

# COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı

## Özet

Teknolojik ve iktisadi gelişmeler, daha uzun iş süreçlerinin daha çok personel ile gerçekleştiği, hiyerarşik olarak daha iç içe geçmiş yapıların oluştuğu, karmaşık işletme yapılarının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu durum neticesinde geleneksel kontrol yapıları, işletmelerin faaliyetlerini izleme noktasında yetersiz kalmıştır. İşletme sürekliliği kapsamında değişen ve gelişen ihtiyaçlara cevap verilemeyecek duruma gelinmiştir. Bu bağlamda Amerika'da bağımsız meslek kuruluşlarından oluşan ve iç kontrolün işletmelerde göz ardı edilemez bir yapı haline gelmesi nedeniyle önemli yeni bakışlar sunan COSO iç kontrol modeli ortaya çıkmıştır. COSO iç kontrol yapısı kendine özgü bileşenleri (Kontrol ortamı, Risk değerlendirme, Kontrol faaliyetleri, Bilgi ve İletişim, İzleme/Takip Faaliyetleri) ile işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, işletmece sunulacak mali raporların ve bilgilerin güvenilirliği ve söz konusu mevcut yasal düzenlemelerle çelişmeyen çok boyutlu bir yapı olarak ortaya çıkmıştır. Bu çalışmada genel hatları ile COSO iç kontrol modelini özetledikten sonra, özel olarak COSO bileşenlerinden Kontrol ortamı üzerinde durulmuştur.

**Hasan TÜREDİ<sup>1</sup>**  
**Gencay KARAKAYA<sup>2</sup>**

**Anahtar Kelimeler:** *Kontrol, İç kontrol, Coso, Coso İç kontrol Bileşenleri, Kontrol Ortamı*

# COSO Internal Control Model and Control Environment

## Abstract

Technological and economic developments have led to the emergence of complex business structures in which longer business processes can be held with more staff and nested structures are formed hierarchically. As a result, the traditional control structures become unfit in terms of business activity monitoring. They can not respond to changing requirements and new necessities arising within the scope of business sustainability. In this context, the COSO internal control model which is composed of independent professional organizations in the United States and providing significant insights because of the fact that the internal control could not be ignored by business, has emerged. The COSO internal control structure with its specific components (control environment, risk assessment, control activities, information and communication, monitoring activities) has come into existence as a multidimensional structure that ensures effectiveness and efficiency of operating activities, it guarantees information reliability of financial reports offered by the company and does not conflict with existing legislation. In this study, after summarizing the COSO internal control model with the general terms, control environment which is the one of COSO components is focused specifically.

<sup>1</sup> Prof. Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, hturedi@ticaret.edu.tr

<sup>2</sup> Araş. Gör. İstanbul Ticaret Üniversitesi, gkarakaya@ticaret.edu.tr

**Keywords:** *Control, Internal Control, COSO, Internal Control Components of COSO, Control Environment*

## 1. Giriş

Hızlı ve belli düzeylerde öngörülemeyen bir şekilde devam eden iktisadi ve teknolojik gelişmeler, işletmeleri de bu değişime ve gelişime ayak uydurmak zorunda bırakmıştır. Şöyle ki; işletmelerde gerek faaliyete dayalı gerekse de yönetime dayalı tüm yapılar daha karmaşık hale gelmiştir. İşletme bünyesinde kurulan ve işletilen kontrol düzenlemeleri de bu karmaşık yapıya artık cevap verebilme noktasında yetersiz kalmışlardır. Geçmiş dönemlerde tek bir ekibin belki de tek bir kişinin bile kontrolü, işletmenin planlanmış hedeflerine ulaşmada (etkinlik) yeterli olabiliyordu. Ancak günümüz şartları değerlendirildiğinde artık kontrol işinin salt bir ekipten ya da bir kişiden alınıp tüm çalışan kademelerini içine alacak seviyede kapsamlı hale gelmesi gerektiği ortaya çıkmıştır.

Bu noktada işletmelerin ihtiyacı, kapsamlı ve standartlaşmış bir iç kontrol modeli yapısının olmayışı ile ilgiliydi. Bugün tüm dünyada COSO modeli olarak tanımlanan iç kontrol modeli tam bu noktada işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek seviyede ve kapsamda ortaya çıkmaktadır.

Amerika'da beş bağımsız meslek kuruluşundan oluşan COSO (The Committee of Sponsoring Organization) iç kontrolün işletmelerde standartlaşan bir yapı hale gelmesinde öncülük etmiştir (Türedi, Gürbüz, Alıcı, 2014:142). COSO iç kontrol modeli, işletme etkinliğinin sağlanabilmesi adına yürütülecek faaliyetlerin düzenli ve sistematik bir şekilde kontrolünün yapılabilmesi için gerekli şartları (kontrol ortamını oluşturma, risk değerlendirme vb.) sağlayan bir model olarak değerlendirilmektedir.

## 2. COSO (The Committee of Sponsoring Organization) İç kontrol Modeli Hakkında Genel Açıklamalar

Treadway Komisyonu olarak bilinen COSO, Amerika'da faaliyet gösteren 5 meslek kuruluşu (Amerika Muhasebe Derneği, Amerika Mali Müşavirler Enstitüsü, Uluslararası Finansal Yöneticiler Birliği, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü, İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından kurulmuştur. İşletme ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen sahte mali raporların sebeplerini tespit etmek ve meydana gelme olasılığını azaltmak için

1985 yılında kurulmuştur. İç kontrol yapısının etkin hale getirilmesi belirtilen amaca ulaşmak için bir araç olarak belirlenmiş ve komisyon çalışmalarını bu alanda yoğunlaştırmıştır.

Bu çalışmalar sonucunda, 1992 yılında da COSO tarafından İç kontrolün tanımı, İç kontrol yapısının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik "**İç Kontrol Çerçevesi**" raporu yayımlamıştır. Yayımlanan bu rapor COSO İç Kontrol Modeli olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla COSO modeli muhtevası gereği bir iç kontrol yapısını içermektedir.

Bu rapor doğrultusunda COSO Modeli, İç kontrol kavramını; firmaların ulaşmak istediği hedeflere (**faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, mali raporların güvenilirliği, mevcut kanun ve mevzuata uygunluk**) ulaşma yolunda tasarlanmış bir süreç olarak tanımlanmıştır (Price Waterhouse Coopers, Sunum, 2004). Söz konusu süreç 1929 yılından günümüze kadar şirketlerde hedeflere ulaşma yolunda sürekli olarak kullanılmaktadır. İlgili raporda yayımlandığından günümüze kadar değişen ihtiyaçlar nedeniyle güncellemeler yapılmaktadır. Ancak bu güncellemeler sürecin genel mantığında değil değişen yasalara ve mevzuatlara uyumu sağlama amaçlı yapılmış değişikliklerdir.

COSO en son güncellemesini 2013 yılı Mayıs ayında gerçekleştirmiştir.

### 2.1. COSO İç Kontrol Modeli, Yapısı ve Genel Çerçevesi

İç kontrol, işletme veya kurumun yönetim kurulu, yönetim ekibi ve diğer çalışanları aracılığı ile belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak belirtilen konularda makul bir güvencenin oluşmasını sağlamalıdır (Pickett, 2003).

Diğer bir tanıma göre; İç kontrol, bir işletmenin yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer çalışanları tarafından etkilenen ve işletmenin temel hedeflerinin yerine getirildiğine dair makul bir güvencenin<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Burada bahsedilen makul güvence, yüksek seviyede bir güvence sağlar. Makul güvence üst sınırı hiçbir zaman %100 düzeyinde olması beklenemez. Çünkü karar verici durumda olan insandır ve yanılma payı her zaman göz önünde tutulmalıdır. Makul güvence, belirsizliği ve riski hiç kimsenin kesinlikle

elde edilmesini sağlayan geniş bir yapıdır (COSO, 2013).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere iç kontrol kavramı bir süreci ifade etmektedir. Özel bir durum söz konusu olmadığı sürece kendi içerisinde bir süre sınırı yoktur. Yani iç kontrolün uygulanacağı işletme ya da kuruluşlar faaliyetlerini devam ettirdikleri süre zarfında iç kontrol süreci devam edecektir.

İç kontrol, işletme varlıklarının korunması, muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin kontrol edilmesi, öngörülen yönetsel politikalara katılımı cesaretlendiren uyumlaştırılmış bütün koordine yöntemler ve organizasyon planını kapsar (Türedi, 2011: 101).

İç kontrol süreci salt evrak, doküman ya da şekli işlemlerinden oluşmaz. Sürecin tam merkezinde insan vardır. Etkin bir iç kontrol süreci işleme adına işletmedeki tüm çalışanlar (konumuna ve görevine bakılmaksızın) iç kontrol sürecini etkiler ve bu süreçten kendileri de etkilenirler. Kısaca etkin ve verimli bir iç kontrol süreci, yazılı kurallar değil, güçlü bir kontrol ortamı ile başlar.

İç kontrol yapısı, özü gereği insan faktörüne bağlı bir yapıdır. Bu nedenle iç kontrol sisteminin işletmenin hedeflerine ulaşmada kesin etkili olacağına garanti yoktur. Çünkü insana özgü eksiklikler, aksaklıklar, yanlış anlama ve yanlış uygulamalar, suiistimaller ya da umursamazlık, kontrol yapısının istenilen düzeyde başarı sağlamasına engel olabilir.

İç kontrol yapısının sadece mali konularla ilgili olduğu yönünde yanlış bir kanaat vardır. Ancak doğrusu, iç kontrolün kurumun tüm faaliyetleri ile ilgili olduğudur. Hiçbir birim, görev ya da kişi bu sürecin dışında değildir. Tüm işletme unsurlarının iç kontrol yapısına dâhil olması süreç açısından bürokratik bir engel değildir. Yani iç kontrol kapsamının genişliği bürokrasiye, hantal bir yapıya ya da kişileri oyalamaya neden değildir. Tüm işletme elemanları; iç kontrolü süreçlere ilave yapılan işler olarak düşünmemeli, süreçlerin bir parçası olarak algılamalıdır. İç kontrol yapısı rutin, statik bir süreç değil aksine değişebilir ve işletme yapılarına uyarlanabilir bir sistem olma özelliğini taşımaktadır.

Önceki dönemlerde yapılmış iç kontrol tanımı en genel ifadeyle; “Yönetsel veya muhasebesel nitelikteki kontrolleri içerir”, şeklindeydi (Güredin, 2000:5). Ancak COSO modeli iç kontrol kavramına farklı bir bakış açısı getirmiştir.

### 3. COSO İç Kontrol Yapısının Bileşenleri

COSO iç kontrol yapısı birbirinden bağımsız olmayan zincir halkaları örneği gibi iç içe geçmiş beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar;

- Kontrol Ortamı (Control Environment),
- Risk Değerleme (Risk Assessment),
- Kontrol Faaliyetleri (Control Activities),
- Bilgi ve İletişim (Information and Communication),
- İzleme/Gözlem (Monitoring) olmak üzere beş bileşenden oluşmaktadır.

İşletmelerin hedeflerine ulaşmaları bakımından, iç kontrol yapısının bileşenleri arasında doğrudan bir ilişki söz konusudur. Yani söz konusu işletmenin ya da kurumun hedeflerine ulaşabilme kabiliyeti, iç kontrol bileşenlerini kurabilme ve işletebilmesi ile doğrudan ilgilidir.

Aşağıda söz konusu yapının bileşenleri ile ilgili özet bilgiler verilmiş daha sonra bu bileşenlerinden “Kontrol Ortamı” ile ilgili daha ayrıntıya inilmiştir.

#### 3.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol yapısının “kontrol ortamı” bileşeni, maddi bir kavram olmaktan ziyade daha manevi bir muhtevaya sahiptir. Kontrol ortamı, şirket çalışanlarının kontrol bilincini etkiler, geliştirir ve sistematik bir düzene oturtmaya temel oluşturur. Kontrol ortamı denildiğinde, kurum çalışanlarının faaliyetlerini, görevlerini gerçekleştirdiği ortam düşünülmelidir. Söz konusu ortam, iç kontrolün diğer bileşenlerinin de gerçekleşmesi adına bir temel görevi görmektedir. Özetle kontrol ortamı, işletmenin kontrol bilincini oluşturmaktadır.

(Çalışmanın ilerde ki bölümlerinde konu ile ilgili

*daha ayrıntılı bilgiler verilecektir ).*

### 3.2. Risk Değerleme

COSO' ya göre risk değerlemesi kontrol ortamından sonra en önemli ikinci bileşendir.

Risk kavramı, devam etmesi arzulanan süreçlerin tamamında karşımıza çıkan bir gerçektir. Sadece işletmelerde değil hayatın her alanında devam etmesi gereken bir süreç, sistem varsa orada riskten söz etmek mümkündür. Bu doğrultuda, her işletme, kaynağı değişebilmekle beraber çeşitli risklerle karşı karşıya kalır. Risk en genel ifadesiyle, işletmeleri; hedeflerine ulaşması sürecinde karşılaşılabilecek ve hedeflere ulaşma sürecini olumsuz etkileyecek olay/olaylar olarak tanımlanabilir (COSO, 2013).

Ancak her risk her zaman olumsuz sonuçlar doğurmaz. Makul sınırlar içinde belirlenmiş hedefler ve bu hedeflere yönelik risklerin olabildiğince gerçek düzeyde değerlendirilmesi, işletmeler için risklerini fırsata çevirme imkânı da sunabilir.

Risk değerlendirme, amaçlara ulaşılırken karşılaşılabilecek risklerin tanımlanıp, tahlil edilmesi ve bu risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğine karar vermek için bir temel oluşturulmasıdır (Alptürk, 2008: 14). Ancak mevcut ya da oluşması muhtemel riskleri belirleme süreci, ilk önce hedeflerin, amaçların belirlenmesi ile başlar. Çünkü risk kavramı işletmenin amaçlarına ulaşması sürecinde karşılaşılan bir durumdur.

*COSO' ya göre risk değerlendirmesine yönelik ilkeler şunlardır (COSO, 2013):*

- **Amaç/Hedef Belirleme:** İşletme hedeflerine yönelik risklerin tespiti, tanınması, tanımlanması ve değerlendirilmesi için hedeflerini açıkça belirlenmesidir.
- **Risklerin tespiti, Risk düzeyinin analizi:** İşletme hedeflerine ulaşabilmek adına hedeflere ilişkin risklerin tespiti ve söz konusu risklerin nasıl yönetileceğine dair yönetim süreçlerinin oluşturulmasıdır.
- **Hedeflere ulaşmada hile riskinin değerlendirilmesi:** Hedeflere ilişkin risk yönetim sürecinde

hile riskinin ele alınmasıdır.

- **İç kontrol yapısını etkileyecek risklerdeki değişmelerin tanımlanması ve değerlendirilmesi:** Söz konusu risklerde meydana gelebilecek değişimlerin gözlemlenmesini ifade eder.

Diğer yandan risk değerlendirme sürecini şu şekilde de sıralayabiliriz (Aksoy, 2006: 467):

- Amaç belirleme,
- Risk kabul seviyesini belirleme,
- Riskleri belirleme,
- Kontrolleri belirleme,
- Kontrollerin değerlendirilmesi,
- Kontrollerin geliştirilmesi,
- Sürekli gözlem

İşletmeler risk gerçeğinden tam anlamıyla kurtulamayacakları için hedeflerine ulaşma yolunda risk yönetimi zorunlu hale gelmiştir. Bu süreç işletmenin tüm çalışanlarının dâhil olması gereken bir süreçtir. Sadece çalışanlar değil, yönetim kurulları, üst yöneticiler ve diğer yöneticiler de bu süreç içerisinde fiilen görev almak zorundadırlar.

### 3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, en genel ifadeyle mevcut ya da muhtemel riskleri karşılamak ve işletme hedeflerini gerçekleştirmek üzere oluşturulan ve uygulamaya konulan politikalar ve yöntemlerdir. İç kontrol yapısı içerisinde işletmede sürdürülen faaliyetler birbiri ile azami derecede ilişkili hatta belli noktalarda sistematik bir şekilde iç içe geçmiş döngülerdir. Yani iç kontrol yapısını oluşturan bileşenler devamlılık arz etmektedir.

Devamlılığın sağlanması gereken yerlerde bu gerekliliğin planlandığı şekilde yürütüldüğünden emin olmak adına bazı politikalar belirlenmelidir. İşte tam bu noktada kontrol faaliyetleri karşımıza çıkmaktadır. Belirlenen kontrol faaliyetleri ile iç kontrol yapısının devamlılığı sürdürülebilir.

Söz konusu kontrol faaliyetler tek format halinde değil, işletmenin belirlediği hedeflerine ulaş-

ma yetkinliği olacak şekilde sınıflandırılmalıdır. Bu sınıflandırmaya genel olarak görevlerin ayrılığı diyebiliriz. Ancak kontrol faaliyetlerinin etkin olabilmesi için, amaca uygun olması, dönem boyunca planlandığı gibi sürekli izlenmesi, kapsamlı, makul ve işletmenin genel hedefleriyle uyumlu olması gerekmektedir (INTOSAI, 2006: 8).

*COSO İç kontrol modeline göre Kontrol faaliyetlerine yönelik ilkeleri şu şekilde sıralayabiliriz (COSO, 2013):*

- **Kontrol faaliyetlerinin seçilmesi ve uygulanması:** Makul seviyede belirlenmiş hedeflere ulaşabilmek için hedeflere yönelik risklerin en aza indirilmesine katkıda bulunacak kontrol faaliyetlerinin seçimi ve geliştirilmesi işlemidir.
- **Kontrol faaliyetlerinde teknolojinin kullanımı:** Makul seviyede belirlenmiş hedeflere ulaşabilmek için teknoloji destekli kontrol faaliyetlerinin oluşturulmasını ifade eder.
- **Kontrol Faaliyetlerinde Politika ve Süreçlerin Desteği:** Makul seviyede belirlenmiş hedeflere ulaşabilmek için kontrol faaliyetlerine destek olacak politikalar uygulanmalıdır.

### 3.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim bileşeni, iç kontrol yapısının devamlılığı ve faaliyetlerin etkin kontrolü açısından büyük önem arz etmektedir. İç kontrol yapısını oluşturabilmek için bütün kademelerde bilgi ve iletişime ihtiyaç duyulur. Söz konusu bilgi ve iletişim bileşeni, kontrol yapısına, işletme hedeflerine uygun olmalıdır. Bilgi ve iletişim sistemleri; hedeflerin, hedeflere yönelik risklerin ve kontrol faaliyetlerinin kontrol ortamı dâhilinde yer alan tüm görevlilere zamanında, uygun bir şekilde aktarılmasına imkân verir. Yönetim kurulunun veya üst yönetimin ihtiyaç duyduğu kontrol raporları da yine bilgi iletişim bileşeni ile elde edilebilir.

Gerekli bilginin elde edilmesi, ilgili kişi ya da birimlere zamanında iletilmesi, iç kontrol yapısı sürecinin vazgeçilmez bir unsurudur. Bilgilerin oluşması verilerin toplanması işlemi ile başlar. Veriler her zaman bilgi niteliği taşımamaktadırlar. Bu anlamda etkin bir iç kontrol yapısının bilgi elde etme ve bunu aktarma seviyesine çıkması için sağlıklı,

güncel, faydalı veriler elde etmek zorundadır. Bu anlamda sağlıklı veriler ile oluşturulmuş bilgi, işletmede gerekli kişilere ya da birimlere ulaşmadıkça, orada etkin ve verimli bir iç kontrol yapısından söz etmek mümkün olmaz. Bunun için kurum içi iletişim kanalları açık olmalı, yatay ve dikey bilgi akışları sağlanmalıdır. İşletme dışı paydaşlar ve yetkili mercilerle de etkin iletişim kurulmalıdır (Özer, 2010: 86).

*COSO İç Kontrol yapısına uygun bilgi ve iletişim ilkelerini şu şekilde sıralayabiliriz (COSO, 2013):*

- **Bilginin elde edilmesi/oluşturulması ve değerlendirilmesi:** İşletmenin iç kontrol işleyişini desteklemek için gerekli ve kaliteli bilginin elde edilmesini ya da oluşturulmasını ifade etmektedir.
- **İşletme içi bilgi iletişim süreçleri:** İşletmenin iç kontrol işleyişini desteklemek için amaçlar ve sorumluluklar da dâhil olmak üzere gerekli bilgilerin kontrol ortamında yer alan insan kıymetlerine aktarılmasını ifade etmektedir.
- **İşletme dışı bilgi iletişim süreçleri:** İşletmenin iç kontrol işleyişini etkileyebilecek konularda işletme dışında ki ilgili kuruluşlarla da bilgi ve iletişim süreçlerinin oluşturulabileceği ifade edilmektedir.

### 3.5. İzleme/Gözlem

İç kontrol sürecinin başarılı bir şekilde sürdürülüp sürdürülmediğini tespit etmek için, söz konusu süreçler önceden belirlenecek aralıklarla düzenli olarak izlenmelidir. Bu faaliyet süreç içinde olası değişikliklere intibak etme, varsa güncellemeler yapma imkânı sunmaktadır. İzleme faaliyeti düzenli olmalıdır, çünkü kontrol yapısının sürekliliğinin tespitini yapabilmek ancak bu yolla mümkün olabilir. İzleme faaliyeti iç kontrol yapısına yönelik gerekli kontrollerin oluşturularak, bu kontrolleri sürekli izlemeyi ve gerekli düzenlemeleri yapmayı kapsar. Çünkü kontrollerin izlenmesi aynı zamanda tüm iç kontrol yapısının da izlenmesi olarak düşünülür. Yani kontrollerin izlenmesi bize iç kontrol yapısı ile ilgili güvenilir kanıtlar sağlayabilir. İç kontrol yapısının etkinliğinin belirlenebilmesi açısından da izleme faaliyeti çok önemlidir (Erdoğan, 2006: 83).

Bu amaçla;

- Kontrol faaliyetlerinin ve tasarımının uygun personel tarafından ve zamanında yapılıp yapılmadığı,
- Tanımlanmış alanlarda iyileştirilme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı,
- Gerekli faaliyetlerin tamamlandığını belirlemek için belirli yordamların sonuna kadar yürütülüp yürütülmediği izlenmelidir.

En genel şekilde; izleme faaliyetleri başlangıç aşamasında belirlenen/planlanan ile ortaya çıkan sonuç arasındaki karşılaştırma işlemidir.

#### 4. COSO İç Kontrol Modelinde Kontrol Ortamı (Control Environment) Kavramı

İç kontrolün diğer tüm unsurlarının temelini oluşturan kontrol ortamı, örgütsel disiplini ve örgütsel yapıyı oluşturmaktadır (Erdoğan, 2006: 83).

Bu özelliği nedeniyle modelin temelinde yer alan kontrol ortamı, beş unsurdan en önemlisi ve yönetilmesi en zor olanıdır (Lightle, Castellano, Cutting, 2007: 51-56). İç kontrolün etkinliğini etkileyen genel ortamı oluşturur ve iç kontrol disipliniyi tesis eder.

Zayıf bir kontrol ortamı COSO modelinin diğer bileşenlerini anlamsız kılarken, etkili bir kontrol ortamı, süreci desteklemekte ve güçlendirmektedir (Lightle, vd. 2007: 51-56) .

Bir kurumun çalışma disiplinin oluşumunda esas belirleyici olan yönetim kurulu ile üst yöneticilerdir. Yani kontrol ortamının ana belirleyicisi olan kurum çalışanlarının kontrol bilincinin üst yönetim tarafından etkilenme derecesidir. Yönetim kurulu ve üst yönetim kontrol ortamı bileşeni sayesinde işletmede iç kontrol bilincini oluşturmaktadır. Yönetim kurulunun ve üst yönetimin iç kontrol ile ilgili bakışı ve tutumu işletmedeki tüm çalışanların davranışlarını ve faaliyetlerini etkilemektedir.

Kontrol ortamının kurulması ve geliştirilmesi tüm iç kontrol yapısının geliştirilmesine imkân verir.

Kontrol ortamının geliştirilmesinden kasıt; yönetim kurullarının, üst yönetimlerin (kısaca idarelerin) güncel uygulamaları takip edip onları sistemin kuruluş temeli olan kontrol ortamında uygulayabilmesidir. Bunun en çok bilinen yolu kontrol ortamı bileşenin temel dinamiği olan çalışanların belirli dönemlerde kurum içi eğitimlere dâhil edilmesidir.

İşletme hedeflerine ulaşma yolunda görev ve sorumluluklarını bilen ve bunu eğitimlerle pekiştiren çalışanın varlığı etkin bir iç kontrol ortamı ve buna bağlı olarak etkin bir iç kontrol yapısı oluşturmaya imkân vermektedir. İç kontrolün önemli bir yönü çalışanlar yani genel olarak insanlardır. Yetkili, güvenilir personel etkin ve verimli bir iç kontrolü sağlamak için gereklidir.

Özetle; iç kontrol ortamının kuruluşu ve geliştirilmesi yönünde teşvik (yönetim kurulu ve üst yöneticilerce) etkin bir iç kontrol ortamının oluşmasını amaç edinen, ortak bir tutum geliştirme sürecini kapsamaktadır.

#### 4.1. Kontrol Ortamı Genel İlkeleri

*COSO İç Kontrol yapısına uygun kontrol ortamı ilkelerini şu şekilde sıralayabiliriz (COSO, 2013):*

- Dürüstlük ve ahlaki değerlere bağlılık,
- Yönetimin çalışma şekli ve felsefesi,
- Yetki ve sorumluluk,
- İşletme yapısı,
- İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları
- İç kontrol sisteminin yönetim kurulu tarafından gözetilmesi sorumluluğu.

##### 4.1.1. Dürüstlük ve Ahlaki Değerlere Bağlılık

Dürüstlük ve ahlaki değerlere bağlılık ilkesi, kontrol ortamının temel ilkelerini oluşturmakla birlikte diğer iç kontrol unsurlarını da etkilemektedir. Dürüstlük ve meslek ahlakı değerleri, yönetimin işletme çalışanlarını dürüst ve ahlaki olmayan davranışlarda bulunmaya sevk eden hususların azaltıl-

ması ve ortadan kaldırılmasıyla ilgili eylemlerini içermektedir (Alvin, Loebbecke, 1994: 276).

Yönetim söz konusu iç kontrol sürecine dair talimatları, davranışları ve beklentileri ile işletme bünyesindeki her kademeye iç kontrol yapısının işleyişi sürecinde dürüstlüğü, meslek ahlakının ve değerlerin ne derece önemli olduğuna dair tutumlar sergilemelidirler.

Dürüstlük ve meslek ahlakı değerleri konusunda aşağıdaki genel şartların sağlanması gerekmektedir (Özer, 2010: 86).

- İç kontrol yapısı yönetim ve çalışanlar tarafından sahiplenilmelidir.
- İç kontrol yapısının uygulanmasında, yöneticiler çalışanlara örnek teşkil etmelidirler.
- Faaliyetlerde dürüstlük, saydamlık ve hesap verilebilirlik sağlanmalıdır.
- İşletme çalışanlarına adil davranılmalıdır.
- Faaliyetler güvenilir bilgi ve belgelere dayandırılmalıdır.

Yönetim bu tutumunu varsa mesleki ahlak ve dürüstlük ile ilgili standartları çalışanlarına ileterek, anlaşılması ve uygulanması yönünde çaba sarf etmelidir. Bu standartlar sayesinde işletme çalışanlarının söz konusu standartlara bağlılıkları değerlendirilebilir ve sapmalar var ise zamanında müdahale imkânı sağlayabilir.

Eğer çalışanlardan doğru ve ilkeli davranışlar bekleniyorsa onlara da bu konuda doğru rehberlik yapılması zorunludur. Bu zorunluluk etkin bir iç kontrol yapısı için elzemdir. Bu sorumluluk yönetim kuruluna, üst yönetime aittir.

#### 4.1.2. Yönetimin Çalışma Şekli ve Felsefesi

Üst yönetim ve yönetim kurulu, işletme faaliyetlerinin idaresini sağlarken kendine özgü usuller izlerler. Bunları genel anlamda yönetimce belirlenen şirket politikaları olarak değerlendirebiliriz. Bu politikaların etkin olabilmesi için yönetim kurulunun olası durumlara karşı önceden hazırlığının olması gerekmektedir. Anlık değerlendirme yapılması gereken durumlarda işletme adına riskler alınmalıdır. Ancak söz konusu riskler kesinlikle

işletme politikaları ile çelişmemelidir. Bu anlamda en sağlıklı çözüm, firma yönetimlerinin alabileceği risk seviyelerinin belirlenmesi ve bunun da bir işletme felsefesi haline dönüşme yönünde gayret edilmesidir.

Yönetimin çalışma şekli ve felsefesi, etkin bir iç kontrol ortamı yapısının oluşması için büyük önem arz etmektedir. Şöyle ki; kontrol ortamı bileşeninin temel dinamiği olan çalışanlar, işletmelerinin sahip oldukları yönetim felsefesi ve yöneticilerinin sahip oldukları çalışma şekli hakkında bilgi sahibi olduğu ölçüde kurumsal aidiyeti artacak ve etkin bir iç kontrol yapısının oluşmasında destek olacaklardır.

#### 4.1.3. Yetki ve Sorumluluk

Bir iç kontrol yapısının etkin ve verimli olabilmesi için, tüm çalışanların iç kontrol işleyişine dâhil edilmeli ve sorumlu tutulmalıdır. Ancak sorumluluk verilmesi tek başına bir çözüm imkânı sağlamayabilir. Sorumluluğun yetki ile birleştiği ortamlarda müspet sonuçlar ortaya çıkabilir. Çünkü bu şartlar altında çalışanlar, olası problemlere karşı üst yönetime hesap vermeleri gerekliliğinin farkında olacaklardır. Bu sorumluluk ve yetki ilkeleleri, kontrol ortamının her ferdine ayrı ayrı, konumuna ve görevine göre tayin edilmeli ve çalışanları gerekli durumlarda düzeltici önlemler almaya teşvik etmelidir. Tam bu noktada bir önceki ilkede bahsettiğimiz yönetim felsefesi kavramı karşımıza çıkmaktadır. Çünkü yönetim felsefesi, işletmelerde yetki ve sorumluluğun verilir verilmeyeceğini belirleyen üst düzey kuralları içermektedir.

Yönetim felsefesi kavramı gereği, sağlam bir kontrol ortamı oluşturulması için uygun istihdam politikalarının uygulanması gerekmektedir. Bu sayede işletmede çalışacaklar, işletmenin iş tanımlarına uygun olarak seçilirler, bu noktada yetki ve sorumluluğun devri ya da paylaşılması işlemi daha etkin ve verimli olacaktır.

Söz konusu yetki ve sorumluluğun tayin edilmesinin tek başına bir kıymeti yoktur. Yetki ve sorumlulukların kurum içi iletişim kanalları ile yazılı olarak çalışanlara bildirilmesi gerekir.

Eğer sözlü veya biçimsel olmayan yöntemlerle faaliyetler sürdürülüyorsa, kontrolün çok zayıf olduğu veya hiç olmadığı söylenebilir (Erdoğan, 2006: 90).

Son olarak belirtmeliyiz ki, ilgili faaliyetlere ilişkin sorumlulukların tayini, iletilmesi ve bu sorumlulukların takibinin farklı kişilerce yapılması gerektiğidir. Aksi durumda iç kontrol yapısının etkinliğinden söz etmemiz mümkün olmayacaktır.

#### 4.1.4. İşletme (Teşkilat) Yapısı

Her süreç, başarıya ulaşma yolunda bir düzene, bir yapıya ihtiyaç duymaktadır. Bu gerçek, başarının hedef alındığı tüm süreçlerde olmazsa olmaz unsurlardan birisidir. Söz konusu düzen ya da yapının varlığı; işletmelere, hedeflerine ulaşmaları yolunda planlama, emir/talimat ve kontrol faaliyetleri ile ulaşabilme imkânı sağlamaktadır. İşletme yapılarının temelinde insan unsuru yer almaktadır. Yani söz konusu işletmenin teşkilatlanmasının etkinliği, sağlam ve ayrıntılı bir işe alım süreci ile mümkündür.

Tüm bu ifadelerden sonra, “işletme (örgüt) yapısı; bir işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak faaliyetlerin ve sorumlulukların çalışanlara dağıtılması ve bu işlevlerin yerine getirilebilmesi için gerekli fiziksel faktörlerin sağlanmasıdır.” diyebiliriz (Erdoğan, 2006: 90).

#### 4.1.5. İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları

Etkin bir kontrol ortamının olmazsa olmaz şartı insan unsurudur. İç kontrol yapısının her aşamasında olduğu gibi, kuruluş aşaması olan kontrol ortamının ana unsuru insandır. Bu anlamda etkin insan kaynakları politikaları belirlemek ve bunları uygulamak birinci derecede önem arz etmektedir.

Kontrol ortamı bileşenin sağlam temeller üzerine inşası için, kurum çalışanlarının yeterliliği ve uzmanlığı konusu çok önemlidir. Bunun en verimli yolu eksikliği olan çalışana ihtiyacı konusunda ve gerektiği kadar eğitim imkânı sunmaktır. Eğitim süreçleri ile çalışanlarda iç kontrol yapısına bağlı olarak kontrol ortamı bilincinin gelişmesi sağlanabilir.

Kontrol ortamının tesisi adına, bazı zamanlar da işletmeye yeni çalışanlar dâhil edilmelidir. Yeni çalışanların; işletmeye, işletme yapısına ve en sonunda kontrol ortamına intibakını ne kadar çabuk sağlarsak, iç kontrol yapısının da o kadar etkin ve

verimli olacağını unutmamalıyız. Bununla birlikte işletme, işe alım süreçlerinde koyacağı kıstaslar ve politikalarla (eğitim düzeyi, deneyim) yetenekli işgücüne ulaşmayı sağlamalıdır (Messier, 2003: 222).

Gerek mevcut çalışanların eğitilmesi ve geliştirilmesi, gerekse de yeni istihdamların sağlanması konusunda ne kadar dikkatli ve güçlü olunursa, işletme hedeflerine ulaşma yolunda o kadar muktedir olunacaktır.

İşletmelerde insan kaynaklarının artık maddi kaynaklar kadar önemli unsurlar olduğu gerçeği unutulmamalıdır. Bu anlamda iç kontrol sürecinde sık tekrarlanmayan, kasıt ve art niyet olmayan insan kusurları göz ardı edilmelidir. Söz konusu eksikliği ya da hatayı telafi etmeye yönelik eğitimler sunulmalı ve bu bilincin çalışanlarda tesisi için mücadele edilmelidir.

Aksi durumlarda, yani verimlilik ve etkinlik yolunda gayret gösteren, kendini bu yönde geliştiren, sorumluluk sahibi çalışanlar teşvik yöntemleri ile ödüllendirilmelidir. Bu yöntem kontrol ortamı bilincinin yerleşmesinde büyük önem arz etmektedir. Çalışanın sorumluluklarını yerine getirdiğinde takdir alacağını bilmesi, motivasyonuna da olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

#### 4.1.6. İç Kontrol Sisteminin Yönetim Kurulu Tarafından Gözetilmesi Sorumluluğu

Bir kurum ya da işletmede; etkili bir iç kontrol yapısı oluşturma sorumluluğu yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, iç kontrol yapısının etkin ve verimli şekilde işlemesi adına, devam eden süreçleri takip eder ya da bunun takip edilmesini üst yönetimden talep eder. Bu anlamda, yönetim kurulunu oluşturan üyelerin de iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgiye sahip olması beklenmektedir. Bunun yanında iç kontrol yapısının gerekliliğinin de farkına varmış olması gerekir.

İşletme hedeflerine varabilmek adına etkin bir gözetim sistemi tesis etmek kaçınılmazdır. Söz konusu hedeflere ilişkin süreçlerin ne durumda olduğunun ve ne şekilde ilerlediğinin gözetim sorumluluğu yönetim kurullarına aittir. Bu sorumluluğu bizzat kendileri yerine getirebilecekleri gibi, işletme üst yöneticilerine de devredebilirler.



Yönetim kurulu, yürütülen faaliyetlerin etkinlik, verimlilik ve uygunluğunu iç ve bağımsız denetçiler aracılığı ile denetlediklerinden, denetimin faaliyetinin varlığı da kontrol ortamını önemli oranda etkilemektedir (Özbek, 2013).

## 5. SONUÇ

İç kontrol yapısı, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi bakımından kullanılacak bir araçtır. Söz konusu yapı işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için belirli dönemlerde değil, sürekli olarak uygulanmalıdır. Bir başka ifade ile işletme süreçlerine ilave bir süreç olarak değil, ilave bir maliyet değil, aksine söz konusu süreçlerin işlerliğini daha hızlı, daha etkin ve verimli hale getirecek bir yapı olarak değerlendirilmelidir. İç kontrol yapısının bu özelliğinin fark edilebilmesi ve uygulanması, işletmelere; giderek gelişen iktisadi ve teknolojik gelişmelere ayak uydurabilme ve rekabet edebilme imkânı vermektedir.

İç kontrol yapısının gerekliliğinin anlaşılması ile birlikte bunu tüm işletmelerin uygulayabileceği bir seviyede tanımlama, açıklama gerekliliği doğmuştur. Yani iç kontrol yapısının standartlaşması ihtiyacı karşımıza çıkmaktadır. Tam bu noktada COSO iç kontrol modeli işletmelerin imdadına yetişmiştir. Bu model, iç kontrol yapısını işletmelerin tanıyacağı ve uygulayabileceği bir çerçeve haline getirip dünya literatürüne kazandırmıştır.

İşletmeler açısından değişen ve gelişen ihtiyaçlar, uygulanan iç kontrol yapılarında da değişimleri zorunlu hale getirmiştir. Bunun en büyük göstergesi de, COSO iç kontrol modelinin belirli aralıklarla güncellemesidir. Bu güncellemeler de göstermektedir ki, iç kontrol yapısı durağan bir model olmaktan ziyade güncel, sürekli gelişen ve değişen bir yapıya sahiptir. İç kontrol yapısı işletmelerde uygulanabilirliği açısından temel kuralları muhafaza etmekle birlikte, birkaç değişiklikte mümkün olabilmektedir.

İç kontrol yapısı; kendine özgü bileşenleri olan ve bu bileşenlerin de kendine özgü ilkeleri olan çok boyutlu bir yapıdır. Söz konusu bileşenleri; iç kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi/iletişim ve izleme faaliyetleri olarak sıralanmaktadır. Genel olarak tüm iç kontrol yapısı, özel olarak da yapının tüm boyutları aracılı-

ıyla işletme hedef ve amaçlarına ulaşmayı arzulamaktadır.

Kontrol ortamı bileşeni; iç kontrol yapısının temelini teşkil etmektedir. En genel ifadeyle yapı bu bileşen üzerine inşa edilmektedir. Kontrol ortamı bileşeni, işletmede iç kontrol yapısı kavramının anlatılması ve anlaşılmasına yönelik çalışmaların başladığı ilk çıkış noktasıdır. Etkin ve verimli bir iç kontrol yapısının tesisi için kontrol ortamı bileşeninin yönetimi büyük önem arz etmektedir. Güçlü bir kontrol ortamının varlığı, güçlü bir iç kontrol yapısının oluşacağına işaret etmektedir. İç kontrol ortamının kuruluşu ve geliştirilmesi yönünde teşvik (yönetim kurulu ve üst yöneticilerce) etkin bir iç kontrol ortamının oluşmasını amaç edinen, ortak bir tutum geliştirme sürecini kapsamaktadır.

Etkin bir iç kontrol ortamının kuruluşundan sonra ikinci sırada risk değerlemesi bileşeni gelmektedir. En genel ifadeyle Risk değerlendirme, amaçlara ulaşılırken karşılaşılabilecek risklerin tanımlanıp, tahlil edilmesi ve bu risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğine karar vermek için bir temel oluşturulmasıdır. Söz konusu risklerin tespiti adına yapılması gereken işlem, işletmelerin amaç ve hedeflerinin belirlenmesidir. Çünkü riskler bu hedeflere ulaşma noktasında karşımıza çıkan bir durumdur.

Kontrol faaliyetleri; iç kontrol yapısının devamlılığı arzu edildiğinden, iç kontrol yapısının sağlanması amacıyla başvurulmuş bir bileşendir. İç kontrol yapısı özü gereği bir süreci ifade etmektedir. Devam etmesi istenilen her yapıda olduğu gibi iç kontrol yapısında da kontrol faaliyetleri büyük önem arz etmektedir. Devamlılığın sağlanması gereken yerlerde bu gerekliliğin planlandığı şekilde yürütüldüğünden emin olmak adına bazı politikalar belirlenmelidir. Bu politikaların uygulanıp, uygulanmadığı kontrol faaliyetleri sayesinde belirlenebilir. Söz konusu kontrol faaliyetleri işletme hedeflerine ulaşabilme kabiliyeti olan seviyede ve çeşitte olmalıdır. Yani tek düze şekilde yapılacak kontrol faaliyetleri işletme hedeflerine ulaşabilme noktasında yetersiz kalır.

Bilgi/iletişim süreçleri iç kontrol yapısının devamlılığı bakımından önemlidir. Bilgi ve iletişim sistemleri; hedeflerin, hedeflere yönelik risklerin ve kontrol faaliyetlerinin kontrol ortamı dâhilinde yer alan tüm görevlilere zamanında, uygun bir şekilde

aktarılmasına imkân verir.

İzleme/Gözlem bileşeni; iç kontrol yapısının işleyişinin başarılı olup olmadığını ortaya koymak için belirli aralıklarla başvurulmuş bir faaliyettir. Burada ki amaç devam eden süreç hakkında bilgi sahibi olmaktır. Değişmeler varsa onlara intibak edebilmek, izleme faaliyetleri ile mümkündür. Sürekli olan bir iç kontrol yapısının gözlemi de sürekli olmalıdır. İzleme faaliyeti iç kontrol yapısına yönelik gerekli kontrollerin oluşturularak, bu kontrolleri sürekli izlemeyi ve gerekli düzenlemeleri yapmayı kapsar.

Buraya kadar aktarılan bilgiler göstermektedir ki, COSO iç kontrol modeli ve bileşenleri birbirine içine girmiş zincir halkaları gibi işlemektedir. Hiçbir bileşeni tek başına, bağımsız düşünebilmek mümkün değildir. COSO iç kontrol modelinin, geleneksel iç kontrol modellerinden farkı da budur. İşletme hedeflerine ulaşabilme yolunda önemi göz ardı edilemeyen iç kontrol yapısını, daha akademik ve sistematik çerçeveye koyan COSO modeli gün geçtikçe benimsenen ve değerlendirilen bir model olarak karşımıza çıkmaktadır.

### Kaynakça

- AKSOY, Tamer. *Tüm Yönleriyle Denetim. C. I. Ankara: Yetkin Yayınları. 2006*
- ALPTÜRK, Ercan. *İç Denetim Rehberi. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2008.*
- ALVIN A. Arens, James K. Loebbecke, *Auditing An Integrated Approach*, 6.th. Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1994, s.276.
- COSO, *Internal Control - Integrated Framework. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission).*, 2012.
- COSO., *Internal Control - Integrated Framework. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission).*,2013.
- ERDOĞAN, Melih. *Denetim. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2006.*
- GÜREDİN, Ersin., *Denetim, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. 10. Bası., İstanbul. Ekim 2000.*
- INTOSAI, *Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, s.8.*
- LIGHTLE, Susan S., Castellano, Joseph F. ve Cutting, Benjamin T. (2007), *Assessing the Control Environment, Internal Auditor*, 51-56.
- MESSIER, William. *Auditing Of Assurance Services a Systematic Approach. Third Edition. McGraw Hill Companies. 2003.*

ÖZBEK, Çetin., *İç Denetim, Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:3, Cilt I ve II, İstanbul, 2013*

ÖZER, M. Akif. *Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi/Yönetimi.*, Ankara: Adalet Yayınevi. 2010

PICKETT, Spencer (2003) .*The Internal Auditing Handbook, "COSO Framework"*, 2. Ed., Wiley Finance Series.

Price Waterhouse Coopers (PwC) "*Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu*", III. PwC Çözüm Ortaklığı Platformu. İstanbul. 22 Aralık 2004.

TÜREDİ, H., Gürbüz, F., Alıcı, Ü., *COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 2, Sayı 42, 2014*

TÜREDİ, Hasan., *Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol, 2011*