Deloitte.

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN SAĞLANMASI

Gökhan Alpman

1. Giriş

Üst düzey yöneticiler yönettikleri şirketleri daha iyi kontrol edebilmek için çeşitli yöntemler kullanırlar. Şirketin karlılığını sağlamak, misyonunu gerçekleştirmek ve de olağan iş akışında sürprizleri aza indirgemek açısından iç kontroller uygulanmaktadır. İç kontrol, şirket yönetiminin hızla değişen ekonomik ve rekabetçi ortamlarda, değişen müşteri talep ve önceliklerinin ele alınmasına ve gelecekteki büyümenin yeniden yapılandırılmasına imkan verir.

Güçlü bir iç kontrol yapısı, iş konusunda bir şirketin daha nitelikli, daha uygun bilgiyle birlikte yatırımcı güveni kazanarak ve kaynakların azalmasını önleyerek, mevcut kanunlar ve düzenlemeler çerçevesinde çok daha iyi kararlar almasını mümkün kılar ve rekabet avantajı kazandırır.

Bu yapıdaki başarısızlık, bunun tam tersi olarak, bir felaketle sonuçlanabilir. Gereken kontrol mekanizmalarını tesis etmeyen şirketler kendilerini; yolsuzluğa maruz kalınabilecek durumlar, olumsuz propaganda, hissedarlar üzerinde olumsuz etkiler ve hissedarlar tarafından açılan davalar ya da diğer hukuki önlemler gibi güç durumlarda bulabilirler.

Genel olarak, küçük çaplı şirketlerde daha az çalışan, bölüm, işlem v.b olduğu için, iç kontrolü uygulamak daha kolaydır. Yine de küçük çaplı şirketler genelde gayri-resmi bir altyapıya sahip olduklarından, önemli ölçüde yardımcı önlemlerin alınması gereklidir.

Diğer bir tarafta ise, kontrol faaliyetlerini birçok konumda tesis etmesi gerekli olan global şirketler, şirket içindeki çeşitli sistem ve işlemleri birbirleriyle bağdaştırma konusunda çok büyük ölçüde zorluklarla karşılaşabilirler. Bunun yanı sıra, global şirketlerin karşılaşabileceği bir diğer zorluk ise ülkelere özgü kültür ve düzenlemelerdir. Söz konusu büyük şirketler, kendi iç kontrol programlarının desteklediği uygulama yaklaşımının ve tutarlılığının tekdüzeliğinden faydalanma imkanına sahiptir.
Bu çalışmanın amacı etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve sürdürülebilmesi ile ilgili önermelerde bulunmaktır.

2. COSO Çerçevesi

İç kontrol ile ilgili en geçerli tanım Treadway Komisyonu'nun Sponsor Organizasyon Komisyonu ("COSO") tarafından yapılmıştır. Buna göre:

"iç kontrol işletmenin yönetim kurulu, yönetim kadrosu, ve diğer çalışanları vasıtasıyla aşağıdaki kategorilerdeki hedeflerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak makul bir güvencenin oluşmasının sağlanmasıdır:

- faaliyetlerdeki etkinlik ve yeterlilik,
- finansal raporlama konusunda güvenilirlik,
- mevcut kanunlar ve düzenlemelere uygunluk.

COSO Çerçevesi, şirket yönetiminin başarılı bir iç kontrol yapısını sağlayan tüm faaliyetlerin yönetimi ve denetimiyle ilgili görevlerini kolaylaştırmak amacıyla, etkin iç kontrolü birbiriyle ilgili beş unsura dağıtır.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

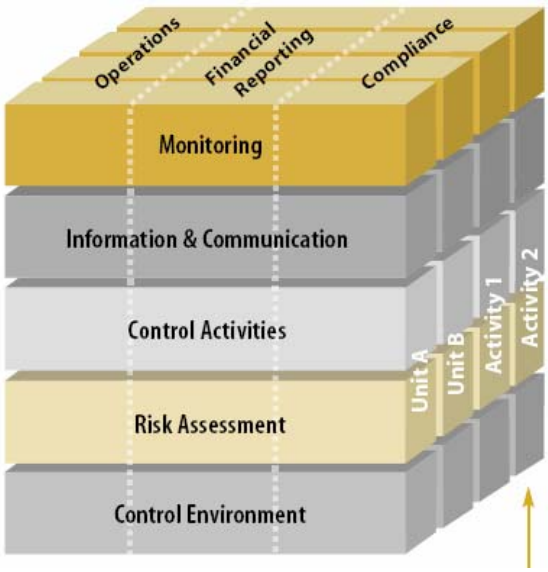
Kontrol Ortamı; iç kontrol çerçevesini her yönüyle kapsar, yani; tüm diğer unsurların varolduğu bir ortamdır. Kontrol ortamı, tutum, davranış, farkındalık, yeterlilik ve üslup gibi kavramları içerir. Gücünün çoğunu, şirketin yönetim kurulu ve yönetici kadrosunun oluşturduğu tutumlardan alır.

Risk Değerlendirmesi; ticari faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik ilgili risklerin yönetim tarafından tanımlanmasını ve incelenmesini kapsar. Bir risk değerlendirme sürecinde her bir ticari faaliyet hedefi, en üst seviyeden (örneğin; "kar eden bir işletme yönetmek") en alt seviyeye kadar (örneğin; "nakdi muhafaza etmek") belgelenir ve daha sonra hedefe ulaşmayı tehlikeye düşüren ya da engelleyen her bir risk tanımlanarak, önem sırasına göre düzenlenir.

Kontrol Faaliyetleri; özellikle her bir kontrol hedefine yönelik olarak, yukarıda tanımlanan riskleri azaltmak amacıyla düzenlenir. Kontrol faaliyetleri, ticari faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesini ve risk azaltma stratejilerinin yürütülmesini sağlamak amacıyla kullanılan politikalar, kurallar ve uygulamalardır.

Bilgi ve irtibat; kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmelerine izin veren bir biçim ve zaman çerçevesinde, yönetim kadrosu vasıtasıyla çalışanlara talimatları ulaştırarak, iç kontrolü destekler. Bu süreç tam tersi bir şekilde de yani; şirketin en alt seviyesinden başlayarak, şirket yönetimine ve yönetim kuruluna kadar oluşan sonuçlar, eksiklikler ya da meydana gelen olaylar ile ilgili bilginin iletilmesiyle de gerçekleşir.

Gözlem; iç kontrolün kalitesini zaman içinde süregelen ve özel değerlemelerle değerlendirme ve belirme sürecidir. Gözlem, şirket yönetiminin, çalışanların ve üçüncü tarafların hem içerden hem de dışardan iç kontrol gözetimleriyle gerçekleştirilebilir.



Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

3. Etkin Bir İç Kontrol Programının Hazırlanması

Etkin bir iç kontrol programının hazırlanmasında aşağıda ayrıntılı olarak açıklanan aşamalar takip edilir:

- Projenin tasarlanması,
- Kontrol Ortamının değerlendirmesi,
- Kapsamın belirlenmesi,
- Kontrol Merkezinin oluşturulması,
- Başlangıç testleri ile devam eden testlerin yapılması,
- Gözlem.

3.1 Projenin tasarlanması

İç kontrol programıyla ilgili bir yönetim kadrosunun kurulması, iç kontrol programının yapılandırılması adına çok büyük önem taşır. Şirketin büyüklüğü ve karmaşıklığı, insan gücünün bu kadroya nasıl dağıtılması gerektiğini belirler. Küçük çaplı şirketlerde daha küçük bir örgütsel yapıya ihtiyaç duyulur; bu kadro yalnızca yarım zamanlı çalışan üyelerden, örneğin; bir proje müdürü ve buna destek verecek birkaç personelden, oluşabilir. Bununla birlikte, büyük şirketlerde ise tam zamanlı görevler için önemli sayıda personelin görevlendirilmesi gerekli olabilir.

Halihazırda iç kontrol grubu olan çoğu şirketin, iç kontrol programıyla ilgili ayrı bir yönetim kadrosunu oluşturması gerekli değildir. Ancak, şirketin yönetim kurulunun mevcut olan iç kontrol grubundaki personelin şirket tarafından seçilen aşamaları yürütebilecek yeterlikte olup, olmadığını değerlendirmesi gerekmektedir.

Bu kadro oluşturulduktan sonra, bir proje planının tasarlanması gereklidir. Şirket yönetimi düzeyinde, tasarım süreci aşağıdaki konuları karara bağlamalıdır:

- Proje hedefleri, proje çıktıları, kapsam, maliyet ve yaklaşım konusunda uzlaşarak, bununla ilgili olarak bir anlaşma düzenlemek,
- İhtiyaç duyulan kaynakların talep edilmesi durumunda sağlanacağı taahhüdü,
- Dış kaynakların kullanılıp, kullanılmayacağına ilişkin bir düzenlemenin hazırlanması ve bu kaynakların işlevlerinin tanımlanması,
- İlerlemenin karşılaştırılabileceği bir proje tabanının olması,
- Projenin işletimi için kullanılan yöntem ve işlemler konusunda bir düzenleme yapılması.

İç kontrolün güvenilirliği genellikle aşağıda belirtilen niteliklerin işlevleri ile mümkündür:

- Kontrollerin yapısal ve işlevsel etkinliği,
- Kontrollerin ve işlemlerin belgelenmesinin kapsamı,
- Çalışanların sorumluluğunda olan kontrol faaliyetlerinin şirket personeli tarafından bilinmesi,
- Bağımsız gözlem yapılması.

Bir proje planının oluşturulması ve geliştirilmesi sürecinde, iç kontrol programıyla ilgili yönetim kadrosunun İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi gibi bir aracı kullanması yararlı olur.

İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi

Yapısal ve İşlevsel Etkinlik

4. Seviye - En uygun

3. Seviye - Güvenilir

2. Seviye - Yetersiz

1. Seviye – Güvenilir olmayan

Belgeleme, Bilinç ve Gözlemin Kapsamı

	1. Seviye: Güvenilir olmayan	***2. Seviye: Yetersiz***	***3. Seviye: Güvenilir***	***4. Seviye: En uygun***
Nitelikler	Kontroller, ilgili politikalar ve işlemler belirlenmemiş ve belgelenmemiştir.	Kontroller, ilgili politikalar ve işlemler belirlenmiş ancak tam olarak belgelenmemiştir.	Kontroller, ilgili politikalar ve işlemler belirlenmiş ve düzgün bir şekilde belgelenmiştir.	3. Seviye'deki tüm nitelikleri taşır.
	Şirket personeli kontrol faaliyetleri ile ilgili sorumluluklarının farkında değildir.	Şirket personeli kontrol faaliyetleri ile ilgili sorumluluklarının farkında olmayabilir.	Şirket personeli kontrol faaliyetleri ile ilgili sorumluluklarının farkındadır.	Şirket kapsamında büyük kapsamlı işlemleri veya örgütsel değişiklikleri yansıtmak amacıyla kontrollerin ve işlemlerin belgelendiği ve sürekli olarak yeniden değerlendirildiği bir kontrol ve risk yönetim programı mevcuttur. Kontrollerin yapısını ve etkinliğini değerlendirmek için kişinin kendi kendini değerlendirdiği bir test yöntemi kullanılır.
	Kontrol faaliyetlerinin işlevsel etkinliği düzenli olarak değerlendirilmemiştir.	Kontrol faaliyetlerinin işlevsel etkinliği düzenli olarak ve yeterli derecede değerlendirilmemiştir ve bu işlem tam olarak belgelenmemiştir.	Kontrol faaliyetlerinin işlevsel etkinliği düzenli olarak (örneğin; üç aylık dönemlerle) değerlendirilmiş ve düzgün bir şekilde belgelenmiştir.	İşlemleri, kontrol hedeflerini ve faaliyetleri belgelemek, açıkları belirlemek ve iç kontrolün etkinliğini değerlendirmek için konuyla ilgili teknoloji geliştirilmiştir.
Sonuçlar	Kontroller ile ilgili eksiklikler belirlenmemiştir.	Kontroller ile ilgili eksiklikler belirlenmiş olabilir ancak bu konuda zamanında önlem alınmamıştır.	Kontroller ile ilgili eksiklikler belirlenmiş ve bunlarla ilgili zamanında önlem alınmıştır.	3. Seviye'de yer alan tüm sonuçlar, bu seviye için de aynıdır.
	Şirket yönetiminin iç kontrolün etkinliğini iddaa edebilmesi için yetersiz derecede bir belgeleme mevcuttur.	Şirket yönetiminin iç kontrolün etkinliğini iddaa edebilmesi için yetersiz derecede bir belgeleme mevcuttur.	Şirket yönetiminin iç kontrolün etkinliğini iddaa edebilmesi için yeterli derecede bir belgeleme mevcuttur.	
	Belgeleme, test etme ve düzeltici kontroller için gösterilen çaba önemli derecededir.	Belgeleme, test etme ve düzeltici kontroller için gösterilen çaba önemli derecededir	Belgeleme, test etme ve düzeltici kontroller için gösterilen çaba şirketin içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak önem teşkil edebilir.	Nitelikli ve geçerli bilgilerin olmasından dolayı gelişmiş bir karar alma mekanizması vardır. İç kaynakların kullanımı etkindir.
				Gerçek zamanlı bir gözlem yapılmaktadır.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

İç kontrolün güvenilirlik derecesini görsel olarak tanımlayan bu yöntem, planın oluşturulduğu herhangi bir birime uygulanabilir (örneğin; bir bütün, tek bir ticari birim ya da bağlı ortaklık olan bir şirket). Bir önceki sayfada sunulan İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi'ne ilişkin düzenleme, iç kontrol güvenilirliğini tabloda sıralanan niteliklere göre dört gruba ayırmak amacıyla tasarlanmıştır: (1) güvenilir olmayan, (2) yetersiz, (3) güvenilir, ve (4) en uygun.

Proje ekibi İç Kontrol Güvenilirlik Yöntemi'ni kullanırken, değerlendirilen birimin niteliklerini dikkatli bir şekilde belirlemeli ve değerlendirilen birimin iç kontrol statüsüne en yakın olan seviyeyi belirtmelidir.

İç kontrolün güvenilmez (1. Seviye) ya da yetersiz (2. Seviye) olarak sınıflandırıldığı durumlarda, iç kontrol yapısının yetersiz olması muhtemeldir. Bu tür durumlarda, proje ekibinin proje planını bir an önce uygulamaya koyması gereklidir.

Şirketin iç kontrolünün yeterli olduğunu belirten 3. Seviye'deki bilgiler iç kontrol etkinliği için en son nokta değildir. En son nokta, kurumsal yönetimin etkin kontrol faaliyetleriyle ilişkili olduğu 4. Seviye'dir.

3.2. Kontrol Ortamının Belirlenmesi

Yazılı politikalar ve kurallar önemli olup, iç kontrol yapısının etkinliğinde büyük bir rol oynadığı kadar, daha az maddi katkıları olan kültür, tutum ve davranış (üçü bir arada kontrol ortamı olarak ifade edilir) da önemlidir. Şirkette çalışanların yeterlilikleri, etik değerleri ve dürüstlük kriterleri, şirket yönetiminin felsefesi ve işletim tarzı, yetki ve sorumlulukların görevlendirilmesi ve yönetim kurulunca gösterilen dikkat ve yönlendirmeler gibi unsurlar kontrol ortamına katkıda bulunulur. İç kontrolün tüm diğer unsurlarının temelini kontrol ortamı oluşturur. Kontrol ortamının anlaşılmasını için kültürel bir değerlendirme yapmak gereklidir. Şirket içindeki üst düzey yöneticiler ile çalışanlar genelinde bir anket düzenlenmesi, şirket çalışanlarının şirketin etkin bir iç kontrol ortamının yaratması konusundaki tutumları hakkında bir fikir verebilir. Kültürel değerlendirme sonuçlarının şirketin sağlam ve güçlü bir kontrol ortamına sahip olmadığına işaret ettiği durumda aşağıda belirtilen düzeltici önlemlerin alınması gereklidir:

- İç kontrolün öneminin belirtilmesi ve duyurulması,
- Etik Davranışlar ve Uyum Programını desteklemek,
- Üst yönetimden başlayarak olabilecek en uygun tutumu takınmak,
- Eğitim programlarıyla birlikte bilinci geliştiren programlar düzenlemek,
- Açık iletişim için kanallar oluşturmak.

Diğer bir yandan, kültürel değerlendirme sonuçlarının şirketin sağlam ve güçlü bir kontrol ortamına sahip olduğunu belirtmesi, iç kontrol programının yapılandırılması için güçlü temellerin olacağına işaret eder.

3.3. Kapsamın Belirlenmesi

Kapsamın belirlenme işleminin amacı, finansal raporlama ve açıklamalarla ilişkilendirilen risklerin tanımlanması ve envantere kaydedilmesidir. Bu, iç kontrol programıyla ilgili olan yönetim kadrosunun bu tür risklere yönelik kontrolleri belirlemesine ve uygulamasına izin vermektedir. Bazı şirketlerin halihazırda resmi ya da gayri-resmi bir risk değerlendirme programlarını uygulamalarına rağmen, bu tür programların finansal ve açıklamayla ilgili risklerin tümünün belirlenme süreçlerini tam olarak kapsamasını sağlamak amacıyla proje ekibi tarafından yeniden gözden geçirilmeleri gerekmektedir.
Proje ekibi, kapsam belirleme işlemine, işletmenin tüm önemli faaliyet birimlerini, bulundukları yerleri ve bağlı ortaklıklarını saptayarak başlamalıdır. Daha sonra yönetimde yer alan personel ile bu

faaliyet birimleri hakkında görüşmeler yaparak, şirketin doğru bir şekilde finansal ve finansal olmayan bilgileri raporlamasını olumsuz yönde etkileyecek finansal raporlama ve açıklamayla ilgili riskleri saptamalıdır. Finansal ve finansal olmayan bu bilgileri içeren tutarların ve açıklamaların tümü doğru, tam, kesin ve geçerlilik kriterlerine uygun olarak hazırlanmalıdır.

Şirket yönetimi görüşmeler sırasında, diğer şeylerin yanı sıra, aşağıdakiler ile ilgili bilgileri belirtmelidir:

- Şirketin ticari faaliyet hedeflerine ulaşmasını engelleyecek olan riskler,
- Aşağıdakileri dikkate alarak, finansal ve açıklamayla ilgili riskler:
  - > dış-kaynaklı uygulamalar ve işlemlerin de dahil olduğu önemli faaliyet işlemleri ve sistemleri,
  - > sistematik olmayan riskler ve işlemler (örneğin; muhasebe kayıtları ve sözleşmelere ilişkin muhasebeleştirme işlemleri),
  - > önemli muhasebe standartları,
  - > sektör düzenlemeleri,
  - > şirket politikaları ve kurallarıyla uyum içinde olmayan durumlar,
  - > çok büyük ölçüde yargıya tabi olan tahminlerle ilgili olaylar,
  - > önemli bilgi sistemleri ve teknolojileri,
  - > şirketin kontrolü geçersiz kıldığı durumlar.

Daha sonra proje ekibi, şirketin iç kontrol etkinliğini hesaba katmadan, potansiyel olumsuz etkinin olasılığını ve bu durumla bağdaştırılan önemini dikkate alarak, tanımlanmış finansal raporlama ve açıklamalarla ilişkilendirilen risklerin her birini belgelemeli ve önem sırasına göre düzenlemelidir.

Finansal raporlama ve açıklamalarla ilişkilendirilen riskleri önem sırasına göre düzenlerken göz önünde bulundurulacak hususlar aşağıdadır:

- şirketle ilgili olan riskler,
- mali tablolardaki önem,
- meydana gelme olasılığı.

3.4. Kontrol Merkezinin Oluşturulması

Kontrol merkezi, iç kontrolle ilişkili olan bilgiler ve faaliyetlere yönelik olarak bir takas odası gibi hizmet verecektir. Kontrol hedefleri ve kontrol faaliyetlerinin yapısı ve uygulanması ile ilgili belgelerin yanı sıra bu tür faaliyetlerin işlevsel etkinliğini test eden yöntemleri kapsayacaktır.

Kontrol merkezini oluşturmak için aşağıdaki aşamaların gerçekleşmesi gereklidir:

- önemli kontrol hedeflerinin tanımlanması,
- mevcut kontrol hedefleriyle kontrol faaliyetlerinin eşleştirilmesi,
- gerekli kontrollerin olmadığı ve bu kontrollerin yapılmasının gerekli olduğu alanların belirlenmesi.

> **Önemli Kontrol Hedeflerinin Tanımlanması:** Kapsam belirleme işlemi sonucunda, önemli finansal raporlama ve açıklamayla ilgili risk envanteri oluşturulmalıdır. İç kontrol programıyla ilgili olan yönetim kadrosu, bu riskler üzerinde düzenli bir çalışma yürüterek, önemli kontrol hedeflerini belirlemelidir. Kontrol hedefi, şirket yönetiminin ulaşmak istediği hedefi ifade eder. Finansal raporlamada, aşağıdakiler yüksek dereceli kontrol hedeflerine örnek olarak verilmiştir:

- Yetki: İşlemler şirket yönetiminin genel ya da özel yetkisine göre gerçekleştirilir.
- Kayıt: Yetki verilen tüm işlemler, finansal tablo düzenlemesine izin veren genel kabul görmüş muhasebe kuralları doğrultusunda, doğru tutarlarıyla, doğru zaman dilimleriyle ve

uygun hesap içinde kayıt altına alınır.
• Koruma: Varlıkların maddi olarak muhafaza edilmesinin sorumluluğu, ilgili kayıt tutma işlemlerinden bağımsız olarak görevlendirilen çalışanlara verilmiştir.
• Mutabakat: Kayıt altına alınmış varlıklar ile mevcut olan varlıklar arasında belirli aralıklarda karşılaştırma yapılır ve oluşabilecek herhangi bir farkın düzeltilmesi için gerekli önlemler alınır.

Kontrol hedeflerine örnekler aşağıdaki gibidir:

• Sipariş Yönetim Sistemi: Satış emri yalnızca müşterinin onaylanan kredi sınırı çerçevesinde işlem görür.
• Satın Alma İşlemi: Borç hesabındaki tutarlar, satın alınan malları ifade eder.

>Mevcut Kontrol Hedefleriyle Kontrol Faaliyetlerini Eşleştirmek: Kontrol faaliyetleri, şirketin belirlenen kontrol hedeflerine ulaşmasını destekleyen politikalar ve kurallardır. Kontrol faaliyetleri ticari faaliyetlerin içinde yer almalı ve finansal raporlama ve açıklamalarla ilişkilendirilen riskleri makul bir seviyeyi indirmelidir.

Kontrol faaliyetlerine ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- onaylar, yetkiler ve teyitler,
- doğrudan işlevsel veya etkinlik yönetimi,
- performans göstergelerinin yeniden incelenmesi,
- varlıkların teminatı,
- görev ayrımı,
- bilgi sistem kontrolleri.

Bu aşamanın amacı, işletme içinde uygulanan mevcut kontrol faaliyetlerini envantere kaydetmek ve bunları bir önceki aşamada belirlenen kontrol faaliyetleriyle eşleştirmektir.

> Gerekli kontrollerin olmadığı ve bu kontrollerin yapılmasının gerekli olduğu alanların belirlenmesi: Mevcut olan tüm kontrol faaliyetleriyle, kontrol hedefleri eşleştirildiğinde, mevcut olmayan kontrol faaliyetlerine denk gelen kontrol hedeflerinin olması muhtemeldir. Bu eksiklikler belirlenmeli ve önlem almak adına belgelenmelidir.

Ya da bunun tam aksine, bir hedefle eşleşmemiş olan belirlenmiş kontrol faaliyetleri olabilir. Bu bağlamda, bunlar gerekli olmayan ve elimine edilebilen kontrol faaliyetleridir ya da gerekli bir kontrol hedefinin belirlenemediğinin bir göstergesidir. Yukarıda ifade edilen tüm eksiklikler, öncelik sırasında en başta olan kontrol hedeflerinden başlayarak, tüm önemli kontrol hedefleriyle eşleşen kontrol faaliyetleri olana kadar, düzenli bir işleme tabi tutularak, bunlar için önlem alınmalı ve düzeltilmelidir.

3.5. Başlangıç testi ile devam edem testlerin yapılması

Kontrol merkezi oluşturulduktan sonra, kontrol faaliyetlerinin işlevsel etkinliğinin değerlendirilmesi gereklidir. Bu değerlendirme, kontrolleri uygulayan kişiler, şirket yönetimi ya da iç kontrol programıyla ilgili olan yönetim kadrosu tarafından yapılabilir. Söz konusu başlangıç testlerinin amaçları aşağıdaki gibidir:

- kontrol faaliyetlerinin düzgün bir şekilde işlevlerini yerine getirmelerinin sağlanması,
- iç kontrole dair eksikliklerin yapılan testlerle ortaya çıkmaları durumunda, eksiklikleri önlemek ve düzeltmek için bilgi sağlanması,
- şirket yönetiminin üç aylık ve yıllık değerlendirmelerine yardımcı olmak için tutarlı testlerin yapılabilmesi için bir program geliştirilmesi.

En son değerleme döneminden itibaren önemli bir değişikliğin olmadığını belirtmek amacıyla iç kontrol yapısının analizi yapılır. Önemli ticari gelişmeler veya örgütsel değişikliklerin olması durumunda (örneğin; elde edinim işlemi), bu değişiklikleri belirtmek suretiyle iç kontrol yapısını değiştirmek için yukarıdaki aşamaların yinelenmesi gereklidir.

Bu durumda, kontrol faaliyetlerinden sorumlu olan kişiler, kişinin kendi kendini değerlendirdiği resmi bir iç kontrol testinin bir parçası olarak kendi etkinliğini değerlendirmelidir. Bu değerlendirme işleminin bir parçası olarak, bireysel kontrol faaliyetlerinin işlevsel etkinliği teste tabi tutulmalı ve buna uygun belgeleme yapılmalı ve saklanmalıdır.

3.6. Gözlem

Birçok şirket için, iç kontrol yapısının etkinliğinin gözlemlenmesi ve raporlanmasında iç denetim bölümünün önemi çok büyüktür. İç denetim bölümü olmayan şirketler, anılan görevleri yerine getirebilmek için iç kontrol programıyla ilgili bir yönetim kadrosu oluşturmayı göz önünde bulundurmalıdır.

Yer alması gereken gözlemlenebilir faaliyetler aşağıdakileri içerir:

- kontrol merkezinde bulunan verilerin yeterliliğinin bağımsız değerlendirmesi,
- testlerin doğru, tam ve zamanında yapıldığına dair teyit,
- kontrol faaliyetlerini değerlendiren kişilerin bu değerlendirmeyi uygun bir şekilde ve zamanında yaptığına dair onay ile bu tür onayın sonuçlarının tam olarak anlaşılması,
- doğru ve tam bir belgelemenin yapıldığına dair onay.

4. Sonuç

Etkin bir iç kontrol sistemi oluşturabilmek ve bu sistemin devamını sağlayabilmek için, şirketler aşağıda belirtilenleri göz önünde bulundurmak zorundadırlar:

Ortamın tamamıyla değiştiğinin kabul edilmesi gerekir.. Şirketler, daha çok çaba isteyen ve daha fazla mali sorumluluk gerektiren yeni bir yatım ve düzenleyici otorite ortamında faaliyet gösterdiklerini kabul etmelidirler.

Şirket içindeki iç kontrol anlayışının geliştirilmesi gereklidir.. Buradaki konu, şirketlerin, Sarbanes-Oxley gibi, iç kontrol düzenlemeleri çerçevesinde yüzeysel bir uyum yaklaşımı benimseyebildiği ancak bu tür bir yaklaşım, kontrollerin özünün önceliği yerine biçiminin ön plana çıkması nedeniyle hedefe ulaşamamasıdır.

Bir iç kontrol programı hazırlanmasının maliyeti dikkate alınmalıdır. İyi bir iç kontrol, bir kereye mahsus bir gider değildir, bu daha çok iş yapış biçiminin maliyetinin tamamıyla değiştiren bir süreçtir.

İç kontrol bir taraftan riskleri azaltmaya yardımcı olurken, risklerin tamamını yok etmez. İç kontrol sadece şirketin hedeflerine ulaşıldığına dair mutlak değil makul bir güvenceyi sağlar. Ne de olsa iç kontrol insanları içeren işlemler üzerine kurulmuştur ve beşeri konularla ilgili tüm sınırlamalara tabidir. İç kontrol, kişilerin hileli yollara başvurması ve güvenliğin suiistimal edilmesi, çalışanlar arasında danışıklı dövüş gerçekleştirilmesi suretiyle kasten engellenebilir ya da sağlıksız alınan kararlar, dikkatsizlik, dalgınlık veya usul veya kuralların bozulması suretiyle istemeden ihlal edilebilir. Ayrıca, kaynak kısıtlamaları nedeniyle de iç kontrolün etkinliği azaltılabilir hatta ortadan kaldırılabilir. İç kontrol ile ilgili maliyetler ve faydalar düzenli bir şekilde yeniden değerlendirilmelidir.

Bu çalışmada etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve sürdürülmesi konusu ele alınmıştır. Ancak, iç kontrolün iyi bir kurumsal yönetimi oluşturan unsurlardan sadece biri olduğunu okuyucuların dikkate alması gerekir. Bunun yanında dürüstlük ve etik değerler, yönetimin felsefesi ve işletim tarzı, örgütsel yapı, yönetim kurulu, yönetim ve çalışanlar için iyi tanımlanmış görevler ve sorumluluklar, mükemmeliyetçi bir yaklaşım, etkin ve faal bir yönetim kurulu ve komitesi ve bunun gibi birçok farklı unsur iyi bir kurumsal yönetimin yapı taşlarını oluşturur.

Gökhan Alpman
Kıdemli Müdür,
DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.