



**T.C.  
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ÜNİVERSİTELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN  
UYGULANABİLİRLİK DÜZEYİNE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA:  
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ**

**Mehmet TEPELİ  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN  
Doç. Dr. Hüseyin ÇİÇEK**

**Burdur-2019**

**T.C.  
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ÜNİVERSİTELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN  
UYGULANABİLİRLİK DÜZEYİNE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA:  
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ**

**Mehmet TEPELİ  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Danışman: Doç. Dr. Hüseyin ÇİÇEK**

**Üye: Prof. Dr. Murat KAYALAR**

**Üye: Dr. Öğr. Üyesi Eylem BAYRAKÇI**

**Burdur-2019**



**MAKÜ SOSYAL BİLİMLER  
ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU**

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ..... tarih ve ..... sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 14.06.2019 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Mehmet TEPELİ'nin, *“Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyine Yönelik Bir Çalışma: Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Örneği”* konulu tez çalışması İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

**JÜRİ**

**İMZA**

ÜYE

(Tez Danışmanı) : Doç. Dr. Hüseyin ÇİÇEK

ÜYE

: Prof. Dr. Murat KAYALAR

ÜYE

: Dr. Öğr. Üyesi Eylem BAYRAKÇI

**ONAY**

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ...../...../..... tarih ve ...../..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

**T.C.**  
**BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER**  
**ENSTİTÜSÜ ETİK BEYAN**

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum *“Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyine Yönelik Bir Çalışma: Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Örneği”* adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik etik ilkeleri ihlal etmediğimi taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.
- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Mehmet TEPELİ

14.06.2019

## TEŞEKKÜR METNİ

Hayatım boyunca desteklerini hiç esirgemeyen, bu günlere gelmemde büyük katkıları olan, değerlerini kelimelerle izah etmekte zorlandığım eŐime ve aileme minnettarım.

Eğitim hayatımın her basamağında katkısı olanları ayrı ayrı ifade etmemin mümkün olmadığı bu alanda, isimlerini belirtmediğim için aflarına da sığındığım, bütün hocalarıma, arkadaŐlarıma, dostlarıma ve iş arkadaŐlarıma ayrı ayrı Őükranlarımı sunarım.

Fakat çalışmanın her aşamasında desteklerini esirgemeyen, sabrı, skneti ve motive edici yaklaşımları ile bilimsel bir çalışmanın ortaya çıkmasında çok büyük emeği olan değerli danıŐmanım Doç. Dr. Hüseyin ÇİÇEK'e ayrıca teŐekkürü bir borç bilirim.

Hepiniz Sağolun...

Mehmet TEPELİ

Burdur 2019

(TEPELİ, Mehmet, Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirlik Düzeyine Yönelik Bir Çalışma: Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2019)

## ÖZET

Teknolojik ve iktisadi gelişmeler, zaman içerisinde kuruluşları çok sayıda faaliyetin çok sayıda kişi ve karmaşık süreçlerle yürütüldüğü bir yapıya büründürmüştür. Bu durum kamu yönetimini, değişen çevre koşullarına uyum sağlamak ve değişimi yönetmek için yeni yönetsel araçlar geliştirmeye itmektedir. Yani günümüz çağdaş devlet anlayışı, kamu kaynaklarının daha iyi yönetimini ön plana çıkararak kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını esas alır. Bu temeli esas alan kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları son dönemde hız kazanmıştır. Özel sektör uygulamalarının kamuya uyarlanması olarak da tanımlanan Yeni Kamu Yönetimi yaklaşımının yaygınlaşması ile iç kontrol sistemi uygulamaları daha da önem kazanmıştır. Bu yaklaşım ile birlikte iç kontrol sistemi, yöneticilerin yönetim işlevini gerçekleştirmesinde önemli bir araç haline gelmiştir.

Ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uluslararası standartlara uygun bir iç kontrol sistemi çerçevesi oluşturulmuş, Hazine ve Maliye Bakanlığı bu sistemin kamu kurumlarında oluşturulması ve yerleştirilmesi hususunda yetkili kılınmıştır. Bu tez çalışmasında, kurumlarda oluşturulan iç kontrol sisteminin uygulanma düzeyinin, yönetici özellikleri ile ilişkili olduğu düşüncesinden hareket edilmiştir. Bu nedenle araştırma, kuruluşundan günümüze hızla gelişen ve gerek akademik ve idari yapısı gerekse eğitim-öğretim hizmeti sunan birimlerinin çeşitliliği ile oldukça büyük ve karmaşık bir yapıya bürünen Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi birimlerinin yöneticilerini kapsamaktadır. Araştırmada kullanılan ölçme aracı, bu alanda yapılan diğer çalışmalarda kullanılan ölçeklerin incelenmesiyle elde edilmiştir. Bu ölçme aracı, evreni oluşturan yöneticilere doğrudan uygulanmış ve bulgular analiz edilmiştir.

Yapılan analizler sonucunda, kurumda oluşturulan iç kontrol sistemi boyutlarının birbirleri ile ilişkili olduğu, iç kontrol sisteminin uygulanma düzeyinin genel olarak iyi düzeyde olduğu görülmüştür. Ayrıca iç kontrol sistemi boyutlarının uygulanma düzeylerinin Üniversitenin birimleri arasında ve bu birimlerin yönetici özelliklerine göre farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, İç Kontrol Bileşenleri, İç Kontrol Modelleri, Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

(TEPELİ, Mehmet, A Study on the Applicability Level of Internal Control System in Universities: Burdur Mehmet Akif Ersoy University Sample, Master Thesis, Burdur, 2019)

## ABSTRACT

Technological and economic developments have led organizations to undertake a multitude of activities and complex processes over time. This pushes public administration to adapt to changing environmental conditions and develop new managerial tools to manage change. That's to say, today's modern state concept is based on the efficient, economical and efficient use of resources by emphasizing the better management of public resources. Restructuring efforts in public administration based on this foundation have recently gained momentum. Internal control system practices have gained more importance as the New Public Management approach, which is also defined as the adaptation of private sector practices to the public, has become more widespread. With this approach, the internal control system has become an important tool in executing the management function of managers.

With the Public Financial Management and Control Law No. 5018, an internal control system framework was established in accordance with international standards and the Ministry of Treasury and Finance was authorized. In this thesis, it is thought that the level of implementation of the internal control system established in institutions is related to the executive characteristics. So the study covers the managers of the units of Burdur Mehmet Akif Ersoy University, which has been developing rapidly since its foundation and has a large and complex structure with its academic and administrative structure as well as offering education-training services. The measurement tool used in this study was obtained by examining the scales used in other studies in this field.

This measurement tool was applied directly to managers who gave voluntary participation and ten the findings were analyzed. As a result of the analyzes, it was observed that the internal control system dimensions established in the institution were related to each other and the level of implementation of the internal control system was generally good. Also , it has been concluded that the application levels of the internal control system sizes vary between the units of the University and these units differ according to the manager characteristics.

**Keywords:** Internal Control, Internal Control Components, Internal Control Models, New Public Management Approach, Public Financial Management and Control Law No. 5018

## İÇİNDEKİLER

İÇ KAPAK.....	i
ETİK BEYAN.....	iii
TEŞEKKÜR METNİ.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar DİZİNİ.....	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xiii
KISALTMALAR VE SİMGELER.....	xiv
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
İÇ KONTROL: KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	4
1.1. İç Kontrol Sistemi.....	4
1.2. İç Kontrol Kavramı ve Tanımı.....	4
1.3. İç Kontrolün Amaçları.....	6
1.3.1. Finansal Raporlama ve Güvenirliği.....	6
1.3.2. Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği.....	7
1.3.3. Yasal Mevzuata Uyum.....	7
1.4. İç Kontrolün Sınırları.....	7
1.5. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi.....	8
1.5.1. İç Kontrol Sisteminin Uluslararası Tarihsel Gelişimi.....	9
1.5.1.1. Organizasyonları Destekleme Komisyonu (COSO).....	9
1.5.1.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI).....	10
1.5.1.3. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA).....	11
1.5.1.4. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA).....	11
1.5.1.5. Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) ve Sarbanes Oxley (SOX) Yasası.....	11
1.5.1.6. Kanada Yetki Belgeli Muhasebeciler Enstitüsü (COCO).....	12
1.5.1.7. COBİT Modeli.....	13
1.5.1.8. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	14



1.5.2. İç Kontrol Sisteminin Ulusal Tarihsel Gelişimi.....	15
1.5.2.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı (MB).....	15
1.5.2.2. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE).....	16
1.5.2.3. Kamu İç Denetçiler Derneği (KİDDER).....	16
1.5.2.4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) .....	17
1.6. İç Kontrol Bileşenleri.....	17
1.6.1. Kontrol Ortamı Bileşeni:.....	19
1.6.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık.....	19
1.6.1.2. Gözetim Sorumluluğu .....	20
1.6.1.3. Organizasyon Yapısı, Yetki ve Sorumluluklar .....	20
1.6.1.4. Yetkinliğe Bağlılık .....	20
1.6.1.5. Hesap Verebilirlik .....	21
1.6.2. Risk Değerlendirme Bileşeni .....	21
1.6.2.1. Risklerin Tespiti .....	22
1.6.2.2. Risklerin Değerlendirilmesi ve Risk Düzeyinin Tespiti .....	22
1.6.2.3. Risklere Cevap Verilmesi .....	23
1.6.2.4. Risklerin İzlenmesi.....	23
1.6.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşeni .....	23
1.6.3.1. Kontrol Faaliyetinin Seçilmesi ve Uygulanması.....	24
1.6.3.2. Teknoloji Tabanlı Genel Kontrollerin Uygulanması .....	24
1.6.3.3. Politika ve Süreçlerin Geliştirilmesi .....	25
1.6.4. Bilgi ve İletişim Bileşeni.....	25
1.6.5. İzleme (Gözlem) Bileşeni .....	25
İKİNCİ BÖLÜM.....	26
YENİ KAMU YÖNETİMİ YAKLAŞIMI VE 5018 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE	
ÜNİVERSİTELERDE İÇ KONTROL .....	26
2.1. Geleneksel (Klasik) Kamu Yönetimi Anlayışı .....	26
2.1.1. Kamu Yönetimi Kavramı .....	26
2.1.2. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışı .....	26
2.1.2.1. Bilimsel Yönetim Teorisi.....	27
2.1.2.2. Yönetim Süreci Teorisi .....	28
2.1.2.3. Bürokrasi Modeli Teorisi .....	28

2.1.3. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışının Genel Özellikleri.....	28
2.2. Kamu Yönetimi Anlayışında Değişimin Nedenleri .....	29
2.2.1. Siyasal Nedenler.....	30
2.2.2. Ekonomik ve Sosyal Nedenler .....	30
2.2.3. Teknolojik Gelişmeler.....	30
2.3. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı .....	31
2.3.1. Yeni Kamu Yönetimi İlkeleri.....	32
2.3.2. Yeni Kamu Yönetimi Uygulamalarının Türkiye'ye Yansıması .....	35
2.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu .....	36
2.4.1. 5018 Sayılı Kanunun Kamu Kurumlarına Getirdiği Yenilikler.....	38
2.4.1.1. Mali Saydamlık-Hesap Verebilirlik .....	39
2.4.1.2. Stratejik Planlama .....	40
2.4.1.3. Performans Esaslı Bütçeleme ve Çok Yıllı Bütçeleme.....	42
2.4.1.4. Risk Yönetimi .....	43
2.4.1.5. İç Kontrol .....	43
2.4.1.6. İç Denetim ve Dış Denetim.....	43
2.4.1.7. Ön Mali Kontrol.....	44
2.4.2. İç Kontrol ve İç Denetim İle İlgili Kurumlar, Yetkili ve Sorumlular .....	44
2.4.2.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı.....	45
2.4.2.2. Üst Yöneticiler .....	45
2.4.2.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve İç Denetçiler .....	46
2.4.2.4. Mali Hizmetler Birimleri ve Diğer Sorumlular.....	48
2.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde İç Kontrol Sistemi ve Standartları .....	50
2.5.1. Kontrol Ortamı Bileşeni:.....	52
2.5.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerler Standardı.....	52
2.5.1.2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler Standardı.....	53
2.5.1.3. Personelin Yeterliliği ve Performansı Standardı.....	54
2.5.1.4. Yetki Devri Standardı .....	54
2.5.2. Risk Değerlendirme Bileşeni .....	55
2.5.2.1. Planlama ve Programlama Standardı .....	55
2.5.2.2. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı.....	56

2.5.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşeni .....	56
2.5.3.1. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri Standardı .....	57
2.5.3.2. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi Standardı .....	57
2.5.3.3. Görevler Ayrılığı Standardı.....	58
2.5.3.4. Hiyerarşik Kontroller Standardı .....	58
2.5.3.5. Faaliyetlerin Sürekliliği Standardı .....	59
2.5.3.6. Bilgi Sistemleri ve Kontrolleri Standardı.....	59
2.5.4. Bilgi ve İletişim Bileşeni.....	59
2.5.4.1. Bilgi ve İletişim Standardı .....	60
2.5.4.2. Raporlama Standardı.....	60
2.5.4.3. Kayıt ve Dosyalama Sistemi Standardı.....	61
2.5.4.4. Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi Standardı .....	61
2.5.5. İzleme Bileşeni.....	61
2.5.5.1. İç Kontrolün Değerlendirilmesi Standardı .....	62
2.5.5.2. İç Denetim Standardı.....	63
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....	65
İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ANALİZİ .....	65
3.1. Araştırmaya İlişkin Genel Bilgiler .....	65
3.1.1. Araştırmanın Amacı .....	65
3.1.2. Araştırmanın Kapsamı .....	66
3.1.3. Araştırmanın Sınırlılıkları .....	66
3.1.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri .....	67
3.1.5. Araştırmanın Yöntemi.....	71
3.1.6. Araştırma Evreni ve Örneklemi .....	71
3.1.7. Veri Toplama Aracının Hazırlanması .....	72
3.1.8. Verilerin Toplanması .....	73
3.1.9. Verilerin Analiz Edilmesi .....	74
3.1.9.1. Geçerlilik ve Güvenilirlik .....	74
3.1.9.2. Verilerin İlişki Düzeyleri .....	74
3.1.9.3. Verilerin Faktör Yapısı .....	77
3.1.9.4. Verilerin Dağılımı .....	79
3.2. Araştırmaya İlişkin Bulgular ve Yorumlar .....	80

3.2.1. Demografik Özellikler .....	80
3.2.2. İç Kontrol Ölçeği Boyutlarına İlişkin Bulgular .....	81
3.2.3. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesine İlişkin Sonuçlar .....	88
3.2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yönetici Cinsiyetlerine Göre Farklılaşma Durumu.....	88
3.2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Kadro Türüne Göre Farklılaşma Durumu.....	89
3.2.3.3. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yönetici Yaş Gruplarına Göre Farklılaşma Durumu.....	90
3.2.3.4. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Mesleki Kıdem Yılına Göre Farklılaşma Durumu.....	92
3.2.3.5. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşma Durumu .....	93
3.2.3.6. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Görev Yaptığı Birim Türüne Göre Farklılaşma Durumu.....	94
3.2.3.7. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Yürüttüğü Görev Türüne Göre Farklılaşma Durumu .....	97
3.2.3.8. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Yönetim Kıdemi Yılına Göre Farklılaşma Durumu.....	101
3.2.3.9. Araştırmanın Sonuç Modeli .....	105
SONUÇ VE ÖNERİLER .....	106
KAYNAKÇA .....	118
ANKET FORMU .....	130
ETİK KURUL FORMU.....	133
ÖZGEÇMİŞ .....	133

## TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1. Klasik Kamu Yönetimi ile Yeni Kamu Yönetiminin Temel Değerleri.....	32
Tablo 2. İç Kontrolün Bileşenleri ve Standartları .....	51
Tablo 3. Güvenirlilik Katsayıları.....	74
Tablo 4. Yönetici Özellikleri ve İç Kontrol Sistemi Boyutlarının İlişki Düzeyleri .....	75
Tablo 5. İç Kontrol Ölçeğinin Faktör Analizi .....	77
Tablo 6. Çarpıklık-Basıklık Değerleri.....	79
Tablo 7. Araştırmaya Katılan Yöneticilerin Demografik Bulguları .....	80
Tablo 8. Kontrol Ortamı Boyutuna İlişkin Bulgular .....	82
Tablo 9. Risk Değerlendirme Boyutuna İlişkin Bulgular .....	83
Tablo 10. Kontrol Faaliyetleri Boyutuna İlişkin Bulgular .....	84
Tablo 11. Bilgi ve İletişim Boyutuna İlişkin Bulgular.....	86
Tablo 12. İzleme Boyutuna İlişkin Bulgular.....	87
Tablo 13. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yönetici Cinsiyetlerine Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar .....	88
Tablo 14. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Kadro Türüne Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar .....	89
Tablo 15. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yönetici Yaş Gruplarına Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar .....	90
Tablo 16. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Mesleki Kıdem Yılına Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar .....	92
Tablo 17. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar .....	93
Tablo 18. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Görev Yaptığı Birim Türüne Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar .....	95
Tablo 19. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Yürüttüğü Görev Türüne Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar.....	98
Tablo 20. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Yönetim Kıdemi Yılına Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar .....	102
Tablo 21. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları .....	103

## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. COBİT Kolaylaştırıcı Unsurları.....	13
Şekil 2. COSO Küpü.....	18
Şekil 3. Risk Değerlendirme Bileşeni .....	22
Şekil 4. Planlama ile Kamu Yararı İlişkisi.....	41
Şekil 5. Araştırmanın Modeli.....	67
Şekil 6. Araştırmanın Sonuç Modeli.....	105



## KISALTMALAR VE SİMGELER

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Birliği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BUMKO	: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
COBİT	: Bilgi ve Teknoloji Yönetişim Enstitüsü
COCO	: Kanada Yetki Belgeli Muhasebeciler Enstitüsü
COSO	: Organizasyonları Destekleme Komisyonu
ÇSGB	: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
DF	: Serbestlik Derecesi
ECIIA	: İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu
F	: Frekans
FEI	: Finansal Yöneticiler Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
IMF	: Uluslararası Para Fonu
INTOSAI	: Uluslararası Sayıştaylar Birliği
İKY	: İnsan Kaynakları Yönetimi
KB	: Kalkınma Bakanlığı
KİDDER	: Kamu İç Denetçiler Derneği
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
M.Ö.	: Milattan Önce
MB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
N	: Kişi sayısı
P	: Anlamlılık Değeri
R	: Korelasyon Katsayısı
SEC	: Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu
SOX	: Sarbanes Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı
SS	: Standart Sapma

T	: Farklılaşma Puanı
TKGM	: Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
X	: Ortalama
X <sup>2</sup>	: Kareler Toplamı





## GİRİŞ

20. yüzyılım ikinci yarısından itibaren küreselleşmenin hızlanması, ülke sınırlarını ortadan kaldırarak dünya ticaretinin yeniden yapılanmasına neden olmuştur (Çalışkan, 2016: 1). Küreselleşme ile birlikte bilgi teknolojileri hızla gelişmiş, küresel ölçekli işletme sayısı hızla artmış, kamu kurumlarının ve işletmelerin hacmi ve günlük işlem sayıları artmıştır. Büyüyen ve gelişen kurum ve kuruluşları, karmaşık bir yapıya bürünmüş, çalışanların kademeleri çeşitlenmiş ve dolayısıyla işletme faaliyetleri basit kontrol yöntemleri ile kontrol edilemeyecek duruma gelmiştir. İşletme yöneticileri ilk elden bilgi almada zorlanmaya başlamış, dolayısıyla da yönetimin doğru ve yerinde kararlar vermesinde aksamalar ortaya çıkmıştır (Baskıcı, 2012: 1, Türedi vd., 2014: 142). Bu hızlı gelişmenin ve aksamaların sonucu olarak, büyük yolsuzluklar yaşanmış, ekonomik ve finansal krizler baş göstermiş ve büyük şirketlerin iflasları meydana gelmiştir. Yapılan araştırmalar sonucunda, yaşanan bu olumsuz gelişmelerde yönetimlerin zafiyetleri olduğu, muhasebe uygulamalarında birçok hata ve hilenin yapıldığı, kurumların şeffaflık konusunda yetersiz kaldığı ortaya çıkarılmıştır (Çalışkan ve Çiftçi, 2017: 107). Bu araştırmalardan hareketle, yaşanan olumsuzlukları gidermek ve ortaya çıkan yeni ihtiyaçları karşılamak adına Organizasyonları Destekleme Komisyonu (COSO), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Avrupa Birliği (AB) gibi birçok önemli kuruluş iç kontrol sistemine ilişkin modeller geliştirmiş ve bu modelleri kurumlara yerleştirmişlerdir (Arslan, 2012: 126). Bu yeni yaklaşımlarla birlikte özel sektör işletmelerinde geleneksel yönetim anlayışı yerini yeni yönetim anlayışına bırakmış, iç kontrol sistemini merkeze alan ve en üst düzeyde etkin kılan yönetimler ortaya çıkmıştır. Amerika Birleşik Devletleri ile Avrupa Birliği ülkelerinde başlayan bu yönetim tarzı ve yönetimlerin başarıları, dünya genelindeki özel sektör işletmelerince kabul görmüş ve hızla uygulanmaya başlamıştır.

Kamu yönetimi, kurumların amaçlarını gerçekleştirmesi adına planlama, örgütleme, yönetme ve denetim süreçlerini yönetirken kaynaklarını da etkin kullanmasıdır (Palabıyık, 2004: 63). Dolayısıyla kamu yönetimi bu süreçleri gerçekleştirirken doğası gereği siyasal, sosyal ve ekonomik gelişmeler ile etkileşim içindedir (Özer, 2005(a): 4). Bu nedenle, özel sektör işletmelerinde değişen ve gelişen yönetim anlayışı kamu kurumlarını da etkilemektedir. Gelişen özel sektör uygulamalarına bağlı olarak 1980'li yıllara gelindiğinde kamu alanında yeni yaklaşımlar ve felsefeler

ortaya çıkmıştır. Dünya genelinde hızla yaygınlaşan ve kabul gören yeni kamu yönetimi anlayışı, bilgi toplumunun ortaya çıkması ve diğer sosyal etkenler ile kamu kurumlarında standart hale gelen uygulamaları ve geleneksel çalışma sürecini değiştirmiştir. Değerleri, teknikleri ve politikaları ile yeni kamu yönetimi anlayışı, insanların yönetimine önem vererek, kaynaklar ve programlar ile yönetim faaliyetlerini belirlemektedir (Güner, 2009: 184-185, Karaman, 2014: 1). Bu anlayış ile kamu kurumlarının, verimsiz ve hantal yapısından kurtarılarak verimliliğin ve hesap verebilirliğin artırılması amaçlanmaktadır (Karcı, 2008: 41). Özel sektör kuruluşlarınca yoğun olarak kullanılan iç kontrol sistemi, zaman içerisinde yeni kamu yönetimi anlayışının bir sonucu olarak kamu kurumlarının da ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir (Şahin, 2008: 290). Özel sektör alanında uygulanmak amacıyla geliştirilen ve günümüzde değişen kamu yönetimi anlayışı ile kamu sektöründe de uygulanmaya başlayan COSO iç kontrol sistemi modeli, dünya genelinde en çok tercih edilen model haline gelmiştir. Bu model, Avrupa Birliği'ne üye ülkeler ile görüşme aşamasında olan ülkelere de benimsenmiş ve başta gelişmiş ülkeler olmak üzere birçok ülkenin ilgili yasal mevzuatlarına girmiştir (Saltık, 2007: 60, Güner, 2009: 188). Yeni Kamu Yönetimi anlayışının getirdiği iç kontrol sistemi uygulamasının ülkemizde yansıması, 2003 yılında resmi gazetede yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile olmuştur. Bu kanun ile 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 kontroller bütünü”* olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle kamu kurumlarının faaliyetlerini etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütmesi, mali kaynaklarına ilişkin bilgilerin tam ve doğru tutulması, saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayan bir iç kontrol sistemi oluşturması ve uygulaması gerekliliği vardır denebilir. 5018 sayılı kanun ile genel çerçevesi çizilen iç kontrol sisteminin standartları ve uygulama örnekleri, yine anılan kanun ile kamu kurumlarına danışmanlık yapmaya yetkili kılınan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır.

Dünyada ve ülkemizde değişen yönetim anlayışının bir sonucu olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile tüm kamu kurumlarında oluşturulması ve

uygulanması zorunlu hale getirilen iç kontrol sistemi, belirli bir özerkliğe sahip, kendine özgü mal varlığı ve öz geliri olan, kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanması büyük önem arz eden devlet teşkilatlanmasında özel bütçeli kuruluş olan Üniversiteler için daha da önemli hale gelmiştir. Dünyada ve ülkemizde yaşanan bu gelişmeler ışığında üniversitelerde oluşturulacak iç kontrol sisteminin yapısı ve etkinliği, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma yolunda ve kurumun toplumun ihtiyaçlarına yüksek düzeyde cevap verebilmesinde kritik öneme sahiptir. Bu çerçevede çalışmanın amacı, Üniversite genelinde ve birimlerinde oluşturulan iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmektir. Bu çalışma 3 bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde; iç kontrol sisteminin kavramsal çerçevesi çizilmiş, tarihsel gelişimi anlatılmış ve dünyada genel kabul görmüş iç kontrol sistemi modelleri hakkında detaylı bilgi verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, dünyada kamu yönetimi yaklaşımında yaşanan değişimler kapsamında geleneksel kamu yönetimi anlayışından yeni kamu yönetimi yaklaşımı kavramına geçiş hakkında bilgi verilmiş ve bu değişimlerin ülkemize yansımalarının sonucu olarak 5018 sayılı kanun ile kamu kurumlarına getirilen bazı yenilikler açıklanmıştır. Daha sonra, bu kanun ile çerçevesi çizilen ve Hazine ve Maliye Bakanlığı uygulamaları ile standartları belirlenen iç kontrol sistemi bileşenleri ve standartları hakkında detaylı bilgi verilmiştir. Çalışmanın araştırma kısmını oluşturan üçüncü bölümde ise, anket çalışmasının yapıldığı üniversite ve birimlerinde uygulanan iç kontrol sisteminin mevcut uygulamaları ile uygulanma düzeyleri hakkında yönetici özellikleri de dikkate alınarak değerlendirmeler yapılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

#### 1.1. İç Kontrol Sistemi

İç kontrolün tarihsel gelişimi incelendiğinde, kontrol kavramı, muhasebe ve dış denetim uygulamalarının gelişimi ile paralellik göstermektedir (Özbek, 2012: 387). Dolayısıyla iç kontrol sistemi uygulamalarına dünyada ilk olarak özel sektör işletmelerinde rastlanmaktadır. Özel sektör işletmelerinde gelişen iç kontrol sistemi zaman ilerledikçe kamu sektöründe de benimsenmeye başlamıştır. İç kontrol sistemi kamu kurumlarında genel olarak COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) tarafından uygulanmıştır. Bu sebeple iç kontrol sistemi COSO modeli adıyla da anılmaktadır. COSO modeli, Avrupa Birliği ve Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından da iç kontrol sistemi olarak kabul edilen modeldir (Arcagök, 2006: 131). INTOSAI tarafından kabul edilen bu modelin önemi, ülkemiz özel-kamu sektörü uygulamalarında her geçen gün daha da artmaktadır. İç kontrol sisteminin artan önemi, gerek özel sektör yöneticileri gerekse kamu sektörü yöneticileri tarafından fark edilmiş ve iyi yönetim aracı olması amacıyla kullanılmaya çalışılmaktadır (Kılınç, 2010: 34). Ülkemiz kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması 10 Aralık 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Beşinci Kısım-İç Kontrol Sistemi” bölümünde yer alan maddeler ile yasal bir zorunluluk olarak getirilmiştir. Bu nedenle iç kontrol sistemi bir kurumun belirli bir alandaki faaliyetleri ile ilişkili olmayıp o kurumun tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde oluşturulan bir yapıdır (Resmi Gazete, 2003: 28). Dolayısıyla iç kontrol sistemi bütünleşik çerçevede değerlendirilmelidir.

Bu bölümde, iç kontrole ilişkin temel kavramlar açıklanarak kavramsal bir çerçeve oluşturulacaktır. Bu kapsamda iç kontrolün tanımı, amaçları, sınırları, iç kontrol sisteminin uluslararası kuruluşlarca genel kabul görmüş bileşenleri detaylı ele alınacaktır.

#### 1.2. İç Kontrol Kavramı ve Tanımı

Kaliteli çıktı üretme eğiliminin sonucu olarak ortaya çıkan rekabet ortamı, yönetimleri değişime zorlamıştır. Yetki ve sorumluluk alma, eylemlerin gözden geçirilerek sistemlerin yeniden yapılandırılması, giderlerin azaltılması, amaç ve hedeflere

ulaşma düzeyinin kontrolü gibi yaklaşımların toplumlar nezdinde giderek kabul görmeye başlaması da değişim sürecinde yol gösterici olmuştur (Ersöz, 2012: 12). Dolayısıyla, yöneticilerin ve bu yaklaşımların getirdiği değişimin bir sonucu olan iç kontrol, hem özel sektörde hem de kamu sektöründe hızla yayılan bir kavram haline gelmiştir (Saltık, 2007: 4). Giderek önemi artan kontrol kavramı, Latince “contrarotulus” ve İngilizce “against” olup “contra” dan türemiştir. Kontrolün sözlük anlamı, bir işin kopya kayıtlara göre yapılıp yapılmadığını inceleme, arama, yoklamadır (Çalışkan, 2016: 3). Dolayısıyla kontrol, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılması ve kurumun bu amaçlara ulaşmak için aldığı önlemler ile yönetimin en önemli fonksiyonlarından biridir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 97). Diğer bir deyişle kontrol, işletme yöneticilerinin önceden planlanan sonuçlar ile gerçekleşen sonuçları karşılaştırmalarına yardımcı olan ve makul güvence sağlayan faaliyetlerdir (Atmaca ve Yılmaz, 2011: 18). Kontrol faaliyetlerinin temel amacı, kurumda yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını tespit ederek, planlama, örgütlenme, yürütme ve koordinasyon fonksiyonlarının gerçekleşme düzeyini ortaya koymaktır (Yetiş, 2017: 4).

Yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler ile küreselleşen dünyada rekabet ortamının artmasına ve işletmelerin hızla gelişerek büyümesine bağlı olarak kontrol kavramı da zaman içerisinde gelişmiştir. Bu gelişime bağlı olarak kurumların yasal, yönetsel ve finansal kontrollerinin tamamını kapsayan iç kontrol anlayışı ortaya çıkmıştır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 2). İç kontrol anlayışına ilişkin ilk tanımın 1941 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) tarafından yapıldığı görülmektedir (Yılancı, 2015: 48-49). Bu kurumun yayınladığı denetim standartlarında iç kontrol, işletmenin yönetim kurulu, yönetici ve diğer personeli tarafından yönlendirilen ve belirli amaçlara ulaşmak için yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan bir süreç olarak görülmüştür (Yurtsever, 2010: 16). Bu süreçler, kuruluşların görev ve sorumluluklarını etkili ve verimli şekilde gerçekleştirmesi amacıyla faaliyetlerini yönettiği işlemlerden oluşur (Derici, 2013: 85). İç kontrol sistemini oluşturan süreçler dinamik bir yapıdadır ve dolayısıyla, organizasyonun yapısı, görev, yetki ve sorumlulukları ile kurumun tüm çalışanlarının katıldığı karar alma süreçlerini de içine almaktadır (Özer, 2010: 70, Derici, 2015: 60). Yani iç kontrol sistemi, kuruluşun altyapısına yerleşerek kurumun ayrılmaz parçası haline gelen bir oluşumdur (Mutlu ve Saltık, 2007: 5). Bu gelişmelerden hareketle

iç kontrol sistemi en geniş anlamda, kurumun yasal mevzuatlar çerçevesinde ve belirlenmiş politikalarına uygun olarak faaliyetlerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, iş ve işlemlerin kayıtlarının doğru ve eksiksiz bir şekilde kaydedilmesini, kaynaklarının korunmasını, mali ve yönetim bilgisinin zaman kaybı olmaksızın güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere kuruluş tarafından oluşturulan etkinlik, yöntem, süreç ve denetimini kapsayan mali ve mali olmayan kontroller bütünüdür (Arslan, 2012: 128-129). Bu nedenle iç kontrol sistemi, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliğini arttırmak, mevcut yasalara ve ikincil mevzuatlara uygunluğunu sağlamak amaçlarına hizmet eder (Kaval: 2005: 121).

### **1.3. İç Kontrolün Amaçları**

Kuruluşlar, belirlemiş oldukları amaçlara ulaşmak üzere tasarladığı organizasyon yapısı içerisinde ve kontrol mekanizmaları çerçevesinde sürekliliğini devam ettirmek isterler. Dolayısıyla işletmelerin bir politikası vardır ve bu politikanın işletmenin amaçlarıyla uyum içerisinde olması beklenir. İç kontrol sisteminin amaçları da, iç kontrolün neleri kapsaması gerektiği konusunda bize yol gösterir. Bu kapsamda tasarlanması beklenen iç kontrol sisteminin işletmenin amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olması gerekmektedir. (Özşahin, 2011: 16). Diğer yandan kurumlar, faaliyetlerini yürütürken oluşabilecek risklerden kaynaklı olumsuzlukları önlemek amacıyla da politika ve prosedür üretmektedir. Üretilen bu politika ve prosedürler ile riskler yönetilmekte, idarenin hedeflerine ulaşmasına katkı sağlanmakta ve böylece iç kontrol sisteminin temel amacı gerçekleştirilmektedir (Memiş ve Tüm, 2012: 106).

Kurumların iç kontrol ile ulaşmak istediği amaçlar finansal raporlama ve güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile yasal mevzuata uyum şeklinde sıralanabilir.

#### **1.3.1. Finansal Raporlama ve Güvenirliği**

Muhasebe verilerinin doğruluğu, işlemler gerçekleştirilirken genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulandığını; muhasebe verilerinin güvenilirliği ise, kayıt ve belgelerin işletmenin gerçek işlemlerini gösterdiği ve kaydedilmemiş işlemin bulunmadığını gösterir (Eralp ve Boztaş, 2014: 25). İşletmelerde finansal raporlama ile ilgili veriler muhasebe kayıtlarından yararlanılarak alınmaktadır. Muhasebe kayıtlarının

doğruluğu kuruluşlar için hayati öneme sahiptir. Bu nedenle iç kontrol sistemi, muhasebe kayıtlarını tam ve eksiksiz kaydeden ve üreten süreçler oluşturmayı amaçlar. Böylece mali tabloları ve finansal raporları düzgün olan kuruluşların doğru kararlar alması sağlanmaktadır.

### **1.3.2. Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği**

Etkinlik, kuruluşun hedeflerine ulaşma derecesi; verimlilik ise hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların oranıdır (Kaval, 2005: 121). İç kontrol prosedürleri de kaynakların etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılmasını sağlar. Yani işletmedeki görev tanımları, kontroller ve süreçler işletmenin etkinliğine ve verimliliğine katkı sağlar. Aktif olarak işleyen bir iç kontrol sistemi, kuruluşun amaçlarına ulaşmasında gerekli olan kaynakların etkin ve verimli kullanılması işlevini gerçekleştirir (Türedi, 2001: 152-154).

### **1.3.3. Yasal Mevzuata Uyum**

Yasa ve ikincil mevzuatlar tüm kuruluşların adil bir rekabet ortamında ve belirli bir düzen içerisinde faaliyetlerini sürdürmesini sağlar. Kurumda bulunan iç kontrol sistemi bu yasa ve mevzuatlara uygun olarak tasarlanmalıdır (Erdoğan, 2006: 85). Aynı zamanda kuruluş, yasa ve mevzuatta yaşanabilecek değişiklikleri gözeterek faaliyetleri üzerinde yürüttüğü kontrollerde gerekli güncellemeleri yapmalıdır (Baskıcı, 2012: 17).

## **1.4. İç Kontrolün Sınırları**

Etkin bir iç kontrol sistemi, kurumun amaçlarına ulaşmasında mutlak bir kesinlik sağlayamaz, sadece kabul edilebilir (makul) güvence verebilir. Dolayısıyla başarı oranı da iç kontrolün temelinde yer alan sınırlamalara bağlıdır (Yılcı, 2015: 62). COSO, iç kontrole ilişkin sınırlılıkları; karar verme konusunda insan yargıları hatalı olabilir ve bu hatalar nedeniyle başarısızlıklar ortaya çıkabilir, kontrol yöntemleri iki ya da daha fazla insanın hilesiyle atlanabilir, yönetim iç kontrol sistemini geçersiz kılabilir, kontroller fayda/maliyet dengesinde değerlendirilir şeklinde belirlemiştir (Çalışkan, 2016: 8, Özşahin, 2011:15-16). Bu sınırlılıkların ilki ve en önemlisi insan faktörüdür. Çünkü iç kontrol sisteminin temelini prosedürler ve insanlar oluşturmaktadır. Kurum yönetimi çok iyi bir iç kontrol sistemi tasarlamış ve uygulamaya koymuş olsa da, sistemi kullanan insanların yeterliliği ile güvenilirliği, iç kontrol sisteminin etkinliğine doğrudan etki etmektedir. Çalışanların hatalı kararları ve yanlış yorumlarda bulunmaları ya da kurum

dışından kişilerle yolsuzluk girişimleri, iç kontrol sistemini olumsuz etkiler ve hatta sistemin çökmesine bile neden olabilir (Güredin, 2000: 173, Erdoğan, 2009: 41).

İç kontrole ilişkin bir diğer sınırlılık da, iç kontrol sisteminin usul ve yöntemlerinin kurumun bütün süreçlerini kapsamasıdır. Bu nedenle bazı durumlarda iç kontrol sistemi aracılığı ile işletmenin süreçlerinden elde edilen raporlar, yöneticilerin öznel tahminlerinde uygulanamayabilir (Kepekçi, 2004: 70).

Kurumun dış çevresinde yaşanan değişikliklerde iç kontrole ilişkin bir sınırlılıktır. Eğer işletme bu değişikliklere göre iç kontrol sisteminde önlemler almaz ise bir süre sonra iç kontrol sistemi etkinliğini yitirecektir (Güredin, 2007: 323).

İç kontrol sistemine ilişkin son sınırlılık ise sistemi oluşturan uygulamaların kuruma getirdiği maliyettir. İç kontrol sistemi, işletmenin hedeflerine ulaşma yolunda kuruma tasarruf ettirmeyi amaçlar. Bu nedenle işletme faaliyetinde uygulanmak istenen bir kontrol yöntemi, eğer o işin maliyetini aşıyor ise o kontrol yönteminden vazgeçilir (Uğurlu, 2018: 10).

### **1.5. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Gelişimi**

İç kontrol kavramına ilişkin ilk uygulamalara, M.Ö. 3600'lü yıllarda Sümerler'de rastlanmıştır. Yapılan incelemelerde mali işlemlerde kullanılan ödeme belgelerinin kontrolüne ilişkin işaretlere, noktalara ve tiklere rastlanmıştır. Yine mali işlerde görevli katiplerce ödeme belgelerinin sıraya konulduğu belirlenmiştir (Cengiz, 2015: 4). Mısır firavunlarının hazinelerinde rastlanan bulgularda ise yazılı emir olmadan hazineyle ilişkili hiçbir işlem yapılamayacağına, hazineye getirilen mısır çuvallarına numara verildiğine ve kayıt altına alındığına ulaşılmıştır. Roma Cumhuriyeti'nin iç kontrole ilişkin tespit edilen ilk uygulamalarında ise, kamu gelir ve giderlerinin sorumluluğu senatoya verilmiş; tahsilat ve ödemelerin yönetimi senatoya açıklama yapmak zorunda olan denetçilere bırakılmış; ödeme makbuzlarının toplanması ve ödemeler tahsil memurlarına bırakılmıştır. İlerleyen dönemlerde iç kontrolü güçlendirmeye yönelik olarak ülkenin yapısı, dört ana merkeze bölünmüş ve her bir merkezin sorumlu olduğu eyaletler belirlenmiştir. Yöneticiler sorumlu olduğu eyaletlerden toplanacak vergi miktarını belirlemiş ve bir değerlendirme rulosuna kaydederek eyalette görevli resmi sorumluya tahsil için göndermiştir. Toplanan vergiler yöneticiler tarafından merkezi



kamu hazinesine gönderilmeden önce değerlendirme rulolarına kaydedilerek tekrar kontrol edilmiştir (Lee, 1971: 150-151).

12. yüzyılın başlarında iç kontrol uygulamalarında değişimler yaşanmış, özel sektör ve kamu kurumları taksitli çubuk sistemine geçmiştir. Bu sistemde çubuklar bir form görevi görmektedir ve çubuğun üzerine yazılan değer alacaklı ve borçluyu belirlemekte kullanılmıştır. Bu çubuklar iç kontrol uygulamalarında yardımcı olmuştur. Osmanlı Devleti'nde ise başmuhasebe kalemi iç kontrol birimi olarak devletin bütün gelir ve giderlerinin tutulduğu yer olarak göze çarpmaktadır. Bu birim çeşitli hazinelerin hesaplarını incelemekle, gelir ile giderlerini kontrol etmekle, saymanlık işlerini yürütmekle, bütçeyi hazırlamakla ve bütçede bulunan mali kalemleri yönetmekle sorumludur (Cengiz, 2015: 5-6).

Günümüz iç kontrol kavramlarının ortaya çıkışı ve iç kontrol sisteminin tarihsel gelişimi, ulusal ve uluslararası olarak iki boyutta ele alınabilir.

### **1.5.1. İç Kontrol Sisteminin Uluslararası Tarihsel Gelişimi**

İç kontrolün tarihsel gelişimi M.Ö.'sine dayanmakla birlikte, dünya genelinde kabul görmüş ve en gelişmiş uygulamalarına 20. yüzyılda rastlanmaktadır. Bu uygulamalardan bazıları COSO, INTOSAI, IIA, AICPA, SEC, SOX, COCO ve COBIT modelleri ile AB tarafından yapılan düzenlemeler olarak sayılabilir.

#### **1.5.1.1. Organizasyonları Destekleme Komisyonu (COSO)**

ABD'de 1985 yılında muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yürüten "Amerikan Muhasebeciler Birliği" (AAA), "Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü" (AICPA), "Finansal Yöneticiler Enstitüsü" (FEI), "İç Denetçiler Enstitüsü" (IIA) ve "Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü" (Institute of Management Accountants) meslek örgütleri tarafından Treadway Komisyonu adıyla da anılan COSO (Destekleyici Kurumlar Komitesi) kurulmuştur. Yine 1985 yılında Ulusal Komisyon kurulmuş ve bu kuruluş tarafından Hileli Mali Raporlama konusuyla ilgili bir rapor yayınlanmıştır. Aynı kuruluş 1987 yılında kamu ve özel sektör kuruluşları için iç kontrol ve tavsiye değerlendirmelerini içeren raporunu çıkarmıştır. COSO tarafından 1992 yılında "İç kontrol-Bütünleşik Çevre" adıyla bir rapor yayınlamıştır. Bu rapor tüm kuruluşlarca yaygın olarak kullanılmaya başlamıştır. Bunun yanında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımının öneminin artmasıyla iç kontrol uygulamalarının kamu

sektörüne de uygulanabileceği görüşü hızla artmaya başlamıştır. Bu sebeple Avrupa Birliği Komisyonu tarafından “Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları”; Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından “Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi ve ABD Sayıştay’ı tarafından “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” yayınlanmıştır (ÇSGB, 2013: 3-4). İç kontrol konusunu ele alan tüm bu uluslararası düzenlemeler “İç Kontrol ve Bütünleşik Çevre” adlı raporu temel almıştır. Zaman içerisinde yaşanan değişimler nedeniyle 2004 yılında “İç Kontrol ve Bütünleşik Çevre” adlı rapor gözden geçirilmiş, amaçların belirlenmesi, risklerin ve fırsatların tanımlanması ile risk yönetimi kavramları rapora dahil edilmiştir. 2007 yılında izleme konusunda yaşanan eksiklikleri gidermek amacıyla “İç Kontrol Sistemlerini İzleme Rehberi” adıyla iç kontrolün beşinci bileşeni eklenmiştir. 2009 yılında yayınlanan rapor ile iç kontrol izleme standardından sorumlu olan kişiler için izleme ilkeleri belirtilmiştir (Memiş ve Tüm, 2012: 127). COSO raporu 2013 yılında tekrar güncellenmiş, temel kavramlar yeniden biçimlendirilmiş ve etkili bir iç kontrol sistemi ilkeleri daha detaylı anlatılmıştır. Bu rapor ile iç kontrol sistemi finansal veya finansal olmayan raporlama biçimlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir (Cömert vd., 2015: 159). COSO bu raporda iç kontrolü, “Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yasa ve diğer düzenlemelere uyum konusunda sınırlı bir güvence veren, şirket üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünü” olarak tanımlamıştır (Pehlivanlı, 2014: 32).

#### **1.5.1.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)**

Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) 1953 yılında Birleşmiş Milletler’e üye veya Birleşmiş Milletler’in uzmanlık kurumlarına üye ülkelerce kurulmuş yüksek denetim kuruluşlarının örgütüdür. INTOSAI’nin amacı yüksek denetleme kurumları arasında ilişkileri geliştirmek, bilgi ve deneyim paylaşımını sağlamak, gerekli hallerde de üyelerine destek vermektir (Keskin, 2006: 40). INTOSAI iç kontrolü, “ Risklerin belirlenmesi ve kuruluşun misyonu doğrultusunda, amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine ilişkin makul güvence sağlamak üzere tasarlanan ve bir kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından uygulanan bir süreç” olarak tanımlamıştır. INTOSAI İç Kontrol Komitesi’nin amacı, kamu kuruluşlarında etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını sağlamaktır. Bu amaçla 2004 yılında, kamu yöneticilerine de kaynak olması hedefiyle COSO modelini esas alan

“Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Kılavuzu” ve “İç Kontrol Etkinliğini Raporlama Rehberi” adıyla çalışmalar yayınlamıştır (TKGM: 2018: 26, Arcagök vd., 2004: 3).

### **1.5.1.3. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)**

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), kamu ve özel sektör kuruluşlarının kapsamının genişlemesi ve giderek daha karmaşık bir yapıya bürünmesi nedeniyle ortaya çıkan sorunları çözmeye yardımcı olmak amacıyla 1941 yılında New York'ta kurulmuştur. 1978 yılında IIA tarafından “İç Denetim Mesleki Standartları” yayınlanmıştır. Bu standartlarda iç kontrol sisteminin yapısı genel hatlarıyla ele alınmıştır. Belirlenen bu standartlar 2017 yılında tekrar güncellenmiş, “Nitelik Standartları” ve “Performans Standartları” adıyla iki kategoriye ayrılmıştır. İç Denetçiler Enstitüsü'nün 1999 yılında yaptığı tanıma göre iç kontrol, işletme yönetimi ile bütünleşik yapıda olup kurumun faaliyetleri üzerinde etkinlik, verimlilik, bütçe uygulamaları, finansal ve diğer raporların güvenilirliği, güncel mevzuata uygunluk hususlarında makul güvence sağlayan, kurum faaliyetlerinin devamlılığını temel alan bir dizi eylem ve aktivitedir (Karaman, 2014: 39, Demirbaş, 2005: 169). Günümüzde İç Denetçiler Enstitüsü, denetim faaliyetlerinin çerçevesini belirleyerek bu faaliyetleri yüksek kalitede yürüten, iç denetim ve iç kontrol gibi konularda da faaliyet gösteren bir kurumdur. IIA ayrıca iç denetim standartlarına ilişkin etik kuralların belirlenmesine ve gelişimine katkı sunmaktadır (Uğurlu, 2018: 21).

### **1.5.1.4. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)**

AICPA iç kontrole büyük önem vermiş ve 1947 yılında “İç Kontrol” adlı yayını çıkarmıştır. COSO modelini benimseyen bu yayında iç kontrol, kuruluş yönetimi ile yönetim kurulunca oluşturulan ve kontrol edilen yöntem olarak tanımlanmıştır (Aksoy, 2010: 384). AICPA'nın benimsediği iç kontrol, mali raporların güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, yasal mevzuata uygunluğu amaçlayan makul düzeyde güvence elde etmek için kurumun yönetim kurulu ve diğer tüm çalışanlarının etkilediği süreçtir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 101).

### **1.5.1.5. Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) ve Sarbanes Oxley (SOX) Yasası**

1949 yılında Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonunun (SEC) yayınladığı “İç Kontrol: Koordineli Sistemin Unsurları, Yönetim ve Yeminli Mali Müşavirler İçin Önemi” adlı çalışma ile iç kontrolün ilk tanımı yapılmıştır. 1970'li

yıllarda ise Amerika'nın Watergate savcısının yaptığı çalışmalar ile iç kontrol ana temalı "Yabancı Yolsuzluk Kanunu" (Foreign Corrupt Practices Act) yürürlüğe girmiştir. Bu kanun 1980'li yıllarda iç kontrol ve kontrol ortamı konusuna olan ilgiyi artırmıştır. 1980'li yılların ortalarında başlayan dünya genelinde yaşanan ekonomik kriz ve sahte finansal raporlar, tüm mali sektörlerde ciddi ekonomik sorunlar doğurmuştur. Mali sektörlerde söz sahibi firmaların yetersiz düzeyde iç kontrol sistemine sahip olmasına rağmen aşırı risk üstlenmeleri de ekonomik sorunları artırmıştır. Belirsizliği artan piyasa koşulları, riskleri de artırmış ve tüm bu gelişmeler, iç kontrol ile risk yönetimi ihtiyacını artırmıştır (ÇSGB, 2013:3). Yaşanan bu sorunları çözmek, kamu veya özel sektöre olan güven ortamını tekrar oluşturmak, finansal raporların kontrolünü iyileştirmek ve etkin kurumsal yönetimi desteklemek amacıyla 2002 yılında Sarbanes-Oxley kanunu çıkarılmıştır. Bu yasayla etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması zorunlu kılınmış, kurum yöneticilerine ve bağımsız dış denetçilere sorumluluklar getirilmiştir (Aktan, 2006: 11).

SOX yasası ile yapılan başlıca düzenlemeler şunlardır (Yazgılı, 2010: 1):

- Kurum yöneticilerine finansal raporların mevzuata uygun olduğuna yönelik kişisel onay verme zorunluluğu getirilmiştir.
- Kurum paydaşlarını ilgilendiren önemli olayların kamuoyuna eş zamanlı olarak açıklanması zorunluluğu getirilmiştir.
- Denetim üyelerinin ve bağımsız denetçilerin periyodik rotasyona tabi tutulması ve bağımsızlık standartlarına uymaları sağlanmıştır.

#### **1.5.1.6. Kanada Yetki Belgeli Muhasebeciler Enstitüsü (COCO)**

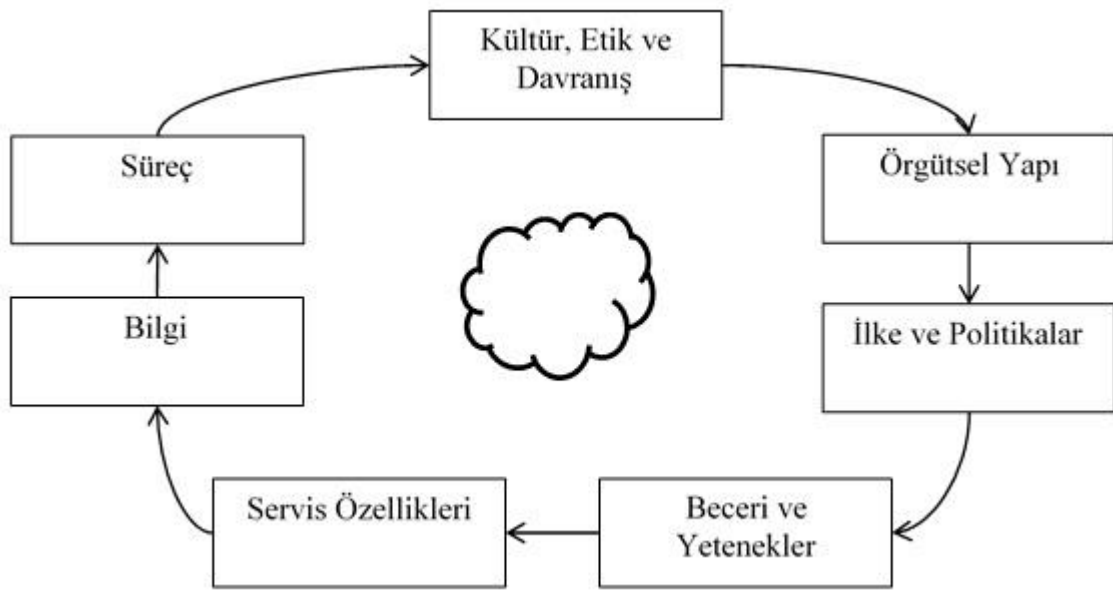
COCO tarafından 1995 yılında "Kontrol Rehberi (Guidance on Control)" adıyla bir çerçeve rapor hazırlanmıştır. Bu raporun hazırlanmasına, kurumların denetim etkinliğinin artırılması, küresel rekabet ortamı nedeniyle örgütlerin kontrol sistemlerinin değiştirilmesi, kurum değerlerinin paylaşılması ve örgüt iletişim kanallarının açılması neden olmuştur (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 5-6). COCO modeli iç kontrole başka bir yaklaşım tarzı getirmiş olmakla birlikte COSO modeline benzer tasarlanmıştır. Bu modelde amaçlar, seferberlik, yeterlilik ve gözlem adıyla dört alan belirlenmiştir. Belirlenen alanlara ilişkin kriterler oluşturulmuştur. Bu kriterler şu şekilde sıralanabilir (Keskin, 2006: 42):

- İşletme amaçları, riskler, planlar ve politikalar.
- Seferberlik, değerler, insan kaynakları politikaları, otorite, sorumluluk, güvenilirlik, dürüstlük ve güven.
- Yeterlilik, bilgi, yetenek, araçlar, iletişim ve kontroller.
- Gözlem, performans ve kontrol etkinliğinin değerlendirilmesi.

#### 1.5.1.7. COBİT Modeli

COBİT(Control Objectives for Information and Related Technology) IT Yönetişim Enstitüsü tarafından kurum faaliyetlerinin uygulamalarını, bir etki alanı ya da süreç çerçevesinde bir araya getiren, yönetilebilir faaliyetleri mantık paralelinde sunan bir modeldir. COBIT bilgi ve ilgili teknolojiler için, yönetim yerine daha çok uygulama ve kontrollere odaklanmaktadır (Bozkurt, 2012:1).

**Şekil 1: COBİT Kolaylaştırıcı Unsurları**



Kaynak: (Moeller, 2013: 250).

COBİT modelinin kolaylaştırıcı unsur adıyla kullanılan ve yukarıdaki şekilde de gösterilen 7 unsuru vardır (Moeller, 2013: 250-251). Bunlar:

1. **Kültür, Etik ve Davranış:** Yönetim ve idari faaliyetlerde başarı faktörü olarak bireysel ve organizasyonel aktivitelere yoğunlaşmaktadır.
2. **Örgütsel Yapı:** Politika ve faaliyetler ile kurumsal düzenlemeleri, kurumlarda önemli karar verme araçları olarak görmektedir.

3. **İlke ve Politikalar:** Günlük yönetim faaliyetlerinin pratik bir kılavuz haline dönüştürülmesidir.
4. **Beceri ve Yeterlilikler:** İnsan faktörü temelinde, davranışların tüm faaliyetlerin başarıya ulaşmasında etkili olduğuna değinir.
5. **Servis Özellikleri:** Kurumsal altyapıyı, teknolojiyi, bilgi işleme ve hizmet yöntemlerini içerir.
6. **Bilgi:** Kurumun devamlılığını sağlamasında bilginin gerekliliğine değinir. Operasyonel düzeyde ise bilgiyi araç olarak görür.
7. **Süreçler:** İlgili hedeflere ulaşmak adına çıktının birden çok türünü geliştirmek, amaçlara ulaşmak için de mevcut uygulama ve faaliyetleri organize etmektir.

#### 1.5.1.8. Avrupa Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Avrupa Birliği “Kamu İç Mali Kontrol” yaklaşımını rehber edinmiştir. Rehber göre düzenlenen yapı; mali yönetim ve kontrol, bağımsız iç denetim ve merkezi uyumlaştırma birimlerinden oluşur. Merkezi uyumlaştırma birimi, mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanlarında en iyi uygulamaları araştırma ve geliştirmeden sorumludur (Onur, 2010: 2). Bu sorumluluğu çerçevesinde Avrupa Birliği 1977 yılından günümüze üye ve diğer ülkeler için uyguladığı ön mali kontrollerin yetersiz kalması nedeniyle, mevcut sistemin eksikliklerini gidermek ve kaynakların etkin kullanımını sağlamak amacıyla 2000 yılında “Komisyonun Reformuna Yönelik Beyaz Kitap (White Paper)” adıyla bir çalışma yayınlamıştır. Beyaz Kitap, politika önceliklerini belirleyen reform raporudur ve eylem planlarından oluşur (Saltık, 2007: 33). White Paper’a göre iç kontrol, kurum amaçlarına etkili, ekonomik ve verimli şekilde ulaşmayı; politika ve düzenlemeler doğrultusunda kurallara uygun hareket edilmesini; kurum varlıklarını ve bilgisini korumayı; muhasebe ve finansal işlemler ile raporların hatadan ve hileden korunarak zamanında yürütülmesini ve raporlanmasını sağlayacak makul güvenceyi vermek üzere, yönetim tarafından oluşturulan politika ve prosedürler bütünüdür (Simay, 2009: 27).

Avrupa Birliği COSO modelinin beş unsuru olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi, iletişim ana başlıklarını esas almaktadır. Bu başlıklar 24 alt unsurdan oluşmaktadır. 2007 yılında yayımlanan “İç Kontrol

Standartlarının Revizyonu ve Temel Çerçeve” adlı tebliğ ile bu sayı 24’ten 16’ya düşürülmüştür (Acar, 2018: 4-6). Avrupa Birliği’nce uygulanan iç kontrol sisteminin ülkeler için önemi büyüktür ve kamu iç mali kontrol sistemi sürekli olarak gelişmeye ve reforme edilmeye mecburdur. Bu bağlamda, Avrupa ülkelerinde uygulanan iç kontrol sistemleri iki gruba ayrılabilir. Birinci grupta Fransa ve Portekiz gibi, iç kontrol sisteminin bağımsız kurumlar tarafından oluşturulduğu sistemler yer almakta; ikinci grupta ise İngiltere ve Hollanda gibi, kurumların kendilerince oluşturduğu iç kontrol sistemleri yer almaktadır. Birinci grupta daha bağımsız bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, ikinci grupta ise tüm sorumluluğu yönetimin üstlendiği bir yapının oluşturulması amaçlanmıştır. Uygulanan bu iki sistemde de esas amaç, ülkelerin koordinasyonunu sağlayacak etkin bir yönetim sisteminin oluşturulmasıdır (Karaman, 2014: 42, Çalışkan, 2016: 39).

### **1.5.2. İç Kontrol Sisteminin Ulusal Tarihsel Gelişimi**

Türkiye’de özel sektör kuruluşlarında ve kamu kurumlarında iç kontrol veya iç denetim sistemlerinin tasarımına ve çerçeve düzenlemelerine, Hazine ve Maliye Bakanlığı (MB), Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), Kamu İç Denetçiler Derneği (KİDDER) ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) uygulamalarında rastlanılmaktadır.

#### **1.5.2.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı (MB)**

Kamu kurumlarına ve kamu iktisadi teşebbüslerine yönelik olarak ülkemizde iç kontrole ilişkin en önemli yasal düzenleme 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 2003 yılında resmi gazetede yayınlanmasıyla olmuştur. Bu kanun ile iç kontrolün tanımı yapılmış, oluşturulmak istenen iç kontrol sisteminin çerçevesi belirlenmiş ve kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik uygulamaları düzenlemekle Hazine ve Maliye Bakanlığı görevlendirilmiştir (Resmi Gazete, 2003: 28). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa dayanılarak 2005 yılında yürürlüğe giren “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” ile iç kontrolün amaçları, standartları, temel ilkeleri ile yetki ve sorumluluklar belirlenmiştir. Bu kapsamda kurumlar, ilgili bakanlık tarafından belirlenen ve yayımlanan iç kontrol standartlarına uymak ve gereğini yerine getirmek zorundadır. Ancak kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak kaydıyla idareler faaliyetleri ile ilgili her türlü standardı belirleyebilme yetkisi verilmiştir. Ayrıca idarelere merkezi uyumlaştırma ve ön mali kontrol görevleri de verilmiştir (DPT, 2006: 3). 2007 yılında Hazine ve Maliye

Bakanlığı tarafından “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” çıkarılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı Kamu İç Kontrol Standartlarını COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde hazırlamıştır. Bu tebliğ ile kamu kurumlarının iç kontrol sistemlerini tasarlarken veya değerlendirirken dikkat etmeleri gereken azami yönetim kuralları belirlenmiş, kurumlarda kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması hedeflenmiştir (MB, 2007: 4). Ayrıca kurumların iç kontrol sistemlerini kamu iç kontrol standartları ile uyumlu hale getirmek amacıyla Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi 2009 yılında yayınlanmıştır. Bu rehber yardımıyla kamu kurumlarının yapılması gereken işlemler için bir eylem planı oluşturması ve süreçler üzerinde yapılacak düzenleme çalışmalarını planlanmaları hedeflenmiştir (DPT, 2009: 1).

#### **1.5.2.2. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)**

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 1995 yılında İç Denetçileri bir arada toplamak amacıyla bir kurul olarak kurulmuştur. Kuruluşundan bir yıl sonra da “İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu” (ECIIA)’ya ve “Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü” (IIA) ‘ya katılmıştır (TİDE, 2019: 1). TİDE ülkemizde uluslararası standartları gözeterek ve bir paylaşım ortamı oluşturarak, mesleki gelişim ve iç denetimde yaşanan gelişmeleri paylaşmayı, iç denetçilerin ulusal veya uluslararası alanlarda örgütlenmelerini amaçlamaktadır. TİDE bu amaçlarını gerçekleştirmek adına mesleki toplantılar, seminerler, eğitimler düzenlemekte ve üyelerine kariyer fırsatları sunmaktadır (Adiloğlu, 2011: 29).

#### **1.5.2.3. Kamu İç Denetçiler Derneği (KİDDER)**

Kamu İç Denetçiler Derneği (KİDDER), 2007 yılında çeşitli kamu kurumlarında çalışan iç denetçiler tarafından kurulmuştur. KİDDER, kamu iç denetçilerinin birlik ve beraberliğini ve mesleki dayanışmayı sağlamayı; iç denetim mesleğini kamuoyuna duyurarak üyelerinin mesleki ve sosyal haklarını savunmaya katkıda bulunmayı; kamuda etkin bir denetim mekanizmasının oluşturulması, yürütülmesi ve geliştirilmesini amaçlamıştır (DPT, 2011: 1). KİDDER, kamu kurumlarına faaliyetlerini yürütürken yardımcı olmak amacıyla tüzüğünde; kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında etkili, ekonomik ve verimliliğe dikkat edilmesi ile önceden belirlenmiş



politika, amaç ve hedeflerle uyumlu olmasına; kamuda yolsuzluk, suistimal ve savurganlığın önlenmesine; iç kontrol, risk yönetimi, yönetim süreçleri ile mali saydamlık ve hesap verilebilirlik esasına dayalı kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerinin etkinliğinin ve yeterliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine, yer vermiştir (DPT, 2011: 2).

#### **1.5.2.4. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)**

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), “Sermaye Piyasası Mevzuatı” kapsamında yürütülen işlemler için genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, iç kontrol ve iç denetim standartları öngörmektedir (Adiloğlu, 2011: 30). Bu kurul, iç kontrole ilişkin temel düzenlemesini Sermaye Piyasası Kanunu ile 1996 yılında “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” adıyla yapmıştır. 2006 yılında bu tebliğde çeşitli düzenlemeler yapılarak “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ 131”e aktarılmıştır (Günel, 2010: 55).

### **1.6. İç Kontrol Bileşenleri**

İç kontrol standartları, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında, değerlendirilmesinde ve izlenmesinde dikkate alınan temel kuralları belirtir. Etkili bir iç kontrol sistemi ise iş akışları, görev ve sorumluluk dağılımı ve organizasyon yapısının iç kontrol standartları ile uyumlu olması halinde gerçekleşebilir (Arslan, 2012: 142). Bu nedenle iç kontrol sisteminin tasarımı; kuruluşların büyüklüğüne, hukuki şekline, faaliyet gösterdiği sektörün özelliklerine kuruluştaki kullanılan bilgi ve iletişim süreçleri ile yasa ve mevzuatlara göre değişiklik gerektirebilir. Diğer bir deyişle her işletme için aynı iç kontrol sistemi uygulanamaz (Güneş, 2012: 16). İç kontrol model ve standartları ülkeden ülkeye hatta kurumdan kuruma farklılık gösterebilmektedir. Araştırmanın bu bölümünde dünya genelinde kabul görmüş bazı iç kontrol modellerinde uygulanan bileşenler incelenmiştir. İnceleme sonucunda iç kontrol sisteminin dünya genelinde kabul görmüş en yaygın modelinin 1985 yılında sahte finansal raporlamaya karşı destek amacıyla bağımsız bir özel sektör temsilcisi olarak kurulan Committee of Sponsoring Organizations (COSO) tarafından geliştirildiği tespit edilmiştir. COSO komitesini, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, Finansal Yöneticiler Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü ve Amerikan Muhasebe Derneği oluşturur (Yurtsever, 2010: 28-29).

Şekil 2. COSO Küpü



Kaynak: (Yılcı, 2015: 67)

COSO raporunda iç kontrol, yönetim kurulunun ve üst düzey yöneticilerin ve de kurumun diğer çalışanların etki ettiği; yasal ve mevzuata uyum, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile elde edilen raporların güvenilirliği hedeflerine ulaşmada makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bir süreç olarak tanımlanmıştır (Bulut, 2013: 13).

COSO'nun yaptığı tanımdan hareketle ideal iç kontrol sisteminin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Bulut, 2013: 14):

- İç kontrol sisteminin amacı kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktır.
- İç kontrolde en önemli unsur olan insan faktörünü göz önünde bulundurarak tüm çalışanların iç kontrol sistemindeki rol ve sorumluluklarını tanımlamaktır.
- Öngörülemeyen risklerin ortaya çıkma ihtimalinin var olması nedeniyle mutlak güvence veren iç kontrol oluşturulamayacağından, kurumun hedeflerine ulaşmasında makul güvence sağlayan bir sistemdir.
- İç kontrol anlık ya da tek seferlik bir uygulama olmadığından, tüm süreç ve faaliyetlerin içinde yer alan ve sürekli devam eden sistemdir.

COSO modeline göre iç kontrol sistemini oluşturan, iç kontrol sistemine makul güvenceyi sağlayan ve dünya genelinde kabul gören sistemin bileşenleri, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemedir.

### 1.6.1. Kontrol Ortamı Bileşeni:

İç kontrolün diğer bileşenlerine temel teşkil eden kontrol ortamı, üst yönetimin tutum, davranış ve politikalarını da içeren genel bir çerçevedir. Bu özelliğiyle kontrol ortamı bileşeni, kuruluştaki tüm personelin etik değerlerini, organizasyon yapısını, mesleki yeterliliği ve insan kaynakları uygulamalarını kapsar (Arslan, 2012: 138).

COSO Modeline göre kontrol ortamının temel unsurları (Derici, 2015: 63-64);

- Üst yönetimin iç kontrol sistemini kabul etmesi ve öncü rol oynaması,
  - İç denetim biriminin kurulması ve işler hale getirilmesi,
  - İdarenin misyonu ile stratejik amaç ve hedeflerinin belirlenmesi,
  - Etik kurallar ile kişisel ve mesleki dürüstlük kurallarının benimsenmesi,
  - Organizasyon yapısı ile görev yetki ve sorumluluk dağılımının belirlenmesi,
  - Kurumun tüm faaliyetlerini kapsayan iş tanımlarının ve iş süreçlerinin belirlenmesi,
  - Bilişim sistemlerinin yapılandırılarak karar alma süreçlerinin etkinliğini artıran bir yönetim bilgi sistemi kurulması,
- olarak özetlenebilir.

COSO, kontrol ortamı bileşenini, “dürüstlük ve etik değerlere bağlılık”, “gözetim sorumluluğu”, “organizasyon yapısı, yetki ve sorumluluklar”, “yetkinliğe bağlılık” ve “hesap verebilirlik” olmak üzere 5 standart altında toplamıştır (McNally, 2013: 5).

#### 1.6.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerlere Bağlılık

Bu standart dürüstlük ve etik anlayışının, kurumun değerlerine, faaliyet ve süreçlerine yansıtılması amacı ile belirli ilke, kural ve standarda dayandırılarak çalışanlara bildirilmesi ve desteklenmesi ile ilgilidir. Yani iç kontrolün etkililiği, sistemi oluşturan ve sistem içinde yer alan diğer çalışanların dürüstlüğü ve etik değerleri kadardır (McNally, 2013: 1-3). Bu nedenle yönetim kurulu ile üst yönetim dürüstlük ve etik değerlerle ilgili olarak davranış kuralları belirlemelidir. Belirlenen bu kuralların da kurum çalışanlarınca ve diğer paydaşlarca anlaşılmasını sağlamalıdır. Ayrıca bireylerin ve çalışanların belirlenen bu davranışlara bağlılıklarını düzenli aralıklarla değerlendirmeli ve değerlendirme sonuçlarına göre önlemler almalıdır (Türedi vd., 2014: 145).

### 1.6.1.2. Gözetim Sorumluluğu

Kurumlarda gözetim sorumluluğu yönetim kurullarına aittir. Yönetim kurulu oluşturulurken yeterli üye sayısına sahip olmalı, tarafsız ve bağımsız hareket edebilmelidir. Üyelerinin bilgi, beceri ve yeteneklerini belirleyerek gerekli hallerde üst yönetimi sorgulayarak tedbirler alabilmek amacıyla belirli aralıklarla değerlendirmeler yapabilmelidir (Türedi vd., 2014: 145). Çünkü yönetim kurulu yönetimin plan ve performans beklentilerini oluşturarak takibini yapar, kurumun iç ve dış denetçilerle ilişkilerini etkiler. Bu nedenle yönetim kurulu, kontrol ortamını etkiler. (Gönen, 2009: 196). COSO 2013 raporunda yönetim kurulunun gözetim sorumluluğu standardında, gerekli uzmanlığını ve bağımsızlığını sergilemesine, iç kontrol sisteminin gelişimini ve performansını sürekli olarak izlemesine odaklanması gerektiğini belirtmiştir (Çalışkan, 2016: 23).

Sonuç olarak, yönetim kurulu iç kontrole ilişkin sorumluluklarını yönetime devretse de yönetim kurulunu oluşturan bireyler kontrol ortamını etkilediğinden, oluşturulan iç kontrol sistemi üzerinde bağımsız denetim ve izleme görevi devam eder.

### 1.6.1.3. Organizasyon Yapısı, Yetki ve Sorumluluklar

Üst yönetim ya da yönetim kurulu, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşması amacıyla yasal düzenlemeler ve kurumun diğer dış paydaşlarının yapılarını da dikkate alarak kurumsal organizasyon yapısını oluşturmalıdır. Organizasyon yapısı oluşturulurken yönetim, sorumlulukları ve görevlerin ayrılığı ilkesi çerçevesinde gerekli hallerde yapılacak yetki devri süreçlerini belirlemelidir. Hedeflere ulaşmada kurumda kaliteli bilgi akışını, yetki ve sorumlulukların yerine getirilmesini sağlayacak raporlama ve iletişim sistemini belirlemelidir (Türedi vd., 2014: 145). Bu standartta yönetimden beklenen özetle kurumun tüm birimleri ve faaliyetleri dikkate alınarak, yönetici ve çalışanlar ile kurumun ilişkili olduğu dış paydaşlar da dahil olmak üzere yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ve raporlama ilişkisinin oluşturulmasıdır.

### 1.6.1.4. Yetkinliğe Bağlılık

Etkin bir iç kontrol sisteminin temel unsuru insandır ve dolayısıyla da kontrol aşamasının ana unsurunu insan oluşturur. Kontrol ortamının etkinliği çalışanların yetkinliği kadardır. Bu nedenle yetkinliğe bağlılık, kurumun ihtiyaç duyduğu uzmanlıkları belirlemesi ve bu doğrultuda politika ve prosedürler oluşturarak kadroların

belirlenen uzmanlarla takviye edilmesi, mevcut uzman kadroyu kurumda tutan ve kurum dışında olan nitelikli çalışanları da kuruma çekebilecek yaklaşımları benimseyerek bu doğrultuda plan ve hazırlık yapılmasıdır (Türedi ve Karakaya, 2015: 72). Bu standart ile ilgili olarak yönetim, kurum genelinde liyakate ilişkin beklentiler oluşturmalı, liyakatlı kişileri işe alma, yetiştirme ve kurumda tutma amacıyla plan ve hazırlık yapmalı ve uygulamalıdır. Çalışanların gelişimi adına da eğitim programları düzenlemelidir (Yılcı, 2015: 90).

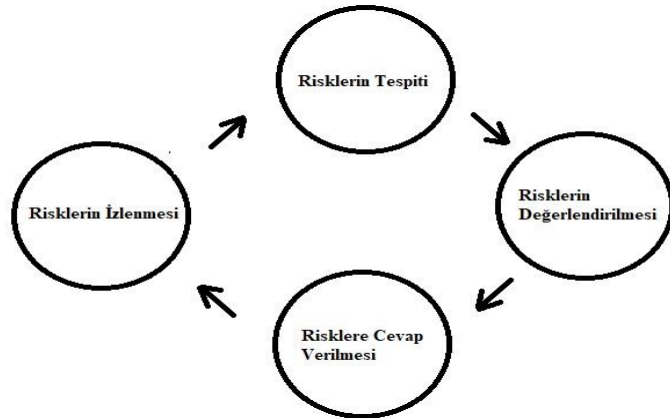
#### **1.6.1.5. Hesap Verebilirlik**

Kurum yönetiminin iç kontrol sistemi üzerinde hesap verme sorumluluğu vardır. Kurumda oluşturulan iç kontrol sistemi içerisinde yer alan personelin de yönetime karşı hesap verme sorumluluğu vardır. Dolayısıyla iç kontrol sisteminde yer alan tüm bireylerin hesap verme sorumluluğu vardır. Yani yönetim, iç kontrol sistemine dahil edeceği performans uygulamaları, disiplin işlemleri vb. uygulamalarla bireylerin hesap verme sorumluluğunu güçlendirir (Türedi vd., 2014: 146).

#### **1.6.2. Risk Değerlendirme Bileşeni**

Risk değerlendirme, kurumların misyon ve vizyonuna ulaşması yolunda tüm faaliyetleri üzerinde ortaya çıkabilecek risklerin tespit ve analiz edilmesi, gözlemlenmesi ve gerekli görüldüğünde yeni önlemlerin alınması süreçlerini kapsar (Arslan, 2012: 139). Risklerin değerlendirilmesi, belirlenen muhtemel risklerin gerçekleşme ihtimalini, gerçekleşmesi halinde olası etkilerinin bilinmesini ve bir bölümlenme yaparak öncelik verilmesini sağlayan süreçlerdir. Yönetim kademesinin belirlenen her risk için katlanabileceği risk düzeyini tespit etmesi, risk değerlendirmesi sürecinde yapılır (Derici, 2015: 19).

**Şekil 3: Risk Değerlendirme Bileşeni**



Kaynak: (MB ve BUMKO, 2014: 31)

COSO modeline göre risk değerlendirme bileşeni, risklerin tespit edilmesi, risklerin değerlendirilmesi ve risk düzeyinin tespiti, risklere cevap verilmesi ile risklerin izlenmesi standartlarından oluşur.

#### **1.6.2.1. Risklerin Tespiti**

Risklerin tespiti, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasında etkili olabilecek risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve tanımlanmasıdır (Kılınç, 2010: 78). Riskin, kurumun amaç ve hedefleri ile ilişkili olacak şekilde, açık ve net olarak tanımlanmasına, suistimale açık yolsuzluğa neden olacak hileli risklerin oluşturulmamasına dikkat edilmelidir (Türedi ve Karakaya, 2015: 68).

#### **1.6.2.2. Risklerin Değerlendirilmesi ve Risk Düzeyinin Tespiti**

Risk değerlendirmesi, risklerin tanımlanması, riskin öneminin tahmini, oluşma olasılığı ile oluşma sıklığının tespit edilmesi suretiyle risk düzeyinin oluşturulması ve riskin yönetimine ilişkin eylemlerin belirlenmesidir (Moeller, 2009: 39). Riskler üzerinde bu aşamada kararlar alırken, kurumun genel amaçlarına ulaşmasına etki edebilecek iç ve dış faktörler ile suistimale neden olabilecek gerekçeler de dikkate alınarak kurum, iştirak, birim ve süreç bazında değerlendirilmeler yapılmalıdır. Daha sonra riskin belirlenen önemine göre bir puan belirlenirken, oluşma olasılığı ve sıklığına göre de bir puan belirlenmeli ve bu iki puana göre risk düzeyi oluşturulmalıdır (Türedi vd., 2014: 147).

### 1.6.2.3. Risklere Cevap Verilmesi

Risklere cevap verilmesi, riskin değerlendirilmesi aşamasında belirlenen eylemlerin gerçekleştirilmesidir. Yani bu evrede, değerlendirme aşamasında riske ilişkin kabul etmek, kontrol etmek, devretmek ya da kaçınmak eylemlerinden biri veya birkaçı uygulanır (Kılınç, 2010: 79).

### 1.6.2.4. Risklerin İzlenmesi

İç kontrol sisteminin yapısının belirlenen mevcut risklerle uyumunu sağlamak ve risklerde meydana gelebilecek değişimleri belirlemek üzere yapılan faaliyetlerdir (Türedi ve Karakaya, 2015: 68). Diğer bir deyişle belirlenen riskler üzerinde uygulanacak eylemlerin sonuçlarına göre iç kontrol sistemi ile mevcut riskler üzerinde yapılabilecek düzenlemelere yönelik faaliyetlerdir.

### 1.6.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşeni

Kontrol faaliyetleri kurumların hedeflerine ulaşmaları için makul güvence sağlayan süreçlerdir (Warren vd., 2002: 239). Bunun yanında kontrol faaliyetleri, kurumların amaçlarına ulaşmayı engelleyecek risklere karşı uygulanacak politika ve prosedürlerdir (Gönen, 2009: 199). COSO'nun ön gördüğü kontrol faaliyeti bileşeni risk değerlendirme bileşenini de içine alan bir modeldir. COSO modelinde kontrol eylemlerinin kurumun kendine has yapısı dikkate alınarak, kurumun amaçlarına ulaşmasını engelleyecek riskleri azaltmaya yönelik olarak tasarlanması ve uygulanması gerekliliği vurgulanmaktadır. Kontrol faaliyetlerinin kimler tarafından ve hangi zaman dilimlerinde uygulanacağı belirlenmeli, mümkünse iş süreçlerinde kullanılan teknoloji yardımıyla kontrol faaliyetleri yürütülmelidir. Eğer teknolojik alt yapı ihtiyacı varsa da temin edilmelidir. Son olarak kontrol faaliyetleri kurumun süreçlerinin bir parçası haline getirilmeli ve belirli aralıklarda da gözden geçirilmelidir (Türedi vd., 2014: 149, Delice, 2008: 12).

#### **Kontrol Faaliyetleri Türleri:**

**a) Önleyici Kontroller:** Gerçekleşme olasılığı tahmin tasarlanan tespit edilmiş risklerin gerçekleşmesini kısmen azaltmak ve kurumun kabul edebileceği seviyede tutmak amacıyla yapılan kontrollerdir. Kuruluşlarda uygulanan kontrollerin çoğunluğu önleyici kontrollerdir (Türkdoğan, 2016: 20).

**b) Tespit Edici (Saptayıcı) Kontroller:** Risklerin gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit etmek amacıyla yapılan kontrollerdir. Bu kontroller ile risk gerçekleştikten sonra yaratacağı etkilerin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Tespit edici kontrollerin kısmen riskleri önleyici etkisi de bulunmaktadır (Baskıcı, 2012: 33).

**c) Düzeltici Kontroller:** Gerçekleşen risklerin kurumda yarattığı etkileri gidermeye yönelik kontrollerdir (Uğurlu, 2018: 17).

**d) Yönlendirici Kontroller:** Belirli bir sonuca ulaşmak için geliştirilen yollardır (Derici, 2015: 24). Yani idare tarafından tespit edilen risklere yönelik kontrol yöntemlerinin belirlenmesidir.

Kontrol faaliyetleri bileşeni “kontrol faaliyetinin seçilmesi ve uygulanması”, “teknoloji tabanlı genel kontrollerin uygulanması” ve “politika ve süreçlerin geliştirilmesi” standartlarından oluşur.

#### **1.6.3.1. Kontrol Faaliyetinin Seçilmesi ve Uygulanması**

Bu standart, kurumun hedeflerine yönelik belirlenen risklerin kabul edilebilir düzeyde olmasını sağlamak amacıyla en uygun kontrol faaliyetinin seçilerek uygulamaya konulmasıdır. Kontrol faaliyetleri kurumdan kuruma farklılık göstermektedir. Bu farklılığın nedeni olarak idarenin faaliyet alanı ve büyüklüğü, çalışanların özellikleri ve sayısı, örgüt yapısı vb. birçok etken sayılabilir. Bu nedenle kurum yönetimi, kontrol faaliyetlerini kurumun hedeflerine, görevler ayrılığı ilkesine ve belirlenen risklere cevap vermesine dikkat ederek, iç kontrol sisteminin de ihtiyacını karşılayacak şekilde tasarlamalıdır. Bu doğrultuda da en uygun kontrol faaliyetini seçmelidir (Türedi vd., 2014: 150).

#### **1.6.3.2. Teknoloji Tabanlı Genel Kontrollerin Uygulanması**

Kurumlar hedeflerine ulaşmak üzere kendilerine özgü faaliyetler sürdürmektedir. Kurumun yapısı, faaliyet alanı, büyüklüğü ve çalışanları gibi birçok etken kontrol faaliyetlerine etki etmektedir. Bu nedenle kurumlar teknolojik alt yapılarını bu etkenleri dikkate alarak oluşturmaktadır. Dolayısıyla kurum genelinde hedeflere ulaşabilmek için kontrol faaliyetlerine ilişkin kontrol mekanizmalarının, kurumun oluşturduğu teknolojik yapıya dahil edilmesi gerekmektedir (Türedi ve Karakaya, 2015: 69).



### **1.6.3.3. Politika ve Süreçlerin Geliştirilmesi**

Kurumlar hedeflerine ulaşmak için politikalar ve bu politikaları uygulayacak süreçler belirler. Bu nedenle kontrol faaliyetlerinin de kurum politikaları ve süreçlerle desteklenmesi gerekmektedir. Kontrol faaliyetleri her kurumda, yürüttüğü faaliyetlerinin gereği olarak belirlenmeli, uygulanmalı ve düzenli aralıklarla da gözden geçirilmelidir (Öksüz, 2009: 5).

### **1.6.4. Bilgi ve İletişim Bileşeni**

Bilgi ve iletişim standardı, ihtiyaç duyulan bilginin, iç kontrol sistemi uygulamasında, belirlenen zaman diliminde ve belirlenen standartta iletimini sağlayan, bilgi, iletişim, bildirim ve kayıt sistemini kapsar (Özer, 2010: 91). Bu nedenle iyi bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için dikey ya da yatay bilgi elde etme yeteneği ile çalışanlar ve diğer paydaşlar arasında iletişimin sağlanması gereklidir (Kaval, 2005: 130). COSO modeline göre iyi bir bilgi ve iletişim bileşeni için kurumun faaliyetleri hakkında ve iç kontrol sisteminin diğer bileşenlerini destekleyen kaliteli bilginin temin edilmesi, hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanları ile paylaşılması ve kurumun dış paydaşları ile iletişim kanallarının oluşturulması gerekmektedir (Türedi vd., 2014: 151).

### **1.6.5. İzleme (Gözlem) Bileşeni**

İzleme, kurumda oluşturulan iç kontrol sisteminin etkinliğinin yönetim tarafından düzenli aralıklarla ve sürekli olarak değerlendirilmesi faaliyetidir (Arslan, 2012: 141). Zaman içerisinde iç kontrol sistemini oluşturan bileşenlerin uygulama süreçleri etkinliğini kaybedebilir. Bu etkinliğin azalmasında, yeni personelin istihdamı veya hizmet içi eğitimler, kaynak ve zaman kısıtlamaları, iç kontrol sisteminde belirlenen pozisyonların değişimi, iç denetçi raporları ile kurum içinden ya da dışından elde edilen raporlar, yeni risklerin ortaya çıkıp çıkmadığının gözlemlenmesi gerekliliği gibi nedenler etkili olabilir. Dolayısıyla izleme bileşeni süreklilik arz eder, iç kontrol sisteminin etkisini kaybetmeden sürekli iyileştirilmesine, kontrol faaliyetlerinin zamanında yapılmasına ve doğru tedbirin tespitine hizmet eder (Cömert vd., 2015: 249). COSO modeline göre etkili bir izleme bileşeninin oluşturulması için kurumda oluşturulan iç kontrol bileşenleri üzerinde sürekli ve öznele değerlendirmeler yapılması, iç kontrol sistemindeki eksikliklerin değerlendirilmesi, gerekli hallerde de yönetim ya da ilgili taraflara bilgi verilmesi gerekmektedir (Türedi vd., 2014: 153).

## İKİNCİ BÖLÜM

### YENİ KAMU YÖNETİMİ YAKLAŞIMI VE 5018 SAYILI KANUN ÇERÇEVESİNDE ÜNİVERSİTELERDE İÇ KONTROL

#### 2.1. Geleneksel (Klasik) Kamu Yönetimi Anlayışı

##### 2.1.1. Kamu Yönetimi Kavramı

Kısa ve en geniş anlamıyla yönetim, ortak amaçlara ulaşmak için bir araya gelen grupların koordineli faaliyetleridir (Özer, 2015: 5). Yani yönetim kavramı, insanların veya örgütlerin belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için gösterdikleri faaliyetleri bir araya getirmesi, yapılandırması ve yönlendirmesidir. Bu şekilde bir örgütlenmenin yanında yönetim, örgütün yapısını oluşturan yönetsel etkinliklerin ve kaynakların bir araya getirilmesi, izlenecek strateji, yöntem ve denetim faaliyetlerinin belirlenmesidir (Kofoglu, 2018: 5). Genel anlamda kamu yönetimi ise mal veya hizmetin vatandaşların ihtiyacını karşılayacak biçimde üretilmesidir (Eken, 2006: 5). Yani kamu yönetimi, yasal hükümlerin uygulandığı, devletin amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirecek örgütsel yapının oluşturulduğu, toplumun iç içe geçmiş ve bazen de birbiri ile çelişen sorunlarının çözülmesi yolunda işleyen mekanizmadır (Eryılmaz, 2008: 6).

##### 2.1.2. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışı

Geleneksel kamu yönetimi anlayışı, 19. yüzyılın ikinci çeyreğinde gerçekleştirilen reformlarla ilk olarak İngiltere’de etkin olmaya başlayan ve 20. yüzyılın sonlarına kadar kabul gören paradigmadır (Eryılmaz, 2003: 16). Modelin teorik temelleri İngiltere’de Northcote-Trevel Raporu, ABD’de Woodrow Wilson ve Almanya’da Max Weber bürokrasi modeli ile atılmış, gelişimini ise 20. yüzyılın son çeyreğine kadar tamamlamıştır (Özer, 2015: 25). Bu gelişim sonucunda geleneksel kamu yönetimi modeli iki teorik kurgu üzerine oturtulmuştur. Birinci kurgu siyaset-yönetim ayrımı, diğeri ise bürokratik yönetim modelidir. Bu modellerin oluşmasında Weber ve Wilson’un yanında Henry Fayol ve Frederick Winslow Taylor’un da çalışmaları olmuştur (Özer, 2005(b): 50). Araştırmanın konusu ve bütünlüğü gereği, Geleneksel Kamu Yönetimi kavramı genel hatlarıyla anlatılmıştır.

Geleneksel kamu yönetimi anlayışının başlangıcı, Woodrow Wilson'un 1887 yılında "Yönetimin İncelenmesi (The Study of Administration)" adıyla yaptığı çalışma ile olmuştur. Bu çalışma, siyaset ve yönetim ayrımının yapılarak yönetimin siyasi kaygılardan uzaklaştırılmasının yanında, yönetimin sadece yasal mevzuatın sistematik ve detaylı uygulanmasına odaklanması gerekliliğini savunmuştur (Şen, 2014: 8). Bu ayrımın yapılamaması halinde yozlaşmanın açığa çıkacağını belirtmiştir (Özer, 2015: 26). "Klasik Yönetim Düşüncesi" de denilen geleneksel yönetim anlayışında genel olarak etkinlik, düzen ve rasyonellik kavramları ile kuruluşların önceden belirlenen ilke ve kurallara göre tıpkı bir makine gibi işletilmesi gerekliliği üzerinde durmuştur (Genç, 2004: 53). Bu kapsamda geleneksel yönetim anlayışının oluşmasında "Bilimsel Yönetim", "Yönetim Süreci" ve "Bürokrasi Modeli" teorileri etkili olmuştur (Demiroğlu, 2011: 30).

#### **2.1.2.1. Bilimsel Yönetim Teorisi**

19. yüzyılda ortaya çıkan geleneksel yönetim anlayışına Frederick Taylor tarafından 1911 yılında yayınlanan "Bilimsel Yönetimin İlkeleri" (The Principles of Scientific Management) adlı teori önemli katkılar yapmıştır. Taylor'un öngördüğü bilimsel yöntem teorisi "çeşitli yöntemler ve uygulamalar içinde her zaman birisi diğerlerinden daha hızlı ve daha iyidir. Yani her iş için tek bir doğru vardır. Yönetimin görevi, bilimsel yöntemler kullanarak bunları bulmaktır" şeklindedir (Sezen, 2006: 18). Bu teoride Taylor, bilimsel yönetimin genel ilkelerine ve örgütün tüm çalışanlarının karlarını nasıl arttırabileceğine ilişkin görüşler sunmuştur. Ayrıca özel teşebbüslerin yönetimine ve alt kademelerde çalışan personellere yoğunlaşmış, zaman ve hareket etütlerinden yola çıkarak bir işin tamamlanma süresini hesaplamaya ve bunun sonucunda işçinin alması gereken ücreti bulmaya çalışmıştır (Eryılmaz, 2008: 14). Yani Taylor'un bilimsel yönetim teorisi iş bölümü, uzmanlaşma, merkezi hiyerarşik yapı, denetim, akılcılık ve çalışanların makineleşmesi sonuçlarını doğurmuştur (Al, 2002: 40). Kontrol ve denetim işlevine büyük önem vermiş, aşamalardan oluşacak şekilde kurulan sistemin sürekli kontrolü ile işgücünde etkinliğin sağlanması için hiyerarşik bir denetim yapısının oluşturulmasını öngörmüştür (Akyel, 2009: 16).

Bilimsel yönetim teorisi özetle, kuruluşta hiyerarşik ve katı bir yapının oluşturulmasına, insanların düşüncelerinden çok işlevine, katı bir kontrol ve denetim mekanizmasının uygulanmasına yoğunlaşmıştır.

### 2.1.2.2. Yönetim Süreci Teorisi

Geleneksel yönetim anlayışında etkili olan bir diğer teori olan yönetim süreci teorisi Henry Fayol tarafından geliştirilmiştir. Fayol bu teoride genel olarak kuruluşun tasarımı ve yönetimi ilkeleri üzerinde durmuştur. Fayol yönetim süreci teorisinde işletme faaliyetlerini ticari, teknik, finansal, güvenlik, muhasebe ve yönetim faaliyetleri olarak altı grupta; yönetim faaliyetlerini de öngörme ve planlama, örgütleme, emir-kumanda, haberleşme ve yürütme, koordinasyon, faaliyet sonuçlarını denetleme ve değerlendirme olarak beş grupta incelemiştir (Kofoglu, 2018: 35). Bu yönüyle Fayol'un çalışmaları Taylor'un izlerini taşısa da yönetim ilkeleri açısından bakıldığında daha esnek ve değişen şartlara göre farklı uygulama özellikleri taşımaktadır. Yani Fayol yönetim ilkelerini, daha bilimsel ve kavramsal çerçevede ele almıştır.

### 2.1.2.3. Bürokrasi Modeli Teorisi

Weber bürokrasiyi “geniş bir alana yayılmış toplumsal fiil ve hareketlerin, rasyonel ve objektif esaslara uygun olarak düzenlenme süreci” olarak tanımlamıştır (Şen, 2014: 12). Weber'in öngördüğü bürokrasi modeli teorisi, siyaset ve kuruma dair konuların birbirinden kesin biçimde ayrılması gerekliliğini savunur. Bu ayrımın olduğu ideal bürokrasinin, politikacıların politika ve stratejileri belirlemesi, bürokrasinin ise idealize edilen politika ve stratejileri uygulaması ile mümkün olacağını belirtmiştir (Kofoglu, 2018: 29). Bu çerçevede oluşturulacak bürokratik yapılar, yönetim sürecini rutin hale getirmektedir. Dolayısıyla verimliliğin artması için de iş bölümü ve uzmanlaşma oluşturulmalı, yetki ve hiyerarşi net olarak tanımlanmalı, şahsi işlerden ve ayrıntılı kurallardan vazgeçilmelidir (Coşkun ve Asunakutlu, 2001: 183).

Bu bilgiler ışığında Weber'in “Bürokrasi Modeli Teorisi” Fayol'un “Yönetim Süreci Teorisi” ile benzerlikler gösterse de, Weber bürokrasiye ağırlık vermiş ve bu alanda önemli sorunlar teşkil eden yapılanma, verimsizlik, yetersizlik ve ihtiyaçlara cevap verme gibi konularda referans olmuştur.

### 2.1.3. Geleneksel Kamu Yönetimi Anlayışının Genel Özellikleri

Geleneksel kamu yönetimi anlayışı 1870-1970 yılları arasında kamu yönetimi uygulamalarında hakim olmuştur. Bu anlayışı biçimlendiren teorilerden hareketle geleneksel kamu yönetimi anlayışının genel özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Bozlağan, 2008: 4, Eryılmaz, 2008: 16);

- Siyasetçi-bürokrat ayırımına dayanan,
- Durağan çevre düşüncesinin ve statik planlama yaklaşımının hakim olduğu,
- Karar alma sürecinin bütünüyle üst yöneticilere bırakıldığı,
- Çok kademeli, bölümlenmeye önem veren ve örgütsel değişimin yavaş olduğu mekanik-bürokratik örgüt yapısına sahip,
- Çalışanlar ile yönetim arasında etkileşimin çok düşük olduğu, çalışanların taleplerinin önemsenmediği ve iletişimin yukarıdan aşağıya tek yönlü olduğu,
- Biçimsel (formel) ilişkilerin ön planda olduğu, biçimsel olmayan ilişkilerin önemsenmediği,
- Sabit ve daimi istihdama dayanan personel sisteminin oluşturulduğu,
- Performans ve liyakat sisteminin yeterince gelişmediği, bir sistemdir.

## 2.2. Kamu Yönetimi Anlayışında Değişimin Nedenleri

Kamu yönetiminde değişim en geniş anlamda devletin örgütlenme ve işleyişini değiştirmesi; daha dar anlamda yasama, kısmen yürütme ve yargı dışında tüm kamunun örgütlenmesinde ve işleyişinde düzenleme yapmasıdır (Akyıldız vd., 2009: 77). 1970-1980’li yıllarda yaşanan ekonomik, siyasal ve yönetim anlayışındaki değişimler kamu sektörünü tartışılan konular arasında ilk sıralara taşımıştır. 1970’li yıllarda yaşanan ekonomik kriz ile refah devletinden sosyal hizmetlere yönelik taleplerin artması, bu tartışmaları yaratan başlıca olaylardır (Özer, 2015: 147). Yine 1980’li yılların sonlarına doğru gelişmiş ülkelerde kamu sektörüne yönelik “işletmecilik”, “yeni kamu işletmeciliği”, “piyasa temelli kamu yönetimi” veya “girişimci idare” kavramları, yeni yaklaşımın temelini atılmasında etkili olmuştur (Eryılmaz, 2008: 17). Ülkelerde yaşanan bu değişim ihtiyaçları incelendiğinde, kamu yönetimi alanında reform çalışmalarına sebep olan faktörler ülkeden ülkeye farklılık göstermesine rağmen değişimin nedenleri olarak üç açık (bütçe açığı, performans açığı ve güven açığı) gösterilmektedir (Şen, 2014: 24).

Bu genel çerçevede kamu yönetimi anlayışında yaşanan değişimin nedenleri, araştırmanın konusu ve bütünlüğü göz önünde bulundurularak siyasal nedenler, ekonomik ve sosyal nedenler ile teknolojik gelişmeler olarak üç başlıkta ana hatlarıyla incelenmiştir.

### 2.2.1. Siyasal Nedenler

Yeni yönetim anlayışının gelişmesinde siyasal açıdan yeni sağ yaklaşımının önemli katkısı olmuştur (Gören, 2000: 16). Yeni sağ yaklaşımı, kamusal faaliyet alanlarının özel sektör anlayışıyla küçülmesini ve yeniden yapılandırılmasını öngörmektedir. Bu yaklaşımın yarattığı akım ile beraber, kamu yönetimi alanında hiyerarşik yapılar sadeleştirilmiş, kontrol kültürü esnekleştirilmiş, güven temelli iletişim ön plana çıkartılmış, emreden yönetici anlayışından, yardım eden yönetici anlayışına ve performansa dayalı yönetim anlayışına geçilmiştir (Demiroğlu, 2011: 47). Dolayısıyla yaşanan siyasal gelişmeler, özel sektör uygulamalarının kamu sektörüne de uygulanabildiğini, performans kavramına olan önemi arttırdığını, kontrol ve denetim anlamında hiyerarşi ve hukuk temelli yaklaşımı değişime uğrattığını göstermiştir.

### 2.2.2. Ekonomik ve Sosyal Nedenler

Küreselleşme ile yönetim ilişkileri alanında karşımıza çıkan etkililik, esneklik, şeffaflık, hesap verebilirlik, verimlilik vb. kavramlar kurumsallaşma gereğini ortaya çıkarmıştır (Marşap, 2008: 20). Yine 1970'li yıllarda yaşanan ekonomik kriz ile beraber kamuya olan taleplerin artması, hükümetleri kamu hizmetlerinde maliyeti azaltmaya ve verimliliği arttırmaya zorlamıştır. Bu bağlamda hükümetler bazı kurumları özelleştirmeye ya da özerkleştirmeye çabalamış, kamu alanında kalması gereken kuruluşlarda da performans hedefli ilkeler planlamıştır (Bilgiç, 2013: 33). Vatandaşların değişen beklentileri de, yeni yönetim anlayışının ortaya çıkmasında bir diğer faktör olarak görülmektedir. Modernleşmenin ve şehirleşmenin bir sonucu olarak görülen ve halkın devletten daha fazla şeyler beklemesine karşın vergi vermede isteksiz davranması, insanları daha fazla talep eden konuma getirmiştir. Bunun yanında halkın eğitim seviyesinin yükselmesi, haklarını daha çok aramalarına ve kamu hizmetinin kalitesine dikkat etmesine de neden olmuştur (Küçüküçü, 2017: 35-36).

### 2.2.3. Teknolojik Gelişmeler

1980'li yıllarda her alanda etkisini gösteren değişim rüzgarı teknolojik alanda da kendisini göstermiştir. Kamu alanında yapılan reform paketleri ile geleceğe dönük planlar vb. çalışmalar için ihtiyaç duyulan teknolojik alt yapının oluşturulması, bu değişim rüzgarını hızlandırmıştır. Bu çalışmaların bir sonucu olarak da hizmet sözleşmeleri, performans ve kalite yönetimi ile stratejik yönetim gibi sistemler oluşturulmuştur

(Akçakaya vd., 2016: 146). Bunun yanında teknolojik gelişmeler kuruluşlar arası etkileşime imkan sağlamış ve hizmetlerin daha hızlı ve verimli yürütülmesinde önemli bir etken olmuştur. Gelişen bu teknolojiler mevcut sistemlere dahil edilmiş, yönetim ile halk arasındaki ilişkilerde kullanılan yeni sistemler meydana getirilmiştir (Kalkandelen, 1997: 31). Bu sistemlerden elde edilen bilgi ve belgelere sadece kuruluştan değil hemen hemen her yerden ulaşılabilmesi, kurumlara ekonomik açıdan kazanç, çalışanlara da büyük kolaylıklar getirmiştir (Kofoğlu, 2018: 65). Bu çerçevede teknolojik gelişmelerde yaşanan hızlı değişim, kurumları ve çalışanları olumlu etkilemiş, kurumların reform düşüncelerini hayata geçirmesinde önemli katkılar sağlamıştır.

### **2.3. Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı**

Yeni Kamu Yönetimi (YKY) anlayışı ilk olarak 1970’li yıllarda ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya gibi ülkelerde doğmuş ve zaman içerisinde diğer ülkelere yayılmıştır. Zaman içerisinde bu anlayış gelişimini sürdürmüş ve 1980-1990’lı yıllarda kamu yönetimi normatif prosedürleri, politika üretim süreçleri ile özel sektör yönetim stratejilerinden etkilenecek sonuç vermeye başlamıştır (Özer, 2015: 149). Bu anlayış literatürde, “işletmecilik”, “yeni kamu işletmeciliği”, ”girişimci idare”, “piyasa temelli kamu yönetimi” vb. kavramlarla da ifade edilmiştir (Kömürcüler, 2011: 132). Bu anlayışı savunanlar yönetim ile işletme kavramını birbirinden ayrı tutmuşlardır. Yönetim kavramını, işleri kurallara ve süreçlere uygun olarak sevk ve idare etmek olarak tanımlamışlardır. İşletme kavramını ise sadece yönetmelik ve talimatlara bağlı kalmayarak amaçlar ve öncelikler dahilinde, insan faktörü dahil tüm kaynakları etkili ve verimli kullanmak, sorumluluk almak ve performans değerlendirmesi olarak tanımlamışlardır (Eryılmaz, 2008: 42). Yaşanan bu gelişmeler, Türkiye’nin tüm kamu kurumlarında olduğu gibi üniversitelerinde ekonomik ve kurumsal alt yapısını güçlendirmeye ve yönetsel etkinliğini arttırmaya yönelik yapıları oluşturmasını öngörmüştür (Yılmaz ve Kesik, 2010: 153).

Yeni Kamu Yönetimi anlayışının yayılışı ve gelişimi incelendiğinde, belli bir kurucusu yoktur veya bir teoriden hareketle üretilmemiştir. Tam aksine, uygulamada belli başlı ortak noktaları olsa da, ülkeden ülkeye örnek olaylarla oluşturulmuş ve gelişimini günümüzde de sürdüren idari bir reform hareketi haline gelişir (Küçüküçüklü, 2017: 30). KYK anlayışındaki yeni kavramına zaman içerisinde başta etkililik, ekonomiklik ve

verimlilik olmak üzere aynı zamanda sosyal adalet de dahil edilmiştir (Özgür, 2003: 184). YKY anlayışı bu yönüyle devleti girişimci role büründürerek sunulan hizmetlerin kalitesini arttırmayı, sosyal görevlerin yerine getirilmesinde diğer paydaşlar ile işbirliğini, kamu yararını ve hesap verilebilirliği, vatandaşların ve çalışanların devlete karşı güçlenmesini, bugünü değil geleceği planlamayı, girdilere değil çıktılara odaklanmayı sağlayan yönetim hareketidir (Gürer, 2006: 56). Dolayısıyla yönetim anlayışı olarak yeniden yapılanma değil, devletin süreç ve rollerine yönelik bir değişimdir (Şen, 2014: 19). Tüm bu yönleri ile YKY anlayışı geleneksel kamu yönetim anlayışından birçok noktada farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar bir değişim sürecinin ne denli keskin olduğunu göstermektedir. Klasik Kamu Yönetimi anlayışından YKY anlayışına geçişte ortaya çıkan temel değerler Tablo 1 ile özetlenmiştir.

**Tablo 1. Klasik Kamu Yönetimi İle Yeni Kamu Yönetiminin Temel Değerleri**

Klasik (Geleneksel) Kamu Yönetimi Anlayışı	Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı
Toplumu merkezine alan demokrasi	Bireyi merkezine alan demokrasi
Toplum sözleşmesi	Ekonomik sözleşme
Kamu yararı	Kişisel yarar
Toplumsal sorumluluk	Sınırlı devlet
Politik hesap verebilirlik	Yönetimsel hesap verebilirlik
Halkı temsil	Profesyonellik
Katı bürokrasi	Dar merkez
Merkezi kontrol	Performans hedefleri
Sabit ve sürekli çevre	Esnek ve geniş çevre
Yasal güvence	Fayda/maliyet analizi
Statüye ilişkin sorunlar	Etkili, ekonomik, verimlilik ve kaliteye ilişkin sorunlar
Yasal düzenlemelerle kuralların belirlenmesi	Yasal düzenlemelerin azaltılması
Yetki ve yetki gaspına ilişkin endişeler	Amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik endişeler
Kurallar	Roller ve kamu hizmeti standartları
Emir-komuta	Karar alma ve yönetime katılma
Klasik devlet muhasebesi ve bütçe	5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
Kamunun tekelciliği	Özel sektörle ilişkilerin artırılması
Zaman, eylem ve insan ilişkileri	Performans, sonuç, sorumluluk ve toplam kalite yönetimi

Kaynak: (Özpençe ve Özpençe, 2013: 205-206)

### 2.3.1. Yeni Kamu Yönetimi İlkeleri

Yeni Kamu Yönetimi anlayışı ile yaşanan değişimler iç ve dış perspektif olarak iki açıdan incelenebilir. Dış perspektif açısından bakıldığında; kamunun daha rekabetçi



bir anlayış ile piyasaya yakınlaşması, kamu hizmetlerinin dikey bütünleşmesi ve hizmetin gerçekleştirilmesinde alternatif yöntemlerin geliştirilmesi, görev ve sorumlulukların yeniden tanımlanması konuları sayılabilir. İç perspektif açısından bakıldığında; örgütsel yapıların temelden yenilenmesi, etkililik ve ekonomiklik anlamında yönetimin değiştirilmesi, saydamlığın ve hesap verilebilirliğin artırılması ile sonuçlara ve çıktılara odaklanma konuları sayılabilir (Özdemir, 2005: 63). Kamu yönetiminde yeniden yapılanma, birbiri ile çelişen amaçları dengeleme işlevi de üstlenmiştir. Yani “daha ucuza daha çok hizmet”, “hem daha çok etkililik hem daha çok şeffaflık ve katılım”, “hem daha çok sosyal temsil hem daha çok liyakat” gibi talepler ortaya çıkmıştır (Aykaç vd., 2003: 457). Aynı zamanda YKY anlayışı kamu alanında paradigma değişikliğine neden olmuş ve yeni ilkeler kazandırmıştır (Mcnabb, 2009: 5). YKY anlayışı ile kazandırılan başlıca yeni ilkeler; aktif katılım, açık yönetim ve şeffaflık, sonuç odaklılık ve performansın ölçülmesi, hesap verme sorumluluğu, kaynakların kullanımında disiplin, insan kaynağının yönetimi ve stratejik yönetimdir.

- **Aktif Katılım:** Yeni Kamu Yönetimi anlayışı ile kamuda yönetici rolünde olanların geleneksel kamu yönetimi anlayışından gelen alışkanlıklarının değiştirilmesi ve kamu yönetimine daha profesyonel yaklaşımlarının sağlanması amaçlanmıştır. Bu nedenle aktif katılım ilkesiyle kastedilen, esnek bir yapıda ve tüm personelin katılımının esas alınması, görev, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesi, kurumların yönetim ve koordinasyon becerisinin yanında inisiyatif alabilen ve faydacı kişiler tarafından yönetilmesidir (Kutlu, 2006: 70-71). Bu ilkenin uygulanmasına yönelik olarak 5018 sayılı kanunun 8, 9, 11, 55, 57, 68 ve 69. maddeleri ile düzenlemeler yapılmıştır.
- **Açık Yönetim ve Şeffaflık:** Yeni Kamu Yönetimi anlayışının getirdiği şeffaflık kavramı en genel anlamda halkın kontrol etmesine imkan sağlayacak şekilde, devletin milli güvenlik politika ve belgeleri dışında, politika ve hedeflerinin uygulama sonuçları ile mali süreçlerine ilişkin bilgi ve belgelere ulaşabilmesidir (Marşap, 2008: 30-31). Açık yönetim kavramı temelde şeffaflık kavramını da içine alan ve vatandaşların, kamusal hizmetlere ve bilgilere erişebildiği, yönetimin de halktan gelebilecek yeni düşünce ve taleplere cevap verebildiği bir yapıdır (Haque, 2006: 319). Günümüzde küreselleşme ve demokratik değerlerde yaşanan değişimler ile teknolojik gelişmeler şeffaflığı kolaylaştırmış, tüm

sistemlerde açıklık istenilen bir durum haline gelmiştir. Oluşan bu yeni durum da, yönetimleri otoriter tutumdan vazgeçirmiş ve halkın etkilerine açık hale getirmiştir (Aktel, 2003: 132). Bu çerçevede 5018 sayılı KMYKK ile Bilgi Edinme Kanunu bu ilkeyi karşılamak amacını gütmektedir.

- **Sonuç Odaklılık ve Performansın Ölçülmesi:** Yeni Kamu Yönetimi anlayışına göre verimlilik artışının sağlanabilmesi için sonuçlara odaklanılmalıdır. Bu kapsamda kurumlar hedeflerini belirlerken rasyonel ve stratejik bir yaklaşım sergilemeli ve amaca yönelik bir yönetim tarzı ile hedeflere ulaşmadaki performanslarını etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik vb. analizlerle ölçmelidirler (Kutlu, 2006: 71-72, Özer, 2015: 221). 5018 sayılı KMYKK 9, 13, 30, 41, 55, 58, 63 ve 69. maddeleri bu ilkeyi düzenlemektedir.
- **Hesap Verme Sorumluluğu:** Bu ilke diğer tüm ilkelerle doğrudan ilişkilidir. Yani hesap verme sorumluluğu, kendisine yetki ve kaynak verilen kişilerin görevlerini yerine getirirken bu görevlere ilişkin kural ve standartlar çerçevesinde şeffaflık ve performans ölçümünü gözeterek ilgili kişilere cevap verebilmesidir (Arcagök ve Erüz, 2006: 40). Yeni yönetim anlayışı ile birlikte kamu yönetiminin sadece siyasal iktidara karşı değil, bireylere ve tüm paydaşlarına karşı da hesap verme sorumluluğu ortaya çıkmıştır (Aktel, 2003: 133). Hesap verme sorumluluğunun konularını hukuki, mali, performans ve etik nedenlerden biri veya birkaçı oluşturabilir (Eryılmaz ve Biricikoğlu, 2011: 27). Bu ilke 5018 sayılı kanunun 8. maddesi ile düzenlenmiştir.
- **Kaynakların Kullanımında Disiplin:** Kamuda yönetimin etkin ve verimli çalışabilmesi kıt kaynakların iyi bir şekilde yönetilmesi ve kullanılmasına bağlıdır. Yani kamu alanında üretilecek mal veya hizmet için gereksiz kaynak kullanımından ve zaman israfından kaçınılmalıdır (Sobacı, 2009: 44). Bu ilke ile kaynakların tahsisi ile ödüllendirme ve performans yönetimi arasında maliyet bilinci anlamında bir bağ kurulması amaçlanmaktadır (Ömürgönülşen, 2004: 23). Bu ilke 5018 sayılı kanunun 8. maddesinde düzenlenmiştir.
- **İnsan Kaynağının Yönetimi:** Yeni Kamu Yönetimi anlayışı insan faktörünü merkeze alır. Yani bireyin mevcut yasalar çerçevesinde, kuruma en yararlı olacak şekilde değerlendirilmesini ve etkin yönetilmesini amaçlar. Bu kapsamda kurumda yapılacak iş tanımları ile iş analizleri, doğru insan kaynağının seçimi ve

yönetimi konusunda önemli rol oynar. Günümüzde etkinlik, verimlilik, iç kontrol ve kalite gibi kavramlar ön plana çıkmakta ve bu durum insan kaynağı yönetiminin önemini arttırmaktadır (Yüksel, 2004: 7).

- **Stratejik Yönetim:** Yeni Kamu Yönetimi anlayışı kurumlara bir misyon yüklemektedir ve bu misyona nasıl ulaşacağını, hangi amaç ve hedefleri gerçekleştireceğini belirleme sorumluluğunu getirmektedir. Yani YKY, süreçlere değil sonuçlara odaklanmayı hedef alır. Bu nedenle iyi bir yönetimden bahsedebilmek için planlama, uygulama ve denetim işlevlerinin yerine getirilmesi gerekir. Stratejik yönetim kavramı en genel anlamda, kuruluşlara veya yöneticilere karar alma ve uygulama süreçlerinde gündelik karar vermenin ötesinde, amaç ve hedeflere ulaşmada ya da ulaşma derecesini ölçmede politika üretme imkanı sunma çabasıdır (Kutlu, 2006: 83). Diğer bir deyişle stratejik yönetim, kamu kurumlarına bir yön çizerek uzun vadeli bakış açısı sağlar. Aynı zamanda kurumların, çevre faktörünü de dikkate almasını sağlayarak yönetsel süreçlerine destek olur (Özgür, 2003: 4).

### 2.3.2. Yeni Kamu Yönetimi Uygulamalarının Türkiye'ye Yansıması

Yeni Kamu Yönetimi uygulamalarının dünya genelinde 1980-1990'lı yıllarda meyvelerini verdiği dönemde Türkiye bu sürecin çok gerisinde kalmıştır. Ülkede yaşanan ekonomik ve sosyal sorunların temeli bu değişime ayak uyduramamaya bağlanabilir. O dönem yaşanan sorunları çözecek olan kamu yönetimi uygulamaları, geleneksel kamu yönetimi anlayışına ile tasarlanmıştır. Bu nedenle de 2000'li yıllara gelindiğinde yeniden yapılanma ihtiyaçtan çok mecburiyet haline gelmiştir (Bilgin, 2005: 35). Bu yönüyle Türk kamu yönetiminin yeniden yapılanma ihtiyacının ortaya çıkmasında kamu yönetimi sisteminin mevcut örgüt çevresi ve fonksiyonel yapısıyla, çağın gelişen ihtiyaçları ile halkın kamu hizmetine ilişkin beklentilerini karşılamada yetersiz kalması etkili olmuştur (Nohutçu ve Balcı, 2005: 39). Dolayısıyla Türkiye'de kamu yönetimi anlayışının değişimini zorlayan hareketler iç ve dış faktörler olarak iki açıdan ele alınabilir. Başlıca iç faktörler; kamu mali yönetiminde yaşanan krizler, yolsuzluklar, kalite uygulamalarının yetersizliği, şeffaflık ve hesap verebilirlik, hantal yönetim şekli, insan kaynakları yönetiminin zayıflaması ve toplumsal beklentilerin artması olarak sayılabilir. Başlıca dış faktörler ise küreselleşme ve rekabetin yanında, AB, IMF ve Dünya Bankası ile yapılan çalışmalar olarak sayılabilir (Kurt ve Uğurlu, 2009: 91).

Ülkemizde Yeni Kamu Yönetimi anlayışı hususunda dünyada yaşanan değişimlere ayak uydurmak adına biraz da zorunluluk haline gelen değişim ihtiyacını karşılamak için birçok yasal mevzuat düzenlenmiştir. Bunlardan araştırma konusu ile ilgili doğrudan veya dolaylı olarak etkili olan başlıca düzenlemeler şunlardır (Küçüktağı, 2017: 38);

- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,
- 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu,
- 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun,
- 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu,
- 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik

Araştırma konusunun bütünlüğü gereği, yukarıda belirtilen yasal mevzuatlara tek tek değinilememiş olup araştırma konusu ile ilgili doğrudan ve dolaylı ilgili olan iki kanun ele alınmıştır. Konuyu dolaylı olarak ilgilendiren ve YKY anlayışının temelini oluşturan 5227 sayılı Kamu Yönetimi Temel Kanunu ile sadece yapı değil, onunla beraber tüm kamu yönetimi anlayışının kökten değişimi hedeflenmiştir. Bu kanunla, kamu hizmetlerinin adil, süratli, kaliteli, etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilmesi için, katılımcı, saydam, hesap verebilir, insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir kamu yönetiminin oluşturulması; merkezi idare ile mahalli idarelerin görev, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi; merkezi idare teşkilatının yeniden yapılandırılması; kamu hizmetlerine ilişkin temel ilke ve esasların düzenlenmesi amaçlanmıştır (Şencan, 2006: 100-101). Bu kanun ile beraber 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu da YKY anlayışının kurumlara yansıtılması ve yerleştirilmesini, uygulama genel çerçevesini ve standartlarını ortaya koymaktadır. Bu nedenle 5018 sayılı kanun ilerleyen bölümlerde daha ayrıntılı incelenmiş ve YKY ile iç kontrol uygulamaları hakkında getirdiği standartlar tüm detaylarıyla anlatılmıştır.

#### **2.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**

Kamu kurumlarında yaşanan Yeni Kamu Yönetimi anlayışının uygulamasını gösteren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 9 ana kısım ve 98 madde

ile 10.12.2003 tarih ve 24326 sayılı resmi gazetede yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe girdiği gün itibarıyla ikincil mevzuatının hazırlanması, yasadaki boşlukların tespit edilerek giderilmesi ve Anayasa'ya uyumunun tam olarak sağlanması amacıyla bir yasa tasarısı hazırlama çalışmalarına başlanmıştır. Bu çalışmalar ışığında 24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı resmi gazetede “5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” adıyla yapılan düzenlemeler yasalaşmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu kurumlarında mali ve idari sorumluluklar birbirinden ayrılmıştır. Mali işlemlerin uluslararası standartlara uygun olarak muhasebe kayıtlarına alınması ve harcamanın yapılmadan önce mali hizmetler birimince kontrol edilmesi sağlanmış, ayrıca tüm kamu kurumları performans esaslı bütçeleme sistemine geçirilmiştir. Yönetimsel faaliyetlerin etkinlik, etkililik ve verimlilik çerçevesinde yürütülmesi için yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmiştir. Kamuoyu denetiminin ve hesap verme sorumluluğunun sağlanabilmesi amacıyla şeffaflık ve hesap verilebilirlik mekanizmaları kurulmuş, belirli dönemlerde yayınlanacak faaliyet raporu, performans programı vb. raporların kamuoyuna açıklanması zorunluluk haline getirilmiştir.

Kamu kurumlarının mali yapıları ile işleyişini düzenlemek amacıyla çıkarılan KMYKK ile kurumların bütçe işlemlerinden mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına, yönetimsel ve denetim süreçlerine kadar birçok alanda değişiklikler yapılmıştır. Bu kanun kapsamında;

- Kamu kurumları özel veya genel bütçeli kurumlar olarak ikiye ayrılmıştır.
- Kamu kurumlarına plan-bütçe ilişkisini gözeterek stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Böylece stratejik yönetim, performans yönetimi, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik kavramları kamu yönetim sistemine dahil edilmiştir.
- Kurum yönetiminin sorumluluğuna ve katılıma dayalı yerinden yönetim anlayışına geçilmiştir.
- Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı kurulmuş ve iç kontrol çalışmalarına dahil edilmiştir.
- Mali yönetimde görev, yetki ve sorumluluklar açık hale getirilmiştir.

- Etkin bir iç kontrol ve iç denetim sisteminin oluşturulması öngörülmüştür.
- Dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı belirlenmiş ve Sayıştay'ın denetim yetkileri genişletilmiştir.

#### **2.4.1. 5018 Sayılı Kanunun Kamu Kurumlarına Getirdiği Yenilikler**

5018 sayılı KMYKK ile kamu kurumlarının kalkınma planları ile programlarda belirlenen politika ve hedeflere kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılarak ulaşılmasının sağlanması hedeflenmiştir. Bunun yanında kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişinin düzenlenerek tüm mali süreçlerin kayıt altına alınması, raporlanması ve kontrolünün gerçekleştirilmesi, yönetimde şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması, bilgi akışının zamanında ve eksiksiz yapılması, kurumların iç kontrol sistemini oluşturması ve iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmesi amaçlanmıştır. Yine KMYKK ile kamu kurumlarına stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirilmiş, hazırlanacak bu stratejik plan ile de ilişkili olacak şekilde çok yıllık ve performansa dayalı bütçe sistemine geçilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Stratejik planın oluşturulması, iç kontrol sisteminin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik olarak da çerçeve düzenlemeler yapılmış, sistemin içeriğinin detaylandırılması kamu kurumlarına bırakılmıştır (Resmi Gazete, 2003: 1-3).

5018 sayılı kanunun 60. maddesi ile 5436 sayılı kanunun 15. maddesine dayanılarak 2006/9972 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” çıkarılmıştır. Bu yönetmeliğin amacı 5018 sayılı KMYKK ile kurulan Strateji Birimlerinin çalışma usul ve esaslarını düzenlemektir. Bu yönetmeliğin 5. maddesi ile Strateji Birimlerine verilen görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Resmi Gazete, 2003: 29, Resmi Gazete, 2006: 2-3):

- Kurumun orta ve uzun vadeli amaçları ile strateji ve politikalarını belirlemek.
- İdarenin stratejik plan ve performans programı hazırlama çalışmalarını koordine ve konsolide etmek.
- Kurumun bütçesini, faaliyet raporunu ve yatırım programını stratejik plan ve performans programına göre hazırlamak.
- Özel bütçeli kuruluşlarda muhasebe hizmetlerini yürütmek.
- İdarenin tüm mali iş ve işlemlerini yürütmek.

- İç kontrol sisteminin kurulması, standartlarının uygulanması ve etkinliğinin artırılması için çalışmaları başlatmak.
- Üst yönetimin iç denetime yönelik etkinliğini artırmak için çalışmalar yapmak.
- Kurumun stratejik planlama çalışmaları için hazırlık programı oluşturmak ve stratejik planlama sürecinde ihtiyaç duyulacak eğitim ve danışmanlık hizmetlerini koordine etmek.
- Kurumun GZTF analizi ile misyon çalışmalarını yürütmek.
- İdarenin görev alanı ile ilgili konularda performans ve kalite ölçütleri geliştirmek.
- Kurumun faaliyetlerini geliştirmek, performansla ilgili bilgi ve verileri toplamak, konsolide etmek, yorumlamak.
- Kurumun tüm birimlerini, performans ve kalite ölçütlerine uyum konusunda değerlendirerek üst yönetime sunmak.
- Yönetim bilgi sistemi kapsamındaki faaliyetleri yürütmek.

Bu bilgiler ışığında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun kamu kurumlarına getirdiği başlıca yenilikler; mali saydamlık-hesap verebilirlik, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme ve çok yıllık bütçeleme, kurumsal risk yönetimi, iç kontrol, iç denetim ve dış denetim ile ön mali kontrol olmak üzere yedi başlıkta incelenmiştir.

#### **2.4.1.1. Mali Saydamlık-Hesap Verebilirlik**

Mali saydamlık veya hesap verebilirlik; hükümetin ya da yönetimin yapısını ve fonksiyonlarını, mali süreçlerle ilgili izleyeceği politikalarını, plan ve stratejilerini, gelir ve gider olarak tüm hesaplarını içerecek şekilde kamuoyuna sunması şeklinde tanımlanabilir (Temel, 2015: 43). 5018 sayılı kanunun 7. maddesinde “*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir*” ; 8. maddesinde “*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 kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır*”; 17. maddesinde “*Gider ve gelir teklifleri, ekonomik ve mali analiz yapılmasına imkan verecek, hesap verilebilirliği ve saydamlığı sağlayacak şekilde, Cumhurbaşkanlığı tarafından*

*uluslararası standartlara uyumlu olarak belirlenen sınıflandırma sistemine uygun olarak hazırlanır”* denilmiştir. Bu üç maddeden hareketle kamu kurumlarında mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu sağlamak amacıyla kamu kurumlarına aşağıdaki zorunluluklar getirilmiştir;

- Görev, yetki ve sorumluluklar açık olacak şekilde belirlenmelidir.
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar ve stratejik plan ile bütçenin hazırlık, uygulama ve uygulama sonuçları ile vb. raporlar kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olmalıdır.
- Genel yönetim kapsamında bulunan kamu kurumlarınca sağlanan destekler, bir yıldan çok olmamak üzere belirli dönemlerde kamuoyuna sunulmalıdır.
- Kamu kurumlarının mali hesapları, standart bir muhasebe sistemi düzeninde ve genel kabul görmüş muhasebe sistemine uygun olarak oluşturulmalıdır.
- Kamu kurumları stratejik planları ve ilgili yıllar için hazırlanan Bütçe Hazırlama Rehberi’nde belirtilen esaslar dahilinde, bütçe gelir-gider tekliflerini gerekçeleri ile birlikte hazırlamalı ve kurum yetkilisinin imzası ile Eylül ayı sonuna kadar Cumhurbaşkanlığına göndermelidir.

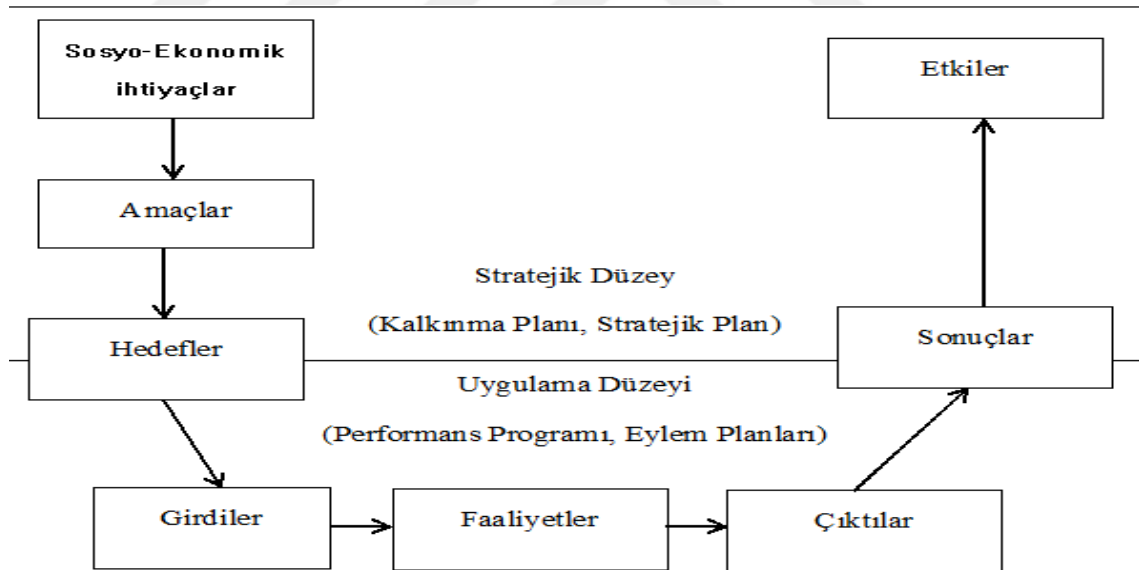
#### **2.4.1.2. Stratejik Planlama**

Türkiye 2000’li yıllardan itibaren YKY anlayışından esinlenerek stratejik yönetim yaklaşımının hakim olduğu yeni bir döneme girmiştir. Bu yaklaşımın en önemli parçası da stratejik planlamadır (Şentürk, 2015: 109). Stratejik planlama, kurum veya kuruluşun fırsat ve tehditlerini dikkate alarak geleceğiyle ilgili orta ve uzun vadeli planlar yapması ve bu planlar ışığında hareket ederek etkinliğini arttırmaya çalışması şeklinde tanımlanabilir (Genç, 2009: 203). 5018 sayılı KMYKK 3. maddesinde stratejik plan *“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 planı ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanunun 9. maddesinde yer alan *“kamu idareleri, kalkınma planları, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen politikalar, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla*



*katılımcı yöntemlerle yapmak amacıyla stratejik plan hazırlarlar” hükmü ile kamu kurumları stratejik plan hazırlamakla yükümlü hale getirilmiştir. Bu maddenin uygulanmasında, kamu kurumlarına yol göstermeye ve bu hususta usul ve esasları belirlemeye Kalkınma Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda 26/02/2018 tarih ve 30344 sayılı resmi gazetede yayımlanmak suretiyle “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” çıkarılmıştır. Bu yönetmeliğin 8. maddesi ile kamu kurumlarına beş yılda bir stratejik plan hazırlama zorunluğu getirilmiş, ayrıca kurumlara isterse uygulanan ilk iki yılın sonunda stratejik planlarını güncelleme imkanı sunulmuştur. İlgili yönetmeliğin 10. maddesinde stratejik planın hazırlanması, uygulanması ve değerlendirilmesi sorumluluğu Yükseköğretim Kurulu, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına verilmiştir. Aynı yönetmeliğin 11. maddesi ile de üst yöneticilerin kurumun stratejik planının hazırlanması ve uygulanmasından Milli Eğitim Bakanına karşı sorumlu olduğu belirlenmiştir (Resmi Gazete, 2003: 1, Resmi Gazete, 2018: 2-4).*

**Şekil 4: Planlama İle Kamu Yararı İlişkisi**



Kaynak: (KB, 2018; 2).

Kamu kurumları için planlama-kamu yararı ilişkisi yukarıdaki şekilde gösterilmiştir. Kamu kurumları için stratejik planlama ve minimum kamu kaynağı ile kurumun hedeflerine ulaşması ve toplum ihtiyaçlarını karşılayacak maksimum etkinin oluşturulması beklenmektedir. Bu nedenle karşılanacak ihtiyaçlar ve bu ihtiyaçlar için oluşturulacak etki stratejik düzeyde; bu ilişkinin nasıl ve hangi kaynaklar ile karşılanacağı

uygulama düzeyinde kabul edilmektedir. Stratejik düzey, kalkınma planı ve kamu kurumunun stratejik planıyla; uygulama seviyesi ise performans programı ve eylem planlarıyla ilişkilendirilmiştir (KB, 2018; 2-3).

#### **2.4.1.3. Performans Esaslı Bütçeleme ve Çok Yıllı Bütçeleme**

Genel anlamda bütçe, kamu kurumu ya da yarı resmi veya özel kuruluşların belirli bir dönem için gelir ve giderlerini tahmin eden, bu tahminlerin uygulanmasına yetki veren kanun, kararname veya idari bir tutum ya da hukuki bir belgedir (Özbilen, 2013: 11). Performans esaslı bütçeleme, kurumların temel fonksiyonları ile amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynaklarını da belirlenen bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsis etmesini ve kullanmasını sağlayan, aynı zamanda performans ölçümü de yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını tespit etmesini ve raporlamasını sağlayan bir bütçe sistemidir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2011: 206). Dolayısıyla performans esaslı bütçeleme, performans bilgisine dayanan bir sistem olarak, performans, hedef ve göstergelerinin oluşturulmasını, kurum performansının değerlendirilmesini ve kurumun faaliyetlerinin bilgi ve verilere dayalı olarak izlenmesini sağlar (MB, 2009: 5).

Çok yıllık bütçeleme kavramına ülkemizde 2000’li yıllarda rastlanmaktadır. Çok yıllık bütçeleme sistemi dinamik bir yapıya sahiptir ve uygulama döneminin şartlarında meydana gelebilecek değişikliklere göre her yıl revize edilebilmektedir. Bu nedenle hükümet programlarının yürütülmesi, mali reformların kolaylıkla uygulanabilmesi ve mali disiplinin devamlılığı açısından kararlılık göstergesidir (Ergen, 2016: 102). 5018 sayılı KMYKK 15. maddesi ile kamu kurumlarına bütçe politikasını belirlemesini, orta vadede bu politikaların uygulanması hususunda yaşanabilecek sorunlara karşı bütçeyi bir yönetim aracı olarak kullanmasını sağlamak ve bütçenin etkinliğini arttırmak amacıyla gelecek üç yılı kapsayacak şekilde bütçe hazırlama imkanı sunulmuştur (Kanca, 2017: 499). 5018 sayılı kanununun 17. maddesinde de çok yıllık bütçelemenin kurumun stratejik planı ile uyumlu olması gerektiği belirtilmiştir.

Sonuç olarak performans esaslı bütçeleme ve çok yıllık bütçeleme esasen kamu kurumlarına, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, mali saydamlığı ve hesap verilebilirliği sağlar. Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu araçları, kurumun faaliyetleri ile amaç ve hedefleri doğrultusunda belirlenen göstergelerin ölçülmesine ve değerlendirilmesine imkan sağlar.

#### 2.4.1.4. Risk Yönetimi

Kurumsal risk yönetimi; yönetim kurulu ve diğer personel tarafından uygulamaya konulan, kurumun stratejilerini ve faaliyetlerini etkileyebilecek olayları belirlemek ve bu olayları belirlemiş olduğu risk sınırları içerisinde yöneterek kurumun amaçları doğrultusunda makul güvence sağlama sürecidir (Derici, 2015: 3).

#### 2.4.1.5. İç Kontrol

5018 sayılı kanunun 55. maddesinde kamu kurumlarında uygulanacak iç kontrole ilişkin düzenleme yapılmıştır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ikincil mevzuatı ile de uygulanması hedeflenen iç kontrolün yapısı ve şekli düzenlenmiştir. Araştırma konusu ve önemi gereği, iç kontrol hakkında daha detaylı bilgi “2.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde İç Kontrol Sistemi ve Bileşenleri” başlığı altında işlenecektir.

#### 2.4.1.6. İç Denetim ve Dış Denetim

İç denetim genel olarak, kurumun faaliyetlerini geliştirerek, bu faaliyetlere değer katma ve güvence sunma amacıyla yapılan, bağımsız ve objektif danışmanlık hizmetidir (Uysal, 2017: 35). Kamu kurumlarında iç denetim, kurum personeline gerçekleştirilen işlemler ile kurum genelinde yürütülen faaliyetlerden üretilen her çeşit bilginin doğruluğunun, ilgili mevzuatlar, mali ve diğer bütün yönleriyle, iç denetim yapma göreviyle çalışan iç denetçi ünvanlı kişilerce inceleme ve araştırma yapılarak üst yönetime raporlanmasıdır. Bu yönüyle iç denetim, yönetim fonksiyonlarından biri olan kontrol faaliyetlerine yardımcı olmaktadır (Kıral, 2014: 24). 5018 sayılı kanunun 68. maddesinde 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 Meclisine raporlanmasıdır*” şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı kanunun ilgili maddesinin diğer fıkralarında özetle dış denetim ile amaçlanan, kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak kurumun mali hesaplarının, bu hesaplarla ilişkili belgeler ile mali süreçlerinin kanunlar ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesi; kamu kaynaklarının etkili ekonomik ve verimli kullanıldığının araştırılması;

ihtiyaç duyulması halinde kurumun iç denetçilerince düzenlenen raporların incelenmesidir.

Bu bilgiler ışığında iç denetim ve dış denetim, uygulanma yöntemleri farklı olsa da aynı amaç ve hedefe yoğunlaştıkları için birbirleri ile ilişkilidir. Çünkü her iki denetimde de kararlar, eylemler, faaliyetler ve süreçler denetimlerin kapsamı doğrultusunda incelenebilmektedir. Bu yönüyle iç denetim ile dış denetimin kapsadığı alanlar ortaktır denebilir.

#### **2.4.1.7. Ön Mali Kontrol**

5018 sayılı kanununun 58. maddesinde ön mali kontrolün oluşumu, kapsamı, ve nasıl yürütüleceği belirlenmiştir. Bu madde “*ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür*” şeklinde düzenlenmiştir. Bu maddeden hareketle ön mali kontrol sürecini, harcama biriminde yapılan ön mali kontrol işlemleri ve mali hizmetler biriminde yapılan ön mali kontrol işlemleri olarak ikiye ayrılabilir. Harcama biriminde yapılan ön mali kontrol sürecinde, işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontrol; harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisi tarafından ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde yapılan kontrol işlemleri gerçekleştirilir. Mali hizmetler biriminin ön mali kontrol sürecini ise harcama birimince yapılan kontrole ilişkin görüş bildirme yazısı oluşturur (Arcagök ve Erüz, 2006: 174). Ayrıca İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3. maddesinde mali hizmetler birimince verilen görüş yazısı “*Ön mali kontrol sonucunda mali karar ve işlemlerin uygun bulunup bulunmadığı yönünde verilen yazılı görüş veya dayanak belge üzerine yazılan şerh*” olarak tanımlanmıştır (DPT, 2006: 1).

#### **2.4.2. İç Kontrol ve İç Denetim İle İlgili Kurumlar, Yetkili ve Sorumlular**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin esaslar belirlenmiş, yetkili kişilere, kamu kaynaklarını ilgili mevzuatlar çerçevesinde ve hukuki kurallara uygun olarak elde edilmesi, kullanılması, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için gerekli önlemleri alması ile yetkili mercilere

hesap verme sorumluluğu yüklenmiştir (Baktır, 2006: 49). Aynı kanuna ve bu kapsamda çıkarılan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8. maddesi ile iç kontrol ve iç denetim konularında Hazine ve Maliye Bakanlığı, üst yöneticiler, İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu ve İç Denetçiler ile Mali Hizmetler Birimleri sorumlu ve yetkili kılınmıştır (Resmi Gazete, 2003: 4).

#### **2.4.2.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı**

5018 sayılı KMYKK 55. maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, mali yönetim ve kontrol süreçlerine ilişkin standartları belirlemek, geliştirmek ve uyumlaştırmak; sistemlerin koordinasyonunu sağlamak ve kamu kurumlarına rehberlik hizmeti sunmak amacıyla görevlendirilmiştir (Rençber, 2015: 33). Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü birimi, mali yönetim ve iç kontrole ilişkin merkezi uyumlaştırma görevini yürütmektedir. Bu amaçla, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2006 yılında kamu idarelerinde iç kontrol ve ön mali kontrol faaliyetlerinin ilke ve süreçlerini belirlemek amacıyla “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar” adıyla bir yönetmelik yayınlamıştır (BUMKO, 2006: 1). Bu yönetmeliğin 9. maddesinde Bakanlığın merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde belirlenen başlıca görevleri şu şekildedir (BUMKO, 2006: 1-2):

- İç kontrol ve ön mali kontrol standartlarını belirlemek ve bu standartlara uyumluluğu izlemek.
- Kamu kurumlarının iç kontrole ilişkin işlemlerinde koordinasyon ve rehberlik hizmeti sağlamak. Mali yönetim ile iç kontrol sistemlerine ilişkin eğitimler düzenlemek.
- Kurumların mali hizmetler birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirlemek.
- Ulusal ve uluslararası boyutta iyi uygulama örneklerini incelemek ve uygulanması amacıyla çalışmalar yürütmek.

#### **2.4.2.2. Üst Yöneticiler**

5018 sayılı kanununun 11. maddesinde üst yöneticiler, “*Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir*” olarak tanımlanmıştır. Aynı maddede “*Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak*

*hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar” hükmü ile üst yöneticilerin sorumlulukları belirlenmiştir. Yine aynı maddede “Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi, malî kontrol yetkilisi ve iç denetçiler ile muhasebe yetkilisi aracılığıyla yerine getirirler” hükmü ile üst yöneticilere yardımcı olacak birimler ve sorumlular belirlenmiştir (Rençber, 2015: 11).*

5018 sayılı kanunun 57. maddesinde kurumun üst yöneticileri ile diğer yöneticilerine, yetkili ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulması; mesleki değer ve dürüst yönetim anlayışı ilkesine sahip kişilere yetki ve sorumluluk verilmesi; mevzuata aykırı hususların önlenmesi ile uygun bir çalışma ortamının ve şeffaflığın sağlanması hususunda gerekli önlemleri alma zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamda üst yöneticiler, iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesinden sorumludur. Dolayısıyla kamu kurumlarının üst yöneticiler veya diğer yöneticiler, iç kontrole ilişkin gerekli tedbirleri almalıdır (Özel, 2008: 5).

### **2.4.2.3. İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve İç Denetçiler**

5018 sayılı kanunun 63. maddesinde 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” şeklinde tanımlanmış ve iç denetim faaliyetlerinin niteliği belirlenmiştir. Aynı maddede 2005 yılında yapılan değişiklik ile iç denetimin iç denetçiler tarafından gerçekleştirileceği ve gerekli hallerde İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu’nun olumlu görüşüyle üst yöneticiye bağlı bir iç denetim biriminin oluşturulabileceği düzenlenmiştir (Resmi Gazete, 2003: 33). 5018 sayılı kanunun 66. maddesinde İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu’nun Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olacağı ve 7 üyeden oluşacağı belirlenmiş, 67. maddesinde ise kurul, kamu kurumlarının oluşturduğu iç kontrol/denetim sistemlerini bağımsız ve tarafsız bir organ olarak izlemek ve hizmet

vermekle görevlendirilmiştir. Kurulun bu madde ile belirlenen başlıca görevleri şunlardır (IDKK, 2019: 3):

- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartları çerçevesinde iç denetim ile risk değerlendirmeye ilişkin denetim ve raporlama yöntemlerini belirlemek, bu yöntemlere dayanarak denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Kamu kurumlarının denetim birimleri ile işbirliği sağlayarak, yolsuzluk ya da usulsüzlüklerin önlenmesi için gerekli iyileştirmelerin alınması hususunda rehberlik etmek.
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri ve uyacakları etik kuralları belirlemek, bu kapsamda eğitim programını düzenlemek. Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında köprü görevi görerek bir anlaşmazlık oluşması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirmek ve konsolide ederek yıllık rapor halinde Hazine ve Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- Kalite güvence programını düzenleyerek iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

İç denetim, iç kontrol sisteminin kalitesinin bağımsız olarak incelenip değerlendirilmesi ve uygulanan sistem hakkında yönetime görüş ve önerilerin sunulmasıdır. Ayrıca iç denetim, kurumun yönetsel süreçler ile iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin denetimine yoğunlaşarak, sistemli bir yaklaşımla değerlendirilmesi ve geliştirilmesi çabalarıdır. Böylece iç denetim kurumun amaçlarına ulaşmasına da yardımcı olmaktadır (IIA, 2005: 2). Kamu kurumlarında iç kontrol sistemi ve risk yönetimi süreçleri ile diğer iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, bağımsız iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. 5018 sayılı kanununun 64. maddesi ile bağımsız iç denetçilerin görev ve sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu madde ile iç denetçilere, kamu kurumlarının yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirerek kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak; kurum harcamaları ile mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek yetkisi verilmiştir. Ayrıca iç denetçilere denetim sırasında ya da denetim sonuçlarına göre

soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, bu durumu ilgili kurumun en üst amirine bildirmek yükümlülüğü getirilmiştir. Bu kapsamda iç denetçiler hazırlamış olduğu denetim raporu sonuçlarını doğrudan üst yöneticiye sunarlar. Üst yönetici de en geç iki ay içerisinde “Üst Yönetim ve Koordinasyon Kuruluna” gönderir (Rençber, 2015: 38-39, Resmi Gazete, 2003: 11).

#### **2.4.2.4. Mali Hizmetler Birimleri ve Diğer Sorumlular**

5018 sayılı kanun 60. maddesi ile kamu kurumlarının kaynaklarını etkili ekonomik ve verimli kullanması, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik, mali denetim ve yönetsel faaliyetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla mali hizmetler birimleri kurulmuştur. Oluşturulan bu yapının rolü ve sorumluları aynı madde ile belirtilmiştir. Yine kanunun 11. maddesi ile üst yönetici kavramı belirtilmiş ve üst yöneticilerin sorumlulukları belirlenmiştir. Bu maddeye göre üst yöneticiler sorumluluklarını, harcama ve muhasebe yetkilileri, mali hizmetler birimi ve yöneticisi ile iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.

#### **Mali Hizmetler Birimi ve Yöneticisi**

5018 sayılı kanunun 60. maddesinde mali hizmetler biriminin görevleri tanımlanmıştır. Bu madde ile tanımlanan görevlerin bazıları şunlardır (Resmi Gazete, 2003: 29-30):

- Kurumda iç kontrol sisteminin kurulması, iç kontrol standartlarının uygulanması, kontrolü ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak.
- Kurumun stratejik planını, performans programını, kurum bütçesine ilişkin tüm veri ve raporlarını, ayrıntılı harcama programını, yatırım değerlendirme raporunu ve idare faaliyet raporunu hazırlamak ve konsolide etmek.
- Muhasebe hizmetlerini yürütmek.
- Kurum gelirlerinin tahakkukunu, gelir ve alacakların takip ve tahsil işlemlerini yürütmek.
- Mali mevzuat ve ilgili diğer mevzuatın uygulanması hususunda üst yöneticiye ve harcama yetkililerine danışmanlık yapmak ve gerekli bilgileri sağlamak.

Mali hizmetler birimi yöneticisi, ilgili birimindeki personelin sayısı ile niteliğini belirler ve personelin gelişiminden sorumludur. Ayrıca birimde yürütülen faaliyetlerin etkili, hızlı ve verimli şekilde yürütülmesini gözeterek personelin birim içindeki görevlerini ve dağılımını düzenler. İç kontrol sisteminin, biriminde etkili olarak



uygulanmasını sağlayarak, sistemin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasına yönelik çalışmalar ile ön mali kontrol sürecine ilişkin işlemleri yürütür. İç kontrol sistemine ilişkin görüş ve önerilerini üst yöneticiye sunar. Yine mali hizmetler birim yöneticisi, birimde yürütülen faaliyetlerin; ilgili mevzuatlarına uygun olarak yürütüldüğüne; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanıldığına; iç kontrol süreçlerinin işletildiğine; süreçler ile ilgili alınması gereken önlemlere dair görüş ve önerilerinin üst yöneticiye raporlandığına; idare faaliyet raporunun “mali bilgiler” bölümünde yer alan bilgilerin tam, doğru ve güvenilir olduğuna dair, güvence beyanı düzenlemek ve imzalamakla yükümlüdür (Arcagök ve Erüz: 2006: 167).

### **Harcama Yetkilisi**

5018 sayılı kanununun 31. maddesinde harcama yetkilisi, “*Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanununun 32. maddesi ile harcama yetkililerine, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olması, birime tahsis edilen ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılması, bu kanun çerçevesinde belirlenen diğer işlemleri yapma sorumluluğu yüklenmiştir. Bu sorumlulukların yerine getirilmesi sürecinde, harcama yetkilisi görevi ile muhasebe yetkilisi görevi hiçbir zaman aynı kişide toplanamayacağı belirtilmiştir (Akçakanat, 2011: 141). Ancak harcama yetkilisi bu işlemleri yerine getirirken belli parasal limitlere kadar harcama yetkisini üst yöneticiye, mali hizmetler birimine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirme şartı ile devredebilir.

### **Muhasebe Yetkilisi**

5018 sayılı kanununun 61. maddesinde muhasebe hizmeti, “*Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir*” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla muhasebe hizmeti ile diğer hizmetlerin yürütülmesi yetkisi muhasebe yetkilisine verilmiştir. Yani muhasebe yetkilisi bu hizmetlerin mevzuata uygun olarak yürütülmesi ile muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, şeffaf ve erişilebilir olarak tutulmasından sorumludur. Ayrıca aynı madde ile muhasebe yetkililerine ödeme aşamasına gelen ödeme emri belgesi ve ekleri üzerinde, yetkililerin

imzasını, ödeme ile ilgili mevzuatta istenen belgelerin tamlığını, maddi hataları ve ödemenin yapılacağı kişinin kimlik bilgilerinin doğruluğunu kontrol etme sorumluluğu getirilmiştir. Muhasebe yetkilisi bu kapsamda yürüttüğü faaliyetlerin kayıt ve belgelerini muhafaza eder, denetime hazır halde bulundurur, gerekli bilgi, belge ve raporları düzenli olarak ilgili kamu kurumlarına gönderir. Yine aynı madde ile muhasebe yetkililerine ilgili mevzuatı ile belirlenen ödeme belgesi üzerinde bulunması gereken ekler dışında belge arayamama kısıtlaması da getirilmiştir (Resmi Gazete, 2003: 31-32).

### **Gerçekleştirme Görevlisi**

Gerçekleştirme görevlisi, harcama talimatı onay belgesi üzerine; işin yaptırılması ve mal ve hizmet alımının gerçekleştirilmesi, teslim alma işlemlerinin yürütülmesi, belgelendirme ve ödeme işlemlerini yürütür (Aksoy, 2008: 45). “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin” 12. maddesi gereğince harcama yetkilisine, hiyerarşik olarak kendisine en yakın bir ya da birden fazla kişiyi gerçekleştirme görevlisi olarak seçme ve ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirme yetkisi vermiştir. Görevlendirilen bu gerçekleştirme görevlisi, ödeme emri ve ekleri üzerinde ön mali kontrol yapmakla sorumludur (DPT, 2006: 3-4).

## **2.5. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde İç Kontrol Sistemi ve Standartları**

Ülkemiz kamu kurumlarında iç kontrolün oluşturulması ve uygulanması 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiştir. Kanunun 55. maddesinde 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 ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür*” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı bu kanun ile iç kontrol standartlarının belirlenmesi, geliştirilmesi, diğer kamu kuruluşlarına danışmanlık yapması ve koordinasyonu sağlaması amacı ile yetkilendirilmiştir. Bu kanun ile kurumların değişime ayak uydurması, yönetimlerine daha dinamik ve esnek yapı kazandırılması, mali işlemlerindeki usulsüzlük ve

yolsuzlukların önüne geçilmesi ve kaynaklarında yaşanabilecek yersiz kayıpların engellenmesi amaçlanmıştır (Arslan, 2012: 131, Yaman, 2009: 23).

Kamu iç kontrol standartları, uluslararası standartlar ve uygulama örnekleri ile iç kontrolün bileşenlerini esas alan, tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir iç kontrol sistemini uygulamayı esas alır (Derici, 2015: 156). Bu standartlar çerçevesindeki iç kontrol sistemi, kuruluşun amaçları ile bu amaca ulaşmadaki tüm faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, bilgilerinin güvenilirliği ile mevzuata uygunluğu konularında, makul güvenceyi sağlayan bileşenleri içerir. Kamu genelinde kabul gören bu sistemin bahsi geçen bileşenleri, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemedir. Bu bileşenler birbirleri ile iç içe geçerek bir model oluşturduğu için bir bileşende yaşanabilecek sorunlar diğer bileşenlerin de işleyişini olumsuz yönde etkileyecektir (Kaya, 2013: 1). Bu çerçevede 5018 sayılı KMYKK ile iç kontrolün amaçları, kamu kuruluşlarının yasa ve mevzuatlara uygun olarak hareket etmesini, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, kuruluşların karar faaliyetleri için zamanında, güvenilir ve düzenli rapor verilebilmesini sağlamak olarak belirlenmiştir (Resmi Gazete, 2003: 28). Bu amaçları gerçekleştirmek için oluşturulan iç kontrol sistemi bileşenleri ve standartları Tablo 2 ile gösterilmiştir.

**Tablo 2. İç Kontrolün Bileşenleri ve Standartları**

Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi ve İletişim	İzleme
Dürüstlük ve etik değerler	Planlama ve programlama	Kontrol stratejileri ve yöntemleri	Bilgi ve iletişim	İç kontrolün değerlendirilmesi
Misyon, organizasyon yapısı ve görevler	Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi	Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi	Raporlama	İç denetim
Personelin yeterliliği ve performansı		Görevler ayrılığı	Kayıt ve dosyalama sistemi	
Yetki Devri		Hiyerarşik kontroller	Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi	
		Faaliyetlerin sürekliliği		
		Bilgi sistemleri ve kontrolleri		

Kaynak: (MB ve BUMKO, 2014: 3)

### 2.5.1. Kontrol Ortamı Bileşeni:

İç kontrol sistemi, idarenin tarihi ve kültürel yapısı ile etkileşim içindedir. Bu kapsamda yönetimler, kuruluşun iç kontrol sistemini destekleyen bir ortam oluşturmali, etik ve mesleki değerleri benimsemeli, kontrol faaliyetlerine uygun hareket etmeli ve iç kontrol sistemini benimsediğini çalışanlara göstermelidir. Ancak böyle bir yönetim tarzı ile sağlam bir kontrol ortamının varlığından bahsedilebilir (MB ve BUMKO, 2014: 7). Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin temelini oluşturan bileşenlerdendir. Bu bileşen, kuruluşun ve tüm çalışanlarının iç kontrol sistemini kabulleneceği ve böylelikle sistemin performansına katkı sağlayacağı bir yapıyı benimser. Kamu kuruluşlarında kontrol ortamının uygulanabilmesi için makul düzeyde kontrol ortamına gerek duyulmaktadır (Arslan, 2012: 138).

Kontrol ortamı; dürüstlük ve etik değerler, misyon, organizasyon yapısı ve görevler, personelin yeterliliği ve performansı ile yetki devri standartları olmak üzere dört başlıkta incelenmektedir.

#### 2.5.1.1. Dürüstlük ve Etik Değerler Standardı

Kuruluşlar toplum ile iç içe olan yapılardır. Bu nedenle dürüstlük ve ahlaki değerler bir toplumda nasıl yerleşiyor ve gelişiyor ise kuruluşlarda da yerleşmeli ve gelişmelidir. Çalışanlar, bir parçası olduğu kuruluşun toplumsal olarak kabul görmeyen girişimler ile zedelenmesine izin vermemelidir. Bu yaklaşım da ancak dürüstlüğe ve etik değerlere bağlı kalarak ve sorumluluk alarak gerçekleşebilir. Aynı zamanda bahsi geçen bu anlayışın kurumun tüm kararlarına, süreçlerine ve kullanılan sistemlere yerleştirilmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir (Şentürk, 2015: 17). Bu nedenle bir organizasyonun kontrol ortamının ve dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkinliği, kuruluşun yönetim ve çalışanlarının dürüstlük ve ahlaki değerlere bağlılığı kadardır. Yani dürüstlük ve etik değerler kontrol ortamının temel unsuru olup diğer iç kontrol sistemi bileşenlerini de etkiler (Özbek, 2012: 412).

Etik kavramı, insana ne yapması veya ne yapmamasını öneren kabul görmüş değerler bütünü olarak tanımlanabilir. Bu değerlere ödevler, ilkeler, erdemler ve toplumun çıkarları örnek verilebilir (Svara, 2007: 10). Kamu yönetiminde etik kavramı ise kamu görevlilerinden beklenen davranış ilkelerini ifade eder. Bir başka deyişle kamu gücünün yanlış veya kamu yararı dışında kullanılmasının önlenmesidir. Çünkü kamu

kurumlarında yürütülebilecek etik dışı faaliyetler, hukuk sistemine ve toplumun devlete olan güvenini azaltır (Özdemir, 2008: 182).

Ülkemiz kamu kurumlarında dürüstlük ve etik değerler standardı ile ilgili başlıca yasal mevzuatlar; 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Kamu Görevlileri Etik Rehberi ile Kamu Görevlileri Etik Kurulu İlke Kararları şeklinde sıralanabilir.

### **2.5.1.2. Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler Standardı**

En yalın haliyle misyon, kuruluşların var oluş nedenini açıklayan bildiridir ve “niçin varız?”, “ne iş yaparız?” ve “hedef kitlemiz kimler?” sorularına yanıt arar. Misyon, idarenin amacı doğrultusunda sade, açık ve anlaşılır olmalıdır. Ayrıca misyonun kuruluş genelinde kabullenilmesi ve benimsenmesi için, çalışanların misyondan haberdar edilmesi gerekir (Kutlu, 2006: 88). Organizasyon yapısı ise kuruluşun, çalışanları ile faaliyetlerinin işletmeye özgü olarak planlanması, yürütülmesi ve denetimi olarak tanımlanabilir (Gönen, 2009: 197).

Kamu idarelerin birimleri ve alt birimlerince misyon ve organizasyon yapısının belirlenmesinden sonra, kurumun yürüteceği faaliyetlerdeki görevlerin belirlenmesi gerekir. Yani yürütülecek görevlerin tanımlanması, görev dağılım çizelgesinin oluşturulması gibi hususlar idarenin misyonunun gerçekleştirilmesi açısından önemlidir. Görev dağılım çizelgeleri oluşturulurken personelin görevlerini ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumluluklarını da kapsamına dikkat edilmelidir. Görev tanımı hazırlama süreci, iş analizinin yapılması, iş analizi verilerine göre görev tanımlarının oluşturulması, görev tanımlarının çalışanlara bildirilmesi ve görev tanımlarının güncellenmesi aşamalarından oluşur (MB ve BUMKO, 2014: 15-16). Dolayısıyla bir kuruluşun misyonunu gerçekleştirme yolunda organizasyon yapısının, teşkilat içerisindeki görevlerin dağılımını göstermesi, hesap verme ve raporlama kanallarını barındırması, tüm paydaşlara karşı sorumluluğunu görevler ayrılığı ilkesi çerçevesinde belirlemesi, danışma ve destek birimlerini belirlemesi, uzmanlaşmayı temel alan katılımcı bir yapıda olması gerekir (ÇSGB, 2013: 88). Bu kapsamda, ülkemiz kamu kurumlarının misyon, organizasyon yapısı ve görevleri ile ilgili standartları düzenleyen başlıca yasal mevzuat

Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliktir (Resmi Gazete, 2018: 1).

### **2.5.1.3. Personelin Yeterliliği ve Performansı Standardı**

İnsan kaynakları politikaları, kontrol çevresinin önemli bir unsurudur. Çünkü insan, kontrol sistemi için kilit bileşendir (Yılancı, 2015: 91). Dolayısıyla bu standardın temel amacı, kuruluşların misyonunu gerçekleştirmesini sağlayacak insan kaynağının temini, gelişimi, performans değerlendirmesi, kariyer planlaması ve aidiyet duygusunu sağlamaktır (MB ve BUMKO, 2014: 18). Bu kapsamda kamu kurumları için en önemli faktör olan insan kaynağının işe alıştırılması sürecinden başlanarak, eğitilmesi, performansının geliştirilmesi, moral ve motivasyonunun üst düzeyde tutulması gerekmektedir. Yine personele üst görevlere atanma, yer değiştirme, eğitim, performans değerlendirmesi ve özlük hakları gibi hususların bildirilmesi ve bu süreçlerin yazılı hale getirilmesi gerekmektedir (MB, 2007: 2). Kamu kurumlarının personelin yeterliliği ve performansı standardı ile ilgili başlıca yasal düzenlemeler;

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu,
  - 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu,
  - Kamu görevlerine Atanacaklar İçin Yapılacak Sınavlar Hakkında Yönetmelik,
  - Fiziksel Engellilerin Devlet Memurluğuna Alınma Şartları ile Yapılacak Yarışma Sınavları Hakkında Yönetmelik,
  - Aday Memurların Yetiştirilmelerine İlişkin Genel Yönetmelik,
  - Yükseköğretim Üst Kuruluşları İle Yükseköğretim Kurumları Personeli Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Yönetmeliği,
  - Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Görevde Yükselme ve Unvan Değişikliği Esaslarına Dair Yönetmelik,
  - Yetiştirilmek amacıyla Yurt Dışına Gönderilecek Devlet Memurları Hakkında Yönetmelik,
- şeklinde sıralanabilir.

### **2.5.1.4. Yetki Devri Standardı**

Yetki, kuruluştaki karar veya işlemlerin hangi makamlar tarafından yapılabileceğinin belirlenmesi, yetki devri de belirlenen bu yetkinin sorumluluğunun ilgili kişiye devredilmesidir. Dolayısıyla bu standart ile öncelikle hedeflenen, kurumlarda

alınacak kararların, eylem ve emir verme yetkilerinin belirlenerek sorumlu tutmayı sağlamaktır (Gülten, 2014: 59-60). Bu süreçte kuruluşlar, faaliyetlerine ait iş akış süreçlerinde hangi yetkilerin hangi personele devredileceğini belirtmelidir. Dolayısıyla yetki devri yapılırken, yetkiyi alan personelin o sürece hakim ve süreci yönetebilecek kapasiteye sahip olması beklenmelidir. Yetki devri standardı ile idari veya mali sorumluluk devredilebilir (MB ve BUMKO, 2014: 20). Bu standart ile ilgili başlıca yasal düzenlemeler;

- 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu,
  - 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun,
  - Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ,
  - İdarelerin teşkilat yapılarını düzenleyen diğer mevzuat,
- şeklinde sıralanabilir.

### **2.5.2. Risk Değerlendirme Bileşeni**

Risk değerlendirme; kuruluşların amaç ve hedeflerine ulaşması yolunda karşılaşılabileceği riskleri analiz ederek belirlemesi ve bunlara uygun yanıtlar verilmesi sürecidir (Akyel, 2010: 87). Aynı zamanda risk değerlendirme, finansal raporlama için genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumlu risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi yani risklerin yönetimidir (Elder vd., 2010: 296). Risk yönetiminin kuruluşların her kademesinde aynı tutarlılık ile uygulanması gerekliliği, “Kurumsal Risk Kavramını” ortaya çıkarmaktadır. Kurumsal Risk Yönetimi, bir kuruluşun tamamında etkili olan bir süreç olup risk yönetim ve denetim faaliyetlerinin bir bütün olarak değerlendirilmesini sağlar (MB ve BUMKO, 2014: 22). Risklerin yönetimi için önemli konulardan birisi de, tespit ve kabul edilen risklerin denetimi için bir yöntemin belirlenmesi gerekliliğidir. Bu denetimler için işlevsel yöntemler ile periyodik bakım sürelerinin tespitine ve diğer gözden geçirme süreçlerine ihtiyaç vardır (Yılancı, 2015: 100-101). Sonuç olarak tüm bu süreçler kapsamlı bir risk değerlendirme ihtiyacını doğurmaktadır.

Risk değerlendirme, planlama ve programlama standardı ile risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi standardı olmak üzere iki başlıkta incelenmiştir.

#### **2.5.2.1. Planlama ve Programlama Standardı**

Planlama ve Programlama Standardı kurumların, amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları da içeren plan ve programları

oluşturmalarını, faaliyetlerini de gerçekleştirirken bu plan ve programlara uygun hareket etmelerini amaçlayan standarttır (Çalışkan, 2016: 68). Dolayısıyla kamu kurumlarının;

- Misyon ve vizyonlarını belirleyerek ölçülebilir stratejik amaç ve hedefleri saptamak amacıyla katılımcı bir stratejik plan hazırlaması,
- Gerçekleştireceği faaliyetler ve ihtiyaç duyacağı kaynakları içeren performans programı hazırlaması,
- Yöneticilerin yürütülecek faaliyetleri, ilgili mevzuat ile stratejik plan ve performans programında ki amaç ve hedefler doğrultusunda gerçekleştirmesi,
- Yöneticilerin kurum hedeflerine uygun özel hedefler belirlemesi,
- Her kademedeki hedeflerin ölçülebilir, gerçekçi, ilgili ve süreli olması,

şartlarını yerine getirmesi beklenmektedir (Yılmaz, 2009: 57).

#### **2.5.2.2. Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı**

Risklerin belirlenmesi; kurumların, amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek kurum içi veya kurum dışı riskleri sistemli bir şekilde analizler yaparak tespit etmesidir. Risklerin değerlendirilmesi ise iç kontrol sisteminin kurulması sürecinde idarenin tüm faaliyetlerini kapsayan ve tüm birimlerde görevli personel tarafından yürütülen, yani iş tanımı yapılan unsurları kapsar (Yılancı, 2015: 98-101). Bu kapsamda risklerin değerlendirilmesi, tüm birimlerde çıkarılan iş tanımı esaslı süreçlerdeki fırsat ve tehditlerin belirlenmesi ve bunlardaki etki ve ihmal derecesine göre öncelik verilmesidir. Risk öz değerlendirmesi de denilen bu yöntem ile idarenin tüm kademesi, süreçleri gözden geçirmeye ve karşı karşıya oldukları riskleri belirlemeye teşvik edilir (Derici, 2015: 64). Kamu kurumlarının risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi standardı kapsamında, sistemli bir şekilde her yıl risklerin belirlenmesi, risklerin gerçekleşme olasılığının ve etkilerinin yılda en az bir kez değerlendirilmesi, risklere karşı alınacak önlemler için eylem planları oluşturması şartlarını yerine getirmesi gerekmektedir (MB ve BUMKO, 2014: 23).

#### **2.5.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşeni**

Kontrol faaliyetleri, mali ve mali olmayan kontrolleri kapsayan faaliyetler olarak kabul edilmekle beraber, kurumun tüm süreçlerinde bir bütün olarak tasarlanmakta ve uygulanmaktadır (MB ve BUMKO, 2014: 58). Bu uygulamalar, idarenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyecek risklere yönelik, kurum genelindeki tüm kademelerde ve



tüm fonksiyonları kapsayacak şekilde tasarlanır (Özbek, 2012: 431). Bu nedenle kontrol faaliyetleri, tespit edilen bir riskin etki/olasılığını azaltmayı ve böylece kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamayı amaçlar. Dolayısıyla kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi, risk değerlendirmesinin sonuçlanmasıyla başlar (Derici, 2015: 65). Kontrol faaliyetleri tespit edici, önleyici, düzeltici veya yönlendirici olabilir. Onay mekanizmaları, görevler ayrılığı, anlaşmalar, kurum içi teyit ve revizyonlar, gözden geçirme faaliyetleri ile mevzuat kontrol faaliyetleri başlıca genel kontroller arasında sayılabilir (ÇSGB, 2013: 7-8).

Bu kapsamda kontrol faaliyetleri bileşeni; kontrol stratejileri ve yöntemleri, prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi, görevler ayrılığı, hiyerarşik kontroller, faaliyetlerin sürekliliği ile bilgi sistemleri kontrolleri olmak üzere altı başlıkta incelenmiştir.

### **2.5.3.1. Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri Standardı**

Kontrol stratejileri, kurumların amaç ve hedeflerine ulaşmak için yürüttüğü faaliyetlerde karşı karşıya olduğu risklere uygun olarak belirlediği strateji ve yöntemlerdir. Diğer kontrol faaliyetleri standartlarının temelini oluşturan kontrol yöntemleri, uygulama öncesi ve sonrası olmak üzere ikiye ayrılır. Uygulama öncesi kontroller, faaliyette var olan prosedürler izlenerek uygulamaya konulan kontrollerdir. Uygulama sonrası kontroller ise faaliyetler gerçekleştirildikten sonra kurum yönetimi tarafından uygulamaya alınan kontrollerdir (MB ve BUMKO, 2014: 61). Bu kapsamda, her bir faaliyet ve riskleri için işlem öncesi, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsayan en uygun strateji ve yöntem seçilmeli, belirlenen kontrol yönteminin maliyetinin beklenen faydayı aşmamasına dikkat edilmelidir (ÇSGB, 2013: 91-92). Kamu kurumlarının büyük çoğunluğunda yer alan başlıca kontrol yöntemlerine, karar alma ve onaylama, görev dağılımı, çift imza yöntemi, verilerin teyidi, gözetim ve denetim prosedürleri, ön mali kontrol, muhasebe işlemleri ile ilgili prosedürler örnek verilebilir.

### **2.5.3.2. Prosedürlerin Belirlenmesi ve Belgelendirilmesi Standardı**

Kontrol faaliyetine ilişkin bir prosedür belirlenirken; hangi birim(ler)/kim(ler) tarafından yürütüleceği, uygulanabilmesi için gerekli kaynağın belirlenmesi, başarı faktörleri, belgelendirme ve izleme yöntemleri ile tahmin edilen bitiş tarihi belirlenmelidir. Prosedürlerin belgelendirilmesi, alınan kararların ve gerçekleşen

işlemlerin tam ve doğru zamanda kayda alınmasıdır. Belgelendirme prosedürü ise kimin, neyi, ne zaman ve nasıl yaptığını ortaya çıkararak, bilginin/belgenin çeşidini ve amacını belirterek süreç takibini sağlayan yapının çerçevesidir (MB ve BUMKO, 2014: 62-64). Kurumlar, faaliyetleri ile mali karar ve süreçleri için prosedürler belirlemeli, bunları yazılı hale getirerek düzenlemeli ve ilgili personele bildirmelidir. Düzenli aralıklarla ya da gerekli görülen durumlarda belirlenen prosedürler güncellenmeli ve sistemin dinamikliği sağlanmalıdır (Yılmaz, 2009: 38).

### **2.5.3.3. Görevler Ayrılığı Standardı**

Kurum yöneticileri, hata ve ihlal riski yüksek süreçleri onaylama, kaydetme, uygulama ve kontrol gibi aşamalara ayırmalı ve ilgili personel her aşamadan sorumlu tutulmalıdır. Personel sayısı az olan idarelerde bu ayrımı yapmak zor olsa da aşamalar azaltılarak sorun ortadan kaldırılabilir (MB ve BUMKO, 2014: 62-63). Görevler ayrılığı ilkesi 5018 sayılı kanununun 57 ve 58. maddelerinde “ *Harcama yetkilisi, malî kontrol yetkilisi veya muhasebe yetkilisi sıfat ve görevinden ikisi aynı kişide birleşemez* “ şeklinde düzenlenmiştir. Görevler ayrılığı ilkesine göre usulsüzlük ve yolsuzluk gibi riskleri içeren faaliyetler tek bir çalışanın sorumluluğuna verilmeyip birkaç çalışan arasında paylaştırılmalıdır. Dolayısıyla her bir faaliyet veya mali karar işleminin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü süreçleri farklı çalışana verilmelidir. Eğer personel sayısı yetersiz ise yöneticiler risklerin farkında olmalı ve gerekli tedbirleri almalıdır (ÇSGB, 2013: 93).

### **2.5.3.4. Hiyerarşik Kontroller Standardı**

Hiyerarşik kontroller, kontrol faaliyetlerine ilişkin belirlenen prosedürlerin belirli bir hiyerarşik yapıyı takip ederek sistemli bir şekilde kontrol edilmesini sağlar. Yöneticiler, kurumda yürütülen süreçlerin prosedürlere uygunluğunu düzenli aralıklarla kontrol etmelidir. Bunun yanında yöneticiler, personelin iş ve işlemlerini de izlemeli, onaylamalı, hata ya da usulsüzlük varsa giderilmesi için talimat vermelidir (MB, 2007: 3-4). Bu kapsamda yöneticilerin yürüttüğü kontrol faaliyetleri; hedeflerin tespit edilmesi, hedefe ulaşmayı etkileyecek risklerin tespiti ve değerlendirilmesi, risklere cevap verme ve kontrol faaliyetlerinin sınıflandırılması (yönlendirici, önleyici, tespit edici, düzeltici), kontrol faaliyetlerinin tespit edilmesi aşamalarından oluşur (MB ve BUMKO, 2014: 66).

### 2.5.3.5. Faaliyetlerin Sürekliliği Standardı

Kurumlar faaliyetlerini yürüttüğü müddetçe bu faaliyetler üzerinde belirlediği kontrol faaliyetlerini de devam ettirmek zorundadır. Çünkü faaliyet olduğu sürece risk mutlaka vardır. İdareye düşen görev, kontrol faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamaktır. Kuruluşlar süreçlerin aksaması riskini göz önünde bulundurarak gerekli tedbirleri almalıdır ve iş sürekliliği planı oluşturmalıdır. Ayrıca yöneticiler, görevden ayrılan personelin gerçekleştirdiği süreçlere ilişkin son durumları ve gerekli belgeleri içeren bir raporun hazırlanmasını, bu raporun da yeni görevlendirilen personele sunulmasını sağlarlar (MB: 2007: 4, ÇSGB, 2013: 93).

### 2.5.3.6. Bilgi Sistemleri ve Kontrolleri Standardı

Kuruluşların, belirlemiş olduğu kontrol faaliyetlerini sistematik bir bilgi sistemine yerleştirmesi ve süreçleri buradan takip etmesi gerekmektedir. Çünkü bilgi sistemleri, faaliyetlerin dinamikliğini arttıran ve gerekli durumlarda acil müdahale kabiliyetine sahip yapılardır (Çalışkan, 2016: 69). Bu yapılara ilişkin kontroller genel ve uygulama kontrolleri olmak üzere ikiye ayrılır. Genel kontroller, kuruluştaki tüm süreçlerin uygun bir şekilde yerine getirilmesine katkı sağlayan kontrollerdir. Uygulama kontrolleri ise hem bilgi sisteminin kendine ait prosedürleri üzerinde hem de süreçler gerçekleştirilirken uygulanması gereken prosedürler üzerinde gerçekleşen kontrollerdir (MB ve BUMKO, 2014: 65). Bu kontrollerin yanında kuruluşlarda oluşturulan bilgi sistemlerinin güvenliğinin sağlanması için de ayrıca kontroller belirlenmelidir. Bu bağlamda kurum yöneticileri gerekli hallerde personelinin bilgi sistemine erişim kriterleri belirlemeli ve bunları yazılı hale getirmelidir. Bu erişim kriterleri her ne kadar kısıtlama gibi gözükse de bilginin korunması için gereklidir (Yılmaz, 2009: 40).

### 2.5.4. Bilgi ve İletişim Bileşeni

Bilgi ve iletişim bileşeni, iç kontrol bileşenleri ve standartlarının birbirleri arasındaki iletişimi ile bilgi akışını sağlar ve kontrolünü gerçekleştirir. Bu özelliği ile bilgi ve iletişim bileşeni, kuruluşun genelinde bilgi akışını düzenleyen, kurum amaç ve hedeflerine ulaşılmasında iç kontrol sisteminin kapasitesinin artırılmasında rolü olan bir bileşendir (MB, 2007: 4). Kamu kurumları için bilgi ve iletişim bileşeni, bilgi ve iletişim, raporlama, kayıt ve dosyalama sistemi ile hata usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi olmak üzere dört başlıkta incelenmiştir.

### 2.5.4.1. Bilgi ve İletişim Standardı

Bilgi, iş veya işlemlere ait verilerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılmasıdır (Özeren, 2006: 34). İletişim, üretilen bilginin kurum içi yatay veya dikey olarak ya da kurum dışı uygulamalar aracılığıyla ilgili kişi veya kurumlara iletilmesini ifade eder (Çalışkan ve Çiftci, 2017: 109). Ayrıca iletişim, iç kontrol sisteminin sürdürülmesi açısından hayati öneme sahiptir. Kuruluşlar, tüm birimleri ve bu birimlerde görevli personelleri ile karar alma süreçlerinin işleyişi ve performansının izlenebilmesi, hizmetlerin yerine getirilmesi ve sunumunda ise etkinlik ve memnuniyetinin sağlanabilmesi amacıyla kurum yapısına uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olmalıdır (Arslan, 2012: 146). Dolayısıyla kamu kurumları, bilgi ve iletişim standardını aşağıdaki ilkeler kapsamında oluşturmalıdır (Yılmaz, 2009: 42):

- Bilgiler tam, doğru, güvenilir, belirlenen standartta olmalıdır ve analiz yapma imkanı sağlamalıdır.
- Kurum içi iletişim ile kurum dışı iletişimi kapsamalıdır.
- Yönetmelik faaliyetleri yerine getiren personel, ihtiyaç duyduğu bilgiye zamanında ulaşabilmelidir.
- Hassas konularda raporlama imkanı sağlamalıdır.
- Kurum personeli öneri ve sorunlarını iletebilmelidir.
- Bilgi ve iletişim ortamı korunmalı ve devamlılığı sağlanmalıdır.

### 2.5.4.2. Raporlama Standardı

Raporlama standardı, kuruluşun amaç ve hedefleri ile faaliyetlerini ve bu faaliyetlerinin sonuçlarını, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda belirli aralıklarla raporlamasıdır (Dericci, 2015: 163). Bu standart ile organizasyonun kritik noktalarında yönetmelik kararların alınabilmesi için, iç kontrol uygulamalarından elde edilecek bilgilerin sınıflandırılmış hale getirilmesi ile kime hangi formatta ve ne sıklıkla raporlanacağını belirlenmesi amaçlanır (Güner, 2009: 189). Bu kapsamda kamu kurumları, raporlama standardını aşağıdaki ilkeler kapsamında oluşturmalıdır (MB, 2007: 4):

- Amaçlar, hedefler, stratejiler, varlıklar, yükümlülükler ve performans programı her yıl kamuoyunun bilgisine sunulmalıdır.

- Bütçenin ilk altı aylık uygulama sonuçları ile kurumun faaliyetleri ve ikinci altı aya ilişkin hedef ve beklentiler kamuoyuna açıklanmalıdır.
- Hazırlanacak idare faaliyet raporu, faaliyet sonuçlarını ve değerlendirmeleri de içermelidir.
- Faaliyetlerin gözetimi ve denetiminin sağlanması için idare içinde yatay ve dikey raporlama ağı dokümente edilmelidir.
- Birimler ve personel, görevleri ve faaliyetleri ile ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmelidir.

#### **2.5.4.3. Kayıt ve Dosyalama Sistemi Standardı**

Kamu kurumları, etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanması amacıyla gelen ya da giden evraklar dahil olmak üzere tüm iş veya işlemlerin kaydedildiği, sınıflara ayrılıp dosyalandığı ve güncelliğinin sağlandığı bir sisteme sahip olmalıdır (Arslan, 2012: 146). Dolayısıyla kayıt ve dosyalama sistemi, elektronik ortam da dahil olmak üzere gelen giden evrakların zamanında kaydedilmesini, sınıflandırılmasını, arşivlenmesini ve takibini sağlamalı, ayrıca kurum içi haberleşmeyi de kapsamalıdır. Yani idarenin yasal mevzuat ile belirlenmiş standartlara uygun arşiv dokümantasyon sistemi olmalıdır. Ayrıca sistem sürekli olarak güncel olmalı, tüm personelce ulaşılabilir ve izlenebilir olmalıdır (Derici, 2015: 164).

#### **2.5.4.4. Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirilmesi Standardı**

Kurumlar, faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi esnasında oluşabilecek hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların belirli bir düzen içerisinde belirlendiği ve bildirildiği yapıyı oluşturmalıdır (MB ve BUMKO, 2014: 76). Bu yapı oluşturulurken hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların tespiti ve bildirim yöntemi belirlenmeli ve gerekli duyurular yapılmalıdır. Yöneticiler de sistem aracılığı ile bildirilen olumsuzlukları detaylı incelemelidirler. Ayrıca hata, usulsüzlük ve yolsuzluğu tespit eden ya da bildiren personele haksız veya ayrımcı muamelede bulunulmamalıdır (Yılmaz: 2009: 44).

#### **2.5.5. İzleme Bileşeni**

İç kontrol sisteminin aksayan yönlerinin tespiti, işlerliğinin gözden geçirilmesi, yeni teknolojilerin sisteme aktarılması, işletme yapısında ve personelinde yaşanan değişimler, politika ve risk yönetiminin kontrol edilmesi gerekliliği vb. nedenlerle izleme faaliyetlerine ihtiyaç vardır (MB, 2014: 3-4). Bu yönüyle izleme, iç kontrol faaliyetlerinin

belirli aralıklarla kalitesinin, kontrol faaliyetleri işleyişinin ve varsa alınması gereken yeni önlemlerin değerlendirildiği bir süreçtir (Güner, 2009: 190). Bu çerçevede izleme bileşeni için bir nevi iç kontrolün kalitesinin değerlendirildiği bileşendir de denebilir. İzleme bileşeninin başarılı olabilmesi için tüm çalışanların, kurumun misyonunu, amaçlarını, belirlenen riskler ile bu risklerin düzeylerini ve iç kontrol sistemi ile kendilerine yüklenen sorumlulukları bilmesi gereklidir (Baskıcı, 2012: 37).

İzleme bileşeni sürekli izleme veya değerlendirmeler şeklinde iki ayrı yöntemle ele alınabilir. Sürekli izleme, faaliyetlerin olağan akışında yapılan izlemedir. Bu nedenle süreçlerin ve iç kontrol sisteminin etkin işlenmesini sağlamak üzere kurumun günlük işleri süreçlerine dahil edilmelidir (MB, 2014: 4). Bu izlemeye örnek olarak, doğrulamalar, karşılaştırmalar, inceleme ve gözden geçirmeler verilebilir. Değerlendirme şeklinde yapılan inceleme ise, idarenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin izlenmesidir. Bu noktada kurum yönetimi, tüm sistemi ya da sistemin belirli bir kısmını değerlendirmeyi tercih edebilir. Değerlendirme şeklindeki izleme faaliyetinin kapsamı ve sıklığı, daha önce yapılan değerlendirmelere göre belirlenir (Özşahin, 2011: 31). 5018 sayılı MKYKK iç kontrol sistemine ilişkin maddelerinde özetle, iç kontrol sisteminin kurum tarafından sürekli ve belirli aralıklarla izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekliliğine değinilmiştir. Aynı kanununun 67. maddesi ile kamu idarelerinin iç kontrol ve iç denetime ilişkin sistemlerinin bağımsız ve tarafsız bir organ olarak “İç Denetim ve Koordinasyon Kurulu” tarafından değerlendirilmesine imkan tanınmıştır. Aynı kanunun ikincil mevzuatı ile izleme bileşeni, iç kontrolün değerlendirilmesi ve iç denetim başlıklarında ikiye ayrılarak ele alınmıştır.

#### **2.5.5.1. İç Kontrolün Değerlendirilmesi Standardı**

İç kontrolün değerlendirilmesi, kuruluşun hedeflerine ulaşmayı etkileyebilecek değişiklikler meydana geldiğinde ya da kontrol sisteminin zayıf olduğu alanlar dahil olmak üzere, yüksek maliyete maruz kalabileceği ve risklerin yüksek olduğu alanlar ile diğer kritik noktalardaki personel değişikliklerinde yapılan değerlendirmedir (MB, 2014: 4). “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin” 7. maddesinde, “*iç kontrol sistem ve faaliyetlerinin idarelerce sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Böylece izleme ile iç kontrolün performansı ölçülür ve kalitesi değerlendirilir. İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini*

*değerlendirmek amacıyla yürütülen tüm faaliyetleri kapsamaktadır” hükmü yer almaktadır. Bu nedenle iç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilmelidir. İç kontrol sistemi değerlendirilirken sistemin sürekli izlenmesi ya da özel değerlendirme yöntemlerinden biri veya ikisi birden kullanılabilir. Bu kapsamda iç kontrolün değerlendirilmesi standardının oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken ilkeler şunlardır (Derici, 2015: 165):*

- Sistemin eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması hususunda süreç ve yöntem belirlenmelidir.
- Değerlendirme sürecinde tüm birimlerin katılımı sağlanmalıdır.
- Değerlendirme sürecinde yöneticilerin görüşleri, kişi ya da paydaşların talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim raporları dikkate alınmalıdır.
- Sistemin değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmeli ve bir eylem planı oluşturularak bu plan çerçevesinde uygulanmalıdır.

#### **2.5.5.2. İç Denetim Standardı**

İzleme bileşeninin bir diğer alt standardı, iç denetim standardıdır. Bu standardın gereği olarak kamu kurumları, iç kontrolde fonksiyonel ve bağımsız iç denetim faaliyeti sağlamak zorundadır. İç denetim, kurumun çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek amacıyla yürütülen, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleridir. Nesnel güvence sağlama, kurumda etkin bir iç kontrol sistemi, risk yönetimi, bilgi ve iletişim sistemi ile diğer faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun denetlenip kurum için veya kurum dışına makul güvencenin verilmesidir (MB, 2014: 10). 5018 sayılı KMYKK 55. maddesi ile bu sorumluluk kamu kurumlarına yüklenmiş ve kurumlarda iç denetim birimi oluşturulmuştur. İç denetim birimlerinin, iç kontrol sisteminin yeterliliğine, etkinliğine ve işleyişine bağlı olarak yönetime bilgi sağlama, raporlama, değerlendirme ve önerilerde bulunma fonksiyonu vardır. Dolayısıyla iç denetim birimleri iç kontrol sisteminin sağlıklı işlemlerinden sorumlu olan üst yöneticiye güvence ve danışmanlık hizmeti verebilirler (MB ve BUMKO: 2014: 99). Yine bu madde ile iç denetime ilişkin standart ve yöntemleri belirleme görevi İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir.

5018 sayılı KMYKK 63. maddesi ile iç denetim faaliyetini iç denetçilerin gerçekleştireceği, 64. maddesi ile de iç denetçilerin denetim faaliyetine ilişkin görevleri belirlenmiştir. Bu kapsamda iç denetçiler, yaptıkları iç denetim faaliyetleri sonucunda

oluşturdukları raporları üst yöneticiye sunar. Üst yönetici bu raporları gerekli gördüğü hallerde değerlendirme yapmak üzere ilgili birimlere gönderebilir. Birimler bu rapor doğrultusunda gerekli çalışmayı yapmalı, tespit edilen eksiklikleri gidermeli ve varsa yapılması gerekenler hususunda çalışmalar yürütmelidir (Resmi Gazete, 2003: 33-34). Kamu kurumları, bu standardı oluştururken iç denetim faaliyetini öncelikle “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” tarafından belirlenen standartlara uygun bir şekilde belirlemeli ve yürütmeli, daha sonrasında ise iç denetim sonucunda idare tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planını hazırlamalı, uygulamalı ve izlemelidir (MB, 2007: 4).





## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ANALİZİ

#### 3.1. Araştırmaya İlişkin Genel Bilgiler

Çalışmanın birinci bölümünde, iç kontrol kavramı ile sistemi hakkında detaylı bilgi verilmiş ve iç kontrol sisteminin Dünyada ve Türkiye’de tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde, Dünyada kamu yönetimi anlayışında yaşanan gelişim ve değişimin Türkiye’ye yansımaları sonucunda kamu yönetiminin yeniden tasarlanması çalışmalarında iç kontrolün yeri ve önemi teorik çerçevede ele alınmıştır. Çalışmanın bu bölümünde ise önceki iki bölümde teorik çerçevede ele alınan Yeni Kamu Yönetimi anlayışının yerleştirilmesinde büyük katkısı olan iç kontrol sisteminin uygulanma düzeyine yönelik araştırma ve bu araştırmanın sonuçları değerlendirilecektir.

Araştırma izni için Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Girişimsel Olmayan Klinik Araştırmalar Etik Kurulu’na başvurulmuştur. Kurul, araştırma önerisini gerekçe, amaç, yaklaşım ve yöntemleri dikkate alınarak incelemiş ve 06.02.2019 tarihli GO2016/16 sayılı kararı ile etik açıdan uygun bulmuştur. Etik Kurulunun değerlendirme raporu EK-2 ile gösterilmektedir.

##### 3.1.1. Araştırmanın Amacı

5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile kamu kurumlarında iç kontrol sisteminin oluşturulması, yerleştirilmesi ve geliştirilmesi her kamu kurumunun kendi yönetiminin sorumluluğuna bırakılmıştır. Ayrıca yine bu kanun ile kamu kurumları ve bağlı birimlerinde iç kontrol sisteminde rolü ve sorumluluğu bulunan aktörler; üst yönetici, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, mali hizmet birim yöneticisi ve iç denetçilerdir.

Üniversiteler, 5018 sayılı kanun ile özel bütçeli idareler olarak belirlenmiştir ve bu kurumlarda iç kontrol sistemine yönelik çalışmaların başlatılması Strateji Geliştirme Daire Başkanlıklarına bırakılmıştır. Üniversitelerin teşkilatlanma yapısına bakıldığında iç kontrol sisteminde rolü ve sorumluluğu olan bütün aktörler mevcuttur. Dolayısıyla üniversitenin her bir biriminin, kurumun iç kontrol sisteminin oluşturulmasında, sistemin kurum kültürü haline getirilmesinde, kurum tabanına yayılmasında payı ve etkisi vardır.

İç kontrol sisteminin üniversitelerde uygulanma düzeylerine yönelik bugüne kadar yapılan araştırmalar incelendiğinde, kurumların bir bütün olarak ele alındığı tespit edilmiş ve incelenen kurum hakkında genel sonuçlara bakılarak değerlendirmeler yapılmıştır. Halbuki üniversitelerin teşkilatlanma yapısı incelendiğinde birbirinden bağımsız ve farklı yapıda birçok birimi barındırmaktadır. Dolayısıyla üniversitelerde iç kontrol sisteminin uygulanma düzeyinin tam anlamıyla incelenebilmesi için her birimin uygulamakta olduğu ya da birimin kurum genelinde uygulanmakta olan iç kontrol sistemine desteğinin değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bu noktadan hareketle bu çalışmanın amacı; üniversitenin her biriminin iç kontrol sistemini uygulama düzeyine yönelik algılarını ve mevcut uygulamalarının düzeylerini tespit ederek üniversitede iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmektir.

### **3.1.2. Araştırmanın Kapsamı**

Bu çalışma ile 5018 sayılı kanuna tabi özel bütçeli bir kuruluş olan Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde ve bağlı birimlerinde uygulanmakta olan iç kontrol sistemi uygulamalarının düzeylerinin tespit edilmesi ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi hedeflendiğinden, uygulanan anket çalışması için Üniversitenin tüm birimlerinde yönetim görevi olan bütün akademik ve idari personel kapsama alınmıştır.

### **3.1.3. Araştırmanın Sınırlılıkları**

Araştırma sonuçlarının sağlıklı olmasını sağlamak için Üniversitenin her birimi detaylı olarak incelenmiş, bu inceleme sonucunda bazı birim yöneticilerinin başka birimlerde de yönetici olduğu, bazı birimlerin harcama birimi olmadığı ve dolayısıyla 5018 sayılı kanun ile iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluğunun olmadığı, bazı birimlerin ise personel sayısının yetersiz olduğu gözlemlenmiştir. Bu kısıtlar nedeniyle araştırmanın yapıldığı tarih itibarıyla Üniversitenin harcama birimi olmayan Uygulama Araştırma Merkezi birimleri araştırma kapsamından çıkarılmıştır.

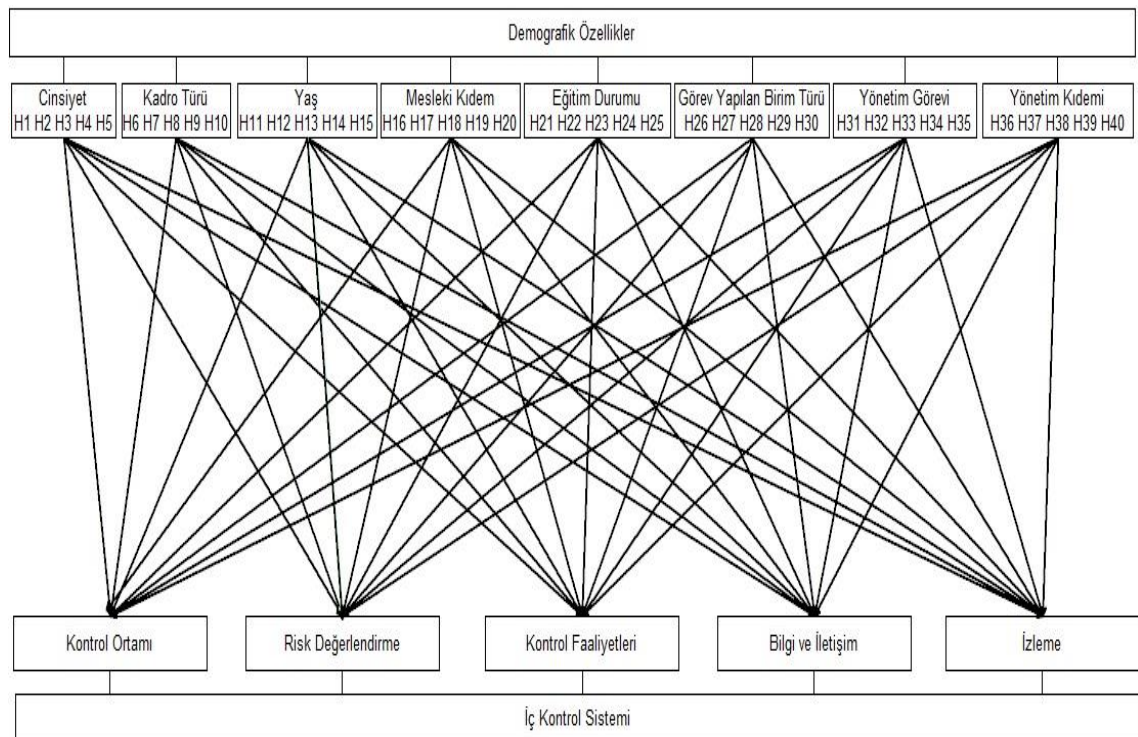
Araştırma kapsamında bir diğer kısıt ise Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinin 2006 yılında kurulmuş genç bir üniversite olması ve gelişimini henüz tamamlamamış olması nedeniyle yeni kurulan birimlerinin fazla olmasıdır. Bu birimlerde iç kontrol sistemi uygulamalarına ya başlanılmamış ya da henüz sistem tam anlamıyla yerleştirilememiştir. Yine bu birimlerin yöneticileri, yönetim görevine yeni atanmış olabilecekleri için kurum genelinde uygulanan bazı iç kontrol uygulamalarından haberdar

olmayabilir. Diğer yandan araştırmalarda, ankete katılanlardan kaynaklanabilecek eksikliklerin olması ve dolayısıyla sonuçları etkileme olasılığı her zaman geçerlidir.

### 3.1.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

5018 sayılı KMYKK ile öngörülen ve üniversitelerin süreçlerinde yer alan çeşitli uygulamalarında rastlanan iç kontrol sistemi, her geçen gün önemini arttırmaktadır. Rastlanılan örneklerde belirli alanlarda ortak uygulamalar olsa da üniversiteden üniversiteye ya da yöneticiden yöneticiye farklı uygulama örnekleri görülmektedir. Bu durumun en büyük nedeninin, 5018 sayılı kanun ile kurumlarda oluşturulması beklenen iç kontrol sisteminin genel çerçevesinin çizilmiş olması ve uygulama örneklerinin büyük çoğunluğunun kurumlara bırakılması olduğu düşünülmektedir. Bir diğer neden olarak da, iç kontrol sisteminin oluşturulmasının yönetimin sorumluluğunda olması ve dolayısıyla yöneticiler ile diğer personelin öngörülerine göre iç kontrol faaliyetlerinin şekillendirilmesi görülmektedir. Uygulamada yaşanan bu çeşitliliğin sonucu olarak kurumda yer alan yöneticilerin, iç kontrol sistemi ve uygulamalarına yönelik algılarında farklılıklar yaşandığı görülmektedir. Bu çerçevede oluşturulan çalışmanın modeli (Şekil, 5) aşağıda gösterilmiştir.

**Şekil 5. Araştırmanın Modeli**



Üniversitelerde yaşanan bu farklılıklar nedeniyle araştırmanın hipotezleri, Kurumda uygulanmakta olan iç kontrol sisteminin ve mevcut uygulamaların yönetici özelliklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını ve üniversite birimlerinde iç kontrol uygulamalarının uygulanma düzeylerinin farklılaşıp farklılaşmadığını ölçmek amacıyla oluşturulmuştur. Oluşturulan hipotezler aşağıda sıralanmıştır:

**H1:** İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

**H2:** İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

**H3:** İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

**H4:** İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

**H5:** İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

**H6:** İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin kadro türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H7:** İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin kadro türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H8:** İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin kadro türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H9:** İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin kadro türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H10:** İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin kadro türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H11:** İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H12:** İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H13:** İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H14:** İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H15:** İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H16:** İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin mesleki kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H17:** İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin mesleki kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H18:** İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin mesleki kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H19:** İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin mesleki kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H20:** İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin mesleki kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H21:** İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H22:** İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H23:** İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H24:** İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H25:** İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H26:** İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin görev yaptığı birim türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H27:** İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin görev yaptığı birim türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H28:** İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin görev yaptığı birim türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H29:** İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin görev yaptığı birim türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H30:** İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin görev yaptığı birim türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H31:** İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim görevi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H32:** İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim görevi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H33:** İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim görevi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H34:** İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim görevi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H35:** İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim görevi arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H36:** İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H37:** İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H38:** İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H39:** İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.

**H40:** İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.

### 3.1.5. Araştırmanın Yöntemi

Özel bütçeli bir kurum olan üniversitelerde iç kontrol sisteminin uygulanma düzeyinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan bu araştırma nicel bir çalışmadır ve tarama modeli kullanılmıştır. Nicel araştırma ile hedeflenen; bireylerin davranışlarını gözlem, deney ve test yoluyla ölçerek sayısal veriler ile açıklamaktır.

Araştırmada evren ve örneklem yapısı, araştırmanın geniş ve kapsamlı olması, verilerin toplanmasında, zaman, maliyet, yapılabirlik kısıtlarının aşılması, bir konu hakkında aynı anda birden çok boyut ile ilgili soru sorulabilmesi, mevcut uygulamaların uygulama düzeylerinin tespiti ile değerlendirilmesine imkan sağlaması ve katılımcıların düşünceleri hakkında çıkarımlar yapılabilmesi nedenleriyle anket yöntemi tercih edilmiştir. Daha sonra araştırmaya dahil edilen birimler tespit edilmiş ve ölçme aracı hazırlanmıştır. Son olarak da tespit edilen birimlerden veriler toplanmış ve veriler analiz edilmiştir. Bu kapsamda araştırma, fiziki ortamda hazırlanan ölçme aracı ile sorular sorularak yapılmıştır. Üniversitenin araştırma kapsamına dahil edilen birimlerinden öncelikle ölçme aracının ilgili birim genelinde uygulanabilmesi için birim yöneticisinden izin yazısı alınmıştır. Daha sonra izin yazısına olumlu cevap veren birimlerin her biri ile tek tek görüşülmüş ve uygun zamanlar belirlenmiştir. Belirlenen bu zamanlarda ilgili birimlere gidilmiş, ölçme aracı ve konusu hakkında katılımcılara bilgilendirmeler yapılmıştır. Üniversitenin merkez yerleşkesine uzak olan bazı birimlerin yöneticilerine telefon ile ulaşılmış ve ölçme aracı elektronik posta yoluyla ulaştırılmıştır. Elektronik posta yoluyla ulaştırılan birimlerde katılımcılar tek tek telefon ile aranmış ve ankete ilişkin gerekli bilgilendirmeler yapılmıştır.

### 3.1.6. Araştırma Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini 2019 yılında Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi akademik ve idari birimlerinde yönetim görevini yürüten personeller oluşturmaktadır. Dolayısıyla Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde araştırmanın yapıldığı tarih itibariyle 11 fakülte, 4 enstitü, 6 yüksekokul, 13 meslek yüksekokulu, 1 konservatuvar, 11 koordinatörlük, 18 uygulama ve araştırma merkezi ile 11 idari birim olmak üzere toplam 75 adet akademik ve idari birim bulunmaktadır. Bu birimlerde yönetim görevi olan ve araştırma evrenini oluşturan toplam 281 akademik ve idari personel bulunmaktadır.

Araştırmanın örnekleme, konusu ve hipotezleri dikkate alınarak birkaç aşamada belirlenmiştir. İlk aşamada evrende yer alan her birimin kuruluş tarihi, personel sayısı ve personelin varsa görevlendirmeleri değerlendirilmiştir. Bu aşamada kuruluş tarihi ve yapısı itibarıyla iç kontrol sistemi uygulamalarına ilişkin rol ve sorumluluğu olmayan Uygulama Araştırma Merkezi birimleri ile iç kontrol çalışmalarına hiç başlamamış ve yeni kurulmuş olan birimler örnekleme dahil edilmemiştir. İkinci aşamada ise bu birimlerde, personel sayısı az olan ya da aynı yöneticinin başka bir birimde de yönetim görevi olması durumları incelenmiş ve böyle olan birimler de örnekleme dahil edilmemiştir. Bu iki değerlendirme sonucunda evrenden 16 birim çıkarılmış ve toplam 59 birim araştırmanın örneklemini oluşturmuştur. Oluşan son durumda örnekleme, bu 59 birimde yönetici rolüne sahip toplam 255 akademik ve idari personel temsil etmektedir.

### **3.1.7. Veri Toplama Aracının Hazırlanması**

Araştırmada, veri toplama aracı olarak anket yöntemi tercih edilmiştir. Hazırlanan veri toplama aracı, iç kontrol bileşeni ve standartlarını ölçen sorulardan oluşmaktadır. Anket formu hazırlanırken öncelikle araştırmanın konusu kapsamında dünyada ve ülkemizde yayınlanan örnek araştırmalarda, iç kontrol, yeni yönetim anlayışı, stratejik yönetim, performans ve risk yönetimi konularında yapılan ölççekler taranmıştır. Bu kapsamda Ersöz (2012) tarafından yapılan “Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirliğinin Yönetici Görüşlerine Göre Değerlendirilmesi” adlı yüksek lisans tezi; Karaman (2014) tarafından yapılan “Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İç Kontrol Standartlarında Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi” adlı yüksek lisans tezi; Uğurlu (2018) tarafından yapılan “İç Kontrol Sisteminin Yapısı, Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin İşleyişi ve Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezi; Hazine ve Maliye Bakanlığının kamu kurumlarına örnek olması amacıyla sunduğu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlık Raporunda yer alan örnek sorular incelenmiştir. Yapılan incelemelerde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan “İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Hazırlık Raporu”nda yer alan soruların bahsi geçen diğer araştırmalara zemin oluşturduğu görülmüştür.

Anket formunun ilk bölümü, üniversite birimlerinde yönetici rolünde bulunan akademik ve idari personelin demografik özelliklerini belirlemeyi amaçlayan sekiz



sorudan oluşmaktadır. İkinci bölümünde ise iç kontrol sisteminin boyutlarını oluşturan beş bölüm bulunmakta ve toplam 60 sorudan oluşmaktadır. Bu bölümde yer alan her boyut ile ilgili sorulara başlamadan önce kısa bilgilendirme yapılmaktadır. Bölümdeki her soru 5'li likert ölçeği (1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum ve 5=Kesinlikle Katılıyorum) şeklindedir. Anket formunun ikinci bölümünü oluşturan sorular (4, 8, 14, 22 ve 45 hariç) Uğurlu (2018) tarafından yapılan çalışmadan (Cronbach Alpha kat sayısı 0,966 olarak bulunmuştur) alınmıştır. Yine bu bölümdeki 4, 8, 14, 22 ve 45. sorular ise Karaman (2014) tarafından yapılan çalışmadan iç kontrole ilişkin önemli bilgiler verdiği için alınmıştır. Bunun yanında Ersöz (2012) tarafından yapılan çalışmadaki anket soruları da bu çalışmalar ile benzerlik göstermektedir. Uygulanan anket formu örneği EK-1'dedir.

### **3.1.8. Verilerin Toplanması**

Anket formu, uygulanacağı üniversitedeki her birim yöneticisine ulaştırılmak üzere çoğaltılmıştır. Ayrıca anket formu web arama hizmeti sağlayan bir program aracılığı ile dijital ortama aktarılmıştır. Daha sonra uygulamaya izin veren her birim yöneticisi ile irtibata geçilmiş ve o birimde görevli yönetici sayısı kadar anket formu teslim edilmiştir. Araştırma konusu ile ilgili detaylı bilgilendirme isteyen bazı birim yöneticilerine anket formunun teslimi ve doldurulması sırasında yüz yüze bilgilendirme yapılmıştır. Üniversitenin merkez yerleşkesine uzak olan bazı birimlerinde görevli yöneticiler ile telefon görüşmeleri yapılarak iletişim kurulmuş ve anketi dijital ortamda doldurmak isteyen yöneticilere anket linki mail olarak gönderilmiştir.

Araştırmanın uygulanabilmesi Üniversiteye başvuruda bulunmuş ve 18.02.2019-15.03.2019 tarihleri arası uygun görülmüştür. Belirlenen tarih aralığında araştırmanın örnekleme 255 anket uygulanmıştır. Daha sonra birimlerden yapılan geri bildirimler sonucunda ilk etapta değerlendirmeye elverişli 167 adet anket formu elde edilmiştir. Elde edilen anket sayısı yeterli olmasına rağmen araştırmanın güvenilirliğini, geçerliliğini ve örneklemin temsilini arttırmak adına anket formunu çeşitli nedenlerle dolduramayan birim yöneticileri ile tekrar iletişime geçilmiş ve son durumda değerlendirmeye elverişli toplam 219 adet anket formu elde edilmiştir (geri dönüş oranı % 85,88).

### 3.1.9. Verilerin Analiz Edilmesi

Uygulama sonucunda elde edilen ifadeler kodlanarak, hipotezler hakkında sağlıklı sonuçların alınabilmesi ve yorumlanabilmesi amacıyla Statistical Package for Social Science for Windows (SPSS 19.0) programına aktarılmıştır.

#### 3.1.9.1. Geçerlilik ve Güvenilirlik

Araştırmada kullanılan ankete ilişkin gerçekleştirilen güvenilirlik analizinde Cronbach's Alpha katsayısına bakılmıştır. Cronbach's Alpha katsayısının değerlendirilmesinde ise  $0,00 \leq \alpha < 0,40$  aralığındaki değerlerin güvenilir değil,  $0,40 \leq \alpha < 0,60$  aralığındaki değerlerin güvenilir ve  $0,60 \leq \alpha < 0,80$  aralığındaki değerlerin oldukça güvenilir olduğu yargılarına ulaşılabilir (Kalaycı vd., 2005: 405). Bu kapsamda; araştırmada kullanılan anketi ve oluşturan ölçeklere ilişkin gerçekleştirilen güvenilirlik analizlerinde Cronbach's Alpha katsayısı değerleri %90'ın üzerinde bulunmuştur. Dolayısıyla elde edilen değerlerden yola çıkarak bu değerlerin her bir ölçeğin uygulanması için oldukça güvenilir olduğu ifade edilebilir. Söz konusu değerler Tablo 3 ile gösterilmiştir.

**Tablo 3. Güvenilirlik Katsayıları**

Ölçek	Güvenilirlik Katsayısı (Cronbach's Alpha)	Soru Sayısı
<b>Kontrol Ortamı</b>	,94	18
<b>Risk Değerlendirme</b>	,91	7
<b>Kontrol Faaliyetleri</b>	,94	16
<b>Bilgi ve İletişim</b>	,95	14
<b>İzleme</b>	,93	5

#### 3.1.9.2. Verilerin İlişki Düzeyleri

Çalışmaya katılım sağlayan yöneticilerin özellikleri ile kurumda oluşturulan iç kontrol sistemi boyutlarının birbirleri arasındaki ilişki düzeylerini tespit etmek ve faktör analizi sonuçlarına da katkı sağlamak amacıyla gerçekleştirilen korelasyon analizi sonuçları Tablo 4 ile gösterilmiştir:

Tablo 4. Yönetici Özellikleri ve İç Kontrol Sistemi Boyutlarının İlişki Düzeyleri

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
	Cinsiyet	Kadro Türü	Yaş	Mesleki Kıdem	Eğitim Durumu	Gör. Yapılan Birim Türü	Yönt. Gör. Türü	Yönt. Kıdem Yılı	Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi ve İletişim	İzleme
1 Cinsiyet	1												
2 Kadro Türü	-,041	1											
3 Yaş	,186**	-,013	1										
4 Mesleki Kıdem	,182**	,040	,764**	1									
5 Eğitim Durumu	,037	-,802**	,171*	,153*	1								
6 Görev Yapılan Birim Türü	-,018	,403**	-,197**	-,197**	-,568	1							
7 Yönetim Görevi Türü	-,117	,732**	-,171*	-,114	-,681	,389**	1						
8 Yönetim Kıdem Yılı	,164*	,246**	,537**	,512**	-,146*	,078**	,051**	1					
9 Kontrol Ortamı	,041	-,190**	,080	,042	,140*	-,217**	-,206**	-,110	1				
10 Risk Değerlendirme	,022	-,119	,035	,010	,144*	-,203**	-,179**	-,052	,743**	1			
11 Kontrol Faaliyetleri	,074	-,155*	,163*	,082	,151*	-,217**	-,177**	-,061	,842**	,731**	1		
12 Bilgi ve İletişim	,102	-,218**	,144*	,113	,218**	-,280**	-,220**	-,092	,807**	,664**	,834**	1	
13 İzleme	,007	-,241**	,080	,043	,196**	-,240**	-,208**	-,099	,758**	,709**	,810**	,771**	1

\*\*P&lt;0,01; \*P&lt;0,05

Korelasyon katsayılarının yorumlanmasında 0,00 ile 0,25 aralığında ki değerlerin çok zayıf, 0,26 ile 0,49 aralığındaki değerlerin zayıf, 0,50 ile 0,69 aralığındaki değerlerin orta, 0,70 ile 0,89 aralığındaki değerlerin yüksek ve 0,90 ile 1,00 aralığındaki değerlerin çok yüksek ilişki olduğu bilinmektedir (Köse, 2012: 227). Tablo 4 ile elde edilen veriler bu doğrultuda yorumlanmıştır. İç kontrol sistemini uygulayan yöneticilerin cinsiyetleri ile kontrol ortamı ( $r=,04$ ,  $p>,05$ ), risk değerlendirme ( $r=,02$ ,  $p>,05$ ), kontrol faaliyetleri( $r=,07$ ,  $p>,05$ ), bilgi ve iletişim ( $r=,10$ ,  $p>,05$ ) ve izleme ( $r=,00$ ,  $p>,05$ ) arasında ilişki tespit edilememiştir. Yöneticilerin kadro türü ile kontrol ortamı ( $r= -,19$ ,  $p<,01$ ), kontrol faaliyetleri ( $r= -,15$ ,  $p<,05$ ), bilgi ve iletişim ( $r= -,21$ ,  $p<,01$ ) ve izleme ( $r= -,24$ ,  $p<,01$ ) arasında ters yönlü ve çok zayıf ilişki varken; risk değerlendirme boyutu ( $r= -,11$ ,  $p>,05$ ) ile ilişki tespit edilememiştir. Yine yöneticilerin yaşları ile kontrol ortamı ( $r=,08$ ,  $p>,05$ ), risk değerlendirme( $r=,03$ ,  $p>,05$ ) ve izleme ( $r=,08$ ,  $p>,05$ ) arasında ilişki tespit edilememiş; kontrol faaliyetleri ( $r=,16$ ,  $p<,05$ ), bilgi ve iletişim ( $r=,14$ ,  $p<,05$ ) ile çok zayıf ilişki vardır. Yöneticilerin mesleki kıdemleri ile kontrol ortamı ( $r=,04$ ,  $p>,05$ ), risk değerlendirme( $r=,01$ ,  $p>,05$ ), kontrol faaliyetleri( $r=,08$ ,  $p>,05$ ), bilgi ve iletişim ( $r=,11$ ,  $p>,05$ ) ve izleme ( $r=,04$ ,  $p>,05$ ) arasında ilişki incelendiğinde, ilişki tespit edilememiştir. Diğer taraftan yöneticilerin eğitim durumları ile kontrol ortamı( $r=,14$ ,  $p<,05$ ), risk değerlendirme( $r=,14$ ,  $p<,05$ ), kontrol faaliyetleri ( $r=,15$ ,  $p<,05$ ), bilgi ve iletişim ( $r=,21$ ,  $p<,01$ ) ve izleme boyutununun ( $r=,19$ ,  $p<,01$ ) arasında çok zayıf ilişki vardır. Yöneticilerin görev yaptığı birim türü ile kontrol ortamı ( $r= -,21$ ,  $p<,01$ ), risk değerlendirme ( $r= -,20$ ,  $p<,01$ ), kontrol faaliyetleri ( $r= -,21$ ,  $p<,01$ ) ve izleme ( $r= -,24$ ,  $p<,01$ ) boyutları arasında ters yönlü ve çok zayıf düzeyde ilişki varken; bilgi ve iletişim ( $r= -,28$ ,  $p<,01$ ) boyutu ile ters yönlü ve zayıf düzeyde ilişki vardır. Yöneticilerin yönetim görevi türü ile kontrol ortamı( $r= -,20$ ,  $p<,01$ ), risk değerlendirme( $r= -,17$ ,  $p<,01$ ), kontrol faaliyetleri( $r= -,17$ ,  $p<,01$ ), bilgi ve iletişim( $r= -,22$ ,  $p<,01$ ) ve izleme( $r= -,20$ ,  $p<,01$ ) boyutları arasında ters yönlü, çok zayıf ilişki vardır. Yine yöneticilerin yönetim kıdem yılı ile kontrol ortamı ( $r= -,11$ ,  $p>,05$ ), risk değerlendirme ( $r= -,05$ ,  $p>,05$ ), kontrol faaliyetleri ( $r= -,06$ ,  $p>,05$ ), bilgi ve iletişim ( $r= -,09$ ,  $p>,05$ ) ve izleme ( $r= -,09$ ,  $p>,05$ ) boyutları arasında ilişki tespit edilememiştir. Diğer taraftan Kurumda oluşturulan iç kontrol sistemi kontrol ortamı boyutu ile risk değerlendirme ( $r=,74$ ,  $p<,01$ ), kontrol faaliyetleri( $r=,84$ ,  $p<,01$ ), bilgi ve iletişim( $r=,80$ ,  $p<,01$ ) ve izleme ( $r=,75$ ,  $p<,01$ ) boyutları arasında çok yüksek düzeyde ilişki vardır. Bir diğer iç kontrol boyutu olan risk

değerlendirme ile kontrol faaliyetleri ( $r=,73$ ,  $p<,01$ ) ve izleme ( $r=,70$ ,  $p<,01$ ) boyutları arasında yüksek düzeyde ilişki varken, bilgi ve iletişim boyutu ( $r=,66$ ,  $p<,01$ ) ile orta düzeyde şiddetli bir ilişki vardır. Yine iç kontrol boyutlarından biri olan kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim ( $r=,83$ ,  $p<,01$ ) ve izleme ( $r=,81$ ,  $p<,01$ ) boyutları arasında çok yüksek düzeyde ilişki vardır. İç kontrol boyutlarının dördüncüsü olan kontrol faaliyetleri boyutu ile izleme boyutu ( $r=,77$ ,  $p<,01$ ) arasında çok yüksek düzeyde ilişki vardır.

### 3.1.9.3. Verilerin Faktör Yapısı

İç kontrol sistemi ölçeğini oluşturan her bir ölçek için faktör analizi uygulanmış ve dik döndürme tekniklerinden varimax uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlardan, kontrol ortamı ölçeğinin Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı değerinin (0,92) ve Barlett Sphericity testi değerinin ( $\chi^2 =2.952,47$ ;  $p<0,001$ ); risk değerlendirme ölçeğinin Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı değerinin (0,87) ve Barlett Sphericity testi değerinin ( $\chi^2 =1.169,17$ ;  $p<0,001$ ); kontrol faaliyetleri ölçeğinin Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı değerinin (0,92) ve Barlett Sphericity testi değerinin ( $\chi^2 =2.795,77$ ;  $p<0,001$ ); bilgi ve iletişim ölçeğinin Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı değerinin (0,92) ve Barlett Sphericity testi değerinin ( $\chi^2 =2.502,85$ ;  $p<0,001$ ); izleme ölçeği değerinin Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı değerinin (0,86) ve Barlett Sphericity testi değerinin ( $\chi^2 =970,59$ ;  $p<0,001$ ) olduğu anlaşılmıştır. Ulaşılan sonuçlar, ölçeğin faktör analizine uygunluğu açısından ileri sürülen 0,6000 (Büyüköztürk vd., 2012: 126) değerinden büyük olduğu anlaşılmış ve her bir ölçeğin uygulanabilirliğini göstermektedir. Bu sonuçlardan sonra yapılan faktör analizi sonuçları incelenmiş ve her bir ölçeğin tek faktörden oluştuğu görülmüştür. Elde edilen faktörlerin varyans açıklama yüzdeleri incelendiğinde kontrol ortamı (51,89), risk değerlendirme (60,79), kontrol faaliyetleri (56,97), bilgi ve iletişim (61,41) ve izleme (55,91) bulunmuştur. Bu yüzdelerin, açıkladıkları toplam varyansın (%57,39) en az %50 olması (Gürbüz ve Şahin, 2015: 304) önerisine uygun olduğu anlaşılmıştır. Tablo 5 ile elde edilen verilere ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

**Tablo 5. İç kontrol Ölçeğinin Faktör Analizi**

İç Kontrol Sistemi	Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi ve İletişim	İzleme
Madde 1	,712				
Madde 2	,806				
Madde 3	,774				
Madde 4	,795				
Madde 5	,722				
Madde 6	,639				
Madde 7	,638				

Tablo 5'in Devamı

Madde 8	,712	
Madde 9	,789	
Madde 10	,807	
Madde 11	,765	
Madde 12	,730	
Madde 13	,717	
Madde 14	,672	
Madde 15	,673	
Madde 16	,638	
Madde 17	,667	
Madde 18	,668	
Madde 19		,767
Madde 20		,725
Madde 21		,829
Madde 22		,835
Madde 23		,860
Madde 24		,836
Madde 25		,860
Madde 26		,783
Madde 27		,791
Madde 28		,594
Madde 29		,750
Madde 30		,734
Madde 31		,740
Madde 32		,670
Madde 33		,706
Madde 34		,823
Madde 35		,822
Madde 36		,786
Madde 37		,730
Madde 38		,778
Madde 39		,822
Madde 40		,785
Madde 41		,726
Madde 42		,786
Madde 43		,818
Madde 44		,747
Madde 45		,826
Madde 46		,777
Madde 47		,706
Madde 48		,788
Madde 49		,773
Madde 50		,835
Madde 51		,770
Madde 52		,783
Madde 53		,740
Madde 54		,819
Madde 55		,795
Madde 56		,878
Madde 57		,908
Madde 58		,886

Tablo 5'in Devamı

İç Kontrol Sistemi	Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi ve İletişim	İzleme	
Madde 59					,910	
Madde 60					,887	
Örnekleme Yeterliliği Ölçüsü (Keiser-Meyer-Olkin)	,92	,87	,92	,92	,86	
Barlet Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	2.952,47	1.169,17	2.795,77	2.502,85	970,59
	Serbestlik Derecesi	153	21	120	91	10
	Anlamlılık Düzeyi (p)	,000	,000	,000	,000	,000
Öz değeri	9,34	4,67	9,11	8,59	3,99	
Varyans Açıklama Yüzdesi (%)	51,89	60,79	56,97	61,41	55,91	
Toplam Varyans Açıklama Yüzdesi (%)	57,39					

### 3.1.9.4. Verilerin Dağılımı

Çalışmanın bu bölümünde araştırmaya ilişkin bulguların elde edilmesi, yorumlanması ve hipotezlerin test edilebilmesi için yapılacak analizlerin türüne karar vermek amacıyla verilerin normal dağılım gösterip göstermediği aşağıdaki tablo (Tablo 6) ile araştırılmıştır. Bir verinin normal ve/veya normal dağılıma yakın bir dağılım gösterip göstermediği, verilerin çarpıklık ve basıklık değerlerine bakılarak anlaşılabilir. Bu değerlerin normal bir dağılımda +1 ile -1 arasında olması ya da bu değerlerin kendi standart hatasına bölünmesi ile elde edilen değerlerin 3,2'nin altında olması gerekmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2015: 210). Bu bilgiler ışığında, verilerin normal dağılıma uyup uymadıklarına çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri doğrultusunda karar verilmiştir. Tablo 6 ile elde edilen değerler incelendiğinde iç kontrol sisteminin kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarına ait çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerlerinin -1 ile +1 arasında olduğu görülmüştür. Elde edilen bu sonuçlardan analizi yapılacak verilerin normal dağılım gösterdiği anlaşılmıştır.

Tablo 6. Çarpıklık-Basıklık Değerleri

İç Kontrol Sistemi	N	X	SS	Skewness	Kurtosis
Kontrol Ortamı	219	3,6121	0,7405	-0,456	-0,133
Risk Değerlendirme	219	3,6582	0,78677	-0,589	0,437
Kontrol Faaliyetleri	219	3,6162	0,72253	-0,438	0,256
Bilgi ve İletişim	219	3,8614	0,72647	-0,652	0,294
İzleme	219	3,6155	0,84111	-0,576	0,536

## 3.2. Araştırmaya İlişkin Bulgular ve Yorumlar

### 3.2.1. Demografik Özellikler

Araştırmaya katılım gösteren yöneticilerin demografik bulgularına ilişkin istatistiki veriler Tablo 7 ile gösterilmektedir.

**Tablo 7. Araştırmaya Katılan Yöneticilerin Demografik Bulguları**

N=219		f	%
<b>Cinsiyet</b>	Kadın	48	21,90
	Erkek	171	78,10
<b>Kadro Türü</b>	Akademik	127	58,0
	İdari	92	42,0
<b>Yaş</b>	23-35 Yaş Arası	63	28,8
	36-45 Yaş Arası	89	40,6
	46 Yaş ve Üzeri	67	30,6
<b>Mesleki Kıdem</b>	1-5 Yıl Arası	23	10,5
	6-10 Yıl Arası	56	25,6
	11-15 Yıl Arası	51	23,3
	16 Yıl ve Üzeri	89	40,6
<b>Eğitim Durumu</b>	Ön Lisans Mezunu	4	1,8
	Lisans Mezunu	88	40,2
	Yüksek Lisans Mezunu	36	16,5
	Doktora Mezunu	91	41,6
<b>Görev Yapılan Birim Türü</b>	Enstitü	10	4,6
	Fakülte	60	27,4
	Yüksekokul	37	16,9
	Meslek Yüksekokulu	61	27,9
	Koordinatörlük/Uygulama Araştırma Merkezi	4	1,8
	İdari Birim(Genel Sekreterliğe Bağlı Birimler)	47	21,5
<b>Yönetim Görevi Türü</b>	Dekan	3	1,4
	Dekan Yardımcısı	12	5,5
	Müdür	12	5,5
	Müdür Yardımcısı	30	13,7
	Koordinatör	2	,9
	Bölüm/Anabilim Dalı Başkanı	58	26,5
	Daire Başkanı	4	1,8
	Şube Müdürü	9	4,1
	Mali Hiz. Uzmanı / Mali Hiz. Uzm. Yard.	6	2,7
	Enstitü / Fakülte / Yüksekokul Sekreteri	23	10,5
	Meslek Yüksekokulu Sekreteri	7	3,2
	Şef	26	11,9
	Diğer	27	12,3
<b>Yönetim Kıdem Yılı</b>	1-5 Yıl Arası Kıdem	122	55,7
	6-10 Yıl Arası Kıdem	50	22,8
	11-15 Yıl Arası Kıdem	29	13,2
	16 Yıl ve Üzeri Kıdem	18	8,2



Tablo 7'den elde edilen verilere göre yöneticilerin %21,9'u (48 kişi) kadın, %78,1'i (171 kişi) erkektir. Kadro türüne ilişkin veriler incelendiğinde; yöneticilerin %58,0'ı (127 kişi) akademik personel, %42,0'ı (92 kişi) idari personeldir. Yaş aralığına ilişkin verilerden elde edilen sonuçlara göre yöneticilerin %69,4'ü (152 kişi) 23-45 yaş aralığında, %30,6 (67 kişi) 46 yaş ve üzerindedir. Mesleki kıdem yılı verileri incelendiğinde, yöneticilerin %59,4'ü (130 kişi) 1-15 yıl aralığında, %40,6'sı (89 kişi) 16 yıl ve üzerindedir. Eğitim durumuna ilişkin sonuçlar incelendiğinde ise araştırmaya katılan yöneticilerin; %40,2'si (88 kişi) lisans mezunu, %58,1'i (127 kişi) yüksek lisans/doktora mezunu olduğu belirlenmiştir. Yöneticilerin görev yaptığı birimlerin türlerine ilişkin sonuçlar incelendiğinde %72,2'sinin (158 kişi) fakülte/yüksekokul/meslek yüksekokullarında, %21,5'inin (47 kişi) genel sekreterliğe bağlı idari birimlerde görev yaptığı belirlenmiştir. Yöneticilerin yürüttükleri yönetim görevi türü verileri incelendiğinde dağılımlar birbirlerine yakın olmakla birlikte, %13,7'sinin (30 kişi) müdür yardımcısı, %26,5'inin (58 kişi) bölüm/anabilim dalı başkanı, %10,5'sinin (23 kişi) enstitü/fakülte/yüksekokul sekreteri, %11,9'unun (26 kişi) şef ve %12,3'ünün (27 kişi) diğer idari yönetici olduğu belirlenmiştir. Yöneticilerin yönetim görevinde kaç yıldır bulduklarına ilişkin veriler incelendiğinde ise %55,7'sinin (122 kişi) 1-5 yıl arası yönetim kıdemine sahip olduğu bilgisine ulaşılmıştır.

Bu sonuçlara göre araştırmaya katılan yöneticilerin çoğunluğunun erkek olduğu, akademik personel olduğu, 16 yıl ve üzeri mesleki kıdemi olduğu ve 36-45 yaş arasında olduğu söylenebilmektedir. Yöneticilerin eğitim durumlarının çok iyi olduğu ve çoğunluğunun (%41,6) doktora mezunu olduğu görülmektedir. Yine yöneticilerin çoğunluğunun Üniversitenin akademik birimlerinde görev yaptığı anlaşılmakta ve bu birimlerde birim sorumlusu ya da yardımcısı rolünde olduğu görülmektedir. Ayrıca yöneticilerin çoğunluğunun (%55,7) 1-5 yıl arası yönetim kıdem yılına sahip olduğu anlaşılmaktadır.

### **3.2.2. İç Kontrol Ölçeği Boyutlarına İlişkin Bulgular**

Araştırmada kullanılan ölçekler 5'li Likert tipinde olup; 1:Kesinlikle Katılmıyorum, 5:Kesinlikle Katılıyorum ifade aralığında değerlendirilmiştir. Bu ölçekten elde edilen ifadelerin oluşturduğu boyutlar hakkında daha kolay bilgi elde edilebilmesi açısından her bir boyutun genel ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmış olup,

araştırma ölçeğinin alt boyutlarına ait soru ifadelerinin frekans, yüzde, ortalama ve standart sapma değerleri göz önüne alınarak değerlendirilmeler yapılmıştır.

### Kontrol Ortamı Boyutuna İlişkin Bulgular

İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunu ölçmek amacıyla yöneticilere bildirilen sorulardan elde edilen ifadelerle ilişkin frekans, yüzde, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 8 ile gösterilmiştir.

**Tablo 8. Kontrol Ortamı Boyutuna İlişkin Bulgular**

n=219	1	2	3	4	5	X	SS
1. İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personeli tarafından sahiplenilmekte ve desteklenmektedir	f 7 % 3,2	21 9,6	37 16,9	113 51,6	41 18,7	3,73	,979
2. Yöneticiler, iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmaktadır.	f 6 % 2,7	28 12,8	29 13,2	100 45,7	56 25,6	3,79	1,051
3. Etik kurallar bilinmekte ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmaktadır.	f 8 % 3,7	30 13,7	44 20,1	89 40,6	48 21,9	3,63	1,081
4. Yürütülen faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmaktadır.	f 9 % 4,1	22 10,0	34 15,5	79 36,1	75 34,2	3,86	1,121
5. Üniversitemizin ve biriminizin misyonu yazılı olarak belirlenmiş, duyurulmuş ve personeliniz tarafından benimsenmesi sağlanmıştır.	f 2 % ,9	16 7,3	39 17,8	111 50,7	51 23,3	3,88	,880
6. Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere birim ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmış ve duyurulmuştur.	f 3 % 1,4	21 9,6	29 13,2	113 51,6	53 24,2	3,88	,933
7. Görev dağılım çizelgesi oluşturulmuş ve personele bildirilmiştir.	f 2 % ,9	17 7,8	24 11,0	104 47,5	72 32,9	4,04	,913
8. Teşkilat şeması oluşturulmuş ve fonksiyonel görev dağılımı yapılmıştır.	f 2 % ,9	15 6,8	29 13,2	104 47,5	69 31,5	4,02	,898
9. Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmuştur.	f 4 % 1,8	26 11,9	56 25,6	89 40,6	44 20,1	3,65	,990
10. Mesleki yeterliliğe önem verilmekte ve her görev için en uygun personel seçilmektedir.	f 22 % 10,0	33 15,1	46 21,0	70 32,0	48 21,9	3,41	1,261
11. Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmakta ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmaktadır.	f 28 % 12,8	41 18,7	51 23,3	63 28,8	36 16,4	3,17	1,273
12. Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmekte, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmekte ve gerektiğinde güncellenmektedir.	f 18 % 8,2	43 19,6	63 28,8	63 28,8	32 14,6	3,22	1,164
13. Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmektedir.	f 23 % 10,5	49 22,4	68 31,1	62 28,3	17 7,8	3,00	1,115
14. Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmakta, yüksek performans gösteren personel için ödül mekanizmaları geliştirilmektedir.	f 36 % 16,4	66 30,1	67 30,6	37 16,9	13 5,9	2,66	1,120
15. İnsan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş ve personele duyurulmuştur.	f 17 % 7,8	47 21,5	79 36,1	58 26,5	18 8,2	3,06	1,058

Tablo 8'in Devamı								
n=219		1	2	3	4	5	X	SS
16. İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmiş ve personele duyurulmuştur.	f	2	20	30	110	57	3,91	,917
	%	,9	9,1	13,7	50,2	26,0		
17. Yetki devirleri, yazılı olarak belirlenmekte ve ilgililere bildirilmektedir.	f	3	6	21	124	65	4,11	,786
	%	1,4	2,7	9,6	56,6	29,7		
18. Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumludur.	f	4	11	30	110	64	4,00	,893
	%	1,8	5,0	13,7	50,2	29,2		
<b>Kontrol Ortamı Boyutu</b>							<b>3,61</b>	<b>0,74</b>

Tablo 8'den elde edilen değerler detaylı incelendiğinde "Yetki devirleri, yazılı olarak belirlenmekte ve ilgililere bildirilmektedir" sorusuna verilen cevapların ortalama değerinin (X= 4,11) en yüksek olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan "Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmakta, yüksek performans gösteren personel için ödül mekanizmaları geliştirilmektedir" sorusuna verilen cevapların ortalama değerinin (X= 2,66) ise en düşük olduğu görülmüştür. Ayrıca kontrol ortamı boyutunun genel ortalaması (X=3,61) çıkmıştır. Bu sonuçlardan kontrol ortamının uygulanma düzeyinin genel olarak yüksek olduğu, yöneticilerin büyük çoğunluğunun yetki devirlerini yazılı olarak belirlediği ve ilgililere bildirdiği, yine yöneticilerin performansı yeterli olmayan personelin performansının geliştirilmesine yönelik çalışmalarda ise eksiklikleri olduğu çıkarımı yapılmıştır.

### Risk Değerlendirme Boyutuna İlişkin Bulgular

İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunu ölçmek amacıyla yöneticilere bildirilen sorulardan elde edilen ifadelerle ilişkin frekans, yüzde, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 9 ile gösterilmiştir.

**Tablo 9. Risk Değerlendirme Boyutuna İlişkin Bulgular**

N=219		1	2	3	4	5	X	SS
19. Üniversitemizde katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlanmaktadır.	f	9	21	38	89	62	3,79	1,083
	%	4,1	9,6	17,4	40,6	28,3		
20. Üniversitemizde performans programı hazırlanmaktadır.	f	4	17	44	97	57	3,85	,958
	%	1,8	7,8	20,1	44,3	26,0		
21. Yürütülen faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğu sağlanmaktadır.	f	3	16	60	100	40	3,72	,893
	%	1,4	7,3	27,4	45,7	18,3		

Tablo 9'un Devamı							
n=219	1	2	3	4	5	X	SS
22. Biriminizin hedefleri spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve sürelidir.	f 4 % 1,8	10 4,6	55 25,1	101 46,1	49 22,4	3,83	,892
23. Her yıl sistemli bir şekilde biriminizin amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmektedir.	f 6 % 2,7	23 10,5	72 32,9	87 39,7	31 14,2	3,52	,955
24. Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmektedir.	f 5 % 2,3	31 14,2	71 32,4	85 38,8	27 12,3	3,45	,958
25. Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmaktadır.	f 6 % 2,7	34 15,5	68 31,1	78 35,6	33 15,1	3,45	1,014
<b>Risk Değerlendirme Boyutu</b>						<b>3,65</b>	<b>0,78</b>

Tablo 9'dan elde edilen değerler detaylı incelendiğinde “Üniversitemizde performans programı hazırlanmaktadır” sorusuna verilen cevapların ortalama değerinin (X= 3,85) en yüksek olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan “Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmektedir” ve “Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmaktadır” sorularına verilen cevapların ortalama değerinin (X= 3,45) ise en düşük olduğu görülmüştür. Ayrıca risk değerlendirme boyutunun genel ortalaması (X=3,65) çıkmıştır. Bu sonuçlardan risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyinin genel olarak yüksek olduğu, yöneticilerin büyük çoğunluğunun kurumun hazırladığı performans programından haberdar olduğu ve yöneticilerin risklerin gerçekleşme olasılığına karşı alınacak önlemlere yönelik çalışmalarda ise eksiklikleri olduğu çıkarımı yapılmıştır.

### Kontrol Faaliyetleri Boyutuna İlişkin Bulgular

İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunu ölçmek amacıyla yöneticilere bildirilen sorulardan elde edilen ifadelerle ilişkin frekans, yüzde, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 10 ile gösterilmiştir.

**Tablo 10. Kontrol Faaliyetleri Boyutuna İlişkin Bulgular**

N=219	1	2	3	4	5	X	S.S.
26. Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri belirlenmekte ve uygulanmaktadır.	f 4 % 1,8	33 15,1	80 36,5	76 34,7	26 11,9	3,40	,944
27. Gerekli hallerde kontroller, işlem öncesi, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamaktadır.	f 3 % 1,4	27 12,3	80 36,5	78 35,6	31 14,2	3,49	,930
28. Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamaktadır.	f 2 % ,9	19 8,7	114 52,1	66 30,1	18 8,2	3,36	,791

Tablo 10'un Devamı							
N=219	1	2	3	4	5	X	SS
29. Biriminizin faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlenmiştir.	f 3 % 1,4	16 7,3	58 26,5	106 48,4	36 16,4	3,71	,875
30. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamaktadır.	f 2 % ,9	8 3,7	63 28,8	106 48,4	40 18,3	3,79	,812
31. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir.	f 2 % ,9	14 6,4	48 21,9	113 51,6	42 19,2	3,82	,848
32. Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmektedir.	f 3 % 1,4	18 8,2	70 32,0	87 39,7	41 18,7	3,66	,921
33. Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı birimlerde yöneticiler, risklerin farkındadır ve gerekli önlemleri almaktadır.	f 11 % 5,0	22 10,0	50 22,8	100 45,7	36 16,4	3,58	1,039
34. Prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılmaktadır.	f 6 % 2,7	30 13,7	53 24,2	93 42,5	37 16,9	3,57	1,013
35. Personelin iş ve işlemleri izlenmekte ve onaylanmakta, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatlar verilmektedir.	f 8 % 3,7	22 10,0	40 18,3	101 46,1	48 21,9	3,73	1,031
36. Personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmaktadır.	f 13 % 5,9	33 15,1	49 22,4	95 43,4	29 13,2	3,43	1,083
37. Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmektedir.	f 5 % 2,3	24 11,0	29 13,2	110 50,2	51 23,3	3,81	,989
38. Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu yeni görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmaktadır.	f 12 % 5,5	26 11,9	58 26,5	77 35,2	46 21,0	3,54	1,114
39. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmekte ve uygulanmaktadır.	f 7 % 3,2	25 11,4	55 25,1	95 43,4	37 16,9	3,59	1,002
40. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmaktadır.	f 5 % 2,3	19 8,7	55 25,1	97 44,3	43 19,6	3,70	,957
41. Bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirilmektedir.	f 6 % 2,7	17 7,8	60 27,4	98 44,7	38 17,4	3,66	,946
<b>Kontrol Faaliyetleri Boyutu</b>						<b>3,61</b>	<b>0,72</b>

Tablo 10'dan elde edilen değerler detaylı incelendiğinde "Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir" sorusuna verilen cevapların ortalama değerinin (X= 3,82) en yüksek olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan "Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamaktadır" sorusuna verilen cevapların ortalama değerinin (X= 3,36) ise en düşük olduğu görülmüştür. Ayrıca kontrol faaliyetleri boyutunun genel ortalaması

( $X=3,61$ ) çıkmıştır. Bu sonuçlardan kontrol faaliyetlerinin uygulanma düzeyinin genel olarak yüksek olduğu, yöneticilerin büyük çoğunluğunun prosedürlerin ve dokümanların güncelliğini, mevzuata uyguladığını ve ulaşılabilirliğini sağladığı, ancak yöneticilerin belirlenen kontrol yöntemlerinin maliyetlerine yönelik çalışmalarda ise eksiklikleri olduğu çıkarımı yapılmıştır.

### Bilgi ve İletişim Boyutuna İlişkin Bulgular

İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunu ölçmek amacıyla yöneticilere bildirilen sorulardan elde edilen ifadelerle ilişkin frekans, yüzde, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 11 ile gösterilmiştir.

**Tablo 11. Bilgi ve İletişim Boyutuna İlişkin Bulgular**

N=219	1	2	3	4	5	X	SS
42. Yöneticiler ve ilgili personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmektedir.	f 3	20	33	113	50	3,85	,922
	% 1,4	9,1	15,1	51,6	22,8		
43. Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmektedir.	f 2	19	47	102	49	3,81	,914
	% ,9	8,7	21,5	46,6	22,4		
44. Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmıştır.	f 4	22	54	101	38	3,67	,939
	% 1,8	10,0	24,7	46,1	17,4		
45. Yöneticiler, Üniversitemizin ve biriminizin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini, görev se sorumlulukları kapsamında personeline bildirmektedir.	f 8	26	34	105	46	3,71	1,043
	% 3,7	11,9	15,5	47,9	21,0		
46. Yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamaktadır.	f 8	27	50	94	40	3,60	1,037
	% 3,7	12,3	22,8	42,9	18,3		
47. Üniversitemiz, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını ve bütçe uygulamalarına ilişkin faaliyet sonuçlarını kamuoyuna açıklamaktadır.	f 2	4	32	113	68	4,10	,778
	% ,9	1,8	14,6	51,6	31,1		
48. Faaliyetlerin gözetimi amacıyla üniversitemiz ve biriminiz içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmiş ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmiştir.	f 5	19	58	91	46	3,70	,971
	% 2,3	8,7	26,5	41,6	21,0		
49. Kayıt ve dosyalama sistemi standartlara uygun, kapsamlı ve günceldir, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilirdir.	f 2	17	28	124	48	3,91	,857
	% ,9	7,8	12,8	56,6	21,9		
50. Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamaktadır.	f 2	11	31	108	67	4,04	,856
	% ,9	5,0	14,2	49,3	30,6		
51. Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmekte, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmakta ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmektedir.	f 2	5	19	114	79	4,20	,764
	% ,9	2,3	8,7	52,1	36,1		
52. İş ve işlemlerin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmuştur.	f 5	5	35	110	64	4,02	,867
	% 2,3	2,3	16,0	50,2	29,2		
53. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiş ve duyurulmuştur.	f 9	17	46	103	44	3,71	1,007
	% 4,1	7,8	21,0	47,0	20,1		

Tablo 11'in Devamı							
N=219	1	2	3	4	5	X	SS
54. Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmaktadır.	f 8	13	43	95	60	3,85	1,009
	% 3,7	5,9	19,6	43,4	27,4		
55. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmamaktadır.	f 9	9	42	96	63	3,89	1,003
	% 4,1	4,1	19,2	43,8	28,8		
<b>Bilgi ve İletişim Boyutu</b>						<b>3,86</b>	<b>,72</b>

Tablo 11'den elde edilen değerler detaylı incelendiğinde "Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmekte, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmakta ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmektedir" sorusuna verilen cevapların ortalama değerinin ( $X=4,20$ ) en yüksek olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan "Yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletebilmelerini sağlamaktadır" sorusuna verilen cevapların ortalama değerinin ( $X=3,60$ ) ise en düşük olduğu görülmüştür. Ayrıca bilgi ve iletişim boyutunun genel ortalaması ( $X=3,86$ ) çıkmıştır. Bu sonuçlardan bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyinin genel olarak yüksek olduğu, yöneticilerin büyük çoğunluğunun gelen ve giden evrakların kayıt, sevk ve arşivlenmesine ilişkin iyi bir seviye yakaladığı, ancak yöneticilerin yatay ve dikey iletişim sistemine personel sorunlarının dahil edilmesinde ise eksiklikleri olduğu çıkarımı yapılmıştır.

### İzleme Boyutuna İlişkin Bulgular

İç kontrol sisteminin izleme boyutunu ölçmek amacıyla yöneticilere bildirilen sorulardan elde edilen ifadelerle ilişkin frekans, yüzde, aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 12 ile gösterilmiştir.

**Tablo 12. İzleme Boyutuna İlişkin Bulgular**

N=219	1	2	3	4	5	X	SS
56. İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmektedir.	f 6	18	69	97	29	3,57	,918
	% 2,7	8,2	31,5	44,3	13,2		
57. İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmiştir.	f 5	18	73	95	28	3,56	,898
	% 2,3	8,2	33,3	43,4	12,8		
58. İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmaktadır.	f 7	17	67	85	43	3,64	,987
	% 3,2	7,8	30,6	38,8	19,6		
59. İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmekte ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmaktadır.	f 7	18	64	96	34	3,60	,954
	% 3,2	8,2	29,2	43,8	15,5		

Tablo 12'nin Devamı							
N=219	1	2	3	4	5	X	SS
60. İç denetim sonucunda üniversitemiz ya da biriminiz tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmakta, uygulanmakta ve izlenmektedir.	f	5	18	56	98	42	
	%	2,3	8,2	25,6	44,7	19,2	3,70 ,947
<b>İzleme Boyutu</b>						<b>3,61</b>	<b>,84</b>

Tablo 12'den elde edilen değerler detaylı incelendiğinde "İç denetim sonucunda üniversitemiz ya da biriminiz tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmakta, uygulanmakta ve izlenmektedir" sorusuna verilen cevapların ortalama değerinin (X= 3,70) en yüksek olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan "İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmiştir" sorusuna verilen cevapların ortalama değerinin (X= 3,56) ise en düşük olduğu görülmüştür. Ayrıca izleme boyutunun genel ortalaması (X=3,61) çıkmıştır. Bu sonuçlardan izleme boyutunun uygulanma düzeyinin genel olarak yüksek olduğu, yöneticilerin çoğunluğunun iç denetim sonucunda alınabilecek önlemler için eylem planları oluşturduğu, ancak iç kontrol sisteminin eksik yönlerini tespit edip giderecek süreç ve yöntemlerin belirlenmesinde ise eksiklikleri olduğu çıkarımı yapılmıştır.

### 3.2.3. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesine İlişkin Sonuçlar

#### 3.2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yönetici Cinsiyetlerine Göre Farklılaşma Durumu

Örnekleme oluşturan yöneticilerin, iç kontrol anketinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarına ilişkin ölçek puanlarının, ilgili yöneticilerin cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla bağımsız grup t testi sonuçları Tablo 13 ile gösterilmiştir.

**Tablo 13. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yönetici Cinsiyetlerine Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar**

İç Kontrol Boyutları	Cinsiyet	N	X	SS	T	DF	P
Kontrol Ortamı	Kadın	48	3,5544	,76299	-,610	217	,542
	Erkek	171	3,6283	,73553			
Risk Değerlendirme	Kadın	48	3,6250	,83592	-,330	217	,742
	Erkek	171	3,6675	,77473			



<b>İç Kontrol Boyutları</b>	<b>Cinsiyet</b>	<b>N</b>	<b>X</b>	<b>SS</b>	<b>T</b>	<b>DF</b>	<b>P</b>
Kontrol Faaliyetleri	Kadın	48	3,5156	,77544	-1,091	217	,276
	Erkek	171	3,6444	,70679			
Bilgi ve İletişim	Kadın	48	3,7217	,79036	-1,512	217	,132
	Erkek	171	3,9006	,70500			
İzleme	Kadın	48	3,6042	,81213	-,106	217	,916
	Erkek	171	3,6187	,85137			

\*P<0,05

Analiz sonucunda, kontrol ortamı ( $T_{(217)} = -0,61$ ;  $p > 0,05$ ), risk değerlendirme ( $T_{(217)} = -0,33$ ;  $p > 0,05$ ), kontrol faaliyetleri ( $T_{(217)} = -1,09$ ;  $p > 0,05$ ), bilgi ve iletişim ( $T_{(217)} = -1,51$ ;  $p > 0,05$ ), izleme ( $T_{(217)} = -0,10$ ;  $p > 0,05$ ) puanları elde edilmiştir. Bu sonuçlardan yöneticilerin cinsiyetlerine göre iç kontrol sistemi boyutlarını uygulama düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı görülmektedir. Bu nedenle H1, H2, H3, H4 ve H5 hipotezleri kabul edilmiştir. Dolayısıyla kadın ve erkek yöneticilerin iç kontrol sistemi bileşenlerini uygulama düzeyleri benzerlik göstermektedir sonucuna ulaşılmıştır.

### **3.2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Kadro Türüne Göre Farklılaşma Durumu**

Örnekleme oluşturan birim yöneticilerinin, iç kontrol anketinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarına ilişkin ölçek puanlarının, ilgili yöneticilerin kadro türü değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla bağımsız grup t testi sonuçları Tablo 14 ile gösterilmiştir.

**Tablo 14. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Kadro Türüne Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar**

<b>İç Kontrol Boyutları</b>	<b>Kadro Türü</b>	<b>N</b>	<b>X</b>	<b>SS</b>	<b>T</b>	<b>DF</b>	<b>P</b>
Kontrol Ortamı	Akademik Kadro	127	3,7318	,74851	2,857	217	,005*
	İdari Kadro	92	3,4469	,70016			
Risk Değerlendirme	Akademik Kadro	127	3,7379	,76926	1,770	217	,078
	İdari Kadro	92	3,5481	,80151			
Kontrol Faaliyetleri	Akademik Kadro	127	3,7111	,73235	2,308	217	,022*
	İdari Kadro	92	3,4851	,69141			
Bilgi ve İletişim	Akademik Kadro	127	3,9961	,66911	3,295	217	,001*
	İdari Kadro	92	3,6755	,76429			
İzleme	Akademik Kadro	127	3,7874	,80662	3,652	217	,000*
	İdari Kadro	92	3,3783	,83414			

\*P<0,05

Analiz sonucunda kontrol ortamı ( $T_{(217)} = 2,85$ ;  $p < 0,05$ ), risk değerlendirme ( $T_{(217)} = 1,77$ ;  $p > 0,05$ ), kontrol faaliyetleri ( $T_{(217)} = 2,30$ ;  $p < 0,05$ ), bilgi ve iletişim ( $T_{(217)} = 3,29$ ;

$p < 0,05$ ), izleme ( $T_{(217)} = 3,65$ ;  $p < 0,05$ ) puanları elde edilmiştir. Bu sonuçlardan yöneticilerin kadro değişkenine göre iç kontrol sistemi boyutlarından kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarını uygulama düzeyleri arasında anlamlı farklılaştıkları, risk değerlendirme boyutunda ise anlamlı bir farklılık olmadığı anlaşılmıştır. Bu nedenle H6, H8, H9, H10 hipotezleri kabul edilirken, H7 hipotezi desteklenmemiştir. Dolayısıyla akademik kadro türüne sahip yöneticilerin kontrol ortamı bileşenini uygulama düzeyi ( $X=3,73$ ), idari kadro türüne sahip yöneticilerin kontrol ortamı bileşenini uygulama düzeyinden ( $X=3,44$ ) daha yüksektir. Aynı şekilde akademik kadro türüne sahip yöneticilerin kontrol faaliyetleri bileşenini uygulama düzeyi ( $X=3,71$ ), idari kadro türüne sahip yöneticilerin kontrol faaliyetleri bileşenini uygulama düzeyinden ( $X=3,48$ ) daha yüksektir. Yine akademik kadro türüne sahip yöneticilerin bilgi ve iletişim bileşenini uygulama düzeyi ( $X=3,99$ ), idari kadro türüne sahip yöneticilerin bilgi ve iletişim bileşenini uygulama düzeyinden ( $X=3,67$ ) daha yüksektir. Aynı şekilde akademik kadro türüne sahip yöneticilerin izleme bileşenini uygulama düzeyi ( $X=3,78$ ), idari kadro türüne sahip yöneticilerin kontrol faaliyetleri bileşenini uygulama düzeyinden ( $X=3,37$ ) daha yüksektir. Risk değerlendirme bileşenine ilişkin sonuçlar incelendiğinde ise akademik veya idari kadrolu yöneticilerin bu bileşeni uygulama düzeyinin (akademik kadro ( $X=3,73$ ), idari kadro ( $X=3,54$ )) birbirlerine yakın olduğu anlaşılmıştır.

### 3.2.3.3. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yönetici Yaş Gruplarına Göre Farklaşma Durumu

Örnekleme oluşturan birim yöneticilerinin, iç kontrol anketinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarına ilişkin ölçek puanlarının, ilgili yöneticilerin yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 15 ile gösterilmiştir.

**Tablo 15. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yönetici Yaş Gruplarına Göre Farklaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar**

İç Kontrol Boyutları	Yaş	N	X	SS	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı ( $X^2$ )	SD	Kareler Ort.	F	P	Grup İçi Fark
Kontrol Ortamı	1. 23-35 Yaş Arası	63	3,5026	,83414	G. Arası	1,067	2	,534	,973	,380	
	2. 36-45 Yaş Arası	89	3,6623	,66283	G. İçi	118,469	216	,548			
	3. 46 Yaş ve Üzeri	67	3,6484	,74538	Toplam	119,537	218				
	Toplam	219	3,6121	,74050							

Tablo 15'in Devamı											
İç Kontrol Boyutları	Yaş	N	X	SS	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı (X <sup>2</sup> )	SD	Kareler Ort.	F	P	Grup İçi Fark
Risk Değerlendirme	1. 23-35 Yaş Arası	63	3,6122	,84103	G. Arası	,188	2	,094			
	2. 36-45 Yaş Arası	89	3,6742	,76112	G. İçi	134,755	216	,624			
	3. 46 Yaş ve Üzeri	67	3,6802	,77774	Toplam	134,943	218		,151	,860	
	Toplam	219	3,6582	,78677							
Kontrol Faaliyetleri	1. 23-35 Yaş Arası	63	3,3879	,80347	G. Arası	4,613	2	2,307			
	2. 36-45 Yaş Arası	89	3,7135	,65759	G. İçi	109,194	216	,506	4,563	,011*	1-2
	3. 46 Yaş ve Üzeri	67	3,7015	,68662	Toplam	113,807	218				1-3
	Toplam	219	3,6162	,72253							
Bilgi ve İletişim	1. 23-35 Yaş Arası	63	3,6565	,86115	G. Arası	3,735	2	1,868			
	2. 36-45 Yaş Arası	89	3,9543	,64333	G. İçi	111,317	216	,515	3,624	,028*	1-2
	3. 46 Yaş ve Üzeri	67	3,9307	,66193	Toplam	115,052	218				1-3
	Toplam	219	3,8614	,72647							
İzleme	1. 23-35 Yaş Arası	63	3,4571	,96816	G. Arası	2,360	2	1,180			
	2. 36-45 Yaş Arası	89	3,7056	,79435	G. İçi	151,867	216	,703	1,678	,189	
	3. 46 Yaş ve Üzeri	67	3,6448	,76104	Toplam	154,227	218				
	Toplam	219	3,6155	,84111							

\*P<0,05

Analiz sonucunda iç kontrol anket formunda yer alan ölçeklerden kontrol ortamı ( $F_{(2-218)}=0,973$ ;  $p>0,05$ ), risk değerlendirme ( $F_{(2-218)}=0,151$ ;  $p>0,05$ ), kontrol faaliyetleri ( $F_{(2-218)}=4,563$ ;  $p<0,05$ ), bilgi ve iletişim ( $F_{(2-218)}=3,624$ ;  $p<0,05$ ), izleme ( $F_{(2-218)}=1,678$ ;  $p>0,05$ ) puanları elde edilmiştir. Bu sonuçlar, yöneticilerin yaş gruplarına göre kontrol ortamı, risk değerlendirme ve izleme boyutlarında anlamlı bir farklılık olmadığını; kontrol faaliyetleri boyutu ve bilgi ve iletişim boyutu ile anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir. Oluşan anlamlı farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analiz tekniklerinden LSD çoklu karşılaştırma tekniği kullanılmıştır. Bu analiz sonucunda kontrol faaliyetleri boyutu için 23-35 yaş arası yaş grubu ( $X=3,38$ ) ile 36-45 yaş grubu ( $X=3,71$ ) ve 46 yaş ve üzeri yaş grubu ( $X=3,70$ ) arasında, 23-35 yaş grubu aleyhine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum 23-35 yaş arasındaki yöneticilerin iç kontrol sistemi kontrol ortamı bileşenini, diğer yaş gruplarına göre daha az düzeyde uyguladıklarını göstermektedir. Bilgi ve iletişim boyutu için analiz sonuçları incelendiğinde 23-35 yaş arası yaş grubu ( $X=3,65$ ) ile 36-45 yaş grubu ( $X=3,95$ ) ve 46 yaş ve üzeri yaş grubu ( $X=3,93$ ) arasında, 23-35 yaş grubu aleyhine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum 23-35 yaş arasındaki yöneticilerin iç kontrol sistemi bilgi ve iletişim bileşenini, diğer yaş gruplarına göre daha az düzeyde uyguladıklarını göstermektedir. Bu nedenle H13 ve H14 hipotezleri kabul edilirken, H11, H12 ve H15 hipotezleri desteklenmemiştir.

### 3.2.3.4. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Mesleki Kıdem Yılına Göre Farklılaşma Durumu

Örnekleme oluşturan birim yöneticilerinin, iç kontrol anketinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarına ilişkin ölçek puanlarının, ilgili yöneticilerin mesleki kıdem yılı değişkenine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 16 ile gösterilmiştir.

**Tablo 16. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Mesleki Kıdem Yılına Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar**

İç Kontrol Boyutları	Mesleki Kıdem Yılı	N	X	SS	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı (X <sup>2</sup> )	SD	Kareler Ortalaması	F	P
Kontrol Ortamı	1-5 Yıl Arası	23	3,6691	,83795	G. Arası	,822	3	,274		
	6-10 Yıl Arası	56	3,5308	,77474	G. İçi	118,715	215	,552		
	11-15 Yıl Arası	51	3,5741	,75348	Toplam	119,537	218			
	16 Yıl ve Üzeri	89	3,6704	,68977						
	Toplam	219	3,6121	,74050						
Risk Değerlendirme	1-5 Yıl Arası	23	3,7516	,83324	G. Arası	1,372	3	,457		
	6-10 Yıl Arası	56	3,6429	,80536	G. İçi	133,571	215	,621		
	11-15 Yıl Arası	51	3,5294	,83167	Toplam	134,943	218			
	16 Yıl ve Üzeri	89	3,7175	,73886						
	Toplam	219	3,6582	,78677						
Kontrol Faaliyetleri	1-5 Yıl Arası	23	3,6739	,89267	G. Arası	2,018	3	,673		
	6-10 Yıl Arası	56	3,4833	,79223	G. İçi	111,789	215	,520		
	11-15 Yıl Arası	51	3,5674	,69909	Toplam	113,807	218			
	16 Yıl ve Üzeri	89	3,7128	,63338						
	Toplam	219	3,6162	,72253						
Bilgi ve İletişim	1-5 Yıl Arası	23	3,8696	,93197	G. Arası	2,629	3	,876		
	6-10 Yıl Arası	56	3,6952	,75020	G. İçi	112,424	215	,523		
	11-15 Yıl Arası	51	3,8487	,71381	Toplam	115,052	218			
	16 Yıl ve Üzeri	89	3,9711	,64742						
	Toplam	219	3,8614	,72647						
İzleme	1-5 Yıl Arası	23	3,6696	,97161	G. Arası	1,274	3	,425		
	6-10 Yıl Arası	56	3,5500	,87739	G. İçi	152,953	215	,711		
	11-15 Yıl Arası	51	3,5255	,91386	Toplam	154,227	218			
	16 Yıl ve Üzeri	89	3,6944	,73922						
	Toplam	219	3,6155	,84111						

\*P<0,05

Analiz sonucunda iç kontrol anket formunda yer alan ölçeklerden kontrol ortamı ( $F_{(3-218)} = 0,49$ ;  $p > 0,05$ ), risk değerlendirme ( $F_{(3-218)} = 0,73$ ;  $p > 0,05$ ), kontrol faaliyetleri ( $F_{(3-218)} = 1,29$ ;  $p > 0,05$ ), bilgi ve iletişim ( $F_{(3-218)} = 1,67$ ;  $p > 0,05$ ), izleme ( $F_{(3-218)} = 0,59$ ;  $p > 0,05$ ) puanları elde edilmiştir. Bu sonuçlar, yöneticilerin mesleki kıdem yılına göre

anamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir. Bu nedenle H16, H17, H18, H19 ve H20 hipotezleri desteklenmemiştir. Dolayısıyla mesleki kıdem yılı farklı olan yöneticilerin iç kontrol bileşenlerini uygulama düzeyleri benzerlik gösterdiğinden iç kontrol standartlarının uygulanması süreçlerinde, yöneticilerin mesleki kıdem yıllarının dikkate alınmasına gerek olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

### 3.2.3.5. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Eğitim Durumlarına Göre Farklaşma Durumu

Örnekleme oluşturan birim yöneticilerinin, iç kontrol anketinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarına ilişkin ölçek puanlarının, ilgili yöneticilerin eğitim durumlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 17 ile gösterilmiştir.

**Tablo 17. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Eğitim Durumlarına Göre Farklaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar**

İç Kontrol Boyutları	Eğitim Durumu	N	X	SS	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı (X <sup>2</sup> )	SD	Kareler Ort.	F	P	Grup İçi Fark
Kontrol Ortamı	1. Ön Lisans	4	3,6111	,65263	G. Arası	4,248	3	1,416	2,641	,051	
	2. Lisans	88	3,4470	,71806	G. İçi	115,289	215	,536			
	3. Yüksek Lisans	36	3,7870	,78337	Toplam	119,537	218				
	4. Doktora	91	3,7027	,72782							
	Toplam	219	3,6121	,74050							
Risk Değerlendirme	1. Ön Lisans	4	3,7500	,81961	G. Arası	4,314	3	1,438	2,367	,072	
	2. Lisans	88	3,4886	,80746	G. İçi	130,629	215	,608			
	3. Yüksek Lisans	36	3,8135	,77258	Toplam	134,943	218				
	4. Doktora	91	3,7567	,75277							
	Toplam	219	3,6582	,78677							
Kontrol Faaliyetleri	1. Ön Lisans	4	3,5469	,41887	G. Arası	3,409	3	1,136	2,213	,088	
	2. Lisans	88	3,4666	,69996	G. İçi	110,398	215	,513			
	3. Yüksek Lisans	36	3,7257	,73562	Toplam	113,807	218				
	4. Doktora	91	3,7205	,73263							
	Toplam	219	3,6162	,72253							
Bilgi ve İletişim	1. Ön Lisans	4	3,0179	,85789	G. Arası	6,663	3	2,221	4,406	,005*	1-3
	2. Lisans	88	3,7281	,70543	G. İçi	108,389	215	,504			1-4
	3. Yüksek Lisans	36	3,8849	,85566	Toplam	115,052	218				2-4
	4. Doktora	91	4,0181	,64344							
	Toplam	219	3,8614	,72647							
İzleme	1. Ön Lisans	4	3,1500	,86987	G. Arası	6,673	3	2,224	3,241	,023*	2-4
	2. Lisans	88	3,4273	,83662	G. İçi	147,555	215	,686			
	3. Yüksek Lisans	36	3,7444	,91040	Toplam	154,227	218				
	4. Doktora	91	3,7670	,78444							
	Toplam	219	3,6155	,84111							

\*P<0,05

Analiz sonucunda iç kontrol anket formunda yer alan ölçeklerden kontrol ortamı ( $F_{(3-218)} = 2,64$ ;  $p > 0,05$ ), risk değerlendirme ( $F_{(3-218)} = 2,36$ ;  $p > 0,05$ ), kontrol faaliyetleri ( $F_{(3-218)} = 2,21$ ;  $p > 0,05$ ), bilgi ve iletişim ( $F_{(3-218)} = 4,40$ ;  $p < 0,05$ ), izleme ( $F_{(3-218)} = 3,24$ ;  $p < 0,05$ ) puanları elde edilmiştir. Bu sonuçlar, yöneticilerin eğitim durumlarına göre kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri boyutları arasında anlamlı bir farklılık olmadığını; bilgi ve iletişim boyutu ile izleme boyutu anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir. Oluşan anlamlı farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analiz tekniklerinden LSD çoklu karşılaştırma tekniği kullanılmıştır. Bu analiz sonucunda bilgi ve iletişim bileşeni için ön lisans mezun grubu ( $X=3,01$ ) ile yüksek lisans mezun grubu ( $X=3,88$ ) ve doktora mezun grubu ( $X=4,01$ ) arasında, ön lisans mezun grubu aleyhine; lisans mezun grubu ( $X=3,72$ ) ile doktora mezun grubu ( $X=4,01$ ) arasında, lisans mezun grubu aleyhine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum ön lisans mezunu yöneticilerin iç kontrol sistemi bilgi ve iletişim bileşenini, yüksek lisans ve doktora mezun gruplarına göre; lisans mezunu grupların doktora mezun gruplarına daha az düzeyde uyguladıklarını göstermektedir. Aynı şekilde izleme bileşeni için lisans mezun grubu ( $X=3,42$ ) ile doktora mezun grubu ( $X=3,76$ ) arasında, lisans mezun grubu aleyhine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum lisans mezunu yöneticilerin iç kontrol sistemi izleme bileşenini, doktora mezun gruplarına göre daha az düzeyde uyguladıklarını göstermektedir. Bu nedenle H21, H22 ve H23 hipotezleri desteklenmezken, H24 ve H25 hipotezleri kabul edilmiştir.

### **3.2.3.6. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Görev Yaptığı Birim Türüne Göre Farklılaşma Durumu**

Örnekleme oluşturan birim yöneticilerinin, iç kontrol anketinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarına ilişkin ölçek puanlarının, ilgili yöneticilerin görev yaptıkları birim türüne göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 18 ile gösterilmiştir.

**Tablo 18. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Görev Yaptığı Birim Türüne Göre Farklılaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar**

İç Kontrol Boyutları	Görev Yapılan Birim	N	X	SS	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı (X <sup>2</sup> )	SD	Kareler Ortalaması	F	P	Grup İçi Fark
Kontrol Ortamı	1. Enstitü	10	3,4389	,87663	G. Arası	14,459	5	2,892	5,862	,000*	1-3 2-6 3-6 4-6
	2. Fakülte	60	3,6676	,67396	G. İçi	105,078	213	,493			
	3. Yüksekokul	37	3,9535	,50402	Toplam	119,537	218				
	4. Meslek Yüksekokulu	61	3,7013	,79551							
	5. Koordinatörlük / Uygulama Araştırma Merkezi	4	3,8333	,49897							
	6. İdari Birim(Genel Sekreterliğe Bağlı Birimler)	47	3,1749	,71475							
	Toplam	219	3,6121	,74050							
Risk Değerlendirme	1. Enstitü	10	3,5857	1,05935	G. Arası	10,153	5	2,031	3,466	,005*	2-6 3-6 4-6
	2. Fakülte	60	3,7452	,71360	G. İçi	124,790	213	,586			
	3. Yüksekokul	37	3,9614	,62147	Toplam	134,943	218				
	4. Meslek Yüksekokulu	61	3,6909	,75466							
	5. Koordinatörlük / Uygulama Araştırma Merkezi	4	3,3929	1,69583							
	6. İdari Birim(Genel Sekreterliğe Bağlı Birimler)	47	3,3040	,77940							
	Toplam	219	3,6582	,78677							
Kontrol Faaliyetleri	1. Enstitü	10	3,3875	,65933	G. Arası	13,691	5	2,738	5,826	,000*	1-3 2-6 3-6 4-6 5-6
	2. Fakülte	60	3,7031	,70397	G. İçi	100,116	213	,470			
	3. Yüksekokul	37	3,9020	,53674	Toplam	113,807	218				
	4. Meslek Yüksekokulu	61	3,6988	,71857							
	5. Koordinatörlük / Uygulama Araştırma Merkezi	4	4,0156	,31198							
	6. İdari Birim(Genel Sekreterliğe Bağlı Birimler)	47	3,1875	,74192							
	Toplam	219	3,6162	,72253							
Bilgi ve İletişim	1. Enstitü	10	3,5643	,69697	G. Arası	21,375	5	4,275	9,721	,000*	1-3 2-3 2-6 3-4 3-5 3-6 4-6
	2. Fakülte	60	3,9714	,56736	G. İçi	93,677	213	,440			
	3. Yüksekokul	37	4,3205	,51772	Toplam	115,052	218				
	4. Meslek Yüksekokulu	61	3,9215	,72465							
	5. Koordinatörlük / Uygulama Araştırma Merkezi	4	3,5893	,37514							
	6. İdari Birim(Genel Sekreterliğe Bağlı Birimler)	47	3,3678	,79036							
	Toplam	219	3,8614	,72647							
İzleme	1. Enstitü	10	3,4800	,83373	G. Arası	19,662	5	3,932	6,224	,000*	2-6 3-5 3-6 4-6
	2. Fakülte	60	3,6900	,77366	G. İçi	134,566	213	,632			
	3. Yüksekokul	37	4,0324	,59724	Toplam	154,227	218				
	4. Meslek Yüksekokulu	61	3,7180	,84093							
	5. Koordinatörlük/Uygulama Araştırma Merkezi	4	3,2000	1,24365							
	6. İdari Birim(Genel Sekreterliğe Bağlı Birimler)	47	3,1234	,84807							
	Toplam	219	3,6155	,84111							

\*P&lt;0,05

Analiz sonucunda iç kontrol anket formunda yer alan ölçeklerden kontrol ortamı ( $F_{(5-218)} = 5,86$ ;  $p < 0,05$ ), risk değerlendirme ( $F_{(5-218)} = 3,46$ ;  $p < 0,05$ ), kontrol faaliyetleri ( $F_{(5-218)} = 5,82$ ;  $p < 0,05$ ), bilgi ve iletişim ( $F_{(5-218)} = 9,72$ ;  $p < 0,05$ ), izleme ( $F_{(5-218)} = 6,22$ ;  $p < 0,05$ ) puanları elde edilmiştir. Bu sonuçlar, yöneticilerin görev yaptıkları birim türüne göre kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarında anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir. Oluşan anlamlı farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analiz tekniklerinden LSD çoklu karşılaştırma tekniği kullanılmıştır. Bu analiz sonucunda kontrol ortamı boyutu için genel sekreterliğe bağlı idari birimler ( $X=3,17$ ) ile fakülteler ( $X=3,66$ ), yüksekokullar ( $X=3,95$ ) ve meslek yüksekokulları ( $X=3,70$ ) arasında, idari birimler aleyhine; enstitüler ( $X=3,43$ ) ile yüksekokullar ( $X=3,95$ ) arasında, enstitüler aleyhine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum genel sekreterliğe bağlı idari birim yöneticilerinin iç kontrol sistemi kontrol ortamı bileşenini, fakülte, yüksekokul ve meslek yüksekokul yöneticilerine göre; enstitülerin yöneticilerinin de yüksekokul yöneticilerine göre daha az düzeyde uyguladıklarını göstermektedir. Aynı şekilde risk değerlendirme boyutu için genel sekreterliğe bağlı idari birimler ( $X=3,30$ ) ile fakülteler ( $X=3,74$ ), yüksekokullar ( $X=3,96$ ) ve meslek yüksekokulları ( $X=3,69$ ) arasında, idari birimler aleyhine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum genel sekreterliğe bağlı idari birim yöneticilerinin iç kontrol sistemi risk değerlendirme bileşenini, fakülte, yüksekokul ve meslek yüksekokul yöneticilerine göre daha az düzeyde uyguladıklarını göstermektedir. Bir diğer iç kontrol boyutu olan kontrol faaliyetleri boyutu için genel sekreterliğe bağlı idari birimler ( $X=3,18$ ) ile fakülteler ( $X=3,70$ ), yüksekokullar ( $X=3,90$ ), meslek yüksekokulları ( $X=3,69$ ) ve koordinatörlük/uygulama araştırma merkezleri ( $X=4,01$ ) arasında, idari birimler aleyhine; enstitüler ( $X=3,38$ ) ile yüksekokullar ( $X=3,90$ ) arasında, enstitüler aleyhine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum genel sekreterliğe bağlı idari birim yöneticilerinin iç kontrol sistemi kontrol faaliyetleri bileşenini, fakülte, yüksekokul meslek yüksekokulu ve koordinatörlük/uygulama araştırma merkezi yöneticilerine göre; enstitülerin yöneticilerinin de yüksekokul yöneticilerine göre daha az düzeyde uyguladıklarını göstermektedir. Aynı şekilde bilgi ve iletişim boyutu için genel sekreterliğe bağlı idari birimler ( $X=3,36$ ) ile fakülteler ( $X=3,97$ ), yüksekokullar ( $X=4,32$ ) ve meslek yüksekokulları ( $X=3,92$ ) arasında, idari birimler aleyhine; yüksekokullar ( $X=4,32$ ) ile diğer tüm birimler arasında yüksekokullar lehine, anlamlılık tespit edilmiştir.



Bu sonuçlar, bilgi ve iletişim bileşenini en fazla yüksekökol yöneticilerinin uyguladığını; fakülte, yüksekökol ve meslek yüksekökol yöneticilerinin de genel sekreterliğe bağlı idari birimlerden daha yüksek düzeyde uyguladıklarını göstermektedir. İzleme boyutu için genel sekreterliğe bağlı idari birimler ( $X=3,12$ ) ile fakülteler ( $X=3,69$ ), yüksekökolular ( $X=4,03$ ) ve meslek yüksekökoluları ( $X=3,71$ ) arasında, idari birimler aleyhine; yüksekökolular ( $X=4,03$ ) ile fakülteler ( $X=3,69$ ) ve koordinatörlük/uygulama araştırma merkezleri ( $X=3,20$ ) arasında, yüksekökolular lehine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu sonuçlar, fakülte yüksekökol ve meslek yüksekökolu yöneticilerinin izleme bileşenini genel sekreterliğe bağlı idari birimlere göre daha yüksek düzeyde uyguladığını; yüksekökol yöneticilerinin izleme bileşenini fakülte ve koordinatörlük/uygulama araştırma merkezi yöneticilerine göre daha yüksek düzeyde uyguladığını göstermektedir. Bu sonuçlar doğrultusunda H26, H27, H28, H29 ve H30 hipotezleri kabul edilmiştir.

### **3.2.3.7. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Yürüttüğü Görev Türüne Göre Farklılaşma Durumu**

Örnekleme oluşturan birim yöneticilerinin, iç kontrol anketinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarına ilişkin ölçek puanlarının, ilgili yöneticilerin yürüttüğü yönetim görevi türüne göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 19 ile gösterilmiştir.



	7. Daire Başkanı	4	3,3125	1,28797						4-6
	8. Şube Müdürü	9	3,3958	,68679						4-12
	9. Mali Hiz. Uzmanı / Mali Hiz. Uzm. Yard.	6	3,4479	,71197						4-13
	10. Enstitü / Fakülte / Yüksekokul Sekreteri	23	3,8179	,54581						6-10
	11. Meslek Yüksekokulu Sekreteri	7	3,8304	,40136						10-12
	12. Şef	26	3,3678	,65654						
	13. Diğer	27	3,4514	,86955						
	<b>Toplam</b>	<b>219</b>	<b>3,6162</b>	<b>,72253</b>						
Bilgi ve İletişim	1. Dekan	3	4,5952	,33756	G. Arası	17,997	12	1,500		1-6, 1-8
	2. Dekan Yardımcısı	12	4,0000	,55160	G. İçi	97,055	206	,471		1-12, 1-13
	3. Müdür	12	4,3393	,49872	Toplam	115,052	218			2-8
	4. Müdür Yardımcısı	30	4,1714	,44294						3-6, 3-8
	5. Koordinatör	2	3,4286	,50508						3-12, 3-13
	6. Bölüm/Anabilim Dalı Başkanı	58	3,7685	,76175						4-6, 4-8
	7. Daire Başkanı	4	3,6786	,65075						4-12, 4-13
	8. Şube Müdürü	9	3,2937	,81632				3,183	,000*	6-10, 7-10
	9. Mali Hiz. Uzmanı / Mali Hiz. Uzm. Yard.	6	3,8929	,83023						8-10
	10. Enstitü / Fakülte / Yüksekokul Sekreteri	23	4,1056	,60259						10-12
	11. Meslek Yüksekokulu Sekreteri	7	4,2143	,50508						10-13
	12. Şef	26	3,5385	,63382						11-12
	13. Diğer	27	3,6138	,92226						11-13
	<b>Toplam</b>	<b>219</b>	<b>3,8614</b>	<b>,72647</b>						
İzleme	1. Dekan	3	4,6000	,34641	G. Arası	16,733	12	1,394		1-6
	2. Dekan Yardımcısı	12	3,6333	,84781	G. İçi	137,495	206	,667		1-7
	3. Müdür	12	4,0167	,54244	Toplam	154,227	218			1-8
	4. Müdür Yardımcısı	30	4,0133	,52242						1-9
	5. Koordinatör	2	3,6000	,28284						1-12
	6. Bölüm/Anabilim Dalı Başkanı	58	3,5552	,91079						1-13
	7. Daire Başkanı	4	2,8000	1,23288						3-7
	8. Şube Müdürü	9	3,4889	,86667				2,089	,019*	3-12
	9. Mali Hiz. Uzmanı / Mali Hiz. Uzm. Yard.	6	3,3000	1,00995						3-13
	10. Enstitü / Fakülte / Yüksekokul Sekreteri	23	3,6957	,79970						4-7
	11. Meslek Yüksekokulu Sekreteri	7	3,7714	,37289						4-12
	12. Şef	26	3,3846	,67153						4-13
	13. Diğer	27	3,3556	1,05587						7-10
	<b>Toplam</b>	<b>219</b>	<b>3,6155</b>	<b>,84111</b>						

\*P&lt;0,05

Analiz sonucunda iç kontrol anket formunda yer alan ölçeklerden kontrol ortamı ( $F_{(12-218)} = 3,03$ ;  $p < 0,05$ ), risk değerlendirme ( $F_{(12-218)} = 2,18$ ;  $p < 0,05$ ), kontrol faaliyetleri ( $F_{(12-218)} = 1,95$ ;  $p < 0,05$ ), bilgi ve iletişim ( $F_{(12-218)} = 3,18$ ;  $p < 0,05$ ), izleme ( $F_{(12-218)} = 2,08$ ;  $p < 0,05$ ) puanları elde edilmiştir. Bu sonuçlar, yöneticilerin görev yaptıkları yönetim görevi türüne göre kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarında anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir. Oluşan anlamlı farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analiz tekniklerinden LSD çoklu karşılaştırma tekniği kullanılmıştır. Bu analiz sonucunda kontrol ortamı boyutu için dekan ( $X=4,40$ ), müdür ( $X=4,04$ ), müdür yardımcısı ( $X=4,01$ ) ile bölüm/anabilim dalı başkanı ( $X=3,45$ ), daire başkanı ( $X=3,11$ ), şube müdürü ( $X=3,37$ ), şef ( $X=3,19$ ) ve diğer yönetici grubu ( $X=3,51$ ) arasında, dekan, müdür, müdür yardımcısı lehine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum dekan, müdür, müdür yardımcısı unvanlı yöneticilerin, bölüm/anabilim dalı başkanı, daire başkanı, şube müdürü, şef ve diğer yönetici grubu unvanlı yöneticilere göre iç kontrol sistemi kontrol ortamı bileşenini daha fazla düzeyde uyguladıklarını göstermektedir. Yine kontrol ortamı boyutu için şef ( $X=3,19$ ) ile dekan yardımcısı ( $X=3,70$ ), enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri ( $X=3,78$ ) ve meslek yüksekokulu sekreteri ( $X=3,87$ ) arasında, şef yönetici grubu aleyhine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum şef unvanlı yöneticilerin, dekan yardımcısı, enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri ve meslek yüksekokulu sekreteri unvanlı yöneticilere göre iç kontrol sistemi kontrol ortamı bileşenini daha az düzeyde uyguladıklarını göstermektedir. Risk değerlendirme boyutu için müdür ( $X=4,07$ ), müdür yardımcısı ( $X=4,00$ ) ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri ( $X=3,91$ ) ile bölüm/anabilim dalı başkanı ( $X=3,49$ ), şef ( $X=3,45$ ) ve diğer yönetici grubu ( $X=3,35$ ) arasında, müdür, müdür yardımcısı ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri lehine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum müdür, müdür yardımcısı ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreterleri unvanlı yöneticilerin, bölüm/anabilim dalı başkanı, şef ve diğer yönetici grubu yöneticilerine göre risk değerlendirme bileşenini uygulama düzeyinin daha fazla olduğunu göstermektedir. İç kontrolün üçüncü boyutu olan kontrol faaliyetleri boyutu için dekan ( $X=4,31$ ), müdür ( $X=3,94$ ), müdür yardımcısı ( $X=3,91$ ) ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri ( $X=3,81$ ) ile bölüm/anabilim dalı başkanı ( $X=3,47$ ), şef ( $X=3,36$ ) ve diğer yönetici grubu ( $X=3,45$ ) arasında, dekan, müdür, müdür yardımcısı ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri lehine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum, dekan, müdür, müdür yardımcısı ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri unvanlı yöneticilerin, bölüm/anabilim dalı başkanı, şef ve diğer yönetici grubu yöneticilerine göre kontrol faaliyetleri bileşenini uygulama düzeyinin daha fazla olduğunu göstermektedir. İç kontrol sisteminin dördüncü boyutu olan bilgi ve iletişim boyutu için dekan ( $X=4,59$ ), müdür ( $X=4,33$ ), müdür yardımcısı

( $X=4,17$ ) ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri ( $X=4,10$ ) ile bölüm/anabilim dalı başkanı ( $X=3,76$ ), şube müdürü ( $X=3,29$ ), şef ( $X=3,53$ ) ve diğer yönetici grubu ( $X=3,61$ ) arasında, dekan, müdür, müdür yardımcısı ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri lehine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum, dekan, müdür, müdür yardımcısı ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri unvanlı yöneticilerin, bölüm/anabilim dalı başkanı, şube müdürü, şef ve diğer yönetici grubu yöneticilerine göre bilgi ve iletişim bileşenini uygulama düzeyinin daha fazla olduğunu göstermektedir. Yine bilgi ve iletişim boyutu için dekan yardımcısı ( $X=4,00$ ) ile şube müdürü ( $X=3,29$ ) arasında, dekan yardımcısı lehine; meslek yüksekokulu sekreteri ( $X=4,21$ ) ile şube müdürü ( $X=3,29$ ), şef ( $X=3,53$ ) ve diğer yönetici grubu ( $X=3,61$ ) arasında, meslek yüksekokulu sekreteri lehine anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Bu durum, dekan yardımcısı yöneticilerin şube müdürü yöneticilerine; meslek yüksekokulu sekreteri yöneticilerinde şube müdürü, şef ve diğer yönetici unvanlı yöneticilere göre bilgi ve iletişim bileşenini uygulama düzeyinin daha fazla olduğunu göstermektedir. İç kontrol sisteminin beşinci boyutu olan izleme boyutu için dekan ( $X=4,60$ ) ile bölüm/anabilim dalı başkanı ( $X=3,55$ ), daire başkanı ( $X=2,80$ ), şube müdürü ( $X=3,48$ ), mali hiz. uzmanı / mali hiz. uzm. yard. ( $X=3,30$ ), şef ( $X=3,38$ ) ve diğer yönetici grubu ( $X=3,35$ ) arasında, dekan lehine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum dekanların, bölüm/anabilim dalı başkanı, daire başkanı şube müdürü, mali hiz. uzmanı / mali hiz. uzm. yard, şef ve diğer yönetici grubu yöneticilere göre daha çok izleme bileşenini uyguladığını göstermektedir. Yine müdür ( $X=4,01$ ) ve müdür yardımcısı ( $X=4,01$ ) ile daire başkanı ( $X=2,80$ ), şef ( $X=3,38$ ) ve diğer yönetici grubu ( $X=3,35$ ) arasında, müdür ve müdür yardımcısı lehine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu durum müdür ve müdür yardımcısı yöneticilerin, daire başkanı, şef ve diğer yönetici grubu yöneticilere göre izleme bileşenini daha fazla uyguladığını göstermektedir. Aynı şekilde enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri ( $X=3,69$ ) ile daire başkanı ( $X=2,80$ ) arasında, enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri lehine anlamlılık bulunmuş ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri unvanlı yöneticilerin izleme bileşeni uygulama düzeyinin daire başkanı unvanlı yöneticilere göre daha fazla olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlar doğrultusunda H31, H32, H33, H34 ve H35 hipotezleri kabul edilmiştir.

### **3.2.3.8. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Yönetim Kıdemi Yılına Göre Farklaşma Durumu**

Örnekleme oluşturan birim yöneticilerinin, iç kontrol anketinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarına ilişkin ölçek puanlarının, ilgili yöneticilerin yönetim kıdem yılına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek amacıyla yapılan tek yönlü varyans analizi sonuçları Tablo 20 ile gösterilmiştir.

**Tablo 20. İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Yöneticilerin Yönetim Kıdemi Yılına Göre Farklaşma Durumuna İlişkin Sonuçlar**

İç Kontrol Boyutları	Yönetim Kıdem Yılı	N	X	SS	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı (X <sup>2</sup> )	SD	Kareler Ortalaması	F	P	Grup İçi Fark
Kontrol Ortamı	1. 1-5 Yıl Arası	122	3,7400	,72973	G. Arası	8,170	3	2,723	5,257	,002*	1-2 2-3
	2. 6-10 Yıl Arası	50	3,2833	,66650	G. İçi	111,367	215	,518			
	3. 11-15 Yıl Arası	29	3,7299	,69098	Toplam	119,537	218				
	4. 16 Yıl ve Üzeri	18	3,4691	,83305							
	Toplam	219	3,6121	,74050							
Risk Değerlendirme	1. 1-5 Yıl Arası	122	3,7365	,83036	G. Arası	4,606	3	1,535	2,533	,058	
	2. 6-10 Yıl Arası	50	3,4143	,72857	G. İçi	130,337	215	,606			
	3. 11-15 Yıl Arası	29	3,8128	,57283	Toplam	134,943	218				
	4. 16 Yıl ve Üzeri	18	3,5556	,82995							
	Toplam	219	3,6582	,78677							
Kontrol Faaliyetleri	1. 1-5 Yıl Arası	122	3,6977	,77111	G. Arası	4,140	3	1,380	2,705	,046*	1-2 2-3
	2. 6-10 Yıl Arası	50	3,3775	,59211	G. İçi	109,667	215	,510			
	3. 11-15 Yıl Arası	29	3,7306	,58299	Toplam	113,807	218				
	4. 16 Yıl ve Üzeri	18	3,5417	,80526							
	Toplam	219	3,6162	,72253							
Bilgi ve İletişim	1. 1-5 Yıl Arası	122	3,9426	,74682	G. Arası	4,438	3	1,479	2,875	,037*	1-2 2-3
	2. 6-10 Yıl Arası	50	3,6629	,70238	G. İçi	110,614	215	,514			
	3. 11-15 Yıl Arası	29	4,0099	,51000	Toplam	115,052	218				
	4. 16 Yıl ve Üzeri	18	3,6230	,82859							
	Toplam	219	3,8614	,72647							
İzleme	1. 1-5 Yıl Arası	122	3,7115	,88179	G. Arası	5,168	3	1,723	2,485	,062	
	2. 6-10 Yıl Arası	50	3,4040	,69340	G. İçi	149,059	215	,693			
	3. 11-15 Yıl Arası	29	3,7448	,69672	Toplam	154,227	218				
	4. 16 Yıl ve Üzeri	18	3,3444	1,02396							
	Toplam	219	3,6155	,84111							

\*P<0,05

Analiz sonucunda iç kontrol anket formunda yer alan ölçeklerden kontrol ortamı ( $F_{(3-218)} = 5,25$ ;  $p < 0,05$ ), risk değerlendirme ( $F_{(3-218)} = 2,53$ ;  $p > 0,05$ ), kontrol faaliyetleri ( $F_{(3-218)} = 2,70$ ;  $p < 0,05$ ), bilgi ve iletişim ( $F_{(3-218)} = 2,87$ ;  $p < 0,05$ ), izleme ( $F_{(3-218)} = 2,48$ ;  $p > 0,05$ ) puanları elde edilmiştir. Bu sonuçlar, yöneticilerin yönetim kıdem yılı gruplarına göre risk değerlendirme ve izleme boyutları ile anlamlı bir farklılık olmadığını; kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim boyutları ile anlamlı bir farklılık olduğunu göstermektedir. Oluşan anlamlı farklılıkların hangi gruplardan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla tamamlayıcı post-hoc analiz tekniklerinden LSD çoklu karşılaştırma tekniği kullanılmıştır. Bu analiz sonucunda, kontrol ortamı boyutu için 6-10 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu ( $X=3,28$ ) ile 1-5 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu ( $X=3,74$ ) ve 11-15 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu ( $X=3,72$ ) arasında, 6-10 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu aleyhine anlamlılık tespit edilmiştir. Aynı şekilde kontrol faaliyetleri boyutu için 6-10 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu ( $X=3,37$ ) ile 1-5 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu ( $X=3,69$ ) ve 11-15 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu ( $X=3,73$ ) arasında, 6-10 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu aleyhine anlamlılık tespit edilmiştir. Yine bilgi ve iletişim boyutu için 6-10 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu ( $X=3,66$ ) ile 1-5 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu ( $X=3,94$ ) ve 11-15 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu ( $X=4,00$ ) arasında, 6-10 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu aleyhine anlamlılık tespit edilmiştir. Bu üç analizden elde edilen bulgular, 6-10 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu yöneticilerinin iç kontrol sistemi kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri ve bilgi ve iletişim bileşenlerini, 1-5 yıl arası ve 11-15 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu yöneticilerine göre daha az düzeyde uyguladıklarını göstermektedir. Bu sonuçlar doğrultusunda H36, H38 ve H39 hipotezleri kabul edilirken, H37 ve H40 hipotezleri desteklenmemiştir.

Araştırmaya ilişkin hipotezlerin test edilmesinden ve sonuçların yorumlanmasından sonra 26 hipotez kabul edilirken 14 hipotez red edilmiştir. Araştırma hipotezlerine ilişkin sonuçlar Tablo 21 ile özetlenmiştir.

**Tablo 21. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları**

HİPOTEZ	SONUÇ
<b>H1:</b> İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
<b>H2:</b> İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
<b>H3:</b> İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
<b>H4:</b> İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul
<b>H5:</b> İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.	Kabul

<b>H6:</b> İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin kadro türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H7:</b> İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin kadro türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H8:</b> İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin kadro türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H9:</b> İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin kadro türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H10:</b> İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin kadro türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H11:</b> İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H12:</b> İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H13:</b> İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H14:</b> İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H15:</b> İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yaş grupları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H16:</b> İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin mesleki kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H17:</b> İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin mesleki kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H18:</b> İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin mesleki kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H19:</b> İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin mesleki kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H20:</b> İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin mesleki kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H21:</b> İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H22:</b> İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H23:</b> İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H24:</b> İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H25:</b> İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin eğitim durumları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H26:</b> İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin görev yaptığı birim türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H27:</b> İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin görev yaptığı birim türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H28:</b> İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin görev yaptığı birim türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H29:</b> İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin görev yaptığı birim türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H30:</b> İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin görev yaptığı birim türü arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul

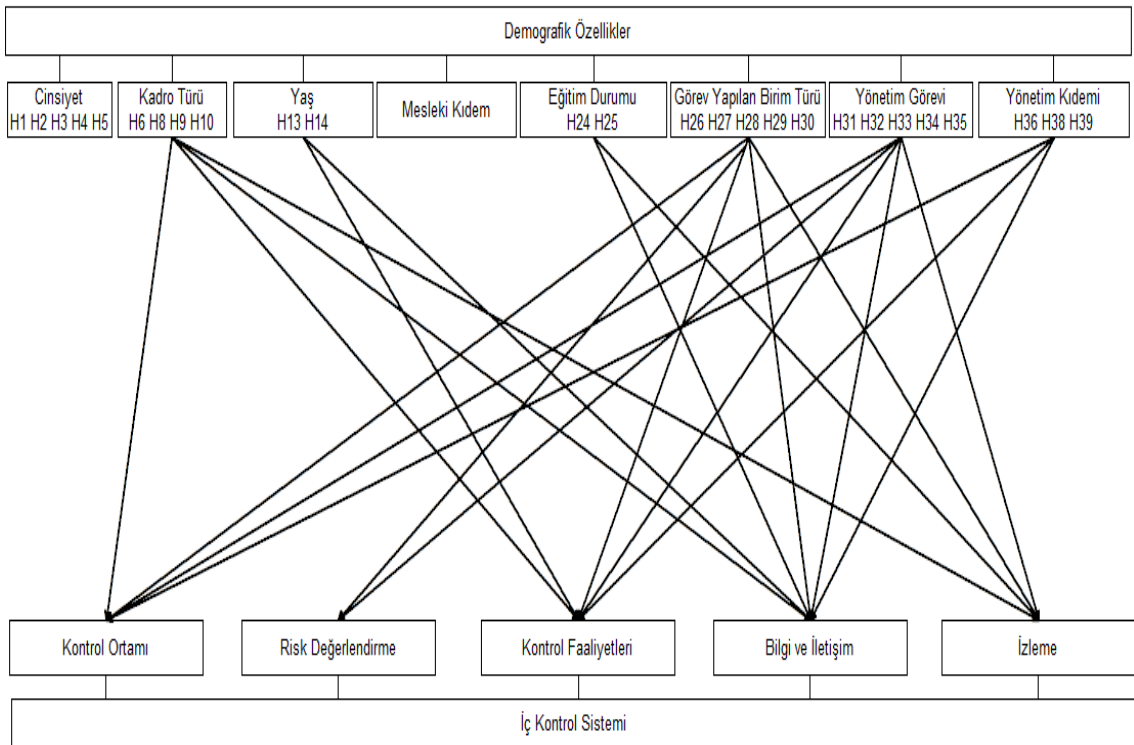


<b>H31:</b> İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim görevi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H32:</b> İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim görevi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H33:</b> İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim görevi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H34:</b> İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim görevi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H35:</b> İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim görevi arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H36:</b> İç kontrol sisteminin kontrol ortamı boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H37:</b> İç kontrol sisteminin risk değerlendirme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red
<b>H38:</b> İç kontrol sisteminin kontrol faaliyetleri boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H39:</b> İç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Kabul
<b>H40:</b> İç kontrol sisteminin izleme boyutunun uygulanma düzeyi ile yöneticilerin yönetim kıdem yılı arasında anlamlı bir farklılık vardır.	Red

### 3.2.3.9. Araştırmanın Sonuç Modeli

Çalışma sonucunda elde edilen bilgiler ile kabul edilen hipotezler sonucunda araştırmanın sonuç modeli oluşturulmuş ve Şekil 6 ile aşağıda gösterilmiştir.

**Şekil 6. Araştırmanın Sonuç Modeli**



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu bölümde öncelikle, yapılan çalışma sonucunda iç kontrol sisteminin kavramsal çerçevesinden elde edilen çıkarımlara, daha sonra ise çalışmanın araştırma safhasından elde edilen bulgulara ve önerilere yer verilmektedir.

Küresel ölçekte yaşanan sosyo-kültürel, siyasal ve ekonomik gelişmelerden kamu yönetimi büyük ölçüde etkilenmektedir. Bu etkileşim, 19. yüzyılın ikinci çeyreğinden itibaren kabul görmeye başlayan Geleneksel Kamu Yönetimi anlayışı uygulamalarını 20. yüzyıl sonlarına doğru sorgulanır hale getirmiştir. Bu etkinin günümüz kamu yönetimine yansması Yeni Kamu Yönetimi (YKY) anlayışı ile olmuştur. YKY anlayışının kamu yönetimine taşıdığı en önemli uygulamalardan birisi iç kontroldür. Özel sektör yönetim ilkeleri ve uygulamalarının kamu yönetimine uyarlanması olarak da tanımlanan YKY ve iç kontrol uygulaması, 1970’li yıllardan kabul görmeye başlamış ve ABD, İngiltere, Kanada, Avustralya gibi ülkelerde oluşumunu ve gelişimini tamamlayarak diğer ülkelere de hızla yayılmıştır. Dünyada yaşanan toplumsal, ekonomik ve siyasi gelişmeler ülkemizi de etkilemiş ve kamu yönetiminin değişimi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu değişimin ülkemizdeki en önemli yansması 5018 sayılı KMYKK ile olmuştur. Bu kanun ile ülkemiz kamu kurumlarının yapılarında ve işleyişinde ciddi değişiklikler meydana gelmiştir. Yine ABD ve AB kültüründe oluşumunu ve gelişimini tamamlayarak farklı ülkelerde de uygulanan iç kontrol sisteminin, ülkemiz kamu kurumlarına ilk yansması 5018 sayılı KMYKK ile olmuştur. Bu kanun ile uluslararası standartlarda genel çerçevesi çizilen iç kontrol sisteminin daha sonraki süreçlerde uygulama standartları, etik kuralları, uygulama rehberleri yayımlanmıştır. Böylece iç kontrol sistemi kamu kurumları için büyük önem arz eden ve olmazsa olmaz bir sistem haline gelmiştir.

19. yüzyılın ikinci çeyreğinden itibaren dünya genelinde kabul görmeye başlayan Geleneksel Kamu Yönetimi anlayışının oluşmasında, “Bilimsel Yönetim”, “Yönetim Süreci” ve “Bürokrasi Modeli” etkili olmuştur. Etkili olan üç teoriden hareketle bu yönetim anlayışının; durağan çevre ve örgüt düşüncesinin hakim olduğu, karar alma süreçlerinin tamamen yönetime bırakıldığı, biçimsel ilişkilerin ön planda olduğu ve çalışanların düşüncelerinin önemsenmediği, performans ve liyakat sisteminin yeterince gelişmediği bir sistem olduğu sonucuna ulaşılabilir.

1970'li yıllarda yaşanan siyasi, ekonomik, sosyolojik ve teknolojik gelişmeler devletleri ve dolayısıyla toplumları etkilemiştir. Bu gelişmeler ışığında ABD, İngiltere, Kanada gibi ülkeler de oldukça hantal olan Geleneksel Yönetim Anlayışı sorgulanmaya başlamıştır. Bu arayışın bir sonucu olan Yeni Kamu Yönetimi anlayışı ilk olarak özel sektör işletmelerinde ortaya çıkmış, sonrasında hızla kamu kurumlarına da yayılmıştır. YKY anlayışı; işletmecilik, yeni kamu işletmeciliği, piyasa temelli kamu yönetimi vb. kavramlarla da anılmaktadır. YKY anlayışının en önemli özellikleri; stratejik yönetimi merkeze alması, bireylere odaklanarak süreçlere aktif katılımını sağlaması, yönetimde açıklığı, şeffaflığı ve hesap vermeyi savunması, toplam kalite yönetimini, sonuç odaklılığı ve performans ölçümünü dikkate alması, kamu kaynaklarının kullanımında disiplin, insan kaynağının yönetimi ile yasal düzenlemelerin azaltılması olarak göze çarpmaktadır.

Yeni Kamu Yönetimi anlayışının kamu kurumlarına sunduğu en önemli ve köklü uygulama iç kontrol sistemidir. İç kontrolün tarihsel gelişim M.Ö. 3600'lü yıllara dayanmakla birlikte, en gelişmiş uygulamalarına 20. yüzyıl sonlarına doğru rastlanmaktadır. Dünyada genel kabul görmüş başlıca iç kontrol sistemleri, COSO, INTOSAI, IIA, AICPA, SEC, SOX, COCO ve COBİT modelleridir. Bu modellerden en önemlisi olan ve dünya genelinde çok geniş bir coğrafyada hala uygulama örneklerine rastlanılan COSO modelidir. COSO modeli yapısı itibariyle iç kontrol, üst yönetime ve yönetim kuruluna makul güvence verir. Aynı zamanda ana bileşenleri aynı kalmak şartıyla, işletmelerin büyüklüğü ve genel yapısına göre şekillendirebilir.

Dünyada hızla yayılan ve gelişen YKY anlayışının ülkemize yansıması 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK ile olmuştur. Avrupa birliği ve uluslararası standartlara uygun olarak hazırlanan bu kanun ile kamu yönetiminde ve kamu mali sisteminde önemli değişiklikler yaşanmıştır. Kamu yönetiminde stratejik planlama temelinde; performans, sürece, bilgiye dayalı, risk esaslı etkin bir yönetim esas alınmış ve kurumların süreçlerine tüm personelinin daha etkin katılımı hedeflenmiştir. Kamu kaynaklarının stratejik yönetim anlayışına uygun olmak koşuluyla etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin ön planda tutularak, harcama sonrası etkin bir kontrol hususunda önemli değişiklikler yapılmıştır.

5018 sayılı KMYKK ile kamu kurumlarına YKY anlayışının yerleştirilmesi adına iç kontrol sisteminin oluşturulması zorunlu kılınmış ve Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu Bakanlığın yanında TİDE, KİDDER, SPK gibi kuruluşlarda iç kontrol sistemine destek vermektedir. Bakanlık, kamu kurumlarına örnek olması amacıyla ve KMYKK çerçevesinde “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile çeşitli yönetmelikler, yönergeler ile uygulama kılavuzları yayınlamıştır. KMYKK ve kamu iç kontrol standartlarının oluşturulmasında COSO modeli esas alınmıştır. “Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı” ile COSO bileşenleri kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu bileşenler için toplam on sekiz standart geliştirilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, kurumlara bu bileşen ve standartların hem oluşturulmasında hem de yaygınlaştırılmasında destek vermektedir. Bu kapsamda ülkemiz kamu kurumlarında uygulanması beklenen iç kontrol sistemi, COSO modelinin örnek alındığı bir yapıdadır. COSO modelinin beş temel bileşeni aynen kabul edilmiş, iç kontrol sisteminin yapısının bu beş bileşen etrafında şekillendirilmesi ise kurumlara bırakılmıştır.

İç kontrolün birinci ve en önemli bileşeni olan kontrol ortamı, örgütün tüm çalışanlarının kabullendiği, etik değerleri benimseyen, dürüst bir yönetim anlayışına sahip, görev yetki ve sorumlulukların performans esaslı yönetim anlayışıyla desteklediği ve belirlendiği pozitif bir anlayışı kabul eden bir bileşendir. Kontrol ortamı diğer iç kontrol unsurlarına hem zemin oluşturur hem de şemsiye görevi görür.

İç kontrol sisteminin ikinci bileşeni olan risk değerlendirme bileşeni, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma yolunda yürüttükleri faaliyetlerde ortaya çıkması muhtemel tehditlerin, tespitini, değerlendirilmesini, önlemler alınmasını ve izlenmesini içeren süreçlerdir. Bu süreçlerde yöneticiler ve diğer çalışanlar aktif rol alır.

İç kontrol sisteminin üçüncü bileşeni olan ve katı kontroller olarak da değerlendirilen kontrol faaliyetleri, idarenin misyon ve vizyonu ile belirlediği hedeflerine ulaşmak için gerçekleştirdiği tüm faaliyetleri üzerindeki süreçlerdir. Kontrol faaliyeti ile amaçlanan kurumsal risklerin azaltılması olduğundan, risk değerlendirme bileşenine ilişkin süreçler tamamlandıktan sonra kontrol faaliyetleri bileşeni kurgulanmalıdır. Kontrol faaliyetleri bileşenin başarısı, oluşturulan iç kontrol sisteminin kurumun tüm birimlerini ve faaliyetlerini kapsama düzeyine bağlıdır.

İç kontrol sisteminin dördüncü bileşeni bilgi ve iletişimdir. Bilgi ve iletişim bileşeni, iç kontrol bileşenleri arasındaki iletişimi ile bilgi akışını sağlar ve kontrolünü gerçekleştirir. Aynı zamanda çalışanlar ile yönetim arasında ve kurum ile dış paydaşlar arasında bir köprü görevi görür. Bu özellikleri ile kuruluşun genelinde bilgi akışını düzenleyen, kurum amaç ve hedeflere ulaşılmasında iç kontrol sisteminin kapasitesinin artırılmasında rolü olan bir bileşendir.

İç kontrol sisteminin beşinci ve son bileşeni izlemedir. İzleme bileşeni, kurumda oluşturulan iç kontrol sisteminin etkinliği ve sürdürülebilirliği açısından hayati öneme sahiptir. Çünkü izleme bileşeni belirli bir dönem için oluşturulan iç kontrol sisteminin, aradan geçen süre zarfında ve değişen çevre koşullarında güncellemeye ihtiyaç duyulan yönlerinin tespitini sağlar.

5018 sayılı kanun ile belirtilen çerçevede iç kontrol sistemini ve süreçlerini tasarlayıp uygulamaya koymak, kamu idarelerinin yönetiminin sorumluluğuna bırakılmıştır. Genel yönetim kapsamında özel bütçeli kuruluş olan üniversitelerde bu sorumluluğun kurum üst yönetimi, iç denetçiler, mali hizmet birim yöneticileri, harcama yetkilileri ve diğer birim yöneticileri ile yerine getirilmesi ön görülmüştür. Bu kapsamda bir kamu üniversitesi olan Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yöneticilerinin sorumluluğunda ki iç kontrol sisteminin oluşumuna ve uygulanma düzeyine ilişkin yapılan araştırmadan elde edilen bulgu ve sonuçlar şu şekildedir:

Araştırmanın örneklemini oluşturan 255 yöneticiye gönüllülük esasına göre yüz yüze olmak koşuluyla, belirlenen anket formu sunulmuştur. Yöneticilerden değerlendirmeye elverişli toplam 219 anket elde edilmiştir. Elde edilen dönüt sayısı örneklemin temsilini yüksek düzeyde (% 85,88) sağlamaktadır. Elde edilen verilerin öncelikle faktör analizi yapılmış ve faktör analizi sonucunda elde edilen faktörlerin toplam varyans açıklama yüzdeleri incelendiğinde %57,39 bulunmuştur. Daha sonra ölçeklerin güvenilirlik ve geçerliliği test edilmiş ve güvenilirlik katsayısı %90'ın üzerinde bulunmuştur. Daha sonra öngörülen diğer analizlerin yapılabilmesi adına verilerin çarpıklık-basıklık değerleri için analiz yapılmış ve elde edilen verilerin çarpıklık-basıklık değerlerinden normal dağılım gösterdiği anlaşılmıştır. Bu bulgulardan, elde edilen verilerin güvenilir olduğu, farklılık analizlerine uygun olduğu ve verilerin iç kontrol sisteminin bileşenlerini kapsayan beş boyutu açıkladığı sonucuna varılmıştır.

Bu analizlerden sonra katılımcıların demografik özellikleri incelenmiştir. Katılımcılardan yaklaşık dörtte üçü erkektir. Bu sonuç kurumun kadın ve erkek yönetici sayısı oranı ile paralellik göstermekle birlikte, araştırmaya katılan yöneticilerin çoğunluğunun erkek olduğunu yansıtmaktadır. Yine katılımcıların çoğunluğunu akademik personel oluşturmaktadır. Yöneticilerin yaş aralıkları birbirlerine yakın olmakla birlikte 36-45 yaş arası yönetici sayısının en fazla olduğu görülmüştür. Yaş aralığına paralel olarak yöneticilerin mesleki kıdem yılı verilerinin de yoğunluğunun 16 yıl ve üzeri kıdeme sahip olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Katılımcıların eğitim durumlarının genel olarak çok yüksek olduğu ve en yoğun doktora mezunu olduğu görülmüştür. Katılımcıların görev yaptıkları birim türleri verilerinin iki birim türünde fakülte ve meslek yüksekokulları birbirlerine çok yakın olduğu görülmüştür. Katılımcıların yönetim görevi türüne göre ise üniversitelerin genel yapısı gereği 58 kişi ile en fazla bölüm/anabilim dalı başkanı unvanında olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların yönetim kıdem yılı dağılımında ise yarısından biraz fazlasının 1-5 yıl arası kıdeme sahip olduğu görülmüştür. Bu verilerden Üniversitedeki yöneticilerin eğitim seviyesinin çok yüksek olduğu, belirli bir akademik kariyere sahip olduğu, kamu tecrübelerinin oldukça yüksek olduğu, yoğunluğunun Üniversitenin birimlerinde birim yöneticisi rolünde olduğu ve yeni yönetici oldukları sonuçlarına ulaşılmıştır.

İç kontrolün her bir boyutuna ilişkin yapılan korelasyon analizi uygulaması bulgularından, kontrol ortamı boyutunun diğer iç kontrol boyutları ile ilişki düzeyi ortalamasının; risk değerlendirme boyutunun diğer iç kontrol boyutları ile ilişki düzeyi ortalamasının; kontrol faaliyetleri boyutunun diğer iç kontrol boyutları ile ilişki düzeyi ortalamasının; bilgi ve iletişim boyutunun diğer iç kontrol boyutları ile ilişki düzeyi ortalamasının; izleme boyutunun diğer iç kontrol boyutları ile ilişki düzeyi ortalamasının, pozitif yönlü ve yüksek düzeyde anlamlı olduğu görülmüştür. Dolayısıyla iç kontrol sistemi bileşenlerinin birbirleri ile arasındaki ilişkinin ve etkileşimin var olduğu çıkarımı yapılabilir. Bu sonuçlar, Kurumda oluşturulan iç kontrol sisteminin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca kamu kurumlarına yol gösterici olması amacıyla çıkarılan “Kamu İç Kontrol Rehberi” ile belirtilen ilişki düzeylerini yansıtmaktadır. Yine elde edilen bulgular, Akçanat’ın (2011) ve Uğurlu’nun (2018) üniversitelere yönelik çalışma sonuçları ile paralellik göstermekle birlikte, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde iç kontrol bileşenlerinin ilişki düzeyinin biraz daha yüksek olduğunu göstermektedir.

İç kontrol sisteminin her bir boyutuna ilişkin genel bulgular incelendiğinde kontrol ortamı boyutunun yüksek düzeyde uygulandığı, seçenekler incelendiğinde ise yöneticilerin çoğunluğunun yetki devrini yazılı olarak yaptığı sonucuna ulaşılmıştır. İç kontrolün risk değerlendirme boyutunun da yüksek düzeyde uygulandığı, seçenekler anlamında bakıldığında “performans programı hazırlanmaktadır” seçeneğinin en yüksek ortalamaya sahip olduğu görülmüştür. İç kontrolün üçüncü boyutu olan kontrol faaliyetlerinin de yüksek düzeyde uygulandığı, seçenekler incelendiğinde ise “prosedürlerin güncel, kapsamlı ve mevzuata uygun olduğu” ifadesi en yüksek ortalamaya sahiptir. İç kontrolün bilgi ve iletişim boyutunun diğer bileşenlere göre en yüksek düzeyde uygulandığı, boyuta ilişkin seçeneklerde en yüksek düzeyin gelen ve giden evraklara ilişkin olduğu görülmüştür. İç kontrolün son boyutu olan izleme boyutunun uygulanma düzeyi diğer bileşenlerde olduğu gibi yüksek bulunmuş, seçenekler incelendiğinde yöneticilerin “iç denetim faaliyetleri sonucunda yapılması gerekenler ile ilgili eylem planı hazırladığı” görülmüştür. Bu bulgulardan hareketle Üniversitedeki iç kontrol sisteminin uygulanma düzeyinin genel olarak yüksek olduğu ( $X=3,66$ ); boyutların uygulanma düzeylerinin birbirlerine çok yakın olmakla birlikte kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri ve izleme boyutlarının uygulanma düzeylerinin ( $X=3,61$ ) eşit olduğu; Üniversitede bilgi ve iletişim boyutu ile ilgili çalışmaların oldukça yüksek düzeyde yürütüldüğü sonuçlarına ulaşılmıştır. Diğer yandan Üniversitede yetki devrine ilişkin süreçlerin, performans programı hazırlanmasına ilişkin süreçlerin, prosedürlerin ve dokümanların güncellenmesi ve mevzuata uyumuna dair süreçlerin, gelen ve giden evraklara ilişkin süreçlerin ve iç denetim sonrası yapılacaklara ilişkin süreçlerin yüksek düzeyde uygulandığı tespit edilmiştir. Bu bulgulardan uygulanma düzeyleri düşük olan bileşenlerin kolaylıkla düzeylerinin yükseltilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Yönetici cinsiyetleri ile iç kontrol sistemi boyutlarının uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı, araştırma hipotezlerinin test edilmesine ilişkin sonuçlardan görülmüştür. Dolayısıyla yönetici cinsiyetleri ile iç kontrol sisteminin uygulama düzeyi benzerlik göstermektedir sonucuna ulaşılmıştır.

Yöneticilerin kadro türü ile iç kontrol sistemi boyutlarının uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir farklılığın olduğu, araştırma hipotezlerinin test edilmesine ilişkin sonuçlardan görülmüştür. Bu kapsamda akademik kadro türündeki yöneticilerin, kontrol

ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarını idari kadro türündeki yöneticilerden anlamı düzeyde yüksek uyguladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Yöneticilerin yaş grupları ile iç kontrol sistemi boyutlarından kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim boyutlarının uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir farklılığın olduğu, araştırma hipotezlerinin test edilmesine ilişkin sonuçlardan görülmüştür. Elde edilen bulgulardan 23-35 yaş yöneticilerin kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim boyutlarını diğer yaş gruplarındaki yöneticilerden daha düşük düzeyde uygulamaktadır çıkarımı yapılabilir. Dolayısıyla kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim boyutlarına ilişkin süreçlerde görevlendirilecek yöneticilerin yaş aralığına dikkat edilmesi gerektiği, diğer boyutlarda ise böyle bir ayrıma gerek olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Yöneticilerin mesleki kıdem yılı ile iç kontrol sistemi boyutlarının uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı, araştırma hipotezlerinin test edilmesine ilişkin sonuçlardan görülmüştür. Dolayısıyla yönetici mesleki kıdem yılı farklı olsa da iç kontrol sistemini uygulama düzeylerinin benzer olduğu bilgisine ulaşılmıştır.

Yöneticilerin eğitim durumları ile iç kontrol sistemi boyutlarından bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarının uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir farklılığın olduğu, araştırma hipotezlerinin test edilmesine ilişkin sonuçlardan görülmüştür. Elde edilen bulgulardan ön lisans mezunu yöneticilerin iç kontrol sistemi bilgi ve iletişim boyutunu yüksek lisans ve doktora mezun gruplarına göre; lisans mezunu gurupların doktora mezun guruplarına daha az düzeyde uyguladıkları çıkarımı yapılabilir. Aynı şekilde lisans mezunu yöneticilerin iç kontrol sistemi izleme boyutunu, doktora mezun gruplarına göre daha az düzeyde uyguladıkları görülmüştür. Ayrıca elde edilen bulgular, bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarına ilişkin süreçlerde görevlendirilecek yöneticilerin eğitim durumlarının en az yüksek lisans veya doktora mezunu olmasına dikkat edilmesi gerektiğini diğer boyutlarda ise böyle bir ayrıma gerek olmadığını göstermektedir.

Yöneticilerin görev yaptığı birim türü ile iç kontrol sistemi boyutlarının uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir farklılığın olduğu, araştırma hipotezlerinin test edilmesine ilişkin sonuçlardan görülmüştür. Elde edilen bulgulardan kontrol ortamı ve risk değerlendirme boyutlarının idari birimlerde ki uygulanma düzeyi fakülte, yüksekokul ve meslek yüksekokullarından daha düşük düzeyde olduğu görülmüştür. Aynı şekilde genel sekreterliğe bağlı idari birim yöneticilerinin iç kontrol sistemi kontrol faaliyetleri



boyutunu, fakülte, yüksekokul meslek yüksekokulu ve koordinatörlük/uygulama araştırma merkezi yöneticilerine göre; enstitülerin yöneticilerinin de yüksekokul yöneticilerine göre daha az düzeyde uyguladıkları görülmüştür. Ayrıca bilgi ve iletişim boyutunu en fazla yüksekokul yöneticilerinin uyguladığı; fakülte, yüksekokul ve meslek yüksekokul yöneticilerinin de genel sekreterliğe bağlı idari birimlerden daha yüksek düzeyde bilgi ve iletişim boyutunu uyguladıkları sonucuna ulaşılmıştır. Diğer taraftan fakülte yüksekokul ve meslek yüksekokulu yöneticilerinin izleme boyutunu genel sekreterliğe bağlı idari birimlere göre daha yüksek düzeyde uyguladığı; yüksekokul yöneticilerinin de fakülte ve koordinatörlük/uygulama araştırma merkezi yöneticilerine göre daha yüksek düzeyde uyguladığı tespit edilmiştir. Elde edilen bu bilgilerden, Üniversitelerin yapısını oluşturan birimlerinin kendi aralarında anlamlı farklılaştığını ve dolayısıyla faaliyetlerine ilişkin süreçlerinin birbirlerinden farklı olduğu, bu nedenle de iç kontrol sistemi boyutlarının birimler nezdinde oluşturulması safhasında bu farklılıklara dikkat edilmesi gerekmektedir sonucu çıkarılmıştır.

Yöneticilerin yürüttüğü görev türü ile iç kontrol sistemi boyutlarının uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir farklılığın olduğu, araştırma hipotezlerinin test edilmesine ilişkin sonuçlardan görülmüştür. Kontrol ortamı boyutu için, dekan, müdür, müdür yardımcısı unvanlı yöneticilerin, bölüm/anabilim dalı başkanı, daire başkanı, şube müdürü, şef ve diğer yönetici grubu unvanlı yöneticilerin uygulama düzeyinden daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Yine şef unvanlı yöneticilerin, dekan yardımcısı, enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri ve meslek yüksekokulu sekreteri unvanlı yöneticilere göre iç kontrol sistemi kontrol ortamı boyutunu uygulama düzeyinin daha az olduğu görülmüştür. Risk değerlendirme boyutu için, müdür, müdür yardımcısı ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreterleri unvanlı yöneticilerin, bölüm/anabilim dalı başkanı, şef ve diğer yönetici grubu yöneticilerine göre uygulama düzeyinin daha fazla olduğu görülmüştür. Kontrol faaliyetleri boyutu için, dekan, müdür, müdür yardımcısı ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri unvanlı yöneticilerin, bölüm/anabilim dalı başkanı, şef ve diğer yönetici grubu yöneticilerine göre uygulama düzeyinin daha fazla olduğu görülmüştür. Bilgi ve iletişim boyutu için, dekan, müdür, müdür yardımcısı ve enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri unvanlı yöneticilerin, bölüm/anabilim dalı başkanı, şube müdürü, şef ve diğer yönetici grubu yöneticilerine göre uygulama düzeyinin daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Yine bilgi ve iletişim boyutu için, dekan yardımcısı yöneticilerin

şube müdürü yöneticilerine; meslek yüksekokulu sekreteri yöneticilerinde şube müdürü, şef ve diğer yönetici unvanlı yöneticilere göre uygulama düzeyinin daha fazla olduğu görülmüştür. İzleme boyutu için, dekanların, bölüm/anabilim dalı başkanı, daire başkanı şube müdürü, mali hiz. uzmanı / mali hiz. uzm. yard, şef ve diğer yönetici grubu yöneticilere göre daha çok uyguladığı tespit edilmiştir. Yine izleme boyutu için, müdür ve müdür yardımcısı yöneticilerin, daire başkanı, şef ve diğer yönetici grubu yöneticilere göre daha fazla uyguladığı; enstitü / fakülte / yüksekokul sekreteri unvanlı yöneticilerin, daire başkanı unvanlı yöneticilere göre daha fazla olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Elde edilen bu bilgilerden, Üniversitenin farklı birim yöneticilerinin iç kontrol sistemini uygulama düzeyinin farklı olduğu; akademik unvanlı yöneticilerin idari unvanlı yöneticilerden daha fazla iç kontrol sistemini uyguladıkları; genel olarak en fazla dekan, dekan yardımcısı, müdür, müdür yardımcısı, fakülte / enstitü ve meslek yüksekokulu sekreteri unvanlı yöneticilerin iç kontrol sistemini uyguladıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Yöneticilerin yönetim kıdemi yılı ile iç kontrol sistemi boyutlarından kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim boyutlarının uygulanma düzeyi arasında anlamlı bir farklılığın olduğu, araştırma hipotezlerinin test edilmesine ilişkin sonuçlardan görülmüştür. Elde edilen bulgulardan 6-10 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu yöneticilerinin iç kontrol sistemi kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri ve bilgi ve iletişim boyutlarını, 1-5 yıl arası ve 11-15 yıl arası yönetim kıdem yılı grubu yöneticilerine göre daha az düzeyde uyguladıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca elde edilen bu bilgiler ışığında, kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri ile bilgi ve iletişim ile izleme boyutlarına ilişkin yapılacak görevlendirmelerin yöneticilerin yönetim kıdem yılı dikkate alınarak yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Elde edilen bu sonuçlar Ertuğrul'un (2012) Anadolu Üniversitesine yönelik yaptığı çalışmadan iç kontrol sisteminin kurum kültürüne önemli düzeyde katkısı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu yönüyle araştırmadan elde edilen iç kontrol uygulamaları sonuçları benzerdir. Yine Türkdoğan'ın (2016) Yalova Üniversitesine yönelik yaptığı çalışmadan elde ettiği iç kontrol sistemi bileşenlerinin uygulama düzeyi sonuçları ile genel olarak araştırmadan elde edilen sonuçlar örtüşmektedir. Öte yandan Çiğdem'in (2018) BİST kapsamında özel sektör şirketlerine yönelik araştırmadan iç kontrol sistemi bileşenlerinin birbirleri ile ilişkili olduğu ve kurumsal yönetim anlayışı çerçevesinde yöneticilerin bir yönetim aracı olarak kullandığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlar

araştırmamızdan elde ettiğimiz iç kontrol sisteminin bileşenleri arasındaki ilişkiyi ve yönetim desteği bulgularını desteklemektedir.

Ersöz'ün (2012) Ankara il milli eğitim müdürlüğüne bağlı halk eğitim merkezleri, liseler ve ilköğretim okullarına yönelik çalışma ile kıyaslandığında, üniversitelerde uygulanmakta olan iç kontrol sistemi düzeyinin, ilköğretim ve liselerde uygulanmakta olan iç kontrol sistemi düzeyinden biraz daha yüksek olduğu görülmüştür. Bahsi geçen çalışmada ilköğretim okulları, liseler ve halk eğitim merkezleri arasında iç kontrol sistemi uygulanma düzeyleri farklılık göstermektedir. Bu sonuç çalışma ile kıyaslandığında Üniversite birimleri arasında bulunan uygulama düzeyi farklılığı ile benzerlik göstermektedir. Dolayısıyla bu iki veri kıyaslandığında iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulanması sürecinde kurumu oluşturan birimlerin ve yöneticilerinin özelinde değerlendirmeler yapılması gerekliliğini göstermektedir. Yine yönetici özellikleri kıyaslandığında yöneticilerin cinsiyetleri ile iç kontrol sistemi uygulanma düzeyi bakımından her iki araştırmada da benzer sonuçlara ulaşılmış, diğer yönetici özelliklerinde ise Üniversite lehine iç kontrol sisteminin uygulanma düzeyleri azda olsa daha yüksek bulunmuştur. Yine Karaman'ın (2014) mali hizmet birimleri yöneticilerine yönelik yaptığı araştırmada iç kontrolün bileşenlerine yönelik uygulamaların kurumdan kuruma ve yöneticiden yöneticiye farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç çalışmadan elde edilen birimler arasındaki farklılıklar ile yönetici unvanlarına göre oluşan farklılık sonuçlarıyla örtüşmektedir.

Bu kapsamda araştırma sonucunda kabul veya red edilen hipotezler, daha önce yapılan çalışmaların sonuçları ile de desteklenmektedir. Elde edilen tüm sonuçlardan hareketle aşağıda belirtilen önerilerin dikkate alınması, Üniversitelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması hususunda katkı sağlayacaktır.

5018 sayılı KMYKK ile ülkemiz kamu kurumlarına YKY anlayışının yerleştirilmesi amacına hizmet edecek en uygun ve bütünleşik yapı iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin oluşturulmasından ve uygulanmasından birinci derecede sorumlu yöneticilerdir. Bu sistemin kurum genelinde daha iyi anlaşılması ve öneminin kavranabilmesi adına kurum tepe yöneticilerinin öncelikle birim yöneticileri daha sonra kurumun tüm personeli ile toplantılar düzenlemesi faydalı olacaktır. Böylelikle iç kontrol sistemi yönetimin desteğini tam anlamıyla almış olacaktır. Bu toplantıların içeriği

hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığının uygulamaya yönelik yayınlarından faydalanılabilir.

İç kontrol sistemi bileşenlerinin kurum geneline uyarlanması safhasında, bu bileşenlerin birbirleri ile olan ilişkisi göz ardı edilmeden, bileşenlerin birbirlerini destekleyecek şekilde tasarlanması, iç kontrol sisteminin uygulanma düzeyine önemli katkı sağlayacaktır.

İç kontrol sistemi kurumun amaç ve hedefleri ile tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde tasarlanmalıdır. Bu nedenle iç kontrolün kurumu oluşturan birimler düzeyinden başlanarak şekillendirilmesi, birimlerin amaç ve hedefleri ile faaliyetlerinden hareketle kurumun amaç ve hedeflerine gidilmesi sağlıklı bir iç kontrol sisteminin oluşumuna katkı sağlayacaktır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında yöneticilerin kadro türü, eğitim durumları ve yönetim görevi türü etkilidir. Bu nedenle iç kontrol sisteminin oluşumuna dahil edilecek yöneticilerin bu özellikleri değerlendirilmeli, gerekli ise iç kontrol sistemi hususunda bu yöneticilere dönük eğitimler düzenlenmelidir.

İç kontrol sisteminin en önemli bileşeni kontrol ortamıdır ve bu bileşen diğer bileşenlere zemin oluşturmaktadır. Dolayısıyla etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında kontrol ortamı bileşenine gereken önem verilmeli ve öncelikle bu bileşene dönük süreçler oluşturulmalıdır.

Risk değerlendirme bileşeni kurumun karşılaşılabileceği risklere hazırlıklı olmasını sağlar. Bu nedenle kurumun en önemli savunma mekanizmasıdır. Dolayısıyla kurumların risk değerlendirme süreçlerini oluşturması ve hatta bunu bir yazılım ile desteklemesi ilerde telafisi mümkün olmayan sonuçların önüne geçmesini sağlayacaktır.

Kontrol faaliyetleri bileşeni risk değerlendirme bileşeni ile doğrudan ilişkili olduğundan, kontrol süreçlerinin tasarlanması aşamasında kontrol faaliyetinin maliyeti ile riskin gerçekleşmesi sonucunda oluşacak maliyetin değerlendirilmesi, gereksiz kontrol süreçlerinin yaratacağı mali yükten kurtulmada kuruma katkı sağlayacaktır.

Kurumlar için doğru bilginin zamanında elde edilmesi hayatidir. Bu nedenle bilgi ve iletişim bileşeni süreçlerinin kurumun faaliyetlerini, iç ve dış paydaşları ile olan

ilişkilerini, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde açıklanan verilerini kapsayacak şekilde tasarlanması yöneticilere büyük avantajlar sağlayacaktır.

İzleme bileşeni kurumda oluşturulan iç kontrol sisteminde yaşanan aksaklıkları tespit etmede ve gidermede önemli role sahiptir. Bu nedenle izleme süreçlerinin stratejik plan ile uyumlu bir şekilde tasarlanması, kurumun hedeflerine ulaşmasında aksayan yönlerine ilişkin önemli bilgiler verecektir.

İç kontrol sisteminin kuruma tam anlamıyla yerleşerek kurum kültürü haline gelmesinin, kurumda uzun yıllar güncelliğini hiç kaybetmeden kullanılmasının, kurumun stratejik plan ile belirlenen amaç ve hedefleri ile faaliyetlerinin uygulama sonuçlarına ilişkin bilgiler vermesinin, iç kontrol sisteminin kurum faaliyetlerine ilişkin süreçlerine dahil edilmesiyle olacağı düşünülmektedir. Bu yapının oluşturabilmesi için en iyi yolun uygulama yazılımı ile oluşturulacak bir iç kontrol sistemi olacağı önerilmektedir.

Üniversiteler, bölgesel kalkınmanın ve sanayi ile işbirliğinin sağlanmasını, akademik bilginin üretilmesini, insan kaynağının geliştirilmesini, ar-ge faaliyetlerinin yürütülmesini sağlayan kuruluşlardır. Yine üniversiteler sahip olduğu ekonomik kaynak miktarı ile günümüzde birçok kamu kurumundan iyi düzeydedir. Günümüz Türkiye’inde konumu itibarıyla üniversiteler son derece kritik bir noktadadır. Bu nedenle geçmişe göre daha karmaşık bir yapıya bürünen üniversitelerin uluslararasılaşmasında, amaç ve hedeflerine ulaşma yolunda, kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanmasını sağlamada, şeffaflığını ve hesap verebilirliğini gerçekleştirmede, paydaşlarının taleplerini ve memnuniyetini karşılamada, faaliyetlerini en iyi şekilde yerine getirmede en büyük yardımcısı, uluslararası standartlara uygun etkin bir iç kontrol sistemi olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B., (2011), *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Akçakanat, Ö., (2011), “Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Ekinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Isparta.
- Akçakaya, M. - Özer, M. A. - Yaylı, H. – Batmaz, N. Y., (2016), *Kamu Yönetimi Modern (Yapı ve Süreçler)*, Adalet Yayınları, Ankara.
- Aksoy, M., (2008), *Kamuda İç Kontrol ve İç Denetim*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- Aksoy, T., (2010), *Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci ile KOBİ’ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler Işığında Basel ve İç Kontrol*, Turmob Yayınları, Ankara.
- Aktan, C. C., (2006), “Kurumsal Şirket Yönetimi, İyi Şirket Yönetimi İçin Kurallar ve Kurumlar”, *Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Araştırmalar Serisi*, C.4 S.196, (11-21).
- Aktel, M., (2003), *Küreselleşme ve Türk Kamu Yönetimi*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Akyel, R., (2009), “Yönetimin Kontrol Fonksiyonunun Uygulanmasındaki Güçlükler”, *Türk İdare Dergisi*, C.81 S.465, (11-25).
- Akyel, R., (2010), “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.17 S.1, (34-87).
- Akyıldız, N. – Aydın, S. – Erençin, A. – Güzelsarı, S. – Sağıroğlu, N. A., (2009), *18. Yüzyıldan 21. Yüzyıla Kamu Yönetiminde Reform*, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara.
- Al, H., (2002), *Bilgi Toplumu ve Kamu Yönetiminde Paradigma Değişimi*, 1. Baskı, Bilimadamı Yayınları, Ankara.
- Arcagök, S. ve Erüz, E., (2006), *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara.

Arcagök, S.- Yörük, B.- Esin, O.- Umut K., (2004), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Öngörülen Düzenlemeler”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, C.2 S.18, (3-10).

Arcagök, S., (2006), *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

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

Atmaca, M. ve Yılmaz, B. B., (2011), “Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma”, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*, S.108, (15-34).

Aykaç, B. – Durgun, Ş. – Yayman, H., (2003), *Türkiye’de Kamu Yönetimi*, Yargı Yayınevi, Ankara.

Bakkal, H. ve Kasımoğlu, A., (2012), “İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış ‘COSO ve COCO Modeli’”, *Mevzuat Dergisi*, C.15 S.178, (1-9).

Baktır, M., (2006), “Kamu Mali Yönetimi Kanununda Sorumlular, Sorumluluklar ve Yaptırımlar”, *Mali Kılavuz Dergisi*, S.32, (49-55).

Baskıcı, Ç., (2012), *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Bilgiç, V., (2013), *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı, Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, Seçkin Kitapevi, Ankara.

Bilgin, M. H., (2005), *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma Tartışmaları*, Rekabet Kurumu Perşembe Konferansları Yayınları, Ankara.

Bozlağan, R., (2008), “Geleneksel Kamu Yönetimi Yaklaşımı, Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımı ve Yerel Yönetimlere Etkileri”, Edt. R. Bozlağan ve Y. Demirkaya, *Türkiye’de Yerel Yönetimler*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

BUMKO, (2006), *İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar*, Maliye Bakanlığı, Ankara.

- Büyüköztürk, S. - Kılıç Çakmak, E. - Akgün, Ö. E. - Karadeniz, S. - Demirel, F. (2012), *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Pegem Akademi Yayıncılık, Ankara.
- Cengiz, C., (2015), *Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Örneği*, Mali Hizmetler Uzmanlığı Uzmanlık Tezi, Burdur.
- Coşkun B. ve Asunakutlu T., (2001), “Max Weber ve Bürokrasi Teorisi”, *Türk İdare Dergisi*, C.73 S.432, (171-189).
- Cömert, N. – Kurt, G. – Selimoğlu, S. K. – Marşap, B. – Arsoy, A. P. – Uysal, T. U. - Kaya, E. Ö. – Ertan, Y. – Kaya, B. – Bora, T., (2015), *Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çalışkan, Y. ve Çiftci, Y., (2017), “5018 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sistemi: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi”, *Sakarya Üniversitesi İşletme Bilimi Dergisi*, C.5 S.3, (105-125).
- Çalışkan, Y., (2016), *Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi*, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Muğla.
- Çiğdem, F. C., (2018), *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri: BIST Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde Uygulama*, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Malatya.
- ÇSGB, (2013), *İç Kontrol El Kitabı*, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayınları, Ankara.
- Delice, V., (2008), *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Öngörülen İç Kontrol Sistemi ve Örnek Bir Uygulama*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Demirbaş, M., (2005), “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.7, (169-177).
- Demirel, D., (2011), *Geleneksel Yönetimden Yeni Kamu Yönetimine Denetim İşlevinde Dönüşüm*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- Derici, O., (2013), *İç Kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi*, Hilal Form Matbaacılık, Ankara.



- Derici, O., (2015), *İç Kontrol ve Risk Yönetimi*, Bekad Yayınları, Antalya.
- Edizdoğan, N. ve Çetinkaya Ö., (2011), *Kamu Bütçesi*, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- Eken, M. (2006) *Yönetimde Şeffaflık*, Sakarya Kitapevi, Sakarya.
- Elder, R. J. – Mark, S. B. – Alvin, A. A., (2010), *Auditing and Assurance Services an Integrated Approach (Thirteenth edition)*, Pearson Education Inc., United States of America.
- Eralp, İ. ve Boztaş, B., (2014), *Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve Ön Mali Kontrol*, Ekad Yayınları, Antalya.
- Erdoğan, M., (2006), *Denetim Kavramsal ve Teorik Yapı (3. Baskı)*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Erdoğan, S., (2009), *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara.
- Ergen, Z., (2016), “Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-i Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe ve Harcama Usullerine Dönüşüm”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C.8 S1, (93-102).
- Ersöz, N., (2012), *Eğitim Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Uygulanabilirliğinin Yönetici Görüşlerine Göre Değerlendirilmesi*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
- Ertuğrul, A. N., (2012), *İç Kontrol ile Kurum Kültürünün Etkileşimi ve Anadolu Üniversitesi Birim Yöneticileri Kapsamında Bir Uygulama*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Eskişehir.
- Eryılmaz, B. ve Biricikoğlu H., (2011), “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik”, *İş Ahlakı Dergisi*, C4. S.7, (19-45).
- Eryılmaz, B., (2003), *Kamu Yönetimi, Gözden Geçirilmiş*, Erkam Matbaası, İstanbul.
- Eryılmaz, B., (2008), *Kamu Yönetimi*, Okutman Yayıncılık, Ankara.
- Genç, F. N., (2009), “Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.23, (203-217).
- Genç, N., (2004), *Yönetim ve Organizasyon*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- Gönen, S., (2009), “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, C.11 S.1, (189-217).
- Gören, İ., (2000), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim, Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, Tesev Yayınları, İstanbul.
- Gülten, G., (2014), *Belediyelerde İç Kontrol Sisteminin 5018 Sayılı Kanuna Göre Değerlendirilmesi*, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Güenal, A. A., (2010), *Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Güner, M.F., (2009), “Kamu İdarelerinin Etkin Kontrolünde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, *Maliye Dergisi*, S.157, (183-195).
- Güneş, N., (2012), *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı Önlemedeki Rolü: Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması*, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş.
- Gürbüz, S. ve Şahin, F., (2015), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri Felsefe-Yöntem-Analiz (2. Baskı)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Güredin, E., (2000), *Denetim*, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul.
- Güredin, E., (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler (11. Baskı)*, Arıkan Basım Yayım, İstanbul.
- Gürer, H., (2006), “Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler”, *Sayıştay Dergisi*, S.63, (91-105).
- Haque, M. S., (2006), “Modernising government: The way forward—An analysis”, *International Review of Administrative Sciences*, C.72 S.3, (319-325).
- IIA, (2005), “The Professional Practices Framework”, Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi*, İstanbul.
- İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö., (2012), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, S.85, (95-121).

- Kalaycı, Ş. - Albayrak, S. A. - Eroğlu, A. - Küçüksille, E. - Ak, B. (2005), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kalkandelen, A. H., (1997), *Örgütlerde Yeniden Yapılanma ve Norm Kadro 2. Baskı*, Anı Yayıncılık, Ankara.
- Kanca, O. C., (2017), “5018 Sayılı Kanun Üzerine Bir Değerlendirme”, *Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.5 S.2, (494-505).
- Karaman, M., (2014), *Kamuda İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve İç Kontrol Standartlarında Yaşanan Sorunların Değerlendirilmesi*, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Karcı, Ş., (2008), “Yeni Kamu İşletmeciliğinin Temel Değerleri Üzerine Bir İnceleme”, *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.8 S.16, (40-64).
- Kaval, H., (2005), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- KB, (2018), *Kamu İdareleri İçin Stratejik Plan Hazırlama Kılavuzu 3. Sürüm*, Kalkınma Bakanlığı, Ankara.
- Kepekçi, C., (2004), *Bağımsız Denetim (5. Baskı)*, Avcı Matbaacılık, İstanbul.
- Keskin, D. A., (2006), *İç Kontrol Sistemi Öz Değerlendirme*, Beta Basım Yayın, Ankara.
- Kılınç, K., (2010), *Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi Uygulamasını Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi*, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale.
- Kıral, H., (2014), *İç Denetim “Yönetime Değer Katmak”*, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, Ankara.
- Kofoğlu, T. C., (2018), *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Bağlamında Yerel Yönetimler*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Kömürcüler, E., (2011), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda Küreselleşmenin İzleri”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.29 S.1, (127-151).
- Köse, S. K. (2012). *Korelasyon ve Regresyon Analizi*, Türk Toraks Derneği 8.Yıllık Kongresi, Antalya.

Kurt, M. ve Uğurlu, Ö. Y., (2009), “Yeni Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının Gelişmesinde Avrupa Birliği’nin Rolü: İlerleme Raporları İçerik Analizi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S.11, (81-109).

Kutlu, Ö., (2006), *Karşılaştırmalı Kamu Yönetimi, Teorik Çerçeve ve Ülke Uygulamaları*, Çizgi Kitapevi, Konya.

Küçüktüğü, A. T., (2017), *Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama: Adım Üniversitelerinin GZTF Analizleri Üzerine Bir İnceleme*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Lee, T. A., (1971), "The Historical Development of Internal Control from the Earliest Times to the End of the Seventeenth Century." *Journal of Accounting Research*, C.9 S.1 (150-157).

Marşap, G. (2008), *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Yerellik İlkesi Açısından Türkiye’de Bölge Kalkınma Ajansları*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

MB ve BUMKO, (2014), *Kamu İç Kontrol Rehberi*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.

MB, (2007), *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.

MB, (2009), *Performans Programı Hazırlama Rehberi*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.

MB, (2014), *Maliye Bakanlığı İç Kontrol İzleme ve Değerlendirme Rehberi*, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara.

Mcnabb, E. D., (2009), *The New Face of Government: How Public Managers are Forging a New Approach to Governance*, CRC Press, United States of America.

Mcnally, J. S., (2013), *COSO Framework&SOX Compliance One Approach To An Effective Transition*, COSO, United States of America.

Memiş, M. ve Tüm, K., (2012), *İç Kontrol*, Karahan Kitabevi, Adana.

Moeller, R., (2009), *Brink’s Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge (Seventh edition)*, John Willey&Sons Inc., United States of America.

Moeller, R., (2013), *Wiley Corporate F&A: Executive's Guide to COSO Internal Control: Understanding and Implementing the New Framework*, John Wiley&Sons Incorporated, United States of America.

Mutlu, A. ve Saltık, N., (2007), *İç Kontrol Standartları*, Bütçe Dünyası Yayınları, Ankara.

Nohutçu, A. ve Balcı, A., (2005), *Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması –I*, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul.

Onur, A., (2010), *Avrupa Birliği Uyum Sürecinde Türk Kamu İç Kontrol Sisteminde Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu*, Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Başkanlığı, Avrupa Birliği Yeterlilik Tezi, Ankara.

Öksüz, F., (2009), *Şirketlerde Yeterli İç Kontroller Var mı? İç Kontrol Bakış Açısıyla Değerlendirme*, III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul.

Ömürgönülşen, U., (2004), *Kamu Sektörünün Yönetimi Sorununa Yeni Bir Yaklaşım: Yeni Kamu İşletmeciliği*, Nobel Yayınları, Ankara.

Özbek, Ç., (2012), *İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol*, Carette Yayıncılık, İstanbul.

Özbilen, Ş., (2013), *Devlet Bütçesi*, Gazi Kitapevi, Ankara.

Özdemir, A. R., (2005), “Yerel Yönetimlerin Mali Seçenekleri” Ed. Hüseyin Özgür ve Muhammet Kösecik, *Yerel Yönetim Üzerine Güncel Yazılar*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Özdemir, M., (2008), “Kamu Yönetiminde Etik”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.4 S.7, (179-195).

Özel, K., (2008), “Kamu İç Mali Kontrol Alanında Yapılan Düzenlemeler”, *İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi İç Kontrol Bülteni*, C.1 S.1, (1-17).

Özer, M. A., (2005(a)), “Günümüzün Yükselen Değeri: Kamu Yönetimi”, *Sayıştay Dergisi*, S.59, (3-46).

Özer, M. A., (2005(b)), *Yeni Kamu Yönetimi*, Platin Yayıncılık, Ankara.

Özer, M. A., (2010), *Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yöntemi*, Adalet Yayınevi, İstanbul.

- Özer, M. A., (2015), *Yeni Kamu Yönetimi 3. Baskı*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Özeren, B., (2006), *INTOSAI: Kamu Kesimi İç kontrol Standartları Rehberi*, BUMKO yayınları, Ankara.
- Özgür, H., (2003), “Yeni Kamu Yönetimi Hareketi”, Edt. M. Acar ve H. Özgür, *Çağdaş Kamu Yönetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Özpençe, A. İ. ve Özpençe, Ö., (2013), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı ile AB Üyelik Sürecinin Uyum Yasası: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.21 S.1, (197-222).
- Özşahin, F., (2011), *Kamu Kuruluşlarında İç Kontrol Sistemi ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Süreci: Üniversite Örneği*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.
- Palabıyık, H. (2004), “Yönetimden Yönetişime Geçiş ve Ötesi Üzerine Kavramsal Açıklamalar”, *Türkiye ve Orta-Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Dergisi*, S.37, (63-85).
- Pehlivanlı, D., (2014), *Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları*, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul.
- Rençber, A., (2015), *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Resmi Gazete, 18.02.2006 Tarih ve 26084 Sayılı, “Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”
- Resmi Gazete, 24.12.2003 Tarih ve 25326 Sayılı, 5018 Sayılı, “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”.
- Resmi Gazete, 26.12.2018 Tarih ve 30344 Sayılı, “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”
- Saltık, N., (2007) *İç Kontrol Standartları*, Bütçe Dünyası, Ankara.
- Sezen, S., (2006), *Teori ve Uygulamada Yeni Kamu Yönetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Simay, E., (2009), *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi*, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara.

- Sobacı, M. Z., (2009), *İdari Reform ve Politika Transferi, Yeni Kamu İşletmeciliğinin Yayılışı*, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Svara, J. H. (2007), *The Ethics Primer for Public Administrators in Government and Nonprofit Organization*, Jones and Bartlett Publishers, United States of America.
- Şahin, Ü., (2008), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda İç Denetim Sistemi”, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.10 S.15, (289-302).
- Şen, N., (2014), *Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Performans Yönetimi Değerlendirmesi*, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep.
- Şencan, H., (2006), “Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun”, *Yasama Dergisi*, S.1, (97-128).
- Şentürk, A. T., (2015), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemi, Risk Değerleme ve Tekstil İşletmesinde Bir Uygulama*, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Şentürk, A., (2015), “5018 Sayılı Kanun ile Türk Kamu Yönetiminde Performans Yönetimi Uygulamaları”, *Strategic Public Management Journal*, S.2, (107-112).
- Temel, R. (2015), *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Mali Otomasyonun Etkinliği Sosyal Güvenlik Kurumu Örneği*, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Mali Hizmetler Uzmanlığı Tezi, Ankara.
- Türedi, H. – Gürbüz, F. – Alıcı, Ü., (2014), “COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı”, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, C.11 S.42, (141-155)
- Türedi, H. ve Karakaya, G., (2015), “COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, C.52 S.652, (65-74)
- Türedi, H., (2001), *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Türkdoğan, N., (2016), *İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Bir Kamu Kurumunda İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasına Yönelik Bir Uygulama ve Sistemin Etkinliğinin Değerlendirilmesi: Yalova Üniversitesi Örneği*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Bursa.

Uğurlu, F., (2018), *İç Kontrol Sisteminin Yapısı, Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin İşleyişi ve Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Malatya.

Uysal, M. C., (2017), *Kamu Kurumlarında Kurumsal Risk Yönetimi ve Risk Odaklı İç Denetim*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Isparta.

Warren, C. S. – James, M. R. – Philip, E. F., (2002), *Financial & Managerial Accounting (Seventh edition)*, MC Graw Hill, Britain.

Yaman, A., (2009), *Yönetimin Kontrolünden Kontrolün Yönetimine: Paradigma Değişimi*, Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları, Ankara.

Yetiş, Z., (2017), *İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Otel İşletmeleri Örneği*, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Konya.

Yılancı, F. M., (2015), *İç Denetim ve İç Kontrol Değerlendirme Rehberi (3. Baskı)*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Yılmaz, H. H. ve Kesik, A., (2010), “Yükseköğretimde Yönetimsel Yapı ve Mali Konular: Türkiye’de Yüksek Öğretimde Yönetimsel Etkinliği Arttırmaya Yönelik Bir Model Önerisi”, *Maliye Dergisi*, S.158, (153-163).

Yılmaz, R., (2009), *Belediyelerde İç Kontrol El Kitabı*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.

Yurtsever, G., (2010), *Bankacılığımızda İç Kontrol*, Beta Basım A.Ş., İstanbul.

Yüksel, F., (2004), “Kamu Yönetiminde Yeni Eğilimler Perspektifinde Türk Kamu Yönetiminde Reform İhtiyacı ve Kamu Yönetimi Reformu Yasa Tasarısı”, Edt. Abdullah Yılmaz ve Mustafa Ökmen, *Kamu Yönetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

### **İnternet Kaynakları**

Acar, P., *Avrupa Birliği ve Türkiye Kamu İç Mali Kontrol Sistemi*, <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6818,acar-pinar-avrupa-birliigi-ve-turkiyede-kamu-ic-mali-kontrol-sistemi.pdf?0>, (04.11.2018).

Bozkurt, B., (2012), “COBİT Nedir?”, <https://bbozkurt.wordpress.com/2012/02/19/cobit-nedir/>, (04.11.2018).



Bulut, E., “COSO 2013, Bataklığı Kurutmak mı?, Sinekleri Öldürmek mi?”, <http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE->

[COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf](http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf), (02.03.2019).

DPT, (2006), *İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar*, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=7.5.9813&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20ve%20%C3%96n%20Mali%20Kontrol%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Usul%20ve%20Esaslar> (10.02.2019)

DPT, (2009), *Kamu İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi*, <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3669,eylemplani.pdf?0>, (10.02.2019)

DPT, (2011), *Kamu İç Denetçileri Derneği Tüzüğü*, [http://www.kidder.org.tr/?page\\_id=66](http://www.kidder.org.tr/?page_id=66), (05.11.2018).

IDKK, Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun iç denetimli ilgili maddeleri/hükümleri, [http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018\\_Sayili\\_Kanun.aspx](http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018_Sayili_Kanun.aspx), (01.03.2019).

Kaya, B.,(2013), Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi Oluşturma Faaliyetlerinde İç Denetçilerin Üstlenebilecekleri Rol ve Sorumluluklar, <http://bertankaya.net/?p=656>, (21.10.2018)

TKGM, *Kurumsal Risk Yönetimi, Kalite Yönetim Sistemi Eğitimi ve Dokümanları, İç Kontrol Eğitim Sunumu*, <https://www.tkgm.gov.tr/tr/icerik/kurumsal-risk-yonetimi-kalite-yonetim-sistemi-egitimi-ve-dokumanlari>, (03.11.2018)

TİDE, *TİDE Kilometre Taşları*, <https://www.tide.org.tr/page/4/Kilometre-Taslari> (15.02.2019)

Yazgılı, F., (2010), “Sarbanes Oxley Yasası”, <http://www.yazgili.com/index.php/ic-denetim-ic-kontrol-risk-teftis/sarbanes-oxley-yasasisox-compliance/>, (03.11.2018).

EK-1

**ANKET FORMU****SORULAR**

- 1. Cinsiyetiniz** : ( ) Kadın ( ) Erkek
- 2. Kadro Türünüz** : ( ) Akademik ( ) İdari
- 3. Yaşınız** : ( ) 23-35 yaş ( ) 36-45 yaş ( ) 46 yaş ve üstü
- 4. Mesleki Kıdeminiz** : ( ) 1-5yıl ( ) 6-10 yıl ( ) 11-15 yıl ( ) 16 yıl ve üzeri
- 5. Eğitim Durumunuz** : ( ) Lise ( ) Ön lisans ( ) Lisans ( ) Yüksek lisans ( ) Doktora
- 6. Görev Yaptığınız Birim:** ( ) Enstitü ( ) Fakülte ( ) Yüksekokul ( ) Meslek Yüksekokul  
( ) Koordinatörlük / Uygulama Araştırma Merkezi ( ) İdari Birim (Genel Sekreterlik, Daire Başkanlığı. vb.)
- 7.Yönetim Göreviniz** : ( ) Dekan ( ) Dekan Yardımcısı ( ) Müdür ( ) Müdür Yardımcısı ( ) Koordinatör  
( ) Bölüm Başkanı ( ) Daire Başkanı ( ) Şube Müdürü ( ) Mali Hiz. Uzm. / Yrd  
( ) Enstitü/Fakülte/Yüksekokul Sek. ( ) Meslek Yüksekokulu Sek. ( ) Şef  
( ) Diğer
- 8.Yönetim Kıdeminiz** : ( ) 1-5yıl ( ) 6-10 yıl ( ) 11- 15 yıl ( ) 16 yıl ve üzeri

<b>1. Kontrol Ortamı;</b> Bir organizasyonun iş görme biçimini, genel-geçer prensipler karşısındaki duruşunu ve kalitesini tanımlar. Kontrol ortamı açısından aşağıdaki ifadelere ne ölçüde katıldığınızı belirtiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. İç kontrol sistemi ve işleyişi yönetici ve personeli tarafından sahiplenilmekte ve desteklenmektedir	1	2	3	4	5
2. Yöneticiler, iç kontrol sisteminin uygulanmasında personele örnek olmaktadır.	1	2	3	4	5
3. Etik kurallar bilinmekte ve tüm faaliyetlerde bu kurallara uyulmaktadır.	1	2	3	4	5
4. Yürütülen faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verebilirlik sağlanmaktadır.	1	2	3	4	5
5. Üniversitemizin ve biriminizin misyonu yazılı olarak belirlenmiş, duyurulmuş ve personeliniz tarafından benimsenmesi sağlanmıştır.	1	2	3	4	5
6. Misyonun gerçekleştirilmesini sağlamak üzere birim ve alt birimlerince yürütülecek görevler yazılı olarak tanımlanmış ve duyurulmuştur.	1	2	3	4	5
7. Görev dağılım çizelgesi oluşturulmuş ve personele bildirilmiştir.	1	2	3	4	5
8. Teşkilat şeması oluşturulmuş ve fonksiyonel görev dağılımı yapılmıştır.	1	2	3	4	5
9. Her düzeydeki yöneticiler verilen görevlerin sonucunu izlemeye yönelik mekanizmalar oluşturmuştur.	1	2	3	4	5
10. Mesleki yeterliliğe önem verilmekte ve her görev için en uygun personel seçilmektedir.	1	2	3	4	5
11. Personelin işe alınması ile görevinde ilerleme ve yükselmesinde liyakat ilkesine uyulmakta ve bireysel performansı göz önünde bulundurulmaktadır.	1	2	3	4	5
12. Her görev için gerekli eğitim ihtiyacı belirlenmekte, bu ihtiyacı giderecek eğitim faaliyetleri her yıl planlanarak yürütülmekte ve gerektiğinde güncellenmektedir.	1	2	3	4	5
13. Personelin yeterliliği ve performansı bağlı olduğu yöneticisi tarafından en az yılda bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçları personel ile görüşülmektedir.	1	2	3	4	5

## EK-1

14. Performans değerlendirmesine göre performansı yetersiz bulunan personelin performansını geliştirmeye yönelik önlemler alınmakta, yüksek performans gösteren personel için ödül mekanizmaları geliştirilmektedir.	1	2	3	4	5
15. İnsan kaynakları yönetimine ilişkin önemli hususlar yazılı olarak belirlenmiş ve personele duyurulmuştur.	1	2	3	4	5
16. İş akış süreçlerindeki imza ve onay mercileri belirlenmiş ve personele duyurulmuştur.	1	2	3	4	5
17. Yetki devirleri, yazılı olarak belirlenmekte ve ilgililere bildirilmektedir.	1	2	3	4	5
18. Yetki devri, devredilen yetkinin önemi ile uyumludur.	1	2	3	4	5
<b>2. Risk Değerlendirme;</b> Kurum ve Birim yönetiminin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek risklerin belirlenmesi ve bunların gerçekleşme olasılıkları ile doğurabilecekleri etkilerin ve sonuçların analiz edilmesini içeren bir süreçtir.					
19. Üniversitemizde katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlanmaktadır.	1	2	3	4	5
20. Üniversitemizde performans programı hazırlanmaktadır.	1	2	3	4	5
21. Yürütülen faaliyetlerin ilgili mevzuat, stratejik plan ve performans programıyla belirlenen amaç ve hedeflere uygunluğu sağlanmaktadır.	1	2	3	4	5
22. Biriminizin hedefleri spesifik, ölçülebilir, ulaşılabilir, ilgili ve sürelidir.	1	2	3	4	5
23. Her yıl sistemli bir şekilde biriminizin amaç ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmektedir.	1	2	3	4	5
24. Risklerin gerçekleşme olasılığı ve muhtemel etkileri yılda en az bir kez analiz edilmektedir.	1	2	3	4	5
25. Risklere karşı alınacak önlemler belirlenerek eylem planları oluşturulmaktadır.	1	2	3	4	5
<b>3. Kontrol Faaliyetleri;</b> Kontrol eylemleri, Kurumun ve Birimin amaçlarına ulaşmak ve olası risklerin ortaya çıkmasını önlemek için gerekli eylemlerin yapılmasına olanak veren politika ve yöntemlerdir.					
26. Her bir faaliyet ve riskleri için uygun kontrol strateji ve yöntemleri belirlenmekte ve uygulanmaktadır.	1	2	3	4	5
27. Gerekli hallerde kontroller, işlem öncesi, süreç kontrolü ve işlem sonrası kontrolleri de kapsamaktadır.	1	2	3	4	5
28. Belirlenen kontrol yönteminin maliyeti beklenen faydayı aşmamaktadır.	1	2	3	4	5
29. Biriminizin faaliyetleri ile mali karar ve işlemleri hakkında yazılı prosedürler belirlenmiştir.	1	2	3	4	5
30. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, faaliyet veya mali karar ve işlemin başlaması, uygulanması ve sonuçlandırılması aşamalarını kapsamaktadır.	1	2	3	4	5
31. Prosedürler ve ilgili dokümanlar, güncel, kapsamlı, mevzuata uygun ve ilgili personel tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir.	1	2	3	4	5
32. Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmektedir.	1	2	3	4	5
33. Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı birimlerde yöneticiler, risklerin farkındadır ve gerekli önlemleri almaktadır.	1	2	3	4	5
34. Prosedürlerin etkili ve sürekli bir şekilde uygulanması için gerekli kontroller yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
35. Personelin iş ve işlemleri izlenmekte ve onaylanmakta, hata ve usulsüzlüklerin giderilmesi için gerekli talimatlar verilmektedir.	1	2	3	4	5
36. Personel yetersizliği, geçici veya sürekli olarak görevden ayrılma, yeni bilgi sistemlerine geçiş, yöntem veya mevzuat değişiklikleri ile olağanüstü durumlar gibi faaliyetlerin sürekliliğini etkileyen nedenlere karşı gerekli önlemler alınmaktadır.	1	2	3	4	5
37. Gerekli hallerde usulüne uygun olarak vekil personel görevlendirilmektedir.	1	2	3	4	5
38. Görevinden ayrılan personelin, iş veya işlemlerinin durumunu ve gerekli belgeleri de içeren bir rapor hazırlaması ve bu raporu yeni görevlendirilen personele vermesi yönetici tarafından sağlanmaktadır.	1	2	3	4	5
39. Bilgi sistemlerinin sürekliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak kontroller yazılı olarak belirlenmekte ve uygulanmaktadır.	1	2	3	4	5

## EK-1

40. Bilgi sistemine veri ve bilgi girişi ile bunlara erişim konusunda yetkilendirmeler yapılmalı, hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi, tespit edilmesi ve düzeltilmesini sağlayacak mekanizmalar oluşturulmaktadır.	1	2	3	4	5
41. Bilişim yönetişimini sağlayacak mekanizmalar geliştirilmektedir.	1	2	3	4	5
<b>4. Bilgi ve İletişim;</b> Bilgi sistemleri, çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli bilgileri toplar. İletişim, iç kontrol politikalarının işletme içinde işleyişinin, personelin kontrol sistemindeki rollerinin anlaşılmasını sağlar.					
42. Yöneticiler ve ilgili personel, görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmektedir.	1	2	3	4	5
43. Yöneticiler ve ilgili personel, performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişebilmektedir.	1	2	3	4	5
44. Yönetim bilgi sistemi, yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretebilecek ve analiz yapma imkanı sunacak şekilde tasarlanmıştır.	1	2	3	4	5
45. Yöneticiler, Üniversitemizin ve biriminizin misyon, vizyon ve amaçları çerçevesinde beklentilerini, görev se sorumlulukları kapsamında personeline bildirmektedir.	1	2	3	4	5
46. Yatay ve dikey iletişim sistemi personelin değerlendirme, öneri ve sorunlarını iletibilmelerini sağlamaktadır.	1	2	3	4	5
47. Üniversitemiz, her yıl, amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve performans programlarını ve bütçe uygulamalarına ilişkin faaliyet sonuçlarını kamuoyuna açıklamaktadır.	1	2	3	4	5
48. Faaliyetlerin gözetimi amacıyla üniversitemiz ve biriminiz içinde yatay ve dikey raporlama ağı yazılı olarak belirlenmiş ve personel, görevleri ve faaliyetleriyle ilgili hazırlanması gereken raporlar hakkında bilgilendirilmiştir.	1	2	3	4	5
49. Kayıt ve dosyalama sistemi standartlara uygun, kapsamlı ve günceldir, yönetici ve personel tarafından ulaşılabilir ve izlenebilir.	1	2	3	4	5
50. Kayıt ve dosyalama sistemi, kişisel verilerin güvenliğini ve korunmasını sağlamaktadır.	1	2	3	4	5
51. Gelen ve giden evrak zamanında kaydedilmekte, standartlara uygun bir şekilde sınıflandırılmakta ve arşiv sistemine uygun olarak muhafaza edilmektedir.	1	2	3	4	5
52. İş ve işlemlerin kaydı, sınıflandırılması, korunması ve erişimini de kapsayan, belirlenmiş standartlara uygun arşiv ve dokümantasyon sistemi oluşturulmuştur.	1	2	3	4	5
53. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirim yöntemleri belirlenmiş ve duyurulmuştur.	1	2	3	4	5
54. Yöneticiler, bildirilen hata, usulsüzlük ve yolsuzluklar hakkında yeterli incelemeyi yapmaktadır.	1	2	3	4	5
55. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukları bildiren personele haksız ve ayırıcı bir muamele yapılmamaktadır.	1	2	3	4	5
<b>5. İzleme;</b> İç kontrolün kalitesinin belirlenmesi için sürekli ve periyodik performans kontrollerine ve zaman içinde oluşabilecek değişikliklerin takibine dayanır.					
56. İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmektedir.	1	2	3	4	5
57. İç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmiştir.	1	2	3	4	5
58. İç kontrolün değerlendirilmesinde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınmaktadır.	1	2	3	4	5
59. İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmekte ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmaktadır.	1	2	3	4	5
60. İç denetim sonucunda üniversitemiz ya da biriminiz tarafından alınması gerekli görülen önlemleri içeren eylem planı hazırlanmakta, uygulanmakta ve izlenmektedir.	1	2	3	4	5

Katılımınız ve değerlendirmeniz için çok teşekkür ederiz...

## ETİK KURUL FORMU



T.C.  
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ  
Girişimsel Olmayan Klinik Araştırmalar Etik Kurulu

### ARAŞTIRMA PROJESİ DEĞERLENDİRME RAPORU

**Toplantı Tarihi: 06.02.2019 Çarşamba**

**Toplantı No:2019/2**

**Karar No: GO 2019/16**

Üniversitemiz Sosyal Bilimler Enstitüsü Tezli Yüksek Lisans öğrencisi Mehmet TEPELİ'nin sorumlu araştırmacı olduğu, "*Üniversitelerde İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Uygulanabilirlik Düzeyine Yönelik Bir Çalışma: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Örneği*" başlıklı proje önerisi araştırmannın gerekçe, amaç, yaklaşım ve yöntemleri dikkate alınarak incelenmiş olup, etik açıdan uygun bulunmuştur.

(Başkan Vekili)

Prof. Dr. Ahmet ONAY  
(İlahiyat Fakültesi Öğretim Üyesi)

Doç. Dr. Ramazan ADANIR  
(Veteriner Fakültesi Öğretim Üyesi)

(Katılmadı)  
Dr. Öğr. Üyesi Canan DEMİR BARUTCU  
(Sağlık Bil. Fak. Öğretim Üyesi)

Dr. Öğr. Üyesi Murat BAYEZİT  
(Sağlık Bil. Fak Öğretim Üyesi)

(Başkan)  
Prof. Dr. Yakup YILDIRIM  
(Veteriner Fakültesi Öğretim Üyesi)

(Katılmadı)  
Doç. Dr. Emrah ATAY  
(Beden Eğitimi ve Spor YO Öğretim Üyesi)

Doç. Dr. Özlem TAGAY  
(Eğitim Fakültesi Öğretim Üyesi)

Dr. Öğr. Üyesi Dilara AKÇORA YILDIZ  
(Fen-Edebiyat Fakültesi Öğretim Üyesi)

(Katılmadı)  
Dr. Öğr. Üyesi Mümin POLAT  
(Sağlık Bil. Fak Öğretim Üyesi)

Doç. Dr. Mustafa LAMBA  
(İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi)

Dr. Öğr. Üyesi Altan YILMAZ  
(Mühendislik Mimarlık Fakültesi Öğretim Üyesi)

Dr. Öğr. Üyesi Gaye GÖKALP YILMAZ  
(Fen-Edebiyat Fakültesi Öğretim Üyesi)

(Katılmadı)  
Dr. Öğr. Üyesi Ömer Gürkan DİLEK  
(Veteriner Fakültesi Öğretim Üyesi)

## ÖZGEÇMİŞ

### **Kişisel Bilgiler** :

Adı ve Soyadı : Mehmet TEPELİ

Doğum Yeri : Antalya

Medeni Hali : Evli

### **Eğitim Durumu** :

Lisans Öğrenim : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü (2010)

Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Bilgisayar ve Öğretim Teknolojileri Öğretmenliği (2014)

Yüksek Lisans Öğrenimi : Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (2019)

**Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi** : İngilizce

**İş Denerimi** : Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı (Devam Ediyor)

**Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar:** Üniversitede Çalışan İdari Personelin Bireysel Kariyer Planlamasına Yönelik Algılarının Belirlenmesi: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Örneği (2019)