

Kamuda İç Kontrol Yolculuğu - II*



MERYEM FIKIRKOÇA**

ÖZET

Dinamik ve sürekli değişen iş ekosisteminde, değişime zamanında çözümler geliştirebilmek ve yeni değer yaratma yollarını ortaya koyabilmek için yönetim paradigmaları evrim geçirmektedir. Bu değişim girdabında giderek daha önemli hâle gelen iç kontrol sistemi, önemini ve evrimini sürdürmektedir. Kamu mali yönetim sisteminin önemli bir parçası olan iç kontrol sisteminin anlamı, yapısı, önemi, mevcut durumda yaşanan sorunların ele alınması ve iç kontrol sisteminin kuruma değer katma yollarının geleceğe odaklı aydınlatılması amacıyla bir dizi makale kaleme alınmıştır. Bu makalede, 5018 sayılı Kanun hükümlerinin etkin bir şekilde uygu-

lamaya alınmasındaki eksiklikler göz önünde bulundurularak, bu konuda yaşanan sorunlar, nedenleri ve çözüm önerileri ortaya konacaktır. Bu kapsamda hazırlanan makalede, iç kontrol kavramı, anlamı, içeriği ve nasıl yürütülmesi gerektiği en güncel anlayış ve yaklaşımlarla ele alınmıştır.

ANAHTAR KELİMELELER

İç Kontrol, Kontrol Kavramı, İç Kontrol Paradigma Değişimi, PUKÖ Yönetim Çevrimi, Verimlilik, Etkinlik, Çeviklik, COSO İç Kontrol Çerçevesi, İç Kontrol Bileşenleri, Stratejik Plan, Operasyonel Hedefler, Yönetişim, Risk, Uyumluluk

7. ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GEREKLERİ

Etkin bir iç kontrol için çerçevedeki beş bileşenin ve 17 ilkenin tamamının var olması ve bütünsel olarak uygulanmasının sağlanması gerekir. “Var olma”, tasarlanan ve uygulanan iç kontrol sisteminde bir bileşen ya da ilkenin var olduğunu ifade eder. “Uygulanma” ise iç kontrol sistemi içerisinde var olan bir bileşenin ve ilkenin uygulanma durumunu ifade eder.

Buradan anlaşılması gereken bir bileşenin ya da ilkenin politika ve prosedürlerde olması yeterli değildir; uygulamaya da geçmesi gerekir.

* Makalenin I. bölümü Güncel Mevzuat dergisinin Ekim (94.) sayısında yayımlanmıştır.

** Genel Müdür, SmartAge Yönetim Teknolojileri ve Danışmanlık Ltd. Şti.

Bir iç kontrol sisteminin etkin olması için çerçevedeki beş bileşenin ve 17 ilkenin tamamının var olması ve bütünsel olarak uygulanmasının sağlanması gerekir.

8. İÇ KONTROL SİSTEMİNDE UYUMSUZLUKLAR

Kuruluşun hedeflerine ulaşma olasılığını ciddi şekilde azaltabilecek bir iç kontrol uyumsuzluğu, önemli bir uyumsuzluk olarak değerlendirilir. Bir ilke ya da bileşen yoksa, çalışmıyorsa, bileşenler entegre olarak işletilemiyorsa yönetim, kontrol hedefinin karşılanmadığı ve kuruluşun önemli bir uyumsuzluğa sahip olduğu yargısına varabilir.

İç kontrol sistemi, kuruluşun tüm faaliyetlerini ve fonksiyonlarını kapsayacak şekilde tasarlanır ve yürütülür.

9. İÇ KONTROLÜN TEMEL SÜREÇLERİ

İç kontrol sistemi, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, gözetim olmak üzere beş temel süreçten oluşur. Bu süreçlerinin bütünsel olarak tasarlanması ve işletilmesi ile etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulur.

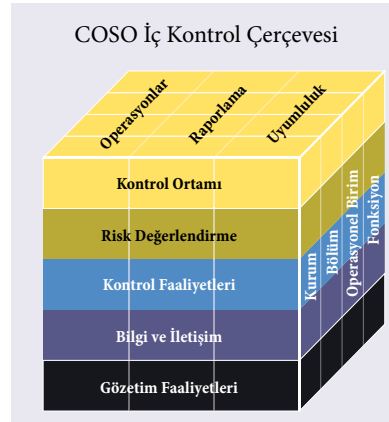
9.1. Kontrol Ortamı

Her koşulda iç kontrol sisteminin sağlıklı şekilde işletilmesini ve geliştirilmesini sağlayan bir kontrol ortamı oluşturulmalı ve sürekli iyileştirilmelidir.

Kontrol ortamı, iç kontrolün organizasyon çapında yürütülmesi için temel sağlayan standartlar, süreçler ve yapılar setidir. İç kontrolün önemi ve etik davranış standartları konusunda yönetim kurulu ve üst düzey yönetim yaklaşımı, taahhüdü ve

desteği ortaya konulur; organizasyon çapında farkındalık ve bilinçlendirme sağlanır.

Kontrol ortamı kapsamında, organizasyonun dürüstlük ve etik değerleri, yönetim kurulunun yönetim sorumluluklarını yerine getirmesini sağlayan parametreler, organizasyonun yapı, yetki ve sorumlulukları, becerilerin geliştirilmesi, performans değerlendirme, teşvik ve ödüllendirme, hesap verebilirlik oluşturulur.



İç kontrol ortamının mevcut durumunun değerlendirilmesi ve sürekli geliştirilmesi iç kontrol sisteminin tasarlanması ve kurulması sırasında yapılacak ilk işlerdir. Kuruluşun iç kontrol kültürü, iç kontrol ortamının önemli bir parçasıdır.

İç kontrol ortamı beş ilke ile ele alınır. Bu ilkeler;

- Dürüstlük ve etik değerler için taahhüt,
- Gözetim sorumluluklarının yerine getirilmesi,

- Yapı, yetki ve sorumlulukların kurulması,
 - Becerilerin geliştirilmesi konusunda kararlılık,
 - Güçlü hesap verebilirlik,
- şeklinde sıralanabilir.

Yönetim ve yönetim kurulu ya da eş değer gözetim makamı iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulması ve işletilmesinden sorumlu olmalıdır. Dürüstlük ve etik değerler, etkin bir iç kontrol sisteminin önemi, iç kontrol sistemi için çalışanların yükümlülükleri net bir şekilde tanımlanır ve organizasyon çapında duyurulur. İç kontrol konusunda organizasyon çapında farkındalık geliştirilir. Yönetimin standartlardan sapmaları zamanında belirleyen ve ortadan kaldırılmasını sağlayan bir yapı kurulur.

İç kontrol sorumluluğu organizasyon çapında kurumsal kültüre, iş süreçlerine ve prosedürlerin dokümana işlenir. Bu yolla, iç kontrol sisteminin içselleştirilmesi ve işin doğal bir parçası olması sağlanır.

Üst yönetim, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işletilmesinin gözetiminden sorumludur. Bu kapsamda, gözetim yaklaşım ve yapısı geliştirilir. Etkin bir iç kontrol sisteminin yapısı, yetki ve sorumluluklar oluşturulur. İç kontrol yapısı, kurum kültürüne, iş süreçlerine ve prosedürlere entegre olarak kurulur.

Organizasyon çapında iç kontrol becerilerinin geliştirilmesi konusunda kararlılık gösterilir ve gerekli faaliyetler oluşturulur. Performans ve eğitim planları hazırlanır. Organizasyon çapında çalışanların iç kontrol konusundaki sorumlulukları için hesap verebilirliği sağ-

layan yapı net bir şekilde oluşturulur. Teşvik ve ödül sistemi belirlenir.

9.2. Risk Değerlendirme

COSO 2013 İç Kontrol Çerçevesi, risk değerlendirmenin içeriğini zenginleştirmiş ve net hâle getirmiştir.

Her işletme, kuruluş içinden ve dışından kaynaklanan risklere maruz kalır. COSO İç Kontrol Çerçevesi'nde risk, "... hedefe ulaşmayı olumsuz yönde etkileyebilecek bir olayın oluşma olasılığı..." olarak tanımlanmıştır.

Risk değerlendirme, hedeflere ulaşmaya ters etkisi olabilecek olası olayları tanımlamak ve değerlendirmek için yürütülen dinamik ve yinelenen bir süreçtir (Şekil 9.1).



Şekil 9.1. Risk değerlendirme süreci

Operasyonel, raporlama ve uyumluluk hedeflerine ilişkin riskler belirlendikten sonra analiz edilir. Risk analiz sürecinde, risklerin oluşma olasılığı, etkisi, kaynağı, hızı, risk oluşursa yaratacağı etkinin ne kadar süreceği belirlenir. Riskin büyüklüğü ya da derecesi belirlenen risk kriterlerine, toleransına ve iştahına göre değerlendirilir ve belirlenir. Risk kriterleri, risk toleransı, kabul edilebilir risk düzeyi, risk iştahı, hedef belirleme ve kurumsal risk yönetimi kapsamında belirlenmeli ve iç kontrol süreci ile ilişkilendirilmelidir.

Risk değerlendirme sürecinin çıktısı önceliklendirilmiş risk lis-

Risk değerlendirme, hedeflere ulaşmaya ters etkisi olabilecek olası olayları tanımlamak ve değerlendirmek için yürütülen dinamik ve yinelenen bir süreçtir.

tesidir. Risk değerlendirme sonuçları kontrol faaliyetlerinin temelini oluşturur.

Risk değerlendirmenin ön koşulu ölçülebilir hedeflerin (operasyonel, raporlama ve uyumluluk) kurulmasıdır. Strateji ve hedef belirleme iç kontrol sürecinin bir parçası değildir. Hedefler kuruluşun farklı düzeyleri için belirlenmiş olmalıdır. İç kontrol sürecinde yönetim, operasyonel, raporlama ve uyumluluk kategorileri içerisinde riskleri tanımlayıp analiz edebilecek netlikte hedefleri belirlemelidir. Risk değerlendirmede, dış ortamdaki ve iç kontrolün etkinliğini olumsuz yönde etkileyebilecek iş modelindeki olası değişikliklerin etkisi dikkate alınmalıdır.

Riskleri değerlendirme sürecinin bir parçası olarak hedefe ulaşmayı pozitif yönde etkileyebilecek olası olaylar (fırsat) da değerlendirilebilir. Bu fırsatları yakalamak, strateji ve hedef belirlemeyle ilişkisini kurmak önemli bir konudur. Bununla birlikte, potansiyel fırsatların tanımlanması ve değerlendirilmesi iç kontrolün bir parçası değildir.

Riski sifıra indirgemek pratik değildir. Kabul edilebilir risk düzeyi belirlenmelidir. Risk iştahı ve toleransı organizasyonun kabul edilebileceği risk sınırlarını belirler. Kabul edilebilir risk düzeyi, risk azaltma kararlarının verilmesinde temel bir kriterdir. Her risk için hedef bir değer vardır. Hedef değer etrafındaki değişkenlik risk toleransı olarak

adlandırılır. Risk toleransı hedeflere ulaşma performansındaki kabul edilebilir değişkenlik düzeyidir.

Risk toleransı içinde kalındığında yönetim kendini güvende hisseder. Risk toleransı normalde hedef belirleme sürecinin bir parçası olarak belirlenir. Risk tolerans düzeylerinin belirlenmesi risk kontrol kararlarının verilmesi için bir ön koşuldur. Risk analizinde, içsel risk (inherent risk) ve artık risk (residual risk) incelenmelidir.

İçsel risk, her işin bünyesinde barındırdığı, hiç bir risk azaltma faaliyeti yürütülmediği durumda varolan olası risktir. Artık risk, risk azaltma faaliyeti sonrası arta kalan riski tanımlar. Risk azaltma sonrası kabul edilecek artık risk büyüklüğü belirlenmelidir.

Risk değerlendirme bileşeninde;

- Hedefler, risklerin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini sağlayabilecek netlikte belirlenir.
- Kuruluş çapında riskler tanımlanır ve analiz edilir.
- Hedefleri başarıya ile ilgili riskleri değerlendirirken yolsuzluk/usulsüzlük/hile potansiyeli de incelenir.
- İç kontrol sistemini önemli bir şekilde etkileyebilecek değişiklikler tanımlanır ve değerlendirilir.

Risk değerlendirme, kurumsal risk yönetim süreçlerinden biridir. Kurumsal risk yönetimi organizasyon çapında, sürekli ve proaktif bir ba-

COSO 2013 İç Kontrol Çerçevesi, risk değerlendirmenin içeriğini zenginleştirmiş ve net hâle getirmiştir.

kış açısıyla riskleri anlamak, tanımlamak, azaltmak/kontrol etmek ve izlemek için yürütülen bir sistemattir.

İç kontrol kapsamında ele alınan risk değerlendirme süreci kurumsal risk yönetiminin bir parçası olmalıdır. Kurumsal risk yönetim sistemi ve iç kontrol sistemi entegre olarak yürütülmesi gereken iç içe geçmiş iki yönetim sistematiğidir. Başarılı bir iç kontrol sistemi için kurumsal risk yönetim sisteminin olması temel bir gerekliliktir.

9.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, kuruluşun hedeflerine ulaşma performansının yönetilmesini sağlayan bir mekanizmadır ve hedeflere ulaşmak için yürütülen süreçlerin bir parçasıdır. Kontrol faaliyetleri kuruluşun bir ya da birden fazla operasyonel, raporlama ve uyumluluk hedeflerini destekleyebilir. Bu faaliyetler, yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirildiğinden emin olunmasına destek olan politika ve prosedürlerdir. Bu politika ve prosedürler işletmenin amaçlarını başarmasına yardımcı olacak şekilde risklere karşı alınması gereken önlemleri belirler.

Kontrol faaliyetleri, kuruluşun günlük faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olacak şekilde tasarlanır ve yürütülür. Organizasyonun bütün düzeylerinde, iş süreçlerinin çeşitli aşamalarında ve teknoloji üzerinden yürütülür. Önleyici ve tespit edici olabilir, elle ya da otomatik olarak yürütülen onaylama, yet-

kilendirme, doğrulama, mutabakat, performansın gözden geçirilmesi ve görevlerin ayrılığının sağlanması gibi faaliyetleri kapsar. Görevlerin ayrılığının sağlanmasının zor olduğu durumlarda alternatif kontrol faaliyetleri seçilir ve geliştirilir.

Kontrol faaliyetleri, operasyonel, raporlama ve uyumluluk hedeflerinden bir ya da daha fazlasını destekleyebilir. Örneğin, bilgi teknolojilerinin güvenliği konusunda yapılan kontroller operasyonel, raporlama ve uyumluluk hedeflerini destekler.

Kontrol faaliyetleri kapsamında;

- Organizasyonun hedeflerine kabul edilebilir bir düzeyde ulaşabilmesi için karşılaşılabilecek olası risklerin azaltılmasına katkı sağlayacak kontrol faaliyetleri seçilir ve geliştirilir.
- Hedeflerin başarılmasını desteklemek için teknoloji üzerinden genel kontrol faaliyetleri seçilir ve geliştirilir.
- Kontrol politika ve prosedürlerinin organizasyon çapında yayılımı sağlanır.

Kontrol faaliyetleri iç kontrol bileşenlerinin hepsini desteklemekle birlikte, özellikle risk değerlendirme bileşeniyle entegrasyonu iç kontrolün özünü oluşturur. Bu entegrasyon, kontrol faaliyetlerinde sorunlar oluşmadan önlenmesini sağlayarak iç kontrol sistemine proaktif bir yetenek kazandırır. Risk değerlendirme sonuçları kontrol faaliyetlerinin temelini oluşturur.

Kontrol faaliyetleri kuruluşa özeldir. Her kuruluş kendine özgü kontrol faaliyetlerini tasarlar ve uygular.

Kontrol faaliyetleri, iş süreçleri risklerinin azaltılmasını doğrudan destekler ve sıklıkla “uygulama kontrolleri” ya da “işlem kontrolü” olarak adlandırılır.

Kontrol faaliyetinin istenmeyen bir durumun önlenmesi ya da tespit edilmesi konusunda ne kadar yeterli olduğu incelenir. Kontrol faaliyetlerinin yeterliliği risk toleransı ile yakın bir ilişkiye sahip olmalıdır.

9.3.1. Teknoloji ve Kontrol Faaliyeti

Kontrol faaliyetleri ve teknoloji birbiriyle iki şekilde ilişkilidir:

• **Teknoloji İş Süreçlerini Destekler:** Teknoloji iş süreçleri içinde kullanılırsa (otomasyon gibi) kontrol faaliyetleri hedeflere ulaşmayı desteklemek için teknolojinin kendisinin yaratacağı risklerin azaltılmasına yönelik olacaktır. Örneğin, bilgi teknolojilerindeki güvenlik açıklarının iş sürekliliğini etkileyebilme riski için kontrol faaliyeti olarak bilgi güvenliği teknolojileri geliştirilebilir.

• **Teknoloji Kontrol Faaliyetlerinin Otomasyonunda Kullanılır:** Kuruluş içinde yürütülen birçok kontrol faaliyeti kısmen ya da tamamen teknoloji kullanılarak otomatize edilebilir. Bu prosedürler otomatize edilen kontrol faaliyetleri olarak bilinir.

9.3.2. Kontrol Faaliyetlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Noktalar

Kontrol faaliyetleri farklı düzeylerde tasarlanır ve uygulanır. Kontrolün kapsamı da yürütüldüğü düzeye göre değişir.

9.3.3. Görevlerin Ayrılığı

Kontrol faaliyetlerinin seçilmesi ve geliştirilmesi aşamasında riskleri azaltmak için görevlerin ayrılığının sağlanması da göz önünde bulundurulmalıdır. Böyle bir inceleme, yasal ortam, düzenleyici gerekleri ve paydaş beklentilerini içermelidir. Görevlerin ayrılığının düzenlenmesinde kayıt, yetkilendirme, onay ve varlıkların taşınması için sorumluluklar ayrılır. Bu sorumlulukların hepsi bir kışide toplanıyorsa risklerin tespit edilebilmesi güçleşecektir.

Görevlerin ayrılığı, yönetimin kontrolleri engelleme baskısı nedeniyle önemli riskleri içerebilir. Yolsuzluk riskini azaltmak için görevlerin ayrılığı temel bir gerekliliktir. Görevlerin ayrılığı ilkesi çoğu zaman kaynak kısıtları nedeniyle tam olarak uygulanamaz.

9.3.4. Hedeflerin ve Kontrollerin Organizasyon Çapında Yayılımı

Kuruluşun hedeflerinin sistematik olarak organizasyon çapında yayılımı sağlanmalıdır. Hedeflere ulaşmada karşılaşılabilecek risklerin belirlenerek kontrol altına alınması için kontrol faaliyetlerinin de organizasyon çapında yayılımı sağlanmalıdır. Bu konuda oluşturulan iş modeli kontrolün etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır.

9.4. Bilgi ve İletişim

Yönetim, iç kontrolün her bileşeninin yürütülmesini destekleyecek ilgili ve kaliteli bilgiyi iç ve dış kaynaklardan elde eder ve üretir. İletişim, gerekli bilgiyi sağlayan, paylaşan ve elde eden, sürekli ve yinelenen bir süreçtir. Kuruluşun hedeflerine ulaşması ve iç kontrol bileşenlerinin yürütülmesini des-

tekleme beklenen ve gerekli bilginin tanımlandığı bir bilgi gereklerini tanımlama süreci oluşturulur. Bilgi sistemleri ile içsel ve dışsal verilerden bilgi elde edilir. Bilgi sistemleri veriyi işler ve bilgiye dönüştürür. Bilgi sistemi, kaliteli bilgi (zamanında, güncel, doğru, erişilebilir, korunan, doğrulanabilir ve elde tutulabilir) üretir. Bilgi üretilirken maliyet fayda oranı göz önünde bulundurulur.

İç kontrol sistemi, kuruluşun tüm faaliyetlerini ve fonksiyonlarını kapsayacak şekilde tasarlanır ve yürütülür.

Kuruluş, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işletilmesinde gerek duyulan kaliteli bilginin, zamanında, doğru kişiye ya da birime iletimini sağlayan içsel ve dışsal bir iletişim mekanizmasını kurmalı ve işletmelidir. Dışsal bilgi iletişimi, kuruluş ile dış taraflar (hissedarlar, iş ortakları, düzenleyici kurumlar, müşteriler, finansal analistler ve diğer dış taraflar) arasında kurulur ve işletilir.

İç iletişim, bilginin organizasyon çapında yukarıdan aşağıya ve aşağıdan yukarıya akışıdır. Bu süreç yönetimin mesajını organizasyon çapında net olarak verebilmesini sağlar. Dış iletişim iki yönlüdür. Dışardan organizasyona bilgi sağlanması ya da bilginin dış taraflara iletilmesi şeklindedir.

Bilgi ve iletişim bileşeni kapsamında;

- Organizasyon, iç kontrolün diğer bileşenlerinin yürütülmesini desteklemek için ilgili ve kaliteli bilgiyi elde eder ya da üretir ve kullanır.
- İç kontrol için hedef ve sorumluluklar doğrultusunda, iç kontrolün diğer bileşenlerinin yürütülmesini destekleyen bilginin organizasyon çapında iletilmesi sağlanır.
- İç kontrolün diğer bileşenlerinin işletilmesini etkileyen konularla ilgili dış taraflarla iletişim sağlanır.

İç kontrol işlemleri sırasında belirlenen riskler, hatalar, uygunsuzluklar ve problemler dokümanite edilmelidir. Riskler analiz edilerek risk matrisinde işlenmelidir. Risk önlem planları, risk kontrol planları hazırlanmalıdır. Kök neden analizleri yapılmalı ve neden sonuç diyagramları dokümanite edilmelidir. Düzeltici ve önleyici faaliyet dokümanları ve raporları hazırlanmalıdır. Dokümantasyon kâğıt ortamda ve elektronik ortamda hazırlanabilir. Gösterge panelleri (dashboard), iç kontrol sisteminin raporlanma şekillerinden biri olarak ele alınır.

9.5. Gözetim

İç kontrol sisteminin beş bileşeninin ve her bileşen kapsamında ele alınan ilkelerin doğru olarak işletilip işletilmediğini kontrol etmek üzere sürekli ve kesikli (belirli zaman aralıklarında) değerlendirmeler yapılmalıdır. Kuruluşun farklı düzeylerindeki iş süreçleri içerisine kurulan sürekli değerlendirmeler, zamanında bilgi sağlar. Kesikli değerlendirmelerin kapsamı ve periyodu risklere bağlı olarak değişir; sürekli kontrolün etkinliği ve diğer yönetim gözden geçirmelerinin etkinliği değerlendirilir.

Rutin işlerde sürekli değerlendirme yeterli olur iken rutin olmayan, öngörülemeyen ve değişkenlik gösteren faaliyetlerde kesikli kontrol daha fazla önem kazanır.

Gözetim faaliyeti ya sürekli ya da kesikli olabileceği gibi, her ikisini içeren bir nitelikte de yürütülebilir. Sürekli ve kesikli gözetim faaliyetleri, tasarlanan ya da mevcut iç kontrol sistemine uygun olarak kurulur. İş ortamındaki değişim hızı göz önünde bulundurulur. Bulgular yönetim kriterlerine göre değerlendirilir ve sapmalar yönetime ve uygun olduğu durumlarda yönetim kuruluna ya da üst yönetime iletilir ya da raporlanır.

Gözetim bileşeni kapsamında;

- Kuruluş, iç kontrol bileşenlerinin varlığını ve işletildiğini değerlendirmek için sürekli ve/veya kesikli değerlendirmeleri seçer, geliştirir ve yürütür.
- Kuruluş, iç kontroldeki sapmaların gerekli düzeltici faaliyetleri yürütecek kişi ya da birimlere, gerektiğinde üst yönetime zamanında bildirilmesini ve raporlanmasını sağlar.

Değişen iş ortamında kuruluş, iç kontrol sistemini sıklıkla güncellenme gereksinimi duyacaktır. Kuruluşun hedefleri ve iç kontrol bileşenleri zamanla değişebilir. İç kontrolün yürütülmesinde prosedürlerin etkinliği azalmış ya da geçersiz hâle gelmiş olabilir. Prosedürler güncellenen ya da yeni belirlenen hedeflere ulaşmayı desteklemeyebilir. Gözetim faaliyetlerinde, söz konusu değişim göz önünde bulundurulmalıdır. Güncel risk değer-

lendirme sonuçları göz önünde bulundurulur iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilmelidir.

Üst yönetim, iç kontrol sisteminin verimlilik, etkinlik ve çevikliğinin sağlandığının gözetiminden sorumludur. İç kontrol sisteminin performansı sistematik olarak sürekli ve periyodik şekilde değerlendirilir. Kesikli değerlendirmeler iç denetim birimi ya da dış denetimler kapsamındadır. Kesikli değerlendirmeler periyodik olarak yürütülür; değerlendirme periyodu iç kontrol sisteminin etkinliğine ve yönetim yargısına bağlı olarak belirlenir. Güçlü bir sürekli kontrolün olması kesikli kontrol gereksinimini azaltır. Rutin işlerde sürekli değerlendirme yeterli olur iken rutin olmayan, öngörülemeyen ve değişkenlik gösteren faaliyetlerde kesikli kontrol daha fazla önem kazanır.

Kesikli değerlendirmeler genellikle işin içine yerleştirilmiş değerlendirmeler değildir; yeni bir bakış ile iç kontrol bileşenlerinin varlığı ve işleyişi değerlendirilir. Kesikli gözetim kapsam ve periyodu sürekli kontrol sonuçlarına, risk derecesine, yönetimin yargısına bağlı olarak değişir. Yüksek riskli durumlar daha derinlemesine ve kapsamlı incelenir. Kesikli gözetim iç kontrol sisteminin tümünün değerlendirilmesini içerebileceği gibi, belli bir bileşene ya da ilkeye odaklı da yürütülebilir. Örneğin, ekonomik ko-

şullardaki değişim iç kontrol sisteminin tümünün gözetimini gerektirebilir.

Kesikli kontroller sıklıkla iç denetim birimi ya da komitesi tarafından yürütülür. Dış denetimler ile de periyodik ve sistematik olarak iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilir. Kesikli kontroller farklı değerlendirmeler içerir. Örneğin, ISO/IEC 27001 Bilgi Güvenlik Standardı'na göre yapılan periyodik bilgi güvenlik denetimleri bu kapsamda ele alınabilir. Belirli periyotlarda yürütülen ISO 9001 Kalite Yönetim Standardı gerekleri doğrultusunda yapılan yönetim gözden geçirmeleri de bu kapsamda ele alınmalıdır.

Kuruluş, öz değerlendirme çalışmaları kapsamında kabul görmüş bir olgunluk modeline göre iç kontrol sisteminin etkinliğini sürekli değerlendirebilir. EFQM İş Mükemmellik Modeli'ne göre yapılan öz değerlendirmeler, iç kontrol kapsamındaki gözetim faaliyeti ile ilişkilendirilebilir.

İç kontrol sisteminin gözetiminde belirlenecek sapmalar çok önemli, önemli ve önemsiz olarak sınıflandırılabilir. Sapmaların önem derecesine bağlı olarak ne düzeyde raporlama yapılacağı belirlenir. Çok önemli ve/veya önemli sapmalar yönetim kuruluna ya da üst yönetime raporlanır. Bazı sapmalar dışsal olarak raporlanır. Örneğin, bir genel müdürlüğün belirlenen kriterlere göre ilgili bakanlık ya da bakanlıklara iç kontrole ilişkin sapmaları raporlaması gerekir.

Kuruluş, iç kontrol sistemini kurmak ve geliştirmek için benzer kuruluşların iç kontrol uygulamalarıyla kıyaslama çalışmaları yürü-

tülebilir. Bu da iç kontrol gözetimi kapsamında ele alınabilir.

Gözetim faaliyetinde teknoloji kullanımı değerlendirmenin nesnellliğini artırır, geniş kapsamlı, derinlemesine, gerçek zamanlı ve hızlı değerlendirme yapmaya olanak sağlar.

Kuruluşun dış kaynak kullanımı durumunda, hizmet aldığı organizasyonun iç kontrol sisteminin kendi iç kontrol sistemine etkisi değerlendirilmelidir. Bu değerlendirme nasıl yapılacağı ve sorumluluklar açık bir şekilde belirlenmelidir. Hizmet alınan firmanın iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin gerekler sözleşmede yer almalıdır. Örneğin, hosting hizmeti alınan firmanın iç kontrol sistemine ilişkin riskli durumlar belirlenip bu risklerin nasıl azaltılacağı tespit edilir; gerekli düzeltici ve önleyici faaliyetler yürürlüğe konulur. Firmanın iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin netür bilgiler sağlanacağı ve bu bilgilerin nasıl paylaşılacağı belirlenmelidir.

Sapmaların zamanında etkin olarak düzeltildiği ve tekrar oluşumunun önlenmesi değerlendirilmeli ve takip edilmelidir.

10. İÇ KONTROLÜN KISITLARI

Kuruluşun hedeflerine ulaşmasını güvence altına almayı sağlamak üzere yürütülen iç kontrol sistemi kendi içerisinde kısıtlar barındırır. Özellikle insan kaynaklı içsel kısıtlar içerir. Karar vermede insan yargısı kusurlu olabilir ve basit insan hataları nedeniyle önemli hatalar oluşabilir. Yönetimin iç kontrol sistemine fazla önem vermesi nedeniyle insanlar iç kontrolü engelleyici davranışlarda bulunabilir.

İç kontrol sistemi iyi tasarlanmış olsa bile her zaman kırılabilirliğe sahiptir. İnsanlar yönergeleri yanlış anlayabilir, kontrol edilen iş hakkında bilgileri yetersiz olabilir ve yanlış yargılarda bulunabilirler ya da taahhütlerinde hatalı olabilirler. Örneğin, muhasebe yöneticisi yatırım tahminlerinde basit bir unutkanlık yapabilir ya da gerekli kontrolleri yapmayabilir. Bir işi geçici olarak bir personel yürütebilir. Personel yeterli beceriye sahip olmadan sistem değişiklikleri yapabilir.

Yönetim kişisel çıkar ya da uyumluluk durumunu olduğundan daha fazla göstermek ya da illegal amaçlarla önceden belirlenen iç kontrol politika ve prosedürlerin ihlali konusunda ağırlığını koyabilir.

Kişiler sıklıkla kolektif olarak finansal veri ya da bilgi üzerinde oynama yaparak bir kusuru örtbas edebilir ya da verileri değiştirebilir. Bu örnekler çoğaltılabilir. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulması yeterli değildir, iç kontrolün kurumsal kültür hâline getirilmesi kritik önemdedir.

11. BAŞARILI BİR İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GEREKLERİ

Bu makalede ileri ve güncel yaklaşımlarla ele alınan iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işletilmesi için gerekli olan hususlar;

- Üst yönetimin taahhüdü, desteği ve gözetimi,
- Hedeflerin doğru belirlenmesi (gerçekçi, ulaşılabilir ve ölçülebilir),
- İç kontrol sorumluluğunun kurumsal kültür, iş süreçleri ve prosedürleri içinde yapılandırılması,

- Güçlü bir risk değerlendirme ve kurumsal risk yönetimiyle entegrasyon,

- Kuruluşun tümünü kapsamaması,

- Şeffaf bir iş yapma şeklinin oluşturulması,

- Kontrole uygun ve etik davranışın güçlendirildiği bir çalışma kültürünün oluşturulması,

- İçsel ve dışsal bilgi paylaşımı için gerekli sistem ve altyapının oluşturulması,

şeklinde özetlenebilir.

12. SONUÇ

İç kontrol bir organizasyon için olası uyumsuzlukların, risklerin zamanında önlenmesini destekleyerek değer yaratma aracıdır. Değer yaratan bir iç kontrol sisteminin tasarlanması ve uygulanması kritik önemdedir. Bunun için öncelikle güncel yönetim yaklaşımları içerisinde kontrol olgusunun doğru anlaşılması gerekir.

İç kontrol sisteminin başarılı bir şekilde işletilmesi için kuruluşun yönetim yapısına entegre olarak tasarlanması, kurulması ve işletilmesi gerekir. Burada en önemli kısıt organizasyonun mevcut kurumsal yönetim sistemindeki zaafiyetlerdir. İç kontrol sisteminin tasarlanıp uygulanmasının önündeki en büyük risk ve problemler bu durumdan kaynaklanır. Buz dağının altı, kapsamlı risk ve sorun içerir. İç kontrol sistemi kurulurken mevcut kurumsal yönetim yapısının da geliştirilmesi gerekir. Değer yaratan bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilmesinin önündeki önemli engeller, ancak üst yönetimin kararlılık ve desteğiyle aşılabılır.