T.C. BAŞBAKANLIK
DPT
DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI

İÇ KONTROL SİSTEMİ: KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İÇİN İÇ KONTROL MODELİ ÖNERİSİ

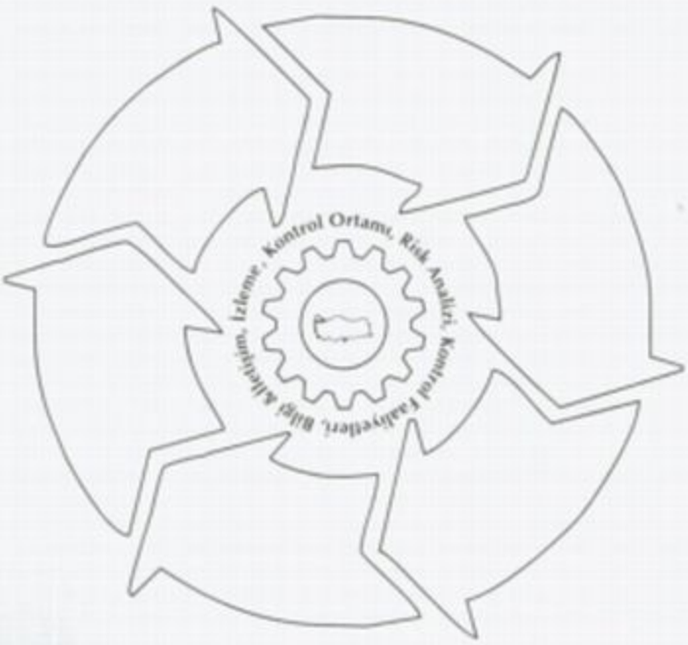
Simay ERDOĞAN

DPT - Uzmanlık Tezleri

Ankara, 2009

YAYIN NO: 2799

İÇ KONTROL SİSTEMİ: KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İÇİN İÇ KONTROL MODELİ ÖNERİSİ



Simay ERDOĞAN

DPT - Uzmanlık Tezleri

YILLIK PROGRAMLAR VE KONJONKTÜR DEĞERLENDİRME GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

Ankara - 2009

ISBN 975-19-4605-8

Bu çalışma Devlet Planlama Teşkilatının görüşlerini yansıtmaz. Sorumluluğu yazarına aittir. Yayın ve referans olarak kullanılması Devlet Planlama Teşkilatının iznini gerektirmez.

Bu yayın 500 adet basılmıştır.

TEŞEKKÜR

Tezin olgunlaşmasına vermiş olduğu katkılardan dolayı DPT Müsteşar Yardımcısı Erhan USTA'ya,

Tezi nihai hale getirene kadar defalarca okuyarak değerli katkılarda bulunan ve tüm süreç boyunca bana yol gösteren Planlama Uzmanı Doç. Dr. N. Nergiz DİNÇER'e,

İç kontrol alanında çalışmalar yapan ve tezde kullandığım temel kaynakları edinmemde benden yardımlarını esirgemeyen Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörü Ali KAYIM'a

Tezin kurula sunulma aşamasına gelmesinde desteklerini ve yardımlarını esirgemeyen değerli mesai arkadaşlarıma ve Planlama Uzmanları A. Sema GÜRLER'e, Fatih KAYA'ya, Işıl IRMAK'a ve M. Özgür PEKBAŞ'a,

Mesleki uygulama deneyimlerini benimle paylaşarak bakış açımı zenginleştiren TCMB İç Denetim Genel Müdürlüğünden Umut YEŞİLÖZ'e,

Teze katkılarını sunan değerli arkadaşlarım Ceyda TORT ve Ege TEKİNBAŞ'a,

Tezin hazırlanma aşamasında bana rehberlik etmeyi kabul eden KİT ve Sosyal Güvenlik Dairesi Başkanı Salih KÖSE'ye,

Planlama uzmanı olarak yetişmemde emeği geçen çok değerli eski yöneticim Cumhur Menderes BOZ'a,

Tezin son aşamasına gelmesindeki emeklerinden dolayı Dr. Metin ARSLAN'a,

Bu zorlu süreci bizler için kolaylaştırmak ve bizleri rahatlatmak için elinden gelen her türlü çabayı gösteren Eğitim Şube Müdürü Emel ÖZER'e,

Tezin başlangıç aşamasında benimle fikirlerini paylaşan ve her türlü kaynak yardımında bulunan Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Genel Müdür Yardımcısı M. Sait ARCAGÖK'e,

En önemlisi bu tezin yazılmasının asıl sebebi olan KİT'lerin başta APK Daire Başkanları olmak üzere çok değerli çalışanlarına değerli görüşleri, tartışmalara katılımları ve ayırdıkları zaman için,

Bu meşakatli zamanlardaki her türlü destekleri için aileme,

Teşekkür ederim.

Simay ERDOĞAN

Ankara 2009

ÖZET

Planlama Uzmanlığı Tezi

İÇ KONTROL SİSTEMİ: KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İÇİN İÇ KONTROL MODEL ÖNERİSİ

Simay ERDOĞAN

Kurumsallaşmayla birlikte başlayan şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacı, şirketlerde gelişen verimlilik bilinci, performans yönetimi ve kurumsal yönetişimin artan önemi iç kontrol alanındaki gelişmeleri gerekli kılmaktadır. İç kontrol sistemi, yöneticiler tarafından bir güvence mekanizması olarak algılanmakta ve işletmenin amaçlarına ulaşmasını bir bütün olarak desteklemektedir.

Kamu iktisadi teşebbüslerinde (KİT) iç kontrol sistemi uygulanmasına yönelik olarak yapılan ilk çalışma olma özelliği taşıyan bu tezin temel amacı, KİT'lerin kamu kaynaklarını etkin ve verimli kullanmasını, finansal tablo ve raporlamalarının doğru ve güvenilir olmasını, mevzuata uygun hareket etmesini ve varlıklarını korumasını sağlamak üzere, Türkiye'de faaliyet gösteren KİT'lerde etkin işleyen, yönetsel, operasyonel, mali ve yasal kontrollerin tamamını içeren bütüncül bir iç kontrol sistemi oluşturmaktır.

Çalışma kapsamında, öncelikle iç kontrol kavramının tarihsel gelişimi anlatılarak modern anlamda iç kontrol sistemlerine neden ihtiyaç duyulduğu ve modern iç kontrol sistemlerinin yapısı açıklanmıştır. Ardından, denetim ve kurumsal yönetişim kavramları irdelenmiş ve dünyada genel kabul gören modeller ve düzenlemeler ile Türkiye'deki mevcut iç kontrol uygulamaları incelenmiştir.

KİT'lerle yüz yüze görüşme yöntemiyle bir anket çalışması yürütülmüş, kuruluşlardaki mevcut kontrol faaliyetleri incelenmiş, KİT'lerin güçlü ve zayıf olduğu iç kontrol bileşenleri belirlenmiştir. Kuruluşların kontrol ortamı, risk değerlendirme ve izleme bileşenleri açısından zayıf oldukları; tüm faaliyetlerden ziyade bütçe ve sayısal alanlara ilişkin risk çalışmaları yapıldığı ve kontrol faaliyetleri yürütüldüğü; onay ve denetim faaliyetlerinin en yoğun kullanılan kontrol mekanizmaları olduğu ve bunların da ancak temel faaliyetler bazında kullanıldığı; kuruluşlardaki iletişim seviyesinin yeterli olmadığı araştırma sonucunda elde edilen önemli bulgulardandır.

KİT'lerin özel sektör işletmelerinden farkları, yapıları ve işleyişleriyle birlikte anket çalışmasından elde edilen bulgular dikkate alınarak genel kabul gören iç kontrol modelleri ışığında KİT'lere özgü bir iç kontrol modeli oluşturulmuştur. KİT İç Kontrol Modelinin sağlıklı ve etkin işleyebilmesini sağlamak üzere KİT'lerde hesap verebilirliği, şeffaflığı, karar alma süreçlerinde esnekliği ve stratejik yönetim anlayışını geliştirmeye yönelik politika önerileri getirilmiştir. Kuruluşlarda performans denetimi ile risk ve süreç odaklı iç ve dış denetim yapılması yönünde önerilerde bulunulmuştur. Çalışmada, ayrıca kuruluşların organizasyon yapılarında gerekli görülen değişikliklere yönelik tedbirlere de yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç kontrol, iç kontrol sistemi, iç kontrol modeli, kurumsal yönetişim, iç denetim, dış denetim, KİT İç Kontrol Modeli

ABSTRACT

Planning Expertise Thesis

INTERNAL CONTROL SYSTEM: PROPOSALS FOR INTERNAL CONTROL MODEL FOR STATE ECONOMIC ENTERPRISES

Simay ERDOĞAN

The need for companies to be more transparent and accountable with growing institutionalization has necessitated improvements in internal control since the concepts of productivity, performance management, and corporate governance have gained a great deal of importance. In this process, internal control has come to be perceived as a security mechanism by administrators and utilized in achieving the goals of an institution as a whole.

The main purpose of this thesis, which is the first research on the internal control applications employed by the State Economic Enterprises (SEEs), is to design a full-scale internal control system for SEEs in Turkey. Such a system would presumably help sustain the efficient and effective usage of public resources; to maintain the accuracy of the financial reports and tables; to ensure compliance with legislation; and to guarantee the survival of the SEEs by providing operational, financial, and legal controls.

In this context, the study begins with a chapter dedicated to the historical development of the concept of internal control, which elaborates on the reasons as to why modern internal control systems are necessary and how they have been structured. Following this chapter, concepts related to internal audit and corporate governance are taken up. In addition, widely accepted systems and regulations and best practices from around the world as well as existing implementations in Turkey are discussed. The study comprises a survey conducted by face-to-face interviews with managers from the SEEs; an analysis of the existing control activities in these institutions; and the identification of the strong and weak components of the system.

The main findings of the survey can be summarized as follows: Enterprises are weak in terms of the control environment, risk assessment and monitoring components of internal control; risk assessment and control activities at the SEEs do not cover the entire operations of the enterprises but only budgetary and financial issues; authorization and auditing are the main control activities used to control the core activities of the SEEs; and finally, communication levels within the enterprises are less than adequate.

As an outcome of this study, an internal control model custom-made for the SEEs is designed on the basis of the experience of some widely accepted internal control systems and the respective differences between the SEEs and their private counterparts in terms of their structures and operations.

The policy recommendations made in order to ensure the effective operation of the "SEE Internal Control Model" stress the need for a new concept of governance based on transparency, accountability, and flexibility (especially regarding the decision-making process), and the notion of strategic management highlighting performance, risk and process oriented internal and external auditing systems followed by necessary modifications within the organizational structures of the SEEs.

Keywords: Internal control, internal control systems, internal control models, corporate governance, internal audit, external audit, SEE Internal Control Model

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR i
ÖZET ii
ABSTRACT iii
İÇİNDEKİLER iv
TABLOLAR vii
ŞEKİLLER viii
GRAFİKLER ix
KISALTMALAR x
GİRİŞ 1
1. İÇ KONTROL: KAVRAMSAL ÇERÇEVE 7
1.1. İç Kontrol Sisteminin Ortaya Çıkış Süreci 7
1.2. İç Kontrolün Tanımı 14
1.3. İç Kontrol Standartları 16
1.4. İç Kontrol Sisteminde Kullanılan Araçlar 17
1.5. Kontrollerin İşletme İçin Önemi ve Sınıflandırılması 22
1.5.1. Önleyici Kontroller 23
1.5.2. Keşfedici Kontroller 24
1.5.3. Düzeltici Kontroller 24
2. İÇ KONTROL SİSTEMLERİ 25
2.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları 25
2.2. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri 29
2.3. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler 31
2.3.1. İşletme Büyüklüğü 31
2.3.2. Kurumsal Yönetişim 32
2.3.3. Değer Yaratma 33
2.3.4. Riskler ve Fırsatlar 33
2.3.5. Yasal Düzenlemeler 34
2.3.6. İşletme Kültürü 35
2.3.7. Teknolojideki Gelişmeler 36
2.3.8. Hesap Verme Sorumluluğu 36
2.4. İç Kontrol Sisteminde Görev ve Sorumluluklar 37

2.5. İç kontrol Sisteminin Özündeki Sınırlamalar 42
3. BİR YÖNETİM SÜRECİ OLARAK İÇ KONTROL SİSTEMİ VE SİSTEMİN TAMAMLAYICI ÖĞELERİ: KURUMSAL YÖNETİŞİM VE DENETİM..... 46
3.1. Kurumsal Yönetişim 46
3.2. Denetim ve İç Kontrol 53
3.2.1. İç Denetim ve İç Kontrol Arasındaki İlişki 55
3.2.1.1 İç Denetimin Tanımı ve Kapsamı 56
3.2.1.2. İç Denetimin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı 59
3.2.1.3. İç Denetimin İç Kontrol Sistemi İçinde Yeri 60
3.2.1.4. İç Denetim Alanında Meydana Gelen Gelişim ve Değişim Kapsamında Risk Odaklı İç Denetim 63
3.2.2 Bağımsız Denetimde İç Kontrolün Rolü 64
3.2.2.1. Bağımsız Denetçinin Denetimle İlgili Kontrolleri..... 66
3.2.2.2. Denetçinin Risk Değerlendirmesinde Manüel ve Otomatik Unsurlar68
3.2.2.3 Önemli Risklerinin Değerlendirilmesi 70
3.2.2.4. Kamu Sektöründe Bağımsız Denetim..... 72
3.3. Kurumsal Yönetişim Çerçevesinde Denetim ve Kontrol Faaliyetleri 73
4. DÜNYADA İÇ KONTROL MODELLERİ 77
4.1. Özel Sektör İçin Geliştirilen İç Kontrol Modelleri 77
4.1.1. COSO Modeli 77
4.1.2. CoCo Modeli..... 89
4.1.3. İngiltere: Turnbull Raporu 93
4.1.4. ABD: Sarbanes-Oxley Kanunu..... 99
4.1.5. COSO, CoCo, Turnbull ve SOX'un Sunmuş Olduğu İç Kontrol Çerçevelerinin Karşılaştırılması 102
4.2. Kamuda İç Kontrol Uygulamaları 103
4.2.1. INTOSAI İç Kontrol Standartları 103
4.2.2. GAO - ABD Sayıştayının İç Kontrole İlişkin Düzenlemeleri 107
4.2.3. AB'nin İç Kontrole Yaklaşımı..... 110
4.2.3.1. AB'de ve AB Komisyonunda İç Kontrole İlişkin Gelişmeler 111
4.2.3.2. Üye ve Aday Ülkelerin İç Kontrole İlişkin Yükümlülükleri 120
4.3. Kamu İşletmelerinde İç Kontrol 121
5. TÜRKİYE'DE İÇ KONTROL UYGULAMALARI 126
5.1. Özel Sektörde İç Kontrole İlişkin Uygulamalar 126
5.1.1. Hisse Senetleri Borsada İşlem Gören Şirketlerde İç Kontrol 126

5.1.2. Aracı Kurumlara Yönelik Düzenlemeler 135
5.2. Türk Kamu Sektöründe İç Kontrol 139
5.2.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Kontrol 142
5.2.2. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Sunulan İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi 147
6. KİT'LERDE MEVCUT İÇ KONTROL YAPISININ TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA VE KİT'LERE YÖNELİK BİR İÇ KONTROL MODELİ ÖNERİSİ152
6.1 KİT'leri İç Kontrol Sistemine Taşıyan Tarihi Süreç ve KİT'lere Genel Bakış152
6.1.1. KİT'lerin Türkiye Ekonomisi İçindeki Yeri ve Önemi 163
6.1.2. KİT'lerde Mevcut Denetim Sistemleri 165
6.2. KİT'lerde Mevcut İç Kontrol Yapısının Tespitine Yönelik Anket Çalışması169
6.2.1. Araştırmanın Amacı 169
6.2.2 Araştırmanın Kapsamı 169
6.2.3. Araştırmanın Metodolojisi 171
6.2.4 Araştırma Bulguları ve Değerlendirilmesi 172
6.3. KİT'lerde Uygulanabilir Bir İç Kontrol Modeli Önerisi 185
6.3.1. KİT'lere Özgü Yapısal ve İşlevsel Özellikler 185
6.3.2. Etkin İşleyen Bir KİT İç Kontrol Modeli Oluşturulması Yönünde Politika Önerileri ve Tedbirler 187
SONUÇ 200
EKLER 205
KAYNAKLAR 223

TABLOLAR

Sayfa No

Tablo 3. 1. Risk Denetimi ve Geleneksel Muhasebe Denetimi.....54
Tablo 3. 2. Risk Denetimi ve Faaliyet Denetimi Arasındaki Farklar.....55

Tablo 5. 1. Örnek İş İlkeleri 133
Tablo 5. 2. Örnek İş Prensipleri 134
Tablo 5. 3. Dış Paydaşlarla İş İlkelerinin Paylaşılması.....134

Tablo 6. 1. KİT'lerde Karar Alma Süreçleri.....160
Tablo 6. 2. KİT'ler Hakkında Özet Bilgiler.....164

ŞEKİLLER

Sayfa No

Şekil 2. 1. İç Kontrol Bileşenleri 30
Şekil 2. 2. Şirket Kültürü ve İç Kontrol Arasındaki İlişkisi 35
Şekil 2. 3. İç Kontrol Sistemi 42

Şekil 3. 1. Kurumsal Yönetişimin Öğeleri 49
Şekil 3. 2. Kurumsal Yönetişimde Taraflar Arasındaki Bağlar 50
Şekil 3. 3. İç Denetim Fonksiyonundan Beklenen Farklı Talepler 62
Şekil 3. 4. Kurumsal Yönetişim Çerçevesinde Kontrol ve Denetim 74

Şekil 4. 1. COSO Modeli: İç Kontrol Bileşenleri 79

Şekil 5. 1. Mali Yönetim ve İç Kontrol Yapısı 143

Şekil 6. 1. KİT İç Kontrol Modeli 187

GRAFİKLER

Sayfa No

Grafik 2. 1. İç Kontrol Fayda - Maliyet İlişkisi.....43

Grafik 6. 1. Politika ve Strateji Oluşturma Süreci.....173
Grafik 6. 2. Kurum Politikalarının Faaliyetler Bazında Uygulayıcıları.....174
Grafik 6. 3. Personel Sayısı ve Niteliğinin Değerlendirilmesi.....174
Grafik 6. 4. Yazılı Kuralları Bulunan Faaliyet Alanları.....175
Grafik 6. 5. Düzenli Risk Takibi Yapan Kuruluşların Oranı.....177
Grafik 6. 6. Risk Değerlendirmesi Yapılan Alanlar.....178
Grafik 6. 7. Kontrol Mekanizmaları Geliştiren Kuruluşların Oranı.....179
Grafik 6. 8. KİT'lerde Uygulanan Kontrol Faaliyetleri.....180
Grafik 6. 9 Kontrol Süreçlerinde Karşılaşılan Sorunlar.....181
Grafik 6. 10. Hedeflere Ulaşmak İçin Kullanılan Kontrol Faaliyetleri.....181
Grafik 6. 11. Performans Sonuçlarının Raporlanma Oranı.....183
Grafik 6. 12 Kuruluşların İletişim Seviyesi.....184
Grafik 6. 13. Kuruluş Faaliyetlerinin Değerlendirilmesinde Kullanılan Araçlar.....184

KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Birliği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
APK	: Araştırma Planlama Koordinasyon Dairesi Başkanlığı
ASB	: AICPA Denetim Standartları Kurulu
A.Ş.	: Anonim Şirket
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BOTAŞ	: Boru Hatları ile Petrol Taşıma A.Ş.
CEO	: İcra Kurulu Başkanı
CICA	: Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
CoCo	: Kontrol Kriterleri Komitesi
COSO	: Sponsor Kuruluşlar Komitesi
ÇAYKUR	: Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü
DHMİ	: Devlet Hava Meydanları İşletmesi
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
EBÜAŞ	: Et ve Balık Ürünleri A.Ş.
ECIIA	: İç Denetçiler Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu
ERM	: Kurumsal Risk Yönetimi
EÜAŞ	: Elektrik Üretim A.Ş.
FCPA	: Yabancı Yolsuzluklarla Mücadele Yasası
FEI	: Uluslar Arası Finansal Yöneticiler Birliği
FMFIA	: Federal Yöneticilerin Mali Dürüstlüğü Kanunu
GAO	: Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
ICAEW	: İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
IFAC	:Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonuna
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
IMA	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
INTOSAI	: Uluslar Arası Sayıştaylar Birliği
ISA	: Uluslar Arası Denetim Standartları

İDB	: İç Denetim Birimi
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KIYEM	: Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü
Kİ	: Kamu İşletmesi
KİT	: Kamu İktisadi İşletmesi
KYUR	: Kurumsal Yönetim Uyum Raporu
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı
OMB	: ABD Yönetim ve Bütçe Ofisi
ÖİK	: Özel İhtisas Komisyonu
PCAOB	: Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulu
PFIC	: AB Kamu İç Mali Kontrolü
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
SAP	: SEC Denetim Prosedürü Bildirimi
SAS	: Denetim Standartları Bildiri
SEC	:Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SOX	: Sarbanes-Oxley Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
T.C	: Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCDD	: T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi
TEİAŞ	: Türkiye Elektrik İletişim A.Ş.
TETAŞ	: Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt A.Ş.
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TİGEM	: Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü
TKİ	: Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu
TMO	: Toprak Mahsulleri Ofisi
TPAO	: Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı
TTK	: Türkiye Taşkömürü Kurumu
TÜSİAD	: Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
YDK	: Yüksek Denetleme Kurulu

GİRİŞ

1980'li yıllarda, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) oldukça büyük iflasların ve mali başarısızlıkların yaşanmasına neden olan kötü mali yönetim ve dolandırıcılık alanlarında yapılan incelemeler, hileli ve hatalı mali raporlamaların yüzde ellisinin iç kontrol zayıflıklarından kaynaklandığını ortaya çıkarmıştır.[1] Yaşanan bu gelişmeler, özellikle halka açık şirketler tarafından kamuoyuna sunulan operasyonel ve finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması için şirketlerde etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin kurulmasını gündeme getirmiştir.

İç kontrol alanındaki ilk çalışmalar, mali raporlardaki hataların ve hilelerin ortaya çıkarılması ve yolsuzlukların önlenmesine odaklanmış olsa da işletmeler geliştikçe ve büyüdükçe iç kontrol kavramı da gelişmiştir. Şirketlerin kurumsallaşmasının getirdiği şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacı ve stratejik yönetim anlayışı yalnızca mali kontrollere odaklanan iç kontrol sürecinin yerini mali, idari ve yasal kontrollerinin tamamını içeren bütüncül bir iç kontrol anlayışının almasını sağlamıştır. Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesini engelleyen unsurlar olarak tanımlanan risklerin yönetilmesini ve işletme için kabul edilebilir bir seviyede tutulmasını sağladığı, ayrıca doğru, güvenilir ve zamanlı finansal ve finansal olmayan raporlama ve bilgi sistemleri ile etkin denetim faaliyetlerini de bünyesinde barındırdığı için hem yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesini garanti altına almakta hem de kuruluşun amaçlarına ulaşmasına makul bir güvence sunmaktadır.

Ülkemizde, özel sektörde faaliyet gösteren şirketlerde iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak üzere, dünyadaki gelişmelerden gecikmeli de olsa, çeşitli düzenlemeler ve çalışmalar yapılmıştır. Kamu kurumlarında sistematik ve standart bir iç kontrol sisteminin uygulanmasına yönelik çalışmalar ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesiyle başlamıştır. Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT), 5018 sayılı Kanun kapsamında yer almadığından söz konusu Kanun hükümleri KİT'ler için bağlayıcı bir nitelik taşımamaktadır. KİT'lerin, iç kontrole yönelik hem kamu hem de özel sektör

[1] Root, 1998:75

düzenlemelerinin kapsamı dışında kalması bu kuruluşların sistematik ve etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin sağlayacağı faydalardan yararlanamamasına sebep olmuştur. Küreselleşen ekonomik yaşamın getirdiği rekabet ortamında KİT'lerin uzun vadede sürdürülebilir bir performans gösterme çabasında olması ve hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkeleri doğrultusunda yönetilmesi gerektiği göz önüne alınarak KİT'lerde etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasına yönelik bir çalışma yapılması ihtiyacı doğmuştur. Bu çerçevede, söz konusu ihtiyacı karşılamak üzere, KİT'lerde sağlıklı ve etkin işleyen bir iç kontrol modelinin oluşturulmasına yönelik olarak bu çalışma yapılmıştır.

Çalışmanın temel amacı, Türkiye'de faaliyet gösteren KİT'lerde etkin işleyen, operasyonel, mali, idari ve yasal kontrollerin tamamını içeren bütüncül bir iç kontrol sistemi oluşturmaktır. Bu amaç doğrultusunda, 15 KİT'le yüz yüze görüşme yöntemiyle bir anket çalışması yürütülmüş, kuruluşlarda uygulanmakta olan mevcut kontrol faaliyetlerinin neler olduğu incelenmiş ve iç kontrol sisteminin beş bileşeninin kuruluşlarda ne derece uygulandığı araştırılarak kuruluşların güçlü ve zayıf olduğu bileşenler belirlenmiştir. Anket çalışmasından elde edilen KİT'lerde kontrol ortamının özellikle, insan kaynakları ve organizasyon yapısı unsurlarının zayıf olduğu, kuruluşlarda performans ve risk odaklı bir yönetim anlayışının gelişmediği, iç ve dış denetim açısından çeşitli sıkıntılar ve eksiklikler yaşandığı, iletişim ve izleme faaliyetlerinin KİT'lerde yetersiz olduğu gibi bulgularla birlikte kamu kaynağı kullanan KİT'lerin özel sektör işletmelerinden hangi alanlarda farklılaştıkları değerlendirilerek çalışmanın ilk bölümlerinde incelenen genel kabul görmüş iç kontrol modelleri ve düzenlemeleri ışığında KİT'lere özgü bir iç kontrol modeli oluşturulmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde, iç kontrolün ortaya çıkış süreci anlatılmış, çeşitli kaynaklarda yer alan farklı iç kontrol tanımları incelenmiş, iç kontrol sistemi için geliştirilen standartlar ve sistemde kullanılan araçlar açıklanmıştır. Bir başka ifadeyle, iç kontrol kavramsal bir biçimde ele alınmıştır.

İkinci bölümde, iç kontrol sisteminin amaçları ve sistemi etkileyen faktörler ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Sistemi oluşturan bileşenler kavramsal olarak sunulmuş ve sistemin tasarlanması, kurulması, işletilmesi, sürdürülmesi ve

izlenmesinde kurum içindeki ve dışındaki kişilere/organlara düşen görev ve sorumluluklar açıklanmıştır. Bu bölümde ayrıca, iç kontrol sisteminin özünden kaynaklanan sınırlamalara da yer verilerek iç kontrol sisteminin neden ancak makul bir güvence sunabileceği irdelenmiştir.

Üçüncü bölümde, hem birbirleriyle çok sıkı etkileşim içinde olan hem de birbirlerinin tamamlayıcısı niteliğinde olan kurumsal yönetişim, iç denetim ve iç kontrol süreçlerinin birbirlerini nasıl etkiledikleri incelenmiştir. İlk önce kurumsal yönetişim açısından iç kontrol ele alınmış daha sonra iç kontrol sisteminin denetçiler için önemi ve denetçilerin iç kontrol sistemindeki rolleri ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde, dünyadaki genel kabul görmüş iç kontrol sistemleri ve modelleri ile iç kontrole ilişkin yasal düzenlemeler hem özel sektör hem de kamu sektörü açısından ayrı ayrı incelenmiştir. İç kontrole yönelik bir rehber niteliği taşıyan Sponsor Kuruluşlar Komitesi (COSO) tarafından oluşturulan COSO Modeli, Kontrol Kriterleri Komitesi (CoCo)'nin tasarladığı Kanada CoCo Modeli, İngilitere'de halka açık şirketler için hazırlanan Turnbull Raporu, ABD'de yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Kanunu ayrıntılı bir şekilde ele alınmış, ardından, Uluslar Arası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin uygulanmasına yönelik hazırlanan INTOSAI Raporu ve ABD Federal hükümetinde iç kontrol standartlarını belirleyen ABD Sayıştayı (GAO) Raporu incelenmiştir. Ardından, Avrupa Birliğinin (AB) iç kontrole yaklaşımı irdelenmiş, AB'de ve Komisyonda iç kontrol alanında yaşanan gelişmeler açıklanmış ve AB'ye üye ve aday ülkelerin iç kontrol yükümlülükleri incelenmiştir. Dünyada kamu işletmeleri, genellikle özel sektör düzenlemelerine tabi olmakla birlikte bu bölümde, ayrıca kamu işletmelerinde hesap verebilirliği artırmaya yönelik çalışmalar ışığında iç kontrol irdelenmiştir.

Beşinci bölümde, Türkiye'de, iç kontrol alanında özel sektör ve kamu sektörüne ilişkin yapılan düzenlemeler ve Türkiye'deki uygulamalar ele alınmıştır. Özel sektör şirketlerinin iç kontrol sistemini ne derece uyguladıklarına ilişkin raporlar incelenerek bilgiler verilmiş ve uygulama örnekleri sunulmuştur. Türk kamu yönetiminde iç kontrol sistemi kapsamında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve

Kontrol Kanununda yer alan iç kontrole ilişkin düzenlemeler açıklanmış ve söz konusu düzenlemeler genel kabul görmüş iç kontrol yaklaşımıyla irdelenerek değerlendirilmiştir.

Altıncı bölümde, KİT'leri iç kontrol sürecine taşıyan tarihi gelişmeler ve KİT'lere yönelik yürütülen mevcut iç ve dış denetim faaliyetleri incelenmiştir. Ardından, KİT'lerin iç kontrol sisteminin neresinde olduklarını belirleyebilmek ve kuruluşlardaki iç kontrol sistemine ilişkin mevcut uygulamaları tespit edebilmek amacıyla önümüzdeki beş yıl içinde sistemde kalması öngörülen 15 adet KİT'le yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak iç kontrol sisteminin beş bileşenini de kapsayan bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. KİT'lerde hali hazırda yürütülmekte olan iç kontrol faaliyetleri, iç kontrolün beş bileşeni esas alınarak incelenmiş ve KİT'lerin güçlü ve zayıf olduğu yönler ortaya konmuştur. Diğer taraftan, KİT'lerdeki kontrol ortamının iç kontrol sistemlerinin KİT'lerde uygulanabilmesi açısından ne derece yeterli olduğu araştırılmıştır. Anket çalışmasıyla KİT'lerin iç kontrole karşı yaklaşımlarının ve tutumlarının değerlendirilmesi imkanı bulunmuştur. Bu bölümde ayrıca, KİT'lerin özel sektör şirketlerinden ne gibi yapısal ve işlevsel farklılıklar sergiledikleri ve bu farklılıkların altındaki sebepler irdelenmiştir. Bölümün sonunda, KİT'lere özgü bir iç kontrol modeli tasarlanmış ve önerilen modelin kuruluşlarda etkin ve sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için alınması gereken politika önerileri ve tedbirleri sunulmuştur.

Sonuç bölümünde, çalışmadan çıkarılan sonuçlar ve altıncı bölümde oluşturulan KİT İç Kontrol Modelinin uygulanması ve sürekliliğinin sağlanması için yapılması gereken düzenlemeler ve alınması gereken tedbirlere yönelik geliştirilen politika önerileri özetlenmiştir.

Bu çalışma, KİT'lere özgü bir iç kontrol modeli oluşturmuş olması sebebiyle iç kontrol alanında yapılan çalışmalar arasında KİT'lere odaklanan ilk çalışma olma özelliği taşımaktadır. Çalışmanın, ortaya koymuş olduğu modelin hayata geçirilmesi durumunda, bu alanda yapacağı katkıları kısaca özetleyecek olursak:

- KİT'lerin yapısal ve işlevsel özelliklerine göre tasarlanmış olan "KİT İç Kontrol Modeli", KİT'lerde etkin işleyen bir iç kontrol sistemi kurulmasına rehberlik edecektir.

- KİT'lerde hesap verebilir, şeffaf ve performansa dayalı bir yönetim anlayışı benimsenecektir.
- İç kontrol sisteminin sağlayacağı süreç, risk ve performans denetimleri sayesinde KİT'ler, yalnızca geçmişin hesabını vermekle yükümlü olmayacak geleceğe yönelik sağlıklı öngörülerde bulunarak çıktı odaklı bir yönetim anlayışıyla yönetilecektir.
- Kuruluşlarda iç kontrol sisteminin oluşturulmasıyla kamuya ve KİT'ler üzerinde sahiplik fonksiyonunu yürüten idarelere sağlıklı bilgi akışı sağlanarak etkin izleme yapılabilecektir.

Sonuç olarak, KİT'lerin daha verimli ve etkin çalışmaları neticesinde bir yandan ülke ekonomisine yaptıkları katkının artması diğer taraftan kuruluşların hesap verebilir ve şeffaf bir şekilde yönetilmesine katkı sağlanacaktır.

1. İÇ KONTROL: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma ve mali raporlamanın güvenilirliği ile başlıca kurum amaçlarına ulaşılması konularında yönetime, iç ve dış paydaşlara makul güvence sunmak üzere oluşturulan iç kontrol sistemlerinin, bütüncül bir yönetim aracı olarak sanayi devrimiyle birlikte gündeme geldiği söylenebilir. İşletmelerin neden iç kontrol sistemine ihtiyaç duydukları, bu bölümde kronolojik sırayla anlatılmış ve iç kontrolün kavramsal çerçevesi çizilmiştir. Çeşitli raporlarda yer alan ve farklı kurumlar tarafından yapılan iç kontrol tanımları incelenerek iç kontrole ilişkin genel ve ayrıntılı standartlar ve sistemde kullanılan araçlar açıklanmıştır. Ayrıca, kontroller kullanım alanlarına göre sınıflandırılmış ve sistemi sınırlayan öğeler incelenmiştir.

1.1. İç Kontrol Sisteminin Ortaya Çıkış Süreci

Sanayi devrimi sonrası oluşan sermaye birikimi, bir taraftan yatırım bankacılığını diğer taraftan New York Borsası gibi yatırımcılara fon sağlamak amacıyla kurulan borsaları beraberinde getirmiştir. Girişimciler, ihtiyaçları olan finansmanı bulabilmek için borçlarını geri ödeme güçlerini ispatlamak ve makul bir getiri sağlayacakları konusunda yatırımcıları ve kreditörleri ikna etmek durumunda kalmıştır.[2] Dolayısıyla, fon sahiplerinin yatırım yaptıkları işletmelerin finansal durumlarını değerlendirebilmesi ve zamanında gerekli önlemleri alabilmesi için işletmelerin mali durumları ve sonuçları hakkında belli aralıklarla bilgi vermesi ve raporlar yayınlaması gerekmiştir. Bu nedenle, bilançoları başta olmak üzere şirketlerin mali durumuna ilişkin bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği büyük önem kazanmıştır.[3]

İç kontrolden önce kullanılan iki terim "iç teftiş" ve "iç muhasebe kontrolü"dür.[4] Görevler ayrılığını[5] sağlamak amacıyla kullanılan teknikler için iç teftiş terimi kullanılmıştır. Endüstri devriminin ilk zamanlarında defter kayıtları elle

---

[2] Root, 1998:53
[3] Root, 1998:53
[4] Root, 1998:56
[5] Görevler ayrılığı, bir işlemin başlangıcından bitişine kadar geçen sürecin her bir aşamasında farklı kişilerin görevlendirilmesi olarak açıklanabilir. Örneğin, veznelerde çalışan kişilerin muhasebe kayıtlarına erişme yetkilerinin olmaması.

tutulduğu için hata yapma payı oldukça yüksektir. Para değişim aracı olarak kullanıldığından beri hile ve sahtekarlık ciddi bir tehlike oluşturduğundan görevler ayrılığının amacı, şahısların zimmetlerine para geçirme veya benzer yolsuzluk ve usulsüzlükler yapmaya meyletme olasılıklarını azaltmaktır. Görevler ayrılığı beraberinde uzmanlaşmayı da getirdiği için çalışanların performanslarının ve yaptıkları işin kalitesinin artması gibi olumlu etkiler de yaratmıştır. İlk zamanlar "iç kontrol" çok geniş bir terim olarak görüldüğünden "iç muhasebe kontrolü" teriminin kullanımı yaygınlık kazanmıştır. Kontrol faaliyetlerinin, görevleri mali raporları incelemekle sınırlandırılmış denetçiler tarafından yerine getirilmesi terimin kısıtlı kullanımını anlamlı kılmıştır.

1929 yılında yaşanan büyük borsa krizi ve krizi tetikleyen olaylar, spekülasyonlar ve sonrasında yaşanan büyük buhran, bir an önce düzenleyici reformların yapılmasını zorunlu kılmıştır. Söz konusu reformlar kapsamında en çarpıcısı Amerikan Sermaye Piyasası Kurulunun (SEC) kurulmasıdır. New York Borsasına kayıtlı dönemin kimya ve ilaç devi MCKesson & Robbins şirketi ile dönemin en büyük denetim şirketi Price Waterhouse'un adının karıştığı muhasebe skandalının ardından SEC, yayımladığı raporda, mali tabloların incelenmesinde test ve örnekleme yöntemlerinin kullanılmasının genel yöntem olduğunu ancak inceleme yapılan şirketlerin iç teftiş ve iç kontrol süreçlerine ilişkin kapsamlı bilgiye sahip olmanın gerekliliğine önem verilmediğini vurgulamıştır.[6] SEC, 1939 yılında yayınladığı 1 No'lu Denetim Prosedürü Bildirimi (SAP No.1) ile mali tabloların incelenmesinde kullanılan denetim standartlarına ilişkin yeni bir dönem başlatmıştır. İç teftişin yalnızca muhasebe kayıtlarının incelenmesiyle sınırlandırılmaması, şirketteki tüm işlemleri ele alacak şekilde bütüncül bir çerçevede inceleme yapılması gerektiğini gözlemledikten sonra SEC, uygun iç kontrol seviyesinin belirlenmesi için bir rehber oluşturma sürecine girmiştir.[7]

SEC, 1949 yılında iç kontrole ilişkin ilk çalışmasını "İç Kontrol - Koordineli Sistemin Öğeleri ve Yönetim ve Bağımsız Mali Müşavirler İçin Önemi" adı altında

[6] Root, 1998:66
[7] Root, 1998:67

yayınlayarak iç kontrolün ilk profesyonel tanımını[8], "İç kontrol, işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, faaliyetlerin etkinliğini artırmak ve belirlenen yönetim politikalarına bağlılığı teşvik etmek üzere benimsenen tüm organizasyon planları ve birbiriyle uyumlu yöntemler ve tedbirlerdir." şeklinde yapmıştır. 1949 yılında yapılan bu tanımda iç kontrol, muhasebe ve finans bölümlerinin ilgilendiği konuların dışında oldukça kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Ancak, söz konusu tanım, iç kontrolü uygulayacaklara mali kayıtların denetimi dışında nasıl bir kontrol yapılacağına ilişkin yol gösterici bir nitelik taşımamaktadır.

1958 yılında, SEC Denetim Prosedürleri Komitesi (CAP), yayımladığı SAP No.29'la iç kontrolün, muhasebe ve yönetim kontrolleri olarak sınıflandırılabileceğini belirtmiştir:[9] Muhasebe kontrolleri, varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliğiyle doğrudan ilgili olan onay, yetkilendirme, muhasebe işlemlerinde görevler ayrılığı gibi tüm yöntem ve prosedürlerle organizasyon planlarından meydana gelmektedir. Yönetim kontrolleri ise, işletme faaliyetlerinde etkinlik ve işletme amaçlarına bağlılık gibi mali kayıtlarla doğrudan ilgili olmayan istatistiksel analizler, performans raporları, insan kaynakları eğitim programları ve kalite kontrol gibi yöntem ve prosedürlerden oluşmaktadır.

1963 yılında yayımlanan SAP No.33'te bağımsız denetçinin öncelikle muhasebe kontrollerine odaklanması gerektiği, ancak bazı yönetim kontrollerinin mali tabloların güvenilirliği üzerinde etkisi olduğuna inanıyorsa onları da değerlendirebileceği belirtilmiştir.[10]

1973 yılında, daha önce yayımlanan tüm denetim prosedürleri bildirimleri, "Denetim Standartları Bildirimi (SAS) No.1" adı altında birleştirilerek muhasebe ve yönetim kontrollerinin tanımları revize edilmiştir.[11] Yönetim kontrolleri, organizasyonun hedeflerine ulaşması ve işlemlerin muhasebe kontrollerinin yapılabilmesi için gerekli olan yönetimsel yetkilendirmeler olarak yeniden

[8] Root, 1998:67-68, AICPA, 1949:3
[9] Root, 1998:68
[10] Root, 1998: 68; Livnat and Melnik, 1989:70
[11] Root, 1998:69

tanımlanmıştır. Muhasebe kontrolleri ise, varlıkların korunması ve mali tabloların güvenilirliğinin sağlanması için,

- İşlemlerin, yönetimin genel ve özel yetkilendirmesiyle yapıldığına,
- Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığına,
- Hesap verme sorumluluğuna,
- Varlıklara ulaşımın ancak yönetimin yetkilendirmesi dahilinde olacağına,
- Varlıklara ilişkin kayıtların gerçekliğine,

makul güvence sağlayacak şekilde tasarlanmasını gerektiren prosedürler ve organizasyon planları olarak tanımlanmıştır.[12] Revize edilen tanımlardan anlaşıldığı üzere, yönetim ve muhasebe kontrolleri arasındaki kesin ayrım ortadan kaldırılarak etkin muhasebe kontrollerinin ancak etkin yönetim kontrolleriyle birlikte sağlanabileceği ve muhasebe kayıtlarının, yönetimin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılabileceği ortaya konmuştur.

ABD'de yaşanan Watergate politik skandalı sonrasında SEC tarafından yürütülen bilgilendirme programı çerçevesinde 200'den fazla şirketin yolsuzluk yaptığının tespit edilmesi sonucunda SEC'in tavsiyeleri üzerine Kongre, 1977'de "Yabancı Yolsuzluklarla Mücadele Yasasını (FCPA)" yürürlüğe koymuştur. Yasayla birlikte iç kontrol, muhasebe bölümünden ayrılarak ABD şirketlerinin yönetim kurullarına girmiştir. Yasanın amacı, ABD şirketlerinin yabancı ülkelerle yaptıkları iş anlaşmalarında ortaya çıkabilecek yolsuzluk eylemlerini durdurmaktır.[13] Kanun, yabancı ülkelerle iş ilişkilerinde yapılan yolsuzlukları yasadışı kabul etmekte ve halka açık şirketlerde söz konusu yolsuzluklara yol açabilecek nitelikte yetersiz iç muhasebe kontrol sistemlerinin varlığından yöneticileri ve yetkilileri kasıt aranmaksızın sorumlu tutmakta ve haklarında hapis cezası öngörmekteyken, söz konusu düzenleme değiştirilerek kasıt taşımayan eylemler hapis cezasının dışına çıkarılmış ama yine de ABD şirketlerinin yabancı ülkelerde ticaret yapması zorlaştırılmıştır. Yasa o kadar çabuk yürürlüğe girmiştir ki, iç kontrole ilişkin

[12] Root, 1998:69
[13] Root, 1998:71

hükümler gözden kaçırılmış ve iç kontrol sistemi eksik kalmıştır. Ancak, SEC 1979 yılında yetkililerin, hisse sahiplerini bilgilendirmek üzere yayımladıkları yıllık raporlarda iç kontrol raporlarına da yer vermesini zorunlu tutunca iç kontrol sistemleri oldukça yoğun bir şekilde incelenmeye başlanmıştır. Şirketler büyük denetim firmalarından ve profesyonel gruplardan yardım alarak iç kontrol sistemlerinin yeterliliğinin değerlendirilmesine ilişkin yöntemler ve kriterler geliştirmeye başlamıştır.[14] Bu alanda, 1978 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından oluşturulan bir komite tarafından yayımlanan "İç Kontrole İlişkin Özel Danışma Komitesi Tavsiye Raporu"nda yer alan tavsiye niteliğindeki kriterler oldukça kabul görmüştür.

1980'li yıllarda, sıkı olmayan denetimler, dalgalanan faiz oranları, gayrimenkul piyasasını olumsuz etkileyen vergi düzenlemeleri, spekülasyonlar, kötü mali yönetim ve dolandırıcılık sonucunda oldukça sansasyonel iflaslar ve mali başarısızlıklar yaşanmıştır. Yapılan incelemeler, denetçilerin gelecek olan iflasları öngörmekte başarısız olduklarını göstermiştir.[15] Bu dönemde, hileli ve hatalı mali raporlarla o kadar çok karşılaşılmıştır ki, 1985 yılında ABD'nin muhasebe ve denetim alanında profesyonel beş kuruluşu[16] bir araya gelerek, komisyon başkanının adından dolayı Treadway Komisyonu olarak bilinen, "Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu" adı altında bir komisyon kurmuştur. Komisyon, 1987 yılında yayımladığı raporunda hile ve hataları tespit etmenin yalnızca bağımsız denetçilerin sorumluluğunda olmadığını, hukuk müşavirleri ve mali müşavirlerin, işletme yöneticilerinin, iç muhasebe ve denetim birimlerinin, denetim komitelerinin, SEC gibi üst denetim kurumlarının ve hatta muhasebe ve işletme eğitimi veren okulların bile sorumluluğunun olduğunu bildirmiş ve incelediği hileli mali raporlamaların yüzde 50'sinin iç kontrol zayıflıklarından kaynaklandığını ortaya çıkarmıştır.[17] Treadway Komisyonunun raporunda iç muhasebe kontrolü yerine "iç kontrol" kavramını kullanması dikkat çekicidir.

---

[14] Root, 1998:72
[15] Root, 1998:75
[16] Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (the AAA), Uluslar Arası Finansal Yöneticiler Birliği (the FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (the IIA), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (the IMA)
[17] Root, 1998:75

1988 yılında, AICPA Denetim Standartları Kurulu (ASB), hile ve hataların tespit edilmesi ve raporlanmasında denetimin sorumluluğunun artmasını, denetçiler ve denetim kurulu arasındaki iletişimin güçlenmesini ve yöneticilerin ve denetçilerin mali tablolar üzerindeki sorumluluğunu açıkça ortaya koyan denetim raporlarının yayımlanmasını sağlayacak yeni denetim standartları belirlemiştir. 1988 yılında yayımlanan SAS No.55'le ASB, iç muhasebe kontrolü ve iç yönetim kontrolü terimlerini ortadan kaldırarak yeni standartların ana ekseninde duran iç kontrolün unsurlarını kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol yordamları olarak gruplamıştır. Bu üç unsurun amaçlandığı gibi işleyip işlemediğinin yönetim tarafından sürekli izlenmesi ve iç kontrolün maliyetinin faydasını geçmemesi gerektiği standartta açıkça ifade edilmiştir. Ayrıca, ASB, iç kontrolü bu şekilde sınıflandırmanın denetçinin iç kontrole ilişkin denetim yapmasını kolaylaştıracağını belirtmiştir.[18]

Yeterli iç kontrol sisteminden ne anlaşılması gerektiğine dair yöneticiler, iç denetçiler ve dış denetçiler arasında bir anlayış birliğine varılamamış olması Treadway Komisyonunu kuran kuruluşları yeniden işbirliğine itmiş ve Treadway Komisyonu Raporu yayımlandıktan kısa bir süre sonra iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilerek kontrollerin yeterliliğinin değerlendirilmesinde genel kabul görecek standartların belirlenmesi amacıyla Treadway Komisyonu, Sponsor Kuruluşlar Komitesi (COSO) (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) adıyla yeni bir komite oluşturarak üzerinde mutabık kalınmış bir iç kontrol rehberinin hazırlanması için çalışmalara başlamıştır.[19] COSO, Ekim 1992'de "İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve" (Internal Control: Integrated Framework) adıyla bir rapor yayımlamıştır. Rapor, iç kontrolün kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olarak tanımlanan beş bileşenden meydana geldiğini ve amaçlarını işletmenin etkin ve verimli çalışması, ilgili yasalara ve mevzuata uygun hareket etmesi ile mali tabloların güvenilir olması olarak açıklamıştır. [20]

---

[18] Root, 1998:76-77
[19] Root, 1998:75-78, COSO 1994(c), Deloitte&Touche, 2003:4
[20] COSO, 1994(c):3

COSO Raporu, iç kontrol alanında genel kabul gören bir çerçeve oluşturmayı başarmış ve daha sonra yapılan birçok çalışmada rehber olarak kullanılmıştır.[21] COSO'nun hem özel sektörde hem de kamu yönetiminde referans olarak kabul edilmesi belirlenen standartların etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında mutlak doğru olarak kabul edildiği ve rapora hiç bir eleştiri getirilmediği anlamına gelmemektedir. Rapora ilişkin eleştirilere ve değerlendirmelere ilerleyen bölümlerde yer verilecektir.

İç kontrol kavramının ortaya çıkış sebepleri incelendiğinde, iç kontrolün kullanım alanlarının başlangıçta muhasebe ve finans alanlarıyla sınırlı kaldığı ve asıl amacının mali raporlardaki hataların ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi olduğu görülmektedir. Ancak, işletmeler geliştikçe ve büyüdükçe iç kontrolün gelişmesine de katkıda bulunmuşlardır. Böylece, iç kontrole ilişkin SEC, AICPA ve COSO'nun çalışmalarını, ABD'de ve diğer ülkelerde farklı zamanlarda yayımlanan birçok rapor ve kanun izlemiştir. İç kontrolün öneminin ilk farkına varanlar arasında ABD'deki demiryolu şirketleri, kamu işletmeleri, holdingler, nakliye firmaları ve büyük endüstri kuruluşları gelmektedir.[22] Özellikle, şirket birleşmeleri ve uluslar arası sermaye kaynakları arttıkça, ticari sınırlamalar azalıp dünyadaki finansal piyasalar derinleştikçe ve tüm bu gelişmelere bağlı olarak risk yönetimi anlayışı önem kazandıkça etkili ve etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin kurulması ve değerlendirilmesi için yapılan çalışmalar da artmış ve iç kontrol küresel boyutta önem kazanmıştır.[23] İç kontrol alanında yapılan çalışmalardan bazıları;

- Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA) tarafından kontrol ve yönetişim alanlarında rehberlik sağlamak üzere 1995 yılında yayımlanan "Kontrol Kriterleri Komitesi Raporu – CoCo Rehberi" (The Criteria of Control Board – Guidance on Control)
- İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAEW) tarafından 1998 yılında yayımlanan, Turnbull Raporu olarak bilinen "İç Kontrol:

[21] INTOSAI, 2004:1, GAO, 2001:7, KPMG Review, 1999:42, Demirbaş, 2005:168, Keskin, 2006:39
[22] Ünlen ve Ergün, 1988:37
[23] Root, 1998:85

Birleşik Yasaya İlişkin Yönetici Rehberi" (Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code),

- İç Denetçiler Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu (ECIIA) tarafından 2000 yılında yayımlanan "İç Denetim ve İç Kontrol: Direktörler, Yöneticiler ve Denetçiler İçin Rehber" (Internal Control and Internal Auditing: Guidance for Directors, Managers and Auditors),
- Uluslar Arası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından 1992 yılında yayımlanan "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi" (Guidelines for Internal Control Standarts for the Public Sector),

olarak sayılabilir.

Ülkemizde, dünyadaki gelişmelerden gecikmeli de olsa, iç kontrol alanında çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere,

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun (BDDK) düzenlediği ve 08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik",
- Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) 14.07.2003 tarih ve 25168 sayılı Resmi Gazetede yayımladığı iç kontrole ilişkin düzenlemeler içeren Seri: V, No: 68 sayılı "Aracı Kurumlarda İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ",
- İç kontrol sisteminin tanımı, amacı, yapısı ve işleyişine ilişkin hükümler içeren 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu"

örnek olarak verilebilir.

1.2. İç Kontrolün Tanımı

İç kontrolün tarihsel gelişimi çerçevesinde ortaya çıkan ilk tanım ve çeşitli bildirimlerle raporlarda yer alan tanımlar incelendiğinde, tanımların farklılıklar içermekle birlikte temelde birbirleriyle tutarlı oldukları görülmektedir.

Victor Z. Brink, 1941 yılında yayımladığı ve günümüze kadar geçerliliğini koruyan "İç Denetim" adlı makalesinde iç kontrolü tanımlamıştır. Brink'e[24] göre etkin bir iç kontrolün başlıca öğeleri, bilgiyi zamanında ulaştıran muhasebe sistemi, muhasebenin de ötesinde yazılı politika ve faaliyetler, faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçeler ve iç denetimdir.

Modern iç kontrolü açıklayan çeşitli tanımlardan birisi, İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından Aralık 1983'te yayımlanan "İç Denetçi" adlı çalışmada[25]; "Kontrol, belirlenen hedeflere ve amaçlara ulaşılması ihtimalini artırmak için yönetim tarafından geliştirilen her türlü faaliyettir. Kontroller, önleyici (istenmeyen sonuçları ortaya çıkmadan önlemek için), keşfedici (meydana gelmiş olan istenmeyen olayları bulmak ve düzeltmek için) veya yönlendirici (arzu edilen sonuçların oluşması için) olabilir. Kontrol sistemi, kavramsal olarak, tüm kontrol bileşenlerinin ve kontrol faaliyetlerinin organizasyonda kullanılan sistemlerle bütünleşik bir şekilde işletme hedeflerine ve amaçlarına ulaşmak için bir organizasyon tarafından kullanılmasıdır." şeklinde geliştirilmiştir.

Dünyada birçok kurum ve kuruluşun referans olarak kabul ettiği, iç kontrole ilişkin temel bir çerçeve çizen COSO Raporundaki tanıma göre: [26] "İç kontrol, işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer çalışanları tarafından etkilenen, işletmenin,

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Yasa ve düzenlemelere uygunluk

amaçlarına ulaşması yönünde makul güvence sunan bir süreçtir."

Genel kabul görmüş COSO tanımından yola çıkarak iç kontrole ilişkin bir değerlendirme yapıldığında, iç kontrolün yönetim kurulu ve yöneticiler başta olmak üzere işletmenin tüm çalışanlarından etkilenen bütüncül ve dinamik bir süreç olduğu,

[24] Brink, 1946:311
[25] IIA, 1983:5
[26] COSO, 1994(c):3

işletmenin amaçlarına ulaşmasında mutlak değil ancak makul bir güvence sunabileceği anlaşılmaktadır.

24.12.2003 tarihinde 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, iç kontrolü "... idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yönetim ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür." şeklinde oldukça geniş tanımlamıştır. Tanımda iç denetim, iç kontrol araçlarından biri olarak sayılmış ve iç kontrol sisteminin mali kontroller yanında diğer kontrolleri de içermesi gerektiği açıkça hüküm altına alınmıştır.

1.3. İç Kontrol Standartları

İşletme fonksiyonlarının yerine getirilmesinde bir takım faaliyet standartlarının belirlenmesi kontrol süreçleri için temel unsurdur. Standartlar, ulaşılmak istenen hedefleri belirlemeye ve performans ölçümü yapmaya yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda, Sawyer[27] etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin uyması gereken genel kabul görmüş standartları genel ve ayrıntılı standartlar başlıkları altında şu şekilde toplamıştır.

Genel standartlar:

- **Makul Güvence:** Kontroller, iç kontrolün amaçlarına ulaşabilmesi için ancak makul güvence sağlayabilirler.
- **Destekleyici Tutum:** Yöneticiler ve çalışanlar iç kontrole ilişkin destekleyici bir tutum içinde olmalıdır.
- **Dürüstlük ve Yetkinlik:** İç kontrolün işletilmesinde görev alanlar, iç kontrolün amaçlarına ulaşmasını sağlayacak dürüstlükte ve mesleki yetkinlikte olmalıdır.

[27] Sawyer at al., 2003: 78-79

- **Kontrol Hedefleri:** İşletmenin bütün faaliyetleri için spesifik, kapsamlı ve anlamlı hedefler belirlenmeli ve geliştirilmelidir.
- **Kontrollerin İzlenmesi:** Yöneticiler, kontrol sistemlerinin sonuçlarını sürekli izlemeli ve izlemeyi engelleyici sapmalar olduğunda gerekli önlemleri almalıdır.

Ayrıntılı Standartlar:

- **Belgelendirme:** Tüm işlemler, kontrol yapısı ve kayda değer olayların hepsi, açık bir şekilde belgelendirilmeli ve her zaman hazır olmalıdır.
- **Kaydetme:** İşlemler ve sonuçlar, uygun bir formda ve meydana geldiği anda kaydedilmelidir.
- **İşlemler ve Sonuçlara İlişkin Yetkilendirme:** İşlemleri ve faaliyetleri yerine getirmesi için uygun kişiler yetkilendirilmelidir.
- **Görevler Ayrılığı:** İşlemlerin yürütülmesi, kaydedilmesi ve gözden geçirilmesi farklı kişilerin ya da bölümlerin sorumlulukları altında yerine getirilmelidir.
- **Gözetim:** İç kontrolün amaçlarına ulaşmasını sağlamak için uygun ve sürekli nitelikte gözetim yapılmalıdır.
- **Kaynaklara ve Kayıtlara Ulaşım ve Hesap Verme:** Kaynaklara ve kayıtlara ulaşım yetkilendirilmiş personelle sınırlandırılmalıdır. Kaynakları kullanan ve kayıtları tutan personel ayrı olmalıdır. Standardın sağlandığı, fiziksel ve kayıtlı değerler belli aralıklarla karşılaştırılarak doğrulanmalıdır.

1.4. İç Kontrol Sisteminde Kullanılan Araçlar

Sawyer[28], iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşmak için kullanabilecek araçları, organizasyon, politikalar, prosedürler, personel, muhasebe, bütçeleme ve raporlama olarak saymıştır. Söz konusu araçların kontrol araçları olarak nasıl kullanılacağı aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.[29]

[28] Sawyer at al., 2003:82
[29] Sawyer at al., 2003: 82-86

Organizasyon

Organizasyon, bir kontrol aracı olarak, şirket personeli arasında yetki ve sorumlulukların şirketin amaçlarına etkin ve verimli bir şekilde ulaşmasını sağlayacak şekilde paylaştırıldığı bir yapı olarak tanımlanabilir.[30]

- Sorumluluklar, bir tek çalışanın bir işlemin tüm aşamalarını kontrol etmesine imkan vermeyecek şekilde paylaştırılmalıdır.
- Yöneticiler, sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli yetkiye sahip olmalıdır.
- Kişisel sorumluluklar, sorumluluktan kaçmaya veya sorumluluğu aşmaya izin vermeyecek kadar açık tanımlanmalıdır.
- Eğer yetki devri söz konusuysa, yetkisini devreden yönetici, verilen görevin uygun şekilde yerine getirilip getirilmediğini takip edecek etkin işleyen sistemlere sahip olmalıdır.
- Yetki devri yapılan kişi, verilen yetkiyi baskı altında olmadan özgürce yerine getirmelidir. Ancak, istisnai durumlar ortaya çıkarsa yöneticisiyle paylaşmalıdır.
- Çalışanlar, sorumluluklarını yerine getirdiklerine ilişkin üstlerine hesap vermelidir.
- Organizasyon yapısı, operasyon plan ve politikaları değişikliklere uyum sağlayacak esneklikte olmalıdır.
- Organizasyon yapısı olabildiğince basit tasarlanmalıdır.
- Organizasyon şemaları ve rehberleri organizasyon yapısı, yetki zincirleri ve sorumlulukların kolaylıkla anlaşılmasını sağlayacak ve ortaya çıkan kontrol ve plan değişikliklerini rahatlıkla içerebilecek şekilde hazırlanmalıdır.

Politikalar

Politikalar, bir eylem gerektiren, yol gösterici ve sınırlayıcı her türlü prensip olarak tanımlanabilir. Politikaların aşağıdaki ilkelere sahip olması gerekmektedir.[31]

---

[30] Sawyer at al., 2003:82

- Onaylanmış politikalar, el kitapları, tanıtım broşürleri gibi yazılı dokümanlarda açıkça ve net bir şekilde yer almalıdır.
- Politikalar, tüm personele yazılı olarak ve uygun şekilde iletilmelidir.
- Politikalar, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygun ve üst düzeyde belirlenmiş olan amaçlarla ve genel politikalarla tutarlı olmalıdır.
- Politikalar, işletme faaliyetlerinin etkin, verimli ve ekonomik olarak yürütülmesini ve işletme varlıklarının korunmasına makul seviyede güvence sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır.
- Politikalar düzenli olarak gözden geçirilmeli ve değişen şartlara göre revize edilmelidir.

Prosedürler

Prosedürler, faaliyetlerin belirlenen politikalara uygun olarak yürütülmesini sağlayacak olan araçlardır. Politikaların sahip olması gereken ilkelerin hepsi prosedürler için de geçerli olmakla birlikte prosedürlerin sahip olması gereken diğer ilkeler şöyle sıralanabilir:[32]

- Yolsuzluk ve hata olasılığını azaltmak için prosedürler, bir çalışanın yaptığı işin farklı bir görevi icra eden çalışan tarafından otomatik olarak kontrol edilmesini sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır. Söz konusu otomatik kontrollerin derecesi belirlenirken risk olasılığı, önleyici prosedürlerin maliyeti, personel sayısının yeterli olup olmadığı, faaliyetlere etkisi ve uygulanabilirliği gibi unsurlar dikkate alınmalıdır.
- Mekanik olmayan faaliyetler için önceden belirlenen prosedürler takdir yetkisini kısıtlayacak derecede detaylı olmamalıdır.
- Azami derecede verimlilik ve ekonomiklik sağlanması için belirlenen prosedürler olabildiğince basit ve düşük maliyetli olmalıdır.
- Prosedürler birbiriyle zıtlaşmamalı ve birbirinin tekrarı olmamalıdır.

---

[31] Sawyer at al., 2003:83-84
[32] Sawyer at al., 2003:84

- Prosedürler, belli aralıklarla gözden geçirilmeli ve gerektiğinde iyileştirilmelidir.

Personel

İşe alınan her personel, kendisine verilen görevi yerine getirebilecek niteliklere sahip olmalıdır.[33]

- İşe alınacak personel dürüstlük ve güvenilirlik açısından araştırılmalıdır.
- Çalışanlara, yeni politikalardan ve prosedürlerden haberdar olmalarını sağlamak ve kendilerini geliştirme fırsatı sunmak için gerekli eğitimler verilmelidir.
- Organizasyon içindeki işlevlerinin ne olduğunu daha iyi anlayabilmelerini sağlamak için çalışanlara, diğer bölümlerde çalışanların görev ve sorumluluklarıyla ilgili yeterli derecede bilgi verilmelidir.
- Tüm çalışanların performansları belli zaman aralıklarıyla değerlendirilmeli ve görevlerinin gereklerini yerine getirip getirmedikleri belirlenmelidir. İyi performans sergileyen personel ödüllendirilmeli, performansı yetersiz olan personelle durumun sebepleri karşılıklı olarak tartışılmalı ve kendilerini geliştirmeleri ve performanslarını iyileştirmeleri için fırsatlar sunulmalıdır.

Muhasebe

Muhasebe, faaliyetler ve kaynaklar üzerindeki mali kontrolün ayrılmaz bir parçasıdır. Muhasebe sistemleri için belirlenen bazı temel ilkeler aşağıda yer almaktadır:[34]

- Muhasebe, kitaplarda verilen teorik bilgilerin ve şablonların dışında yönetimin karar alma süreçlerinde ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlayacak nitelikte olmalıdır.
- Muhasebe, sorumluluk alanlarına göre yapılandırılmalıdır.
- Faaliyetlerin finansal sonuçlarını gösteren raporlar, faaliyetleri yerine getiren sorumlu bölümlerle paralel olmalıdır.
- Kontrol edilebilir maliyetler muhasebe sistemiyle tespit edilebilmelidir.

[33] Sawyer at al., 2003:84-85
[34] Sawyer at al., 2003:85

Bütçeleme

Bütçe, gerçekleşmesi beklenen sonuçların sayısal terimlerle ifade edildiği bir beyannamedir. Bir kontrol aracı olarak bütçe, girdi kaynaklar için standartlar belirleyerek, girdilerin kullanılmasıyla elde edilmesi gereken çıktıların ve sonuçların neler olması gerektiğini ortaya koyar. Bütçeleme, aynı zamanda bir disiplin ve koordinasyon aracıdır.[35]

- Bütçenin uygulanmasından sorumlu olan kişi veya gruplar bütçenin hazırlanma sürecinde de yer almalıdır.
- Bütçenin uygulanmasından sorumlu olan kişi veya gruplara gerçekleşmelerle planlanan bütçeyi karşılaştırmaları ve planlanan bütçeden ciddi sapmalar meydana gelmişse, bu durumun sebeplerini açıklamaları için gerekli bilgiler verilmelidir.
- Bütçenin anlamlı olabilmesi için ölçülebilir amaçlar bütçelendirilmelidir.
- Bütçe, organizasyon yapısını güçlendirici nitelikte olmalıdır. Alt sistemlerin birbirine karıştığı bir organizasyon yapısında objektif bütçeleme standartları uygulamak zorlaşır.
- Tüm alt birimlerin bütçeleri organizasyonun genel bütçesine eklenmelidir.

Raporlama

Birçok işletmede, yöneticiler kararlarını kendilerine sunulan raporlar doğrultusunda alırlar ve uygularlar. Dolayısıyla, raporlar zamanlı, doğru, anlamlı ve yeterli detayda olmalıdır. Tatmin edici bir iç raporlama sistemi kurmak için gerekli olan prensipler aşağıda sayılmaktadır:[36]

- Raporlar, üstlenilen sorumluluklarla uyumlu şekilde hazırlanmalıdır.
- Her bir kişi veya bölümden yalnızca kendi sorumluluk alanlarıyla ilgili raporlar istenmelidir.
- Raporların hazırlanması için toplanması gereken bilginin maliyeti rapordan elde edilecek faydayı aşmamalıdır.

[35] Sawyer at al., 2003:85-86
[36] Sawyer at al., 2003:86

- Raporlar olabildiğince basit ve raporlanan konunun doğasına uygun olmalıdır. Sadece okuyucunun gereksinimlerine cevap verecek kadar detayda bilgi içermelidir. Ortaya çıkabilecek olan karışıklıkları engellemek için yaygın terminoloji ve sınıflandırmalar kullanılmalıdır.
- Performans raporları, olabildiğince planlanan maliyet, nitelik ve miktara ilişkin karşılaştırmalara yer vermeli ve kontrol edilebilir maliyetler ayrıca incelenmelidir.
- Eğer, performans sayısal olarak raporlanamıyorsa, üst yönetimin bilgisi dahilinde olması gereken istisnai durumlar, sorunlar gibi konulara raporda yer verilmelidir.
- Raporlardan azami fayda elde edilebilmesi için raporların zamanında hazırlanması gerekmektedir. Tahmini değerlere göre zamanında hazırlanmış bir rapor, kesin değerlere göre ama gecikmiş olarak hazırlanmış bir rapordan daha çok fayda sağlar.
- Hazırlanan raporlara, raporu kullananlar tarafından hala ihtiyaç duyulup duyulmadığı, raporun daha faydalı olması için iyileştirmeler veya düzeltmeler gerekip gerekmediği raporu kullananlar tarafından periyodik olarak değerlendirilerek ilgili birimlere iletilmelidir.

1.5. Kontrollerin İşletme İçin Önemi ve Sınıflandırılması

Yöneticilerin sorumluluk alanlarına giren bütün işleri kendilerinin idare etmesi veya denetlemesi beklenemez. Bütün görevlerin yerine getirilebilmesi için yöneticiler, yetki devriyle bir takım işleri alt kademedeki çalışanların sorumluluğuna vermek zorundadır. Ancak yetki devri, hesap verme sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı için görevlerin istenildiği gibi yapılıp yapılmadığının sürekli kontrol edilmesi gerekmektedir. Ortaya çıkan sonuçlarla elde edilmesi planlanan sonuçların karşılaştırılması yoluyla yapılan bu kontrollere temel kontroller denilmektedir.[37]

Yöneticiler açısından kontrol sistemleri kullanmak, istenilen hedeflere ulaşılması için bir zorunluluktur. Şirketlerde, zayıf iletişimden kaynaklanan yanlış

[37] Sawyer at al., 2003: 77, Can ve ark., 1991:12

anlaşılmalar, çalışanların hedeflerinin şirket hedeflerinden farklı olması, öngörülemeyen durumların ortaya çıkması gibi sebeplerle istenmeyen sonuçların yaşanma olasılığı her zaman mevcuttur. Önleyici kontroller gibi bir takım kontroller, iş ve işlemleri sürekli denetleyerek ortaya çıkan hataları anında yönetime bildirirken, düzeltici kontroller yöneticilerin ortaya çıkan hataları düzeltmesini sağlar. Görevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve hedeflenen sonuçlara ulaşılıp ulaşılmadığının kontrol sistemleriyle denetlenmesi yöneticilerin sorumluluğundadır.[38]

İç kontrolün tarihsel gelişimi içinde incelediğimiz yönetim kontrolleri ve muhasebe kontrolleri, IIA'nın iç kontrol tanımında yer alan önleyici, keşfedici ve yönlendirici kontroller, bilgi teknolojilerinde iç kontrolün genel kontroller ve uygulama kontrolleri olarak ikiye ayrılması gibi kontroller, yerine getirmeleri amaçlanan fonksiyonlara göre de farklı şekillerde tasarlanmış olabilir. Dolayısıyla, iç kontrolün kullanım amaçlarına göre çeşitli sınıflandırmalar yapılabilmektedir.

Yukarıda da bahsedildiği üzere, bazı kontroller istenmeyen sonuçları ortaya çıkmadan önlemek, bazıları istenmeyen sonuçları teşhis etmek için kullanılırken bir kısım kontroller de arzu edilmeyen sonuçların düzeltildiğinden ve bir daha meydana gelmeyeceğinden emin olmak üzere tasarlanmıştır.[39] Önleyici, keşfedici ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırabileceğimiz bu kontroller aşağıda detaylı olarak incelenecektir.

1.5.1. Önleyici Kontroller

Önleyici kontroller istenmeyen sonuçları meydana gelmeden engellediği için en uygun maliyetli kontrollerdir. Eğer etkin bir önleyici kontrol sistemi tasarlanmışsa hataların oluşması engellenebilecek ve böylece hataları keşfetmek ve düzeltmek için ortaya çıkacak maliyetlere de katlanılmamış olacaktır.[40] İşletme kaynaklarının kullanılmasında uygun yetkilendirmeler yapılması, personel seçiminde kurallara uyulması, kasıtlı hata yapılmasını engellemek için görevler ayrılığı ilkesine uyulması, düzgün arşivleme sistemi kurulması, varlıkların fiziksel kontrolü ve

[38] Venables and Impey, 1988:30
[39] Sawyer at al., 2003: 71-72
[40] Sawyer at al., 2003: 72

uygunsuz işlemlerin anında tespit edilmesi ve düzeltilmesi için bilgisayar sistemlerinin kullanılması gibi kontroller, önleyici kontrollere örnek gösterilebilir.

1.5.2. Keşfedici Kontroller

Keşfedici kontroller önleyici kontrollerden daha pahalı olmakla birlikte göz ardı edilemeyecek bir öneme sahiptirler. Keşfedici kontroller, bir yandan önleyici kontrollerin etkinliğini ölçerken diğer taraftan önleyici kontrollerle meydana gelmesi engellenemeyecek olan yanlışların ortaya çıkarılmasını sağlarlar.[41] Kayıt ve belgelerin gözden geçirilmesi ve karşılaştırılması, banka hesap mutabakatlarının yapılması, stokların fiziksel sayımı ve kayıtlarla arasında oluşabilecek farklılıkların analizi gibi kontroller, keşfedici kontrollere örnek gösterilebilir.

1.5.3. Düzeltici Kontroller

Düzeltici kontroller uygunsuz ve istenmeyen sonuçlar meydana geldiğinde ve ortaya çıkarıldığında devreye girerler. Ortaya çıkarılan hata düzeltilmediğinde ve tekrarlamasına izin verildiğinde işletmenin uğrayacağı zarar hesaplandığında düzeltici kontroller paha biçilemez bir öneme haizdir. Yöneticiler, istenmeyen bir durum ortaya çıktığında sorun düzelene kadar onu takip edebilecek sistemleri oluşturmalıdır. Ayrıca, hatanın tekrarlanmaması için gerekli prosedürler yerine getirilmelidir. Yönetimin sorunlardan zamanında haberdar olması ve sorunlar çözülene kadar söz konusu sorunların yönetimin gündeminde olmasını sağlamak üzere etkin ve zamanlı bir raporlama ve belgelendirme sisteminin oluşturulması büyük önem arz etmektedir. [42]

---

[41] Sawyer at al., 2003: 72
[42] Sawyer at al., 2003: 73

2. İÇ KONTROL SİSTEMLERİ

İç kontrolün kavramsal bir bütün olarak ele alındığı birinci bölümde, iç kontrolün çeşitli kurum, komisyon ve/veya kişiler tarafından birçok defa yeniden tanımlandığı görülmüştür. Bu bölümde, bir önceki bölümde incelenen iç kontrol tanımlarından yola çıkarak sistemin amaçları irdelenecektir. Ayrıca, dinamik ve bütüncül bir süreç olan iç kontrol sistemini etkileyen faktörler ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır. Sistemi oluşturan bileşenler kavramsal olarak sunulduktan sonra sistemin tasarlanması, kurulması, işletilmesi, sürdürülmesi ve izlenmesinde kurum içindeki ve dışındaki kişilere/organlara düşen görev ve sorumluluklar irdelenecektir. Prosedürlerden ve insanlardan meydana gelen iç kontrol sisteminin özündeki sınırlamaların neler olduğu bölümün sonunda anlatılacaktır.

2.1. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sisteminin amaçları, yapılan tanımlardan yola çıkarak;

1. Belirlenen kuruluş amaçlarına ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamak,
2. İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
3. Muhasebe kayıtlarının ve mali raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
4. İşletme varlıklarını korumak,
5. Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak

başlıkları altında incelenebilir.[43]

Belirlenen Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak

Her işletmenin misyon olarak tanımlanan bir varlık sebebi vardır. İşletme, misyonuna ulaşmak için kendisine stratejik amaçlar belirler ve bu amaçlara ulaşmak için de belli faaliyetleri yerine getirir. İç kontrol, stratejik amaçlarla bu amaçlara ulaşılması için yürütülen faaliyetler arasındaki bağlantıyı kurar. Bu çerçevede, iç

[43] Kepekçi, 2000: 60, Uzay, 1999:13, ECIIA, 2000:2

kontrol sistemi, risk olarak tanımlanan, şirketin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirmesine etki edebilecek şekilde cereyan eden herhangi bir olay veya durumun gerçekleşme ihtimalini tespit etmek, değerlendirmek ve söz konusu riskleri kabul edilebilir bir seviyede tutmak üzere tasarlanmalıdır.[44] İç kontrol sistemi, riskleri minimize etmekte ne kadar başarılı olursa işletmenin misyonunu gerçekleştirme yani faaliyetlerini planladığı gibi yürütme olasılığı da o kadar yüksek demektir. Burada unutulmaması gereken önemli bir husus, iç kontrolün belirlenen amaçlara ulaşılması için ancak makul bir güvence sunabileceğidir.

Faaliyetlerin Yasalara ve Yönetim Politikalarına Uygunluğunu Sağlamak

İşletme faaliyetlerinin uzun vadeli planlara, yasal düzenlemelere ve yönetim politikalarına uygunluğunu sağlayacak kontrol yöntemlerinin ve politikalarının belirlenmesi üst yönetimin görevidir. İşletme amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirilecek faaliyetlerin yasalar çerçevesinde yerine getirilmesi için yönetim politikaları belirlenir. Söz konusu politikaların uygulanması ve gerçekleşmelerin izlenmesi için yönetim tarafından kontrol usul ve yöntemleri belirlenerek işletme personeline iletilir. İşletme personeli, görev ve sorumluluklarını yerine getirirken işletme çıkarlarını kişisel çıkarlarının üstünde tuttuğu ve belirlenen kontrol yöntemlerine bağlı kaldığı sürece, yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlanır. İşletme faaliyetlerini ilgilendiren mevzuatta yapılan değişikliklere göre kontrol usul ve yöntemleri de yeniden tasarlanmalıdır.[45]

Muhasebe Kayıtlarının ve Mali Raporların Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak

Muhasebe bilgilerinin doğruluğu, mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulanması şeklinde tanımlanabilir. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ise, belge ve kayıtların işletmenin gerçek işlemlerini yansıtması, kayıt dışı bırakılmış işlemlerin olmaması anlamına gelmektedir.[46]

---

[44] Madendere, 2005:7
[45] Kepekçi, 2000: 62
[46] Kepekçi, 2000: 62

Muhasebe kayıtlarının ve mali raporların doğruluğu ve güvenilirliği hem iç raporlama hem de dış raporlama için büyük önem taşımaktadır. İç raporlar, karar organları tarafından kullanıldığı için iç kontrol sistemi, yanlış bilgilere dayanan önemli yönetim, yatırım ve mali kararların alınmasını engelleyecek şekilde tasarlanmalıdır.[47] Şirkete yatırım yapmak isteyen veya kredi verecek olan tarafların şirkete güven duyabilmesi yayımlanan dış raporların doğruluğuna ve güvenilirliğine bağlıdır. İç kontrol sistemi, mali tabloların ve finansal raporların hazırlanma süreçlerini takip ederek söz konusu tablo ve raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayacak etkinlikte olmalıdır. Ayrıca, raporların zamanında hazırlamasına ve karar alma süreçlerinde kullanılabilecek nitelikte olmasına da dikkat edilmelidir.

İşletme Varlıklarını Korumak

İşletme varlıkları[48], işletme bilançosunun aktifinde yer alan her türlü maddi veya maddi olmayan kalemleri kapsamaktadır. Söz konusu varlıkların zarar görmesini, kaybolmasını ve amaçları dışında kötüye kullanılmasını engellemek için yönetim gerekli tedbirleri almalıdır. İşletme varlıklarında meydana gelecek kayıplar, işletme faaliyetlerini olumsuz etkileyebileceği gibi bütün üretim sürecinin durmasına da sebep olabilir ki, bu durum ciddi kayıpların meydana gelmesi demektir. Etkin ve yeterli bir iç kontrol sistemi, varlıkları korumaya yönelik olarak, varlıkları ilgilendiren işletme süreçlerine ilişkin kontrol faaliyetlerini ve karar alma mekanizmalarını da içermelidir.[49]

Geniş anlamda varlıkların korunması; varlıkların satın alınmasında kalite, fiyat ve miktar kontrollerinin yapılmasını, yangın, sel gibi afetlere karşı varlıkların fiziksel olarak korunmasını, duran varlıkların bakımının zamanında yapılmasını, hırsızlık ve yolsuzluk olasılıklarının en aza indirilmesini, savurganlığı ve varlıkların kötü kullanılmasını hemen haber verebilecek iç raporlama yöntemlerinin belirlenmesini içermektedir.[50] Diğer bir görüş ise, varlıkların korunmasını, varlıkların

[47] Kepekçi, 2000: 62
[48] İşletmedeki nakit, alacak, stoklar, makine, teçhizat, hammadde, şerefiye değeri vb. işletme varlıkları arasında sayılabilir.
[49] Kepekçi, 2000: 60
[50] Kepekçi, 2000: 61

yönetilmesinde, işlemlerin yürütülmesi ve/veya kaydının yapılması sırasında meydana gelebilecek yolsuzluklara veya kasıtlı olmayan kayıplardan doğacak zararlara karşı işletmenin korunması amacıyla yönetim tarafından uygulanan yöntemler ve prosedürler olarak daha dar kapsamda değerlendirmektedir.[51] Yolsuzluklar, kasıtlı aldatma ve haksız kazanç sağlama olarak nitelendirilen yasadışı davranışlardır. Hatalar ise, muhasebe kayıtlarında istenmeden rakamsal hatalar yapılması, yanlış hesaplama nedeniyle satış miktarının düşük gösterilmesi gibi durumlardır.

Bir malın piyasa değerinin altında satılması veya bir satışın karlı gerçekleşmemesi bile varlıkların korunması açısından iç kontrolün yetersizliğinin bir göstergesi olarak kabul edilir. Duran varlıkların atıl kalması veya yetersiz olması da varlıkların korunmadığı anlamına gelmektedir.[52]

Şirket yönetimi, iç kontrol sisteminin, varlıkların kasıtlı ve kasıtsız davranışlardan dolayı zarar görmesini engellemeye yönelik kontrol faaliyetlerini ve mekanizmaları içerdiğinden emin olmalıdır.

Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanılmasını Sağlamak

Etkin işleyen bir iç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarına ulaşması için kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlar. Kaynakların ekonomik kullanımı, belirlenen amaçlara ve hedeflere en uygun maliyetle ulaşmak demektir. Diğer bir deyişle, gerçekleşen maliyetler planlanan maliyetlerden düşükse kaynaklar ekonomik kullanılıyor demektir. Kaynakların verimli kullanımı ise, tüketilen kaynakların elde edilen faydayı aşmaması demektir. Doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmışsa, verimlilik sağlanmış demektir. Etkinlik ise, belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesi olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla, etkin bir iç kontrol sistemine ancak planlanan hedeflerle gerçekleşmeler arasındaki sapmalar kabul edilebilir seviyedeyse ulaşılmış demektir.[53]

Bir faaliyetin ekonomik ve verimli olup olmadığı ancak bir takım faaliyet standartları belirlenerek ölçülebilir. Yönetim tarafından belirlenmiş olan bu

[51] Kepekçi, 2000: 61, Wilson and Root, 1989: 17-31
[52] Kepekçi, 2000: 60
[53] Kepekçi, 2000: 62-63

standartlar iyi anlaşılmalı, standartlardan sapmalar belirlenmeli, analiz edilmeli, düzeltici önlemler alınması için sorumlu olan yetkiliye en kısa zamanda iletilmeli ve gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır.[54]

2.2. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

Şirketlerin iç kontrol sistemleri genellikle, COSO tarafından belirlenen iç kontrol bileşenlerini esas alan beş bileşenden meydana gelmektedir:[55]

Kontrol ortamı, yönetimin iç kontrole karşı tutumunu ortaya koyarak şirkette çalışanların kontrol bilincini etkiler. Diğer dört iç kontrol bileşeninin temelini oluşturan kontrol ortamı dürüstlük, etik değerler, personelin yetkinliği, yönetim felsefesi ve stili, yetki ve sorumlulukların paylaştırılma yöntemi, yönetim kurulunun iç kontrole verdiği önem gibi unsurlardan meydana gelir.

Risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, her kuruluş bir takım iç ve dış kaynaklı risklerle karşı karşıya olduğu için kuruluşun amaçlarına ulaşmasında büyük önem taşımaktadır. Risk değerlendirmesi yapılmadan önce kuruluşun faaliyetler bazında amaçlarını belirlemesi gerekmektedir. Risk değerlendirmesi, kuruluşun belirlediği amaçlara ulaşmasıyla ilgili risklerin tanımlanarak ve analiz edilerek yönetimin izleyeceği risk yönetim sürecini belirlemesini sağlayan bir süreçtir.

Kontrol faaliyetleri, iç kontrol amaçlarının gerçekleşmesini sağlayan politika ve prosedürlerdir. Kuruluşun amaçlarına ulaşmasında ortaya çıkabilecek riskleri ortadan kaldırmaya yönelik gerekli eylemlerin yerine getirilmesini sağlarlar. Onaylama, yetkilendirme, doğrulama, performans denetimi, görevler ayrılığı gibi muhtelif kontrol faaliyetleri, kuruluşun her seviyesinde ve her faaliyetinde vuku bulmaktadır.

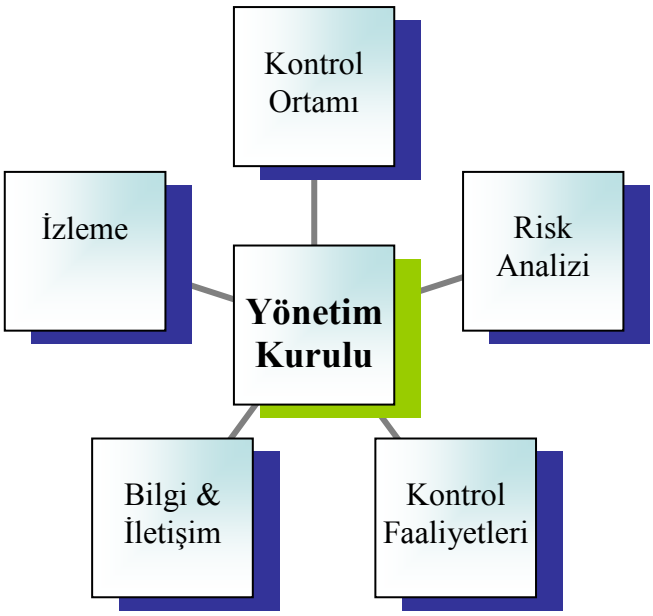
Bilgi ve iletişim süreçleri, uygun bilginin belirlenip, toplanarak kişilerin sorumluluklarını yerine getirebilmelerini sağlayacak şekilde ve zamanda ilgili taraflara iletilmesini kapsar. Bilgi sistemleri, işlerin yürütülmesini ve kontrol edilmesini sağlayan raporları üretir ve operasyonel, mali ve uygunluk amaçlarına hizmet edecek bilgileri toparlar. Etkin iletişim, bilgilerin yukarıdan aşağı, aşağıdan

[54] Kepekçi, 2000: 63
[55] KPMG Review, 1999:20-21

yukarı ve yatay akışına olanak verecek kadar geniş kapsamlı olmalıdır. Karar alma süreçlerinde kullanılmak üzere dış paydaşlardan gerekli bilgilerin alınması büyük önem taşıdığından müşteriler, tedarikçiler, düzenleyici kuruluşlar gibi dış aktörlerle de etkin iletişim içinde olunmalıdır.

İç kontrol sisteminin etkinliğinin izlenmesi, sistemin zaman içinde gösterdiği performansın değerlendirilmesidir. Sürekli izleme faaliyetleri, düzenli gözetim faaliyetleridir ve operasyonların içinde kendiliğinden yer almaktadır. Özel izleme faaliyetleri ise risk değerlendirmesi ve sürekli izleme faaliyetlerinin etkinliğine bağlı olarak başvurulan bir yöntemdir. İzleme faaliyetleri sırasında iç kontrol sisteminde ciddi zayıflıkların veya aksaklıkların olduğu ortaya çıkarsa derhal yönetime raporlanmalıdır.

Şekil 2. 1. İç Kontrol Bileşenleri



Kaynak: KPMG Review, 1999:22

İç kontrol bileşenleri Şekil 2.1'de görüldüğü üzere birbirini takip eden süreçler şeklinde ilerler ve birbirlerini tamamlayıcı niteliktedir. Kontrol ortamı ise diğer dört bileşenin temelini oluşturur ve iç kontrol sisteminin içinde faaliyet gösterdiği yapıyı ve yöneticilerin iç kontrol sistemlerine atfettiği önemi ifade eder. İç

kontrol sisteminin nihai sorumlusu ise yönetim kuruludur. İlerleyen bölümlerde iç kontrol modellerini açıklarken tüm bileşenler detaylı bir şekilde incelenecektir.

2.3. İç Kontrol Sistemini Etkileyen Faktörler

İç kontrol, dinamik bir süreç olduğundan tüm kurumlar ve kuruluşlar için tüm zamanlarda etkin ve etkili işleyen tek bir iç kontrol sisteminin tasarlanması mümkün değildir. İç kontrol zaman içinde hem çeşitli faktörlere hem de kazanılan deneyimlere bağlı olarak sürekli gelişir. İşletmelerin yapısı, kurumsal yönetişim, işletmenin ve ülkenin içinde bulunduğu ekonomik şartlar, yasal düzenlemeler, teknoloji alanındaki gelişmeler, kültürel faktörler gibi birçok unsur iç kontrol sistemini etkiler ve şekillendirir. İç kontrol sistemini etkileyen söz konusu faktörler aşağıda ayrı başlıklar altında incelenmiştir.

2.3.1. İşletme Büyüklüğü

İşletmenin büyüklüğü, kurulacak olan iç kontrol sisteminin veya kullanılacak olan kontrol mekanizmalarının derecesini belirler.[56]

Eğer, işletme sahibi, işletmeyi kendisi yönetiyorsa, birçok kontrol usul ve yönteminin kullanılmasına gerek kalmaz. Örneğin, işletme sahibi satın alma kararlarını kendisi veriyorsa, çekleri ve senetleri kendisi imzalıyorsa, fiyatlama ve kredi verme yetkilerini kendisinde topladıysa, satın alma işlemlerini kendisi yapıyorsa, muhasebe ve varlıkların kullanımına yönelik kontrol faaliyetlerine ihtiyaç duymaz. İşletme sahibi, yönetim görevlerini kendisi üstlendiği için özellikle finansal riskler düşük düzeyde kalır. Bu durumda, yasaların gereklerini yerine getirecek seviyede raporlama, belgelendirme ve kayda alma yeterli olacaktır.[57]

İşletme büyüdükçe işletmenin karşılaşacağı risklerin derecesi de artar. İşletme sahibinin, tüm yönetim görevlerini kendisi yerine getiremeyeceği için personel çalıştırmaya başlaması ve görev dağılımı yapması gerekir. İşletme henüz orta ölçekteyken, ayrıntılı iç kontrol prosedürlerinin uygulanmasındansa yazılı ve ayrıntılı

[56] IFAC, 2008:355
[57] Kepekçi, 2000: 57

olarak tüm personelin görev ve sorumluluklarının belirlenmesi ve sistemin iyi organize edilmesi yeterli olacaktır.[58]

Ancak, işletme büyüdükçe ve daha karmaşık hale geldikçe, etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulmasına duyulan ihtiyaç da artacaktır. Büyük işletmelerde, işletme sahibi işletme faaliyetleriyle doğrudan ilgilenme şansına sahip olamaz. Bu nedenle, şirket sahibi veya yönetim kurulu, savurganlıkları ve yolsuzlukları en aza indirecek, verimliliği artıracak, bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasını sağlayacak, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun bir iç kontrol sisteminin kurulmasına çalışmalıdır.[59]

2.3.2. Kurumsal Yönetişim

Ekonomik yaşamın gelişmesi ve işletmelerin büyümesi sonucunda işletme yönetiminde profesyonellik ön plana çıkmıştır. Böylece, işletme sahipleriyle işletmeyi yönetenler birbirinden ayrılmaya başlamıştır. Şirket hissedarlarının işletme yönetimindeki etkinliğinin azalması sonucunda hileli beyan, muvazaalı anlaşmalar gibi hilekarlık ve dolandırıcılıklar artmaya başlamıştır.[60] Söz konusu gelişmeler, şirket yöneticilerinin ve çalışanlarının aldıkları kararlara ve gerçekleştirdikleri eylemlere yönelik hisse sahiplerine karşı hesap verme sorumluluğunu bir zorunluluk haline getirmiştir.

Hesap verme sorumluluğu, yöneticilerin, üstlendikleri sorumlulukları yerine getirdiklerine ve şirket hedeflerini kişisel çıkarlarının üstünde tuttuklarına dair hisse sahiplerine zamanında, ilgili ve güvenilir bilgi sunmasını gerektirmektedir. Kurumsal yönetişime ilişkin bağımsız yönetici anlayışı, yönetim kurulunun komitelendirilmiş yapısı, hesap verme sorumluluğu, şeffaflık ve performans değerlendirmesi gibi özellikler iç kontrolü de etkilemektedir ve iç kontrol sisteminin kurumsal yönetişimin ayrılmaz bir parçası olduğu görülmektedir. Şirketlerde etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin varlığı, kurumsal yönetişimin hesap verme ve şeffaflık ilkelerini garanti altına almaktadır.[61]

---

[58] Kepekçi, 2000:57, Arens and Loebbecke, 1991:282
[59] Willson and Root, 1989:17-36
[60] Baraz, 2004:763
[61] Root, 1998:37

2.3.3. Değer Yaratma

İşletmeler, farklı amaçlar için kurulurlar ve faaliyet gösterirler. Kamu kuruluşları, çoğunlukla kamu yararına hizmet etmek için kurulurken, kar amacı gütmeyen kuruluşlar bilim, eğitim, tıp gibi alanlarda toplumsal fayda sağlamayı amaçlarlar. Ancak, iç kontrole ilişkin kriterler ve amaçlar daha çok kar amacı güden kuruluşlar için oluşturulmuştur.[62] Serbest piyasa şartlarında, kapitalist bir ekonomide faaliyet gösteren bir işletmeninin temel amacı hisse sahiplerinin karını maksimize etmektir. Hissedarların ve yatırımcıların makul bir getiri elde edebilmesi için şirketin değer yaratması gerekmektedir. Yatırımcılar için makul getiri, sermaye maliyetinin karşılanmasıdır. Bu çerçevede, işletme varlıklarının kullanılması ve yönetilmesiyle elde edilen fonlar başlangıçta yatırılan fon ve geliri elde etmek için katlanılan maliyetten fazla olmalıdır ki hissedarlar ve yatırımcılar sermaye maliyetlerini karşılayabilsin. Sermaye maliyeti, hissedarlar için temettü ve hisselerin piyasa değerini ifade ederken şirkete borç verenler için faiz demektir. Ancak, şirketin sermaye maliyetini karşılayacak kadar net nakit akımı sağlamasındaki başarısı genel ekonomik şartlar, yasal düzenlemeler, teknolojik gelişmeler, yöneticilerin ve çalışanların tecrübe ve yetenekleri ve müşteri tercihleri gibi faktörlere bağlıdır.[63]

İşletme yönetimi, hissedarların kazançlarını maksimize etmek ve yeni yatırımcılardan fon sağlayabilmek için sürdürülebilir ve etkili bir iç kontrol sistemi kurarak; işletme kaynaklarını etkin ve verimli kullanabilecek, varlıklarını koruyabilecek, yasal düzenlemelere uygun hareket ederek ve güvenilir mali raporlar sunarak yatırımcılardan yeni kaynaklar sağlayabilecektir.[64] Dolayısıyla, iç kontrol, işletmenin değer yaratma çabasının her seviyesinde ve düzeyinde mevcuttur.

2.3.4. Riskler ve Fırsatlar

Risk, olumsuz sonuçların ortaya çıkma ihtimali olarak tanımlanırsa iş dünyasında her zaman, yönetim devirleri, müşteri tercihlerinin değişmesi, kanunların değişmesi veya şirketler üzerindeki yasal düzenlemelerin artması, ürünlerin hatalı çıkması, doğal afetler gibi, muhtelif risklerin mevcut olduğu açıktır. Kontrol altında

---

[62] Root, 1998:37
[63] Root, 1998:38
[64] Root, 1998:38

olmak, olumsuz olayların seviyesini kabul edilebilir seviyelerde tutmak anlamına geldiği için iç kontrol sistemleri açısından tolere edilebilir risk seviyenin üstündeki riskler kabul edilebilir değildir.[65]

Diğer taraftan, olumlu sonuçlar doğurabilecek olayların meydana gelme olasılığı da her zaman vardır. Bunlar da fırsatlar olarak değerlendirilir. İç kontrol sistemleri, fırsatların ortaya çıkarılmasını ve bunların olumlu etkilerinden mümkün olduğunca yüksek seviyede faydalanılmasını sağlayacak faaliyetleri de içermelidir. Fırsatların değerlendirilmesi şirketler için önemli bir değer yaratma aracıdır. İş fırsatlarını keşfedip, yöneticileri söz konusu fırsatların şirket için değer yaratmakta etkili olup olmayacağını değerlendirmeleri için harekete geçiremeyen bir iç kontrol sisteminin kendisi de belli seviyede risk içeriyor demektir.[66]

2.3.5. Yasal Düzenlemeler

Bütün işletmeler, ulusal ve uluslar arası ticaret, adil rekabet, finans, işçi ve işveren, çevre, vergi, iflas, suç ve gümrük gibi konuları içeren kanun ve düzenlemelerin konusudur. İşletmenin kanunlara karşı gelmekten dolayı ceza alması veya yasal olmayan işlere adının karışması işletme imajının zedelenmesi, müşteri kaybı, şirket içi karışıklık, yüksek cezalar ödenmesi, işin durdurulması, iş yerinin kapatılması, kilit personelin görevden ayrılması ya da işten çıkarılması, birilerinin hapis cezası alması ve iflas gibi çok ciddi olumsuz etkiler doğurabilir. Dolayısıyla, bütün işletmeler kanunlara ve mevzuata uygun hareket etmelidir. İç kontrolün amaçları incelenirken açıklandığı üzere, içsel politikaların, planların ve prosedürlerin yasalara ve düzenlemelere uygun olarak işletilmesini sağlamak iç kontrolün amaçlarından biridir. İşletmeler bazen mevzuata uygun hareket etmeyebilirler, ancak iç kontrol sistemi, bu gibi durumlarda uygunsuzlukları tespit edebilecek ve doğabilecek olumsuz sonuçları en aza indirebilecek nitelikte olmalıdır.[67]

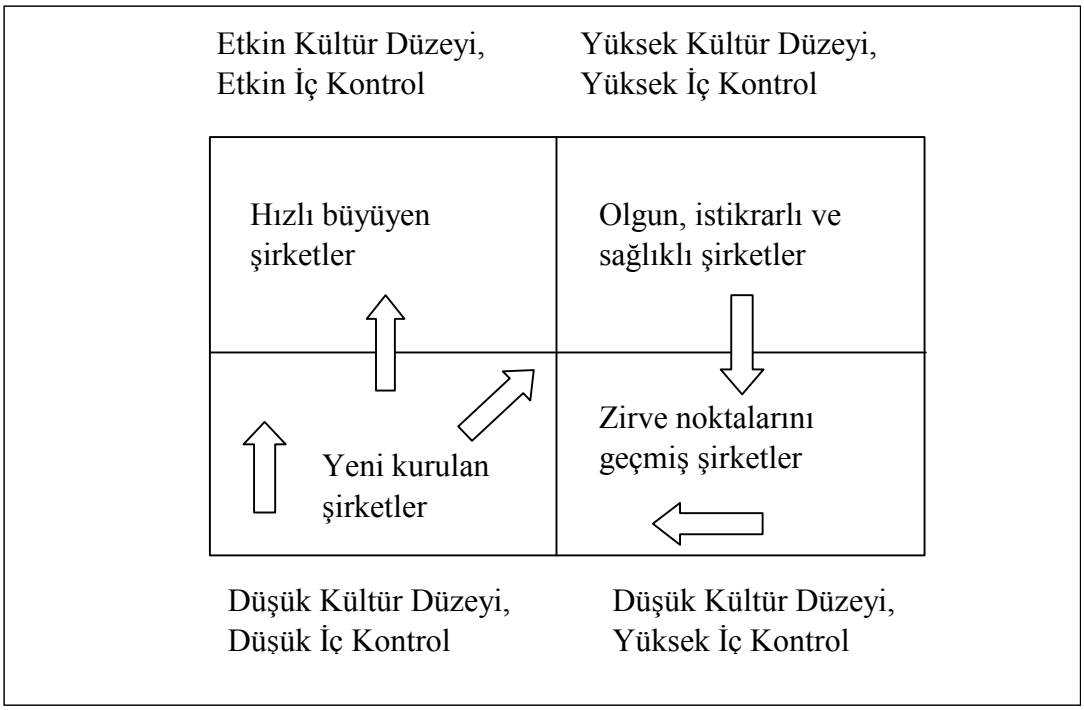
---

[65] Root, 1998:40-41, Konrath, 1996:32
[66] Root, 1998:41, www.icaew.co.uk/internalcontrol
[67] Root, 1998:44

2.3.6. İşletme Kültürü

İşletme kültürü, organizasyonun tüm elemanları tarafından paylaşılan, farkında olmadan işletilen ve organizasyonun kendisini ve çevresini görüş biçimini ifade eden temel varsayımlar ve inançlardır. [68] İşletme kültürü yazılı olmak zorunda değildir. Bir işletmenin, çalışanlarına nasıl muamele ettiği, müşterilerine ve dış taraflara nasıl davrandığı, kanunları ve düzenlemeleri ihlal sıklığı, en üst seviyedeki yöneticilerin fikirleri, mali konulardaki kanunlara uyma derecesi, sunduğu ürün ve hizmetlerin kalitesi, krizlerle başa çıkma gücü ve kurumsal imajı gibi göstergeler kurum kültürünü açıkça ortaya koyan unsurlardır.

Şekil 2. 2. Şirket Kültürü ve İç Kontrol Arasındaki İlişkisi



Kaynak: Root, 1998:45

İşletme kültürü, iç kontrolü direk etkileyen faktörlerden biridir. Kurumda tüm çalışanların paylaştığı ortak bir kültür olması kontrol ortamının pozitif olması anlamına geldiğinden işletmede etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin varlığının güvence altına alınma seviyesi de yükselmektedir. Şekil 2.2.'de görüldüğü üzere işletme kültürü, işletmenin ilk kuruluş anından itibaren var olan bir olgu olmayıp

[68] Root, 1998:44-45

zamanla ve deneyimle olgunlaşarak evrimleşen bir olgudur. Gelişmiş, istikrarlı ve başarılı işletmelerde kurum kültürü de zaman içinde etkinleşir ve etkin işleyen bir iç kontrol sistemini de beraberinde getirir. [69]

Kurum kültürü ve iç kontrol arasındaki kavramsal ilişkiyi vermekte olan Şekil 2.2., kurum kültürü oturmuş olan olgun, istikrarlı ve sağlıklı şirketlerde iç kontrol sisteminin de sağlam olacağını söylemektedir. Bu kapsamda, söz konusu şirketlerin uzun yıllar hayatta kalma olasılıkları da yükselmektedir. Yeni kurulan şirketlerde henüz kurum kültürü oluşmadığı için iç kontrol de düşük düzeyde kalacaktır.

2.3.7. Teknolojideki Gelişmeler

Teknolojideki gelişme hızı her alanda gün geçtikçe artmaktadır. Farklı alanlarda, her gün yeni buluşlar, icatlar ve uygulamalar ortaya çıkmakta ve söz konusu teknolojik yenilikler şirketlere yeni ürünler geliştirilmesi, verimliliğin ve müşteri memnuniyetinin yükseltilmesi ve maliyetlerin düşürülerek karlılığın artırılması gibi fırsatlar sunmaktadır. Teknolojinin gerisinde kalmanın iş kayıpları, ürün hatlarının, bölümlerin ve fabrika tesislerinin kapatılması, yatırımcıların sermaye kayıplarıyla karşı karşıya kalması, devletin vergi gelirlerini kaybetmesi gibi ağır maliyetleri vardır. Mevcut kontrol teknikleri ve aktiviteleri ile operasyon süreçleri, teknolojik gelişmelerden ve fırsatlardan en iyi şekilde yararlanılması ve hata yapma riskinin en aza indirilmesi için yeterince sağlam ve dinamik olmalıdır.[70]

Diğer taraftan, işletme faaliyetlerinde teknoloji kullanımı arttıkça kontrol faaliyetlerinin de niteliği değişmekte ve bilgi teknolojileri kontrolleri önem kazanmaktadır.[71]

2.3.8. Hesap Verme Sorumluluğu

Daha önceleri kamu kaynaklarını kullandığı için hesap verme zorunluluğu yalnızca kamu sektörünü ilgilendiren bir konuyken günümüzde tüketici haklarının iyileştirilmesine, eğitim seviyesinin yükselmesine, iş ve işveren haklarına ilişkin

---

[69] Root, 1998:45
[70] Root, 1998:46-47
[71] Uzay, 1999:16; INTOSAI, 2001:35

geniş düzenlemeler yapılmasına ve şirketlerin sosyal sorumluluğunun artmasına ve işletmeleri kuruluş sahiplerinden ayrı olarak profesyonel yöneticilerin yönetmesine bağlı olarak hesap verme sorumluluğu özel sektör için de bir zorunluluk haline gelmiştir.[72]

Sermaye şirketlerinin ticaret hayatındaki payı arttıkça ve sermaye tabana yayıldıkça yatımcılar ve hisse senedi sahipleri, şirketlerin finansal, mali ve operasyonel bilgileri zamanında ve güvenilir olarak raporlamalarını talep etmektedir. Özellikle halka açık şirketler, kamuoyunu bilgilendirmek zorundadır. Bütün bu gelişmelere bağlı olarak, yeni beklentileri ve ihtiyaçları karşılamak ve söz konusu raporların istenilen bilgileri doğru yansıtmasını sağlamak üzere iç kontrol sistemlerinin etkinliği sürekli ölçülerek iç kontrol faaliyetleri ve mekanizmaları ihtiyaçlar ölçüsünde sürekli geliştirilmelidir.[73]

2.4. İç Kontrol Sisteminde Görev ve Sorumluluklar

Yönetim kurulunun, yöneticilerin, iç denetçilerin, çalışanların yani işletme içindeki herkesin ve şirket dışındaki kişilerin ve organların iç kontrol sisteminde bazı görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Tüm taraflara düşen görev ve sorumluluklar sırasıyla açıklanacaktır.

Yönetim Kurulu

Etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulmasına yönelik politikaları ve stratejileri belirlemek yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Yönetim kurulu, iç kontrol sisteminin kurulmasını, uygulanmasını ve izlenmesini üst yönetimin yetkisine devredebilir, ancak iç kontrol üzerindeki sorumluluğunu devredemez.[74]

Yönetim kurulu, şirketin maruz kalabileceği riskleri ve iç kontrol sisteminin bu riskleri kabul edilebilir seviyelere indirmekte ve makul seviyede tutmakta başarılı olup olmadığını izlemek amacıyla uygun politikalar belirlemeli ve düzenli olarak süreçlerin etkin işleyip işlemediğini kontrol etmelidir.[75] Yönetim kurulunun iç kontrole karşı tutumu çok büyük önem arz etmektedir. Yönetim kurulu, iç kontrol

[72] Yörüker, 2003:3
[73] Root, 1998:48
[74] KPMG Review, 1999:18
[75] KPMG Review, 1999:18

sistemlerini destekleyen olumlu tavrını açıkça ortaya koymalı ve şirkette çalışan herkesin de kontroller konusundaki sorumluluklarını aynı ciddiyetle yerine getirmesi gerektiği mesajını açıkça vermelidir.

Turnbull Raporu[76], yönetim kurulunun, iç kontrol sisteminin oluşturulmasında politikalar belirlerken ve riskler için sağlam bir iç kontrol sisteminin içermesi gereken özellikleri değerlendirirken üzerinde dikkatle durması gereken unsurları;

- Şirketin karşılaşabileceği risklerin derecesi ve yapısı,
- Şirket için kabul edilebilir risklerin hangileri olduğu ve ne dereceye kadar kabul edilebilir oldukları,
- Önemli risklerin meydana gelme olasılıkları,
- Şirketin önemli risklerin meydana gelme sıklığını ve etkilerini azaltma becerisi (risk yönetim kabiliyeti),
- Risk yönetim maliyeti

olarak saymıştır.

Yönetim kurulu, yöneticilerin iç kontrol sistemini belirlenen politikalara cevap verecek şekilde uygulayıp uygulamadıklarını, iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklarını ne ölçüde yerine getirdiklerini gerek iç denetim gerekse dış denetim raporlarını dikkate alarak değerlendirmelidir. İç kontrolün işletilmesi ve izlenmesi için yetkilendirilen personelin, hem teknik anlamda hem de şirketin içinde yer aldığı endüstri ve pazarı tanımak anlamında, gerekli bilgi birikimine ve yetkinliğe sahip olduğundan emin olmalıdır.[77] Ayrıca, etkin izleme ve değerlendirme yapılabilmesi için şirket içindeki iletişim kanallarının yukarıdan aşağı, aşağıdan yukarı ve yatay bilgi akışını sağlayacak şekilde açık olması da büyük önem arz etmektedir.[78]

[76] FRC, 2005:10, Birleşik Yasa Madde:29
[77] Basle, 1998:11-12, m:11, 15
[78] Basle, 1998:19, m:35

Üst Yönetim

Şirketin CEO'su sistemin sahibi olarak varsayılabilir. Dürüstlük, etik değerler, şirketteki davranış kuralları gibi kontrol ortamını etkileyen yönetim kurulunun tavrını en iyi CEO'lar ortaya koyabilir. Büyük şirketlerde CEO'lar söz konusu görevi üst düzey yöneticilere liderlik ederek ve yol göstererek ve yöneticilerin işleri kontrol etme yöntemlerini değerlendirerek yerine getirirler.[79] CEO'nun, söz konusu görevlerin yerine getirilmesinde yönetim kuruluna karşı hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Üst düzey yöneticiler, risk analizlerine dayalı ayrıntılı iç kontrol prosedürlerinin ve faaliyetlerinin oluşturulması için birim amirlerini görevlendirirler.[80] Finans bölümü yöneticileri ve çalışanları ise, söz konusu bölümün kontrol faaliyetleri şirketin operasyonel ve diğer bölümlerini hem yukarı hem de aşağı yönlü kestiği için, iç kontrol sisteminde özel bir öneme sahiptir.[81]

İç Denetçiler

Üst yönetim, genellikle iç kontrol sistemlerini izlemek ve etkinliğini ölçmek üzere bir iç denetim birimi kurar. Denetim birimleri, işletmenin faaliyetlerinin sürekli iyileştirmesi için önemli bir araçtır. İç denetçiler, iç kontrolün işleyişine, güçlü ve zayıf yönlerine ilişkin yönetime düzenli olarak bilgi sunarlar ve iç kontrol sisteminin iyileştirilip geliştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunurlar.[82]

İç kontrol sisteminin izlenmesi rolü yanında iç denetçiler, dış denetçilerin etkinliğine de katkıda bulunurlar. Dış denetçiler, iç denetim tarafından yerine getirilen çalışmaları değerlendirerek kendi çalışmalarının kapsamını, zamanını ve tekniklerini belirler.[83] Bir sonraki bölümde denetimle iç kontrol arasındaki ilişki daha ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

---

[79] COSO, 1994 (c):6
[80] INTOSAI, 2001:2
[81] COSO, 1994 (c):26
[82] INTOSAI, 2001:44-45
[83] INTOSAI, 2001:45

Çalışanlar

İç kontrol sisteminin sorumluluğu yönetim kurulunda olmakla beraber, tüm çalışanların risk yönetimi ve kontrol süreçlerinde yönetim kurulunun belirlediği politikaları uygulama sorumluluğu bulunmaktadır.[84] Uygun bir şekilde tasarlanmış bir iç kontrol sisteminde iç kontrol faaliyetleri açık ya da dolaylı olarak herkesin görev tanımında yer almalıdır. Tüm çalışanlar, davranışlarına, etik kurallara uyup uymadıklarına ve görevlerinin gereğini yerine getirip getirmediklerine göre iç kontrol sisteminin işlemesini ve devam ettirilmesini etkilemektedir. Çalışanlar, ayrıca operasyonlardaki problemleri, ihlal edilen politikaları ve uygunsuz davranışları yönetime vakit kaybetmeden raporlamalıdır.[85]

Kurum Dışındaki Taraflar

Yüksek denetleme kurumları, dış denetçiler, yasa koyucular gibi işletme dışındaki taraflar da iç kontrol sürecinde önemli rol oynamaktadırlar. Söz konusu taraflar, kurumun amaçlarına ulaşmasına katkıda bulunabilirler veya iç kontrolü etkileyecek faydalı bilgiler sunabilirler. Ancak iç kontrolün tasarlanması, uygulanması, işletilmesi, sürdürülmesi veya yazılmasına ilişkin herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır.[86]

- **Yüksek denetim kurumları:** Görevleri, iç kontrol sisteminin işlerliğini değerlendirmek ve bulgularını üst yönetime iletmektir. Güçlü bir iç denetim biriminin varlığı, yüksek denetleme kurumlarının yükünü hafifletecektir, dolayısıyla söz konusu kurumlar iç denetim birimiyle iyi ilişkiler ve karşılıklı etkileşim içinde bulunmalıdır.[87]
- **Dış denetçiler:** Yalnızca yüksek denetleme kurumları değil, dış denetçiler de iç kontrolün özellikle mali bilgilerin doğruluğu ve varlıkların korunması amaçlarına ulaşmasında önemli rol oynarlar. Mali raporların ve bilgilerin dış denetimi, hesap verebilirlik ve iyi yönetişimle bütünleşik bir süreçtir. Dış

[84] KPMG Review, 1999:19
[85] COSO, 1994 (c):89
[86] INTOSAI, 2004: 45-47
[87] INTOSAI, 2004: 46-47

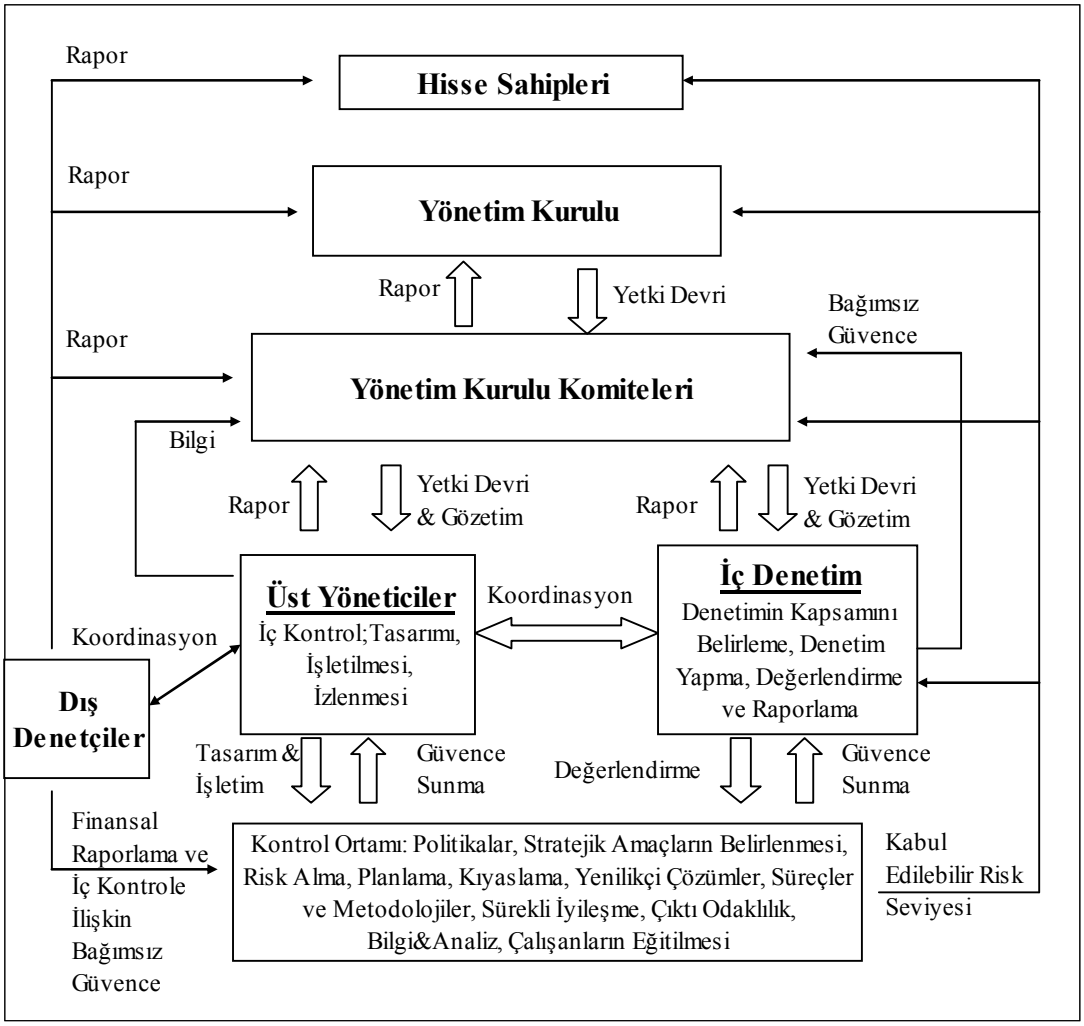
denetim, özellikle dış paydaşların şirket hakkında mali bilgiler elde etmekte ve şirketi değerlendirmekte kullandığı temel mekanizmadır.[88]

- **Kanun koyucular ve düzenleyiciler:** Kanun koyucular, iç kontrolü ilgilendiren kanunları ve düzenlemeleri yaparak iç kontrol için ortak bir anlayış oluşturulmasına katkıda bulunurlar. Yaptıkları kanuni düzenlemelerle iç ve dış paydaşların iç kontrole ilişkin görev ve sorumluluklarını yerine getirirken uymaları gereken politikaları belirlerler.[89]
- **Diğer taraflar:** Organizasyonla iletişim içindedirler ve amaçlara ulaşılmasında gerekli olabilecek bir takım bilgileri sağlayabilirler.

Bu bölümde anlatılan iç kontrol sisteminin genel işleyişi, sistemdeki raporlama ve yetki devri akışları ile iç ve dış taraflara düşen görev ve sorumluluklar Şekil 2.3.'te özetlenmektedir. Şekil, aşağıdan yukarıya doğru okunursa, 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 içermektedir. Üst yönetim, iç kontrol sürecinin tasarlanmasından, kurulmasından ve izlenmesinden sorumluyken iç denetçiler sistem ve süreçlerin değerlendirilmesinden sorumludur. Sistemdeki raporlama ve yetki devirlerinin açık olması, sorumlulukların netleşmesi açısından büyük önem arz etmektedir.

[88] INTOSAI, 2004: 47
[89] INTOSAI, 2004: 47

Şekil 2. 3. İç Kontrol Sistemi



Kaynak: Root, 1998:224

2.5. İç kontrol Sisteminin Özündeki Sınırlamalar

İç kontrol sistemleri değerlendirilirken, sistemin özünde var olan bir takım sınırlamalar göz önünde bulundurulmalıdır.

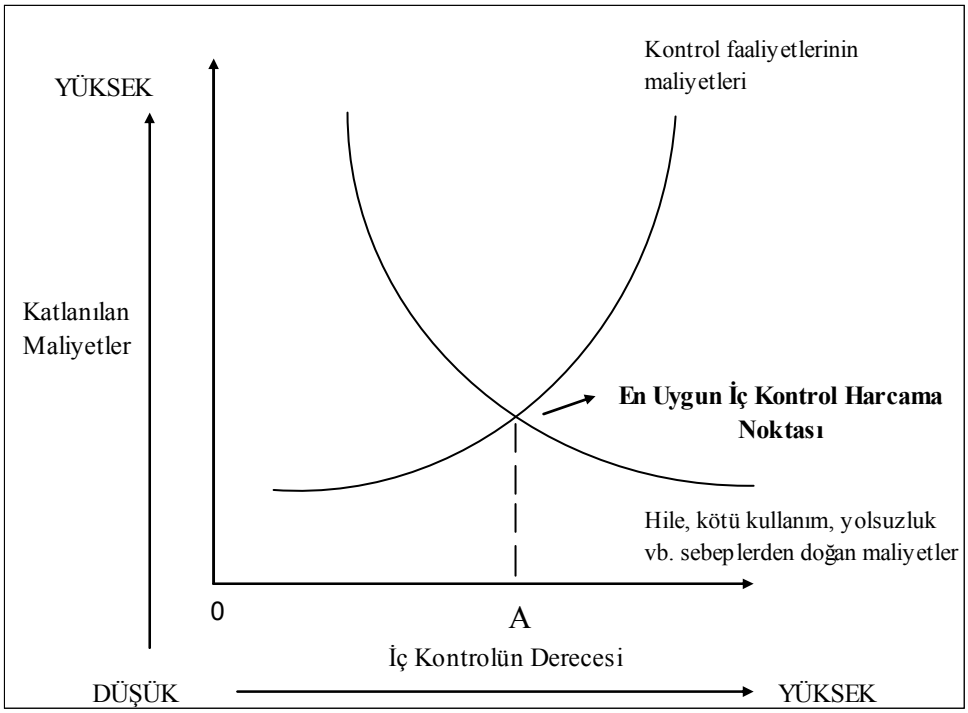
İç kontrol sistemleri, insanlardan ve prosedürlerden meydana gelmektedir. İnsanlardan söz konusu prosedürleri kendilerinden istenildiği gibi ve sorumluluk sahibi bir şekilde yerine getirmeleri beklenir, ancak insanlar hata yapabilir ve baskıya maruz kalabilir.[90] Çalışanların görevde bulunma alışkanlıkları, hatalı kararlar

[90] Sawyer at al, 2003:73

almaları, görevlerini yanlış anlamaları, kişisel dikkatsizlikler, ihmalkarlık gibi nedenler, iç kontrol sisteminin etkinliğini azaltabilir veya sistemi çökertebilir. Ayrıca, görevler ayrılığı esasına dayalı usul ve yöntemlerin işlerliği bile personelin veya işletme dışındaki üçüncü kişilerin ortaklaşa yolsuzluğa katılmasıyla etkisiz hale getirilebilir.[91]

İkinci bir sınırlama, iç kontrol usul ve yöntemlerinin işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamamasıdır.[92] İç kontrol özü itibarıyla işletme içinde bürokrasiyi artıran ve işlemlerin yürütülmesinde daha çok belge ve insan kaynağı kullanımına ihtiyaç duyan bir süreçtir. Dolayısıyla, iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi için katlanılan bir maliyet söz konusudur. İç kontrol sisteminin tanımında belirtilen amaçlara ulaşmasıyla tasarruf edilen maliyetler ise iç kontrolün yarattığı faydadır. Fayda, karar organları tarafından yanlış kararlar alınmasının, hırsızlığın, yolsuzluğun ve savurganlığın önlenmesiyle engel olunan zarar miktarıdır.[93]

Grafik 2. 1. İç Kontrol Fayda - Maliyet İlişkisi



Kaynak: Uzay, 1999:17, Kepekçi, 2000:58

[91] Uzay, 1999:18
[92] Kepekçi, 2000:59
[93] Kepekçi, 2000:57

İç kontrol sisteminin maliyeti hiçbir zaman sistemden elde edilmesi beklenen faydayı aşmamalıdır. Dolayısıyla, iç kontrol sisteminin şirketin tüm işlemleri için uygulanmasının doğuracağı maliyetler sağlayacağı faydayı aşacağı için işletmede her zaman karşılaşılmayan ya da finansal raporların hazırlanmasında yöneticilerin sübjektif yargılarına dayanan tahminlerin yapılması gibi bazı işlemlerde iç kontrol sistemleri uygulanmayabilir.[94] Yönetim uygulayacağı kontrol faaliyetlerine karar verirken maliyet-fayda analizi yaparak karar vermelidir.

İç kontrolün fayda maliyet ilişkisini açıklayan Grafik 2.1.'de görüldüğü üzere yönetici, en uygun harcama noktasına (A) kadar iç kontrol sisteminin kurulmasına devam etmelidir. Bu noktadan sonra sisteme eklenen ilave kontrol faaliyetlerinin getireceği maliyet, hile ve hırsızlık gibi yolsuzluklardan doğan maliyetlerden daha yüksek olacağı için iç kontrolden sağlanan faydayı aşmaktadır.[95]

Burada unutulmaması gereken bir diğer önemli husus, ne kadar etkin ve sağlam bir iç kontrol sistemi kurulursa kurulsun, önceden tahmin edilemeyen ve önüne geçilemeyen kayıpların her zaman olacağıdır.[96] İç kontrol sisteminin risklerin önlenmesinde yönetime mutlak güvence sunamayarak yalnızca makul bir güvence sunması buradan kaynaklanmaktadır.

Diğer bir sınırlama ise, işletmenin içinde bulunduğu çevrenin değişken olmasından kaynaklanmaktadır. Günümüzde şirketler, sürekli gelişen ve değişen küresel rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürmektedir. Statik olmayan çevre koşulları dolayısıyla belli şartlar altında çok iyi işleyen bir iç kontrol sistemi şartlar değiştiğinde yetersiz kalabilir. Ancak, değişen koşullara uyum gösterebilecek esneklikte bir sistem kurulmasıyla bu sınırın bir ölçüde aşılabileceği düşünülmektedir. Yine de, büyük teknolojik gelişmeler, öngörülemeyen dış faktörler, bilgi sistemlerindeki gelişmeler gibi tüm işlemleri etkileyecek düzeydeki değişimler ve doğabilecek riskler karşısında iç kontrol sistemleri de yeniden yapılandırılmalıdır.[97]

---

[94] Kepekçi, 2000:59
[95] Uzay, 1999:17
[96] INTOSAI, 2004:8
[97] Kepekçi, 2000:59, Korkut, 2004:13

3. BİR YÖNETİM SÜRECİ OLARAK İÇ KONTROL SİSTEMİ VE SİSTEMİN TAMAMLAYICI ÖĞELERİ: KURUMSAL YÖNETİŞİM VE DENETİM

İkinci bölümde; iç kontrol, kurumsal yönetişim ve iç denetim süreçlerinin hem birbirleriyle çok sıkı etkileşim içinde oldukları hem de birbirlerinin tamamlayıcısı niteliğinde oldukları anlaşılmıştır. Bu bölümde, söz konusu süreçlerin birbirlerini nasıl etkiledikleri açıklanacaktır. Öncelikle iç kontrol, kurumsal yönetişim perspektifinden incelenecek daha sonra iç kontrol sisteminin denetçiler için önemi ve denetçilerin iç kontrol sistemi içindeki rolleri irdelenecektir.

İç kontrol alanında yayımlanmış olan birçok raporun kurumsal yönetişim alanına ilişkin çalışmalar yürüten komiteler tarafından yayımlandığı görülmektedir. Hesap verebilirlik, kurumsal yönetişimin temel unsurlarından biridir. Sağlam bir iç kontrol sistemi, hisse sahiplerine ve diğer ilgili taraflara kurumun hesap verebilirliğine ilişkin güvence vererek büyük bir rahatlık sunmaktadır. İngiltere'de 1998 yılında yürürlüğe giren Birleşik Yasanın C.2. ilkesi[98] "Yönetim kurulları, ortakların yatırımlarını ve şirketin varlıklarını korumak için sağlam bir iç kontrol sistemi kurmalı ve devam ettirmelidir." hükmünü içermektedir. Bu bölümde ayrıntılı bir şekilde açıklanacağı üzere, kurumsal yönetişimin çıkış noktası ve temel önceliği hisse sahiplerinin haklarını korumak olduğuna göre kurumsal yönetişim ve iç kontrol arasındaki ilişkinin söz konusu hükümle çok açık bir şekilde ortaya konduğu söylenebilir. Denetim çalışmaları da hem iç kontrol sisteminin hem de kurumsal yönetişimin geliştirilmesinde önemli etkilere sahiptir.

3.1. Kurumsal Yönetişim

Şirketlerin hissedarlarına ve diğer menfaat sahiplerine en yüksek yarar sağlayacak şekilde yönetilmelerini amaçlayan "kurumsal yönetişim" anlayışı öncelikle çok ortaklı şirketlere özgü sorunlar çerçevesinde gündeme gelmiş, arkasından halka açık olmayan şirketlerde ve kamu kurumlarında da tartışılmaya başlanmıştır.[99] Enron skandalı ve ardından Worldcom gibi dev şirketlerin bir gecede

[98] FRC, 2005:10, Birleşik Yasa, Madde:7
[99] Sayıştay, 2004:5-6

yok olup gitmesi şirketlerdeki yönetim aksaklıklarını ve denetim eksikliklerini gündeme getirmiştir. Büyük yankılar uyandırarak faaliyetlerine son veren şirketlerin ortadan kalkmasına sebep olan ortak faktörler; soru işareti yaratan işlemler (yolsuzluklar), operasyonlar üzerinde etkin kontrollerin olmaması, birkaç baskın CEO veya üst yöneticiye fazla yetki verilmesi, zayıf yönetim kurulları ve iyimser mali raporlama olarak sayılabilir.[100] Tüm bu faktörlerin altında yatan temel nedenin şirket sahipliğiyle yönetimin birbirinden ayrılması olduğunu söylemek yanlış olmaz. Şirket yönetiminin hissedarlar adına yetkilendirilmiş olan profesyonel yöneticilerin kontrolünde olduğu bu yapıda, şirketlerin mülkiyeti ve yönetsel kararlarının kontrolü farklı ellerde toplanmaktadır. Söz konusu işletmelerde şirket üzerinde hak sahibi olan kaynak sağlayıcıların bu haklarıyla doğru orantılı bir güce sahip olmaması kurumsal yönetişim çalışmalarının çıkış noktası olmuştur.[101] Ayrıca, bu şirketlerde etkin işleyen iç kontrol sisteminin ve yeterli denetim mekanizmalarının olmaması, yöneticilerin şirketleri asıl hak sahibi olan hissedarların yararından çok kendi bireysel çıkarları doğrultusunda yönetebilmesi için uygun zemin hazırlamaktadır.

Söz konusu gelişmeler üzerine Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı (OECD), 1998 yılında üye ülkelerin kurumsal yönetim konusunda görüşlerini değerlendirmek ve bir takım ilkeler belirlemek üzere bir çalışma grubu oluşturmuştur. Çalışmaların ardından 1999 yılında "OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri", OECD Bakanlar Kurulu tarafından onaylanarak dünya genelindeki karar alıcılar, yatırımcılar, şirketler ve diğer paydaşlar açısından uluslar arası bir referans kaynağı olarak kullanılmaya başlanmıştır.[102] Kurumsal yönetişime ilişkin çalışmalar, OECD'yle sınırlı kalmamış pek çok ülke, kurumsal yönetişime ilişkin mevcut düzenlemelerini gözden geçirmiş ve yeniden şekillendirmiştir. Örneğin, ABD ülkedeki kurumsal yönetişim uygulamalarını iyileştirmek amacıyla son derece radikal hükümler içeren yeni bir kanunu (Sarbanes-Oxley) 2002 yılında yürürlüğe koymuştur. Benzer şekilde Almanya, kurumsal yönetişim ilkelerini yasalaştırarak uygulamayı zorunlu hale getirmiş, Japonya şirketler hukukunu gözden geçirerek tamamen yenilemiş ve iyileştirmiş, Rusya, kurumsal yönetişim ilkelerini kamuya

[100] ALARM, 2001:5
[101] Keskin, 2006:27
[102] OECD, 2004:3

açıklamıştır.[103] Türkiye de bu gelişmeleri takip etmekte gecikmemiştir. Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) çatısı altında Kurumsal Yönetim Çalışma Grubu oluşturulmuş ve grubun çalışmaları "Kurumsal Yönetim – En İyi Uygulama Kodu" adı altında 2002 yılında yayımlanmıştır.[104] Ardından, çalışma grubu üyeleri, 2003 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneğinin temellerini atmıştır. SPK, Ocak 2003'te "Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi"ni yayımlamıştır. Söz konusu rehber, Türkiye'de SPK mevzuatına tabi olan halka açık şirketlerin yanı sıra, tüm sektörlere kurumsallaşma konusunda yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.

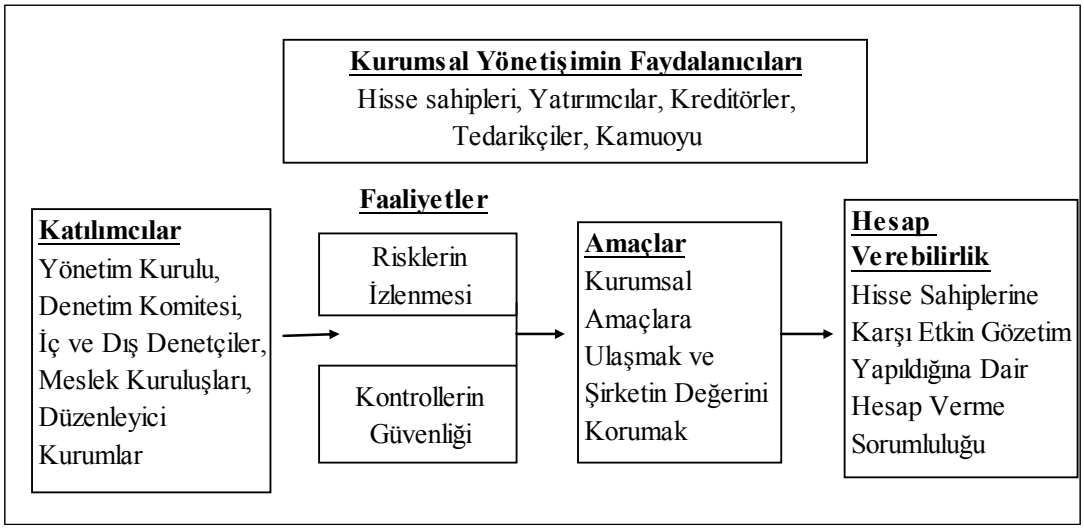
OECD tarafından belirlenmiş olan ilkeler esasen hisseleri borsada işlem gören şirketlere odaklanmakla birlikte bu ilkelerin borsada kayıtlı olmayan özel sektör firmaları ve kamu sermayeli şirketlerde de uygulanmasının faydalı olacağı çalışmada özellikle vurgulanmıştır. OECD, kurumsal yönetişime[105]; "Kurumsal yönetişim, yatırımcıların güvenini artırmakla birlikte ekonomik etkinliği ve büyümeyi sağlamak için de kilit unsurdur. Kurumsal yönetişim, şirket yöneticileri, yönetim kurulu ve sermayedarlar ve diğer paydaşlar arasındaki bir takım ilişkileri kapsar. Ayrıca, kurum amaçlarının belirlenmesine yönelik bir yapı sağlayarak amaçlara ulaşılması ve kurum performansının izlenmesi için gerekli araçları tanımlar. Güçlü bir kurumsal yönetişim, yönetim kurullarının ve yöneticilerin kurum amaçlarına ulaşması için destek sağlar ve izleme faaliyetlerini kolaylaştırır." şeklinde oldukça geniş bir tanım getirmiştir.

Dar anlamda, kurumsal yönetişim şirketlerde öncelikle pay sahiplerine yönelik hakların gözetilerek yönetilmesi olarak düşünülebilir. Ancak, OECD ve IIA gibi bu alanda genel kabul görmüş tanımları ve ilkeleri geliştiren organizasyonlar, kurumsal yönetişimi tüm iç ve dış paydaşları kapsayacak şekilde geniş anlamda ele almaktadır. Kurumsal yönetişimin temel öğelerini (izleme, risk yönetimi, güvence, kontrol, amaçlar, hesap verebilirlik, paydaşlar ve idareciler) gösteren aşağıdaki Şekil 3.1.'de görüldüğü üzere, yönetim kurulu, yöneticiler, iç ve dış denetçiler, hatta bazı

[103] BARAZ, 2004:764
[104] TÜSİAD, 2002
[105] OECD, 2004:11

durumlarda düzenleyici kurumlar ve meslek kuruluşları bile kurumsal yönetişime katkıda bulunmaktadır.[106]

Şekil 3. 1. Kurumsal Yönetişimin Öğeleri



Kaynak: Hermanson and Rittenburg, 2003:28

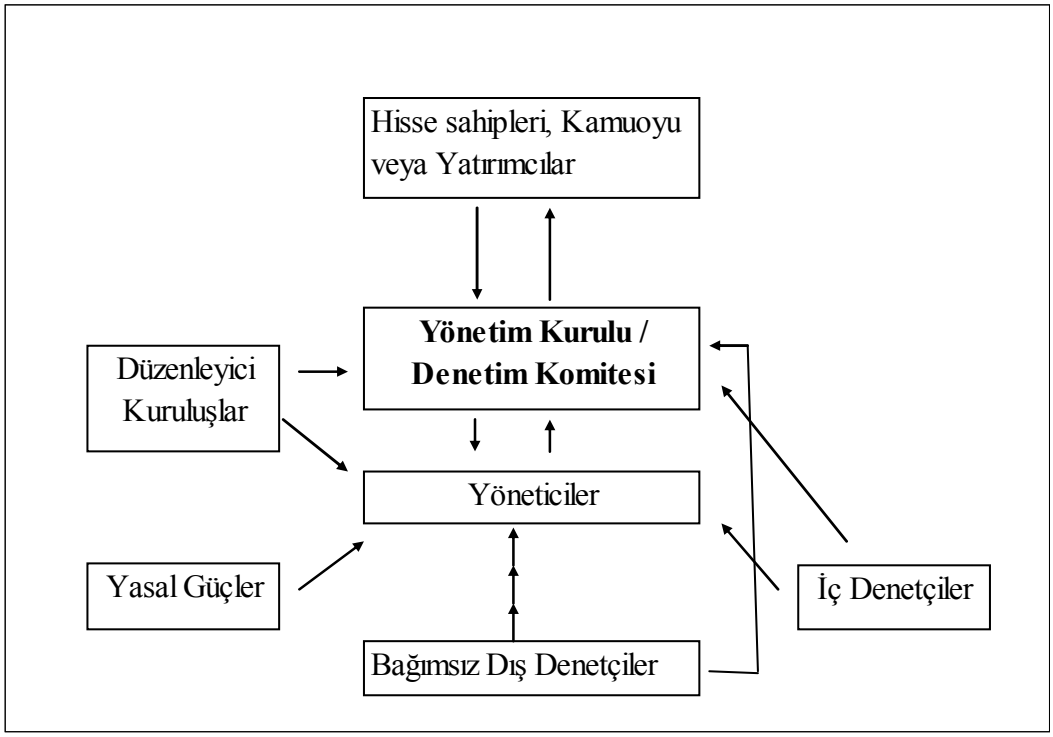
Yönetişim kapsamında kilit nokta, kurumun temel kurumsal riskleri yönetebilecek uygun kontrollere sahip olduğundan emin olmasıdır. Yöneticiler, kontrolleri uygular ve devamlılığını sağlarken yönetişime katılan diğer taraflar daha çok kontrolleri izleme ve değerlendirme rolünü üstlenmektedir.[107]

Aşağıda yer alan Şekil 3.2.'de görüldüğü üzere, hisse sahipleri ile yöneticiler arasındaki kritik bağı sağlayan en etkili kurumsal yönetişim aracı yönetim kuruludur. Şirketin gözetimi nihai anlamda yönetim kurulunun sorumluluğunda olduğundan yönetim kurulu, kendisinden beklenildiği şekilde çalıştığında, yöneticilerin hisse sahipleri yararına çalışmasını temin ve teyit edeceğinden, kurumsal yönetim açısından tam anlamıyla bir kontrol aracı rolü üstlenmektedir.[108] Şirket amaçlarının, bütün menfaat sahiplerinin beklentilerini eşit ölçüde karşılayacak şekilde belirlenmesi her zaman mümkün olmayacaktır. Ancak, şirket yönetiminin, tüm bu ilişkileri göz önünde tutarak hissedarların ve tüm iç ve dış paydaşların beklentilerinin

[106] Hermanson and Rittenburg, 2003: 27-28
[107] Hermanson and Rittenburg, 2003: 35
[108] Gürbüz, 2005:1

dengeli bir şekilde tatmin edilmesi ve şirketin uzun vadede sürdürülebilir bir performans göstermesi çabasında olması gerekmektedir.[109]

Şekil 3. 2. Kurumsal Yönetişimde Taraflar Arasındaki Bağlar



Kaynak: Hermanson and Rittenburg, 2003:31

Kurumsal yönetişimle ilgili şirket içi düzenlemeler, adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk başlıkları altında özetlenebilecek, özünde kuruluşların kendi yararı düşünülerek oluşturulmuş ancak toplumun gelişimine de katkı sağlayan etik değerler bütününe odaklanmalıdır.[110]

- *Adillik ilkesi*, hissedarlar, azınlık ve yabancı ortaklar da dahil olmak üzere hissedar haklarının korunması ve yapılan sözleşmelerin uygulanması yoluyla şirket yönetiminin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranmasını ifade eder. Ayrıca, kaynak dağılımında adil olmayı da içerir.
- Kurumsal yönetişim, katılımcı ve demokratik bir yönetim anlayışıdır. *Sorumluluk ilkesi* kapsamında çalışanların yönetime katılımını teşvik edecek

[109] Hermanson and Rittenburg, 2003:30
[110] IDSA King Report No:18.4, 18.5, 18.6, 18.7; 2002:11; Kayacan; 2006:66; Deloitte&Touch, 2005:4

mekanizmalar geliştirilmeli ve bütün paydaşların kaygılarını yönetim kuruluna iletebilmesi için gerekli ortam sağlanmalıdır.

- Kurumsal yönetişim, şirketin kamuoyuyla doğru, açık, zamanlı ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşmasını gerektirmektedir. *Şeffaflık ilkesi*, yatırımcıların kaliteli ve doğru bilgiye ulaşabilmeleri için yalnızca faaliyet sonrasında değil faaliyetin gerçekleşmesi sırasında ve öncesinde de geri bildirim sağlanmasına yönelik olanakların geliştirilmesi yönündeki düzenlemeleri teşvik etmektedir.
- Faaliyet öncesinde, sonrasında ve sırasında geri bildirim sağlanmasını içeren şeffaflık ilkesinin aksine *hesap verebilirlik*, yalnızca faaliyet sonrasını içermektedir. Söz konusu ilke, yönetim kurulunun, üst yönetimin performansını bağımsız bir şekilde izlemesini ve üst yöneticilerin hissedarlara karşı hesap verebilirliğinin temin edilmesini gerektirmektedir. Burada önemli olan husus, yönetim kurulu ve üst yönetim arasındaki sorumlulukların net bir şekilde paylaştırılmış olması ve böylece hesap verme yükümlülüğünün kimde olduğunun açıkça belirlenmesidir.

Hesap verme sorumluluğu, birinin kendisine tevdi edilmiş sorumlulukları yerine getirirken almış olduğu kararların ve yapmış olduğu eylemlerin hesabını vermesi zorunluluğu olarak tanımlanabilir.[111] Başarılı hesap verme, sorumluluk ilişkilerinin temel öğeleri; ölçülebilir hedefler belirlenmesi ve sorumlulukların tespiti, hedeflerin gerçekleştirilmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunun planlanması, işin yapılması ve gelişmenin izlenmesi, sonuçların raporlanması ve değerlendirmeye tabi tutulması ile geri bildirim sağlanmasından oluşmaktadır.[112] Söz konusu öğeler incelendiğinde kurumsal yönetişimde hesap verebilirliği sağlamak için ortaya çıkan temel araçlar;[113]

- İç kontrol sistemlerinin oluşturulması ve belirli aralıklarla gözden geçirilmesi,
- İç denetim yoluyla düzenli izleme ve değerlendirme yapılması,
- Belirli aralıklarla şeffaf ve açık mali raporlama ve gözden geçirme,

[111] IDSA King Report No:18.4, 2002:11
[112] Sayıştay, 2001:1
[113] Acar, 2005:78

- Bağımsız bir denetim komitesi oluşturularak denetimlerin yürütülmesi

şeklinde sıralanabilir.

Hesap verebilirlik ilkesi gereği sorumlulukların netleştirilmesi amacıyla icra ve denetim işlevlerinin birbirinden ayrılması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. Kurumsal yönetişim alanında çalışmalar yürüten organizasyonlar ve bu alanda belirlenen ilkeler de, yönetim kurullarının denetim rolünün ve kurumsal yönetişime ilişkin izleme ve raporlamanın etkinliğini artırmak, uygun risk tanımlaması ve yönetimi sağlamak ve iç kontrolün etkinliğine dair güvence vermek amacıyla yönetim kurulu üyeleri arasından seçilecek kişilerden bir denetim komitesi oluşturulmasını önermektedir.[114]

Yönetişim kapsamında iç denetçilerin fonksiyonunu en iyi IIA açıklamıştır:[115] "İç denetçilerin rolü, kurumsal risk ve kontrolleri izlemek ve değerlendirmek, bilgilerin doğruluğunu ve politika, prosedür ve yasalara uygunluğu sağlamaktır. İç denetçiler, yönetimle ortaklaşa çalışarak yönetim kuruluna, denetim komitesine ve icracı yöneticilere risklerin kabul edilebilir seviyede tutulduğuna ve kurumda etkin ve sağlam yönetişimin sağlandığına dair güvence verirler. Eğer, kurumda iyileştirilmesi gereken bir alan varsa tavsiyelerde bulunurlar." Görüldüğü üzere, kurumsal yönetişim açısından iç denetim, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık hizmeti sunarak, şirket faaliyetlerinin iyileşmesine katkıda bulunmaktadır.

Kurumsal yönetişim temelde yeterli iç kontrol sistemlerinin mevcudiyeti, hesap verme sorumluluğu ve denetçilerin rolü ve fonksiyonuyla ilgilenmektedir. Kurumsal yönetişimin esası, organizasyonun iç ve dış paydaşlarının yalnızca finansal raporlama amaçlarına yönelik değil, bir bütün olarak etkin bir kontrol sisteminden yarar sağlaması ve bu konuda hesap sormasıdır. Sonuç olarak, kurumsal yönetişim, şirketlerin yönetimi ve kontrolü, bunların raporlanması ve tüm paydaşların yararı açısından bunların gözetimiyle ilgilidir.[116] Bir işletmenin varlık sebebi paydaşları adına belli hedeflere ulaşmaktır. Yönetişimin asıl hedefi ise, yönetimin söz konusu

[114] Hermanson and Rittenburg, 2003: 32
[115] Hermanson and Rittenburg, 2003: 54
[116] Keskin, 2006:27

hedeflere ulaşması konusundaki sorumluluğundan hareketle hedeflere ulaşılmasını kolaylaştıran güvenceler yaratmaktır. Şirket bu amaçla yönetilmeli, kontrol edilmeli ve yöneticiler gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla paydaşlar adına görevlendirilen denetçiler aracılığıyla paydaşlarına hesap verebilmelidir. Dolayısıyla, yönetişim yönetim-kontrol-gözetim ve hesap verme sorumluluğunu kapsamaktadır.[117]

Yönetişim kavramı, belli bir birimin diğer birimleri yönettiği yönetim kavramının içeriğini değiştirmiş, kavramın içine iletişim, etkileşim ve birlikte yönetim eklenmiştir. Kurumsal yönetişimin etkili uygulanabilmesi için işletmelerde yönetişim anlayışının gelişmesi ve kabul edilmesi gerekmektedir. Söz konusu yönetim anlayışının oluşması ve gelişmesi, yöneticilerin bireysel çıkarlarını arka planda tutmalarına, işletme için ortak ve doğru vizyonun geliştirilmesine, hiyerarşik yönetim kademeleri yerine esnek, etkin işleyen bir sistem kurulmasına ve yetkilendirme yoluyla işletme içindeki insan kaynağının doğru kullanılmasına bağlıdır.[118] Dolayısıyla, şirketlerin yönetim kültüründe bir değişim yaşanmadan kurumsal yönetimin başarı kazanması beklenmemelidir.

3.2. Denetim ve İç Kontrol

Kepekçi[119], denetimi iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili taraflara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan, bu kanıtları değerleyen ve kullanıcılara raporlayan sistematik bir süreç olarak tanımlamaktadır.

Denetim faaliyetlerinde son yıllarda meydana gelen değişim ve gelişmeler kapsamında risk denetimi büyük önem kazanmıştır. Risk denetimi, mali ve idari sistem ile kontrol mekanizmalarının risk, hata ve zayıflıklarının belirlenmesi ve iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması yoluyla işletmedeki sistemlerin geliştirilmesine yönelik olarak mevzuata uygunluk, yönetim ve davranış standartlarıyla, iç kontrollerin denetimi konularına yoğunlaşan denetim türüdür.[120]

---

[117] Sayıştay, 2004:5-8
[118] Keskin, 2006:26-27
[119] Kepekçi, 2000:1
[120] Samsun, 2002:24

Geleneksel muhasebe denetimi, mevzuata aykırı işlemleri, hata, suistimal ve kayıpları takip ederek bu olumsuz sonuçların ortadan kaldırılmasına yönelik olarak yürütülmektedir. Ancak bütün bu olumsuz sonuçlar mali, idari ve yönetim sisteminin bazı zayıflıklarından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, sistemdeki riskler belirlenip, gerekli önlemler alınmadığı sürece hatalar ortaya çıkmaya devam edecektir. Burada geleneksel muhasebe denetiminin tamamlayıcısı niteliğinde olan risk denetimi devreye girerek sistemin zayıflıklarını belirlemek ve yok etmek üzerine odaklanmakta ve sistemin hatalı çıktı üretmesini engellemeye çalışmaktadır.[121] Risk denetimi ile geleneksel muhasebe denetimi ve faaliyet denetimi arasındaki farklar Tablo 3.1 ve Tablo 3.2'de özetlenmiştir.

Tablo 3. 1. Risk Denetimi ve Geleneksel Muhasebe Denetimi

RİSK DENETİMİ	GELENEKSEL MUHASEBE DENETİMİ (BAĞIMSIZ DENETİM VE UYGUNLUK DENETİMİ)
—Belirli tarihlerle sınırlandırılmaz, esnek zamanlıdır. — Sistemler ve faaliyetlerle ilgilidir. — Daha çok nitel öğeleri içeren anlamlılık kavramlarıyla ilgilidir. —Denetlenen kurumun belirli faaliyetlerini inceler. — Yönetim ve davranış standartlarıyla ilgilidir. — İç kontroller üzerine odaklanır. — Denetim, her safhada yürütülür. — Kriterler dinamik ve kurumsaldır. — Denetim; bulgu, sonuç ve önerilerle sonuçlanır.	— Yıllık dönemler esastır. — Mali işlem ve tablolarla ilgilidir. — Hem nicel hem nitel öğeleri içeren önemlilik kavramıyla ilgilidir. — Denetlenen kurumun tüm faaliyetlerine ilişkin hesaplar üzerine inceleme yapar. — Yönetim ve davranış standartları, bağımsız denetimin konusu değildir. — İç kontroller araçtır, incelenecek işlemleri ve sayısını etkiler. — Sonuçlar üzerine denetim yapılır. — Kriterler statiktir. — Kanaat belirtir.

Kaynak: Karabeyli, 1999:14

[121] Demirbaş, 2005:177

Tablo 3. 2. Risk Denetimi ve Faaliyet Denetimi Arasındaki Farklar

RİSK DENETİMİ	FAALİYET DENETİMİ
— Sistem, süreç ve kontrollerin etkinliğini inceler ve ciddi zayıflıklarla ilgili yöneticilere ve genel kurula bilgi verir. — Kanunilik, yönetim davranış standartları ve iç kontroller üzerine odaklanır.	— Yönetim faaliyetlerinin verimliliğini, tutarlılığını ve etkinliğini inceler. — Faaliyetler, hedefler ve kriterler üzerine odaklanır.

Kaynak: Karabeyli, 1999:15

Risk denetimi esas itibarıyla iç denetim birimin yoğunlaştığı bir denetim alanıdır. Kuruluşun iç kontrol sisteminin kurulmasından ve etkinliğinden nihai olarak üst yönetimin sorumlu olduğu ikinci bölümde roller ve sorumluluklar anlatılırken açıklanmıştı. Denetçilerin, muhasebe kayıtlarını bizzat girmeyip sadece mali tabloların gerçekleri yansıtıp yansıtmadığını analiz ettikleri gibi iç denetçiler de iç kontrol sistemini kurmakla değil sistemi analiz edip hangi noktalarda eksik ve zayıf kaldığını tespit etmekle sorumludurlar. Ancak, gerekli incelemeleri yaptıktan sonra iç kontrol sisteminin iyileştirilmesi veya yeni bir sistemin tasarlanması ve kurulması yönünde tavsiyede bulunabilirler.[122] Böylece üst yönetime bağımsız ve tarafsız bilgiler ışığında karar alma imkanı tanınmış olur.

Dış denetçiler, organizasyonun inceleyecekleri faaliyet ve fonksiyon alanlarındaki (genellikle mali içerikli alanlar) kontrol ve risk yönetim süreçlerinin etkinliğine dair değerlendirmeler yaparak hem kendi faaliyetlerini planlarlar hem de yönetime iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda güvence sağlarlar.[123]

3.2.1. İç Denetim ve İç Kontrol Arasındaki İlişki

İç denetim, yukarıda da açıklandığı üzere iç kontrol sisteminin izlenmesinde ve değerlendirilmesinde oldukça önemli bir role sahiptir. Bu başlık altında, iç denetim ve iç kontrol ilişkisi daha detaylı incelenecek ve iç denetçilerin

[122] Mautz, 1964:419
[123] Basle, 1998:25, m:56-57

sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirebilmelerini sağlamak için hangi ilkelere sahip olunması gerektiği uluslar arası standartlar kapsamında ele alınacaktır. Ayrıca, iç denetim alanında meydana gelen gelişmeler ışığında iç denetçilere yüklenen yeni sorumluluklar da tartışılacaktır.

3.2.1.1 İç Denetimin Tanımı ve Kapsamı

İç denetim mesleğinin 1941 yılında IIA'ın kurulmasıyla başladığı söylenebilir. IIA, iç denetim alanında tüm kıtalardan ve dünyanın hemen her ülkesinden üyeleri olan küresel ölçekte bir meslek birliğidir. 1994 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) de 1996 yılında IIA üyesi olmuştur.

1940'lı yıllarda iç denetimin ve raporlama ilişkilerinin kapsamı oldukça basittir. Lawrence Sawyer[124], iç denetimi, iç denetçiler faaliyetlerin uygun şekilde kontrol edilip edilmediğini inceledikten sonra yönetime sunacakları önerileri hazırlarken "eğer yönetimin her bir operasyona ilişkin kontrolleri incelemeye vakti olsaydı incelemenin sonucunda belirleyeceği öneriler ne olurdu" mantığıyla hareket ettikleri ve bu raporları üst yönetime sundukları için, "yönetimin gözü kulağı" olarak nitelendirmiştir.

IIA tarafından ilk olarak 1978 yılında yayımlandıktan sonra seneler içinde güncellenen ve "standartlar" olarak bilinen "Uluslar Arası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)" iç denetçilerin sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak temel prensipleri belirlemektedir. IIA üyeleri günlük faaliyetlerini yürütürken söz konusu standartları uygulamaktadır. IIA, mesleğin geleceğine bakışını içerecek biçimde ve daha üstün nitelikte bir denetim hizmetinin sunulabilmesi amacıyla iç denetime yeni boyutlar katarak iç denetimi[125]; "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesine ve geliştirilmesine sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kuruluşun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." şeklinde tanımlamaktadır.

---

[124] Deloitte and Touche, Mart-Nisan 2003:2
[125] IIA, 2007:11

Tanım incelendiği zaman, "güvence" ve "danışmanlık" ifadelerinden modern iç denetimin yöneticilere sağladığı hizmetlerin, geleneksel iç denetimin "değerleme" fonksiyonunu dışlamaksızın, oldukça geniş kapsamlı bir hale geldiği anlaşılmaktadır. Tanım, ayrıca iç denetimin kapsamı içinde kontrollere yer vermekte ve iç denetçinin iyi yönetişimde önemli bir rolü olduğunu kabul etmektedir. Böylece, iç denetim biriminin çalışmaları ve sunacakları raporlar, denetim kurulunun ve üst yönetimin karar alma süreçlerinde kullanacağı önemli veri kaynakları olarak kabul edilmekte ve bu konularla ilgili sorumlulukların paylaşıldığı görülmektedir.[126] Sawyer'a[127] göre, iç denetimin amaçları yönetimin amaçlarıyla aynı yönde olduğu için iç denetçiler kendilerini, yöneticilerin kurumsal başarıya ulaşmak için en kritik gördükleri alanlarda en yüksek değeri üretebilecekleri şekilde konumlandırırlar.

İç denetimin kuruluş içinde yürüttüğü değerlendirme ve raporlama faaliyetlerinin kapsamına teoride herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Ancak, iç denetim faaliyetleri, muhtelif yasal ve kültürel çevrelerde, farklı amaçlar taşıyan, farklı büyüklük, karmaşıklık ve yapıdaki kurumlardaki şirket sahiplerinin, ve üst kademedeki yöneticilerin amaçlarını yansıtacağından dolayı, iç denetimin kapsamı da kuruluştan kuruluşa farklılık gösterecektir.[128] İç denetim, kuruluşlar bazında farklılıklar içerse dahi,

- Mali ve operasyonel bilgilerin ve söz konusu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, sınıflandırılmasında ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olabilecek politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara, yönetmeliklere ve anlaşmalara uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemlerin incelenmesi ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığının belirlenmesi,
- Varlıkları korumak için oluşturulan araçların gözden geçirilmesi ve uygun olduğunda varlıkların fiziksel mevcudiyetinin doğrulanması,

[126] Demirbaş, 2005:174
[127] Sawyer at al. 2003:34
[128] Livnat and Melnik, 1989:69-70

- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi,
- Operasyonların ve programların gözden geçirilerek planlandıkları gibi gerçekleştirilip gerçekleştirilmediklerinin ve sonuçların belirlenen amaçlara ve hedeflerle uygunluğunun tespit edilmesi

yönündeki yetki ve sorumluluklar genel olarak iç denetimin kapsamına girer. [129]

İç denetimin kapsamından da anlaşıldığı üzere, iç denetçiler içinde yer aldıkları kuruluşların ihtiyaçlarına ve tercihlerine bağlı olarak çok çeşitli alanlarda, hem finansal nitelikte olan hem de finansal nitelikte olmayan alanlarda, faaliyet göstermektedir. İç denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyetlerini üç ana başlık altında inceleyebiliriz: [130]

Uygunluk denetimi, kuruluş faaliyetlerinin yasalara ve yönetim politikalarına, planlarına ve programlarına uygunluğunun ölçülmesi ve iç kontrol sisteminin tasarlandığı gibi işletilip işletilmediğinin değerlendirilmesidir.

Finansal denetim, mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması ve bu bilgilerin elde edildiği kayıt ortamının ve raporlama sisteminin incelenmesidir. Ayrıca, hile, yolsuzluk ve benzer usulsüzlüklerin keşfedilmesi de finansal denetimin kapsamına girer.

Faaliyet denetimi, kuruluş kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesidir. Faaliyetler düzeyinde ve kurumsal bazda riskleri analiz etmek, ölçmek ve raporlamak da faaliyet denetimleri kapsamındadır. Ayrıca, iç denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini gözden geçirerek kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşması hususunda iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını belirler.

---

[129] Ramamoorti, 2003:8
[130] Ramamoorti, 2003:8

3.2.1.2. İç Denetimin Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı

Kuruluşların faaliyetleri zaman içinde hacim, kapsam ve karmaşıklık olarak büyüdükçe yöneticiler, karar verme süreçlerinde kullanacakları bilgilerin doğruluğunu sağlayacak bağımsız bir iç güvence biriminin varlığına ihtiyaç duymuştur. İhtiyaç duyulan bilgileri bağımsız ve tarafsız olarak sistematik bir disiplin içinde sunmak ve Sawyer'ın deyimiyle yönetimin gözü ve kulağı olmak üzere şirketlerde iç denetim birimleri kurulmaya başlanmıştır.[131]

Tüm denetimler bağımsızlık temeli üzerine inşa edilmiştir. İşletme yöneticileriyle bilgi kullanıcıları (yatırımcılar, finansal analistler vb.) arasındaki çıkar çatışması, denetim fonksiyonun denetlenen işletme yöneticilerine ve bilgi kullanıcılarına bağımlı olmaksızın yerine getirilmesini zorunlu kılmaktadır.[132] Denetçiler, denetim görevleri alanına giren tüm konularda bağımsız hareket etmelidir. Denetçinin yalnızca görünürde kurallarla sağlanmış bir bağımsızlıktan öte uygulamada bağımsız olması gerekmektedir.[133] Bu bağlamda, üst yönetimin, denetimin bağımsızlığına ve objektifliğine verdiği önemi vurgulayarak bu konudaki desteğini açıkça göstermesi büyük önem taşımaktadır.

İç denetçiler, denetim yaptıkları organizasyonun bir parçası olmalarına rağmen bağımsızlıklarının sağlanması önemlidir. IIA tarafından belirlenmiş olan iç denetim standartlarının nitelik standartları başlığı altındaki 1100 No'lu standart, iç denetçilerin bağımsızlığı ve objektifliği hakkındadır. Söz konusu standarda[134] göre iç denetim faaliyeti bağımsız olmalıdır ve iç denetçi görevini yerine getirirken objektif davranmalıdır. Bağımsızlık kavramı, objektifliği tehlikeye atan her türlü koşuldan uzak olmak şeklinde tanımlanmıştır.[135] Objektiflik ise, iç denetçinin yükümlülüklerini yerine getirirken başkalarının yargılarına göre değil kendi değerlendirmelerine göre (önyargısız), çıkar çatışması içine girmeden ve dürüst olarak hareket edecek şekilde tarafsız bir düşünme mantığı içinde olmasını niteler.[136]

---

[131] Ramamoorti, 2003:8
[132] Kepekçi 2000:16
[133] Venables and Impey, 1988:14
[134] IIA Standart 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik (Standart 1110 – Fonksiyonel Bağımsızlık, Standart 1120 – Kişisel Ojektiflik), 2007
[135] IIA (Sözlük), 2007
[136] IIA (Sözlük), 2007

İç denetçinin doğrudan yönetim kuruluna raporlaması uygulamada bağımsızlığı sağlamak açısından önemlidir.

3.2.1.3. İç Denetimin İç Kontrol Sistemi İçinde Yeri

Kapsamlı bir denetimde iç denetçiler, kendilerini, reklam, tarım, gümrük vergisi, mühendislik, uluslar arası ticaret, ulaştırma gibi teknik bilgilerinin dışındaki alanlarda bulurlar. Bu durumda kilit nokta kontroldür. Bir organizasyondaki tüm faaliyetlerin iki seviyede ve iki sistem içinde çalıştığı söylenebilir.[137] Birincisi, maliyet, kalite ve takvim gibi standartları karşılayarak 100 birim ürün üretmek şeklinde belirlenmiş amaçlara ulaşmak için tasarlanmış olan işletim sistemidir. Diğeri ise, işletim sistemlerini kapsayan kontrol sistemidir. Kontrol sistemleri, işletim sistemlerinin amaçlarına ulaşmasını güvence altına almak amacıyla tasarlanmış olan prosedürler, kurallar ve yönergelerden meydana gelir. İç denetçiler, işletim sistemlerini bütünüyle kavrayamayabilirler ve objektif bir değerlendirme yapamayabilirler. Ancak, kontrol sistemlerini objektif bir şekilde değerlendirmek üzere eğitilmişlerdir.[138] Şöyle ki, bir iç denetçi, 100 adet ürünün üretilmesinde kullanılan ve işletim süreçlerinin bir parçası olan yöntemleri değerlendiremezken üretimin belirlenen hedefleri karşılayıp karşılamadığını ölçmek üzere tasarlanmış olan üretim kontrol sistemini objektif bir şekilde değerlendirebilir. Makinelerin uygun bir şekilde konumlandırılması, ürünlerin verimli şekilde üretilmesi veya üretim sürecinde minimim miktarda hurda çıkarılması gibi farklı uzmanlık alanlarını içeren işletim sistemlerini değerlendirmek denetçiler için imkansızdır. Ancak, denetçiler, makinelerin uygun şekilde ayarlandığına, verimli çıktı seviyesinin ve üretim sürecinde ortaya çıkan hurda miktarının normal seviyesinde olduğuna dair makul güvence sağlayan üretim kontrollerinin görevlerini ne ölçüde yerine getirdiğini tespit edebilirler.

IIA tarafından yayımlanan iç denetim standartları, "işin niteliği" başlığı altında iç denetim faaliyetlerini, risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerini

---

[137] Sawyer at al., 2003:57
[138] Sawyer at al., 2003:58

değerlendirmek ve bu süreçlere katkı sağlamak, olarak belirlemiştir. Kontrole ilişkin iç denetçinin yürüteceği faaliyetler 2120 No'lu standartta düzenlenmiştir.

2120 No'lu standartta[139], "İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişmelerini desteklemek suretiyle, şirketin etkin kontrollerinin sürdürülmesini sağlamalıdır." denilmektedir. Risk değerlendirmesinin sonuçlarına bağlı olarak, iç denetim faaliyetleri şirketin yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmelidir. Söz konusu değerlendirme,

- Mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu,
- Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini,
- Varlıkların korunmasını,
- Kanunlara, yönetmeliklere ve sözleşmelere uygunluğu kapsamalıdır.[140]

  2120 No'lu standartla iç denetçilere aşağıdaki yükümlülükler getirilmiştir:[141]

- İç denetçiler, faaliyet ve program hedef ve amaçlarının kapsamını ve bunların şirketin hedef ve amaçlarına uyum derecesini anlayıp değerlendirmelidir.
- İç denetçiler, faaliyetlerin ve programların istenildiği gibi yerine getirilip getirilmediğini belirlemek üzere faaliyet ve programları gözden geçirerek elde edilen sonuçların belirlenen amaç ve hedeflere ne kadar uyumlu olduklarını değerlendirmelidir.
- Kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kriterlere ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin hedef ve amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemek üzere uygun ve yeterli kriterler belirleyip belirlemediğini tespit etmelidir. Eğer bu kriterler yeterliyse, iç denetçiler kendi değerlendirmelerinde bu kriterleri kullanabilirler. Eğer söz konusu kriterleri yeterli bulmazlarsa, yönetimle birlikte çalışarak uygun değerlendirme kriterleri belirlemelidirler.

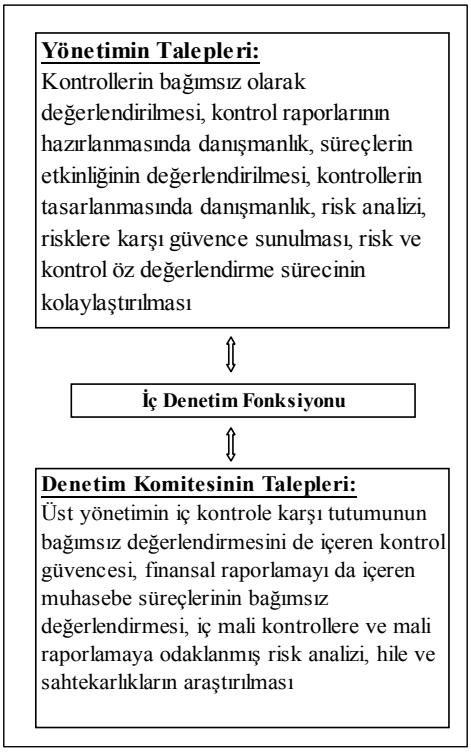
---

[139] IIA Standart 2120 – Kontrol, 2120 A1, 2007
[140] IIA Standart 2120 – Kontrol, 2120 A1, 2007
[141] IIA Standart 2120 – Kontrol , 2120 A2, 2120.A3, 2120.A4, 2120.C1, 2120.C2, 2007

- Danışmanlık yükümlülüğünü yerine getirirken iç denetçiler, kontrolleri yükümlülüğün amaçlarıyla uyumlu bir şekilde ele almalı ve her hangi bir kontrol zafiyetine karşı uyanık olmalıdır.
- İç denetçiler, danışmanlık yükümlülüğünden elde ettikleri kontrol bilgilerini kurumun karşılaştığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.

İç denetçiler, organizasyonu içerden tanımak gibi büyük bir güce sahiptir. İç denetim, kapsamına ve varlığının sürekliliğine bağlı olarak kuruluşun faaliyetleriyle ilgili hatırı sayılır bilgi ve anlayışa sahip olmaktadır. Bu da, iç denetçilere mesleki bilgi ve becerilerini, kuruluşun kısa ve uzun dönem amaçlarıyla, kontrol kültürüyle, çalışanlar ve sistemlere ilişkin edindiği bilgilerle ve anlayışla birleştirebilme şansı vermektedir.[142] Dolayısıyla, kuruluşta sürekli izleme faaliyetinde bulunan bir iç denetim biriminin olması yönetim kurulu için önemli bir güvencedir.

Şekil 3. 3. İç Denetim Fonksiyonundan Beklenen Farklı Talepler



Kaynak: Hermanson and Rittenburg, 2003: 33

[142] ECIIA, 2000:8

Diğer taraftan, iç denetçiler, yönetim kurulları, üst yönetim, iç denetim komitesi ve benzeri organlara, genellikle yönetim kurulları tarafından onaylanan ve iç denetçilerin rollerini, amaçlarını ve iç denetimin kapsamını belirleyen bir statü altında hizmet etmektedirler. İç denetim, Şekil 3.3'te örneklendiği üzere farklı yapılara hizmet ederken farklı ihtiyaçları karşılamak durumunda kaldığı için, iç denetçilerin potansiyel çatışmalar yaşaması kaçınılmaz olmaktadır.[143] Örneğin, birim yönetimi iç denetim fonksiyonun kurumsal bazda risk analizi yapmaya odaklanmasını talep ederken ve kontrol süreçlerinin bütününe yönelik danışmanlık hizmeti almak isterken denetim komitesi, iç mali kontrollere ve finansal raporlamaya daha fazla ilgi duyabilmektedir.[144] Dolayısıyla, denetçinin kime raporladığı büyük önem arz etmektedir.

3.2.1.4. İç Denetim Alanında Meydana Gelen Gelişim ve Değişim Kapsamında Risk Odaklı İç Denetim

Farklı kaynaklardaki modern iç denetim tanımları incelendiği zaman, iç denetimin organizasyonun planlanan hedeflere ulaşmasında risk yönetimi ile kontrol ve yönetişimin etkinliğini ölçmek ve değerlendirmek suretiyle kurum sorumlusuna bağımsız ve tarafsız görüş sunmaya odaklandığı görülmektedir. Risk yönetimiyle, kontrol ve yönetişim hedeflerinin gerçekleştirilmesinde uygun risk değerlemesi, iç ve dış raporların doğruluğu ve hesap verme süreçleri öne çıkmış, dolayısıyla iç denetçiler ve iç denetimden beklentiler zaman içinde değişime uğramıştır. Artık iç denetimden, geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, pro-aktif olup öngörülerde bulunması, sadece riskleri değil bunun yanı sıra fırsatları da ortaya koyması ve işletmelerin gelecekte daha iyi yönetilmesine odaklanması beklenmektedir. Dolayısıyla, iç denetimin inceleme ve değerlendirmeden çok değer katma ve geliştirme işlevi ortaya çıkmaktadır.[145] İç denetçiler daha pro-aktif bir yaklaşım benimseyerek içinde bulundukları organizasyonun iş süreçlerinin kalitesine, güvenilirliğine, duyarlılığına ve maliyet etkinliğinin iyileştirilmesine daha fazla katkıda bulunabilirler. Bu katkılar, denetim esnasında kontroller, risk yönetimi

[143] Deloitte and Touche, Mart-Nisan 2003:2
[144] Hermanson and Rittenburg, 2003:34
[145] Acar, 2005:79

ve uygulama örnekleriyle ilgili elde edilen bilgilerin yöneticilerle paylaşılması, karşılaşılan risklerle bağlantılı olarak yeterli kontrollerin sağlanmasını güvence altına almak, tasarım aşamasındaki sistemleri incelemek, denetlenen alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri belirlemek amacıyla veri tabanlarını sürekli izlemelerini sağlayacak ileri teknoloji araçları geliştirmek olarak sayılabilir.[146] İç denetimin geleneksel fonksiyonlarına danışmanlık faaliyetiyle sağlanan değer katma ve işletme süreçlerini geliştirme işlevi de eklenince iç denetimin, hem fonksiyonel hem de zaman aralığı olarak, denetim alanının genişlediği görülmektedir.

3.2.2 Bağımsız Denetimde İç Kontrolün Rolü

İç kontrolün amaçlarından biri mali raporların güvenilirliğini sağlamaktır. Bu amaca ulaşabilmek için mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasını sağlamak gerekir. Bağımsız dış denetimin amacı, kuruluşun mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunu araştırmaktır.[147] İç kontrol sistemleri, denetçinin, denetim sürecinde uygulayacağı uygun temel teknikleri ve denetimin kapsamını seçmesinde belirleyici rol oynamaktadır. Denetçi, denetim sürecinde uygulayacağı denetim prosedürlerinin kapsamını, süresini ve içeriğini incelediği şirkette etkin işleyen iç kontrol sisteminin olup olmamasına göre belirleyecektir. Bu bağlamda, bir denetçi kendi uygulayacağı teknikler ve prosedürlerin yanında iç kontrol sistemine de hakim olmalı ve iç kontrol sistemini analiz edebilecek derecede anlayışa sahip olmalıdır.[148]

Denetçinin iyi işleyen bir iç kontrol sisteminin nelerden meydana geldiğini bilmesi yeterli olmayıp incelediği şirketin mevcut iç kontrol sistemini araştırması ve sistemin önemli yanlışlıklara, hatalara ve usulsüzlüklere yol açması muhtemel zayıflıklarını ve eksikliklerini ortaya çıkarması gerekmektedir.[149]

İç kontrol sisteminin etkinlik derecesi yapılacak denetimin de ölçüsünü belirler. Denetçiler kendi denetim prosedürlerini ona göre azaltabilir ya da artırabilirler. Ancak, denetçiler açısından sistemin genel etkinliği değil spesifik

---

[146] Demirbaş, 2005:175
[147] Kepekçi 2000:7
[148] Mautz, 1964:419
[149] Mautz, 1964:419

etkinlik önem arz etmektedir. Sistemin özellikle hangi alanda zayıf veya eksik olduğunun bilinmesi denetim çalışmasına hangi denetim prosedürlerinin ekleneceğinin, çıkarılacağının ve denetimin ne zaman ve hangi ölçüde uygulanacağının belirlenmesini sağlar. İç kontrol sistemindeki zayıflık veya eksiklikler, zaruri bir kontrol basamağının unutulmasından veya yeterli performansı gösterememesinden kaynaklanabilir. Kontrol faaliyetinin var olması onun istenilen etkinlikte işletildiğini garanti etmeyeceği gibi var olmaması da her zaman bir zayıflık olarak görülmemelidir.[150] Bazı durumlarda, belli adımlar eksik olsa dahi diğer iç kontrol adımları hataların meydana gelme olasılığını azaltmakta etkin olabilirler. Diğer taraftan, yaygın kullanılan ve faydalı bir iç kontrol adımının eksik olması iç kontrol sisteminin söz konusu adımın sisteme dahil olduğu duruma kıyasla daha az etkin olduğuna dair muhtemel bir belirti olarak kabul edilir. Bu durumda, denetçi, uygulanan prosedürleri çok iyi bilmeli ve böyle bir adımın eksikliği durumunda incelemesini genişleterek kayıp adımı ikame edebilecek diğer prosedürlerin varlığından emin olmalıdır. Denetimle ilgili kontrollerin uygulanması ve tasarımıyla ilgili bilgiler; kurum personelinin sorgulanması, spesifik kontrollerin gözlenmesi, dokümanların ve raporların araştırılması, mali raporlamaya ilişkin işlemlerin bilgi sistemleriyle adım adım takip edilmesi gibi yöntemlerle elde edilebilir.[151]

Denetim çalışmalarının sürece ait her aşamayı anlaşılır bir şekilde yansıtabilmesi için süreçte uygulanan adımlar genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülmelidir. IFAC tarafından yayımlanan "Uluslar Arası Denetim Standartları (International Standards on Auditing)" (ISA), denetim standartlarını belirlemekte ve mali denetim yapacak olan bağımsız denetçiye iç kontrolü de içerecek şekilde şirketi ve şirketin içinde bulunduğu çevreyi anlamasında ve önemli yanlışlık riskini değerlendirmesinde yol gösterici olmaktadır.[152] Söz konusu standartlar, iç kontrolün bağımsız denetimdeki yerini ve bağımsız denetçinin iç kontrolü incelerken nelere dikkat etmesi gerektiğini ayrıntılı bir şekilde açıklamaktadır. Bu kapsamda, bağımsız denetçiyle iç kontrol arasındaki ilişkinin

[150] Mautz, 1964:420
[151] IFAC, 2008:346-348
[152] IFAC, 2008:344

açıklandığı bu bölüm IFAC tarafından yayımlanan uluslar arası standartlar[153] çerçevesinde anlatılacaktır.

ISA, iç kontrolü, kurumun güvenilir mali raporlama, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi ile yürürlükteki ilgili yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşabilmesi için makul bir güvence sağlamak üzere yönetişim unsurları, yönetim ve diğer personel tarafından tasarlanan ve yürütülen bir süreç olarak tanımlamaktadır.[154] Ayrıca, "iç kontrol sistemi, bu amaçlara ulaşılmasında tehdit oluşturan risklerin belirlenmesine yönelik olarak tasarlanır ve uygulanır" demektedir.

İç kontrolün beş bileşen altında incelenmesi denetçilere, şirketteki iç kontrolün farklı bileşenlerinin denetimi nasıl etkileyebileceğini değerlendirebilmeleri açısından faydalı bir çerçeve sunmaktadır. İç kontrol sisteminin bu şekilde bölümlere ayrılması bir kurumun iç kontrolü nasıl algıladığının ve uyguladığının bir göstergesi olmak zorunda değildir. Ayrıca, denetçinin önceliği de, spesifik kontrollerin işlemlerde, denge hesaplarında veya açıklamalarda ve bunların teyitlerinde meydana gelebilecek önemli yanlışlıkları önleyip önlemediği veya keşfederek düzeltme yapıp yapmadığını tespit etmektir.[155] Bağımsız denetçinin, IFAC'ın yayımladığı denetim standartları kapsamında iç kontrolün beş bileşenine ilişkin gerçekleştirdiği denetimler Ek-I'de sunulmaktadır.

İç kontrolün tasarlanma ve uygulanma şekli şirketin büyüklüğüne ve karmaşıklığına göre değişir. Küçük firmalar amaçlarına ulaşmak için daha basit süreçler ve prosedürler uygulayabilirler. Örneğin, mali raporların hazırlanma sürecine yönetici kendisi de dahil oluyorsa muhasebe süreçlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara ve yazılı politikalara ihtiyaç duymayabilir.[156]

3.2.2.1. Bağımsız Denetçinin Denetimle İlgili Kontrolleri

Bir şirketin amaçları ve bu amaçlara ulaşılması için makul güvence sunan iç kontroller arasında doğrudan ilişki vardır. Şirketin amaçları, dolayısıyla kontroller,

[153] IFAC, 2008:343-392
[154] IFAC, 2008:350, m:20
[155] IFAC, 2008:355, m:44
[156] IFAC, 2008:355, m:45

mali raporlama, faaliyetler ve uygunlukla ilişkilidir ancak tüm amaçlar ve kontroller denetçinin risk değerlendirmesiyle ilgili değildir.[157]

Denetimle ilgili kontroller, mali tabloları gerçeği yansıtacak şekilde genel kabul gören mali raporlama standartları çerçevesinde hazırlamak ve söz konusu tablolarda önemli yanlışlıkların oluşması riskini önlemek üzere tasarlanmış ve uygulanmakta olan kontrollerdir.[158] Bir kontrolün tek başına veya diğer kontrollerle birlikte önemli yanlışlıkların meydana gelme riskinin değerlendirilmesinde denetimle ilgili olup olmadığına karar vermek denetçinin mesleki kanaatine bağlıdır. Denetçi, mesleki kanaatini oluştururken içinde bulunulan durumu, uygulanabilir bileşeni ve

- Hatanın önemliliği hususunda denetçinin görüşü,
- Şirketin büyüklüğü,
- Organizasyon yapısını ve şirket sahipliğinin özelliklerini de içine alacak şekilde şirketin yaptığı işin doğası,
- Şirket faaliyetlerinin çeşitliliği ve karmaşıklığı,
- Yürürlükteki yasa ve idari düzenlemeler,
- Şirketin iç kontrol sisteminin parçası olan sistemlerin doğası ve karmaşıklığı

faktörlerini dikkate alır. [159]

Şirketin ürettiği bilgilerin doğruluğu ve bütünlüğüne ilişkin kontroller, eğer denetçi, denetim prosedürlerini tasarlarken ve uygularken bu bilgileri kullanacaksa denetimle ilgili kontroller olarak değerlendirilebilir.[160] Performans ve uygunluk kontrolleri ancak denetçinin denetim uygulamaları sırasında değerlendirdiği veya kullandığı bilgilerle ilgiliyse denetimle de ilgili hale gelir. Örneğin denetçinin analitik uygulamalarda kullandığı üretim istatistikleri gibi finansal olmayan verilerle ilgili olan kontroller veya gelir vergisi karşılığını belirlemekte kullanılan gelir vergisi kanunu gibi mali tablolar üzerinde ciddi ve doğrudan ilgisi olan kanunlara ve düzenlemelere ilişkin usulsüzlükleri tespit etmeye yönelik kullanılan kontroller

[157] IFAC, 2008:356, m:47
[158] IFAC, 2008:356, m:48
[159] IFAC, 2008:356, m:48
[160] IFAC, 2008:357, m:49

bağımsız denetimle ilgili olabilir.[161] Genellikle, şirketin mali boyutu olmayan amaçlarına ulaşmasına makul güvence sağlayan kontroller denetimle ilgili olmadığı için denetçi tarafından dikkate alınmazken varlıkların korunmasına, yetkisiz elde edilmesine veya elden çıkarılmasına ve mali raporlamaya yönelik kontroller denetimle ilgili olduğu için denetçinin hakkında bilgi sahibi olması gereken kontrollerdir.[162] Sonuç olarak, iç kontrolün her hangi bir bileşeni denetimle ilgili bir kontrol faaliyeti içeriyor olabilir ve denetçinin söz konusu kontrolleri belirlemesi gerekir.

3.2.2.2. Denetçinin Risk Değerlendirmesinde Manüel ve Otomatik Unsurlar

Birçok şirket, mali raporlamada ve faaliyetlerinde bilgi teknolojileri sistemlerini kullanmaktadır. Ancak, bilgi teknolojileri sistemleri ne kadar yoğun kullanılsa da sistemde kişilere bağlı unsurlar her zaman olacaktır. Bir işletmeninin iç kontrol sisteminin hem kişiye bağlı hem de otomatik unsurlar içermesi kaçınılmazdır. Söz konusu unsurların özellikleri denetçinin risk değerlendirmesi ve buna bağlı denetim uygulamalarıyla yakından ilgilidir.[163]

Genel olarak, bilgi teknolojilerinin bir şirketin iç kontrol sisteminin etkinliğine ve verimliliğine muhtemel katkıları vardır. Bilgi teknolojileri bir kurumun,

- Önceden belirlenmiş iş kurallarının tutarlı bir şekilde uygulanabilmesini ve büyük hacimli işlemlerin veya verilerin işlenmesinde karmaşık hesapları kullanabilmesini,
- Bilgiye erişilebilirliği, bilginin doğruluğunu ve zamanlılığını artırabilmesini,
- Bilgiye ilişkin ilave analizleri kolayca yapabilmesini,
- Şirketin faaliyet performansını, politika ve prosedürleri izleme kabiliyetini geliştirmesini,
- Kontrollerin atlatılabilme riskini azaltabilmesini,

[161] IFAC, 2008:357, m:50
[162] IFAC, 2008:357, m:51, 52
[163] IFAC, 2008:359, m:57

- Uygulama, veri tabanı ve işletim sistemleri üzerinde güvenlik kontrolleri uygulayarak görevler ayrılığının etkili bir şekilde yapılabilmesini sağlar.[164]

Diğer taraftan, bilgi teknolojilerinin içerdiği, kurumun iç kontrol sistemine yönelik,

- Verilerin doğru olarak işlenmediği ve/veya doğru olmayan verilerin işlendiği sistem veya programlara güvenilmesi,
- Veri tabanına yetkisiz giriş,
- Bilgi teknolojileri personelinin görevini yerine getirirken ihtiyacı olandan fazla sisteme giriş imtiyazı elde etme olasılığı,
- Ana dosyalarda yetkisiz veri değişikliği yapılması,
- Sistem veya dosyalarda yetkisiz değişiklik yapılması,
- Sistem veya programlarda gerekli değişiklikler yapılırken hatanın meydana gelmesi,
- Uygun olmayan şekilde manüel müdahalede bulunulması,
- Muhtemel veri kayıpları veya istenilen verilere erişilememesi

gibi özel riskler de bulunmaktadır.[165]

Kişisel değerlendirme veya kanaat gereken;

- Rutin olmayan ve tekrarlanmayan işlemler,
- Hataların tanımlanması, tahmin edilmesi ve öngörülmesinin zor olduğu,
- Mevcut otomasyona tabi kontrol kapsamına dahil olmayan bir tepkinin gelmesini gerektiren yeni durumların ortaya çıkması,
- Otomasyona tabi kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi

gibi durumlarda manüel sistemleri kullanmak daha uygun olabilir:[166]

---

[164] IFAC, 2008:359, m:59
[165] IFAC, 2008:360, m:60
[166] IFAC, 2008:360, m:61

Manüel kontroller, kişiler tarafından yapılırlar ve bu yüzden şirketin iç kontrol sistemi için belli riskler içerirler. Manüel kontroller, daha kolay atlanabildiği, gözden kaçabilen unsurlar daha fazla olduğu, gerekli önem verilmeyebileceği ve basit hatalara ve yanlışlara açık olduğu için otomasyona tabi kontroller kadar güvenilir değildir.[167] Dolayısıyla, manüel bir kontrol unsurunun uygulanmasında tutarlılık bir varsayım olarak kabul edilmemelidir. Manüel sistemlerin daha az uygun olduğu durumlara;

- Yüksek hacimli veya tekrarlanmayan işlemler ya da öngörülebilen veya tahmin edilebilen hataların otomatik kontrol parametreleri sayesinde önlenebildiği veya fark edilebildiği durumlar,
- Kontrolün uygulanmasında özel yöntemlerin yeterli şekilde tasarlanıp otomatikleştirildiği kontrol faaliyetleri

örnek verilebilir.[168]

İç kontrole ilişkin risklerin boyutu ve esası kurumun bilişim sisteminin özelliklerine ve doğasına bağlı olarak değişir. Bu nedenle, iç kontrol sistemini anlamak için denetçi, kurumun bilgi teknolojileri veya manüel sistemlerin kullanılmasından kaynaklanan risklere karşı etkili kontroller oluşturup oluşturmadığını dikkate almalıdır.[169]

3.2.2.3 Önemli Risklerinin Değerlendirilmesi

Denetçi, mali raporlama ve işlemler, hesap dengeleri ve dipnot açıklamalarının kesinleştirilmesi aşamalarında ortaya çıkabilecek önemli riskleri belirlemeli ve değerlendirmelidir. Bu amaçla denetçi,

- Kurumu ve çevresini, risk kontrollerini ve mali tablolara ilişkin işlem gruplarını dikkate alarak riskleri tanımlar.
- Tespit aşamasında tanımlanan risklerden doğabilecek sorunları belirler.

[167] IFAC, 2008:360, m:62
[168] IFAC, 2008:361, m:62
[169] IFAC, 2008:361, m:63

- Risklerin mali tablolarda önemli yanlışlıklara yol açacak büyüklükte riskler olup olmadığını düşünür.
- Risklerin mali tablolarda önemli yanlışlıklara yol açma olasılığını değerlendirir. [170]

Denetçi, kontrollerin tasarımından ve uygulanırlığının değerlendirilmesinden elde ettiği denetim kanıtlarını da içeren risk değerlendirme faaliyetleri sonucunda elde etiği bilgileri kullanarak incelediği şirkette uygulayacağı denetimin yapısına, zamanlamasına ve kapsamına karar verir.[171] Belli işlem grupları, hesap dengeleri ve dipnotlarla ilgili önemli risklerin mali tabloları etkileme derecesini değerlendirir. Mali tabloların oluşturulması aşamasında ortaya çıkan riskler genellikle zayıf kontrol yapısından kaynaklanmaktadır. Kontrol ortamının zayıflığından kaynaklanan risklerin yapısı, yönetim yetersizlikleri gibi zayıflıkların mali tablolar üzerinde yarattığı olumsuz etkilere kıyasla daha önemsiz kalmaktadır.[172]

Genellikle, denetçi kontrolleri anlayarak onları çeşitli süreçler ve sistemler içindeki tespitlerle ilişkilendirir. Bireysel kontrol faaliyetlerini bu şekilde ilişkilendirmek, genellikle diğer kontrol faaliyetleriyle birlikte düşünüldüğü zaman, risklere işaret etmekte yeterli olduğu için faydalı bir uygulamadır.[173] Ancak, bazı kontrol faaliyetleri çeşitli işlemler ve hesap dengelerine ilişkin tespitler üzerinde bireysel etkiye sahiptir. Örneğin, personelin yıllık fiziksel stok sayımını uygun şekilde sayması ve kaydetmesine yönelik oluşturulan kontrol faaliyetleri doğrudan envanter hesap bakiyesi tespitleriyle ilgilidir.[174]

Kontroller önemli bir yanlışlığın tespit edilmesiyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olabilir. Söz konusu ilişki ne kadar dolaylıysa o kontrolün tespit edilen yanlışlığı belirleme, önleme veya düzeltme imkanı o derece kısıtlıdır. Örneğin, satış yöneticisinin bölge bazında belli mağazalardaki satış rakamlarını gözden geçirmesi satış gelirlerine ilişkin yanlışlıkların tespitiyle yalnızca dolaylı olarak ilgilidir. Diğer

[170] IFAC, 2008:370, m:100
[171] Kepekçi, 2000:79
[172] IFAC, 2008: 370, m:103
[173] IFAC, 2008: 370, m:104
[174] IFAC, 2008: 370, m:105

taraftan, nakliye belgeleriyle faturaların karşılaştırılması söz konusu yanlışlık riskinin azaltılmasında daha etkilidir.[175]

Denetçi, incelediği şirketteki iç kontrol sistemini anladıktan sonra şirketin mali tablolarının denetlenebilirliğine ilişkin şüphe duyabilir. Kurumun yönetim bütünlüğüne ilişkin öyle ciddi şüpheler ortaya çıkabilir ki, denetçi mali tablolarda yönetim yanlışlıklarından kaynaklanan risklerin olduğu sonucuna varır ve kurumda her hangi bir denetim yürütülemez.[176] Öte yandan, şirketin kayıtlarının durumu ve güvenilirliği hususundaki endişeler, denetçiyi mali tablolara olumlu görüş verebilmek için gerekli ve uygun denetim kanıtlarının sağlanamayacağı sonucuna götürebilir. Böyle durumlarda denetçi, denetimden çekilebilir. Denetçi, iç kontrolün tasarlanmasına ve uygulanmasına ilişkin tespit ettiği denetimden çekilmesini gerektirmeyecek düzeydeki önemli zayıflıkları en kısa zamanda uygun düzeyde bir yöneticiye bildirmelidir. Eğer denetçi, kuruluşun kontrol edemediği veya mevcut kontrollerin yetersiz kaldığı önemli yanlışlık riskleri olduğunu tespit ederse bu durum şirketin iç kontrol sisteminde ciddi bir zayıflık olarak denetim raporunda yer almalıdır.[177]

3.2.2.4. Kamu Sektöründe Bağımsız Denetim

Kamu sektöründe denetim yaparken, denetçi denetime ilişkin zorunlulukları belirleyen ve denetçinin yetki ve sorumluluklarını etkileyen yasal düzenlemelere uymalıdır. Denetçi, kuruluşun yönetim amaçlarını incelerken kamu kuruluşlarının kamuya hesap verme sorumluluğu ile yasalarda ve ilgili düzenlemelerde tanımlanan bazı amaçlara hizmet etme zorunluluğu olduğunu da dikkate almalıdır.[178]

Kamu sektörünü denetleyen denetçilerin iç kontrole ilişkin sorumlulukları da artmaktadır. Uygunluk denetimi kamu sektörü için büyük önem arz ettiğinden denetçiler için, mali raporlamaya ilişkin kontrollerin yanı sıra mevzuata uygunluk denetimi üzerine de raporlama sorumluluğu söz konusu olabilir.[179] Ayrıca, kamu kuruluşlarına yönelik ilave raporlama ve iletişim şartları olabilir. Örneğin iç kontrol

[175] IFAC, 2008: 371, m:106
[176] IFAC, 2008: 371, m:107
[177] IFAC, 2008: 373, m:114
[178] IFAC, 2008: 376, m:1
[179] IFAC, 2008: 376, m:2

zayıflıklarının yalnızca yöneticilere iletilmesi yeterli olmayıp yasama birimine veya ilgili kamu birimlerine raporlanması gerekebilir.[180]

3.3. Kurumsal Yönetişim Çerçevesinde Denetim ve Kontrol Faaliyetleri

Kurumsal yönetişim çerçevesinde denetim ve kontrol faaliyetlerinin işleyişi ve yönü bu bölümde verilen bilgiler ışığında ve Şekil 3.5.'te görüldüğü üzere kısaca özetlenirse:[181]

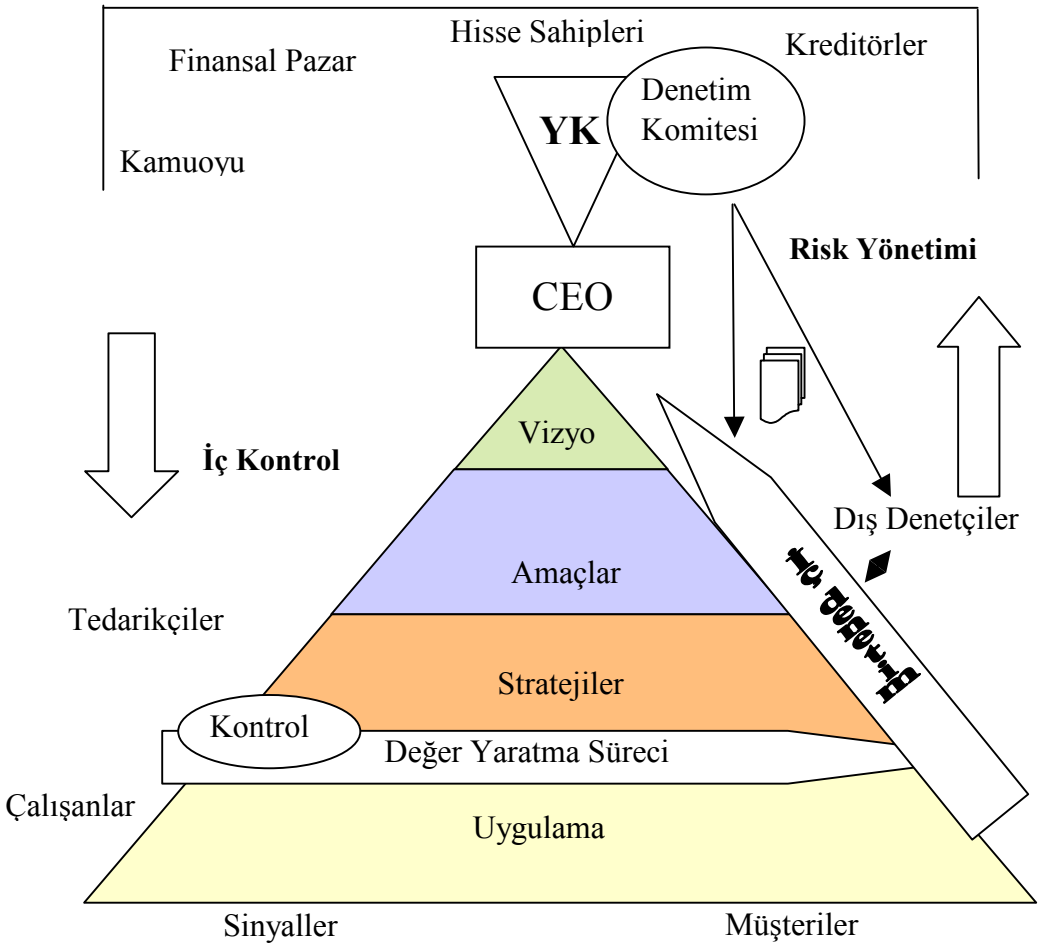
- Kuruluş vizyon ve amaçlarının belirlenmesinden önce kuruluşun paydaş analizi, iç ve dış çevre değerlendirmesi yaparak mevcut durumunu tespit etmesi gerekmektedir. Bu sürecin kurumsal yönetişimin faydalanıcılarından olan hisse sahiplerinin, kreditörlerin, tedarikçilerin, müşterilerin, kamuoyunun görüş ve düşünceleri alınarak katılımcı bir yaklaşımla yürütülmesi uygulanabilir hedefler belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır.
- Kuruluşun yöneticiler, çalışanlar ve iç paydaşlarla yapacağı analizler zayıf ve güçlü yönlerin belirlenmesini sağlarken dış paydaşlarla yapılan çalışmalar tehdit ve fırsatların değerlendirilmesini sağlar. Bu süreçte dışardan gelen sinyaller gözden kaçırılmamalı ve risklerin izlenmesinde kullanılmalıdır.
- Yönetim kurulu ve üst yönetim, kuruluşun ideal geleceğini ifade eden ve stratejik yönünü çizen kuruluş vizyonunu belirler.
- Kuruluşu ulaşmayı hedeflediği sonuçlara götürecek olan amaçlara yönelik izlenecek olan özel ve genel stratejiler belirlenir. Daha sonra, belirlenen genel stratejiler, operasyonel, süreç odaklı ve değer üretmeye yönelik tedbirlere dönüştürülür.
- Stratejiyi tedbirlere dönüştürebilmek için kurumsal riskler çok iyi anlaşılmalı ve analiz edilmelidir.

---

[180] IFAC, 2008: 376, m:3
[181] Ruud, 2003:75

- Performansı ölçmek, gerekli düzeltmeleri yapmak ve tüm yöneticilere ve yönetim kuruluna geri bildirimde bulunabilmek için gerekli olan kontrol faaliyetleri süreçlere eklemlenir.

Şekil 3. 4. Kurumsal Yönetişim Çerçevesinde Kontrol ve Denetim



Kaynak: Ruud, 2003:75

- İç kontrol süreci, yukarıdan aşağıya doğru işleyen bir süreç olup (vizyon ifadesi, amaçların belirlenmesi, stratejilerin oluşturulması ve uygulama aşamasında amaçların gerçekleşmesine yönelik tedbirlerin alınması) tedbirlere yönelik oluşturulan kontrol mekanizmaları, uygulama sürecinde hedeflenen amaçlara ulaşılmasını sağlayacaktır.

- Risk yönetimi ise aşağıdan yukarıya doğru işleyen bir süreç olup uygulama sürecinde ortaya çıkması muhtemel risklerin belirlenerek analiz edilmesini ve risklerin gerçekleşmesi durumunda doğuracağı etkilerin kuruluş vizyonuna ulaşılmasında meydana getireceği sapmaların ölçülmesini ifade etmektedir. Bu süreçte denetim birimlerine büyük sorumluluklar düşmektedir.
- İç denetçiler, yönetişim ve kontrol süreçlerini birleştirerek kurumsal yönetişimin etkin ve düzgün bir şekilde işlemesini sağlar.
- İç denetçiler, süreçlerin performansını raporlar. Ayrıca, iç ve dış bilgilerin doğru ve güvenilir bir şekilde raporlandığına dair güvence sağlayarak kuruluşun hesap verebilirliğinde önemli rol oynarlar.
- Dış denetçiler mali tabloları ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunu inceler.

4. DÜNYADA İÇ KONTROL MODELLERİ

Bu bölümde dünyadaki iç kontrol sistemleri ve iç kontrole ilişkin yasal düzenlemeler hem özel sektör hem de kamu sektörü açısından incelenecektir. İç kontrol sistemleri için farklı ülkelerde birçok model geliştirilmiş ve düzenlemeler yapılmış olmasına rağmen bu bölümde iç kontrol alanında öne çıkan ve dünyada genel kabul görmüş modeller ve düzenlemeler ele alınacaktır.

Özel sektör şirketleri tarafından en çok kullanılan ve iç kontrole ilişkin bir rehber niteliği taşıyan COSO Modeli, Kanada CoCo Modeli, İngilitere'de halka açık şirketler için oluşturulmuş olan Turnbull Raporu ayrıntılı olarak incelenecek ve sundukları iç kontrol çerçeveleri karşılaştırılacaktır. SEC'e kayıtlı faaliyet gösteren şirketler için yayımlanmış olan Sarbones-Oxley Kanununun iç kontrole ilişkin hükümleri değerlendirilecek ve diğer modellerle kıyaslanacaktır.

Kamu sektöründe genel kabul görmüş birçok modelin de temelini COSO Modelinden aldığı görülmektedir. Bu kapsamda, INTOSAI tarafından kamu sektöründe iç kontrol sistemlerinin uygulanmasına yönelik hazırlanan INTOSAI Raporu ve ABD Federal hükümetinde iç kontrol standartlarını belirleyen GAO Raporu ele alınacaktır. Daha sonra, AB'nin ve Komisyonun iç kontrole yaklaşımı değerlendirilecek ve aday ve üye ülkelerin iç kontrol yükümlülükleri açıklanacaktır. Son olarak, dünyadaki kamu işletmeleri açısından iç kontrol irdelenecektir.

4.1. Özel Sektör İçin Geliştirilen İç Kontrol Modelleri

4.1.1. COSO Modeli

İç kontrolün ortaya çıkışı bölümünde COSO Modeli oluşturuluncaya kadar hangi gelişmelerin yaşandığı ayrıntılı bir şekilde anlatılmıştır. Tekrar, kısaca değinmek gerekirse, Treadway Komisyonu olarak bilinen Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonunun 1987 yılında yayımladığı rapordaki iç kontrol sistemine ilişkin kavramsal ve yorumsal farklılıkları ortadan kaldıracak ve sistemin değerlendirilmesini sağlayacak bir rehber hazırlanması tavsiyesi üzerine komisyon üyelerinin birer temsilci atamasıyla COSO olarak bilinen "Sponsor Kuruluşlar Komitesi" oluşturulmuştur. Bir danışma kurulu ve Coopers & Lybrand adlı bir

muhasebe firması da COSO'ya destek olmuştur. Proje takımı, Coopers & Lybrand'ın ortakları ve çalışanları tarafından oluşturulmuştur. Komite, iç kontrol sistemine ilişkin çalışmalarını 1992 yılında "İç Kontrol: Bütünleşik Bir Çerçeve" adlı raporda yayımlayarak COSO Modelini ortaya koymuştur. Model, özel sektör ve kamu sektörüne ilişkin düzenlemelerin yapılmasında hem hükümetler hem de ulusal ve uluslar arası kurum ve kuruluşlar tarafından genel kabul görmüştür.[182] Ancak, rapor kimi taraflarca da eleştirilmiştir.[183]

Modelin oluşturulması sırasında birçok farklı görüş ortaya atılmış ve rapor ancak bir takım uzlaşılar serisi neticesinde son halini almıştır. Modelin oluşturulmasında, ilgili tarafların farklı bakış açılarından kaynaklanan zorluklar yaşanmıştır. Bir taraf, iç kontrol için tüm yönetim aktivitelerini kapsayan geniş bir tanımı savunurken, diğer taraf sadece finansal raporlamaya ilişkin daha dar bir tanımı savunmuştur. Sonunda, geniş anlamdaki iç kontrol tanımı kabul edilmiş olsa bile şirketin misyonunu ve stratejik hedeflerini belirleme, risk yönetimi ve stratejik planlama gibi bazı yönetimsel faaliyetler iç kontrolün kapsamı dışında tutulmuştur.[184] Bu haliyle model, bağımsız denetçilerin bakış açısını baskın şekilde yansıttığı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Daha önce açıklandığı üzere, proje takımı bir muhasebe firmasının elemanlarından oluşmuşken ve COSO da profesyonel muhasebe, denetim ve finans organizasyonlarının temsilcilerinden meydana gelmişken bu sonuç, COSO Modelinin kaderi olmuştur, denilebilir. İç kontrole denetim açısından yaklaşması ve özellikle risk yönetimine gereken önemi vermemesi sebebiyle COSO Modelinin iç kontrol sisteminin yönetim ve denetim çerçevesinde etkinliğinin değerlendirilmesinde yeterli olmayacağı yönünde eleştiriler yapılmıştır.[185] Modele yapılan diğer bir eleştiri de, iç kontrolün etkinliğini objektif olarak ölçmek için iç kontrol bileşenlerine yönelik spesifik kriterlerin belirlenmemiş olmasıdır.[186] "İç Kontrol: Bütünleşik Bir Çerçeve"nin ardından COSO, yine 1992 yılında, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesinde kullanılmak üzere

[182] INTOSAI, 2004:1, GAO, 2001:7, KPMG Review, 1999:42, SIGMA, 2004(a):10, Demirbaş, 2005:168, Keskin, 2006:39, Root, 1998:2,112
[183] Eleştiriler için bkz: Root, 1998:78-80, 116-119
[184] Root, 1998:116-117
[185] Root, 1998:119
[186] Root, 1998:80

"Değerlendirme Araçları" adı altında, ayrıntılı bir doküman[187] yayınlamıştır. Söz konusu dokümanın kullanımı zorunlu olmayıp modelin beş bileşeninin nasıl değerlendirilebileceğini örnekleyen, yol gösterici nitelikte bir çalışmadır.

1992 yılındaki çalışmaların ardından 2004 yılında COSO tarafından "Kurumsal Risk Yönetimi (ERM)" adı altında risk yönetimi ve stratejik risk konularını kapsayan yeni bir çerçeve geliştirilmiştir. ERM[188], etkin bir kurumsal risk yönetim sürecinin strateji şartları ve kapsamında uygulanması gerektiğini kabul etmiştir. Söz konusu yeni çerçeve, iç kontrolü risk yönetiminin bir parçası olarak ele almıştır. Risk yönetimi, kurumun amaçlarına ulaşmak için belirlediği stratejilerle ilgili iç ve dış riskleri geniş bir bakış açısıyla ele almayı gerektirmektedir ve iç kontrol de bu sürecin bir parçası olarak kurum amaçlarına ulaşılmasını garanti altına almakta faydalı olacaktır. [189]

Şekil 4. 1. COSO Modeli: İç Kontrol Bileşenleri

Kaynak: COSO, 1994(c):17

İç kontrole ilişkin COSO tanımı ve varsayımları, iç kontrolün tanımı başlığı altında ele alındığı için burada tekrar tanımlamalara yer verilmeyecek, doğrudan COSO Modelinin ortaya koyduğu, ikinci bölümde yalnızca kavramsal olarak açıklanan, iç kontrolün beş bileşeni incelenecektir.

[187] COSO, 1994(b)
[188] COSO, 1994(a):3
[189] COSO, 1994(a):4

Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, Şekil 4.1'de görüldüğü üzere diğer bileşenlerin temelini oluşturmaktadır. Kontrol ortamı, yönetimin iç kontrole karşı tutumunu ortaya koyarak şirkette çalışanların kontrol bilincini etkiler. Ayrıca, iş faaliyetlerinin yapısı, amaçların belirlenmesi ve risklerin değerlendirilmesi üzerinde önemli etkileri vardır. Kuruluşun tarihi ve kültürü de kontrol ortamını etkiler. Etkin kontrol sistemlerine sahip kuruluşlarda, yetkin personel istihdam edilir, dürüst davranışlar ve kontrol bilinci kuruluş çapında sağlanır ve yönetim iç kontrole karşı olumlu tutum sergiler. Kontrol ortamı, kuruluş amaçlarıyla uyumlu olan değerlerin paylaşılmasını ve bir takım olarak hareket etmeyi teşvik eden yazılı davranış kurallarını içeren politika ve prosedürlerin kuruluş çapında yerleşmesini sağlar.[190] Şirkette güçlü bir yönetim ortamının olması yöneticilerin iyi yönetişime verdiği önemi gösterir. Üst yönetim, kontrol sistemlerine verdiği önemi ve iç kontrole yönelik olumlu ve destekleyici tavrını açık bir şekilde tüm çalışanlara iletmeli ve sürdürmelidir.

Kontrol ortamı, aşağıda açıklanan unsurlardan meydana gelir:[191]

Dürüstlük ve etik değerler:[192] Bir kuruluşun amaçları ve onlara ulaşmak için kullanılan yöntemler, tercihlere, değer yargılarına ve yönetim stiline bağlıdır. Tercihler ve değer yargıları, yöneticilerin dürüstlüğünü ve etik değerlere bağlılığını yansıtacak davranış standartlarıdır. Bir kuruluşun itibarı çok değerli olduğu için davranış standartlarının yasalarla uyumlu olması büyük önem arz etmektedir. Dürüstlük ve etik değerler, diğer iç kontrol bileşenlerinin tasarımını, idaresini ve sürdürülmesini etkileyen kontrol ortamının temel unsurudur. CEO seviyesindeki üst düzey yöneticiler, kurum kültürünün belirlenmesinde kilit rol oynarlar. Yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler, yüksek düzeyde etik standartlar geliştirmek ve kurum içinde iç kontrolün önemini vurgulayan bir kurum kültürü oluşturmakla sorumludurlar.

---

[190] COSO 1994(c):23
[191] COSO 1994(c):23-29
[192] COSO 1994(c):23-24

Yönetim kurulu ve denetim komitesi:[193] Kontrol ortamı ve üst düzey yöneticilerin tutumu, büyük ölçüde kuruluş yönetim kurulunun ve denetim komitesinin yöneticilerden bağımsız olması, deneyimleri, üyelerinin kişiliği, ne derece icranın içinde oldukları ve faaliyetleri inceleme düzeyleri gibi faktörlerden etkilenir.

Yönetim felsefesi ve yönetim stili:[194] Kuruluşun yönetim biçimi ve kabul edilebilir risk seviyesi, yönetim felsefesi ve stili tarafından belirlenir. Mali raporlamaya, bilgi süreçlerine ve personele karşı sergilenen tutum, alternatif muhasebe ilkelerinden tutucu veya riskli olanın seçilmesi, muhasebe hesapları yapılırken dürüst davranılması, kontrol politikalarının personele iletilmesi, yönetimin sistemi izlemeye ve gözden geçirmeye ayırdığı zaman kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen önemli özelliklerdir. Yönetim kurulu ve üst düzey yöneticiler, şirkette kontrol bilincinin yerleşmesine önderlik etmelidir.

Organizasyon yapısı:[195] Bir kuruluşun organizasyon yapısı, kuruluş amaçlarına ulaşmak için planlanan, gerçekleştirilen, kontrol edilen ve izlenen faaliyetleri içine alan genel sistemi tanımlar. Organizasyon yapısı, fonksiyonel birimlerin kurulmasını, bu birimler tarafından yürütülecek yönetim fonksiyonlarını ve raporlama ilişkilerini ve belli alanlarda personele verilen yetki ve sorumlulukları içerir. Şirketler büyüdükçe ve işlemler daha karmaşık hale geldikçe organizasyon yapısının yazılı olarak belirlenmesi daha büyük önem arz eder. Örgüt şemaları, iş tanımları, işletme politikasını içeren yönetmelikler, genelgeler, bazı raporlar ve dokümanlar organizasyon yapısını yazılı olarak belirlemekte kullanılan araçlardır. [196]

Yetki ve sorumlulukların dağıtılması:[197] Faaliyetlerin yürütülmesi için yetki ve sorumlulukların personel arasında uygun bir şekilde dağıtılması, raporlama ilişkilerinin ve yetki devirlerinin belirlenmesi gerekir. Yetki ve sorumlulukların dengeli olması çalışanların belli sınırlar içinde inisiyatif alabilmelerini sağlar. Kritik olan nokta, yetkilerin amaçlara ulaşmak için gereken seviyeye kadar

---

[193] COSO 1994(c):26
[194] COSO 1994(c):27
[195] COSO 1994(c):27-28
[196] Kepekçi, 2000:67
[197] COSO 1994(c):28-29

devredilebilmesi ve çalışanların hesap verme sorumluluğunun bilincinde olmasıdır. Şirketteki yetkilendirme arttıkça organizasyon yapısı daha yatay bir konuma gelir. Bu durum, bazı kararların daha alt seviyede alınması anlamına geldiği için çalışanların yetkinliğinin artmasını ve şirketin amaçlarını anlamalarını ve kendi faaliyetlerinin bu amaçlarla ilişkisini çok iyi kavrayabilmelerini gerektirir

İnsan kaynakları yönetimi ve uygulamaları:[198] İnsan kaynakları yönetimi, şirketin amaçlarına ve hedeflerine ulaşması için yeterli sayıda ve uzmanlıkta personel çalıştırma yeteneğini belirler. Personel politikaları ve uygulamaları, personelin işe alınmasını, eğitimini, görevde yükselmesini, ücretlerin belirlenmesini ve ilgili kontrol faaliyetleriyle verilen sorumlulukları yerine getirebilmesi için gerekli varlıkların personele tahsisini içerir. Kontrol sistemleri insanlardan ve prosedürlerden meydana gelmektedir. Dolayısıyla, işletmenin her düzeyindeki personelin kendisine verilen sorumluluğu yerine getirecek ölçüde yeterli mesleki bilgiye ve dürüstlüğe sahip olması ve belirlenen prosedürleri anlaması, etkin işleyen bir iç kontrol sistemi için son derece önemlidir.

Risk Değerlendirmesi

Tüm kuruluşlar, büyüklükleri, yapıları, faaliyet gösterdikleri endüstriler fark etmeksizin organizasyonun her seviyesinde çeşitli risklerle karşılaşırlar. Risk değerlendirmesi, kuruluşun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını engelleyecek risklerin tanımlanmasını ve söz konusu risklerin ortaya çıkma olasılıklarının ve doğurabilecekleri sonuçların analiz edilmesini içeren sistematik bir süreç olup söz konusu risklerin yönetilebilmesi için bir temel oluşturmaktadır.[199] Dolayısıyla, risk değerlendirmesinden bahsedebilmek için kuruluşun öncelikle hedeflerini ve amaçlarını belirlemiş olması gerekmektedir. Amaçlar, açık ya da zımni olsun kuruluşun misyonunu ve değerlerini belirler. Kuruluşun zayıf ve güçlü yönleri ile fırsatlar ve tehditlere yönelik değerlendirmelerle birlikte amaçlar, kuruluşun genel stratejisini ortaya koyar.[200] Bir kuruluşun hem kurumsal hem de faaliyet bazında

[198] COSO 1994(c):29
[199] Root, 1998:123
[200] COSO, 1994(c):33

hedefler belirlemesi kuruluşun kritik başarı faktörlerini tanımlar. Bunlar, amaçlara ulaşmak için yolunda gitmesi gereken kilit faktörlerdir.

COSO, risk değerlendirmesini 3 aşamalı bir süreç olarak ele almaktadır:

Risklerin tanımlanması, planlama süreciyle bütünleşik olan tekrarlayıcı nitelikte bir süreçtir.[201] Riskler iç ve dış faktörlerden kaynaklanabilir:[202]

- Dış faktörler: Teknolojik gelişmeler, müşteri ihtiyaçlarının ve/veya beklentilerinin değişmesi, rekabet ortamı, yeni kanuni düzenlemeler, doğal afetler, ekonomik gelişmeler vb.
- İç faktörler: Bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen bozulmalar, istihdam edilen personelin nitelikleri, yönetim sorumluluklarında meydana gelen değişiklikler, etkinsiz bir denetim komitesine sahip olunması vb.

Riskler tanımlanırken, yöntem olarak önceki değerlendirmelerin üzerinden gidilmesi yerine baştan, kapsamlı bir değerlendirme yapılması tercih edilmelidir.[203] Ayrıca, sadece kuruluş bazında değil faaliyet bazında da risk tanımlaması yapılmalıdır. Böylece, risk değerlendirmesinin satış, pazarlama, teknolojik gelişme, araştırma-geliştirme gibi temel iş birimlerine veya fonksiyonlarına odaklanması sağlanabilir.[204]

Risk analizi, riskler belirlendikten sonraki aşamadır. Risk analiz süreci,

- Risklerin önem derecesinin belirlenmesi,
- Riskin meydana gelme olasılığının ve/veya sıklığının değerlendirilmesi,
- Riskin nasıl yönetileceğine, hangi eylemlere ihtiyaç duyulduğuna, karar verilmesi aşamalarını kapsamaktadır.[205]

Kuruluşun, öncelikle hangi riskleri yönetip hangilerini tolere edebileceğini belirlemesi gerekmektedir.[206] Düşük derecede önemli ve meydana gelme olasılığı

---

[201] Root, 1998:125, COSO 1994(c):39
[202] COSO 1994(c):40
[203] INTOSAI, 2004:23
[204] COSO 1994(c):41
[205] COSO 1994(c):42
[206] INTOSAI (2004:25), bu durumu risk iştahı olarak açıklamaktadır. Risk iştahı, kurumun ne kadar riski tolere edebileceğini ve kurumun ne kadarlık bir risk karşısında gerekli aktiviteleri yerine

küçük olan riskler dikkate alınmayabilir. Ancak, önem derecesi ve meydana gelme olasılığı yüksek olan risklerin nasıl yönetileceği planlanmalıdır.

Risklerin nasıl yönetileceği planlanırken risk seviyesini düşürmek için katlanılacak maliyetlerin de hesaplanması büyük önem taşımaktadır. Bazı eylemler, riskleri ortadan kaldırmakta kesin sonuçlar verebilir.[207] Örneğin, dikey bütünleşme tedarikçiyle ilgili riskleri ortadan kaldırabilir veya türev ürünler finansal riskleri minimize etmekte başarılı olabilir.

Risk analizi bir kuruluşun başarısı için kritik öneme sahiptir. Risk analizinin etkin olması için riske maruz kalma potansiyeli olan tüm kilit iş süreçlerinin ve kontrol noktalarının belirlenerek hesap verme sorumluluğunun oluşturulması gerekmektedir. COSO, yöneticileri, iç kontrol sisteminin özünde var olan sınırlamalardan ve kaynak yetersizliklerinden kaynaklanan bir miktar riskin her zaman olacağına dair özellikle uyarmıştır.[208]

Değişim yönetimi, kuruluşun amaçlarını etkileyen koşullarda meydana gelen değişiklikleri inceleyerek ilgili tehditlerin ve fırsatların belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınmasına yönelik olarak risk değerlendirme süreçlerine paralel işleyen bir süreçtir.[209] İç kontrol sisteminin belli şartlar altında etkin işlemesi her şart altında etkin olacağı anlamına gelmez. Dolayısıyla, değişen şartların değerlendirilmesi, geleceğin öngörülmesi ve istenmeyen sürprizlerle karşılaşılmaması açısından iç kontrol sistemlerinde büyük öneme sahiptir.

Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, kuruluş amaçlarına yönelik risklere karşı yönetim tarafından belirlenen direktiflerin personel tarafından yerine getirilmesine yardımcı

---

getireceğini belirler. Kabul edilebilir risk düzeyinin belirlenmesinde hem yapısal riskler hem de kalıntı riskler dikkate alınmalıdır. Yapısal risk, yönetim tarafından riskin oluşmaması ya da etkilerinin azaltılması için her hangi bir faaliyette bulunma imkanı olmayan risklerdir. Kalıntı risk ise, yönetim gerekli önlemleri aldıktan sonra geriye kalan risktir. Kurumun risk iştahı, riske atfedilen öneme göre değişmektedir. Örneğin her kurum için kabul edilebilir finansal risk, bütçenin büyüklüğüne, zararın kaynağına ve kötü imajdan kaynaklanan diğer riskler gibi bir takım özelliklere göre değişmektedir. Risk iştahının belirlenmesi sübjektif bir konu olmakla birlikte kurumun risk stratejisinin belirlenmesi için büyük öneme sahiptir.

[207] COSO 1994(c):43

[208] COSO 1994(c):43

[209] COSO 1994(c):44

olan politika ve prosedürlerdir.[210] İç kontrol faaliyetleri kurumun her seviyesinde ve her fonksiyonunda mevcuttur. Onaylama ve yetkilendirmeden, görevler ayrılığı, varlıkların korunması ve faaliyet performans değerlendirmesine kadar çeşitli faaliyetleri içerir.

Kontrol faaliyetleri, iç kontrolün tanımında yer alan üç kurumsal amacın gerçekleştirilmesine yönelik üç kategoriye ayrılır: operasyonel, mali raporlama ve uygunluk faaliyetleri.[211] Bazı kontrol faaliyetleri yalnızca tek bir amacı ilgilendirirken, bazıları birden çok amacın sağlanmasına yönelik olabilir. Örneğin, mali raporlamaya ilişkin kontrollerin bir kısmı aynı zamanda uygunluk amacına ulaşılmasına da hizmet edebilir.

Etkin işleyen iç kontrol sisteminin kuruluşa sonradan eklenen bir parça olmayıp kuruluşla bütünleşik bir yapıda olması gerektiğine dair daha önceki bölümlerde açıklamalar yapılmıştı. Kontrol faaliyetleri de, günlük kurum faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olmalıdır. Yönetim, her seviyedeki kontrol faaliyetlerini tanımlayarak kurum için uygun olan kontrol yapısını belirlemelidir.[212]

Birçok kuruluş için ortak olan ve COSO Raporunda yer alan kontrol faaliyetlerine ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir:[213]

Üst düzey gözden geçirmeler: Yönetim kurulu, performansını bütçelerle, planlarla, tahminlerle, geçmiş senelerle ve rakiplerinin performansıyla karşılaştırmalı ve hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğini değerlendirmelidir. Performans gerçekleşmelerinin düşük olması durumunda nedenleri araştırılmalı, iç kontrol sisteminin zayıf kaldığı veya atlandığı noktalar tespit edilerek gerekli önlemler alınmalı ve yeni stratejiler belirlenmelidir.

Fonksiyonlar veya faaliyet bazında değerlendirme: Her seviyedeki yönetici, performans raporlarının plan ve hedeflerle tutarlılığını incelemeli ve ciddi farklılıkların ortaya çıkması durumunda bunları nedenleriyle birlikte üst yönetime raporlamalıdır.

---

[210] COSO 1994(c):49
[211] COSO 1994(c):49
[212] Korkut, 2004:23
[213] COSO, 1994(c):50-51

Bilgi işleme: İşlemlerin doğruluğu, tamlığı ve yetkileri içinde hareket eden kişiler tarafından yerine getirilmeleri çeşitli kontrol faaliyetleriyle güvence altına alınır. Örneğin, girilen verilerin kontrolü, dosya toplamlarının kontrol hesaplarıyla karşılaştırılması, işlemlerin nümerik sıralaması ve dosya, program ve datalara erişimin kontrolü vb.

Varlıkların fiziksel kontrolü: Nakit, menkul kıymet, stok ve malzeme gibi kaybolma riski yüksek olan ve yetkisiz kullanıma açık olan varlıkların güvenliğini sağlamak için söz konusu varlıkların düzenli bir şekilde fiziksel olarak sayılması ve sonuçların kontrol kayıtlarıyla karşılaştırılması gerekmektedir.

Performans göstergeleri: Gerekli önlemlerin alınabilmesi ve hataların düzeltilebilmesi için farklı veri setleri birbiriyle karşılaştırılarak aralarındaki ilişki analiz edilip değerlendirilmelidir. Performans göstergeleri hem operasyonel hem de finansal amaçlara hizmet edecek nitelikte olmalıdır.

Görevler ayrılığı: Hata riskini azaltmak ve yolsuzlukları önlemek için görevler farklı kişiler arasında paylaştırılarak iş bölümü yapılmalıdır. Böylece, işletme içinde bir kişinin yaptığı işin bir sonraki safhada başka biri tarafından kontrol edilmesi sağlanır. Örneğin, işlemlerin kaydedilmesinden sorumlu muhasebe personelinin herhangi bir varlığın korunmasıyla ilgili sorumluluk almaması gerekir ya da işlemleri yürütmek için yetki ve sorumluluk verilen personele bu işlemleri belgelere ve defterlere kaydetme yetkisi verilmemelidir.

Kontrol faaliyetleri, birçok kurumsal ve çevresel faktörden etkilenmekte, dolayısıyla kurumdan kuruma değişmektedir. Etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin, kurumun ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için kuruma özgü kontrol faaliyetlerinin tasarlanmasına olanak sağlayacak esneklikte olması gerekir.

İletişim ve Bilgi

Bilgi, çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmesi için büyük önem arz etmektedir. Bilgi sistemleri, operasyonel, mali ve uygunlukla ilgili konuları kapsayan raporlar üreterek işlerin yürütülmesini ve kontrol edilmesini sağlar.[214] Yalnızca kurum içinde değil kurum dışında gerçekleşen olaylara ve şartlara ilişkin uygun,

[214] Root, 1998:131

güvenilir ve zamanlı bilgiler de bilgi sistemlerinin konusunu oluşturur. İletişim, personelin iç kontrol sorumluluklarına ilişkin yönetimin tutumunu algılamasını ve yönetimin iç kontrole atfettiği önemin anlaşılmasını sağlayan en önemli araçtır.[215]

Kurumun her seviyesinde işlerin yürütülmesi ve amaçlara ulaşılması için finansal ve operasyonel bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çerçevede; [216]

- Kurum içi veya dışı kaynaklardan elde edilen finansal veya finansal olmayan her türlü bilgi, kurumun faaliyet, mali ve uygunluk amaçlarına ulaşmasıyla ilgilidir.
- Otomatik veya manüel olduğu fark etmeksizin, bilgi sistemleri, iç ve dış kaynaklı bilgilerin tanımlanması, toplanması, işlenmesi ve raporlanması için kullanılır. Bilgi sistemleri, formel ya da informel olabilir.
- Bilgi sistemleri stratejik girişimleri destekler ve faaliyetlerle bütünleşiktir.
- Sunulan bilginin kalitesi, yöneticilerin uygun kararlar alabilmesinde etkilidir.

COSO, bilginin kalitesini ihtiyaç duyulan içerikte, zamanlı, güncel, doğru ve ulaşılabilir olmasıyla ölçmektedir. Bilginin kalitesi, iç kontrol sisteminin bir parçası olan bilgi sistemlerini etkilemekte, aynı zamanda iç kontrol faaliyetlerinin işleyişinden kendisi de etkilenmektedir.[217]

COSO Modeline göre iletişim, bilgi sistemlerinin doğal bir parçasıdır. Kuruluş içinde bilginin yukarıdan aşağı, aşağıdan yukarı ve yatay olmak üzere tüm yöneticilere ve personele ulaşması sağlanacak şekilde akışına olanak veren etkili iletişim kanalları oluşturulmalıdır.[218] İletişim, beklentileri, sorumlulukları ve diğer önemli hususları da içerecek şekilde daha geniş kapsamlı bir çerçevede ele alınmalıdır. Bu kapsamda[219],

- Personel, beklenmeyen durumlarda nasıl davranması gerektiği konusunda bilgilendirilmelidir.

---

[215] COSO 1994(c):59
[216] Root, 1998:131
[217] COSO 1994(c):62-63
[218] COSO 1994(c):59
[219] Root, 1998:131-132

- Çalışanlar, yaptıkları işin diğerleri tarafından yapılan işlerle ne derece ilgili olduğunu bilmelidir.
- Yukarı doğru tüm iletişim kanalları açık olmalıdır.
- Çalışanlar önemli bir bilgiyi yönetime ilettiklerinde her hangi bir misilleme olmayacağından emin olmalıdır.
- Uygun iletişim hem kurum içinde hem de kurum dışında, haftalık bültenler yayımlanması, politika kitapçıklarının hazırlanıp dağıtılması, görsel sunumlar hazırlanması gibi yollarla sağlanmalıdır.

Bilgi ve iletişim sistemleri, kurum amaçlarının, hedeflerinin, çalışanların sorumluluklarının, yöneticilerin iç kontrole karşı tutumlarının anlaşılmasını ve kuruluşun performansı hakkında yönetime rapor verilmesini sağlar.

İzleme

İç kontrol sistemleri zaman içinde değişir. Yeni personel istihdamı, zaman ve kaynak kısıtı veya çeşitli iç ve dış baskılardan dolayı zamanında etkin işleyen kontrol prosedürleri, bir süre sonra etkinsiz bir hal alabilir. Ayrıca, değişen şartların getirdiği riskleri öngörmekte yetersiz kalabilir. İzleme, iç kontrol sisteminin zaman içindeki performansını değerlendirerek, sistemin etkin işlemeye devam etmesini garanti altına alır.[220]

İzleme ve değerlendirme faaliyetleri sürekli izleme faaliyetleri, bağımsız izleme faaliyetleri veya her ikisinin bileşimi şeklinde olabilir. Sürekli izleme faaliyetleri, karşılaştırmalar, hesapların mutabakatı gibi çalışanlar görevlerini yerine getirirken, yani kurumun normal faaliyetleri içinde ve düzenli yönetim ve gözetim aktivitelerinden meydana gelir.[221] Bağımsız izleme faaliyetleri, iç denetçiler, dış denetçiler veya danışmanlık firmaları tarafından yapılan, belli zamanlarda kontrollerin etkinliğine odaklanan izleme faaliyetleridir. Bağımsız izleme faaliyetlerinin kapsamı ve sıklığı, risk değerlendirmesine ve sürekli izleme faaliyetlerinin etkinliğine bağlıdır. Sürekli ve bağımsız izleme faaliyetleri sonucunda

[220] COSO 1994(c):69
[221] COSO 1994(c):69

tespit edilen eksiklikler ve zayıflıklar nedenleriyle birlikte yönetime ve sorumlu kişilere iletilmeli ve zaman kaybetmeden sorunlar çözülmelidir.[222]

4.1.2. CoCo Modeli

Kanadalılar, COSO Modelinin ortaya çıkmasıyla birlikte iç kontrol sistemlerine yönelik tatmin olacakları bir model geliştirmek için çeşitli çalımalar yürütmüştür. 1995 yılında, Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından kurulan Kontrol Kriterleri Komitesi (CoCo) yönetim kurulları, üst ve alt yönetim, hissedarlar, kreditörler ve denetçiler için bir kontrol rehberi geliştirerek, söz konusu rehberi "Kontrol Rehberi" adı altında yayımlamıştır. Sonunda ortaya kavramsal açıdan COSO Modelinden daha geniş kapsamlı bir model çıkmıştır. Rehberin adından da anlaşıldığı üzere CoCo, iç kontrol yerine kontrol terimini kullanmıştır. Buna bağlı olarak, COSO'nun iç kontrolün kapsamına dahil etmediği amaç belirleme, stratejik yönetim, risk yönetimi ve düzeltici önlemler gibi belirli yönetim faaliyetlerini CoCo, kontrol kavramının bir parçası olarak kabul etmiştir. CoCo, kontrolü, organizasyon amaçlarına ulaşılması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi organizasyon unsurlarından biri olarak tanımlamıştır.[223]

COSO Modelini oluşturanlara göre, yönetim, şirket amaçlarına ulaşıldığına, yayımlanan finansal raporların güvenilirliğine ve yasalara uygun hareket edildiğine dair makul güvence sunabiliyorsa iç kontrol etkin olarak değerlendirilebilir. Ancak, bunlar COSO Modelinin iç kontrol tanımında yer alan iç kontrolün amaçlarıdır ve COSO iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesine ilişkin özel kriterler belirlememiştir. Diğer taraftan CoCo, belirli iç kontrol amaçlarını değerlendirmek için kullanılabilecek 20 adet spesifik kriter belirlemiş ve bunları dört ana başlık altında toplamıştır. CoCo, söz konusu 20 kriterin iç kontrolün herhangi bir bileşeninin değerlendirilmesini sağlayacak her türlü spesifik amaca uygulanabileceğini savunmaktadır. Ayrıca, CoCo'ya göre kontrolün etkinliği,

---

[222] COSO 1994(c):74-75
[223] Root, 1998:147-149

organizasyonun amaçlarına ulaşması konusunda verebileceği makul güvenceyle doğru orantılıdır. [224]

CoCo kriterleri, aşağıdaki dört başlık altında gruplandırılmıştır:[225]

A. *Amaç:* Organizasyonun yönünü tayin eder. Bu başlık altında, organizasyonun amaçları, risk yönetimi, planlar ve performans hedefleri kriterleri bulunmaktadır.

B. *Bağlılık:* Organizasyonun kimliğini ve etik değerlerini, insan kaynakları politikalarını, yetki ve sorumlulukları ve karşılıklı güveni kapsamaktadır.

C. *Yeterlilik:* Çalışanların, bilgi sistemlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sahip olması gereken nitelikleri belirler.

D. *İzleme ve Öğrenme:* Kurumsal gelişmenin ve çevresel değişimin sürekli izlenmesini sağlar. Performansın, bilgi sistemlerinin ve kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesini ve iş takip yöntemlerini içerir.

CoCo, bu dört grubu, kontrol sürecinin sürekli olduğunu yansıtacak şekilde birbirini dairesel olarak takip eden bir süreç olarak değerlendirmektedir. Organizasyonun amaçlarına ulaşmasını sağlamak için gerekli yetkinlikteki personel kendine açıkça iletilen yetki ve sorumluluk alanındaki faaliyetleri dürüstlük ve iş etiği kurallarına uygun olarak yürütecek ve ortaya çıkan sonuçlar planlarla karşılaştırılarak performans değerlendirmesi yapılacak ve faaliyetlerin daha etkin ve verimli yürütülebilmesi için iç ve dış çevre sürekli araştırılacaktır.[226]

Dört başlık altında toplanan 20 kriter aşağıda açıklanmıştır: [227]

A. Amaç

A1. Amaçlar belirlenmeli ve tüm çalışanlara iletilmelidir.

A2. Amaçlara ulaşılmasını engelleyecek bütün önemli iç ve dış riskler belirlenmeli ve incelenmelidir.

---

[224] Root, 1998:148
[225] IFAC, 2006:4-5
[226] Root, 1998:149
[227] Sawyer at al. 2003:68-69

A3. Amaçlara ulaşılmasına destek olacak ve risk yönetimi anlayışını benimseyen politikalar belirlenmeli; söz konusu politikalar, çalışanlara kendilerinden ne beklendiğini ve özgürlük alanlarını açıkça anlamalarını sağlamak üzere iletilmeli ve uygulanmalıdır.

A4. Amaçlara ulaşılmasını sağlayacak çabalara rehberlik edecek planlar oluşturulmalı ve iletilmelidir.

A5. Amaçlar ve amaçlarla ilgili planlar, ölçülebilir performans hedeflerini ve göstergelerini içermelidir.

B. Bağlılık

B1. Başta dürüstlük olmak üzere, etik değerler belirlenmeli, çalışanlara iletilmeli ve tüm şirket içinde uygulanmalıdır.

B2. İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları, şirketin etik değerleriyle ve amaçlarıyla uyumlu olmalıdır.

B3. Kararların doğru kişiler tarafından alınmasını ve faaliyetlerin uygulanmasını sağlamak için yetkiler ve sorumluluklar açıkça tanımlanmalı ve şirket amaçlarıyla uyumlu olmalıdır.

B4. Amaçlara ulaşılmasına yönelik performansı artırmak ve çalışanlar arasındaki bilgi akışını güçlendirmek için karşılıklı güven ortamı oluşturulmalıdır.

C. Yeterlilik

C1. Çalışanlar, şirket amaçlarına ulaşılmasına katkıda bulunabilmek için gerekli bilgi, beceri ve donanıma sahip olmalıdır.

C2. Bilgi iletişim sistemi, firma değerlerini ve amaçlara ulaşılmasını desteklemelidir.

C3. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak yeterlilikte ve gerekli miktarda bilgi belirlenmeli ve zamanında çalışanlara iletilmelidir.

C4. Organizasyonun farklı birimleri tarafından alınan kararlar ve uygulanan faaliyetler arasında koordinasyon sağlanmalıdır.

C5. Kontrol faaliyetleri, amaçlar, riskler ve kontrol öğeleri arasındaki içsel bağlantı dikkate alınarak organizasyonun bütüncül bir parçası olarak tasarlanmalıdır.

D. İzleme ve Öğrenme

D1. Amaçların ve kontrollerin gözden geçirilmesi ihtiyacına işaret edecek bilgilerin elde edilebilmesi için iç ve dış çevre izlenmelidir.

D2. Performans gerçekleşmesi, amaçlarda ve planlarda belirlenen hedefler ve göstergelerle karşılaştırılmalıdır.

D3. Amaçların belirlenmesi ve sistemlerin oluşturulmasında kabul edilen varsayımlar sürekli gözden geçirilmeli ve geçerlilikleri test edilmelidir.

D4. Amaçlar değiştiğinde veya raporlarda hatalar tespit edildiğinde bilgi ihtiyacı ve bilgi sistemleri yeniden değerlendirilmelidir.

D5. Gerekli değişikliklerin yerine getirilip getirilmediğinden emin olmak için iş takip yöntemleri geliştirilmelidir.

D6. Yönetim, kontrol sisteminin etkinliğini belirli aralıklarla değerlendirmeli ve bulgularını ilgili sorumlulara iletmelidir.

COSO Modeline benzer bir şekilde CoCo Modeli de, fayda-maliyet analizi, yanlış anlaşılma, insan faktöründen kaynaklanan hatalar ile yönetimin iç kontrol sistemini benimsememesi gibi sınırlamalardan dolayı kontrol sisteminin, amaçlara ulaşılmasında mutlak güvence verecek şekilde tasarlanmasının ve işletilmesinin imkansız olduğunu vurgulamaktadır. Ayrıca, CoCo Modeli, riske ilişkin kavramsal çerçeveyi çizerken fırsat ve risk gözlemlerine de yer vermektedir. CoCo, bir organizasyonun yaşaması ve başarılı olması için belirlediği iki temel faktörü;[228]

- Organizasyonun fırsatları belirleme ve onlardan faydalanacak kapasitede olması,

[228] Root, 1998:150

- Organizasyonun, beklenmeyen risklere ve fırsatlara anında cevap verebilme ve adapte olabilme esnekliğine ve kesin bilgilerin eksikliğinde eldeki verilerle karar alabilme kapasitesine sahip olması

şeklinde tanımlamaktadır.

CoCo Modeli, yöneticilerin zamanını ve enerjisini, fırsatları görmek ve şirkete rekabet üstünlüğü sağlayacak şekilde fırsatlardan yararlanmak için harcaması gerektiğini savunmaktadır.

Görüldüğü üzere, CoCo Modeli kontrol sistemine COSO Modelinden daha geniş ve ileri görüşlü bir bakış açısıyla yaklaşmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi noktasında eksik kaldığı için eleştirilen COSO Modelinin aksine CoCo Modeli, kontrol sisteminin değerlendirilmesi için oldukça pratik ve kolay anlaşılır bir çerçeve sunmaktadır.[229]

4.1.3. İngiltere: Turnbull Raporu

İngiltere'de, 1980'lerin sonunda patlak veren Polly Peck ve Maxwell gibi kurumsal skandallar, kurumsal yönetişime ilişkin gelişmelerin gerekliliğini ortaya koymuştur. Ayrıca finansal raporlamaya ilişkin yaşanan yolsuzluklar, kurumsal yönetişimin finansal boyutunun öneminin anlaşılmasını sağlamıştır. 1991 Mayısında Mali Raporlama Konseyi, Londra Borsası ve muhasebe profesyonellerinin bir araya gelmesiyle "Kurumsal Yönetişimin Finansal Boyutları Komitesi" kurulmuştur. Komite, çalışmalarını ve iyi uygulama düzenlemelerini içeren Cadbury Raporunu, 1992 yılında yayımlamıştır. Söz konusu raporda, yönetim kurulu başkanıyla üst düzey yöneticilerin rollerinin kesin bir şekilde ayrılmasına, icracı olmayan yöneticilerin seçimine, mali raporlamanın şeffaflığına ve iyi işleyen iç kontrollere karşı duyulan gereksinime dair birçok öneri yer almıştır.[230] Söz konusu önerilere, Londra Borsasının halka açık şirketlere ilişkin düzenlemelerine de yer verilmiştir.

Cadbury Raporuna dayanarak çıkarılan Cadbury Kanunun şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini raporlamasına ilişkin hükmünün yerine getirilmesinde şirketlere rehberlik etmek amacıyla bir iç kontrol çalışma grubu

[229] Sawyer at al.,2003:67; Root, 1998:150
[230] Corporate Governance Developments in the UK (www.icaew.com)

oluşturulmuş ve grup, iç kontrol ve mali raporlamaya ilişkin çalışmalarını 1994 yılında Rutteman Raporu adı altında yayımlamıştır.[231]

1991 yılından itibaren devam eden çalışmaları gözden geçirmek ve uygulamalar sonucunda hedeflerin ve amaçların ne ölçüde gerçekleştiğini belirlemek üzere 1996 yılında Hampel Komitesi oluşturulmuştur. Ardından, komitenin yayımladığı Hampel Raporuna dayanarak 1998 yılında, yönetim kurulunun oluşumunu ve faaliyetlerini, yöneticilerin ücretlerini, hesap verebilirlik ve denetimi, kurumsal paydaşlarla ilişkileri ve ortakların sorumluluklarını düzenleyen "Kurumsal Yönetime İlişkin Birleşik Yasa (Combined Code of Corporate Governance)" yayımlanmıştır.[232]

Birleşik Yasa, şirketlerden iç kontrole ilişkin kanun ilkelerini[233] ve hükümlerini[234] nasıl uyguladıklarını yıllık raporlarında bir beyannameyle bildirmelerini isteyince, şirketlerin nasıl bir yaklaşım benimsemesi gerektiğine dair yol gösterecek bir rehbere ihtiyaç duyulmuştur. Söz konusu gelişmeler, 1998 yılında ICAEW tarafından Turnbull Komitesinin kurulmasıyla ve komite tarafından Turnbull Rehberi olarak bilinen "İç Kontrol: Yöneticiler İçin Birleşik Yasa Rehberi (Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code)"nin yayımlanmasıyla sonuçlanmıştır. Söz konusu rehber, hem Birleşik Yasanın öngördüğü koşullara hem de halka açık şirketlere ilişkin düzenlemelerin getirdiği açıklama şartlarına uygundur. Ayrıca, rehber halka açık şirketlerin yönetim kurullarından ne beklenildiğine de açıklık getirmektedir.[235]

Turnbull Rehberi, esnek ve ilke bazlı bir yaklaşımı benimsemiş olup rehberin nasıl uygulanacağına dair ayrıntılı talimatlar içermemektedir. Sağlam bir iç kontrol sistemi kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için risk temelli bir yaklaşımı esas alan rehber, yöneticilerin yasal gereklilikleri yerine getirirken kuruma özgü

---

[231] Rutteman Report, www.icaew.com
[232] Corporate Governance Developments in the UK (www.icaew.com)
[233] İlke C.2: Yönetim kurulları, ortakların yatırımlarını ve şirketin varlıklarını korumak için sağlam bir iç kontrol sistemi kurmalı ve devam ettirmelidir.
[234] Hüküm C.2.1. Yöneticiler en azından yılda bir kere iç kontrol sistemlerinin etkinliğini gözden geçirirler ve ortaklara raporlarlar. Gözden geçirme tüm kontrolleri (mali, operasyonel ve uygunluk kontrolleriyle risk yönetimini) içermelidir.
Hüküm C.2.2. İç denetim fonksiyonuna sahip olmayan şirketler zaman zaman bir iç denetim birimine ihtiyaç duyup duymadıklarını gözden geçirmelidir.
[235] Spira and Page, 2003:657

etkenleri göz önüne alarak bu rehberden faydalanmalarını amaçlamıştır. Rehberde sunulan iç kontrol yaklaşımı, ana başlıklar altında ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

Sağlam Bir İç Kontrol Sisteminin Kurulması

Bu ana başlık altında sorumluluklar ve sağlam bir iç kontrol sisteminin temel esasları açıklanmıştır.[236]

İç kontrol sistemine ve sistemin etkin çalıştığına dair güvence verecek uygun politikaları belirlemek yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Yönetim kurulu politikaları belirlerken risk değerlendirmesi ve fayda - maliyet analizi yaparak etkin bir risk yönetimi sağladığından emin olmalıdır.[237]

Risk ve kontrol üzerine yönetim kurulu tarafından belirlenen politikaları uygulamak yöneticilerin görevidir. Yöneticiler, şirketin maruz kalabileceği riskleri belirleyip değerlendirerek yönetim kurulu tarafından oluşturulan politikaları gerçekleştirecek iç kontrol sistemini tasarlar, işletir ve izler.[238]

Tüm çalışanlar, amaçlara ulaşılmasında hesap verme sorumluluklarının bir parçası olarak iç kontrol sisteminde bir takım rollere sahiptirler. Çalışanların, iç kontrol sistemini işletecek ve izleyecek yeterli bilgiye, beceriye ve yetkiye sahip olmaları gerekir. Dolayısıyla, tüm çalışanlar, şirketi, şirketin amaç ve hedeflerini, içinde bulundukları endüstriyi ve pazarı, ne gibi risklerle karşı karşıya olduklarını çok iyi bilmelidir.[239]

Rehberde, politikalardan, süreçlerden, görevlerden, davranışlardan vb. meydana gelen etkin bir iç kontrol sisteminin özellikleri aşağıdaki maddeler[240] kapsamında açıklanmıştır.

- Şirketin amaçlarına ulaşması için önemli olan ticari, operasyonel, finansal, yasal ve diğer risklere karşı uygun önlemler alınmasını sağlayarak şirketin etkin ve verimli çalışmasını kolaylaştırır. Söz konusu amaçlar, varlıkların

[236] FRC, 2005:6-7, m:15-23
[237] FRC, 2005:6, m:15
[238] FRC, 2005:6, m:17
[239] FRC, 2005:6, m:18
[240] FRC, 2005:7, m:19

yanlış kullanılmasını, çalınmasını ve kaybolmasını engellemek ve yükümlülüklerin belirlendiğini ve yönetildiğini temin etmektir.

- İç ve dış raporlamanın kalitelisinin korunmasınana yardımcı olur. Bu da, organizasyona hem içeriden hem de dışarıdan zamanında ilgili ve güvenilir bilgi akışını sağlayacak uygun süreçlerin ve raporlamanın oluşturulmasıyla mümkündür.
- Uygulamadaki yasa ve düzenlemelerle ticari faaliyetlerin yürütülmesinde iç politikalara uygunluğun sağlanmasına güvence verir.

Bir şirketin iç kontrol sistemi, organizasyon yapısını içine alan kontrol ortamını yansıtır. Sistem, kontrol faaliyetlerini, bilgi ve iletişim süreçlerini ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sürekli izleyecek süreçlerden meydana gelmektedir.[241]

İç Kontrolün Etkinliğinin Değerlendirilmesi

Bu başlık altında iç kontrolün etkinliğini inceleme sorumluluğunun kimde olduğuna ve inceleme süreçlerine açıklık getirilmiştir.[242]

İç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek yönetim kurulunun en önemli sorumluluklarından biridir. Yönetim kurulu, gözden geçirmelerini, kendisine sağlanan bilgiler ve raporlar ışığında yapar.[243] Denetim komitesi gibi ilgili yönetim kurulu komiteleri, süreçleri izleyip değerlendirerek yönetim kuruluna iç kontrol sistemini gözden geçirirken yol gösterici raporlar sunar.[244] Yönetim kurulu, kendisine sunulan raporların kapsamını ve sıklığını kendisi belirler. Sunulan raporlarda, önemli risklere ve bunları yönetmekte kullanılan iç kontrol sisteminin etkinliğine dengeli bir şekilde yer verilmelidir. Kontrol zayıflıkları ve aksaklıkları raporda kapsamlı bir şekilde tartışılmalıdır. Aksaklık ve zayıflıkların etkileri araştırılmalı ve düzeltici önlemler alınmalıdır. Ayrıca, bu sürecin etkili bir şekilde yürütülebilmesi için yöneticilerle yönetim kurulu arasındaki tüm iletişim kanalları açık olmalıdır.[245]

---

[241] FRC, 2005:7, m:20
[242] FRC, 2005:9-11, m:24-32
[243] FRC, 2005:9, m:24
[244] FRC, 2005:9, m:25
[245] FRC, 2005:9, m:29

Yıllık raporlarda ve hesaplarda, yönetim kurulu iç kontrol sistemine ilişkin kamuya beyanda bulunmak zorundadır. Dolayısıyla, yönetim kurulu, yıllık değerlendirme yaparken kendisine sunulan raporların yanında iç kontrole yönelik tüm önemli hesaplara ilişkin bilgilerin de sağlandığından emin olmalıdır.[246]

Rehberde yönetim kurulunun raporları incelerken ve yıllık değerlendirmesini yaparken özellikle nelere dikkat etmesi gerektiğine dair ayrıntılı inceleme kriterleri yer almaktadır. Ayrıca, rehberin ekinde risk ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirirken yönetim kurulu tarafından kullanılabilecek sorular, iç kontrol bileşenlerine göre sınıflandırılmış olarak yer almaktadır.

Yönetim Kurulunun İç Kontrol Beyannamesi

Şirketin, Birleşik Yasa hükümlerini uyguladığına dair yönetim kurulunun, en azından şirketin karşılaşabileceği önemli risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi için devamlı bir sürecin olduğuna, kurulun süreçleri düzenli olarak gözden geçirdiğine ve rehbere uyum sağladığına yönelik bilgileri içerecek şekilde beyanda bulunması gerekmektedir.[247] Ayrıca, iç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesinde kullandığı yöntemleri de kısaca özetlemelidir. Yıllık raporda ve hesaplarda açıklanan önemli bir problem varsa eğer, bu problemi çözmek için kullanılan önemli iç kontrol faaliyetleri de açıklanmalıdır.[248] Eğer yönetim kurulu, yukarıda sayılan beyanlarda bulunamıyorsa bunun sebeplerini açıklamalıdır. Yönetim kurulu, açıklamalarının anlamlı olduğundan, yüksek nitelikli bilgi içerdiğinden ve yanlış anlaşılmalara sebep vermeyeceğinden emin olmalıdır.[249]

İç Denetim

Birleşik Yasa, iç denetim fonksiyonuna sahip olmayan şirketlerin zaman zaman bir iç denetim birimine ihtiyaç duyup duymadıklarını gözden geçirmelerini hüküm altına almaktadır.[250] Bir şirketin iç denetim fonksiyonuna ihtiyacı olup olmaması kurum faaliyetlerinin ölçeği, karmaşıklığı veya farklılığı gibi sebeplere bağlıdır. Uygun bir şekilde oluşturulmuş iç denetim fonksiyonu risk ve kontrol

[246] FRC, 2005:10, m:30
[247] FRC, 2005:12, m:34
[248] FRC, 2005:12, m:36
[249] FRC, 2005:12, m:33
[250] Hüküm D.2.2

alanlarında öneriler sunabilir ve amaçlar için güvence sağlayabilir. Ancak, böyle bir yapılanmanın olmaması durumunda yönetim, iç kontrol sisteminin istenildiği gibi işlediğine dair yönetim kuruluna güvence vermek için daha çeşitli izleme yöntemleri kullanmalıdır. Eğer bir iç denetim birimi mevcutsa yönetim kurulu denetim tarafından yapılan işlerin kapsamını, yetki ve kaynakları yıllık olarak değerlendirmelidir. Ayrıca, borsaya kayıtlı halka açık şirketlerin yönetim kurullarından, eğer iç denetim fonksiyonuna ihtiyaçları olmadığı değerlendirmesini yapmışlarsa bunun sebeplerini beyan etmeleri istenmektedir.

2004 yılında Mali Raporlama Konseyi, "Turnbull Gözden Geçirme Grubu" oluşturarak rehberin güncellenmesine ihtiyaç olup olmadığının belirlenmesini amaçlamıştır. Rehberin etkisi incelendiğinde amaçlarını karşılamakta başarılı olduğu sonucuna varılmıştır. Şirketler, yatırımcılar ve denetçilerin gözlemlerine ve deneyimlerine dayanarak vermiş oldukları bilgiler ışığında rehberde değişiklik yapılmasına gerek olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışmaya katılan gruplar, rehberin 1999 yılından beri iç kontrol ve risk yönetimi standartlarındaki iyileşmeye önemli katkılar sağladığını belirtmişlerdir. Gözden geçirme grubu, orijinal rehberin esnek ve ilkesel yaklaşımına sadık kalarak çok küçük bazı değişiklikler yapmıştır. 2005 yılında yayımlanan revize rehberde en önemli değişiklik açıklamaya yönelik olandır. Yönetim kurullarına, iç kontrol sistemlerinin etkinlik değerlendirmesi sonucunda tespit edilen önemli zayıflıklara ve eksikliklere karşı gerekli önlemlerin alındığını ve hisse sahiplerinin şirketin risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerini anlamasına yardımcı olacak bilgileri yıllık raporda açıklama yükümlülüğü getirilmiştir.[251]

Turnbull Rehberi incelendiği zaman, COSO ve benzeri modeller kadar iç kontrol bileşenlerine yönelik ayrıntılı açıklamalar içermediği ve daha çok ilkesel bazda yol gösterici bir kaynak olduğu görülmektedir. Bu yönüyle Turnbull Rehberi, yönetim kurullarına, şirketlerin karşılaştığı önemli riskleri daha geniş kapsamda değerlendirme ve rehberi şirketin içinde bulunduğu ortama uygun olarak uygulama imkanı sunmaktadır. İç kontrol sistemlerinin etkinliğine ilişkin değerlendirme kriterleri sunmadığı için eleştirilen COSO Modelinin aksine Turnbull Rehberi bu konuya ilişkin kapsamlı bir bölüm içermekte ve yönetim kurulu üyelerine

[251] IFAC, 2006:8

değerlendirmeleri yaparken nelere odaklanmaları gerektiği konusunda yol göstermektedir. Turnbull Rehberinin diğer modellerden farklılaştığı bir diğer alan ise yönetim kurulunun iç kontrol beyanında nasıl bir yöntem izleyeceğine rehberde yer verilmiş olmasıdır. Söz konusu rehber, Birleşik Yasanın uygulanmasında yol gösterici bir nitelik taşıdığı için beyannameye ilişkin bir bölümü kapsaması doğası gereğidir.

4.1.4. ABD: Sarbanes-Oxley Kanunu

2000'li yılların başlarında büyük şirketlerde yaşanan mali skandallardan hem yatırımcılar hem de tüm kamu büyük zarar görmüştür. Söz konusu skandalların yarattığı büyük kayıplar, tüm dikkatleri kurumsal yönetişim alanına çevirmiştir. ABD şirketlerinde yönetişim alanında, özellikle de raporlama ve kamu muhasebesi alanında, ciddi etkiler yaratacak radikal hatta bazı alanlarda tartışmalı olan yeni düzenlemeler kısa zamanda hazırlanmıştır.[252]

ABD Kongresi, yaşanan büyük şirket başarısızlıklarından kaynaklanan kamuoyu endişelerini azaltmak ve kamunun ve yatırımcıların yayımlanan kurumsal raporlara karşı güvenini yeniden tesis etmek amacıyla Temmuz 2002'de, SOX olarak bilinen "Yatırımcıları Korumak İçin Kurumsal Açıklamaları Sermaye Piyasası Kanununa ve Diğer Kararlara Uygun Hale Getirerek Doğruluklarını ve Güvenilirliklerini İyileştirme Kanunu" adlı Sarbanes-Oxley Kanununu yürürlüğe koymuştur. Bu yasanın yürürlüğe girmesiyle denetim komiteleri ve kurumsal yöneticiler için yeni sorumluluklar belirlenmiş ve halka açık şirketler için yeni raporlama şartları getirilmiştir. [253] Kanunun amaçları,

- Yatırımcıya doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir finansal bilgi sunulmasını,
- Daha iyi kurumsal yönetim, diğer bir deyişle şirket yönetiminin daha çok hesap verebilir duruma getirilmesini ve şeffaflığın artırılmasını,
- Denetçinin daha güçlü bir konuma getirilmesini ve denetleme kuruluşlarını denetleyen Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim ve Gözetim Kurulunun

[252] IFAC, 2006:6
[253] Deloitte&Touch, Mart-Nisan 2003:9

(PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board) kurularak daha sıkı yaptırımların uygulanmasını,

- Daha iyi iç kontrol sistemi uygulanmasını,

sağlamak olarak sayılabilir.[254]

PCAOB, sermaye piyasası kanunlarının ve diğer ilgili kanunların kapsamına giren halka açık şirketlerin denetimlerinin kalitesini artırmak ve şirketlere ilişkin yayımlanan denetim raporlarının bilgilendirici, doğru ve bağımsız bir şekilde hazırlanmasını sağlamak yoluyla yatırımcıların ve kamunun çıkarlarını korumak amacıyla kurulmuştur.[255]

Kanun iç kontrole ilişkin hükümlerin yanı sıra;

- Bağımsız denetim komiteleri,
- Dönemsel mali raporlarda yöneticiler tarafından sunulması gereken bilgiler ve değerlendirmeler (302. madde gereğince),
- Davranış kurallarının ve yolsuzlukların kamuoyuna duyurulması prosedürleri,
- Yönetim kurullarının ve denetim komitelerinin iç kontrol faaliyetlerine daha çok dahil olması,

gibi konulara ilişkin hükümler de içermektedir.[256]

SOX çok geniş kapsamlı bir kanun olup birçok yeni düzenleme içermekle birlikte mali raporlamaya ilişkin iç kontrollere yönelik düzenlemeler Kanunun "Yönetimin İç Kontrol Değerlendirmesi" başlıklı 404. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddenin kuralları belirleyen (a) fıkrasına göre, SEC'e kayıtlı bir şirket yıllık raporunda,

- Yönetimin mali raporlamaya yönelik uygun iç kontrol yapısını ve prosedürlerini oluşturma ve sürdürme sorumluluğunu beyan ettiği ve

[254] Prıcewaterhouse Türkiye, 2004:3
[255] SOX, Bölüm 101 (a)
[256] IFAC, 2006:6

- Yöneticilerin mali raporlamaya yönelik iç kontrol yapısının ve prosedürlerinin kapsamına ve yeterliliğine ilişkin, raporlanan dönem itibarıyla, yaptığı değerlendirme sonucunu içeren,

bir iç kontrol raporu yayımlamak zorundadır.[257] Aynı maddenin (b) fıkrası iç kontrolün değerlendirilmesi ve raporlanmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir.[258] Buna göre, mali tabloları denetleyen kuruluş, yönetimin iç kontrole ilişkin yapmış olduğu değerlendirmeyi tasdik etmelidir. Söz konusu tasdikname, PCAOB tarafından çıkarılan ve kabul edilen standartlara uygun olmalıdır.

PCAOB'un 2004 yılında yayımladığı "Mali Tabloların Denetimi Kapsamında Mali Raporlamaya Yönelik İç Kontrolün Denetimi" başlıklı 2 No'lu Denetim Standardı, mali raporlamaya ilişkin iç kontrolü, "Şirketin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personelinden etkilenen, mali raporların güvenilirliğine ve dışarıda kullanılacak mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun ve sayılan politika ve prosedürler dahilinde hazırlandığına dair makul güvence sağlamak üzere şirketin CEO ve CFO'ları tarafından tasarlanan veya gözetim altında olan süreç…" olarak tanımlamaktadır.[259] Tanımda geçen iç kontrolün genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olması gerektiği ve

- Şirket varlıklarına ilişkin tasarrufların ve işlemlerin gerekli detayda, doğru ve dürüstçe kayıt altına alınmasını,
- Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanabilmesi için gerekli tüm işlemlerin kaydedilmesini ve gelir ve harcamaların yetkililerin onayıyla yapılmasını,
- Mali tablolar üzerinde dikkate değer etkiler doğurabilecek nitelikteki şirket varlıklarının onaylanmadan alınmasının, kullanılmasının ve elden çıkarılmasının zamanında tespit edilmesini

sağlamaya yönelik politika ve prosedürleri içermesi gerektiği öngörülmüştür. [260]

---

[257] SOX, Bölüm 404 (a-1), (a-2)
[258] SOX, Bölüm.404 (b)
[259] PCAOB, 2004, Paragraf:7
[260] PCAOB, 2004, Paragraf:7

SOX, dünya genelinde SEC'e kayıtlı tüm şirketleri kapsamaktadır ve görüldüğü üzere mali raporlamaya yönelik iç kontrollere odaklanarak iç kontrolü dar kapsamda ele almaktadır. Yasa, özellikle mali güvence ve iç kontrollere yönelik yönetim raporlamalarının şirket politikalarıyla tam bir uyum içinde olmasını istemiştir. SOX'un iç kontrolün yalnızca "uygunluk ve raporlama" yönlerine yoğunlaşması iç kontrolün şirket performansındaki önemini atlamasına sebep olmuştur.[261] SOX'un en çok eleştirildiği noktalardan bir diğeri ise, Kanunda zorunlu tutulan raporlamaların çok zaman alıcı ve maliyetli olmasıdır. Diğer taraftan, kurallara uymamanın hapis cezası gibi ağır yaptırımlarının olması söz konusu gerekliliklerin yerine getirilmesinde sıkıntı çekebileceğini düşünen şirketlerin SEC'ten çıkmasına sebep olmuştur. Söz konusu raporların hazırlanması zor ve zaman alıcı olduğu için Kanun hükümlerinin yerine getirilmesinde yöneticilere yol göstermek amacıyla birçok rehber hazırlanmıştır.

4.1.5. COSO, CoCo, Turnbull ve SOX'un Sunmuş Olduğu İç Kontrol Çerçevelerinin Karşılaştırılması

COSO, CoCo ve Turnbull'un sunmuş oldukları iç kontrol çerçeveleriyle birbirlerini tamamladıkları söylenebilir. Her üç çerçeve de iç kontrolü şirket amaçlarına ulaşılmasını destekleyici ve kolaylaştırıcı bir süreç olarak görmektedir. İç kontrolü dar anlamda ele alan ve yalnızca mali raporlamaya ilişkin risklere karşı iç kontrol faaliyetlerine odaklanan SOX'un aksine diğer üç çerçeve de, oldukça geniş kapsamlı bir şekilde, iç kontrolü operasyonel, mevzuata uygunluk ve mali raporlama amaçlarının yerine getirilmesinde ortaya çıkabilecek tüm önemli risklere karşı yürütülecek bir süreç olarak değerlendirmektedir. İç kontrol sistemlerinin şirkette çalışan tüm personel tarafından etkilendiği ve iç kontrolün sorumluluğunun yönetim kurullarında olduğu tüm modeller tarafından kabul edilmektedir. Ayrıca, tüm çerçeveler iç kontrolün özünden kaynaklanan bir takım sınırlamalar olduğu ve dolayısıyla iç kontrolün risklerin önlenmesine ve şirketin amaçlarına ulaşmasına dair ancak makul bir güvence sağlayabileceği konusunda anlaşmıştır. COSO, CoCo ve Turnbull modellerinde özellikle vurgulanan bir diğer temel konu ise, iç kontrolün şirket faaliyetlerinin içinde onlarla bütünleşik olması gerektiğidir. Daha önce de

[261] IFAC, 2006:7

değinildiği gibi, 1992 yılında çıkarılan COSO Modeli, iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin objektif olarak değerlendirilmesine yönelik kriterler içermediği için çok eleştiri almıştır. COSO Modelinin aksine CoCo Modeli ve Turnbull Rehberi, iç kontrolün değerlendirilmesine ilişkin kriterler içermektedir ve bu anlamda yöneticiler için yol gösterici bir nitelik taşımaktadırlar. Tüm çerçeveler içinde en fazla risk odaklı olan ve ilkesel bazlı bir çerçeve sunan modelin Turnbull Rehberi olduğunu söylemek yanlış olmaz.

4.2. Kamuda İç Kontrol Uygulamaları

4.2.1. INTOSAI İç Kontrol Standartları

2001 yılında Seul'da düzenlenen 17. INTOSAI toplantısında, 1992 yılında INTOSAI tarafından yayımlanan iç kontrol standartları rehberinin son gelişmeler ışığında ve COSO tarafından yayımlanan "İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporu"na uyumlu şekilde güncellenmesine karar verilmiştir.[262] Kamu sektörünün sosyal ve politik amaçlara odaklanması, kamu fonlarını kullanması, bütçe döngüsünün önemi, kamuda performans ölçümünün karışık olması ve kamu gibi oldukça geniş bir kitleye hesap verme sorumluluğu gibi karakteristik özellikleri dikkate alınarak INTOSAI İç Kontrol Standartları Komitesi tarafından hazırlanan güncellenmiş "Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi" 2004 yılında Brüksel'de yapılan komite toplantısında kabul edilmiştir.[263]

COSO Modeliyle ve 1992 yılında INTOSAI tarafından yayımlanan rehberle karşılaştırıldığında yeni rehbere işlemlerin etik yönünün de eklendiği ve kaynakların korunmasına daha çok vurgu yapıldığı görülmektedir. Kamu sektöründe hile ve rüşvetin önlenmesi büyük önem taşımaktadır. Kamu görevlileri, kamu hizmetlerini hakkaniyetle yerine getirmeli ve kamu kaynaklarını etkin yönetmelidir. Dolayısıyla, kamu ahlakı iyi yönetişimin temel taşıdır ve kamu güvenini kazanmak için de ön koşuldur. Kamu sektöründeki kaynakların çoğu halktan toplanan vergilerle

[262] INTOSAI, 2004:1
[263] INTOSAI, 2004:3

karşılandığı için, kaynakların kamu yararına ve tutumlu bir şekilde kullanılması gerekmektedir.[264]

Kamu sektörüne özgü diğer bir konu da bütçe muhasebesinin nakit bazlı çalışmasıdır. Söz konusu yöntem, kaynakların elde edilmesi, kullanılması ve elden çıkarılmasına ilişkin güncel bilgi vermekte yetersiz kalmakta ve bu yöntemle kaynaklar zarar görmeye daha açık hale gelmektedir. Dolayısıyla, rehberde kaynakların korunması önemli bir iç kontrol amacı olarak ele alınmıştır.[265]

Kamu kurum ve kuruluşlarında bilgi sistemlerinin yaygın kullanılmasıyla birlikte bilgi teknolojileri kontrolleri büyük önem kazanmıştır. Yeni rehberde, bilgi teknolojileri kontrolleri, diğer kontrol bileşenlerinin hepsini kesen kontrol faaliyetlerinden biri olarak sayılmaktadır.[266]

Komitenin güncellenmiş rehberi hazırlamaktaki amacı, kamu sektörü için etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve uygulamaktır. Kamu yöneticilerinin, bu rehberi kendi kurumlarında etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve uygulamak için kullanmaları hedeflenmiştir. Ancak, rehber yalnızca tavsiye niteliği taşımakta ve kamu sektöründe iç kontrol uygulaması için ayrıntılı politikalar, yöntemler sunmayıp kamu kuruluşlarının kendi yapısal özelliklerine göre bir iç kontrol sistemi geliştirmelerine yardımcı olacak bir çerçeve sunmaktadır. Kuruluşların politika belirleme yetkisine, prosedürler ve faaliyetlerine herhangi bir limit getirme amacı güdülmemiş olup rehberde sunulan yaklaşımın ne şekilde uygulanacağının yönetimin takdirine bırakılmış olduğu görülmektedir.[267]

INTOSAI, iç kontrolü,

- Faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmek,
- Hesap verebilirlik yükümlülüğünü yerine getirmek,
- İlgili yasa ve düzenlemelere uygun hareket etmek,

[264] INTOSAI, 2004:3
[265] INTOSAI, 2004:3
[266] INTOSAI, 2004:4
[267] INTOSAI, 2004:4

- Kamu kaynaklarının yanlış kullanılmasını, kaybolmasını ya da zarar görmesini engellemek

amaçlarını yerine getirerek kurumun karşılaşabileceği riskleri belirlemek ve kurumun misyonuna ulaşmasına makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan kurum yönetim ve personelinden etkilenen bütünleşik bir süreç olarak tanımlanmaktadır.[268]

INTOSAI'nin yapmış olduğu iç kontrol tanımında yer alan genel amaçları bu çerçevede incelersek:[269]

- *Faaliyetleri düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmek:*[270] Kurum, faaliyetlerini aşağıda açıklanan özelliklere göre ve kurumun misyonuyla uyumlu olacak şekilde yerine getirmelidir.
  - *Düzenli:* İyi organize edilmiş, sistematik.
  - *Etik kurallara uygun:* Dürüstlük ve ahlaki değerlerle ilgili.
  - *Ekonomik:* Savurgan ve müsrif olmayan. Doğru miktarda kaynağın, gerekli nitelikte, doğru zamanda ve yerde en düşük maliyetle bulunması anlamına gelmektedir.
  - *Verimli:* Amaçlara ulaşmak için üretilen ürünlerle kullanılan kaynaklar arasındaki ilişki olarak tanımlanır. En az girdiyle istenilen kalitede ve miktarda çıktı elde edilmesi anlamına gelmektedir.
  - *Etkin:* Amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarının amaçlarla ne kadar örtüştüğünü ifade eder.
- *Hesap verebilirlik yükümlülüğünü yerine getirmek:*[271] Kamu hizmeti veren kurumların ve çalışanların kullandıkları kamu kaynaklarına, tarafsızlıklarına ve performanslarına yönelik aldıkları tüm kararlara ve eylemlere ilişkin hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Hesap verme sorumluluğu, güvenilir ve uygun bir şekilde hem finansal hem de finansal olmayan bilgilerin ve raporların hazırlanarak zamanında ilgililere açıklanması yoluyla yerine

[268] INTOSAI, 2004:6
[269] INTOSAI, 2004:9-10
[270] INTOSAI, 2004:9
[271] INTOSAI, 2004:10

getirilir. Finansal olmayan bilgiler, iç kontrolün, politikaların ve faaliyetlerin ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğine ilişkin bilgileri içerebilir.

- *İlgili yasa ve düzenlemelere uygun hareket etmek:*[272] Kamu kurumlarında tüm harcamalar yasalara uygun şekilde yerine getirilmelidir. Tüm kamu kurumları için bütçe kanunu, uluslar arası sözleşmeler, muhasebe standartları, çevre koruma düzenlemeleri, vergi kanunu gibi bağlayıcı nitelikte düzenlemeler mevcuttur.
- *Kamu kaynaklarının yanlış kullanılmasını, kaybolmasını ya da zarar görmesini engellemek:*[273] Söz konusu amaç, faaliyetlerin düzenli, etik kurallara uygun, ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilmesi amacının bir alt kategorisi olarak görülebilir ancak daha önce de belirtildiği gibi kamu kaynakları, halktan toplanan vergilerle finanse edildiği için özel önem teşkil etmektedir. Dolayısıyla, bu konunun rehberde ayrı bir amaç olarak değerlendirilmesi daha uygun bulunmuştur. Bilgi, dokümanlar, muhasebe kayıtları gibi kaynaklar da şeffaflık ve hesap verebilirlik açısından önemlidir. Söz konusu kaynaklar, çalınmaya, yanlış kullanıma ve yok edilmeye karşı korunmalıdır. Özellikle, bilgisayarların kullanımı yaygınlaştıkça kamuya ait gizli bilgilerin dışarı çıkarılma ve kopyalanma riski de artmaktadır, dolayısıyla kaynakların korunması için güçlü bir iç kontrol sisteminin varlığının önemi de artmaktadır.

Genel amaçlarla iç kontrol bileşenleri birbirleriyle doğrudan ilişkilidir. Genel amaçlar kurumun neye ulaşmak istediğini ortaya koyar ve iç kontrol bileşenleri de genel amaçlara ulaşmak için neye ihtiyaç olduğunu gösterir. İç kontrol sisteminin dört temel amacı da beş bileşenle kesişmektedir. Örneğin, bilgi ve iletişim bileşenine ait olan, iç ve dış kaynaklardan elde edilen finansal ve finansal olmayan bilgilere hem faaliyetleri yürütmek hem de hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek için ihtiyaç duyulmaktadır. Aynı şekilde, faaliyetlerin etkin ve verimli olması amacını ele aldığımızda beş bileşenin her birinin söz konusu amaca ulaşılmasında kullanılacağı

[272] INTOSAI, 2004:10-11
[273] INTOSAI, 2004:11

ve önemli olduğu görülmektedir. Ayrıca, iç kontrol sadece organizasyonun bütünüyle değil her bir bölüm ve birimle de ilgilidir.[274]

İç kontrol için çizilmiş olan bu çerçeve her ne kadar tüm kurumlar için uygulanabilir olsa da yöneticilerin sistemi uygulama biçimleri kurumun doğasına ve karakteristik özelliklerine göre değişecektir.

INTOSAI Rehberinde iç kontrol bileşenleri, COSO Modeliyle aynı paralelde anlatıldığından, burada tekrara sebebiyet vermemek amacıyla INTOSAI Rehberinin sunmuş olduğu İç Kontrol Bileşenlerine Ek - II'de yer verilmiştir.

4.2.2. GAO - ABD Sayıştayının İç Kontrole İlişkin Düzenlemeleri

ABD Kongresi, 1950 yılında, iç kontrol sistemi kurma ve işletme sorumluluğunu yöneticilere veren "Bütçe ve Muhasebe Prosedürleri Kanununun" yürürlüğe girmesiyle iç kontrolün öneminin farkına varmıştır. 1982 yılında ortaya çıkan bir takım sansasyonel iç kontrol çöküşlerinden sonra Kongre, "Federal Yöneticilerin Mali Dürüstlüğü Kanununu (FMFIA-Federal Managers' Financial Integrity Act)" yürürlüğe koymuştur. FMFIA'yla, kamu idarelerinin başında bulunan yöneticilerden kurumlarındaki iç kontrol sistemini sürekli değerlendirmeleri ve ortaya çıkan aksaklıkları gidermeleri ve iç kontrole ilişkin çalışmalarını yıllık olarak raporlamaları istenmiştir.[275] Ayrıca, söz konusu Kanunla kamu iç kontrol standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması görevi ABD Sayıştayına (GAO), kurumların iç kontrol sistemlerini değerlendirirken izleyecekleri rehberi hazırlama görevi de Yönetim ve Bütçe Ofisine (OMB- Office of Management and Budget) verilmiştir.[276]

GAO, 1984 -1989 yılları arasında federal hükümetin FMFIA uygulamalarını izleyerek sürdürülmekte olan çalışmaları ve yapılması gerekenleri raporlamıştır. 1989 yılında, GAO, iç kontrol sisteminde iyileşmelerin yaşandığı fakat çalışmalardan istenilen sonuçların alınamadığı sonucuna varmıştır. Değerlendirme ve raporlama

[274] INTOSAI, 2004:15
[275] Steinhoff, 2005
[276] FMFIA, 1982, Sec.2 (P.L.97-255-H.K.1536)

süreci başarısız olmuş ve iç kontrol ve muhasebe sistemlerinde var olan birçok ciddi zayıflık uzun süre çözülemeden kalmıştır.[277]

GAO tarafından hazırlanan kamu iç kontrol standartları, iç kontrolün oluşturulup sürdürülmesi ve yolsuzluk, israf, suistimal ve kötü yönetim riskinin yüksek olduğu yönetim ve performans alanlarının belirlenmesi amacıyla genel bir çerçeve sunmaktadır. Yönetim ve Bütçe Ofisi tarafından "Yönetimin Hesap Verme Sorumluluğu ve Kontrol" üzerine yayımlanan A-123 No'lu Genelge, kontrolleri değerlendirmeye ve raporlama yapmaya ilişkin özel hükümler içermektedir.[278] OMB, 1995 yılında söz konusu Genelgede büyük bir revizyon yapmış ve kanuni zorunluluk olan yıllık güvence beyannamelerini hazırlarken kullanacakları araçları seçme takdirini sorumluların kendilerine bırakarak değerlendirme yapma ve rapor hazırlamaya yönelik hükümleri yumuşatmıştır.[279]

ABD'deki diğer birçok yasa, iç kontrole ilişkin hükümler içermektedir. Bunlardan bazılarına aşağıda kısaca değinilmiştir:[280]

- 1990 yılında yürürlüğe giren "Üst Düzey Mali İşler Sorumluları Yasası", mali yönetim sistemlerinin iç kontrol standartlarıyla uyumlu olmasını zorunlu tutmuştur. Yasa, denetçilere mali raporlamaya ilişkin yasa ve düzenlemelere uygunluk ve iç kontrol sistemleri hakkında raporlama zorunluluğu getirmekte ve böylece yöneticilere mali faaliyetlere ilişkin iç kontrol faaliyetlerini iyileştirme ve kontrolleri değerlendirme imkanı sunmaktadır.
- 1993 yılında yürürlüğe giren "Kamu Yönetiminde Performans ve Sonuçlar Yasası", sonuç odaklı yönetim anlayışını desteklemektedir. Kurumlara misyonlarını belirleyerek stratejik planlarını hazırlama ve yıllık performans hedefi belirleme ve gerçekleşmelerle hedefleri karşılaştırarak sonuçları yıllık rapor halinde sunma yükümlülüğü getirmektedir. Kurumun etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmasının, yöneticilerin performans hedeflerine ulaşmasında önemli rol oynadığını ifade etmektedir.

---

[277] Steinhoff, 2005
[278] GAO, 1999:1
[279] OMB, 2004
[280] Springer, 2004:9-12

- 1996 tarihli "Federal Mali Yönetimi İyileştirme Yasası" kurumların Federal mali yönetim sistemleriyle uyumlu bir mali yönetim sistemine sahip olmalarını zorunlu tutmuştur. Yasaya göre, mali yönetim sistemleri, yönetime zamanında ve güvenilir veri sağlayarak yönetimin karar alma süreçlerini destekleyecek nitelikte genel ve uygulama kontrollerine sahip olmalıdır. Yasa, iç kontrolü mali yönetim sistemlerinin bütünleşik bir parçası olarak tanımlamıştır.

Bilgi teknolojilerindeki hızlı ilerlemeler, bilgi güvenliğinin sağlanması ve bilgi teknolojilerinin yönetilmesi için bir takım yasal düzenlemeler yapılmasını ve bilgisayar sistemlerine dayalı iç kontrol faaliyetlerinin güncellenmesini gerekli kılmıştır. Özellikle 2000 yılından sonra, ABD'de bu alanlarda birçok yasal düzenleme yapılmıştır.

GAO tarafından 1999 yılında yayımlanan "Federal Hükümette İç Kontrol Standartları (Standards for Internal Control in the Federal Government)" 1992 yılında COSO tarafından yayımlanan "İç Kontrol: Bütünleşik Çerçeve Raporunu" esas alınmıştır. GAO'nun iç kontrol tanımı ve kontrol standartları temel olarak COSO ve INTOSAI'nin sunmuş olduğu modellerden farklı olmadığından, tekrar olmaması açısından, ayrıntılarına burada yer verilmeyecektir.

OMB, A-123 No'lu Genelgeyi, 2002 yılında çıkarılan ve halka açık şirketlerde iç kontrole ilişkin düzenlemeler getiren SOX ışığında 2004 yılında yeniden revize etmiştir. Bu kapsamda, güncellenmiş iç kontrol standartları da dikkate alınarak mali raporlamaya ilişkin iç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesi ve yönetimin bu alandaki sorumluluğu yeniden ele alınmıştır. Söz konusu Genelgenin amacı, kamu yöneticilerine iç kontrol sistemlerinin kurulması, değerlendirilmesi, düzeltilmesi ve raporlanması yoluyla programlarının ve operasyonlarının etkinliğinin artırılmasında ve hesap verme yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde rehberlik sağlamak olarak belirlenmiştir.[281]

[281] OMB, 2004

4.2.3. AB'nin İç Kontrole Yaklaşımı

AB'de kamu iç mali kontrol (PFIC - Public Internal Financial Control) yaklaşımı esas alınmıştır. Kamu mali iç kontrol kavramı, ülkelerin iç kontrol ortamlarını yeniden yapılandırmasına özellikle de kamu sektörü kontrol sistemlerini uluslar arası standartlar ve AB'deki en iyi uygulamalar çerçevesinde geliştirilmesine yardımcı olmak üzere yapısal ve operasyonel bir model sağlamak üzere Avrupa Komisyonu tarafından geliştirilmiştir. PFIC'in tanımlar sözlüğünde[282] kamu mali iç kontrolü, merkezi bütçe harcama birimlerinin (yabancı fonları da kapsamaktadır) ilgili mevzuata, bütçe tanımlarına ve sağlam mali yönetim ilkelerine uygun ve şeffaf, verimli, etkin ve ekonomik bir şekilde yönetildiğine dair mali yönetim ve kontrollerin güvence sağlaması amacıyla Hükümet veya yetkilendirilmiş organlar tarafından yürütülen tüm mali kontrol sistemleri olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, kamu mali iç kontrolü, kamu kaynaklarının bütçe otoriteleri tarafından seçilen amaçlar kapsamında kullanılacağına dair makul güvence sağlamak üzere şeffaf ve uygun metotlar sağlamayı amaçlamaktadır.

Kamu mali iç kontrol kavramının amaçları incelendiğinde kontrollerin daha çok yolsuzlukların ve dolandırıcılıkların meydana gelmesini önlemek üzere tasarlanmış mali kontrollere odaklandığı anlaşılmaktadır. Kamu mali iç kontrol sistemi üç temel bileşenden meydana gelmektedir: Yönetimin hesap verme sorumluluğu (mali yönetim ve kontrol), bağımsız iç denetim sistemleri ve ilk iki bileşenin geliştirilmesine yönelik metotlar ve standartlar tasarlamak üzere kurulmuş bir merkezi uyumlaştırma birimi.

Kamu Mali İç Kontrolü = Mali Yönetim ve Kontrol + İç Denetim + Merkezi Uyumlaştırma Birimi

PFIC'e göre, görevler ayrılığı (ita amiri, muhasebeci, ön mali kontrolör), mali yönetim ve kontrol rehberlerinin oluşturulması (yetkileri, sorumlulukları, raporlamayı ve risk yönetimini içerek şekilde), mali işlem kontrol listelerinin ve formlarının oluşturulması, merkezi uyumlaştırma birimiyle ilginin kurulması, mali

[282] PFIC Sözlük, 2006:3-5

kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ve raporlanması suretiyle hesap verebilirlik (mali yönetim ve kontrol) sağlanabilir.[283]

Organizasyonun amaçlarına ulaşması için risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerini iyileştirmek üzere sistematik ve disiplinli bir yaklaşım geliştiren bir iç denetim sisteminin; fonksiyonel bağımsızlık, iç denetim standartları, iç denetim etik kuralları, bütün alanlarda tüm denetim türlerinin uygulanması, denetim rehberleri ve kalite güvence programları unsurlarından oluşması öngörülmüştür.[284]

Devletin tüm katmanlarında iç mali kontrol yaklaşımını uyumlu bir şekilde yürütülebilmesini sağlamak üzere kamu mali iç kontrolün geliştirilmesinden sorumlu bir merkezi yapının oluşturulması hayati önem taşımaktadır. Söz konusu görevi yürütecek olan merkezi uyumlaştırma birimi, uluslar arası kabul görmüş standartlar ve iyi uygulama örnekleri ışığında iç kontrol ve iç denetim metodolojileri geliştirmek ve iyileştirmek, yeni düzenlemeler yapmak ve mali yönetim ve kontrol sistemleriyle iç denetim tarafından yeni düzenlemelerin uygulanmasında koordinasyonu sağlamak ile izleme ve raporlamaya yönelik sorumlulukları yürütmekle sorumlu tutulmuştur.[285] Ayrıca, söz konusu birimin Maliye Bakanlığı bünyesinde görev yapması uygun görülmüştür.

4.2.3.1. AB'de ve AB Komisyonunda İç Kontrole İlişkin Gelişmeler

1977 yılında uygulamaya giren Mali Tüzük uyarınca mali işlemlerin onaylanması ve kontrolü, fazlasıyla detaylı kurallar çerçevesinde Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından merkezi ön kontrol olarak yürütülmüştür. İşlemlerin, söz konusu genel müdürlükteki mali kontrol birimi tarafından kontrol edildikten sonra vize verilmesi suretiyle onaylanması politikaları, faaliyetleri ve operasyonları yürütmekle sorumlu olan her seviyedeki yöneticinin yanlış bir güven duygusuna kapılarak sorumluluk hissetmemesi gibi bir durum yaratmıştır. Ayrıca, söz konusu sistem fazlasıyla karmaşık ve prosedürel olduğu için bütçe süreçlerinin tıkanmasına sebep olmuş ve modern yönetim anlayışının gereklerinden olan hızlı karar verme gibi gerekleri karşılamakta yetersiz kalmıştır. Sistemin, yaratılan değeri ve mali

[283] PFIC Sözlük, 2006
[284] Arcagök ve Erüz, 2006:147
[285] PFIC, 2006:7

faaliyetlerin doğruluğunu değerlendirmekte yetersiz kaldığı ispatlanmış ve kontrol sistemlerinin yalnızca kötü yönetim, kuralsızlıklar, rüşvet ve yolsuzluklara değil, aynı zamanda önleyici, tespit edici ve düzeltici fonksiyonların birlikte ne kadar iyi çalıştıklarına ve güçlendirilmelerine de odaklanmasının gerekliliği kabul edilmiştir.[286]

2000 yılında, Avrupa Komisyonu tarafından Komisyona bağlı birimlerdeki faaliyetlerin programlanması, insan kaynakları ve finansal kaynakların yönetimi konularında köklü reformlar öngören Beyaz Rapor (White Paper) yayımlanmıştır. Reform programının finansal yönetim ayağının amacı, Komisyona bağlı her genel müdürlüğün (toplam 40 adet genel müdürlük) kendi gereklerine uygun, etkin işleyen bir iç kontrol sistemi kurmalarını sağlamak olarak açıklanmıştır.[287]

Beyaz Rapor, iç kontrolü, organizasyon amaçlarına ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde ulaşılmasını sağlamak, dış kurallara uygun hareket etmek, politika ve düzenlemeleri yürütmek, varlıkları ve bilgiyi korumak, hatadan ve hileden korunmak ve tespit etmek, muhasebe kayıtlarının kalitesine ve güvenilir finansal ve yönetim bilgilerinin zamanında üretilmesine makul güvence sağlamak üzere yönetim tarafından oluşturulan politika ve prosedürler bütünü olarak tanımlamaktadır.[288]

Mali yönetim sistemi reformu kapsamında, mali kontrol ve denetime ilişkin yeni bir sistem geliştirilmiş, eski birimlerden bazıları kapatılırken belli yetkinliklerle, kaynaklarla ve kontrol ve araştırmaya yönelik sofistike araçlarla donatılmış yeni birimler kurulması öngörülmüştür. Yeni sisteme göre, yukarıda da belirtildiği üzere, kendi gerekliliklerine uygun ve "Merkezi Kontrol Birimi (Central Financial Service)" tarafından belirlenen zorunlu asgari standartları sağlayan etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması sorumluluğu genel müdürlüklere verilmiştir.[289] Sistemin amaçlarını belirlemekten sonuçların elde edilmesine kadar tüm yönetim sürecinden, diğer bir deyişle alınan mali kararların yasalara uygunluğundan, düzenliliğinden ve etkinliğinden Komisyona karşı genel müdürler sorumlu tutulmuştur. Bu kapsamda, genel müdürler, genel müdürlüğün hesaplarını içeren

[286] SIGMA, 2004(b):25
[287] COM (2000) 200, Beyaz Rapor, 2000(a):19
[288] COM (2000) 200, Beyaz Rapor, 2000(a):37
[289] COM (2000) 200, Beyaz Rapor, 2000(a):22

yıllık faaliyet raporunu yayımlayarak raporun içindeki kontrol prosedürlerinin hem finansal hem de finansal olmayan faaliyetler bazında yasalara uygun ve düzenli olduğuna ve kaynakların amaçlarına uygun şekilde kullanıldığına ilişkin bilgilerin doğru tabloyu yansıttığına dair raporun altına imzasını atarak tüm sorumluluğu üstlendiğini bildirmektedir.[290] Merkezi Kontrol Biriminin, genel müdürlüklerin mali yönetim ve kontrol faaliyetlerine;

- Kuralları belirleyerek, bütçe ve mali yönetim alanlarında yönergeler çıkararak,
- Genel müdürlüklere öneriler sunarak ve destek sağlayarak, bütçe ve mali yönetimi iyileştirmek adına deneyimlerin ve iyi uygulama örneklerinin paylaşılmasını artırarak,
- Bilginin yayılmasını ve mali süreçteki tüm aktörlerin eğitilmesini sağlayarak,
- Komisyonun her bölümüne mali yönetim ve kontrol alanında kullanılmak üzere verimli ve etkin araçların neler olduğunu bildirerek (örneğin merkezi muhasebe sisteminin kullanılması yönündeki öneriler)

destek ve yardımcı olması öngörülmüştür.[291]

Her genel müdürlükte genel müdüre yardımcı olmak amacıyla tek bir kişiden veya bir gruptan meydana gelen bir "Denetim Kapasitesi (Audit Capability)" oluşturulması öngörülmüştür.[292] Denetim kapasitesinin öncelikli amacı, iç kontrolün yeterli ve uygun olduğuna dair genel müdüre güvence sağlamak olarak belirlenmiştir. Denetim kapasitesinin faaliyetlerini iç denetim alanında uluslar arası kabul görmüş standartlara uygun olarak yürütmesi zorunlu tutulmuştur. Denetim kapasitesinin başkanı, genel müdürlük tarafından oluşturulan tüm kontrollere, sadece finansal muhasebe ve raporlar değil tüm operasyonel ve yönetim kontrolleri dahil, denetim sonuçlarını direk genel müdüre raporlamakla sorumludur.[293]

Finansal operasyonların hacmi ve karmaşıklığı göz önüne alındığında, Komisyon, finansal risklerin uygun bir şekilde yönetildiğine ve kaynakların etkin

[290] SIGMA, 2004(b):26
[291] SIGMA, 2004(b):26
[292] COM (2000) 200, Beyaz Rapor, 2000(a):22
[293] SIGMA, 2004(b):26

kullanıldığına dair bir güvenceye sahip olmak amacıyla "İç Denetim Servisi" (İDS) kurulmasını uygun bulmuştur. İDS'nin, denetim birimlerinin kalitesini, bağımsızlığını ve etkinliğini denetlemekle sorumlu olması, ayrıca denetim birimlerine genel denetimler hususunda rehberlik etmesi ve bu alanda eğitimler vermesi öngörülmüştür. İDS'nin, bağımsız bir birim olarak uluslar arası kabul görmüş iç denetim standartlarıyla uyumlu çalışması ve doğrudan Komisyona raporlaması düzenlenmiştir. İDS'nin görevleri, riskleri kontrol etmek, yürürlükteki mevzuata uygunluğu izlemek, yönetim ve kontrol sistemlerinin kalitesi konusunda bağımsız bir görüş oluşturmak ve faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması ve kaynakların kullanımında ekonomik davranılması konularında öneriler geliştirmek olarak belirlenmiştir.[294]

Komisyon içinde kurulan bir diğer birim, Komisyona karşı danışmanlık görevi yürütecek olan "Denetim İlerleme Komitesi"dir. Komite, İDS'nin bağımsızlığını güvence altına almanın yanı sıra İDS ve Avrupa Sayıştayının denetim sonuçları ışığında Komisyonun iç denetim süreçlerini, denetim tavsiyelerinin uygulanmasını ve denetimin kalitesini izlemekle sorumlu tutulmuştur. Ayrıca, Komisyon, AB Sayıştayları, İç Denetim Birimi, Genel Müdürler ile Komisyonun finansal birimleri arasındaki koordinasyonu sağlama görevi de komiteye verilmiştir.[295]

AB'nin şu an uygulamadaki yeni mali yönetim ve kontrol sisteminin temel ilkeleri şu şekilde özetlenebilir:[296]

- Her genel müdüre, faaliyetlerinin bütün yönlerine (mali sorumluluğu da içerecek şekilde) ilişkin açıkça kişisel sorumluluk verilmiştir.
- Kontrollerin odak noktası girdi faktörlerinden çıktı ve sonuçlara kaymıştır.
- Mali kontrol için daha sistematik bir yaklaşıma ihtiyaç duyulduğu kabul edilmiştir.
- Mali yönetim ve kontrol sistemi, açık ve geniş yetkilerle donatılmış yeni kurumların ve birimlerin oluşturulduğu, günlük işlemlerde ve kontrol

[294] COM (2000) 200, Beyaz Rapor, 2000(b):55
[295] COM (2000) 200, Beyaz Rapor, 2000(b):56
[296] SIGMA, 2004(b):28

faaliyetlerinde kullanılacak yeni standartların ve prosedürlerin kabul edildiği yeni bir yasal çerçeveye dayanmaktadır.

- Muhasebe, iç ve dış denetim alanlarında uluslar arası standartlar kabul edilmiştir.
- Eğitim ve tavsiyelere yatırım yaparak sağlam iç kontrol prosedürleri ve standartları oluşturulması desteklenmiştir.
- Kontrolörlerin ve denetçilerin sorumlulukları açıkça tanımlanmış ve birbirinden ayrıştırılmıştır. Denetim gerekli iç kontrol sistemlerinin etkin ve yerinde olup olmadığını kontrol etmekle sorumludur denilerek, bütün kontrol faaliyetlerinin denetime tabi tutulması öngörülmüştür.
- İç kontrol ve denetim faaliyetleri risk değerlendirmesine dayalı tasarlanmıştır.
- Denetim birimlerinin bağımsızlığı güvence altına alınmıştır. Denetçilerin, gelen baskılara karşı koyabilecek yasal bir pozisyona sahip olması ve günlük işlerin içinde yer almaması esas kabul edilmiştir.
- Denetimden, faaliyetlerin ve operasyonların yalnızca mali ve yasal yönlerini değil ekonomik, etkin ve verimli yürütülüp yürütülmediğini de denetlemesi istenmiştir.
- Ayrıca, söz konusu yeni sistem, Komisyonun, yıllık AB fonları için hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmesi için gerekli temel bilgileri de sağlamaktadır.

İç kontrol çerçevesinin temeli, Komisyonun içinde bulunduğu çevre ve uluslar arası iyi uygulamalar dikkate alınarak geliştirilen 24 adet iç kontrol standardından meydana gelmektedir.[297] 2001'den bu yana, uygulamaların gelişmesi ve iç kontrol sistemlerinin olgunlaşmasını sağlamak için her bir genel müdürlüğün yıllık bazda, kendi iç kontrol sistemlerinin temelini oluşturan kontrol faaliyetlerinin temel gerekliliklere[298] uygunluk derecesini resmi olarak değerlendirmesi

[297] AB Komisyonu, Komisyonun Hizmetlerinde İç Kontrol Standartları (Standards for Internal Kontrol Within the Commission's Services), 2000

[298] Temel gereklilikler (Baseline requirements): İç kontrol sistemininin ve süreçlerinin sahip olması gereken asgari özellikler olarak tanımlanabilir. Komisyon, her bir iç kontrol standardına ilişkin temel gereklilikleri ayrıca belirlemiştir.

gerekmektedir. Yıllık değerlendirmelerin sonuçları, iç kontrol sistemlerinin bütün olarak, başarılı bir şekilde uygulandığının, özellikle de temel gerekliliklere en üst düzeyde uygunluğun sağlandığının göstergesidir.

2005 yılında, Komisyon, ortak bir risk yönetim metodolojisi benimsedikten sonra iç kontrol standartlarının da söz konusu risk yönetim ilkeleri ışığında revize edilmesi gündeme gelmiştir. 16 Ekim 2007 tarihinde yayımlanan "İç Kontrol Standartlarının Revizyonu ve Temel Çerçeve" adlı Tebliğde değişikliklerin amacına, revize edilen iç kontrol çerçevesine ve etkili yönetim için iç kontrol standartları temel gerekliliklerine, iç kontrolün etkinliğini ölçmeye yönelik bir rehbere ve sahiplik konularına yer verilmiştir.[299]

Yapılan değişiklikler, herhangi bir modern idare gibi Komisyonun da, kendi iç kontrol sistemlerinin faaliyetlerini yerine getirmekte yeterli güven sağladığını gösterme ihtiyacı duymasından kaynaklanmıştır. Bundan dolayı, her seviyedeki yöneticinin, sadece kontrolleri uyguladıklarını değil, bu kontrollerin riskleri dikkate aldığını ve amaçlandığı gibi çalıştığını gösterebilmesi gerekmiştir. Bu da, iç kontrol çerçevesindeki odak noktasının değişmesi anlamına gelmektedir. Ayrıca, yedi yıllık uygulama sürecinden elde edilen deneyimler ışığında standartların tekrar rasyonalize edilmesi ve tüm çalışanlar tarafından tam olarak anlaşıldıklarından ve uygulanabilir olduklarından da emin olunması gerekmiştir.[300]

Söz konusu tebliğe göre iç kontrol çerçevesindeki ve standartlarındaki değişikliklerle ulaşılmak istenen amaçlar:[301]

- İç kontrol yaklaşımını tüm çalışanların anlayacağı şekilde basitleştirmek ve zorunlu temel gerekliliklere uygunluk raporunu kolaylaştırmak,
- Standartları, "Etkili Yönetim İçin İç Kontrol Standartları" diye yeniden adlandırarak[302] daha geniş bir çalışan grubunun dikkatini çekmek ve iç kontrol ortamının kalitesini artırmak,

---

[299] AB'nin SEC (2007)1341 sayılı Tebliği
[300] AB'nin SEC (2007)1341 sayılı Tebliği, 2007:4
[301] AB'nin SEC (2007)1341 sayılı Tebliği, 2007:5
[302] Standartlar, 2000 yılında çıkarılan tebliğde (European Comission, 2000), "Komisyonun Hizmetlerinde İç Kontrol Standartları (Standards for Internal Kontrol Within the Commission's Services)" olarak adlandırılmıştır.

- Bazı kontrol standartlarının zamanla öneminin değişebileceğini kabul ederek yöneticilere standartları önceliklendirme esnekliğini sağlamak,
- İç kontrol sisteminin bütün olarak etkinliğinin ölçülebilmesi için opsiyonel bir iç kontrol etkinlik rehberi sunmak ve kontrol kaynaklarının daha etkin kullanılmasını sağlamak,

olarak belirlenmiştir.

Standartlar; misyon ve değerler, insan kaynakları, planlama ve risk yönetim süreci, operasyonlar ve kontrol faaliyetleri, bilgi ve mali raporlama, değerlendirme ve denetim adlarıyla altı temel başlık altında gruplandırılmıştır. Yeni çerçevede risk yönetimi güçlendirilmiş ve temel risk yönetim ilkelerinin bütün kontrol standartlarına uygulanması öngörülmüştür. Karmaşıklığa sebep olan mükerrer standartlar rasyonelleştirilerek sayıları 24'ten 16'ya düşürülmüştür.[303]

Misyon ve Değerler

- *Misyon*: Genel müdürlüğün var oluş nedeni net bir şekilde tanımlanmalı ve genel müdürlüğün müşterilerinin perspektifinden öz bir misyon belirlenmelidir.
- *Davranış kuralları ve organizasyonun değer yargıları*: Yöneticiler ve çalışanlar ahlak kurallarından ve organizasyonun değer yargılarından haberdar olmalı, bunları paylaşmalı ve kendi davranışları ve karar verme süreçleriyle de desteklemelidir.

İnsan Kaynakları

- *Personel dağılımı ve hareket kabiliyeti*: Personelin işe alımı ve bölümlere dağıtılması, genel müdürlüğün amaçlarına ve önceliklerine göre yapılmalıdır. Yöneticiler, personelin yer değişikliğini devamlılığı sağlamak ve yenilenmek arasındaki doğru dengeyi tutturmak için desteklemeli ve planlamalıdır.
- *Personel değerlendirmesi ve gelişme*: Personel performansı, genel müdürlüğün amaçlarına uygun olarak belirlenen kişisel yıllık amaçlara göre

[303] AB'nin SEC (2007)1341 sayılı Tebliği, 2007:12-13 (Appendix-1)

değerlendirilir. Amaçlara ulaşılması için gerekli becerileri geliştirmek amacıyla uygun tedbirler alınır.

Planlama ve Risk Yönetim Süreci

- *Amaçlar ve performans göstergeleri*: Genel müdürlüğün amaçları açıkça tanımlanmalı ve gerekli olduğunda güncellenmelidir. Amaçlar, başarıların izlenmesini sağlayacak şekilde formüle edilmelidir. Kilit performans göstergeleri, yönetimin değerlendirme yapmasına ve amaçlara ilişkin gelişmeleri raporlamasına yardımcı olacak şekilde oluşturulmalıdır.
- *Risk yönetimi süreci*: Uygulanabilir politikalara ve koşullara göre tasarlanmış bir risk yönetim süreci, yıllık faaliyet planına entegre edilmelidir.

Operasyonlar ve Kontrol Faaliyetleri

- *Organizasyon yapısı*: Genel müdürlüklerin organizasyon yapısı yetkinin dengeli dağılımı sağlanarak etkin karar almayı destekleyecek şekilde olmalıdır. Genel müdürlüğün riske maruz kalabilecek hassas fonksiyonları, kontrollerle ve personelin hareketliliğiyle yönetilmelidir. Ayrıca, yeterli bilgi teknolojisi yönetişimi sağlanmalıdır.
- *Süreçler ve prosedürler*: Faaliyetlerin uygulanmasında ve kontrolünde kullanılan süreçler ve prosedürler, uygun bir şekilde belgelenmeli ve uygulanabilecek koşullar sağlanmalıdır. Söz konusu süreç ve prosedürlerde, görevler ayrılığını sağlayacak ve kontrol süreçlerine önem verilmediğinde veya politika ve prosedürlerden sapmalar meydana geldiğinde bunları izleyecek ve bildirecek düzenlemeler yapılmalıdır.
- *Yönetim gözetimi*: Bir yandan gerekli şartları sağlarken diğer yandan faaliyetlerin uygulamasının verimli ve etkin bir şekilde yürütüldüğünden emin olmak için yönetim gözetimi sağlanmalıdır.
- *İşlerin sürekliliği*: Genel aksaklıkların meydana geldiği durumlarda işlerin devam edeceğine dair güvence sağlayacak yeterli önlemler alınmalıdır. Meydana gelen aksaklığın sebebi ne olursa olsun Komisyonun işlerini

aksatmadan yürütebilmesini temin etmek için iş sürekliliği planları hazırlanmalıdır.

- *Belge yönetimi*: Genel müdürlüğün belge yönetiminin güvenli, etkin (istenildiği zaman gerekli bilgiye ulaşılmasını sağlayacak şekilde) ve mevcut yasal mevzuata aykırı olmadığını temin edecek uygun süreçler ve prosedürler olmalıdır.

Bilgi ve Mali Raporlama

- *Bilgi ve iletişim*: İç kontrolün tanımında yer alan iç iletişim, yönetim ve personelin sorumluluklarını verimli ve etkili bir şekilde yerine getirmesini sağlar. Uygun olan alanlarda, genel müdürlük dış iletişim stratejisinin etkin, tutarlı ve Komisyonun kilit politika mesajlarıyla uyumlu olmasını sağlamalıdır. Genel müdürlük tarafından kullanılan veya yönetilen bilgi teknolojilerinin gizliliği ve doğruluğu tehditlere karşı korunmalıdır.
- *Muhasebe ve mali raporlama*: Organizasyonun yıllık hesaplarını ve mali raporlarını hazırlarken kullanılan muhasebe bilgilerinin ve ilgili diğer bilgilerin doğru, tam ve zamanlı olduğunu garanti altına alacak uygun prosedürler ve politikalar kullanılmalıdır.

Değerlendirme ve Denetim

- *Faaliyetlerin değerlendirilmesi*: Harcama programlarının, mevzuatı ve harcama olmayan faaliyetlerin değerlendirilmesi için sonuçları, etkileri ve ihtiyaçları, bu faaliyetlerle ulaşılmak ve sağlanmak istenen amaçlara göre değerlendirilmelidir.
- *İç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi*: Yönetim, genel müdürlüğün kilit iç kontrol sistemlerinin etkinliğini en az yılda bir defa değerlendirmelidir.
- *İç denetim kapasitesi*: Genel müdürlük, bağımsız, amaçların gerçekleşmesine güvence sağlayacak ve genel müdürlüğün faaliyetlerini iyileştirmek ve bunlara katkı sağlamak üzere danışmalık hizmeti verecek bir iç denetim kapasitesine sahip olmalıdır.

4.2.3.2. Üye ve Aday Ülkelerin İç Kontrole İlişkin Yükümlülükleri

Kontrol kavramına yaklaşım açısından kuzey ve güney Avrupa ülkeleri arasında farklılık bulunmaktadır. Fransa, İtalya, İspanya gibi kara Avrupası ülkelerinde idare dışından merkezi birimlerce (Maliye Bakanlığı, Sayıştay) ön mali kontrol yapılmaktadır. Kuzey Avrupa ülkelerinde ise çoğunlukla harcama sonrasında kontrol idare içinde yapılmaktadır. Bu ülkelerde ön mali kontrol faaliyeti oldukça zayıf tutulmaktadır.

AB bütçesinin uygulanmasında, ön kontrol fonksiyonunu merkezi işlem olmaktan çıkararak yönetimin sorumluluğunda genel müdürlüklere veren yeni bir Mali Tüzük[304] 01 Ocak 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe konulmuştur. AB üyesi ülkeler, ulusal bütçe kontrolüne ilişkin kendileri düzenleme yapabilmektedir. AB'nin kamu mali iç kontrol ve dış denetime ilişkin özel bir yasal düzenlemesi bulunmamaktadır.[305] AB, kamu mali iç kontrol alanında uluslar arası model olarak INTOSAI'nin Kamu Sektöründe İç kontrol Rehberini ve Avrupa Komisyonunun "Avrupada İç Kontrol Üzerine İç Denetim Enstitüsü Görüş Bildirisini" esas almaktadır. [306]

Ancak, AB fonlarının yönetimi ve kontrolü sırasında aday ülkeler, özel AB düzenlemelerine tabidir. AB kurumları, aday ülkelerin, uluslar arası standartlar ve AB'deki en iyi uygulamalar ışığında kamu mali iç kontrol ve dış denetim sistemleri alanlarında reform yapmasını öngörmektedir.[307]

Avrupa Birliği müzakere konularından mali kontrole[308] ilişkin olarak aday ülkelerle yapılacak müzakerelerde, bazı temel şartların sağlanması gerekmektedir. Mali kontrol konusunda müzakerelerin açılabilmesi için; kamu gelir ve giderlerini bütünüyle kapsayan kamu iç mali kontrol ilkelerinde yeterli düzeyde ilerleme sağlanması, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının yeterli derecede güvence altına alınması, yeterli düzeyde ön mali kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç

---

[304] (EC, Euratom) No 1605/2002
[305] SIGMA, 2004(a): 9
[306] ECIIA, 2000
[307] PFIC, 2006:17
[308] Chapter 28 – Financial Control, Türkiye içim hazırlanan müzakere çerçeve belgesine göre 32 – Mali Kontrol

denetim hizmetleri ve merkezi düzeyde kontrol ve denetim metodolojisinin varlığı aranmaktadır.[309]

Müzakerelerin kapatılabilmesi için, kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin birincil ve ikincil mevzuatın kabul edilmesi, tatmin edici ön mali kontrol mekanizmaları geliştirilmesi, harcama birimlerinde iç denetim hizmetlerinin sağlanması ve merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurulması ile ilgililerin eğitime tabi tutulması şartlarının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İzlemeye alınacak temel konular ise, birincil ve ikincil mevzuatın uygulamaya konulması, ön mali kontrol mekanizmaları, iç denetim hizmetleri ve merkezi uyumlaştırma birimlerinin çalışmaya başlaması, kontrol ve denetim rehberlerinin tamamlanması, katılım öncesi yardımlar için genişletilmiş merkezi olmayan uygulama sisteminin kabul edilmesi olarak sıralanabilir.[310]

4.3. Kamu İşletmelerinde İç Kontrol

Uluslar arası tanımlamaya[311] göre kamu işletmesi, sermayesinin yüzde 50'den fazlası merkezi yönetime veya yerel idarelere ait olan veya sermaye payı yüzde 50'nin altında olmasına karşın yönetim kontrolü kamunun elinde olan işletmelerdir. Birçok OECD ülkesinde kamunun sahip olduğu şirketler halen milli gelirin, iş gücünün ve borsanın önemli bir kısmını oluşturmaktadır.[312] Kamu işletmelerinin iyi yönetilmesi, ülkenin ekonomik etkinliği ve rekabet gücünde yaratacağı olumlu katkılardan dolayı oldukça önemlidir. Dünyada, kamu işletmelerine ilişkin özel bir iç kontrol uygulaması bulunmamakla birlikte, genellikle özel sektör şirketleriyle aynı kurumsal düzenlemelere tabi oldukları görülmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde incelendiği üzere, kurumsal yönetişim anlayışının işletmelerde yerleştirmeye çalıştığı hesap verme sorumluluğu, şeffaflık ve performans değerlendirmesi ancak etkin işleyen iç kontrol sistemlerinin varlığıyla güvence altına alınabilir. Dolayısıyla, kurumsal yönetişimin iyileştirilmesi yönünde yapılan çalışmalar, aynı zamanda işletmelerdeki iç kontrol sistemlerinin de

---

[309] SIGMA, 2004(a)
[310] Arcagök ve Erüz, 2006:148
[311] EC 2006/111/ AB Komisyonu Şeffaflık Direktifi ile Avrupa KİT Merkezi (CEEP) tanımlaması.
[312] OECD, 2005

iyileştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu çerçevede, kamu işletmelerine yönelik kurumsal yönetişim çalışmaları, iç kontrol sistemiyle çakışan denetim, yönetim kurulunun sorumluluğu, hesap verebilirlik, şeffaflık ve risk yönetimi yönlerinden kamu işletmelerine ilişkin iç kontrol bilgilerini de içermektedir.

Kamu işletmelerinde kurumsal yönetişimi iyileştirmek için şeffaflık ve hesap verebilirliğin geliştirilmesi esastır. Şeffaflık, ilgili tarafların ulaşabileceği bilgilerin miktarını, kapsamını, niteliğini, doğruluğunu ve zamanlılığını ifade etmektedir.[313] Dolayısıyla, şeffaflık, işletmelerin performanslarının değerlendirilmesini kolaylaştıran ve hesap verebilirliklerini sağlayan bir araçtır.[314]

Kamu işletmelerinin hesap verebilirliği, özel sektör şirketleriyle karşılaştırıldığında aşağıda sayılan kamu işletmelerine özgü yapısal ve işlevsel özelliklerden dolayı daha zordur.[315]

- Kamu işletmeleri, yöneticileri, yönetim kurullarını, denetçileri, işletmeler üzerinde sahiplik yetkisini yürüten kurumları, devleti, meclisi ve kamuoyunu içeren oldukça karmaşık bir hesap verebilirlik zincirine sahiptir.
- Hesap verebilirlik, açıkça tanımlanmış olan amaçlarla performansın kıyaslanmasını gerektirir. Dolayısıyla, her seviye için açıkça tanımlanmış amaçlar belirlenmelidir. Ancak, kamu işletmelerinin hem politik hem de ticari amaçları olduğu için kurumsal amaçlarının açıkça belirlenmesi özel sektörden daha zordur.
- Kamu işletmeleri genellikle hem özel sektör hem de kamu sektörü için oluşturulan standartlara konu oldukları için daha fazla kontrol altındadır.

Kamu işletmeleri için sayılan söz konusu farklılıklar dikkate alınarak OECD tarafından 2005 yılında "OECD Kamu İşletmelerinde Kurumsal Yönetişim Rehberi" yayımlanmıştır. Söz konusu rehber, 2004 yılında yayımlanan "OECD Kurumsal Yönetişim İlkeleri" adlı çalışmayı tamamlayıcı nitelikte olup, aynı altı ilke başlığı altında kamu işletmelerinde kurumsal yönetişimi ele almıştır:[316]

---

[313] OECD, 2008:3
[314] OECD, 2008:5
[315] OECD, 2008:6-9
[316] OECD, 2004; OECD, 2005

1. Kamu işletmeleri için etkin hukuki ve düzenleyici çerçevenin sağlanması
2. Devletin sahiplik politikası
3. Hissedarlara adil davranılması
4. Paydaşlarla ilişkiler
5. Şeffaflık ve açıklama
6. Kamu işletmelerinin yönetim kurullarının sorumlulukları

İç kontrol sistemi açısından beşinci ve altıncı ilkeler önem taşıdığı için bu ilkeler, ayrıntılı olarak incelenecektir.

Rehberde[317] kamu işletmelerinin OECD Kurumsal Yönetişim İlkelerine uygun yüksek şeffaflık standartlarına sahip olması gerektiği ifade edilmektedir. Rehberde yer alan kamu işletmelerinde şeffaflığı sağlamak üzere uyulması gereken prensipler[318] aşağıda sayılmaktadır:

- Kamu işletmeleri üzerinde koordinasyon ya da sahiplik hakkını kullanan birim, tüm işletmeleri kapsayacak şekilde tutarlı bir raporlama sistemi geliştirmeli ve bu konuda toplulaştırılmış bilgileri içeren bir raporu yıllık olarak yayımlamalıdır.
- Kamu işletmeleri etkili iç denetim yöntemleri geliştirmeli ve doğrudan yönetim kuruluna ve denetim komitesine veya eşdeğer bir yönetim organına raporlayan bir iç denetim birimi kurulmalıdır.
- Kamu işletmeleri, özellikle de büyük olanlar, her yıl uluslar arası standartlara uygun olarak bağımsız dış denetime tabi tutulmalıdır. Devletin kamu işletmeleri üzerinde özel kontrolleri olması bağımsız dış denetimin yerine geçmemelidir.
- Kamu işletmeleri, hisseleri borsada işlem gören şirketlerle aynı yüksek nitelikte muhasebe ve denetim standartlarına tabi olmalıdır. Büyük ya da hisseleri borsada işlem gören işletmeler, finansal ve finansal olmayan

[317] OECD, 2005:41
[318] OECD, 2005:41-44

kurumsal bilgilerini kamuoyuna, uluslar arası kabul görmüş standartlara uygun olarak açıklamalıdır.

Ayrıca, OECD Kurumsal Yönetişim İlkelerinde belirtilen tüm konularda kamu işletmelerinin kamuoyunu bilgilendirmeleri istenmiştir. Uluslar arası rekabete açık endüstrilerde faaliyet gösteren dolayısıyla politik, operasyonel ve kur değişim riskleriyle karşılaşma ihtimalleri yüksek olan kamu işletmeleri başta olmak üzere, işletmelere riskleri tanımlamalarını, yönetmelerini, kontrol etmelerini ve raporlamalarını sağlamaya yönelik risk yönetim sistemi kurmaları[319] tavsiye edilmiştir. Bununla birlikte, rehberde kamu işletmelerinin devlet işletmesi olmalarından dolayı, özellikle şirket amaçlarının yerine getirilip getirilmediğine ve önemli risk faktörleri ve bu risklerin yönetimine karşı alınacak önlemlere yönelik açıklama yapması gerektiği ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere, yönetişim ilkeleri, işletmelere ciddi açıklama sorumlulukları yüklemektedir. Dolayısıyla, kamu işletmeleri, kendilerinden açıklama yapmaları beklenen sorumluluklarını yerine getirebilmelerini garanti altına almak için etkin işleyen iç kontrol sistemlerine sahip olmalıdır.

İç denetime ilişkin olarak rehberde IIA tarafından yapılan tanım esas alınmış ve iç denetçilerin etkin ve kapsamlı açıklama süreçleri ile geniş çapta ve uygun iç kontrollere yönelik güvence vermesi açısından iç denetimin önemine vurgu yapılmıştır. Ayrıca, iç denetçilerin bağımsızlıklarının sağlanmasına yönelik alınması gereken tedbirlere de yer verilmiştir. Çeşitli ülkelerdeki kamu işletme denetim raporları incelendiği zaman denetçilerin kuruluşlara en azından mali alana ilişkin iç kontrol mekanizmalarını geliştirmeleri yönünde tavsiyelerde bulunduğu gözlemlenmiştir.

Kamu işletmelerinin yönetim kurullarının, işletme yönetimine stratejik konularda yol gösterme ve izleme işlevlerini yerine getirebilmelerini sağlamak üzere gerekli yetkiye, uzmanlığa ve objektifliğe sahip olmaları gerektiği altıncı ilkede belirtilmiştir. Söz konusu ilkeye göre, yönetim kurulları dürüstlük içerisinde hareket etmeli ve eylemlerine ilişkin hesap verebilir olmalıdır.[320] Yönetim kurullarının

[319] OECD, 2005:45
[320] OECD, 2005:47

sorumlulukları arasında etkin işleyen bir iç kontrol sistemine sahip olmaları sayılmamakta ancak yönetim kurulları işletme performansından sorumlu tutulmaktadır. Ayrıca, yönetim kurullarının bir denetim komitesine sahip olmaları da şiddetle tavsiye edilmektedir.

Sonuç olarak, literatürde kamu işletmelerine yönelik özel bir iç kontrol modeli tanımlanmamış olmakla birlikte halka arz yöntemiyle bir kısmı özelleştirilmiş olan kamu işletmeleri hali hazırda özel sektöre yönelik düzenlemelere tabiyken diğer işletmeler dünyada genel kabul görmüş COSO, INTOSAI veya Turnbull gibi iç kontrol modellerini hesap verebilirliklerini sağlamak ve kamuoyuna açıklama yapma sorumluluklarını yerine getirmek için kullanabilirler. Bu çerçevede, kamu işletmelerinde kurumsal yönetişimin iyileştirilmesi yönündeki çalışmalar yukarıda açıklandığı üzere işletmelerde etkin işleyen iç kontrol uygulamalarının varlığını da zorunlu kılmaktadır.

5. TÜRKİYE'DE İÇ KONTROL UYGULAMALARI

Türkiye'de iç kontrol, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla birlikte gündeme oturmuştur. 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce kurumsal yönetişim alanındaki çalışmalar kapsamında hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ve aracılık faaliyeti yürüten şirketler ile Basel uygulamaları kapsamında bankacılık sektörüne yönelik iç kontrol alanında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu bölümde, aracılık faaliyeti yürüten şirketlere yönelik düzenlemeler ayrıntılı bir şekilde incelenecek ancak düzenlemelerin büyük paralellik arz etmesi sebebiyle bankacılık sistemi ayrıca ele alınmayacaktır. Konunun incelenmesi sırasında gerekli yerlerde bankacılık sistemindeki düzenlemelere de atıf yapılacaktır. Diğer taraftan, çok uluslu şirketlerde iç kontrol alanında ciddi çalışmalar yürütüldüğü ve dünyadaki uygulamalara paralel olarak iç kontrol sistemlerinde gelişmeye ve iyileştirmeye gidildiği gözlemlenmiştir. Çok uluslu şirketlerin iç kontrol alanında yapmış oldukları bazı düzenlemelere hisse senetleri borsada işlem gören şirketler incelenirken yer verilecektir. Türk kamu sektöründe iç kontrol 5018 sayılı Kanun kapsamında incelenecektir.

5.1. Özel Sektörde İç Kontrole İlişkin Uygulamalar

5.1.1. Hisse Senetleri Borsada İşlem Gören Şirketlerde İç Kontrol

Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında (İMKB) işlem gören şirketlerin, faaliyetlerini uluslar arası standartlarda sürdürebilmelerine ve böylece daha etkin ve şeffaf bir yönetim anlayışıyla uluslar arası finans kaynaklarından daha rahat ve ucuz maliyetle faydalanabilmelerine yönelik bir yönetim anlayışı getirmeyi hedefleyen Kurumsal Yönetim İlkeleri[321], SPK tarafından 4 Temmuz 2003 tarihinde onaylanarak kamuoyuna duyurulmuştur.

Kurumsal Yönetim İlkelerinin "Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık" başlıklı ikinci bölümünde yıllık faaliyet raporunda yer alması gereken asgari konular içinde iç kontrol sistemine,

[321] SPK, 2005(a)

- İç kontrol sistemi ile bu sistemin sağlıklı olarak işleyip işlemediğine ilişkin yönetim kurulu beyanı,
- Bağımsız denetim kuruluşunun şirketin iç kontrol sistemi ile ilgili görüşü

maddeleri kapsamında yer verilmiştir.[322]

İlkeler, "Yönetim Kurulu" başlıklı dördüncü bölümde, iç kontrol sistemine ilişkin yönetim kurulu ve denetim komitesinin sorumluluklarını şu maddelerle ortaya koymuştur:[323]

- Yönetim kurulu, başta pay sahipleri olmak üzere şirketin menfaat sahiplerini etkileyebilecek olan risklerin etkilerini en aza indirebilecek bir risk yönetimi ve iç kontrol mekanizması oluşturur ve bunun sağlıklı olarak işlemesi için gerekli önlemleri alır.
- Denetimden sorumlu komite, şirketin muhasebe sisteminin, finansal bilgilerin kamuya açıklanmasının, bağımsız denetimin ve şirketin iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları bu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.
- Şirket muhasebesi, iç kontrol sistemi ve bağımsız denetimle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması ile şirket çalışanlarının bu konulardaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde incelenmesi denetimden sorumlu komite tarafından yerine getirilir.

Kurumsal yönetişim ve iç kontrol bütüncül bir süreç olduğu için Kurumsal Yönetim İlkeleri, hem sağlam bir iç kontrol ortamının oluşturulmasına hem de iç kontrol sisteminin diğer bileşenlerine yönelik ilkeler içermektedir.

İlkelerin yayımlanmasının ardından, Kurumsal Yönetim İlkelerinden şirketlerin haberdar olmalarını sağlamak ve kurumsal yönetimin neresinde olduklarını anlamak amacıyla SPK tarafından, hisse senetleri İMKB'de işlem gören

---

[322] SPK, 2005(a): 2. Bölüm: Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık
[323] SPK, 2005(a): 4. Bölüm: Yönetim Kurulu

şirketlere yönelik olarak Kurumsal Yönetim Uygulama Anketi[324] yapılmıştır. Hisse senetleri İMKB'de işlem gören 303 şirkete 26 Temmuz 2004 tarihinde e-mail aracılığıyla anketler gönderilmiş ve ankete 249 şirket cevap vermiştir. Bu cevapların 248'i (yüzde 81,8) değerlendirmelerde kullanılmıştır. İMKB-30 endeksine dahil şirketlerin ise 26'sı (yüzde 86,6) anketi doldurarak SPK'ya iletmiştir.

Ankette iç kontrol sistemine yönelik sorulara verilen cevapların sonuçlarına göre, şirketlerin yüzde 52'si yönetim kurulu tarafından oluşturulan risk yönetim ve iç kontrol mekanizmasına sahiptir. Bu oran, İMKB-30 şirketlerinde yüzde 69'a çıkmaktadır. Türkiye'de iç kontrol uygulamalarının son yıllarda gündeme geldiği göz önüne alındığında bu oranın oldukça yüksek olduğu düşünülmektedir.

Şirketlerin yüzde 27,3'ünün, faaliyet raporunda iç kontrol sistemi ve bu sistemin sağlıklı bir şekilde işleyip işlemediğine dair yönetim kurulu beyanına yer verdikleri, yüzde 11'inin kısmen, geri kalan yüzde 61,7'sinin ise hiç yer vermediği görülmektedir. Söz konusu oranlar İMKB-30 şirketlerinde sırasıyla yaklaşık yüzde12, yüzde 69 ve yüzde 19'dur.

Şirketlerin sadece yüzde 31'i faaliyet raporlarında Kurumsal Yönetim İlkelerine uyup uymadıkları konusunda bilgi vermekte ve bu oran İMKB-30 şirketleri için yüzde 42'ye çıkmaktadır. Kurumsal yönetim alanında yapılan somut çalışmaların dünyadaki gelişmelerle paralel yürütülmeye başlandığı ve şirketlerin bu konuda SPK tarafından bilgilendirildiği göz önüne alındığında şirketlerin iç kontrol sistemine ilişkin bilgi verme oranının kurumsal yönetim ilkelerine uyulup uyulmadığına ilişkin bilgi verme oranlarıyla oldukça yakın olması, iç kontrolle kurumsal yönetişim arasındaki karşılıklı etkileşimin gücünü açıkça ortaya koyan bir sonuçtur.

Şirketlerin yüzde 36,7'sinde bağımsız denetim kuruluşu şirketin iç kontrol sistemine ilişkin görüş verirken yüzde 8,2'si kısmen görüş vermekte ve yüzde 55,1'i ise hiç görüş beyan etmemektedir. Söz konusu oranlar İMKB-30 şirketlerinde sırasıyla yaklaşık yüzde 19, yüzde 77 ve yüzde dörttür. Sonuçlardan anlaşıldığı

[324] SPK, 2004

üzere, IMKB-30 şirketlerinde iç kontrol bilinci daha yaygın olmakla birlikte iç kontrole ilişkin daha çok kısmen beyanda bulunulmakta ve görüş bildirilmektedir.

Kurumsal Yönetim İlkelerinin, yukarıda açıklandığı üzere, iç kontrol sistemine ilişkin bazı ilkeleri de içermesi sebebiyle anket çalışmasının iç kontrol ortamına ilişkin sonuçlarının[325] incelenmesinin, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin iç kontrolün neresinde olduklarını anlamak adına faydalı olacağı düşünülmektedir.

- Şirketlerin yüzde 56'sı çalışanlarının şirket yönetimine katılmasını destekleyici mekanizmalara sahip olduğunu belirtmiştir. Bu kriter dikkate alındığında İMKB 30 endeksi kapsamındaki şirketler (yüzde 57) ile diğer şirketler arasında bir farklılık olmadığı görülmektedir.
- Çalışanların bilgi, beceri ve görgülerini artırmalarına yönelik eğitim planları ve politikaları oluşturma konusuna, yüzde 82 gibi bir oranla, şirketlerin neredeyse tamamının büyük önem verdiği görülmektedir. İMKB 30 endeksi kapsamındaki şirketlerde bu oran yüzde 100'e çıkmaktadır.
- Şirketlerin yüzde 76'sında personel alımına ve terfi mekanizmasına ilişkin yazılı olarak belirlenmiş kriterler bulunduğu anlaşılmıştır. Ayrıca, bu oranın İMKB 30 endeksine dahil olan şirketler için yüzde 96'ya çıktığı görülmektedir.
- Katılımcı bir yönetim anlayışının oluşturulmasına yönelik olarak çalışanlara finansal olanaklar, ücret, eğitim, sağlık vb. konularda bilgilendirme toplantıları yapılması uygulamasının şirketlerin yaklaşık dörtte üçü (yüzde 75) tarafından benimsendiği görülmektedir.
- Genel olarak (yüzde 77) şirket çalışanlarının görev tanımları ve dağılımı ile performans ve ödüllendirme kriterleri belirlenmiş ve çalışanlara duyurulmuştur.
- Şirketlerin yalnızca yüzde 50'sinin yönetim kurulu tarafından kamuya açıklanmış bir misyona/vizyona sahip olduğu anlaşılmıştır. Bu oran İMKB-30

[325] SPK, 2004: Kurumsal Yönetim Uygulama Anketi

endeksine dahil olan şirketlerde yüzde 69'a kadar çıkmaktadır. Ancak, bu oranın yine de düşük kaldığı düşünülmektedir.

- Şirketlerin yüzde 87'sinde yönetim kurulu, yöneticiler tarafından oluşturulan stratejik hedefleri onaylamaktadır. Bu oran İMKB-30 endeksine dahil olan şirketlerde yüzde 96'ya çıkmaktadır.
- Yönetim kurulları, şirket hedeflerine ulaşma derecesini genellikle ayda bir ya da üç ayda bir gözden geçirmektedir.
- Tüm şirketlerin yüzde 77'sinin, İMKB-30 şirketlerinin yüzde 85'inin şirketi önemli ölçüde etkileyen gelişmelerden yönetim kurulu üyelerini zamanında ve doğru biçimde bilgilendirilmesini sağlayacak mekanizmaya sahip olduğu anlaşılmıştır.
- Şirket ve çalışanları için etik kurallar oluşturan şirketlerin oranı tüm şirketlerde yüzde 56, İMKB-30 şirketlerinde yüzde 65'tir. Ancak bu kuralları açıklayan şirketlerin oranı tüm şirketlerde yüzde 11'de, İMKB-30 şirketlerinde ise yüzde 19'da kalmıştır.
- Şirketlerin büyük çoğunluğu yönetim kuruluna sağlanacak mali hakların tespitinde performansa göre ödüllendirme uygulamamaktadır (İMKB-tüm yüzde 96, İMKB-30 yüzde 92).

Yukarıdaki sonuçlar, iç kontrol ortamına ilişkin misyon vizyon belirleme, yönetim felsefesi ve şekli, etik değerler ve davranış kuralları, insan kaynakları yönetimi ve politikaları, performans değerlendirmesi ve ödüllendirme gibi standartlar kapsamında değerlendirildiğinde hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin iç kontrole ilişkin olarak kendilerini geliştirmeleri gereken alanların etik değerler, misyon ve vizyon belirleme ile performans değerlendirmesi olduğu görülmektedir.

SPK, 10.12.2004 tarih ve 48/1588 sayılı Kararı ile hisse senetleri İMKB'de işlem gören şirketlerin 2005 yılında yayınlanacak 2004 yılına ilişkin faaliyet raporlarından başlamak üzere faaliyet raporlarında ve varsa internet sitelerinde şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyumu konusundaki beyanları ile ilkeler karşısındaki durumlarının görülebilmesi için açıklanacak asgari unsurları belirleyen Kurumsal Yönetim Uyum Raporuna (KYUR) yer vermeleri gerektiğine karar

vermiştir. KYUR gereğince İMKB şirketleri, kurumsal yönetim ilkeleri uyum beyanı ve dört ana başlık (pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri, yönetim kurulu) altında 27 maddede kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları karşısındaki durumlarını raporlamaktadırlar. Raporun yönetim kurulu bölümü altında yer alan "Risk Yönetimi ve İç Kontrol Mekanizması" başlıklı 20. maddesinde, şirketlerden, yönetim kurulunca bir risk yönetim ve iç kontrol mekanizması oluşturulup oluşturulmadığını ve oluşturulmuşsa sistemin işleyişi hakkında bilgi, oluşturulmamışsa gerekçesini açıklamaları istenmiştir.[326] IMKB şirketleri (276 adet şirket) tarafından hazırlanan 2005 yılı KYUR'ları[327] incelendiğinde şirketlerin iç kontrol alanında gelişmeler kaydettiği görülmektedir. Şirketlerin yüzde 77'si (212 adet) şirket risk yönetim ve iç kontrol mekanizması oluşturduğunu beyan etmiş bunlardan yüzde 46'sı (128 adet) sistemin yöntemlerini ve araçlarını da açıklamıştır.

2006 yılında İMKB-50 endeksinde yer alan banka ve aracı kurum dışındaki şirketlerde (toplam 35 şirkete anket formu gönderilmiş, 23 şirket ankete cevap vermiştir) iç kontrol yapısının tespitine yönelik yürütülen anket çalışması sonuçlarına[328] göre ankete cevap veren şirketlerin yüzde 60,9'u şirket politikalarına uygun davranmamayı önleyecek bir iç kontrol mekanizması geliştirmiştir. Şirketlerin yüzde 4,3'ü kısmen bir kontrol mekanizması geliştirdiğini söylerken, yüzde 21,7'si iç kontrol mekanizmasına sahip olmadığını ifade etmiştir. İç kontrol sistemi geliştirmeyen şirketlerin yüzde 60'ı süre sıkıntısından dolayı sistemi geliştiremediklerini ifade ederken yüzde 40'ı geliştirme sürecinin devam ettiğini belirtmiştir. Şirketler tarafından en çok kullanılan kontrol aracının yüzde 54'lük payla bütçe kontrol raporları olduğu ortaya çıkmıştır, ikinci sırada yüzde 23'lük payla onay ve denetim mekanizmaları yer almaktadır.

İç kontrole ilişkin yapılan çalışmalardan örnek vermenin faydalı olacağı düşüncesiyle Türkiye'de faaliyet gösteren ve iç kontrol alanında çalışmalar yapan çok uluslu bir şirket olan Unilever'in iş ilkelerine ilişkin iç kontrol uygulama örneğine burada yer verilecektir. Unilever Türkiye, SOX uygulayan bir şirket olmasından dolayı, dördüncü bölümde anlatıldığı üzere, oldukça detaylı

[326] www.spk.gov.tr
[327] SPK, 2005(b)
[328] Keskin, 2006:132

düzenlemelere tabidir. Şirket, 2004 ve 2005 yıllarında hazırlık çalışmalarını yürüterek 2006 yılında SOX uygulamaya geçmiştir. Şirketin iç kontrol sisteminin dokümantasyonu yapılarak her yıl söz konusu belgeler gözden geçirilmekte ve test edilmektedir:[329]

- IT genel kontrolleri:

7 temel iş süreci, 20 iş akışı, 26 ana kontrol

- Finansal işlem kontrolleri:

9 temel iş süreci, 120 iş akışı, 350 risk ve 425 kontrol, 140 ana kontrol

- Yönetim seviyesi kontrolleri:

6 temel iş süreci, 40 risk, 60 ana kontrol

Şirket, iş ilkeleri süreci ve iş ilkeleri uygulamalarının en önemli yönetim seviyesi süreçlerinden biri olduğunu kabul etmiş ve bu ilkelerin çok önemli olduğu izlenimini doğuran beyanlardan oluşmuş bir derleme olmadığına ve günlük faaliyetlerin yürütülmesi sırasında mutlaka uygulanması gerektiğine özellikle vurgu yapmıştır.

Şirkette global iş ilkelerinin yaşatılması uygulamaları, iki başkan yardımcısı (biri finans diğeri insan kaynaklarından sorumlu) ile birer hukuk direktörü ve iç kontrol müdüründen oluşan bir iş ilkeleri komitesi tarafından yürütülmektedir. İş ilkeleri yaşatma uygulamaları olarak adlandırılan çalışmalar aslında üst yönetimin iç kontrole karşı olumlu yaklaşımını ve tutumunu sergileyen, katılımcı uygulamaları içermektedir. Tablo 5.1.'de Unilever uygulamaları kapsamında başkanlar tarafından çalışanlara iletilen iş ilkeleri yer almaktadır.

[329] Karaca, 2007:13

Tablo 5. 1. Örnek İş İlkeleri

Sevgili Arkadaşlar

Unilever İş İlkeleri

2004 yılı Nisan ayından itibaren, NAMET bölgesi dahilinde arayabileceğiniz yeni bir İş İlkeleri Hattı telefon numarası devreye girecektir. Bu hattı arayarak, İş İlkelerimize aykırı olması muhtemel durumlar ile ilgili kaygılarınızı bildirebileceksiniz. Arayabileceğiniz numaralar şunlardır:

Telefon:+44 20 7932 4567
Faks :+44 20 7970 2234
E-mail: cr24@control-risks.com

Geçen yıldan anımsayacağınız üzere, Unilever, İş İlkelerini tüm çalışanlarına yeniden iletmişti. İş İlkelerimiz, her Unilever çalışanının önemli etik konulara nasıl yaklaşması gerektiği ile ilgili açık ve net tarifler ve yönlendirici bilgiler içermektedir. Ele alınan konular arasında birbirimize nasıl davranacağımız, ayrımcılık, işyerinde şiddet, tüketici ve müşteriler ile genel anlamda nasıl iş yaptığımız, rüşvet, çevre ve benzer konular yer almaktadır.

İş İlkeleri ile ilgili çalışmaların bir parçası olarak, Unilever, olası aykırılıkların raporlanması ile ilgili bir süreç belirlemiştir. Tüm çalışanlar, İş İlkelerinin ihlal edildiğini düşündükleri takdirde endişelerini dile getirmeleri hususunda cesaretlendirilmektedir. Tüm işlerimizde, söz konusu süreci başlatmak için konuyu doğrudan doğruya amirinize ya da HR Direktörü'ne iletmelisiniz. Konuyu gündeme getiren kişinin adının gizli kalacağından emin olabilirsiniz.

Bu sürece yardımcı olması açısından, NAMET dahilinde Unilever'in anonim bir Telefon Hattı hizmeti sunduğunu bildirmekten memnuniyet duymaktayız. Arayan kişilerin adlarını açıklamamaları gerektiği hususunda bilgilendirilmiş harici bir acenta tarafından yürütülen bu hizmet, haftanın 7 günü, günde 24 saat açık olup tüm Avrupa ve Doğu dillerinde - İngilizce, Fransızca, Türkçe, Klasik Arapça, İbranice, vb. - telefonlara cevap verebilmektedir. Ancak bazı dillerde, yardımcı olacak bir çevirmene ulaşabilmek için telefona cevap veren kişi arayan kişiyi yaklaşık iki dakika bekletiyor olabilir. Bu süre içinde bir çevirmen ile temasa geçilecektir.

Unilever takımının bir parçası olarak, hepimiz İş İlkelerimizi desteklemekle yükümlüyüz. Faaliyette olduğumuz her yerde işyeri standartlarımızı ve dürüstlüğümüzü koruyarak Unilever'in, her gün doğru şekilde iş yapmasına yardımcı olduğunuz için hepinize teşekkür ederiz.

En içten dileklerimizle,

Rachid M. Rachid	İzzet KARACA
Başkan NAMET	Yönetim Kurulu Üyesi, Unilever Türkiye

Kaynak: Karaca, 2007:24

Unilever tarafından belirlenmiş olan şirketin etik değerleri ve davranış kuralları (iş prensipleri) ise Tablo 5.2.'de yer almaktadır.

Tablo 5. 2. Örnek İş Prensipleri

- Tedarikçilerden gelen Formula 1 davetini izah ederek reddetme
- Yılbaşı öncesi hediye gönderilmemesi için yazı yazılması
- Hediyeleri (özellikle belli bir limitin üstünü) reddetme
- Şirket müteahhitlerini şahsi işlerde kullanmama
- Akrabaların işe alınmasında eşit şans tanıma
- Ele geçen rakip satın alma fiyatlarına bakmama, firma yöneticilerine bilgiyi iade etme
- Uçakta yanda rakip şirkette çalışan bir yönetici gizli doküman okuyorsa uyarma
- Akrabamız rakipte çalışıyorsa haber verme

Kaynak: Karaca, 2007:26

Şirket, iş prensiplerini yalnızca iç paydaşlarına duyurmakla kalmayıp ilkeleri yenilendikçe dış paydaşlarıyla da yazılı olarak paylaşmaya devam etmektedir. Bu bağlamda iş ortaklarına yönetim kurulu başkanının imzasıyla gönderilen mektubun bir örneği Tablo 5.3.'te görülmektedir.

Tablo 5. 3. Dış Paydaşlarla İş İlkelerinin Paylaşılması

Değerli İş Ortağımız,

Unilever Şirketlerinin faaliyetlerine egemen olan temel "İş İlkelerimizi", yeni hali ile, tüm diğer iş ortaklarımızla olduğu gibi ekte sunduğumuz kitapçık ile sizinle paylaşmak istedik.

Şirketlerimizin uzun vadeli başarısı için vazgeçilmez nitelikte olan söz konusu ilkeler tüm Unilever çalışanları için uyulması zorunlu nitelikte kuralların temelini oluşturmakta olup, siz değerli iş ortağımızla ilişkilerimizde de bizler için ana rehber hüviyetini taşımaktadır.

Bu bağlamda, bu ilkelerin korunmasında siz değerli iş ortağımızın bizlere tam destek vereceğine güveniyoruz.

Bu vesile işlerinizde başarılar dilerim.

Saygılarımla,

İzzet Karaca
Unilever Türkiye
Yönetim Kurulu Başkanı

Kaynak: Karaca, 2007:27

5.1.2. Aracı Kurumlara Yönelik Düzenlemeler

28.07.1981 tarih ve 2499 sayılı "Sermaye Piyasası Kanunda" iç kontrol hakkında açık bir hüküm bulunmamakla birlikte söz konusu Kanunun 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla değişik 34. maddesinde aracı kuruluşların aracılık faaliyetlerine ilişkin esasların Kurulca düzenleneceği ifade edilerek belirli konularda Kurula düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. SPK tarafından 07.09.2000 tarih ve 24163 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Aracılık Faaliyetleri ve Aracı Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ" (Seri: V, No:46), "Genel Şartlar" başlıklı 9. maddesinin (e) bendinde aracı kuruluşların faaliyete geçebilmesi için gerekli koşullar arasında "… tercih edilen faaliyet konularına uygun hizmet birimlerinin kurulmuş, bu birimler için yeterli personel kadrosunun oluşturulmuş, faaliyet konularına ilişkin sağlıklı bir yönetim, muhasebe kayıt, bilgi ve belge sistemi ile düzenli iş akışı ve haberleşmeyi sağlayacak yeterli bir organizasyonun kurulmuş, Tebliğ'in 32'nci maddesindeki esaslara uygun bir iç kontrol ve denetim siteminin kurulmuş, personelin buna uygun görev tanımları ile yetki ve sorumluluklarının belirlenmiş olması" sayılmıştır.[330] Ancak, 14.7.2003 tarihli ve 25168 sayılı Resmi Gazetede Seri: V, No: 68 sayılı "Aracı Kurumlarda İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ" ile Seri: V, No:46 sayılı Tebliğin birçok maddesiyle birlikte 32. maddesi de yürürlükten kaldırılmış ve Seri: V, No:46 sayılı Tebliğde yer alan iç kontrole ilişkin düzenlemeler, Seri: V, No: 68 sayılı Tebliğde ayrıntılı bir şekilde yeniden düzenlenmiştir.

Seri: V, No: 68 sayılı Tebliğ iç kontrol sistemini, "Aracı kurumun merkez dışı örgütleri dahil tüm iş ve işlemlerinin yönetim stratejisi ve politikalarına uygun

[330] Seri: V, No:46 Tebliğin 9. maddesinin Seri: V, No: 99 sayılı Tebliğ ile değişik (e) fıkrası "Tercih edilen faaliyet konularına uygun hizmet birimlerinin kurulmuş, bu birimler için yeterli personel kadrosunun oluşturulmuş, faaliyet konularına uygun sağlıklı bir yönetim, Kurul'ca yapılan düzenlemelere uygun muhasebe kayıt, bilgi ve belge sistemi ile düzenli iş akışı ve haberleşmeyi sağlayacak yeterli bir organizasyonun kurulmuş, teknik donanımın sağlanmış, Kurul düzenlemelerine uygun bir iç kontrol ve denetim sisteminin kurulmuş, personelin buna uygun görev tanımları ile yetki ve sorumluluklarının belirlenmiş ve kurum uhdesinde bulunacak nakit ve kıymetli evrak ile diğer bütün varlıkların asgari yangın ve hırsızlık rizikolarına karşı sigorta ettirilerek bu konuda gerekli diğer güvenlik önlemlerinin alınmış olması gerekir. Taşınma imkansızlıkları ya da genişleyememe gibi sorunların ortaya çıkması halinde, aracı kurumlar müşterilerine doğrudan hizmet verilen birimler dışındaki birimlerini, işletme bütünlüğünü bozmayacak şekilde merkez binası ile aynı mahalde olmak ve bir taneden fazla olmamak kaydıyla ve Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği'ne bilgi vermek suretiyle ek hizmet binasına taşıyabilirler." ifadesine yer vermektedir.

olarak düzenli, verimli ve etkin bir şekilde mevcut mevzuat ve kurallar çerçevesinde yürütülmesi, hesap ve kayıt düzeninin bütünlüğünün ve güvenilirliğinin, veri sistemindeki bilgilerin zamanında ve doğru bir şekilde elde edilebilirliğinin sağlanması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve tespiti amacıyla aracı kurumda uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm esas ve usuller" olarak tanımlamıştır. Tanımdan anlaşıldığı üzere, iç kontrol sisteminin yalnızca mevzuata uygunluk ve mali kontrollere odaklanması öngörülmüştür.

Tebliğin "Tanımlar" başlıklı üçüncü maddesinde iç kontrolle ilgili diğer tanımlar şöyledir:

- *İç denetim sistemi:* İç kontrol sistemi ile teftiş sisteminden oluşan bütünleştirilmiş süreç.
- *Teftiş sistemi:* Aracı kurumun günlük faaliyetlerinden bağımsız, yönetimin ihtiyaçları ve aracı kurumun yapısına göre mevzuat ve aracı kurum politikalarına uygunluk denetimleri şeklinde müfettişlerce gerçekleştirilen, iç kontrol sisteminin işleyişi başta olmak üzere aracı kurumların tüm faaliyetlerini ve birimlerini kapsayan ve bu alanlara ilişkin değerlendirme yapılmasını sağlayan, değerlendirmelerde kullanılan kanıt ve bulguların raporlama, izleme ve inceleme sonucunda elde edildiği sistematik denetim süreci.
- *İç denetim birimi*: İç kontrol elemanları ile müfettişler.
- *Müfettiş*: Aracı kurumun faaliyetlerinin sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili mevzuat hükümleri yanında, aracı kurum esas sözleşmesi ve iç kontrole yönelik yazılı prosedürler çerçevesinde yürütülmesinin kontrol ve denetiminden sorumlu personel.
- *İç kontrol birimi:* Aracı kurumun iç kontrol sistemini tasarlayan, yürüten ve eşgüdümünü sağlayan yapılanma.
- *İç kontrol elemanı*: Aracı kurum faaliyetlerine yönelik olarak sürekli izleme, inceleme ve kontrol yapmak üzere aracı kurum yönetimi tarafından münhasıran görevlendirilmiş müfettiş dışındaki aracı kurum personeli.

İç kontrole ilişkin kurumda ayrı bir birim olması, iç denetim sisteminin iç kontrol ve teftişten oluşan bütünleşik bir süreç olarak tanımlanması, BDDK tarafından 08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik"le benzer bir yapılanmanın öngörüldüğünü göstermektedir.

Söz konusu Tebliğ, "İç Kontrol Sistemi" başlıklı beşinci maddesiyle iç kontrole ilişkin tüm politika ve prosedürlerin yazılı hale dönüştürülmesini zorunlu tutarak aracı kurumların iç kontrol alanında kurumsallaşmasını teşvik etmiştir. Bu maddede, her seviyedeki çalışanın iç kontrol sisteminin yürütülmesinde belli görevler taşıdığına ve iç kontrol faaliyetlerinin tespit edilen risklerin izlenmesini sağlayacak şekilde günlük faaliyetlerin ayrılmaz birer parçası olarak düzenlenip izleneceğine dair iç kontrol sisteminin temel ilkelerine de yer verilmiştir. Tebliğ, etkin bir iç kontrolün sağlanması için tüm personelin kendi görevlerini yazılı prosedürlere uygun olarak yerine getirme yükümlülükleri ile meslek ilkeleriyle bağdaşmayan uygulamalar ve kurum politikalarına aykırı veya yasal olmayan faaliyetler gibi hususları üst düzey yönetime aktarmaları için görev ve yetkilerinin yazılı olarak tanımlanmasını ve ilgili personele bildirilmesini esas almıştır. Ayrıca, prosedürlerin her düzeyde personelin etkin bir şekilde iç kontrol sistemine iştirakini sağlayacak şekilde oluşturulması gerektiği de ifade edilmiştir.

İç kontrol sistemine ilişkin oldukça ayrıntılı düzenlemeler içeren söz konusu Tebliğ, kendisine bağlı icracı birimleri bulunmayan bir yönetim kurulu üyesinin "İç Kontrolden Sorumlu Yönetim Kurulu Üyesi" olarak belirlenmesini öngörmektedir. İç kontrolden sorumlu yönetim kurulu üyesinin sorumlulukları Tebliğin sekizinci maddesinde şu şekilde sayılmıştır:

- Aracı kurum iç kontrol sisteminin düzenlemelere, meslek kurallarına ve yazılı prosedürlere uygun çalışması, doğabilecek risklerin tespiti ve yönetilmesine ilişkin çalışmalar yapar ve yönetim kurulunu bilgilendirir.
- SPK düzenlemeleri ve aracı kurum politikaları çerçevesinde kabul edilebilir risk düzeylerini belirler, öngörülebilir risklere karşı iç denetim birimi tarafından hazırlanan iç kontrol programını onaylar. İç kontrol politikaları ile

prosedürlerinin hazırlanmasından ve yönetim kurulunun onayına sunulmasından sorumludur.

- İç kontrol hedeflerinin uygunluğu, kontrol sonuçlarının izlenebilirliği, kontrol faaliyetinin bağımsız ve nesnel olarak sürdürülmesi ve güvenilirliği konularından sorumludur.

Tebliğde, iç kontrol sisteminin en temel kontrol faaliyeti olan görevler ayrılığına ilişkin ayrıca bir düzenleme bulunmaktadır. "İşlevsel Görev Ayrılığı ve Sorumlulukların Tesisi" başlıklı söz konusu düzenlemeyle aracı kurum faaliyetlerinin;

- Kredilendirme sürecinde; talep sahibinin kredi değerliliğinin tespitine yönelik gerekli belgelerin temini, söz konusu belgelerin yeterliliğinin ve talep sahibinin kredi değerliliğinin incelenerek onaylanması ve müşterinin takibine yönelik faaliyetlerin gerçekleştirilmesi,
- Ödemelere ilişkin işlemlerde; ödemenin onaylanması ile fiili olarak gerçekleştirilmesi,
- Menkul kıymet alım-satım işlemlerinde; işlemin fiilen gerçekleştirilmesi ile kaydedilmesi,
- Menkul kıymet fiziki teslimlerinde; işlemin onaylanması ile fiili olarak gerçekleştirilmesi,

işlevleri için tanınan yetki ve sorumlulukların birbirinden ayrılması ve aynı kişilerde toplanmaması öngörülmüştür.

Ayrıca, iç denetim biriminin aracı kurumlar için risk yaratabilecek işlevleri tespit etmesi ve bu işlevleri çapraz kontrollere imkan verecek şekilde farklı personelin sorumluluğuna vermesi de hüküm altına alınmıştır.

İç kontrol prosedürlerinin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için iş akış prosedürlerinin belirlenmesi büyük önem arz etmektedir. Tebliğ, aracı kurumların bu amaca yönelik olarak müşteri hesaplarının açılışı, şirket içi nakit virman işlemleri, risklerin tanımlanması, risklerle ilgili limit ve standartların belirlenmesi, personel politikası gibi hususlarda yazılı prosedürler oluşturmasını zorunlu tutmuş ve söz

konusu iş akış prosedürlerinin sahip olması gereken asgari hususları ayrı bir maddeyle düzenlemiştir.

Aracı kurumların verdikleri hizmet standart nitelikte olduğu için SPK aracı kurumlara ilişkin çerçeve bir tebliğ yayımlamaktansa oldukça ayrıntılı düzenlemeler öngörmüştür. Söz konusu Tebliğ, aracı kurumlar için oldukça maliyetli uygulamalar içermektedir. Uluslar arası iç kontrol literatüründe, şirketlerde ayrı bir iç kontrol biriminin kurulması ya da iç kontrol personeli çalışmasına dair bir yaklaşım benimsenmemiş olup, tüm çalışanların farkındalığının yükseltilmesi yoluyla şirkette etkin bir iç kontrol ortamının oluşturulması ve yönetim kurulunun sorumluluğunda ve iç denetim biriminin gözetim ve değerlendirmesi altında sistemin sürdürülmesi esas alınmıştır. Ancak, Seri: V, No: 68 sayılı Tebliğ ve BDDK tarafından yayımlanmış olan Yönetmelik kapsamında ayrı birer iç kontrol ve iç denetim birimlerinin kurulması ayrıca teftiş birimine yer verilmesi yönündeki uygulamalar, şirketler için oldukça yüksek maliyetlidir. Bu çalışmanın ilk bölümünde ayrıntılı bir şekilde anlatıldığı üzere, iç kontrol ne kadar etkin olursa olsun hiçbir zaman riskin önlenmesinde tam güvence sağlayamaz, ancak makul güvence sunabilir. Dolayısıyla, iç kontrol sisteminin istenmeyen bir durumu ortadan kaldırmasıyla elde edilecek faydanın o riski ortadan kaldırmak için katlanılan maliyetten yüksek olması esastır.

5.2. Türk Kamu Sektöründe İç Kontrol

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları kapsamında hazırlanan "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu"nda yer alan öneriler Türk kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yeniden düzenlenmesine yönelik çalışmaların miladı olarak kabul edilmektedir. Söz konusu Raporda[331],

- Orta vadeli harcama sistemine geçilmesi,
- Mali disiplinin sağlanması,
- Stratejik önceliklere göre kaynak tahsisi,
- Meclisin bütçe üzerindeki etkinliğinin artırılması,

[331] DPT, 2000

- Denetimin etkinliğinin artırılması ve performans denetimine geçilmesi,
- Kamuoyunun kamu harcamaları hakkında bilgilendirilmesi

için kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması önerilmiştir.

Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı çalışmaları kapsamında düzenlenen "Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyonunda"[332] da benzer öneriler dile getirilmiş, kamu mali yönetiminde ortaya konulan reformların uygulama ayağının güçlendirilmesi için ortaya konulması gereken strateji ve politikaların altı çizilmiştir.

Diğer taraftan, AB Müzakerelerinin "Mali Kontrol" faslının açılması, kapanması ve izlenmesi için, mali yönetim ve kontrol sistemini de kapsamak üzere, kaynakların elde edilmesi ve kullanımında yönetim sorumluluğunun sağlanması, sistem ve performans denetimi yapabilecek, fonksiyonel bağımsızlığı olan iç denetim fonksiyonu ve mali yönetim ve kontrol ile iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma fonksiyonunun mevcut olması gibi kriterler belirlenmiştir. Söz konusu kriterler sadece ülkemiz mali kaynaklarının kullanımıyla ilgili olmayıp, gelecekte AB tarafından sağlanacak fonların kullanımı açısından da gerekli kontrol ve denetim ortamını tanımlamaktadır. AB Müktesebatının "Fasıl 32: Mali Kontrol" bölümü kapsamında Türk kamu iç mali kontrol sisteminin güçlendirilmesi ve uluslar arası denetim ve kontrol standartları ile AB uygulamalarına uyumlu hale getirilmesi yönündeki yasal ve idari düzenlemelere referans oluşturan ilk kamu iç mali kontrol politika belgesi 18.03.2002 tarihinde AB Komisyonuna gönderilmiştir. Yeni politika belgesine ilişkin hazırlık süreci ise halen devam etmekte olup, 2008 Yılı Programı politika öncelikleri ve tedbirleri[333] altında söz konusu belgenin 2008 yılı Haziran ayı sonuna kadar yürürlüğe gireceği ifade edilmektedir.

Sonuç olarak, kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yeniden yapılandırılarak;

- Bütçenin kapsamının genişletilmesi ve Meclisin bütçe üzerindeki denetiminin artırılması,

---

[332] DPT, 2006
[333] DPT, 2007 (2008 Yılı Programı 3. Bölüm Öncelik:4, Tedbir:4.2)

- Harcamacı kuruluşların bütçenin hazırlanması ve uygulanması süreçlerindeki ve hesap verme sorumluluğu bağlamındaki yönetsel rollerinin ve yükümlülüklerinin netleştirilmesi ve artırılması,
- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeyle birlikte orta vadeli harcama sistemine geçilmesi,
- Yeni bütçe kod yapısı, mali istatistikler, tahakkuk bazlı muhasebe sistemi ve raporlama yoluyla şeffaflığın sağlanması,
- İç denetim sistemi kurularak performans denetiminin sisteme dahil edilmesi,
- Kamu iç kontrol sisteminin oluşturulması,
- Sayıştayın denetim alanının genişletilmesi,
- Mali yönetim ve kontrol alanında kamu idarelerinin görev, yetki ve sorumluluklarının artırılması,

amaçlanarak[334] 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu çıkarılmıştır. Türk kamu sistemindeki mevcut kontrol ortamının temel hukuksal çerçevesi, Anayasa ve 5018 sayılı Kanunla belirlenmiştir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Türkiye Büyük Millet Meclisinde (TBMM) 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarihli 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı Kanunla 5018 sayılı Kanunda geçen bazı ifadelerde teknik düzeltmeler yapılarak Kanunun uygulanabilirlik kapasitesi artırılmış iç kontrol sistemi yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirilmiş, harcamaların gerçekleştirilmesinde işlem süreçlerinin hızlandırılması ve etkinliğin artırılması için mali kontrol yetkilisi sistemden çıkarılarak (Mülga 59. madde), ön mali kontrol fonksiyonunun mali hizmetler biriminde ve harcama birimlerinde gerçekleştirilmesi sağlanmış ve bu çerçevede mali hizmetler biriminin görev, yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca, harcamacı birimlerde sistemin uygulanması için gerekli olan ve iyi işleyen bir yapının oluşturulması ve geçmişte bu görevleri yürüten Maliye Bakanlığı birimlerinin kaldırılarak idarelerin bünyesinde strateji geliştirme birimlerinin

[334] Maliye Bakanlığı, 2004:57-72

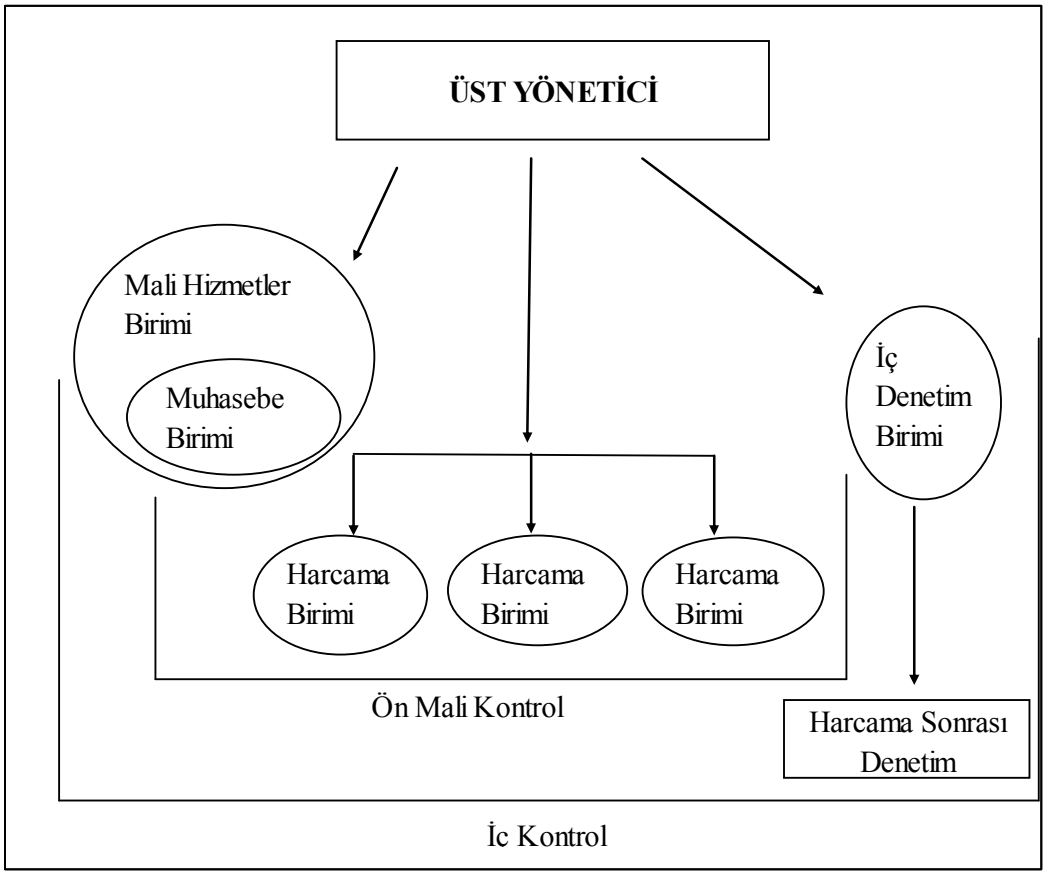
kurulması ve teşkilat yapılarında gerekli değişikliklerin yapılmasına dair bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu Kanun 2003 yılı içerisinde kabul edilmiş olsa da kamu yönetimine ilişkin bütün hükümleriyle tam olarak 2006 yılı içerisinde yürürlüğe girmiştir.

5.2.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Kontrol

İç kontrol sistemi ve yönetim prosedürleri esasında yeni bir uygulama olmayıp çalışmanın birinci bölümünde anlatıldığı üzere çeşitli ülkelerde farklı şekillerde uygulanmaktadır. Günümüzde iç kontrol sistemlerinin uygulanma özelliği, geçmişte var olan farklı ve dağınık uygulamaların sistematik bir yaklaşımla standart hale getirilmesidir. Ülkemizde iç kontrol yöntem ve prosedürlerini standart hale getirmeye yönelik ilk adım yukarıda da değinildiği üzere, 5018 sayılı Kanunla atılmıştır. 5018 sayılı Kanunun beşinci kısmında iç kontrol sistemi 55. ve 67. maddeler arasında düzenlenmiştir. Dünyadaki iyi uygulama örneklerinden COSO ve INTOSAI Modelleri ile AB düzenlemeleri dikkate alınarak hazırlanan söz konusu kısımda, iç kontrolün tanımı, amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri hüküm altına alınmıştır. 5018 sayılı Kanunla kamu idarelerinde oluşturulan yeni mali yönetim ve kontrol yapısı Şekil 5.1.'de gösterilmiştir.

Kanunun 55. maddesi iç kontrolü, idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü olarak tanımlamaktadır. Söz konusu hüküm, mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemleri belirleme görevini Maliye Bakanlığına vermiştir.

Şekil 5. 1. Mali Yönetim ve İç Kontrol Yapısı



Kaynak: Arcagök ve Erüz, 2006:13

İç kontrolün amacı başlıklı 56. maddede iç kontrolün amaçları şöyle sıralanmıştır:

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılmasını ve israfını önlemek ile kayıplara karşı korunmasını

sağlamak.

Kontrolün yapısı ve işleyişinin düzenlendiği 57. maddede "Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur." hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hükümden, Kanunun 55. maddesinde yer alan geniş kapsamlı iç kontrol anlayışından daha çok ön mali kontrole odaklı bir yaklaşım benimsendiği anlaşılmaktadır.

57. maddenin ikinci fıkrasında, "Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır." denilmektedir. Bu fıkrada belirtilen hususlar, iç kontrol standartlarından kamu mali yönetiminde iç kontrol sisteminin kurulabilmesi için gerekli olan altyapıyı hazırlamaya yönelik olan kontrol ortamına yönelik standartlar olup büyük önem arz etmektedir.

Kanunun 58. maddesinde ön mali kontrolün, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden meydana geldiği ve sürecin mali karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluştuğu hüküm altına alınmıştır. Böylece, uygunluk denetiminin işlemler gerçekleşmeden ve belirli aşamalarda yapılması sağlanarak sadece ödeme sırasında yapılan uygunluk kontrollerinin sakıncalarının ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

Kamu idarelerinde mali hizmetler birimi tarafından yürütülecek görevler Kanunun 60. maddesinde sayılmaktadır. Mali hizmetler birimine, iç kontrole ilişkin olarak sistemin kurulması, standartlarının uygulanması ve geliştirilmesi konularında çalışmalar yapma görevi verilmiştir. Mali hizmetler biriminin çalışma usul ve esaslarının, idarelerin teşkilat yapısı dikkate alınarak ve stratejik planlama, bütçe ve

performans programı, muhasebe-kesin hesap ve raporlama ile iç kontrol fonksiyonlarının ayrı alt birimler tarafından yürütülebilmesini sağlayacak şekilde hazırlanacak bir yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu ifadeden, kamu idarelerinde iç kontrol fonksiyonlarının ayrı bir birim tarafından yürütülmesinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

Kanunun 61. maddesinde muhasebe hizmeti tanımlanmakta ve muhasebe yetkilisinin muhasebe hizmetine yönelik yetki ve sorumlulukları açıklanmaktadır. Muhasebe yetkilisinin taşıması gereken nitelikler ve atanmasına ilişkin prosedürler Kanunun 62. maddesinde düzenlenmiş olup, muhasebe yetkililerinin eğitimi ve bunlara sertifika verilmesi ile çalışma usul ve esaslarının yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

İç denetim, Kanunun 63. maddesinde, 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 faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca, bu faaliyetlerin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi hüküm altına alınmaktadır. İç denetim tanımının IIA tarafından yapılan modern iç denetim tanımına paralellik arz ettiği görülmektedir. Bu çerçevede, iç denetimin yalnızca geleneksel değerlendirme fonksiyonuna odaklanılmamış olup, gelecek ve risk odaklı bir denetim anlayışı kabul edilmiştir. Modern iç denetim anlayışına uygun olarak iç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerini de yerine getirmesi öngörülerek iç denetime önemli görevler yüklenmektedir. İç denetçinin görevleri başlıklı 64. maddede iç denetçinin görevleri şöyle sayılmıştır:

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

Kanunda, "İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz." ifadesine yer verilerek, iç denetçinin bağımsızlığı açıkça hüküm altına alınmıştır. İç denetçilerin yukarıda sayılan görevlerini uluslar arası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak yerine getirmelerini sağlamak üzere İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından standartlar belirlenmesi öngörülmüştür.

İç denetçinin taşıması gereken nitelikler ve atanmasına ilişkin prosedürler Kanunun 65. maddesinde düzenlenmiştir. Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacakların, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tabi tutulması öngörülmüştür. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususların yönetmelikle düzenlenmesi hüküm altına alınmıştır.

İç denetime ilişkin dikkat çekici bir husus, Kanunun geçici beşinci maddesinin (c), (d) ve (e) bentlerinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükümlerince, 31.12.2005 tarihi itibarıyla Kanunda belirtilen kamu kurum ve kuruluşlarında kontrolör, denetmen, müfettiş gibi görevlerde bulunan personelin iç denetçi olarak atanabilmesine geçici süreyle imkan verilmiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun oluşumu ve Kurulun görevleri ise sırasıyla 66. ve 67. maddelerde açıklanmıştır.

5.2.2. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Sunulan İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

5018 sayılı Kanunun iç kontrole ilişkin hükümlerinin incelenmesi sonucunda Kanunda düzenlenen iç kontrol sistemine ilişkin tespitler ve vurgu yapılması gereken hususlar aşağıdaki başlıklar altında değerlendirilmiştir.

Kavramsal Özün Korunamaması

Kanunda iç kontrolün kapsamına ilişkin bir belirsizlik olduğu ilk etapta göze çarpmaktadır. İç kontrolün tanımının yapıldığı 55. maddede iç kontrol bir yönetim süreci olarak ele alınıp mali, uygunluk, yerindelik ve faaliyet kontrollerinin tamamını kapsayacak şekilde tanımlanmış, arkasından iç kontrolün yapısı ve işleyişinin açıklandığı 57. maddede kamu idarelerinin kontrol sistemleri ön mali kontrol ve iç denetimle sınırlandırılmıştır. Aynı şekilde, 63. maddede iç denetimin faaliyetlerini sayarken "yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği" diyerek geniş anlamda kontrol ifade edilmiş arkasından 64. maddede iç denetçinin görevleri, "mali yönetim ve kontrol süreçlerinin" denetimini yapmakla kısıtlanmıştır. Dolayısıyla Kanunda iç kontrol ve ön mali kontrol ayrımı net bir şekilde ortaya konulamamış ve bu terimler ayrı ayrı tanımlanmakla birlikte sürekli birbirinin yerine kullanılmıştır.

Söz konusu belirsizlik, 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede (3. mükerrer) yayımlanan "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği"nde de ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, söz konusu Yönetmeliğin "İç Kontrolün Temel İlkeleri" başlıklı altıncı maddesinin (f) bendinde " İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi mali yönetim ilkeleri esas alınır." hükmüne yer verilerek aslında iç kontrolün tanımından gelen ilkeler, ön mali kontrol ilkeleri olarak ifade edilmiştir.

Söz konusu kavramsal karmaşanın, 5018 sayılı Kanunun adından kaynaklandığı düşünülmektedir. Kanunun adında açıkça "mali yönetim ve kontrol" denilmektedir. Ancak, Kanun metninde iç kontrolün uluslar arası kabul görmüş modellere uygun olarak geniş anlamda tanımlanması, Kanunun geneline yansıyan bir tutarsızlık yaratmıştır. Diğer taraftan, kamu mali yönetim alanındaki bu reform

süreci, AB müktesebatının "mali kontrol" faslı altında yürütülmekte olduğundan düzenlemelerin mali kontrollere odaklanması doğal bir neticedir. Bununla birlikte söz konusu Kanunla geliştirilen mali hizmetler birimlerine iç kontrole ilişkin görevler verilmiştir. Söz konusu birimler kamu idarelerinde strateji geliştirme daireleri olarak yapılandırılmış olup bu birimlerde çalışan personel çoğunlukla eski Maliye Bakanlığı çalışanlarından oluşmaktadır. Dolayısıyla, bu birimlerde görev alan personel ilgili kurumların işleyişi, gelenekleri ve ifa ettiği fonksiyonlar konusunda bilgi sahibi değildir. Bu nedenle ilgili birimlerin ön mali kontrolün ötesinde bir kontrol faaliyeti gerçekleştirmesi ortaya çıkan fiili durum çerçevesinde zaten olanaksız görünmektedir.

Sonuç olarak, Kanunda iç kontrolün genel kabul görmüş iç kontrol standartları ışığında mali kontrolleri, faaliyetlerin performans ve mevzuata uygunluk kontrollerinin hepsini kapsayacak şekilde geniş anlamda tanımlandığı ancak Kanunun bütününde kavramsal özün korunamadığı anlaşılmaktadır. İç kontrolün yalnızca mali iş ve işlemlere yönelik kontrol mekanizmaları olarak algılanması ve uygulamanın bu yönde yapılması iç kontrolün sağlayacağı fayda ve kazanımları sınırlayacaktır.

Kapsamın Sınırlı Kalması

Kanunun 2. maddesinde gerçekleştirilecek kontrol faaliyetlerine ilişkin kapsam; "merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim" olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte, aynı maddenin 3. fıkrasıyla merkezi yönetim bütçesi içerisinde III sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar, mevcut iç kontrol ortamına ilişkin düzenlemelerden muaf tutulmuştur. Dolayısıyla, 5018 sayılı Kanun, amacını, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini düzeltmek olarak hüküm altına almış olmasına rağmen, kapsamını genel yönetimle sınırlamıştır. Kanunun, kapsamını amacında ifade ettiği üzere tüm kamu yönetimini (merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, mahalli idareler, döner sermayeler, fonlar, sosyal güvenlik kurumları, işsizlik sigortası fonu ve KİT'ler) içerecek şekilde belirlememiş olması Kanunun kendi içerisinde bir çelişki yaratmaktadır.

Girdi Odaklı Kontrollere Yoğunlaşılması

Kontrol alanında iyi uygulama örnekleri olarak nitelendirilen anglo-sakson ve İskandinav ülkelerindeki ana eğilim, iş ve işlem öncesi kontrolden, iş ve işlem sonrası kontrole geçiş ve iç kontrol konusunda güçlü sistemlerin geliştirilmesi yönündedir. Yani, girdi odaklı kontrolden amaç-çıktı odaklı kontrole doğru bir eğilim vardır.

Dünyadaki eğilim bu yöndeyken, 5018 sayılı Kanunla getirilen kontrol ortamı mali alana yönelik kontrollerle sınırlı kalmakta, mali alan dışında ortaya konulacak diğer kontrollerin ne olduğu, nasıl ve ne şekilde uygulanacağı konusunda herhangi bir hüküm içermemektedir.

İç Denetçilerin ve Teftiş Kurullarının Görevler Ayrılığının Netleştirilememesi

5018 sayılı Kanunda yaşanan diğer bir kavram kargaşası da kurum içi muhtelif denetim kavramlarının (iç denetim, teftiş, gözetim, inceleme, soruşturma, iç kontrol) birbirinin yerine kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Kamu yönetimi alanında geçmişten gelen bir teftiş geleneği mevcuttur ve bu yapı hala sürmektedir. Kanunla getirilmek istenen iç denetim sistemi esasında modern denetim sistemleriyle örtüşmektedir. Ancak, Kanunda iç denetim sistemi ile mevcut teftiş sistemi ve teftiş kurulları arasındaki ilişkiler iyi tanımlanamamıştır. Bu alanda kavramsal netliğin olmamasının, uygulamada ciddi zorluklar yaşanması sonucunu doğurması kuvvetle muhtemeldir. Söz konusu zorlukların yaşanmaması açısından mutlaka teftiş ve denetime ilişkin görev ayrılığının yapılması, eğer teftiş faaliyetleri devam edecekse hangi alanlarla sınırlı olduğunun ve iç denetim faaliyetlerinin hangi alanlarda yürütüleceğinin açıkça belirlenmesi gerekmektedir.

İç Denetçilerin Fonksiyonel Bağımsızlığı

AB Komisyonu tanımlar sözlüğünün genel bağımsızlık tanımına göre, organizasyon yapısının iç denetim biriminin doğrudan üst yönetime bağlı olacak şekilde yapılanması, bilgi ve raporları doğrudan üst yönetime sunabilmesi iç denetimin bağımsızlığının sağlanması için gereklidir.[335] Diğer bir genel bağımsızlık göstergesi de, iç denetim biriminin, üst yönetim aksini düşündüğü durumlarda bile,

[335] http://europa.eu/scadplus/leg/en/s27000.htm

risk bulunduğunu değerlendirdiği her alanı denetlemek üzere kendi yıllık programını hazırlamakta özgür olmasıdır. Yine, AB Komisyonu tanımlar sözlüğünün fonksiyonel bağımsızlık tanımına göre, bir iç denetçinin fonksiyonel bağımsızlığından söz edilebilmesi için, denetçinin denetim konularından bağımsız bir mesleki değerlendirmeyi sürdürmesini sağlayacak özel bir statüye (özlük hakları, atama ve görevden alınma usulleri, idari hiyerarşi içindeki konumu vb.) sahip olması gerekmektedir. Ayrıca, fonksiyonel bağımsızlığın sağlanması için, üst yönetim ve iç denetçilerin arasındaki ilişkide birbirlerinin görev alanlarına müdahale etmeyi engelleyen ve iç denetçilerin bağımsızlığını koruyan bir denge olmalıdır. Bu bilgiler ışığında, 5018 sayılı Kanun incelendiği zaman:

- "İç Denetim" başlıklı 63. maddede kamu idarelerinde iç denetçilerin doğrudan üst yönetime bağlı olacağı ve üst yönetime bilgi ve rapor sunacağı zımni olarak anlaşılmakla birlikte açıkça belirtilmemiştir.
- "İç Denetimin Görevleri" başlıklı 64. maddede, kamu idarelerinin yıllık iç denetim programının, üst yöneticilerin önerileri de dikkate alınarak hazırlanacağı ve üst yönetim tarafından onaylanacağı hükme bağlanmıştır. Bu bölümde, üst yöneticinin onayının resmi prosedürleri yerine getirmekten öte yıllık denetim planını reddetme yetkisinin bulunmadığı hususlarına açıklık getirilmelidir.

İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlığını sağlayacak yukarıda açıklanan düzenlemelere Kanunda açıkça yer verilmesi gerekmektedir.

Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonuna İlişkin Sıkıntılar

5018 sayılı Kanun uyarınca, iç kontrole ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi ikili bir yapı altında tasarlanarak mali kontrol süreçlerine ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığına, iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi ise bu Kanunla kurulmuş olan İç Denetim ve Koordinasyon Kuruluna tevdi edilmiştir. 5018 sayılı Kanunda açıklandığı üzere, merkezi uyumlaştırmanın temel fonksiyonu iç kontrol süreçlerine ilişkin yetkinliğin sağlanmasıdır. Bu çerçevede, merkezi uyumlaştırma birimlerinin kamu hiyerarşisinde üst seviyelerde konumlandırılmış olması büyük önem arz etmektedir. Fakat mali kontrol süreçleri

Maliye Bakanlığında konuyla ilgili bir daire başkanlığı tarafından yerine getirilirken iç denetime ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi kamu iç mali kontrol ve dış denetim sürecinde görev alan kurumların üst yöneticilerinden oluşan ve tam zamanlı olmayan bir kurul tarafından yerine getirilmektedir. Bu bağlamda, yeknesak bir yapı kurulamamış, teknik desteği sağlam olan ve kamu hiyerarşisinde üst düzeyde konumlandırılmış fonksiyonel olarak bağımsız bir kurul yapılandırılmasına gidilememiştir.

6. KİT'LERDE MEVCUT İÇ KONTROL YAPISININ TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA VE KİT'LERE YÖNELİK BİR İÇ KONTROL MODELİ ÖNERİSİ

Bu bölümde, çalışmanın uygulama kısmını oluşturan anket çalışması ve değerlendirmesine yer verilecektir. KİT'lerde iç kontrol yapısının tespitine yönelik yapılan ilk araştırma olma özelliği taşıyan çalışmanın amacı, kapsamı, metodolojisi ve değerlendirmesi alt başlıklar halinde incelenecektir. Değerlendirme kapsamında; kuruluşların verdikleri cevaplardan ortaya çıkan önemli sonuçlar iç kontrol açısından irdelenecektir.

Ayrıca, bu bölümde, anket çalışmasının sonuçlarıyla birlikte, KİT'leri özel sektör şirketlerinden ayıran KİT'lere özgü yapısal ve işlevsel farklılıklar irdelenerek KİT'lere özgü uygulanabilir bir iç kontrol modeli oluşturulmuştur.

Ancak, yapılan anket çalışmasına ve iç kontrol model önerisine geçmeden önce Türkiye'deki KİT sistemi ve KİT'leri iç kontrol sürecine taşıyan tarihi gelişmeler kısaca anlatılacak, kuruluşlardaki mevcut denetim sistemi açıklanacak ve KİT'lerin Türkiye ekonomisi içindeki yeri ve önemine değinilecektir.

6.1 KİT'leri İç Kontrol Sistemine Taşıyan Tarihi Süreç ve KİT'lere Genel Bakış

Devletlerin üretim faaliyetlerine doğrudan katılması sonucunda ortaya çıkan kamu iktisadi teşebbüslerinin kuruluş sebepleri politik, sosyal ve ekonomik olabilir[336]. Bu sebepler ülkeden ülkeye değişmekle birlikte KİT'lerin genel olarak ekonomik nedenlerle kurulduğu görülmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde ekonomik nedenlerle kurulan KİT'lerin kuruluş amaçlarını;

- Ekonomiye yön vermek ve özel sektöre öncülük etmek[337],
- Tekelleri devlet eliyle işleterek devlete gelir sağlamak ve haksız rant elde edilmesini önlemek[338] ,

[336] Atasoy, 1993:27
[337] Ayanoğlu, 1991:38
[338] Kilci, 1994:5

- Özel sektörün değerlendiremediği yeni üretim yöntemlerini almak ve uygulamak[339],
- Refah optimizasyonu sağlayabilmek[340],

şeklinde özetlemek mümkündür.

Ülkemiz açısından değerlendirildiğinde; 17 Şubat - 4 Mart 1923 tarihleri arasında toplanan İzmir İktisat Kongresi'nde; kalkınmanın sağlanmasında özel teşebbüsün itici güç olması ve Devletin özel girişimciliği desteklemesi ve teşvik etmesi olarak özetlenebilecek olan karma ekonomi modeli ağırlıklı görüş olarak benimsenmiştir.[341] Milli ekonominin yeni oluştuğu bu dönemde, liberal ekonomik sistemin hakim olduğu görülmektedir. Ekonomik kalkınmada temel unsur olarak özel sektörün güçlendirilmesi amacıyla 1924 yılında İş Bankası, 1926 yılında Emlak ve Eytam Bankası kurulmuş, 1927 yılında da Teşvik-i Sanayii Kanunu çıkarılmıştır. Ancak, özel teşebbüsün yeterli sermaye birikimine sahip olmaması, alt yapı sorunları, yetişmiş insan gücünün yetersizliği gibi nedenler bu görüşe dayalı olarak uygulanan ekonomik politikalardan arzulanan olumlu sonuçların alınmasını engellemiştir. KİT'lere ilişkin ilk hukuki yapı çalışmalarının 1925 yılında, Osmanlı İmparatorluğundan devralınan dağınık devlet fabrikalarının finanse edilerek modernizasyonunu sağlamak amacıyla kurulan "Türkiye Sanayii ve Maadin Bankası"yla başladığı söylenebilir.[342] Dünyayı sarsan 1929 ekonomik buhranının sınırlı da olsa ülkeyi etkilemesi, o zamana kadar özel sektöre ve liberal ekonomiye duyulan güveni sarsmış ve planlı bir devletçiliğe dayanan yeni bir ekonomik modelin uygulanmasının ülke kalkınmasına daha yararlı olacağı düşüncesinin yerleşmesini sağlamıştır. Bu yeni modelin esasını, Devletin planlama ve kuracağı iktisadi teşebbüsler aracılığıyla ekonomide daha aktif rol oynaması şeklinde özetlemek mümkündür. Sanayi ve Maadin Bankasının kapatılarak 1932 yılında Devlet Sanayi Ofisi ve Türkiye Sanayi Kredi Bankasının kurulması bu döneme denk gelmektedir. 03.07.1932 tarih ve 2058 sayılı Kanunla kurulan Devlet Sanayi Ofisi, kamu

[339] Boratov ve Turkcan, 1993:256
[340] Bös, 1986:27
[341] Aktan, 1987:38
[342] Sağlam, 1981:135

girişimciliği yönünde ülkemizde atılan ilk planlı ve organize adımdır.[343] Ayrıca, devletin sınai girişim alanında rolünü genişletmek yönünde atılan önemli bir adımdır.[344] Kısa bir süre sonra bu iki kuruluşun mevcut yapıları içerisinde faaliyette bulunmalarının, milli sanayinin gelişmesine katkıda bulunmaktan çok özel sektörü caydırıcı etkisi olduğu gerekçesiyle 03.06.1933 tarih ve 2262 sayılı Kanunla kurulan Sümerbanka devredilmiştir.

Türkiye'de KİT'lerin kuruluş nedenleri ortaya konulurken, uzun süren bir savaşın sonucunda yeni kurulan Devletin iç ve dış güvenlik sorunları ve ayrıca, savaşın getirdiği olumsuzlukların biran önce giderilme zorunluluğu da dikkate alınmalıdır. Bu husus, Sümerbankın kuruluşuna ilişkin, 03.06.1933 tarih ve 2262 sayılı Kanunun gerekçesinde yer alan "Milli ihtiyaç ve menfaatlerimizin mübrem kıldığı sanayi şubelerinin bir an önce tahakkuk ettirilmesi ve iktisadi istihsalat ve emniyetimizle memleketimizin umumi muvazenesini koruyacak olan bu sanayileşme hareketine hız verilmesi için bütün milli kuvvet ve menba unsurlarından en çok istifade etmek lazım geldiği..." şeklindeki ifadelerde açık biçimde görülmektedir. Sümerbank bir kalkınma holdingi olarak düşünülmüş ve 1933 yılında hazırlanan Birinci Beş Yıllık Sanayi Planının yürütülmesi görevini üstlenmiştir.[345]

Birinci Beş Yıllık Sanayi Planında yer alan işler, kimya, toprak (seramik, cam, çimento), demir, kağıt ve selüloz, kükürt, süngercilik, pamuk mensucat ve kendir sektörleri altında toplanmıştır.[346] Sümerbankın kuruluşunu takiben 1935 yılında, Maden Tetkik ve Arama Enstitüsünce bulunan işletmeye elverişli madenlerin işlenmesini sağlamak ve Elektrik İşleri Etüt İdaresince geliştirilecek projelere göre enerji üretimi ve dağıtımını yapmak üzere Etibank kurulmuştur.

Sümerbank ve Etibank temel sanayi, maden ve enerji işletmelerinin kurulmasında, modern işletmecilik tekniklerinin uygulanmasında, sınaî insan gücünün yetiştirilmesinde, iştirakler kurarak şirketleşmenin geliştirilmesinde çok önemli görevler üstlenmiş olup, bunlar tarafından kurulan birçok işletme, daha sonra kurulan bazı KİT'lerin çekirdeğini oluşturmuştur.

---

[343] Apak, 1952:39
[344] Ergin, 1977:37
[345] Afetinan, 1972:14-18
[346] Afetinan, 1972:15-18

Bu dönemde, Sümerbank ve Etibank dışında yeni düzenlemelerle bazı yeni kamu teşebbüsleri de oluşturulmuştur.

KİT'lerin ekonomideki artan önemi, bu kuruluşların örgüt, yönetim ve denetim açısından genel bir düzenlemeye tabi tutulmaları gereğini ortaya çıkarmıştır. 17.06.1938 tarihinde 3460 sayılı, "Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun" çıkarılarak, o tarihte sermayesinin tamamı Devlete ait teşekküllerden Sümerbank, Etibank, T.C. Ziraat Bankası, Denizbank ve Devlet Ziraat İşletmeleri Kurumu bu Kanuna tabi tutulmuştur. Bunun yanı sıra sermayesinin en az yarısı iktisadi devlet teşekküllerine ait olan şirketlerin bilânçolarının tanzimi ile murakabeleri de anılan Kanuna tabi kılınmıştır.

3460 sayılı Kanunla kurulan sistemin tepesinde, anonim şirketlerdeki genel kurul yapılanmasına benzer olarak, İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) Umumi Heyeti adıyla, Sayıştay, Danıştay başkanları ile çok sayıda parlamenterin ve bankaların yönetim kurulu başkan ve genel müdürlerinin katıldığı sayısı 50'yi aşan bir kurul öngörülmüştür. Bu kurulun görevi, İDT'lerin bilânço ve kar/zarar hesaplarını onaylamak ve genel politikayı saptamak olarak belirlenmiştir. Anonim şirketlerdeki genel kuruldan farklı olarak İDT Umumi Heyetinin kendisine bağlı İDT'lerin yönetim kurulu üye ve genel müdürlerini seçme yetkisinin bulunmamasıdır. Bu yöneticilerin Hükümet tarafından belirleniyor olması kurulun etkin görev yapmasını etkileyen en önemli nedendir.[347] 1938 yılında modern işletme denetimi henüz ülkemizde yerleşmemiş olmasına rağmen yasa koyucu, İDT'lerin ekonomik, idari ve teknik yönden denetiminde uzmanlaşmış özel bir organ kurulmasını öngörmüştür. Türk Ticaret Kanununa göre, murakıplarca yapılan işletme denetiminin bugün bile iyi işlemediği, bilimsel çevrelerce ileri sürüldüğüne göre, yasa koyucunun o yıllarda bunu öngörerek özel bir denetim organı teşkil etmesi gerçek anlamda bir ileri görüşün ifadesidir. Başbakanlık Yüksek Murakabe Heyeti, işletme denetiminin temel ilkelerinden olan; işletmeler üzerinde devre sonu denetim yapmayı, işletmelerin günlük işlemlerine karışmamayı ve karar serbestîlerini korumayı benimsemiştir.

[347] Sağlam, 1981:136

3460 sayılı Kanunla, İDT'lerin işleyişini düzenleyen en yüksek karar organı olarak İdare Meclisi (Yönetim Kurulu) düzenlenmiştir. İdare Meclisi, yürütme organı olan Genel Müdürlükten ayrı olarak düşünülmüş ve İdare Meclisi Başkanı ile Genel Müdürün aynı kişi olmasının sakınca doğuracağı kanaatine varılmıştır. Genel Müdürlük ise, finansman, yatırım, fiyat gibi stratejik kararların verildiği, politikaların belirlendiği ve az sayıda uzman personelin çalıştığı kurmay merkez olarak belirlenmiştir.

Görüldüğü üzere, 3460 sayılı Kanun, İDT'lerde modern işletmecilik temellerini esas alan ve ileri görüşlü bir yapılanma kurmaya çalışmıştır. Ancak, İDT'lerin en üst organı olan İDT Umumi Heyetinin, kendisinden beklenen denetim ve koordinasyon görevini yerine getiremediği ve uygulamaların aksi yönde geliştiği görülmektedir.

18.01.1940 tarih ve 3680 sayılı Milli Koruma Kanunuyla Devletin ekonomideki ağırlığı daha da sistemleştirilmiş, daha önce TBMM yetkisinde olan KİT'lerin kuruluşu Bakanlar Kurulunun yetkisine bırakılmıştır. Böylece, hükümet her türlü alanda, her türlü ticari ve endüstriyel işletme kurma, hatta gerekli gördüğü özel sektör işletmelerine el koyabilme ve bunları işletme imkânına sahip olmuştur. Bu gelişmede, 1945 yıllarına kadar süren II. Dünya Savaşının büyük etkisi bulunduğu düşünülmektedir. Öyle ki, aynı yıllarda, devletin kaynaklarının büyük bir kısmını ulusal savunmaya ayırdığı görülmektedir.

1950 sonrası dönem Türk iktisadi hayatında devletçilik anlayışının terk edilerek yeniden liberal ekonomi görüşünün benimsendiği bir dönem olmuştur. 1950 yılında iktidara gelen Demokrat Parti, KİT'leri özel sektöre devretmeye çalışmış ancak tam tersine o yıllarda KİT'lerin sayısında artış meydana gelmiştir.

Aynı yıllarda, A.H.Hadson, ülkemizdeki KİT'lere yönelik reorganizasyon çalışmalarına yardımcı olmak amacıyla hazırladığı "The Structure and Control of State Enterprises in Turkey" adlı raporda başlıca şu hususlara değinmiştir.[348]

"Yöneticilerin atanmasında gerekli özen gösterilmemektedir. Sık sık yapılan teftiş ve denetlemeler kamu iktisadi girişimlerinin rahat çalışmasını engellemektedir.

[348] Aktaran: Güldamla, 1966:105

Kamu iktisadi girişimleri amaç ve fonksiyonlarına göre rasyonel bir şekilde sınıflandırılmalı, denetim ve koordinasyon için Bakanlıklara bağlanmalıdır."

Söz konusu raporun adında "kontrol" terimine yer verilmesi dikkat çekicidir. Ancak, raporun içeriği incelendiği zaman söz konusu kontrol terimiyle KİT'ler üzerindeki denetim mekanizmasının kastedildiği anlaşılmaktadır.

1960 yılında, 3460 sayılı Kanunda, 15.07.1960 tarih ve 23 sayılı Ek Geçici Kanunla KİT'lerin idare ve denetim sistemlerine ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır. 23 sayılı Kanunla, 3460 sayılı Kanunla kurulan Genel Kurul ve Denetim Kurulları kaldırılarak görev ve yetkileri yasama organına devredilmiştir. Aynı şekilde, İdare Meclisleri de kaldırılarak görev ve yetkileri bu Kanunla kurulan Müdürler Kuruluna devredilmiştir.

DPT'nin kurulduğu 1961 döneminde, karma ekonomi ilkesi benimsenmiş, KİT'lerin yeniden düzenlenmeleri ve etkinliklerinin sağlanması plan disipliniyle ele alınmaya çalışılmıştır. Nitekim I. Beş Yıllık Kalkınma Planının hedef ve stratejisinde[349] "Türk ekonomisi, devlet ve özel sektör teşebbüslerinin yan yana bulunduğu karma bir ekonomidir. Planlama bakımından karma ekonominin sağladığı imkanlardan en çok faydalanma yolları üzerinde durulacak ve bu sistemin kurallarına uyulacaktır. Devlet sektörünün faaliyeti, kararlaştırılan gelişme hızını gerçekleştirecek ve stratejinin gerektirdiği yönde dengeli bir kalkınma sağlayacak şekilde planlanacaktır." denilmek suretiyle kalkınmanın bir plan düzeni içerisinde gerçekleştirilmesi öngörülmüştür. Planda belirtilen hedefler çerçevesinde yeni iktisadi girişimler kurulmuş, devletin ekonomideki payı artırılmıştır.

1964 yılında, 3460 sayılı Kanunun aksaklıklarını gidermek üzere, 12.03.1964 tarih ve 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakler Hakkında Kanun hazırlanarak yürürlüğe konmuştur. Aynı yıl, İDT'lerin yatırım sorunlarını çözmek amacıyla 441 sayılı Devlet Yatırım Bankası Kanunu ve KİT'lerin denetimine ilişkin 468 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmıştır.

[349] Kalkınma Planı (Birinci Beş Yıl), 1963:525

440 sayılı Kanunla iktisadi devlet teşekkülleri, iştirakler ve müesseselerin yönetiminden yasama organı, Bakanlar Kurulu ve ilgili bakanlıklar sorumlu tutulmuşken yönetim kurullarının ise genel müdürlükler ve yönetim komiteleri tarafından yürütülmesi hüküm altına alınmıştır. İDT'lerin denetimi için de ayrı bir kanunun yürürlüğe konulması öngörülmüştür. Söz konusu düzenlemeler, İDT'lere 3460 sayılı Kanundan tamamen farklı bir yapılanma getirmiştir. 3460 sayılı Kanunla KİT yönetim kurulları ile icra organlarının birbirinden ayrılması zorunlu görülmüşken 440 sayılı Kanun bu iki organı iç içe tasarlamıştır. Şöyle ki, yönetim kurulu başkanının genel müdür olması ve iki genel müdür yardımcısının da yönetim kurulu üyesi olması yasayla hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, toplam beş üyeden oluşan yönetim kurullarının çoğunluğu genel müdürlük personelinden oluşmaktadır. Bu durumun, icra organının başarısının denetlenmesi görevini yürütmesi gereken yönetim kurullarının bu işlevlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirmesini engellediğini ve KİT'lerdeki otokontrol mekanizmasının ortadan kalkmasına sebep olduğunu değerlendirmek yanlış olmayacaktır.

440 sayılı Kanunla getirilen en önemli değişiklik DPT'nin kurulmasıyla birlikte teşebbüs yatırım ve finansman konularının tek elden yönetilmesine yönelik yapılan düzenlemelerdir. 3460 sayılı Kanun, KİT yatırım ve finansman konularında Maliye Bakanlığına bir görev vermezken yeni yasa bu konuda yeni hükümler getirmiştir. Yeni düzenlemelerle, İDT'ler kamu otoritelerine daha fazla bağımlı hale gelmiş ve bu bağımlılık zaman içinde teşebbüslerde mali bilincin oluşmasını ve risk algısının yerleşmesini olumsuz yönde etkilemiştir.

Ülke kalkınmasında etkin bir araç olmaları, sermaye birikimine ve sanayileşmeye katkı sağlamaları planlanan KİT'lerin; verimsiz çalışmaları, rekabet şartlarını bozucu etkiler yaratmaları ve ilave kaynak taleplerine yol açarak kamu maliyesinin sağlıklı işlemesine zarar veren nitelikleri, KİT'lerde reform yapılmasını zorunlu kılmıştır. Özellikle, KİT'lerin bozulan mali yapılarını düzeltmeye, teşebbüsler üzerindeki politik baskıları azaltmaya, KİT kapsamının yeniden belirlenmesine ve denetim sorunlarının giderilmesine yönelik olarak 1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı Kanunun geçici 1. maddesine dayanılarak İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon çalışmalarına dört yıl boyunca

devam etmiş ve bu çalışmalar sonucunda bir "Genel Rapor" hazırlamıştır. Söz konusu Raporda, KİT'lere ilişkin sorunları değerlendirilerek çözüm önerileri geliştirilmiştir.[350] Yeniden Düzenleme Komisyonu, çalışmalarını 1968 yılında DPT'ye devrederek çalışmalarına son vermiştir.

1961 Anayasasının 127. Maddesinin son fıkrasında yer alan "Kamu iktisadi teşekküllerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi kanunla düzenlenir." hükmüne istinaden 12.05.1964 tarih ve 468 sayılı "Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesi Hakkında Kanun" yürürlüğe konmuştur. 468 sayılı Kanunla, KİT'lerin denetimi için TBMM KİT Karma Komisyonu oluşturulmuştur. Meclis ve Senato üyelerinden oluşan bu kurulun KİT ve benzeri kuruluşların hesaplarını inceleyerek TBMM'nin onayına sunması hüküm altına alınmıştır. Bu Komisyonun çalışmaları, özellikle koalisyon hükümetleri döneminde, aşırı politikleşme sonucu, bu teşekküllerin denetim ve koordinasyon sorunlarına çözüm bulacak bir tepe organ olma rolünü yerine getirememiştir ve KİT hesaplarının denetimlerinin uzun süre sürüncemede kalmasına sebep olmuştur.[351]

16 yıl yürürlükte kalan 440 sayılı Kanun, 11.04.1983 tarih ve 60 sayılı "İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"yle yürürlükten kaldırılmıştır. 60 sayılı KHK'nın adından da anlaşılacağı üzere, "Kamu İktisadi Kuruluşu" ve "İktisadi Devlet Teşekkülü" ayrımı yapılarak "Kamu İktisadi Teşebbüsü" ikisinin ortak adı olarak ele alınmıştır. Söz konusu tanımlar halen yürürlükte olan 233 sayılı KHK'da aynen korunmaktadır.

60 sayılı KHK, 19.10.1983 tarih ve 2929 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olsa da 2929 sayılı Kanunla KİT'lere ilişkin farklı bir düzenleme getirilmemiştir. 2929 sayılı Kanun yalnızca 8 ay gibi kısa bir süre yürürlükte kalmış, 08.06.1984 tarihinde 233 sayılı KHK çıkarılmıştır.

Temel KİT mevzuatı, 08.06.1984 tarih ve 233 sayılı "Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"dir. 233 sayılı KHK'nın kapsamını KİT'ler ile bunların müessese, bağlı ortaklık ve iştirakleri oluşturmaktadır.

---

[350] Ayrıntılı bilgi için bakınız: İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu: Genel Rapor, 1968
[351] Sağlam, 1981:139

Kararnamede teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıkların kuruluşu, yönetiminin atanması, nitelikleri, görev ve yetkileri ile mali hükümleri, denetimi ve tasfiyesi ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Kararnamede kamu iktisadi teşebbüsü[352], "iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşunun ortak adı" olarak tanımlanmaktadır. İktisadi devlet teşekkülü, "sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan KİT" olarak ifade edilirken kamu iktisadi kuruluşu "sermayesinin tamamı devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan KİT" olarak tanımlanmaktadır. 2007 yılı sonu itibarıyla 233 sayılı KHK kapsamında 20 adet KİT bulunmaktadır. Söz konusu KİT'lerden TCDD, KIYEM, PTT ve DHMİ kamu iktisadi kuruluşudur.

Ülkemizde, KİT'lere ait pay sahipliği fonksiyonu, farklı idareler tarafından yürütülmektedir. Tablo 6.1.'de KİT'lerdeki temel işletme faaliyetlerine ilişkin sorumlulukların hangi idareler tarafından yerine getirildiği özetlenmektedir.

Tablo 6. 1. KİT'lerde Karar Alma Süreçleri

Karar Konusu	**Karar Alıcı İdare**
Sermaye Artırımı	Yüksek Planlama Kurulu
Tasfiye	Bakanlar Kurulu
İştirak Kurulması	Yüksek Planlama Kurulu
Yatırım İzni	Yüksek Planlama Kurulu - DPT
Personel Ücretleri	Yüksek Planlama Kurulu
Ana Statü Değişikliği	Yüksek Planlama Kurulu

Kaynak: DPT, KİT Yönetişim Sunumu

1990 yılında kabul edilen 399 sayılı KHK'yla 233 sayılı KHK'ya tabi olan KİT'ler ile bunların bağlı ortaklıklarında çalışan personelin hizmete alınmaları, görev ve yetkileri, atanma, ilerleme, yükselme, hak ve yükümlülükleriyle diğer özlük

[352] 233 sayılı KHK, Madde 2

hakları düzenlenmiştir. Teşebbüs ve bağlı ortaklıkların mal ve hizmet üretiminin memur[353], sözleşmeli personel[354] ve işçiler[355] eliyle yürütüleceği hükme bağlanmıştır. KİT'lerde memur ve sözleşmeli personelin maaşları, Bütçe Kanunu, Yüksek Planlama Kurulu (YPK) Kararı ve Bakanlar Kurulu Kararlarıyla belirlenirken, işçi ücretleri toplu iş sözleşmeleriyle belirlenmektedir.

Yukarıda verilen bilgiler ışığında, KİT'lere yönelik tarihi süreç ve sorunlar incelendiğinde yönetimsel, denetimsel ve verimlilik sorunlarının KİT problemleri arasında oldukça önemli bir yer tuttuğu ve dönemler itibarıyla yapılan çeşitli yasal düzenlemelerle ve kurulan çeşitli komisyonlarla bu sorunların giderilmesi yönünde çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Ancak, gelinen noktada, yapılan çalışmaların çoğunun tavsiye niteliğinde kaldığı ve KİT'lerdeki yönetimsel sorunların giderilmesi, verimli çalışma ilkelerinin oluşturulması, denetim faaliyetlerinin performans odaklı ve süreç iyileştirici bir yapıya kavuşturulması yönünde somut adımlar atılmadığı değerlendirilmektedir.

DPT'nin kurulmasıyla birlikte hazırlanan Kalkınma Planlarının ve Programların belirlemiş olduğu politikaların ve tedbirlerin KİT'lerde uygulanmasını ve gerekli koordinasyon işlevlerinin aksatılmadan yürütülmesini sağlamak amacıyla KİT'lerde Araştırma ve Planlama Koordinasyon Daireleri kurulmuştur. Ancak, zaman içinde bu dairelerin etkinliklerinin azaldığı gözlemlenmektedir.

Kamu mali yönetiminde mali raporlama ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesiyle birlikte mali saydamlığın sağlanması ve denetim etkinliğinin artırılarak performans denetimine geçilmesi, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Plan çalışmaları kapsamında kamusal karar alma süreci içinde kamu kaynaklarının daha verimli ve etkin kullanılmasının temel ilkelerini ve uygulama çerçevesini ortaya koymaya çalışan "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali

---

[353] 657 sayılı Kanuna tabi ve 399 sayılı KHK'nın 1 sayılı cetvelinde bulunan asli ve sürekli hizmetleri gören ve büyük çoğunlukla yönetim kadrosundaki personeldir.

[354] 399 sayılı KHK'nın 2 sayılı cetvelinde unvanları belirtilen, yönetim kadrosu dışındaki işçi sayılmayan diğer personeldir.

[355] 4857 sayılı İş Kanununa tabi olarak çalışan personeldir. İşçiler 3 farklı statüde çalışmaktadır. Kapsam içi işçiler, toplu iş sözleşmesi yapma hakkı bulunan işçilerdir. Kapsam dışı işçiler, toplu iş sözleşmesi kapsamı dışında tutulan personeldir. Geçici işçi, azami 11 ay çalışan işçilerdir.

Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu"nun amaçları arasında yer almaktadır.[356] Bu kapsamda, TBMM KİT Komisyon çalışmalarının gözden geçirilerek KİT'lerin denetiminde etkinlik sağlanması gerektiği söz konusu komisyon raporunda açıkça ifade edilmiştir.[357] Kuruluşların sonuç bilançoları ve gelir tabloları KİT Komisyonunda görüşülerek onaya sunulmaktadır. Ancak, kuruluş hesaplarının ibra edilmemesi gibi bir durumla genelde karşılaşılmaması söz konusu denetim mekanizmasının yalnızca kanuni bir yükümlülük olarak yerine getirildiği yönünde değerlendirmelere yol açmaktadır. Kamu kaynağı kullanılarak yürütülen faaliyetlerin bütçe kapsamı dışında olması da Meclisin doğrudan değerlendirme ve denetleme etkinliğini azaltmaktadır. Sayılan bu tespitler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yürütülen çeşitli hazırlık çalışmaları sırasında dile getirilmiş olsa da beşinci bölümde açıklandığı üzere 5018 sayılı Kanunun kapsamı dar tutulmuş ve KİT'ler bu Kanun kapsamına dahil edilmemiştir.

Son yıllarda, yatırım ortamının iyileştirilmesi çalışmaları kapsamında yeni bir KİT kanunu hazırlanması gündemdedir. Bu kapsamda, DPT ve Hazine Müsteşarlıkları tarafından "KİT Yönetişim Kanunu" çıkarılması yönünde çalışmalar sürdürülmektedir. Söz konusu yeni Kanunun, KİT'lerde hesap verebilirliği, şeffaflığı, karar alma süreçlerinde esnekliği ve stratejik yönetim anlayışını esas alan düzenlemeler içermesi öngörülmektedir.[358]

KİT'lerde stratejik yönetim anlayışının geliştirilmesine yönelik olarak atılan somut adımların başında 2008 Yılı Genel Yatırım ve Finansman Kararnamesi hükümleri[359] gereğince, KİT'lerin 2009 – 2013 yılları arasını kapsayan beş yıllık stratejik planlarını hazırlamış olmalarıdır. 2008 yılı, KİT'lerde stratejik planlama yapılması açısından bir geçiş yılı olarak öngörülmüş olup önümüzdeki dönemde KİT'lerin 5 yıllık amaç ve hedeflerini belirleyerek bu doğrultuda yönetilmelerinin esas olması sağlanacaktır.

---

[356] Ulusal ve Uluslar Arası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2004:53
[357] Ulusal ve Uluslar Arası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2004:63
[358] 2008 Yılı Programı, s.84
[359] Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanan 20.11.2007 tarih ve 50988 sayılı 2008 Yılı Genel Yatırım ve Finansman Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Genelgesi Eki, Madde 29

6.1.1. KİT'lerin Türkiye Ekonomisi İçindeki Yeri ve Önemi

KİT'lerin ülke ekonomisindeki öncü konumu özellikle sermaye yoğun sektörlerde uzun yıllar devam etmiştir. Ancak, özel sektör teşebbüslerinin yeterli sermaye birikimine ve tecrübeye ulaşarak yatırım yapar hale gelmesi, liberal ekonomi politikalarına ağırlık verilmesi ve gelişen finansal piyasalar sayesinde kuruluşların kredi kullanma imkanlarının artmasıyla KİT'lerin ekonomi içindeki ağırlığı azalmıştır. Bununla birlikte, bölümün ilerleyen kısımlarında anlatılacak olan kamu işletmeciliğinin özündeki sorunlar da KİT'leri olumsuz etkilemiştir.

233 sayılı KHK kapsamındaki KİT'ler, 2007 yılı itibarıyla GSYİH'nın yüzde 5,2'sine karşılık gelen yaklaşık 44,5 milyar TL brüt satış hasılatıyla reel ekonomide önemli bir yer tutmaya devam etmektedir. Ayrıca, söz konusu KİT'ler, uygulanmakta olan ekonomik programın yürütülmesi açısından da önemlerini hala korumaktadır.

KİT'lerin ekonomiye olan katma değeri, 1990'lı yıllarda GSYİH'nin yüzde 7'si civarındayken, özelleştirme uygulamaları[360] sonucunda sayılarının azalması ve rekabete açık sektörlerde özel sektörün piyasaya girmesiyle birlikte 2007 yılı sonu itibarıyla GSYİH'nın yaklaşık yüzde 2'si olarak gerçekleşmiştir. Uygulanmakta olan ekonomik programın temel hedeflerinden faiz dışı fazla hedefinin tutturulması kapsamında takip edilen ve raporlanan konsolide kamu sektörünün bir parçası olan 233 sayılı KHK kapsamındaki KİT'lerin finansman ihtiyacının GSYİH'ya oranı 2004 yılında yüzde 0,8 olarak gerçekleşirken 2007 yılında KİT'ler, yaklaşık yüzde 2 oranında finansman fazlası vermiştir. Böylece, 2007 yılında KİT'lerin faiz dışı fazlasının GSYİH'ya oranı yüzde 0,25 seviyesine çıkmıştır.

---

[360] 2005 yılından itibaren özelleştirme uygulamaları büyük ivme kazanmıştır. 2005-2008 yılları arasında gerçekleşen büyük özelleştirmeler şu şekildedir:

- 2005 yılı: TÜRK TELEKOM'un yüzde 55 hissesinin blok satışı, DHMİ Atatürk Havalimanının 15,5 yıllığına kiralanması, Vakıfbank'ın yüzde 21,89'luk kamu hissesinin halka arzı, PETKİM'in yüzde 34,5 hissesinin halka ve yabancı yatırımcıya arzı.
- 2006 yılı: TÜPRAŞ'ın yüzde 51 hissesinin blok satışı, ERDEMİR'de bulunan yüzde 46,12'lik kamu hissesinin blok satışı, THY'nin yüzde 28,75 hissesinin halka arzı, Başak Sigorta (yüzde 56,7) ve Başak Emeklilik (yüzde 41), Emekli Sandığı Otelleri.
- 2007 yılı: DHMİ Antalya Havalimanının 17,5 yıllığına kiralanması, HALKBANK'ın yüzde 24,98 hissesinin halka arzı, TCDD Mersin Limanı, Araç Muayene İstasyonları (I. ve II. Bölge).
- 2008 yılı: TELEKOM'un yüzde 13,34 kamu hissesinin halka arzı, PETKİM ve TEKEL'in blok satışı, Ankara Doğal Elektrik Üretim ve Ticaret A.Ş.'ye ait santrallerin işletme hakkının verilmesi.

Tablo 6. 2. KİT'ler Hakkında Özet Bilgiler

	233 Sayılı KHK Kapsamındaki Kuruluşlar		
		(Cari Fiyatlarla, Milyon TL)	
	2005	**2006**	**2007**
Toplam Personel Adedi (Kişi)	159.732	156.649	156.112
- Memur ve Sözleşmeli Personel	76.313	75.745	76.050
- İşçi	83.419	80.904	80.062
Toplam Personel Harcamaları	4.473	4.728	5.305
- Memur ve Sözleşmeli Personel	1.673	1.849	2.043
- İşçi	2.800	2.879	3.262
Mal ve Hizmet Satış Hasılatı	31.481	40.696	44.512
Görev Zararı Tahakkukları	1.358	1.409	704
İşletme Faaliyet Kar – Zararı	1.744	1.403	2.660
Faiz Ödemeleri	293	481	970
Dönem Kar – Zararı	1.455	1.277	1.821
Temettü Ödemeleri	337	288	607
Sabit Sermaye Yatırımları	2.204	2.793	2.547
Bütçe ve Fon Transferleri	1.441	2.624	2.582
Borçlanma Gereği*	619	-1.327	-1.503
Borçlanma Gereği* (1)	-822	1.297	1.079
Borçlanma Gereği* (2)	671	-1.356	-2.103
Borçlanma Gereği*/GSYİH (Yüzde)	0,13	-0,23	-0,18
Borçlanma Gereği* (1)/GSYİH (Yüzde)	-0,17	0,22	0,13
Borçlanma Gereği* (2)/GSYİH (Yüzde)	0,14	-0,24	-0,25
Personel Harc./Hasılat (Yüzde)	14,21	11,62	11,92
Faiz Ödemeleri/Hasılat (Yüzde)	0,93	1,18	2,18

(1) Bütçe ve Özelleştirme Fonu transferleri hariçtir.

(2) Faiz gelir ve gideri hariçtir.

* (-) İşareti finansman fazlasını göstermektedir.

Kaynak: DPT, Yıllık Programlar

KİT'lerde istihdamın rasyonelleştirilmesi, atıl işgücünün yerine kalifiye eleman alınarak kuruluşlarda istihdam edilen personelin niteliği ile profilinin geliştirilmesi ve kuruluşların faaliyet gösterdikleri sektörde rekabet güçlerinin artmasına yönelik olarak personel azaltılması politikası izlenmektedir. Bu amaç doğrultusunda, Genel Yatırım ve Finansman Kararnameleriyle KİT'ler, belirli istisnalar hariç, bir önceki sene ayrılan personelin yüzde 10'u kadar yeni personel alabilmektedirler. Ancak, alınan yeni personelin kalifiye olmasına özen gösterilerek

KİT'lerdeki ortalama personel kalitesinin artırılması hedeflenmektedir. 233 sayılı KHK'ya tabi olan KİT'lerde 2000 yılında ortalama 229 bin personel istihdam edilmekte iken bu rakam 2007 yılında yaklaşık 156 bin kişiye inmiştir. KİT'ler hakkında özet bilgiler Tablo 6.2.'de sunulmaktadır.

KİT'lerin yatırım harcamaları, 2000 yılından bu yana sürekli artış göstererek 2007 yılında GSYİH'nın yüzde 0,41'ine yükselmiştir.

6.1.2. KİT'lerde Mevcut Denetim Sistemleri

KİT denetiminin düzenlendiği Anayasanın 165. maddesinde, "Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir." ifadesi yer almaktadır.

233 sayılı KHK'nın 39. maddesinde teşebbüsler, müesseseler ve bağlı ortaklıklarının mali, idari ve teknik yönden Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunca (YDK) denetlenmesi düzenlenmiştir. Aynı maddede, YDK'nın teşebbüsler, müesseseler ve bağlı ortaklıklarının bir yıla ait hesap ve işlemleri üzerindeki incelemelerini en geç ertesi yılın Ekim ayı sonuna kadar tamamlamaları ve kurulca düzenlenen raporların ilgili mercilere verilmesi hüküm altına alınmıştır. YDK'nın denetim usul ve esasları 72 sayılı KHK'yla düzenlenmiştir.

Anayasanın söz konusu maddesine istinaden 02.04.1987 tarihinde yürürlüğe giren 3346 sayılı "Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesi Hakkında Kanun"un 3. maddesi uyarınca 35 üyeden müteşekkil TBMM KİT Komisyonu kurulmuştur. KİT Komisyonunda, YDK raporlarıyla Başbakanlığın sevk edeceği diğer raporlar ve varsa komisyonca tespit edilen konular incelenmektedir. YDK tarafından hazırlanan raporlar, her teşebbüsün bilançosu ile netice hesaplarını kapsamalıdır. Söz konusu raporlar, ilgili bakanlıkların görüşleri ve denetlenen kuruluşların cevapları ile birlikte, en geç ertesi yılın Aralık ayı sonuna kadar Başbakanlıkça, TBMM Başkanlığına sunulmaktadır. Başkanlığa sunulan raporlar, üç gün içinde Komisyona havale edilmekte ve komisyon incelemelerini, raporun kendisine havale edilmesinden itibaren doksan gün içinde tamamlamaktadır.

Komisyon ve her bir KİT için oluşturulan alt komisyonların, denetleyecekleri kuruluşların durumunu, ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda, ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dahilinde, verimlilik ve karlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen; faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönlerinden incelemeleri 3346 sayılı Kanunla hüküm altına alınmıştır. Komisyon, alt komisyonların ve raportörlerin raporlarını, YDK raporları ve ilgili kuruluş ve bakanlıkların görüşleriyle birlikte ele alarak, kuruluşların durumlarını yeniden inceler ve bunların bilanço ve netice hesaplarını tasvip ederek yönetim kurullarının ibra edilmesine veya bilanço ve netice hesaplarını tasvip etmeyerek yönetim kurullarının ibra edilmemesine gerekçeli olarak karar vermektedir. İbra edilmeyen kuruluşların sorumluları hakkında genel hükümlere göre adli kovuşturma veya işlem yapılabilmesi için karar, TBMM Başkanlığınca, Başbakanlığa ve ilgili adli mercie bildirilmektedir.

KİT'lerin üzerinde TBMM ve YDK dışında diğer bazı idare ve organların da çeşitli mevzuat çerçevesinde denetim yetkileri bulunmaktadır. Ancak, bu tür denetimler genelde belirli konularda ve gerektiğinde yapılmaktadır.

27.09.1984 tarih ve 3046 sayılı bakanlıkların kuruluş ve görev esaslarını düzenleyen Kanunda genel olarak denetim birimleri belirlenmiştir. Söz konusu Kanunda, iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları ile bunların müessese, ortaklık ve iştirakleri bakanlık ilgili kuruluşları olarak sayılmıştır. Kanun hükümleri uyarınca Bakanlık Teftiş Kurulları, KİT'lerin her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütme yetkisine sahiptir.

KİT'lerin ticari kuruluşlar olmalarına rağmen kamu yönetimi içinde yer almaları, kamu yönetimi üzerinde genel denetim yetkisi bulunan denetim organlarına KİT'ler üzerinde de denetim yapma yetkisi tanımaktadır. Bu bağlamda, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu KİT'lerde periyodik denetim yapmamakla birlikte gerekli olan hallerde teşebbüslerde denetim yapabilmektedir.

DPT ve Hazine Müsteşarlıklarının KİT'ler üzerinde kanundan kaynaklanan izin verici, düzenleyici ve kısıtlayıcı nitelikte bazı denetim ve kontrol yetkileri bulunmaktadır. Diğer taraftan, Hazine Kontrolörler Kurulu, ekonomik program kapsamında, KİT'lerin alınan tedbirlere ve tanımlanan performans kriterlerine uyumunu üçer aylık dönemler bazında izlemektedir. Ancak, hazine kontrolörleri tarafından gerçekleştirilen performans denetimi, kuruluşların performans kriterleri çerçevesinde Hazine Müsteşarlığına gönderdikleri tabloların muhasebe kayıtları ile uyumlu olmasının incelenmesiyle sınırlı kalmaktadır. Hazine kontrolörleri, 233 sayılı KHK uyarınca ilgili KİT'lere Bakanlar Kurulu tarafından verilen görevler nedeniyle doğan kuruluşların görev zararı taleplerinde, söz konusu zararların Hazine tarafından ödenebilmesi için, zararların muhasebe kayıtlarına göre gerçek tutarlarının tespitine yönelik ilgili bakanlık denetim elemanlarıyla birlikte incelemeler gerçekleştirmektedir.

Buraya kadar açıklanan denetim faaliyetleri, KİT'lerde yürütülen dış denetim mekanizmalarıdır. Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliğine uygun olarak hazırlanan KİT teftiş kurulu yönetmelikleri kapsamında teşebbüs teftiş kurulu başkanlıkları tarafından yürütülen teftiş, inceleme ve soruşturma faaliyetlerini ise iç denetim kapsamında değerlendirebiliriz.

KİT teftiş kurulu başkanlıklarıyla yapılan görüşmelerde, müfettişler tarafından gerçekleştirilen teftiş faaliyetlerinin işlem sonrası yani geriye dönük denetimlere odaklandığı ve teftiş kurullarının tüm işlem, hesap ve personel hakkında her türlü teftiş, inceleme ve soruşturma yapma yetkisi bulunmasına rağmen özellikle mali işler, muhasebe ve alım-satım işlemlerine ilişkin denetimlerin yapıldığı açıklanmıştır. Söz konusu denetimlerde, KİT'lerin performansı ve süreçlerin verimliliği değerlendirilmemektedir. Mevcut yapılanmaları ve personel kaynaklarıyla, KİT teftiş kurullarının iç denetim yapabilmesinin mümkün olmayacağı açıkça dile getirilmiştir.

Söz konusu görüşmelerde, denetçilerin yıllık teftiş programları çok sıkışık olduğu halde, teşebbüsün tüm işlemlerinin bir kere denetlenmesinin ancak iki-üç yılda mümkün olabildiği gündeme getirilen diğer önemli hususlardan biridir. Teftiş kurullarının hazırlamış olduğu yıllık teftiş programlarının ancak genel müdürlerin

onayıyla yürürlüğe girmesi ve genel müdürün talimatı olmadan hiç bir işlemin teftiş edilemez olması ise teftiş kurullarının bağımsızlığını sorgulatacak nitelikteki uygulamalardır.

KİT'lerin, iktisadi alanda karlılık ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda yönetilmelerinin bir gereği olarak, 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Kanunda da öngörüldüğü üzere, kamu yönetiminde uygulanan klasik denetim şekillerinden farklı olarak performans denetimine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, KİT'lerde etkin bir performans denetimi -YDK tarafından yapılan denetimlerin işlem sonrası denetimler olduğu ve çok kısıtlı kaldığı göz önüne alındığında- yapıldığından bahsetmek mümkün değildir. Bu görüşün, "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi" konulu ekonomi forumunda[361] "Yüksek Denetleme Kurulu, KİT'lerle ilgili denetimde sadece uygunluk denetlemesi yapmayıp, ekonomik etkinlik vb. gibi alanlara da girmekle beraber, gerek Kurul'un yapısal sorunları ve bazı gereksinimlerinden, gerek Kurul çalışmasından Meclis KİT Komisyonuna ve oradan da genel kurula uzanan süreç içinde, bulguların işlenip yerine getirilmesi oldukça kuşkulu olduğundan, KİT denetiminin de zayıf olduğu ileri sürülebilir." denilmek suretiyle desteklendiği görülmektedir.

Yukarıda açıklandığı üzere, KİT'lerin denetiminden sorumlu bir çok farklı yapılanma bulunmakta ve bunlar tarafından yürütülen denetim mekanizmaları çoğunlukla geriye dönük, işlem ve faaliyet sonrası denetimler ile mali işler, muhasebe ve uygunluk denetimlerini kapsamaktadır. KİT'lerdeki mevcut denetimler, yönetim hatalarının zamanında düzeltilmesini ve gerekli kontrol faaliyetlerinin yürürlüğe konmasını engelleyici niteliktedir. KİT denetimindeki söz konusu çok başlılık ve etkinsiz denetim mekanizmaları, KİT'lere ilişkin olarak hazırlanan hemen hemen bütün raporlarda ve çalışmalarda önemli bir KİT sorunu olarak dile getirilmiştir.[362] Aynı şekilde, KİT teftiş kurulu başkanlıklarıyla yapılan görüşmelerde bu kadar çok teftiş organı tarafından denetim yapılıyor olmasının KİT'lerin verimliliği ve çalışanların iş motivasyonları üzerinde olumsuz etkiler doğurduğu belirtilmiştir.

---

[361] Friedrich Ebert Vakfı, Ekonomi Forumu "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi", 1995:13
[362] Genel Rapor, 1968; Altınok, 1982; Aktan, 1987; İkinci Türkiye İktisat Kongresi, 1981

6.2. KİT'lerde Mevcut İç Kontrol Yapısının Tespitine Yönelik Anket Çalışması

6.2.1. Araştırmanın Amacı

Her işletmenin ayrıntılı ve yazılı hale getirilmemiş olsa bile mutlaka uyguladığı belli iç kontrol faaliyetleri bulunmaktadır. KİT'lerdeki iç kontrol sistemine ilişkin mevcut uygulamaları tespit edebilmek amacıyla iç kontrol sisteminin beş bileşenini de kapsayan bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket formu, KİT'lerde yürütülmekte olan iç kontrol mekanizmalarının ve/veya faaliyetlerinin iç kontrolün özellikle hangi bileşenlerinde yoğunlaştığını ve kontrol ortamının iç kontrol sistemlerinin KİT'lerde uygulanabilmesi açısından ne derece yeterli olduğunun anlaşılmasını sağlamaya yönelik olarak hazırlanmıştır. Ankete katılanların soruları sistemin işleyişini doğru yansıtacak şekilde cevapladıkları ve yapılan tespitlerin sağlıklı olduğu varsayılmıştır.

6.2.2 Araştırmanın Kapsamı

Anket, 233 sayılı KHK kapsamında yer alan ve önümüzdeki beş yıl boyunca KİT sistemi içinde kalması öngörülen, aşağıda faaliyet gösterdikleri sektörler itibarıyla kuruluş adları sayılan 15 KİT'te yüz yüze görüşme yöntemiyle uygulanmıştır.

Enerji

1. Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt A.Ş. (TETAŞ)
2. Elektrik Üretim A.Ş. (EÜAŞ)
3. Türkiye Elektrik İletişim A.Ş. (TEİAŞ)
4. Boru Hatları ile Petrol Taşıma A.Ş. (BOTAŞ)

Madencilik

5. ETİ Maden İşletmeleri A.Ş.
6. Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu (TKİ)
7. Türkiye Taşkömürü Kurumu (TTK)
8. Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı (TPAO)

Tarım

9. Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü (ÇAYKUR)

10. Et ve Balık Ürünleri A.Ş. (EBÜAŞ)

11. Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü (TİGEM)

Ulaştırma

12. T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi (TCDD)

13. Devlet Hava Meydanları İşletmesi (DHMİ)

14. Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü (KIYEM)

15. Posta ve Telgraf Teşkilatı (PTT)

Üst politika belgeleri olan plan ve programlarla ilgili çalışmaların yürütülmesi ve kuruluşun ana hizmet plan ve politikalarının hazırlanması, kuruluş bünyesinde birden fazla birimi ilgilendiren konularda birimler arası koordinasyonu sağlamak gibi görevler üstlenmiş olduğu için tüm kuruluşun işleyişine yönelik genel görüşe sahip olması ve kurumun orta ve uzun vadeli hedef ve stratejilerinin belirlenmesinde rol alması gerekçeleriyle anket çalışması, Araştırma Planlama Koordinasyon Dairesi Başkanlıkları koordinatörlüğünde yürütülmüştür. Bu kapsamda yukarıda sayılan tüm KİT'lerin APK Dairesi Başkanlarıyla (APK Dairesi bulunmayan KİT'lerde ilgili diğer daireler) görüşülerek çalışmanın konusu ve amacı daire başkanlarına açıklanmış ve randevu talep edilmiştir.

İç kontrol sisteminin KİT'ler için henüz yeni bir kavram olması nedeniyle, anketteki soruların taraflarca doğru anlaşılmasını ve cevapların gerçek durumu yansıtmasını sağlamak ve kavramlar konusunda sorun yaşanmasını önleyebilmek amacıyla anket formları, genel müdürlükleri Ankara'da bulunan 12 KİT ziyaret edilerek yüz yüze görüşme yapmak suretiyle doldurulmuştur. Toplantılarda, APK daire başkanlarının yanı sıra konuyla ilgili olabilecek diğer daire başkanları (strateji geliştirme, kalite kontrol, personel, eğitim, mali işler) da hazır bulunmuştur. Genel müdürlüğü İstanbul'da bulunan KIYEM'le TBMM Üst Komisyon Toplantısından sonra görüşme yapılmıştır. Genel müdürlüğü Zonguldak'ta bulunan TTK ve Rize'de bulunan ÇAY-KUR'la anketler telefonda görüşülerek doldurulmuştur.

6.2.3. Araştırmanın Metodolojisi

KİT'lerdeki iç kontrol süreçlerinin mevcut durumunun tespitine yönelik olarak yapılan bu araştırmada, yanıtların standardize edilmesini sağlamak ve veri toplamada zaman, maliyet ve yanıltıcı bilgi kısıtlarını aşmak amacıyla, araştırmada kullanılacak en uygun yöntemin, tümü yapılandırılmış sorulardan oluşan anket yöntemiyle birlikte yüz yüze görüşme yöntemi olduğu düşünülmüştür.

KİT'lerin sermayesinin tamamının devlet tarafından karşılandığı göz önüne alındığında, çalışmanın hem özel sektör hem de kamu sektörü için dünyada genel kabul görmüş olan ve 5018 sayılı Kanun çalışmalarında da esas alınan COSO ve INTOSAI Modellerinin sunmuş olduğu iç kontrol modelleri temel alınarak yapılması uygun görülmüştür. Söz konusu modellerin seçilmesinde diğer bir etken ise, modellerin kontrol sistemini, mali, idari, yönetsel, uygunluk, yerindelik kontrollerinin tamamını içerecek şekilde bütünleşik bir yaklaşımla ele almasıdır. Bu bağlamda, kuruluşlardaki mevcut kontrol ortamının iç kontrol süreçleri için yeterli olup olmadığı, kuruluşların risk değerlendirmesi yapıp yapmadıkları, kullanmakta oldukları kontrol faaliyetleri, bilgi akışının hangi kanallar aracılığıyla sağlandığı ve etkin işleyen iletişim kanallarının neler olduğu tespit edilmiş ve izleme faaliyetlerine ne derece önem verdikleri değerlendirilmiştir.

Kuruluşlardaki mevcut iç kontrol süreçlerinin tespitine yönelik hazırlanan anket formu 33 adet sorudan oluşmaktadır. Sorular iki aşamalı süreçle hazırlanmıştır. İlk aşamada, dördüncü bölümde anlatılan farklı modellerin ve uygulamaların iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla hazırlamış oldukları değerlendirme araçlarında[363] yer alan ve beşinci bölümde yer verilen Türkiye'de hisse senedi borsada işlem gören şirketlerle yapılan çalışmalarda kullanılan sorulardan faydalanılarak 97 sorudan oluşan ve her bir iç kontrol bileşenine yönelik oldukça kapsamlı sorular içeren bir anket oluşturulmuştur. Daha sonra üç KİT'le yüz yüze görüşme yöntemiyle soru setindeki sorular üzerinden görüşme yapılmıştır. Soru seti aynı zamanda çalışma kapsamındaki KİT'lerin faaliyet gösterdiği sektörlerdeki

[363] COSO, 1994(b); FRC (2005); GAO, 2001; Keskin, 2006; SPK, 2005(b)

özel sektör şirketleriyle[364] de tartışılmıştır. Ayrıca, bağımsız denetçiler ve iç denetçilerle görüşülerek denetim[365] kesiminin de katkısı alınmıştır.

Yapılan görüşmeler ve araştırmalar neticesinde KİT'lerdeki mevcut iç kontrol mekanizmalarını belirlemeye yönelik kullanılacak sorular belirlenmiş ve sistematik olarak veri toplamayı sağlayacak şekilde düzenlenerek anket formuna son hali verilmiştir.

6.2.4 Araştırma Bulguları ve Değerlendirilmesi

Araştırma bulguları KİT'lerle yapılan görüşmelerden elde edilen bilgiler ışığında aşağıda değerlendirilecektir. Anket formu ve elde edilen sonuçların hem toplam hem de sektörel dağılımı Ek-III'te sunulmaktadır.

Etik değerler ve davranış kuralları, diğer iç kontrol bileşenlerinin tasarımını, idaresini ve sürdürülmesini etkileyen kontrol ortamının temel unsuru olmakla beraber kurum kültürünün oluşmasında da büyük önem arz etmektedir. Bu kapsamda KİT'lere kurumun etik ve davranış kurallarıyla ilgili yöneltilen soruya verilen cevaplardan KİT'lerin kendilerine özgü kurumsal etik değerler ve davranış kuralları oluşturmadığı anlaşılmıştır. Ancak, Başbakanlık tarafından yayımlanan Kamu Görevlileri Etik Sözleşmesini[366], iki KİT haricinde, hemen hemen bütün KİT'ler, personeline duyurup imzalatmıştır. Yine aynı yönetmelik hükümleri gereğince KİT'lerde etik kurulları kurulmuştur. Diğer taraftan, çalışanlara etik değerlerin anlatılmadığı ve bu konuya ilişkin herhangi bir eğitim verilmediği de çalışmada ortaya çıkan diğer bir sonuçtur.

KİT'lerin katılımcı bir *yönetim stili ve felsefesiyle* yönetilmesi, hem KİT'lerdeki kurumsal yönetişim düzeyinin hem de üst yönetimin iç kontrol sistemine karşı sergilediği tutumun önemli bir göstergesidir. Grafik 6.1.'den KİT'lerin yarısında katılımcı bir yönetim felsefesinin hakim olduğu görülmektedir. Özellikle, kalite kontrol belgesi almış ve daha önce stratejik planlama çalışması yapmış olan

---

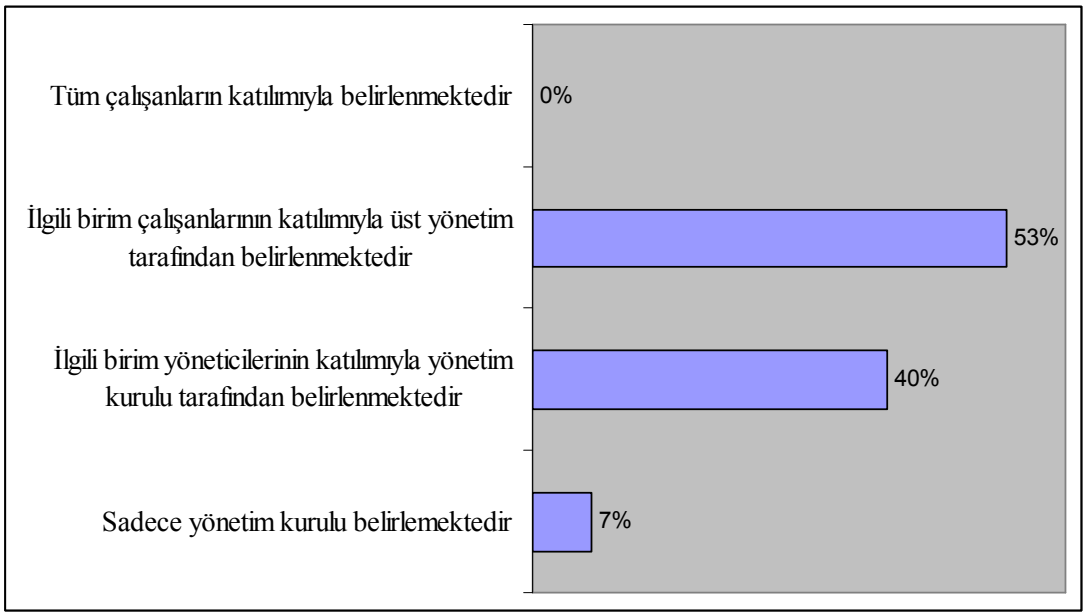
[364] Görüşülen özel sektör şirketleri: Çaldere Elektrik, Yıldırım Enerji, DHL, Danone, Unilever, Coca-Cola

[365] Deloitte & Touche, PriceWaterhouse Coopers, TCMB

[366] Kamu Görevlileri Etik Sözleşmesi, Başbakanlık tarafından 13.04.2005 tarih ve 25785 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik Ek-1'de yer almaktadır.

KİT'ler, kuruluş çapında belirlenen politika ve stratejilere ilgili birim çalışanlarının görüşlerini de yansıtabilmek için çeşitli platformlar oluşturduklarını ifade etmiştir.

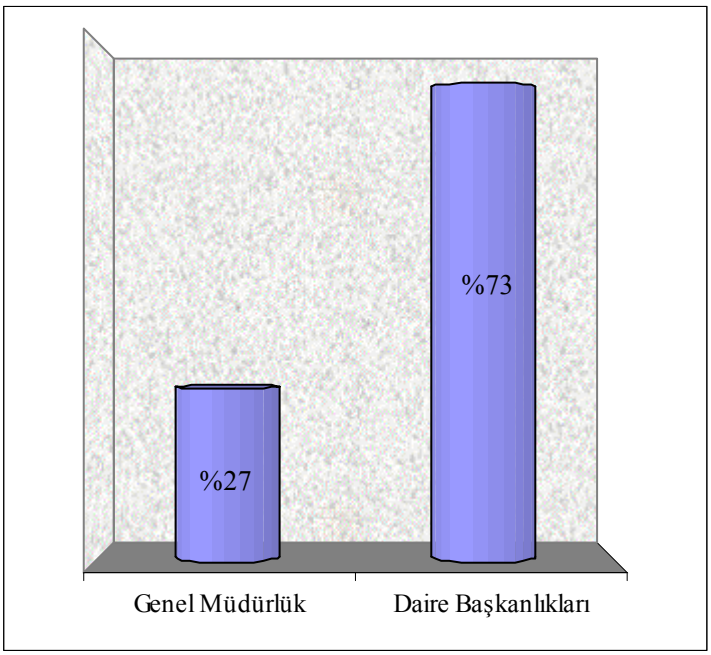
Grafik 6. 1. Politika ve Strateji Oluşturma Süreci



233 sayılı KHK hükümleri gereğince[367] KİT'lerde yönetim kurulu bir başkan ve beş üyeden oluşmaktadır. KİT genel müdürü aynı zamanda yönetim kurulunun da başkanıdır ve yönetim kurulu üyeliklerinin ikisi genel müdür yardımcıları tarafından yürütülmektedir. Dolayısıyla, Kanun uyarınca yönetim kurulunun yarısının KİT'in üst yöneticilerinden oluşması KİT'lerde yönetim kurulunun üst düzey yöneticilerden bağımsız olmasına imkan tanımamaktadır. Bu çerçevede, Grafik 6.2.'de görüldüğü üzere KİT'lerin üçte birinde, esasen gözetim ve üst düzey politika ve strateji belirleme sorumluluğuna sahip olan yönetim kurulu üyelerinin, KİT'ler açısından genel müdürlerin, faaliyetlerin yürütülmesi sürecine dahil oldukları anlaşılmaktadır. Aynı sorunun şıklarında teftiş kurulu, genel müdür yardımcılıkları ve yönetim kurulu da olmasına rağmen verilen cevaplar içinde bu şıklar yer almamıştır.

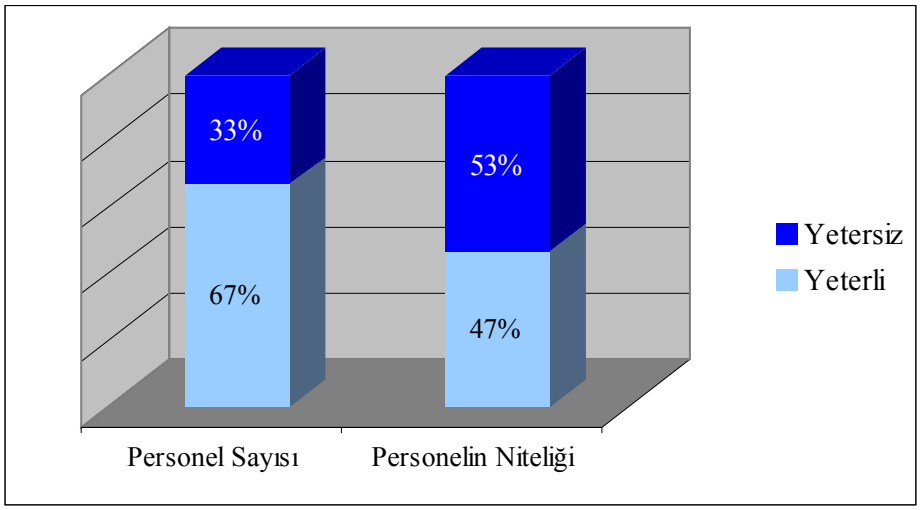
[367] 233 sayılı KHK, Madde: 6

Grafik 6. 2. Kurum Politikalarının Faaliyetler Bazında Uygulayıcıları



İnsan kaynakları yönetimi, şirketin amaçlarına ve hedeflerine ulaşılması için kuruluşun yeterli sayıda ve uzmanlıkta personel çalıştırma yeteneğini belirler. Grafik 6.3'te açıkça görüldüğü üzere, KİT'lerin üçte ikisi personel sayısının kurum faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacak derecede yeterli olduğunu ifade ederken, yarısından fazlası personelin sorumluluklarını yerine getirecek nitelikte olmadığını belirtmiştir.

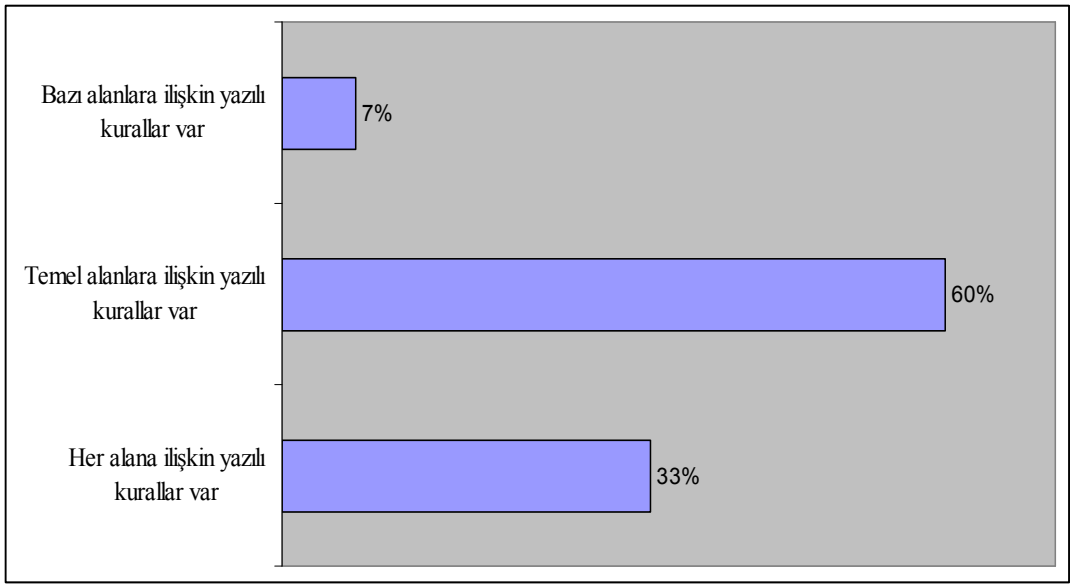
Grafik 6. 3. Personel Sayısı ve Niteliğinin Değerlendirilmesi



Genel Yatırım ve Finansman Kararnamesi hükümleri[368] gereğince KİT'ler ancak bir önceki sene kurumdan ayrılan personelin en fazla yüzde10'u kadar yeni personel istihdam edebilmektedir. Genel olarak personel sayısının yeterli olmasıyla birlikte bazı KİT'ler tarafından özellikle teknik personel ve belli faaliyet alanlarında istihdam edilen personel ihtiyacının (PTT için gişelerde çalışan personel, posta dağıtıcısı, DHMİ için hava seyrüsefer personeli, maden KİT'lerinde yeraltında çalışan işçiler) söz konusu uygulamadan dolayı karşılanamadığı ifade edilmiştir.

KİT'lerde personele verilen hizmet içi eğitim seviyesinin yükseğe yakın olduğu anlaşılmakla birlikte, bazı KİT'lerde kuruluşun belli faaliyet alanlarına yönelik eğitim programlarının kuruluş ortalamasının üstünde olduğu ifade edilmiştir.

Grafik 6. 4. Yazılı Kuralları Bulunan Faaliyet Alanları



KİT'lerin *organizasyon yapılarının* ne derece yazılı olarak belirlendiğini değerlendirmek amacıyla yöneltilen sorulara alınan cevaplardan yalnızca dört KİT'in süreç analizi yaparak yazılı standartlar oluşturduğu anlaşılmıştır. ISO Kalite Belgesi

[368] Hazine Müsteşarlığı tarafından yayımlanan 20.11.2007 tarih ve 50988 sayılı 2008 Yılı Genel Yatırım ve Finansman Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Genelgesi Ekinin 6. maddesinin 2. bendinde "Teşebbüs içi eleman nakli suretiyle personel ihtiyacının karşılanmasının mümkün olmadığı zorunlu hallerde, 2007 yılında ayrılan eleman sayısının (askerlik hariç) en fazla yüzde 10'u kadar nitelikli personelin açıktan ve naklen atanması konusunda teşebbüs yönetim kurulu yetkilidir. Ayrılan eleman sayısı belirlenirken, emekli, istifa, kurum dışı nakil, ölüm ve iş akdi feshi yoluyla ayrılanlar dikkate alınacaktır." hükmü yer almaktadır.

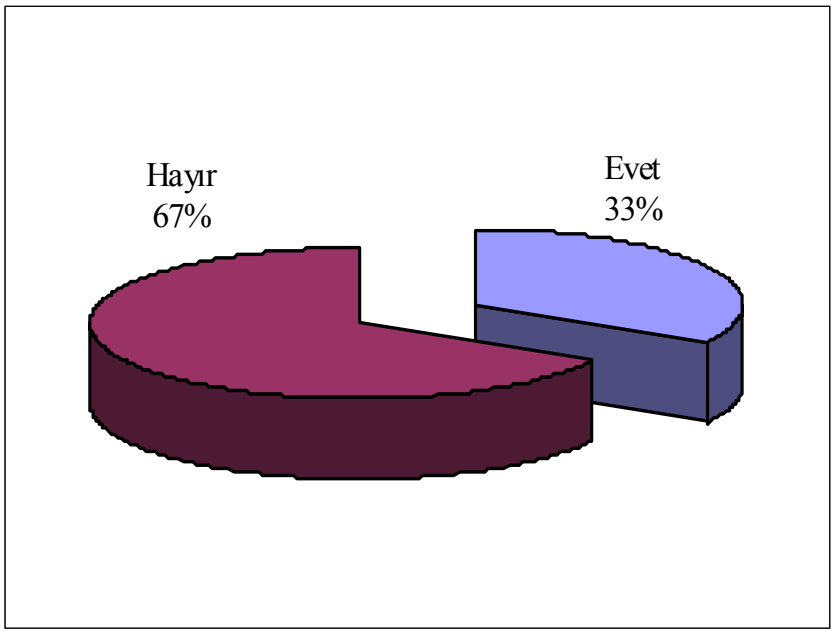
almış olan KİT'lerin sayısı sekiz olmasına rağmen her bir faaliyet bazında standartlar oluşturulmamasının sebebi, söz konusu KİT'lerden bazılarının yalnızca belli kuruluş faaliyetleri için uluslar arası uygulamalar kapsamında ISO kalite belgesi almış olmasından kaynaklanmaktadır.

Kuruluşlar, faaliyetlerin yürütülmesinde uygulanan yazılı kuralları, görev ve sorumlulukların tanımlandığı yazılı yönetmelikler ve genelgeler olarak algılamışlardır. Bu bağlamda, Grafik 6.4.'te görüldüğü üzere en azından temel alanlara ilişkin yazılı kurallar (yüzde 93) olduğunu ifade etmişlerdir.

Risk değerlendirmesinden bahsedebilmek için öncelikle kuruluşların belirlenmiş misyon, vizyon ve amaçları olması gerektiği bir çok defalar yinelenmişti. KİT'lerin de hemen hemen hepsi (yüzde 93) kurumsal misyon vizyon ve amaçlarını belirlemiştir. Henüz misyon-vizyon ve amaçlarını belirlememiş olan bir KİT hariç, diğerlerinin yarısının söz konusu çalışmayı 2008 yılından önce gerçekleştirdiği anlaşılmıştır. Genel müdürlerinin, stratejik planlama anlayışını kuruluşta yerleştirmeyi amaçladığı KİT'lerin, bu alanda eğitimler alarak ve çalışanların katılımını sağlayarak çalışmalar yaptıkları, çıkan sonuçların yazılı olarak kuruluş duvarlarına ve hatta her odaya asılarak çalışanların kuruluş amaçlarından haberdar edildiği ve farkındalık seviyesinin artırıldığı gözlemlenmiştir. Yapılan çalışmaların *yönetimin olumlu tavrı ve sonsuz desteğiyle* yürütüldüğünü ankete katılanlar özellikle vurgulamıştır. Bazı KİT'lerde, bir dönem başlayan çalışmalar olduğu ancak yöneticilerin değişmesiyle bu çalışmaların yarım kaldığı ve kimse tarafından sahiplenilmediği için sonuçlandırılamadığı anlaşılmıştır.

Kuruluşlara kilit faaliyet alanlarına yönelik iç ve dış riskleri tanımlayarak söz konusu riskleri takip edip etmedikleri sorulmuş ve Grafik 6.5.'te görüldüğü üzere KİT'lerin yalnızca üçte birinin iç ve dış risk tanımlaması yaparak riskleri düzenli takip ettikleri anlaşılmıştır.

Grafik 6. 5. Düzenli Risk Takibi Yapan Kuruluşların Oranı

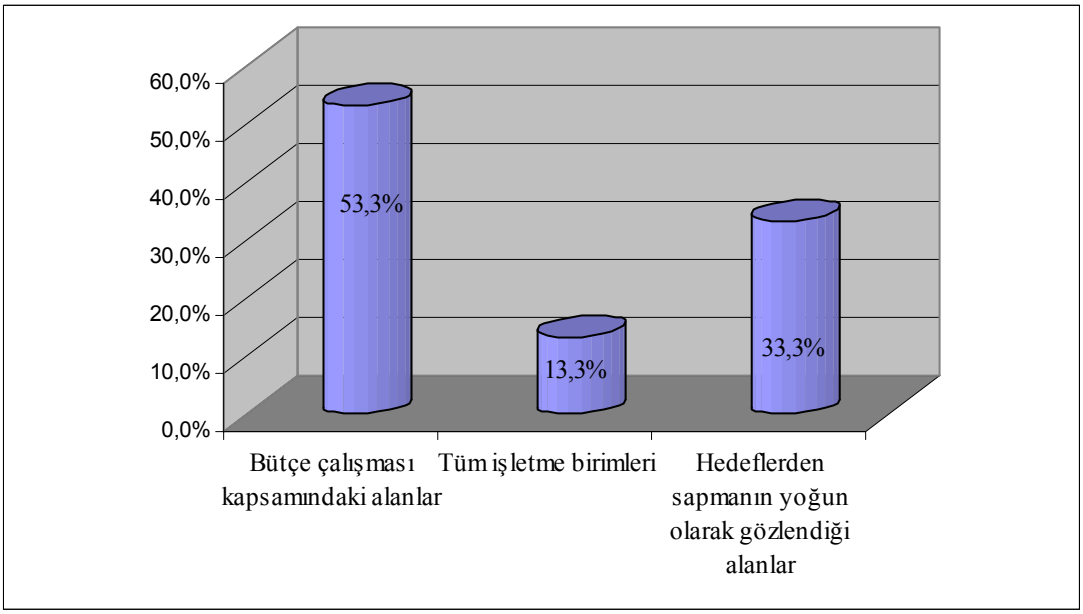


Ulaştırma sektöründe faaliyet gösteren KİT'lerden düzenli risk takibi yapan kuruluş olmamakla birlikte kalite kontrol belgesi almış olan ulaştırma KİT'leri kalite kontrol faaliyetlerine yönelik risk analizi yaptıklarını ve yakın zamanda kurumsal bazda risk değerlendirmesi çalışmalarına da başlayacaklarını ifade etmişlerdir. Ancak, hangi sektörde faaliyet gösterdiği fark etmeksizin hiçbir KİT, sistematik (riskin önem derecesinin belirlenmesi, meydana gelme olasılığının ve/veya sıklığının değerlendirilmesi, riskin ortadan kaldırılmasıyla elde dilecek faydanın değerinin hesaplanması, riski yönetmek için kullanılacak kontrol araçlarının belirlenerek maliyetinin hesaplanması gibi) risk değerlendirmesi yapmamaktadır. Bununla beraber, bazı KİT'ler kuruluşlarında performans değerlendirmesine yönelik yapılan çalışmaların tamamlanmasını müteakip risk alanındaki çalışmalara da başlayacağını belirtmiş, bazı KİT'ler ise personel yetersizliğinden gerekli çalışmaları yapamadıklarını ifade etmiştir.

KİT'lerde sistematik bir risk değerlendirmesi yapılmamasına ve KİT'lerin genelinde iç ve dış risklerin düzenli olarak takip edilmemesine rağmen, sonuç olarak her kuruluşun faaliyetlerini yerine getirirken veya kararlar alırken göz önünde bulundurduğu bir takım riskler bulunmaktadır. Bu kapsamda, kaynak planlaması yaparken riskli alanlara öncelik verdiğini söyleyen KİT'lerin oranı yüzde 73 olmakla

beraber, bu cevabı veren KİT'ler her zaman bu ilkeye uygun hareket etmediklerini de eklemişlerdir. Aynı şekilde, kuruluşların göz önünde bulundurduğu söz konusu risklerin özellikle hangi alanlara ilişkin olduğu sorulmuştur. Gelen cevaplar, Grafik 6.6.'da görüldüğü üzere yalnızca üç seçenekte yoğunlaşmıştır.

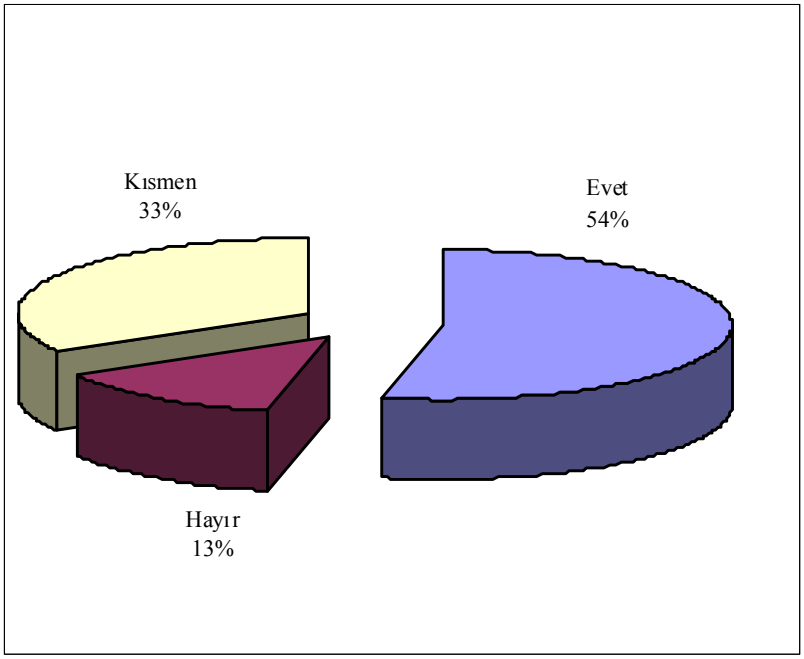
Grafik 6. 6. Risk Değerlendirmesi Yapılan Alanlar



Kuruluş amaçlarının, kuruluş genelinde belirlenmesi esastır. Dolayısıyla, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi, mevzuata uygun hareket etme, varlıkların yanlış ve kötü kullanıma karşı korunması ve mali raporlamanın güvenilir ve doğruyu yansıtacak şekilde olması gibi kuruluş amaçlarına ulaşmayı engelleyen veya fırsat yaratan risk unsurlarının tüm işletme birimleri için tanımlanması gerekirken, yalnızca iki KİT (madencilik ve enerji sektöründen birer KİT) tüm kuruluş birimlerine yönelik risk değerlendirmesi yaptıklarını belirtmişlerdir. KİT'lerin yarısı, bütçe kapsamında ele alınan alanlara ilişkin risk değerlendirmesi yaptıklarını ifade etmiştir.

Grafik 6.7.'nin ifade ettiği üzere, sekiz KİT, çeşitli kurum içi kontrol mekanizmaları geliştirmiş olduğunu belirtmiştir.

Grafik 6. 7. Kontrol Mekanizmaları Geliştiren Kuruluşların Oranı

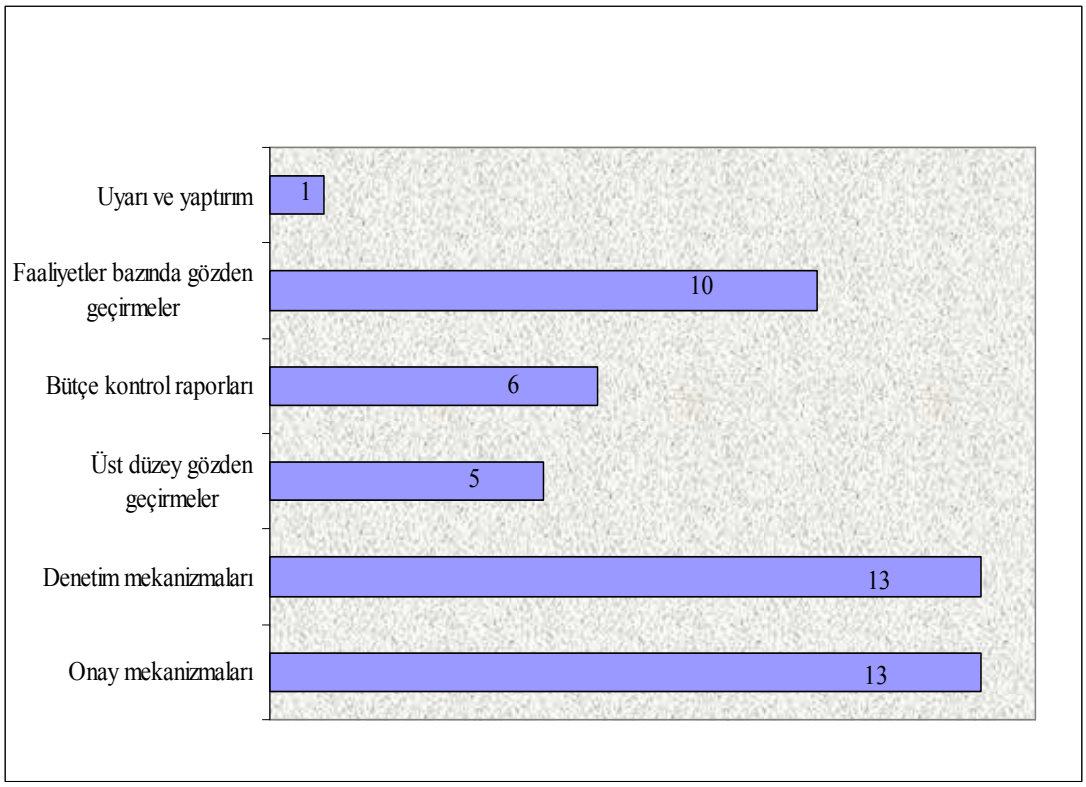


Madencilik sektöründe faaliyet gösteren KİT'lerin tamamı kontrol mekanizmaları geliştirdiklerini ifade ederken, enerji sektöründe hizmet veren KİT'lerde geliştirme sürecinin devam etmekte olduğu tespit edilmiştir. İç kontrol mekanizması geliştirmemiş olan KİT'lerde henüz mevcut durum analizi yapılmadığı, ayrıca yönetimin tutumundan ve bu alana yönelik çalışmaları personelin sahiplenmemesinden kaynaklanan sorunlar yaşandığı anlaşılmıştır.

KİT'lere kullandıkları kontrol faaliyetlerine örnek vermeleri istendiğinde Grafik 6.8'te yer aldığı şekilde onay ve denetim mekanizmalarının en çok kullanılan kontrol faaliyetleri olduğu tespit edilmiştir. Hemen hemen bütün KİT'ler (13 tanesi) bu soruda Kuruluş Teftiş Kurulu, Yüksek Denetleme Kurulu, Hazine Kontrolörleri, Başbakanlık ve Bakanlık Teftiş Kurullarının yapmış olduğu sıkı denetimlere tabi olduklarını ifade etmiştir. Bilindiği üzere, teftiş kurullarının soruşturma yapma yetkisi bulunduğundan KİT'ler üzerindeki etkileri oldukça yüksektir. YDK tarafından yapılan mali ve teknik denetim haricinde KİT'ler, ciddi bir performans denetimine tabi değildir. Faaliyet bazında gözden geçirmeler de kuruluşlarda yaygın

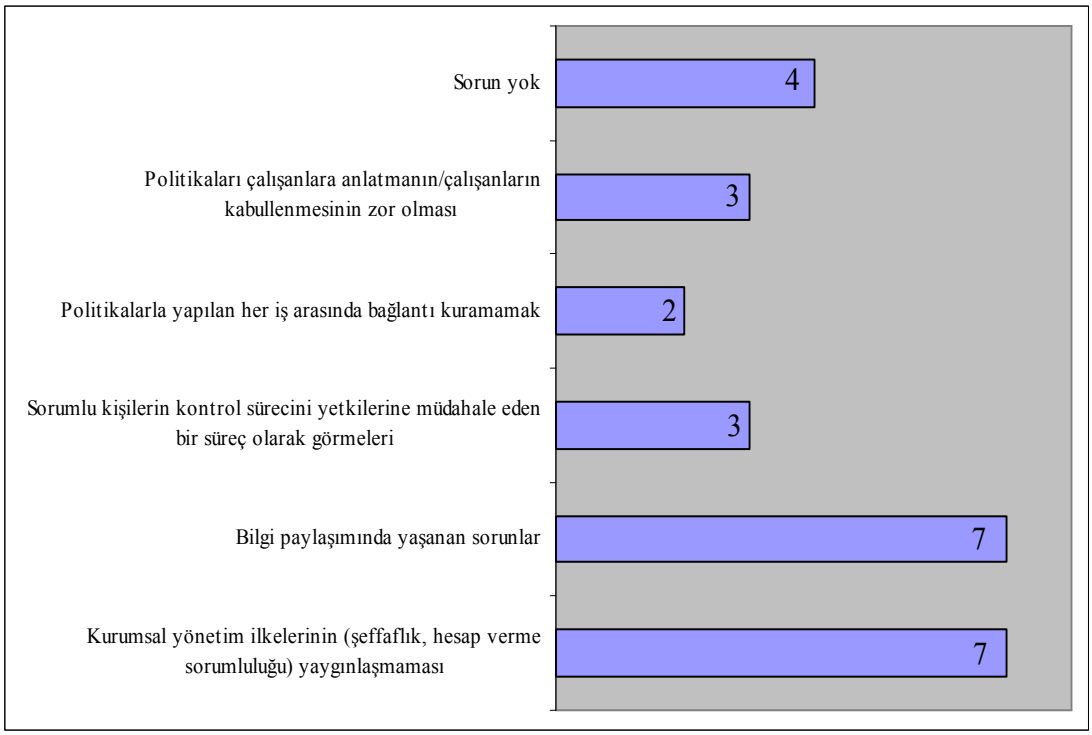
(10 KİT) olarak kullanılmaktadır. Verilen cevaplardan bütçe kontrol raporlarının da iç kontrol faaliyetlerinde önemli bir ağırlığı olduğu anlaşılmaktadır.

Grafik 6. 8. KİT'lerde Uygulanan Kontrol Faaliyetleri



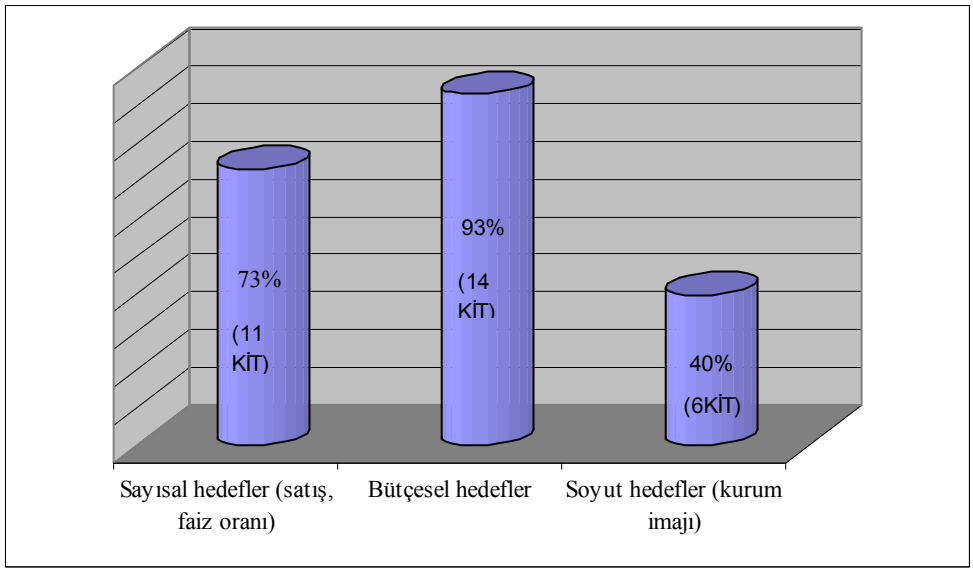
Kuruluşlara kontrol süreçlerinde karşılaştıkları sorunlar sorulmuş olup Grafik 6.9'da görüldüğü üzere, alınan cevaplardan KİT'lerin yedi tanesinin şeffaflık, hesap verme sorumluğu gibi kurumsal yönetişim ilkelerinin yaygınlaşmamış olmasından, yine yedi tanesinin de kurum içi bilgi paylaşımından kaynaklanan sorunlar yaşadığı anlaşılmıştır. Söz konusu süreçte her hangi bir problemle karşılaşmadığını ifade eden kuruluşların sayısı ise dörttür.

Grafik 6. 9 Kontrol Süreçlerinde Karşılaşılan Sorunlar



Görevler ayrılığı, iç kontrolün temel kontrol faaliyetlerinden biri olduğu için kuruluşlarda görevler ayrılığı ilkesinin uygulanıp uygulanmadığı ayrıca değerlendirmeye alınmış olup tüm KİT'lerin belli sorumluluklar gerektiren işleri farklı personel arasında dağıttığı anlaşılmıştır.

Grafik 6. 10. Hedeflere Ulaşmak İçin Kullanılan Kontrol Faaliyetleri

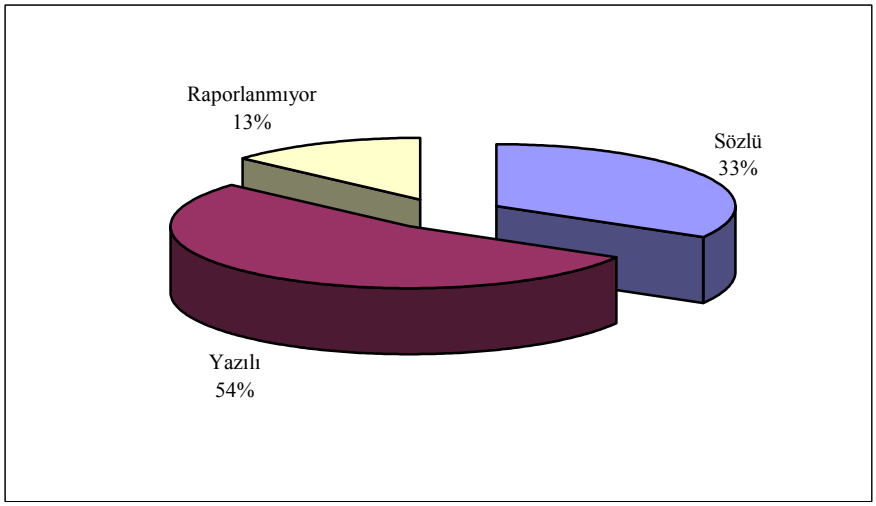


Kuruluşların 14 tanesi kurumsal amaçlara ulaşmaya yönelik hedefler belirlediğini söylemiştir. Kuruluşların belirlemiş oldukları ölçülebilir hedeflerin başında, Grafik 6.10'da sunulduğu üzere, bütçe sistemleri (14 KİT) gelmektedir. İkinci sırada (11 KİT) ise satış, fiyat gibi sayısal hedefler gelmektedir.

İşletme birimleri bazında kuruluşun stratejik amaçlarına ulaşmasını sağlayacak faaliyetler belirlemiş olduğunu ifade eden KİT'lerin sayısı 11 iken, planlanan faaliyetleri periyodik olarak gerçekleşmelerle karşılaştırdığını belirten KİT'lerin sayısı 14'tür. Yapılan görüşmeler esnasında anlaşılmıştır ki, KİT'lerin çoğu, DPT ve Hazine Müsteşarlıklarına göndermiş oldukları bütçe raporlarını temel alarak, plananan faaliyetlerle gerçekleşmeleri karşılaştırdıklarını ifade etmiştir. Ancak, bütünleşik bir iç kontrol sistemi açısından performans göstergelerinin hem operasyonel hem de finansal amaçlara hizmet edebilmesi önemlidir. Bazı kuruluşlar, genel müdürün isteği doğrultusunda düzenli olarak faaliyetlerin izlendiğini ve hem operasyonel hem de finansal değerlendirmeler yapıldığını ifade etmiştir. Entegre kurumsal yönetim sistemleri, yatırım takip sistemleri, muhasebe sistemleri bilgi ve iletişim teknolojisi altyapısını kurmuş olan ve söz konusu sistemleri etkin bir şekilde kullanan KİT'lerin düzenli olarak gerçekleşmeleri izledikleri ve üst yönetime raporladıkları tespit edilmiştir. Ancak, Genel Yatırım Finansman Kararnamelerinde yer almasına rağmen KİT'ler, bütçe gerçekleşmelerini, Hazine Müsteşarlığına bütçe hedeflerinden sapma olan alanlarda gerekli tedbirleri ve açıklamaları da içeren raporlar halinde düzenli olarak göndermemektedir.

Söz konusu değerlendirme sonuçlarının ilgili ve gerekli yerlere raporlanıp raporlanmadığı sorulmuş olup, Grafik 6.11'de görüldüğü üzere KİT'lerin yarısından fazlasının sonuçları yazılı olarak raporladıkları tespit edilmiştir. Raporların genellikle ilgili birim tarafından hazırlanarak genel müdüre veya diğer bir ilgili birime raporlandığı belirtilmiştir.

Grafik 6. 11. Performans Sonuçlarının Raporlanma Oranı

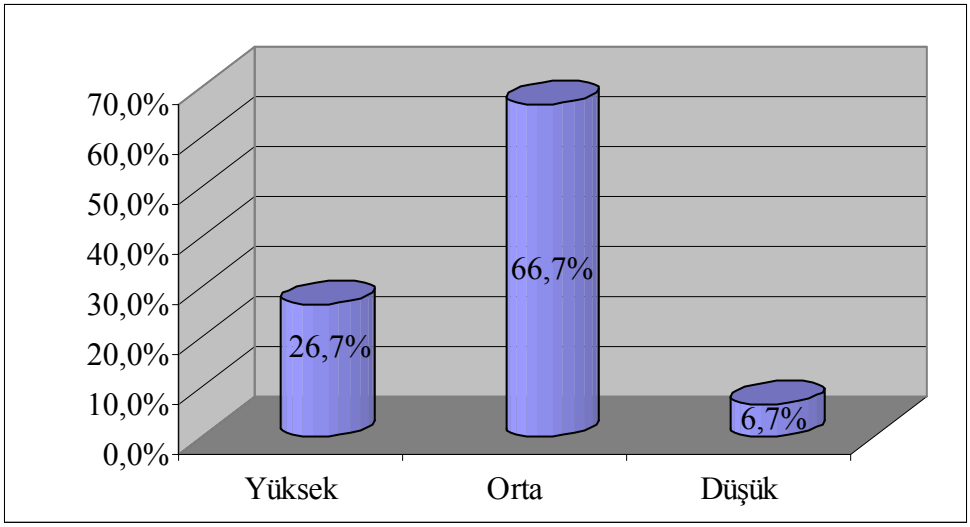


Kuruluş içinde bilginin yukarıdan aşağı, aşağıdan yukarı ve yatay olmak üzere tüm yöneticilere ve personele ulaşmasını sağlayacak şekilde akışına izin verecek etkili iletişim kanalları oluşturulması, çalışanların yaptıkları işin kurum amaçlarına ulaşmasındaki rolünü ve diğerleri tarafından yapılan işlerle ne derece ilgili olduğunu anlamaları açısından oldukça önemlidir. Grafik 6.12'de görüldüğü üzere, KİT'lerin üçte ikisinde iletişim seviyesinin[369] orta olduğu anlaşılmış olup, dokuz KİT'te yalnızca yukarıdan aşağı doğru olan iletişim kanalları etkinken altı tanesinde iletişim kanallarının her yöne etkin işlediği tespit edilmiştir.

Özellikle madencilik KİT'lerinin tamamında etkin işleyen iletişim kanalları yalnızca yukarıdan aşağı doğru açıktır. Bu bağlamda, KİT'lerin yalnızca yüzde 40'ında çalışan personelin farkındalık derecesinin yüksek olduğu ortaya çıkan diğer bir sonuçtur.

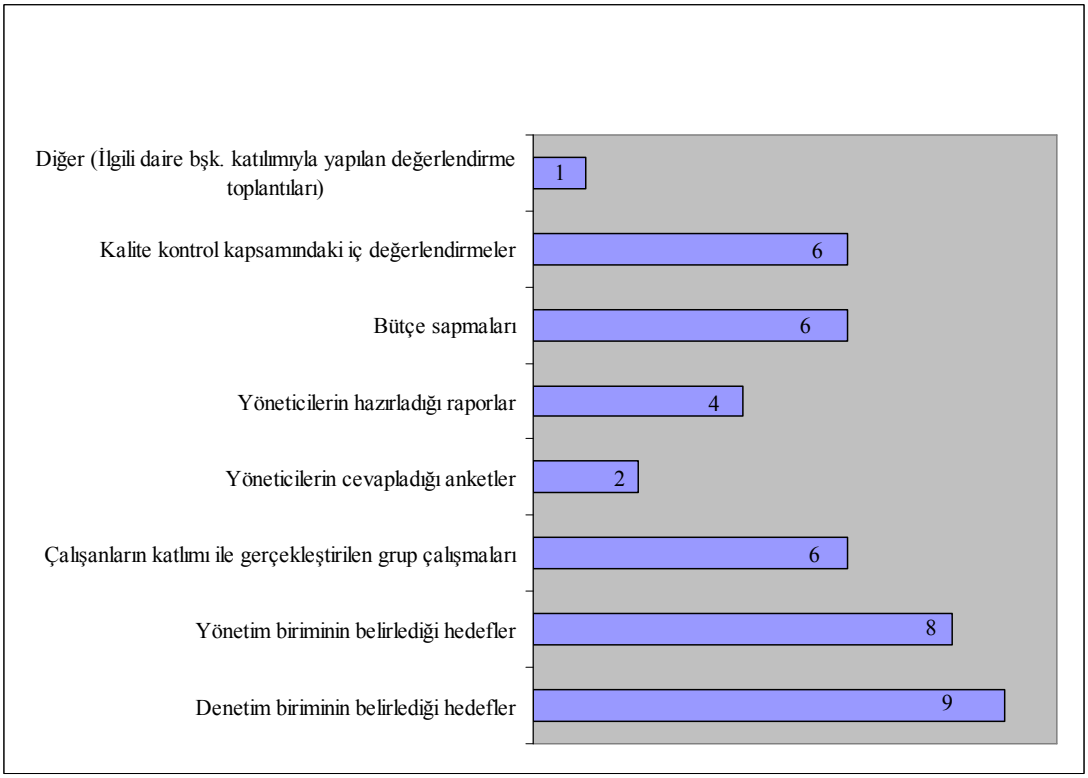
[369] İletişim seviyesinin değerlendirilmesinde birimler arasında bilgi paylaşımı, çalışanların birbirlerinin görev ve sorumluluklarından haberdar olması, kuruluşun bilgi teknolojilerini kullanma oranları dikkate alınmıştır.

Grafik 6. 12 Kuruluşların İletişim Seviyesi



Kuruluşların 14 tanesi, faaliyetlerini ve iş sonuçlarını kapsamlı, sistematik ve düzenli olarak gözden geçirip değerlendirdiğini belirtmiştir. Kuruluşların faaliyetlerini değerlendirirken kullandıkları araçları ve söz konusu araçların kaç kuruluş tarafından kullanıldığını gösteren Grafik 6.13 aşağıda yer almaktadır.

Grafik 6. 13. Kuruluş Faaliyetlerinin Değerlendirilmesinde Kullanılan Araçlar



Yöneticilerin faaliyetlerin değerlendirilmesi sürecinde büyük önem arz ettikleri açıktır. Sonuçlardan ortaya çıkan diğer önemli bir araç, kalite kontrol sistemi kapsamındaki iç değerlendirmelerdir. Kalite kontrol sisteminin iç kontrol çalışmalarında etkin bir rol oynadığı gözlemlenmiştir. KİT'lerin altı tanesinde (yüzde 40) kalite kontrol değerlendirmelerinin, izleme faaliyetlerinde önemli bir paya sahip olduğu tespit edilmiştir. Kuruluşların hiç birinde kuruluş çapında faaliyet gösteren bir iç denetim birimi bulunmamaktayken, kalite kontrol birimi bulunan KİT'lerde kalite kontrole yönelik iç değerlendirme yapmak üzere iç tetkik birimi kurulduğu anlaşılmıştır.

Her kuruluşun kendi ihtiyaçları doğrultusunda bilgi teknolojilerinden faydalandıkları da araştırmadan ortaya çıkan diğer bir önemli sonuçtur.

6.3. KİT'lerde Uygulanabilir Bir İç Kontrol Modeli Önerisi

6.3.1. KİT'lere Özgü Yapısal ve İşlevsel Özellikler

Anket çalışmasında ortaya çıkan sonuçlar, KİT'leri özel sektör şirketlerinden ayıran KİT'lere özgü yapısal ve işlevsel farklılıkları ortaya koymaktadır. Söz konusu farklılıkları kısaca özetlersek:

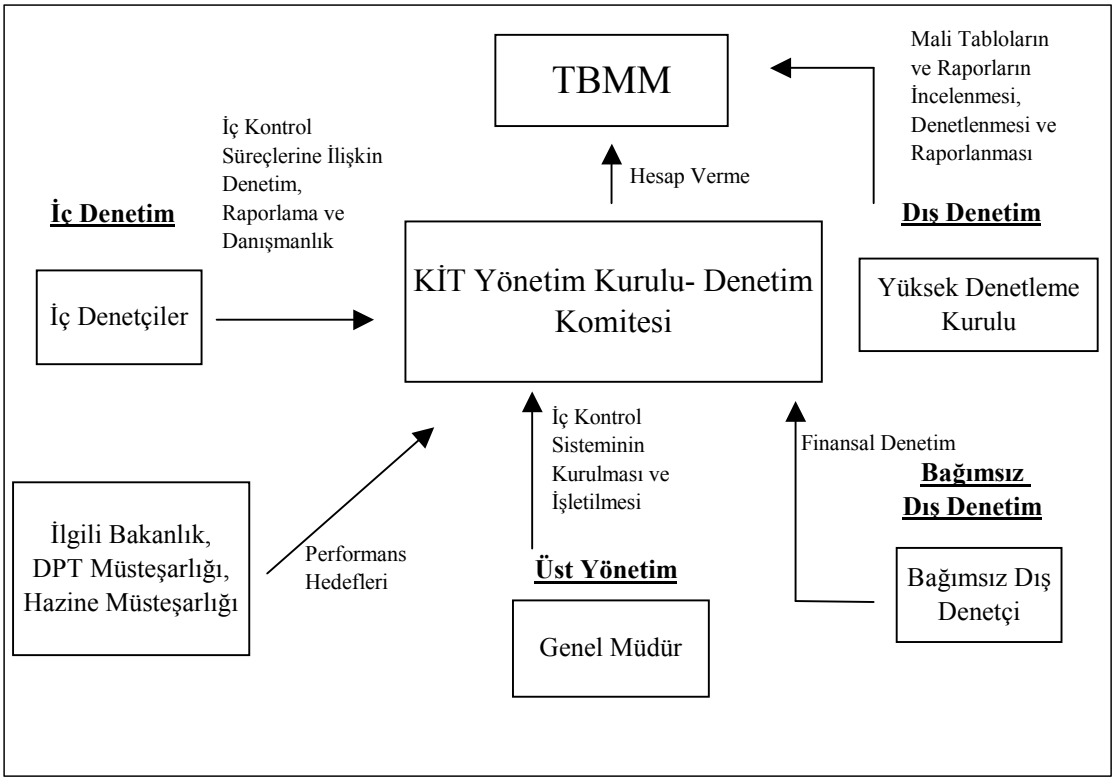
- KİT'lerin sermayesi devlete ait olup, kamu kaynaklarını kullanmaktadırlar. Dolayısıyla, KİT'lerin nihai amaçları kar maksimizasyonu sağlamaktan önce kamu kaynaklarını verimli kullanmak ve kamu yararı sağlamaktır.
- Türkiye'de, özel sektörün yetersiz kaldığı alanlarda ihtiyacı karşılamak amacıyla kurulan KİT'lerin, özel sektör şirketleri gibi şirketin varlığını sürdürmek yani sürekliliğini sağlamak gibi temel bir amacı yoktur. KİT'lerle özel sektör şirketleri arasındaki bu yaşamsal farklılık, KİT'lerin giderleri gelirlerinin üstünde gerçekleşen özel sektör kuruluşları gibi iflas etme durumları olmamasından kaynaklanmaktadır. Sermayesinin tamamı Hazineye ait olan KİT'lerin açıklarının yine Hazine tarafından kapatılması KİT'lerde mali sorumluluk bilincinin oluşmamasına neden olmuş, dolayısıyla hesap verme sorumlulukları da yasal uygunluk alanıyla sınırlı kalmıştır. KİT'lerle

özel sektör şirketleri arasındaki bu fark, KİT'lerde risk algısının oluşmamasına neden olmuştur.

- KİT yöneticilerinin göstermiş oldukları performans düzeyi, pozisyonlarını sürdürmelerinde belirleyici değildir. KİT'lerde performansa dayalı bir ödül-ceza mekanizmasının olmaması, kuruluşlarda hedef ve çıktı odaklı yönetim anlayışının gelişmemesine ve sistematik performans değerlendirmesi yapılmamasına sebep olmaktadır.
- Mevzuatta KİT'lerin ekonomik gerekliliklere uygun olarak verimlilik ve karlılık ilkeleri doğrultusunda çalışmaları hüküm altına alınmış olsa bile siyasi etkiler kuruluşların alması gereken ekonomik kararların önüne geçmektedir.
- KİT'lerde istihdam, yatırım, varlıkların değerlendirilmesi ve fiyatlandırma politikalarının belirlenmesi gibi temel işletmecilik kararları genellikle işletme dışında alınmaktadır.
- Kamu işletmesi oldukları ve kamu kaynaklarını kullandıkları için KİT'ler rakiplerinden farklı olarak daha sıkı düzenlemelere tabidir.

Anket çalışmasından elde edilen bulgular ile KİT'lerin yapısal ve işlevsel özellikleri dikkate alınarak KİT'lerde oluşturulması öngörülen iç kontrol modeli Şekil 6.1'de sunulmaktadır.

Şekil 6. 1. KİT İç Kontrol Modeli



İç kontrol sistemi anlatılırken vurgulandığı üzere, tüm kuruluşlar için etkin işleyen tek bir iç kontrol modeli oluşturmak mümkün değildir. İç kontrol sistemleri, işletmenin büyüklüğü, karşılaştığı riskler, faaliyet gösterdiği sektör, işletme kültürü, teknolojideki değişimler gibi birçok faktörden etkilenmektedir. Bu bağlamda, KİT'lerde etkin işleyen bir iç kontrol sistemi oluşturulmasına yönelik yukarıda sunulan model, her bir KİT için kuruluş özelliklerine göre farklılıklar arz edebilecektir. Ancak, sistemden beklenen tüm faydaların sağlıklı bir şekilde elde edilebilmesi amacıyla "KİT İç Kontrol Modeli", sistemi bir bütün olarak ele alacak şekilde tasarlanmıştır.

6.3.2. Etkin İşleyen Bir KİT İç Kontrol Modeli Oluşturulması Yönünde Politika Önerileri ve Tedbirler

KİT'lerde yukarıdaki Şekil 6.1.'de yer alan iç kontrol modelinin oluşturulmasına yönelik politika önerileri ve tedbirler on başlık altında gruplandırılarak aşağıda sunulmuştur.

Mevzuat Alanında Yapılması Gereken Düzenlemeler

KİT'lerde iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi için öncelikle üst yönetim ve siyasi iradenin desteğinin sağlanması gerekmektedir. Kuruluş yönetiminin değişmesi veya motivasyonunu kaybetmesi durumunda, KİT'lerde iç kontrol sisteminin uygulanabilirliği tehlikeye girebileceği gibi çalışmaların sahipsiz kalarak uygulamadan kalkması dahi mümkündür. Anket çalışmasından elde edilen bulgular (zamanında stratejik planlama çalışmalarına başlamış olan bazı kuruluşlarda yöneticilerin motivasyonunu kaybetmesi veya görevden ayrılması sonucunda çalışmaların yarım kaldığı ifade edilmiştir) da bu iddaları destekler niteliktedir. KİT'lerde etkin işleyen bir iç kontrol sistemi kurmak ve sistemin sürekliliğini sağlamak kuruluşlar için kanuni bir zorunluluk halini alırsa sistemin sürekliliğini güvence altına almak yönünde ilk somut adım atılmış olacaktır.

5018 sayılı Kanunun sunmuş olduğu iç kontrol sistemi, Kanunun değerlendirmesinin yapıldığı bölümde açıklandığı üzere tüm kamuda bütüncül bir iç kontrol sistemi kurulmasını sağlayacak perspektife (5018 sayılı Kanun mali kontrollere odaklanarak iç kontrolün sunmakta olduğu bütüncül yaklaşımı tam olarak benimsememiştir) sahip olmadığından KİT'lerin 5018 sayılı Kanunun iç kontrol hükümleri kapsamına dahil edilmesi uygun değildir. Ancak, iç kontrol sistemi 5018 sayılı Kanun kapsamından çıkarılarak iç kontrolü mali kontrollerin yanında diğer kontrolleri de içeren bütüncül bir süreç olarak ele alan ve tüm kamuya yönelik yeni bir "Kamu İç Kontrol Kanunu" düzenlenmesi halinde KİT'lerin de bu yeni kanun kapsamında yer alması düşünülebilir Böyle bir kanun çalışılmadığı taktirde, dünyadaki iyi uygulama modelleri ve düzenlemeler esas alınarak KİT'lere özgü bir iç kontrol sistemi yeni çıkarılacak "KİT Kanunu"nda veya 233 sayılı KHK'da düzenlenmelidir.

KİT'lerle yürütülen anket çalışmasının sonuçları, üst yönetimin kendi iradesiyle, ortada kanuni bir zorunluluk olmadığı halde, stratejik planlama, performans değerlendirme, kalite kontrol yönetimi gibi kuruluşların rekabet gücünü artırmaya yönelik uygulamaları başlatabilme ve çalışanlar tarafından benimsenmesini sağlama gücünü ortaya koymaktadır. İç kontrol sistemi, bütüncül bir yönetim yaklaşımı olup dinamik bir süreçtir. Dolayısıyla, iç kontrol sistemi bir defalık bir

uygulama olmayıp sürekli izlenmeli, kuruluşun değişen ihtiyaçlarına göre geliştirilmeli ve iyileştirilmelidir. Bu da ancak, yönetimin sürekli desteği ve iradesiyle mümkündür. Bu bağlamda, ikinci adım olarak kuruluştaki iç kontrolün nihai sorumlusu olan ve Meclise karşı hesap verme yükümlülüğü bulunan kuruluş yönetim kurulu, bir genelge yayımlayarak tüm çalışanlara kuruluşta iç kontrol uygulamalarına geçileceğini ve bu süreçte herkese düşen görev ve sorumluluklar olduğunu yazılı bir biçimde duyurmalıdır. Böylece, yönetim kurulu hem iç kontrol sistemini destekleyen olumlu tavrını ortaya koymuş hem de kuruluşta çalışan herkesin kontroller konusundaki sorumluklarını aynı ciddiyetle yerine getirmesi gerektiği mesajını açıkça vermiş olacaktır.

KİT'lerde etkin işleyen bir iç kontrol sistemi oluşturma sürecinde kuruluşlara rehberlik edecek olan iç kontrol standartları, dünyada genel kabul görmüş iyi uygulama örneklerinden COSO ve INTOSAI Modelleri ve uluslar arası standartlar çerçevesinde DPT ve Hazine Müsteşarlıkları tarafından yayımlanacak bir genelgeyle belirlenmelidir. KİT'lerin, tüm faaliyetlerinde bu standartlara uymakla ve gereğini yerine getirmekle yükümlü olduğu, kanuna ve iç kontrol standartlarına aykırı olmamak koşuluyla, KİT'lerce görev alanları çerçevesinde her türlü yöntem, süreç, faaliyet gösterilen sektör ve kuruluşa özgü işlevlere ilişkin standartlar belirlenebileceği belirtilmelidir. "KİT İç Kontrol Standartları", iç kontrolün kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak tüm KİT'lerde uygulanabilir olmasını sağlamak amacıyla genel nitelikte düzenlenmelidir.

İç Kontrol Bileşenlerinin Güçlendirilmesi

KİT'lerle yapılan anket çalışmasının sonuçları, KİT'lerde özellikle kontrol ortamı, risk değerlendirme ve izleme bileşenlerinin güçlendirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Bu kapsamda, kontrol ortamının etik değerler ve davranış kuralları, insan kaynakları yönetimi ve organizasyon yapısı unsurlarının KİT'lerde geliştirilmesi ve iyileştirilmesi amacıyla "KİT İç Kontrol Standartları" belirlenirken özellikle bu alanlara odaklanılmalıdır. Kuruluşların kendi etik değerlerini, davranış kurallarını ve iş ilkelerini belirlemeleri desteklenmelidir. İnsan kaynakları yönetimi, kuruluşun amaç ve hedeflerine ulaşması için uygun nitelikte ve mesleki yeterlilikte personel

istihdam edilmesini sağlamaya yönelik olmalıdır. Kuruluşların organizasyon yapılarında sadeleşmeye gidilmesi yönünde politikalara yer verilmelidir.

Odaklanılması gereken diğer bir alan ise, risk değerlendirme bileşenidir. Araştırma sonuçları, KİT'lerde risk yönetimi anlayışı olmadığını ve kuruluşların sistematik bir risk değerlendirmesi yapmadıklarını göstermektedir. Kuruluşların yürütecekleri program, faaliyet ve projelerin kuruluş misyon ve vizyonuna ulaşılmasını, kaynak dağılımında en riskli faaliyetlerden başlayarak bir dağılım izlenmesini ve kuruluşların düzenli olarak iç ve dış risk analizi yaparak, gerekli tedbirleri almasını sağlayacak standartlar belirlenmelidir.

Ayrıntılı standartlar, KİT'ler tarafından, görev alanları, kuruluşun misyon ve vizyonu, her türlü süreç, faaliyet, idari ve mali yapı ile personel durumu gibi kuruluşa özgü koşullar dikkate alınarak, "KİT İç Kontrol Standartları"na uygun olmak şartıyla, belirlenebilir.

Performans Değerlendirmesi

KİT'lerin mali durumlarına ve performans gerçekleşmelerine ilişkin hesap verme sorumluluğu ve bilinci içinde hareket etmelerini sağlamak için kuruluşlarda performans ve risk odaklı bir yönetim anlayışının benimsenmesi gerekmektedir. İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir zemine oturabilmesi için en önemli önkoşullardan birisi, kuruluşlarda stratejik yönetim anlayışının yerleştirilmesi ve bu kuruluşlarda performans hedef ve göstergelerinin belirlenmesi, izlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik bir kültürün oluşturulmasıdır. Stratejik yönetim, işletmelerin uzun dönemli performans hedeflerini belirleyen yönetim kararlarını ve faaliyetlerini ifade etmektedir. Söz konusu karar ve faaliyetler, iç ve dış çevre analizini, kurumsal stratejilerin oluşturulmasını, maliyetlendirilmesini, uygulanmasını, değerlendirilmesini ve kontrolleri kapsamaktadır. Bu anlayışı ve bilinci KİT'lerde yerleştirebilmek için KİT'lerin stratejik planlar dahilinde yönetilmeleri ve performans esaslı bütçe hazırlamaları esas olmalıdır. Ayrıca, stratejik planlar kadar önemli olan bir diğer husus, planın uygulama safhalarında

kuruluş performansının ölçülmesi ve ortaya çıkacak sonuçların dinamik bir süreçte incelenmesidir.[370]

KİT'lerin risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin izlenmesinde İlgili Bakanlık ile DPT ve Hazine Müsteşarlıklarının önemli rolleri bulunmaktadır. İlgili Bakanlık ile DPT ve Hazine Müsteşarlıkları, KİT'lerin stratejik planlarının her bir yıllık uygulama dilimleri için performans göstergeleri seti oluşturmalı ve Hazine Müsteşarlığı her sene, Genel Yatırım ve Finansman Kararnamesinin Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Genelgesinde söz konusu göstergeleri açıklamalıdır. Kuruluşun fiili performansı planlanan performansla karşılaştırılarak farklılıklar analiz edilmeli ve performans çıktıları sene içinde düzenli olarak takip edilmelidir.

İç kontrol sürecinde DPT ve Hazine Müsteşarlıklarına düşen diğer bir önemli görev ise, kuruluş performansının sağlıklı bir şekilde izlenmesi ve değerlendirilebilmesi amacıyla KİT'lerin bütçelerini Yıllık Yatırım ve Finansman Programıyla uyumlaştırmalarını sağlamaktır.

Yönetim Kurulunun Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Düzenlemeler

233 sayılı KHK'da sayılan KİT yönetim kurullarının görev ve yetkileri arasında uzun vadeli politika oluşturma, strateji belirleme ve risk izleme gibi KİT'lerde risk yönetimi anlayışının geliştirilmesine yönelik düzenlemeler yer almamaktadır. Yönetim kurullarının mevcut çalışma şekilleri itibarıyla, kuruluşun günlük faaliyetlerinin içinde olduğunu anket çalışmasının sonuçları da doğrulamaktadır. Yönetim kurullarının mevcut yetkileri, KİT'lerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve sürdürülmesi sorumluluğunun yürütülebilmesi için gerekli mali kararların ve yatırım kararlarının alınmasını, insan kaynaklarına sahip olunmasını ve hızlı karar alınabilmesini sağlama konusunda yeterli değildir. KİT'lerin işleyişini düzenleyen 233 sayılı KHK, KİT'lere yönelik oldukça ayrıntılı düzenlemeler içermekte ve yönetim kurullarına kısıtlı yetkiler tanımaktadır. Söz konusu KHK'da KİT'lerin karar alma süreçlerini hızlandıracak, yönetim kurullarına ve üst yönetime verilen yetki ve sorumlulukların dengeli olmasını, kuruluşların şeffaf ve hesap verme sorumluluğuyla yönetilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılması

[370] Köseoğlu, 2005:95

gerektiği bu bölümün başında da açıklanmıştı. Bu kapsamda, 233 sayılı KHK'nın yönetim kurulunun görev ve yetkilerini düzenleyen 9. maddesine;

- İç kontrol ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak kurulmasını, işlerliğini, uygunluğunu ve yeterliliğini sağlamak, raporlama ilişkileri ile teşebbüs içindeki yetki ve sorumlulukları belirlemek,
- Teşebbüs risk yönetim politikalarını belirlemek,
- Teşebbüs stratejik planını onaylayarak ilgili mercilere iletmek,
- Teşebbüsün taşıt alım ve kullanım kararlarını almak ve uygulama esaslarını oluşturmak,
- Teşebbüs personel ücretlerini belirlemek,
- Teşebbüsün etkin ve verimli çalışmasını sağlayacak organizasyon yapısını belirlemek,
- Teşebbüs genel müdür yardımcılarını atamak,

hükümleri eklenmelidir.

Denetim Komitesi Oluşturulması

Hesap verebilirlik ilkesi gereği sorumlulukların netleştirilmesi amacıyla icra ve denetim işlevlerinin birbirinden ayrılması bir zorunluluktur. KİT'lerde yönetim kurulunun yarısının (genel müdür ve iki genel müdür yardımcısı) üst düzey yöneticilerden meydana geldiği göz önüne alındığında, yönetim kurullarının izleme ve gözetim rolünün etkinliğini artırmak, uygun risk tanımlaması ve değerlendirmesi yapılmasını sağlamak ve iç kontrolün etkinliğine dair yönetim kuruluna güvence sunmak amacıyla icracı olmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilecek kişilerden bir denetim komitesi oluşturulması KİT'ler için bir gereklilik olarak görülmektedir. Oluşturulacak olan denetim komitesi, yönetim kurulunun iç kontrole ilişkin gözetim sorumluluğunu kolaylaştıracaktır. Kuruluş içindeki tüm denetim birimlerinin birbirlerine önemli katkılarda bulunabilecekleri çalışmanın üçüncü bölümünde açıklanmıştır. Ancak, anket çalışması sırasında ve teftiş kurullarıyla yapılan görüşmelerde KİT'lerde iç denetim görevini yürüten teftiş kurulları ile dış denetim yapan YDK arasında ve diğer denetçiler arasında etkin bir iletişim

bulunmadığı dile getirilmiştir. Kuruluşta bir denetim komitesinin varlığı, kuruluş içindeki farklı denetim birimleri arasında iletişimi artırarak denetçiler arasındaki etkileşimin de artmasına ve denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı yürütülmesine katkı sağlayacaktır.

İç Denetim Alanına İlişkin Düzenlemeler

Denetim mekanizması, kuruluş faaliyetlerinin sürekli iyileştirilmesi için önemli bir araçtır. Mevcut durumda, kısmen iç denetim birimi gibi faaliyet gösteren ve soruşturma yetkisi bulunan teftiş kurulları kuruluşlarda genel müdüre bağlı olarak teftiş, inceleme ve soruşturma yapmaktadır. Anket çalışmasının sonuçları, denetim birimlerinin KİT'ler için etkin bir kontrol ve izleme aracı olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak, teftiş kurullarının soruşturma yetkisinden gücünü alan, girdi odaklı[371], geriye dönük, hata bulmaya çalışan (cezalandırıcı nitelikte), sistematik ve sürekli olmayan nitelikte denetimler yapması kuruluşlarda yerleştirilmeye çalışılan risk odaklı, süreç esaslı ve katılımcı yönetim yaklaşımının doğasına aykırı görülmektedir. Ayrıca, teftiş kurulları, özellikle son dönemde kuruluş faaliyetlerinin iyileştirilmesi açısından büyük önem atfedilen denetim birimlerinin danışmanlık fonksiyonuna sahip değildir. Bu bağlamda, KİT'ler için oluşturulan etkin işleyen iç kontrol modelinde teftiş kurullarına yer verilmemiştir.

Kuruluşlarda,

- Kuruluşun yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek,
- Kurum kaynaklarının ve varlıklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması yönünde incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Kuruluşun performans hedef ve göstergelerine ulaşması yönünde denetim ve danışmanlık görevlerini yerine getirmek,
- Kuruluş gelir ve giderlerinin mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesini denetlemek,

[371] Girdi odaklı denetim yaklaşımı, yönetimin amaç ve hedeflerine ne derecede ulaştığını değil, hangi işlemleri ne derece doğru yaptığını ele alan denetim yaklaşımı olarak tanımlanabilir (Keleş, 2006)

- Kuruluşun karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, plan ve programlara uygunluğunu belirlemek

yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak denetim faaliyetlerinin yürütülebilmesi için sertifikalı[372] iç denetçiler istihdam edilmelidir. İç denetim faaliyetinin kapsamı yalnızca mali iş ve işlemlerle kısıtlı olmayıp, idarelerin tüm faaliyet ve işlemleri ile süreçleri iç denetimin kapsamına dahildir.

İç denetim faaliyetlerinin fonksiyonel bağımsızlığı, bu faaliyetlerle üretilen nesnel güvence ve danışmanlık hizmetinin kalitesini önemli ölçüde etkileyen bir husustur. Bu kapsamda, iç denetçilerin görevlerini bağımsız olarak sürdürebilmelerini temin etmek amacıyla denetim komitesine (denetim komitesi oluşturulmadığı durumda yönetim kuruluna) doğrudan raporlamaları esastır.

KİT'lerde iç denetim birimi kurulması, kuruluşların büyüklükleri ve ihtiyaçlarına göre yönetim kurulları tarafından belirlenmelidir.

İç denetim fonksiyonunu yürütecek olan iç denetçilerin referansları, kaynakları ve bu çerçevede uygulayacakları denetim metodolojileri yönünden KİT'lerde uygulama birliği tesis edilmesi amacıyla, iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu yürütme görevi, KİT'lerde iç kontrol sistemi uygulanması yönünde yasal mevzuatın 233 sayılı KHK'da değişiklik yapılması veya yeni "KİT Kanunu" kapsamında düzenlenmesi halinde Hazine Müsteşarlığına verilmelidir. Ancak, en başta da ifade edildiği üzere yeni bir "Kamu İç Kontrol Kanunu" düzenlenmesi ve KİT'lerin de bu kanun kapsamına alınması halinde KİT'lerde yürütülen iç denetim faaliyetleri, kamuda iç denetim alanında merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu üstlenen İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde icra edilebilecektir.

Yürütülen denetim faaliyetleri sırasında veya sonucunda, soruşturma yapılması gereken bulgulara ulaşılması halinde, durum gereği için denetim komitesine ve bilgi için Hazine Müsteşarlığına raporlanmalıdır.

---

[372] İç denetim faaliyetleri, uluslar arası standart, yöntem ve prosedürler hakkında bireysel yeterliliği gösteren ve uluslar arası alanda kabul gören sertifika sahibi iç denetçiler tarafından yerine getirilir.

Dış Denetim Alanına İlişkin Düzenlemeler

Meclis adına KİT'lerin denetimini YDK'nın yaptığı bölümün başında KİT'leri incelerken açıklanmıştır. İç kontrol sisteminde YDK'nın rolü, dış denetçi olarak kuruluş mali tablolarının kanunlar tarafından öngörülen standartlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını tespit etmektir. Kamu kaynaklarını kullanmalarından dolayı KİT'lerde mevzuata uygunluk kontrolleri ayrı bir öneme sahiptir. Dolayısıyla, KİT'ler için oluşturulan modelde YDK'nın dış denetim görevi içerisinde kullanılan kamu kaynaklarının mevzuata uygunluk denetiminin de yer almasının uygun olacağı düşünülmektedir. Bu çerçevede, YDK'nın görevleri,

- Kuruluşların yanıltıcı olmayan doğru ve güvenilir finansal raporlar sunmasını sağlamak amacıyla KİT'lerin mali tablolarını ve raporlarını yasal standartlara uygun olarak hazırlayıp hazırlamadıklarını incelemek,
- Kuruluşlarda mevzuata uygunluk denetimi yapmak

olarak açıkça tanımlanmalıdır.

Mevcut durumda, YDK'nın denetim raporlarını tamamlaması, bunların TBMM tarafından incelenerek, KİT hesaplarının ibra edilmesi süreci 2 yıla kadar uzamakta dolayısıyla, dış denetimin etkinliği ve verimliliği mümkün olmamaktadır. Bağımsız dış denetimin kuruluşun doğru, güvenilir ve zamanlı finansal raporlar sunmasını sağlaması ve sunulan raporların kuruluşların gerçek performansını yansıttığına dair güvence vermesi, hesap verebilirlik açısından büyük öneme sahiptir. Dolayısıyla, özellikle büyük KİT'lerin, YDK denetimi dışında, özel sektörden bağımsız dış denetim hizmeti almaları gerekli görülmektedir. Diğer kuruluşlar da, bağımsız denetim hizmeti almaya ihtiyaç duyup duymadıklarını belli aralıklarla değerlendirmeli ve gerekli görülen durumlarda söz konusu hizmetten faydalanmalıdır.

Yönetim Kurulunun Hesap Verme Sorumluluğu

Yönetim kurulu, hesap verme sorumluluğu kapsamında en azından kuruluşun karşılaşabileceği önemli risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi için sürekli bir sürecin olduğuna, kurulun süreçleri sürekli gözden geçirdiğine ve iç kontrol standartlarına uyum sağladığına yönelik beyanda bulunmalıdır.

Gerçekleşmeler, performans hedefleriyle karşılaştırılmalı, eğer performans hedefleri tutturulamadıysa gerekçeleri sunulmalı, aksaklıklara ilişkin alınan tedbirler açıklanmalıdır. Ayrıca, güvenilir ve uygun bir şekilde, ticari sır niteliği taşımayan finansal ve finansal olmayan bilgiler ve raporlar hazırlanarak zamanında ilgililere açıklanmalıdır. Kuruluş faaliyet raporu, en azından şirketin performans çıktılarını, gerçeğe uygun, doğru, eksiksiz, dolambaçsız ve dürüst bir şekilde yansıtmalıdır. Ayrıca raporda, gelecekteki gelişmelerin getirebileceği risklere de açıkça işaret edilmelidir. Söz konusu faaliyet raporlarının, kuruluşların internet sitelerinde yayımlanması kamu kaynaklarını kullanan KİT'lerin kamuya karşı hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesi açısından önemlidir.

Organizasyon Yapısında İç Kontrole İlişkin Düzenlemeler

İç kontrol sisteminin varlığından ve etkin işlemesinden yönetim kurulu sorumlu olmakla birlikte sistemin tasarlanması, kurulması ve işletilmesi görevi üst yönetime devredilmiştir. Üst yönetimin, sağlıklı ve etkin işleyen bir iç kontrol sistemi kurabilmesi için çeşitli organizasyonel düzenlemeler yapılması gerekecektir.

Kurum içi ve kurum dışı iletişimi etkin bir şekilde sağlamak, performans bilgilerinin üretilmesi ve raporlanması için yönetim bilgi sistemi oluşturmak, bilgilerin güvenilirliğini sağlamak, elde edilen verileri bilgiye dönüştürmek ve bunları kaynak tahsis süreçlerinde kullanmak amacıyla bilgi ve belge yönetimi ve koordinasyonunu yürütmek üzere bilgi işlem daireleri oluşturulması yönünde organizasyonel bir yapılanmaya gidilmelidir.

Yine, iç kontrol sistemi kurulmasıyla birlikte kuruluşlar için önemli olacak diğer bir organizasyonel yapılanma ihtiyacı da, kuruluşta yönetim kurulu tarafından belirlenecek risk politikaları kapsamında ana faaliyet birimleriyle düzenli olarak yapılacak toplantılarda kuruluşun stratejik planında yer alan ana amaçlarına ulaşmasını engelleyecek risklerin tanımlanması, risklere karşı uygun ve yeterli kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi, risklerin düzenli olarak takip edilmesi ve değerlendirilmesi görevlerini yürütmek üzere risk yönetimi birimlerinin kurulmasıdır. Kuruluşun yatırımları da risk değerlendirmesi kapsamında izlenmelidir.

Raporlama Sisteminin Geliştirilmesi ve Çalışanların Sorumluluklarının Belirlenmesi

İzleme ve değerlendirme faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesini ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülebilmesini sağlamak amacıyla KİT'lerdeki iç kontrol süreçlerinin dokümantasyonu yapılmalı, her yıl söz konusu belgeler gözden geçirilmeli ve test edilmelidir. Raporlama hem etkili bir iletişim sistemi kurabilmek hem de kontrollerin izlenmesini sağlamak açısından önemlidir. Ancak, anket sonuçlarından KİT'lerde düzenli raporlama sistemleri olmadığı kuruluşların yarısına yakının raporlama yapmadıkları veya yalnızca sözlü raporlama yaptıkları anlaşılmıştır. KİT'lerde etkin bir iç kontrol sistemi kurabilmek için raporların yazılı olması ve raporlama ilişkilerinin açıkça tanımlanması gerekmektedir.

Finansal işlem, yönetim, yasalara uygunluk ve bilişim sistemleri genel kontrollerinin belirlenebilmesi amacıyla söz konusu alanlara ilişkin temel faaliyetler, iş süreçleri ve süreçlerde yer alan personelin görev, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenmeli, iş akış şemaları oluşturulmalı, riskli alanlar ortaya konularak bu alanlara yönelik ana kontroller tasarlanmalıdır. Belirlenen söz konusu kontrollerin sorumluları netleştirilmelidir. Süreçlerde ortaya çıkan zayıflıklar veya riskler zaman kaybetmeden sorumluları tarafından yönetim kuruluna veya denetim komitesine raporlanmalıdır. Sürekli izleme faaliyetleriyle değişen şartlara ve risklere göre söz konusu kontroller de geliştirilip iyileştirilmelidir.

KİT'lerde bugüne kadar uygulanmakta olan iç kontrol mekanizmalarının ve faaliyetlerinin bundan sonra sistematik ve standardize bir şekilde uygulanacak olması yeni bir süreç ve yönetim yaklaşımı anlamına geldiğinden, tüm KİT'ler çalışmalarına başlamadan önce iç kontrol sistemi hakkında eğitim almalıdır. İç kontrol dinamik bir süreç olduğu için kuruluşları etkileyen riskler değiştikçe veya kuruluşun faaliyet gösterdiği çevrede yeni gelişmeler yaşandıkça kuruluş da iç kontrol sistemini değişen şartlara uyarlama ve iyileştirme ihtiyacı duyacaktır. Dolayısıyla, iç kontrol alanında çalışanlara verilen eğitimler de sürekli nitelikte olmalı, çalışanların farkındalık seviyelerinin yükseltilmesine ve iç kontrol bilincinin kuruluşta yerleştirilmesine çalışılmalıdır. Böylece, kuruluş önleyici ve keşfedici kontrolleri daha az maliyetle

uygulama şansını yakalayarak oldukça yüksek maliyetli olan düzeltici kontrollere olabildiğince az kaynak aktarmış olacaktır. İç kontrol sistemlerinin kişilerden ve prosedürlerden meydana geldiği göz önüne alındığında, sistem hakkında yeterli bilince ve sorumluluğa sahip personele sahip olmak sistemin maliyet etkin işlediğine dair yönetime güven sağlayacaktır.

SONUÇ

İç kontrol sistemi, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma ve mali raporlamanın güvenilirliği ile başlıca kurum amaçlarına ulaşılması konularında yönetime, iç ve dış paydaşlara makul güvence sunmak üzere oluşturulan, yönetim kurulu, yöneticiler, çalışanlar, iç denetçiler ve dış taraflardan etkilenen dinamik ve bütünleşik bir yönetim sürecidir.

Kurumsallaşmayla birlikte başlayan şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacı, şirketlerde gelişen verimlilik bilinci, performans yönetimi ve kurumsal yönetişimin artan önemi iç kontrol alanındaki gelişmeleri gerekli kılmaktadır. İç kontrol sistemi, yöneticiler tarafından bir güvence mekanizması olarak algılanmakta ve işletmenin amaçlarına ulaşmasını bir bütün olarak desteklemektedir.

Türkiye'de, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve İç Kontrol Kanunun yürürlüğe girmesiyle kamu kurumlarında iç kontrol ve iç denetim alanlarında çalışmalar başlamıştır. Ancak, 5018 sayılı Kanun kapsamında KİT'ler yer almadığı için Kanunda KİT'lere ilişkin bağlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Küreselleşen ekonomik yaşamın getirdiği rekabet ortamında Türkiye'de faaliyet gösteren KİT'lerin uzun vadede sürdürülebilir bir performans göstermelerini ve kamu kaynaklarını kullanmalarından dolayı etkin ve verimli çalıştıklarına dair hesap verme sorumluluğu altında olmalarını sağlamak amacıyla KİT'lerde iç kontrol sisteminin uygulanmasına yönelik bu çalışmanın yapılması ihtiyacı doğmuştur. KİT'lerde etkin işleyen bir iç kontrol sistemi oluşturularak KİT'lerin kamu kaynaklarını etkin ve verimli kullanması, finansal tablo ve raporlamalarının doğru ve güvenilir olması, mevzuata uygun hareket etmesi ve varlıklarını koruması amaçlanmaktadır. Böylece, kamu kaynaklarını kullanan ve reel ekonomide halen önemli bir yer tutan, tarım, madencilik, enerji, ulaştırma ve haberleşme sektörlerinde faaliyet gösteren KİT'lerin daha etkin ve verimli yönetilmeleri sağlanacak ve Meclise karşı hesap verme sorumluluğunu yerine getirmeleri de garanti altına alınacaktır.

Bu çalışma, KİT'lerde etkin işleyen, idari, operasyonel, mali ve yasal kontrollerin tamamını içeren bütüncül bir iç kontrol sistemi oluşturulması amacıyla yapılan ilk çalışma olma özelliği taşımaktadır. Bu çerçevede, öncelikle iç kontrol

kavramının tarihsel gelişimi incelenerek iç kontrolün tanımı yapılmış ve kontrol faaliyetlerinin bir işletme için önemi irdelenerek modern anlamda iç kontrol sistemlerine neden ihtiyaç duyulduğu tartışılmıştır. Modern iç kontrol sistemlerinin yapısının irdelendiği ve sistemin amaçları ile bileşenlerinin anlatıldığı ikinci bölümde sistemi etkileyen faktörler incelenerek iç kontrol sisteminin neden yöneticiler için ancak makul bir güvence sunabileceği açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, iç kontrol sisteminin karşılıklı etkileşim içinde olduğu ve birbirlerine değer katan denetim ve kurumsal yönetişim kavramları netleştirilerek etkin işleyen bir iç kontrol sistemi açısından kurumsal yönetişimin önemi ve sistemde yer alan iç ve dış denetçilerin üstlendiği roller ve sorumluluklar tartışılmıştır. Ardından dördüncü bölümde, dünyada hem özel sektör kuruluşları hem de kamu kuruluşları için geliştirilen genel kabul görmüş modeller ve düzenlemeler incelenmiştir. Türkiye'de kamu kuruluşlarının ve özel sektör şirketlerinin iç kontrolün neresinde oldukları ve uygulanmakta olan mevcut iç kontrol yapıları beşinci bölümde ayrıca irdelenmiştir. Altıncı bölüm, Türkiye'de faaliyet gösteren KİT'leri iç kontrol açısından oldukça kapsamlı bir şekilde incelemekte ve yapılan çalışmalar sonucunda KİT'lerde etkin işleyen bir iç kontrol sistemi kurulmasına yönelik geliştirilen model önerisinin hayata geçirilmesine dair politika önerilerini ve tedbirleri içermektedir.

Yine bu çalışma kapsamında, önümüzdeki beş yıl içinde sistemde kalması öngörülen 15 adet KİT'te, kuruluşların iç kontrol sisteminin neresinde olduklarını belirleyebilmek ve kuruluşlardaki iç kontrol sistemine ilişkin mevcut uygulamaları tespit edebilmek amacıyla yüz yüze görüşme yöntemiyle iç kontrol sisteminin beş bileşenini de kapsayan bir anket çalışması yürütülmüştür. Anket çalışması kapsamında, KİT'lerde halihazırda uygulanmakta olan kontrol faaliyetleri incelenmiş, kuruluşların güçlü ve zayıf oldukları iç kontrol bileşenleri belirlenmiş ve KİT'lerin iç kontrol sistemine karşı algıları ve tutumları değerlendirilmiştir. Daha sonra, KİT'lerin özel sektör işletmelerinden farkları, kendilerine özgü yapıları ve işleyişleriyle birlikte anket çalışmasından elde edilen, KİT'lerde kontrol ortamının zayıf olduğu, performans ve risk odaklı bir yönetim anlayışının gelişmediği, iç ve dış denetimin karmaşıklığı ve eksiklikleri, iletişim ve izleme faaliyetlerinin yetersizliği

gibi, bulgular dikkate alınarak genel kabul görmüş iç kontrol modelleri ışığında KİT'lere özgü bir iç kontrol modeli tasarlanmıştır.

KİT'lere yönelik tasarlanan iç kontrol modelinin kurulması ve sürekliliğinin sağlanmasına yönelik geliştirilen temel politika önerileri aşağıda yer almaktadır:

- İç kontrol sistemi, 5018 sayılı Kanun kapsamından çıkarılarak iç kontrole bütüncül bir perspektifle yaklaşan ve tüm kamuyu kapsayan yeni bir "Kamu İç Kontrol Kanunu" düzenlenmesi halinde KİT'lerin de bu yeni Kanun kapsamına dahil edilmesi düşünülebilir. Bu yönde bir mevzuat çalışması yapılmaması durumunda yeni oluşturulacak "KİT Kanunu"nda veya 233 sayılı KHK'da iç kontrole ilişkin düzenlemeler yer almalıdır.
- KİT'lerde etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulması sürecinde kuruluşlara rehberlik etmek üzere genel "KİT İç Kontrol Standartları" düzenlenmelidir.
- KİT'lerin mali durumlarına ve performans gerçekleşmelerine ilişkin hesap verme sorumluluğu ve bilinci içinde hareket etmelerinin ve kuruluşlarda performans ve risk odaklı bir yönetim anlayışının benimsenmesi ve iç kontrol ile iç denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir zemine oturtulabilmesi için KİT'lerin stratejik planlar dahilinde yönetilmesi esas olmalıdır.
- İç kontrol sisteminin nihai sorumlusu olan yönetim kurullarının bu sorumluluğu yerine getirebilmesini sağlamak üzere KİT yönetim kurullarına verilen yetki ve sorumlulukların dengeli olması yönünde yönetim kurullarının yetki ve sorumlulukları yeniden düzenlenmelidir.
- Yönetim kurullarının izleme ve gözetim rolünün etkinliğini artırmak, uygun risk tanımlaması ile yönetimi sağlamak ve kuruluştaki iç kontrol sisteminin etkinliğine dair yönetim kuruluna güvence sunmak amacıyla icracı olmayan yönetim kurulu üyeleri arasından seçilecek kişilerden bir denetim komitesi oluşturulmalıdır. Denetim komitesi aynı zamanda, KİT'lerdeki farklı denetim birimleri arasında iletişimi sağlayarak denetçiler arasındaki etkileşimin artmasına ve denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesine de katkıda bulunacaktır.

- KİT'lerde hali hazırda görev yapmakta olan KİT teftiş kurullarının çalışma yöntemleri ve yürütmekte oldukları denetimlerin özelliği, iç kontrol sisteminin kuruluşlarda yerleştirmeye çalıştığı, risk, süreç ve gelecek odaklı denetim anlayışıyla örtüşmediği ve teftiş kurulları, kuruluş faaliyetlerinin iyileştirilmesi açısından büyük önem atfedilen denetim birimlerinin danışmanlık fonksiyonuna sahip olmadığından teftiş kurullarının kaldırılması uygun görülmektedir.
- Kuruluşlarda oluşturulacak olan risk yönetimi, iç kontrol ve yönetişim süreçlerinin değerlendirilmesine ve geliştirilmesine sistematik ve disiplinli bir anlayışla yaklaşılmasını sağlamak ve danışmanlık yapmak, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve mevzuata uygun kullanıldığına dair yönetime güvence sunmak ve kuruluşlarda performans denetimi yapmak üzere KİT'lerde sertifikalı iç denetçiler istihdam edilmelidir. Kuruluşlarda iç denetim birimi kurulması, kuruluşların büyüklükleri ve ihtiyaçlarına göre yönetim kurulları tarafından belirlenmelidir.
- YDK'nın görev ve sorumlulukları, kuruluşlar tarafından hazırlanan mali tabloların ve raporların doğru, güvenilir bilgiler sunup sunmadığını ve gerçeği yansıtacak şekilde yasalara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını dış denetçi olarak incelemek ve kullanılan kamu kaynaklarının mevzuata uygunluk denetimini yapmak olarak tanımlanmalıdır. Ayrıca, büyük KİT'lerin ve gerekli görülen durumlarda diğer kuruluşların özel sektörden bağımsız dış denetim hizmeti almaları yönünde gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.
- KİT'lerin etkin bir şekilde kuruluş ve birimler bazında risk analizi yapmasını sağlamak ve kuruluşlar için belirlenen strateji ve politikaların uygulanmasını engelleyecek risklerin düzenli olarak takip edilmesi ve değerlendirilmesi görevlerini yürütmek üzere KİT'lerde risk değerlendirme birimleri kurulmalıdır.
- KİT'lerde izleme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesini temin etmek amacıyla sağlıklı, zamanlı, doğru ve güvenilir bilgi üretilmesini ve

raporlanmasını sağlamak üzere kuruluşlarda bilgi ve iletişim birimleri oluşturulmalıdır.

- KİT yönetim kurulu, hesap verme sorumluluğu kapsamında en azından kuruluşun karşılaşabileceği önemli risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi için sürekli bir sürecin olduğunu, kurulun süreçleri sürekli gözden geçirdiğini ve iç kontrol standartlarına uyum sağladığını yıllık faaliyet raporlarında beyan etmelidir.

Yukarıda sayılan politika önerileri, KİT'lerde etkin işleyen, yönetsel, mali ve uygunluk kontrollerinin tamamını kapsayan bütünleşik iç kontrol sistemlerinin kurulması amacıyla tasarlanan "KİT İç Kontrol Modeli"nin etkin işlemesine yönelik politika önerileridir. Ancak, her kuruluşta farklılık gösteren kuruluşların faaliyet gösterdikleri sektörler, büyüklükleri, mali yapıları gibi faktörler, tüm kuruluşlar için etkin işleyen tek bir iç kontrol sistemi kurulmasını mümkün kılmamaktadır. Diğer taraftan, sunulan model iç kontrol sisteminden azami faydayı elde etmek amacıyla bütüncül bir sistem olarak tasarlanmıştır. Başlangıç aşamasında, sistemin tüm bileşenleri kuruluşlarda oluşturulamayabilir. Bu durumda, sistemin tam anlamıyla etkin işlemesi sağlanamaz, ancak kurumsal yönetişim ile risk ve performans odaklı yönetim anlayışı kuruluşlarda yerleştikçe sistem de zaman içinde evrimleşerek etkinleşecektir.

EKLER

EK – I

İç Kontrol Bileşenlerinin Bağımsız Denetçi Tarafından Değerlendirilmesi

Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi

IFAC, 67-75 numaralı standartlar[373] arasında bağımsız denetçinin iç kontrol ortamını değerlendirmesine ilişkin standartları düzenlemiştir.

Denetçinin incelediği şirketteki iç kontrol ortamını iyi anlaması gerekir. Kontrol ortamı, yönetişim ve yönetim fonksiyonlarını ve kurumun iç kontrol sistemi ve bunun kurumsal önemi açısından bu süreçlerde görev alan kişilerin tutumlarını, farkındalığını ve faaliyetlerini kapsar. Kontrol ortamı, etkin bir iç kontrol sisteminin temelini oluşturan disiplini ve yapıyı; kurumun yönetim felsefesini belirleyerek ve kişilerin iç kontrol bilincini etkileyerek oluşturur.(no:67)

Hile ve hataların tespit edilmesi ve önlenmesi öncelikle kurumsal yönetişim ve yönetim görevini üstlenen kişilerin sorumluluğundadır. Denetçi, kontrol ortamının nasıl tasarlandığını ve uygulandığını incelerken, yönetimin şirkette etik ve dürüst davranış kültürü oluşturup oluşturmadığını ve hile ve hataların tespit edilip önlenmesine yönelik uygun kontroller geliştirip geliştirmediğini anlamalıdır. (no: 68) Bu süreçte denetçi, kontrol ortamına ilişkin unsurların var olmasının mutlaka uygulandığı anlamına gelmediği bilinciyle gözlem yaparak, çalışanlarla iletişime geçerek ve yöneticilerden şirketteki davranış kurallarına ilişkin bilgi alarak hem yöneticilerin belli davranış ve tutumlarıyla çalışanlara örnek olup olmadıklarını hem de yöneticilerle çalışanlar arasında nasıl bir iletişim olduğunu da araştırmalıdır. (no:70) Ayrıca, denetçi açısından, şirkette işlemleri anlayacak ve mali tabloların şirket hakkında doğru ve dürüst tabloyu yansıtacak şekilde ve mali raporlama standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendiren bir denetim komitesinin varlığı da büyük önem taşımaktadır. (no:72)

Tatmin edici bir iç kontrol ortamının varlığı, denetçinin önemli riskleri değerlendirmesinde ve sonraki prosedürlerinin içeriğini, kapsamını ve zamanlamasını belirlemesinde olumlu bir etken olarak görülebilir. Yeterli kontrol ortamı hilelerin önlenmesinde tamamen caydırıcı olmasa da hile riskinin azaltılmasına yardımcı olur. Kontrol ortamındaki zayıflıklar ise kontrollerin etkinliğini azaltacağı için denetçinin önemli riskleri değerlendirme sürecinde olumsuz bir etkiye sahip olur. (no:74)

Kontrol ortamı, işlemler, hesap bakiyeleri ile açıklama ve ilgili iddialar bazında önemli yanlışlıkları tek başına ortaya çıkaramaz, önleyemez ya da düzeltemez. Dolayısıyla, denetçi önemli hataların ortaya çıkma riskini değerlendirirken kontrol ortamıyla birlikte kontrol sisteminin diğer bileşenlerini de, örneğin özel kontrol faaliyetlerinin işleyişini göz önünde bulundurmalıdır. (no:75)

[373] IFAC, 2008: 362-364, Standartlar, yazar tarafından derlenip çeviri yapılarak açıklanmıştır.

Şirketin Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin İnceleme

IFAC, 76-79 numaralı standartlar[374] arasında bağımsız denetçinin şirketin risk değerlendirmesine ilişkin standartları düzenlemiştir.

Denetçinin, şirketin mali raporlama hedeflerine yönelik işletme risklerini tanımlama ve bu riskleri yönetme tarzına ve bunların sonuçlarına ilişkin belli bir anlayışa sahip olması gerekir. Bu süreç, şirketin risk değerlendirme süreci olarak tanımlanır ve yönetimin hangi riskleri yöneteceğini nasıl belirlediğinin temelini oluşturur. (no:76)

Denetçi, kurumun risk değerlendirme sürecini nasıl tasarladığını ve uyguladığını incelerken yönetimin mali raporlamaya ilişkin iş risklerini nasıl tanımladığını, risklerin önem derecesini nasıl belirlediğini, meydana gelme olasılıklarını nasıl değerlendirdiğini ve onları yönetmek için nasıl bir eylem planı izleyeceğini ortaya koyar. Eğer şirketin risk değerlendirme süreci mevcut şartlara uygunsa denetçinin önemli riskleri tespit etmesinde yardımcı olur. (no:77)

Denetçi, yönetim tarafından tanımlanan iş risklerini araştırır ve bu risklerin önemli hatalara yol açıp açmayacağı üzerine düşünür. Denetim sürecinde, denetçi yönetim tarafından tanımlanmamış önemli riskler belirleyebilir. Bu gibi durumlarda, denetçi söz konusu risklerin kurumun risk değerlendirme sürecinde belirlenmiş olması gerekip gerekmediğini eğer gerekiyorsa sürecin neden başarısız olduğunu ve sürecin içinde bulunulan koşullara uygun olup olmadığını araştırır. Bunun sonucunda denetçi, şirketin risk değerlendirme sürecinde önemli zayıflıklar olduğu kanaatine varırsa yönetime durumu iletir. (no:78)

Küçük işletmelerde yönetim formel bir risk değerlendirme sürecine sahip olmayabilir. Bu tür şirketlerde, denetçi iş risklerinin nasıl tanımlandığını ve risklere karşı nasıl bir eylem planı uygulandığını yöneticiyle tartışabilir. (no:79)

Bilişim Sistemi ve İletişim Süreçlerine İlişkin Değerlendirme

IFAC, 80-89 numaralı standartlar[375] arasında bağımsız denetçinin şirketin bilişim sistemini değerlendirmesine ilişkin standartları düzenlemiştir.

Mali raporlamayla ilgili olan ve muhasebe sistemini de içeren bilişim sistemi, olayların ve koşulların yanı sıra şirketin işlemlerinin başlatılması, kaydedilmesi, işlemin süreçleri ve raporlanması ile şirket varlıkları, yükümlülükleri ve özkaynakları açısından hesap verebilirliğin sürdürülebilmesi için oluşturulan prosedürlerden ve kayıtlardan meydana gelir. (no:80)

Denetçinin mali raporlamayla ilgili iş süreçleri de dahil tüm bilişim sistemini anlaması gerekir. Bu çerçevede denetçinin,

- İşletmede mali tablolar için önemli olan faaliyetler bazında işlem sınıflarını,
- Hem bilgi teknolojileri hem de manüel sistemlerle işlemlerin yapılması, kaydedilmesi, işleme tabi tutulması ve mali tablolarda raporlanması prosedürlerini,

[374] IFAC, 2008: 364-365, Standartlar, yazar tarafından derlenip çeviri yapılarak açıklanmıştır.
[375] IFAC, 2008: 365-367, Standartlar, yazar tarafından derlenip çeviri yapılarak açıklanmıştır.

- İşlemlerin yerine getirilmesi, kaydedilmesi, işleme tabi tutulması ve mali tablolarda sunulması açısından ilgili muhasebe kayıtları, destekleyici belgeleri ve mali tablolara konu edilen belli hesapları,
- Bilişim sisteminde, işlem sınıflarından başka, mali tablolar açısından önemli olan olayların ve koşulların nasıl kaydedildiğini,
- Önemli muhasebe tahminleri ve açıklamaları da dahil şirketin mali tablolarının hazırlanmasında kullanılan mali raporlama sürecini,

anlaması gerekir. (no:81)

Denetçinin yukarıda bahsedilen anlayışa sahip olabilmesi için bilgilerin bilgi işlem sistemlerinden büyük deftere veya mali raporlama sistemlerine aktarılmasında kullanılan prosedürleri de bilmesi gerekir. Ayrıca denetçi, mali raporlamaya ilişkin bilgilerin yanında varlıkların amortismana, alacakların reeskont hesabına tabi tutulması gibi mali olay ve şartları da bilmelidir. (no:81) Denetçi, sistemi kavramaya çalışırken yevmiye kayıtları ve standart olmayan işlemlerin defterlere kaydedilmesine yönelik kontrollerin göz ardı edilmesiyle ortaya çıkabilecek önemli yanlışlık riskini de dikkate almalıdır. Örneğin bilgisayarlı uygulamalar ve kontroller beklenmeyen hata riskini azaltabilir ancak kişilerin defterlere veya mali tablolara aktarılan tutarları değiştirerek bu tür otomatik uygulamaları saf dışı bırakabilme riskini ortadan kaldıramaz. (no:86)

Mali raporlamaya ilişkin rollerin ve sorumlulukların nasıl iletildiği ve önemli olayların neler olduğu da iyi anlaşılmalıdır. İletişim, mali raporlamaya yönelik iç kontrole ilişkin bireysel roller ve görevleri anlamayı içerir ve politika ve mali raporlama el kitapları gibi formları da bünyesinde bulundurur. İletişim, finansal raporlama bilgi sisteminde bir personelin faaliyetlerinin diğerlerinin faaliyetleriyle nasıl bir ilişkisi olduğundan kurum içerisinde uygun kademelere getirilen raporlama istisnalarına kadar geniş bir alanı içermektedir. Açık iletişim kanalları, istisnaların raporlanmasına ve gerekli işlemlerin yapılmasına yardımcı olur. Denetçinin mali raporlamaya dayalı iletişim algısı, yönetime katılanlarla özellikle denetim komitesi arasındaki ve düzenleyici kurumlarla iletişim gibi dışarıdaki paydaşlarla olan iletişimi kapsar. (no:89)

Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Değerlendirme

IFAC, 90-95 numaralı standartlar[376] arasında bağımsız denetçinin şirketin kontrol faaliyetlerini değerlendirmesine ilişkin standartları düzenlemiştir.

Denetçi, iddiasını ortaya koymadan önce önemli yanlışlıkların meydana gelme riskini değerlendirebilmek ve bu risklere cevap verebilecek denetim prosedürlerini tasarlamak için kontrol faaliyetlerini yeterince anlamalıdır. Kontrol faaliyetleri, yönetim direktiflerinin yerine getirilmesini sağlayan politika ve prosedürlerdir. Gerek elektronik gerek klasik sistemlerde kullanılan kontrol faaliyetleri birçok hedefe yönelik olarak hem yapısal hem de fonksiyonel düzeyde kullanılır. Yetkilendirme, performans değerlendirme, bilgi işleme, fiziksel kontroller ve görevlerin ayrılığı spesifik kontrol faaliyetlerine örnek verilebilir. (no:90)

[376] IFAC, 2008: 367-369, Standartlar, yazar tarafından derlenip çeviri yapılarak açıklanmıştır.

Denetçinin temel önceliği spesifik bir kontrol faaliyetinin tek başına veya diğer kontrollerle birlikte işlemlerde, hesap dengelerinde veya açıklamalarda yer alan önemli yanlışlıkları tespit etmeye, önlemeye veya düzeltmeye imkan verip vermediğidir. Denetçinin işlemlere, hesap dengelerine veya mali tablolardaki açıklamalara veya bunlara ilişkin sonuçlara yönelik önemli kontrol faaliyetlerinin hepsini bilmesine gerek yoktur. Denetçi için önemli olan önemli yanlışlıkların meydana gelme olasılığı yüksek olan alanlardaki kontrol faaliyetlerini belirleyip anlayabilmesidir. (no:91)

Bilgi teknolojilerinden kaynaklanan risklere karşı şirketin nasıl önlem aldığı denetçi için önemlidir. Bilgi teknolojileri kullanımı, kontrol faaliyetlerinin nasıl uygulandığını etkiler. Denetçinin bakış açısından, bilgi teknolojileri sistemleri üzerindeki kontroller bilginin bütünlüğünü ve bilgi-işlem sürecinin güvenliğini sağlayabiliyorsa etkin demektir. (no:93)

Kontrollerin İzlenmesine Yönelik Değerlendirme

IFAC, 96-99 numaralı standartlar[377] arasında bağımsız denetçinin şirketin kontrol faaliyetlerini değerlendirmesine ilişkin standartları düzenlemiştir.

Denetçinin, şirketin denetimle ilgili kontrol faaliyetlerini de içerecek şekilde mali raporlamaya ilişkin kontrolleri izlemek için kullandığı temel aktiviteleri ve kontrollere ilişkin nasıl düzeltici eylemler başlattığını bilmesi gerekir. (no:96) Kontrollerin izlenmesi, iç kontrol performansının zaman içinde değerlendirilmesi sürecidir. İzleme, belli zaman aralıklarıyla kontrollerin tasarlanmasını ve işleyişini değerlendirmeyi ve kontrolleri şartlardaki değişikliklere uyarlamak için gerekli düzeltici eylemleri yerine getirmeyi içerir. (no:97)

Birçok şirkette, iç denetçiler veya benzeri fonksiyonları yerine getiren personel, kuruluşun izleme faaliyetine katkıda bulunurlar. Yönetimin izleme faaliyetleri, müşteri şikayetleri veya gelişme ihtiyacı içindeki alanlardaki problemleri belirten görüşler gibi dışsal kaynaklardan gelen bilgilerin kullanılmasını da kapsayabilir. (no:98)

İzleme faaliyetlerinde kullanılan bilgilerin çoğu kurumun bilgi sistemleri tarafından üretilir. İzleme faaliyetinde kullandığı bilgilerin yanlış olması yönetimin izleme faaliyetlerinden yanlış sonuçlara ulaşmasına sebep olacağı için sağlam temellere dayanmayan datalar, izleme faaliyetlerinde kullanılmamalıdır. Denetçinin, kuruluşun izleme faaliyetlerinde kullandığı bilginin kaynağını ve yönetimin değerlendirmeye aldığı bilgilerin amaçlara ulaşmak için yeterince güvenilir olduğuna nasıl karar verdiğini anlaması gerekir. Denetçi, iç denetim raporları gibi kuruluşun izleme faaliyetleri sonucunda ürettiği bilgileri kullanmaya karar verdiğinde bilgilerin güvenilir bir temel sunup sunmadıklarını ve denetim amaçları için yeterince ayrıntılı olup olmadıklarını değerlendirir. (no:99)

[377] IFAC, 2008: 369, Standartlar, yazar tarafından derlenip çeviri yapılarak açıklanmıştır.

EK – II

INTOSAI İç Kontrol Bileşenleri

INTOSAI Rehberinde iç kontrol sistemi beş bileşenden meydana gelmektedir. [378]

1. Kontrol ortamı
2. Risk değerlendirmesi
3. Kontrol faaliyetleri
4. Bilgi ve iletişim
5. İzleme

Genel amaçlarla iç kontrol bileşenleri birbirleriyle doğrudan ilişkilidir. Genel amaçlar kurumun neye ulaşmak istediğini ortaya koyar ve iç kontrol bileşenleri de genel amaçlara ulaşmak için neye ihtiyaç olduğunu gösterir. (INTOSAI, 2004:14)

Kontrol ortamı

Kontrol ortamı, organizasyonun iç kontrole karşı tutumunu ortaya koyar ve personelin kontrol bilincine etki eder. Disiplin sağladığı ve iç kontrolün gövdesini oluşturduğu için kontrol ortamı, diğer bileşenlerin de temelini oluşturmaktadır. (INTOSAI, 2004:17)

Kontrol ortamının temel unsurları şunlardır:

- Yöneticilerin ve çalışanların kişisel ve profesyonel dürüstlüğü ve ahlaki değerleriyle organizasyon içindeki iç kontrolü destekleyen tutumları,
- Yeterlik taahhüdü,
- Yöneticilerin felsefesi ve yönetsel stili,
- Organizasyon yapısı,
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları

Yöneticilerin ve çalışanların kişisel ve profesyonel dürüstlüğü ve ahlaki değerleri, kişilerin davranış standartlarını oluşturan tercihlerini ve değer yargılarını belirler. Organizasyondaki herkes –yöneticiler ve çalışanlar- kişisel ve profesyonel dürüstlüğe ve ahlaka uygun davranışlar sergilemek ve sürdürmek zorundadır. Ayrıca, şirketteki davranış kurallarına da uygun hareket etmelidir. (INTOSAI, 2004:17)

Kamu kurumları, dürüstlük ve etik değerlere uygun hareket ettiklerini misyonlarında açıkça belirtmeli ve bunu kamuya ilan etmelidir. Bunun yanında, faaliyetleri etik kurallara uygun, düzenli, ekonomik, verimli ve etkili olmalıdır. (INTOSAI, 2004:18)

Yeterlik taahhüdü, düzenli, etik, ekonomik, etkin ve verimli bir performans sergilemeyi ve iç kontrole ilişkin kişisel sorumlulukları doğru anlamayı garanti altına alacak seviyedeki bilgi ve beceriyi ifade etmektedir. Yöneticiler ve çalışanlar, iyi bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesinin, uygulanmasının ve sürdürülmesinin önemini

[378] İç kontrol bileşenleri, yazar tarafından INTOSAI, Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberinden çeviri yapılıp derlenmiştir.

anlayacak ve genel iç kontrol hedeflerine ve kurumun misyonuna ulaşılması için üzerlerine düşen görevleri yerine getirecek seviyede yeterliliğe sahip olmalıdır. Çalışanlara eğitim verilmesi, kurum içinde iç kontrol bilincinin artmasını ve faaliyetlerin etik kurallara uygun bir şekilde yerine getirilmesinin öneminin anlaşılmasını ve çalışanların etik çıkmazlarla baş edebilmesini sağlayabilir. (INTOSAI, 2004:18)

Yöneticilerin felsefesi ve yönetsel stili, üst yönetim tarafından iç kontrole karşı her zaman destekleyici ve olumlu bir tutum sergilenmesini ifade eder. Üst yönetimin iç kontrole karşı tutumu, tüm yönetim faaliyetlerine yansır. Örneğin, bir iç denetim biriminin kurulması yönetimin iç kontrolü önemli gördüğüne dair güçlü bir sinyaldir ve kurumda çalışanların bilinçli bir şekilde kontrol aktivitelerini yerine getirmelerini sağlar. Eğer, kurumda çalışanlar, iç kontrolün yöneticiler tarafından fazla önemsenmediğini düşünürlerse iç kontrole karşı sahte bir bağlılık gösterirler. Diğer taraftan, yönetimin faaliyetlerin etik kurallara uygun yürütülmesi konusundaki ısrarı büyük önem taşımaktadır. Yöneticiler, görevlerini yerine getirirken kabul edilebilir davranışlar sergilemektense etik kurallara uygun davranışlar sergileyerek çalışanlar için de örnek teşkil etmelidir. Yönetim politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri düzgün, etik, ekonomik, etkin ve verimlilik ilkelerine uygun olmalıdır. Yöneticilerin ve çalışanların dürüstlüğünü etkileyen birçok faktör bulunduğu için, personele periyodik olarak davranışlarıyla ilgili geri beslemede bulunulmalıdır. (INTOSAI, 2004:19)

Organizasyon yapısı, temel yetki ve sorumluluk alanlarını tanımlar. Yönetim tarafından yetkilendirme yapılması ve hesap verebilirliğin sağlanması için otoritenin ve sorumlulukların organizasyon içinde dağıtılmasını sağlar. Raporlama olmadan her hangi bir yetkilendirme ve hesap verebilirlikten bahsedilemeyeceği için uygun bir raporlama sistemi kurulmalıdır. Organizasyon yapısının içinde yöneticilerden bağımsız, doğrudan üst yönetime raporlayan bir iç denetim birimi bulunmalıdır. (INTOSAI, 2004:20)

İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları, işe alımları, oryantasyon faaliyetlerini, hizmet içi ve diğer eğitim programlarını, performans değerlendirmesi ve danışmanlık hizmetlerini, terfi düzenlemelerini ve tazminata yönelik işlemleri kapsar. Yetkin ve güvenilir personel kontrol sisteminin etkin bir şekilde yürütülmesi için şarttır. Bu nedenle, personelin işe alımı, eğitilmesi, değerlendirilmesi ve yükseltilmesi için kullanılan methodlar kontrol ortamı için önemlidir. Gerekli eğitimi almış, işin gerektirdiği deneyime sahip, dürüst kişilerin işe alınması ve iyi planlanmış hizmet içi ve etik eğitimin sağlanması çok önemlidir. Etkin işleyen bir iç kontrol sistemi için iç kontrolün önemini anlamış olan ve gerekli sorumlulukları yerine getirmek üzere güdülenmiş yöneticilerin ve çalışanların varlığı hayati öneme sahiptir. İnsan kaynakları yönetimi, işe alım, performans değerlendirmesi ve yükselme süreçlerinde profesyonelliği geliştirerek ve şeffaflığı sağlayarak kurum içinde etik değerlere saygılı bir ortam yaratılmasına büyük katkı sağlar. (INTOSAI, 2004:20)

Risk değerlendirmesi

Risk değerlendirmesi, kurumun amaçlarına ulaşmasının önündeki riskleri belirleyip analiz ederek risklere karşı uygun yanıtların verilmesini sağlayan bir süreçtir. (INTOSAI, 2004:22)

Risk değerlendirmesi dört bileşenden oluşmaktadır (INTOSAI, 2004:22):

1) Riskin belirlenmesi

- Kurumun amaçlarıyla ilgili olan temel riskler belirlenmelidir.
- Kapsamlı bir risk değerlendirmesi yapılmalıdır.
- İç ve dış faktörlere bağlı olarak riskler, hem kurumsal hem de faaliyetler düzeyinde belirlenmelidir.

2) Riskin değerlendirilmesi

- Riskin önem derecesi hesaplanmalıdır.
- Riskin meydana gelme olasılığı değerlendirilmelidir.

3) Kurumun risk iştahının belirlenmesi

4) Önlemlerin geliştirilmesi

- Risklere karşı dört farklı önlem geliştirilebilir: Riskin transfer edilmesi, tolere edilmesi, yönetilmesi veya sonlandırılması. İç kontrol temelde risklerin yönetilmesine yönelik mekanizmalar sunmaktadır.
- Tespit edici veya önleyici kontrollerden uygun olanı belirlenmelidir.

Hükümet politikaları, ekonomik koşullar, işletmenin içinde bulunduğu sektör, düzenleyici ve operasyonel şartlar sürekli değiştiği için risk değerlendirmesi dinamik bir süreçtir. Risk değerlendirmesi, değişen koşulları belirleyerek ve analiz ederek fırsatları ve riskleri tespit eder ve iç kontrol sistemini değişen risklere cevap verecek şekilde uyarlar. (INTOSAI, 2004:22)

İç kontrol bileşenlerinden biri olarak risk değerlendirmesi, uygun kontrol aktivitelerinin seçilmesinde kilit rol oynamaktadır. Risk değerlemesi yapılabilmesi için öncelikle işletmenin açık bir şekilde tanımlanmış amaçları olmalıdır. (INTOSAI, 2004:23)

Riskin belirlenmesi , organizasyonun temel amaçlarına ilişkin risklerin belirlenmesini ifade etmektedir. Daha sonra belirlenen tüm riskler üzerinde düşünülüp değerlendirilerek temel riskler belirlenir. Temel risklerin belirlenmesi, risk değerlendirmesi için kullanılacak kaynakların hangi alanlara yönlendirilmesi gerektiğinin belirlenmesinde önemli olduğu kadar risklerin yönetilmesi için sorumlulukların dağıtılmasında da önemlidir. Bir kurumun performansı, iç ve dış faktörlerden kaynaklanan kurumsal ya da faaliyet düzeyinde çeşitli risklere maruz kalabilir. Risk değerlendirmesi olması muhtemel tüm riskleri dikkate almalıdır. Bu yüzden kapsamlı bir risk değerlendirmesi yapılması önemlidir. Risk belirlemesi, planlama süreçleriyle bütünleşmiş bir şekilde ve sürekli nitelikte olmalıdır. Kurumun risk profili, ekonomik ve düzenleyici çevrelerde meydana gelen değişikliklere, iç ve dış operasyon şartlarının değişmesine ve yeni amaçların belirlenmesine bağlı olarak değişiklikler gösterebilir. Kurumun risk profili, ancak sürekli risk değerlendirmesi yapılarak ve her seferinde tüm riskler baştan değerlendirilerek sağlıklı bir şekilde tanımlanabilir. (INTOSAI, 2004:23) Risklerin belirlenmesinde yaygın olarak kullanılan iki temel yöntem bulunmaktadır (INTOSAI, 2004:24):

- *Risk gözetim birimi oluşturulması:* Yukardan aşağıya doğru işleyen bir yöntemdir. Organizasyonun amaçlarına yönelik tüm operasyonları ve faaliyetleri değerlendiren ve bunlara yönelik riskleri tespit eden bir birim kurulur. Söz konusu birim, organizasyonun her seviyesindeki kilit kişilerle yüz yüze görüşmeler yaparak, şirketin tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde risk profilini belirler. Şirketin risk profilinin çıkarılması, hile ve rüşvet riskini de içerecek şekilde riske açık olan politika alanlarının, faaliyetlerin ve fonksiyonların belirlenmesini içerir.
- *Risk öz değerlendirmesi*: Aşağıdan yukarıya doğru işleyen bir yöntemdir. Organizasyonun her seviyesi ve bölümü kendi faaliyetlerini inceleyerek karşılaşılabilecek riskleri belirler. Yöntem olarak anketler ya da çalıştaylar kullanılabilir.

Söz konusu yöntemler ayrı ayrı kullanılabileceği gibi birlikte de kullanılabilir.

Risklerin değerlendirilmesi, risklerle başa çıkabilmek için yalnızca risklerin belirlenmesinin yeterli olmadığını riskin önem derecesinin ve meydana gelme olasılığının da değerlendirilmesi gerektiğini vurgular. Risk değerlendirmesi, yönetimi önlem alınması gereken riskler konusunda bilgilendirmeyi ve riskleri önceliklendirmeyi amaçlamaktadır. Riskleri yüksek, orta ve düşük düzey riskler olarak sınıflandırmak risk önceliklendirmesinde genellikle kullanılan bir yöntemdir. Risklerin yönetim önceliklerine ve işletme amaçlarına göre derecelendirilmesi ve yönetimin üzerinde karar vermesi ve önlem alması gereken risklerin belirlenmesi açısından risk sınıflandırması önemli bir araçtır. (INTOSAI, 2004:24-25)

Kurumun risk iştahının değerlendirilmesi, risklere cevap verebilmek için büyük önem arz etmektedir. Risk iştahı, kurumun ne kadar riski tolere edebileceğini ve kurumun ne kadar bir risk karşısında gerekli aktiviteleri yerine getireceğini belirler. Kabul edilebilir risk düzeyinin belirlenmesinde, hem yapısal riskler hem de kalıntı riskler dikkate alınmalıdır. *Yapısal risk*, yönetim tarafından riskin oluşmaması ya da etkilerinin azaltılması için her hangi bir faaliyette bulunma imkanı olmayan risklerdir. *Kalıntı risk* ise, yönetim gerekli önlemleri aldıktan sonra geriye kalan risktir. Kurumun risk iştahı, riske atfedilen öneme göre değişmektedir. Örneğin her kurum için kabul edilebilir finansal risk, bütçenin büyüklüğüne, zararın kaynağına ve kötü imajdan kaynaklanan diğer riskler gibi bir takım özelliklere göre değişmektedir. Risk iştahının belirlenmesi sübjektif bir konu olmakla birlikte kurumun risk stratejisinin belirlenmesi için büyük öneme sahiptir. (INTOSAI, 2004:25)

Önlemler geliştirilmesi, risk değerlendirmesi sonucunda ortaya çıkan risk profili karşısında uygun önlenmelerin alınmasını gerektirir. Riske yönelik önlemler dört gruba ayrılabilir: riskin transfer edilmesi, tolere edilmesi, yönetilmesi veya sonlandırılması. Bazı risklerin önlenmesi için katlanılacak maliyet çok yüksekse bu durumda en iyi çözüm riski yaratan aktiviteyi ortadan kaldırmak olabilir. Özel sektörle karşılaştırıldığında kamu sektöründe kamu yararı esas olduğu ve özel sektörün karlı görmediği için girmediği alanlarda kamu sektörü faaliyet göstermek zorunda olduğu için bu gibi yüksek risk düzeyine sahip faaliyetleri sonlandırması mümkün olmamaktadır. Riskin yönetilebilmesi ve kabul edilebilir bir düzeyde tutulması için etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi

gerekmektedir. Risk yönetimi, mutlaka riskin ortadan kaldırılması anlamına gelmez ancak onu da içerir. Kurumun riskleri yönetmek için oluşturduğu prosedürler iç kontrol aktiviteleri olarak tanımlanır. Uygun kontrol aktivitelerinin seçilmesinde risk değerlendirmesi kilit rol oynamaktadır. İç kontrol sistemi tasarlanırken oluşturulan kontrol aktivitelerinin kurumun karşı karşıya olduğu risklere uygun olması gerekir. Risklerin kabul edilebilir seviyeye kadar minimize edilmesine makul bir güvence sağlayacak şekilde tasarlanmış bir kontrol sistemi, istenmeyen çok istisnai sonuçlar dışında, yeterli olacaktır. Her kontrol aktivitesinin bir maliyeti olduğu unutulmamalıdır ve yöneldiği riskin değeri söz konusu maliyetle orantılı olmalıdır. Unutulmaması gereken diğer bir konu da, siyasi ve ekonomik şartların, işletmenin içinde bulunduğu sektörün, yasal ve faaliyet ortamının sürekli değiştiğidir. Dolayısıyla, amaçların önceliği ve buna bağlı olarak riskler de sürekli değişmektedir. Sonuç olarak, risk yönetimi, değişen koşulları sürekli izleyen dinamik bir süreç olmalıdır. Ayrıca, şirketin risk profilini değişen koşullara göre güncellemeli ve kontrol faaliyetlerinin değişen şartlar altında etkin kalabilmesini sağlayacak nitelikte olmalıdır. (INTOSAI, 2004:26)

Kontrol faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, risklerin yönetilmesi ve kurumun amaçlarına ulaşması için oluşturulan politikalar ve prosedürlerdir. (INTOSAI, 2004:28) Kontrol aktivitelerinin etkin olarak kabul edilebilmesi için;

- *Uygun:* Karşılaşılan riskin minimize edilmesi için yeterli düzeyde, doğru yerde, doğru kontrollerin yapılması
- *Planlarla uyumlu ve eşzamanlı işleyen:* Tüm personelin iç kontrol aktivitelerinde yer alması sağlanmalı ve kilit personel olmadığı veya iş yükü ağırlaştığı zamanlarda dahi iç kontrol aktivitelerinin atlanmasına (gözden kaçırılmasına) izin verilmemeli
- *Maliyet etkin:* Kontrol aktivitelerinin uygulanması için katlanılan maliyet aktiviteler sonucunda elde edilen faydayı aşmamalı
- *Kapsamlı, mantıklı ve kontrol amaçlarıyla doğrudan ilgili* olmalıdır. (INTOSAI, 2004:29)

Kontrol faaliyetleri, kurumun her seviyesinde ve her faaliyetinde mevcuttur. Önleyici veya tespit edici kontrollerden meydana gelen kontrol aktiviteleri çok çeşitli olmakla ve her kuruluşun risk profiline göre değişiklik göstermekle birlikte uygulanan temel politika ve prosedürler aşağıdaki gibi açıklanabilir. (INTOSAI, 2004:28-29)

1. *Yetkilendirme ve onaylama prosedürleri*, yalnızca bu konuda yetkilendirilmiş olan personel tarafından yerine getirilmelidir. Yetkilendirme, işlemlerin ve eylemlerin yönetim tarafından istenilen şekilde yerine getirildiğine dair güvence sağlayan temel araçtır. Yetkilendirme prosedürleri, yazılı olarak ve açık bir şekilde yöneticilere ve çalışanlara iletilmelidir. Ayrıca, özel koşulları ve hangi şartlar altında yetkilendirme yapılabileceğini de içermelidir. Yetkilendirme şartlarına uyulması çalışanların yönetim ve yasalar tarafından konulan sınırlar içinde kalarak direktiflere uygun olarak hareket etmesi anlamına gelmektedir. (INTOSAI, 2004:29)

2. *Görevler ayrılığı*, hata riskinin, israfın veya yanlış hareketlerin önlenmesi veya bu gibi problemlerin fark edilmemesi riskinin azaltılması için bir işlemin veya faaliyetin tüm aşamalarını tek bir kişinin veya birimin kontrol etmemesi gerektiğini söyler. Görevler ve sorumluluklar, etkin bir kontrol ve denge sağlayacak şekilde farklı kişiler arasında sistematik olarak dağıtılmalıdır. Temel görevler, yetkilendirme, işlemlerin kayıt altına alınması, icrai işlemler, gözden geçirme ve işlemlerin denetimini içermektedir. Ancak, muvazaalı işlemler bu kontrol aktivitesinin etkinliğini azaltabilir ya da yok edebilir. Diğer taraftan, küçük çaplı bir işletme görevler ayrılığını sağlamaya yetecek sayıda personele sahip olmayabilir. Bu gibi durumlarda, çalışanlar rotasyona tabi tutularak, bir işlemin veya eylemin kilit noktalarının sürekli aynı kişinin sorumluluğunda olması engellenerek ortaya çıkabilecek riskler azaltılabilir. Ancak, yönetimin bu gibi risklerin farkında olması ve diğer kontrol aktiviteleriyle söz konusu riskleri minimize etmesi büyük önem taşımaktadır. (INTOSAI, 2004:29)
3. *Kaynaklara ve kayıtlara erişim*, kaynakların korunması ve/veya kullanılmasından sorumlu olan personelle sınırlı olmalıdır. Kaynaklara erişimin sınırlandırılması kaynakların yetkisiz kullanımının ve zarar görmesi riskinin azaltılmasına ve yönetim talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olur. Kaynaklara ve kayıtlara erişimin sınırlandırılma derecesi, zarar görme ile uygunsuz ve yanlış kullanılma riskine bağlıdır. Söz konusu riskler, kaynakların maliyeti, taşınabilirliği ve değiştirilebilirliği de dikkate alınarak belirli zaman aralıklarıyla değerlendirilmelidir. (INTOSAI, 2004:30)
4. İşler ve önemli faaliyetler, icra edilmeden önce ve sonra *doğrulanmalıdır*. Örneğin, satın alınan mallar teslim alındıktan sonra verilen siparişle niteliksel ve niceliksel olarak tutarlı olup olmadığı hem fatura bilgileriyle hem de fiziksel sayımlarla kontrol edilmelidir. (INTOSAI, 2004:30)
5. Kayıtlarla ilgili dokümanlar arasında *mutabakat* sağlanıp sağlanmadığı düzenli bir şekilde kontrol edilmelidir. Örneğin, banka muhasebe kayıtları ile bankadan alınan hesap dökümleri veya banka hesap özetleri arasında mutabakat olup olmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir. (INTOSAI, 2004:30)
6. *Faaliyet performansının gözden geçirilmesi*, faaliyetlerin belirlenen standartlar karşısında etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesidir. Eğer, gerçekleşmelerle planlanan amaçlar veya belirlenen standartlar birbirinden farklıysa amaçlara ulaşmak için oluşturulan süreçler ve faaliyetler gözden geçirilerek gerekli iyileştirmelerin yapılıp yapılmayacağına karar verilmelidir. (INTOSAI, 2004:30)
7. *Operasyonların, süreçlerin ve aktivitelerin düzenli olarak gözden geçirilmesi*, yürürlükteki ilgili mevzuatla, kurum politika ve prosedürleriyle ve diğer gerekliliklerle uygunluğun sağlanabilmesi açısından önemlidir. Gerçekleştirilen operasyonların bu şekilde gözden geçirilmesi, ayrıca incelenecek olan iç kontrol bileşenlerinden izlemeyle karıştırılmamalıdır. (INTOSAI, 2004:30-31)

8. *Etkili gözetim*, iç kontrolün amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. Bir çalışanın görevlendirilmesi, işin gözden geçirilmesi ve onaylanması
    - Görevlerin, sorumlulukların ve hesap verme yükümlülüğünün her çalışana açıkça iletilmesi,
    - Her çalışanın yerine getirdiği işin, gerektiği ölçüde sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi,
    - İşin istenildiği gibi ilerleyip ilerlemediğinin anlaşılması için kritik noktalarda onaylama mekanizmasının işletilmesi

gibi faktörleri içerir. (INTOSAI, 2004:31)

Gözetim görevini yerine getiren kişinin, bu görevi yetki devriyle bir başkasına vermesi görev ve sorumluluklarına yönelik hesap verme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ayrıca, gözetim görevini yerine getirenler, hataların, israfın ve yanlış eylemlerin meydana gelme riskini minimize etmek ve yönetim direktiflerinin doğru şekilde anlaşılıp yerine getirildiğinden emin olmak için çalışanlara gerekli rehberlik ve eğitim hizmetlerini sunmalıdır. (INTOSAI, 2004:31)

Yukarıda sayılan kontrol faaliyetlerinden 1,2 ve 3'üncüsü önleyici, 4,5 ve 6'ıncısı daha çok keşfedici ve 7 ve 8'incisi de hem keşfedici hem de önleyicidir. Kuruluşlar, önleyici ve keşfedici kontroller arasında uygun bir denge sağlamalıdır. Ayrıca, düzeltici kontroller, kuruluşun amaçlarına ulaşması için uygulanan diğer kontrol aktivitelerinin tamamlayıcısı niteliğindedir. Kontrol faaliyetleri, iç kontrol bileşenlerinden yalnızca biridir ve iç kontrolün diğer dört bileşeniyle bütünlük içinde olmalıdır. (INTOSAI, 2004:31)

Bilgi Teknolojilerinde Kontrol Faaliyetleri

Bilgi teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte, faaliyetlerin yerine getirilmesinde ve bilgilerin işlenmesinde ve raporlanmasında kurumlardaki bilgisayar programlarının kullanım oranı da oldukça artmıştır. Böylece, veri doğruluğu ve güvenliği ile verileri işleyen ve raporlayan bilgisayar sistemlerinin güvenliği hem yöneticiler hem de denetçiler için önemli hale gelmiştir. Bilginin işlenmesinde otomatik sistemlerin kullanılması yöneticiler tarafından düşünülmesi gereken birçok riski de beraberinde getirmiştir. Riskler çok farklı sebeplerden kaynaklanabileceği gibi örnek olarak işlemlerin aynı şekilde icra edilmesi, otomatik olarak işlemleri başlatan bilgi sistemleri, tespit edilemeyen hataların artma potansiyeli, kullanılan donanım ve yazılımın doğası ve rutin olmayan işlemlerin kaydedilmesinden kaynaklanan riskler sayılabilir. Etkin bilgi teknolojileri kontrolleri, yönetime bilginin tamlığı, zamanlılığı, verilerin doğruluğu ve bütünlüğü konusunda istenilen kontrol amaçlarının karşılandığına dair makul bir güvence verebilir. (INTOSAI, 2004:32-33)

Bilgi teknolojileri kontrolleri iki gruba ayrılır:

- Genel kontroller
- Uygulama kontrolleri

Bilgi teknolojileri, kendine özgü bir takım kontrol aktivitelerini içerse de bağımsız bir kontrol konusu olmayıp bir çok kontrol faaliyetinin bütüncül bir parçasıdır. (INTOSAI, 2004:32)

Genel Kontroller, kurum bilgi sistemlerinin büyük bir bölümünde (anabilgisayarlar, minibilgisayarlar, şebeke gibi) uygulanan ve uygun bir şekilde işlemelerini sağlayan politika ve prosedürlerdir. Genel kontroller, uygulama sistemleri ve kontroller için uygun olan ortamı hazırlar. Genel kontrolleri altı temel kategori altında inceleyebiliriz (INTOSAI, 2004:33-34):

1. Kurum genelinde güvenlik programı planlaması ve yönetimi, risk yönetimi, güvenlik politikalarının geliştirilmesi, sorumlulukların dağıtımı ve işletmeninin bilgisayarla ilgili kontrollerinin yeterliliğini izlemeye yönelik bir çerçeve sunar ve sürekli nitelikte bir faaliyettir.
2. Erişim kontrolleri, bilgisayar kaynaklarına (data, program, donatım, araçlar) erişimi sınırlar ve tespit eder. Böylece söz konusu kaynaklar, yetkisiz kullanım, değiştirilme, ifşa edilme ve zarara uğratılma risklerine karşı korunmuş olur. Erişim kontrolleri, hem fiziksel hem de mantıksal kontrolleri içerir.
3. Uygulama yazılımlarının geliştirilmesi, bakımı ve değiştirilmesine ilişkin kontroller, mevcut programlar üzerinde izinsiz değişiklikler yapılmasını ve izinsiz programların kullanılmasını önler.
4. Sistem yazılımları kontrolleri, bilgisayar donanımlarını kontrol eden ve sistem tarafından desteklenen uygulamaların güvenliğini sağlayan ana programlara ve hassas dosyalara erişimi sınırlar ve denetler.
5. Görevler ayrılığı, tek bir personelin bilgi teknolojileri faaliyetlerinin her aşamasını tek başına kontrol etmesini dolayısıyla yetkisiz eylemler gerçekleştirmesini ve kayıtlara ve varlıklara izinsiz erişim sağlamasını önlemek amacıyla geliştirilen politikaları, prosedürleri ve organizasyon yapısını ifade etmektedir.
6. Kesintisiz servis sağlanması, beklenmeyen durumlarda kritik faaliyetlerin aksamadan sürdürülmesini, hassas ve kritik bilgilerin korunmasını sağlayan kontrollerdir.

*Uygulama Kontrolleri***,** alacaklar, stoklar, ücretler, krediler ve borçlar gibi her bir uygulama sistemine ayrıca uygulanan ve her bir spesifik uygulama yazılımının data işlemesini kapsayacak şekilde tasarlanmış politikalar, prosedürler ve yapılardır. Uygulama kontrolleri genellikle, bilgi sistemleri aracılığıyla bilgi aktarımı yapılması sırasında ortaya çıkan hataların ve düzensizliklerin tespit edilmesi, önlenmesi ve düzeltilmesine yönelik olarak tasarlanmaktadır. (INTOSAI, 2004:34)

Uygulama kontrolleri ve bilgi sistemleri aracılığıyla bilgi aktarımı yapılması üç aşamalı bir süreç olarak sınıflandırılabilir:

1. *Girdi:* Toplanan veriler, otomatik bir formata dönüştürülerek doğru ve eksiksiz bir şekilde ve zamanında uygulamaya sokulur.
2. *İşlem:* Veri, bilgisayar yoluyla doğru bir şekilde işlenir ve dosyalar güncellenir.

3. *Çıktı:* Uygulamalar sonucunda üretilen dosyalar ve raporlar, olan olayları ve işlemleri doğru bir şekilde yansıtır ve raporlar kontrol edildikten sonra yetkililere dağıtılır.

Uygulama kontrolleri, kontrol amaçlarına göre yetki, tamlık, doğruluk ve geçerlilik kontrolleri olarak sınıflandırılabilir. Yetki kontrolleri, işlemlerin geçerliliğiyle ilgilenir ve belirli bir dönemde gerçekleşip gerçekleşmediklerine dair güvence sağlar. Tamlık kontrolleri, geçerli olan tüm işlemlerin kayıt altına alınıp alınmadığıyla ve uygun şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını belirler. Doğruluk kontrolleri, işlemlerin doğru bir şekilde kaydedildiğine ve tüm verilerin doğruluğuna ilişkin kontrollerdir. Data işleme ve veri dosyalama süreçlerinin bütünlüğüne ilişkin kontroller yetersizse yukarda sayılan uygulama kontrollerinin bir anlamı kalmaz ve yetkisiz işlemlerin meydana gelmesinin yanı sıra hatalı ve eksik bilgilerin oluşmasına sebep olur. (INTOSAI, 2004:34)

Genel kontrollerle uygulama kontrolleri birbirinden bağımsız olarak düşünülmemelidir. Etkin işleyen genel kontrollerin varlığı, uygulama kontrollerinin etkinliği için önemli bir faktördür. Eğer, genel kontroller zayıfsa bu durum uygulama kontrollerinin güvenilirliğini de azaltacaktır. Genel kontroller etkin olmazsa, uygulama kontrolleri yetki aşımı, aldatıcı işlemler ve değişikliklerle etkisiz hale getirilebilir. (INTOSAI, 2004:35)

Kontrolün temel amaçları değişmese bile, bilgi teknolojilerindeki hızlı değişim kontrollerin etkin kalabilmesi için sürekli değişime ayak uydurmasını gerekli kılmaktadır. (INTOSAI, 2004:35)

Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim tüm kontrol amaçlarının yerine gelmesi için temel zorunluluk teşkil etmektedir. Örneğin, iç kontrolün amaçlarından biri kamuya karşı hesap verme sorumluluğunu yerine getirmektir. Bu ancak, güvenilir ve doğru finansal ve finansal olmayan bilgilerin üretilmesi ve üretilen bu bilgilerin uygun iletişim kanalları aracılığıyla zamanında kamuoyuna açıklanmasıyla mümkün olabilir. (INTOSAI, 2004:37)

Bilgiye, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olunabilmesi ve kurumun amaçlarına ulaşması için organizasyonun her seviyesinde ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla, alakalı, güvenilir ve uygun bilgiler, çalışanların iç kontrole ve diğer görevlerine yönelik sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak şekilde zamanında ve belli bir formatta çalışanlara iletilmelidir. Güvenilir ve alakalı bilgilerin elde edilebilmesi için işlemler ve faaliyetler uygun şekilde sınıflandırılmalı ve gecikmeden kayıt altına alınmalıdır. (INTOSAI, 2004:37)

Yönetimin faaliyetleri kontrol ederken ve kararlar alırken kullandığı bilgilerin ilgili ve değerli olması isteniyorsa, işlemler ve faaliyetler başlangıç aşamasından tamamlanıncaya kadar her aşamasında anında kaydedilmelidir. Ayrıca, çıkarılan dokümanlar güncellenmelidir. İşlemlerin ve eylemlerin uygun şekilde sınıflandırılması yönetime sunulan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasında önemlidir. Bilgilerin sınıflandırılması, raporların, finansal beyanların ve programların hazırlanmasında kullanılan bilgilerin organize edilmesi, belli

kategorilere ayrılması ve belli bir formata getirilmesini ifade etmektedir. (INTOSAI, 2004:37)

Yöneticilerin yerinde ve uygun kararlar alabilmesi karar alma süreçlerinde kullanılan bilginin kalitesiyle doğrudan ilgilidir. Bilginin kalitesi, uygun (ihtiyaçlara cevap vermesi), zamanında (istenildiğinde hazır olması), güncel (en son gelişmelere göre güncellenmiş olması), doğru ve ulaşılabilir (ilgili taraflar tarafından kolayca elde edilebilmesi) olmasıyla ölçülür. Bilgi ve raporlamanın kaliteli olabilmesi, iç kontrol faaliyetlerinin ve sorumluluklarının yerine getirilmesi, etkin ve verimli denetim yapılması, tüm işlemlerin ve faaliyetlerin tamamen ve açıkça belgelendirildiği bir iç kontrol sisteminin varlığına bağlıdır. (INTOSAI, 2004:38)

İç kontrol sisteminin belgelendirilmesi, organizasyon yapısının, politikaların, faaliyet kategorilerinin ve bunlarla ilgili amaçlarla kontrol prosedürlerinin tanımlanmasını gerektirir. Kurumlar, iç kontrol sürecinin bileşenlerini, kontrol faaliyetlerini ve amaçlarını yazılı olarak açıklamalıdır. Bir kurumun iç kontrol sisteminin belgelendirmesi, kurumun büyüklüğüne, karmaşıklığına ve benzer faktörlere bağlıdır. (INTOSAI, 2004:38)

Bilgi, iletişimin temelidir. İletişim, kurum çalışanlarının ve birimlerin beklentilerine uygun olmalı, sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirebilmelerini sağlamalıdır. İletişimin etkinliği bilginin tüm kurum çapında ve bileşenler düzeyinde yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya ve yatay bir şekilde akmasına bağlıdır. Üst yönetim, tüm çalışanlara kontrollere ilişkin sorumluluklarını ciddiyetle yerine getirmelerine dair açık mesaj vermeli ve kurum içinde iç kontrole verilen önemi hissettirmelidir. Tüm çalışanlar, iç kontrol sisteminde kendilerine düşen görevleri anlamalı ve yaptıkları işlerin diğer çalışanların görevleriyle nasıl bir bağlantı içinde olduğunu bilmelidir. (INTOSAI, 2004:38-39)

Yönetim ve çalışanlar arasındaki iletişim kanalı çok önemlidir. Yönetim, iç kontrolün işleyişi, performansı, gelişmeler, riskler ve diğer ilgili konular hakkında güncel bilgilere sahip olmalıdır. Bu bağlamda, yönetim çalışanlara ne tür bilgilere ihtiyacı olduğunu iletmeli, geri bildirimde bulunmalı ve yol göstermelidir. Ayrıca, yönetim, çalışanlardan ne tür davranışlar beklediğini, kurumun iç kontrol felsefesini ve yaklaşımını açıkça ortaya koyarak bildirmelidir. (INTOSAI, 2004:39)

İletişim, etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin öneminin bilincine varılmasını, kurumun risk iştahının ve kabul edilebilir risk seviyesinin açıklanmasını, çalışanların iç kontrol bileşenlerini etkileyen ve destekleyen rollerinin ve sorumluluklarının neler olduğunun farkına varmasını sağlamalıdır. (INTOSAI, 2004:39)

Kurum içi iletişimin yanında, yönetim, diğer ilgili kurumlarla ve birimlerle de iletişim içinde olunduğundan ve bilgi alışverişinde bulunulduğundan emin olmalıdır. Kurum dışı taraflarla iletişim, kurumun amaçlarına ulaşmasında çok büyük öneme sahip olan verilerin elde edilmesini sağlayabilir. (INTOSAI, 2004:39)

İzleme

İç kontrol sisteminin performansının zaman içindeki değişiminin değerlendirilebilmesi için sistemin izlenmesi gerekmektedir. İzleme, kontrollerin istenildiği gibi işlediğine ve değişen koşullara paralel uyarlamaların yapıldığına güvence sağlamak amacıyla yapılır. Ayrıca, kurum misyonunun ve iç kontrol

tanımında ortaya konan amaçların yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesi için de izleme yapılır. Kurum genelinde ve her bölümde iç kontrol aktivitelerinin yerine getirildiğinden emin olmak için sürekli izleme faaliyetleri, bağımsız izleme faaliyetleri veya her ikisinin bileşiminden oluşan izleme faaliyetleri kullanılır. (INTOSAI, 2004:41)

Sürekli izleme faaliyetleri, kurumun faaliyetlerinin normal seyrinde meydana gelir. Kurum faaliyetlerine eklemlenmiş bir şekilde, eşzamanlı ve sürekli olarak ve değişen koşullara anında cevap verecek şekilde gerçekleşir. Dolayısıyla, bağımsız izleme faaliyetlerinden daha etkilidir. Sürekli izlemede değerlendirmeler faaliyetlerle eş zamanlı yapıldığı için ortaya çıkan problemler çok çabuk fark edilmekte ve düzeltici eylemler daha az maliyetli olmaktadır. (INTOSAI, 2004:41)

Bağımsız izleme faaliyetlerinin kapsamı ve sıklığı, risk değerlendirmesine ve sürekli izleme faaliyetlerinin etkinliğine bağlıdır. Bağımsız izleme faaliyetlerine karar verilirken kurum içi ve kurum dışı değişimlerin yapısı, değişme sıklığı ve risk dereceleri; riskleri ve gerekli kontrolleri yönetecek personelin yeterliği ve deneyimi ile sürekli izleme faaliyetlerinin sonuçları dikkate alınmalıdır. Bağımsız izleme faaliyetleri, belli bir zamanda kontrollerin etkinliğine odaklanarak kontrollerin değerlendirilmesinde faydalı olabilir. Bağımsız denetleme faaliyetleri iç denetçiler, dış denetçiler ya da sayıştay denetçileri tarafından yürütülebilir. (INTOSAI, 2004:41)

Sürekli ve bağımsız izleme faaliyetleri sonucunda tespit edilen aksaklıklar, ilgili yerlere bildirilmelidir. Aksaklıklar, gerçekleşmiş bir hata olabileceği gibi potansiyel bir hata da olabilir veya iç kontrolün güçlendirilmesine yönelik tespit edilmiş bir fırsat da olabilir. (INTOSAI, 2004:41)

İç kontrolün izlenmesi, denetimin bulgularının ve diğer eleştirilerin de gözden geçirilmesini ve öneriler doğrultusunda gerekli önlemlerin alınmasını sağlayacak politikaları ve prosedürleri de içermelidir. (INTOSAI, 2004:42) Bu konuda yöneticilere düşen görevler şu şekilde sıralanabilir:

- Denetçilerin ve kurumu inceleyen diğer ilgililerin aksaklıkları ve önerilerini içeren raporlarını zaman kaybetmeden değerlendirmelidir.
- Denetçilerin ve diğerlerinden gelen bulgulara ve önerilere yönelik alınması gereken tedbirleri belirlemelidir.
- Belirli bir zaman aralığında, düzeltici eylemlerin yerine getirilmesini sağlamalıdır.

Çözüm süreci, denetçiler, izleme sonrasındaki değerlendirme raporlarını yönetime sundukları andan itibaren başlar. (INTOSAI, 2004:42)

EK – III
ANKET FORMU VE SONUÇLARI

SORULAR		Tarım	Madencilik	Enerji	Ulaştırma	TOPLAM	Yüzde
SORU 1)	**Kurum personeli kurumun belirlemiş olduğu etik değerler ve davranış kuralları hakkında bilgilendirildi mi?**						
1a)	Evet					0	0%
1b)	Hayır	3	4	4	4	15	100%
SORU 2)	**Kurumunuzda strateji ve politika oluşturma süreci kimler tarafından belirlenmektedir?**						
2a)	Sadece yönetim kurulu belirlemektedir				1	1	7%
2b)	İlgili birim yöneticilerinin katılımıyla yönetim kurulu tarafından belirlenmektedir	2	2	2		6	40%
2c)	İlgili birim çalışanlarının katılımıyla üst yönetim tarafından belirlenmektedir	1	2	2	3	8	53%
2d)	Tüm çalışanların katılımıyla belirlenmektedir					0	0%
SORU 3)	**Belirlenen kurum politikaları faaliyetler bazında hangi birim tarafından uygulanmaktadır?**						
3a)	Yönetim Kurulu					0	0%
3b)	Teftiş Kurulu					0	0%
3c)	Genel Müdürlük		1	2	1	4	27%
3d)	Genel Müdür Yardımcılıkları					0	0%
3e)	Daire Başkanlıkları	3	3	2	3	11	73%
SORU 4)	**Personel sayısı, faaliyetlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacak derecede yeterli mi?**						
4a)	Yeterli	3	2	2	3	10	67%
4b)	Yetersiz		2	2	1	5	33%
SORU 5)	**Personelin niteliği, sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak derecede yeterli mi?**						
5a)	Yeterli	2	1	2	2	7	47%
5b)	Yetersiz	1	3	2	2	8	53%
SORU 6)	**Personelin, kurumun amaçlarına ulaşmasını sağlayacak becerileri kazanması için düzenlenen hizmet içi eğitimlerin seviyesini değerlendiriniz.**						
6a)	Yüksek	1	2	2	3	8	53%
6b)	Orta	2	2	2	1	7	47%
6c)	Düşük					0	
SORU 7)	**Kurumunuzun sahip olduğu bir ISO kalite yönetim belgesi var mı?**						
7a)	Evet	2	1	2	3	8	53%
7b)	Hayır	1	3	2	1	7	47%
SORU 8)	**Her bir iş süreci için saptanmış yazılı standartlarınız mevcut mu?**						
8a)	Evet	2		1	1	4	27%
8b)	Hayır	1	4	3	3	11	73%
SORU 9)	**Faaliyetlerin yürütülmesinde uygulanan yazılı kurallarınızı aşağıdaki ifadelerden hangisiyle tanımlarsınız?**						
9a)	Her alana ilişkin yazılı kurallar var	2	2	1		5	33%
9b)	Temel alanlara ilişkin yazılı kurallar var	1	2	3	3	9	60%
9c)	Bazı alanlara ilişkin yazılı kurallar var				1	1	7%
9d)	Yazılı kurallar yok					0	
SORU 10)	**Kurumunuzun belirlenmiş misyon, vizyon ve amaçları var mı?**						
10a)	Evet	3	4	4	3	14	93%
10b)	Hayır				1	1	7%
SORU 11)	**Kuruluş misyon, vizyon ve amaçları, 2008 yılı stratejik plan çalışmaları kapsamında mı belirlenmiştir?**						
11a)	Evet	3	2	1	1	7	47%
11b)	Hayır (Daha önce belirlenmiştir.)		2	3	2	7	47%
SORU 12)	**Kuruluşunuzdaki kilit faaliyetlere yönelik iç ve dış riskleri tanımlayıp düzenli olarak takip ediyor musunuz?**						
12a)	Evet	1	2	2		5	33%
12b)	Hayır	2	2	2	4	10	67%

SORU 13)	**Tanımlamış olduğunuz riskleri sistematik bir şekilde (önceliklendirme, maliyet hesapları, meydana gelme olasılıkları vb.) değerlendiriyor musunuz?**						
13a)	Evet					0	0%
13b)	Hayır	3	4	4	4	15	100%
SORU 14)	**Kaynak planlaması yaparken en riskli faaliyetlerden başlayarak mı bir dağılım izliyorsunuz?**						
14a)	Evet	2	3	4	2	11	73%
14b)	Hayır	1	1		2	4	27%
SORU 15)	**Yürütmekte olduğunuz risk faaliyetleri hangi alanlara / işletme birimlerine yönelik yapılmaktadır?**						
15a)	Bütçe çalışması kapsamındaki alanlar	3	1	2	2	8	53%
15b)	Tüm işletme birimleri		1	1		2	13%
15c)	Hedeflerden sapmanın yoğun olarak gözlendiği alanlar		2	1	2	5	33%
15d)	Alacaklar					0	
15e)	Stoklar					0	
15f)	Üretim bandı					0	
15g)	Kalite kontrol (ISO Belgesi olan kurumlar için evet)					0	
SORU 16)	**Onay, işlem, kayıt, denetleme gibi sorumluluk ve görevleri içeren işlemler farklı personel arasında dağıtılıyor mu?**						
16a)	Evet					0	0%
16b)	Hayır	3	4	4	4	15	100%
SORU 17)	**Kuruluşun amaçlarına ulaşmasını sağlayacak kurum içi kontrol mekanizmaları geliştirilmiş midir?**						
17a)	Evet	1	4	1	2	8	53%
17b)	Hayır	1			1	2	13%
17c)	Kısmen	1		3	1	5	33%
SORU 18)	**Geliştiremediyseniz sebebi nedir? (çok şıklı)***						
18a)	Yönetimin yaklaşımı			1	1	2	13%
18b)	Geliştirme süreci devam etmektedir	1		2		3	20%
18c)	Zaman sıkıntısı			1		1	7%
18d)	Yüksek maliyetli olması					0	0%
18e)	Kontrol sistemine ilişkin mevcut durum analizi yapılmamıştır	1	1	1	1	4	27%
18f)	Personel yetersizliği					0	0%
18g)	Çalışanlar tarafından sahiplenilmemesi		1			1	7%
SORU 19)	**Kurumunuzda uygulanan kontrol faaliyetlerine örnek verir misiniz? (çok şıklı)***						
19a)	Onay mekanizmaları	3	4	3	3	13	87%
19b)	Denetim mekanizmaları	3	4	3	3	13	87%
19c)	Üst düzey gözden geçirmeler	1	1	1	2	5	33%
19d)	Bütçe kontrol raporları	2	1	1	2	6	40%
19e)	Faaliyetler bazında gözden geçirmeler	1	2	3	4	10	67%
19f)	Uyarı ve yaptırım	1				1	7%
SORU 20)	**Kontrol sürecinde karşılaştığınız sorunlar nelerdir? (çok şıklı)***						
20a)	Kurumsal yönetim ilkelerinin (şeffaflık, hesap verme sorumluluğu) yaygınlaşmaması	2	1	1	3	7	47%
20b)	Bilgi paylaşımında yaşanan sorunlar	1	3	1	2	7	47%
20c)	Sorumlu kişilerin kontrol sürecini yetkilerine müdahale eden bir süreç olarak görmeleri		1	2		3	20%
20d)	Politikalarla yapılan her iş arasında bağlantı kuramamak		1		1	2	13%
20e)	Politikaları çalışanlara anlatmanın/çalışanların kabullenmesinin zor olması		1	2		3	20%
20f)	Sorun yok	1	1	2		4	27%
SORU 21)	**Kuruluşunuzda, işletme birimleri bazında kurumsal amaca ulaşmayı sağlayacak ölçülebilir hedefler belirleniyor mu?**						
21a)	Evet	2	4	4	4	14	93%
21b)	Hayır	1				1	7%
SORU 22)	**Belirlenen hedeflere ulaşılmasını sağlamak üzere aşağıdaki kontrol faaliyetlerinden hangisini kullanıyorsunuz? (çok şıklı)***						
22a)	Sayısal hedefler (satış, faiz oranı)	2	3	3	3	11	73%
22b)	Bütçesel hedefler	2	4	4	4	14	93%
22c)	Soyut hedefler (kurum imajı)		2		4	6	40%

SORU 23)	**İşletme birimleri bazında stratejik amaçlara ulaşmanızı sağlayacak faaliyetlerinizi belirlediniz mi?**						
23a)	Evet	2	4	3	2	11	73%
23b)	Hayır	1		1	2	4	27%
SORU 24)	**Planlanan faaliyetler periyodik olarak gerçekleşmelerle karşılaştırılıyor mu?**						
24a)	Evet	2	4	4	4	14	93%
24b)	Hayır	1				1	7%
SORU 25)	**Kuruluşunuzun performans sonuçları nasıl raporlanmaktadır? (çok şıklı)***						
25a)	Sözlü	1	1	1	2	5	33%
25b)	Yazılı	2	3	2	1	8	54%
25c)	Raporlanmıyor			1	1	2	13%
SORU 26)	**Kurumunuzdaki iletişim seviyesini nasıl değerlendirirsiniz?**						
26a)	Yüksek	2	1		1	4	27%
26b)	Orta	1	3	3	3	10	67%
26c)	Düşük			1		1	7%
SORU 27)	**Kuruluş içinde en etkin işleyen iletişim kanalı hangisidir?**						
27a)	Aşağıdan yukarı					0	0%
27b)	Yukarıdan aşağı	1	4	2	2	9	60%
27c)	Yatay					0	0%
27d)	Her yöne	2		2	2	6	40%
SORU 28)	**Çalışanların kendi sorumluluklarının kurumun amaçlarına ulaşmasındaki rolünün ve öneminin ne derece farkında olduklarını düşünüyorsunuz?**						
28a)	Farkındalık yüksek	3		2	1	6	40%
28b)	Farkındalık orta		4	2	3	9	60%
28c)	Farkndalık düşük					0	0%
SORU 29)	**Kurumunuzun faaliyetlerini ve iş sonuçlarını kapsamlı, sistematik ve düzenli olarak gözden geçirip değerlendiriyor musunuz?**						
29a)	Evet	3	4	4	3	14	93%
29b)	Hayır				1	1	7%
SORU 30)	**29. soruya evet dediyseniz, değerlendirme yaparken hangi araçları kullanmaktasınız? (çok şıklı)***						
30a)	Denetim birimlerinin belirlediği hedefler	3	2	3	1	9	60%
30b)	Yönetim biriminin belirlediği hedefler	2	3	2	1	8	53%
30c)	Çalışanların katlımıyla gerçekleştirilen grup çalışmaları		4		2	6	40%
30d)	Yöneticilerin cevapladığı anketler		1		1	2	13%
30e)	Yöneticilerin hazırladığı raporlar	1	1		2	4	27%
30f)	Bütçe sapmaları	1	2	1	2	6	40%
30g)	Kalite kontrol kapsamındaki iç değerlendirmeler	2	1	1	2	6	40%
30h)	Diğer (İlgili daire bşk. katılımıyla yapılan değerlendirme toplantıları)			1		1	7%
SORU 31)	**Kurumunuzda iç denetim birimi var mı?**						
30a)	Evet					0	0%
30b)	Hayır	3	4	4	4	15	100%
SORU 32)	**Denetçiler tarafından yapılan değerlendirmeler ve incelemeler sonucunda ortaya çıkan sorunları gidermeye yönelik tedbirler alıyor musunuz?**						
32a)	Evet	3	4	4	4	15	100%
32b)	Hayır					0	0%
SORU 33)	**Kuruluşunuzda bilgi teknolojilerini kullanıyor musunuz?**						
33a)	Evet	3	4	4	4	15	100%
33b)	Hayır					0	0%

* Kuruluşlar, 1'den çok şıkkı işaretlemiştir. Yüzde sonuçlar her bir şık için hesaplanmıştır. Örneğin (a) şıkkını seçen 9 kuruluş varsa (a) şıkkını cevaplayan kuruluşların yüzdesi (9\15)'ten yüzde 60 olarak hesaplanmıştır.

KAYNAKLAR

ACAR, İ. A. "İç Denetim – Stratejik Plan – Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler" *Yerel Siyaset*, 2005, ss.78-83.

AFETİNAN, Ayşe, *Devletçilik İlkesi ve Türkiye Cumhuriyetinin Birinci Sanayi Planı*, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1972.

AICPA, Committee on Auditing Procedures (CAP), *Internal Control – Elements of a Co-ordinated System and Its Importance to Management and the Independent Public Accountant* , American Institute of Certified Public Accountants, New York, 1949.

AKTAN, Coşkun C., *Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme*, Bilkom Baskı, İzmir, 1987.

ALARM, *Corporate Governance in the Public Sector – The Role of Risk Management*, 2001.

ALTINOK, Tevfik, *Kamu İktisadi Teşekkülleri Sorunları ve Çözüm Yolları*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No:1982/241, Ankara, 1982.

ARCAGÖK, M. S. ve E. ERÜZ , *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Eylül 2006.

ARENS, A. and J. K. LOEBBECKE, Auditing An Integrated Approach, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1991.

APAK, K., C. AYDINELLİ, M. AKIN, *Türkiye'de Devlet ve Maadin İşletmeleri*, Selüloz Basımevi, İzmit, 1952.

ATASOY, Veysel, *Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme Sorunu*, Ankara, Ağustos 1993.

AYANOĞLU, Ejder, "İktisadi Devlet Teşekküllerinin ve Kamu İktisadi Kuruluşlarının Türkiye Ekonomisindeki Yeri", (T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Yeterlilik Etüdü), Ankara, 1991.

BARAZ Barış, "Yönetim Kurullarının Kurumsal Yönetişim Açısından Kritik Önemi: Eskişehir'de Bir Araştırma", 3.Ulusal Bilgi, Yönetim ve Ekonomi Kongresi, Eskişehir, 2004, ss.763-771

Basle, *Framework for Internal Control Systems in banking Organisations,* basle Committee on Banking Supervision, 1998

Başbakanlık, Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (13.04.2005 tarih ve 25785 sayılı T.C. Resmi Gazete)

BDDK, Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik (08.02.2001 tarih ve 24312 sayılı T. C. Resmi Gazete)

BORATAV, K., E. TURKCAN, *Türkiye'de Sanayileşmenin Yeni Boyutları ve KİT'ler,* Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 1993.

BÖS, Dieter, *Public Enterprise Economics, Theory And Application*, Elsevier Science Publishers, Amsterdam, 1986.

BRINK, V. Z., "Internal Auditing", *The Accounting Review*, Vol. 16, No.3, September 1941, pp. 311

CAN, H., D. TUNCER, D. AYHAN, *Genel İşletmecilik Bilgileri*, Adım Yayımcılık, Ankara, 1991

Commission of the European Communities, *Reforming The Commision-A White Paper Part I*, *COM (2000) 200*, Brussels, 2000 (a).

Commission of the European Communities, *Reforming The Commision-A White Paper Part II Action Plan*, *COM (2000) 200*, Brussels, 2000 (b).

Commission of the European Communities, Communication to the Commission on the *Revision of the Internal Control Standards and Underlying Framework-Strengthening Control Effectiveness*, SEC (2007)1341, October 2007.

COSO, *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, *Executive Summary Framework*, American Institute of Certified Public Accountants, New Jersey, September 1994 (a).

COSO, *Internal Control: Integrated Framework - Evaluation Tools*, American Institute of Certified Public Accountants, New Jersey, 1994 (b).

COSO, *Internal Control: Integrated Framework*, American Institute of Certified Public Accountants, New Jersey, 1994 (c).

Deloitte and Touche, *İç Denetim Bülteni,* Sayı:2, Mart/Nisan 2003.

Deloitte, *Nedir Bu Kurumsal Yönetim?* Kurumsal Yönetim Serisi,İstanbul, 2005.

DEMİRBAŞ, M. "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler" *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl:4, Sayı:7 Bahar 2005, ss.167-188.

DPT, *2008 Yılı Program*, 28 Ekim 2007 tarih ve 26684 sayılı T.C. Resmi Gazete (Mükerrer)

DPT, *9. Kalkınma Planı 2007-2013*, Ankara, 2006

DPT, Kalkınma Planı (Birinci Beş Yıl) 1963-1967, Ankara, Ocak 1963.

DPT, İkinci Türkiye İktisat Kongresi I. Cilt, İzmir, 2-7 Kasım 1981, ss. 115-187

DPT, İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu: Genel Rapor, Güneş Matbaacılık T.A.Ş., Ankara, 1968.

DPT, *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara, 2000.

DPT, *KİT Yönetişim Sunumu*, Ankara, 2008.

ECIIA, *Internal Control and Internal Auditing: Guidance for Directors, Managers and Auditors*, November 2000.

ERGİN, Feridun, *Atatürk Zamanında Türk Ekonomisi*, Duran Ofset Matbaacılık, Ankara, 1977.

Commission of the European Communities, *Reforming The Commision-A White Paper Part I*, *COM (2000) 200*, Brussels, 2000 (a).

Commission of the European Communities, *Reforming The Commision-A White Paper Part II Action Plan*, *COM (2000) 200*, Brussels, 2000 (b).

European Commission*, Directive on the Transparency of Financial Relations Between Member States and Public Undertakings as well as on Financial Transparency within Certain Undertakings,* 2006/111/EC*,* November 16, 2006.

Euratom, *Council Regulation on the Financial Regulation Applicable to the General Budget of the European Communities*, 1605/2002, June 2002.

FRC, *Internal Control Revised Guidance for Directors on the Combined Code*, October 2005.

Friedrich Ebert Vakfı, *Ekonomi Forumu "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi"*, İstanbul, Temmuz 1995

GAO, *Standards for Internal Control in the Federal Government*, November 1999.

GAO, *Internal Control Standards, Internal Control Management and Evaluation Tool*, August 2001.

GÜLDAMLA, A., *Türkiye'de İktisadi Devlet Teşekkülleri*, Balkanoğlu Matbaası, Ankara, 1966.

GÜRBÜZ, A. O. "Kurumsal Yönetim: Ülkemizdeki Düzeyine İlişkin Değerlendirmeler", İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 2005.

Hazine Müsteşarlığı, 20.11.2007 tarih ve 50988 sayılı 2008 Yılı Genel Yatırım ve Finansman Programının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Genelgesi

HERMANSON, D.R. and L. E. RITTENBERG "Chapter 2: Internal Audit and Organization Governance" *The Institute of Internal Auditors Reseach Foundation* , Florida, 2003.

ICAEW, *Corporate Governance Developments in the UK*, http://www.icaew.com (05.03.2008)

IDSA, *King Report on Corporate Governance for South Africa*, Institute of Directors in Southern Africa, 2002

IFAC, *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements: Part I, International Standards on Auditing 315*, March 2008, pp.343-392

IFAC, *Internal Controls – A Review of Current Developments*, 2006.

IIA, *Inernal Auditor*, December 1983

IIA, *Standards for the Professional Practice of Interanl Auditing*, January, 2007.

INTOSAI, *Internal Control: Proving a Foundation for Accountability in Government, An Introduction to Internal Control for Managers in Governmental Organization*, Belgium, 2001.

INTOSAI, *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, Belgium, 2004.

KARABEYLİ, L., "Risk Denetimi Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar", *Sayıştay Hizmet İçi Yayınları*, No:4, Ankara, 1999.

KARACA, İ., "Unilever ve İç Kontrol", TIDE XI. Türkiye İç Denetim Kongresi, İstanbul, Kasım 2007.

KAYACAN, M., "Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ulusal Kurumsal Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler", 10. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Girne, 2006.

KEPEKÇİ, C., *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi , Ankara, 2000.

KESKİN, D. A., *İç Kontrol Sistemi – Kontrol Öz Değerlendirme*, Beta Basım, İstanbul, Aralık 2006.

KİLCİ, Metin, "KİT'lerin Özelleştirilmesi ve Türkiye Uygulaması", (DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No:2340), Ankara, 1994.

KONRATH, Larry F., "Auditing Concepts and Applications: A Risk-Analysis Approach", Chapter 6-7, 1996.

KORKUT, B., "Merkez Bankalarında İç Kontrol ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi", Uzmanlık Yeterlilik Tezi, TCMB, Ankara, 2004

KÖSEOĞLU, Mehmed A., "Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Performans Ölçümü", (DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: 2688), Ankara, 2005.

KPMG Review, "Internal Control: A Pratical Guide", October 1999.

LIVNAT, J., MELNIK, A., "Interim Audit Scope, Client Size and Client Familiarity: An Empirical Analysis", *Managerial and Decision Economics*, Vol. 10, No. 1, March 1989, pp. 69-75

MADENDERE M. A., "Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü" *TİDE Çeviri/Derleme*, Ekim, 2005.

Maliye Bakanlığı, "Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", BÜMKO, Sayı: 2004/1, Ankara, Şubat 2004.

Maliye Bakanlığı, Yönetmelik, İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar (31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı T.C. Resmi Gazete (3. mükerrer))

MAUTZ, R. K. *Fundamentals of Auditing,* John Wiley and Sons, Inc.New York, 1964.

OECD, *OECD Principles of Corporate Governance*, 2004.

OECD, *OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises*, 2005.

OECD, "Implementation Guide to Ensure Accountability and Transparancy in State Ownership", Draft Text for Public Consultation, March 2008.

OMB (Office of Management and Budget), "Circular A-123", December 12, 2004.

PCAOB, "Auditing Standard No.2: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements", *PCAOB Release 2004-001*, March 9, 2004.

PFIC, "Welcome to the World of Public Internal Financial Control", European Communities, 2006.

PRICEWATERHOUSE TÜRKİYE, *Genel Hatlarıyla Sarbanes-Oxley Kanunu ve Türkiye'de Faaliyet Gösteren Şirketlere Etkisi*, 22 Aralık 2004.

RAMAMOORTI, S. "Internal Auditing: History, Evolution and Prospects" *The Institute of Internal Auditors Reseach Foundation* , Florida, 2003.

ROOT, Steven J., *Beyond COSO:Internal Control to Enhance Corporate Governance*, John Wiley&Sons Inc., New York, 1998.

RUUD, T.F. "The Internal Audit Function: An Integral Part of Organization Governance" *The Institute of Internal Auditors Reseach Foundation* , Florida, 2003 (a).

SAĞLAM, Uğur, "Türkiye'de KİT Reform Çalışmalarının Değerlendirilmesi", II. Türkiye İktisat Kongresi, İzmir, 2-7 Kasım 1981.

SAMSUN, T., "Risk – Based Auditing: The Way Forward", *The FI Auditor*, August-Septemebr 2002

SAWYER, Lawrence B., DİTTENHOFER, Mortimer A. and SCHEİNER, James H., *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, The Instute of Internal Auditors, Florida, 2003.

Sayıştay Araştırma/ İnceleme/ Çeviri Dizisi, *"Kurumsal Yönetişim: Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetişim, Niçin ve Nasıl?",* Çeviren: ÖZEREN, B. ve TEMİZEL, Ö., Mart, 2004.

Sayıştay Araştırma/Tasnif Grubu, *"Hükümet Hesap Verme Sorumluluğu"*, Çeviren: Sacit YÖRÜKER, Ankara, 2001.

SIGMA, *Internal Control Systems In Candidate Countries- Volume I*, 2004 (a).

SIGMA, *Internal Control Systems In Candidate Countries- Volume II*, 2004 (b).

SPIRA, L. F. and M. PAGE, "Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit", *Accounting, Auditing, Accountability Journal,* Vol:16, No:4, 2003, pp.640-661.

SPK, Aracı Kurumlarda İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, Seri: V, No: 68 (14.7.2003 tarih ve 25168 sayılı T.C. Resmi Gazete)

SPK, *IMKB Şirketleri Tarafından 2005 Yılında Yayımlanan Kurumsal Yönetim Uyum Raporlarına İlişkin Genel Değerlendirme*, Ankara, 2005 (b).

SPK, *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Ankara, Şubat 2005 (a).

SPK, *Kurumsal Yönetim Uygulama Anketi Sonuçları,* Ankara, Kasım 2004.

SPRINGER, L. M., "Revisions to OMB Circular A-123, Managements Responsibility for Internal Control", *Executice Office of The President*, Washington, December 21, 2004.

STEINHOFF, J. C., "Financial Management – Effective Internal Control Is Key to Accountability", *Untited States General Accountability Office*, February 16, 2005.

TÜSİAD, "Kurumsal Yönetim – En İyi Uygulama Kodu", TÜSİAD-T/2002-12/366, İstanbul, Aralık 2002.

UZAY, Şaban, *İşletmelerde İç kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, SPK Yayınları No.132, 1999.

ÜNLEN M., ve Ü. ERGÜN, "Bilgi İşlem Kullanıldığında Muhasebe Denetim Sistemi ve İç Kontrolün Önemi*" Muhasebe Enstitüsü Dergisi,* No. 53-54, 1988, ss.37.

VENABLES, J. and K. IMPEY, *Internal Audit*, Butterworths, London, 1988

YÖRÜKER, S., "Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme" (Sunum Metni*), 2.* Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası , Ankara, 2003.

WILLSON, J. D. and S. J. ROOT, *Internal Auditing Manuel*, Second Edition, New York, 1989

233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (18.06.1984 tarih ve 18435 sayılı T.C. Resmi Gazete)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu (24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı T.C. Resmi Gazete)

3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesi Hakkında Kanun (09.04.1987 tarih ve 19426 sayılı T.C. Resmi Gazete)

3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13/12/1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun (09.10.1984 tarih ve 18540 sayılı T.C. Resmi Gazete)

http://europa.eu/scadplus/leg/en/s27000.htm

http://www.icaew.co.uk/internalcontrol

http://www.spk.gov.tr