T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KAMU SEKTÖRÜNDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME YAKLAŞIMI

Yüksek Lisans Tezi

IŞIL BAYDEMİR

Ankara-2020

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KAMU SEKTÖRÜNDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME YAKLAŞIMI

Yüksek Lisans Tezi

IŞIL BAYDEMİR

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa DOĞAN

Ankara-2020

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KAMU SEKTÖRÜNDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME YAKLAŞIMI

Yüksek Lisans Tezi

IŞIL BAYDEMİR

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa DOĞAN

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı	İmzası
1- Prof. Dr. Kadir GÜLDAL	
2- Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK	
3- Dr. Öğr. Üyesi Mustafa DOĞAN	

Tez Savunması Tarihi

14.01.2020

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

Işıl BAYDEMİR

TEŞEKKÜR

Çalışma boyunca beni yönlendiren, destekleyen, engin bilgi ve deneyimini esirgemeyip zaman ayıran çok değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Mustafa DOĞAN'a teşekkürü bir borç bilirim.

Bu çalışmayı yapmama vesile olan ve desteğini hep hissettiren Dr. Öğr. Üyesi Halis KIRAL'a, tez boyunca her sorumu tüm samimiyetiyle yanıtlayan bana yol gösteren çok değerli hocalarımdan Öğr. Gör. Dr. Emrah ERTUGAY'a, manevi olarak desteklerini esirgemeyen çalışma arkadaşlarıma ve dostlarıma sonsuz teşekkürler.

Tez süreci boyunca bana gösterdikleri sabır, anlayış ve destek için sevgili eşim ve oğlum'a, bugünlere gelmeme sebep olan aileme sonsuz teşekkürler, iyi ki varsınız…

İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

TABLOLAR DİZİNİ

Sayfa

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
AIA	Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Accountants)
AICPA	Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
BIS	Uluslararası Ödemeler Bankası (Bank for International Settlements)
CoCo	Kontrol Kriterleri Komitesi (The Criteria of Control Committee of The Canadian Institute of Chartered Accountants)
COSO	Treadway Komisyonu'nu Destekleyenler Komitesi (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)
CRSA	Kontrol/Risk Öz Değerlendirme (Control/Risk Self-Assessment)
CSA	Kontrol Öz Değerlendirme (Control Self-Assessment)
CIPFA	Yeminli Mali Müşavirlik Enstitüsü (The Chartered Instıtute of Public Finance and Accountancy)
EFQM	Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı (European Foundation for Quality Management)
ERM	Kurumsal Risk Yönetimi (Enterprise Risk Management)
FRC	Mali Raporlama Kurulu (The Financial Reporting Council)
GAO	Amerika Birleşik Devletleri Genel Muhasebe Dairesi (United States General Accounting Office)
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IIA	Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
IMA	Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants)
INTOSAI	Uluslararası Sayıştaylar Birliği (International Organization of Supreme Audit Institutions)
İDBB	İç Denetim Birimi Başkanlığı
İKEP	İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı
İKİYK	İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu
KİKR	Kamu İç Kontrol Rehberi
KİKS	Kamu İç Kontrol Standartları
MYK	
MUB	Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi
SEC	Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (United States Securities and Exchange Commission)
SGB	Strateji Geliştirme Birimi
SGDB	Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı
SOX	Sarbanes-Oxley Kanunu
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
UMUÇ	Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi
YKY	Yeni Kamu Yönetimi

GİRİŞ

Bugünün kurumsal yönetim yapılarına bakıldığında, değişen teknolojik ürün ve sistemlerin günlük yaşantımıza girmesiyle iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan metodolojiler de her geçen gün farklılaşmaktadır. Kurumsal faaliyetlerin yerine getirilmesine hizmet etmek amacıyla benimsenen iç kontrol yapısı da kurumsal kültüre göre farklılık göstermektedir. İç kontrol yapısının kurulması ve sonrasındaki sürece ilişkin takip sistemi her işletmenin veya kurumun yapısına, fiziksel özelliklerine, sahip olduğu teknolojik alt yapıya ve insan kaynağına göre şekillenmektedir.

Günümüzde iyi kurumsal yönetimin uygulanması ve sürdürülebilirliğin sağlanması işletmeler açısından önem taşımaktadır. Kurumsal yönetim, işletmeye etkin yönetilme ve daha verimli çalışabilme imkanı sağlamanın yanında, yönetim, çalışan ve paydaş kaynaklı riskleri daha iyi kontrol altına alınmasını mümkün hale getirmektedir. Kurumsal yönetimin hakim olduğu işletmelerde sorumlu, şeffaf, hesap verebilir ve adil bir yönetim ortamı oluşturularak işletmenin tüm paydaşlarla bir bütün olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca kurumsal yönetim, işletmelerin faaliyetlerini sürdürülebilir bir şekilde devam ettirebilmesini sağlayarak iletişimde bulunduğu paydaşlarla, toplumla, çevreyle ve uluslararası kuruluşlarla işbirliğini sağlayacak şekilde faaliyet göstermesine öncülük etmektedir. Tüm bunlar, işletmenin performansını ve uzun dönemli stratejilerini hayata geçirme olasılığını artırmaktadır.

Kurumsal yönetimin eksik olduğu işletmelerde yönetim ve yönetişim açısından yetersiz ve usulsüz uygulamalar sergilenebilmektedir. Hesap verebilir olması beklenen faaliyet alanlarında ortaya çıkabilecek eksik ve usulsüz uygulamalar her geçen gün artan problemler meydana getirecektir. Ayrıca, bu tip

işletmelerde hedeflerin gerçekleştirilmesi için alınacak eylemlere-yapılacak faaliyetlere karar verilmesi ve bu kararın verileceği yetki düzeylerinin belirlenmesi konusunda tereddütler yaşanması kaçınılmaz olacaktır. Kurumsal yönetimin hakim olduğu işletmelerde ise sürdürülebilir performans sergilenirken, hedeflerin gerçekleştirilmesi olasılığı daha yüksek olacaktır. Kurumsal yönetimin tesis edilmesine yardımcı olacak yol haritasında gözönünde bulundurulacak hususlara aşağıda yer verilmiştir.

- İşletme için kurumsal yönetim ne demektir?
- İşletme kurumsal yönetimi ne kadar benimsemiştir?
- Kurumsal yönetimin işletmeye sağladığı fayda nelerdir?
- İşletme içi belirlenen riskler ve kontroller nelerdir?
- Belirlenen risk ve kontrollerin takibi nasıl yapılmaktadır?
- Yapılan takiplerin raporlanması ve raporlamaya bağlı alınacak aksiyonlar işletme veya kurum için gerçekleştirilebilir mi?

Kurumsal yönetimle ilgili tüm bu sorular ve sorunlara ilişkin alınacak çözüm önerileri işletme veya kurumun başarısını, performansını ve hedeflerini hangi ölçüde gerçekleştirebilme becerisini gösterecektir.

Çalışma üç bölümden oluşmakta olup, ilk bölümde kurumsal yönetimin kavramsal gelişimi ve önemine ilişkin bilgilere yer verilecek, ikinci bölümde kamu sektöründe kurumsal yönetimin gelişimi ve iç kontrol sistemiyle olan ilişkisi irdelenecek, üçüncü bölümde iç kontrol sistemine değinilerek kamu sektöründe iç kontrol sistemi için yapılanlar ve yapılması gerekenler konusunda açıklamalar yapılarak kontrol öz değerlendirme yaklaşımına ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM VE KAMU SEKTÖRÜ AÇISINDAN ÖNEMİ

1.1. Kurumsal Yönetim Kavramı ve Tarihsel Gelişimi

Kurumsal yönetimin tanımı, işletmeden işletmeye farklılık gösterse de bugüne kadar bir çok kişi veya kuruluş tarafından yapılan tanımlar temelde birbirleriyle örtüşmektedir. Temsil sorunu ilk olarak 1776 yılında Adam Smith'in "Ulusların Zenginliği" adlı eserinde ele alınmış, eserde işletmeyi yönetenlerin karşılaştığı çıkar çatışmalarına yer verilmiştir. Söz konusu bu çatışmalar günümüzde de işletmeler açısından halen çözülmesi gereken sorun olarak görülmektedir.

Kurumsal yönetim konusunda 1932 yılında Berle ve Means tarafından kaleme alınan "*Modern Şirket ve Özel Mülkiyet/The Modern Corporation and Private Property*" adlı eserde; Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD), işletmelerin alanında iyi olan yöneticiler tarafından idare edildiği, buna karşılık işletmelerin büyük hissedarlara sahip olmadığı, işletme sermayesinin küçük hissedarlar arasında paylaşıldığı, bu şekilde bir yönetimin farklı sorunları beraberinde getirdiği ve işletmede mülkiyet ve denetim fonksiyonlarının tek elde tutulmasının daha büyük sıkıntıları da gündeme getirebileceği belirtilmiştir (Berle ve Means, 1932).

ABD'de 1970 yılında yaşanan petrol krizi ve işletmelerde yaşanan yolsuzluklar kurumsal yönetimin önemini bir kez daha göstermiş, 1976 yılında Jensen ve Meckling tarafından yazılan "*İşletme Teorisi: Yönetsel Davranış, Şirket Maliyetleri ve Mülkiyet Yapısı/Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*" konulu makalede işletme sahiplerinin ve

işletmeyi kontrol edenlerin sorumluluklarının birbirinden ayrılması ile bu iki yapı arasındaki çıkar çatışmalarının yaşanmamasının mümkün olmayacağını belirtmiştir (Jensen ve Meckling, 1976). Söz konusu makale kurumsal yapının öneminin vurgulandığı ilk çalışmalardan kabul edilir, ayrıca sahiplik ve kontrol yapılarının ayrıştırılması, işletmelerin sosyal sorumluluğu, kurumsal amaç fonksiyonlarının tanımlanması, örgüt teorisi gibi konular üzerine de çalışmaları yapılmış ve bu çalışmaların analiz yöntemleri anlatılmıştır.

Günümüzde kullanılan "*Kurumsal Yönetim*" kavramı 1980'lerden itibaren ABD'de ve İngiltere'de önem kazanmıştır. Kurumsal yönetim kavramı, işletmelerin ortaklık yapılarının değişmesi, büyük hissedarların işletme bünyesinde söz sahibi olması, geniş hissedar kitlesinin ortaya çıkması ekonomik koşulların değişmesi ve bu işletmelerin finansal krizlerle karşı karşıya kalması gibi nedenlerle önem kazanmıştır (Alp ve Kılıç, 2014).

Geçmişte ABD ve İngiltere'de yaşanan işletme yolsuzlukları ve iflasları ile ülke ekonomilerinin zarar görmesi, kurumsal yönetimin önem kazanmasında kilometre taşı olmuştur. Bu dönemde görülen yolsuzlukların asıl nedeni hileli raporlama, finansal tablolarda yapılan kasıtlı hatalar ve kamuoyu ile paylaşılan bilgilerin gerçeği yansıtmaması olarak tarihte yerini almıştır. Özellikle de İngiltere'de görülen Polly Peck, BCCI ve Maxwell şirketleri gibi büyük ve itibar sahibi şirketler zarar görmüş, işletmeler iflaslarıyla gündeme gelmiştir. Bu olaylar kurumsal yönetim konusunda çalışma yapılması ihtiyacını gündeme getirmiş, bu alanda önemli çalışmalar arasında sayacağımız Cadbury Raporunun 1992 yılında hazırlanmasını sağlamıştır. Böylece İngiltere'de 1993 yılında kurumsal yönetime ilişkin uygulamalar yürürlüğe girmiştir (Alp ve Kılıç, 2014; Cadbury, 1992).

1992 yılında hazırlanıp 1993 yılında uygulanmasına başlanan Cadbury

Raporu kurumsal yönetim konusunda önemli kaynaklardan biridir. İlkelerin çerçevesini çizmiş, bu çerçeve tüm dünyada kabul edilen model olarak benimsenmiştir. Ayrıca bundan sonraki dönemde birçok ülke veya kurum tarafından yapılan çalışmalarda da yol gösterici olmuştur. Bu çalışmalardan özellikle Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından oluşturulan kurumsal yönetim konusuna ilişkin yapılanlar oldukça önemli olup, daha önce yapılan çalışmalara değer katmıştır. Kurumsal yönetime ilişkin yapılan tanımlamalarda aslında özü itibariyle aynı değerlerin vurgulandığı görülmektedir.

OECD tarafından kurumsal yönetim konusunda yapılan tanıma bakıldığında; "*Kurumsal yönetim, bir şirketin yönetim, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer menfaat sahipleri arasındaki bir dizi ilişkiyi kapsar. Kurumsal yönetim, makro iktisadi politikalardan, ürün ve faktör piyasalarındaki rekabet düzeyine kadar işletmelerin faaliyetlerini biçimlendiren bir dizi unsurdan oluşan daha geniş bir iktisadi çerçevenin içinde yer almaktadır. Kurumsal yönetim çerçevesi, aynı zamanda yasal, düzenleyici ve kurumsal faktörlere dayanır*" denilmektedir (OECD, 2004).

"*Kurumsal yönetimde amaç temsil sorunundan kaynaklanan çıkar çatışmalarının azaltılması ve bilgi asimetrisi nedeniyle yöneticilerin sahip oldukları bilgileri kullanarak hissedarlar aleyhine olabilecek eylemlerini denetim altına almaya çalışmaktır*" (Doğan, 2007).

"*Kurumsal yönetim, piyasa ekonomisi içerisinde işletme yöneticileri ile hem işletme sahiplerinin hem de işletmeye yatırım yapanların ilişkilerini düzenleyen yasa, yönetmelik ve iş hayatındaki uygulamaları kapsayan özel ve kamusal düzenlemeler şeklinde de ifade edilmektedir*" (Şengür ve Püskül 2011).

Tanımlara bakıldığında her işletme yapısı farklı olsa da kurumsal yönetim

konusunda yapılması gerekenler, dikkate alınması gereken unsurlar temelde birbiriyle benzerdir. Ancak söz konusu bu unsurların işletme büyüklüğüne göre uygulama alanı değişmekte ve bu unsurların ağırlıkları farklı olabilmektedir.

İşletme bünyesindeki değişiklikler, işletme dışı kabul edilen yasal düzenlemeler, ulusal politika belgeleri gibi diğer unsurlarla birlikte değerlendiren ve aslında bu unsurlar arasında bir bütün yaratılmasında işletmeye maksimum fayda sağlayan yapının kurumsal yönetimle oluşturulması işletme varlığının sürdürülebilirliği açısından son derece önemlidir.

1.2. Kurumsal Yönetimin Gereklilikleri

Kurumsal yönetim anlayışını benimseyen işletmeler açısından uzun vadeli hedeflerin gerçekleştirilmesinde güven unsuru ön plana çıkmaktadır. Güvenilirliğin sağlanmasında da işletme içi bir takım faaliyetlerin takip edilmesi ve kamuoyuyla paylaşılan bilgilerin açık, doğru ve tam olması istenilen güven düzeyinin sağlanmasında önemli bir unsurdur. Tam da bu anlamda kurumsal yönetim anlayışı işletme açısından önem kazanmakta, güvenilirliğin sağlanmasına temel oluşturacak öncelikleri de esas almaktadır. İşletme açısından ekonomik koşulların değişmesi, küresel ekonomide işletmenin kendine yer bulabilmesi ve sürdürebilirliğini sağlayabilmesi için benimseyeceği kurumsal yönetim olgusu, her işletmenin kendi yapısına göre tasarlayacağı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.3. Kurumsal Yönetim İlkeleri

İngiltere'de başlayan kurumsal yönetime ilişkin çalışmalardan sonra uluslararası alanda bir çok kurum tarafından kurumsal yönetimin geliştirilmesi ve işletmelerde daha etkin kullanılabilmesine ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Bu kapsamda OECD tarafından uluslararası düzeyde ilk kurumsal yönetim ilkeleri

1999 yılında kaleme alınmıştır. Bu çalışmalar ilk olarak 2004 yılında güncellenmiş bu dönemden sonra da ihtiyaç duyulması halinde günün koşullarına göre zaman zaman gözden geçirilmektedir (OECD, 2015).

Kurumsal yönetime ilişkin benimsenen ilkeler, pek çok ülkede uygulanmakla birlikte her ülkenin kendi yasal düzenlemeleri ve kültürel özelliklerine göre değişmektedir. Ancak kurumsal yönetimde genel olarak kabul görmüş adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olarak adlandırılan dört temel ilke üzerine odaklanılmıştır (TKYD ve Deloitte, 2006; OECD, 1998).

Kurumsal yönetim anlayışını benimseyen işletmelerde güçlü kurumsal yönetim varlığını gösterecek ana unsurlar kadar önemli ve ana unsurları destekleyen disiplin, sosyal sorumluluk, sürüdürülebilir performans ve stratejik bakış açısı gibi destekleyici unsurlar da bulunmaktadır. Söz konusu bu unsurlar işletmenin yapısı ve faaliyet alanı dikkate alınarak çeşitlendirilebilir. Kurumsal yönetimin hakim olduğu işletmelerde bulunan asli ve destekleyici unsurlara aşağıdaki şekilde yer verilmektedir.

Şekil 1: Kurumsal Yönetim İlkeleri

1.3.1. Adillik

Adillik ilkesi kapsamında işletme hissedarlarının sahip olacağı hak ve sorumlulukların dağılımında eşit olunması ve bu hak ve sorumlulukların kullanımında hissedarların çıkarlarının gözetilmesi önemlidir. Bu kapsamda; işletmelerce tüm paydaşlara adil davranılmalı, işletme içi bilgiler kullanılarak fırsat eşitsizliğine yol açabilecek davranışlardan kaçınılması gerekmektedir (Alp ve Kılıç, 2014).

Kurumsal yönetimi bu ilke kapsamında değerlendirdiğimizde; şirket yönetim yapısının tüm hak sahiplerine yani paydaşlara (yönetim kurulu, pay sahipleri, tedarikçiler, müşteriler, doğal çevre, devlet…) karşı eşit davranması aynı mesafede durması gerektiği vurgulanmaktadır (TKYD, 2011).

1.3.2. Şeffaflık

Şeffaflık ilkesi kapsamında işletmeye ait bilgilerin doğru, tam ve karşılaştırılabilir olacak şekilde kamuoyu ile paylaşılması önem taşımaktadır. İşletme adına yapılacak bilgi paylaşımı işletme menfaat sahiplerinin zamanında ve doğru bir şekilde karar almasına yardımcı olacak, paylaşılacak bilgiler işletmenin geçmişine yönelik olabileceği gibi geleceğine yönelik de olabilecektir (TKYD ve Deloitte, 2006).

İşletme kararlarının doğru ve yerinde verilebilmesi adına şeffaflık ilkesi önemlidir. Paydaşların karar almasına yardımcı olacak bilgi ve belgelerin paylaşılması, işletme güvenilirliğine katkı sağlayacak ve işletmeye sektöründe diğer işletme yapılarıyla karşılaştırılabilir olma özelliğini kazandıracaktır. Bu kapsamda işletme bilgilerinin doğru, zamanında ve tam olarak kamuoyu ile paylaşılmasında işletmelerin bir bilgilendirme politikası benimsemesi, sürecin sağlıklı takip edilmesi açısından da önemlidir. Bilgilendirme politikası

benimseyen işletmeler hangi bilgilerin ne sıklıkta paylaşılacağından, bu bilgilere ilişkin herhangi bir sorun olduğunda hangi usulle cevaplandıracağına kadar olan tüm süreci kapsaması beklenmektedir. İşletmeye ait bilgi ve belgelerin kamuoyuyla paylaşılması ve bu paylaşımın usullerinin belirlenmesi işletmenin varlığını sürdürmesi adına önemli bir adımdır.

1.3.3. Hesap Verebilirlik

Hesap verebilirlik ilkesi işletme faaliyetleri gerçekleştikten sonraki aşamada daha çok önem kazanmaktadır. İşletmede kullanılan yetki ve sorumluluklara ilişkin gerekli açıklamalara yer verilmesi ve işletmede kullanılan yetki ve sorumluluk alanının kapsamı dahilinde gerçekleştirilen faaliyetlerin açıklanabilmesi, ilgili kişi veya kurumlara karşı savunulabilmesini ifade etmektedir.

Aslında hesap verebilirlik, bir konuda yetki sahibi olan veya karar verme durumunda olan kişi veya organın, kullandığı yetki veya aldığı karar nedeniyle sorumlu tutulabilmesi ve kendisinden açıklama istenebilmesidir (Alp ve Kılıç, 2014).

1.3.4. Sorumluluk

İşletme sorumluluğu, işletmede kullanılan yetki ve yükümlülüklerin hesap verebilirlik ilkesini sağlayacak şekilde şirket içi veya dışındaki paydaşlara uygulanmasını kapsamaktadır. Sorumlulukların zamanında yerine getirilmesi, bilgilere zamanında ve doğru bir şekilde erişilebilmesi ile ilgilidir.

Sorumluluk ilkesi ile işletmelerin faaliyet gösterdiği ülke mevzuatına, ekonomik koşullara ve işletme menfaatlerine karşı duyarlı olunması konusuna vurgu yapılmaktadır. Sorumluluk ilkesi ile "*Şirketlerin hissedarları için değer yaratırken toplumsal değerleri yansıtan kanun ve düzenlemelere uyum gösterecek*

şekilde faaliyet göstermesini" ifade etmektedir (TKYD ve Deloitte, 2006).

Söz konusu unsurlar birlikte değerlendirildiğinde, birbirinden ayrılamayacak olması ve birbirini tamamlayan unsurlar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Biri olmadan diğerinin anlam ifade etmeyecek olması her bir ilkenin özenle işletme bünyesine yerleştirilmesi ve işler hale getirilmesi işletme sürdürebilirliğine katkı sağlayacaktır. Ayrıca tekrar ifade etmek gerekirse kurumsal yönetim anlayışında bu ilkeler olmazsa olmaz ilkeler olup, ülke yapısına, coğrafi koşullara, şirket yapısına ve büyüklüğüne göre uygulaması farklılaşabilmekte veya ağırlığı değişebilmektedir.

Söz konusu unsurlara bağlı kalındığında kurumsal yönetim anlayışına sahip işletmelerin itibar, güvenilirlik düzeyi, hesap verebilirlik gibi konulara ilişkin karşılacağı sorunlara bulacağı çözüm önerileri de kurumsal ilişkileri üst seviyede tutabilmeyi sağlamaktadır. Kurumsal iç huzursuzlukların önüne geçilmesi ve kurum itibarına ilişkin karşılaşılacak risklere karşı önlem alınması konusundaki yaklaşım, kurumsal yönetim anlayışıyla daha profesyonel bir şekilde uygulanabilmektedir.

Kurumsal yönetimin işletme bünyesinde benimsenmesi, işletme kuruluş amaçlarına ve hedeflenen performans düzeylerine ulaşılabilmesi konusunda oldukça önemlidir.

1.4. Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetim Anlayışının Gelişimi ve Önemi

Toplumsal ihtiyaçlara göre değişen kamu yönetimi anlayışında kurumsal yönetime verilen önem her geçen gün artmaktadır. Kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını yerine getirirken faaliyetlerinin mevzuata uyum düzeyi, etkililiği, ekonomikliği ve verimliliği, kurumsal yönetim anlayışıyla daha mümkün ve gerçekleştirilebilir hale geleceği kabul edilmelidir.

Kamu yönetiminde her ne kadar özel sektörden farklı faaliyet alanları olsa da hizmet ettiği kesim toplumdur.

Kamu idarelerinin faaliyetlerinden etkilenenler ile kurumun faaliyetlerinin finansal kaynağını sağlayanlar birlikte değerlendirildiğinde haklarının korunması, her geçen gün daha iyi hizmet sunulabilmesi ve değişen teknolojiye göre hizmet sunumunun adapte edilebilmesi klasik yönetim anlayışında pek mümkün olmayacaktır (Arslan, 2013).

Klasik kamu yönetiminde devletin asli fonksiyonlarından olan adalet, savunma, sağlık gibi unsurlar ön plana çıkarken, günümüz yeni yönetim anlayışında paydaş odaklı sosyal devlet kavramları ön plandadır. Kamu idarelerinin hizmet verdiği kesimi memnun etmesi, verdiği hizmetin kalitesi, hizmeti alan kesimden alınan geri dönüşler ve yapılan değerlendirmeler kapsamında yapılan iyileştirmeler değişen yönetim anlayışıyla ön plana çıkan kavramlardır.

Günümüz kamu idarelerinin yönetim anlayışının değişmesinde birçok unsur etkili olmuştur. Mali ve sosyal etkenler değerlendirildiğinde piyasa koşullarının değişmesi vs. nedenlerle yönetim anlayışında da farklı uygulamaların benimsenmesini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca sosyal ve siyasal etkenlere bakıldığında da eğitim düzeyi yüksek toplumların hizmet aldığı kurumu değerlendirmesinin, hesap sorma ve takip edebilme yeteneğinin çok daha yüksek olduğu kabul edilmektedir.

Yeni kamu yönetimi anlayışında kurumsal yönetimin fonksiyonu, bir organizasyonun veya kurumun genel amacını gerçekleştirmek, hizmet verdiği kesimin amaçlanan sonuçlara ulaşmasını sağlamak, bunu yaparken etkin, verimli ve etik bir şekilde çalışmasını sağlamaktır (CIPFA, 2004).

Kurumsal yönetim konusunda 2014 yılında International Federation of Accountants (IFAC) ve Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) tarafından kamu kurumlarında kurumsal yönetime ilişkin genel ilkeleri belirlemek üzere *"Good Governance in the Public Sector-Kamu Sektöründe İyi Kurumsal Yönetim İlkeleri"* yayımlanmıştır. Söz konusu ilkelerin, uluslararası alanda bir çerçeve oluşturulması ve kamu idarelerinde çeşitli büyüklükte yapılara uygulanabilecek temel prensipleri ortaya koyması amaçlanmıştır (IFAC ve CIPFA, 2014).

Kamu sektöründe de iyi kurumsal yönetim uygulamaları yedi temel ilke kapsamında ele alınmış ve kamu idarelerinde bu ilkelerin uygulanmasını desteklemektir (IFAC ve CIPFA, 2014). Kamu sektörü topluma hizmet etmede önemli bir rol oynamaktadır. Durum böyle olunca kamu sektöründe hizmet veren kuruluşların da bu ilkeler kapsamında faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirmesi beklenmektedir.

Kamu sektöründe kurumsal yönetimin etkin olması, yönetim düzeyinde bulunan idarecilerin kararlarında daha isabetli olmasını ve kaynakların verimli kullanılmasına destek olacaktır. Kamu idarelerinin iş yapma performanslarını yükseltmek, yolsuzluk ve usulsüzlüklerle mücadele etmek için güçlü denetim mekanizması oluşturmak, daha iyi hizmet sunumuna ve yaşam kalitesinin arttırılmasına katkı sağlayacaktır (IFAC ve CIPFA, 2014).

Kapsamlı olarak uluslararası alanda bir çerçeve olarak belirlenen "*Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetimin Temel İlkeleri*;

- *"Kamu idarelerinin her zaman kamu yararına hareket etmelerinin sağlanması,*
- *Kamu idarelerinin yürüttükleri faaliyetlerde; dürüstlük, etik değerler ve*

hukukun üstünlüğü gibi konulara güçlü bir bağlılık göstermesi, gerçekleştirdikleri hizmetlerin herkese açık olması ve vatandaşların kapsamlı katılımını sağlaması,

- *Kamu sektörünün çıktıları, sürdürülebilir ekonomik, sosyal ve çevresel faydaları açısından belirlenmesi,*
- *Belirlenen çıktı ve sonuçların elde edilmesini sağlamak için gerekli olan aksiyonların önceden belirlenmesi,*
- *Kamu idarelerinin kapasitesinin geliştirilmesi;*
- *Sağlam bir iç kontrol sistemi ve güçlü kamu mali yönetimi aracılığıyla, risklerin ve performansın yönetilmesi,*
- *Şeffaflık ve hesap verebilirliği sağlamak için yapılan raporlamalar konusunda iyi uygulamaların geliştirilmesi",*

olarak belirlenmiştir (IFAC ve CIPFA, 2014).

Sözkonusu uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanan Çerçeve'nin, ulusal düzeyde veya sektörel olarak benimsenen kurumsal yönetim ilkelerinin yerini almasını amaçlamamış, aksine kamu sektörü için ulusal düzeyde benimsenen kurumsal yönetim ilkelerini geliştirmesi, yapılacak çalışmalara destek sağlaması ve gözden geçirme konusunda yardımcı olması amacıyla oluşturulduğunu belirtmektedir (IFAC ve CIPFA, 2014).

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN İÇ KONTROL SİSTEMİ VE KAMU SEKTÖRÜ UYGULAMASI

2.1. İç Kontrol Sistemi

İç Kontrol Sistemi kurumsal yönetimle ayrı düşünülemeyen ve işletmelerin devamlılığının sağlanmasında etkin olduğu değerlendirilen bir yapı olarak kabul edilmektedir. Bir işletmenin belirlediği hedef ve amaçlara ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürlere "kontroller" adı verilmektedir. Kontroller; işletmenin kaynaklarını, sistemlerini, süreçlerini, kültürünü, yapı ve görevlerini de kapsayarak işletmenin hedeflerini başarmasında yönetim ve çalışanlara destek olmaktadır. Bu kontrollerin bütünü ise "İç Kontrol Sistemi"ni oluşturmaktadır (Knechel, Salterio & Ballou, 2007; Bozkurt, 1998).

İç kontrolün ortak bir anlayış çerçevesinde sistematik bir yapıya bürünmesi 1980'li yıllarda başlamıştır (Kaya, 2014). O dönemde yaşanan küresel ekonomik sorunlar, usulsüz mali raporlamalar ve yalnızca muhasebe denetimine odaklanan ve riski göz ardı eden kontrol yapıları sebebiyle ortaya çıkan büyük çaplı iflaslar, muhasebe, denetim ve kontrol alanında yeni arayışlara neden olmuştur (Eralp, 2012). Bu durum, alanında söz sahibi olan beş bağımsız meslek kuruluşunun (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü-AICPA, Amerikan Muhasebeciler Derneği-AIA, Uluslararası Finansal Yöneticiler Enstitüsü-FEI, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü-IIA, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü-IMA) bir araya gelerek "*Hileli Mali Raporlamaya İlişkin Ulusal Komisyon (National Commission on Fraudalent Financial Reporting)*" adında bir komisyon kurmalarına yol açmıştır. Komisyon tarafından 1987 yılında kamu ve özel sektör kuruluşlarına yönelik yayımlanan raporda (Committee of Sponsoring

Organizations of the Treadway Commission- COSO, 1987) araştırma konusu olan hileli mali raporlamaların neredeyse yarısının iç kontrol konusundaki zayıflıklardan kaynaklandığı belirtilmiştir (Root, 1998). Treadway Komisyonunun raporda iç muhasebe kontrolü kavramının yerine iç kontrol kavramını kullandığı görülmektedir. COSO modeli, 1992 yılından itibaren farklı zamanlarda gelişmeler ışığında güncellenmiş ve teknoloji konusunda artan farkındalık kapsamında yeni çerçeve model anlayışı kabul edilmiştir. Modelde iç kontrol şöyle tanımlanmaktadır (COSO, 2011:1).

"*İç kontrol, işletmenin yönetim kurulundan, idarecilerinden ve diğer çalışanlarından etkilenen, aşağıda belirtilen amaçlara ulaşmak için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir;*

- *Finansal raporlamanın güvenilirliği,*
- *İşlemlerin etkililiği ve etkinliği,*
- *Kanun ve yönetmeliklere uyum*".

olarak tanımlanmıştır.

2.2. İç Kontrol Modelleri

İç kontrolün her geçen gün önem kazanması birçok ülke veya uluslararası kesim tarafından iç kontrole ilişkin çalışma yapılmasını gündeme getirmiştir. Böylece iç kontrol konusunda farklı modeller farklı ülkelerde ortaya çıkmış olup bunlar arasında COSO, Turnbull Raporu, The Criteria of Control Committee of The Canadian Institute of Chartered Accountants (CoCo) sayılabilir. Bu modellerde iç kontrol, kurumların üst yönetimince desteklenen, kurum hedeflerine ulaşılmasında yönetime makul güvence vermesi amacıyla kurulması gereken bir süreç olarak kabul edilmektedir. Ayrıca bu sürecin izleme ve raporlama sistemini de içinde barındırıyor olması beklenmektedir (IFAC, 2006).

Söz konusu modellere ek olarak King Raporu (I-II-III), Sarbanes-Oxley Kanunu, İşletmelerde Kontrol ve Şeffaflık Kanunu-KonTraG, Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT) gibi modellerde genel kabul görmüş modeller arasında sayılabilir. Bu çalışmada en çok kabul edilmiş olan COSO, Turnbull Raporu ve CoCo Model'ine ilişkin kısa bilgilendirme yapılacaktır.

2.2.1. COSO Modeli

İşletmeleri Destekleme ve Denetleme Komisyonu-COSO, finansal raporlamaların kalitesinin arttırılmasını amaçlayarak ve belirlediği amaçları gerçekleştirmek üzere düzenlemeler yapmak için gönüllü kuruluşların biraraya gelmesi ile oluşturulmuştur. 1985 yılında ABD'de Hileli Mali Raporlama Üzerine Ulusal Komisyonu desteklemek üzere kurulmuş olan komisyon 1992 yılında COSO İç Kontrol Raporunu hazırlayarak uluslararası düzeyde iç kontrol kavramının tanımını yapmış ve iç kontrolün temel unsurlarını ortaya koyan bir model geliştirmiştir.

İç kontrol modellerinden en çok kullanılanlarından olan COSO modeli hem kamu hem özel sektör tarafından genel kabul görmüş uygulama alanı kapsamlı olan bir modeldir (Bülbül, 2009).

COSO'nun diğer iç kontrol modellerine göre daha çok tercih edilmesinin nedenlerine bakacak olursak, modelin hem mali süreçleri ve kontrolü esas alması, hem de bunları dikkate alırken de mali olmayan süreçleri de kapsaması ve kontrollere risk odaklı yaklaşması modeli diğer modellerden ayırmaktadır (Topçu, 2013). Bu modele ilişkin diğer bölümde ayrıntılı açıklama yapılacaktır.

2.2.2. Turnbull Raporu

İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) tarafından 1999 yılında "İç Kontrol: Yöneticiler için Birleştirilmiş Rehber (Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code)" adında rapor yayımlamıştır. Rapor adını çalışmayı yapan komisyon başkanı Nigel Turnbull'dan almıştır.

Rapor, aslında COSO modeline benzemekle birlikte uygulama rehberi niteliği taşımamaktadır. İç kontrole ilişkin ilkeleri belirlemekte, bundan ötürü de iç kontrolle ilgili ilkeler rehberi olarak kabul edilmektedir. 2015 yılında güncellenmiş olan rapor iç kontrol yapısının ve risk yönetiminin önemini vurgulamaktadır. Ayrıca iç kontrol sisteminin işletme hedeflerini gerçekleştirmek için yürütülen faaliyetlerin içine yerleştirilmesi gerektiğini, sürekli değişen yapılara uyum sağlayan bir sistemin kurulmasının önemli olduğu raporda vurgulanan temel konulardır.

Turnbull Raporu aslında yöneticilere iç kontrole ilişkin görev ve sorumluluklarını yerine getirirken yol gösteren bir rehber niteliği taşımaktadır. Böylece her işletme özel koşullarına göre ilkeler kapsamında iç kontrol siteminin kurulmasını kendine göre uyarlayabilmektedir. Yöneticiler açısından uygulama esnekliği sağladığından ötürü ilkeler rehberi olma özelliği ile raporun yeterli olduğu kabul edilmektedir.

2.2.3. CoCo Modeli

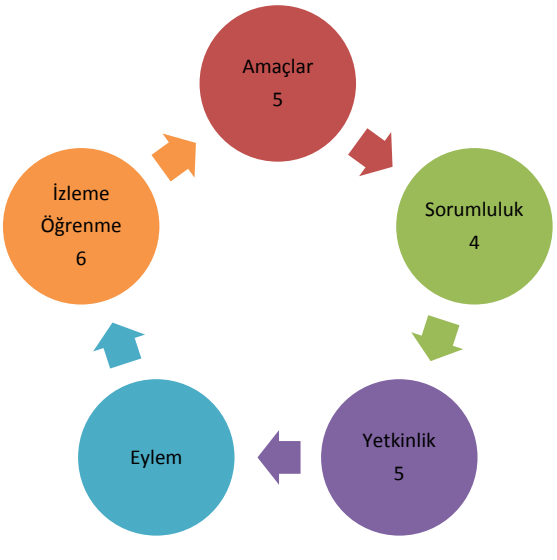
Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsünce (Canadian Institute of Chartered Accountants) 1995 yılında Kontrol Kriterleri Komitesi (CoCo) olarak bir organizasyon oluşturulmuş, organizasyon tarafından iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi amacıyla da "Kontrol Rehberi (Guidance on Control)" adında

bir çalışma hazırlanmıştır. Çalışma, organizasyonun adından esinlenerek CoCo Raporu olarak da bilinmektedir (Root, 1998).

Raporda esas alınan modelin COSO'dan farkı; COSO iç kontrolleri esas alırken CoCo sadece kontrollere odaklanmıştır. Bu modele göre kontrol, işletme hedeflerine ulaşılması için çalışanları destekleyen ve organizasyonun unsurları olarak kabul edilen sistemler, kaynaklar, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve çalışanlar arasındaki görev dağılımı gibi unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir (Root, 1998).

CoCo Modelinde kontrol rehberi olarak adlandırılabilecek 4 ana grup bileşen altında 20 temel prensip belirlenmiştir. Modelin dört ana bileşeni "amaçlar", "sorumluluk", "yetkinlik" ve "izleme ve öğrenme"dir (Özbek, 2012). Amaçlar ana grubu 5, sorumluluklar ana grubu 4, yetkinlik/yeterlilik ana grubu 5 ve izleme öğrenme ana grubu 6, olmak üzere toplam 20 alt unsurdan oluşmaktadır (IFAC, 2006). Aşağıdaki şekilde CoCo bileşenlerine yer verilmiştir.

Şekil 2: CoCo Kontrol Modeli Bileşenleri



CoCo modelinin dört ana bileşen grubu, kontrol sürecinin sürekliliğini sağlayacak şekilde birbirini takip eden bir süreç olarak değerlendirmektedir (Erdoğan, 2009).

2.3. İç Kontrol ve COSO Çerçevesi

Kontrol, işletme bünyesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin başarılmasında ve istenilen amaçlara ulaşılmasında önemlidir. İç kontrol ise faaliyetlerin içine yerleştirilmiş, bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla kabul edilen politika, prosedür ve işletmenin bütününden oluşmaktadır.

İç kontrol, işletmenin organizasyon yapısından kaynakların kullanımına ve işletme içi ve dışı çevreyle kurulan ilişkiye kadar her alanda kendini göstermektedir. İşletme bünyesinde etkili bir iç kontrol sürecinin tesis edilmesi ve bu sistemin takip ve değerlendirmesinin yapılması işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi bakımından önemlidir. İşletme açısından bir diğer faydası da işletmenin benimsediği kurumsal politikaların, hedef ve amaçların gerçekleşmesine yönelik riskleri belirleyen devamlı dinamik bir yapı göstermesidir. Bu anlamda da iç kontrol modellerinden en çok kullanılan model olan COSO zamanla kullanımının yaygınlaşmasıyla günümüz yönetim anlayışında önemli bir mekanizma olarak yerini almıştır (Kaya, 2014).

1992 tarihli COSO Çerçevesinde iç kontrol, kurumun yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından kurulan, yürütülen ve operasyonel etkinliğin ve verimliliğin, mali raporların güvenilirliğinin sağlandığına ve mevzuata uyum hedeflerinin gerçekleştirildiğine dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış kapsamı geniş bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Özbek, 2012).

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi günün koşullarına göre en son 2013 tarihinde gözden geçirilmiştir. İşletmelerin her geçen gün değişim geçirmesi, teknoloji kullanımının yaygınlaşması, sosyal iletişim ağlarının etkin kullanımı gibi birçok unsur Bütünleşik Çerçevenin güncelleme gerekliliğini doğurmuş, bu güncelleme çalışmaları da COSO'yu diğer modellere göre pratikte daha kolay

uygulanabilir olması nedeniyle tercih edilen bir model kılmıştır.

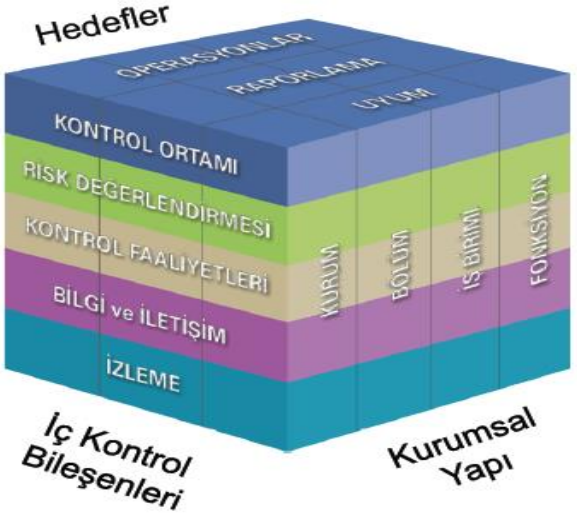
2.3.1. COSO İç Kontrol Bileşenleri

COSO modelinde iç kontrol sisteminin birbiriyle bağlantılı 5 bileşenden oluştuğu kabul edilmektedir. Bu bileşenler bütün bir kurumu ilgilendirmekte olup iç kontrolün operasyonlara, raporlamaya ve uyuma ilişkin hedeflerinin her birine ayrı ayrı uygulanabildiği için etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmasında gerekli olduğu değerlendirilmektedir. COSO'ya göre genel kabul gören bu bileşenler;

- *Kontrol Ortamı,*
- *Risk Değerlendirmesi,*
- *Kontrol Faaliyetleri,*
- *Bilgi ve İletişim,*
- *İzleme.*

Bileşenlerin ilgili olduğu hedefler ise operasyonlar, finansal raporlama ve mevzuata uyumdur. COSO bileşenlerinin işletme bünyesine yerleştirilmesi ve kabul görmesi, her birinin uyum içinde yürütülmesi ve gerekli izleme faaliyetlerinin süreklilik içinde uygulanması, işletmeye sağlayacağı faydanın maksimizasyonu için gereklidir. Aşağıda yer alan şekilde coso küpüne ve bileşenlerine yer verilmiştir.

Şekil 3: COSO Küpü ve Bileşenleri



Kaynak: TİDE

Uluslararası genel kabul görmüş COSO uygulamasının formüle edildiği ve COSO küpü olarak bilinen yukarıda bileşenleri verilen küp, kontrol ortamıyla başlamakta devamında risk değerlendirmesi yapılmakta, bu risklere ilişkin kontrol faaliyetleri tasarlanmakta, süreç bilgi ve iletişim alt yapısı ile desteklenmekte ve sürecin takip edilmesine ilişkin izleme bölümü ile son bulmaktadır.

Tüm bu bileşenler işletme yada kurumun strateji, faaliyet, raporlama ve uyum düzeyleri ile bağlantılı olmaktadır. Bu bileşenleri önem düzeyine göre ayırmak tüm resmi görebilmek adına mümkün olmayacaktır, zira her bir bileşen birbirini desteklemekte ve geliştirmektedir. Birinde mevcut olabilecek bir eksiklik diğerinin etkinliğini sekteye uğratabilecektir.

2.3.1.1. Kontrol Ortamı Bileşeni

COSO modelinde kontrol ortamı bileşeninin işletme faaliyetlerinin oluşturulmasında önemli olduğu ve genel çalışma ortamını tesis ettiği kabul edilmektedir. Diğer bileşenlerin çerçevesi olarak kabul edilen bileşen bu bileşen

dürüstlük ve etik değerleri, işletme çalışanlarının yeterliliklerini, yönetimin tavrını, yetki ve sorumluluk alanlarını, işletmenin organizasyon yapısını ve insan kaynakları yönetimini belirlemektedir. Kontrol ortamı bileşeni, aslında işletme için temel gereklilikleri, organizasyona yönelik yapılanmayı ve işletmenin varlık unsurlarının temellerini oluşturmayı hedeflemektedir.

Söz konusu bu bileşen diğer bileşenlerin temelini oluşturmakta, bu yapı üzerine sistemi inşaa etmek gerekmektedir. İyi bir örgüt yapısının kurulması işletme sürekliliğinin sağlanmasında kontrol ortamı bileşeni önemli ve temel bir bileşendir.

2.3.1.2. Risk Değerlendirme Bileşeni

COSO'nun ikinci bileşeni olan risk değerlendirme bileşeninde işletmenin faaliyetlerini yerine getirirken karşılacağı risklerin neler olduğunun belirlenmesi beklenmektedir. Bu bileşen, işletmelerin büyüklüğüne, faaliyet alanına ve yapısına göre risk unsurlarının belirlenip değerlendirilmesi, bunlara ilişkin yapılacak çalışma ile işletmenin belirlenen hedeflerini aksatacak unsurların tespitini gerektirmektedir.

COSO modelinde risk değerlendirmesi, koşulların değişmesiyle işletmelerin gerçekleştireceği hızlı kararlara ve bunların getireceği yüke karşı hazırlıklı olunması gerektiğini vurgulamaktadır. Risk değerlemesi kurumun hedeflerine ulaşmaya engel olacak risklerin tanımlanması, tanımlanan risklerin sınıflandırılması ve sıralanması aşamalarını kapsamaktadır.

2.3.1.3. Kontrol Faaliyetleri Bileşeni

COSO'nun üçüncü bileşeni olan kontrol faaliyetleri, işletmenin karşılacağı riskler için alınan önlemleri içermekte olup işletme bünyesindeki tüm fonksiyonları kapsayacak şekilde belirlenir.

İşletmenin hedeflerinden sapmasına izin vermeyecek şekilde geliştirilen kontrol faaliyetleri aslında işletme içinde faaliyetlerin ve bilgi sistemlerinin sürekliliğinin sağlanmasına hizmet etmektedir. İşletme içi belirlenen politika ve prosedürlerin zamanında yetkili personel tarafından uygulanması kontrol faaliyetleri bileşeniyle yakından ilgilidir.

Her kurum veya işletme kendi yapısına kültürüne uygun kontrol faaliyeti belirlemekte, tasarlamakta ve uygulamaktadır. Kontrol faaliyetleri hemen her işletme veya kurumda, tüm iş süreçlerinde işin gereği olarak bulunmalıdır.

2.3.1.4. Bilgi ve İletişim Bileşeni

COSO bileşenlerinin dördüncüsü olarak kabul edilen bilgi ve iletişim faaliyetleri kapsamında işletme içi kullanılan bilgi sistemleri, iletişim ağı ve etkin bilgi paylaşımı fonksiyonu önem taşımaktadır.

İşletme ve kurumlara ait birimlerin birbirleriyle ilişkilerini sürdürmesi ve çalışanların performansını izleyebilmesi, karar alma süreçlerinin sağlıklı bir şekilde işletilebilmesi ve faaliyetlerde etkinliğin sağlanabilmesi amacıyla uygun bir bilgi ve iletişim sistemine sahip olması beklenmektedir.

Ayrıca işletme çalışanlarının ve dış paydaşların memnuniyetinin sağlanmasına ve işletme hedeflerinin verimlilikle gerçekleştirilmesine yardımda bulunacak bilgilerin doğru, tam, güncel ve uygun kanallardan elde edilmesi ve zamanında sunulması güçlü bir bilgi iletişim ağına sahip olmayı gerektirmektedir.

Günümüzde iletişimin önemi ve teknolojinin sınırlarının genişlemesi ile söz konusu bileşen işletme ve kurumlarda artı değer olarak öne çıkan unsurlardan biri olmuştur. Bilgi akışının takip edilmesi kontrollerin etkinliğini artırarak iyileştirilebilir alanların tespit edilmesinde vazgeçilmez unsur olarak kabul edilmektedir.

2.3.1.5. İzleme Bileşeni

COSO bileşenlerinin beşincisi olarak kabul edilen izleme bileşeninde, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerin tamamının değerlendirildiği, oluşturulan raporlarla fayda-maliyet analizinin yapılabildiği ve yapılan değerlendirmelerle işletme davranışlarının değiştirilebildiği kabul edilmektedir. Kapsam olarak diğer bileşenleri de içine alan ve bileşenlerdeki unsurların performansının izlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin faaliyetler izleme bileşeniyle takip edilmektedir.

Etkili bir izleme faaliyeti hem yapılan faaliyetlerin sonuçlarının görülebilmesi hem de gelecek döneme ilişkin stratejilere yön verilebilmesi açısından önem taşımaktadır.

İşletmeler, izleme fonksiyonunu etkinleştirmek için çeşitli mekanizmalara başvurmakta, izlemeye ilişkin kalitenin sorgulanmasını da çeşitli metodolojilerle sağlamaktadır. Sisteme ilişkin değerlendirmelerin yapılabildiği ve etkinliğin sorgulanabildiği bir bileşen olan izleme faaliyeti her işletme bünyesinde farklı usullerle gerçekleştirilebilmekte ve sonuçları seçilen metodolojiye göre değişebilmektedir.

2.4. İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Açısından Değerlendirilmesi

Kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında iç kontrolü değerlendirdiğimizde, kurumsal yönetimin temel ilkeleri olarak benimsenen adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramlarının işletme veya idarelerde yerleşebilmesi bakımından iç kontrol sisteminin destekleyici etkisi gözardı edilmeyecektir.

İyi kurulmuş bir iç kontrol sisteminde işletme ortamı oluşturulmuş, rol ve sorumluluklar belirlenmiş, yetki devirleri usulüne uygun yapılmış, personel yetkinliği konusunda gerekli eğitimler sağlanmış, çalışanlar ve çalışanların hizmet sağladıkları kesimin belirli bir olgunluğa ulaşmış olduğu kabul edilmektedir. Bu

kapsamda kurumsal yönetimin kendine yer bulabilmesi ve kabul edilen ilkeler doğrultusunda işleyebilmesi iç kontrol sisteminin olgunlaştırılması ile bağlantılıdır.

Kurumsal yönetimin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri gereği, işletme veya kamu idarelerinin faaliyetlerine ilişkin kamuoyunun doğru, tam ve zamanında bilgilendirilmesi önemlidir. Yine aynı şekilde iç kontrol sisteminin bilgi ve iletişim bileşeni kapsamında, işletmelerin veya kamu idarelerinin uygun iletişim kanallarını tespit etmesi, çalışanlar ve paydaşlar arasında etkili iletişimin kurulmasının sağlanması, organizasyonun hedeflerinin verimlilikle gerçekleştirilebilmesine yardımda bulunacak bilgilerin gerçeği yansıtacak şekilde zamanında elde edilmesi önemlidir.

Kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemi birlikte değerlendirildiğinde her iki kavramın da aslında birbirini beslediği ve birinin gelişmesinin diğerinin de olgunlaşmasına zemin hazırladığını söyleyebiliriz.

2.5. Kamu Sektöründe İç Kontrol Sistemi

Avrupa Birliği (AB) süreci ile kamu sektöründe başlayan değişim ve dönüşüm anlayışı günümüzde hala devam etmektedir. Yeni yönetim anlayışının getirdiği önemli kavramlardan biri de iç kontrol yapısıdır. Özel sektör yönetim yapısının kamu sektörüne de uyarlanması son dönemde yoğun çaba harcanan konulardan biridir. Hiyerarşik yapıdan uzaklaşarak daha katılımcı, daha şeffaf ve hizmet, kalite ve performans odaklı bir yönetim anlayışı ile ekonomiklik, etkililik ve verimlilik kavramları günümüz kamu yönetiminin temellerini oluşturmaktadır.

İç kontrol sistemi son yıllarda üzerinde çok tartışılan kurgulanması konusunda her bir kamu idaresinin çaba sarfettiği konular arasındadır. İç kontrol sisteminin sadece uygulanması değil işlerliğinin sağlanması ve sürdürülebilir

olması da son derece önem arz etmektedir.

Yeni yönetim anlayışında öne çıkan kavramların başında yer alan iç kontrol, yönetimin faaliyetlerini yerine getirirken faaliyetlerin doğru ve düzgün yapılabilmesinde aracılık rolü üstlenmektedir. İç kontrol sistemi kurumun içinde ayrı bir sistem olarak oluşturulmaz, süreçlerde yer alır. Dinamik yapısı sayesinde yönetimin işlevlerini yerine getirmesine hizmet etmekte, yapılan hizmetlerin iyileştirilmesini sağlamaktadır.

2.6. Kamu Sektöründe İç Kontrolün Tanımı, Amaçları ve Temel İlkeleri

Yeni yönetim anlayışı ile kamu sektöründe de yer bulan ve günümüzde hala tam anlamıyla hiçbir kamu kurumunda uygulama bulamayan iç kontrol sistemi kamu sektörünün gündemine yasal mevzuatta yapılan düzenleme ile alınmıştır.

Kamu yönetim yapısını değiştiren "*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYK), TBMM'de 10/12/2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24/12/2003 tarihli 25326 sayılı Resmi Gazete'de*" yayımlanmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununda iç kontrol kavramı;

"*İdarenin 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 bütünüdür"* olarak tanımlanmaktadır.

Kanunda yer alan iç kontrolün amaçlarına bakıldığında;

- *"Varlık ve yükümlülüklerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,*

- *Usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların önlenmesini,*
- *Kamu kurum ve kuruluşların mevzuata uygun faaliyetlerini yerine getirmesini,*
- *Önemli kararların alınması sırasında düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,*
- *Varlıkların kötüye kullanımının, kayıplara karşı korunmasının sağlanmasına ilişkin temel unsurları görmekteyiz".*

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla kamu mali yönetim sistemimiz uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarına paralel olacak şekilde yeniden düzenlenmiş ve bu kapsamda etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması da öncelikli amaçlarından biri olarak benimsenmiştir.

2.7. Kamu Sektöründe İç Kontrol Yapısı ve Yasal Düzenlemeler

"*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yayımlanmasının ardından 22/12/2005 tarih ve 5436 sayılı Kanunla 5018 sayılı Kanunda*" değişiklikler yapılmış, Kanunun uygulanabilirlik kapasitesinin artırılması ve iç kontrol sisteminin yeniden tanımlanarak daha kapsayıcı hale getirilmesi amaçlanmıştır.

İç kontrol sisteminin kamu kurumlarında tesis edilmesi süreci zor olsa da son dönemlerde kurumların öncelikli konuları arasında yer almaktadır. Kamu sektöründe iç kontrol sisteminin tesis edilmesine ilişkin yapılan düzenlemeler birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuatta yer bulmuştur.

Bu kapsamda değerlendirildiğinde iç kontrol sisteminin kamu yönetimi alanında tesis edilmesi ve takibinin yapılabilmesi amacıyla bir çok mevzuat düzenlemesi yapılmış, kurumların sistemin işleyişini sağlamaya yönelik yol haritaları hazırlanmıştır.

Özel sektör uygulamalarının kamu sektörüne uyarlanması, özel sektörde

olduğu gibi kamu sektöründe de yaratacağı katma değerin ölçülebilmesi sistemin etkinliğinin değerlendirilmesi açısından önemlidir.

2.8. Kamu Sektöründe İç Kontrole İlişkin Görev ve Sorumluluklar

5018 sayılı Kanunda "*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır"* ifadesine yer verilmiştir.

Bu kapsamda sorumluluk kavramı genelleştirilmiş ve her işlemde görevli ve yetkili olan kişilerin işlemin başından sonuna kadar sorumlu oldukları ve hesap vermekle yükümlü olacakları kabul edilmiştir.

Bu kapsamda yasal mevzuata bakıldığında sorumluluk kavramları tanımlanmış, her bir karar unsurunun sorumluluk ve yetki kapsamına ilişkin sınırları belirlenmiştir. Kamu sektörü açısından bakıldığında mevzuatta görev ve sorumluluklara ayrı bir önem verildiği görülmektedir.

2.8.1. Üst Yöneticiler

Kanunda üst yöneticilerin sorumluluk alanlarına ilişkin ayrı bir düzenleme yapılmıştır. Bu kapsamda üst yöneticiler mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden sorumlu oldukları belirtilmiş, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetim aracılığıyla yapabilecekleri ifade edilmiştir.

5018 sayılı Kanunun 57'nci maddesinde üst yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin; "*Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî 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.*" ifadesine yer verilmiştir.

Bir kurumda üst yönetim kurumun tüm hedef ve amaçların belirlenmesinden sorumlu olan kesimdir. Kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesi, belirlenen performans hedeflerinin sağlanması ve belirlenen stratejik amaç ve hedeflere uyumlu faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi iç kontrol sistemiyle olacaktır.

2.8.2. Birim Yöneticileri (Harcama Yetkilileri)

5018 sayılı Kanunda birim yöneticisi kavramı tanımlanmış ve sorumlukları belirlenmiştir. Ayrıca görev ve yetki alanı kapsamında iç kontrolün işleyişinden de sorumlu olacağı ifade edilmiştir.

Harcama yetkilileri ile birlikte yöneticiler mesleğin gerektirdiği değerlere ve dürüstlük anlayışına sahiptir. Bu anlayışla mali yetki ve sorumluluk bilinciyle hizmet verilmesi, mevzuata uymayacak faaliyetlerin gerçekleştirilmesinin önlenmesi, saydam ve hesap verebilir yönetim anlayışı ile yetki ve sorumluluklarını yerine getirilmesi beklenmektedir.

5018 sayılı Kanun kapsamında harcama yetkililerinin yıl içerisinde gerçekleştirdikleri faaliyetler, projeler ve raporlamalar konusunda iç kontrol

beyanlarını her yıla ilişkin olmak üzere düzenlemek ve imzalamak sorumluluğu bulunmaktadır. Böylece iç kontrol güvence beyanı ile iç kontrol düzenlemelerine ve mevzuata uyumlu faaliyetlerin gerçekleştirildiği harcama yetkilisi tarafından kabul edilmektedir.

Bu anlamda gerçekleştirilecek faaliyetlerin iç kontrol sistemine uyumlu faaliyetlerin gerçekleştirildiğinin beyanı her harcama yetkilisinin sorumluluğunda olan bir konudur. Bunu da mevzuat düzenlemesi ile her yıl beyan etmekle yükümlüdür.

2.8.3. Strateji Geliştirme Birimleri (SGB)

Kamu kurumlarında koordinasyondan sorumlu olan Strateji Geliştirme Başkanlıkları iç kontrol sisteminin kurulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesine yönelik çalışmalar yapmaktadır.

5018 sayılı Kanunun 60'ıncı maddesinde öngörülen mali hizmetler birimine ilişkin görevleri yerine getirmek üzere 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamında SGB'ler kurulmuştur (Kıral ve Hatipoğlu, 2017).

Kontrol öz değerlendirme kavramının tanıtımının yapılması, kurum içinde bilinirliğinin arttırılması amacıyla SGB'ler önemli bir rol üstlenmektedir. Ayrıca birimlere yapacakları çalışmalarda yol gösterme fonksiyonu ile doğru kontrol öz değerlendirme yönteminin seçilmesi konusunda da kurum içi rol ve sorumlulukları ayrıca önem kazanmaktadır.

2.8.4. Personel

İç kontrol sistemi bütün olarak düşünülmeli, faaliyetlerin başından sonuna kadar tüm süreçte en alt düzey personelden en tepe yönetimde olan personele

kadar herkesin sorumluluğu bulunmaktadır.

İç kontrol sisteminin uygulanmasında tüm personelin sorumluluk sahibi olması sürecin etkinliği ve uygulabilirliği bakımından son derece önemlidir.

2.8.5. Merkezi Uyumlaştırma Birimi

Kamu mali yönetimine, iç kontrole ve iç denetime ilişkin belirli standardizasyonun sağlanması, takip edilecek metodolojinin belirlenmesi amacıyla merkezi bir yapının gerekliliği kapsamında Maliye Bakanlığı bünyesinde Merkezi Uyumlaştırma Birimi oluşturulmuştur. Kamu idarelerine rehberlik görevi kapsamında "*Merkezi Uyumlaştırma Birimi*; *standartları belirleme, düzenlemeleri yapma, izleme, raporlama, eğitim programlarını hazırlama, uyumlaştırma ve iyi uygulama örneklerini yaygınlaştırma fonksiyonlarını ifa etmektedir.*"

Merkezi Uyumlaştırma Birimi, mali yönetim ve kontrol ve iç denetim hakkında yeni düzenlemelerin uygulanmasını koordine etmek amacıyla uluslararası kabul görmüş standartlara ve en iyi uygulamalara dayalı iç kontrol ve denetim yöntemlerinin geliştirilmesinden sorumludur. Ancak merkezi uyumlaştırma biriminin temel düzenlemeleri hayata geçirme fonksiyonu olması her kurumun kendi iç kontrol sistemini kurmaktan ve uygulamaktan sorumlu olma yükümlülüğünü kaldırmamaktadır. Her kurum kendi iç kontrol sisteminin kurulması, yürütülmesi ve takibinden sorumludur.

2.8.6. İç Denetim

İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesinde önemli bir role sahip olan iç denetim, 5018 sayılı Kanun kapsamında da tanımlanmıştır. Kanunda geçen tanıma göre iç denetim; "*kamu idarelerinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek amacıyla kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına*

göre kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek üzere yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak" ifade edilmiştir.

Bu faaliyetler iç denetçiler aracılığıyla kurumların yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek üzere sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve uluslararası genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmektedir.

2.8.7. Dış Denetim

Dış denetim faaliyeti, her kamu idaresinin hesap verme sorumluluğu kapsamında yönetimin gerçekleştirdiği faaliyet, karar, proje ve işlemlerin kanunlara yönetmeliklere ve kurum tarafından belirlenen amaç, hedef, plan ve programlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçların Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanarak sürecin tamamlanması olarak kabul edilmektedir.

İç kontrol sisteminin işlerliğine ilişkin değerlendirme yapılması da dış denetimin kapsamına girmektedir. Ülkemizde dış denetim kapsamında iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik denetim ve değerlendirme yapma sorumluluğu 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay Başkanlığına verilmiştir.

2.8.8. Kamu İç Kontrol Standartları

Kamu iç kontrol standartları tüm idarelerde ortak bir yapının oluşturulması, belli bir olgunluğa erişilebilmesi amacıyla iyi uygulama örnekleri dikkate alınarak benimsenmiştir. Kurumlarda iç kontrol sisteminin sağlıklı oluşturulabilmesi için atılması gereken temel adımlardan oluşmaktadır. Bunu sağlamak üzere 18 standart belirtlenmiş ve bu standartları açıklamak üzere 72 genel şart oluşturulmuştur. Aşağıdaki tabloda standart ve şartlara yer verilmiştir.

Tablo 1: İç Kontrol Standartları ve Şartları

Bileşen	Standart	Genel Şart
Kontrol Ortamı	Etik Değerler ve Dürüstlük	6
	Misyon, Organizasyon Yapısı ve Görevler	7
	Personelin Yeterliliği ve Performansı	8
	Yetki Devri	5
Risk Değerlendirme	Planlama ve Programlama	6
	Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	3
Kontrol Faaliyetleri	Kontrol Stratejileri ve Yöntemleri	4
	Prosedürlerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi	3
	Görevler Ayrılığı	2
	Hiyerarşik Kontroller	2
	Faaliyetlerin Sürekliliği	3
	Bilgi Sistemleri Kontrolleri	3
Bilgi ve İletişim	Bilgi ve İletişim	7
	Raporlama	4
	Kayıt ve Dosyalama Sistemi	6
	Hata, Usulsüzlük ve Yolsuzlukların Bildirimi	3
İzleme	İç Kontrolün Değerlendirilmesi	5
	İç Denetim	2
Toplam	**18 standart**	**72 genel şart (izleme faaliyeti dışında)**

Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği

Kamu İç Kontrol Standartları oluşturulurken COSO modeli, "*INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol*

Standartları" dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Bu kapsamda kamu kurumlarının malî ve malî olmayan tüm işlemlerinin bu standartlarla uyumlu olması ve kurumların gereğini yerine getirmesi beklenmektedir. Kanunu ve iç kontrol standartlarını gözetmek koşuluyla, kurumların görev alanları itibariyle her türlü yöntem, süreç ve özellikli işlemlere ilişkin standartlar da belirleyebileceği belirtilmiştir.

Kamu İç Kontrol Standartları, uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri dikkate alınarak; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenleri esas alınarak, tüm kamu kurumlarında iç kontrolün uygulanabilir düzeyde olmasını sağlamak üzere genel nitelikte düzenlenmiş kurallardır.

2.9. Kamu Sektöründe İç Kontrol Sistemi

Kamu sektöründe iç kontrol çalışmaları 5018 sayılı Kanun kapsamında başlamış, ikincil ve üçüncül düzey mevzuatla geliştirilmeye çalışılmıştır. Günümüzde kamu hizmetlerinde görülen çeşitlilik ve bu hizmetlerin kalitesinin artmaya başlaması beraberinde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ihtiyacını doğurmuş ve böylece kamu kurumlarının organizasyon yapısından, iletişim ve izlemeye kadar mali yönetim ve kontrol süreçleriyle ilgili pek çok alanda etkili olacak bir yönetim aracına ihtiyaç duyulmuş bu sürecin yürütülmesinde de tercih edilen yönetim aracı "*İç Kontrol Sistemi*" olmuştur.

İç kontrol sisteminin tüm idarelerde tasarlanması ve geliştirilmesi amacıyla yapılan mevzuat düzenlemeleri her bir kurum için bağlayıcı olmuştur. İdareler kendi kurumsal yapılarına uyarlanabilen bu düzenlemelerle iç kontrol sisteminin kurumda yerleşmesini sağlamaktadır.

Kamu sektöründe yapılan uygulamalara yön verebilmek adına hazırlanan

“Kamu İç Kontrol Rehberi” tüm kamu idarelerine klavuz niteliğinde olup, idarelerin kurumsal yapılarına göre uyarlanabilmektedir. Rehberde temel unsurlara yer verilmiş ve bu unsurları geliştirecek ya da daha ayrıntılı uygulayacak kamu idareleri de olabilecektir.

Diğer bölümlerde de açıklandığı üzere iç kontrol isteminin işlerliğinin nasıl olması gerektiği, hangi temel adımları içereceğine ilişkin konular rehberde örneklerle açıklanmış ve söz konusu Rehber kurumlara bu konudaki çalışmalarına yardımcı olması amacıyla bir yol haritası sunmayı amaçlamaktadır.

Rehberin değişen durum ve şartlara göre uyarlanabilmesi yani esnekliği uygulama kolaylığı sağlaması adına önemli bir özelliktir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İZLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİNDE KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME YAKLAŞIMI VE KAMU SEKTÖRÜ AÇISINDAN ÖNEMİ

3.1. İzleme ve Değerlendirme Süreci

İç kontrol sistemi dinamik bir süreç olup, kuruluşun amacı ve işleyişi dikkate alındığında her daim değişime uğraması kaçınılmazdır. Sistemin etkin bir şekilde işleyip işlemediği, kurumun faaliyetleri kapsamında gözönünde bulundurduğu risklere karşı geliştirdiği kontrol faaliyetlerinin ne kadarının etkili olduğunun değerlendirilmesi ve izlenmesi sistemin sağlıklı ilerleyebilmesi için oldukça önemlidir.

COSO modelinin 5 ana bileşeni kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim ve izleme başlıklarından oluşmaktadır. İzleme başlığı ise bileşenlerin beşincisi olup aslında hem iç kontrol isteminin tamamının izlenmesi ve değerlendirilmesini hem de bileşenlerin ayrı ayrı takip edilmesini kapsamaktadır.

Etkin bir izleme ve değerlendirme süreci, sistemin eksikliklerinin tamamlanması, teknolojinin gerektirdiği değişikliklere daha hızlı uyum sağlaması, kurumun karşılaşacağı sorunların üstesinden gelinebilmesi gibi pratik uygulamaları da beraberinde kuruma kazandırmaktadır.

Son bileşen olan izleme faaliyeti kapsamında işletme yönetimi iç kontrol sisteminin izlenmesine ilişkin farklı usuller benimseyebilir. Ancak COSO modelinde değerlendirme konusuna ilişkin özel bir metedoloji sunulmamakla birlikte; farklı izleme yöntemlerine Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

tarafından yayımlanan, "*İç Denetim; Güvence ve Danışmanlık Hizmetleri*" adlı eserde aşağıdaki şekilde verilmiştir:

- Bağımsız sürekli gözetim faaliyetleri;
  - ✓ Usulsüzlük önleme ve tespit etme faaliyetleri,
  - ✓ Sürekli denetim teknikleri ve faaliyetleri,
  - ✓ Bağımsız gözetim faaliyetleri.
- Bağımsız olmayan sürekli gözetim faaliyetleri;
  - ✓ Yöneticiler tarafından sürekli gerçekleştirilen yönetim ve gözetim faaliyetleri,
  - ✓ Doğrulama faaliyetleri,
  - ✓ Karşılaştırma faaliyetleri,
  - ✓ Mutabakat faaliyetleri,
  - ✓ Diğer gözetim faaliyetleri.
- Bağımsız ayrı yapılan gözetim faaliyetleri;
  - ✓ İç denetim faaliyetleri,
  - ✓ Bağımsız denetim faaliyetleri,
  - ✓ Bağımsız mevzuata uyum fonksiyonları tarafından gerçekleştirilen gözetim faaliyetleri,
  - ✓ Bağımsız kalite güvencesi faaliyetleri.
- Bağımsız olmayan ayrı yapılan gözetim faaliyetleri;
  - ✓ *Kontrol öz değerlendirme çalışması,*
  - ✓ Yönetimin bir uygulaması olarak mevzuata uygunluk faaliyetleri,

- ✓ Yönetimin bir uygulaması olarak kalite güvencesi faaliyetleri.

Burada da görüleceği üzere CSA, işletmenin kendi çevresi ile risk ve kontrol sistemindeki güçlü ve zayıf yanların tespit edilmesinde ve değerlendirilmesinde çalışanlar ve yönetim tarafından kullanılan bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

İlerleyen bölümlerde CSA kapsamında kullanılan yöntemlere ayrıca değinilecektir.

3.1.1. İzleme ve Değerlendirme Sürecinin Amacı ve Önemi

İzleme faaliyetinin amacı iç kontrol sisteminin işlerliğinin gözden geçirilmesini sağlamak, faaliyet alanlarını durumları tespit etmek ve faaliyetleri gerçekleştirenlerin daha disiplinli bir şekilde görev ve sorumluluklarını yerine getirmelerine yardım etmek şeklinde ifade edebiliriz.

İyi işleyen bir iç kontrol sisteminin devamlılığının sağlanması, izlemenin etkin yapılması ve zamanında alınması gereken önlemlerin belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Yönetimin iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olması, kuruma ilişkin meydana gelecek değişikliklerin iç kontrol sistemine yansıtılması bakımından önemlidir.

İç kontrol sisteminin varlığı kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesini garanti etmediği gibi iyi bir izleme faaliyeti yapmış olmak kurumda uygulanan iç kontrol sisteminin de tüm eksikliklerini ortaya çıkaracağını garanti etmeyecektir. Ancak izlemenin düzgün biçimde tasarlanması ve uygulanması durumunda iç kontrol sisteminin etkililiği hakkında makul bir sonuca varılmasını sağlaması mümkündür (COSO, 2009).

İzlemenin etkinliğini belirleyen ise izlemeden sorumlu olanların konuya ne

kadar hakim oldukları, sisteme ilişkin bilgi birikimi ve sorumluluklarını gerçek anlamda gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri ile ilgili olacaktır. İzlemenin düzgün bir şekilde tasarlanması ve uygulanması önemli ölçüde izlemeden sorumlu olanlar ve bu sorumlulukta rol alanların süreci benimseyip benimsemediğine göre değişiklik gösterecektir.

Kamu Iç Kontrol Standartları'nda yer alan izleme bileşeni kapsamında kamu kurumlarının gerçekleştirmekle yükümlü oldukları 2 standart belirlenmiş, bu standartların ilki iç kontrolün değerlendirilmesi, ikincisi iç denetimle ilgili standarttır. Bu standartları açıklayan genel şartlara da yer verilmiştir. Genel Şartlar standartaların gerçekleştirilmesi konusunda yol gösterici olmaktadır.

İç kontrolün değerlendirilmesi başlığı altında, idarelerin iç kontrol sistemini yılda en az bir kez değerlendirmesi gerektiği belirtilmektedir. İç kontrol sisteminin, sürekli izleme veya özel bir değerlendirme yapma veya bu iki yöntem birlikte kullanılarak sistemin değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Değerlendirme sürecine kurumların diğer birimlerinin katılımının önemli olduğu vurgulanmaktadır.

Diğer bir standart etkin ve bağımsız bir iç denetim fonksiyonunun işler olmasının gerekliliğine odaklanmıştır. İç denetim sonucunda idarenin alması gereken önlemleri bir eylem planı kapsamında uygulamaya alması ve takibini yapması iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi bakımından önemlidir.

3.1.2. İzleme Sorumluluğu

İç kontrol kurumda hedef ve amaçların gerçekleştirilmesine ilişkin tüm iş ve işlemleri kapsayan bir süreçtir. Bu sürecin etkin ve verimli yürütülmesini sağlamak üzere izleme faaliyeti, tüm iç kontrol sistemini ve sistemde rol ve sorumluluk alan herkesin takip ve değerlendirilmesini sağlamaktadır.

İç kontrol sisteminin etkililiğine ilişkin esas sorumluluk yönetime aittir. Yönetim sistemin tasarlanmasına ilişkin bölümde olduğu gibi etkili bir izlemenin yapılmasından da aynı şekilde sorumludur.

İzleme faaliyeti yönetim tarafından tarafsız olarak sağlanamıyorsa, yönetim izlemeye ilişkin kurumun benimsediği prosedürlerin yerine getirilmesi amacıyla iç denetimden veya uygun başka bir tarafsız yöneticiden yardım alabilecektir.

İşletme veya kurumlarda izleme sorumluluğunun yerine getirilmesi sürecin geliştirilmesi ve sağlıklı bir şekilde devamının sağlanması bakımından önemlidir. Etkin izleme yapılması ve bunun gerekliliklerinin yerine getirilmesi yönetimin olduğu kadar süreçte görevli tüm personelin de sorumluluğunda olmalıdır.

3.1.3. İzlemenin Temel Gereklilikleri

Etkili ve uygulanabilir bir izleme sisteminin oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken bir takım unsurlar bulunmaktadır. Bunlardan ilki, yönetimin etkili izleme yapılmasına ilişkin destekleyici tutumu, ikincisi yönetimin izlemeyi sağlayabilecek yetki ve sorumluluk verebileceği uygun ve yetkin personele sahip olması, son olarak kurumda iç kontrolün etkililiği hakkında farkındalık düzeyinin yeterli bir seviyede olması gerekmektedir.

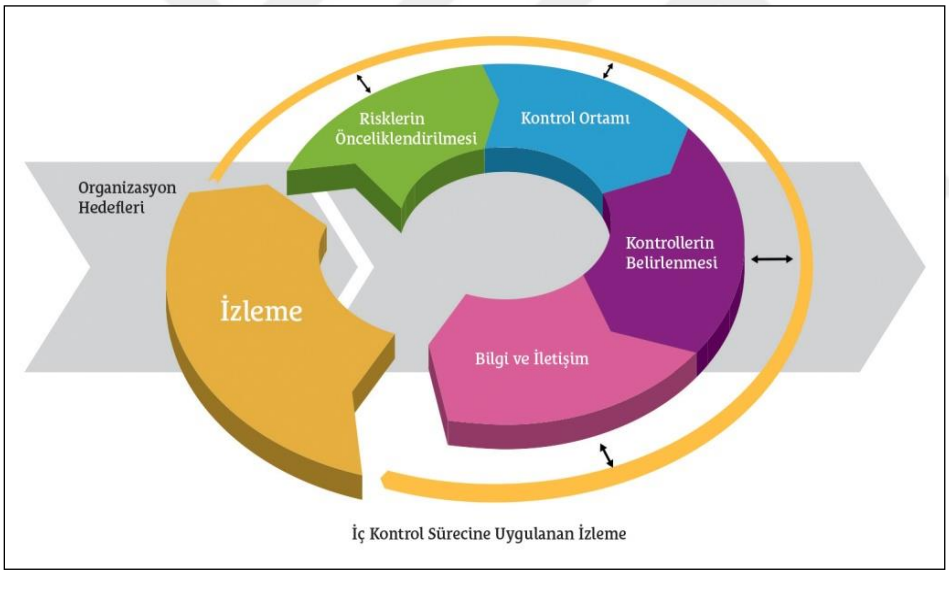
Bu unsurların varlığı, izleme için bir temel oluşturulacak ve izlemenin daha etkili ve uzun soluklu bir şekilde işlemesi sağlanabilecektir. Ayrıca yönetimin destekleyici tarzı, izlemeye ilişkin personel bakış açısını değiştirecek, yönetim ve personel arasında iletişimin güçlü olmasına olumlu katkı sağlayacaktır. Aynı zamanda yapılacak izleme faaliyeti hem kurumsal yapının sağlamlaştırılmasına hem de iç kontrol sisteminin sürekliliğine ilişkin yapıcı unsur olarak kabul edilmektedir.

3.1.4. İzleme Sürecinin Tasarlanması

İzleme faaliyetinin amacı kurumun benimsediği kontrol faaliyetlerinin etkinliğini takip edebilmektir. Diğer bir ifade ile kontrol faaliyetinin istenildiği gibi çalışıp çalışmadığının, istenilen etkiyi yaratıp yaratmadığının, kurumun karşılaştığı değişikliklere karşı zamanında uyum sağlayıp sağlamadığının belirlenmesine katkıda bulunmaktadır.

Etkili bir izleme faaliyeti kurumun misyonu doğrultusunda belirlenmiş olan genel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğinin değerlendirmesini de içermelidir (INTOSAI, 2006). İzleme kavramının iç kontrol sistemindeki yeri aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Şekil 4: İzleme Döngüsü



Kaynak: COSO, 2009

COSO'ya göre şekilde de görüleceği üzere izlemeye ilişkin 4'lü unsura döngüde yer verilmiştir. Bu adımlar sırasıyla risklerin önceliklendirilmesi (risk assessment), kontrol ortamının tesisi (control environment), kontrollerin belirlenmesi (control activities), bilginin tespit edilmesi (information and communication) ve izlemenin (monitoring) uygulanması olarak ifade

edilmektedir.

Şekil 4'de görüldüğü üzere bir iç kontrol bileşeni olan izleme aynı zamanda diğer bileşenleri de çevreleyen bir özelliğe sahiptir. Bu özelliği sayesinde izleme faaliyeti, hem iç kontrol kapsamında değerlendirilen diğer bileşenlerin etkililiğini hem de bütün olarak kontrol sisteminin ve kurumsal hedeflerin belirlenmesi ve gerçekleştirilmesine ilişkin sürecin değerlendirilmesinde önemli bir fonksiyona sahiptir. Bu nedenle kurum açısından etkili bir iç kontrol sisteminin tasarlanıp oluşturulması kadar, sistemin etkili bir şekilde sürdürülmesini sağlamak amacıyla tasarlanan yapının devamlılığını sağlayacak adımlara sahip olması ayrıca önem taşımaktadır.

İzleme kavramının şekilde görüldüğü gibi tasarlanması halinde, ilk olarak kurumsal hedeflere ilişkin risklerin anlaşılması ve önceliklendirilmesi gerekmektedir. İkinci adım önceliklendirilmiş bu risklere ilişkin kilit kontrollerin belirlenmesidir. Üçüncü adım bu kontrollerin ve iç kontrol sisteminin etkili çalışıp çalışmadığını ikna edici bir şekilde açıklayan bilgilerin tespit edilmesidir. İkna edici bilginin tespit edilmesi, organizasyonun hangi izleme prosedürlerini ne sıklıkta kullanacağının belirlenmesine olanak sağlamaktadır. Böylece son olarak tespit edilen ikna edici bilginin değerlendirilmesi için maliyet-etkin izleme prosedürleri geliştirilmeli ve uygulanmalıdır (COSO, 2009).

İzleme süreci sonrasında gerçekleşmesi beklenen çözüm süreci, izleme sonuçlarının üst yönetime rapor edilmesiyle başlamakta ve gereken önlemlerin alınmasıyla sonlanmaktadır (INTOSAI, 2006). Süreç sonunda elde edilen tespitlerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin süreci yöneten kişilerin tutumunun yanı sıra doğru yöntemlerin belirlenmesi ve etkili şekilde uygulanması ile yakından ilgilidir.

İzleme faaliyetinin işletme veya kurumlara sağlayacağı faydaların belirlenmesi önemlidir. Öncelikle izlenmeyen kontrollerin zamanla bozulacağı, ilk tasarlanan şekliyle işletme veya kurumların ihtiyaçlarına zamanla cevap vermekte yetersiz kalacaktır. İşletme veya kurum için zamanında ve uygun yapılan izleme faaliyetleri anlam ifade edecektir. İzleme kavramı doğru bir şekilde tasarlanıp uygulandığında işletme veya kurumlar bundan yararlandıkları için sağlayacakları fayda da maksimum olacaktır.

Etkili bir izleme faaliyeti iç kontrol sorunlarının zamanında tespit edilmesi ve bu sorunların zamanında düzeltilmesine yardımcı olacaktır. Aynı zamanda karar alıcı konumda bulunanların daha uygun ve doğru kararlar almasını sağlayacak ilgili bilgilerin doğru ve güvenilir bir şekilde hazırlanmasına katkı sağlayacaktır. İç kontrolün etkinliğinin takip edilmesi ve işletme veya kurum içi maliyet etkin yönetimin sağlanmasına girdi oluşturacak doğru ve tam verilerin elde edilmesi gibi konularda yol gösterici fonksiyonu ile de izleme kavramı ayrı bir öneme sahiptir. İşletme veya kurum için gözardı edilmemesi gereken iç kontrol bileşeni olarak kabul edilen izleme bileşeni, tüm bu olumlu yanlarıyla iç kontrolün tesis edilmesinde son derece önemli bir rol üstlenmektedir.

3.1.5. İzleme ve Değerlendirme Yöntemleri

İzleme, iç kontrolün beş bileşeninin etkililiğine ilişkin ikna edici bilginin elde edilmesi ve analiz edilmesi için sürekli izleme ve/veya özel değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasını içermektedir (COSO, 2009).

İzlemenin uygulanmasında yönetim sürekli izleme yöntemi veya özel değerlendirme yöntemlerinden hangisinin tercih edileceği önemlidir. Aslında bu konuda yönetimin sadece bir yönteme odaklanması diğer yöntemin sağlayacağı

faydaları da gözardı etmesi anlamına gelecektir. Bu yöntemler arasında bir birleşimi göz önünde bulundurmak ve bu değerlendirme yöntemleri arasında bir denge sağlamak yönetime optimum fayda sağlayacak olan seçim olacaktır.

Sürekli izleme, iş süreçleri ile entegre edilerek değişen koşullara ve yapıya göre uyarlanmalıdır. Risk odaklı gerçekleştirilen özel değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı ise yönetim tarafından belirlenmeli ve bu değerlendirmeler tarafsızlığın sağlanması amacıyla periyodik olarak gerçekleştirilmelidir (COSO, 2013).

İzleme yöntemleri aracılığıyla kurumun karşı karşıya kaldığı bir takım eksiklikler tespit edilmek istenmektedir. Bu eksiklikler nelerdir? Aslında işletme veya kurumun hedeflerine ulaşma gücünü olumsuz etkileyen durumları ifade ediyor olsa da olası bir kusurun önlenmesi ya da var olan bir kusurun ortadan kaldırılması ve hedeflerin başarılması olasılığının artırılması açısından iç kontrolün güçlendirilmesine de katkı sağlamaktadır. Bu bakımdan tespit edilen eksikliklerin tamamı, gereken önlemleri almakla yükümlü olan kişilere bildirilmelidir (INTOSAI, 2006).

Türkiye'de iç kontrol sistemine ilişkin yöntem ve süreçlerin belirlenmesinde, risk esaslı bir yaklaşıma sahip olunması ve idarelerin yasal ve idari yapıları ile personel ve mali durumları gibi kendilerine özgü koşulları gözönünde bulundurarak, iç kontrolün oluşturulması, uygulanması, izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin temel ilkelerde bu hususları dikkate almalıdır (Maliye Bakanlığı, 2009). Bu doğrultuda idareler, izlemeye yönelik yöntem ve süreçlerin belirlenmesinde risk esaslı bir yaklaşımla kendilerine özgü koşulları da dikkate alarak yöntem belirlemelidir.

İç kontrolün izlenmesi yönetimin sorumluluğunda yer alsa bile izleme ve değerlendirmeye yönelik faaliyetler yöneticiler, çalışanlar, iç denetçiler ve üçüncü

kişiler tarafından yapılabilmektedir (Maliye Bakanlığı, 2014).

3.1.6. Sürekli İzleme

İyi tasarlanmış bir iç kontrol sisteminde normal faaliyetlerin akışı içinde izlemenin yapılması beklenmektedir. Bu nedenle, kurum faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası niteliğinde olan izleme, süreklilik temelinde gerçekleştirilmektedir (United States General Accounting Office [GAO], 2002).

COSO İzleme Rehberi'ne göre "*sürekli izleme, düzenli yönetim ve gözetim faaliyetlerini, karşılaştırmaları, mutabakatları ve diğer rutin faaliyetleri kapsayan işlemlerin olağan seyri esnasında iç kontrolün etkililiğini izlemeye hizmet eden faaliyetlerle ilgilidir.*" Sürekli izleme prosedürleri işletme veya kurumun rutin faaliyetleri sırasında ve faaliyetlerle eş zamanlı olarak gerçekleştirildikleri için kontrol eksikliklerinin tespit edilmesi ve düzeltilmesine öncü olarak fırsat sunacak olan prosedürlerdir (COSO, 2009). Kurum faaliyetlerine yerleşik olması beklenen bu prosedürler yürütülen faaliyetlerin gerçekleştirilmesi bakımından daha dinamik ve etkili olacaktır.

Sürekli izleme yönteminde, yönetim ve gözetimden sorumlu olanların iç kontrole, kontrollerin oluşturulmasına ve düzenli iş süreçlerinin bir parçası olarak izlemenin kontrol edilmesine ilişkin sorumluluklarını bilmeleri beklenmektedir (GAO, 2001).

Sürekli izleme iç kontrol sistemindeki eksikliklerin daha hızlı tespit edilmesi ve düzeltilmesine olanak tanımaktadır (Bank for International Settlements [BIS], 1998). Bu nedenle sürekli izlemenin, faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerçekleştirilen prosedürler olarak iç kontrol sisteminin işlerliğini sağlamada ve izlemede etkisi oldukça fazladır. Faaliyetlere, iş ve işlemlere entegre edilmiş düzgün işleyen sürekli izleme prosedürleri, yöneticiler ve personel tarafından görev ve sorumluluklarını yerine getirmeleri sırasında gerçekleştirilmiş

olacaktır.

3.1.7. Özel Değerlendirmeler

Özel değerlendirmeler, yöneticiler ve personel tarafından iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerdir (Maliye Bakanlığı, 2014).

Bu değerlendirmeler, belirli bir zamanda doğrudan belirlenen kontrollerin etkililiğinin değerlendirilmesiyle iç kontrolün yeniden gözden geçirilmesinin bir yoludur (GAO, 2001). Sürekli izlemenin aksine, özel değerlendirmeler sorunları olayın gerçekleşmesinden sonra tespit etmelerine rağmen, iç kontrol sisteminin ve özellikle izleme faaliyetlerinin etkililiğinin kapsamlı bir şekilde yeniden gözden geçirilmesine olanak tanımaktadır. Değerlendirmelerin her kademesi yeterli düzeyde kayıt altına alınmalı ve belirtilen zamanda uygun yönetim düzeyine raporlanmalıdır. Sonrasında değerlendirmelerin sonuçları ve ilgili dokümanlar üst yönetim tarafından gözden geçirilmelidir (BIS, 1998).

Özel değerlendirmelerin sürekli izleme ile aynı teknikleri kullabilmesi mümkündür ancak özel değerlendirmeler, kontrollerin periyodik olarak değerlendirilmesi amacıyla tasarlanmaktadır ve kurumun rutin faaliyetleri içerisine yerleşmiş durumda değillerdir (COSO, 2009).

İç kontrol sisteminin tamamının veya belirli bileşenlerinin özel bir değerlendirmeye tabi tutulmasına neden olacak birçok gelişme yaşanabilir. Bu nedenler arasında işletme veya kurumu etkileyen esaslı bir strateji-yönetim değişikliği, ekonomik-politik koşullarda meydana gelen değişiklikler veya bilginin elde edilmesi veya kullanılmasına ilişkin yöntem ya da uygulamalarda meydana gelen değişiklikler sayılabilir. İç kontrol bileşenlerinin özel değerlendirmeler yapılarak gözden geçirilme sıklığı, risklerin ve risklere verilen

cevapların, sürekli izleme sonuçlarının önemine ve kontrol bileşenlerinin risklerin yönetilmesine ilişkin beklenen etkisine bağlı olarak değişmektedir. Ancak özel değerlendirmeler, sürekli izleme sonuçlarına ilişkin geri bildirim sağlayabilmekte ve gerekli olması durumunda özel değerlendirmelerin sayısı arttırılabilmektedir (COSO, 2013).

Yönetim tarafından özel değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığının belirlenmesinde sürekli izlemenin etkinliği de gözönünde bulundurulmaktadır. Sürekli izleme ne kadar etkiliyse özel değerlendirmelere o kadar az ihtiyaç duyulacaktır (COSO, 2009).

Özel değerlendirme yönteminde iç denetim faaliyeti etkili bir yol göstericidir. Ancak iç denetim fonksiyonunun işletme veya kurum içi yapılanmasına ilişkin karşılaşılan sorunlardan biri iç denetimin iç kontrol için bir zorunluluk olmadığı durumlardır. Bu takdirde özel değerlendirmelerin yapılabilmesi bağımsız yöneticiler, çalışanlar ya da dış gözden geçiriciler aracılığıyla periyodik olarak gerçekleştirilebilmektedir.

Özel değerlendirmelerin tarafsız bir şekilde yapılabilmesi için söz konusu bu değerlendiricilerin kurumun faaliyetleri, izleme faaliyetlerinin nasıl işlediği ve değerlendirme yapılacak konulara ilişkin bilgi sahibi olmaları beklenmektedir. Değerlendiriciler iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler olup olmadığına odaklanmaktadır. Yapılacak incelemeler, her bir bileşen için yönetim tarafından belirlenen standartlar üzerinden, sürecin belirlenmiş amaçlara ilişkin makul güvence sağlayıp sağlamadığının tespit edilmesine ilişkin ortaya konulan hedefle yürütülür (COSO, 2013).

COSO Çerçevesi'nde özel değerlendirmelerin uygulanması için birçok yaklaşım öngörülmektedir.

Bu yaklaşımlar;

- *İç denetim değerlendirmeleri,*
- *Diğer tarafsız değerlendirmeler,*
- *İşlem birimleri arası ya da fonksiyonel değerlendirmeler,*
- *Karşılaştırma/emsal değerlendirmeleri,*
- *Öz değerlendirmelerdir*.

***İç Denetim Değerlendirmeleri*;** iç kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve bu konuda en üst yöneticiye güvence sağlanması, yönetime yönelik bir hizmet olan iç denetimin fonksiyonları arasında yer almaktadır (Korkmaz, 2007).

İç denetçiler ister kurum içi, ister kurum dışı olsun genellikle tarafsız ve yetkin kişilerdir ve özel değerlendirmeleri ya görev tanımlarının bir parçası olarak ya da üst yönetimin özel talebi üzerine gerçekleştirebilmektedir. Genel olarak iç denetim fonksiyonu her yıl kurumsal hedeflerle uyumlu risk odaklı bir yaklaşımı esas alan bir denetim planı oluşturur (COSO, 2013).

Özel değerlendirmeler, iç denetim birimi tarafından oluşturulacak yıllık denetim planı, planın içerdiği bütün yönetsel, operasyonel ve mali alanlardaki bireysel denetim alanlarının belirlenmesi ve bireysel denetimlerin her birinin iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi yoluyla yapılmaktadır (Özbek, 2012).

Diğer Tarafsız Değerlendirmeler; bir iç denetim birimine sahip olmayan ya da iç denetim benzeri faaliyetlerde bulunan diğer kalite birimlerine sahip olan kuruluşlarda yönetim, uyum görevlisi, bilgi teknolojileri güvenliği uzmanı ya da danışmanlar gibi diğer tarafsız iç ya da dış gözden geçirecek kişilerden faydalanabilir (COSO, 2013).

İşlem Birimleri Arası ya da Fonksiyonel Değerlendirmeler; kuruluşlar, iç kontrol bileşenlerinin değerlendirilmesi için farklı işlem birimlerinde veya fonksiyonel alanlarda çalışan personelden (A işlem biriminde kalite denetimi yapan personelin B işlem biriminin iç kontrol sistemini değerlendirmesi gibi) faydalanabilirler (COSO, 2013).

Karşılaştırmalı Değerlendirme/Emsal Değerlendirmeleri; bazı kuruluşlar, iç kontrol bileşenlerini diğer kuruluşların iç kontrol bileşenleri ile karşılaştırarak değerlendirebilmektedir. Diğer kuruluşların bu konuda karşılaştırmalı bilgi sağlayabilecekleri kabul edilir ancak bu tür karşılaştırmaların yürütülmesinde her zaman amaçlarda, unsurlarda ve koşullarda var olan farklılıkların dikkate alınması gerekmektedir (COSO, 2013).

Öz Değerlendirme (Self-assessment); özel değerlendirmeler, bir görevle sorumlu olan kişilerin kendi faaliyetlerine ilişkin kontrollerin etkililiğini değerlendirmeleri halinde genel olarak öz değerlendirmeye dönüşmektedir (BIS, 1998). Diğer bir ifadeyle öz değerlendirme, kişilerin rol ve sorumluluk sahibi oldukları faaliyetlere ilişkin kontrollerin etkililiğini değerlendirmeleridir.

Özel değerlendirme prosedürlerinin kontrollerin yürütülmesinde yer almayanlar tarafından yapılan bağımsız değerlendirmeler ve kontrollerin yürütülmesinde yer alan kişilerce yapılan bağımsız olmayan değerlendirmeleri içermektedir. Reding ve diğerleri, özel değerlendirmeleri bağımsız ve bağımsız olmayan özel değerlendirmeler olarak kategorize ettikleri "İç Denetim; Güvence ve Danışmanlık Hizmetleri" adlı eserde, bağımsız olmayan özel değerlendirmeler arasında "Kontrol Öz Değerlendirme (Control Self-Assessment, CSA)" yaklaşımına yer vermişlerdir (Özbek, 2012).

CSA, kurum yöneticileri, çalışanlar ve iç denetçiler tarafından kurumun risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi için kullanılan bir öz değerlendirme yaklaşımıdır. CSA ile kurum çalışanlarının değerlendirmeye olan katkısının artırılması hedeflenmektedir (Özbek, 2012).

3.2. Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımı

Kontrol Öz Değerlendirme (CSA), işletme veya kurumların iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin izlenmesi ve değerlendirilebilmesi amacıyla kullanılan önemli araçlardan biridir. Bu yaklaşımın geleneksel denetim yöntemlerinden ve diğer izleme ve değerlendirme yöntemlerinden farkı, kullanılacak yönteme göre üst yönetimden en alt kademeye kadar işletme veya kurum çalışanlarının doğrudan veya dolaylı olarak izleme ve değerlendirme sürecine katılabilmeleri sürecin bir parçası olmalarıdır.

Bu bölümde öz değerlendirme kavramı, CSA yaklaşımı, yaklaşımın amacı ve kapsamı, uygulanması ve uygulama yöntemlerine ilişkin önem arz eden diğer hususlara değinilecektir.

3.2.1. Öz Değerlendirme Kavramı

Öncelikle CSA'da geçen öz değerlendirme kavramına kısaca değinecek olursak, kontrolleri uygulayan çalışanlar tarafından gerçekleştirilen değerlendirmeleri tanımlamak için bu kavramın kullanılmasının yanında kontrollerin işleyişinden sorumlu olmayan daha tarafsız kişilerce de gerçekleştirilen değerlendirmeleri kapsamaktadır. Bu nedenle öz değerlendirme, farklı kişiler tarafından uygulanan farklı prosedürleri ifade eden geniş bir kavramdır (COSO, 2009).

Öz değerlendirme, genellikle çalışanların kendi faaliyetlerini değerlendirmelerini ifade ettiği için iç kontrolün öz değerlendirme aracılığıyla ele alınmasına yönelik en önemli hususlardan birisi de tarafsızlık olacaktır. Değerlendirme yaparken kişilerin değerlendirmeye konu faaliyet ve süreçlerle olan bağlantısı ne kadar çok olursa, değerlendirmenin tarafsızlığı da o kadar az olacaktır. Bu nedenle değerlendirmeler konusunda en tarafsız yöntemin tercih edilmesi ya da tercih edilen yöntemin tarafsız olacak şekilde uygulanması önemli bir adımdır. Öz değerlendirmelerin tarafsızlığının sağlanması, değerlendirme sürecine tarafsız bir danışman atanması veya dışarıdan bir değerlendiricinin sürece dahil edilmesi ile mümkündür.

Öz değerlendirme, bir işletme veya kuruluşun faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının kapsamlı, sistematik ve düzenli olarak gözden geçirilmesini ifade etmektedir. İşletme veya kurumlar bu yöntemi kullanmak suretiyle güçlü ve zayıf yönlerini, iyileştirmeye açık alanlarını belirlemekte, iyileştirme faaliyetlerini başlatarak gelişmeleri sürekli izlemekte ve planlarını gözden geçirmektedir (Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı [EFQM], 2005).

Stratejik amaçlar, riskler, kontroller ve süreç geliştirme fırsatlarını değerlendirme gibi konularla bağlantısı olan öz değerlendirmenin temeli aslında olası risklerin yönetilmesi kaygısından oluşmaktadır (Keskin, 2006). Risklerin belirlenmesi ve yönetilmesi, kurum hedeflerinin belirlenmiş olması ile yakından ilgilidir. Belirlenen hedeflere ulaşılması sırasında karşılaşılması muhtemel risklerin, hedeflere ulaşılmasını engellemeyecek veya en az engelleyecek şekilde yönetilmesi işletme veya kurumların sürdürülebilirliği açısından son derece önemlidir.

Öz değerlendirmenin asıl amacı işletme veya kurum yöneticilerine

geleceğe ilişkin bakış açısı sağlayacak ve söz konusu gelişmelerin periyodik olarak kontrol edilmesi sırasında kullanılabilecekleri önemli bir araç sunmaktadır. Öz değerlendirmenin amacına, ancak bir bütün olarak kurumun misyonu ve vizyonu ile ilgili olması, kurum hedeflerine ulaşılmasına engel olan zayıflıkları ve riskleri ortaya çıkarması ve bunlara yönelik bir iyileştirme planları hazırlanması halinde ulaşması mümkündür.

Ayrıca öz değerlendirme, kurumların ne yaptıklarına ilişkin bir belirleme yapmayacak olup aslında işletme veya kurumda yürütülen faaliyetlerin nasıl yapıldığına ilişkin bir tablo ortaya koyacaktır. Bu doğrultuda öz değerlendirme, kurumların hedeflerinin içeriğini değil, söz konusu hedeflerin ne kadarının gerçekleştirilebileceği olasılığını değerlendirmektedir (Conti, 1998).

Öz değerlendirme yaklaşımının; strateji öz değerlendirme, risk öz değerlendirme, kontrol öz değerlendirme ve süreç öz değerlendirme olmak üzere dört unsuru vardır. Bu unsurlar ve unsurların temel özellikleri özetle aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2: Öz Değerlendirme Yaklaşımının Unsurları ve Temel Özellikleri

STRATEJİ ÖZ DEĞERLENDİRME	**RİSK ÖZ DEĞERLENDİRME**	**KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME**	**SÜREÇ ÖZ DEĞERLENDİRME**
İşletmeyi anlayarak ve analiz etme	İşletmedeki riskleri belirleme ve değerlendirme	İşletme risklerini yönetim ve risklere yönelik kontrolleri belirleme	Süreç kontrollerini ve performansı geliştirme
Stratejik öncelikler tanımlama	Öncelikli temel riskler belirleme	Risk kontrolünü artırma	İşletme performansını geliştirme
Sonuçları bildirme ve iş/eylem planı geliştirme			

Kaynak: Kiracı M., 2014

Tablo 2'de belirtildiği gibi CSA, öz değerlendirme yaklaşımının bir unsurudur. Öz değerlendirme yaklaşımının asıl vurguladığı işletme veya kurum

için olası risklerin tespit edilmesi ve tespit edilen bu risklerin yönetilebilmesidir. Öz değerlendirme yaklaşımı işletme veya kurumların stratejik amaçlarını, risklerini, kontrollerini ve süreçlerini değerlendirmesine yardımcı olan unsurları kapsamaktadır.

CSA, İşletme veya kurumsal hedeflere yönelik risklerin tespit edildiği ve bu riskleri önleyecek kontrollerin hedeflendiği, diğer öz değerlendirme unsurlarında olduğu gibi elde edilen sonuçların bildirildiği ve bu sonuçlara yönelik eylem planlarının oluşturulduğu bir objektif değerlendirme sürecini ifade etmektedir.

3.2.2. Kontrol Öz Değerlendirme Kavramı

İşletme veya kurumlar belirledikleri hedef ve amaçları gerçekleştirebilmek için birçok araca ihtiyaç duymaktadır. İşletme veya kurumların yararlanabilecekleri en önemli araçlardan biri olan CSA yaklaşımı bu anlamda diğer öz değerlendirme unsurlarına göre biraz daha ön plana çıkmaktadır.

Kavram ilk olarak *1987 yılında Gulf Canada Resources Limited adında çok uluslu bir petrol şirketinde iç denetçi olarak çalışan Bruce McCuaig, Paul Makosz, Tim Leech* tarafından iş süreçlerinin ve iç kontrolün etkililiğinin değerlendirilmesinde kullanılacak bir araç olarak ortaya çıkmıştır. Şirket o zamanlar, petrol ve gaz ölçümü sorunlarının geleneksel denetim değerlendirmeleri aracılığıyla çözülmesine ilişkin yaşadığı zorlukların yanında iç kontrollerin raporlanmasını gerektiren yasal düzenlemeler ile karşı karşıya kalmıştır. Bu nedenle şirketin iç denetçilerince, yönetim ve çalışanların iç kontrol sorunlarına ilişkin görüş bildirmeleri ve değerlendirmelerini paylaşabilmeleri amacıyla biraraya getirilmelerini sağlayan kolaylaştırılmış bir öz değerlendirme toplantısı düzenlenmiştir. Bundan sonraki süreçte CSA yöntemi oluşturulmuştur (Moeller,

2009).

CSA, geleneksel denetim anlayışına bir alternatif ya da tamamlayıcı olarak kendini göstermiştir. Şirketin iş süreçlerinin yeniden oluşturulmasına ilişkin iç denetim yapısı küçültülmüş, yönetim ve çalışan hattının güçlendirilmesine çalışılmıştır. İş süreçlerinin gözden geçirilmesi de iç denetime bağlı olmayan yönetim ve çalışanların sorumlulukları kapsamına dahil edilmiştir. İç denetim faaliyeti ise, CSA sürecinde "kolaylaştırıcı (facilitator)" olarak yer almıştır (Chambers and Rand, 2010).

Bu yaklaşımın öncelikle temel aldığı unsur işletme veya kurum hedeflerinin gözden geçirilmesi, bu hedeflerin gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkabilecek risklerin tespit edilmesi, bu risklerin yönetilmesi ve böylece belirlenen hedeflerin gerçekleştirilebilmesini sağlamaktır (Kiracı, 2014).

Günümüz modern teknolojinin hızlı değişimi işletme veya kurum yöneticilerinin dönemin getirdiği değişikliklere hızlı adapte olabilmesini gerekli kılmaktadır. Kurumların hedeflerine ulaşabilmeleri yürüttükleri faaliyetlere ilişkin risklerini yönetebilmelerine bağlıdır. Söz konusu bu riskleri yönetirken geliştirdikleri yöntemlerin etkinliği değerlendirilmelidir.

CSA'nın ilk resmi tanımı IIA tarafından yapılmıştır. 1995 yılında CSA'ya ilişkin Glenda Jordan tarafından ortaya konulan eserde; "*öz değerlendirme kullanan kurumların mevcut süreçlerinin etkililiğinin değerlendirildiği, kurum hedeflerinin birçoğuna veya tamamına ulaşmaya ilişkin makul güvence sağlandığı ve iş fonksiyonlarına ilişkin yöneticilerin ve/veya çalışma gruplarının doğrudan yer alabildiği bir sürece sahip olduğu kabul edilmektedir"* (Hubbard, 2005).

IIA tarafından yapılan tanımda süreçlere ilişkin etkililiğin

değerlendirilmesi CSA bakımından önemlidir. Tanımda yer alan yönetim ve/veya çalışma gruplarının iç kontrolün etkililiğini değerlendirmeleri, öz değerlendirme kavramının "öz" kısmını oluşturmaktadır. Bu durum CSA'nın, hedeflere ulaşılmasında mevcut kontrollerin etkililiğinin iç denetçiler tarafından değerlendirildiği geleneksel yaklaşımdan temel farklılıkları ortaya koymaktadır.

Tanımda geçen işletme veya kurum hedeflerinin birçoğu veya tamamının gerçekleştirilmesi konusu oldukça geniş kapsamlıdır. CSA, operasyonel olduğu kadar raporlama ve uyum gibi geleneksel hedef kategorilerinin yanı sıra etik değerler, kâr maksimizasyonu gibi hususların da yer aldığı daha geniş bir hedef kitlesine yönelik olarak uygulanmaktadır (Hubbard, 2005).

IIA tarafından 1998 yılında yapılan CSA'nın ikinci resmi tanımı ise şöyledir: "*CSA, iç kontrolün etkililiğinin incelendiği ve analiz edildiği bir süreçtir. Amaç, bütün kurum hedeflerine ulaşılacağı konusunda makul güvence sağlamaktır"* (IIA, 1998).

Tanım, ilk tanımda olduğu gibi CSA'yı bütün işletme veya kurum hedeflerine yönelik geniş kapsamlı bir süreç olarak ele almaktadır. Hedeflere ulaşılması ile iç kontrolün etkililiği arasında bağlantı kurulmaktadır. Her iki tanımda da, risk kavramına yer verilmemiştir. Bunun sebebi, riskin CSA için veri olmasıdır. CSA, hedeflerin, risklerlerin ve kontrollerin esas alındığı temel üzerine formüle edilen bir değerlendirme yöntemidir. Dolayısıyla, işletme veya kurumun hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek risklerin dikkate alınmaksızın hedeflere ulaşılmasında ortaya konulan mevcut kontrollerin etkililiğinin değerlendirilebilmesi mümkün değildir (Hubbard, 2005). CSA sürecinin etkili bir şekilde işlemesi, hedefler, riskler ve kontrollerin her birinin ayrı ayrı anlaşılması ve benimsenmesiyle mümkündür. Bu konuda ileriki bölümde açıklama

yapılacaktır.

5018 sayılı Kanun ve ilgili diğer mevzuat uyarınca kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerinin sürekli izleme ve/veya özel değerlendirmeler aracılığıyla izlemeleri ve değerlendirmeleri bir zorunluluktur. Ancak buna ilişkin yöntem ve süreçlerin belirlenmesi kamu idarelerine bırakılmıştır. Bu kapsamda idarelerin, özel değerlendirme yöntemlerinden CSA yaklaşımını tercih etmeleri ve kabul edilen düzenlemelerle uyumlu bir şekilde uygulamaları mümkündür.

3.2.3. Kontrol Özdeğerlendirme Yönteminin Amacı ve Kapsamı

CSA yönteminin temel amacı işletme veya kurumlarca benimsenen iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirilebilmesine hizmet eden yaklaşımlardan biri olmasıdır. Geleneksel denetim tarafından ölçümü yapılamayan konulardan olan etik değerler, kurum kültürü gibi kavramların değerlendirilmesinde CSA'nın kullanılması bu yöntemi geleneksel denetim anlayışından ayrıştırmaktadır.

CSA, işletme veya kurum yönetiminin, ortakların, çalışma gruplarının ve iç denetimin kullandığı bir araç olarak kabul edilmektedir. İç denetim tarafından kullanıldığı takdirde denetim aracı olarak nitelendirilebilecek olan CSA'nın hem yönetim aracı olarak hem de denetim aracı olarak etkin bir şekilde kullanıldığını söyleyebiliriz (Pickett, 2011).

İşletme veya kurumların sıklıkla kullandığı üç tür CSA yaklaşımı bulunmaktadır. Bunlar; çalıştaylar (kolaylaştırılmış grup toplantıları), soru formları (anketler) ve yönetici analizleridir. Kurumların hedeflerine ulaşmaları konusundaki yeteneklerini geliştirmenin bir yolu olan CSA, çoğu zaman iç denetim birimi tarafından kolaylaştırılan bir dizi çalıştay veya toplantı aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

Çalıştaylar işletme veya kurumun her düzeyinde faaliyet gösteren birime uygulanabilecek yöntemdir. Kurumsal hedeflerin gerçekleştirilme olasılığını analiz etmek, değerlendirmek ve ilgili yerlere raporlamak için tasarlanan çalıştaylar, kurumsal hedeflere ulaşılmasında doğrudan sorumluluğu bulunan personeli hedeflemektedir. Çalıştaylara alternatif olarak yazılı bir anket ya da soru formu yöntemleri de CSA'nın etkin kullanılmasında önemli bir yere sahiptir. Söz konusu bu değerlendirme yöntemlerinden hangisi kullanılırsa kullanılsın, CSA'nın gerçekleştirilmesine ilişkin amaç değişmemektedir (Hubbard, 2005).

3.2.4. Kontrol Öz Değerlendirmenin Kullanılabileceği Alanlar

Kontrol öz değerlendirme işletme veya kurumların kontrol zayıflıklarının tespit edilebilmesi konusunda ayrı bir öneme sahiptir. Özellikle kontrol zayıflıklarının olduğu durumlarda karşılaştığımız bürokrasinin artması, verimsiz faaliyetlerin yürütülmesi ve değer yaratmayan faaliyetlerin sürüdürülmesinin önüne geçebilmek için iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ve bu olumsuzlukların önlenebilmesi bakımından etkin bir izleme yapılması ve güvence verilmesi oldukça önemlidir. Bunu gerçekleştireceğimiz yöntem de CSA'dır. İç kontrol sistemi düzenli çalışıyorsa CSA etkin işleyebilecek ve elde edilecek sonuçlar takip edilebilecektir.

CSA yöntemi olarak yukarıda bahsi geçen çalıştay düzenlenmesi, soru formları kullanılması ve yönetici analizlerine ilişkin ilerleyen bölümlerde açıklama yapılacak olup, bu yöntemlerin ayrı ayrı uygulanması yerine birlikte uygulanması elde edilecek fayda maksimizasyonu bakımından tercih yaparken dikkate alınacaktır. Ayrıca CSA'nın farklı alanlarda kullanılabilme esnekliği ile işletme veya kurumlar için artı değer kazandırdığı da gözardı edilmemelidir. Aşağıda kullanım alanlarına ilişkin bazı örnekler verilmiştir (Hubbard, 2005).

- *İç kontrol sisteminin bütününe ilişkin değerlendirme yapılabilmesi,*

- *İşletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetlere ilişkin risklerin tespit edilebilmesi,*
- *Denetim alanında yıllık denetim planlarının oluşturulmasında ilişkin risklerin değerlendirilmesi,*
- *Kurum yöneticilerine yıllık anket uygulaması yapılarak dış değerlendiricilerce talep edilen kontrol görüşlerinin oluşturulması,*
- *Yapılan çalıştaylarla kurum personelinin kurum hedeflerini, faaliyetlere ilişkin risklerin belirlenmesini ve bu risklere ilişkin kontrol faaliyetlerinin tespit edilmesi gibi konularda farkındalıklarının arttırılması ve daha iyi anlamalarına ilişkin ortamın oluşturulması,*
- *CSA'nın önleyici bir denetim aracı olması,*
- *Yapılan çalıştaylarda kullanımına ihtiyaç duyulan ilgili verilerin toplanması ve denetim hedeflerinin belirlenmesine yardımcı olması,*
- *Geleneksel denetime alternatif olması.*

gibi alanlarda kullanım kolaylığı sağlaması ve bu alanlarda tüm işletme veya kuruma değer katacak şekilde uygulanması son derece önem arzetmektedir.

CSA aslında potansiyel sorunların önlenebilmesi için periyodik olarak kontrollerin gözden geçirilmesi ve problemlerin veya önemli hususların olay meydana gelmeden önce rapor edilmesi konularına odaklanmaktadır. CSA, günlük operasyonlar hakkında bilgi sahibi olan çalışan ve yöneticilerden iş birimleri hakkında bilgi toplayarak mevcut riskler ve kontroller hakkında bilgi edinmek için kullanılmaktadır.

3.2.5. Kontrol Öz Değerlendirmenin Geleneksel Denetimden Farkı

Daha önceki bölümlerde de bahsi geçen denetim anlayışı CSA kavramının

oluşturulmasına öncülük etmiştir. Geleneksel olmayan denetim anlayışıyla benzer özellikler gösteren CSA işletme veya kurumlar için tercih nedenleri arasındadır.

Geleneksel denetim anlayışında finansal yapıların kontrol işlevinden sorumlu tutulması ve mali konularla ilgili olmasa dahi bu sorumluluğunun devam etmesi geleneksel denetim görüşünü CSA yönteminden ayırmaktadır.

Kontrol öz değerlendirmede sorumluluk kavramının çeşitli kademelere dağıldığını söyleyebiliriz. Böylece her kesimin sorumlu tutulması ve karar alıcıların çok geniş alandan bilgi toplama gereksinimini karşılamada CSA çok daha kullanışlı ve uygun bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda iç denetim için denetimin verimliliğinin ve etkinliğinin arttırılmasındaki destekleyici yönü ile tercih nedeni olacaktır. Denetimle birlikte CSA işlediğinde istenilen makul güvence düzeyi artmakta, işletme veya kurum faaliyetlerinin ve belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesine etkisi daha da olumlu olmaktadır.

Geleneksel denetim ile CSA yaklaşımı arasındaki sorumluluk kavramlarındaki farklılık aşağıdaki tabloda açıklanmıştır:

Tablo 3: Denetim ve CSA da Sorumluluk Kavramı

Sorumluluklar	**Geleneksel Yaklaşım**	**CSA Yaklaşımı**
İş Hedeflerinin Belirlenmesi	Yönetim	Yönetim
Risk Değerlendirme	Yönetim	Yönetim
İç Kontrolün Yeterliliği	Yönetim	Yönetim
Riskler ve Kontrollerin Değerlendirilmesi	İç Denetçiler	Çalışma Grupları
Raporlama	İç Denetçiler	Çalışma Grupları
Risklere ve Kontrollere İlişkin Değerlendirmelerin Doğrulanması	İç Denetçiler	İç Denetçiler
Kullanılan Hedefler	İç Denetçiler Tarafından Tespit Edilen Hedefler	Yönetim Tarafından Tespit Edilen Hedefler

Kaynak: Hubbard L., 2005

Tablo 3'de görüldüğü üzere, iş hedeflerinin belirlenmesi, iç kontrolün yeterliliğinin değerlendirilmesi ile risklerin ve ilgili kontrollerin değerlendirilmesini kapsayan iç kontrole ilişkin roller ve sorumluluklar her iki yaklaşımda da aynı şekilde belirlenmiştir. Tabloda yer alan riskleri yönetmek amacıyla var olan kontrollerin etkililiğinin iç denetçiler tarafından değil, doğrudan faaliyetlerde rol ve sorumluluk sahibi olan çalışanlar tarafından oluşturulan çalışma gruplarınca değerlendirilecek olması temel fark olarak görülmektedir. İki yaklaşım karşılaştırıldığında önemli olan bir diğer husus iç kontrolün değerlendirilmesi sürecinde tespit edilen hedeflerin iç denetçiler tarafından belirlenen mi yoksa yönetim tarafından belirlenen hedefler üzerinden mi değerlendirmenin yapılacağı konusundadır.

Geleneksel denetim yönteminde iç denetçiler tarafından ortaya konulan hedefler üzerinden değerlendirme yapılırken, CSA yaklaşımında yönetim tarafından ortaya konulan hedefler dikkate alınmaktadır. CSA süreci genellikle yönetim tarafından tespit edilen hedeflerle yürütülmektedir. Bu durum, işletme veya kurum açısından bakıldığında kendi hedeflerinden yola çıkıldığı için yönetimin ve çalışma gruplarının süreci daha iyi benimsemelerine ilişkin olumlu bir tablo çizmektedir.

İç kontrol bileşenlerine baktığımızda CSA ve geleneksel denetim açısından iç kontrol bileşenleri açısından farklılık bulunmamaktadır. Yaklaşımlardaki farklılık kontrollerin tespit edilmesi, incelenmesi, değerlendirilmesi ve doğrulanması amacıyla kullanılan yöntemler konusundadır. CSA, yöneticiler ve kolaylaştırıcı rolüyle de iç denetçiler tarafından risklerin ve kontrol prosedürlerinin değerlendirilmesinde iş birliği yapılabilen bir yöntem ve yaklaşımdır. Geleneksel denetim anlayışında ise kontrol prosedürlerinin tespit edilmesi, incelenmesi ve değerlendirilmesi doğrudan iç denetçiler tarafından

gerçekleştirilmektedir (Kincaid et al, 2004). Geleneksel yaklaşım ile CSA arasındaki yöntem farklılıklarına aşağıdaki tabloda yer verilmektedir.

Tablo 4: Geleneksel Denetim ve CSA da Yöntem Farklılıkları

Geleneksel Yaklaşım	**CSA Yaklaşımı**
Nihai rapor iç denetçiler tarafından yayımlanmaktadır.	Nihai rapor yönetim tarafından yayımlanmaktadır.
Kontrol çerçevesine ilişkin analizler ve görüşler iç denetçiler tarafından belirlenmektedir.	Kontrol yapısının analizi çalışanlar tarafından gerçekleştirilmekte ve görüş yönetim tarafından oluşturulmaktadır.
Yönetim/iç denetçiler riskleri değerlendirmektedir.	Yönetim/çalışanlar riskleri değerlendirmektedir
Analizler, belgelerin gözden geçirilmesi ve mülakatlar yoluyla gerçekleştirilmektedir.	Analizler, yönetim ve/veya çalışanlar tarafından kontrol yapısının tartışıldığı çalıştaylar yoluyla yapılmaktadır. Ayrıca anketler de kullanılmaktadır.
İç denetçiler genel kabul görmüş denetim standartlarına dayanarak kontrollerin geliştirilmesine yönelik tavsiyeler geliştirmektedir.	Yönetim/çalışanlar, genel kabul görmüş denetim standartlarını kullanan iç denetçilerin rehberliğinde kontrol yapısının iyileştirilmesi için yöntemler geliştirmektedir.

Kaynak: Kincaid et al. 2004

Tabloya baktığımızda sorumluluklar ve yöntemler işletmeden işletmeye veya kurumdan kuruma değişebilmektedir. Ancak, temelde CSA yaklaşımını geleneksel denetim yaklaşımından ayıran hususlar şunlardır (Hubbard, 2005):

- *CSA sürecinde iç kontrol, iç denetçilerden ziyade birim çalışanları tarafından değerlendirilmektedir.*
- *Bir kurumda CSA, iç denetim biriminin katılımı olmadan da gerçekleştirilebilmektedir.*
- *CSA, grup kolaylaştırma, anketler, isimsiz oylamalar ve proje birimleri gibi bazı iç denetçiler için yeni sayılabilecek araçlardan faydalanmaktadır.*
- *CSA, yumuşak kontrollerin değerlendirilmesinde denetlenen tarafın iş*

birliğini ve katılımını gerektiren daha iyi bir yöntemdir.

- *CSA raporları genellikle iç denetçilerden ziyade çalışma grupları ya da yönetim tarafından yayımlanmaktadır.*
- *CSA sürecinde iç denetçiler, risk ve kontrol kavramları ve görüşleri hakkında bir kolaylaştırıcı ve eğitici olarak rol almaktadır.*
- *Birçok kurum, CSA uygulamalarından elde edilen sonuçların geleneksel denetime göre daha başarılı ve verimli olduğunu ifade etmektedir.*
- *Katılımcı ve işbirlikçi yapısından dolayı CSA sürecinin katkı sağlama olasılığı geleneksel denetim yaklaşımına göre daha yüksektir.*

Yukarıda yer alan özelliklerin tamamı CSA'ya ilişkin özellikler olmamakla birlikte, söz konusu özellikler geleneksel denetim açısından da geçerli olabilmektedir (Hubbard, 2005). Ancak ilk iki husus risk ve kontrollerin çalışanlar tarafından değerlendirilmesi ve değerlendirmelerin iç denetimin katılımı olmaksızın da gerçekleştirilebilecek olması yönüyle tamamen CSA'ya mahsus özelliklerdir.

CSA, değerlendirme sürecinde çalışanların yönetim tarafından yetkilendirilmesini destekleyen bir süreçtir. CSA kurum amaçlarının gerçekleştirilmesi için risk ve kontrol değerlendirmesi yapan çalışanlara kontrolün değerlendirilmesi görevini de devretmektedir (Keskin, 2009).

3.2.6. Kontrol Öz Değerlendirme Uygulamaları ve Aşamaları

CSA'nin uygulamaya yönelik aşamalarını genel olarak;

- Tanıtım,
- Planlama,
- Uygulama,
- Raporlama,

olmak üzere dört kategoride ele almak mümkündür. CSA yöntemleri yukarıda sayılan bu süreçlerden geçilmesiyle uygulanmaktadır (Baker & Graham, 1996).

Tanıtım – CSA'nın en önemli kategorilerinden biridir. CSA'ya ilişkin uygulama başlamadan önce kurum yöneticilerinin CSA sürecine ilişkin bilgi edinmesi, süreçte üstlenmeleri gereken sorumluluklarını, çalışanların söz konusu süreç kapsamına nasıl dahil edileceğini ve sürecin neden kullanıldığını anlamaları gerekmektedir (Baker&Graham, 1996). Yönetim tarafından CSA uygulamalarının kabulü için tanıtım yapılması aşaması oldukça önemli olup üzerinde durulması gereken başlangıç aşamasıdır.

CSA'nın yönetim ve personel tarafından gerçekleştirilen bir süreç olması nedeniyle sürecin başarıyla tamamlanması ve etkili bir iç kontrol değerlendirmesinin elde edilebilmesi için başta yönetim olmak üzere bütün çalışanların süreci desteklemesi ve benimsemesi gerekmektedir.

İç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve takibinin yapılması konusunda sorumluluğu olan yönetimin CSA sürecinin uygulanıp uygulanmamasına ilişkin tavrını belirlemede tanıtım sürecinin yani kabul ettirme sürecinin iyi yönetilmesi ve yönetimin bakış açısını etkileyecek faaliyetlerde bulunulması önemlidir.

Planlama – İşletme veya kurumda CSA'nın uygulamasının kabulünün sağlanmasından sonra CSA uygulamalarının planlanması aşamasına geçilmektedir. Planlama aşamasında sürecin etkili bir şekilde yönetilmesi için iç denetim birimi ve ilgili birim çalışanları aktif rol oynamaktadır. Planlama aşamasının temel amacı, birimin var olan öncelikli hedeflerinin tespit edilmesidir.

İşletme veya kurum hedeflerinin vizyon yada misyonla ilişkisi kurularak herkes tarafından kolayca anlaşılabilir olması önemlidir. Ayrıca hedefler belirlenirken faaliyetlerin etkili bir şekilde yürütülmesi, raporlarlamaların güvenilir bir şekilde oluşturulması ve yapılan mevzuata uyumunun gözetilmesi

gerekmektedir. Öncelikli hedeflerin belirlenmesinin ardından birim yöneticileri ve iç denetçiler tarafından öncelikli hedefleri destekleyen alt hedefler ortaya konulmalıdır. Alt hedefler, yönetimi öncelikli hedeflerin gerçekleştirilebileceği konusunda ikna etmek üzere kullanılmaktadır. Öncelikli ve alt hedeflerin belirlenmesinin ardından planlama aşamasında son olarak uygulamada kullanılacak yönteme karar verilmektedir (Baker and Graham 1996).

Uygulama – Uygulama aşaması, seçilen CSA yönteminin iç kontrolü değerlendirmek üzere yapılan faaliyetlere ilişkin aşamadır. Bu aşamada hedeflere ilişkin belirlenmiş olan riskler ve kontrollere yönelik tespitler yapılmaktadır. Yapılan tespitler sonucu elde edilen bilgiler, ilgili kurum veya birimin hedefleri gerçekleştirebilme konusunda istenilen etkililik seviyesini belirlemektedir. Uygulama sonucu elde edilen verilerle bir "kontrol tablosu" hazırlanmalıdır (Keskin, 2006).

Raporlama – Raporlama, CSA uygulamasının son aşamasıdır. Bu aşamada yapılan çalışmaların dokümante edilmesi, uygulama sonucu elde edilen verilerin analiz edilmesi ve özetlenmesi önemlidir. CSA uygulamalarına ilişkin resmi rapor bu aşamada oluşturulmaktadır. Raporda iç kontrolün tanımı, CSA uygulamalarının amacı, kullanılan değerlendirme yöntemi, öncelikli ve alt hedefler ile kontrol tabloları ve yorumlarına yer verilmektedir (Baker and Graham 1996).

3.2.7. Kontrol Öz Değerlendirme Uygulamalarında Ortaya Çıkabilecek Sorunlar

CSA uygulamaları işletme veya kurumlar için fayda sağlamaları amacıyla tesis edilen bir yöntemdir. Ancak işletme veya kurumlar için olumsuz etkileri de zaman zaman ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle kurumlar CSA yöntemini

uygulamaya karar vermeden önce uygulamanın etkin bir şekilde sürdürülebilmesi bakımında gerekli şartları sağlayıp sağlamadığı konusunda belirleme yapmalıdır.

CSA, temelde yönetim ve personel tarafından gerçekleştirilen bir süreç olması dolayısıyla çalışan personelin sürece sahip çıkması oldukça önemlidir. Bireyler psikolojik olarak değişime karşı kapalı olup farklı uygulamalara direnç gösterebilmektedir. CSA ise rutin değerlendirme yöntemlerine göre farklı bir yöntem olarak işletme veya kurum açısından hayata geçirilme konusunda zorlukları beraberinde getirebilme potansiyeline sahiptir. Bu konu CSA'nın başarısını olumsuz etkileyebilmektedir.

Yönetimin tutumu CSA'nın başarısı açısından oldukça önemlidir. Eğer yönetim, işletme veya kurum personelinin risk ve kontrol etkililiğinin değerlendirilmesine ilişkin sorumluluk üstlenemeyeceklerine ilişkin kanaat oluşturmuşsa CSA uygulamalarını sadece iç denetimin genişletilmesi ve geliştirilmesi olarak görebilmektedir (Hubbard, 2005).

Yönetim ve personelin göstereceği tutum kadar kurumsal kültür de CSA uygulamalarının olumsuz algınabilmesine sebep olabilmektedir. Kurumsal kültür, CSA uygulamalarının bir gereği olarak katılımcıların açık ve samimi olmalarını sağlayacak yeterlilikte değilse, CSA sonucu doğru bilgiler elde edilemeyecektir. Ancak kimi zaman da kurumsal kültürün etik değerleri ve yasal sınırları ihlal edecek kadar şeffaf olmasına yol açması, kuruma ait gizli kalması gereken risklerin açığa çıkarılması gibi sonuçları da beraberinde getirebilmektedir. Bu noktada katılımcıların ve uygulamalarda kolaylaştırıcı ya da danışman rolü üstlenen iç denetçilerin yetkinliği önem kazanmaktadır. Bu konuda iç denetçilere ve katılımcılara gerekli eğitimin verilmesi mümkündür (Hubbard, 2005).

Bu ise kurum açısından ek bir maliyet oluşturarak uygulanacak olan CSA

uygulamalarından vazgeçilmesine neden olabilecektir. CSA sürecinde katılımcıların kurumun hedef, risk ve kontrollerine ilişkin yeterli bilgiye sahip olmadıkları durumlarda CSA uygulamaları sonucu elde edilen sonuçların güvenilirliği etkilenecektir. Ayrıca kolaylaştırıcıların konunun özünü kavrayacak yetkinlikte olmamaları, CSA sürecinin ve sonuçlarının güvenilirliği ve başarısını etkileyen bir başka önemli husustur.

CSA yönteminde önemli olan, yürütülen faaliyetlere ilişkin sorumluluk alan personel tarafından sürecin sürdürülmesidir. Bu nedenle, geniş organizasyon yapısına sahip işletme veya kurumlarda, kurumsal yapının hızla değişmesi ve kurum kültürünün de bu hızlı değişime paralel şekilde farklılaşması gibi durumlarda CSA uygulamalarını hayata geçirmek oldukça zor olacaktır (Protiviti, 2006).

CSA yönetim tarafından belirlenen hassas faaliyet alanlarına ilişkin iç kontrol yapısının güçlendirilmesi sebebiyle, kolaylaştırıcı olarak iç denetiçilerin belirli bir sürece ilişkin uzmanlık sahibi olan personele destekte bulunduğu bir yöntemdir. Bu da CSA uygulamalarının daha çok kurumsal kültüre, katılımcılara ve kolaylaştırıcılara bağlı olarak uygulanmasına yol açmaktadır (Champlain, 2003).

Söz konusu unsurlara ilişkin olması gereken yeterliliklerden objektif değerlendiriciler, yönetimin olumlu tavrı gibi unsurlar sağlanmadığında CSA, iç kontrolün değerlendirilmesinde etkili bir araç olmaktan ziyade kurum ve kişilere fazladan bir iş yükü yaratacaktır. Bu nedenle CSA'nın kuruma sağlayacağı fayda ve getireceği yükü karşılaştırabilecek yapıda olmak yani fayda maliyet analizini yaparak yöntemin uygulanıp uygulanmamasına karar verilmesi yerinde olacaktır.

3.2.8. Kontrol Öz Değerlendirme Uygulamalarında Hedef, Risk ve Kontrol Kavramları

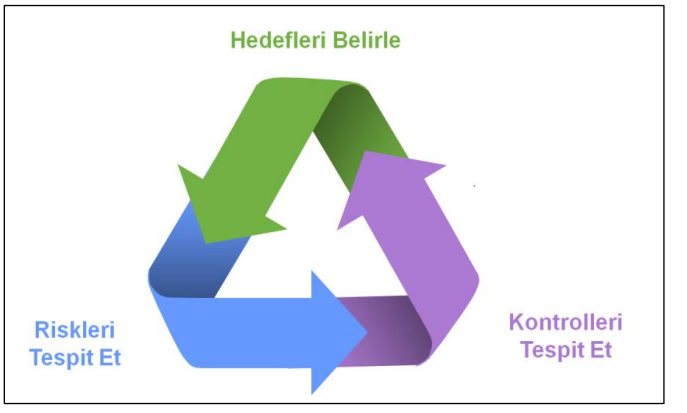
İşletme veya kurum hedeflerinin belirlenmesi, bu hedeflerin gerçekleştirilmesine engel olabilecek risklerin tespit edilmesi ve bu belirlenen riskleri ortadan kaldırmaya veya azaltmaya yönelik kabul edilecek kontrol faaliyetleri aslında her işletme için son derece önemlidir. Yönetsel yapılara bakıldığında belirlenen hedef, riskler ve bunları yönetme yolları her birinde farklıdır (Pickett, 2011). Bu nedenle CSA uygulamalarında da bu kavramlar ayrı bir öneme sahiptir.

Kontrol öz değerlendirmede kullanılacak kavramlar, işletme veya kurumların bu kavramları nasıl içselleştireceği bakımından önemlidir. Bu kavramlara kısaca aşağıda değinilmektedir.

3.2.8.1. Hedef

İşletme veya kurumların gerçekleştirmeyi arzu ettikleri ve bunun için yapacakları faaliyetler hedef kavramıyla açıklanabilir. İç kontrol sistemi de bu belirlenen hedeflerin gerçekleştirilebilmesi amacıyla tasarlanan kapsamlı bir yapıdır. CSA aslında bu hedeflerden yola çıkarak hedeflerin gerçekleştirilmesine engel olacak risklerin ve kontrollerin tespit edilmesiyle sürdürülecek bir yöntemdir. Bu yöntemin aşamalarına aşağıda şekilde yer verilmiştir.

Şekil 5: CSA Aşamaları



Kaynak: Hubbard L., 2005

Yukarıdaki şekilde de görüleceği üzere CSA'da ilk aşama önceklikle hedeflerin belirlenmesidir. CSA uygulamaya başlamadan önce hedefler belirlenmişse bu katılımcılar için fayda sağlayacak ve söz konusu hedefleri bilerek sürece dahil olacaklardır. CSA sürecine katılım sağlayanlar risklerin belirlenmesi ve kontrollerin tespit edilmesi konusunda zorlukla karşılaşmayacak, daha kolay çalışma imkanı bulacaklardır.

3.2.8.2. Risk

Risk, gelecekte ortaya çıkabilecek durumların, olayların veya iç ve dış etkenlerin işletmelerin veya kurumların amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesi üzerinde olumsuz veya fırsata ilişkin bir sonuç doğurma ihtimalidir. Risklerin tespit edilmesi ve tespit edilen bu risklerin yönetilebilmesine ilişkin yöntemin belirlenmesi yönetimin sorumluluğundadır.

Yönetim, riskler meydana gelmeden önce önleyici nitelikteki kontrolleri uygulayarak varolan riskleri maliyet etkin şekilde yönetebilecektir. Ayrıca kurum açısından bakıldığında riskler ortaya çıkmadan önleyici nitelikteki tedbirleri alması riskler meydana geldikten sonra yapacağı düzeltici önlemlere nazaran daha önemli olup işletme veya kurumun katlanması gereken maliyetler bakımından da avantaj sağlaması beklenebilir.

3.2.8.3. Kontrol

Kontroller belirlenen risklerin azaltılması ve kurum hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi amacına hizmet etmektedir. Bu nedenle hedefler, riskler ve kontroller arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır.

Önemli olan birbirini etkileyen bu üç unsurun yönetilebilmesi ve belirlenen kontrollerin hangi risklere ilişkin oluşturulduğunu ve oluşturulan bu risklerin hangi hedeflerden yola çıkılarak tespit edildiğinin bilinmesi gerekmektedir.

CSA uygulamasının, bir işletme veya kurumda başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için geçmiş ve mevcut durum ile sınırlandırmamak gerekmektedir (Keskin, 2006).

Bu nedenle CSA uygulamalarında sadece mevcut risk ve kontroller önemli olmayıp, geleceğe yönelik değerlendirmelerin de yapılması yaklaşımın başarıya ulaşmasında olumlu bir etkiye sahip olacaktır.

3.3. Kontrol Öz Değerlendirme Yöntemleri

CSA süreci, her kurumun kendine özgü özelliklerine göre uyarlanmalı ve yöntem seçiminde bu özellikler dikkate alınmalıdır. Bu nedenle kurumlar tarafından tercih edilen CSA yöntemleri, sektör, coğrafya, kurumsal yapı, kurum kültürü, personele yetki devrinin düzeyi, baskın yönetim tarzı, strateji ve politika oluşturma şekli gibi unsurlar nedeniyle farklılık göstermektedir (TİDE, 2014).

Yönetimin ve çalışanların CSA'ya yönelik tutumu ve desteği, CSA uygulamalarının maliyeti, denetim biriminin CSA uygulamalarına katkı sağlayıp sağlamayacağına ilişkin görüşü gibi hususlar da yöntem belirlemede dikkate alınması gereken unsurlar arasındadır (Hubbard, 2005). Örneğin, kurum kültürünün katılımcı bir yaklaşımı benimsemediği kurumlarda, yönetimin ve

personelin katılımını ve görüş alışverişini gerektiren çalıştay yöntemi yerine anket ya da yönetici analizleri yöntemleri tercih edilmelidir (Moeller, 2009). Kurumların CSA sürecinde doğru yöntemi seçmeleri sürecin işleyişi ve sağlayacağı katkılar açısından oldukça önemlidir.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, literatürde sık kullanılan CSA yöntemlerinden çalıştay, anket ve yönetici analizleri üzerinde durulacaktır.

3.3.1. Çalıştay

CSA uygulamalarında kullanılan en yaygın yöntemlerden biri de yapılan çalıştaylardır. Bu yöntem, ilk kez Gulf Canada Resources Limited tarafından kullanılan CSA yaklaşımından türemiştir (Cascarino and Esch 2007).

Çalıştay yöntemi, CSA da kullanılan en yaygın yöntem olmasının yanında birçok görüşe göre de en etkili yöntem olarak kabul edilmektedir. Bu yöntemle, iç denetçi danışmanlığında belirlenen hedef ve süreçler üzerinden riskler ve kontrollere ilişkin değerlendirme yapılarak tasarlanmakta, uygulanmakta ve raporlanmaktadır.

CSA uygulamalarının yaklaşık olarak %70'ini çalıştay yöntemi oluşturmaktadır. Uygulamaların kalan %30'luk kısmını ise anket yöntemiyle gerçekleştirilen çalışmalar oluşturmaktadır (Hubbard, 2005).

Çalıştay yöntemi için birkaç yönetici ve çalışan seçilmektedir. Süreçte, çalıştayın her bir katılımcısı neredeyse eşit bir role sahip olmalıdır. Ayrıca sürecin tüm önemli unsurları, çalıştay katılımcılarının farklı uzmanlık ve deneyimlerinden yola çıkarak açıklanmalıdır (Chambers and Rand 2010).

Çalıştaylarda katılımcı sayıları ve sürelerine ilişkin görüş farklılıkları bulunmaktadır. İngiltere'de 1997 yılında yapılan bir araştırmada çalıştayların

genel olarak on ila on iki katılımcıdan oluştuğunu ve değerlendirmelerin üç ila dört saat sürdüğü tespit edilmiştir (Kiracı, 2014).

Amerika Yolsuzlukla Mücadele/Hesap Verebilirlik Projesi (The Americas' Accountability/Anti-Corruption Project (AAA)) kapsamında pilot bir CSA projesi yürütmüş olan Casals&Associates Şirketi, bu proje kapsamında hazırlanmış olan dokümanda çalıştayların on ila on sekiz katılımcı ile iki kolaylaştırıcıdan oluştuğunu ve oturumların yaklaşık yedi saatte tamamlandığını ifade etmektedir (Casals & Associates, Incorparated. [C&A], 2004).

Hubbard, IIA tarafından yayımlanan "Control Self-Assessment: A Practical Guide" adlı eserde çalıştayların genellikle altı ile on beş katılımcı ve birisi kolaylaştırıcı diğeri raportör olmak üzere iki denetçiden oluştuğunu ve iki ile dört saat sürdüğünü belirtmektedir (Hubbard, 2005).

Katılımcı sayısının yapılan çalıştaylarda önemli olduğunu vurgulayanlardan biri de Chambers and Rand olup, katılımcı sayısının onun üzerinde olması durumunda çalıştayın verimsiz olacağını ve bu nedenle bunu aşan sayıda katılımcıya sahip olan çalıştayların, birden fazla çalıştay yapılacak şekilde alt süreçlere ayrılmasının uygun olacağını ifade etmektedir (Chambers and Rand 2010).

Risk Bazlı Yaklaşım

Risk bazlı yaklaşımla gerçekleştirilen çalıştaylar, hedeflere ulaşılmasını engelleyebilecek risklerin tespit edilmesine odaklanmaktadır. Çalıştay, kurumun belirli bir hedefe ulaşmasının önündeki bütün olası engellerin, tehditlerin ve unsurların tespit edilmesiyle başlamakta ve kontrol prosedürlerinin temel risklerin yönetilmesinde yeterli olup olmadığının belirlenmesiyle devam etmektedir. Bu yaklaşım, çalışma grubunun hedef–risk–kontrol formülünün tamamını ele

almasına olanak tanımaktadır (TİDE, 2014).

Risk bazlı çalıştaylarda süreç akışı hedef–risk–kontrol–kalıntı risk–değerlendirme şeklinde sıralanmaktadır. İlk olarak kontrolleri ardından kalıntı riskleri ele alan hedef bazlı yaklaşımın aksine, risk bazlı yaklaşımda ilk olarak riskler incelenmekte, sonrasında kontroller ele alınmaktadır. Risk bazlı yaklaşım, çalıştay sırasında tespit edilen olası bütün riskleri değerlendirmesinden dolayı diğer yaklaşımlara göre daha genel bir öz değerlendirme sunmaktadır. Ancak COSO Modeli'nin esas alındığı kurumlarda söz konusu yaklaşımın kullanılması, hali hazırda risk tanımlamasının yapılmış olmasından dolayı benzer düzenlemelerin tekrarlanmasına sebep olacaktır (Hubbard, 2005).

Kurumlar, COSO Modeli'nin gerektiği gibi uygulanamadığı kanaatine varırlarsa ya da COSO Modeli çerçevesinde yapılan düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmesi ve yenilenmesine ihtiyaç duyarlarsa bu yaklaşımı tercih edebileceklerdir. Ayrıca, bu tür çalıştaylar sırasında riskler üzerinde özellikle durulmasının, katılımcıların kendi risklerine ilişkin farkındalıklarını artırması mümkündür.

Kontrol Bazlı Yaklaşım

Kontrol bazlı yaklaşım, işletme veya kurum için belirlenen mevcut kontrollere odaklanmakta, bu kontrollerin işleyip işlemediği konusunu değerlendirmektedir.

Kontrol bazlı yapılan çalıştayın çalışma grupları tarafından kontrollerin riskleri nasıl azalttığı ve hedeflerin gerçekleştirilmesine nasıl katkıda bulunduğu değerlendirilmektedir.

Kontrol bazlı çalıştayın amacı, yönetimin kontrollerin nasıl çalışmasını istediği ile kontrollerin nasıl çalıştığı arasında farkın analizini yapmaktır. Çalıştay

başlamadan önce kolaylaştırıcılar tarafından temel risklerin ve kontrollerin belirlendiği bu yaklaşım, bu yönüyle hedef bazlı ve risk bazlı yaklaşımdan ayrılmaktadır (Moeller, 2009). Çalıştay başlamadan risklerin ve kontrollerin belirlenmesi, bu tür çalıştayların daha kısa sürmesini sağlamaktadır.

Kontrol bazlı çalıştayda daha fazla ön hazırlık yapılması gerekmektedir. Kontrol bazlı çalıştaylarda mevcut riskler ve kontroller konusunda anlaşma, değerlendirme yapılması şeklinde süreç sıralanmaktadır (Hubbard, 2005).

Süreç Bazlı Yaklaşım

Süreç bazlı yaklaşımla gerçekleştirilen çalıştaylar, bir süreç zincirinin halkalarını oluşturan belirli faaliyetler üzerinde odaklanmaktadır. Genellikle bu süreçler, belirli bir başlangıç noktasından bitiş noktasına kadar giden birbiri ile bağlantılı faaliyetlerden oluşmaktadır. Süreç bazlı çalıştaylar genellikle tüm sürece ve sürecin farklı kademelerine ilişkin hedeflerin tespit edilmesini ve tanımlanmasını kapsamaktadır. Süreç bazlı çalıştayın hedefi, tüm süreci ve süreci oluşturan faaliyetlerin değerlendirilmesini, güncellenmesini, doğrulanmasını, geliştirilmesini ve düzenlenmesini sağlamaktır (TİDE, 2014).

Süreç bazlı çalıştaylar kontrol bazlı çalıştaylara kıyasla daha geniş bir analiz yapma imkanı tanımaktadır. Bu çalıştaylarda süreç akışı; süreç hedefleri–faaliyet düzeyinde hedefler–değerlendirme şeklinde sıralanmaktadır (Hubbard, 2005).

Birim veya Durum Bazlı Yaklaşım

CSA çalıştaylarına ilişkin bir başka yaklaşım, birim veya durum bazlı yaklaşımdır. Bu yaklaşım, tek bir hedef veya sürece odaklanmaktansa, bütün bir birime odaklanmaktadır. Bu çalıştay sırasında katılımcılara öncelikli olarak iki soru sorulmaktadır. Bu sorulardan ilki birimin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlayabilecek unsurların neler olduğudur. Diğeri ise birimin hedeflerine

ulaşmasını engelleyebilecek unsurların neler olduğudur.

Katılımcıların her bir soruyu kendi bakış açılarıyla cevaplamaları gerekmektedir. Sonrasında sonuçlar sınıflandırılmakta ve önemli olduğu tespit edilen engeller üzerinde tartışılmaktadır. Bu yaklaşım, gereken bilginin sağlanması ve sınıflandırılmasına katılımcıların büyük oranda katkıda bulunmasından dolayı kolaylaştırıcılar açısından daha kolay olabilmektedir. Bu yaklaşımın esas alındığı çalıştaylarda süreç akışı fırsatlar-engeller–engelleri aşmaya yönelik çözümler şeklinde sıralanmaktadır (Hubbard, 2005).

3.3.1.2. Çalıştay Hazırlık ve Uygulama Süreci

Hazırlık Süreci

Çalıştaylar işletme veya kurum genelinden bir grup çalışan ve yöneticinin bir araya gelmesiyle gerçekleştirilen toplantılar şeklinde tasarlandığından, uygulanması kadar hazırlık aşaması da dikkat edilmesi ve zaman ayrılması gerekmektedir.

Çalıştayların aksamadan ve etkili bir şekilde uygulanabilmesinde hazırlık aşamalarının nasıl yürütüldüğü oldukça önemlidir. Wade ve Wynee, hazırlık aşamalarının çalıştaylardan daha uzun sürdüğünü ifade etmektedir (Aktaran: Kiracı, 2014). Hazırlık aşaması, çalıştayda kullanılacak yönteme, çalıştayın amacına ve kurumun CSA sürecine olan yaklaşımına göre değişebilmektedir.

Bir çalıştayın hazırlık aşamaları çalıştaya karar verilmesi ile başlamaktadır. Bu aşamada ilk olarak çalıştayda rol üstlenecek grup yöneticileri ile iş süreçlerini, iş hedeflerini anlamak ve CSA sürecini anlatmak üzere bir toplantı yapılmaktadır. İşletme veya kurumun kültürünü de anlamak gerekmektedir. Çalıştayda katılımcıların birbirlerini etkileme konusundaki bağımsız tavırları, çalıştayı etkileyebilecek temel kurumsal unsurların varlığı ve

katılımcıların böyle bir uygulamaya dahil olma konusunda gönüllülükleri gibi hususlar hazırlık aşamasında dikkate alınacak unusurlardır. Ayrıca çalıştay yapılırken kullanılacak hedeflerin ve süreçlerin belirlenmesi gerekmektedir. Sürecin kimleri daha çok ilgilendirdiği ve çalıştaya kimlerin katılacağının belirlenmesi kolaylaşacaktır. Bazı durumlarda, değerlendirmeye katkı sağlamak amacıyla farklı birimlerden kişilerin de sürece dahil edilmesi mümkündür (Hubbard, 2005).

Hazırlık aşamasında kolaylaştırıcıların, mümkün olduğunca çok katılımcı ile birebir görüşmeleri, katılımcıların işlerini ve çalıştay hedefleri hakkında ne kadar bilgi sahibi olduklarını daha iyi anlamaları oldukça önemlidir. Ayrıca kolaylaştırıcılar, lojistik gereksinimlerin karşılandığını araştırıp doğrulamalı, katılımcıların çalıştaydan önce bilgi sahibi olduklarından emin olmalı ve çalıştay hakkında elde edilen ön bilgileri katılımcılara göndermelidir. Söz konusu ön bilgi, çalıştay için seçilen hedefleri, CSA'nın ne olduğunu, kurumun neden CSA uyguladığını ve iç kontrol, risk ve hedef kavramları arasındaki ilişkiye dair bir açıklamayı içermelidir (Hubbard, 2005).

Uygulama

Çalıştay hazırlık süreci, CSA süreci konusunda birim yöneticilerini bilgilendirme ve mevcut kontrollerle riskleri belirleme açısından sıradan denetim faaliyetine benzemektedir. Hazırlık aşaması tamamlanan çalıştaylar esasen aşağıdaki sıralamaya göre uygulanmaktadır (Crumbley and Zabihollah, 2004):

- *Giriş,*
- *CSA sürecinin açıklanması,*
- *Mevcut iç kontrol modelinin (COSO, CoCo vb.) tanımlanması,*

- *Birimin mevcut risk ve kontrollerinin sunulması,*
- *Tanımlanan risk ve kontrollerinin gözden geçirilmesi ve bunlar hakkında fikir alışverişinde bulunulması,*
- *Çalıştay sonuçlarının özetlenmesi,*
- *Eylem planı oluşturulması ve gözden geçirilmesi.*

CSA sürecinin temel unsurlarından birisi bilginin toplanması ve toplanan bilginin doğrulanmasıdır. Buna yönelik olarak çeşitli oylama tekniklerinin kullanılması mümkündür (Kincaid et al. 2004). Bu kapsamda CSA uygulayıcılarının neredeyse yarısı isimsiz oylama teknolojisinden faydalanmaktadır. Bu teknolojinin tercih edilmesinin nedeni, bilgilerin ve görüşlerin serbestçe ifade edilmesini sağlamaktır (TİDE, 2014).

İsimsiz oylama teknolojisi genellikle elektronik ortamda yapılmaktadır. Kolaylaştırıcı, katılımcılara cevabı sıfır ila dokuz arasında rakamlara tekabül eden sorular yöneltmektedir. Sonrasında oylama sonuçları katılımcılara sunulmaktadır. Değerlendirme sürecinin hızlanmasını sağlayan bu teknolojinin kullanımı çalıştayın özelliklerine göre farklılık gösterebilmektedir (Hubbard, 2005).

Çalıştaylarda bu tür tekniklerin kullanılmasına, tekniği uygulamanın maliyeti ile getirisinin karşılaştırılarak karar verilmesi uygun olacaktır.

Çalıştaylar tamamlandıktan sonra oturuma ilişkin rapor birim yöneticisine ve katılımcılara gönderilmektedir. Rapor, kolaylaştırıcıların gözlemlerini ve CSA sürecinde katılımcılar tarafından yapılan değerlendirmeleri içermekte ve sürecin izlenmesini sağlamaktadır. Bu nedenle süreç sonrasında hazırlanan raporlar, çalışanların ve yöneticilerin kurumsal düzeyde hangi önlemlerin alınması gerektiğini anlamaları açısından oldukça önemlidir (C&A, 2004). Süreç sonunda

hazırlanan bu rapor, geleneksel denetim anlayışındaki rapordan farklıdır. Bunun sebebi, raporun denetçiler tarafından değil, CSA sürecini gerçekleştiren yöneticiler ve çalışanlar tarafından oluşturulmasıdır. CSA çalıştayını yürüten çalışma grubu, süreç boyunca elde edilen bilgileri ve değerlendirmeleri esas alarak riskleri kabul edilebilir seviyeye indirmek amacıyla bir eylem planı hazırlamaktadır (TİDE, 2014).

3.3.2. Anket

İşletme veya kurumlarda yöneticiler, soru formları aracılığıyla iç kontrolün etkililiğinin yıllık olarak doğrulanmasına ihtiyaç duyabilmektedir. Bu hususta, bu sürecin bir parçası olarak personelden fikir alınması ve personel tarafından duyulan tedirginliğin ortadan kaldırılması yönetim için zorunlu olabilmektedir.

CSA'ya açısından bakıldığında anket yaklaşımı bu gerekliliğin sağlanmasına hizmet etmektedir. Anket yöntemi diğer CSA yöntemi olarak uygulanan çalıştaya göre hem maliyet hem de zaman açısından uygulamanın mümkün olmadığı durumlarda tercih edilmektedir.

Söz konusu bu yöntemin tercih edilmesinde kurum kültürü ve kurumsal yapının çalıştay yöntemine elverişli olmaması gibi durumlarda iç kontrolün değerlendirilmesinde etkilidir.

CSA'da uygulanan anketler, süreç sahiplerince kendi kontrol yapılarının değerlendirilmesi amacıyla kullanılmaktadır (Kiracı, 2014).

Anket yönteminin kullanımı çok geniş kitlelere ulaşırken, çalıştay yönteminde bunu sağlamak zor olabilecektir. Ayrıca çalıştay yöntemi çok sayıda toplantı ve daha fazla koordinasyon gerektirdiğinden daha maliyetli olacak ve uygulaması zor olacaktır. Ayrıca kurumda iç denetim biriminin kolaylaştırıcı olan

niteliğinin bulunmaması, bilgilere daha hızlı erişimin gerekmesi gibi nedenler de anket yönteminin çalıştay yöntemine tercih edilmesine yol açmaktadır (Hubbard, 2005). Anket yönteminin tek başına kullanılmasının yanı sıra çalıştayları desteklemek amacıyla kullanılması da mümkündür.

3.3.2.1. Anket Yönteminin Uygulanması

CSA sürecinde anket yönteminin kullanılmasının çalıştay yöntemine göre daha kolay olduğu düşünülse de bu yöntemin de zorluklarını gözardı etmemek gerekmektedir. Bu kapsamda yöntemin sağlıklı uygulanması için CSA anketlerinin tasarlanmasında dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda yer almaktadır (Hubbard 2005, KnowledgeLeader 2000):

- *Anketi cevaplayacak kişilere anketin amacı ve kapsamına ilişkin iyi bir bilgilendirmenin yapılması,*
- *Anketin uygulanacağı kitlenin tanınması,*
- *Anketi cevaplayacak kişilerin diliyle soruların hazırlanması,*
- *Soruların açık ve net ifadelerle oluşturulması,*
- *Genellemelerden ve cevaba yönlendiren sorulardan kaçınılması,*
- *Anketin kısa, öz ve basit hazırlanması,*
- *Anketlerin toplanmasının sağlanması.*

Anket yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen CSA sürecinin başarılı olması her şeyden önce kurum hedeflerinin, risklerinin ve kontrollerinin açıkça tanımlanmış olmasına bağlıdır.

Anketlerle elde edilmek istenilen amaçların ve sonuçların sağlıklı olabilmesi ankete katılacaklar tarafından net olarak anlaşılması önemlidir. Bunu sağlamakta katılımcılar hakkında fikir sahibi olunması ile ilgilidir. Bu nedenle

ankette yer alan sorular katılımcıların özellikleri göz önünde bulundurularak hazırlanmalıdır. Belirlenen hedef kitlenin özelliklerine yönelik olarak hazırlanmış bir anket, diğer koşulların da sağlanması durumunda, istenilen değerlendirme sonucunu sağlayacaktır.

İç denetçiler tarafından sıklıkla kullanılan anket yöntemi, kontrol eksikliklerinin belirlenmesi ve belgelendirilmesi amacıyla denetimin planlanması sürecinin ilk aşamalarında bir araştırma aracı olarak kabul edilmektedir (Kincaid et al. 2004).

CSA uygulamalarına yönelik hazırlanan anketlerin iç denetçiler tarafından kullanılan anketlerden farkı, CSA anketlerinin denetçilerin terminolojisiyle değil soruları cevaplayacak olanların anlayabileceği şekilde hazırlanmasıdır.

CSA anketlerinin uygulanması sırasında katılımcılar için soruları yorumlayacak veya açıklayacak birisi bulunmamaktadır. Bu nedenle katılımcılar, soruları yorumlayabildikleri kadarıyla yanıtlayacak ya da soruları anlamamaları halinde cevaplamadan geçeceklerdir (Hubbard, 2005). Anketlerin katılımcıların durumları göz önünde bulundurularak hazırlanması bu nedenle önem arz etmektedir.

Anket uygulamalarında kullanılan soru formları genellikle basitçe "Evet/Hayır" veya "Var/Yok" cevap seçeneklerini içeren, hedef kitle tarafından anlaşılabilecek şekilde dikkatlice hazırlanmış sorulardan oluşmaktadır (Kincaid et al., 2004).

Ayrıca, kurumların kuvvetli yönleri ve iyileştirmeye açık alanlarını belirlemek ve iyileştirme planını hazırlamak amacıyla daha detaylı soru formlarının kullanılması da mümkündür. Bu tür anketlerde, "Evet/Hayır" yerine çoktan seçmeli cevaplar yer almaktadır (EFQM, 2005).

Çoktan seçmeli cevapların yer aldığı anketlerde soruların, cevaplayanların seçeneklerden birini veya birkaçını seçebilmelerine olanak tanıyacak şekilde

hazırlanması da mümkündür. Seçenekler, "Diğer (Lütfen Açıklayınız)" seçeneğinin yanı sıra olası bütün cevapları içermelidir (KnowledgeLeader, 2000).

Anketlerin 50-60 soruyu aşmayacak şekilde hazırlanmasına ve hedef kitlenin kurumun bütün birimlerinin temsil edilmesini sağlayacak şekilde belirlenmesine dikkat edilmelidir (Conti, 1998).

Anket yöntemi hazırlık aşamalarının tamamlanmasının ardından karşılaşılan sorunların tespit edilmesi ve ortadan kaldırılması amacıyla bir grup katılımcı üzerinde test edilmesi bütüne uygulanmadan önce önemlidir. Anket elektronik ortamda uygulanacak olsa da, bu şekilde gerçekleştirilen testlerin katılımcılarla birebir görüşme yapılarak sağlanması katılımcının tepkilerinin gözlemlenmesi açısından faydalı olmaktadır. Anket testler sırasında, sorularda kullanılan kelimeler, soruların zorluğu, sıralanışı gibi yönlerden ele alınmalıdır (KnowledgeLeader, 2000).

3.3.2.2. Anket Yönteminin Faydaları ve Sakıncaları

Anket yöntemi, belirli bir süreç ya da sistemi kapsayacak şekilde hazırlanmakta ve sonrasında ilgili alana ilişkin riskler ve kontroller hakkında bilgi sahibi olabilmek amacıyla seçilmiş bir grup katılımcıya gönderilmektedir (Moeller, 2009).

CSA uygulamasında anket yöntemi, işletme veya kuruma fayda sağlayabileceği gibi sakıncaları da ortaya çıkabilecektir. Yöntemin faydaları ve sakıncaları Tablo 5'de yer almaktadır.

Tablo 5: CSA Anket Yönteminin Faydaları ve Sakıncaları

Faydaları	Sakıncaları
Zaman ve mekan olarak geniş kapsamlı uygulama sağlamaktadır.	Katılımcılar gerçekte düşündüğünün aksine ilişkin cevaplama yapabilmektedir.
Katılımcıların isimleri gizlenebilmektedir.	Objektif değerlendirme yapılması zor olabilmekte ve cevaplandırdığı duruma ilişkin açıklama yapması mümkün olmayabilir.

Çalıştaylarda ihtiyaç duyulan kolaylaştırıcılığa veya koordinasyona gerek yoktur.	Katılımcıların anladığı kadarıyla cevaplama söz konusu olacağından cevaplama oranı düşük olabilir.
Çok fazla çalışanın katılması ile grup çalışması için ihtiyaç duyulan kapsamlı verilerin oluşturulması mümkündür.	Çok sayıda kişiye uygulanması beklentilerin artmasına yol açacak, bu beklentiler karşılanmadığı takdirde motivasyon düşüklüğüne neden olabilecektir.
Soruların her kurumun yapısına göre hazırlanması mümkündür.	Sonuçların değerlendirilmesine ilişkin kriter yoktur.

Kaynak: Hubbard L., EFQM 2005

3.3.3. Yönetici Analizleri

CSA denilince akla gelen yöntemlerin başında çalıştaylar ve anketler bulunmaktadır. Yönetici analizleri ise yöneticilerin tespit ettiği önemli iş süreçleri, risk yönetim faaliyetleri ve kontrol prosedürleri hakkında kendi bilgi ve analizlerini ortaya koymak amacıyla uyguladıkları bir CSA yaklaşımıdır (Keskin, 2006).

Bu yaklaşım genellikle bir süreç, faaliyet ya da prosedürle ilgili sorulara yönelik hızlı bir şekilde cevap elde edilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Analiz genellikle yönetim tarafından kullanılmakta ve kurumda çalışanlar ya da destekleyici rol oynayanlar arasından seçilmiş bir grup tarafından hazırlanmaktadır. Bu durum yönetici analizlerini, sonuçlara bütün bir çalışma grubunun katılımıyla ulaşan çalıştay ve anket yönteminden ayırmaktadır. Yönetici analizlerinin belirli türleri sürecin, faaliyetin veya gözden geçirilen prosedürün yapısına göre değişmektedir.

Yönetici analizleriyle sağlanmak istenen kontrol prosedürlerinin özellikleri hakkında somut bilgiye dayanan bir kanaatin zamanında oluşturulabilmesidir (TİDE, 2014).

Bu tür analizlerden elde edilen sonuçlar, iç denetçiler ve birim yöneticileri tarafından kontrol süreçlerine ilişkin tutumlarını geliştirmek amacıyla CSA çalıştaylarından ve anketlerinden elde edilen sonuçlarla birlikte

kullanılabilmektedir (Kincaid et all. 2004). Ayrıca yönetici analizlerine ilişkin aşağıda yer alan durumlarda faydalanılması mümkündür (Hubbard, 2005):

- *Yasal düzenlemeler tarafından iç kontrole ilişkin görüş bildirilmesinin gerekli olduğu durumlarda yönetim tarafından buna yönelik anket hazırlanması ve değerlendirilmesi beklendiğinde,*
- *Kısmi kontrol düzensizlikleri ve hilelerin nedenlerinin araştırılması ve soruşturulması aşamasında görüş bildirilmesinde,*
- *İç kontrol düzenlemelerine yönelik yeni bir sistem geliştirilmesi ya da farklı kurum birimlerinin birleştirilmesi durumunda genel bir değerlendirme yapılmasının istenmesinde.*

3.4. Kamu Sektöründe Kontrol Öz değerlendirme Yaklaşımının Önemi

Günümüz kamu sektörü açısından kontrol öz değerlendirme kavramı yeni bir terim olarak iç kontrol çalışmalarında dikkate alınmaktadır. İç kontrolün tesis edilmesinden sonraki aşamada devreye girecek olan kontrol öz değerlendirme kavramının uygulamasına ilişkin metedolojinin oluşturulmasında kurumsal kimliğin ve kamu kurumunun yapısının göz önünde bulundurulması oldukça önemlidir. Aslında yapılan çalışmalar her ne kadar iç kontrol sisteminin tam olarak uygulanmasına imkan vermese de buna paralel varolan yapının değerlendirilmesinde kontrol öz değerlendirmenin yapılan çalışmalarda yerini alması gelecek dönem için oluşturulacak yapının sağlam olmasını ve sürekliliğini sağlaması bakımından oldukça önemlidir.

Kamu kurumları kendi sorumluluğunda olan faaliyetleri yerine getirebilmek amacıyla bir takım hedefler belirlemektedir. Bu hedeflerin gerçekleştirilmesinde kullanabileceği uygulamalardan biri de CSA yaklaşımıdır. CSA, temel kurum hedeflerinin gözden geçirilmesi, söz konusu hedeflere ulaşırken karşılaşılabilecek risklerin belirlenmesi, yönetilmesi ve kurum hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi amacıyla geliştirilmiştir (Kiracı, 2014). Bu

açıdan değerlendirildiğinde iyi kurulmuş bir kontrol yapısına sahip kamu kurumlarında CSA yaklaşımını uygulamak pratikte faaliyetlerinin doğru ve düzgün bir şekilde gerçekleştirilmesinde oldukça faydalı olacaktır.

Kurumların yeni yönetim anlayışı ile iç kontrol sistemlerini izlemesi ve değerlendirmesi bir zorunluluk olarak benimsenmiştir. Kurumlar faaliyetlerini yerine getirirken yapacağı izleme ve değerlendirme yöntemini kendi kurumsal kültürüne göre seçmeli ve uygulamalıdır.

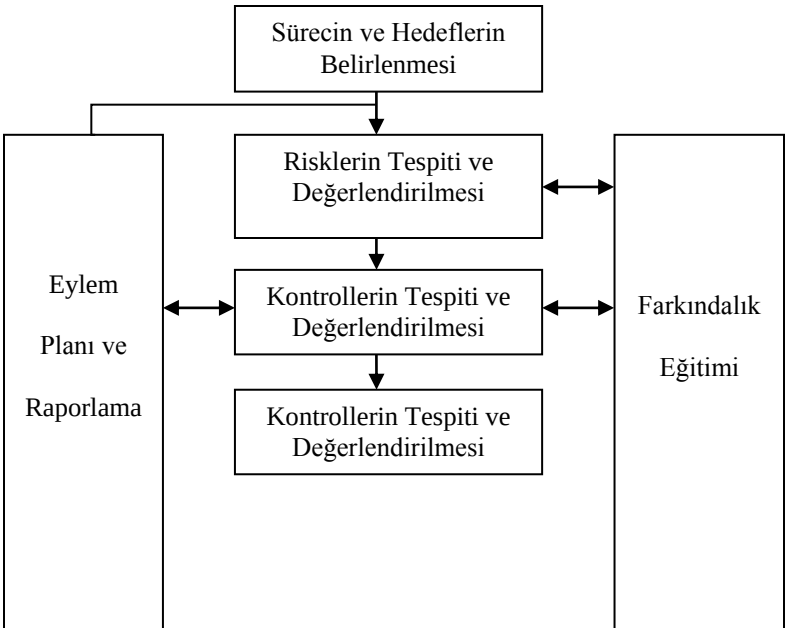
Kurum tarafından seçilen yöntemin uygulanması ve sürekliliğinin sağlanması konusunda yönetim ve çalışan personel birlikte sorumlu olacaktır.

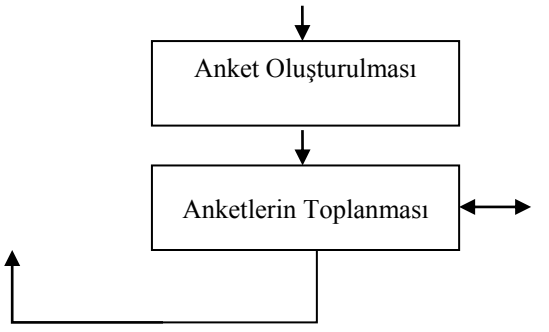
3.5. Kurumsal Yönetim Açısından Kontrol Öz Değerlendirme Süreci ve Raporlanması

CSA birden fazla değişik yöntemi içeren bir değerlendirme aracıdır. Uygulamada da tek bir CSA modeli bulunmamaktadır. Bu nedenle kurumların kendi iç kontrol yapılarına uygun bir CSA modeli geliştirmeleri ve uygulamaları gerekmektedir (Bakshi, 2004).

İç kontrolün izlenmesi ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılan CSA sürecini bir döngüde açıklayabiliriz. Her CSA süreci bir döngüyü ifade etmekte olup, her bir döngüde CSA gelişmekte ve zamanla rutin iş süreçlerinin bir parçası haline gelmektedir. Söz konusu döngüye aşağıdaki şekilde yer verilmektedir.

Şekil 6: CSA Döngüsü





Kaynak: Bakshi, 2004

Döngüde CSA sürecinin işleyişi vurgulanmıştır. Şekilde gösterilen CSA aşamaları birbirinden farklı olup birbiriyle yakından ilişkisi bulunan süreçleri ifade etmektedir.

CSA sürecine kontrol ortamının ve amaç ve hedeflerin tespit edilerek başlanması, süreç sahiplerinin konuya ilişkin bilgi sahibi olmalarının neden gerekli olduğunu açıklamaktadır. Çünkü süreç, söz konusu amaç ve hedeflere yönelik risklerin tespiti ve bunlara ilişkin kontrol faaliyetlerinin uygulanması, sonuçların izlenmesi ve etkililiğinin değerlendirilmesi şeklinde devam etmekte olup, sürecin başarıyla sonuçlanmasının katılımcıların ne kadar bilinçli ve konuya hakim olarak sürece dahil olduklarıyla yakından ilgisi bulunmaktadır. Burada üzerinde durulması gereken bir diğer husus, ister çalıştay isterse anket yöntemiyle uygulanmış olsun, CSA uygulamalarında elde edilmek istenen fayda iç kontrolün değerlendirilmesi amacıyla riskler ve kontroller hakkında bilgi toplanmasıdır.

Elde edilen bilgiler eylem planlarının oluşturulmasında ve CSA sonucu yönetime sunulacak olan nihai raporun hazırlanmasında kullanılmaktadır. Bu nedenle CSA sonucu elde edilen bilgiler hem iç kontrolün hem de CSA sürecinin kendisinin değerlendirilmesi açısından önem arz etmektedir.

Bilgilerin Temin Edilmesi

CSA yöntemlerinden sık kullanılan çalıştay ve anket yöntemi karşılaştırıldığında bilginin miktarı konusunda farklı yapıda olacakları görülecektir. Anket yöntemi kapsamı ve uygulama alanı itibariyle geniş bir kesime uygulanabilirken, çalıştay yönteminde de çok sayıda veri elde edilebilmektedir. Çalıştaylarda yer alan kolaylaştırıcı ve raportörler, uygulama süresince bilginin elde edilmesi ve elde edilen bilginin doğru şekilde kaydedilmesini sağlamak için birlikte çalışmaktadır.

Edinilen bilgilerin paylaşımı ve katılımcılara aktarılması hem bilginin doğruluğunun arttırılması hem de oluşturulacak raporun paylaşılmasının sağlanması bakımından önemli bir unsurdur (Hubbard, 2005). Bu ise katılımcıların süreci önemsemeleri ve benimsemeleri konusunda etkili olmaktadır.

Eylem Planı Hazırlama

CSA sürecinin sonuçlarının aktarıldığı önemli bilgiler rapor haline getirilerek yöneticiler ve katılımcılar ile paylaşılmaktadır. Süreç boyunca gerçekleşen tartışmalardan ve elde edilen bilgilerden yola çıkarak eylem planları oluşturulmaktadır (Doughty and O'Driscoll 2002). Eylem planlarının yanı sıra, hedeflere ulaşma başarısını artırmak üzere eylem maddeleri de oluşturulmaktadır. Eylem maddeleri yeni kontrollerin uygulanmasıyla risklerin azaltılmasına ya da var olan kontrollerin etkililiğinin ve verimliliğinin artmasına yardımcı olabilecek konuları kapsamaktadır. Eylem maddeleri, çalıştay üyelerinin hemen gerçekleştirebilmeleri mümkün olan ve bütün sorumluluğu üstlenebildikleri konuları ifade etmektedir.

Eylem planları ise eylem maddelerine göre daha geniş kapsamlı olan, yönetimin onayını ve daha fazla çalışılmasını gerektiren konulardır (Hubbard, 2005). Ancak sonuç olarak, her iki kavram da CSA uygulamaları sonucu elde

edilen sonuçlardan ve bilgilerden faydalanarak iç kontrolün etkililiğinin artırılması ve hedeflerin gerçekleştirilmesine zemin hazırlanmasını amaçlamaktadır.

Eylem planları, bütün yüksek ve önemli risklerin kabul edilebilir bir seviyeye kadar azaltıldığına dair güvence sağlamak üzere hangi kontrollerin tanımlanması, geliştirilmesi ya da kaldırılması gerektiğini açıklayan raporlardır. Sınırlı, eksik ya da fazla olarak görülen kontroller için düzenlenmesi gerekli olan eylem planları, çalıştay süreç sahiplerinden ve anket cevaplarından elde edilen bilgiler esas alınarak hazırlanmaktadır (Bakshi, 2004).

Eylem planlarının etkili olabilmesi için gerçekçi, uygulanabilir, maliyet etkin ve değiştirilmesi gereken belirli faaliyetlere yönelik olacak şekilde hazırlanması gereklidir (Kincaid et al. 2004, C&A 2004). Eylem planları, genel kanının aksine bir denetim raporu değildir. Eylem planlarında iç denetçiler rehberlik etmek ve tavsiye vermek dışında bir rol oynamazlar. Eylem planlarının uygulanmasında nihai sorumluluk ise yönetime aittir (Kincaid et al. 2004).

CSA Sonuçlarının Değerlendirilmesi

İç denetim faaliyetinin asli görevlerinden birisi tüm risk yönetimi ve kontrolü sistemlerinin yeterliliği ve etkinliğine yönelik testler yapmak ve bu hususta görüş ve kanaatlerini açıklamak suretiyle değerleme sürecini doğrulamaktır (TİDE, 2014). CSA sonuçları, gerçekleri tam ve doğru şekilde yansıttığı takdirde etkilidir. CSA sürecini doğrulamakla iç denetçiler, CSA sonuçlarının etkililiğini garanti etmiş olmaktadır (IIA, 1998).

CSA sürecinde bilgiler nitel ya da nicel yöntemlerle elde edilmektedir. Bu nedenle iç denetçiler tarafından sonuçların doğrulanması, iç denetçilerin

çalıştaylardan veya anketlerden elde edilen sonuçlara ne kadar güven duyacaklarına bağlı olmaktadır.

Çalıştayların ve anketlerin yapısı, CSA sonuçlarının doğrulanması konusunda önem arz eden hususlardan birisidir. Görüşmeler gibi öz değerlendirmeler de sözlü kanıtlara dayanmaktadır. İç denetçilere göre sözlü kanıtlar test etme, gözlemleme, bağımsız doğrulama gibi teknikler sonucu elde edilen kanıtlardan daha az güvence sağlamaktadır. Katılımcıların büyük çoğunluğunun veya tamamının aynı şeyleri dile getirdiği çalıştaylarda veya çoklu görüşmelerde sözlü kanıtlara güvenilmesi mümkündür. Ancak test etme sürecini içermeyen çalıştaylar veya anketlerde iç denetçiler CSA sürecinde yer alan sözlü ifadeleri ne ölçüde doğrulayacaklarına karar vermek zorundadır (Hubbard,2005).

Sonuçların doğrulanması konusunda önem arz eden bir diğer husus değerlendirme yapılacak konudur. Değerlendirme sürecinde ele alınan konu denetim sürecinde kullanılacak bir konu değilse iç denetçiler doğrulama konusunda daha rahat davranabilmektedir. Buna rağmen bilgi, denetimin bir parçasını oluşturuyorsa ya da bağımsız doğrulamanın olmadığı veya çok az olduğu bir durum söz konusu ise kolaylaştırıcı olarak iç denetçiler bilginin geçerliliğini sağlamak için ek kanıtlar elde etmek durumundadır (IIA, 1998).

CSA sonuçlarının doğrulanması sadece çalıştay veya anketlerden sonra gerçekleştirilen test etme aşamasında gerçekleşmemektedir. Denetim boyunca kanıtların toplandığı geleneksel denetime benzer şekilde, CSA sürecine ilişkin kanıtlar, planlama aşamasında, çalıştayın yürütülmesi sırasında, sonuçların gözden geçirilmesi ve son olarak test etme aşamasında elde edilmektedir. Kolaylaştırıcılar, eylem planlarının oluşturulması ve çalıştay sonuçlarının güvenilirliğinin sağlanması için gerekli olan doğrulamanın derecesine ilişkin

verecekleri nihai karar için bu süreçler boyunca gerekli bilgileri toplamaktadır (Hubbard, 2005).

Nihai Rapor

Uygulama sırasında tartışmalar sonucu elde edilen ve raportör tarafından kaydedilen bilgiler, toplantı tamamlandıktan sonra rapor haline getirilip kısa bir süre içinde –genellikle 48 saat içinde– birim yöneticilerine ve katılımcılara sunulmaktadır (C&A, 2004). Ancak raporlar esasen yönetim için yazılı hale getirilmektedir. Çalıştaylarda rapor, kolaylaştırıcı ve raportör tarafından oluşturulmaktadır. CSA sürecine resmi bir boyut kazandıran tipik bir CSA raporunun beş bölümden oluştuğunu söyleyebiliriz (Baker and Graham 1996):

- *Giriş:* İç kontrole ilişkin tanım, CSA yönteminin amacı, kullanılan yöntem ve yönteme ilişkin genel bilgilerin yer aldığı bölümdür.
- *Yönetim Hedefleri:* Uygulama sırasında söz konusu hedeflere ulaşılmasında kontrollerin etkililiğine ilişkin değerlendirmeler yer almaktadır.
- *Kontrol Tabloları:* Tartışmalar sonucu elde edilen yorumlar ve değerlendirme sonuçlarının grafik olarak gösterimi yer almaktadır.
- *Yorumlar:* Katılımcı yorumlarının özeti yer almaktadır. Bu bölüm, öncelikli hedeflerin gerçekleştirilmesine engel olabilecek hususların ifade edilmesini sağlamaktadır.
- *Çalışma Kâğıtları:* Sürece katılan yöneticiler ve çalışanlar tarafından her bir alt hedefe ilişkin başarılara, engellere ve tavsiyelere ilişkin yapılan yorumların detaylarını içermekte olan çalışma kâğıtları, yönetimin söz

konusu unsurları gözden geçirmesine olanak tanımaktadır.

Raporlamaya ilişkin iki genel yaklaşım vardır. İlk yaklaşım, belirlenen ve anlaşma sağlanan risklerin, kontrollerin ve kararların taslak haline getirilip bir sonraki aşamaya geçilmesini öngörmektedir. Bu yaklaşım kolaylaştırıcının çalıştay süresini raporun hazırlanması için kullanmak istemediği durumlarda tercih edilmektedir. Bu yaklaşımın sorun oluşturacak yönü, rapor oluşturulması sırasında katılımcıların taslak raporu gözden geçirmelerinin ve raporun nihai halini almasının uzun sürmesi ihtimalini doğurmasıdır.

Raporlamaya ilişkin diğer yaklaşım ise çalıştay yürütülürken raporda yer alacak konuların ortak kararla belirlenmesidir. Böylece kurumla ilgili her konu ve raporun sunum şekli bir sonraki aşamaya geçilmeden derhal karara bağlanmış olacaktır. Bu yaklaşım, yönetimin, değerlendirilmek üzere raporun mümkün olduğunca erken hazırlanmasını istediği durumlarda faydalı olmaktadır (Hubbard, 2005).

Rapor oluşturulması sırasında benimsenecek olan yaklaşım, kurum kültürüne bağlı olarak değişebileceği gibi çalıştayın ve yönetimin hedeflerine bağlı olarak da değişebilmektedir. CSA uygulamalarının başarılı olmasında en önemli etkenin üst yönetimin desteğinin sağlanması olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Uygulamalar kurum genelinde yapılabileceği gibi belirli bir birim veya birden çok birim üzerinden de yapılabilmektedir. CSA raporları üst yönetimin doğrudan katılmadığı CSA uygulamaları hakkında yönetimi bilgilendirmektedir. Raporların sadece üst yönetime değil, kurum geneline ve hatta kurum dışındaki kişilere de ulaştırılması mümkündür.

SONUÇ

Yeni yönetim anlayışı ile önem kazanan kurumsal yönetim kavramı ve iç kontrol sistemi birlikte değerlendirildiğinde her iki kavram da sürdürülebilir yönetime odaklanmaktadır. Kamu ve özel sektöre sağladığı olumlu etkiler göz önünde bulundurulduğunda bu yeni yönetim yapısı işletme ve kurumların gündeminde önemli bir yere sahiptir.

Bu kapsamda geleneksel yönetim anlayışından ziyade modern yönetim anlayışının benimsendiği günümüz organizasyonlarında kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemi önem teşkil etmektedir. Bu kavramların birbirini destekleyen olumlu etkisi işletme veya kurumlarda kalıcı ve yapıcı gelişmeler sağlamaktadır.

Kurumların değişken, belirsiz ve karmaşık ortamlara hızlı adapte olabilmesi, bu ortamlardan etkilenmemesi veya bu durumlarla karşılaşıldığında izleyeceği bir yol haritasının çizilebilmesi konusunda kurumsal yönetim ve iç kontrol kavramları kılavuz görevi görmekte ve kurumları bu koşullara hazırlamaya yardımcı olmaktadır. Önemli olan kurumların değişime doğru zamanda ayak uydurması, doğru kararlar alması ve öngörülü davranarak belirlenen hedeflerini gerçekleştirebilmesidir.

Bu kapsamda CSA yaklaşımı değerlendirildiğinde kamu kurumlarına sağlayacağı fayda oldukça önemlidir. Uygulamada kamu kurumlarında benimsenen iç kontrol sisteminin tüm kontrolleri kapsaması beklenmektedir. Kurumların iç risklerine ek olarak dış risklerden de etkilenen birçok unsurla karşı karşıya kalması durumunda CSA yaklaşımı eksikliklerin tespit edilmesi konusunda da önem kazanacak ve kuruma güvence sağlayacaktır. Ancak iç kontrolün en etkili olduğu durumda dahi mutlak güvence sağlamadığı bir durumda, iç kontrolün etkililiğinin değerlendirilmesinde kullanılan bir yaklaşım

olan CSA'nın da mutlak güvence sağlayamayacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Her ne kadar mutlak güvence verecek şekilde sonuçlar elde edilmese de etkili bir şekilde uygulanan CSA'nın kurumlar açısından faydası, yaklaşımın günümüz yönetim anlayışında yer bulmasına yardımcı olmuştur.

CSA yaklaşımı temelde risk ve kontrolün geliştirilmesini sağlayan bilgilerin elde edilmesini ve iletilmesini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca katılımcılığı ve işbirliğini teşvik etmekte ve yönetime kurum genelinde daha açık ve paylaşımcı bir kültür oluşturulması konusunda destek sağlamaktadır. CSA'nın en önemli katkısı ise belirlenen kurumsal hedeflere ulaşılmasında yönetime yardımcı olmasıdır.

CSA uygulamaların faydalarını kurumdaki yapılar (iç kontrol, yönetim, personel ve denetim gibi) bakımından değerlendirdiğimizde ilk olarak iç kontrol sürecinin ve prosedürlerinin kurum düzeyinde oluşturulmuş ve açıkça tanımlanmış olduğunun bu yapılarca anlaşılmasını sağlamasıdır. Bu aşamada kurum faaliyetlerine ilişkin her bir süreç sahibi, kendi birimi ve personeli tarafından üstlenilen sürecin, risk ve kontrollerin genel görünümünü anlamış olmaktadır. Bir sonraki aşamada süreç sahipleri kontrollerin tasarlandığı gibi ve etkili bir şekilde işleyip işlemediğini test etmektedir. Böylece kurumun risk yönetimine ilişkin risklerin erken tespit edilmesi ve kurumun bütün hedef–risk–kontrol altyapısının daha geniş kapsamlı bir izleme ve sürekli iyileştirmeye tabi tutulmasını sağlayarak kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine katkısı oldukça fazla olacaktır.

Kontrol ortamının güçlendirilmesine ilişkin CSA yönteminin kazandırdığı bir başka katkı da kurumda resmi olmayan kontrollerin (iletişimin etkin bir şekilde sağlanması, üst yönetimden en alt kademe çalışana kadar her personelin iç

kontrole karşı tutumu, dürüstlük ve etik değerler gibi) yani soyut olan kontrollerin, daha kolay belirlenmesi, anlaşılması ve değerlendirilmesine yardımcı olmasıdır.

CSA yöntemi aynı zamanda kurum açısından etkili bir eğitim aracı olarak görülmelidir. CSA uygulamaları sırasında sürece katılan personelin kurumda üstlendiği görev ve sorumluluklarını daha iyi anlaması ve bu sorumluluklarını yerine getirirken kurum önceliklerini ve hedeflerini daha iyi kavrayacak olması sebebiyle personelin göstereceği performans da üst düzey olacaktır.

Yönetim ve personel tarafından geniş kapsamlı bir katılımla yapılan bir CSA uygulaması, performansların ve sonuçların değerlendirilmesi yoluyla çalışanları motive etmektedir. Bu da yönetimin organizasyonda güçlendirilmesine hizmet etmektedir. Bunun yanı sıra CSA, birim yöneticilerinin ve özellikle süreç sahiplerinin, kilit kontroller ile grubun her bir üyesinin rolleri arasındaki bağı ve baştan sona bütün süreci daha iyi anlamalarını sağlamaktadır.

CSA yaklaşımı, kamu kurumlarına yasalara ve düzenlemelere uyum sağlanmasına yönelik güvence vermenin yanı sıra bu kurumlarda kontrol bilincinin arttırılmasına olumlu katkıda da bulunur. Ayrıca, CSA uygulamalarının belirli periyodlarla yapılması ile iç kontrol eksikliklerinin belirlenmesi ve kontrollerin geliştirilmesi mümkün olacaktır. CSA nın önleyici bir kontrol olarak etkinliği değerlendirildiğinde personel tarafından yürütülen faaliyetlerin gerçekleşmeden veya gerçekleşmesi esnasındaki hataları tespit etmesi ve iç kontrol yapısına uyum sağlaması bakımından olumlu katkısı göz ardı edilmemelidir.

CSA sonucu elde edilen faydalı ve geçerli bilgiler, iç denetim faaliyetinin de etkinliğini artıracaktır. Dolayısıyla iç denetim biriminin ihtiyaç duyduğu

bilgiler CSA ile edinilmiş olacak, önemli kontrol eksiklikleri bulunan veya yüksek riskli olan birimleri incelemek için daha fazla zaman elde edilmiş olacaktır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde CSA yaklaşımı sadece iç denetim birimine değil, üst yönetime ve dış denetçilere kurumun iç kontrol sisteminin etkili bir şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayacaktır. Bu durum dış denetçiler açısından denetim raporlarının oluşturulması; üst yönetim açısından ise iç kontrol sisteminin etkililiğine dair güvence beyanı verilmesi konusunda önemli katkı sağlayacaktır.

Günümüz koşullarında sözü edilen bu olumlu gelişmelerin gerçekleştirilmesi ve takip edilebilmesi amacıyla özel sektör tarafından geliştirilen iç kontrol uygulamaları artık kamu sektöründe de ön plana çıkmış, buna uygun mevzuat düzenlemeleri yapılarak altyapısı hazırlanmıştır.

Etkili bir iç kontrol sistemi oluşturmak günümüz kamu sektörü açısından zor olsa da bugüne kadar yapılan çalışmalar küçümsenecek boyutta değildir. Mevzuat alt yapısının 2003 yıllarında oluşturulmasıyla başlayan iç kontrol yapısına ilişkin süreç, bugün her kamu idaresinin rehber olarak kullanabileceği birçok mevzuat düzenlemesiyle desteklenmiştir. CSA yaklaşımının da sistemde mevcut eksikliklerin tespit edilmesi ve sistemin değerlendirilmesinde önemli bir yaklaşım olarak kamu idareleri tarafından benimsenmesi sürecin işleyişinin devamlılığı bakımından önemlidir. Bu yaklaşımın yaygınlaştırılması ve bu konuda farkındalığın arttırılarak uygulama yöntemlerine ilişkin kamu kurumlarının kullanabileceği yol gösterici ve açıklayıcı bir rehberin veya bir el kitapçığının hazırlanması sürecin benimsenmesinde faydalı olacaktır.

CSA olgunlaşmış bir iç kontrol ortamını gerektirse de öncesinde de sistemin gerekliliklerinin tespiti, sistemin işleyişine dair sağlıklı bilgi edinilmesi ve kamu kurumları nezdinde de öngörü sağlayacak bir yaklaşım olması sebebiyle önümüzdeki dönemde de önemini koruyarak devam edecektir.

KAMU SEKTÖRÜNDE

KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN

KONTROL ÖZ DEĞERLENDİRME YAKLAŞIMI

ÖZET

Günümüzde kurumsal yönetim ve kurumsal yönetimin gereklilikleri, işletmelerin ve kurumların sürdürülebilirliği bakımından oldukça önemlidir. Kontrol Öz Değerlendirme (Control Self Assessment-CSA) ise işletmelerin risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin yeterliliğini değerlendiren bir metodolojidir. Kurumsal yönetim ve kontrol öz değerlendirme birlikte ele alındığında işletme iş hedeflerinin gerçekleştirilmesi ve gelecek dönem için belirlenen stratejilerin sağlıklı bir şekilde uygulamaya alınması ortak hedeftir. Kontrol öz değerlendirme kavramı literatürde yeni bir kavram olmasına rağmen işletme gündeminde yerini almıştır. Kontrol öz değerlendirme faaliyetleri, işletme süreçlerine ilişkin iyileştirme önerileri ve değerlendirmeler yoluyla hangi düzeltici/iyileştirici işlemin ne şekilde yapılmasının uygun olacağına yönelik işletmeye bir yol haritası sunmaktadır. Metodolojinin uygulanma şekli her işletmenin veya kurumun yapısına, büyüklüğüne ve sahip olduğu özelliklere göre değişse de temel amaçlar işletme veya kurum içi ve dışı iletişim kanallarının etkinleştirilmesi, bilgi teknolojilerine ilişkin sistemlerin sorunsuz ve verimli bir şekilde kullanılmasının sağlanması ve maliyet etkinliği göz önünde bulundurularak yapılan değerlendirmelerin işletme veya kurum hedefleri bakımından optimum düzeyde gerçekleştirilmesidir. Bu amaçların gerçekleştirilmesi kurumsal yönetimin işletmelerde veya kurumlarda başarıyla uygulanmasına katkıda bulunacaktır.

Anahtar Kelimeler: *Kontrol öz değerlendirme, kurumsal yönetim, iç kontrol sistemi.*

CONTROL SELF-ASSESSMENT APPROACH IN TERMS OF CORPORATE GOVERNANCE IN THE PUBLIC SECTOR

ABSTRACT

Today, corporate governance and the requirements of corporate governance are very important in terms of sustainability of enterprises and public institutions. Control Self Assessment (CSA) is a methodology that evaluates the adequacy of risk management and control processes of enterprises. When corporate governance and Control Self Assessment are taken into account together, it is a common goal to achieve business objectives and to implement the strategies determined for the upcoming period in a suitable manner. Although the concept of Control Self Assessment is a new concept in the literature, it has taken its place in the business agenda. Control Self Assessment activities provide the business with a roadmap related to which corrective/remedial action would be appropriate through improvement suggestions and evaluation of the business processes. Although the implementation of methodology may vary depending on the structure, size and characteristics of each enterprise or public institution, the main objectives are to enable the internal and external communication channels of them, to ensure the smooth and efficient use of information technology systems, and to realize the evaluations made in consideration of cost effectiveness in an optimum level in terms of the objectives of enterprise or public institution. Achieving these objectives will contribute to the successful implementation of corporate governance in enterprises or public institutions.

Keywords: *Control Self Assessment, corporate governance, internal control system.*

KAYNAKÇA:

Adams, P, Cutler, S. , McCuaig, B., Rai, S., Roth, J. (2012), *Sawyer's Guide for Internal Auditors, 6th Edition, The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, Florida, 978-0894137211

Arslan, I. (2008), *Kurumsal Risk Yönetimi*, Araştırma Raporu, Maliye Bakanlığı.

Alp, A. ve Kılıç, S. (2014). *Kurumsal Yönetim Nasıl Yönetilmeli?* 1. Baskı, Doğan Kitap, İstanbul.

Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı (EFQM), (2005), *Özdeğerlendirme Yöntemleri ve Uygulama Rehberi*, İstanbul: KALDER Yayınları.

Bakshi, S. (2004), *Control Self-Assessment For Information And Related Technology*, Information Systems Journal 1. 21 Mayıs 2017.

http://www.isaca.org/Journal/archives/2004/Volume-1/Documents/jpdf041-ControlSelf-assessment.pdf

Baker, Larry L. & Graham, Rodger D. (1996) Control Self Assessment, Internal Auditor

Bank for International Settlements (BIS) (1998), *Framework For The Evaluation of Internal Control Systems*, 10 Şubat 2019, https://www.bis.org/publ/bcbs33.pdf

Berle, A. ve Means, G. (2009). *The Modern Corporation and Private Property*, Macmillan, 1932; 9. Baskı, New Jersey.

Bozkurt, N. (1998), Muhasebe Denetimi, İstanbul: Alfa Basım.

Bülbül, M. (2009), Kamu Iç Kontrol Sistemi Ve Kamu Iç Kontrol Standartlarına Uyum, Ankara: İvme Yayınları.

Cadbury, A. (1992). *The Financial Aspects of Corporate Governance*, Gee, London.

Casals & Associates, Incorparated. (C&A). (2004), *Technical assistance module, control self assessment: a tool for organizational improvement*. http://www.icgfm.org/forumsdocs/2018/csa_tam.pdf

Chambers, A. Rand, G. (2010), *Operational auditing handbook – auditing business and IT process.* (2nd edition). Chicester: John Wiley&Sons Ltd.

Champlain, J. J. (2003), *Auditing Information Systems*, (2nd edition), New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, *Internal control Integrated framework*, http://www.coso.org/documents/coso_framework_body_v6.pdf, erişim tarihi: 13.10.2018

COSO, (2009), Guidance on monitoring internal control systems-volume II: application, 17 Nisan 2018. http://www.coso.org/guidance.htm

COSO, (2013), Internal control-integrated framework, 05 Nisan 2018, http://www.coso.org/IC.htm.

Conti, T. (1998), Kurumsal Özdegerlendirme, Kalder Yayınları, No:20, _stanbul.

Doğan, M. (2007), Kurumsal Yönetim, Siyasal Yayınları, 1. Baskı, Ankara.

Eralp, İ. (2012), *Daha Iyi Bir Yönetim Için Iç Kontrol*, Ankara: Başbakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Ergüden, E. (2009), *Kontrol Öz Değerlemesi/Control Self Assessment–CSA*, Mali Çözüm Dergisi, (93), 45-59, 12 Temmuz 2018, http:// http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/93malicozum/4%20engin%20erguden.pdf

Hubbard, L. (2005), *Control Self-Assessment: A Practical Guide*, United States of America: The Institute of Internal Auditors Publication.

IIA (1998), *Professional Practices Pamphlet 98-2, A Perspective on Control Self-Assessment,* 10 Mart 2019 http://www.iiajapan.com/pdf/data/csa/pp98-2.pdf

IIA (2004), *CCSA Certification in Control Self-Assessment,* The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

INTOSAI. (2006), *Kamu Kesimi Iç Kontrol Standartları Rehberi*. (B. Özeren, Çev.), 15 Ocak 2019.

https://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn53IcKontStanReh.pdf

Jensen, M. ve Meckling, W. (1976), *"Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure"*, Journal Financial Economics, 3(4), s.305-360.

Kaya, B. (2014), *İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumlulukları*, H. Kıral, (Ed.), *İç Denetim "Yönetime Değer Katmak" içinde* (281-316). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.

Keskin, D. A. (2006), *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.

Kıral, H. ve Hatipoğlu, İ. (2017), Amme İdaresi Dergisi, *Risk Yönetiminde Kontrol Öz Değerlendirme Yaklaşımı ve Strateji Geliştirme*

Birimlerinin Bu Kapsamda Üstlenebilecekleri Roller.

Kincaid, J., K. Sampias, W. J. Marcella, A. J. (2004), *CCSA Certification in control self-assessment (Study Guide Examination)*, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Kiracı, M. (2014), Kontrol Öz Değerlendirme, H. Kıral, (Ed.), *İç denetim "Yönetime Değer Katmak"* içinde *(605-624)*, Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.

KnowledgeLeader, (2000), *Self assessment questionnaires: guide to development.*,http://https://www.knowledgeleader.com/KnowledgeLeader/content.nsf/Web+Content/SelfAssessmentSurveyDevelopmentTool.15 Mart 2019

Knechel, W. R., Salterio, S. E., & Ballou, B. (2007), Auditing Assurance & Risk. USA: Thomson Southwest.

Maliye Bakanlığı, (2009), *Kamu Iç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı Rehberi*, 12 Nisan 2018, https://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2260/kamu-ic-kontrol-standartlarina-uyum-eylem-plani-rehberi.html.

Maliye Bakanlığı, (2014), *Kamu iç kontrol rehberi*, 12 Şubat 2018 https://www.bumko.gov.tr/TR,5559/kamu-ic-kontrol-rehberi-yayımlanmıştır.html.

Moeller, R. (2009), *Brink's Modern Internal Auditing–a Common Body of Knowledge*, 7th Edition, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc. 978-0-470-29303-4

OECD (1998). *Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets: A Report to the OECD by the Business*

Sector Advisory Group on Corporate Governance, OECD Publishing, Paris.

Özbek, Ç. (2012), *İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi Iç Kontrol*, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları

Protiviti, (2006), *Control Self-Assessment: The Future of Store Audits In Retail Stores,* 20 Ocak 2019. http://www.protiviti.com/en-US/Documents/White-Papers/Industries/Control_Self_Assessment_Whitepaper.pdf.

Pickett, K. H. S. (2011), *The Essential Guide to Internal Auditing*, (2nd edition), United Kingdom: John Wiley&Sons Ltd.

Root, S. J., (1998), *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*, John Wiley and Sons Inc., New York.

Şengül E.D. ve Püskül A.D. (2011), *Dergipark, İMKB Kurumsal Yönetim Endeksindeki Şirketlerin Yönetim Kurulu Yapısı Ve İşletme Performansının Değerlendirilmesi*,

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, (TİDE). (2014), *Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi*, İstanbul: TİDE.

Topçu, M. K. (2013), *Kamuda Iç Kontrol Sisteminin COSO Modeli Bağlamında Taşrada Uygulanabilirliği: ihalelerde uygulanmasına yönelik iki vaka analizi*, Sayıştay Dergisi. (91), 5-31.

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği ve Deloitte Türkiye (2006). *"Nedir Bu Kurumsal Yönetim?"* Kurumsal Yönetim Serisi, Aralık.

Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2011). *Ekonomi Gazeteciliği İçin Kurumsal Yönetim El Kitabı*. İstanbul: Pasifik Ofset Ltd. Şti.

United States General Accounting Office (GAO), (2001), Internal Control Management and Evaluation Tool, 11 Şubat 2019. https://www.gao.gov/assets/80/76615.pdf

United States General Accounting Office (GAO). (2002), *Federal Hükümette Iç Kontrol Standartları,* (B. Özeren, Çev.), 20 Şubat 2019. http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/22feddevickontstandart.pdf

International Federation of Accountants (IFAC), (2006), Internal controls–a review of current developments. 15 Nisan 2019. file:///G:/köd/PAIB%20-20Info%20paper%20re%20Internal_Controls%20-%2022082006-IFAC%202001.pdf

https://www.caclubindia.com/articles/control-self-assessment-22909.asp erişim tarihi: 30.04.2019

https://www.slideshare.net/icgfmconference/casals-technical-assistance-control-self-assessment erişim tarihi: 21.10.2018

http://library.ticaret.edu.tr/e-kaynak/tez/54171.pdf, erişim tarihi: 13.10.2018

http://politiksoylem.com/kontrol-oz-degerlendirme-control-self-assesment/, erişim tarihi: 11.10.2018

http://acikerisim.deu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/12345/11231/226835.pdf?sequence=1&isAllowed=y **(27.11.2018)**

https://www.oecd-ilibrary.org/governance/g20-oecd-principles-of-corporate-governance-2015_9789264236882-en, erişim tarihi: 12.10.2018

https://docplayer.biz.tr/43879226-Kurumsal-yonetim-endeksinde-yer-alan-

isletmelerin-performansina-etki-eden-finansal-oranlarin-incelenmesi.html, erişim tarihi: 12.10.2018

https://mstakimch.files.wordpress.com/2012/09/brink_s-modern-internal-auditing-7th-edition.pdf, erişim tarihi: 19.10.2018

http://dergipark.gov.tr/download/article-file/370695, erişim tarihi: 19.10.2018

http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Nedir%20bu%20kurumsal%20yonetim.pdf, erişim tarihi: 19.10.2018

http://tkyd.org/tr/sss-kurumsal-yonetim-ilkeleri-nedir.html, erişim tarihi: 21.10.2018

https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-TUR.pdf, erişim tarihi: 23.10.2018

http://www.sgb.gov.tr/SiteAssets/Lists/MansetListesi/NewForm/MB%20İç%20Kontrol%20İzleme%20ve%20Değerlendirme%20Rehberi.pdf, erişim tarihi: 29.10.2018