

İÇ DENETİM ve İÇ KONTROL: Kavramsal Çerçeve¹

Ali KAYIM (*)

I - GİRİŞ

Son 20-30 yıldır uluslararası alanda yönetimde ve denetim alanında meydana gelen değişimler, iç denetim ve iç kontrol gibi modern yönetimin en önemli kavramlarının daha da ön plana çıkmasına yol açmıştır.

Finansal piyasalarda meydana gelen Enron, Parmalat ve Arthur Andersen gibi skandallar, bir taraftan şirketlerin faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde mevzuata uygun olarak yürütmesi ve özellikle de faaliyetleriyle ilgili finansal bilgileri doğru ve güvenilir bir şekilde kamuya sunması için etkin bir iç kontrol sisteminin gerekliliğini bir kez daha ortaya koymuş ve temel fonksiyonu, iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin ve olası risklerin değerlendirilmesi olan iç denetçilerin işletmelerdeki önemini de artırmıştır.

Bu çalışmada, ülkemizde kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılandırılması kapsamında

5018 Sayılı Kanun'la gündeme gelen iç kontrol ve iç denetim kavramlarına ilişkin zihinlerde mevcut sorunlara kısmen de olsa cevaplar verilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, öncelikle iç kontrol kavramsal açıdan ele alınmış, daha sonra, iç denetimin özellikleri ve iç kontrole ilişkin görev ve sorumluluğun ne olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2- İÇ KONTROL

İç kontrole ilişkin olarak çeşitli farklı tanımlamalar yapılmakla birlikte, esasen bunlar temel noktalarda paralellik göstermektedir.

İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) tanımına göre iç kontrol, "Yönetim kurulunun ve üst yönetimin kurum içindeki kontrol sisteminin önemliliğine ilişkin tavır ve davranışlarıdır. Kontrol çevresi, iç kontrolün temel amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli disiplini ve ortamı sağlar, etik ve dürüstlük ilkeleri, yönetim felsefesi ve biçimi, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ve personelin yeterliğinden oluşur."²

¹ Bu çalışmada, büyük ölçüde, yazarın "İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi" konulu yeterlik tezinden yararlanılmıştır (Bkz; Ali KAYIM, İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Hazine Kontrolörleri Kurulu Hazine Kontrolörlüğü Yeterlik Tezi, Ankara, 2005.).

(*) Hazine Kontrolörü 2000 yılı AÜ SBF Uluslararası İlişkiler Bölümü mezunu. 2001-2002 yılları arasında Sosyal Sigortalar Kurumu Finansman-Aktüerya Daire Başkanlığında finansman uzman yardımcısı olarak çalıştı. 2002 yılında girdiği Hazine Kontrolörleri Kurulunda halen Hazine Kontrolü olarak görev yapmakta olan yazarın temel çalışma alanları: iç kontrol, iç denetim, risk yönetimi, performans denetimi ve proje yönetimi-denetimi.

² Michael P. Cangemi and Tommie Singleton, "Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide", 3rd Edition, John Wiley and Sons, New Jersey, 2003, s. 65

Bilgi Sistemleri Kontrol ve Denetim Birliği (The Information Systems Control&Audit Association- ISACA)'nin tanımına göre iç kontrol, *iş amaçlarının gerçekleştirilmesi ve arzu edilmeyen olayların önlenmesi veya keşfedilmesi ve düzeltilmesine yönelik makul güvence sağlamak üzere oluşturulan politikalar, prosedürler, uygulamalar ve organizasyonel yapılarıdır.*³

İç kontrole ilişkin temel bir çerçeve belge olan COSO raporundaki tanıma göre, *"İç kontrol, işletme yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından etkilenen, (a) finansal raporlamanın güvenilirliği, (b) faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ve (c) uygulanabilir yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşmada makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir."*⁴

Tanımlar değerlendirildiğinde, gerek ISACA gerekse IIA tarafından yapılan tanımlarda COSO'nun yaklaşımın esas alındığını görmekteyiz. Dolayısıyla aşağıda iç kontrolün temel varsayımları ele alınırken, COSO tanımı çerçevesinde bir değerlendirme yapılacaktır.

COSO'nun tanımından, iç kontrolün;

- bir olay değil, bütüncül bir süreç olduğu,
- İşletme amaçlarına ulaşmayı hedeflediği,
- Kesin sonuçlar değil, makul bir güvence sunduğu,
- Yönetim kurulu ve yöneticiler başta olmak üzere, işletme personeli tarafından etkilendiği anlaşılmaktadır.

İç kontrol, bir anlık bir durum yada olay değil, işletmenin süregiden faaliyetlerini yürüttüğü yöntem-

ler serisidir, bir süreçtir. Dolayısıyla, bazılarının ile-ri sürdüğü gibi işletmeye sonradan entegre edilen bir parça değil işletmenin kuruluşunda inşa edilen organizasyonun ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenle iç kontrol, işletmeye eklenecek bir unsur değil, başlangıçta işletmenin kuruluşunda eş zamanlı olarak kurgulanacak bir sistemdir.⁵

İç kontrol, faaliyetlerin gerek belirlenen amaçlara gerekse ilgili mevzuat ve düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesini amaçlar. İç kontrol, bu yönüyle bir taraftan yasalara "uygunluğu" temin ederken öbür taraftan da işletmenin belirlenen amaçlarına ulaşmaya ilişkin fonksiyonu itibarıyla "performans"ın yüksek olmasını sağlamaya çalışır.

Nasıl tasarlanırsa tasarlansın ***iç kontrol, işletme amaçlarına ulaşılması konusunda kesin bir güvence veremez.*** Hatalı alınan kararlar, basit yanlışlar, birden çok işletme personelinin kontrolleri aşmaları yada yönetimin kontrolleri işletmemesi gibi nedenler, amaçlara ulaşılmasını engelleyebilir.⁶

İç kontrolün işlemlerini sağlayacak olanlar, çalışanlardır. ***İç kontrol, çalışanların fiilleri ve söyledikleri ile hayata geçirilir.*** Bu nedenle, çalışanlar iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklarını bilmelidirler. Ancak insanlar daha önceki deneyimlerini ve alışkanlıklarını devam ettirebilirler ve beklendiği gibi hareket etmeyebilirler; dolayısıyla, iç kontrolleri de etkilerler. Yani, iç kontrol çalışanların davranışlarını etkilediği gibi, çalışanlardan da etkilenir.⁷

3 - İÇ DENETİM

3.1. İç Denetimin Tanımı, Amacı ve Kapsamı

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek

³ A.g.e, s. 65)

⁴ COSO Internal Control: Integrated Framework, s.1, (http://www.coso.org/Publications/executive_summary_integrated_framework.htm)

⁵ INTOSAI, Guidelines for Internal Control Standards for The Public Sector, s. 6 (http://www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuICS_PubSec_e.pdf)

⁶ Beliz KORKUT, "Merkez Bankalarında İç Kontrol ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi", (TCMB Uzmanlık Yeterlik Tezi), Ankara, 2004, s.7

⁷ INTOSAI, a.g.e, s.7

ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.⁸

İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında kuruluş yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri bulunmaktadır. İç denetim, kuruluşun mensuplarını incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler, görüşler, tavsiyeler ve bilgilerle donatmak suretiyle onlara yardımcı olur. En uygun maliyetlerle etkili bir kontrolün özendirilmesi de iç denetimin amaçları arasında sayılabilir.⁹

İç denetimin kapsamı, her hangi bir sınırlama olmaksızın kuruluşun tüm faaliyetlerini kapsar. İç denetçi risk bazlı denetim yapar ve organizasyonun karşılaştığı risklere cevap verilmesinde yönetişimin, risk yönetiminin ve iç kontrol süreçlerin yeterliliği ve etkinliğini değerlendirir. Bu çerçevede;

- Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğinin araştırılması,

- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemlerin incelenmesi ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığının belirlenmesi,

- Varlıkları koruma yöntemlerinin gözden geçirilmesi, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetinin kontrol edilmesi,

- Harcanan kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi,

- Etik değerlerin illegal ya da usulsüz davranışları önleyip önlemediği konuları

Denetimin kapsamına girer.

3.2 İç Denetimin Bağımsızlığı

Bağımsızlık yalnızca iç denetimin değil, tüm denetimlerin olmazsa olmaz koşuludur. Denetim bulgularının, sonuçlarının ve tavsiyelerinin tarafsız olması bakımından hem denetçinin hem de iç denetim biriminin bağımsız olması gerekmektedir. Bağımsızlığın kurallarla güvence altına alınmasının yanısıra uygulamada da işlerlik kazanması zorunludur.

İç denetim elemanları denetledikleri faaliyetlerden bağımsız olmalıdırlar. Bunlar çalışmalarını özgürce ve tarafsız bir biçimde yürütebildikleri takdirde bağımsız olurlar. Bağımsızlık, iç denetim elemanlarına denetimlerini düzgün bir biçimde yürütülebilmeleri için gerekli olan yansız ve önyargısız görüşler sunma olanağı sağlar. Bu, organizasyonel statü ve objektiflik aracılığıyla başanılır.¹⁰

Organizasyonel bağımsızlık ve objektiflik konusunda iç denetim standartları içinde nitelik standartları bölümünde şunlar yer almaktadır.¹¹

Organizasyonel Bağımsızlık

İç denetim yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkân sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir. İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının tayin edilmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmalıdır.

⁸ Irvin N. Gleim, CIA Review Part I: Internal Audit's Role in Governance, Risk and Control, Gleim Publications, Florida, 2004, s. 23.

⁹ Baran Özeren, İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Sayıştay Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi No.8, Ağustos 2000, s.1

¹⁰ Özeren, a.g.e, s.12.

¹¹ Gleim, a.g.e, s.49-50

Bireysel Objektiflik

İç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.

Bağımsızlık ve Objektifliği Bozan Etkenler

Denetçilerin bağımsızlığı veya objektifliği fiilen bozulduğu veya bu izlenimi verdiği takdirde, bozulmanın ayrıntıları ilgili taraflara açıklanmalıdır. Bu açıklamanın kapsamı, bozucu etkenin niteliğine bağlıdır.

İç denetçiler, daha önceden kendilerinin sorumlu olduğu faaliyetlere ilişkin değerlendirme yapmaktan kaçınmalıdır. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde kendisinin orumlu olduğu bir faaliyet hakkında güvence hizmeti vermesinin, objektifliğini bozacağı varsayılır.

3.3. İç Denetimde İç Kontrolün Yeri

İç Denetim Enstitüsü tarafından yayımlanan Uluslararası İç Denetim Standartları içinde Performans Standartları altında "İşin Niteliği" alt başlığında iç denetimin esas kapsam alanları düzenlenmekte olup, bunlar yönetim, risk yönetimi ve kontroldür. Kontrol, 2120 nolu standartta düzenlenmiştir.¹² Aşağıda özet olarak bu düzenlemelere değinilecektir.

- İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmalıdır.

- Risk değerlendirmesinin sonuçlarına bağlı olarak, iç denetim faaliyeti, kurumun yönetimini, faaliyetlerini ve bilgi sistemlerini kapsayan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmelidir.

Bu değerlendirme:

- i) mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini,
- ii) faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini,
- iii) varlıkların korunmasını,
- iv) kanunlara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyum konularını kapsamalıdır.

- İç denetçiler, faaliyet ve programların hedef ve amaçlarının kapsamını ve bunların kurumun hedef ve amaçlarına uyumunun derecesini anlayıp değerlendirmelidir.

- İç denetçiler, faaliyet ve programların niyetlendiği gibi uygulandığını veya gerçekleştirildiğini belirlemek için, faaliyet ve programların tesbit edilen hedef ve amaçlarla ne kadar uyumlu olduğunu anlayıp değerlendirebilmek için, faaliyet ve programları gözden geçirmelidir.

- Kontrollerin değerlendirilmesi için uygun ve yeterli kıstaslara ihtiyaç vardır. İç denetçiler, yönetimin hedef ve amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığını belirlemek için oluşturduğu kıstasların yeterlilik derecesini tespit etmelidir. Bu kıstaslar yeterliyse, iç denetçiler de kendi değerlendirmelerinde bunları kullanabilir. Kıstaslar yeterli değilse, denetçiler uygun değerlendirme kıstasları geliştirmek için yönetimle birlikte çalışmalıdır.

- Danışmanlık görevleri sırasında, iç denetçiler, görevin amaçlarıyla uyumlu bir şekilde kontrolleri ele almalı ve herhangi bir kontrol zaafiyetine karşı uyanık olmalıdır.

- İç denetçiler, danışmanlık görevlerinden elde ettikleri kontrol bilgilerini, kurumun maruz kaldığı önemli riskleri belirleme ve değerlendirme sürecinde kullanmalıdır.

Öte yandan iç kontrollerle ilgili olarak vurgulanması gereken başka bir husus da iç denetimin, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmakta olduğudur. İç kontrol, bir kurumun, kuruma ait politikaların ve programların istenilen sonuçlara ulaşması, bu programlar için kullanılan kaynakların, belirlenen amaç ve organizasyon hedefleriyle uyumlu olması, programların israf, hile ve kötü yönetimden korunması, bilginin güvenilir olması ve zamanında bilginin elde edilmesi, korunması, rapor edilmesi ve gerektiğinde karar alma mekanizmalarında kullanılması amacıyla oluşturulan organizasyon, politika ve prosedürler bütünüdür ve etkin bir

¹² Gleim, s.29-30.

iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır. Ancak ne kadar ayrıntılı ve özeli biçimde tasarlanmış olursa olsun, hiçbir iç kontrol mekanizması hataların ortaya çıkarılması ve önlenmesi bakımından yüzde yüz güvence sağlamaz. Bu nedenle, yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğini düzenli bir biçimde izlemesi ve gözden geçirmesi gerekir. Yöneticiler iç kontrollerin kalitesi hakkında periyodik değerlendirme raporları aracılığıyla bilgi edinebilirler. Yöneticiler bu bilgiyi ayrıca, iç kontrol yapısının bir parçası olarak oluşturdukları iç denetim biriminin raporlarından edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim iç kontrollerle ilgili olarak yönetime bilgiler sağlar, değerlendirmeler yapar ve önerilerde bulunur. Ancak iç denetim yönetime ne kadar değerli bilgiler ve değerlendirmeler sağlamış olursa olsun, etkin iç kontrol yapısının ikamesi olarak görülmemelidir. Öte yandan güçlü ve etkin bir iç kontrol yapısı, yönetimin olduğu kadar iç denetiminde işini azaltarak bu fonksiyonların daha önemli konularla ilgilenmesine olanak sağlar. Bununla birlikte, iç denetim biriminin, iç kontrol sisteminin kurulmasında doğrudan bir sorumluluğu ve rolü yoktur. Bu sorumluluk esas olarak yönetim kuruluna ya da muadili sorumlu yöneticilere aittir ve çoğunlukla üst yönetim ve ilgili tüm birimler eliyle yerine getirilir.

Ayrıca, iç kontrol fonksiyonu, işletme faaliyetleriyle kesintisiz bir süreç olarak işlemesine karşın, iç denetim fonksiyonu işletme faaliyetleri gerçekleştikten sonra görev yapmaya başlar ve olayları gerçekleştikten sonra değerlendirir.¹³ Ancak, iç denetçi iç kontrollerin tasarlanması aşamasında yönetime danışmanlık hizmeti verebilir.

4- SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İç kontrol, herhangi bir faaliyetin mevzuata uygun olarak etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi ve faaliyet sonucunda elde edilen finansal ve/veya operasyonel bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda makul güvence sağlamak amacıyla tasarla-

nan her türlü politikalar, prosedürler ve uygulamaları içeren bir süreçtir.

İç kontrolün bir süreç olması, dinamik yapısını da ortaya koyar ve sürekli olarak değişen şartlara göre uyarlanmasını gerektirir.

Yönetime bağımsız bir güvence mekanizması ve danışmanlık birimi olarak yardımcı olmak üzere oluşturulan iç denetim birimi yada iç denetçiler, iç kontrol sistemlerinin, işletmenin amaçlarına ulaşmasında ne derece etkili ve verimli işlediğini değerlendirmek ve tespit ettiği zayıflıkları ve sistemin iyileştirilmesine ilişkin önerilerini yönetime sunmakla görevlidir.

İç kontrol sistemlerinin kurulmasından ve işletilmesinden yönetim sorumlu olmakla birlikte, iç denetim birimi iç denetim standartlarının çizmiş olduğu sınırlar içinde, bünyesinde bulunduğu işletme ya da kuruluşun iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi sürecinde danışmanlık hizmetleri verebilir.

KAYNAKÇA:

-AKSOY, Tamer, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Yayınları, 2002.

- CANGEMİ, Michael P. and SINGLETON, Tommie, **Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide**, 3rd Edition, John Wiley and Sons Inc., New Jersey, 2003.

- COSO, "Internal Control: Integrated Framework",

-(http://www.coso.org/Publications/executive_summary_integrated_framework.htm)

-([http://www.ey.com/global/download.nsf/Thailand/Guidance_on_Internal_Control/\\$file/Guidance.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Thailand/Guidance_on_Internal_Control/$file/Guidance.pdf))

- DUNN, John, **Auditing:Theory and Practice**, Prentice Hall, 2nd Edition, England, 1996.

- GLEİM, Irvin N., **CIA Review Part I:Internal Audit's Role in Governance, Risk and Control**, Gleim Publications, Florida, 2004.

¹³ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Yayınları, 2002, s.647.

- KAYIM, Ali, **İç Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi ve Türk Kamu Yönetiminin Modern İç Kontrol Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi**, Hazine Kontrolörleri Kurulu Hazine Kontrolörlüğü Yeterlik Tezi, Ankara, 2005.

- KORKUT, Beliz, **“Merkez Bankalarında İç Kontrol ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi”**, (TCMB Uzmanlık Yeterlik Tezi), Ankara, 2004.

- SAWYER, Lawrence B., DITTENHOFER, Mortimer A. and SCHEİNER, James H., **Sawyer’s Internal**

Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, Florida, 2003.

- UZAY, Şaban, **İşletmelerde İç kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Kararı Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, SPK Yayınları No.132, 1999.

- WORLBANK, **“Internal Control and Internal Audit”**,

- (www.worldbank.org/publicsector/budgetexecution/executioninternalcontrol.doc.)