

INTOSAI
KAMU KESİMİ İÇ KONTROL STANDARTLARI
REHBERİ

Özet Çeviri
Baran Özeren
Sayıştay Uzman Denetçisi

2 Haziran 2004

Çevirenin Notu

Denetim mesleği ile ilgili kamu ve özel sektör organizasyonları, son yirmi yıldır, iç kontrol ve risk yönetimi konuları üzerine ciddiyetle eğilmekte ve sürekli biçimde yeni dokümanlar üretmektedir. Keza, uluslararası organizasyonlar da Dünya'daki gelişmelere paralel olarak, pek çoğu bize yabancı gelen yeni kavramı ve modeli irdeleyip ve genel bir sistematik içine oturtmaya çalışmaktadır.

Dünya'da "COSO Modeli" olarak bilinen ve özel sektörde uygulana gelen "Bütünleşik İç Kontrol Çerçevesi" COSO organizasyonu tarafından yenilerde bir risk yönetimi modeli olarak ele alınmaya başlanmıştır.

Uluslararası Sayıştaylar Birliđi de (INTOSAI), COSO Modelini kamu sektörüne uyarlamış ve "*INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*" adıyla ürettiği taslak çalışmayı üye ülke Sayıştaylarına göndermiştir.

Kamu reform çalışmaları bağlamında çeşitli kanunlarımıza giren iç kontrol ve risk yönetimi kavramları Sayıştay camiamız içinde ve kamu yönetimiyle ilgilenen uzmanlar ve akademisyenler arasında yeterince tartışılıp anlaşılammıştır.

INTOSAI'nın anılan Rehberi'nden (INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards) yapılan bu özet çevirinin iç kontrol kavramının ve kamu kesimine uyarlanan modelinin anlaşılmasında ve yerli yerine oturtulmasında yararlı olacağını umut ediyorum.

1. İç Kontrol

Tanım

İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve aşağıda belirtilen hedefleri gerçekleştirmek suretiyle, kurumun misyonunun yerine getirmesi için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bütünlüycü bir süreçtir:

- Faaliyetlerin düzenli, ahlak kurallarına uygun, verimli, tutumlu ve etkin biçimde icra edilmesi;
- Hesapverme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülüklerin yerine getirilmesi;
- Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyulması;
- Kayıplara karşı kaynakların korunması.

İç Kontrolün Etkinliğinin Sınırları

Önceden belirlenmiş olan genel hedefler iç kontrolün kendisi tarafından gerçekleştirilemez.

Etkili bir kontrol sistemi, ne kadar iyi tasavvur edilirse edilsin ve ne kadar iyi çalışırsa çalışsın, kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi veya kurumun ayakta kalması konusunda, yönetime, sadece makul güvence -mutlak değil- sağlayabilir.

Etkili bir iç kontrol sistemi hedeflerin gerçekleşmeme ihtimalini azaltır. Ancak, iç kontrollerin yetersiz biçimde tasarlanma veya arzu edildiği gibi çalışmama riski daima sözkonusudur.

¹ İç kontrolün gerçek kapsamının yanlış anlaşılması yüzünden abartılı beklentilerden kaçınmak bakımından, kavramın etkinliği ile ilgili sınırlamaların vurgulanması gerekmektedir.

2.İç Kontrolün Unsurları

İç kontrol birbirileriyle bağlantılı beş unsurdan meydana gelir:

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirmesi
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme

İç kontrol kurumun genel hedefleri gerçekleştirebileceği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanır. Bu yüzden etkili bir iç kontrol sürecinin önşartı hedeflerin açık biçimde belirlenmesidir.

İç kontrol sisteminin esası *kontrol ortamı*dır. Kontrol ortamı iç kontrolün genel kalitesi üzerinde etkili olan iklimi yaratmanın yanısıra disiplin sağlar ve yapı oluşturur. Nasıl bir strateji ve ne tür amaçlar belirleneceği konusunda genel bir atmosfer yaratır ve kontrol faaliyetlerini yapılandırır.

Açık hedefler oluşturmak ve etkili bir kontrol ortamı tesis etmek suretiyle, kurumun misyonunu ve hedeflerini gerçekleştirmeye çalıştığıında karşı karşıya kalacağı *riskleri değerlendirmek* bu risklere uygun bir biçimde yanıt vermeye yönelik bir zemin oluşturur.

Risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik ana strateji iç *kontrol faaliyetleri* aracılığıyla gerçekleştirilir. Kontrol faaliyetleri önleyici ya da ortaya çıkarıcı mahiyette olabilir. Hedefleri gerçekleştirmek bakımından iç kontrol faaliyetleri için gerekli tamamlayıcı unsur düzeltici önlemlerdir. Kontrol faaliyetlerinin ve düzeltici önlemlerin maliyetleri yararlarıyla orantılı olmalıdır.

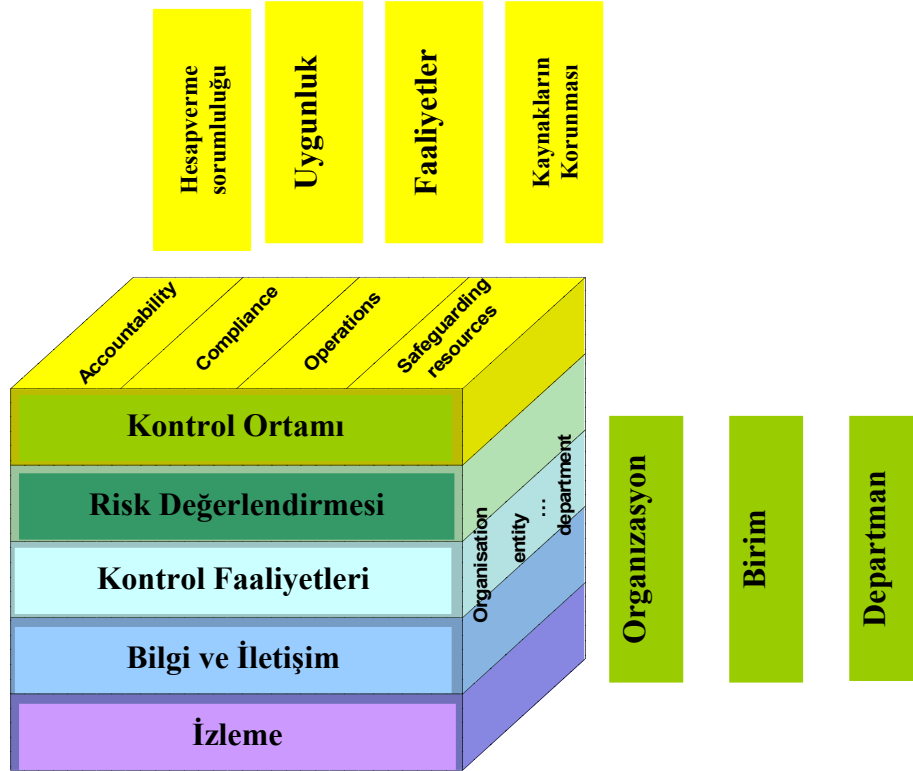
Bir kurumun faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve bunların kontrolü için etkili *bilgi ve iletişim* yaşamsal önemi haizdir.

Nihayet, iç kontrol organizasyonun karşı karşıya kaldığı risklere ve değişikliklere sürekli biçimde uyum gösteren dinamik bir süreç olduğundan, iç kontrolün değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesini sağlamak bakımından iç kontrol sistemini *izlemek* gerekir.

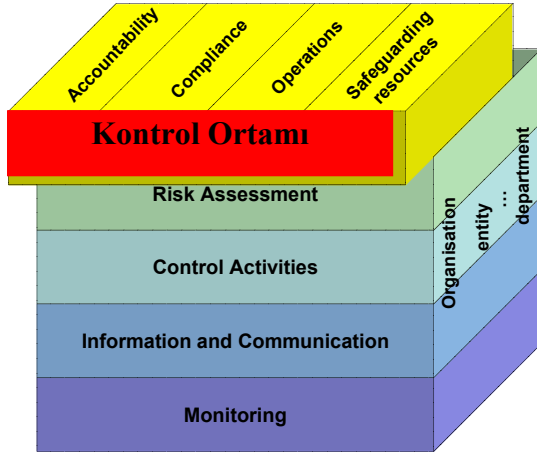
Bu unsurlar kamu kesimine dönük bir iç kontrol yaklaşımı önermekte ve bu yaklaşım iç kontrolü r değerlendirmek bakımından bir esas oluşturur.

Hedefler ve Unsurlar Arasındaki Bağlantı

Bir kurumun neyi gerçekleştirmeye çalıştığını gösteren hedefler ile bu hedeflerin gerçekleşmesi için ihtiyaç duyulanları temsil eden iç kontrol unsurları arasında doğrudan bir bağlantı bulunmaktadır. Bu ilişki, aşağıda, küp şeklinde üç boyutlu bir matris üzerinde gösterilmektedir:



İç kontrolün her bir unsur “enlemesine bir kesit” olarak ve dört hedefin tümüne uygulanır. Örneğin; faaliyetleri yönetmek, raporlamak ve hesapverme sorumluluğunu yerine getirmek ve yürürlükteki yasalara uymak için bilgi ve iletişim unsuru ile bağlantılı ve kurum içi ve dışı kaynaklardan üretilen finansal olan ve olmayan verilere ihtiyaç duyulur.

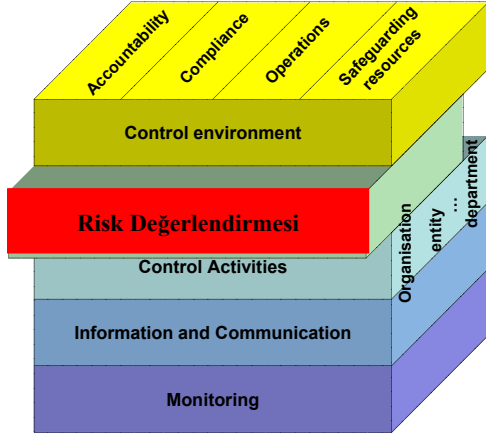


Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, bir organizasyonun personelinin kontrol bilincini etkileme tarzını belirler. Disiplin sağlayan ve yapı oluşturan kontrol ortamı; iç kontrolün bütün diğer unsurlarının esasıdır.

Kontrol ortamının öğeleri:

- kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetimin ve personelin etik değerleri ve organizasyonun bütününde her zaman iç kontrole yönelik destekleyici bir tavır içinde olma;
- ehliyet (uzmanlık);
- “üst yönetimin tavrı” (örneğin; yönetimin felsefesi ve iş görme uslubu);
- organizasyonel yapı;
- insan kaynakları politikalar ve uygulamaları.



Risk Değerlendirmesi

Risk değerlendirme; kurumun hedeflerini gerçekleştirmesinin engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme ve bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir.

Risk değerlendirme şu anlama gelir:

(1) riski tespit etme:

- kurumun hedefleriyle bağlantılı olma;
- kapsamlı olma;
- hem kurum düzeyinde hem de faaliyet düzeyinde, iç ve dış faktörlere bağlı olan riskleri içermek

(2) riski ölçme (evaluation):

- riskin değerini (significance) tahmin etme;
- riskin meydana gelme olasılığını değerlendirme;

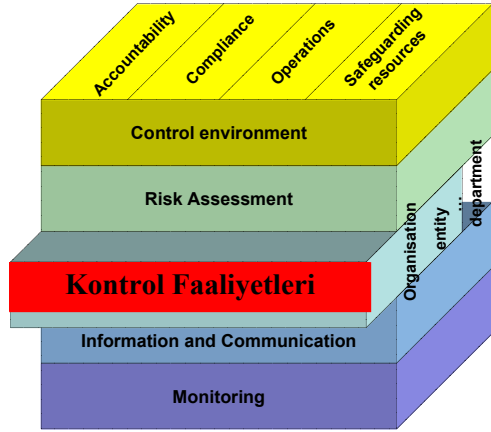
(3) organizasyonun göğüsleyeceği risk büyüklüğünü (risk appetite) değerlendirme;

(4) risklere verilecek yanıtları üretme;

- dikkate alınması gereken dört tür yanıt olmalıdır: riskin transferi, riski kabul etme (tolerance), riski tedavi etme (treatment) veya riski bertaraf etme (termination); etkili iç kontrol riski tedavi etmenin temel mekanizması olduğundan bu rehberde en uygun olan yanıt riskin tedavi edilmesidir.

- uygun kontrollar ya ortaya çıkarıcı ya da önleyici olabilir.

Kamu kesimini, ekonomiyi, sanayi, düzenleyici kuruluşu ve faaliyetleri ilgilendiren koşullar sürekli olarak değişmekte olduğundan, risk değerlendirmesi süreklilik temelinde tekrarlanan bir süreç olmalıdır. Risk değerlendirmesi değişen koşulları, fırsatları ve riskleri tespit ve analiz etme (risk değerlendirme çevrimi) ve meydana gelen riskleri göğüslemeye dönük olarak iç kontrolde değişiklik yapma anlamına gelir.



Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri riskleri göğüslemek ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere oluşturulan ve uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir.

Etkili olmaları için kontrol faaliyetlerinin amaca uygun olması, dönem boyunca planlandığı gibi sürekli işlemesi ve maliyet ehven, kapsamlı, makul ve organizasyonun genel hedefleriyle uyumlu olması gerekir.

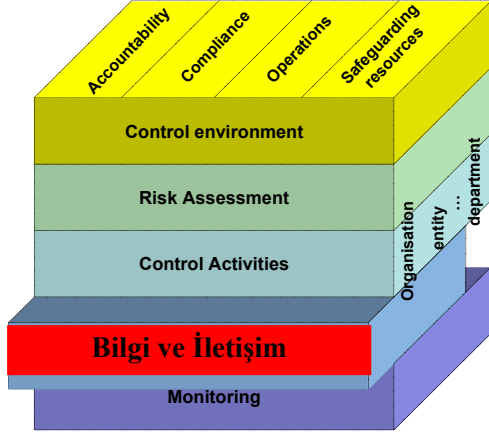
Kontrol faaliyetleri organizasyonun geneline, bütün kademelere ve tüm fonksiyonlara konulur. Bu faaliyetler arasında, aşağıdaki gibi bir dizi ortaya çıkarıcı ve önleyici türden kontrol faaliyetleri bulunur:

- (1) Yetki devri ve onay prosedürleri;
- (2) Görevlerin birbirinden ayrılması (yetki, uygulama, kaydetme, inceleme);
- (3) Kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkisi üzerindeki kontroller;
- (4) Teyidler (verifications);
- (5) Mutabakatlar (reconciliations);
- (6) Çalışma performansına yönelik incelemeler;
- (7) Çalışmalar, süreçler ve faaliyetler ile ilgili incelemeler;
- (8) gözetim (görevlendirme, gözden geçirme ve onaylama, yönlendirme ve eğitme).

Kurumlar zorlayıcı ve önleyici kontrol faaliyetleri arasında optimum bir denge kurmalıdırlar.

Düzeltilici önlemler hedefleri gerçekleştirmek açısından kontrol faaliyetlerini tamamlamaya yönelik gerekliliklerdir.

Bilgi sistemleri spesifik türden kontrol faaliyetleri gerektirir. Bunlar *Genel Kontroller* ve *Uygulama Kontrolleri* olmak üzere iki ana başlık altında gruplandırılır.



Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim iç kontrolün genel hedeflerinin gerçekleştirilmesi bakımından yaşamsal önemdedir.

Bilgi

Güvenilir ve uygun bilginin önşartı işlemlerin ve işlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılmasıdır. Kalıcı nitelikteki bilgiler, personelin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak formatta ve zaman dilimi içinde belirlenmeli, elde edilmeli ve iletilmelidir (doğru kişilerle zamanında iletişim). Bu nedenle, iç kontrol sistemi bu türden ve diğer bütün işlemleri ve önemli işleri eksiksiz olarak dokümente etmelidir.

Bilgi sistemleri faaliyetlerle alakalı, finansal olan ve olmayan, uygunlukla bağlantılı bilgileri ihtiva eden ve faaliyetlerin yürümesi ve kontrolünü olanaklı hale getiren raporlar üretir. Bu sistemler sadece, kurumla ilgili olarak üretilmiş verilerle değil, keza, karar almayı ve raporlamayı sağlamak üzere ihtiyaç duyulan kurum dışı işler, faaliyetler ve koşullar hakkındaki bilgilerle de ilgilenir.

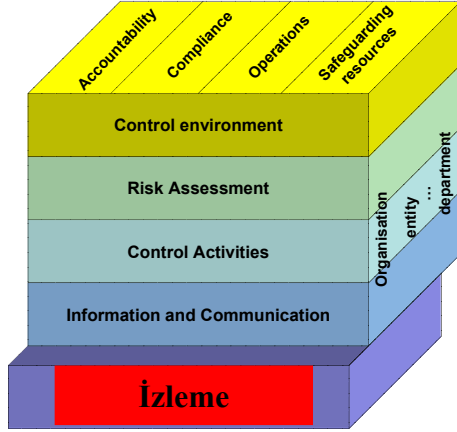
Yönetimin uygun kararları alma gücü, bilginin uygun, vaktinde, güncel, doğru ve erişilebilir olmasından yani, bilginin kalitesinden etkilenir.

İletişim

Etkili iletişim organizasyon içinde, bütün unsurlar arasında ve tüm yapıda aşağıya, yanlamasına ve yukarıya doğru akmalıdır.

Personelin tümü üst yönetimden kontrol sorumluluklarını ciddiyetle yerine getirmelerini sağlayacak şekilde net mesajlar almalıdır. Kendi faaliyetleri ile diğerlerinin çalışması arasında nasıl bağlantılı kuracakları kadar iç kontrol sistemi içindeki rollerini de bilmelidirler.

Kurum dışındaki üçüncü kişilerle de etkili bir iletişimin olması gerekir.



İzleme

İç kontrol sistemleri, performanslarının dönem içindeki kalitesini değerlendirmek amacıyla izlenmelidir. İzleme fonksiyonu rutin faaliyetler, tekil değerlendirmeler veya her ikisinin kombinasyonu aracılığıyla gerçekleştirilir.

1. Sürekli İzleme

İç kontrolün sürekli izlenmesi kurumun normal, tekrarlanan çalışma faaliyetlerine dönüktür. Bu tür izleme rutin nitelikteki yönetim ve gözetim faaliyetlerini ve personelin görevinin icrası sırasında aldığı diğer önlemleri kapsar.

Sürekli izleme faaliyetleri kontrolün her bir unsurunu içerir ve düzenli, ahlaki, ekonomik, verimli ve etkin olmayan iç kontrol sistemlerine karşı alınan önlemlerle ilgilidir.

2. Tekil Değerlendirmeler

Tekil değerlendirmelerin kapsamını ve sıklığını esasen, risk değerlendirmesi ve sürekli izleme prosedürlerinin etkinliği belirler.

Spesifik tekil değerlendirmeler iç kontrol sistemin etkinliğinin değerlendirilmesini içerir ve iç kontrolün önceden belirlenmiş metotlara ve prosedürlere dayalı olarak arzu edilen sonuçları gerçekleştirmesini güvence altına alır. İç kontrol yetersizlikleri yönetimin uygun kademelerine rapor edilmelidir.

İzleme faaliyeti denetim bulgularının ve tavsiyelerinin tatminkâr bir biçimde ve derhal yerine getirilmesini sağlamalıdır.

3.Roller ve Sorumluluklar

Organizasyon içindeki herkesin iç kontrolla ilgili sorumlulukları bulunmaktadır:

Yöneticiler

Yöneticiler iç kontrolü sisteminin tesis edilmesi, sürdürülmesi ve dokümante edilmesi dahil bütün faaliyetlerden sorumludurlar. Sorumlulukları organizasyon içindeki fonksiyonlarına (örneğin; yönetim kurulu, finansal yetkili, denetim komitesi) ve organizasyonun karakterine bağlı olarak farklılık göstermektedir.

İç Denetçiler

İç denetçiler, yönetimin iç kontrolü oluşturma ve sürdürme temel sorumluluğuna sahip olmamalarına rağmen, onun etkinliğini inceleyip iyileştirilmesi konusunda tavsiyelerde bulunurlar.

Personel

İç kontrole da katkıda bulunurlar. İç kontrol herkesin açık ya da zımni biçimde görevinin bir parçasıdır. Bütün personel mensupları kontrolün hayata geçirilmesinde görev üstlenir ve faaliyetlerle, sosyal davranış kurallarına aykırılıklarla ve politika ihlalleriyle ilgili problemler konusunda personelin raporlama sorumluluklarının bulunması gerekir.

Kurum dışındaki gruplar da iç kontrol sürecinde önemli rol oynarlar. Organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesine katkıda bulunabilirler ve iç kontrol üzerinde etki yaratabilecek yararlı bilgileri sağlayabilirler. Ancak organizasyonun iç kontrol sisteminin tesisinden ve işleyişinden sorumlu tutulamazlar.

Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar)

İç kontrolün kamuda etkili biçimde tesisini özendirir ve destekler. Sayıştayların uygunluk, finansal ve performans denetimleri bakımından iç kontrol değerlendirmesi yaşamsal önemdedir. Sayıştaylar bulgularını ve tavsiyelerini ilgili paydaşlara iletirler.

Dış Denetçiler

Dış denetçiler bazı ülkelerde belirli kamu kuruluşlarını denetlerler. Dış denetçiler ve meslek kuruluşları iç kontrol hakkında öneri ve tavsiyelerde bulunurlar.

Yasa Koyucular ve Düzenleyiciler

Bu gruptakiler i kontrollara ilgili kurallara koyup direktifler verirler. İ kontrolun yaygın biçimde anlaşılmasına katkıda bulunurlar.

Diğer Gruplar

Diğer gruplar (hizmetten yararlananlar, tedarikçiler vb) organizasyonla birlikte çalışır ve hedeflerini gerçekleştirmesiyle ilgili olarak ona bilgi sunarlar.