



KAMU VE ÖZEL SEKTÖR YÖNETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd.Doç.Dr. Duygu ANIL KESKİN
İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi İşletme Bölümü

ÖZET: Kurumların, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen kurumsal amaç ve hedeflerle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler, iç kontrol sistemi çerçevesinde değerlendirilmektedir. Sistemin etkin işleyebilmesini sağlamaya yönelik yasa ve düzenlemeler, kurumlara değer katarak, risklerin belirlenmesini ve engellenmesini sağlayacak tedbirlerin alınmasına olanak tanımaktadır.

ANAHTAR KELİMELEER: İç kontrol, risk, İç kontrol standartları, kontrol öz değerlendirme, yönetsel ve finansal kontrol.

GİRİŞ

Günümüz koşullarında işletmelerin etkin yönetilebilmesi, uzun sürede kendilerine avantaj sağlayacak bir konum belirlemelerini ve bu konuma ulaşabilecek gelecek planlarının oluşturulmasını gerektirmektedir. Son dönemlerde stratejik yönetim kavramı ile açıklanan bu yeni yönetsel süreç; vizyon, misyon, amaç, strateji, politika ve prosedürlerin tanımlanıp, belirlenmesinden oluşmaktadır (Wheelen,1998,s.3).

İşletmenin ve çalışanların ayrı ayrı amaçları söz konusudur. Ancak hem işletmenin hem de işletme sistemi içinde bulunan herkesin amacını ayrı ayrı gerçekleştirebilmesi çoğu zaman mümkün değildir. Kişisel amaçların gerçekleştirilmesi, çalışanların katılımıyla saptanacak genel işletme amaçlarının birlikte belirlenmesine bağlıdır.

Strateji oluşturma sürecinde kullanılan bir yaklaşım; çalışanların katılımı ile yöntem ve mekanizmaları belirlenen; amaçların gerçekleştirilmesinde yol gösteri-

ci nitelikte olan strateji haritaları modelidir. Strateji haritaları, işletmeler açısından tipik yol haritasıdır ve gerektiği gibi uygulanabildiğinde, işletmelere değer katma potansiyeline sahip bir sistematik önermesi vardır (Kaplan,2005). Özel ve kamu sektörleri için uygulanabilecek bu strateji haritaları, özellikle departmanlar bazında gerçekleştirilen katılımcı anlayışla belirlenen stratejiler, üst yönetimin de desteği ile işletme bütününde sinerji yaratarak işletmelere değer katmaktadır. Tüm çalışanlarca bilinen ve ortak yaratılan stratejiler, amaca hizmet etmeyi kolaylaştırmakta ve başarılı uygulamalar sağlamaktadır.

“İç kontrol faaliyetinin önemli bir özelliği de risk esaslı olarak gerçekleştirilmesidir.

Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir”

Özel sektör kuruluşları tarafından yoğun olarak kullanılan iç denetim faaliyeti, son yıllarda kamu iç mali kontrol sistemlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verebilirliğin ve finansal şeffaflığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir. Ülkemizde de iç denetim kavramı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yer almaktadır.

Yapılandırılan yasal düzenlemelerle zorunlu olarak işletilmesi ve değerlendirilmesi gereken “iç kontrol sistemi”, bu çalışmada, özel ve kamu sektörü genelinde öncelikli olarak kavramsal açıdan tanımlanacaktır. Ayrıca sistemin ilkeleri ve unsurları da değerlendirilecektir. Çalışmanın son kısmında, Kamu İç Kontrol Standartları genel şartları içerisinde belirtilen “İç Kontrol Sisteminin” değerlendirilmesi zorunluluğu ve uygulama süreci, uluslararası standartlarla da öneri olarak sunulan “Kontrol Öz Değerlendirme” tekniği özelinde açıklanacaktır.

İÇ KONTROL KAVRAMI

Kontrol, mevcut iş başarısının ölçülmesi ve bu başarının belirlenen hedefleri gerçekleştirme olasılığının saptanmasıdır (Can, Tuncer,1991,s.161). İşletmelerin belirlenen amaçlara ulaşması amacıyla yönetimin almış olduğu önlemler ve uyguladığı politiklardır.

İç kontrol, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve hükümet programlarının istenilen sonuçlara ulaşması; bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen kurumsal amaç ve hedeflerle uyumlu olması; programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması; güvenilir ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler bütünüdür (www.bumko.gov.tr).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda “iç kontrol”, kavramsal olarak, idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetlerin düzenli, etkili, ekonomik ve verimli şekilde yürütülmesini; varlık ve kaynakların korunmasını; muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını; mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu çerçevede ayrıca 26 Aralık 2007 tarih ve 26738 sayı ile Maliye Bakanlığı'nca Resmi gazetede 18 adet “ Kamu İç Kontrol Standart”ları da yayınlanmıştır.

İç kontrol işletmenin;

- Yasalara, düzenlemelere ve yönetimin politikalarına uyulması,
- Düzenli, verimli, etkili ve tutumlu faaliyetlerin teşvik edilmesi ve planlanmış çıktılarının gerçekleştirilmesi,
- Yolsuzluğa, israfa, suiistimale ve kötü yönetime karşı kaynakların korunması,
- Organizasyonun hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünler ve hizmetler sunulması,
- Güvenilir finansal ve yönetim bilgileri üretilip bunun sürdürülmesi ve düzenli raporlar aracılığıyla



bu verilerin tarafsız biçimde ve tam zamanlı açıklanması,

- İşletme varlıklarının korunması,

Hususlarında makul bir güvence sağlanmasına katkıda bulunan bir süreçtir (Türedi,s.148).

İç kontrol sisteminin kurulması sürecinde risk ve maliyet faktörleri göz önünde bulundurulmalıdır. İşletmeler, faaliyetlerini sürdürürlerken hem finansal hem de muhasebe riskleri ile karşı karşıyadırlar. İşletmelerin büyüklüğü; faaliyet gösterdikleri sektör; sahip oldukları varlıkların türü; işletme sahiplerinin işletme üzerindeki ilgileri, hem yönetsel hem de muhasebe riskini etkileyen faktörlerdir. İç kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi, geliştirilmesi ve değerlendirilmesi sürecinde işletmenin yaptığı harcamalar, iç kontrol sisteminin maliyetidir. Sistemin uygulaması sürecinde katlanılan maliyet hiçbir zaman sağlayacağı faydayı aşmamalıdır.

YÖNETSEL KONTROL - MUHASEBE KONTROLÜ

İç kontrol sürecini yönetsel ve muhasebe kontrolü olarak ikiye ayırarak incelemekte fayda vardır. Yönetsel kontrol; finansal kayıtlarla doğrudan ilişkisi olmayan, güvenilir bilgi sağlanması; varlıkların ve kayıtların korunması; verimliliğin ve etkinliğin artırılması ve belirlenmiş politikalara bağlılığı özendirme amacıdadır. İyi organize edilmiş örgütsel plan çerçevesinde, yönetime etkin karar alma amacıyla zamanında ve güvenilir bilgi akışı sağlanmalıdır. İşletme varlıklarının gerek amaç dışı kullanımının, gerekse çalınma ve kaybolma durumlarının önlenmesi için gerekli tedbirlerin önleyici ve düzeltici olarak alınması gerekmektedir. Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin sağlanması sürecinde alınması gereken kontrol önlemleri söz konusudur. Sistemin yürütülmesi sorumluluğuna sahip olan yönetimin belirlenen amaçları gerçekleştirebilmek amacıyla belirlediği politikalara uyumun özendirilmesi sistemin uygulanmasıyla sağlanmalıdır. Finansal kayıtlara doğrudan etki yapan muhasebe kontrolünün amacı ise varlıkların korunması; finansal bilgilerin güvenilirliği ve kıymet hareketleridir. Her türlü zarara karşı varlıkların korunması; doğru yönetim kararlarının alınması, varlık hareketlerinin muhasebe kayıtlarına zamanında ve doğru aktarılması,

bilinçli ve bilinçsiz varlıkların zarara uğratılmasının önlenmesi olarak değerlendirilmelidir. İşletme ilgililerine doğru, dürüst ve güvenilir rapor sunabilmek için finansal kayıtların güvenilir olması amacıyla geliştirilen kontrol yöntemleridir. Kıymet hareketleri, işletme içi ve dışında gerçekleşen kıymet değişimlerinin mutlaka yetkilendirilmiş ve görevleri tanımlanmış personeller aracılığı ile yapılması ve muhasebe kayıtlarına doğru ve zamanında aktarılması gerektiğini ifade etmektedir. Varlıkların azalması, artması, yer değiştirmesi, tüketilmesi, kullanılması ve değer kaybına uğraması durumunda varlıkların doğru değerlendirilmesi, sınıflandırılması ve muhasebe kayıtlarına zamanında aktarılması kontrol çerçevesinde amaçlanmaktadır.

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında önemli olan temel ilkeler şu şekilde özetlenebilir:

- Görevlerin ayrımı ilkesi; varlıkların korunması, kıymet hareketlerinin onaylanması ve muhasebe kayıtlarına alınmasının farklı kişilerce yapılmasını ifade etmektedir.
- Kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması; işlemlerin mutlaka yetki ve sorumluluğu tanımlanmış kişilerce yapılmasını tanımlamaktadır.
- Belge ve muhasebe kayıt düzeninin var olması; işletmede gerçekleşen işlemlerin akışına, yetki ve sorumluluk sürecine ilişkin oluşturulan belgelendirme düzeni, sistemin etkinliğinin sağlanması için önemlidir. İşlemlerin muhasebe kayıt sistemine aktarılmasını sağlayacak bir muhasebe organizasyon sisteminin varlığına gereksinim duyulmaktadır.
- Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması için önleyici ve düzeltici tedbirlerin alınması gerekmektedir.
- Bağımsız mutabakatların yapılması; sistemin işleyişinin sürecin dışındaki bağımsız kişilerce, habersiz değerlendirilmesini anlatmaktadır (Güredin,s.329).

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI

COSO, finansal raporlamanın iş ahlakı, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığıyla finansal raporların kalitesinin artırılmasını amaç edinmiş ve

belirlediği amaçları gerçekleştirmek üzere düzenlemeler geliştiren gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile oluşturulmuştur (www.coso.org). COSO modeli iç kontrol sistemine ilişkin standartların temelini oluşturmaktadır. Bir iç kontrol modeli olan COSO iç kontrol sisteminin ana hedefleri; faaliyetlerin etkin ve etkili olmasını, güvenilir finansal raporlar hazırlanmasını, yasa ve düzenlemelere uyumu, etik değerlere uyumu ve varlıkların korunmasını sağlamaktır. COSO modeli çerçevesinde İç Kontrolün birbiri ile ilişkili beş standardı mevcuttur. Bunlar; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir (Moeller, s.33).

Avrupa Birliği'nin genişleme sürecinde mali kontrol alanında yapılan çalışmalar, COSO modeline dayalı bir iç kontrol sistemi oluşturma sonucunu doğurmuştur. İç kontrol faaliyetinin önemli bir özelliği de risk esaslı olarak gerçekleştirilmesidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir (European Commission, Internal Control Standards).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve buna ilişkin ikincil mevzuat, COSO modelini esas alan bir iç kontrol sisteminin kurulmasını hedeflemektedir. Kanunla, üst yöneticilere, iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi, iç kontrol sisteminin bir gereği olarak yazılı prosedür ve talimatların oluşturulması gibi her türlü düzenlemelerin yapılması, harcama yetkililerine ise görev ve yetki alanları çerçevesinde, idari ve malî karar ve işlemlere ilişkin olarak iç kontrolün işleyişini sağlama sorumluluğu verilmiş bulunmaktadır.

Kamu İç Kontrol Standartları, idarelerin, iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında, izlenmesinde ve değerlendirilmesinde dikkate alınmaları gereken temel yönetim kurallarını göstermekte ve tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulmasını ve uygulanmasını amaçlamaktadır. COSO modeli çerçevesinde tanımlanan 5 standart çerçevesinde "kamu iç kontrol standartları" belirlenmiştir.

Kontrol Ortamı; işletmenin kontrol bilincini ifade etmektedir. Kontrol ortamı, iç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel

ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar.(Moeller,s.128) Etkin bir kontrol çevresi çalışanların kendi sorumluluklarını ve yetkilerini anladıkları ve etik davranmayı benimsedikleri zaman oluşabilmektedir. Yönetim, işletmenin kontrol çevresini standartlar, çalışmalar ve etkili şekilde paylaşılmış yazılı politikalar ve prosedürler, etik değerler ve davranış standartları aracılığı ile etkilemektedir (Keskin, s.40).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'ni çerçevesinde "Kontrol Ortamının" şekillenmesine ilişkin 4 standart belirlenmiştir. Bunlar;

- Standart: 1. Etik Değerler ve Dürüstlük
- Standart: 2. Misyon, organizasyon yapısı ve görevler
- Standart: 3. Personelin yeterliliği ve performansı
- Standart: 4. Yetki Devri

Risk Değerlendirme; genel anlamıyla risk, işletmenin planlanan amaçlarını yani hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyecek her türlü olay veya engel olarak tanımlanabilmektedir. Risk bünyesinde sadece tehlikeleri değil, fırsatları da barındırmaktadır. Beklenmeyen olaylardan kaynaklanan risk tehlikeyi, değişimden kaynaklanan risk belirsizliği, riski işletme lehine kullanabilme becerisi ise fırsatları ifade etmektedir. Risk yönetimi, işletme hedeflerine ulaşılmasını etkileyecek her türlü riskin tanımlanması, gerçekleşme olasılığının ve etkisinin ölçülmesi, ağırlıklandırılması, kategorize edilmesi, minimize veya transfer edilerek, uygun iç kontrol noktalarıyla minimize edilmesini içeren sistematik bir yönetim biçimidir (Özbek,2002).

Risk yönetim süreçlerinin ve kullanılan metodların, işletmenin yapısına; kültürüne; büyüklüğüne; yönetim şekline; hedeflerine ve faaliyet konusuna uygun olması gerekmektedir.

Etkili iç kontrol sisteminin oluşturulması, işletmenin hem iç hem de dış nedenlerle karşı karşıya kaldığı risklerin bir değerlendirmesinin yapılmasına bağlıdır. Böylece denetlenen faaliyete ilişkin risklerin tanımlanması yapılarak, değerlendirilmesi ve risklerin giderilmesine yönelik iç kontrol uygulamalarının geliştiril-



mesi hedeflenmektedir. Risk değerlendirmesindeki temel amaç; işletmenin amaçlarına ulaşmayı etkileyecek risklerin tanımlanması, analizi ve yönetimini kapsamaktadır (AICPA Denetim Standartları).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde "Risk değerlendirme", idarenin hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi süreci olarak tanımlanmış ve bu unsura ilişkin 2 standart belirlenmiştir.

Standart: 5. Planlama ve Programlama

Standart: 6. Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

Kontrol Faaliyetleri; yönetimin talimatlarının yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olan politikalar ve yöntemlerdir. Kontrol faaliyetlerinin unsurlarından biri olan politika; ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, prosedür ise politikaların yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Politikalar, işletmenin büyüklüğüne ve iletişim kanallarına bağlı olarak sözlü veya yazılı olarak ifade edilmektedir (Doyrangöl, s.53).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde; kontrol faaliyetleri, idarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürler olarak belirtilmiş ve 6 standart yayınlanmıştır.

Standart: 7. Kontrol stratejileri ve yöntemleri

Standart: 8. Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelenmesi

Standart: 9. Görevler ayrılığı

Standart: 10. Hiyerarşik kontroller

Standart: 11. Faaliyetlerin sürekliliği

Standart: 12. Bilgi sistemleri kontrolleri

Bilgi ve İletişim; ihtiyaç duyulduğu anda veya periyodik olarak geçerli, doğru ve dürüst bilginin ulaştırılmasını ifade etmektedir. Bilgi, kişilerin sorumluluklarını yerine getirebilmelerini sağlayacak şekilde tanımlanmalı, elde edilmeli ve paylaşılmalıdır. Etkili iletişim, işletmenin en alt seviyesindeki çalışandan en üst seviyedeki yöneticiye kadar tüm çalışanları kapsayacak şekilde geniş anlamda oluşturulmalıdır (Pradhan,s.216).

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği'nde, "Bilgi ve ile-

tişim", gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkan verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar ifadesiyle tanımlanmıştır. Bu unsura ilişkin de aşağıda belirtilen 4 standart yayınlanmıştır.

Standart: 13. Bilgi ve iletişim

Standart: 14. Raporlama

Standart: 15. Kayıt ve dosyalama sistemi

Standart: 16. Hata, usulsüzlük ve yolsuzlukların bildirilmesi

İzleme; iç kontrol sisteminin sürekli izlenmesi, performansın ve kalitesinin değerlendirilmesini güvence altına almalıdır. Bu unsura ilişkin olarak da 2 standart tebliğde belirtilmiştir.

Standart: 17. İç kontrolün değerlendirilmesi

Standart: 18. İç denetim

"Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından mutlak güvence sağlamamaktadır. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve değerlendirmesi gerekmektedir"

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Yöneticilerin eylemleri, politikaları ve iletişimleri aracılığıyla yarattıkları atmosfer ya gevşek ya da pozitif bir kontrol kültürü ile sonuçlanmaktadır (Özeren s.4). Ne kadar ayrıntılı ve özenli bir biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından mutlak güvence sağlamamaktadır. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve değerlendirmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan "Kamu İç Kontrol Standartları" çerçevesinde "İzleme Standardı" içerisindeki 17. Standart ile iç kontrol sisteminin yılda en az bir kez değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. İç kontrol sistemi, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak değerlendirilmelidir. Ayrıca iç kontrolün eksik yönleri ile uygun olmayan kontrol yöntemlerinin belirlenmesi, bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması konusunda süreç ve yöntem belirlenmelidir. Bir diğer genel şart da "iç kontrolün değerlendirilmesine idari birimlerin katılımı sağlanmalıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

5018 sayılı Kanun'la; iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi sonucunda, üst yöneticiler, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri ve mali hizmetler birimi yöneticisinin,

- Tahsis edilen kaynakların planlanmış amaçlara ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığı,
- Uygulanan iç kontrol sisteminin işlemlerin yasal ve düzenliliği konusunda yeterli güvenceyi sağladığı,
- Bilgilerin doğruluğu,

Konularında güvence beyanı vermeleri gerekli kılınmaktadır. Bağlayıcı nitelikte olan bu beyanın altına imza atacak olan sorumluların, iç kontrole ilişkin değerlendirme yapmaları kaçınılmaz hale gelmektedir. İç Denetim Enstitüsü'nün yayınlamış olduğu uluslararası iç denetim standartları uygulama önerisi 2120. A1-2 no.lu maddede, "Kontrol Süreçlerinin Yeterliliğinin Değerlendirilmesinde Kontrol Öz Değerlendirme Yönteminin Kullanılmasına" ilişkin yaptığı açıklamalarda özellikle grup çalışmalarının uygulanması durumunda tartışmaların düzenli yapılmasını sağlamak ve tüm sürecin tam olup olmadığını kontrol etmek amacıyla COSO modelinin uygulanabileceği ifade edilmektedir (Keskin, s.42).

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından "kontrol öz değerlendirme"; iç kontrol etkinliğinin analiz edildiği ve değerlendirildiği bir süreç olarak tanımlanmıştır. Amaç, tüm işletme amaçlarının gerçekleştirileceği konusunda güven yaratmaktır" (Keskin, s.24).

Kontrol öz değerlendirme; işletmelerin amaçlarını belirledikleri, daha sonra bu amaçları gerçekleştirmeyi engelleyecek riskleri tanımladıkları, tanımlanan risklerin yönetilmesini sağlayacak kontrollerin geliştirildiği ve maliyet etkinliği içinde riskleri minimize eden kontrollerin uygulandığı bir teknik olarak da tanımlanmaktadır (Keskin,s.76).

Geleneksel denetim anlayışında, finansal kontrole odaklanılırken, kontrol öz değerlendirme yaklaşımında işletmenin tümüne yönelik kontrol anlayışı hakimdir. Geleneksel yöntemde genel anlamda kontrolün amacı kayıpları önlemek ve varlıkları korumak olarak nitelendirilmektedir. Kontrol öz değerlendirme yaklaşımında ise işletme stratejisinin bütün bir resmi çıkartılarak, hem finansal hem de operasyonel kontrole odaklanılmaktadır. Amaç, karı maksimize edecek tolere edilebilir risk seviyesini değerlendirmektir. Bu değerlendirme esnasında, riske, kontrole ve artık risklere odaklanılmaktadır (www.kpmg.com,s.12).

Kontrol öz değerlendirme yöntemi, çalışanların yetkilendirilmesini desteklemektedir. Ancak bu hareket iç denetçiler tarafından değil, yönetim tarafından başlatılmaktadır. Geleneksel denetim anlayışında daha çok muhasebeye dönük kontrol mekanizmaları söz konusudur Kontrol öz değerlendirme, işletme amaçlarını gerçekleştirmek için bilfiil risk ve kontrol değerlendirmesi işini yapan çalışanlarla ilgilenmektedir. Sadece bu çalışanlarla ilgilenmekle kalmamakta, kontrolün değerlendirilmesi görevini de bu çalışanlara devretmektedir. Grup çalışmalarına katılan çalışanlar, işlerine ilişkin problemleri, riskleri, engelleri ve çözümleri bilmektedirler. İş konusunda gerçek uzman olan kişilerin kontrolü değerlendirmeleri sağlanarak, yapılan değerlendirmelerin işletme amaçlarını gerçekleştirme konusunda daha gerçekçi bir yol izlenmesine olanak tanınmaktadır. (Fritsh,s.85) Kontrol öz değerlendirme uygulamaları ile çalışanların bilgi ve deneyimlerinden faydalanarak, gerçek risk ve kontrol etkinliğini tanımlama ve uygulama olanağı bulunmaktadır (Hubbard, s.5).

Kontrol öz değerlendirme yaklaşımında yalnızca finansal işlemlerin denetimi yoktur. İşletmenin tüm sürecinin denetimi söz konusudur. Mutlaka işletmeye değer katma inancı yer almaktadır. İşletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyen başarısız alanlar ve



hedeflerine ulaşmasını güçlendirecek başarılı alanlar denetlenmektedir. Kontrol sırasında güçlü ve zayıf yönler tespit edilerek, olası riskler karşısında işletmenin pozisyon alabilmesi sağlanmaktadır. Değerlendirme sürecinde hazırlanan detaylı dökümantasyon işletmenin risk yönetimini de güçlendirmektedir (Summerell,s.96).

Kontrol öz değerlendirme, önleyici denetim aracı olarak da kullanılmaktadır.

Katılımcıların “işletmelerinin amaçlarını gerçekleştirmeye yardımcı olacak unsurların neler olduğu” ve “işletmelerinin amaçlarını başarmasına engel olacak unsurların neler olduğu” sorularına yanıt araması safhasında da kontrol öz değerlendirme kullanılmaktadır.

“Yönetimin, önleyici kontrollerle risklerin meydana gelmesini durdurmaya çalışması; riskler meydana geldikten sonra düzeltici tedbirleri almasından daha fazla önem taşımaktadır”

Kontrol öz değerlendirme yaklaşımına göre tanımlanan başlıca üç yöntem söz konusudur. Bunlar; grup çalışmaları (danışmanlı grup çalışmaları); anketler (teftiş, tetkik); ve yönetici analizleridir. Üç temel yaklaşımın ifade edilmesine karşın, işletmeler birden fazla yaklaşımı kontrol öz değerlendirme sürecinde kullanabilmektedirler. Grup çalışması yöntemi, kontrol öz değerlendirmenin en yaygın kullanılan yöntemidir. Grup çalışması, iç denetçinin danışmanlığında, belirlenen amaçlar veya süreçler için risk ve kontrol değerlendirilmesinin tasarlandığı, uygulandığı ve raporlamanın yapıldığı toplantılardır. Yönetici analizleri ise yöntem olarak ifade edilmesine karşın tek başına uygulanmamaktadır. Anket yönteminde, hazırlanan anket formları “Evet / Hayır” cevap seçeneklerinden oluşmaktadır. Anket sonuçları süreç sahipleri tarafından kendi kontrol yapılarını değerlendirme amacıyla kullanılmaktadır. Ayrıca anket sonuçları grup çalışmalarını desteklemek amacıyla da kullanılmaktadır (Moeller,s.259).

Kontrol öz değerlendirme; risk tanımlaması yapılırken yönetime özel olarak hangi risklerden kaçınılabileceği, hangilerini engelleyebileceği, hangilerini alabileceği konusunda karar verme sürecinde yardımcı olmaktadır. Departmanlar bazında çalışanlar işletme amaçlarına ulaşmayı engelleyecek risklerin neler olabileceğini en iyi bilen kişilerdir. Kontrol öz değerlendirme grup çalışmaları, bu çalışanlara iş süreci içinde zaman bulup ifade edemedikleri önemli riskleri tanımlama ve ifade etme fırsatı tanımaktadır. Grup çalışmalarına katılan bu çalışanlar iç kontrolün planlanmasına ve güçlendirilmesine katkıda bulunarak tanımlanan bu risklerin yönetilmesine yardımcı olmaktadır. Kontrol ve risk öz değerlendirme yöntemi, kontrol ve risk yönetiminin çalışanlar tarafından yüksek seviyede sahiplenilmesini sağlamaktadır (Keskin,s.80).

Belirli işletme amaçlarını gerçekleştirmeyi engelleyecek riskleri tanımlamadan iç kontrolleri değerlendirmek mümkün değildir. Bir işletmenin iç kontrolü değerlendirilmek istendiğinde öncelikle sorulması gereken o işletmenin amaçları ve tanımlanan riskleridir.

Kontrol öz değerlendirme, ayrıca etik, dürüstlük, yetki sorumluluğu, yönetim tarzı, anlama ve sorumluluk düzeyi, iletişim, liderlik, davranış kuralları gibi “yumuşak kontrol” unsurlarını değerlendirmeye yardımcı olan bir araçtır.

Etkin bir kontrol ve risk değerlendirmesi, faaliyet ve işletme planlarının belirlenen amaçlar ve stratejilere uygun olarak tanımlanması; tanımlanan unsurlara ilişkin genel risk alanlarının belirlenmesi, değerlendirilmesi ve etkin yönetilmesi, öz değerlendirme kapsamında oluşturulacak riske dayalı bir kontrol sisteminin geliştirilmesi ile sağlanabilmektedir.

SONUÇ

İşletme amaçlarına ulaşmayı engelleyecek hata ve risklerin tanımlanması ve yönetilmesi günümüzde işletmelerin sürekliliği açısından önem kazanmaktadır. Söz konusu risk unsurları ancak tanımlanabilirse, yönetilebilirlik imkanı bulmaktadır. Yönetimin, önleyici kontrollerle risklerin meydana gelmesini durdurmaya çalışması; riskler meydana geldikten sonra düzeltici tedbirleri almasından daha fazla önem taşımaktadır. Meydana gelen riskin işletmede yarattığı zararı kont-

rol edebilmek her zaman mümkün olamamaktadır. Periyodik kontrol değerlendirmeleri, işletmelerde söz konusu önleyici tedbirlerin alınmasına olanak sağlayarak, işletmeler açısından hayati önem taşımaktadır.

Kamu İç Kontrol Standartları ile tanımlanan ve "izleme Standardı" altında zorunlu yapılacak öz değerlendirmelerin, özellikle işletme birimlerinin dahil edilmesiyle yaratacağı katma değer, hata ve risklerin engellenmesi; ortadan kaldırılması veya transfer edilmesiyle kamu çıkarlarının olumlu etkilenmesi söz konusu olacaktır.

KAYNAKLAR

1. AICPA Auditing Standards, American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 2001, www.aicpa.org
2. Bozkurt, Nejat, Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999
3. Can, H., Tuncer, D., Ayhan, D., Genel İşletmecilik Bilgileri, Adım Yayıncılık Ankara, 1991
4. Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway C., www.coso.org, Introduction Guidance on Monitoring Internal Control Systems
5. Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway C., www.coso.org, "Utilizing the COSO Framework Control Principles in Derivatives Management"
6. www.coso.org, Internal Control Issues in Derivatives Usage Executive Summary
7. Doyrangöl, Nuran Cömert, "Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu, Lebib Yalın Matbaası, İstanbul, 2001
8. Eren, Erol, "Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Beta yayınevi, 5.baskı, İstanbul, 2000
9. European Commission, www.europakommission.dk/eu politik/noegleomraader/statistik/eurostat-sagen/note,"Internal Control Standards", 02.03.2006
10. Fritsch, Kurt P., "A Revolution in Our Midst?", The Internal Auditor, Issue:3, Volume:53, June 1996
11. Güredin, Ersin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, Arıkan Yayınları, İstanbul, 2007
12. Hubbard, Larry, Control Self Assessment A Practical Guide, The Institute of Internal Auditors, Florida, 2000
13. Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği", Sayı: 26738, Tarih:26.12.2007, Resmi Gazete
14. Kaplan, Robert, "Latest Developments in Cost and Performance Management", 22.11.2005, İstanbul
15. Keskin, Anıl Duygu, İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme, Beta Yayın A.Ş., İstanbul, 2006
16. KPMG, www.kpmg.com, "Successful Implementation of Control and Risk Self Assessment"
17. Moeller, Robert, "Brink's Modern Internal Auditing", John Wiley and Sons INC., New Jersey, 2009
18. Özbek, Çetin, VII.Türkiye İç Denetim Kongresi, "Denetimin Degisen Dünyası", Yeni İç Denetçi Profili, 2002
19. Özeren, Baran, "İç Kontrol: Kamusal Hesapverme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Olusturulması, Kamu Kurumlarındaki Yöneticiler İçin İç Kontrola Yönelik Bir Baslangıç, http://denetim.8m.com, Nisan – Temmuz 2002
20. Summerell, Michael, "The Way of the Dinosaur", Internal Auditor, Vol.57, Issue 1, Feb.2000
21. Pradhan, Raj K., "Developing Effective Controls with CSA", Control Self Assessment for Risk management and Other Practical Applications", John Wiley & Sons, England, 1999
22. Reinecke, Martin, "Control Self Assessment of an Organization's Control Environment", Control Self Assessment for Risk management and Other Practical Applications", John Wiley & Sons, England, 1999
23. Tritter, Richard P., "Control Self Assessment", a Guide to Facilitation-Based Consulting, John Wiley & Sons, Inc., Canada, 2000
24. Türedi, Hasan, Denetim, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2000
25. Wheelen Thomas L., Hunger, J.David, Strategic Management and Business Policy, Sixth Edition, Addison Wesley Longman, USA, 1998
26. www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/icdenetim, "İç Denetim ve Türkiye Uygulaması"
27. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", Sayı: 25326, Tarih: 24.12.2003, Resmi Gazete