



# IJBEMP

BUSINESS  
ECONOMICS  
AND  
MANAGEMENT  
PERSPECTIVES

International Journal of Business, Economics and Management Perspectives

Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi

ISSN: 2458-8997

Yıl: 2, Sayı: 7, Haziran 2017, s. 12-23

Arş. Gör. Eda KÖSE, [edakose@nevsehir.edu.tr](mailto:edakose@nevsehir.edu.tr)

Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi

Prof. Dr. İsmail BEKÇİ, [ismailbekci@nevsehir.edu.tr](mailto:ismailbekci@nevsehir.edu.tr),

Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi

## 1992-2013 COSO MODELİ: İÇ KONTROL-ENTEGRE ÇERÇEVESİ<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Bu çalışma “1992-2013 COSO MODELİ: İÇ KONTROL-ENTEGRE ÇERÇEVESİ” 1. Lisansüstü İşletme Öğrencileri Sempozyumu’nda sunulmuştur.

## 1992-2013 COSO MODELİ: İÇ KONTROL-ENTEGRE ÇERÇEVESİ

### Özet

İç kontrol, işletme yönetiminin hızla değişen ekonomik ve rekabetçi ortamlarda, değişen müşteri talep ve önceliklerinin ele alınmasına ve gelecekteki büyümenin yeniden yapılandırılmasına imkân verir. İç kontrol, sadece muhasebe ile ilgili mali nitelikteki kıymet hareketlerini içermemekte, ayrıca bir kuruluşun amaçları ile ilgili faaliyetler kapsamında çeşitli durumları da içine almaktadır. İç kontrol, organizasyonun planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini artırmak, önceden saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirme amacıyla kabul edilen uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içermektedir. İç kontrol kapsamının geniş tutulması denetim faaliyetinin kapsamını da genişletmiştir. İç kontrole ilişkin standart ve yaklaşımlar COSO (Committee of Sponsoring Organizations) tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir. İşletmelerde ve muhasebe bilgi sistemlerinde iç kontrolün önemi daha fazla hissedilmiş ve pek çok ülke COSO, Turnbull ve Coco gibi çatılar altında muhasebe bilgi sistemlerinde iç kontrol sistemi işleyişini kurumsal ve etkin bir düzeye getirmeyi amaçlamıştır. Bu çalışma ile 1992 COSO iç kontrol modeli ile 2013 yıllarında yayımlanan COSO iç kontrol modeli karşılaştırılarak arasındaki farklılıkları ortaya koymak amaçlanmaktadır. Bu amaçla yapılan bu çalışma akademik olarak literatürde yer alması ve gelecekte yapılacak çalışmalar ışık tutmak amacıyla yapılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** COSO, İç kontrol, İç Kontrol Modelleri, Entegre Çerçevesi.

## INTERNAL CONTROL-INTEGRATED FRAMEWORK: COSO 1992- COSO 2013 COMPARISON

### Abstract

Internal control, business management of the rapidly changing economic and competitive environment, changing customer demands and priorities to be addressed and enables the restructuring of future growth. Internal control, do not include simply accounting transactions of a fiscal nature with the asset, but also were in various states within the scope of an organization's activities in relation to objectives. Internal control, protect the assets with the business and the organization's plans, investigate the accuracy and reliability of accounting information, improve the efficiency of activities, all precautions that are adopted and implemented in order to encourage adherence to predetermined management policies and methods contains. Keeping the wide scope of internal control has also expanded the scope of the audit. Internal control standard and approaches the COSO (Committee of Sponsoring Organizations) are developed and is by updated. The importance of internal control and accounting information systems in enterprises was felt more and many countries COSO, Turnbull and Coco corporate accounting information system under the roof and intended to bring an effective level. The aim of this work, The 1992 COSO internal control model 2013 year the COSO internal control model by comparing published differences between will be examined. This study was conducted this purpose as take part in academic literature and future studies are carried out to keep it light.

**Keywords:** COSO, Internal Control, Internal Control Models, Integrated Framework.

## 1. GİRİŞ

Son zamanlarda dünyanın birçok ülkesinde merkezi kontrol yaklaşımından iç kontrol yaklaşımına ağırlık verilmeye başlanılmış ve iç kontrol kavramının önemi artmıştır. İlk olarak özel sektörde kullanılmaya başlanılan ve daha sonra kamu sektöründe de bir yönetim aracı olarak uygulanılmaya başlanılan COSO iç kontrol yaklaşımı zamanla gelişmiştir. İlerleyen dönemlerde teknoloji ve diğer faktörlerin gelişimiyle birlikte bilgi teknolojilerin öneminin artmasına neden olmuş ve bu kavram araştırmacıların dikkatini çekmeye başlamıştır.

COSO iç kontrol modeli; iç kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetlerinden oluşan çok boyutlu bir yapıdır. COSO iç kontrol çerçevesi genel bir değerlendirme çerçevesi olarak kabul edilmektedir. COSO belirli bir iç kontrol entegre çerçevesi bilgi teknolojileri sorunlarını azaltma veya ortadan kaldırmaya yönelik değerli bir araç olarak görülmektedir. COSO çeşitli kuruluşlar tarafından resmi bir risk yönetim modeli olarak kabul edilmiştir. COSO genellikle üst düzey hedefler, işletmenin misyonunu destekleyen bir uyum içerisinde stratejisini belirlerken, faaliyetler genellikle işletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasıyla oluşmaktadır. Aynı zamanda raporlamanın güvenliği ön planda tutulurken kanun ve yönetmeliklere tamamiyle uyum içerisinde olmaktadır.

1992 yılında ilk kez yayınlanan COSO iç kontrol modeli gelişen teknoloji kullanımı ve çevresel faktörlerin etkisinde düzenlemeler yapılarak 2013 COSO iç kontrol modeli yayınlanmıştır. COSO'nun değişmesinde özellikle çevresel faktörler etkili olmuştur. Bununla birlikte yönetmelikler, karmaşık yasalar, kurallar ve standartlar, hilenin tespiti ve önlenmesi için değişen beklentilerde COSO iç kontrol modelinde düzenleme yapılmasında önemli etkiye sahiptir.

## 2. İÇ KONTROL

İşletme yönetimi, işletmesinin amaçları yönünde yönlendirebilmek için yönetim fonksiyonlarını icra ederken bazı sistemlerden yararlanmaktadır. Bu sistemler yoluyla işletme ne kadar büyük olursa olsun, yönetilme gücünü yitirmez, faaliyetlerinin sonuçlarını görebilir, gereken önlemleri alabilir. İşte bu sistemlerden birini de iç kontrol sistemi oluşturmaktadır. İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından kararların uygulamaya geçilmesinde uygulanan temel ilkeler, yöntemler ve önlemlerden meydana gelen sistemdir (Kaval, 2003: 88).

İç kontrolün doğru anlaşılmasında, sağlıklı kurulmasında ve etkin işletilmesinde uluslararası çalışmaların katkısı büyüktür. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bu husustaki çabaları ve standart oluşturma çalışmaları küresel düzeyde sürmektedir. Bu genel çalışmalar çerçevesinde, 1992 yılında Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Kılavuzu' nu yayınlayan INTOSAI, 2004 yılında gözden geçirilmiş olarak yeniden yayınlanmıştır (www.issai.org, 20.04.2014).

### 2.1. İç Kontrol Kavramı

Bir organizasyon veya kurumda iç kontrol; yönetimin belli amaçlara ulaşmasına yardımcı olmak üzere tasarlanan birçok sistemden oluşur. Her sistem bazıları karşılıklı bağımlı, bazıları bağımsız olarak işleyen çeşitli iç kontrolleri kapsar (Yaman, 2008:1). İç kontrol, aynı zamanda yönetim kontrolü şeklinde tarif edilmektedir ve finansal olsun ya da olmasın tüm kontrolleri kapsamaktadır. Dolayısıyla, iç kontrolün üst bir kavram olduğu ve her türlü önleyici kontrol ile iç denetimi kapsadığı söylenmektedir.

İç kontrol, bir kuruluşun yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve diğer tüm personeli tarafından aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (Yavuz, 2002: 40):

- Operasyonların etkinliği,
- Finansal raporlama,
- Yasal düzenlemelere ve bankanın iç mevzuatına bağlı kalma

Bu tanımda yer alan ‘operasyonların etkinliği’ bir kuruluşun esas faaliyet alanındaki performansı, kârlılığı ve kaynakların muhafazası gibi hususlar, ‘finansal raporlama’ ise dönemsel olarak yayınlanan finansal tablolar ve her türlü finansal bilginin güvenilirliği hakkındadır.

Bir işletmede iç kontrol sistemi öncelikle finansal tabloların güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı hedefler. İşletme varlıklarının korunmasını, ilgili mevzuata uygunluğu ve verimliliğin artırılmasına destek olmaktadır. Bununla birlikte, iç kontrol ne kadar iyi tasarlanıp uygulanırsa uygulanırsa, işletmenin hedeflerine ulaşma konusunda yönetime ve yönetim kuruluna sadece belirli bir güvenceyle yönetim ve muhasebe açısından kontrol sağlar (Dabbağoğlu, 2007:162). Etkin bir iç kontrol sistemi kurumda meydana gelebilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukları engelleyerek, yönetimin yanlış kararlar almasını ve kaynakların israf edilmesini önler. Bununla birlikte finansal tablolara makul bir güvence sağlayarak kurum dışı yatırımcıların ve çıkar gruplarının daha isabetli kararlar almasını sağlar. Ayrıca, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız dış denetçilerin yapacakları denetimin kapsamını daraltarak denetim maliyetlerini de azaltır.

## 2.2. İç Kontrol Modelleri

2002 yılında ABD’de kabul edilerek yürürlüğe konulan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX), iç kontrol sistemlerinin yapılandırılmasında kurum yönetimlerine önemli sorumlulukların getirilmesinin yanında iç ve dış denetçilerin denetim hizmetinin verilmesi sırasında yakın işbirliği içinde olmalarını öngörmektedir (Aksoy, 2005: 140). Sektör uygulamalarında benimsenen ve öncelikli olarak kabul edilen başlıca üç iç kontrol modeli vardır: COSO, COCO ve COBIT’tir.

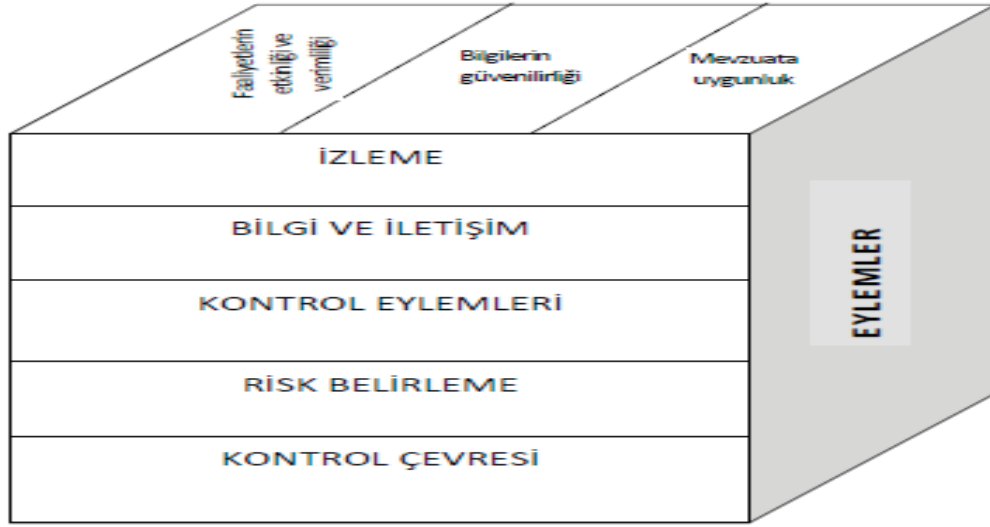
### 2.2.1. COSO Modeli

COSO, finansal raporlamaların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapmak üzere 1985 yılında Amerika’da kurulmuş gönüllü bir kuruluştur (www.çsbg.com, 12.10.2014). Bu komite iş etiği, etkili iç kontroller ve kurumsal yönetim aracılığı ile finansal raporlamaların kalitesini arttırmaya yönelik çalışmalar yapan gönüllü bir organizasyondur (www.coso.org, 12.10.2014).

Çeşitli muhasebe, iç denetim ve finansal yönetim enstitülerinden oluşan bu komisyon 1992 yılında tüm dünyada hem özel hem de kamu sektörü için iç kontrol sisteminin çerçevesi olarak kabul edilen “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Raporunu (Internal Control Integrated Framework)” yayımlamıştır (Sümer, 2010: 13).

COSO modeli, iç kontrolün amaçlarının ve bileşenlerinin belirlendiği bütünleşik bir çerçeve sunmaktadır. COSO modeline göre, iç kontrolün birbirleri ile ilişkili beş bileşeni bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme ve değerlendirilmedir (www.coso.org, 12.10.2014).

Şekil 1: COSO Bileşenleri



**Kaynak:** COSO İç Kontrol- Entegre Çerçevesi ([www.coso.org](http://www.coso.org), 12.10.2014)

Şekil 1’de her bir unsurun tüm amaçlara ulaşmak için gerektiğini ve bu ilişkilerin işletme birimleri veya eylemleriyle iç içe geçmişliğini çok güzel ifade etmektedir. Örneğin en üst yatay kolonda gösterilen izleme unsuru etkili bir yönetim, güvenilir bir finansal raporlama ve işletmenin uyulması gereken yasa ve yönetmeliklere uyumu açısından gereklidir. Aynı ifadeleri her unsur için değerlemek mümkündür (Türedi, 2012: 4).

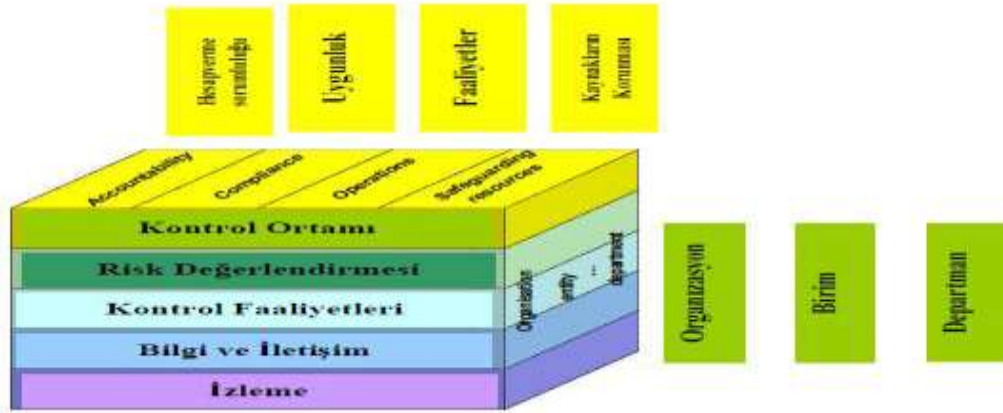
Şekil 2: COSO Piramidi



**Kaynak:** COSO İç Kontrol-Entegre Çerçevesi ([www.coso.org](http://www.coso.org), 12.10.2014 )

Şekil 2’de COSO Piramidi iç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini gösterir. Kontrol ortamı temelde yer alır, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır.

Şekil 3: COSO Unsurları



**Kaynak:** COSO İç Kontrol-Entegre Çerçevesi ([www.coso.org](http://www.coso.org), 12.10.2014)

Şekil 3’de görüldüğü gibi kontrol ortamı diğer dört unsur için temel oluşturmakta ve özellikle çalışanların görev ve sorumluluklarını yerine getirmesinde atmosfer görevi görmektedir. Riskler belirlendikten sonra risklerle ilgili yönetimin emirlerinin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere gerekli uygulamalar kontrol faaliyetleri ile yerine getirilir. Bu işlemler yapılırken ilgili bilgilerin toplanması ve örgüt içerisinde iletişimin sağlanması gerekir. En üst unsur olarak tüm süreç izlenir ve varsa düzeltmeler yapılır (Yılancı, 2006: 34).

COSO iç kontrol modeli; iç kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme faaliyetlerinden oluşan; işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ve yürürlükteki kanun ve düzenlemelerle uyum amaçları etrafında şekillenmiş çok boyutlu bir yapıdır (Türedi vd., 2014:142).

Kontrol ortamı iç kontrolün genel kalitesini etkileyen atmosferi yaratmanın yanı sıra, iç kontrol disiplini sağlayıp iç kontrolün temelini oluşturur. Hangi stratejinin ve ne tür amaçların belirleneceği konusunda kontrol ortamının genel bir etkisi vardır ve kontrol faaliyetlerini yapılandırır. Bir organizasyonun personelinin kontrol bilincini etkileme tarzı kontrol ortamını belirler. Disiplin sağlayan ve yapı oluşturan kontrol ortamı iç kontrolün diğer unsurlarının esasıdır (Akyel, 2010: 86).

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

Kontrol faaliyetleri, kurumun amaçlarına ulaşmasını önleyecek risklere karşı yardımcı olan politikaların ve prosedürlerin uygulanmasıdır (Gönen, 2009: 199). Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi kontrol faaliyetlerinin temel unsurları politika ve prosedürlerdir. Bunlardan politika; ne yapılması gerektiğinin belirlenmesi, prosedür ise politikaların yerine getirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Demirbaş, 2005:170).

Bilgi ve iletişim, günümüz kamu yönetim ve kontrol süreçleri için vazgeçilmez unsurdur. Kamu yönetiminde, gerekli kurum içi ve dışı bilginin üretilmesi ve bu bilginin yönetim ve diğer ilgililer tarafından paylaşılması, yönetimin iç ve dış olaylar hakkında uygun, güvenilir ve zamanında ileti-

şim kurması, idare amaçlarının gerçekleştirilmesi ve etkin bir yönetim için gerekli ortamı sağlamaktadır (Kesik, 2005: 99).

İzleme, iç kontrol sistem ve faaliyetleri, iç kontrol sisteminin amacı doğrultusunda çalışıp çalışmadığının belirlenmesi ve gerekli düzeltmelerin, değişikliklerin yapılması amacı ile kurum yönetimi tarafından sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir. Değerlendirmelerde, yöneticilerin görüşleri, kişi ve/veya idarelerin talep ve şikâyetleri ile iç ve dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar dikkate alınır (Bozkurt, 2010:135).

### 2.2.2. COCO Modeli

Kanada'lılar, COSO modelinin ortaya çıkmasıyla birlikte iç kontrol sistemlerine yönelik tatmin olacakları bir model geliştirmek için çeşitli çalışmalar yürütmüştür. 1995 yılında, "Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü" tarafından kurulan "Kontrol Ölçütleri Komitesi-COCO" yönetim kurulları, üst ve alt yönetim, hissedarlar, kreditorler ve denetçiler için bir kontrol rehberi geliştirerek, söz konusu rehberi "Kontrol Rehberi" adı altında yayımlamıştır. Sonunda ortaya kavramsal açıdan COSO modelinden daha geniş kapsamlı bir model çıkmıştır. Rehberin adından da anlaşılacağı üzere COCO, iç kontrol yerine kontrol terimini kullanmıştır. Buna bağlı olarak, COSO'nun iç kontrolün kapsamına dâhil etmediği amaç belirleme, stratejik yönetim, risk yönetimi ve düzeltici önlemler gibi belirli yönetim faaliyetlerini COCO, kontrol kavramının bir parçası olarak kabul etmiştir. COCO, kontrolü organizasyon amaçlarına ulaşılması için çalışanları destekleyen ve bir arada tutan kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi organizasyon unsurlarından biri olarak tanımlanmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:110).

COCO modelinde kontrol rehberinin oluşturulmasına üç gerekçe gösterilmektedir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 6).

- Kuruluşun denetim etkinliğinin artırılması 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.

### 2.2.3. COBIT Modeli

COBIT (Bilgi ve İlgili Teknoloji için Kontrol Amaçları), Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği tarafından bir denetim aracı olarak tasarlanmıştır ama bilgi işlem ve iş yönetiminde de kullanılan bir araçtır. COBIT, bilgi ve ilgili teknoloji için kontrol amaçları yaklaşımıdır ve ulaşılmak istenen kontrol amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli yollar tarafından tasarlanan kontroller olarak tanımlanan iç kontrol odaklı bir yaklaşımdır. İşletmenin iş hedefleri doğrultusunda hizmet vermesini sağlamak amacıyla bilgi işlem kaynaklarını kullanmasını amaçlar ve verilen hizmetlerin, istenilen kalite, güvenlik ve hukuksal ihtiyaçlara cevap vermesini sağlar. COBIT süreç değil kontrol esastır. İşletmelerin neler yapması gerektiği ile ilgilidir ama bunların nasıl yapmaları gerektiği ile ilgilenmez (Uzunay, 2007: 3).

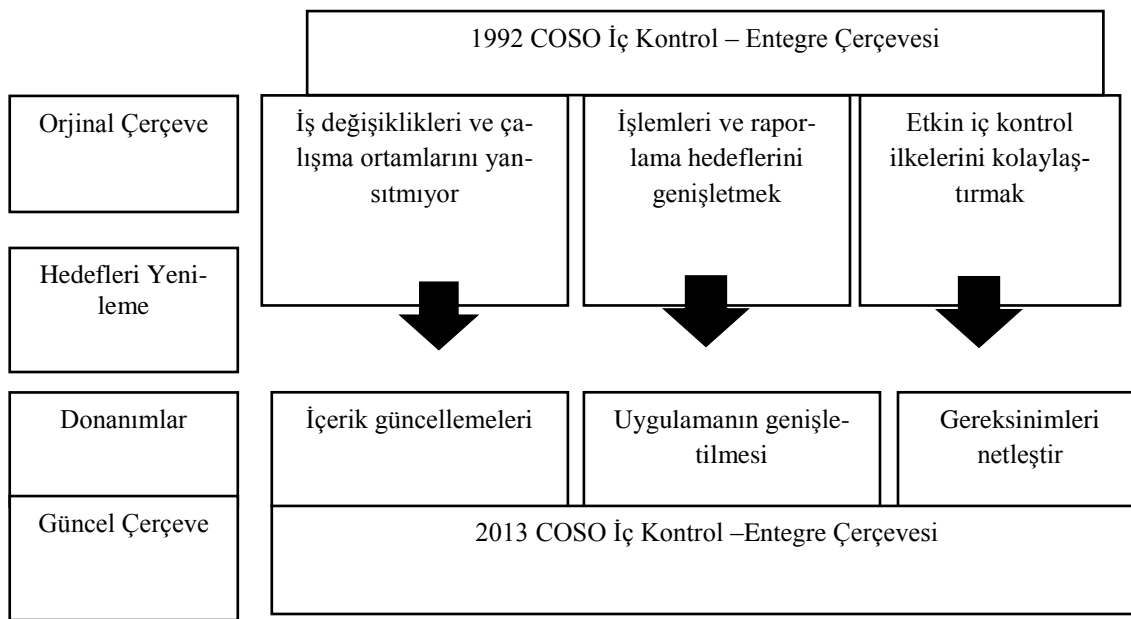
İşletmelerin kullandığı yazılımlardan kaynaklanan riskleri kontrol etmeyi amaçlayan bu modelde, iç kontrol sisteminin kapsama alanı işletmede kullanılan bilgi işlem teknolojisi de dâhil olmak üzere tüm işletme tarafından kullanılmaktadır. Güvenilir finansal raporlamayı, faaliyet etkinliğini, mevzuata uygunluğu, üretilen bilgilerin tamlığı, doğruluğu ve gizliliğini sağlamayı amaçlayan iç kontrol sistemini oluşturma sorumluluğu yönetime aittir, sistemin etkinliğinin sağlanması ise, yönetim, iç denetçi ve bağımsız denetçilerin sorumluluğundadır (Aksoy, 2005: 148).

## 3. İç Kontrol-Entegre Çerçevesi: COSO 1992-COSO 2013 Karşılaştırılması

COSO, ilk olarak 1992’de yayınlandı, Sarbanes Oxley geçişi ile 2000’li yılların başında geniş kabul görmüştür. En yaygın şekilde ABD’de COSO iç kontrol çerçevesini kullanmıştır. COSO gelişen teknolojilerin kullanılması, değişen iş modelleri, hilenin önlenmesi ve tespitine ilişkin beklentilerin artması, piyasaların ve faaliyetlerin küreselleşmesi, idare denetimi için beklentiler, yetkinlikler ve sorumluluklar için beklentilerin değişmesi 1992 COSO İç Kontrol Çerçevesinde değişiklik yapılmasını gerekli kılmıştır.

1992 COSO İç Kontrol Çerçevesi güncellemek için yapılan değişiklikler devrimsel ve evrimci değildir. 2013 İç Kontrol Çerçevesi, son 20 yılda iş ortamında ve operasyonlarında değişiklikleri dikkate almaktadır. 2013 Çerçevesi İç Kontrol ve COSO küpü tanımı, iç kontrolün beş bileşenleri de dâhil olmak üzere: Kontrol Ortamı, Risk Değerlendirmesi, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ve İzleme Faaliyetleri değişiklik yapılmamıştır.

**Şekil 4: 1992 COSO’ dan 2013 COSO İç Kontrol – Entegre Çerçevesine Geçiş Nedenleri**



**Kaynak:** COSO Internal Control-Integrated Framework ([www.coso.com](http://www.coso.com), 12.10.2014)

2013 COSO iç kontrol çerçevesi kapsamında yapılan en önemli değişiklik beş bileşenleri destekleyen 17 ilkenin kurallaşmasıdır. 1992 COSO iç kontrol çerçevesinde, dolaylı 17 temel kavramlar vardı. Etkin iç kontrol için, 2013 COSO iç kontrol çerçevesi aşağıdaki ilkeleri gerektirmektedir ([www.kpmg.ca](http://www.kpmg.ca), 20.04.2014);

- Her beş bileşen ve 17 ilke mevcut ve işleyen olmalıdır,
- Beş bileşenler entegre şekilde beraber çalışmalıdır.

Mevcut bileşenler ve ilgili ilkeler tasarımı, iç kontrol sisteminin uygulanması, iç kontrol sistemi var olduğuna devam ettiği anlamına gelmektedir. 2013 çerçevesi ayrıca, 17 ilkenin her biri için örnek özelliklerini sağlamaktadır, Odak Nokta olarak isimlendirilen, mevcut ve işleyişi bir ilke olup olmadığını belirlemede yönetime yardımcı olmaktır. Yönetim tarafından gerekli kararı, etkinlik, tasarlamak, uygulamak ve iç kontrolleri yapmak ve değerlendirmek için yönetim ve diğer örgüt personelinin kurulu değişmemiştir ([www.kpmg.ca](http://www.kpmg.ca), 20.04.2014).

2013 COSO İç Kontrol - Entegre Çerçevesinde değişen ve değişmeyen yönleri aşağıda belirtilmiştir ([www.coso.com](http://www.coso.com), 12.10.2014).



**Tablo 1: 2013 COSO İç Kontrol-Entegre Çerçevesi**

Değişmeyen Yönleri	Değişen Yönleri
İç kontrolün çekirdek tanımı	İş ve çalışma ortamındaki değişiklikler
Hedeflerin 3 kategoride toplanması ve iç kontrol 5 bileşeni	Operasyon ve raporlama hedeflerinin genişletilmesi
Önemli yargı tasarım rolü, iç kontrol yapılması ve uygulanması, etkinliğini değerlendirilmesi	Kişisel yaklaşımlar ve faaliyetlerle ilgili örnekler, uyum ve finansal olmayan raporlama hedefleri eklenmesi
Etkin bir iç kontrolü için, iç kontrolün 5 bileşeni gerekli olması	5 bileşenin altında yatan kavramlar ve ilişkiler

**Kaynak:** COSO Internal Control-Integrated Framework ([www.coso.com](http://www.coso.com), 12.10.2014)

**Şekil 5: 2013 COSO Bileşenleri**

**Kaynak:** COSO Internal Control-Integrated Framework ([www.coso.com](http://www.coso.com), 12.10.2014)

COSO 2013 küpünün 5 bileşeni ile ilgili açıklamalar aşağıda verilmiştir ([www.coso.com](http://www.coso.com), 12.10.2014).

**Tablo 2: 2013 COSO Küpünün 5 Bileşeni**

<b>Kontrol Çerçevesi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dürüstlük ve meslek ahlakı</li> <li>• Gözetim sorumluluğu araştırmaları</li> <li>• Görev ve yetki dağılımlarının oluşturulması</li> <li>• Yetkinlik bağlılığını göstermesi</li> <li>• Yetki ve sorumluluklar</li> </ul>
<b>Risk Değerlemesi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uygun hedefleri belinmesi</li> <li>• Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi</li> <li>• Hile riskini değerlendirilmesi</li> <li>• Risklerde meydana gelebilecek değişimlerin izlenmesi</li> </ul>
<b>Kontrol Faaliyetleri</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kontrol faaliyetlerinin seçilmesi ve uygulamaya konulması</li> </ul>

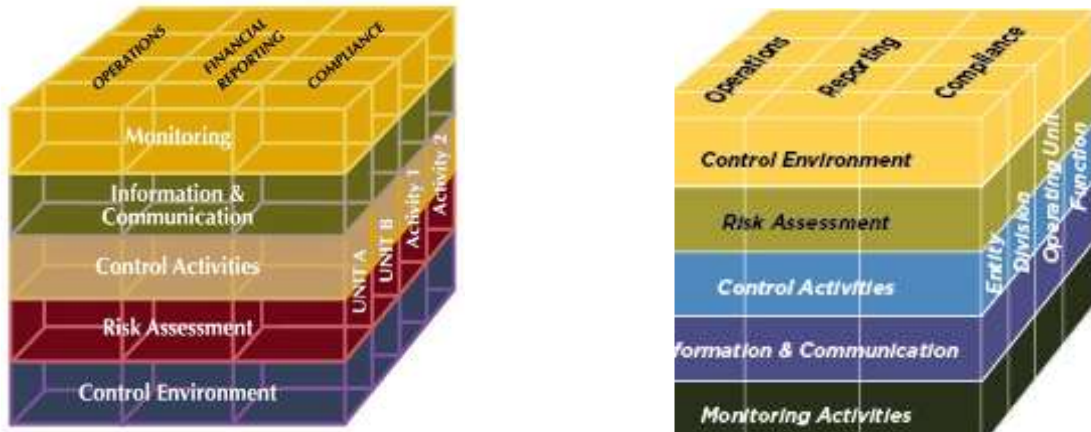
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Teknoloji tabanlı genel kontrollerin uygulanmaya konulması</li> <li>• Politika ve süreçlerin geliştirilmesi</li> </ul>
<b>Bilgi ve İletişim</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İlgili bilgileri kullanılması</li> <li>• İç iletişim kurulması</li> <li>• Dış iletişim kurulması</li> </ul>
<b>İzleme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sürekli izleme faaliyetleri ve gerektiğinde tesis edilen izleme faaliyetleri</li> <li>• İletişim eksikliğini değerlendirilmesi</li> </ul>

**Kaynak:** COSO Internal Control-Integrated Framework ([www.coso.com](http://www.coso.com), 12.10.2014)

COSO 2013 yılında yapılan en önemli değişiklik, yukarıda belirtilen 5 bileşeni destekleyen 17 ilkenin sunulması oldu. Söz konusu ilkelerin, 1992 yılında yayınlanan çerçevenin içinde ise üstü kapalı bir biçimde ele alındığını söyleyebiliriz. Etkin ve etkili bir iç kontrol ortamı için COSO 2013 modeli, her bir bileşenin ve ilgili 17 ilkenin organizasyon içinde mevcut olmasını ve entegre bir şekilde uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Buna bağlı olarak, organizasyon içinde iç kontrollerin tasarlanmış olması ve sistematik bir şekilde uygulamaya alınması ve iç kontrol sisteminde var olmaya devam etmesi gerekmektedir (Tığdemir, 2014: 24).

2013 COSO küpü 1992 COSO küpüne göre önemli değişiklik yapılmamıştır. 1992 COSO iç kontrol çerçevesinin temeli muhafaza edilmiş bileşenlerin ilkeleri değiştirilmiştir. İşletmenin iç kontrol yapısı amaçların belirlenmesine dayalı ve bu hedeflere ulaşmak için bir sağlam sistemlerini yapılandırılmasına için ihtiyaç vardır. Aşağıda gösterildiği gibi, COSO küpü birkaç özel değişiklikler dışında eski şekilde devam etmektedir.

**Şekil 6: 1992 – 2013 COSO Bileşenleri**



**Kaynak:** COSO Internal Control-Integrated Framework ([www.coso.com](http://www.coso.com), 12.10.2014)

Şekil 6’da 1992 COSO küpü ve 2013 COSO küpü karşılaştırıldığında 5 bileşenin değişmediğini, büyük ölçüde aynı kalan küpün ön yüzü ile gösterildiği gibidir. Bileşende yapılan değişiklik “izleme” kategorisi “izleme faaliyetleri” olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklik ayrı ayrı yürütülen faaliyetlerin bir dizi olarak izleme algısını genişletmek için tasarlanmıştır ve dört bileşenden her bir parçasından ziyade tek bir işlem olmuştur. COSO 1992’de kategoriler finansal raporlama olarak sınıflandırırken, 2013 COSO küpünde raporlar olarak yer almaktadır. Bu değişiklik sadece dış finansal raporlama

olarak uygulandığı gibi 1992 COSO iç kontrol çerçevesi uygulamasını genişletmek için tasarlanmıştır, aynı zamanda iç raporlamanın yanı sıra finansal olmayan önlemleri dış raporlamaya dâhil etmektedir.

1992’de COSO en altta yer alan kontrol ortamı 2013 COSO küpünde tam tersi olarak en üst kısım da yer almaktadır. Bunun sebebi olarak, gelişen iç kontrol faaliyetleri ve yapılacak hataları önlemek amacıyla kontrol ortamı küpün ilk sıralamasında yer almaktadır. İşletmeyle ilgili uygulama faaliyetlerine geçilmeden oluşacak risk ve hatalarla ilgili önlem almak için ilk sırada yer almaktadır.

Küpün sağ tarafında, organizasyon yapısı COSO Kurumsal Risk Yönetimi-Entegre Çerçeve uyum için değiştirilmiştir ve ayrıca daha etkin bir iç kontrol yapısı, bağımsız ve birbiri tüm işlevsel düzeyde tüm organizasyona nüfuz olduğunu göstermektedir. İç kontrol kurumsal risk yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır, ancak kurumsal risk yönetimi, bir işletmenin yönetim yapısını desteklemekte birlikte iç kontrol daha geniş bir alanı kapsamaktadır.

### 3. SONUÇ

COSO iç kontrol modeli; birbiri ile etkileşim içindeki bileşenlerin, işletmelerde faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için gerekli örgütsel altyapıyı oluşturmak, işletmelerin karşı karşıya kaldıkları ya da kalabilecekleri riskleri başarı ile yönetmek ve bu süreçlerin devamlılığını ve güncelliğini sağlamak amacıyla geliştirilmiş bir yapıdır. Gelişen ve değişen iktisadi birimler olarak işletmeler; bu yapı ile risklere karşı kesin bir başarıyı sağlamamakla birlikte, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, finansal tabloların güvenilirliği ve tabi olunan kanun ve düzenlemelerle uyum açısından makul güvence sağlayabilmektedir.

2013 COSO iç kontrol çerçevesinde, iç kontrolün beş bileşenlerini korur: ancak etkili bir iç kontrol için gerekli olan bu beş bileşenleri ile ilişkili 17 ilke eklenmiştir. 2013 COSO iç kontrol çerçevesinin benimsenmesi üzerine, işletmenin 17 ilkenin her biri kuruluşla ilgili oldukları ölçüde değerlendirmek gerekmektedir.

17 ilkeye ek olarak, güncellenmiş çerçeve teknolojisi işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgilidir ve daha fazla rehberlik içermektedir. 1992 COSO iç kontrol çerçevesinde teknolojilerle doğrudan ilgili pek çok kavram yer almamaktadır. O zamandan beri teknoloji hızla hemen hemen tüm şirketlerin ve en gelişmiş şirketler tarafından kullanılmıştır.

Güncellenen COSO iç kontrol çerçevesi işletmenin iç faaliyetleri ya da kontrol sistemleri ile ilgili üçüncü şahıs işlemcilerle genişletilmiş rehberlik sunmaktadır. Ayrıca güncellenmiş çerçeve sadece finansal raporlamanın yanı sıra iç kontrol raporlama yönü genişletiyor, finansal olmayan bilgiler, hem iç raporlama hem de dış raporlamayı da içermektedir.

Sonuç olarak, teknoloji ve iletişim gelişmeleri, tedarik ve geliştirme, satış veya hizmet sunumu birçok şirketin kapsamını artırmıştır. Birçok kuruluşlar, yerel ya da ulusal sınırlayıcılar kadar artık önemli hizmet vermektedir. Bunun yerine, işletmeler giderek bir çok konumda veya global temelinde yapılmaktadır. 2013 COSO iç kontrol çerçevesi bu ortamlarda faaliyet gösteren işletmeler için ek rehberlik olarak hizmet vermektedir.

### KAYNAKLAR

- Aksoy, T. (2005) Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme. *Mali Çözüm*, Yıl: 15, Sayı: 72, İstanbul: İSMMM Yayınları, 138-164.
- Akyel, R. (2010) Türkiye’ de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt: 17, Sayı:1, Bandırma/Balıkesir, 83-98.
- Alpman, G. İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması, [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), 20.04.2014
- Bakkal, H. Kasımoğlu A. (2012) İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış COSO ve COCO Modeli. *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 15, Sayı: 178, İstanbul, 3-6.

- Bozkurt, M. (2010) İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetim. *Dış Denetim*, Temmuz- Ağustos- Eylül, 131-138.
- Coso Internal Control- Integrated Framework (2013), [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com).
- Coso Internal Control – Integrated Framework, [www.coso.com](http://www.coso.com).
- Coso İç Kontrol-Entegre Çerçevesi, [www.coso.org](http://www.coso.org).
- Dabbağoğlu, K. (2007) İç Kontrol Sistemi. *Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı*, Sayı: 62, İstanbul, Temmuz- Ağustos, 159-169.
- Demirbaş, M. (2005) İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 7, İstanbul, 167-188.
- Gönen, S. (2009) İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 11, Sayı:1, Ankara, 189-217.
- Güner, M.F. (2010) Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi: Bir Kamu İdaresinde Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 46, Bursa, 189-198.
- İbiş, C. Çatıkkaş Ö. “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 85, Ankara, Nisan – Haziran 2012, ss. 95-121.
- Kaval, H. “Muhasebe Denetimi”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- Kesik, A. “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Kocaeli, 2005/ 1, ss. 94-114.
- Sümer, E. “Türkiye’de Kamu İç Kontrol Sistemi Kapsamında Hesap Verme, Mekanizmaları’, T.C. Maliye Strateji Geliştirme Bakanlığı, Ankara, 2010.
- Tıgdemir, S. “COSO 2013’ün Yol Haritası”, KPMG Gündem, Temmuz/Eylül 2014, [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com).
- Türedi, H. Gürbüz F. ve Alıcı Ü. (2014) COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 42, ISSN 1300-0845, İstanbul, 141- 155.
- Türedi, S. (2012) İç Kontrol Sistemi ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, Alanya, 27-37.
- Uzunay, V. “Cobit”, İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara, 2007.
- Yaman, A.(2008) Kamuda İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri. *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 138, İstanbul, Kasım- Aralık, 1-10.
- Yavuz, S.T. (2002) İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri - İç Kontrol Merkezi Teftişten (İç Denetimden) Farklı Bir Mekanizma Mıdır?. *Bankacılık Dergisi*, Sayı: 42, İstanbul, 39-56.
- Yılcı, M. “İç denetim”, Nobel Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006.
- [www.issai.org](http://www.issai.org), 20.04.2014
- [www.coso.org](http://www.coso.org), 12.10.2014
- [www.cşbg.com](http://www.cşbg.com), 12.10.2014
- [www.kpmg.ca](http://www.kpmg.ca), 20.04.2014
- [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=1&p=1063](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=1&p=1063), 18.10.2014