

ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİ ÜZERİNE NİTEL BİR ARAŞTIRMA: COSO MODELİ ÖRNEĞİ*

A QUALITATIVE RESEARCH ON AN EFFECTIVE INTERNAL CONTROL SYSTEM: EXAMPLE OF COSO MODEL

Muhammet Fatih ÇOŞKUN
Dr. Özgür TERAMAN**

ÖZ

Günümüzde her alanda yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucunda işletmelerin alanları genişlemiş, faaliyetleri artmış ve bunun sonucunda organizasyon yapıları karmaşık bir hale bürünmüştür. İşletme faaliyetlerinin artmasıyla birlikte iç kontrol sisteminin önemi ve gerekliliği giderek daha çok hissedilmiştir. İşletme hedeflerine ulaşılmasında ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde işletme yapısına tesis edilmiş iç kontrol sistemi büyük önem arz etmektedir. İç kontrol sisteminin her geçen gün önem kazanmasıyla birlikte, iç kontrol sistemi pek çok ulusal ve uluslararası çalışma ve düzenlemelere konu olmuştur. Bu çalışmaların en önemlilerinden biri “COSO İç Kontrol Modelidir”. Bu model, 1992 yılında Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (COSO) tarafından “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” adlı raporda yayımlanmıştır. COSO iç kontrol modeli, iç kontrol kavramı için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması amacıyla geliştirilmiştir. COSO iç kontrol sistemi; işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, raporlamanın güvenilirliği ve ilgili yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşılıp ulaşılmadığı konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir. COSO, iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve yürütülmesini içeren bir çerçeve olarak kabul edilmektedir.

Bu çalışmada, COSO iç kontrol modeline değinilip, işletme yapısına tesis edilmiş COSO tabanlı iç kontrol sisteminin etkileri değerlendirilmektedir.

Anahtar Sözcükler: COSO, İç Kontrol, Kapsayıcı Çerçeve.

* Bu çalışma; Muhammet Fatih ÇOŞKUN tarafından İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programında Dr. Öğretim Üyesi Özgür TERAMAN danışmanlığında hazırlanmış olan “COSO Tabanlı İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri” adlı tez doğrultusunda yapılmıştır.

** SMMM

ABSTRACT

As a result of today's economic and technologic development in every industry, companies ranges expanded and their organizations have become a complex structure. Within the increase of companies activities, internal control system's importance and necessity have been felt way more than ever. Internal control system presents a big importance for achieving companies' goals and realizing the activities. Internal control system was under debate by many national and international studies and regulations since it has gained importance. One of the most important of these studies is "COSO Internal Control System", and this model was published with the report named "Internal Control – Integrated Framework" by Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) in 1992. COSO internal control model has been developed to create a common sense and a comprehensive framework for internal control notion. COSO internal control system is a process to assure the efficiency and productivity of activities which being affected by company's board of directors, senior management and other staff, the reliability of reporting and the relevance with related laws and regulations. COSO is accepted as framework that evaluates internal control's efficiency and contains the design, the implementation and the execution of internal control.

In this study, the effects of COSO based internal control system that built into operation will be evaluated by referring COSO internal control model.

Keywords: COSO, Internal Control, Inclusive Framework.

1. GİRİŞ

İç kontrol, belirlenen hedeflere ulaşmak için işletme yönetimi tarafından oluşturulan politikalar ile uygulanan usul ve yöntemlerin bütünü ifade etmektedir. Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO)'ya göre iç kontrol; işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve etkenliğini, raporlamanın güvenilirliği ile kanun ve düzenlemelere uyum hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamak amacıyla makul bir güvence verecek şekilde oluşturulan ve yürütülen bir süreçtir. COSO iç kontrol modeli tüm dünyaca kabul edilmiş bir iç kontrol sistemi olup, günümüzde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.

Bu çalışmada, COSO kavramı ve gelişimi, COSO iç kontrol çerçevesi incelenmiş, COSO iç kontrol bileşenleri aktarılmaya çalışılmıştır. Ayrıca etkili bir iç kontrol ortamı için COSO modelinin etkinliğine yönelik nitel bir araş-

tırma yapılmıştır. Araştırma kapsamında bağımsız denetçilerle yarı yapılandırılmış sorular aracılığıyla mülakat yapılmış, katılımcıların özgür ifadeleri ile tümevarım ilkesi çerçevesinde genel hatlar ortaya konmaya çalışılmıştır.

2. COSO KAVRAMI ve GELİŞİMİ

1970’li yılların sonu ve 1980’li yılların başına kadar Amerika Birleşik Devletleri’nde meydana gelen hileli finansal rapor sayısındaki artış nedeniyle oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting – NCFRR), hileli finansal raporlama üzerindeki önemi nedeniyle iç kontrol kavramının yeniden düzenlenmesi gerektiğine dikkat çekmiştir. Ulusal Komisyonun çalışmaları iç kontrol sisteminin önemini tekrar sağlamıştır. Ulusal Komisyon, iç kontrol kavramı için ortak bir anlayış ve kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması amacıyla destekleyici kurumlara çağrıda bulunmuştur. Bu çağrıya olumlu destek gelmesi sonucunda komisyon, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO)’yu kurmuştur (Yılancı, 2006: 29).

COSO, hileli finansal raporlamaya neden olan unsurları değerlendirmek amacıyla 1985 yılında Treadway Komisyonu olarak da adlandırılan Ulusal Komisyon tarafından tasarlanmıştır. Ayrıca COSO, halka açık şirketler, bağımsız denetçiler ve diğer yasal düzenleyici kurumlar için bir rehber olarak geliştirilmiştir (www.coso.org).

COSO, aşağıdaki destekleyici kuruluş tarafından kurumsal risk yönetimi oluşturmak, hileli finansal raporlamayı önlemek ve iç kontrol sistemi hakkında ortak bir anlayış getirmek amacıyla kurulmuştur (Martinez, 2014: 3):

- Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association – AAA)
- İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors – IIA)
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA)
- Uluslararası Finans Yöneticileri (Financial Executives International – FEI)
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants – IMA)

COSO, 1992 yılında yayımladığı “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” (Internal Control – Integrated Framework) adlı raporda, iç kontrol sistemini şu şekilde tanımlamıştır (COSO, 1994):

İç kontrol, işletmenin yönetimi kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve ilgili yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda COSO iç kontrol sisteminin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Graham, 2015: 2):

- İç kontrol bir süreçtir. Bir sonu vardır, ancak kendi içinde bir sonu bulunmamaktadır.
- İç kontrol insan odaklı çalışmaktadır.
- İç kontrol işletme yönetimine ve dış taraflara kesin bir güvence değil, makul bir güvence sağlamaktadır.
- İç kontrol hedeflerin başarılmasına yönelik oluşturulan kontroller bütünüdür.

Bir işletmenin iç kontrol sistemi ile işletme yapısı arasında doğrudan bir ilişki vardır. COSO iç kontrol çerçevesinde bu ilişki bir küp şeklinde tasvir edilmiştir.

COSO Küpü Şekil 1.1’ de görsel olarak gösterilmektedir.



Şekil 1: COSO Küpü

Kaynak: (COSO, Internal Control - Integrated Framework, 2013: 7).

COSO küpü, bir kurumun, iç kontrol sisteminin beş bileşeni aracılığıyla faaliyetlerine ve amaçlarına ulaşma düzeyi olarak ifade edilmektedir.

COSO, beş bileşeni örgütün çeşitli boyutlarında uygulandığı şekilde hedeflerle bütünleşmesini göstermek için üç boyutlu bir küp şeklinde tasvir etmiştir. Küpün üst kısmı, COSO iç kontrol sisteminin hedefleri olup, faaliyet, raporlama ve uyum hedeflerinden oluşmaktadır. Küpün ön yüzeyinde COSO'nun beş bileşeni olup, faaliyet, raporlama ve uyum hedeflerinin gerçekleştirilmesi için bu beş bileşenin organizasyon içinde kurulması ve işlerliğinin sağlanması gerekmektedir. Yan yüzde ise, organizasyonun yapısı, faaliyetleri ve alt birimleri yer almaktadır (Rittenberg, 2013a: 10).

Sürekli gelişen teknoloji ve iş dünyasındaki değişimlerden ötürü COSO iç kontrol modelinin yenilenme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, 1992 yılında yayımlanan COSO iç kontrol çerçevesi 2013 yılında revize edilerek çağın gerekliliklerine göre güncellenmiştir (Türedi ve diğerleri, 2015: 103).

COSO 2013 çerçevesiyle birlikte revize edilen unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Tablo 1: COSO 2013 İç Kontrol Çerçevesi

Değişen Yönleri	Değişmeyen Yönleri
İç kontrolün tanımı	İş ve çalışma ortamındaki değişiklikler
Hedeflerin 3 kategoride toplanması ve iç kontrolün 5 bileşeni	Operasyon ve raporlama hedeflerinin genişletilmesi
İç kontrol tasarlanması ve uygulanması, etkinliğinin değerlendirilmesi	Kişisel yaklaşımlar ve faaliyetlerle ilgili örnekler, uyum ve raporlama hedeflerini eklenmesi
Etkin bir iç kontrol modeli için 5 bileşenin örgüt içinde var olması	5 bileşenin yanında, 17 ilke ve 77 odak noktanın eklenmesi

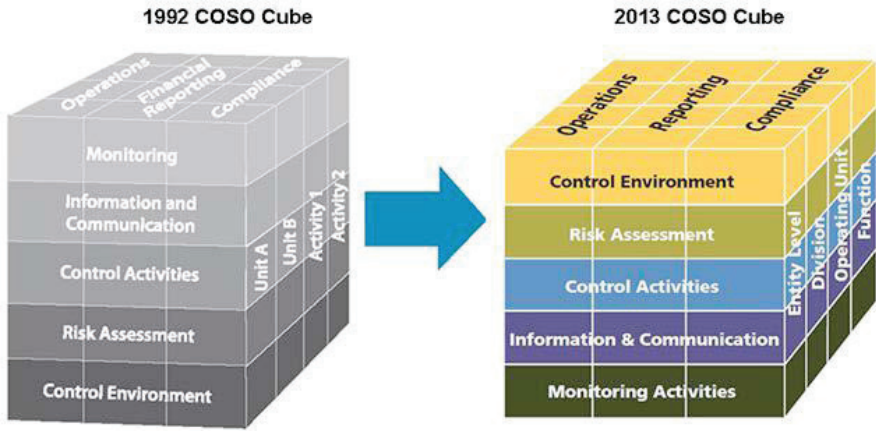
Kaynak: (Lietz, COSO 2013, 2014: 19).

COSO 2013'te 1992 çerçevesinde belirtilen tanım, amaçlar ve beş bileşen 2013 çerçevesinde de uygulanmaktadır. Sadece üç amaç kategorisinden raporlamanın çevresi genişletilmiş, iç ve dış finansal ve finansal olmayan raporlama olarak belirtilmiştir. 1992 çerçevesinde de raporlama geniş olarak düşünülmüş, ancak örnekler ve uygulama daha çok finansal raporlama üzerine

olmuştur. COSO 2013'te raporlama kavramı kullanılmış ve küpün üst yüzeyinde finansal raporlama yerine raporlama ifadesine yer verilmiştir (Yılcı, 2015: 66).

COSO 2013 küpünde 1992 COSO küpüne göre fazla değişiklik yapılmamıştır. 1992 çerçevesinin ana hatları korunmuş, sadece bileşenlere ait olan ilkeler değiştirilmiştir. İşletmenin iç kontrol sistemi amaçların belirlenmesine dayalı olmalı ve bu amaçlara ulaşmada mevcut iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması gerekmektedir (Köse ve Bekci, 2017: 21).

Aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi, COSO küpü birkaç değişiklik dışında eski çerçevesini korumuştur:



Şekil 2: 1992-2013 Küpü

Kaynak: (Martinez, 2013 COSO Framework Overview, 2014: 4).

Şekilde görüldüğü gibi, 1992 küpü ve 2013 küpü karşılaştırıldığında beş bileşenin değişmediği gözlemlenmektedir. 2013 küpünde, izleme faaliyetleri yerine izleme kavramı kullanılmıştır. Bu değişiklik, birbirinden ayrı bir şekilde yürütülen faaliyetlerin bir dizi olarak izleme algısını genişletmek için tasarlanmıştır. Bununla birlikte dört bileşenin birleşimiyle tek bir sürecin izlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca 1992 çerçevesinde kategoriler finansal raporlama olarak sınıflandırılırken, 2013 çerçevesinde raporlamanın güvenilirliği şeklinde daha geniş bir kavram kullanılmıştır. Bu değişikliğin nedeni, 1992 çerçevesinin alanını genişletmenin yanı sıra, finansal olmayan verilerin de raporlamaya eklenmesi amaçlanmıştır (Köse ve Bekci, 2017: 21-22).

1992 çerçevesine bakıldığında, kontrol ortamı en üstte yer almaktadır. 2013 küpünde ise en altta yer almaktadır. Bunun nedeni, gelişen iç kontrol

faaliyetleri ve yapılacak hataları önlemek amacıyla kontrol ortamı küpün ilk sırasına yerleştirilmiştir. İşletmeyle ilgili kontrol faaliyetlerine geçilmeden önce oluşacak risklere karşı önlem almanın yolu, uygun bir kontrol ortamıdır (Köse ve Bekci, 2017: 22).

Küpün sağ tarafında yer alan organizasyon yapısı, COSO Kurumsal Risk Yönetimi – Entegre Çerçeve’ye uyumu kolaylaştırmak amacıyla değiştirilmiştir. İç kontrol sistemi, kurumsal risk yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Ancak kurumsal risk yönetimi işletmenin yönetim yapısını desteklemekle birlikte, iç kontrol sistemi, işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır (Köse ve Bekci, 2017: 22).

Bunlara ek olarak, COSO 2013 çerçevesinde yapılan en önemli değişiklik, iç kontrol sistemini oluşturan 5 bileşeni destekleyen 17 ilkenin sunulması oldu. Aslında bu ilkeler 1992 çerçevesinde üstü kapalı olarak ele alınmıştır. Yeni çerçevede ise bu ilkeler odak noktalarıyla birlikte bir rehber haline getirilmiştir (Tığdemir, 2014: 24).

Ayrıca COSO 2013 çerçevesi, 17 ilkeyle ilgili önemli özellikleri sıralayan 77 odak noktası içermektedir. Odak noktaları, iç kontrol sisteminin tasarlanmasına, uygulanmasına, yürütülmesine ve ilgili ilkelerin mevcut durumunun ve işlerliğinin değerlendirilmesine yardımcı olmak amacıyla oluşturulmuştur (Rittenberg, 2013b).

COSO 2013 çerçevesi, iç kontrol bileşenleri ve bu bileşenlerin dayanağı olan 17 ilkeden oluşmaktadır. Çerçeve, iç kontrol sisteminin etkinliği için 17 ilkenin organizasyon içinde etkin bir şekilde çalışması gerektiğini belirtmiştir. Bu ilkeler iç kontrol sürecinin işleyişinde temel teşkil ederler. Çerçeveye göre, eğer bir ilke etkin bir şekilde çalışmıyorsa veya işlemiyorsa, diğer ilkelerin işleyişi de bozulmaktadır (Martin, 2015: 42).

COSO 2013 çerçevesinde etkin bir iç kontrol sistemi için her bir iç kontrol bileşenin ve ilgili 17 ilkenin odak noktalarıyla birlikte organizasyon içinde mevcut olması ve etkin bir şekilde uygulanması gerekliliği vurgulanmıştır. Etkin bir iç kontrol ortamının varlığı, örgüt içindeki iç kontrol bileşenlerinin ve ilkelerinin tasarlanmasına bağlıdır. Son olarak, bileşenlerin ve ilkelerin organizasyon içinde işlerliği sağlanmalıdır (Yılcı, 2015: 67).

17 ilkeye dayalı olarak, 2013 çerçevesinde teknolojinin bir iç kontrol sistemine ne denli etki ettiği açıkça belirtilmiştir. 1992 çerçevesi o zamanın teknolojisine göre oluşturulmuştur. 1992 çerçevesinde teknoloji büyük şirketler tarafından kullanılırken, 2013 çerçevesine kadar tüm dünyada yayılmıştır. Bu

nedenle, 2013 çerçevesi günümüz teknolojisine uyumlu bir şekilde güncellenmiştir (Martinez, 2014: 8).

3. COSO BİLEŞENLERİ

COSO iç kontrol sistemi, birbiriyle ilişkili ve uyumlu beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar (Sobel ve diğerleri, 2009: 6-10):

- Kontrol Ortamı (Control Environment)
- Risk Değerlendirme (Risk Assessment)
- Kontrol Faaliyetleri (Control Activities)
- Bilgi ve İletişim (Information and Communication)
- İzleme (Monitoring)

İşletmenin amaçlarına ulaşma düzeyi, COSO iç kontrol bileşenlerinin işleyişiyle doğrudan ilgilidir. İşletmenin mevcut amaçlarına ulaşması için COSO iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

Bir organizasyonda COSO iç kontrol bileşenleri mevcut ve uyumlu bir şekilde çalışıyorsa ve amaçlara ulaşılması konusunda makul bir güvence elde ediliyorsa, söz konusu sistem yeterli düzeyde tasarlanmıştır ve uygulanmıştır. Bu nedenle etkin bir iç kontrol sistemi için söz konusu bileşenler sağlam temelde oluşturulmalı ve uygulanmalıdır.

3.1. Kontrol Ortamı (Control Environment)

Kontrol ortamı; örgüt içerisinde iç kontrolün uygulanması için gerekli temeli oluşturan bir takım standartlar, süreçler ve yapılar bütünüdür. Bir kuruluşa beklenen davranış standartları da dâhil iç kontrole verilecek önemin düzeyini yönetim kurulu ve üst yönetim belirler. Kontrol ortamı, örgütün dürüstlük ve etik değerlerini; yönetim kurulunun üst düzey gözetim sorumluluklarını yerine getirmesini sağlayan unsurları, örgütsel yapıyı, yetki ve sorumlulukların tayinini; yetkin bireylerin kuruluşa çekilmesi, geliştirilmesi ve kuruluşa tutulması sürecini ve performansla ilgili hesap verilebilirliği sağlayacak performans ölçütleri, teşvikler ve ödüllere verilen özeni kapsar. Bu şekilde oluşturulan iç kontrol ortamının, iç kontrol sürecinin bütününe etkisi vardır (TİDE, 2016b: 4).

Kontrol ortamını oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir (TİDE, 2016c: 31):

1. Örgüt, dürüstlük ve etik değerlere bağlı olduğunu gösterir.
2. Yönetim kurulu, üst yönetimden bağımsız olduğunu gösterir ve iç kontrolün geliştirilmesi ve performansının gözetimini yerine getirir.

3. Yönetim, yönetim kurulunun gözetimi altında, amaçlara uygun yapılar, raporlama hatları ve uygun yetki ve sorumlulukları oluşturur.
4. Örgüt, amaçlar doğrultusunda, yetkin bireyleri cezbetme, geliştirme ve elinde tutmaya bağlı olduğunu gösterir.
5. Örgüt, amaçlar doğrultusunda bireylerin, kendi iç kontrol sorumlulukları nedeniyle hesap verme sorumluluklarını düzenler.

3.2. Risk Değerlendirme (Risk Assessment)

Günümüzde her kuruluş hem iç hem de dış kaynaklardan doğan çeşitli risklerle karşı karşıya kalır. Risk, bir olayın meydana gelmesi ve amaçların başarılmasını olumsuz yönde etkileme olasılığı şeklinde tanımlanabilir. Risk değerlendirme, amaçlara ulaşmak için riskleri tanımlayan ve değerlendiren dinamik ve kendini yenileyen bir süreçtir. Kuruluş amaçlara ulaşılmasına yönelik ortaya çıkan riskler, önceden belirlenmiş risk toleranslarına göre değerlendirilir. İç kontrol sürecinde risk değerlendirmenin ilk aşaması, kuruluşun farklı seviyelerinde ve birbirleriyle bağlantılı olan amaçların belirlenmesidir. Üst yönetim, işletmenin amaçlarını ve bu amaçları oluşturan yönetim, faaliyet, raporlama ve uygunlukla ilgili oluşacak riskleri yeterli açıklıkta tanımlamalı ve çözümlemeye imkân verecek şekilde belirlemelidir (TİDE, 2016a: 49).

Risk değerlendirmeyi oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir (TİDE, 2016c: 59):

1. Örgüt amaçları, amaçlarla ilgili riskleri tanımlamaya ve değerlendirmeye olanak verecek yeterli açıklıkta, ayrıntılı olarak belirler.
2. Örgüt, kuruluş çapında amaçlara ulaşılmasına ilişkin riskleri tanımlar ve bu riskleri, nasıl yönetilmesi gerektiğini belirlemede temel oluşturacak şekilde analiz eder.
3. Örgüt, amaçlara ulaşmaya ilişkin riskleri değerlendirirken hile potansiyelini de göz önünde bulundurur.
4. Örgüt, iç kontrol sistemini önemli ölçüde etkileyebilecek değişiklikleri belirler ve değerlendirir.

3.3. Kontrol Faaliyetleri (Control Activities)

Kontrol Faaliyetleri, kuruluşun amaçlarına ulaşılmasına yönelik riskleri azaltacak talimatların uygulanmasını sağlamaya yardımcı olan politika ve prosedürler yoluyla belirlenen faaliyetlerdir. Kontrol faaliyetleri; kuruluşun tüm seviyelerinde, iş sürecinin çeşitli aşamalarında ve teknoloji ortamının tamamında uygulanır. Kontrol faaliyetleri önleyici ya da tespit edici nitelikte

olabilir. Kontrol faaliyetleri, doğrulamalar, mutabakatlar ve iş performansının gözden geçirilmesi gibi faaliyetleri kapsayabilir. Görevler ayrılığı, genellikle kontrol faaliyetlerinin seçilmesinin ve geliştirilmesinin içine inşa edilir. Görevler ayrılığının uygulanabilir olmadığı durumlarda, yönetim alternatif kontrol faaliyetleri seçmeli ve uygulamalıdır (TİDE, 2016c: 87).

Kontrol ortamını oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir (TİDE, 2016a: 79):

1. Örgüt, amaçlara ulaşmaya ilişkin risklerin kabul edilebilir düzeylere indirilmesine katkıda bulunacak olan kontrol eylemlerini seçer ve geliştirir.
2. Örgüt, amaçlara ulaşmaya destek olmak için teknoloji üzerindeki genel kontrol eylemlerini seçer ve geliştirir.
3. Örgüt, kontrol eylemlerini, beklentileri belirleyen politikalar ve politikaları uygulamaya koyan prosedürler aracılığıyla yürütür.

3.4. Bilgi ve İletişim (Information and Communication)

Bilgi, kuruluşun iç kontrol sorumluluklarını amaçlarına ulaşmasına destek olacak bir biçimde yerine getirmesi için gereklidir. Yönetim, iç kontrolün diğer bileşenlerinin işlevlerini yerine getirmesine destek olmak amacıyla hem iç hem de dış kaynaklardan ilgili ve nitelikli bilgiyi elde eder, üretir ve bu bilgiyi kullanır. İletişim ise, gerekli bilgilerin iletilmesidir. İç iletişim; bilginin örgütün her tarafında, aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya, akışla ve çapraz bir şekilde dağıtıldığı araçlardır. Bu tür iletişim, personelin üst yönetimden kontrol sorumluluklarının ciddiye alınması gerektiği yönünde açık bir mesaj almasını sağlar. Dış iletişim ise iki taraflı olup, ilgili dış bilginin hem işletme içinde iletilmesini mümkün kılar hem de dış tarafların beklentilerini karşılayacak bilgileri sağlar (TİDE, 2016b: 5).

Bilgi ve iletişimi oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir (TİDE, 2016c: 105):

1. Örgüt, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini destekleyecek ilgili ve nitelikli bilgiyi elde eder veya bu bilgiyi üretir ve kullanır.
2. Örgüt, iç kontrol amaç ve sorumlulukları da dâhil, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini desteklemek için gereken bilgileri kendi içinde iletir.
3. Örgüt, iç kontrolün işlevini yerine getirmesini etkileyen konularla ilgili dış taraflarla iletişim kurar.

3.5. İzleme (Monitoring)

İzleme, iç kontrol sürecinin etkinliğinin değerlendirilmesidir. İç kontrol bileşenlerinin her birinin içindeki ilkeleri etkileyen, kontroller de dâhil olmak üzere iç kontrolün beş bileşeninin her birinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek amacıyla; sürekli değerlendirmeler, ayrı değerlendirmeler ve bu ikisinin birleşiminden oluşan karma değerlendirmeler kullanılır. Sürekli değerlendirmeler, kuruluşun farklı kademelerindeki iş süreçlerine yerleşik bilgiyi zamanında iletir. Periyodik olarak yürütülen ayrı değerlendirmeler ise, risk değerlendirmeye, sürekli değerlendirmelerin etkinliğine ve yönetimin diğer değerlendirmelerine bağlı olarak kapsam ve sıklık açısından değişiklik gösterir. Elde edilen veriler değerlendirilir ve eksiklikler üst yönetime bildirilir (TİDE, 2016b: 5).

İzlemeyi oluşturan ilkeler aşağıdaki gibidir (TİDE, 2016c: 123):

1. Örgüt, iç kontrol bileşenlerinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek amacıyla, sürekli değerlendirmeleri veya ayrı değerlendirmeleri seçer, geliştirir ve uygular.
2. Örgüt, tespit ettiği iç kontrol yetersizliklerini değerlendirir ve duruma göre, üst yönetim ve yönetim kurulu da dâhil olmak üzere, gerekli düzeltici önlemleri almaktan sorumlu olan taraflara zamanında bildirir.

4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, COSO tabanlı iç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilerek, COSO tabanlı iç kontrol sisteminin işletme yapılarına etkilerini ortaya koymaktır. Bu sayede etkin bir COSO tabanlı iç kontrol sisteminin işletme yapılarına etkileri tespit edilecektir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamını alanında uzman olan, aktif olarak bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'dan yetki almış bağımsız denetçiler oluşturmuş olup, araştırmanın pratik kısmını anlamak ve kavramak için ilgili kişilerin görüş ve yorumlarına başvurulmuştur.

4.3. Veri Toplama Yöntemi

COSO tabanlı iç kontrol sisteminin işletme yapılarına etkilerini belirlemek için nitel araştırma yöntemlerinde yer alan derinlemesine mülakat tekniği seçilmiş olup, alanında uzman kişiler seçilerek, yarı yapılandırılmış sorular

aracılığıyla mülakat yapılmış ve konuşmalar ses kaydına alınmıştır. Seçilmiş olan yöntemle araştırma konusuyla ilgili olarak bağımsız denetçilerin algı ve tecrübelerinin ortaya konması amaçlanmıştır.

Ses kaydı aracılığıyla yapılan mülakatlar çözümlenerek yazılı kâğıtlara aktarılmıştır. Daha sonra ise mülakatlardan elde edilen veriler birkaç kez okunmuş ve buna göre kodlamalar oluşturularak tablolara aktarılmıştır. Ardından kodlar bir araya getirilerek, araştırma bulgularının ana hatlarını oluşturacak temalar ortaya çıkarılarak çalışma tamamlanmıştır.

Araştırmamızda aşağıda belirtilen yarı yapılandırılmış sorular aracılığıyla katılımcıların özgür ifadeleri ile tümevarım ilkesi çerçevesinde genel hatlar ortaya konmaya çalışılmıştır:

1. İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması için 5 COSO bileşenin birbiriyle koordineli ve ilişkili çalışması hususunda ne düşünüyorsunuz?
2. COSO iç kontrol modelinin işletme faaliyetlerinin etkinliğini sağlamasında ve amaçlara ulaşılmasında makul bir güvence vermesi hususunda ne düşünüyorsunuz?
3. COSO iç kontrol modelinin ilgili yasa, politika ve mevzuata uygunluğunu ve raporlamanın güvenilirliğini sağlaması konusunda ne düşünüyorsunuz?
4. COSO tabanlı iç kontrol sisteminin işletme risklerini belirlemesi, değerlendirmesi ve makul bir seviyeye indirmesi hususundaki etkinliği hakkında ne düşünüyorsunuz?
5. Etkin bir COSO tabanlı iç kontrol sistemi kullanan şirketlerin bağımsız denetimde sağlayacağı zaman ve maliyet tasarrufu hakkında ne düşünüyorsunuz?

Katılımcılara ait bilgiler ad ve soyadları gizli kalmak koşuluyla aşağıdaki tabloda verilmiştir:

Tablo 2: Katılımcı Listesi

Katılımcının Adı	Veri Toplama Aracı	Süre
A.Ç (Bağımsız Denetçi)	Ses Kaydı	9.47
E.Ç (Bağımsız Denetçi)	Ses Kaydı	16.20
C.M (Bağımsız Denetçi)	Ses Kaydı	24.26
M.K.T (Bağımsız Denetçi)	Ses Kaydı	23.10
A.B (Bağımsız Denetçi)	Ses Kaydı	24.50
C.D (Bağımsız Denetçi)	Ses Kaydı	10.33
S.H (Bağımsız Denetçi)	Ses Kaydı	13.15
G.Ö (Bağımsız Denetçi)	Ses Kaydı	11.29
S.U (Bağımsız Denetçi)	Ses Kaydı	8.57
S.G (Bağımsız Denetçi)	Ses Kaydı	10.17
G.K (Bağımsız Denetçi)	Ses Kaydı	12.51

4.4. Araştırmanın Bulguları

4.4.1. Temalar

Bu araştırmada aşağıda oluşturulan tema ve kodlar aracılığıyla katılımcıların özgür ifadeleri ile tümevarım ilkesi çerçevesinde genel hatlar ortaya konmaya çalışılmıştır.

Kapsayıcı Çerçeve

Kapsayıcı çerçeve temasında, “koordineli ve ilişkili bileşenler”, “entegre çerçeve”, “mevcut riskleri değerlendirme”, “esnek model”, “kurumsallaşma” ve “evrensel model” kodları oluşturularak katılımcıların ifadelerine yer verilmiştir.

Koordineli ve ilişkili bileşenler hakkında, COSO bileşenleri ile işletmenin hedefleri arasında doğrudan bir ilişki olduğu, etkin bir iç kontrol sistemi için COSO bileşenlerinin işletme içinde var olması gerektiği ve işletmenin hedef-

lerine ulaşabilmesi için söz konusu bileşenlerin birbiriyle uyumlu ve işler olması gerektiğinden bahsedilmiştir. Katılımcı M.Y, “*COSO’nun iç kontrol için getirdiği en önemli yaklaşımlardan birisi, iç kontrolün birbirleriyle ilintili beş unsurdan oluştuğudur. Bu unsurlar, bir işletmedeki yönetimin çalışma tarzıyla şekillenir ve yönetim süreçleriyle bütünleşir. Unsurlar kuşkusuz birbiriyle ilintilidir ve her biri diğerinden etkilenmektedir. COSO, bir işletmede bu unsurlar tam anlamıyla oluşmuş ve istenen düzeyde çalışmakta ise, iç kontrolün yeterli olacağı anlamına geleceğini belirtmiştir*” diyerek unsurların birbiriyle ilişkili olduğunu vurgulamıştır.

Entegre çerçeve kodu ile anlatılmak istenen, COSO iç kontrol modelinin; iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını, yürütülmesini içeren ve iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendiren bir çerçeve olarak kabul edildiğinden, COSO’nun işletmedeki tüm çalışanları iç kontrol sürecine dahil ettiğinden ve iç kontrolü amaçlardan sonuçlara kadar herkesin dahil olduğu entegre ve kapsayıcı bir sistem haline getirdiğinden bahsedilmiştir. Katılımcı İ.F.C, “*Önceleri firmaların iç kontrol sisteminde tek bir ekibin tüm firmanın iç kontrolünü sağlarken, artık günümüzde COSO firmadaki tüm çalışanları iç kontrol sistemine dâhil etmekte ve iç kontrolü amaçlardan sonuçlara kadar herkesin dâhil olduğu bir sistem haline getirmiştir*” demiştir.

Mevcut riskleri değerlendirme koduyla anlatılmak istenen, risk değerlendirme COSO’nun bir bileşeni olup, işletmenin hedefleri olduğu ve bu hedeflere ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri tespit eden, değerlendiren ve makul bir seviyeye indiren, politika ve prosedürler aracılığıyla oluşturulan bir süreç olduğundan bahsedilmiştir. Katılımcı G.K risk değerlendirme hakkında, “*COSO modelinde iç kontrolün unsurlarından biri olan risklerin değerlendirilmesi, işletmenin maruz kaldığı risklerin tespit edilip etkinliğine göre değerlendirilmesi ve uygun karşılık verme yöntemlerine karar verilmesini içerir. Risk değerlendirme, bir yandan işletmenin sürekliliğini sağlayabilmek için mevcut fırsatların farkına varması, diğer taraftan faaliyet sonuçlarını önemli ölçüde olumsuz yönde etkileyebilecek tehditleri farkına vararak gerek önlemleri alması olarak da değerlendirilebilir*” demiştir.

Esnek model kodu hakkında, COSO iç kontrol çerçevesinin yasa ve mevzuatlarla dayatılmayan, uygulama açısından kullanılması serbest bir model olduğundan bahsedilmiştir. Katılımcı A.B, “*COSO iç kontrol modeli herhangi bir şekilde bir şey dikte etmiyor. Yani uygulama açısından tamamıyla serbest bir model. Dolayısıyla COSO aslında gönüllü bir iç kontrol çerçevesidir. Eğer*

şirketin vizyonu ve hedefleri varsa, COSO bu ihtiyacı karşılamak amacıyla gönüllü bir şekilde oluşturulmuş bir modeldir” diyerek COSO iç kontrol çerçevesinin esnek bir model olduğunu vurgulamıştır.

Kurumsallaşma kodu hakkında, COSO iç kontrol modelinin, iç kontrol sürecine işletme organizasyonunun tamamını dâhil ettiğinden ve kurumsal yönetim anlayışında işletmeye değer kattığından bahsedilmiştir. Katılımcı S.G kurumsallaşma kodu hakkında, *“COSO iç kontrol sürecinin olduğu bir şirkette kurumsallaşma yönünden bir gelişim kat ettiğini rahatlıkla belirtebiliriz. Dolayısıyla güvene ve insana dayalı şirketlerimizin kurumsallaşma açısından COSO iç kontrol modeline önem vermek zorunda kalacaklarını söyleyebiliriz”* demiştir.

Evrensel model kodu hakkında, COSO iç kontrol çerçevesinin, kurallara bağlı olmayan, politika ve yasalarca desteklenmeyen; unsurları ve ilkeleri dünyadaki bütün organizasyon yapılarına uygulanabilen, evrensel bir model olduğundan bahsedilmiştir. Katılımcı G.Ö evrensel sistem kodu hakkında, *“COSO, kurallara bağlı olmayan, politika ve yasalarca desteklenmeyen bir modeldir. Eğer COSO modeli yasa, mevzuat ve kurallara uygun olarak hareket etseydi, her ülke farklı bir COSO iç kontrol çerçevesi geliştirmesi gerekecekti. COSO’yu daha çok bağımsız, işletme yapılarına uygun, esnek ve evrensel bir model olarak düşünüyorum”* demiştir

Tablo 3: Kapsayıcı Çerçeve

TEMA: KAPSAYICI ÇERÇEVE	
KOD İSİMLERİ	KATILIMCI İFADELERİ
Koordineli ve İlişkili Bileşenler	<i>COSO, iç kontrolü daha iyi tanımlamak ve açıklamak üzere çok uzun çalışmalar sonucu ortaya çıkmış bir modeldir. İç kontrol ilk kez çalışmalarda denetim faaliyetlerinden ayrı ele alınmış ve irdelenmiştir. COSO'nun iç kontrol için getirdiği en önemli yaklaşımlardan birisi, iç kontrolün birbirleriyle ilintili beş unsurdan oluştuğudur. Bu unsurlar; 'kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim, izleme' biçiminde beş unsur olarak sayılmış ve amaçlarla beraber iç kontrolü değerlendirme kriteri olarak kullanılması önerilmiştir. Unsurlar kuşkusuz birbiriyle ilintilidir ve her biri diğerinden etkilenmektedir. Bu unsurlar, bir işletmedeki yönetimin çalışma tarzıyla şekillenir ve yönetim süreçleriyle bütünleşir. Dolayısıyla bir işletmedeki iç kontrolü ilgilendiren tüm hususları anlamamızı sağlamaktadır. COSO, bir işletmede bu unsurlar tam anlamıyla oluşmuş ve istenen düzeyde çalışmakta ise, iç kontrolün yeterli olacağını belirtmiştir (M.Y).</i>
Entegre Çerçeve	<i>...Şimdi burada iki noktaya değinebiliriz. Bağımsız denetimin şirketin iç kontrol sistemi hakkında bir görüş bildirme yükümlülüğü var. Bağımsız denetim standartlarında da geçiyor. Ancak bağımsız denetçi, denetim yaptığı şirkete yılda ortalama bir veya iki defa gelir. Bir ara denetim gelir, bir de yılsonu dönem kapanışlarına gelir. Şirket eğer kendi COSO iç kontrol sistemini kurarsa ve bunun yanında risk yönetim sistemi oluşturursa, o zaman bu sistem şirketin bütün faaliyetlerine entegre edilir. Yani bir tarafta yılda bir iki kez gelip şirketle ilgili görüşlerini belirten ve bunun sonucunda da bağımsız denetim risk seviyesi belirleyen bir unsur var; diğer tarafta da şirketin kendi içinde faaliyetlerine entegre ettiği bir sistem var. Dolayısıyla bu sistemin kurulması şirket faaliyetlerinin devamlılığını sağlar. Şirketin sürekliliği açısından da bu entegre sistem önemlidir. Düşünün ki biri yılda iki kez geliyor, diğeri ise şirket içerisinde faaliyetlerle birlikte işliyor (A.B).</i>
Mevcut Riskleri Değerleme	<i>...COSO, bir strateji varsa ve bu stratejiden de bir başarı bekleniyorsa, o zaman riskleri dikkate almanız gerektiğini vurguluyor. COSO'ya göre riskler seçtiğin stratejiye göre değişir. Büyüme stratejisi belli bir risk grubunu getirir. Karlılık stratejisi belli bir risk grubunu getirir. Uyum stratejisi başka bir risk grubunu getirir. Dolayısıyla bazı kavramları birbirinden ayıramıyorsun. Kurumsallaşmadan örnek verebiliriz. Risklerin sistematik olarak takip edilmesi şirketin kurumsallaşmasına da olumlu yansır. Ayrıca gözden kaçırılan bir noktaları da asgari düzeye indirme yolunda sistematik bir çerçeve olan COSO'dan yararlanılması şirket lehine olacaktır. Bu da şirketin seçtiği stratejilere ve amaçlarına ulaşmasında doğrusal bir ilişki kurmasını sağlar. Dolayısıyla COSO, sistematik ve bilimsel bir yaklaşım unsurudur. Şirketin risk değerlendirmeyi sistematik olarak yapması gerekiyor. Risk değerlendirme kişilikle ilgilidir. Kimisi risk alırken, kimisi ise riskten kaçınır. Dolayısıyla risklere sistematik yaklaşımları açısından elbette ki COSO çerçevesinden yararlanılması halinde, şirketin gözden kaçıracağı bir takım risk unsurları asgaride olur. Dolayısıyla risk değerlendirme açısından COSO'yu etkin bir model olarak görüyorum (A.B).</i>

Esnek Model	<p>...COSO iç kontrol modeli herhangi bir şekilde bir şey dikte etmiyor. Yani uygulama açısından tamamıyla serbest bir model. Dolayısıyla COSO aslında gönüllü bir iç kontrol çerçevesidir. Eğer şirketin vizyonu ve hedefleri varsa, COSO bu ihtiyacı karşılamak amacıyla gönüllü bir şekilde oluşturulmuş bir modeldir. Şirket olarak uygun bir risk yönetimi kurmak ve iç kontrol gibi konularda güvence artırmak amacıyla COSO iç kontrol modeli evrensel bir model olarak karşınıza çıkmakta. Bu nedenle dünyada en çok kullanılan iç kontrol modeli olarak karşınıza çıkıyor. Çünkü yasa ve kanunlar aracılığıyla kullanmaya mecbur bırakmıyor. Buna örnek olarak, meslek kuruluşlarında bir kanun olmasa da itibar, kabul görme yoluyla kendine saygınlık kazandırır. COSO'da böyle bir iç kontrol çerçevesi olarak karşınıza çıkıyor. Dolayısıyla COSO iç kontrol çerçevesinin işletme yapısına kurulması edilmesi yönetimin inisiyatifine kalmıştır. Eğer iç kontrol sürecinde başarıyla ulaşılmak istenirse, COSO iç kontrol çerçevesi gönüllü bir model buradayım diyor (A.B).</p>
Evrensel Model	<p>...COSO, kurallara bağlı olmayan, politika ve yasalarca desteklenmeyen bir modeldir. Eğer COSO modeli yasa, mevzuat ve kurallara uygun olarak hareket etseydi, her ülke farklı bir COSO iç kontrol çerçevesi geliştirmesi gerekecekti. COSO'yu daha çok bağımsız, işletme yapılarına uygun, esnek ve evrensel bir model olarak düşünüyorum. Bu nedenle COSO modelini yasa, mevzuat, politika ve kurallarla ilişkilendiremiyorum. Yasa ve kurallar değişse de COSO modelinin işletme yapılarına kalıcı olarak kurulmuş edilmiş bir model olduğunu düşünüyorum (G.Ö).</p>
Kurumsallaşma	<p>Türkiye'de iç kontrol, iç denetim ve COSO teorik veya akademik düzeyde yaygın olarak bilinmesine karşın, uygulamada kendilerine çok nadiren yer bulan alanlardır. Özellikle kamu sektörü bazı yasal düzenlemeler gerçekleştirerek bir uygulamalara adım atmışsa da özel sektörde kurumsal işletmeler hariç olmak üzere pek uygulaması bulunmamaktadır. Bunun temel nedeni, ülkemizdeki işletmelerin büyük çoğunluğunun geleneksel aile şirketi olmasıdır. Aile şirketlerinde iç kontrol ve COSO dediğinizde bir cevap almanız pek mümkün değildir. Bu nedenle kurumsal yapıya bürünemeyen şirketlere COSO dediğinizde bir anlam ifade etmemektedir. Dolayısıyla COSO iç kontrol sürecinin olduğu bir şirkette kurumsallaşma yönünden bir gelişim kat ettiğini rahatlıkla belirtebiliriz. Dolayısıyla güvene ve insana dayalı şirketlerimizin kurumsallaşma açısından COSO iç kontrol modeline önem vermek zorunda kalacaklarını söyleyebiliriz (S.G).</p>

Hedeflere Ulaşma Düzeyi

Hedeflere ulaşma düzeyi temasında, “faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği”, “yasa ve mevzuata uyum ile raporlamanın güvenilirliği” kodları oluşturularak katılımcıların ifadelerine yer verilmiştir.

Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği kodu hakkında, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olabilmesi için organizasyon yapısına COSO iç kontrol çerçevesinin tesis edilmesi ve COSO bileşenlerinin işletmenin amaçlarıyla birlikte uyumlu bir şekilde çalışması gerektiğinden bahsedilmiştir. Katılımcı S.U, “İşletme içerisinde COSO iç kontrol sistemi kurulursa ve etkin bir şekilde işlerliği sağlanırsa, işletme faaliyetleri etkinlik ve verimlilik anlamında makul

bir düzeyde iyileşecektir. Bunun sonucunda da işletme faaliyetlerini etkin ve verimli olacaktır” diyerek işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği için COSO iç kontrol sürecinin başarıyla uygulanması gerektiği vurgulamıştır.

Yasa ve mevzuata uyum ile raporlamanın güvenilirliği kodu hakkında, COSO iç kontrol süreci tasarlanırken ilgili yasa ve mevzuata aykırı kontroller oluşturulmadığından, başarılı bir COSO iç kontrol sürecinin işletmedeki hata ve hileleri en aza indireceğinden ve bunun sonucunda güvenilir raporlamanın ortaya çıkacağından bahsedilmiştir. Katılımcı M.E, “Bu derece kapsamlı ve entegre bir iç kontrol sistemi, iç kontrol sisteminde meydana gelebilecek hataları en aza indirecek, sistemli bir yaklaşım içinde oluşturulmuş kontrol sistemlerini olumlu etkileyecektir. Ayrıca mali raporlamanın güvenilir olmasını sağlayacaktır” diyerek etkin bir COSO iç kontrol sisteminin güvenilir mali raporlar oluşturacağına değinmiştir.

Tablo 4: Hedeflere Ulaşma Düzeyi

TEMA: HEDEFLERE ULAŞMA DÜZEYİ	
KOD İSİMLERİ	KATILIMCI İFADELERİ
Faaliyetlerin Etkinliği ve Verimliliği	COSO’nun iç kontrol için tanımladığı en önemli yaklaşımlarından biri iç kontrolün işletme amaçlarına ulaşmayı sağlayan bir süreç olduğudur. Bu yaklaşım çerçevesinde COSO üç amaç sınıflaması belirlemiştir. Bunlar; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, raporlamanın güvenilirliği ile yasa ve düzenlemelere uyumdur. Bu anaçlar, COSO bileşenleri ile birlikte iç kontrolü değerleyenler için kritik olacaktır. Dolayısıyla işletmeler iç kontrol ile ilgili düzenlemelere amaçlarını belirlemekle başlamalıdır. Bu amaç sınıfları açısından beş COSO bileşeninin organizasyon içinde kurulması halinde, işletme faaliyetleri etkin ve verimli bir şekilde gerçekleşecektir diye düşünüyorum (M.Y).
Yasa ve Mevzuata Uyum ile Raporlamanın Güvenilirliği	COSO iç kontrol modeli tüm departmanlardaki faaliyetlere ve raporlamaya ilişkin belirli ölçülerde kontrolü sağladığı için bu kontroller ile ilgili yasa, politika ve mevzuata uyum amaçlarına dikkat etmektedir. Ayrıca ilgili kurumların (BDDK, SPK vs.) istediği asgari zorunlulukları yerine getirmektedir. Raporlamanın güvenilirliği konusuna da değinirsek, COSO iç kontrol sistemi, firmanın faaliyetleri açısından sürekli olarak kontrol sürecini sağladığı için raporlamanın da daha sağlıklı bir şekilde işleyeceğini düşünebiliriz (İ.F.C).

5. SONUÇ

COSO, etkin ve etkili bir iç kontrol ortamı için her bir bileşenin ve ilgili 17 ilkenin organizasyon içinde mevcut olması ve entegre bir şekilde uygulanması gerektiğini vurgulamıştır. Etkin bir iç kontrol sistemi için organizasyon içinde 5 bileşenin ve ilgili 17 ilkenin kurulması gerekmektedir. Daha sonra ise, bileşen ve ilkelerin uyumlu bir şekilde işlerliği sağlanmalıdır. Yani çerçeve, iç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenmesinde bileşen ve ilkeleri kriter olarak önermektedir. Ayrıca 2013 çerçevesinde 17 ilkenin her biri için odak noktaları sunulmuştur. Bu odak noktaları iç kontrolün tasarlanması, yürütülmesi ve değerlendirilmesinde bileşen ve ilkelerin mevcut ve işler durumda olup olmadıklarını belirlemede yardımcı olmaktadır.

Bir işletmede etkin bir şekilde çalışan COSO iç kontrol sisteminin olması halinde, süreçlerin ve görev tanımlarının belirlenmesine, kurallara uyulmasına, faaliyetlerin devamlılığına, işletme risklerinin makul düzeye inmesine, uygun bir kontrol ortamının oluşmasına ve sonuç olarak işletme hedeflerine ulaşılmasına olanak sağlar. Bu nedenle bir organizasyonda kurulu bir iç kontrol sisteminin varlığı büyük önem arz etmektedir.

COSO, işletmedeki en alt kademedeki çalışandan en üst kademedeki yöneticiye kadar tüm çalışanları iç kontrol sürecine dâhil etmekte ve iç kontrol amaçlarından sonuçlara kadar herkesin dâhil olduğu bir sistem haline getirmektedir. Dolayısıyla iç kontrol sürecinin yönetilmesinde ve sürecin başarıya ulaşmasında sadece yöneticileri değil, çalışanları da sisteme dâhil etmektedir.

COSO iç kontrol sistemi, işletme yapısında sürekli olarak kontrolü sağladığı ve sistemin herhangi bir noktasında ortaya çıkabilecek aksaklıklar daha kolay fark edebileceği için hedeflere ulaşmada ortaya çıkabilecek riskleri tespit eden, değerlendiren ve makul bir düzeye indiren, politika ve prosedürlerle desteklenen bir sürece bürünür.

COSO iç kontrol modeli yasa ve mevzuatlarla dayatılmayan, uygulama açısından kullanılması serbest bir modeldir. COSO, iç kontrol sürecine işletme organizasyonunun tamamını dâhil etmekte ve geleneksel aile şirketi mantığı yerine, kurumsallaşma yönünde işletmeye değer katmaktadır. COSO iç kontrol modeli, kurallara bağlı olmayan, politika ve yasalarca desteklenmeyen, unsurları ve ilkeleri dünyadaki bütün işletme yapılarına uygulanabilen evrensel bir modeldir.

Sonuç olarak, COSO tabanlı iç kontrol modeli, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ve amaçlara ulaşılmasında etkin bir çerçeve olarak karşımı-

za çıkmaktadır. Etkili bir iç kontrol ortamının varlığı için COSO'nun belirttiği bileşenler işletme faaliyetlerine tesis edilmeli ve amaçlarla birlikte uyumlu çalışması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

COSO (1994): **Internal Control — Integrated Framework: Evaluation Tools**, New Jersey: the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

COSO (2013): **Internal Control — Integrated Framework Executive Summary**, Durham: American Institute of CPAs.

Graham, L. (2015): **Internal Control and Compliance**, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

Köse, E. ve Bekci, İ. (2017): “1992-2013 COSO Modeli: İç Kontrol — Entegre Çerçevesi”, **Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi**, 7 (2017): 12-23.

Lietz, T. (2014): **COSO 2013**, 19.06.2018 tarihinde <https://chapters.theiia.org/raleigh-durham/Events/Training%20Presentations/2013%20COSO%20Framework%20Update%20-%20Raliegh%20IIA%20April%202014.pdf> adresinden erişildi.

Martin, A. (2015): “Implementing COSO 2013 Internal Control-Integrated Framework”, **Todays CPA**, July-August, pp. 42-44, 19.06.2018 tarihinde https://www.tscpa.org/docs/default-source/default-document-library/coso2013_julyaugust2015.pdf?sfvrsn=2, adresinden erişildi.

Martinez, R. (2014): **2013 COSO Framework Overview**, 19.06.2018 tarihinde <https://chapters.theiia.org/losangeles/Events/Documents/COSO%20Risk%20Assessments%20by%20Roger%20Martinez%20and%20Vasquez%20Co.pdf>, adresinden erişildi.

Rittenberg, L. E. (2013a): **COSO Internal Control — Integrated Framework Turning Principles Into Positive Action**, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Rittenberg, L. E. (2013b): **COSO 2013: A Reflection of the Times**, 03.04.2018 tarihinde <https://iaonline.theiia.org/coso-2013-a-reflection-of-the-times>, adresinden erişildi.

Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Riddle, C. ve Salamasick, M. (2009): **Internal Auditing Assurance & Advisory Services**, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation

Tıgdemir, S. (2014): “COSO 2013’ün Yol Haritası”, **KPMG Gündem Dergisi**, 19, (Temmuz-Eylül 2014) : 24-25.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2016a): *İç Kontrol — Bütünleşik Çerçeve Dış Finansal Raporlama Üzerinde İç Kontrol: Bir Yaklaşımlar ve Örnekler Özeti*, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2016b): *İç Kontrol — Bütünleşik Çerçeve Yönetici Özeti*, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2016c): *İç Kontrol — Bütünleşik Çerçeve: Çerçeve ve Ekler*, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.

Türedi, H., Koban A. O. ve Karakaya, G. (2015): “COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (COCO) Modellerinin Karşılaştırılması”, **Sayıştay Dergisi**. 99, (Ekim-Aralık 2015) : 95-119.

Yılancı, M. (2006): *İç Denetim Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma.*, 2. bs. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım

Yılancı, M. (2015): *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*.3.bs. Ankara: Detay Yayıncılık.