Mevzuat Dergisi, 2012; 15(178)

İÇ KONTROL SİSTEMİNE KARŞILAŞTIRMALI BİR BAKIŞ

"COSO ve COCO MODELİ"

***Hakan Bakkal**

****Alper Kasımoğlu**

Özet

Kurumsallaşmayla birlikte başlayan şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacı, kurum ve şirketlerde gelişen verimlilik bilinci, performans yönetimi ve kurumsal yönetişimin artan önemi iç kontrol alanındaki gelişmeleri gerekli kılmaktadır.

Kurumsal faaliyetlerin, kurum misyon ve vizyonu ile uyum içinde düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesi, varlıkların korunması, hata ve hilelerin tespit edilip engellenmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olması, güvenilir mali bilgilerin zamanında hazırlanması hedeflerine ulaşmak amacıyla oluşturulan tüm yöntem ve usullere iç kontrol sistemi denir.

İç kontrol sistemi, uluslararası denetim standartları başta olmak üzere, çok çeşitli ulusal ve uluslararası standartların ve düzenlemelerin içinde önemli ölçüde yer bulmuştur.

Bu çalışmada, uluslararası iç kontrol çalışmalarından COSO ve COCO iç kontrol modeli çeşitli yönleri ve alt bileşenleri ile karşılaştırmalı olarak ele alınmış, benzerlik ve farklılıkları uygulanabilirlik ölçüsünde incelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimler: *İç Kontrol, COSO, COCO*

1. Giriş

İç kontrol; varlıkların korunması, muhasebe kayıtlarının ve finansal raporların doğruluk ve güvenirliğinin sağlanması, operasyonel verimliliğin gerçekleştirilmesi, işletme ve kurum kaynaklarının etkin kullanılması, yönetim politikalarına ve kanunlara uygunluğun sağlanması amacıyla işletmenin hesap planını, organizasyon planını, görev dağılımlarını ve sorumluluklarını, raporlama ve personel politikalarını kapsayan bir sistemdir.

Son dönemlerde yaşanan ekonomik krizler, sosyal devlet anlayışı, büyüyen Gayri Safi Hasılalar, teknoloji ve haberleşme alanlarındaki gelişmeler nedeniyle iç kontrol sisteminin önemi daha da artmaktadır.

İç kontrol alanındaki ilk çalışmalar, mali raporlardaki hataların ve hilelerin ortaya çıkarılması ve yolsuzlukların önlenmesine odaklanmış olsa da işletme ve kurumlar geliştikçe ve büyüdükçe iç kontrol kavramı da gelişmiştir. Şirketlerin kurumsallaşmasının getirdiği şeffaflaşma ve hesap verme ihtiyacı ve stratejik yönetim anlayışı yalnızca mali kontrollere odaklanan iç kontrol sürecinin yerini mali, idari ve yasal kontrollerinin tamamını içeren bütüncül bir iç kontrol anlayışının

*Yalova Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanı, Dr.
**Yalova Üniversitesi, Öğr. Gör.

almasını sağlamıştır. Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesini engelleyen unsurlar olarak tanımlanan risklerin yönetilmesini ve işletme için kabul edilebilir bir seviyede tutulmasını sağladığı, ayrıca doğru, güvenilir ve zamanlı finansal ve finansal olmayan raporlama ve bilgi sistemleri ile etkin denetim faaliyetlerini de bünyesinde barındırdığı için hem yönetimin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesini garanti altına almakta hem de kuruluşun amaçlarına ulaşmasına makul bir güvence sunmaktadır.

İç kontrol standartları, iç kontrol sisteminin uygulama esnasında başvurduğu temel ilkelerdir. Birçok uluslararası örgütün iç kontrol yapısının kurulmasına ve geliştirilmesine ilişkin çeşitli düzenlemeleri bulunmaktadır. SEC, AICPA ve COSO'nun iç kontrole ilişkin çalışmalarını, zaman içinde ABD'de ve diğer ülkelerde yayımlanan birçok rapor ve kanun izlemiştir.

Teknolojik gelişmeler ve küreselleşmenin etkisiyle 1980'lerle birlikte işletme yönetimi çok karmaşık bir yapıya bürünmüştür. Bu karmaşık yönetim sistemleri işletme yönetimine ve denetim organlarına bilgi sağlamak için standartları belirlenmiş iç kontrol yapılarının oluşturulmasına zemin hazırlamıştır. Bu amaçla çalışmalarına başlayan muhasebe ve denetim örgütleri, ABD'de COSO, SAC ve COBIT iç kontrol modellerini, Kanada'da COCO modellerini ortaya koymuşlardır. Bu çalışmalar etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulması amacıyla tasarlanmış olmakla birlikte farklı kuruluşlar tarafından hazırlandığından tasarlandığı dönem ve öncelikleri dikkate alınarak oluşturulmuş modelleridir.

Bu çalışmada, iç kontrol sistemi, iç kontrol sistemine ilişkin uluslararası düzenlemeler, COSO ve COCO modelleri karşılaştırmalı olarak incelenmeye çalışılacaktır.

2. İç Kontrol Sistemi

Kurumsallaşmasını tamamlamış yapılarda tüm faaliyetler iki sistemli düzende gerçekleştirilmektedir. Birincisi; belirlenen hedeflere ulaşılması için tasarlanmış yönetim sistemi, diğeri ise yönetim sisteminin içine yerleştirilmiş kontrol sistemidir.

Kontroller yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasına güvence sağlamak için tasarlanmış kurallar, yöntemler ve yapılardan oluşmaktadır. Bu kontroller, faaliyetlerin yalnızca bir safhasıyla sınırlanmamış, kurumun tüm faaliyetlerine ve yapılarına yayılmıştır. Kontroller, yönetimin isteklerinin yerine getirilme olasılığını arttırmaktadır. Fakat bunu sağlayabilmesi için kontrollerin kısıtlayıcı olmaması gerekmektedir. Modern yönetim anlayışı, kontrolleri kısıtlamalar bütünü olarak algılamaktan ziyade kendisine yardım eden bir kavram olarak görme eğilimindedir (Saltık, 2007:1).

Son yıllarda yaşanan ekonomik krizler gerek reel sektörde gerek mali sektörde faaliyet gösteren işletme ve kurumları olumsuz etkilemiş, piyasalara olan güveni sarsmıştır. Piyasalara ve işletmelere duyulan güvenin yeniden tesis edilmesi amacıyla yapılan çalışmalardan en önemlisi de iç kontrol sisteminin öneminin

arttırılması ve konumunun tam olarak bir kanuni çerçeveye alınmasıdır (Aksoy, 2005:138).

İşletme yönetimi tarafından kontrol faaliyetinin etkili bir şekilde uygulanabilmesi, etkili bir iç kontrol sisteminin tesis edilmiş olmasına bağlıdır. İç kontrol sistemi genel olarak, bir işletmenin veya kurumun faaliyetlerinin, hedefler doğrultusunda düzenli ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için, yönetimin belirlediği politikalara uyulmasını, varlıkların korunmasını, hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesini, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli olmasını, mali bilgilerin güvenilir şekilde ve zamanında hazırlanmasını sağlamak amacıyla uygulanan yöntem ve işletme politikalarının bütünü olarak ifade edilmektedir (Doyrangöl, 2002:48).

2.1. İç Kontrol Kavramı ve Gelişimi

İç kontrol kavramının genel kabul gören tanımına göre iç kontrol; bir işletmenin veya kurumun tepeden tabana bütün personeli tarafından etkilenen ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, uygulanabilir yasa ve düzenlemelerle uygunluk amaçlarına ulaşmada dikkate alınacak yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir (Erdoğan, 2005:88). İç kontrol bir yönetim faaliyeti olup, asıl olarak yönetim için oluşturulmaktadır.

Özellikle 1940'lı yıllardan sonra işletme yapılarında değişimler yaşanmıştır. İşletmelerin yapısal işlevlerdeki meydana gelen büyümeler, karmaşık işlemler, faaliyetlerin aşırı artması gibi olaylar çeşitli sorunlar doğurmaya başlamıştır. Üst yönetimlerin merkezden tüm işletme örgütüne doğrudan hâkim olamamaları ilk sorun olarak görülmüştür. Bunun sonucunda teoride ve uygulama alanında yeni arayışlara gidilmesine sebep olmuştur. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) iç kontrol alanında 1947 yılında yayınladığı çalışma ile bu konuda yayın yapan ilk kuruluşlardandır (Bozkurt, 1998:121).

1960'lı ve 70'li yıllarda SEC Denetim Prosedürleri Komitesi (CAP) yayımladığı raporlarla iç kontrol, varlıkların korunması, muhasebe bilgilerinin güvenirliği ve raporlarının hazırlanması, yetkilendirme ve onaylama, organizasyon planı gibi görev ve faaliyetlerini içeren muhasebe kontrolleri ile organizasyon planı, politika ve prosedürler, yetkilendirme performans raporları insan kaynakları eğitim programları ve kalite kontrolü içeren çalışmalarla yönetim kontrolleri oluşturmaya çalışılmıştır (Erdoğan, 2009:90).

ABD'de 1985 yılında muhasebe ve denetim alanında önde gelen beş kuruluşun ortak çalışması sonucunda Treadway Komisyonu, 'Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu'(National Commission on Fradulent Reporting) kurulmuştur. Treadway Komisyonu'n amacı, mali raporlardaki yapılan yolsuzluk, usulsüzlük ve hataların nedenlerini belirleyerek gerekli tedbirleri alıp bunların meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Komisyon bu amaçla, 1987 yılında yayımladığı 'Hileli Finansal Raporlama' adlı raporda bağımsız denetçilerle birlikte hukuk ve mali müşavirlerin, kurum yöneticilerinin, kurumdaki muhasebe ve denetim birimlerinin, denetim

komitelerinin, üst denetim kurumlarının, muhasebe ve işletme eğitimi veren okulların da raporunda hile ve hataları tespitinden sorumlu olduğunu bildirmiş ve incelediği hileli mali raporlamaların yüzde 50'sinin iç kontrol zayıflıklarından kaynaklandığını ortaya çıkarmıştır (Root, 1998:38).

2.2. İç Kontrol Sistemindeki Uluslararası Düzenlemeler

İç kontrolün kapsamı ve ayrıntıları mali yönetim ve kontrol sistemlerine bağlı olarak ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. İç kontrol sistemine ilişkin 1992 yılında ABD de geliştirilen COSO modeli en yaygın kullanılan düzenlemelerden birisidir.

İç kontrol ve iç denetim sistemlerine ilişkin olarak Avrupa'da başlıca iki tür kontrol sisteminin varlığından bahsetmek mümkündür. Bunlar Kıta Avrupası yaklaşımı ve Kuzey Avrupa yaklaşımı olarak tanımlanabilir. Kıta Avrupası yaklaşımında kontrol, merkezi düzeyde bir bakanlık (Maliye Bakanlığı) veya onun birimi tarafından gerçekleştirilmektedir.

Kuzey Avrupa ülkelerinde ise bakanlıkların veya diğer idarelerin üst yöneticileri, bazen de mali işlerin yürütüldüğü birimlerin başında bulunan kişiler kontrol sorumluluğunu üstlenmektedir. Bazı ülkelerde bu iki modelin karışımı şeklinde uygulamalara da rastlanmaktadır (Arcagök, 2006:130).

Her iki model de ülkelerin yönetim yapılarıyla doğrudan ilişkili olup kontrol kavramına yaklaşım açısından kuzey ve güney Avrupa ülkeleri arasında farklılık bulunmaktadır. Fransa, İtalya, İspanya gibi Kara Avrupa'sı ülkelerinde idare dışından merkezi birimlerce (Maliye Bakanlığı, Sayıştay) mali kontrol yapılırken Kuzey Avrupa ülkelerinde çoğunlukla harcama sonrasında kontrol idare içinde yapılmaktadır (Özel İhtisas Komisyon Raporu, 2006:30).

Son yıllarda Danimarka, Almanya, İrlanda, Japon ya, Slovakya, İspanya, İsveç, İngiltere, Kanada ve ABD'de kontrol çalışmaları kapsamında yeni düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Bu reformlar; denetim komitelerinin oluşturulması, performans sözleşmelerinin yapılması, iç kontrol güvence beyanı verilmesi, merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurulması, iç denetim faaliyetinin öngörülmesi, yönetim kontrollerinin uygulanması, sistemde ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkelerine yer verilmesi, yönetim bilgi sistemlerinin oluşturulması, sonuç odaklı kontrol anlayışı, performans raporlaması ve dış denetim organının ön kontrol fonksiyonunun azalması şeklinde olmuştur (Arcagök, 2006:131).

ABD de geliştirilen COSO İç Kontrol Modeli (Committee Of Sponsoring Organizations) dışında, Kanada da CoCo İç Kontrol Modeli (Criteria Of Control), İngiltere'de Turnbull Report, Güney Afrika'da King Report, Fransa'da Vienot Report gibi iç kontrol modellerinin dışında COBIT, SAC, SAS55, SAS78, SysTrust gibi başka yaklaşımlar da vardır(Uzunay, 2007:3).

3. COSO İç Kontrol Modeli

COSO'nun temelini ABD'de 1985 yılında muhasebe ve denetim alanında önde gelen beş kuruluşu bir araya gelerek, komisyon başkanının adıyla adlandırılan Treadway Komisyonu, 'Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu' oluşturur. Komiteyi oluşturan kuruluşlar arasında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) bulunmaktadır (Uzay, 1999:10). Treadway Komisyonunun amacı sahte mali raporların nedenlerini belirlemek, meydana gelme olasılığını azaltmak ve işletmelerin iç kontrol yapısını geliştirmelerine yardım edecek bir çerçeve oluşturmaktır.

COSO, 1992 yılında "İç Kontrol Bütünleşik Sistem" (Internal Control, Integrated Framework) adlı bir rapor yayımlamıştır. Bu rapor iç kontrole ilişkin yönetim raporu üzerine yoğunlaşmıştır. COSO Raporu olarak bilinen bu rapor işletmeler tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında kabul edilen temel kaynak haline gelmiştir (Demirbaş ve Uyar, 2006:118).

COSO, iç kontrol sistemini beş katman veya birbiri ile bağlantılı bileşenlerden oluşan bir piramit olarak tanımlamaktadır. Bu bileşenler (COSO, 1992):

- Kontrol ortamı

- Risk değerlemesi

- Kontrol faaliyetleri

- Bilgi ve iletişim

- İzleme

3.1. Kontrol Ortamı:

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur. Yani, iç kontrolün ne kadar başarılı olabileceği, içinde bulunduğu kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı, kurumun is görme biçimini ifade eder. İşletmedeki her birey, sorumluluk ve yetkilerinin sınırını iyi bilmelidir. Çünkü kontrolün gerçekleştirilmesinde en önemli rolü çalışanlar oynamaktadır (Saltık, 2007:61).

Kontrol ortamı, işletme yönetimi ve sahiplerinin iç kontrol sistemi ile ilgili davranış ve tavırları, yönetim politikaları, işletmenin organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların verilmesinde izlenecek prosedürler ve personel politikalarından oluşmaktadır. Bu unsur, iç kontrol çerçevesini her yönüyle kapsamaktadır.

Kontrol ortamının asıl kaynağını kurumun geçmişi, kurumsal kültür ve yönetim felsefesi oluşturmaktadır. Kontrol ortamını oluşturan unsurlar şunlardır:

1) Dürüstlük ve ahlaki değerler,

2) Üst yönetimin tutum ve davranışları, yönetim felsefesi ve çalışma şekli,

3) İnsan kaynakları yönetimi ve politikaları,

4) Yasalara uygunluğun esas alınması,

5) Örgüt yapısı,

6) Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,

Kontrol ortamı iç kontrol uygulamalarını doğrudan etkileyen ahlaki değerler, insan kaynakları yönetimi, örgüt yapısı gibi alanları kapsamaktadır**.** Etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi için bu alanların doğru şekilde yönetilmesi gerekmektedir (Çayırlı, 2012:12)

3.2. Risk Değerlendirme

İşletmenin hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve tahlil ederek bu riskleri en aza indirecek uygun önlemlerin belirlenmesi sürecidir (Taylor, 1988:239).

Risk değerlendirme süreci ileriye yönelik bir süreçtir ve birçok işletme çeşitli seviyelerdeki riskleri değerlendirmek için en uygun zamanın yıllık veya belirli aralıklarla yapılan planlama süreçleri olduğunu düşünmektedir. COSO risk değerlendirme sürecini üç adımda tanımlamaktadır.

- Riskin öneminin tahmin edilmesi,

- Riskin gerçekleşme ihtimalinin veya sıklığının değerlendirilmesi,

- Riskin nasıl yönetilmesi gerektiğinin belirlenmesi ve ne gibi önlemler alınması gerektiğine karar verilmesidir.

COSO risk değerlendirme süreci riskin önemli olup olmadığını değerlendirmek ve önemli ise gerekli önlemlerin alınması amacıyla atılacak adımlardan yönetimi sorumlu tutmaktadır. Risklerin belirlenebilmesi içinde öncelikle işletmelerde kurumsal hedeflerin belirlenmesi ve kurumsal hedefler doğrultusunda ortaya çıkan risklerin nasıl yürütüleceğine karar verilmesi oldukça önemlidir (Çayırlı, 2012:13)

3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarına ulaşması için olası riskleri önlemek amacıyla gerekli eylemlerin yapılmasını sağlayan politika ve yöntemlerdir. Kontrol faaliyetlerinde yönetim, kullandığı yöntemlerle çalışanlarına işletme amaçlarını ve bu amaçlara ulaşma yollarını göstererek, ortaya çıkan sonuçları değerleme yoluna gider. Kontrol faaliyetleri, kontrol ortamının zayıf olduğu durumlarda, zayıflığın etkisini hafifletmektedir (O'leary vd., 2006:71).

Tüm işletmede veya bir işlev ya da bölüm seviyesinde uygulanabilen kontrol faaliyetleri, su unsurları içerir (Azaltun, 1999:27):

• Performans değerlendirmesi,

• Görev ayrımı,

• Fiziksel kontroller,

• Bilgi isleme kontrolleri,

• Kontrol prosedürlerinin anlaşılmış olması.

3.4. Bilgi ve İletişim

Etkin bir iç kontrol yapısı kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır. Güvenilir ve uygun bilgilerin sağlanabilmesi için işlemlerin anında kaydedilmesi ve düzgün biçimde sınıflandırılması gerekmektedir (Bümko, 2006).

COSO, çeşitli kişi ve gruplar ve bunların beklentileri söz konusu olduğunda iletişimin daha geniş kapsamlı bir şekilde ele alınması gerektiğini vurgulamıştır. COSO'ya göre, iletişimin belki de en önemli bileşeni üst yönetim tarafından çalışanlara belirli aralıklarla iç kontrol sorumluluklarının çok önemsenmesi gerektiğini hatırlatan mesajlar göndermesidir. Gönderilen bu mesajların açık olması işletmenin etkin iç kontrol ilkelerini takip edebilmesi açısından önem taşımaktadır (Alikadıoğulları, 2011:57).

3.5. İzleme

İç kontrol yapılarının zaman içindeki performans ve kalitesinin değerlendirilmesi gerekmektedir. İzlemenin amacı, işletmelerdeki mevcut iç kontrol yapısının uygun biçimde tasarlanıp tasarlanmadığı, doğru şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve etkili olup olmadığına karar vermektir. İç kontrol sistemleri zaman içerisinde dış etkenlerin değişmesi, alınan yeni personeller, yeni sistemler, usuller ve diğer unsurlar nedeniyle etkinliğini yitirebilir (Alikadıoğulları, 2011:57).

İç kontrol yapısının izlenmesi sürekli izleme, özel değerlendirme veya her ikisinin birlikte kullanılmasıyla gerçekleştirilebilir (Çayırlı, 2012:14).

4. COCO İç Kontrol Modeli

COCO çerçevesi, Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (Canadian Institute of Charted of Accountants) tarafından 1995 yılında "Kontrol Rehberi (Guidance on Control)" ismiyle yayımlanmıştır. Kısaca "COCO Raporu" olarak da isimlendirilen çalışmada, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye yönelik çeşitli ölçütler ele alınmaktadır. COCO, kontrolü işletmenin amaçlarına ulaşması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi işletme unsurlarından biri olarak kabul etmiştir. Kontrol rehberinin amacı, yönetim paydaşları için bir çerçeve belirlemektir (CİCA's And CCAF's, 1996:6)

COCO modelinde kontrol rehberinin oluşturulmasına üç gerekçe gösterilmektedir.

- Kuruluşun denetim etkinliğinin arttırılması için genel raporlamaya ihtiyaç vardır.

- Kuruluşların pek çoğunda artan rekabet ortamı ve küresel rekabet ortamı nedeniyle kontrol sistemleri değişikliğine ihtiyaç vardır.

- Kuruluşların değerlerin paylaşımı ve açık iletişim kanalları gibi farklı kontrol mekanizmalarına ihtiyacı vardır (David ve Yves, 2001).

COCO, kontrol rehberinde iç kontrol amaçlarının değerlendirilmesinde kullanılabilecek yirmi tane spesifik kriter belirlemiş ve bunları 5 kriterden oluşan amaç (purpose), 4 kriterden oluşan sorumluluk (commitment), 5 kriterden oluşan yeterlilik (capability), 6 kriterden oluşan izleme ve öğrenme(monitoring and learning) olarak dört ana başlık altında toplamıştır (IFAC, 2006:4). COCO, belirlediği 20 kriteri iç kontrolün herhangi bir bileşeninin değerlendirilmesin de her çeşit spesifik amaca uygulanabileceğini savunmaktadır. COCO, kurumun amaçlarına ulaşmasında kontrolün vereceği makul güvence kontrolün etkinliğiyle doğru orantılı olduğunu belirtmektedir (Root, 1998:148).

COCO, bu dört grubu, kontrol sürecinin sürekli olduğunu yansıtacak şekilde birbirini dairesel olarak takip eden bir süreç olarak değerlendirmektedir (Erdoğan, 2009:128). Organizasyonun amaçlarına ulaşmasını sağlamak için gerekli yetkinlikteki personel kendine açıkça iletilen yetki ve sorumluluk alanındaki faaliyetleri dürüstlük ve iş etiği kurallarına uygun olarak yürütecek ve ortaya çıkan sonuçlar planlarla karşılaştırılarak performans değerlendirmesi yapılacak ve faaliyetlerin daha etkin ve verimli yürütülebilmesi için iç ve dış çevre sürekli araştırılacaktır (Root, 1998:149).

4.1. Amaç

Kurumun yönünü tayin etmektedir. Bu kısımda, kurumun amaçları, risk yönetimi, planlar ve performans hedefleri bulunmaktadır.

Amaçlar belirlenmeli ve tüm işletme çalışanlarına iletilmelidir,

Amaçlara ulaşılmasını engelleyeceği düşünülen bütün önemli iç ve dış riskler belirlenmeli ve incelenmelidir.

Amaçlara ulaşılmasına destek olacak ve risk yönetimi anlayışını benimseyen yöntemler belirlenmeli; söz konusu yöntemler, çalışanlara kendilerinden ne beklendiğini ve özgürlük alanlarını açıkça anlamalarını sağlamak üzere iletilmeli ve uygulanmalıdır,

Amaçlara ulaşılmasını sağlayacak çabalara öncülük edecek planlar oluşturulmalı ve incelenmelidir,

Amaçlar ve amaçlarla ilgili planlar, ölçülebilir performans hedeflerini ve göstergelerini içermelidir (Sawyer ve diğerleri, 2003:68).

4.2. Sorumluluk

Kurum kimliğini ve ahlaki değerlerini, insan kaynakları politikalarını, yetki ve sorumlulukları ve karşılıklı güveni kapsamaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:110).

İlk önce dürüstlük olmak üzere, ahlaki değerler belirlenmeli, çalışanlara iletilmeli ve tüm şirket içinde uygulanmalıdır,

İnsan kaynakları yöntemleri ve uygulamaları, şirketin ahlaki değerleriyle ve amaçlarıyla uyumlu olmalıdır,

Kararların doğru kişiler tarafından alınmasını ve faaliyetlerin uygulanmasını sağlamak için yetkiler ve sorumluluklar açıkça tanımlanmalı ve işletmenin amaçlarıyla uyumlu olmalıdır.

İşletmenin amaçlarına ulaşılmasına yönelik performansı artırmak ve işletme çalışanları arasındaki bilgi alış verişini güçlendirmek için karşılıklı güven ortamı oluşturulmalıdır (Sawyer ve diğerleri, 2003:68).

4.3.Yeterlilik

Çalışanların, bilgi sistemlerinin ve kontrol faaliyetlerinin sahip olması gereken nitelikleri belirlemektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:110).

İşletme çalışanlarının, işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olabilmeleri için gerekli bilgi, beceri ve donanıma sahip olmaları gerekir,

Bilgi iletişim sistemi, firma değerlerini ve amaçlara ulaşılmasını desteklemelidir,

Çalışanların sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayacak yeterlilikte ve gerekli oranda bilgi belirlenmeli ve belirlenen bu bilgiler zamanında çalışanlara iletilmelidir,

Örgütün farklı birimleri tarafından alınan kararlar ve uygulanan faaliyetler arasında uyum sağlanmalıdır,

Kontrol faaliyetleri, amaçlar, riskler ve kontrol unsurları arasındaki iç bağlantı dikkate alınmalı ve örgütün bütüncül bir parçası olarak tasarlanmalıdır (Sawyer ve diğerleri, 2003:69).

4.4.İzleme ile Öğrenme

Kurumsal gelişmenin ve çevresel değişimin sürekli olarak izlenmesini sağlar. Performansın, bilgi sistemlerinin ve kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesini ve iş takip yöntemlerini içermektedir.

Amaçların ve kontrollerin gözden geçirilmesi ihtiyacına işaret edecek bilgilerin elde edilebilmesi için iç ve dış çevre izlenmelidir,

Performans gerçekleşmesi, amaçlarda ve planlarda belirlenen hedefler ve göstergelerle karşılaştırılmalıdır,

Amaçların belirlenmesi ve sistemlerin oluşturulmasında kabul edilen varsayımlar sürekli gözden geçirilmeli ve geçerli olup olmadıkları test edilmelidir,

İşletmenin amaçları değiştiğinde veya raporlarda hatalar tespit edildiğinde bilgi ihtiyacı ve bilgi sistemleri yeniden değerlendirilmelidir,

Gerekli değişikliklerin yerine getirilip getirilmediğinin takip edilebilmesi için iş takip yöntemleri geliştirilmelidir,

İşletme yönetimi, kontrol yapısının etkinliğini belirli aralıklarla değerlendirmeli ve ulaştığı sonuçları ilgili sorumlulara iletmelidir (Sawyer ve diğerleri, 2003:69).

5. COSO ve COCO Modeli Karşılaştırması

COCO iç kontrol modeli birçok çalışma için temel teşkil etmiş olan COSO modeli esas alınarak hazırlanmıştır. COSO ve COCO modelleri arasındaki en belirgin farklılık; COCO modelinde, iç kontrol yerine kontrol teriminin kullanmış olmasıdır. COCO modeli, kavramsal açıdan daha geniş bir bakış açısı sergilemekte ve COSO modelinde kullanılan “iç kontrol” kavramı yerine “kontrol” kavramına yer vermeyi tercih etmektedir. COCO yaklaşımında, COSO tarafından iç kontrol kapsamına alınmayan amaç belirleme, stratejik planlama ve risk yönetimi gibi unsurlar kontrol kavramı kapsamında değerlendirilmekte ve COCO modelinde kontrol, çalışanların kuruluş amaçlarını gerçekleştirmesini sağlayan tüm kurumsal unsurlar (kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler vb.) olarak tanımlanmaktadır (Root, 1998:147-149).

COSO Modelinde çalışmalar, işletme amaçlarına ulaşıldığına, yayımlanan mali raporların güvenilirliğine ve yasalara uygun hareket edildiğine dair makul güvence

verebiliyorsa iç kontrol etkin olarak değerlendirilebilir. COSO modeli iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesine ilişkin özel ölçütler belirlememiştir. Buna karşılık COCO modeli, iç kontrol amaçlarını değerlendirmek için kullanılabilecek yirmi adet özel ölçüt belirlemiş ve bunları dört ana başlıkta toplamıştır. COCO, söz konusu yirmi ölçütün iç kontrolün herhangi bir unsurunun değerlendirilmesini sağlayacak her türlü özel amaca uygulanabileceğini savunmaktadır.

COSO Modeline benzer bir şekilde COCO Modeli de, fayda-maliyet analizi, yanlış anlaşılma, insan faktöründen kaynaklanan hatalar ile yönetimin iç kontrol sistemini benimsememesi gibi sınırlamalardan dolayı kontrol sisteminin, amaçlara ulaşılmasında mutlak güvence verecek şekilde tasarlanmasının ve işletilmesinin imkânsız olduğunu vurgulamaktadır. Ayrıca, COCO Modeli, riske ilişkin kavramsal çerçeveyi çizerken fırsat ve risk gözlemlerine de yer vermektedir. COCO, bir organizasyonun yaşaması ve başarılı olması için belirlediği iki temel faktörü (Root, 1998:150);

- Organizasyonun fırsatları belirleme ve onlardan faydalanacak kapasitede olması,

- Organizasyonun, beklenmeyen risklere ve fırsatlara anında cevap verebilme ve adapte olabilme esnekliğine ve kesin bilgilerin eksikliğinde eldeki verilerle karar alabilme kapasitesine sahip olması

şeklinde tanımlamaktadır.

COCO Modeli, yöneticilerin zamanını ve enerjisini, fırsatları görmek ve şirkete rekabet üstünlüğü sağlayacak şekilde fırsatlardan yararlanmak için harcaması gerektiğini savunmaktadır.

COCO Modeli kontrol sistemine COSO Modelinden daha geniş ve ileri görüşlü bir bakış açısıyla yaklaşmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi noktasında eksik kaldığı için eleştirilen COSO Modelinin aksine COCO Modeli, kontrol sisteminin değerlendirilmesi için oldukça pratik ve kolay anlaşılır bir çerçeve sunmaktadır (Root, 1998:150).

COSO ve COCO' un sunmuş oldukları iç kontrol çerçeveleriyle birbirlerini tamamladıkları söylenebilir. Her iki çerçeve de iç kontrolü kurum amaçlarına ulaşılmasını destekleyici ve kolaylaştırıcı bir süreç olarak görmektedir. Oldukça geniş kapsamlı bir şekilde, iç kontrolü operasyonel, mevzuata uygunluk ve mali raporlama amaçlarının yerine getirilmesinde ortaya çıkabilecek tüm önemli risklere karşı yürütülecek bir süreç olarak değerlendirmektedir. İç kontrol sistemlerinin kurumda çalışan tüm personel tarafından etkilendiği ve iç kontrolün sorumluluğunun yönetim kurullarında olduğu tüm modeller tarafından kabul edilmektedir. Ayrıca, tüm çerçeveler iç kontrolün özünden kaynaklanan bir takım sınırlamalar olduğu, dolayısıyla iç kontrolün risklerin önlenmesine ve kurumun amaçlarına ulaşmasına dair ancak makul bir güvence sağlayabileceği konusunda anlaşmıştır. COSO ve COCO modellerinde özellikle vurgulanan bir diğer temel konu ise, iç kontrolün şirket faaliyetlerinin içinde onlarla bütünleşik olması gerektiğidir. 1992 yılında

yayınlanan COSO modeli, iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin objektif olarak değerlendirilmesine yönelik kriterler içermediği için çok eleştiri almıştır. COSO modelinin aksine COCO modeli, iç kontrolün değerlendirilmesine ilişkin kriterler içermekte ve bu anlamda yöneticiler için yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.

6. Sonuç

İşletmelerde artan kurumsallaşma ihtiyacı, şeffaflaşma ve verimliliklerini yükseltmek için faaliyet konuları üzerindeki kontrol gereksinimleri her geçen gün daha da artmaktadır. Özellikle 21. yüzyılın ikinci yarısından itibaren kontrol sistemlerine olan ihtiyaç daha da artışmış ve çalışmalara bu yönde odaklanılmıştır. Bu açıdan uluslararası düzeyde çok sayıda farklı iç kontrol sistemi modelleri geliştirilmiş ve düzenlemeleri yapılmıştır. Amerika'da geliştirilen COSO ve Kanada'da geliştirilen COCO modeli dünya genelinde yaygın olarak kullanılan iki modeldir.

Amerika'da 1980'li yıllarda çalışmalarına başlanan ve 1992 yılında yayınlanan COSO iç kontrol modeli birçok iç kontrol modeli gibi COCO modeli içinde temel teşkil etmiştir. 1995 yılında geliştirilen COCO modeli özellikle kontrol kavramına önem vermesi ile COSO modelinden ayrışmaktadır. Yapılan çalışmalar COCO modelinin kontrol sistemine, COSO Modelinden daha kapsamlı ve ileri görüşlü bir bakış açısıyla baktığını ortaya koymaktadır. Bunun yanı sıra, COCO Modelinde kontrol sisteminin değerlendirilmesi için oldukça pratik ve kolay anlaşılır bir çerçeve sunmaktadır.

COCO, kontrolü, kurumun amaçlarını gerçekleştirmek için personeli destekleyip bir arada tutan kurum kültürü, organizasyon yapısı, sistemler, süreçler, kurum varlıkları, görevler ve sorumluluklar gibi kurum unsurlarından biri olarak tanımlamıştır. Bu sebeple, COCO yapısal bir kontrol sisteminden daha çok davranışsal değerler üzerine odaklanmıştır.

Kaynakça

1- Alikadıoğulları, A., (2011), Türkiye'de Mali Reform Kapsamında İç Kontrol Sistemi Uygulaması Maliye Bakanlığı Örneği, (Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Isparta 2011.

2- Aksoy, T., (2005), "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 72, 138-163.

3- Arcagök, M. S., (2006), İç Kontrol, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Ankara, Seçkin Yayınları.

4- Azaltun, M., (1999), Otel İşletmelerinde İç Kontrol, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1075.

5- Bozkurt, N., (1998), Muhasebe Denetimi, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım.

6- BÜMKO, İç Kontrol : COSO Hakkında (Çevrimiçi) http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2185/coso-hakkinda.html, (erişim tarihi:06.09.2013)

7- CİCA's And CCAF's, (1996), Two Sides of the Same Coin, Guıdance on Control And Effectiveness Reporting Framework, Ottawa, CCAF

8- Cooper J. David, Gendron Yves, Power and the Criteria of Control, http://www.camagazine.com/archives/print-edition/2001/march/regulars/camagazine25728.aspx (Erişim Tarihi 10.08.2013)

9- Çayırlı, E., (2012), Kamu İç Kontrol Standartları ve Kamu İdarelerinde Uygulanabilirliği: T.C. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Örneği, T.C. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara.

10- Demirbaş, M., Uyar, S., (2006), Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi, İstanbul, Güncel Yayıncılık.

11- Doyrangöl, N. C., (2002), Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu, İstanbul, Lebib Yalkın Matbaası.

12- DPT, (2006), "Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu", 2. sürüm, Ankara, DPT.

13- Erdoğan, M., (2005), Denetim, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

14- Erdoğan, S., (2009), İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Planlama Uzmanlığı Tezi, Ankara.

15- IFAC, (2006), Internal Controls – A Review of Current Developments, New York, International Federation of Accountants.

16- İbiş, C., Çatıkkaş, Ö., (2012), "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış", Sayıştay Dergisi, 85, 95-121.

17- O'leary, C., Iselin, E., Sharma, D., (2006), "The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors Evaluations of Internal Control", Pacific Accounting Review ,Emerald Group Publishing Limited, Vol. 18 Iss: 2, pp.69 - 96

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

19- Saltık, N., (2007), "İç Kontrol Standartları", Bütçe Dünyası, 26, 1-35.

20- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, James H., (2003), Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, The Instute of Internal Auditors, Florida, The IIA Research Foundation.

21- Taylor, D. H., (1988), Auditing: Integrated Concepts and Procedures, Fourth Edition, Jonh Wiley-Sonsınter Edit, New York.

22- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (1992), Internal Control- Integrated Framework, USA, COSO.

23- Uzay, Ş., (1999), İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132.

24- Uzunay V., (2007) "Avrupa Birliğinde ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler", Ankara, BUMKO.

Hakan Bakkal

Yalova Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Merkez Yerleşkesi/Çınarcık yolu/Yalova

Tel: 0226 815 58 35

E-posta: bakkal.hakan@gmail.com

Alper Kasımoğlu

Yalova Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Merkez Yerleşkesi/Çınarcık yolu/Yalova

Tel: 0226 815 59 35

E-posta: kasimoglualper@gmail.com