

KÜRESEL BAKIŞ AÇILARI ve ANLAYIŞLAR

Üçlü Hat Modeli – Her Kurumun Başarısı için
Önemli Bir Araç



The Institute of
Internal Auditors

Danışma Kurulu

Nur Hayati Baharuddin, CIA, CCSA,
CFSA, CGAP, CRMA –
IIA Üyesi–Malezya

Lesedi Lesetedi, CIA, QIAL – IIA
Afrika Federasyonu

Hans Nieuwlands, CIA, CCSA,
CGAP – IIA–Hollanda

Karem Obeid, CIA, CCSA, CRMA –
IIA Üyesi–Birleşik Arap Emirlikleri

Carolyn Saint, CIA, CRMA, CPA –
IIA–Kuzey Amerika

Ana Cristina Zambrano Preciado,
CIA, CCSA, CRMA – IIA–Kolombiya

Önceki Sayılar

Küresel Bakış Açılı ve Anlayışlar'ın (Global Perspectives and Insights) eski sayılarına ulaşmak için, www.theiia.org/GPI internet sitesini ziyaret ediniz.

Okuyucu Geri Bildirim

Sorularınızı veya yorumlarınızı globalperspectives@theiia.org adresine gönderiniz.

IIA Hakkında

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetim mesleğinin en tanınmış savunucusu, eğitmeni ve standart, rehber ve sertifika sağlayıcısıdır. 1941 yılında kurulmuş olan IIA, 170'ten fazla ülke ve bölgeden 200.000'i aşkın üyeye hizmet vermektedir. Birliğin global genel merkezi Lake Mary, Fla., ABD adresinde bulunmaktadır. Daha fazla bilgi için, www.globaliia.org sitesini ziyaret ediniz.

Sorumluluğun Reddi Beyanı

Küresel Bakış Açılı ve Anlayışlar (Global Perspectives and Insights) yayınlarında ifade edilen görüşler münferit katkı sağlayıcıların veya katkı sağlayıcıların çalışanlarının görüşlerini yansıtmayabilir.

Telif Hakkı

Telif Hakkı © 2020 The Institute of Internal Auditors, Inc. şirketine aittir. Tüm hakları saklıdır.

İçindekiler Tablosu

Giriş.....	2
Yönetişim Neden Gerekli?	2
Üçlü Hat Modeli Nedir?	3
Üçlü Hat Modeli Kimlere Yöneliktir?	3
Üçlü Hat Modelinin Oluşturulmasını Ne Tetiklemiştir?.....	4
Ne Değişmedi?	4
Yeni Olan Nedir?.....	5
Prensipler	5
Kilit Rollerin Açıklanması.....	7
Yönetişime Dayalı	8
Yeni Grafik.....	8
Modelin Uygulanması.....	10
Üçlü Hat ve	11
Sonuç	12

Giriş

Kurumlar küresel pandemi, teknolojik dönüşüm, artan ekonomik eşitsizlik, jeopolitik durum, küreselleşme, iklim değişikliği ve daha fazlasının yarattığı bir türbülansta ilerlerken, yönetim hiçbir zaman bugünkünden daha önemli olmamıştı. Yönetişim organları ve yönetim, bozulan çalışma ortamları, değişen piyasalar ve kaybedilen gelirlerle ilgili sorularla boğuşuyorlar. IIA'nın Üçlü Hat Modeli, başarıya ulaşmak için yenilikçi araçları ve yöntemleri destekleyecek güçlü bir yönetim isteyen kurumlara zamanında cevaplar sunmaktadır.

Üçlü Hat Modeli, kurumlara, hedeflerine ulaşmalarına en iyi şekilde yardımcı olan ve güçlü yönetimi ve risk yönetimini kolaylaştıran yapıları belirlemek, süreçleri tasarlamak ve sorumlulukları atamak konusunda yardım etmektedir. Bu model, yönetişimde üç esas oyuncu olduğunu savunmaktadır: yönetişim organı, yönetim ve iç denetim. Aynı zamanda, en temel haliyle yönetişimin gerekli kıldığı ana unsurları açığa kavuşturmaktadır: hesap verebilirlik, aksiyon alma, güvence ve tavsiye. Esas olarak, yönetişim budur.

Yönetişim Neden Gerekli?

İş sahipleri yönetişim organlarına itimat ederler. Bununla birlikte, yönetim kurulu üyeleri çoğunlukla faaliyetlerden uzak ve kopuk olup, başka işler yaparken yılda birkaç kez toplanırlar ve bu da, genellikle yönetişim organlarını alınacak aksiyonları ve kaynakları yönetime devretmek durumunda bırakır. Bu durum iş sahipleri ile gerçekte olup bitenler arasında iki kademeli ayrım yaratır. İnsan doğası, öznellik eğilimi, kişisel çıkarlar, belirsizlik, risk ve hatta suiistimal ile katlanan karmaşıklıklar da düşünüldüğünde, açık bir soru belirir: Yönetim kurulu neler olduğunu paydaşlara dürüstçe nasıl duyurabilir? Yönetişim organları, yönetime sorarak bir dereceye kadar güvence alabilirler, ancak nihayetinde, yönetişimin temellerinden biri olan bağımsız objektif doğrulamaya ihtiyaç duyarlar.

Kurumsal yönetişim, paydaşların çıkarlarının gereklerini yerine getirmek için, bu amaca ulaşmada ihtiyaç duyulan yapı, politika ve uygulamalar da dâhil, gösterilen çabalara atıfta bulunmaktadır. Yönetişimin gerekli olmasının birçok sebebi vardır:

- Kurumlar, çoğunlukla, paydaşlar adına başkaları tarafından gözetilirler.
- Yönetişimden sorumlu olan kişiler, yönetim tarafından gerçekleştirilen her şey hakkında ilk elden bilgi sahibi olacak pozisyonda değillerdir.
- Paydaş grupları, kurumun aksiyonlarından etkilenebilecek gelecek kuşaklar gibi kolayca tespit edilemeyen gruplar da dâhil, çok çeşitli olabilir.
- Paydaşların çıkarları birbirlerinden farklı istikametlerde olabilir ve değişebilir.
- İnsanlar güvenilmez, ön yargılı ve benmerkezci olabilirler.
- Operasyonlar karmaşık ve tamamen anlaşılması zor olabilir.
- Her şey değişebilir ve belirsizdir.

Yönetişim, bu zorlukları liderlik, şeffaflık ve dürüstlikle ele almaya yönelik bir girişim olarak kabul edilebilir. Yönetişimin uygulanması için asgari şartlar, aşağıda sayılan hususlar için açık sorumlulukların belirlenmesi ve aralarındaki uyumun yakalanmasıdır:

- Performans konusunda paydaşlara hesap verebilirlik.
- Riski hesaba katarak, amaca ulaşmaya yönelik aksiyonlar ve kaynakların bu doğrultuda uygulamaya sokulması ve kullanılması.
- Tüm önemli konular hakkında, ilgili sorumluluklardan bağımsız, objektif doğrulama ve güvence.

Başarılı yönetişim, kurumun kararlarının, aksiyonlarının ve elde ettiği sonuçların, başarmak istenen amaca ulaşılmasını sağlayacak nitelikte olduğuna dair, paydaşlara güvence ve güven verir. Paydaşların başarı istediklerini biliyoruz, fakat bu başarı isteği her şey pahasına değildir. Paydaşlar ideal olarak, amaçlara ulaşmanın verimli, etik ve sürdürülebilir olmasını talep ederler. Sadece sonuçlarla değil, aynı zamanda davranışlar, tutum ve hareketler, yönetim vs. ile de ilgilenirler. Paydaşlar veya yönetişim organı, bağımsız güvence ve onların gözü kulağı gibi hareket eden iç denetim olmazsa, kurumda gerçekte neler olduğunu nasıl bilebilirler?

Üçlü Hat Modeli Nedir?

Üçlü Hat Modeli, anlaşılması ve açıklaması kolay olan, basit bir grafikte desteklenen oldukça basit bir çerçevedir. Altı kilit prensibe dayanan Üçlü Hat Modeli, başarıyı arttırmaya yardımcı olmak amacıyla, kurumları etkili yönetişim için ihtiyaç duydukları rolleri düşünmeye teşvik eder. Bu rollere ve kurumsal başarıları desteklemek üzere birbirleriyle nasıl çalıştıklarına dair daha derin bir kavrayışla, kurumlar kendileri için uygun yapının ne olduğuna karar verebilirler. Bu model, kurumun riskleri yönetmek ve amaçlarına ulaşmak için ihtiyaç duyduğu yapı ve süreçleri oluşturmak için, temel olarak, kurumun özel hedefleri, durumu, kültürü, kaynakları vs. ile birlikte kullanılır.

Üçlü Hat Modeli Kimlere Yöneliktir?

Üçlü Hat Modelinin amaçlanan hedef kitlesi, kurumların başarısıyla ilgilenen tüm taraflardır. Daha somut olarak ifade etmek gerekirse, yönetişim, yönetim, risk yönetimi, dış güvence ve tabii ki iç denetimden sorumlu kişiler, Üçlü Hat Modelinden faydalanmaktadır. İç denetçiler, yalnızca, kilit ilişkileri ve iç denetimin başarıya katkısını daha iyi anlamakla kalmaz, aynı zamanda bu modeli, iç denetimin değerlendirilme ve yapılandırılma şeklini, kaynak temin edilme biçimini ve çalışma şeklini etkileyebilecek kişilerle de paylaşabilirler. Bu aşağıda belirtilenleri de içerir:

- Yönetişim organları ve denetim komiteleri.
- İç denetimle yakından çalışanlar, özellikle de yönetim, riskle ilişkili fonksiyonlar, dış denetçiler ve diğer güvence sağlayıcılar.
- Dış hizmet sağlayıcılar.
- Düzenleyici Kurumlar ve Otoriteler, özellikle de finansal hizmetler sektöründe.
- Yasa koyucular, politika yapıcılar, düşünce liderleri, eğitimciler ve kariyer danışmanları.

- İlişkili meslekler ve faaliyetlere ilişkin standart koyucular, özellikle de dış denetim, risk, yönetim, muhasebe ve finansal yönetim.
- İnsan Kaynakları (İK) ve iş ve işçi bulma kurumları da dâhil iç denetçileri işe alanlar.
- Yukarıda sayılanların herhangi birini etkileyen ulusal, bölgesel ve küresel kurumlar ve bireyler.

Üçlü Hat Modelinin Oluşturulmasını Ne Tetiklemiştir?

Temmuz 2020’de çıkarılan Üçlü Hat Modeli, bugün 20 yaşında olan Üçlü Savunma Hattı modelinin dikkatle revize edilmiş bir versiyonudur. Eski model, iç denetimi açıklamanın basit ve iyi bilinen bir yolu olarak yaygın kabul görmüştü, bununla birlikte, kurumların modern uygulamalarını ve anlayışlarını daha iyi yansıtmaya fırsatı giderek daha fazla öne çıkmıştır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’nün, eski modelin Ocak 2019 tarihli gözden geçirmesini yayımlamasının belki de en önemli sebebi, iç denetimin üçüncü savunma hattı olarak tanımlanmasının güncel koşullara uygun olmamasıydı. Söz konusu tanım, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi’nde (UMUÇ) yer alan iç denetimin misyonunun tanımıyla uyumunu yitirmişti: *Risk bazlı objektif güvence sağlayarak, tavsiye ve içgörülerle kurumsal değeri korumak ve geliştirmek. Savunma* sözcüğü meseleye çok dar bir bakış açısı getiriyordu: İç denetim ileriye görür, tavsiyelerde bulunur, danışmanlık yapar ve yalnızca kötü şeyleri durdurmaktan çok daha fazlasını yapar. Eski modele yönelik eleştirenlerden bazıları şu şekildeydi: Risk kavramının eskimış olduğu; *hatlar* teriminin kullanımının yalıtılmış departmanları (siloları) ve aşılabilen katı sınırları akıllara getirdiği; hatların sıralı operasyonları - yani birinci hattan ikinciye sonra üçüncüye geçişi - ima ettiği; eski grafikte yönetim kurulunun konumu nedeniyle, uzak ve kopuk, kurumun tepesinde geziniyormuş gibi görüldüğü; iç denetimi bir kutunun içine hapsedtiği ve sanki “sen şunu yapamazsın, çünkü üçüncü hatsın” dediği; daha küçük kurumlar, kamu sektörü ve düzenlenmeye tabi olmayan (regüle edilmemiş) kurumlar için esnekliği olmadığı ve bunun, iç denetçileri sözü edilen hatların “bulanıklaşması” ve iç denetim yöneticisinin (İDY) iç denetim dışında roller üstlenmesi durumunda neler olacağına merakı içinde bıraktığı.

Modelin hâlâ geçerli olup olmadığını belirlemek ve yıllar içinde biriken eleştirilere cevap vermek adına yüksek vasıflı bir çalışma grubu oluşturuldu. Seçkin profesyonellerden oluşan bu ekibin görevi, her zorluğu dikkatlice tartmak ve tüm ilişkili nüansları dikkate almaktı.

Ne Değişmedi?

Dünyanın dört bir yanından 2000’den fazla uygulayıcıdan risk maruziyetiyle ilgili yorumların toplanmasının ve çalışma grubunun ilave araştırmasının ardından, daha güçlü bir model ve grafik ortaya çıktı. Pek çok şey değiştirilmeden olduğu gibi bırakıldı. Yeni model:

- UMUÇ ile tutarlı ve uyumludur.
- Yetkindir.
- Tüm kurumlar için geçerlidir.

- Kurumlara, çakışmaları, boşlukları ve karışıklığı önlemek için, risk yönetimini destekleyen kaynakları ve faaliyetleri planlamaları ve yapılandırmalarında yardım etmek amacıyla tasarlanmıştır.
- Dış taraflara da birtakım mülahazalar ayrılrsa da, öncelikle ve birincil olarak bir kurumun içine odaklanır.
- Yönetişim organı, yönetim (riskle ilişkili fonksiyonlar da dâhil) ve iç denetim rollerini ve bunlar arasındaki ilişkileri dikkate alır.
- Tanınırlığı ve sürekliliği devam ettirmek adına, “üçlü hattın” dili ve aşına olunan numaralandırması sürdürülmektedir.
- Basittir ve anlaşılması kolay bir grafikte desteklenmektedir.
- Prensiplere dayanır.

Yeni Olan Nedir?

Üçlü Hat Modeli, bir kurumun gereksinimlerini ve koşullarını karşılamayı amaçlayan prensip temelli bir yaklaşımı teşvik eder. Açıkçası, tüm kurumlar birbirlerinden farklıdır ve herkese tek beden elbise yaklaşımı söz konusu olamaz. Bu, modelin dayandığı açıkça tanımlanmış altı prensibi ortaya çıkarmıştır.

İlave önemli bir değişiklik de dil kullanımı alanındadır; “hat” sözcüğü kaldırılıp, “rol” fikrini aşıl原因 yeni bir dile geçilmiştir. Yeni Üçlü Hat Modelinde kilit rollerin tanımlanması, bahse konu ana roller arasındaki ilişkilerin tarif edilmesi; kurumsal uyumu temin etmek ve yalıtılmış departmanlardan (silolardan) kaçınmak için, eşgüdüm ve düzenin elzem olduğunu doğrulamaktadır.

En önemlisi de, yeni model, yönetişimin temel bir unsuru olarak, kontroller de dâhil olmak üzere, risk cevaplarının yeterliliği ve etkinliği hakkındaki kritik güvence ihtiyacını güçlendirmektedir. Bu güvence, iç denetim tarafından, sistemli ve disiplinli süreçlerin, uzmanlığın ve içgörünün yetkin bir şekilde uygulanmasıyla sağlanabilir.

Prensipler

Üçlü Hat Modeli prensipleri, çerçevenin en can alıcı yerinde yer alırlar ve [Üçlü Hat Modeli Görüş Açıklaması](#)’nda tarif edildiği gibi, bu prensipler birlikte, yönetişimin ne kadar başarılı bir şekilde işlediğini ortaya koyar.

Prensip 1: Yönetişim

Bir kurumun yönetişimi aşağıda sayılanlara imkân veren uygun yapıları ve süreçleri gerekli kılmaktadır:

- Bir yönetişim organının, kurumsal denetim ve gözetim için, dürüstlük, liderlik ve şeffaflıkla paydaşlara karşı hesap verebilirliği.

- Risk bazlı karar alma¹ ve kaynakların kullanılması yoluyla kurumun amaçlarına ulaşması için yönetimin alması gereken aksiyonlar (risk yönetimi de dâhil).
- Dikkatli bir araştırma ve içgörülü iletişim yoluyla açıklık ve güven sağlamak ve sürekli iyileşmeyi teşvik etmek amacıyla, bağımsız bir iç denetim fonksiyonu tarafından verilecek güvence² ve tavsiyeler.

Prensip 2: Yönetişim organının rolleri

Yönetişim organı,

- Etkili yönetim için uygun yapıların ve süreçlerin uygulanmasını, Kurumun amaçlarının ve faaliyetlerinin, paydaşların önceliklendirilmiş çıkarlarıyla uyumlu olmasını temin eder.

Yönetişim organı,

- Yasal, düzenleyici ve etik beklentilerin karşılanmasını temin ederken, kurumun amaçlarına ulaşması için yönetime sorumluluk devreder ve kaynak sağlar.
- Amaçlara ulaşma yolundaki ilerleme hakkında açıklık ve güven vermek adına bağımsız, objektif ve yetkin bir iç denetim fonksiyonunu tesis eder ve gözetir.

Prensip 3: Yönetim ve birinci ve ikinci hat rolleri

Yönetimin, kurumsal amaçlara ulaşmak için alması gereken aksiyonlarla (risk yönetimi de dâhil) ilgili sorumluluğu, hem birinci hem de ikinci hat rollerini kapsamaktadır.³ *Birinci hat rolleri*, destek fonksiyonları⁴ da dâhil olmak üzere, kurumun müşterilerine ürünlerin ve/veya hizmetlerin sunumu ile doğrudan uyumlu olan rollerdir. *İkinci hat rolleri* ise, risk yönetimi konusunda yardım ve destek sunarlar.

Birinci ve ikinci hat rolleri birbirleriyle harmanlanabilirler veya birbirlerinden ayrılabilirler. Bazı ikinci hat rolleri, birinci hat rollerine tamamlayıcı uzmanlık, destek, izleme ve sorgulama sağlamak amaçlarıyla, uzmanlara verilebilir. İkinci hat rolleri, risk yönetiminin, kanunlara, yönetmeliklere ve kabul edilebilir etik davranışlara uyum; iç kontrol; bilgi ve teknoloji güvenliği; sürdürülebilirlik ve kalite güvence gibi, spesifik amaçlarına odaklanabilir. Alternatif olarak, ikinci hat rolleri risk yönetimi için kurumsal risk yönetimi (ERM) gibi daha geniş bir yetki alanını kapsayabilir. Bununla birlikte, risk yönetimine ilişkin sorumluluk, birinci hat rollerinin bir parçası olmaya ve yönetimin kapsamı içinde yer almaya devam etmektedir.

¹ Risk bazlı karar alma: – Analiz, planlama, aksiyon, izleme ve gözden geçirmeyi içeren ve belirsizliğin amaçlar üzerindeki potansiyel etkilerini hesaba katan düşünülmüş bir süreçtir.

² Güvence: Bağımsız doğrulama ve güven.

³ “Birinci hat”, “ikinci hat” ve “üçüncü hat”ın dili aşinalık ve bilinirlik adına orijinal taslaktaki haliyle korunmuştur. Bununla birlikte, bu “hatların” amacı yapısal unsurları değil, roller arasındaki faydalı bir ayrımı ifade etmektir. Mantıksal olarak, yönetim organı rolleri de bir “hat” oluşturur, fakat karışıklığa mahal vermemek adına bu gelenek benimsenmemiştir. Numaralandırma (birinci, ikinci, üçüncü) ardışık sıralı operasyonları ima ediyormuş gibi değerlendirilmemelidir. Bunun yerine, tüm roller eşzamanlı olarak çalışırlar.

⁴ Bazıları destek fonksiyonlarını (İK, idare ve bina hizmetleri vb.) ikinci hat rolleri olarak değerlendirmektedir. Netleştirmek adına, Üçlü Hat Modeli *birinci hat rollerinin* hem “ön ofis” hem de “arka ofis” faaliyetlerini içerdiğini ve *ikinci hat rollerinin* de riskle ilişkili konulara odaklı tamamlayıcı faaliyetleri kapsadığını değerlendirmektedir.

Prensip 4: Üçüncü hat rolleri

İç denetim, sistemli ve disiplinli süreçlerin, uzmanlığın ve içgörünün yetkin bir şekilde uygulanmasıyla, yönetim ve risk yönetiminin (iç kontrol de dâhil) yeterliliği ve etkinliği hakkında bağımsız ve objektif güvence ve tavsiyeler sunar. Sürekli iyileşme ve gelişmeyi teşvik etmek için bulgularını yönetime ve yönetim organına raporlar. Bunu yaparken, diğer iç ve dış sağlayıcılardan güvence almayı düşünebilir.

Prensip 5: Üçüncü hat bağımsızlığı

İç denetimin yönetim sorumluluklarından bağımsız olması, objektifliği, yetkisi ve güvenilirliği (kredibilitesi) açısından kritiktir. Bunun tesis edilmesinin yolları; yönetim organına karşı hesap verebilirlik, işini tamamlamak için, ihtiyaç duyduğu kişilere, kaynaklara ve verilere sınırsız erişim ve denetim hizmetlerinin planlanması ve sunumunda ön yargı veya müdahaleden uzak olmasıdır.

Prensip 6: Değer yaratma ve koruma

Yönetim organının rolleri, birinci, ikinci ve üçüncü hat rolleriyle birlikte, birbirleriyle ve paydaşların öncelikli çıkarlarıyla uyumlu hale getirildiğinde, değer üretimine ve üretilen değerın korunmasına hep beraber katkıda bulunurlar. Faaliyetlerin uyumlaştırılması, iletişim, işbirliği ve birlikte çalışma yoluyla elde edilir ve risk bazlı karar alma için gereken bilgilerin güvenilirliğini, tutarlılığını ve şeffaflığını destekler.

Kilit Rollerın Açıklanması

Yenilenen model, hatların yapıyla değil, roller ve ilişkilerle, bunların nasıl atanabilecekleri, birleştirilebilecekleri veya birbirlerinden ayrılacakları ve aralarındaki ilişkilerle ilgili olduğunu teyit etmek adına, hatlara değil, birinci hat rollerine, ikinci hat rollerine vs. atıf yapmaktadır. Eski modelde, birinci hat katı ve yapısal bir özelliği ima ediyordu. Fonksiyonlar, ekipler, hatta bireyler, birden fazla rolün bileşimi şeklindeki rollere sahip olabilirler, dolayısıyla, onların “birinci hatta” veya “ikinci hatta” yer aldıklarını söylemek zordur. Model, aynı zamanda, “hattı aşmak” veya “hattı bulanıklaştırmak” söyleminden de uzaklaşmaktadır.

Roller her zaman açık ve net olmalıdır. Bu roller kurumun karar verdiği (veya düzenleyici kurumların şart koştuğu) şekilde atanabilir. Birinci ve ikinci hat rolleri birbirlerinden ayrılabilirler veya birbirleriyle harmanlanabilirler. Bireyler, ekipler ve fonksiyonlar, birden fazla rolün bileşimi olan rollere veya daha özelleştirilmiş rollere sahip olabilirler.

- Birinci hat rolleri, müşteriye ürün ve/veya hizmet sunmaya doğrudan odaklanan roller olarak tanımlanırlar ve İK, idare, BT ve bina hizmetleri gibi destek fonksiyonlarının rollerini de içerirler. Birinci hat rolleri, riskin yönetilmesinden sorumludurlar.
- İkinci hat rolleri etik, yasal ve düzenleyici şartlara uyum, kontrol, kalite güvence, BT güvenliği, sürdürülebilirlik ve kurumsal risk yönetimi (ERM) gibi daha geniş sorumluluklar da dâhil, risk yönetiminin belirli yönlerine odaklanan rollerdir. İkinci hat rolleri, ilave bir sınama, uzmanlık, gözetim ve detaylı inceleme sağlar.

Bu modelde, birinci ve ikinci hat rolleri nasıl tahsis edilirlerse edilsinler, yönetim sorumlulukları içinde tarif edilmektedir. Bir dereceye kadar bağımsızlık yaratmak amacıyla doğrudan yönetim organına rapor veren ikinci hat rollerine sahip üst düzey bireyler (örneğin, risk yönetiminden sorumlu bir genel müdür yardımcısı) olabilir. Bununla birlikte, bunlar yönetimin sorumlulukları dâhilindedir.

İç denetimin, yönetimden ve yönetimin sorumluluklarından bağımsız olmasındaki benzersiz pozisyonu üçüncü hat rolüdür. Bu bağımsızlıktan ötürü, objektif güvence ve tavsiye sunabilmektedir.

Bu model, hem yönetimden bağımsız olmanın hem de yönetim sorumluluklarını (örneğin, ikinci ve üçüncü hat rolleri) üstlenmenin mümkün olmadığını mantıksal olarak doğrulamaktadır. İç denetimin birinci ve ikinci hat rollerini üstlendiği yerlerde, bu tür faaliyetler hakkında bağımsız güvence, başka kaynaklardan elde edilmelidir.

Yönetişime Dayalı

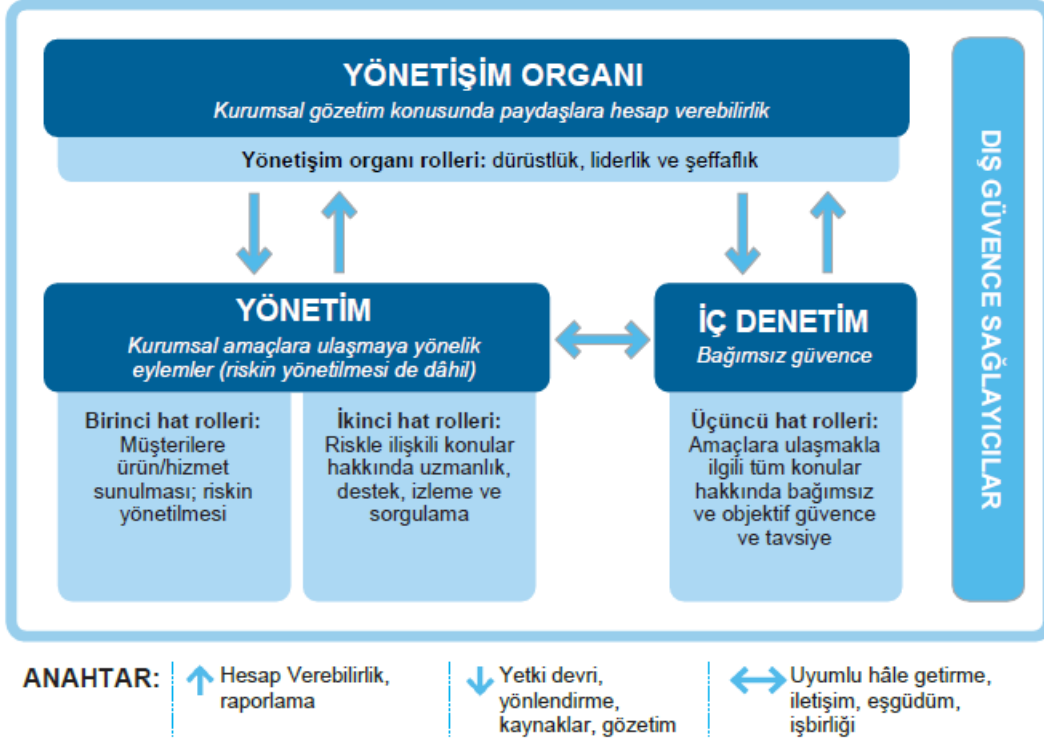
Yeni modeldeki başka bir önemli değişiklik de basit risk yönetimi ve kontrolün aksine, risk yönetiminin, hem hücumu hem de savunmaya yönelik yani hem değer yaratımını hem de yaratılan değer korunması yönlerini içeren şekilde, yönetim temeline dayanmasıdır.

IIA'nın 2030 vizyonu, iç denetimi yönetim için vazgeçilmez olarak konumlandırmaktır ve Üçlü Hat Modeli iç denetim de dâhil olmak üzere, yönetişimin kilit temel unsurlarının birbirleriyle nasıl bağlantılı olduklarını göstermektedir. İç denetimin yönetimdeki rolünün anahtarı, iç denetimin bağımsız olmasıdır, ancak bağımsızlık, yalıtılmışlık anlamına gelmemektedir. İletişim, iş birliği ve birlikte çalışma hayati önemdedir ve iç denetim kendini kurumun önceliklerine göre ayarlamalı ve yönetimle tam iletişim içinde olmalıdır.

Yeni Grafik

İlk bakışta, güncellenen grafik tam da eski modelin modernize edilmiş bir versiyonu gibi görünmektedir. Fakat yakından incelendiğinde, bazı önemli farklılıklar olduğu görülmektedir ve bu önemli değişiklikler yönetişimin temellerini açıklama konusunda elzemdir.

IIA'nın Üçlü Hat Modeli



Telif Hakkı© 2020 The Institute of Internal Auditors, Inc. şirketine aittir. Tüm hakları saklıdır.

Yeni grafik, eskisinden farklı olarak, yönetimi üç esas unsuru şart koşan bir yapı olarak tarif etmektedir: yönetim organının, gözetim için paydaşlara karşı hesap verebilirliği; yönetimin kurumsal amaçlara ulaşmaya yönelik aksiyonları (risk yönetimi de dâhil) ve sürekli gelişme ve iyileşme için, içgörü, güven ve teşvik sunmak adına bağımsız bir iç denetim fonksiyonu tarafından verilecek güvence ve tavsiye.

Yönetişim organının oynadığı rolün öneminin daha iyi anlaşılmasını ve dünya çapında hem kamu sektöründe hem de özel sektörde daha kolay kabul görmeyi temin etmek adına, *yönetim kurulu* yerine *yönetişim organı* teriminin benimsenmesi, yeni grafikte yapılan değişiklikler arasındadır. Yeni grafik, yönetim ile yönetim organı arasında gereken sayıda (örneğin, CEO, CRO) raporlama hattı bulunmasına izin vermektedir. Grafik, *savunma* sözcüğünü çıkararak savunmanın, ne modelin ne de genel olarak risk yönetiminin tek ve hatta birincil odak noktası olmadığını açıklığa kavuşturmuştur.

Belki de en önemlisi, oklar artık yönetim organı rollerinden yönetime ve iç denetime her iki yönde ve yönetim ile iç denetim arasında yatay yönde hareket etmektedir. Bu, üç rol arasındaki ilişkiyi daha iyi temsil etmektedir ve olması gereken iş birliğini göstermektedir. İDY'ler iç denetçilerden, yönetim organıyla bir proje üstünde çalışmalarını isteyebilir ya da denetim komitesi iç denetimden bir suiistimal soruşturmasına başkanlık etmesini talep edebilir ve bunların hepsi, sağlıklı bir yönetim yapısının parçasıdır.

Modelin Uygulanması

Üçlü Hat Modeli, kurumlarda farklı ve çeşitli yapıların var olmasına imkân vermektedir. Grafik modelinin, kendi başına bir yapısal diyagram veya örgütlenme şeması olarak tasarlanmadığını belirtmek gerekir. Birinci ve ikinci hat rollerinin birbirleriyle harmanlanabileceklerini veya birbirlerinden ayrılacaklarını göstermek üzere tasarlanmıştır ve yönetim organına, bu fonksiyonlara gereken bağımsızlık düzeyini veren, birden fazla raporlama hattı (örneğin CEO, CRO, CCO) olabilir.

İhtiyaç duyulan sayıda birey, yönetim kuruluna doğrudan rapor verecek şekilde yapılandırılabilir ve bu, uyum ve risk yönetimi vs. konusunda bağımsızlığı bir dereceye kadar güvence altına alır. İkinci hat rollerine sahip kişiler, aslında tavsiye verdikleri, izledikleri, değerlendirdikleri, rapor verdikleri ve güvence sağladıkları ölçüde ve düzeyde üçüncü hat rollerini oynarlar, fakat bağımsızlıkları aynı olmayabilir. İkinci hat rollerine sahip aynı kişiler, risk yönetimiyle ilgili kararları da- tasarlama ve uygulamaya koyma, sınırları belirleme, politika belirleme, hedef belirleme vs. aldıklarında, bu kişiler “mutfakta sosis pişirmektedirler” ve açıkça yönetimin aksiyon ve sorumluluklarının parçasıdır. Risk yönetimi, her halükarda yönetimin sorumluluğu olarak kalır.

İç denetim nitelik bakımından farklıdır. Sadece başka bir ikinci hat danışmanlık fonksiyonu değildir. Yönetimin sorumluluklarından, kararlarından ve müdahalesinden bağımsızdır ve doğrudan doğruya yönetim organına hesap verir.

Kurumlar kendilerini, hedefleri, kaynakları ve düzenleme (regülasyon) kültürüne vb. bağlı olarak diledikleri gibi yapılandırabilirler. Birinci ve ikinci hat rolleri, nasıl atanırlarsa atansın, yönetimin sorumluluğundadır. İç denetim, yönetimin sorumluluklarından bağımsızdır. İkinci ve üçüncü hat rolleri birleştirilebilir mi? Evet, yönetim organının takdirine bağlı olarak bu yapılabilir, fakat bu roller birbirleriyle bağdaşmazlar: Bir kimse hem bir şeyden sorumlu olup hem de ona ilişkin bağımsız bir görüş sunamaz. Bununla birlikte, eğer iç denetçiler bu rolü üstlenirlerse, bağımsız görüş sunacak başka birinin bulunması gerekir.

Üçlü Hat ve...

Üçlü Hat Modelinin adapte edilebilir olması amaçlanmıştır, çünkü rollerin önemini ve birbirleriyle nasıl birleştirilebileceklerini veya birbirlerinden nasıl ayrılacaklarını ortaya koymaktadır. Farklı sektörler, kurumları için yönetimi en iyi nasıl yapılandırılacaklarına bağlı olarak rol atama veya roller arası ilişkiler oluşturma ihtiyacı duyabilirler. Bununla birlikte, bu farklı nüanslara karşın, başarılı yönetimin yapısında iç denetim temel olarak aynı kalır.

Üçlü Hat Modelinin ve farklı sektörlerin, bir iç denetim fonksiyonunu kurarken zorluklarla karşılaşabileceği, fakat yine de bağımsız ve objektif güvence sunarak, yönetimi yerleştirmek üzere birlikte çalışabileceğine dair birkaç örnek sunulmaktadır:

Kurumsal Risk Yönetimi: ERM, kurumun amaçlarını etkileyebilecek fırsat ve tehditlerin tanımlanması, değerlendirilmesi, onlara verilecek cevapların kararlaştırılması ve onlar hakkında raporlama yapılmasıyla, kurumun tamamına fayda sağlayan risk yönetimine yönelik yapılandırılmış ve tutarlı bir yaklaşımdır. ERM iyi yapıldığında, bir kurumun tamamına entegre edilir ve yerleştirilir. Bu, temel olarak, bir kurumun aldığı her kararın merkezinde sağlam bir yönetim yapısı bulunduğu, Üçlü Hat Modelinin nasıl çalışabileceğinin ve nasıl çalışması gerektiğinin formalize edilmiş bir uygulamasıdır. Kurumlar riskleri yönetmek için var olmazlar, risk yönetimi, yönetimin bir parçasıdır. ERM'nin etkili olması ve gereksiz çakışma, karışıklık veya boşluklardan kaçınılması, kilit oyuncular arasında açıklık ve büyük bir iletişim gerektirir.

Finansal hizmetler: 2008 yılındaki finans krizinden bu yana, düzenleyiciler büyük bankacılık kuruluşlarının ve sigorta firmalarının iç kontrol yapıları ve risk yönetim fonksiyonları ile ilgili beklentilerinde giderek daha spesifik olmaya başladılar. Bununla birlikte, iş, risk yönetim/kontrol fonksiyonları ve iç denetim arasındaki iyi tanımlanmış bu şekildeki ayrım daha küçük finansal hizmet firmalarında her zaman pratik değildir veya düzenlemelerle şart koşulmamaktadır. Üçlü Hat Modeli, en iyi uygulamalar konusundaki standardı belirlemekte, fakat kurumların özgün ihtiyaçlarına göre hatlar arasında daha az katı ayrımlar kullanmalarına da alan bırakmaktadır. Bağımsızlıklarını korurken hâlâ kurumlarına pratik bir şekilde hizmet edebilirler. Üçlü Hat Modelinin, küçük yerel bir kuruluştan, büyük çok uluslu bir kuruluşu veya sigorta şirketine kadar uzanan bir skaladaki finansal hizmet firmalarına fayda sağladığı düşünülebilir.

Kamu Sektörü: Kamu kurumlarındaki iç denetim, ülkeye bağlı olarak büyük ölçüde değişkenlik göstermektedir. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde, iç denetim yerel eyalet hükümeti kurumlarında ve federal hükümet kurumlarında farklıdır. Çoğunlukla iç denetim bir sisteme yerleştirilmiştir ve departman başkanına rapor verir. Görevlerin teftiş, iyileştirme, soruşturma, değerlendirme veya gözetim hizmeti olarak adlandırılabilirdiği, Birleşmiş Milletler ve diğer çok-taraflı finans kuruluşları gibi kurumlarda iç denetim parçalı bir yapıda olabilir. İç denetimin güvence sunmaktan çok daha fazlasını yaptığı kamu sektörü kurumlarında, ihtiyat, güven eksikliği veya bağımsızlık kaygısı yaygındır. Çoğu zaman, gerçek anlamda bağımsız bir denetim komitesi yoktur ve yönetim siyasi döngülere bağlıdır. Kurumun hedefi, finansal getirileri optimize etmekten ziyade, kamu hizmetini sunmaya odaklıdır. Unvanlar farklı olsa ve denetçiler bir İDY'ye rapor vermiyor olsa da, kamu sektöründe Üçlü Hat Modelinin uygulanabileceğine ilişkin bir görüş birliği bulunmaktadır. Yönetişim organları bulguları karşılaştırabilir ve elde edilen sonuçların, kurumun tamamında kullanılan aynı iç sürecin parçası olduğunu bilebilir.

Sürdürülebilirlik: Bir toplumun faydasına olan şeyleri teşvik etmeye veya toplumsal sorunları önlemeye yönelik etki yatırımları, pandemi krizi sırasında hiç olmadığı kadar popülerleşmiş durumdadır. Bu, yönetim organlarının ve yönetimin, her aşamada salt finansal riskleri değil, aynı zamanda çevresel sorunları,

toplumsal sorunları ve yönetim sorunlarını da düşünmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Üçlü Hat Modeli, uzun vadeli düşünme konusunda doğru güvenceyi sunmak açısından kritiktir. Üçlü Hat Modeli kullanılarak en iyi şekilde yapılandırılan iç denetim, finans dışı bilgiler hakkında güvence vermek ve daha uzun vadeli perspektifler üzerine içgörüler sunmak bakımından kurum içinde çok iyi bir konuma sahiptir. Mesela, General Motors, küresel düzeyde yönetimde tutarlılığı sağlamak amacıyla Üçlü Hat Modelini, modelin Temmuz 2020’de yayımlanmasından neredeyse hemen sonra uygulamaya koymuştur.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler: KOBİ’ler geleneksel olarak sınırlı sayıda kaynağa, daha az sayıda personele ve bunun sonucunda da uzmanlaşma için daha az fırsata sahiptir ve bu da, birinci hat rolleri ile ikinci hat rolleri arasında çoğu zaman kombinasyonlar yapılmasıyla sonuçlanmaktadır. İş görevleri ve unvanları daha iç içe geçmiştir (örneğin, icra rollerini haiz yönetim kurulu üyeleri). Ayrıca kurum içinde bir iç denetim fonksiyonu bulunmayabilir. KOBİ’ler Üçlü Hat Modelinde ana hatlarıyla belirtilen üç yönetim rolüne sahip olmadıkları takdirde, kurum olarak aldıkları riski anlamalıdır. Bazı roller tek bir role sıkıştırılabilir: fakat birleştirilen birinci hat rolleri ve ikinci hat rolleri hâlâ yönetimedir. Üçüncü hat rolü olmadan kurumda yönetim olmaz ve kişisel çıkarlara yönelik yönetici eğilimlerine karşı– yönetim kuruluna sadece kendisini iyi gösteren şeyleri raporlama gibi- herhangi bir kontrol ve denge mekanizması bulunmaz. IIA Standardı 2070’e göre, “etkili bir iç denetim faaliyetini muhafaza etme ve sürdürme sorumluluğu” kurumda olmak üzere, üçüncü hat rolünü icra etmek için bir dış hizmet sağlayıcı görevlendirilebilir.

Suiistimal/şeffaflık: Üçlü Hat Modelinin, suiistimal, şeffaflık ve yolsuzluk konularında spesifik uygulaması tüm kurumlara faydalı olacak ve Model bir uygulama rehberi gibi işlev görecektir. Yönetimin geniş kapsamlı rolüne bakıldığında, suiistimal hakkında Üçlü Hat Modeliyle pekiştirilen rolün ne olduğuna odaklanın. Eğer yönetim suiistimale karıştıysa ve iç denetim fonksiyonu yoksa, yönetim organı, aldığı her bilgiyi doğrulaması için suiistimali yapanlara bel bağlıyor demektir.

Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Derneği’nin (ACFE), küresel iş suiistimali ve istismarı hakkındaki 2020 raporunda, iç denetim, ihbarcıların, ihbarda bulunmak için başvurduğu ilk üç kanaldan biri olarak sıralanmıştır. ACFE’nin [Uluslara Rapor](#) isimli bu çalışmasında ayrıca, iç denetimin raporlanan suiistimal ve yolsuzluk vakalarının %15’ini tespit ettiği de belirlenmiştir, bu oran vakaların %40’ını oluşturan genel ihbarlardan hemen sonra ikincidir. Dahası Rapor, suiistimal karşıtı bir kontrol mekanizması (yüzde 74) olarak iç denetimin varlığının, ortalama suiistimal zarar miktarını yarı yarıya azalttığını kayıt altına almıştır. İlginç bir şekilde, dış denetim, çalışmanın incelediği kontrollerden en yaygın karşılaşılanı (suiistimal kurbanı olan kurumların %83’ü mali tablolarını bir dış denetçiye denetletmişlerdir) olmasına rağmen, tespit edilen suiistimallerin sadece yüzde 4’üne tekabül etmektedir.

Sonuç

Yeni Üçlü Hat Modeline ilişkin en büyük umutlardan biri, iç denetimin rolünü netleştirmeye ve mesleğe daha fazla güven sağlamaya yardımcı olmasının yanı sıra, modelin uygulanabilirliğini, tüm kurumları içine alacak şekilde genişletmeyi sağlayacak uygun esnekliği ve ölçeklendirilebilirliği göstermesidir. Bu model yalnızca iç denetim fonksiyonu içinde daha fazla güven yaratmakla kalmayacak, aynı zamanda, iç denetimin değeriyle ilgili yönetim organı ve yönetim nezdinde de güven yaratacaktır.

Üçlü Hat Modeli, danışmanlık hizmeti sunmakla ilgili karışıklığı da gidermektedir. Danışmanlık yapmak, “hattı aşmak” veya “hattı bulanıklaştırmak” ya da bağımsızlığı riske atmak değildir. İç denetim bağımsızlığı nedeniyle, değerli, güvenilir, saygın ve objektif tavsiye ve içgörüler sunmak üzere ideal konumdadır. Etkili

güvence, sadece iyi içgörülere dayanabilir. Eğer iç denetim içgörü öneremiyorsa, sunduğu değeri sınırlandırıyor demektir.

Bu, aynı zamanda, sıklıkla yanlış anlaşılan, iç denetimin ve dış denetimin bağımsızlığı arasındaki karşılaştırmalar için de geçerlidir. İç denetim tamamen bağımsızdır. Bağımsızlığı denetim komitesinin gözetimiyle güvence altına alınmıştır. Denetim komitesi, dış denetimde olduğu gibi, iç denetimin de işten çıkarılmasını, işe alımını ve ücretlerini gözetir. İç denetimin en büyük avantajı, kurum ve kurumun başarısı hakkında tam bilgili ve yetkili olmasıdır.

Geleneksel “hatlar” alt bölümlere ayrılacakları veya bunların önemli kesişme alanları olabileceği için, yapı kuruma bağlıdır. Yapı bir kere belirlenip sonsuza kadar kalmaz, aksine, değişen öncelikler ve koşullar bağlamında sürekli gözden geçirilmelidir. Bu amaçla, Üçlü Hat Modeli bir yolculuktur.

