

# İç Kontrol Sistemi ve Denetim Programı Etkinliği- Devlet Üniversitelerine Yönelik Uygulama

Esin Nesrin CAN<sup>1</sup> · Cem ÇETİN<sup>2</sup>

**Makale Gönderim Tarihi:** 31.12.2018

**Makale Kabul Tarihi:** 12.09.2019

## Öz

*Bu makalede devlet üniversitelerindeki iç denetim birimlerinde iç kontrol sisteminin iç denetim programı üzerindeki etkileri ele alınmıştır. İç denetim programı üzerinde iç kontrol sistemi bileşenlerinin etkisi, devlet üniversitelerinde görev yapan iç denetçilere yönelik olarak geliştirilen anket uygulamasıyla saptanmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede denetim programının etkinliğiyle "kontrol ortamı", "kontrol faaliyetleri" ve "izleme" bileşenleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı ilişki tespit edilirken; "risk değerlendirme" ve "bilgi ve iletişim" bileşenleri arasındaysa, anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** İç kontrol sistemi bileşenleri, iç denetim program etkinliği, devlet üniversiteleri.

**JEL Sınıflaması:** M420

## Internal Control System and Audit Program Activity – Implementation For State Universities

### Abstract

*In this article, the effects of the internal control system on the internal audit program of the public universities are discussed. The effects of the internal control system components on the internal audit program have been tried to be determined by the questionnaire application developed for internal auditors working in public universities. In this context, a*

<sup>1</sup> Dr. Öğretim Üyesi, İstanbul Aydın Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, Orcid No: 0000-0002-3525-0793 (Sorumlu/baş yazar) Mail: esinacan@aydin.edu.tr

<sup>2</sup> Dr, İç Denetim Birimi Başkanı, Marmara Üniversitesi, Orcid No: 0000-0002-9530-7288, Mail: cemcetin1977@gmail.com

*statistically significant relationship was found between the effectiveness of the audit program and the "control environment", "control activities" and "monitoring" components; No significant relationship was found between the effectiveness of the audit program and the "risk assessment" and "information and communication" components.*

**Keywords:** Internal control system components, internal audit program activity, state universities.

**JEL Classification:** M420

## 1. Giriş

İç denetim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kamu sektöründe yer almaya başlamış olup; on yıldan fazla uygulama alanı bulmuştur. Temel amacı organizasyondaki iç kontrol sisteminin etkililiğini ölçmek ve değerlendirmek olan iç denetçiler; kurumlarına bu bağlamda güvence ve danışmanlık hizmeti sunmaktadırlar. Kurumlardaki iç denetim faaliyetinin şüphesiz en önemli ve ilk aşaması programlama/planlamadır. İç denetim birimleri/başkanlıkları kurumsal yapıları ve örgütlenme biçimlerine göre risk bazlı bir anlayışla yıllık programlar ve üç, beş yıl ya da daha farklı süreleri kapsayan denetim planları hazırlarlar. Öte yandan iç denetim birimleri/başkanlıkları kurumun örgüt hiyerarşisinde yer aldıklarından kendileri de iç kontrolden etkilenirler. Bu bağlamda iç denetim iç kontrolün etkililiğini değerlendirirken bir yandan da organik olarak organizasyonun iç kontrol sisteminden etkilenir. Bu bağlamda iç denetim plan/programları üzerinde iç kontrol sisteminin etkileri üzerinde durulması gereken bir konu olarak ortaya çıkar.

Bu makalede Türkiye'deki devlet üniversitelerindeki iç denetim birimleri özelinde iç kontrol sisteminin iç denetim programı üzerindeki etkileri ele alınmıştır. Çalışma kapsamında literatür taramasını takiben uygulanan anket, Fawzi Al Sawalqa ve Atala Qtish tarafından kaleme alınan "Internal Control and Audit Program Effectiveness: Empirical Evidence from Jordan" (Sawalqa & Qtish, 2012, s. 129-135) adlı çalışmada yer alan sorulardan yararlanılarak oluşturulmuştur. Bu bağlamda, çalışmada iç denetim programı üzerinde iç kontrol sisteminin etkisi, devlet üniversitelerindeki iç denetim birimlerinde görev yapan iç denetim birim başkanları ve iç denetçilere geliştirilen anketin uygulanması ile saptanmaya çalışılmış olup; bulguların analizi ve değerlendirilmesi "Sonuç" bölümünde sunulmuştur.

## 2. İç Kontrol Kavramı

Yönetimin temel fonksiyonlarından biri olan kontrol, organizasyonların hedeflerinin gerçekleşmesinde yönetim tarafından belirlenen yöntem ve araçları ifade eder. Her organizasyon faaliyetinin planlanması, örgütlenmesi, koordineli bir şekilde yürütülmesi ve sonunda kontrol edilmesi gerekir. Organizasyonun amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak politika ve yönetmelikler bütününe ifade eden kontrol, muhtelif kontrol noktalarını içeren ve prosedürlerde tanımlanan bir süreçtir (İbşiş & Çatıkkaş, 2012, s. 97) (Dabbağoğlu, 2009, s. 109-110).

Son yıllarda dünyada yaşanan gelişmeler, iş süreçlerindeki hızlı değişim ve rekabetçi yapı organizasyonlarda kontrol ve denetimin önemini artırmıştır. Yönetim biliminin kurucusu olarak bilinen Henri Fayol kontrolü, "her şeyin, verilen emirlere ve konulmuş kurallara uygun yapıp yapılmadığının gözetimi" şeklinde tanımlamaktadır. (Tosun, 1992, s. 279) Süreklilik gösteren bir yönetim fonksiyonu olan kontrol, planlamada tespit edilen amaçlarla, fiili sonuçların karşılaştırıldığı ve düzeltici faaliyetlerin yapıldığı, önlemlerin alındığı bir süreçtir.

İç kontrol ile ilgili küresel regülatör organizasyon olan The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 1992 yılında yayımladığı İç Kontrol – Bütünleşik Çerçevesine göre "genelde işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen; faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir" şeklinde tanımlanmıştır. COSO bu tanımı 2013 yılında güncellediği İç Kontrol-Bütünleşik Çerçevede "finansal raporlamanın güvenilirliği" ifadesi yerine "raporlamanın güvenilirliği" kavramını kullanarak daha da genişletmiştir (Cömert, 2016, s. 6-7).

İç kontrol kavramı dünyada yaşanan gelişmeye paralel olarak Türk kamu yönetimine 2003 yılında yayımlanan 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu bağlamında girmiştir. Belirtilen kanun çerçevesinde yürürlüğe konulan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar İlişkin Yönetmelikte iç kontrol; "idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan malî ve

diğer kontroller bütünü” olarak tanımlanmıştır. Tanımda geçen iç denetim kavramı ise 5018 sayılı Kanunda “İç 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 ifade edilmiştir.

İç kontrol ve iç denetim mevzuatta ve uygulamada birbiriyle ilişkili olgulardır. Denetçi, güvence verme ya da danışmanlık faaliyeti esnasında organizasyonun iç kontrollerinin yapısı ve de işleyişinden sağladığı bilgi ve belgelere göre hareket eder. Denetçi iç kontrollerin etkililiğini baz alarak denetim riskini belirler. Etkili bir iç kontrol sisteminin varlığı denetim işlemlerine –örneğin zaman tasarrufu sağlayarak- etkinlik kazandırır. Öte yandan iç denetim, iç kontroller ile ilgili değerlendirmelerde bulunarak organizasyon yönetimini bilgilendirmekte ve çeşitli önerilerde bulunmaktadır.

İç kontrolün önemi ve faydaları, mevcut iş süreçleri kapsamında; “hata ve hileyi tespit etmek, yasa dışı uygulamaları azaltmak, işletmelerin rekabet gücünü geliştirmek, veri kalitesini arttırmak, işletme altyapısını oluşturmayı desteklemek ve bağımsız denetim ücretlerini azaltmak” olarak sıralanabilir (Liu, 2005, s. 93).

- İç kontrol yukarıda sıralanan faydaları sağlamanın yanı sıra bazı sınırlamalara da sahiptir. Bu sınırlamalar, işletmenin hedeflerine mutlak ulaşılmasının sağlanması konusunda yönetim kurulu ve yönetimi engeller.
- İç kontrole ilişkin sınırlamaların temel nedenleri ise aşağıda sıralanan faktörlerden kaynaklanmaktadır (COSO, 2013, s. 9).
- İç kontrolün ön koşulu olarak ortaya koyulan hedeflerin kalitesi ve uygunluğu,
- Risklere cevap verme ve kontrolü ele alma konularındaki kararların maliyeti ve faydalarının da dikkate alınmasının gerekliliği,
- İki ya da daha fazla personelin gizli anlaşmasıyla kontrolün engellenebilmesi,
- Yönetimin iç kontrol kararlarını çiğneme/yok sayma gücünün olması.

İç kontrolün nitelikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Akyel, 2010, s. 84-85) (İSMMM, 2013, s. 18).

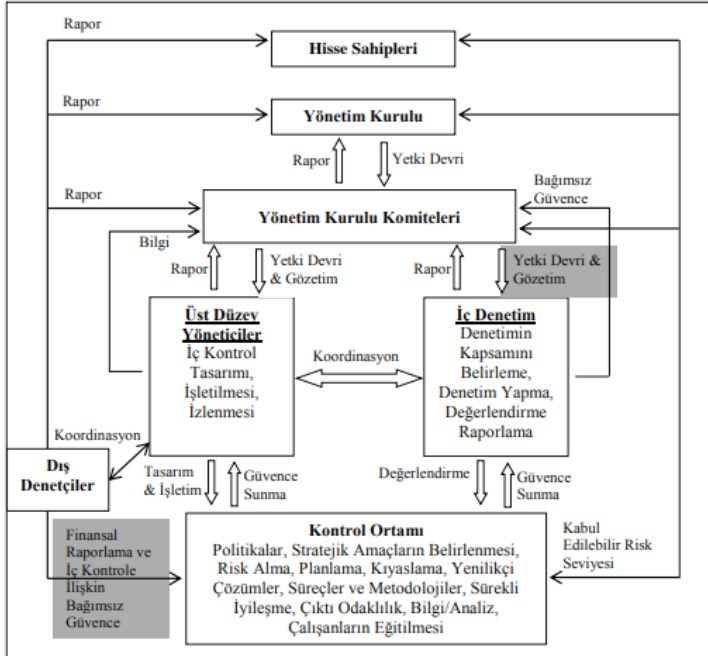
- **İç kontrol sistemi bir zorunluluktur:** İç kontrol süreçleri uygulanmanın amacı, riskin yönetilmesine yardımcı olmak dolayısıyla da işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır
- **İç kontrol sistemi işletmenin tüm faaliyetlerini kapsar:** İç kontrollerin adedi, niteliği ve tarzı, işletmenin tipine ve karşılaştığı risklere göre farklılık gösterir.
- **İç kontrol sistemi tamamlayıcı bir süreçtir:** İç kontrol tek bir olay ya da tek bir durum olmayıp, bir işletmenin faaliyetlerinin içine nüfuz eden bir dizi eylemdir. Bu eylemler bir işletmenin faaliyetleri boyunca süreklilik temelinde meydana gelirler.
- **İç kontrol sistemi hedeflere ulaşmayı kolaylaştırır:** Etkin bir iç kontrol sürecinde genel hedefler çok sayıda spesifik alt hedefler, fonksiyonlar, süreçler ve faaliyetler aracılığıyla gerçekleştirilir.
- **İç kontrol sisteminde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur:** Bir işletmenin neyi başarmaya çalıştığını gösteren asıl hedefler ile bu hedefleri gerçekleştirmesi için nelere ihtiyaç duyulacağını gösteren iç kontrol sistemi unsurları arasında doğrudan bir bağlantı vardır.
- **İç kontrol sistemi riskleri karşılamak için makul güvence sağlar:** İç kontrol, risklerin ortadan kaldırılmasına yardımcı olabilir ve misyonun yerine getirilmesi ile genel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda sadece makul güvence oluşturur.
- **İç kontrolün etkinliği ile ilgili sınırlar vardır:** Etkin bir iç kontrol sistemi ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne kadar iyi işlerse işlesin, işletmenin hedeflerini gerçekleştirmesi veya işletmenin varlığını sürdürmesi konusunda yönetime sadece makul güvence sağlayabilir; mutlak güvence sağlayamaz.
- **İç kontrol sistemi yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilir:** Yönetim ve her düzeydeki personel işletmenin misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan iç kontrol sürecine müdahil olmak durumundadır. Uygun ve etkin bir iç kontrol sisteminin yapısının kurulması için gerekli unsurların bulunmaması durumunda, iç kontrolün amaçlarına ulaşması söz konusu olmayacaktır.

İç kontrol sistemini esas amaçlarına ulaştıracak kontrol önlem ve yöntemleri, üst yönetim tarafından işletme faaliyetlerinin en küçük birimi olan işlemler bazında belirlenerek, uygulamaya konulur. Kontrol önlem

ve yöntemleri işletmelerde hata ve hilelerin oluşabileceği risk noktalarında oluşturulur. Yeterli ve etkin kontrol önlem ve yöntemi bulunmuyorsa işletmenin işlemlerden, faaliyetlerden zarar görme olasılığı da artar. Bu durum aynı zamanda işletmenin operasyonlarının verimliliğini ve etkinliğini de azaltabilir (Kıracı, 2003, s. 75).

İç kontrol sisteminin genel işleyişi, sistemdeki raporlama ve yetki devri akışları ile iç ve dış ilgili taraflara düşen görev ve sorumluluklar aşağıda yer alan Şekil 1'de özetlenmektedir. Bahsi geçen Şekil aşağıdan yukarıya doğru okunduğunda, kontrol ortamı, yönetim kurulu tarafından ortaya konulan strateji ve politikalar ile kabul edilebilir risk seviyesinin üstüne çıkılmayacağına dair yönetime güvence sunmak üzere geliştirilen bir takım kontrol faaliyetlerini içerdiği görünmektedir. Üst yönetim, iç kontrol sürecinin tasarımından, kurulmasından ve gözetiminden sorumludur; iç denetçiler sistem ve süreçlerin değerlendirilmesinden sorumludur. Sistemdeki raporlama ve yetki devirlerinin açık olması, sorumlulukların netleşmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Erdoğan, 2009, s. 41).

**Şekil 1:** İç Kontrol Sisteminin İşleyişi



**Kaynak:** Steven J. Root, Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance, New York: John Wiley&Sons Inc., 1998, s. 224'ten Aktaran: Simay Erdoğan, İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi, Ankara: DPT Uzmanlık Tezleri Yayın No: 2799, 2009, s. 42.

### 3. Literatür Taraması

İç denetim programı üzerinde iç kontrol sisteminin etkisi ile ilgili literatür taraması sonucu tespit edilen çalışmalar aşağıdadır:

Bu makalenin konusuna benzer şekilde Fawzi Al Sawalqa ve Atala Qtish tarafından kaleme alınan "Internal Control and Audit Program Effectiveness: Empirical Evidence from Jordan" adlı 2012 tarihli çalışmada; iç kontrolün üç bileşeni olan kontrol ortamı, risk değerlendirmesi ve kontrol faaliyetleri ile Ürdün'deki denetim programının etkinliği arasındaki ilişki incelenmiştir. "Denetim programının etkinliğinde, iç kontrol sisteminin farklı bileşenleri katkıda bulunur mu?" sorusunu cevaplandırmayı hedefleyen Sawalqa ve Qtish çalışmalarında, 43 dış denetçiye uyguladıkları anket sonucunda, çeşitli kısıtlara rağmen risk değerlendirme bileşeninin denetim programına önemli ölçüde katkı sağladığını buna karşılık diğer iki bileşenin denetim programı üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını ortaya koymuşlardır (Sawalqa & Qtish, 2012, s. 129-135). Çalışmamızda ise iç kontrolün beş bileşeni ile denetim programının etkililiği arasındaki ilişki incelenmiştir.

"Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business" adlı çalışmalarında Theofanis Karagiorgos, George Drogalas ve Nikolaos Giovanis, Yunan otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin beş bileşeni ile iç denetimin performansı arasındaki etkileşimi ele almış ve yaptıkları ampirik çalışmada iç kontrol sisteminin tüm bileşenlerinin, iç denetimin etkinliği ve başarısı açısından hayati öneme sahip olduğu sonucuna varmışlardır. Bahsi geçen çalışmanın ayrıca iç kontrol sisteminin bileşenlerinin, iç denetimin performansını nasıl geliştirebildiğini daha iyi anlayabilmede sonraki çalışmalara rehberlik edeceği de ifade edilmiştir (Karagiorgos, Drogalas, & Giovanis, 2011, s. 19-35).

Linda S. Mc Daniel "The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance" başlıklı makalesiyle denetim uygulamalarında zaman baskısının iç denetçilerin performansı üzerindeki etkisi üzerinde durmakta ve ampirik araştırma sonucunda artan zaman baskısının denetim etkililiğini azalttığı sonucuna varmaktadır (Daniel, 1990, s. 267-280).

## 4. Uygulama

### 4.1. Araştırmanın Amacı ve Gereçesi

Hizmet ürünlerinin gerek doğrudan eğitim ve öğretime ilişkin bulunması gerekse çok çeşitli olması nedeniyle devlet üniversitelerinde faaliyet süreçleri ve yönetim fonksiyonları ayrı ayrı büyük önem taşımaktadır. Bu özellikleri ve günümüzde eğitim çıktılarına olan talebin her geçen gün tüm yönleri ile arttığı dikkate alındığında, devlet üniversitelerinin etkin ve verimli işleyişleri üzerine çalışma yapılmasının önem kazandığı düşünülmektedir. Teknoloji ve iletişimle birlikte, tüm sektörlerde olduğu gibi hızlı bir gelişim ve değişim yaşayan bu kurumlarda, iç kontrol sistemlerinin öneminin arttığı, bu çerçevede iç kontrol sistemlerinin denetim programlarının etkinliği üzerindeki rolü de dikkate alınarak, çalışmanın bu alanda gerçekleştirilmesi ve sürece değer katacak sonuçlara ulaşılması hedeflenmiştir.

### 4.2. Araştırmanın Örnekleme, Varsayımlar ve Kısıtlar

Çalışmada, Türkiye'deki devlet üniversitelerinde iç denetim birim başkanı veya iç denetçi olarak çalışan kişilerin tamamı anakütle olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda hazırlanan anket 15 Ocak 2018 ile 15 Şubat 2018 tarih aralığında e-posta yoluyla toplam 190 kişiye gönderilmiş fakat 165 geri dönüş sağlanmıştır. Veri girişi esnasında dönüş sağlayan 10 kişinin yanıtı anket sorularının çoğuna cevap vermemesi dolayısıyla analiz dışı bırakılmıştır. Uygulama 155 cevap için gerçekleştirilmiştir.

Katılımcıların soruları yanıtlarken gerçek duygu ve düşünceleri ile hareket ettikleri; istekli oldukları, doğru ve eksiksiz biçimde yanıtladıkları kabul edilmiştir. İlaveten yanıt verirken kavramları gerçek anlamıyla anladıklarından hareket edilmiş ve ortaya çıkabilecek kavramsal yanılgılar göz ardı edilmiştir. Anketin internet üzerinde kaldığı bir ay boyunca bazı denetçilerin ankete katılmamaları bir kısıt olarak değerlendirilebilir.

### 4.3. Veri Toplama Aracı ve Yöntemi

Çalışma deneysel olmayan nitel araştırma tasarımına sahiptir ve yapılaş yöntemine göre tarama modelidir. Araştırmada, örneklemeden verilerin toplanması bakımından survey modeli (saha taraması) kullanılmıştır. Örneklemeden veri toplamada ise, deneklerin görüşlerinin yazılı olarak alındığı bir veri toplama tekniği olan anket tekniği kullanılmıştır. Anket kapsamlı bir literatür taraması sonucunda geçerlilikleri ve güvenilirlikleri daha önce gerçekleştirilen çalışmalarda onaylanmış ölçekler kullanılmak suretiyle hazırlanmıştır.

Ankette yer alan sorular Dana R. Hermanson arkadaşlarının "How Effective are Organizations' Internal Control? Inside Into Specific Internal Control Elements" (Hermanson, Smith, & Stephens, 2012), Fawzi Al Sawalqa ve Atala Qtish'in "Internal Control and Audit Program Effectiveness: Empirical Evidence from Jordan" (Sawalqa & Qtish, 2012), Theofanis Karagiorgos'un "Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business" (Karagiorgos, Drogalas, & Giovanis, 2011), Linda S. McDaniel'in "The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance" (Daniel, 1990), T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün "Kamu İç Kontrol Rehberi (T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2014) çalışmalarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Ankete cevap verenlerin, ankette yer alan 14 ifadeye katılma ya da katılmama durumlarını yansıtmak üzere 1= "Kesinlikle katılmıyorum" ile "5=Kesinlikle katılıyorum" arasında değerler içeren 5'li Likert Cevap Ölçeğinde (Likert, 1932, s. 55) belirtmeleri istenmiştir.

#### **4.4. Araştırmanın Yöntemi**

Geliştirilen ölçek sonucu edinilen veri matrisi IBM SPSS 22.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmada ilk olarak demografik bilgiler başlığı altında iç denetçiler hakkında genel bilgilere ilişkin sıklık dağılım tabloları sunulmuştur. Ardından ölçek dağılımı ele alınmış, güvenilirliği ve geçerliliği değerlendirilmiştir. Son olarak hipotezlerin test edilmesi için açıklayıcı faktör analizi (AFA) yapılmış; elde edilen faktörlere korelasyon ve regresyon analiz uygulanarak ilişkiler belirlenmiştir.

#### **4.5. Araştırmanın Hipotezleri**

Çalışmada Kontrol Ortamı (KO), Risk Değerlendirme (RD), Kontrol Faaliyetleri (KF), Bilgi ve İletişim (Bİ), İzleme (İZ), Denetim Programlarının Etkinliği (DPE) boyutlarına yönelik olarak geliştirilen hipotezlere Tablo 1'de yer verilmiştir.

**Tablo 1:** Araştırmanın Hipotezleri

H	Yol	Hipotez
H1	KO→DPE	Kontrol Ortamının (KO) Denetim Programlarının Etkinliği (DPE) üzerinde olumlu yönde etkisi vardır.
H2	RD→DPE	Risk Değerlendirmesinin (RD) Denetim Programlarının Etkinliği (DPE) üzerinde olumlu yönde etkisi vardır.
H3	KF→DPE	Kontrol Faaliyetlerinin (KF) Denetim Programlarının Etkinliği (DPE) üzerinde olumlu yönde etkisi vardır.
H4	Bİ→DPE	Bilgi ve İletişimin(Bİ) Denetim Programlarının Etkinliği (DPE) üzerinde olumlu yönde etkisi vardır.
H5	İZ→DPE	İzlemenin (İZ) Denetim Programlarının Etkinliği (DPE) üzerinde olumlu yönde etkisi vardır.

#### 4.6. Bulgular ve Yorumlar

Anketin güvenilirlik düzeyi; Cronbach-Alpha(CA) = 0.926, Parelel = 0.917, Strict = 0.921 olarak ölçülmüştür. Güvenilirlik kriterlerinin her biri %70 değerini aştığı için, anketin başarılı ve tutarlı olduğu, edinilecek sonuçların gerçekleri yansıtacağı ortaya konulmuştur. Anketin birinci bölümünde yer alan iç denetçilere yönelik genel bilgiler için elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

**Tablo 2:** Ankete Yönelik Demografik Soruların Yüzde Dağılımı

Yaş	N	%
30'dan Az	1	.6
30-40 Arası	48	31.0
41-50 Arası	59	38.1
50'den Fazla	47	30.3
Toplam	155	100.0
Cinsiyet	N	%
Kadın	26	16.8
Erkek	129	83.2
Toplam	155	100.0
Eğitim düzeyi	N	%
Lisans	105	67.7
Yüksek Lisans	48	31.0
Doktora	2	1.3
Toplam	155	100.0
Meslek süresi	N	%
5 Yılda Az	6	3.9
5-10 Yıl Arası	5	3.2
11-20 Yıl Arası	66	42.6

20 ve Üstü	78	50.3
Toplam	155	100.0
İç denetçi çalışma süresi	N	%
5 Yılda Az	51	32.9
5-10 Yıl Arası	46	29.7
10 Yılda Fazla	58	37.4
Toplam	155	100.0
Çalışılan üniversitede iç denetçi çalışma süresi	N	%
5 Yılda Az	63	40.6
5-10 Yıl Arası	42	27.1
10 Yılda Fazla	50	32.3
Toplam	155	100.0
Unvan	N	%
İç Denetçi Birim Başkanı	37	23.9
İç Denetçi	118	76.1
Toplam	155	100.0

Ankete cevap veren iç denetçilerin %6'sı 30 yaş altı, %31'i 30-40 yaş, %38,1'i 41-50 yaş, %30,3'ü 50 yaş ve üstüdür. Yanıtlayıcıların %16,8'i kadın, %83,2'si erkektir. Eğitim düzeyleri; %67,7 lisans, %31 yüksek lisans, %1,3 doktora olarak belirlenmiştir. Meslek süreleri; %3,9 5 yıldan az, %3,2 5-10 yıl arası, %42,6 11-20 yıl arası ve %50,3 20 yıl ve üzeri biçimindedir. İç denetçi çalışma süreleri; %32,9 5 yıldan az, %29,7 5-10 yıl arası, %37,4 10 yıldan fazla olarak belirlenmiştir. Çalışılan üniversitede iç denetçi olarak çalışma süreleri; %40,6 5 yıldan az, %21,7 5-10 yıl arası, %32,3'ü 10 yıl üzeri biçimindedir. Görüşülen kişilerin %23,9'u iç denetçi birim başkanı, %76,1'i iç denetçi pozisyonundadır.

İç kontrolü oluşturan bileşenler ile ilgili soruların tasnif edilmesinden oluşan -izleyen bölümde gerçekleştirilen faktör analizi yer alan ölçek dağılımı aşağıda gösterildiği gibidir.

**Tablo 3:** Ölçeğe Yönelik Cevap Dağılımı

<b>FAKTÖR 1: KONTROL ORTAMI</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>ortalama±ss</b>		
Soru 1: Üniversitenin etik ilkelere bağlılığı, üst yönetim tarafından çalışanlara hem sözlü hem de eylemsel olarak iletilir.	7,7	29,0	18,7	38,7	5,8	3,06	±	1,10
Soru 2: Üniversitenin organizasyonel yapısı görevler ayrılığı ilkesine dayanmaktadır.	4,5	20,0	14,8	51,6	9,0	3,41	±	1,04
<b>FAKTÖR 2: RİSK DEĞERLENDİRME</b>								
Soru 3: Üniversitenin hedefleri sorumlu personel tarafından kolay anlaşılabilir niteliktedir.	3,2	29,0	25,8	40,6	1,3	3,08	±	0,93
Soru 4: Üniversitenin iç kontrol sistemi, kurum hedeflerine ulaşılmasına mani olacak engelleri (hile dahil) bertaraf edecek biçimde tasarlanmıştır.	5,8	38,7	32,9	21,3	1,3	2,74	±	0,90
<b>FAKTÖR 3. KONTROL FAALİYETLERİ</b>								
Soru 5: Uygun politika ve prosedürler üniversitenizin bütün süreçlerinin her biri için geliştirilmekte ve uygulanmaktadır.	3,2	35,5	24,5	35,5	1,3	2,96	±	0,94
Soru 6: Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı birimlerin yöneticileri risklere karşı gerekli önlemleri alamamaktadır.	1,3	25,8	14,8	51,0	7,1	3,37	±	0,98
<b>FAKTÖR 4: BİLGİ VE İLETİŞİM</b>								
Soru 7: Üniversitede, gelişen bilgi ihtiyaçlarını belirleme mekanizmaları yeterince mevcut değildir.	1,9	29,7	21,3	43,9	3,2	3,27	±	0,89
Soru 8: Bilgi iletişim ağı üniversitenin amacına yönelik ve işlevsel olarak tasarlanmıştır.	1,3	23,9	23,2	49,7	1,9	3,27	±	0,78
<b>FAKTÖR 5: İZLEME</b>								
Soru 9: Yönetim, iş ve işlemler için performans izleme sistemi oluşturmuştur.	9,7	57,4	16,1	15,5	1,3	3,01	±	1,10
Soru 10: Periyodik olarak kontrollerin işleyişi ve genel etkinliği yeterince gözden geçirilmektedir.	0,6	24,5	14,8	56,8	3,2	2,41	±	0,91
<b>FAKTÖR 6: DENETİM PROGRAMININ ETKİNLİĞİ</b>								
Soru 11: Süreçlerin denetimi sırasında "bireysel çalışma planı" gerek görüldüğünde revize edilmektedir.	1,3	7,7	9,7	66,5	14,8	2,62	±	1,07
Soru 12: Saha çalışmasında yer alan örneklem sayısı azaldıkça, denetim programının etkinliği artmaktadır.	11,0	47,1	14,8	23,2	3,9	2,64	±	1,08

Soru 13: Bireysel çalışma planında denetçi üzerindeki zaman baskısı arttıkça denetim etkinliği azalmaktadır.	-	16,1	5,2	71,6	7,1	3,70	±	0,82
Soru 14: Bireysel çalışma planında test edilecek unsurların sayısı azaldıkça, denetim programının etkinliği artmaktadır.	5,8	38,1	11,0	40,0	5,2	3,01	±	1,10
<b>GENEL ORTALAMA</b>	3,03±0.35							

Ölçeğe verilen cevaplar genel ortalaması 3,03 olarak elde edilmiştir.

### Açıklayıcı Faktör Analizi

Faktör analizi, birbiriyle ilişki halindeki p tane değişkeni bir araya getirerek az sayıda ilişkisiz ve kavramsal olarak anlamlı yeni değişkenler (faktörler, boyutlar) bulmayı, keşfetmeyi amaçlayan çok değişkenli bir istatistiktir (Büyüköztürk, Çakmak, Akgün, Karadeniz, & Demirel, 2012). Ölçeklere yönelen açıklayıcı faktör analizinde ilk olarak verilerin faktör analizine uygunluk durumu değerlendirilmiştir. Bu noktada veri seti Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliğinin -iyi düzey olan- 0.70 değerinin üzerinde ve 0.915 bulunmuştur. Analize tabi olan değişkenlerin tutarlılıklarını ölçen Bartlett küresellik testi istatistik olarak anlamlı ( $\chi^2 = 2645,03$  ve  $p = .000$ ) bulunmuş; açıklayıcı faktör analizinde kullanılacak örneklemin yeterli olduğu ve ölçekte yer alan ifadelerin iç tutarlığının sağlandığı görülmüştür.

Veri setinin uygunluğunun yapılan testlerle onaylanmasından sonra faktör yapısının ortaya konulması amacıyla faktör tutma yöntemi olarak varimax döndürme metodu ve temel bileşenler analizi yöntemi uygulanmıştır. Toplam varyansın %77,3'ünü açıklayan 6 faktörlük bir yapı belirlenmiştir. Faktör analizi sonucunda çıkarım sütununda değeri 0,20'un altında kalan soru bulunmadığı için önerme dışarıda bırakılmamıştır.

**Tablo 4:** Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

<b>FAKTÖR 1: KONTROL ORTAMI</b>	<b>Açıkladığı varyans: 19,6</b>	<b>Cronbachalpha (CA):0.91</b>
	<b>Faktör yükü</b>	<b>Madde Silinirse CA</b>
Soru 1: Üniversitenin etik ilkelere bağlılığı, üst yönetim tarafından çalışanlara hem sözle hem de eylemsel olarak iletilir.	0.58	0.90
Soru 2: Üniversitenin organizasyonel yapısı görevler ayrılığı ilkesine dayanmaktadır.	0.70	0.87
<b>FAKTÖR 2: RİSK DEĞERLENDİRME</b>	<b>Açıkladığı varyans: 17,2</b>	<b>Cronbachalpha (CA):0.90</b>
	<b>Faktör yükü</b>	<b>Madde Silinirse CA</b>
Soru 3: Üniversitenin hedefleri sorumlu personel tarafından kolay anlaşılabilir niteliktedir.	0.64	0.89
Soru 4: Üniversitenin iç kontrol sistemi, kurum hedeflerine ulaşılmasına mani olacak engelleri (hile dahil) bertaraf edecek biçimde tasarlanmıştır.	0.31	0.90
<b>FAKTÖR 3. KONTROL FAALİYETLERİ</b>	<b>Açıkladığı varyans: 14,8</b>	<b>Cronbachalpha (CA):0.92</b>
	<b>Faktör yükü</b>	<b>Madde Silinirse CA</b>
Soru 5: Uygun politika ve prosedürler üniversitenizin bütün süreçlerinin her biri için geliştirilmekte ve uygulanmaktadır.	0.48	0.91
Soru 6: Personel sayısının yetersizliği nedeniyle görevler ayrılığı ilkesinin tam olarak uygulanmadığı birimlerin yöneticileri risklere karşı gerekli önlemleri alamamaktadır.	0.55	0.88
<b>FAKTÖR 4: BİLGİ VE İLETİŞİM</b>	<b>Açıkladığı varyans: 10.4</b>	<b>Cronbachalpha (CA):0.91</b>
	<b>Faktör yükü</b>	<b>Madde Silinirse CA</b>
Soru 7: Üniversitede, gelişen bilgi ihtiyaçlarını belirleme mekanizmaları yeterince mevcut değildir.	0.62	0.84
Soru 8: Bilgi iletişim ağı üniversitenin amacına yönelik ve işlevsel olarak tasarlanmıştır.	0.78	0.89
<b>FAKTÖR 5: İZLEME</b>	<b>Açıkladığı varyans: 9,7</b>	<b>Cronbachalpha (CA):0.90</b>
	<b>Faktör yükü</b>	<b>Madde Silinirse CA</b>
Soru 9: Yönetim, iş ve işlemler için performans izleme sistemi oluşturmuştur.	0.83	0.87
Soru 10: Periyodik olarak kontrollerin işleyişi ve genel etkinliği yeterince gözden geçirilmemektedir.	0.72	0.90

FAKTÖR 6: DENETİM PROGRAMININ ETKİNLİĞİ	Açıkladığı varyans: 5.6	Cronbachalpha (CA):0.92
	Faktör yükü	Madde Silinirse CA
Soru 11: Süreçlerin denetimi sırasında "bireysel çalışma planı" gerek görüldüğünde revize edilmektedir.	0.87	0.86
Soru 12: Saha çalışmasında yer alan örneklem sayısı azaldıkça, denetim programının etkinliği artmaktadır.	0.74	0.91
Soru 13: Bireysel çalışma planında denetçi üzerindeki zaman baskısı arttıkça denetim etkinliği azalmaktadır.	0.81	0.87
Soru 14: Bireysel çalışma planında test edilecek unsurların sayısı azaldıkça, denetim programının etkinliği artmaktadır.	0.88	0.90

Elde edilen faktörlere ilişkilerin belirlenmesi amaçlı korelasyon ve regresyon analizi uygulanmıştır.

#### 4.6.2. Regresyon analizi sonuçları

**Tablo 5:** Regresyon Analizi Tahmin Sonuçları

Bağımlı değişken: Denetim programlarının etkinliği				
Bağımsız Değişkenler	Katsayı	St. hata	t istatistiği	p(anamlılık)
Sabit	0.226128	0.070027	3.229146	0.0015*
Kontrol ortamı	0.551903	0.074263	7.431732	0.0000*
Risk değerlendirme	0.135083	0.075539	1.788249	0.0758
Kontrol faaliyetleri	0.487613	0.065612	7.431732	0.0000*
Bilgi ve iletişim	0.045175	0.070718	0.638808	0.5239
İzleme	0.301942	0.073412	4.113002	0.0001*
R <sup>2</sup> = 0,559, Düzeltilmiş R <sup>2</sup> = 0,547, F <sub>hesap</sub> =39,28 F <sub>anamlılık</sub> =0,000, Harvey test (p) = 0,163, LM test (p)= 0,139, Jarque-Bera (p)=0,166				

\*0,05 için anlamlı değişken

Tablo 5'den görüleceği üzere; her regresyon için varsayımların testleri (diagnostik testler) uygunluk göstermiş, otokorelasyon ve heteroskedasite problemleri olmadığı için sonuçlar yorumlanabilir özellikte elde edilmiştir. Çoklu doğrusal bağlantı için VIF kriterlerine bakılmış, sorun olmadığı belirlenmiştir. Hata payları normal dağılımlıdır.

Modelin bağımsız değişkenleri bağımlı değişken olan denetim programlarının etkinliği değişkenini %55,9 açıklamaktadır. "Risk değerlendirme" ve "bilgi-iletişim" bileşenleri ile denetim programlarının etkinliği arasında anlamlı bir ilişki yoktur. Buna karşılık kontrol ortamı dene-

timin etkinliğini %55 arttırmakta, kontrol faaliyetleri %48 arttırmakta, izleme %30 arttırmaktadır. Yüksek etki kontrol ortamı değişkeninden, düşük etki izleme değişkeninden kaynaklıdır.

Sonuç itibarıyla, regresyon analizi sonuçlarının da bir önceki bölümde korelasyon analizi sonuçları ile aynı paralelde olduğu gözlenmektedir.

## 5. Sonuç

Devlet üniversitelerindeki iç kontrol sistemi bileşenlerinin iç denetim programı üzerindeki etkinliğini değerlendirmeyi amaçlayan çalışmada, iç denetim birimlerine yöneltilen anket bulgularından hareketle ve öz itibarıyla bileşenlerin bir bölümü itibarıyla anlamlı ilişki bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Uygulanan anket, iç kontrol sisteminin beş bileşeni ilgili olarak yer verilen sorulardan oluşmaktadır. Çalışılan ölçeğin dağılımı incelendikten sonra güvenilirliği değerlendirilmiş olup, hipotezlerin testi için faktör analizi uygulanarak, elde edilen faktörlere korelasyon ve regresyon analizi uygulanmıştır. Bu çerçevede belirlenmeye çalışılan ilişkilerden hareketle, iç kontrol sistemi bileşenlerinden, "kontrol ortamı", "kontrol faaliyetleri" ile "izleme" bileşenleri itibarıyla anlamlı ilişki tespit edilirken, "risk değerlendirme" ile "bilgi ve iletişim" bileşenlerinin denetim programı etkinliği üzerinde anlamlı bir ilişkiye sahip görünmediği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Bu sonuçların, iç denetim birimlerinin yaklaşımı itibarıyla, devlet üniversiteleri iç kontrol sistemlerinin "risk değerlendirme" ile "bilgi ve iletişim" değişkenleri itibarıyla zayıflığına işaret ettiği değerlendirilmiştir. Çünkü denetim programlarının etkinliğinde tüm aşamalar önemli bulunmakla birlikte, iç kontrol sisteminin iki bileşeni itibarıyla zayıflıkların söz konusu olması nedeniyle denetim programının tasarım aşaması itibarıyla olumsuz yönde etkileneceği düşünülmektedir.

Bu sonuçlar aynı zamanda devlet üniversitelerinde her birim özelinde yönetim süreçlerinin tüm fonksiyonlarının etkinliğinin irdelenmesi gereğine işaret etmektedir. Çünkü yönetim süreçlerinde planlama – kontrol döngüsü itibarıyla organizasyon, koordinasyon ve yürütme fonksiyonlarına yönelik risk değerlendirmelerinin, gelecek dönemlere ilişkin denetim programlarının hazırlanmasında anahtar rolü olduğu düşünülmektedir. Şüphesiz bu bağlamda bilgi ve iletişim değişkenlerinin ve geri bildirimlerin etkinliğinin de önemli role sahip olduğu değerlendirilmektedir.

Bu çalışma kısıtları da değerlendirilmek suretiyle, bundan sonra yapılacak araştırmalarda, gerek iç kontrol sistemlerinin farklı bileşenleri gerekse iç denetim programlarının etkinliği itibarıyla, farklı örneklem hedeflerinin belirlenmesinin önem taşıdığı değerlendirilmektedir.

## Kaynakça

- Akyel, R. (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17(1), 83-98.
- Büyükköztürk, Ş., Çakmak, E. K., Akgün, Ö. E., Karadeniz, Ş., & Demirel, F. (2012). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri* (13 b.). Ankara: Pegem Yayınları.
- COSO. (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. 07 10, 2019 tarihinde <http://www.coso.org> adresinden alındı
- Cömert, N. (2016, June). İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review*, 1(1), 1-20.
- Dabbağoğlu, K. (2009). İç Kontrol Sistemi. *Jurnal of Qafqaz University*(26), 109-115.
- Daniel, L. S. (1990). The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance. 28(2), 267-285.
- Erdoğan, S. (2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi, DPT Uzmanlık Tezleri Yayın No: 2799. Ankara.
- Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2012). How Effective Are Organizations’ Internal Control? Inside Into Specific Internal Control Elements. *American Accounting Association*, 6(1), A31-A50.
- İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012, Nisan-Haziran ). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi* (85), 95-121.
- İSMMMÖ. (2013). *KOBİ’lerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler*. İstanbul: İSMMMÖ Yayınları.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., & Giovanis, N. (2011). Evaluation of the Effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business. 4(1), 19-34.
- Kıracı, M. (2003, Aralık). Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-78.
- Likert, R. (1932). A Technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*, 22(140), 5-55.
- Liu, T. (2005). The Case Analysis on Failures of Enterprise Internal Control in Mainland China. *Journal of American Academy of Business, Cambridge*, 7(1), 92-99.
- Sawalqa, F. A., & Qtişh, A. (2012). Internal Control and Audit Program Effectiveness. Empirical Evidence from Jordan. *International Business Research*, 5(9), s. 128-137.

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (2014). Kamu İç Kontrol Rehberi – versiyon 1.0. 1-124.

Tosun, K. (1992). *İşletme Yönetimi* (6 b.). İstanbul: Savaş Yayınları.