

**T.C.**  
**MALİYE BAKANLIĐI**  
**Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü**  
**İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi**

**İÇ KONTROL ÖZDEĞERLENDİRME**

**Nihal SALTİK**  
**Devlet Bütçe Uzman Yardımcısı**

**Ankara, 2006**

<b>GİRİŞ</b>	<b>3</b>
<b>1. İÇ KONTROL SİSTEMİ</b>	<b>3</b>
1.1. Kontrol Ortamı:	4
1.2. Hedeflerin belirlenmesi:	4
1.3. Olayların belirlenmesi:	5
1.4. Risk Değerlendirmesi:	6
1.5. Risk karşılama:	6
1.6. Kontrol Faaliyeti:	6
1.7. Bilgi ve İletişim:	7
1.8. Gözetim:	7
<b>2. RİSK VE KONTROL ÖZDEĞERLENDİRME KILAVUZU</b>	<b>8</b>
2.1.Sorumluluk Alanı ( Yönetimle ilgili ve Finansal ):	9
2.2. Hedefler:	9
2.3. Risk Değerlendirme:	9
2.4. Kontrol Türleri:	10
• Kontrol ortamı içerisinde:	10
• Görevlerin ayrımı sayesinde önleyici kontrol:	11
• Yetki verme/onaylama yöntemiyle önleyici kontrol:	11
• Fiziksel kontrol (önleyici ve tespit edici kontrol) :	11
• İzleme (tespit edici kontrol):	11
2.5. Yolsuzlukların Önlenmesi:	12
2.6. Risk Değerlendirme Ve Uygulama Planı	13
<b>3. İÇ KONTROLÜN DEĞERLENDİRİLMESİ</b>	<b>14</b>
3.1. İÇ KONTROLE İLİŞKİN SORU FORMU	15
<b>4. BİR ÖRNEK: AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KULLANILAN İÇ KONTROL ÖZDEĞERLENDİRME ARACI</b>	<b>18</b>
<b>SONUÇ</b>	<b>19</b>
<b>Ek -1 BÜTÇE SÜRECİNE AİT KONTROL</b>	<b>20</b>
<b>KAYNAKÇA</b>	<b>22</b>

# GİRİŞ

Türkiye’de son birkaç yılda yapılan kamu yönetimi reformları, yerel ve merkezi idareleri performansa dayalı hizmet sunmaya ve stratejik planlarla belirlenmiş faaliyetlere yöneltmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile mevzuata giren İç kontrol kavramı; “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, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü” olarak tanımlanır. İç kontrol, kurumun aşağıda belirtilen amaçlarına ulaşmasına yönelik güvence sağlayan, yöneticiler ve personel tarafından etkilenen bir süreçtir.

- Faaliyetlerin etkililiği ve etkinliği
- Finansal raporların güvenilirliği
- Yürürlükteki kanunlara ve yönetmeliklere uygunluk
- Varlıkların korunması

İç kontrol bir süreçtir ancak bunun etkililiği sürecin belirli bir noktasındaki durumudur. Özdeğerlendirme, çalışanlar tarafından iç kontrol unsurlarının resmi bir rapor üzerinde belirli aralıklarla değerlendirilmesidir. Mevcut iç kontrol sisteminin yeterliliği özdeğerlendirme formları kullanılarak ele alınır. Özdeğerlendirme, sistemin kurumun yapısına uygun kurulması, düzgün işlemesi, zayıf yönlerin tespit edilmesi ve eksikliklerin giderilmesi amacıyla yürütülecek çalışmalara kaynaklık eder.

## 1. İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol sistemi, yönetim sürecinin ayrılmaz bir parçası olarak yönetim kurulu ve genel müdürlüklerin yönetim işleviyle iç içe geçmiştir. İç kontrol sistemi birbiriyle ilişkili sekiz unsurdan meydana gelir<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> COSO, Enterprise Risk Management Integrated Framework

**1.1. Kontrol Ortamı:** İç kontrolün temel unsurudur. Kontrol ortamı strateji ve hedeflerin, iş faaliyetleri ve bunların yapısının, karşı karşıya kalınan risklerin belirlenmesi, kontrol faaliyetinin, bilgi ve iletişim sistemlerinin ve izleme faaliyetinin düzenlenmesi ve işlerlik kazandırılması olarak açıklanabilir. İç kontrol kişiler tarafından hayata geçirilir. Bu nedenle kurumda çalışan herkes sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırını iyi bilmelidir. Yönetim, esas itibariyle gözetimi sağlamakla birlikte, kurumun hedeflerini de belirler ve iç kontrol sisteminin tümünden sorumludur. İç kontrol kurumun hedefleri bağlamında riskleri kavrayabilmek üzere gerekli mekanizmaları oluşturduğundan, yönetim iç kontrol faaliyetlerini uygulamaya koyacak, bunları izleyip değerlendirecektir. Bu aşamada yönetimle çalışanlar arasında düzgün bir iletişimin sağlanması gereklidir. İç kontrol yönetimin kullandığı bir araçtır ancak kurumda çalışan tüm personel iç kontrolün gerçekleştirilmesinde önemli rol oynar. Yöneticilerin de kontrollere uyarak personele örnek oluşturması gerekir. İç kontrolü destekleyici yaklaşımlarıyla iç kontrol hedeflerini ve özellikle de etik davranışlarla ilgili olanları özendirerek performans değerlendirmeleri yapmalıdır. Kurumun organizasyonel yapısı yetki ve sorumlulukların dağılımını belirler. Yaptırımlar ve hesap verme sorumluluğu bu yetki ve sorumlulukların kurumun geneline yayılmasını sağlar. Raporlamaya elverişli hatların kurulmasıyla hesap verme sorumluluğu işlerlik kazanır.

İç kontrol kurumun tarihi ve kültürel yapısından etkilenir. Kurumun risk yönetimi anlayışını, bu konudaki istekliliğini, yönetim kurulunun gözetimini, çalışanlar arasındaki rekabeti, yetki ve sorumlulukların dağılımını ve organizasyon yapısını, dürüstlüğü, ahlaki değerleri ve yönetim kurulunun/ genel müdürlük personelinin gücünü, yönetim felsefesini ve idare biçimini, teşkilat yapısını ve sorumlulukların devrini, yürürlükteki kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu kapsar. Organizasyonun bünyesindeki ilgili her birey -yöneticiler ve çalışanlar- kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri sürdürüp sergilemek ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır. Ayrıca, kamu kuruluşları da dürüstlüğü ve etik değerleri koruyup sergilemelidir.

**1.2. Hedeflerin belirlenmesi:** Yönetim; başarısını engelleyecek riskleri tespit etmeden ve onlarla baş etmeye yönelik önlemleri almadan önce hedeflerini belirlemelidir. Her kurum iç ve dış kaynaklardan çeşitli risklerle karşı karşıya kalır. Hedeflerine ulaşmak isteyen kurum öncelikle riskleri teşhis etmeli ve değerlendirmeli, risk yönetimi için gerekli eylemleri gerçekleştirmelidir. Hedeflerin belirlenmesi risk değerlendirmesinin önkoşuludur. Stratejik hedefler belirlendikten sonra bunları destekleyen bağlı hedefler tespit edilmeli, işlemlerin gerçekleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin hedefler ve bunların kanunlara uyumunu

sağlayacak hedefler belirlenmelidir. Stratejik hedefler kurumun misyonunu ve vizyonunu destekleyen yüksek düzey hedeflerdir. Bağlı hedefler, kurumun satış, üretim, mühendislik ve altyapı gibi çeşitli faaliyetlerini içeren alt hedefleridir. Bu hedefler belirlendikten sonra kritik başarı faktörleri belirlenir. Bunlar yüksek düzey hedeflere ulaşılmasını sağlayan anahtar niteliğindedir. Hedefler anlaşılabilir ve ölçülebilir olmalıdır. Kurumdaki tüm personel hedefleri anlayabilmeli ve kendi etki alanıyla ilişkilendirebilmelidir. Bağlı hedefleri aşağıdaki biçimde sınıflandırabiliriz:

- Operasyonel hedefler
- Raporlama biçimine ilişkin hedefler
- Mevzuata uygunluk hedefleri

Operasyonel hedefler, faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, performans değerlendirmelerini ve varlıkların kötüye kullanımını engellemeyi hedefler. Bu hedefler kurumun yapısına göre değişebilmektedir. Raporlama biçimine ilişkin hedefler, raporların güvenilirliğini ifade eder. İç ve dış kaynaklı raporlar, mali ve mali olmayan bilgileri içermelidir. Mevzuata uygunluk hedefleri faaliyetlerin yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütülmesini vurgular. Herhangi bir kategori için belirlenen hedef diğer hedeflerle örtüşmeli veya birbirini desteklemelidir.

**1.3. Olayların belirlenmesi:** Yöneticiler, meydana geldikleri takdirde kurumun hedeflerine ulaşılmasını ve stratejilerin uygulanmasını etkileyebilecek fırsat niteliğinde veya olumsuz sonuç doğuran olaylarla karşılaşır. Yönetim, olayın meydana gelip gelmeyeceğini, zamanını ve olası etkilerini belirlemeye çalışır. İç ve dış kaynaklı söz konusu olaylar olumlu veya olumsuz etkiye sahip olabilir. Negatif etkili olaylar riskleri beraberinde getirdiği için yönetim tarafından ele alınmalıdır. Pozitif etkili olaylar ise “fırsat” olarak değerlendirilir ve risklerin olumsuz etkilerinin bertaraf edilmesine yardımcı olabilir. Fırsat olarak nitelendirilen olaylar yönetimin hedef belirleme sürecine dâhil edilerek faaliyetler fırsat yaratacak şekilde formüle edilebilir.

Kurum içinden ve dışardan faktörler olayların meydana gelmesini etkiler. Dış faktörlere örnek olarak iktisadi koşullardaki değişimleri; doğal afetleri; ülkede uygulanan politikaların etkilerini; nüfus ve aile yapısındaki değişimlerin toplam talepte yarattığı etkileri gösterebiliriz. İç faktörlere ise; müşteri memnuniyetini artırmaya yönelik altyapı hizmetlerini; piyasa payının kaybedilmesiyle sonuçlanabilecek üretim sürecindeki aksaklıkları; mali kayıplara ve üretimin durmasına yol açacak yolsuzluk faaliyetlerini ve işçilerle yapılan sözleşmelerin sürelerini; teknolojik aksaklıklar nedeniyle makinelerin çalışmaz durumda

kalması ve siparişlerin birikmesini gösterebiliriz. Olayların belirlenmesi açısından iç ve dış faktörlerin tespit edilmesi önem taşımaktadır. Bu tespit yapıldıktan sonra söz konusu olayların yaratacağı etkinin miktarı tahmin edilir ve hedeflere ulaşılmasını etkileyebilecek olaylara odaklanılır.

Olayların belirlenmesi tekniği geçmişe veya geleceğe dayalı olabilir. Fiyat değişmelerinin izlenmesi geçmişe; yeni piyasaların izlenmesi geleceğe yönelik olay belirleme yöntemlerine örnek gösterilebilir. Olayların kategorilere ayrılması ve benzer olayların gruplandırılması sayesinde aralarındaki ilişki kolayca anlaşılabilir ve risk değerlendirmesi için temel bilgiler elde edilir.

**1.4. Risk Değerlendirmesi:** Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. Her kurumun hedefleri ile bağlantılı iç ve dış kaynaklı riskler tespit edilir. Riskin değerinin ve meydana gelme olasılığının hesaplanmasından sonra kurumun başa çıkması gereken risk kapasitesi belirlenir. Son olarak bu risklere nasıl tepki verileceği araştırılır. Risk değerlendirmesi değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve değişen riskleri göğüslemek üzere iç kontrolde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder.

**1.5. Risk Karşılama:** Risk değerlendirmesi yapıldıktan sonra nasıl tepki gösterileceği belirlenir. Bu tepkiler kaçınma, azaltma, paylaşma ve kabullenme biçimindedir.

- Kaçınma; yeni piyasalara açılma gibi işlemlerden uzak durarak riskleri arttıran faaliyetlerden uzaklaşmaktır.
- Azaltma; risklerin meydana gelme olasılığını, etkilerini veya her ikisini de küçülten faaliyetleri ifade eder. Günlük işlemler sırasında alınan her türlü karar bu kapsama girer.
- Paylaşma; risk olasılığının ve etkilerinin paylaşılmasını veya bir kısmının başkalarına aktarılmasını kapsar. Sigorta yaptırılması, gelecekte aleyhte doğabilecek herhangi bir durumdan önceden korunmayı sağlayan vadeli işlem anlaşmaları yapılması ve taşeronlara iş verilmesi gibi işlemler risklerin paylaşılmasını sağlar.
- Kabullenme; risk olasılığına ve etkilerine karşı hiçbir işlemin yapılmamasıdır.

**1.6. Kontrol Faaliyeti:** Kontrol faaliyetleri kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik risklerle başa çıkmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri kurumun bütün kademelerine ve faaliyetlerine yayılmalıdır. Yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması,

kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller, hesapların mutabakatı, çalışma performansına, faaliyetlere, süreç ve eylemlere yönelik incelemeler kontrol faaliyetlerine örnek olarak gösterilebilir. Kontrol faaliyetleri hedeflerle orantılı olmalıdır ve tüm personel tarafından uygulanmalıdır. Risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik ana strateji iç kontrol faaliyetleri aracılığıyla gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri önleyici ve/veya ortaya çıkarıcı mahiyette olabilir. Hedefleri gerçekleştirmek için iç kontrol faaliyetlerinin tamamlayıcı unsuru düzeltici önlemlerdir.

**1.7. Bilgi ve İletişim:** Etkin bir iç kontrol kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlerin ve işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekmektedir. Anlamlı bilgiler, personelin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak formatta ve takvime göre belirlenip elde edilmeli ve onlara duyurulmalıdır. Bilgi sistemleri; faaliyetlerin yürümesi ve kontrolünü olanaklı hale getiren raporlar üretir. Bu sistemler sadece kurumla ilgili olarak üretilmiş verilerle değil, karar almayı ve raporlamayı sağlamak üzere ihtiyaç duyulan kurum dışı işler hakkındaki bilgileri de ele alır. Bilginin uygun, vaktinde, güncel, doğru ve erişilebilir olması gerekmektedir.

Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç ve dış kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Kurumun planları, kontrol alanı, riskleri, kontrol faaliyetleri ve performansı belirli şekillerde ve sürelerde duyurulmalıdır. Üst düzey yöneticiler ve çalışanlar arasında düzgün bir iletişim sağlanmalıdır. Bu sayede çalışanlar yönetimin iç kontrol konusundaki baskısını hisseder, sistem içindeki yerlerini ve diğer çalışanların faaliyetleri ile kendi işlerinin bağlantısını kavrarlar.

Bilgi ve iletişim sistemi resmi ve gayri resmi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Resmi bilgi ve iletişim finansal raporlara kaynak teşkil etmektedir. Müşteriler, satıcılar ve düzenleyici görevi olanlarla yapılan gayri resmi diyaloglar ise risklerin ve fırsatların belirlenebilmesi için önem taşırlar.

**1.8. Gözetim:** Gözetim, iç kontrol faaliyetinin değerlendirilmesidir. Bu amaçla, kontrol faaliyetinin ve diğer planlanmış işlerin zaman içinde düzgün işleyip işlemediğini inceler. İç kontrolün gözetimi kurumun normal faaliyetleri yürütülürken yapılır. İç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurmasını sağlamak bakımından iç kontrol sistemini izlemek gerekir. İç kontrol sisteminin etkinliği uygun gözetim yöntemi kullanılarak

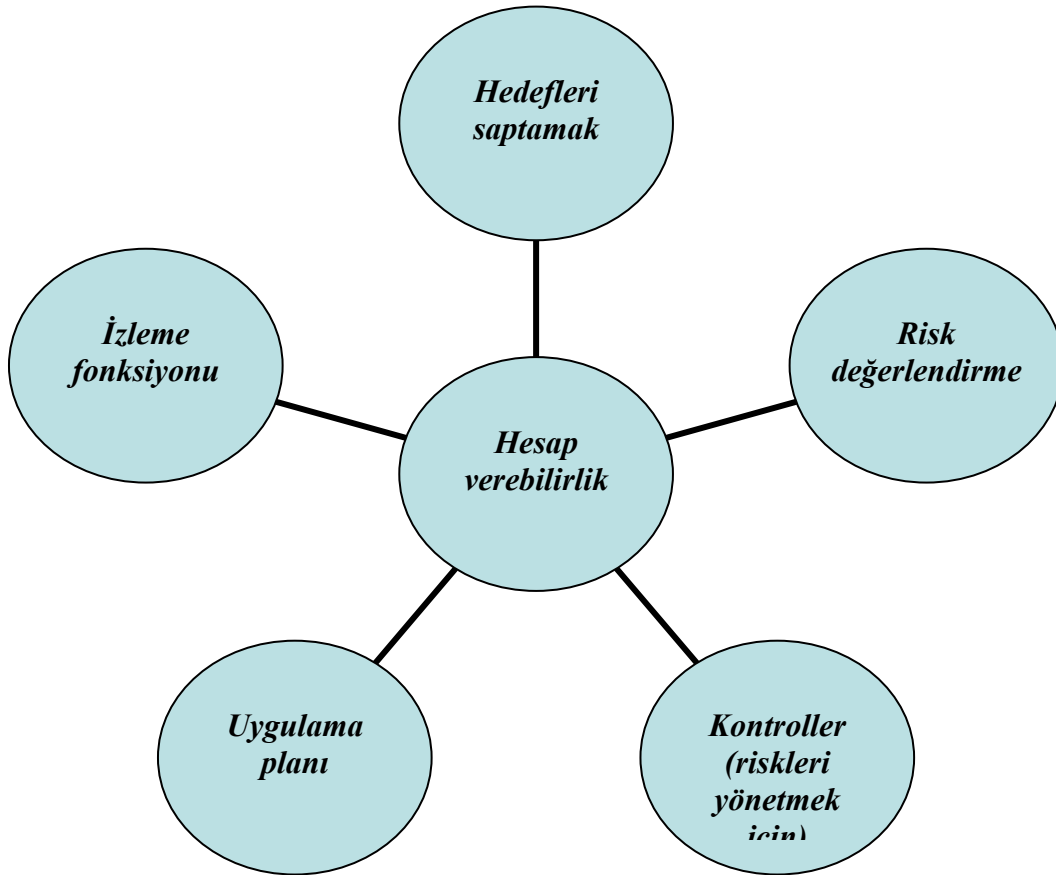
yönetim tarafından değerlendirilmelidir. Gözetim, iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini, eşdeğer kontrolleri ve iç denetimin bağımsız değerlendirilmesini kapsar.

İç kontrol sisteminin unsurları mevcutsa ve düzgün olarak çalışıyorsa; amaçlara ulaşılmış, mali durum sağlam ve yürürlükteki kanunlara ve yönetmeliklere uyum sağlanmışsa söz konusu sistem yeterli düzeyde tasarlanmış demektir.

## 2. RİSK VE KONTROL ÖZDEĞERLENDİRME KILAVUZU

Finansal risklerin ve mevzuata uygunluk risklerinin değerlendirmesini kolaylaştırmak ve bu risklere ilişkin iç kontrol faaliyetlerini tanımlamak amacıyla aşağıdaki kılavuz hazırlanmıştır.

Süreç:



Bu süreç, devamlı ilerleme sürecidir, çevresel ve kurumsal değişiklikler meydana gelebilir ancak süreç devamlı olarak gözden geçirilmelidir.



**2.1.Sorumluluk Alanı ( Yönetimle ilgili ve Finansal ):** Kurum içinde bazı yetkiler devredilebilir ancak sorumlulukların devredilmesi mümkün değildir. Aşağıda bazı genel idari ve finansal sorumluluk alanları özetlenmiştir:

- Sağlam mali koşullar
- Etkin bir iç kontrol sistemi
- Yeterli ve etkili işlemler (sürekli, açık, makul, normal süreçleri kullanan)
- Varlıkların korunması (fiziksel varlıklar, buluşlar ve fikri mülkiyet hakları)
- Bütçe
- Doğru harcamalar ve giderler
- Kanunlara ve yönetmeliklere uygunluk; politikalar ve usuller; bağışlar, hediyeler.
- İnsan kaynakları

**2.2. Hedefler:** Kurumun ulaşmak istediği finansal ve mevzuata uygunluk hedefleri sıralanır.

**2.3. Risk Değerlendirme:** Risk değerlendirme idarecilerin sorumluluklarından biridir. İdarenin beklenmeyen sürprizleri azaltma konusunda üstünlüğü ele almasını sağlar. İşlemlerini doğru olarak yürütmek isteyen yöneticiler karşılaşılabilecek risklerin seviyesini belirlemelidir. Bu riskleri bile bile hata yapmak, finansal uygunluk ve mevzuata uygunluk hedeflerine ulaşılabileceğine dair güven kaybıyla sonuçlanır. Yöneticiler, aşağıdaki soruları yanıtlamalıdır:

- Sorun nedir?
- En hassas olduğumuz yer neresi?
- Hangi tür işlemler fazla risk taşır?
- Likit ya da alternatif kullanımı olan varlıklara sahip miyiz?
- İç kontroller nasıl atlanabilir?
- Hangi olası risk alanları olumsuz reklâma yol açabilir?

Benzer durumlar diğerleriyle karşılaştırılarak ve finansal veriler incelenerek olası riskler belirlenebilir. Aşağıda yüksek risk taşıyabilecek alanlar sıralanmıştır:

- Alternatif kullanımı olan varlıklar
- Kasa tahsilâtı
- Danışmanlara yapılan ödemeler

- Seyahat masrafları
- Burslar
- Satıcı olmayanlara yapılan ödemeler
- Birimlere doğrudan ulaştırılan ekipmanlar
- Bordrolar
- Yazılım lisansları
- Fikri mülkiyet hakları
- Gizli bilgiler
- Bağışlar

Bu işlemler daha ayrıntılı risk incelemesi gerektirmektedir. Risklerin olası etkileri değerlendirilirken hem nitel hem de nicel maliyetlerine değinilmelidir. Nicel maliyetler mülk, ekipman, mal stoku maliyetlerini; nakit kaybını, masraf ve onarım giderlerini, dava savunma ücretlerini vb. içerir. Nitel maliyetler ise daha geniş kapsamlıdır. Kamuoyu güveninin yok olmasını, gelecekteki bağış, hibe ve hediyelerin azalmasını, ün kaybını, artan mevzuatı, kanunların ağırlığını, projelerin başarısızlığını, kötü propagandayı vb. içerebilir.

Riskleri belirleyip önem sırasına göre düzenledikten sonra bunlara uygun kontroller tayin edilir. Yöneticiler yüksek riskli alanlara odaklanmalı ve aynı zamanda iç kontrol sisteminin planlanması, uygulanması ve izlenmesini sağlamalıdır. Yöneticinin çalışanlarına güvenmesi önemli bir unsurdur ancak “güven” iç kontrol sistemini yerine kullanılamaz. İç kontrol yalnızca güven unsuruna dayalı değildir, hedeflere ulaşırken kullanılan bir yöntemdir.

**2.4. Kontrol Türleri:** Kontrolleri önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırabiliriz. Önleyici kontroller istenmeyen fiilleri vuku bulmadan önlemeyi veya caydırmayı amaçlar. Kayıpların önlenmesi konusunda inisiyatifi ele alır. Önleyici kontrollere örnek olarak görevlerin ayrımını, yeterli dokümanı ve varlıklar üzerinde fiziksel kontrolü gösterebiliriz. Tespit edici kontroller ise istenmeyen fiillerin vuku bulduktan sonra ortaya çıkarılmasını sağlar. Örnek olarak denetimleri, analizleri, incelemeleri, hesap mutabakatlarını, fiziki mal stokunu, varyans analizini vb. içerir. Bu kontrol biçimleri etkili bir iç kontrol sistemi için temel unsurlardır.

- **Kontrol ortamı içerisinde:** Kontrol ortamı çalışanların kontrol bilincinin bulunduğu ve işlemlerin buna uygun yürüttükleri ortamdır. Çalışanların sorumluluklarını bilen, yetkilerinin sınırının aşmayan, konusunda uzmanlaşmış, zeki, dürüstlük prensibine sahip kişilerden oluştuğu kurumlarda bu kişiler kendilerini kurumun ilkelerine adanarak ahlaki değerlere uygun faaliyette bulunulmasını sağlarlar.

Kontrol alanı iç kontrolün manevi unsurudur. Yöneticiler kontrol alanını genişletmek amacıyla yazılı kurallar, yönetim ilkeleri ve ahlak kuralları koyabilirler. Üst yöneticiler de bunlara uygun davranarak olumlu bir izlenim yaratmalıdır. Bu sayede tüm çalışanlardan aynı çalışma standartlarına uymasını bekleyebilirler. Liderlik felsefesi ve yönetim tarzı iç kontrolü teşvik etmelidir. Yetki ve sorumlulukların dağılımı hesap verilebilirliği sağlayacak biçimde tahsis edilmelidir. Örnek olarak çalışanlara yönetim felsefesini, yolsuzluklara karşı sergilenen tavrı ve izlenecek yöntemlerin önemini anlatmayı, ahlaki değerler ve iç kontrol sistemiyle ilgili eğitimlere göndermeyi ve iç kontrol sisteminin işleyişini sürekli denetlemeyi gösterilebiliriz. Etkin bir insan kaynakları politikası kontrol alanını genişletir. İşe alım, çalışma ortamına alışma, hizmet içi eğitimler ve disiplin işlemleri bu kapsamda yer alır. Kurumun ilkelerine ve değerlerine uygun davranmayan çalışanlar hesap vermek durumunda kalacaklarını bilmelidir.

- **Görevlerin ayrımı sayesinde önleyici kontrol:** Görevlerin ayrımı iç kontrol sisteminde büyük önem taşır. Gerek hata yapma riskini gerekse uygun olmayan işlemlerin yapılma riskini azaltır. Bir işlemin yapılması aşamasında işi belirleyen, uygulayan, kayıtları tutan ve varlıkları elinde bulunduran aynı kişi olmamalıdır. Görevlerin ayrımı yolsuzlukları caydırıcı etkiye sahiptir çünkü diğer çalışanların suç ortağı olmasını gerektirir. İşlemleri “gözünü dört açarak” izleyen birini bulundurarak tüm aşamalarda kontrol sağlanabilir.
- **Yetki verme/onaylama yöntemiyle önleyici kontrol:** Bir işlemin onaylanması onaylayan makamın ilgili belgeleri incelemesini ve bunların doğruluğuna, kanunlara, yönetmeliklere ve politikalara uygun olduğuna inanmasını gerektirir. İmza yetkisini sınırlandırmak, “üzerinde düşünmeden onaylamak “ tan kaçınmayı, ilgili dokümanları incelemeyi ve işlemleri sorgulamayı amaçlar. Örneğin işlemler belirli meblağı aştığı takdirde onaya tabi tutulabilir.
- **Fiziksel kontrol (önleyici ve tespit edici kontrol) :** Fiziksel varlıklar ve fikri mülkiyet hakları yetkisiz kullanıma karşı korunmalıdır. Varlıkları belirli aralıklarla saymak ve muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırmak, farklılıkları ve kaybolanları tespit etmek, fiziksel korumayı sağlamak bu kapsamda yer alır.
- **İzleme (tespit edici kontrol):** Yöneticiler, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını belirlemek ve izlenmesi gereken beklenmedik sonuçları ve alışılmadık durumları teşhis edebilmek için bütçe gerçekleştirmelerini izlemeli, tahminler ve bir önceki dönem

ile kıyaslamalıdır. Raporları incelemek, hesap mutabakatını sağlamak, yüksek riskli alanlarda iç denetimi sağlamak, yıllık performans değerlendirmeleri hazırlamak bu kapsamda yer alır. Hesap mutabakatı, farklı bilgi verilerinin kıyaslanması, farklılıkların tespit edilmesi, düzeltme işlemi yapılması ve eğer gerekiyorsa ihtilafların giderilmesi anlamına gelir. Örneğin onay mercii yanlış bir işlemle karşılaştığı anda düzeltici yevmiye ilgili kişiye göndermelidir.

## 2.5. Yolsuzlukların Önlenmesi:

Yolsuzluklar incelenirken, çalışan kaynaklı nedenlere ilave olarak kurum kaynaklı eksiklikler de dikkate alınmalıdır. Yöneticilerin ve kurum çalışanlarının yolsuzluklara karşı tavrı önem taşımaktadır. Mevcut bilgi ve iletişim sistemi de yolsuzlukları önleyecek biçimde tasarlanmalıdır. Aşağıdaki durumlar yolsuzlukların meydana gelmesine uygundur:

SEBEP	ELVERİŞLİ DURUM	GEREKÇE
Hırs	Zayıf iç kontrol sistemi	“Çok kolaydı”
Finansal krizler	Kontrolleri izlemedeki yetersizlik	“Maaşım çok düşük”
Kumar/içki/uyuşturucu		
Keyfiyet	İdarecilerin çok sık değişmesi	“Kızım hasta”
Orta yaş bunalımı		
İntikam		“Patronum kurallara uymuyor”
Beğenilmemek		“Geri öderim”
İşkoliklik		
Aile problemleri		

## 2.6. Risk Değerlendirme Ve Uygulama Planı

<b>Finansal riskler ve mevzuata uygunluk riskleri</b>	<b>İlişkili olduğu konu</b>	<b>Olası etkileri</b>	<b>Meydana gelme olasılığı</b>		<b>Uygulama planı</b>		
Riskler	Hedefler	Y,O,D*	Y,O,D	Öncelik	İşlem Basamakları (İç kontrol faaliyetleri)	Uygulama (Tarihler)	İzleme (Tarihler)
<b><u>Örnekler</u></b> <i>Varlıkları şahsi ihtiyaçlar için kullanmak</i>		Y	D		<i>Görevlerin ayrımı</i>		
<i>Ekipmanın kaybolması veya çalınması</i>		O	Y		<i>Yıllık envanter defterine geçirilmesi</i> <i>Kayıtların doğru tutulması</i>		

\* (Y: Yüksek, O: Orta, D: Düşük)

### 3. İÇ KONTROLÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, sistemin temel öğelerinin hedeflerini yerine getirebilmesini inceler. Kurum yöneticileri ile mevcut kontrol prosedürlerini, yöntemlerini ve organizasyon planını tartışmak anlamına gelir. İç kontrol sistemi değerlendirilirken aşağıdaki durumlar göz önünde bulundurulmalıdır:

- Meydana gelebilecek hata ve usulsüzlük türleri
- Bu tür hata ve usulsüzlükleri önleyecek ya da tespit edecek kontrol prosedürleri
- Bu prosedürlerin tatmin edici bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği
- Mevcut kontrol prosedürlerinin tespit edemediği zayıflıklar
- Bu zayıflıkların uygulanacak denetim prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkileri

İç kontrol sistemini değerlendirmede kullanılan yöntemler; soru formları, açıklayıcı notlar ve akış şemalarıdır. İç kontrole ilişkin soru formları, iç kontrol sistemi hakkında detaylı bilgi alınmasını sağlar ve olumsuz bir yanıtın potansiyel bir zayıflığı ortaya çıkaracak şekilde dizayn edilmiştir. İşletmenin faaliyetleri göz önünde bulundurularak fiilen olması gereken durum tespit edilir. Daha sonra olması gereken bu durumun mevcut olup olmadığını tespit amacıyla soru formları hazırlanır. Sorulara evet veya hayır şeklinde yanıt aranır. Ayrıca birde açıklama bölümü eklenir. Bu bölümde sorunun cevabına ek açıklamalar yapılır ya da sorunun kurumla ilgili olmadığı yazılır. Soruların içeriği kurumun faaliyetleri tarafından belirlenir. İç kontrolün unsurları ana başlıklar olarak belirlenip her bir unsura ilişkin faaliyetler tek tek ele alınır. Bunun yanı sıra, kurumun kendine özgü faaliyetlerini değerlendirebilecek nitelikte sorular da tasarlanabilir. Örneğin nakit işlemler, alacak hesapları, ödemeler, yatırımlar, duran varlıklar gibi başlıklar altında bunlara ilişkin faaliyetler değerlendirilebilir. Ek-1 de bütçe sürecine ait soru formuna yer verilmiştir.

Soru formu yöntemi olması gerekenle olanı kıyasladığı için çoğunlukla tercih edilen bir yöntemdir. Olumsuz bir yanıtla karşılaşıldığında bu durumu telafi edecek kontrollerin mevcut olup olmadığına bakılmalıdır. Özdeğerlendirme soru formları öncelikli alanların belirlenmesine ve diğer kurumların performansları ile karşılaştırma yapılmasına yardımcı olur. Düzenli aralıklarla sürecin tekrarlanması yönetimin iyileşmesine katkıda bulunur.

### 3.1. İÇ KONTROLE İLİŞKİN SORU FORMU

İç kontrol öz değerlendirme; faaliyetler devam ederken, bizzat gerçekleştiren kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetidir. Mevcut iç kontrol sisteminin yeterliliği, özdeğerlendirme formları kullanılarak ele alınır. Özdeğerlendirme, sistemin kurumun yapısına uygun kurulması, düzgün işlemesi, zayıf yönlerin tespit edilmesi ve eksikliklerin giderilmesi amacıyla yürütülecek çalışmalara kaynaklık eder. Aşağıda, iç kontrole ilişkin örnek soru formuna yer verilmiştir:

No	Soru	Evet	Hayır	Açıklama
1.	Kurumunuzda iç kontrol standartları veya COSO, COCO gibi kavramlar biliniyor mu?			
2.	Bu tür standartların yürürlüğe girmesi için çalışmalar yürütülüyor mu?			
3.	Söz konusu standartların iç kontrol yapısını güçlendireceğine inanıyor musunuz?			
	<b><i>Kontrol Ortamı</i></b>			
4.	Yönetici kadro iç kontrol ilkelerine bağlı olduklarını açıkça belirttiler mi?			
5.	Davranış kuralları kurumunuzda uygulanıyor mu ve çalışanlar bunları biliyor mu?			
6.	İşlemler etik değerler doğrultusunda mı yürütülüyor?			
7.	Kurumun yaptığı işler için detaylı yazılı kurallar dikkatle hazırlandı mı?			
8.	Çalışanların performanslarını artıracak eğitimler düzenleniyor mu?			

9.	Çalışanlar rotasyona tabi tutuluyor mu?			
10.	Kurumsal yapı, bilgi akışını sağlayacak biçimde tasarlandı mı?			
11.	Bireysel sorumlulukların sınırı tam olarak belirlendi mi?			
12.	Yetki devrine ilişkin ilkeler mevcut mu?			
13.	Yürürlükteki kanunlara ve yönetmeliklere uygun hazırlanan yazılı kurallar zorlayıcılığa sahip mi?			
	<b><i>Risk Değerlendirme</i></b>			
14.	Yönetim, belirlediği hedefleri ve beklenen sonuçları tüm çalışanlara açıkladı mı?			
15.	İç kontrole özgü hedefler belirlendi mi?			
16.	İç kontrole özgü hedefler yeterli düzeyde mi?			
17.	Bu hedefler, kurumun hedefleri ve misyonu ile uyumlu mu?			
18.	Hedefler stratejilerle ve kaynak tahsisleriyle uyumlu mu?			
19.	Hedefler anlamlı ölçüm kriterlerini içeriyor mu?			
20.	Faaliyetler planlı olarak yürütülüyor mu?			
21.	Faaliyetler için kilit göstergeler belirlendi mi?			
22.	Sonuçlar, karar alma süreçlerine kaynak teşkil edecek nitelikte raporlanıyor mu?			



23.	Her bir faaliyete ilişkin riskler belirleniyor mu?			
24.	Değişen koşullara paralel olarak hedefler ve riskler belirleniyor mu?			
25.	Sürdürülebilir kabul edilen riskler için sistematik bir değerlendirme yapılıyor mu?			
	<b><i>Kontrol Faaliyetleri</i></b>			
26.	Yöneticiler işlemlerde yolsuzluk ve etkinsizlik yapıldığını fark ettiğinde düzeltilmesi için hemen harekete geçiyor mu?			
27.	Görevlerin ayrımı gerçekleştirildi mi?			
28.	Kaynakların ve belgelerin kullanımının yetkili kişilerce yapılması sağlandı mı?			
29.	Kurum etkililik, verimlilik ve yeterlilik amaçlarını benimsedi mi?			
30.	Kamu kaynakları, hatalara yolsuzluklara ve kötüye kullanıma karşı korunuyor mu?			
31.	Kurumda bilinen kanun, yönetmelik ve yönetim kararı ihlali var mı?			
32.	Tahsilât, stoklama, işleme, güncelleme ve yayılmaya ilişkin mali ve idari veriler güvenilir mi?			
	<b><i>Bilgi ve İletişim</i></b>			
33.	Doğru ve güvenilir bilgiler zamanında elde edilebiliyor mu?			
34.	Çalışanların her türlü bilgiye kolayca ulaşmasını sağlayacak elektronik bilgi sistemleri mevcut mu?			

35.	İşlemler belgelere kaydediliyor mu?			
36.	Belgeler için gerekli kayıtlar tutuluyor mu, kolaylıkla elde edilebiliyor mu?			
37.	İletişim sistemi önceliklerin belirlenmesini, şikâyetlerin raporlanmasını sağlıyor mu?			
38.	Yöneticilerin, hedef göstergeleri kıyaslamalarını sağlayan özet tablolar mevcut mu?			
	<b>Gözetim</b>			
39.	İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi için yıllık öz değerlendirme çalışması yapıldı mı?			
40.	İç kontrol sistemine ilişkin hata ve eksiklerin yönetime raporlanması sağlandı mı?			
41.	Kurumun tüm işlemleri yöneticiler tarafından sürekli denetleniyor mu?			
42.	İç kontrolün genel hedeflerine ulaşması sağlandı mı?			
43.	İç kontrole ilişkin mevcut sistem yeterince açık ve tutarlı mı?			

#### 4. BİR ÖRNEK: AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KULLANILAN İÇ KONTROL ÖZDEĞERLENDİRME ARACI

Avrupa Birliği'nde kullanılan iç kontrol özdeğerlendirme aracı, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde kullanılan soru formu yönteminin biraz değiştirilmiş biçimidir. Soru formu hazırlanırken iç kontrolün unsurları ana başlıklar olmak üzere kurumun faaliyet alanına uygun olarak belirlenen ifadeler alt alta sıralanmıştır. İfadelerin karşısında yer alan beş adet

buton yardımıyla konu hakkındaki düşünceler bildirilir. ( Kesinlikle Katılmıyorum / Katılmıyorum / Kısmen Katılıyorum / Katılıyorum / Tamamen Katılıyorum seçeneklerinden biri işaretlenir). İfadelerin altında yer alan kutucuk ise bu konuda yapılabilecek açıklamalar için tasarlanmıştır. Sorulara verilen yanıtlar bilgisayar vasıtasıyla puan tablosuna işlenir. Bu tabloda özdeğerlendirme takdiri ve bir önceki yıla ait sonuçlar bir arada bulunmaktadır. Tablonun sonunda genel özdeğerlendirme takdiri yer alır. İç kontrol unsurlarını esas alarak yapılan tasnif sonucunda verilen puanlar üç boyutlu bir şekil üzerinde gösterilebilir.

## **SONUÇ**

İç kontrolü, yöneticilerin gitmek istedikleri yere ulaşmasına yardımcı olan bir harita gibi düşünebiliriz. Ancak, yöneticinin bir haritaya sahip olması onun istediği yere ulaşmasını garanti etmez, sadece makul güvence sağlar. İç kontrol kurumun hedeflerine ulaşmasını, idari talimatlara uymasını, bilginin güvenilirliğini arttırmayı, etkililiği ve etkinliği teşvik etmeyi, varlıkların korunmasını, kural ve düzenlemelere uyumun sürdürülmesini sağlar. İç kontrol sisteminin yeterliliğini ölçmek için özdeğerlendirme tabloları kullanılır. Bu sayede sistemin düzgün işleyip işlemediği tespit edilir ve zayıf yönlerin geliştirilmesi için çalışmalar yürütülebilir. Özdeğerlendirme ye ilişkin soru formları kurumlara yardımcı olabilecek standart soru tipleri öngörmektedir. Sorulara verilen yanıtlar zayıf yönleri ortaya çıkaracak biçimde tasarlanır ve riskli alanların belirlenmesi için kaynak teşkil eder.

# Ek -1 BÜTÇE SÜRECİNE AİT KONTROL

## İÇ KONTROLE İLİŞKİN SORU FORMU

Soru	Evet	Hayır	G/D*	Açıklamalar
<b>Planlama</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Kurumun stratejik iş planı var mı?</li><li>• İş planında mali hedefleri karşılama gereksinimi var mı?</li><li>• Plan bütçeyi kapsıyor mu?</li><li>• Bütçe risk yönetimi planıyla aynı doğrultuda mı?</li><li>• Bütçe açıklarına ilişkin acil durum planı var mı?</li></ul>				
<b>Sorumluluk</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Bütçeye ait sorumluluklar belirlendi mi?</li><li>• Çalışanlar sorumluluklarının farkında mı?</li><li>• Sorumluluklar hangi sıklıkta gözden geçiriliyor?</li></ul>				
<b>Bütçenin hazırlanması</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Bütçe ne zaman onaylandı?</li><li>• Kim tarafından onaylandı?</li><li>• Mali yılın başlamasından önce mi onaylandı?</li><li>• Bütçe usulüne uygun hazırlandı mı?</li><li>• Kim tarafından hazırlandı?</li><li>• Bütçeyi üst düzey yöneticilerden birisi mi gözden geçirecek?</li><li>• Sermaye harcamalarına ilişkin yönerge var mı?</li><li>• Yönergeyi kim hazırladı?</li></ul>				

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Büyük defterdeki gelir ve giderlere ilişkin hesaplarda mutabakat sağlanıyor mu?</li> <li>• Gelir ve giderler bütçede gözüküyor mu?</li> </ul>				
<p><b>Bilgiler</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bütçeyle ödenek tahsis edilen kişiler istedikleri bilgilere ulaşabiliyor mu?</li> <li>• Bütçeyle ödenek tahsis edilen kişilere bu bilgiler hangi sıklıkta iletiliyor?</li> <li>• Standart rapor formatı uygulanıyor mu?</li> </ul>				
<p><b>Uyuşmazlıklar</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Resmi para aktarımı politikası var mı?</li> <li>• Bütçeyle ödenek tahsis edilen kişilere ve yönetim kuruluna sunulan raporlar arasında gelir ve gider açısından farklılık var mı?</li> <li>• Yönetim kurulu bu farklılıkları dikkate alıyor mu?</li> </ul>				
<p><b>Yönetici Kadronun İstihbaratı</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yönetim kuruluna gönderilecek bütçe raporları için örnek form var mı?</li> <li>• Bütçeyle ödenek tahsis edilen kişilere gönderilen bilgilerle yönetim kuruluna sunulan raporlardaki rakamlar uyumlaştırıldı mı?</li> </ul>				

\* (G/D: Geçerli Değil)

## KAYNAKÇA

- 1- COSO, “Internal Control Integrated Framework”, Published by The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission, [www.coso.org](http://www.coso.org)
- 2- European Union, [www.europa.eu](http://www.europa.eu)
- 3- Genel Değerlendirme Çerçevesi, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı Yayınları
- 4- International Organization of Supreme Audit Institutions, [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
- 5- İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişmeler, Mahmut Demirbaş, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005
- 6- Kaval H. , Muhasebe Denetimi, Cem Web Ofset, Ankara, Ekim 2003
- 7- Office Of The State Controller, [www.maine.gov](http://www.maine.gov)
- 8- Özeren B. , INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubu, Çeviri
- 9- Öz E. , Kaplan E. , “Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması” Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü; Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Yüksek Lisans Programı.
- 10- The Institute of Internal Auditors, [www.theia.org](http://www.theia.org)
- 11- Yale University, [www.yale.edu](http://www.yale.edu)