



# Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi: Bir Kamu İdaresinde Uygulama

Yrd. Doç. Dr. M. Fatih GÜNER

Beykent Üniversitesi, İİBF.

## Özet

İç kontrol süreci, yönetimin bir işlevi olarak kurumun yönetsel yetkinliklerinin geliştirilmesine katkı sağlamaktadır. Kurumun geçmişi, kültürü ve iş yapış stili ile şekillenen kontrol ortamı, iç kontrol sürecinin başarılı bir şekilde yürütülmesini doğrudan etkilemektedir. Bu çalışma, kontrol ortamı analizinde kullanılabilecek, COSO modelini esas alan bir yöntemin geliştirilmesini amaçlamaktadır. Bu çerçevede kontrol ortamı etik uygulamalar, stratejik yönetim, insan kaynakları yönetimi, süreç yönetimi, kurumsal performans yönetimi, bilişim uygulamaları ve örgütsel yapı bileşenlerini kapsayan yedi başlıkta değerlendirilmiştir. Bir kamu idaresinde kontrol ortamı, olay çalışması yöntemi kullanılarak, yedi başlık altında geliştirilen ölçütler seti ile incelenmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** İç kontrol, kontrol ortamı, kontrol ortamının analizi.

**JEL Sınıflaması:** M40, M42, H00, M00.

## Abstract (Evaluation of Control Environment: A Case Study in a Public Administration)

Internal control process, as a management function, helps improvement of managerial competencies of an organization. Control environment shaped by history, culture and business style of an organization, influences directly the successful execution of internal control process. This article aims to improve a COSO based method can be used in control environment analysis. In this context, control environment regarded as a compound of ethic applications, strategic management, human resource management, process management, organizational performance management, informatics applications and organizational structure. Control environment of a public administration is analyzed, using case study method, with a set of criteria developed under the seven titles.

**Key Words:** Internal control, control environment.

**JEL Classification:** M40, M42, H00, M00.

## Giriş

Teknolojik, politik, yasal ve ekonomik alanda ortaya çıkan gelişmeler, yönetim bilimlerini doğrudan etkilemektedir. Gelişmelerin paralelinde kurumların varlıklarını sürdürülebilmeleri için değişen koşullara uyum sağlamasını amaçlayan yeni yönetim felsefeleri ve uygulamaları ortaya çıkmaktadır. Kurumsal yönetim ile birlikte önemi gün geçtikçe artan iç kontrol

bu uygulamalardan biridir. İç kontrol özel sektörde özellikle küresel ölçekte yaşanan muhasebe skandallarından sonra koruyucu-geliştirici bir uygulama olarak gündeme gelirken (Carmona, 2005:12); kamu yönetiminde ise özel sektör yönetim ilkelerinin kamu idarelerine uygulanması olarak tanımlanabilecek Yeni Kamu Yönetimi yaklaşımı (Yılmaz, 2001:6) ile birlikte önem kazanmıştır.

Bu çalışmanın amacı iç kontrol süreci için temel niteliğinde olan kontrol ortamının değerlendirilmesine yönelik bir yöntemin geliştirilmesi ve bu yöntemin bir kamu idaresinde test edilmesidir. Bu çerçevede öncelikle iç kontrol ve kontrol ortamı ile ilgili kuramsal bilgiler verilmektedir. Sonra çalışmada kullanılan araştırma yöntemi ve bu yöntemin neden seçildiği açıklanmaktadır. Son bölümde ise bir kamu idaresinde kontrol ortamı analizi sürecini kapsayan uygulama detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.

### 1. İç Kontrol

İyi tasarlanmış iç kontrol sistemi birçok ülkede yasal bir gereklilik haline gelmiş, iç kontrol uygulamaları küresel ölçekte genel kabul görmüş ve yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır (Liu ve College, 2005:92). İç kontrol süreci, faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması, finansal raporlamada güvenilirliğin ve ilgili mevzuata uygunluğun sağlanması amacıyla, makul bir güvence sağlamak için düzenlenmiş, kurumun yöneticileri ve diğer tüm personeli tarafından işletilen bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Yılcı, 2006:28).

İç kontrolün çağdaş yorumu, sadece finansal kontrolleri değil yönetsel kontrolleri de kapsamaktadır. Doğru ve tam bir şekilde oluşturulan iç kontrol sistemi, kurum varlıklarını korumanın yanı sıra, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği ile stratejik hedeflerin başarılmasına da katkı sağlamaktadır (Liu ve College, 2005:92). İç kontrol sistemi zayıf olan kurumlar daha küçük, daha az verimli, daha karmaşık olma eğilimindedirler (Feng ve diğ. 2009:190). Güçlü iç kontrol sistemi, kurumları mevcut limitlerini aşmaları için teşvik etmede, kurumda iyi uygulamaların (best practises) hayata geçirilmesinde,

kurumların değerli kaynaklarının boşa harcanmamasında ve kurumların hizmet alanlara, rakiplerine kıyasla, daha iyi hizmet vermelerinde oldukça önemli rol oynamaktadır (Jeffrey, 2008:52).

İç kontrolün kalitesi, yönetime sunulan içsel raporları ve dolayısıyla bu raporlara dayanılarak verilen yönetsel kararları önemli ölçüde etkilemektedir. Zayıf iç kontrol uygulamalarına dayalı olarak yapılan yönetsel öngörülerin doğruluk düzeyi istatistiksel ve ekonomik olarak önemli ölçüde düşüktür (Feng ve diğ. 2009:190). İç kontrol uygulamaları kurumları finansal açıdan da etkilemektedir. İç kontrol sistemi ile sermaye maliyeti, denetim maliyeti ve hisse senedi değeri gibi işletmelerin değişik boyutları arasında anlamlı ilişkilerin varlığı belirlenmiştir (Beneish ve diğ. 2008; Hammersley ve diğ. 2008; Hogan and Wilkons, 2008). İç kontrol sistemi ile kurumsal denetim riski de ilgilidir. Daha güvenilir iç kontrol sistemi, denetçinin daha az denetim testine gereksinim duyacağı anlamına gelmektedir. Bu yüzden denetçilere, denetime başlamadan önce iç kontrol sistemini değerlendirmeleri önerilmektedir (Yu ve Neter, 1973:273).

İç kontrol uygulamalarında çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Amerika'da faaliyet gösteren beş meslek örgütünün bir araya gelerek oluşturduğu Committee of Sponsoring Organizations (COSO) isimli komite tarafından önerilen ve sonraki yıllarda yapılan eklemelerle daha da geliştirilen yaklaşım, gerek özel sektörde gerekse kamu idarelerinde genel kabul gören bir yaklaşımdır. COSO modeli iç kontrolün kapsamını genişletmiş, muhasebe kontrolünün yanı sıra yönetimin kontrolünü de kapsayan bir yaklaşım geliştirmiştir (Liu ve College, 2005:93). COSO modeli, iç kontrol uygulamalarının gerçekleştirilmesinde en yaygın şekilde kullanılan

yaklaşım olup, iç kontrol konusunda bir "standart" niteliği taşımaktadır (Savage ve diğ., 2008:63). Uluslararası düzenleyici örgütler, iç kontrol ile ilgili çalışmalarını belirli bir sistematığe dönüştürmede COSO çerçevesini esas almışlardır (Carmona, 2007:12; Savage ve diğ., 2008:64).

COSO modeli, iç kontrolün amaçlarının ve bileşenlerinin belirlendiği bütünlük bir çerçeve sunmaktadır (Gupta ve Thomson, 2006:27). COSO modeline göre, iç kontrolün birbirleri ile ilişkili beş bileşeni bulunmaktadır (COSO, 1992:16). Bunlar sırasıyla kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme ve değerlendirmedir. Bu çalışma iç kontrol bileşenlerinden kontrol ortamına odaklandığından, sadece kontrol ortamı ile ilgili bilgilere yer verilmiştir.

## 2. Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur. İç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır (Doyrangöl, 2001:50). Kontrol ortamı, dürüstlük, etik değerler, yönetim felsefesi, insan kaynakları yönetimi, yönetimin uzmanlığa olan bağlılığı, organizasyonun yapısı, yetki ve sorumlulukların devri gibi temel konuları kapsamaktadır (Demirbaş, 2005:169; Memiş, 2006:73). Kontrol ortamı, kurum ile etkileşimi çerçevesinde, kurumun geçmişinden ve kültüründen etkilenecek şekilde kuruma kontrol bilinci oluşturarak çalışanları da etkilemektedir (COSO, 1994:23). Bu yönüyle kontrol ortamı, kısaca kurumun iş görme, iş yapış biçimi olarak da tanımlanabilir (Saltık, 2007:61).

Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin esası ve diğer iç kontrol bileşenlerinin

temelidir. İç kontrol sisteminin kurumun genel yapısı üzerindeki etkisini yansıtmının yanı sıra iç kontrolün disiplinini ve sistematığını sağlar (Sayıştay, 2004:3; Ramos, 2004:29). Kontrol ortamı faaliyetlerin yapılandırılmasında, hedeflerin belirlenmesinde ve risklerin değerlendirilmesinde oldukça etkilidir (COSO, 1994:23). Güçlü kontrol ortamı faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini artırarak yönetsel başarıya; hata ve hileleri önleyerek de kurumsal bilgilerin doğruluğuna ve kurumsal şeffaflığa katkı sağlamaktadır.

Etkin iç kontrol sistemi ve kontrol bilinci yüksek çevre, kamu kurumları ve özel sektör işletmelerinin yaşayabilmeleri, sağlıklı bir yapıya sahip olmaları için bir zorunluluk olarak kabul edilmektedir (Jeffrey, 2008:52). Kontrol ortamı, iç kontrol sürecinin diğer bileşenleri olan kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, gözetim süreçlerini sadece tasarım olarak değil, günlük işlerin gerçekleştirilmesi bağlamında da etkilemektedir (COSO, 1994:23). Kontrol ortamı en öznet hali ile iç kontrol sürecinin üzerine inşa edildiği bir temel niteliğindedir. Bu yüzden kontrol ortamı, iç kontrol uygulamalarını doğrudan etkilemektedir. İç kontrol süreci kurumun varlıklarını korumak, amaç ve hedeflerinin başarılmasına katkı sağlamak, kurumsal faaliyetlerin etkililiğini ve verimliliğini arttırmak gibi kurumun yönetsel yetkinliklerini geliştirme amacı taşımaktadır. Bunların gerçekleştirilebilmesi için kurumlar güçlü kontrol ortamına gereksinim duymaktadırlar.

Kontrol ortamı ile kurumun denetim riski arasında negatif bir ilişki bulunmaktadır. Kontrol ortamı güçlü işletmelerin denetim riski düşük; kontrol ortamı zayıf işletmelerin denetim riski ise yüksek olarak değerlendirilmektedir. Denetim riski, kurumda yürütülen denetim işlemlerinin

kapsamına ve süresine karar vermede denetlenecek birim sayısının ve denetim maliyetlerinin saptanmasında belirleyici rol oynamaktadır.

### 3. Araştırma Yöntemi

Araştırmanın uygulama kısmında “olay çalışması” (case study) yöntemi kullanılmıştır. Olay çalışması yöntemi son zamanlarda giderek önemli bir hale gelmiş ve özellikle uygulamaya dayalı araştırmalarda önemli ölçüde kullanılmaya başlanmıştır (Ryan ve diğerleri, 1992:113). Maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, denetim ve kontrol gibi alanlarda yapılan araştırmalar, kurum içerisinde detaylı incelemeleri ve veri toplama işlemlerini kapsamaktadır (Tanış, 1997:189). Olay çalışması yöntemi ile araştırmacılar kurumdaki mevcut muhasebe sistemini, raporları, kayıtları, süreçleri ve yöntemleri detaylı bir şekilde inceleyebilirler (Scapens, 1988:28).

Bu çalışma, kontrol ortamının analizinde kullanılacak bir yöntem geliştirmeyi amaçlamaktadır. COSO modeli esas alınarak geliştirilen bu yöntemin geçerliliği ancak bir kurumda gerçekleştirilecek uygulama ile test edilebilecektir. Bu yüzden yöntemin bir kurumda, aşama aşama uygulanmasına karar verilmiş ve araştırma yöntemi olarak olay çalışması yöntemi seçilmiştir.

### 4. Uygulama

Bu araştırmanın temel amacı kontrol ortamı analizinde kullanılacak bir yöntemin geliştirilmesidir. Bu bağlamda COSO modeli örnek alınarak geliştirilen ve detayları aşağıda açıklanan kontrol ortamı değerlendirme yöntemi bir kamu idaresinde uygulanmıştır. Çalışmanın bu bölümünde uygulama yapılan kamu idaresi,

kontrol ortamının incelenmesinde kullanılan yöntem ve uygulamanın detayları hakkında bilgi verilmektedir.

#### 4.1. Uygulama Yapılan İdare Hakkında Genel Bilgiler

Uygulama bir kamu idaresinde gerçekleştirilmiştir. Bir yerel yönetim birimi olan bu kamu kurumu makalede A Kurumu olarak tanımlanmaktadır. A Kurumu 300’ün üzerinde personel istihdam etmektedir. Kurum bir başkan, dört başkan yardımcısı, doğrudan başkana bağlı üç müdürlük, başkan yardımcısına bağlı on dört müdürlük şeklinde örgütlenmiştir.

#### 4.2. Kontrol Ortamı Analizinde Kullanılan Yöntem

Kontrol ortamının sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilmesi için kontrol ortamının bileşenlerinin belirlenmesi gerekmektedir. COSO modelinde kontrol ortamının bileşenleri dürüstlük ve etik değerler, yönetim felsefesi ve yönetim tarzı, yetkinliklere bağlılık, örgütsel yapı, yetki ve sorumluluk dağılımları, insan kaynakları yönetimi politikaları ve uygulamaları olarak tanımlanmıştır (COSO, 1994:23-29). Bu çalışmada, COSO modelinde yer alan kontrol ortamı bileşenlerinin değerlendirilmesinde kullanılacak bir ölçütler seti oluşturulmuştur. Çalışmada “Kontrol Ortamı Değerlendirme Kriterleri” (KODEK) olarak tanımlanan bu set, yedi alanda 347 kriterden oluşmaktadır.

Kapsamlı bir değerlendirme yapabilmek amacıyla, kontrol ortamı bileşenleri yedi başlıkta sınıflandırılmıştır. Tablo 1 yedi ana başlık ile otuz bir alt başlıktan oluşan değerlendirme konularını göstermektedir. Bu sınıflandırmaların yapılmasında üç temel kaynaktan faydalanılmıştır. Bu kaynaklardan birincisi iç kontrol uygu-

lamalarında genel kabul gören COSO modeli; ikincisi kamu idarelerindeki iç kontrol uygulamalarını düzenleyen kamu iç kontrol standartları; üçüncüsü ise kurumsal yapı, kültür, süreçler, insan kaynağı, tabi olduğu mevzuat gibi kurumsal faaliyetleri doğrudan etkileyen faktörlerdir.

KODEK yedi ana başlık altında çeşitli alt başlıklarda toplanmış ölçütlerden oluşmaktadır. Bu ölçütler akademik çalışmalardan (Agoglia ve diğ.,2003; Hevesi, 2005; Lehmann ve diğ. 2007), varsa o bileşen ile ilgili uluslar arası standartlar, iyi uygulama (best practises) örneklerinden

**Tablo 1. Kontrol Ortamı Bileşenleri**

<b>KONTROL ORTAMI BİLEŞENİ</b>	<b>ALT BAŞLIKLAR</b>
<b>Bilgi Akışı ve İletişim</b>	Bilgi Akışı-Raporlama İçsel İletişim
<b>Bilişim Uygulamaları</b>	Bilgi Güvenliği Bilgi Teknolojileri Kullanımı
<b>Etik Değerler</b>	Etik Davranış İlkelerine Uyma Etik Kültürün Yerleştirilmesi ve Eğitimi Etik Değerler İle İlgili Genel Değerlendirme Kurumsal Etik İlkeleri Personeli Bilgilendirme
<b>İnsan Kaynakları Yönetimi</b>	Eğitim Sistemi İş Analizi Sistemi İş Değerlendirme İş Gücü Kadro Planlama İşe Alım Sistemi Kariyer Sistemi Organizasyonel Planlama Performans Ve Ödüllendirme Sistemi Ücretlendirme Sistemi
<b>Kurumsal Performans Yönetimi</b>	Kurumsal Performans Yönetimi Uygulamaları
<b>Stratejik Yönetim</b>	Stratejik Analizler Stratejik Plan Stratejik İlişkiler Sürekli Gelişim: Uygulama ve Önlem Alma
<b>Süreç Yönetimi</b>	Kullanılabilirlik Kurum İçi ve Dışı Paylaşım, İletişim Kurumda Süreç Bilinci Kurumda Süreç Yapısı ve Hiyerarşisi Süreç Dokümantasyonu Süreç Performans Ölçümü ve Takibi Süreç Sahipliği Süreç Tasarımı ve İyileştirme (İç ve dış müşteri odaklı)

ve uzman görüşlerinden faydalanılarak belirlenmiştir. Örneğin süreç yönetimi bileşeni kriterlerinin belirlenmesi, süreç yönetimi literatür taraması sonuçları, ISO (International Standart Organization) standartları, EFQM (European Foundation of Quality Management) Mükemmellik Modeli ve uzman görüşleri sonucunda belirlenmiştir. KODEK bir kriterler seti olarak tasarlanmıştır. Kurumun özelliklerine ve görüşme/anket yapılacak kişiye göre bu setten uygun nicelikte ve nitelikte sorunun çekilmesi mümkündür.

Kontrol ortamı analizinin iki konuda bilgi sağlanması beklenmektedir. Bunlardan birincisi kurumda tabloda listelenen kontrol ortamı bileşenlerine ilişkin faaliyet, süreç, uygulama, prosedür gibi eylem ve/veya düzenlemelerin bulunup bulunmadığını belirlemektir. İkincisi varlığı belirlenen eylem/düzenlemelerin uygulanma düzeylerini saptamaktır. Kontrol ortamı analiz uygulamasında çalışmalar KODEK veri toplama ve KODEK analizi olmak üzere iki ayrı bölüm halinde yürütülmektedir. Veri toplama aşamasında iki farklı gruptan, iki farklı yöntem ile veriler toplanmaktadır. İlk grup, kurumun genelini yansıtacak nitelikte ve nicelikte çalışmanı kapsamaktadır. Bu çalışanlardan anket yolu ile veri toplanmaktadır. İkinci grup ise kontrol ortamı bileşenleri konusunda uzman kişilerden oluşmaktadır. Uzman grubuna giren çalışanlarla yüzyüze görüşmelere yapılmakta ve sadece uzmanlıklarını kapsayan bileşen ile ilgili sorular sorulmaktadır. Çalışanlar ve uzmanların soruları sırasıyla,

- 1 Katılmıyorum, uygulanmamaktadır
- 2 Kısmen katılıyorum, kısmen uygulanmaktadır
- 3 Katılıyorum, uygulanmaktadır

ifadelerini yansıtacak şekilde değerlendirmeleri istenmektedir. KODEK veri

analizinde çalışanlardan ve uzmanlardan elde edilen veriler üç puan üzerinden ortalamaları alınarak hesaplanmaktadır. Böylelikle kontrol ortamı bileşenlerine ilişkin eylemlerin-düzenlemelerin varlığı ve bunlardan var olanların düzeyleri üç puan üzerinden değerlendirilmektedir.

### 4.3. Hazırlık Çalışmaları

Kurumsal projelerin başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için hazırlık çalışmaları ve planlama oldukça önemlidir. Kontrol ortamı analizi kurumun genelini kapsayan bir konu olduğundan analize yönelik çalışmaların konuyu bilen, kurum çalışanlarından oluşan bir birim/ekip tarafından yürütülmesi gerekmektedir. Bu çerçevede ilk olarak kontrol ortamının analizine yönelik çalışmalar için A kurumunda görevlendirilmiş kişilerle bir toplantı yapılmıştır. Yapılan toplantıda iç kontrol, iç kontrol sürecinde kontrol ortamının rolü ve önemi, kontrol ortamının bileşenleri, kontrol ortamı analizinde kullanılacak yöntem ve uygulama adımları gibi konular değerlendirilmiştir. Bu toplantı sonucunda kontrol ortamı analizi çalışmalarında görev alacak çalışanlar belirlenmiş, iş bölümü ve iş planı hazırlanmıştır. Daha sonraki bir tarihte bu kişilere araştırmacı tarafından, toplantıda değerlendirilen konuları kapsayan geniş bir eğitim verilmiştir.

### 4.4. Bilgilendirme Toplantıları

Uygulama, A kurumunda kontrol ortamının bileşenlerinin analizini ve analiz sonuçlarının raporlanmasını kapsamaktadır. Bu çerçevede ilk olarak bilgilendirme toplantıları düzenlenmiştir. Bilgilendirme toplantıları kapsamında uygulama ile ilgili yönetici ve çalışanlara iç kontrol ve kontrol ortamı ile ilgili genel bilgiler ve ek olarak yapılacak çalışmalar hakkında bilgi

verilmiştir. Bilgilendirme toplantıları iki farklı düzeyde gerçekleştirilmiştir. Üst yönetime yönelik olarak düzenlenen ilk bilgilendirme toplantısına genel müdür, genel müdür yardımcıları ve daire başkanları katılmışlardır. Bu toplantıda iç kontrol, iç kontrolün temel kavramları, iç kontrol uygulamalarının nasıl yürütüleceği, iç kontrol konusundaki yasal düzenlemeler, iç kontrol-kontrol ortamı ilişkisi, kontrol ortamının bileşenleri ve analizi gibi genel konular bilgilendirme amaçlı olarak ele alınmıştır. İkinci düzey toplantılara ise "iç kontrol proje ekibi" katılmıştır. İç kontrol proje ekibi, kurum çalışanlarından oluşan, iç kontrol sürecinin tasarımından ve etkin bir şekilde çalıştırılmasından sorumlu olan bir ekiptir. İç kontrol proje ekibinde temel ve destek süreçlerden çalışanlar görev almaktadır. Bu ekip iç kontrol uygulamalarının içerisinde doğrudan yer aldığından, ikinci düzey eğitimin kapsamı, içeriği ve süresi ilk toplantıya göre farklılık göstermiştir. Üst yönetime yönelik toplantı bilgilendirme şeklinde iken iç kontrol proje ekibine yönelik toplantı eğitim şeklinde gerçekleştirilmiştir.

İç kontrol proje ekibi içinden seçilen üç kişi ile kontrol ortamı analiz ekibi oluşturulmuş, kontrol ortamının değerlendirilmesi çalışmalarını bu ekip yürütmüştür.

#### **4.5. KODEK Veri Toplama**

Bilgilendirme ve eğitim aşamasından sonra KODEK veri toplama işlemi gerçekleştirilmiştir. KODEK veri toplama işlemi iki farklı grup ile yürütülmüştür. İlk gruba yönelik çalışma için, öncelikle bütün birim/departman/bölgelerden, her ünvanı (uzman, memur, işçi, yönetici gibi) kapsayan, kurumun insan kaynağı profilini yansıtan nicelikte ve nitelikte örneklem belirlenmiştir. Uygulamanın yapıldığı dönemde, çalışan sayısının 320 civarında

olduğu göz önünde bulundurularak, 140 çalışana anket gönderilmiş, toplamda 118 cevap toplanmıştır. Çalışanlara gönderilen anketlerdeki soruları araştırmacı ve kontrol ortamı analiz ekibi birlikte belirlemişlerdir. KODEK seti içerisinde yer alan ölçütlerden kurumun genel yapısı ve çalışan profili göz önünde bulundurularak 92 ölçütün yer aldığı bir anket formu oluşturulmuştur. KODEK setinin çalışanlara tamamen gönderilmemesinin iki temel nedeni bulunmaktadır. Birincisi KODEK'te yer alan bazı sorulara cevap vermenin belirli bir uzmanlık gerektirmesidir. İkincisi ise fazla sayıda soruya cevap vermenin güç olmasıdır.

Veri toplama aşamasındaki ikinci grup uzmanlardır. Bu aşamada, kontrol ortamı bileşenlerinden her bir bileşen için uzman kişiler belirlenmiş ve bu kişiler ile yüz yüze detaylı görüşmeler yapılmıştır. Uzman tanımı, kontrol ortamı bileşenlerinden biri ya da birkaçı hakkında kapsamlı bilgi sahibi olan, sürecin sahibi ya da yöneticisi pozisyonundaki çalışan olarak kullanılmıştır. Örneğin insan kaynakları yönetimi uygulamaları için görüşmeler insan kaynakları müdürü, şefi ve bölümde yer alan bir uzman personel ile gerçekleştirilmiştir. Uzmanlar ile yapılan görüşmelerde sadece uzmanlık alanlarını kapsayan KODEK ölçütleri değerlendirilmiştir.

Her iki gruptan, kendilerine yöneltilen soruları yukarıda detaylı bir şekilde açıklanan üçlü ölçeğe göre puanlandırmaları istenmiştir. Ankete verilen cevapları kontrol ortamı analiz ekibi; uzmanların verdiği cevapları, görüşmeyi yapan ekip üyesi analize hazır hale getirmiştir.

#### **4.6. KODEK Analizi ve Değerlendirmesi**

Çalışanların anketlere vermiş olduğu cevaplar ile uzman görüşmelerinden elde

edilen sonuçlar KODEK analizine veri oluşturmuştur. Kontrol ortamı bileşenleri ile ilgili bildirilen görüşler üç puan üzerinden değerlendirilmiştir. Analizde öncelikle her grubun kendi içerisinde ortalama ağırlıkları hesaplanmıştır. Daha sonra çalışan anketleri ile uzmanların görüşleri yarı yarıya (%50 oranında) ağırlıklandırılarak, her iki grubun vermiş olduğu puanlar hesaplanmıştır. Bu tür bir ağırlıklandırma tercih edilmesinin nedeni kurumun genel düşüncesini, ortak aklını ortaya koyabilmektir. Tablo 2 kontrol ortamı

bileşenlerine verilen cevapların analiz sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 2'nin ilk sütunu çalışanların her bir kontrol ortamı bileşeni için vermiş olduğu puanların ortalamalarını göstermektedir. İkinci sütun ise uzman görüşmelerinden elde edilen puanlama sonuçlarını göstermektedir. Genel toplam başlıklı sütun ise yarı yarıya ağırlık almak suretiyle, iki grubun ortalama puan değerlerini göstermektedir.

**Tablo 2. Kontrol Ortamı Değerlendirme Sonuçları**

	<b>Çalışan</b>	<b>Uzman</b>	<b>Genel Toplam</b>
Bilgi akışı ve İletişim	2,00	1,80	1,90
Bilişim Uygulamaları	2,10	2,20	2,15
Etik Değerler	1,95	1,60	1,77
İnsan Kaynakları Yönetimi	2,12	1,83	1,97
Kurumsal Performans Yönetimi	-----	2,11	2,11
Stratejik Yönetim	2,38	2,01	2,19
Süreç Yönetimi	-----	1,47	1,47
Genel Toplam	2,12	1,85	1,98

#### **4.7. Kontrol Ortamı Analizi Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Raporlanması**

Uygulamanın son aşaması kontrol ortamı analiz sonuçlarının değerlendirilmesi ve raporlanmasıdır. Bilgi akışı ve iletişim konusunda çalışanlar 2 uzmanlar ise 1,80 puan vermişlerdir. Genel ortalama ise 1.90 olarak belirlenmiştir. Bilgi akışı ve iletişim konusunda bazı uygulamalar bulunmasına karşılık, bu alanlarda gelişime açık yönlerin bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bilişim uygulamaları, sonuçları yüksek çıkan kontrol ortamı bileşenlerindedir. Bu bileşeni değerlendiren ölçütlere çalışanlar ile uzmanlar oldukça yakın puan vermişlerdir. Çalışanlar 2,10; uzmanlar 2,20 puan ile bilişim altyapıları ve bilgi

güvenliği konusunda kurumlarının iyi bir düzeyde olduklarını ifade etmişlerdir.

Etik değerler ve etik uygulamaları sonuçları en düşük ikinci bileşendir. Etik davranış ilkelerine uyum, etik kültürünün yerleştirilmesi ile ilgili bilgiler, etik ile ilgili eğitimler ve etik cezaları hakkında personel bilgilendirmeleri konusunda önemli eksiklikler bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kurumda Kamu Etik İlkelerinin yayınlanmış, etik komisyonu oluşturulmuş olmasına karşın komisyonun aktif olarak çalışmadığı ve etik düzenlemeler ile ilgili bilgilerin çalışanlarla yeteri derecede paylaşılmadığı görülmüştür.

İnsan kaynakları yönetimi ve uygulamalarına çalışanlar 2,12; uzmanlar 1,83 puan vermiş, genel ortalama 1.97 olarak hesaplanmıştır. Kurumda, güçlü bir kont-



rol ortamı için gerekli olan insan kaynakları yönetimi uygulamaları kısmi olarak bulunmaktadır. Diğer taraftan özellikle performansa dayalı ödüllendirme, kariyer sistemi, işe alım süreci gibi alanlardaki uygulamalara oldukça düşük puanlar verilmiştir. Katılımcılar genelde bu sonuçların, uygulamanın gerçekleştirildiği kurumun kamu kurumu ve özellikle yerel yönetim kuruluşu olması dolayısıyla, normal karşılanması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Kurumsal performans yönetimi ile ilgili sorular sadece uzmanlara yöneltilmiştir. Kontrol ortamı analiz ekibi, gerek konunun teknik olması gerekse kurum içi bilgi akış sistematüğinden ötürü çalışanların bu konu hakkında bilgi sahibi olmadıklarını ifade etmiştir. Bu yüzden kurumsal performans yönetimi çalışmaları hakkında bilgi sahibi olan uzmanlar ile yapılan görüşmelerle yetinilmiştir. Uzmanlar, kurumsal performans değerlendirme sistematüğünün bulunduğunu ve bu konuda çalışmaların yapıldığını ifade etmişler ve 2,11 puan vermişlerdir.

Stratejik yönetim çalışmaları puanı en yüksek olan kontrol ortamı bileşeni olmuştur. Bunun en temel nedeni 2003 yılında kabul edilen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü kanunu ile birlikte tüm kamu idarelerine stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirilmesidir. Bu yasanın getirdiği düzenlemeler ile birlikte A Kurumu, stratejik plan oluşturma çalışmalarını tamamlamış, stratejik planını uygulama koymuş ve performans esaslı bütçeleme çalışmaları ile koordine etmiştir. Bu kapsamda stratejik yönetim uygulamalarına çalışanlar 2,38 uzmanlar 2,01 puan vermiş, ortalama ise 2,19 olarak belirlenmiştir.

Süreç yönetimi ile ilgili sorular, yukarıda kurumsal performans yönetimi bölümünde açıklanan nedenlerden ötürü

çalışanlara yöneltilmemiş, sadece uzmanlar ile görüşülmüştür. Uzmanlar ise süreç yönetimi kapsamında gerçekleştirilen uygulamalara 1,47 puan vermişlerdir. Süreç yönetimi kontrol ortamı bileşenleri arasında en düşük puanlı bileşen olmuştur.

Bütün bileşenlerin genel ortalamaları çalışanlar 2,12; uzmanlar 1,85; genel ortalama ise 1,98 olarak sonuçlanmıştır. Bu sonuçlar kurumun kontrol ortamında gelişime açık yönlerin bulunduğunu göstermektedir. Yönetimin özellikle puanı 2'nin altında çıkan süreç yönetimi, etik değerler, bilgi akışı ve iletişim ile insan kaynakları yönetimi bileşenlerini detaylı bir şekilde incelemeleri ve bu bileşenleri geliştirecek çözüm önerilerini uygulamaya koyması gerekmektedir. Ayrıca diğer alanlarda da mevcut uygulamaların geliştirilmesi, kontrol ortamını güçlü kılacak; böylelikle kurum daha sağlıklı bir yapıya sahip olabilecektir.

## Sonuç

Kontrol ortamı, iç kontrol sürecinin başarılı bir şekilde yönetimini ve sürekli gelişimini doğrudan etkilemektedir. Bu yüzden kontrol ortamının doğru bir şekilde değerlendirilmesi oldukça önemlidir. COSO modeli esas alınarak geliştirilen ve yedi başlıkta toplanan ölçütler setini kapsayan yöntem, bir kamu idaresinde başarı ile uygulanmıştır. Kontrol ortamı analizi sonucunda ortaya çıkan raporlar, kontrol ortamı ile ilgili detaylı bilgilerin yanında, kontrol ortamının gelişime açık yönleri hakkında da önemli bilgiler sunmuştur.

## Kaynakça

Agoglia, Christopher P., Kevin F. Brown ve Dennis M. Hanno (2003), "Dickinson Technologies Inc., Assessing Control

Environment and Fraud Risk", *Issues in Accounting Education*, 18 (1), 71-78.

Beneish, D., Billings, M., Hodder, L., (2008), "Internal control weaknesses and information uncertainty", *The Accounting Review* 83, 665-703.

Carmona, Pedro (2007), "Internal Control Risk Influence When Planning An Audit: An Empirical Study of the COSO Conceptual Framework", *Spanish Accounting Review*, 10 (2), 11-32.

COSO (1994), Committee of Sponsoring Organizations, Internal Control: Integrated Framework, American Institute of Certified Public Accountants

Demirbaş, Mahmut (2005), "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4 (7), 167-188.

Doyrangöl, Nuran C. (2001), *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul

Feng, Mei, Chan Li ve Sarah MvVay (2009), "Internal Control and Management Guidance", *Journal of Accounting and Economics*, 48, 190-209.

Gupta, Parveen ve Jeffrey C. Thomson (2006), "Use of COSO 1992 in Management Reporting on Internal Control", *Strategic Finance*, September, 27-33.

Hammersley, J., Myers, L., Shakespeare, C., (2008), "Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under Section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002", *Review of Accounting Studies*, 13, 141-165.

Hevesi, Alan (2005) *Standards for Internal Control in Newyork State*, www.osc.state.ny.us, Erişim tarihi:28.12.2009

Hogan, C., Wilkins, M., (2008), "Evidence on the audit risk model: do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?" *Contemporary Accounting Research* 25, 219-242.

Lehmann, Constance M., Cyntia D. Heagy ve Carolyn Strand Norman (2007) "The Evaluation of Application Controls in Accounting Software: A Short Instructional Case", *Journal of Information Systems*, 21 (2), 87-98.

Jeffrey, Chris (2008), "Internal Control at private Companies and Nonprofits", *The CPA Journal*, 78 (9), 52-54.

Liu, Ta Ming ve Hsing Wu College (2005), "The Case Analysis on Failureson Enterprise Internal Control in Mainland China", *The Journal of American Academy of Business*, 7 (1), 92-98.

Memiş, Mehmet Ünsal (2006) *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana

Ramos, Michael (2004), "Just How Effective is Your Internal Control", *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, September/October, 29-33.

Ryan, Bob, Robert W. Scapens ve Michael Theobald (1992), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Academic Press Lim. London

Saltık, Nihal (2007), "İç Kontrol Standartları", *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(26),58-69

Savage, Arline, Carolyn Strand Norman ve Katryn A.S. Lancaster (2008), "Using a Movie to Study COSO Internal Control Framework: An instructional Case" *Journal of Information Systems*, 22 (1), 63-76.

Sayıştay (2004), INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Çeviren: Baran Özeren,

Scapens, Robert W. (1992), "The Role of Case Study Methods In Management Accounting Research: Apersonal Reflection and Reply", *British Accounting Review*, No:4

Tanış, Veyis Naci (1997), "Theoretical Background of Some Research Methods Applicable in Cost and Management Accounting", *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 12 Sayı 2

Yılanıcı, Münevver (2006), *İç Denetim*, Nobel Yayınları, Ankara

Yılmaz, Osman (2001), *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri*, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara

Yu, Seongjae ve John Neter (1973), "A Stochastic Model of the Internal Control System", *Journal of Accounting Research*, 11(2),273-295.