

# İÇ DENETİME YENİ BİR BAKIŞ: ÜÇLÜ HAT MODELİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

## (A NEW PERSPECTIVE ON INTERNAL AUDIT: EVALUATION OF THE TRIPLE LINE MODEL)

Halil İbrahim ÖZBİLGİR\*

### ÖZ

Kurumlar bir yandan gelişen stratejik, itibar, operasyonel, finansal ve siber risklerle karşı karşıya kalırken biryandan da yeni teknolojilerin, dijitalleşme, robotik ve yapay zekânın iş ortamını önemli ölçüde değiştirdiği dördüncü sanayi devrimi sürecine girmiştir. Artık eski modeller ve anlayışlar günümüz ihtiyaçlarına cevap vermede yetersiz kalmaktadır. Günümüzde, sahip olunanları korumanın yetmediği proaktif bakış açısıyla fırsat ve riskleri değerlendirerek defansif (savunma) anlayış yerine ofansif (hücum) anlayış önem kazanmaktadır. Bu çalışmada, Üçlü Savunma Hattı Modeli ve modelde yaşanan aksaklıklardan kısaca

bahsedildikten sonra yönetime yeni bir perspektif sağlayacak Üçlü Hat Modeli değerlendirilmekte, model için yapılması gerekenler ortaya konularak, modelin iç denetime sağlayacağı avantajlar ve iç denetimin gelecek rolü yeni bir bakış açısıyla ele alınmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Üçlü Savunma Hattı Modeli, Üçlü Hat Modeli, İç Denetim, Güvence Verme, Proaktif Bakış Açısı.

**JEL Kodları:** M42

### ABSTRACT

Organizations have entered the fourth industrial revolution process, where new technologies, digitalization, robotics and artificial intelligence have significantly changed the business environment, while facing developing strategic, reputation, operational, financial and cyber risks. Old models and understandings are insufficient to meet today's needs. Nowadays, an offensive approach gains importance rather than a defensive (defensive) approach by evaluating opportunities and risks with a proactive perspective that it is not enough to protect the possessions. In this study, after briefly mentioning the Triple Line of Defense Model and the problems

experienced in the model, the Triple Line Model, which will provide a new perspective to the management, is evaluated, the advantages that the model will provide to internal audit and the future role of internal audit are discussed with a new perspective.

**Keywords:** Three Lines of Defense Model, Three Lines Model, Internal Audit, Assurance, Proactive Perspective.

**JEL Classification:** M42

\* İç Denetçi, T.C. Ticaret Bakanlığı İç Denetim Birim Başkanlığı - Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yönetim Bilimleri Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi, Orcid Id: 0000-0002-9137-8855, hiozbilger@hotmail.com  
Yazı Gönderim Tarihi: 14.09.2020, Yazı Kabul Tarihi: 08.12.2020

## 1. GİRİŞ

Türkiye’de olduğu gibi 90’lı yıllardan itibaren küresel ekonomik çıkmazlar yanında denetim ve gözetim eksikliklerinin sonucu olarak tüm dünyada yaşanan Avrupa Para Krizi (1992-93), Türkiye Krizi (1994), Meksika Krizi (1994-95), Güney Doğu Asya Krizi (1997-98), Rusya Krizi (1998), Brezilya Krizi (1999), Türkiye Krizi (2001), Arjantin Krizi (2002) gibi finansal kaynaklı krizler (Öztürk & Gövdere, 2010), birçok kuram ve modelin doğmasına ve bu yönde sayısız ampirik çalışmaların yapılmasını sağlamıştır. Bu modellerden biri de “Üçlü Savunma Hattı” (Three Lines of Defence-3LOD) modelidir (IAA, 2013).

Teknolojik gelişmelerin, ihtiyaçların, iş süreçlerinin değişmesi, yönetim anlayışının değişmesi, tek yönlü yönetim modelinin yetersizliği, yönetimde verimlilik arayışları, sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçilmesi (Güzelsarı, 2000) yönetim kademesini ve kararlarını etkilemesi bakımından doruk noktasına gelmesi yönetim alanında hızlı değişim ve gelişmelerin yaşanmasını zorlamıştır.

Max Weber tarafından geliştirilen, kimilerine göre en ideal yönetim şekli olarak nitelendirilen ve “İdeal Tip” olarak isimlendirilen Weberyen yönetim anlayışının değişen şartlara uyarlanmasındaki eksiklerin görülmeyle başlanmasıyla klasik yönetim anlayışı yerini politika ve kararların alınması ve uygulanmasında katılıma önem veren yönetişim (governance) kavramına bırakmıştır. Aslında bu değişim sadece yönetim anlayışı ile sınırlı kalmamış yönetimin devredilemeyen ve ertelenemeyen asli fonksiyonlarından biri olan denetim alanında da yaşanmıştır. Sosyal, kültürel, ekonomik ve siyasal değişimlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan risk ve fırsatlar yönetim anlayışını yönetişime dönüştürdüğü gibi denetim anlayışını da denetişime dönüştürmüştür, sorunların ortaya çıkarılması ve çözümlenmesi aşamalarında denetlenenlerin katılımının da sağlandığı denetişim kavramını ön plana çıkarmıştır (Okur, 2009). Bu değişim sadece kavramsal bir değişikliği ifade etmeyip bilakis uygulamada da yaşanmıştır. Söz konusu değişim, yönetimin tüm kademelerine entegre edilen denetim anlayış ve uygulamaları ile ilgili yeni yönetim ve denetim yapılarını gösteren modellerin gelişmesini de beraberinde getirmiştir.

Risklerin çeşitlenerek stratejik, itibar, operasyonel, finansal, yasal ve siber risklerin önem kazanması ve kurumların büyüyerek karmaşıklaşması ve sonucunda da ortaya çıkan yönetim ve izleme zorlukları nedeniyle, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 2013 yılında yayınladığı pozisyon belgesi ile 14 Ocak 2013 tarihinden beri resmi olarak uygulanmasını önerdiği, ilk adıyla “Etkili Risk Yönetimi ve Kontrolünde Üç Savunma Hattı” (The Three Lines Of Defence In Effective Risk Management and Control) başlığı ile büyük ve karmaşık kurumlarda risklerin bütünsel olarak nasıl azaltılabileceği yönünde kuruluşlara rehberlik etmek, risk veya kontrol konularını anlamak ve iç denetimin ilgili rol ve sorumluluklarını açığa çıkarmak için “Üçlü Savunma Hattı” modelini tasarlamıştır (IAA, 2013).

Ancak günümüz koşullarının farklılaşması ile birlikte risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin birbirleri ile ilişkisini tanımlayan modelde büyük bir güncelleme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. IAA, söz konusu güncellemenin yapılacağını 17 Haziran 2019’da yayınladığı takdim dokümanı ile üyelerin ve diğer paydaşların görüşüne sunmuştur (IAA, 2019). Yeni model üzerinde çalışan teknik uzmanlar ve iç denetçilerden oluşan çalışma ekibinin, yaklaşık üç ay boyunca (20 Haziran – 19 Eylül 2019 tarihleri arasında) ilgili tarafların görüş ve eleştirilerini toplayarak eski modeli gözden geçirmesi sonucu yeni model 20 Temmuz 2020 tarihinde Kurumun web sayfasında (<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>) yayınlanarak kamuoyuna sunulmuştur (IAA, 2020a).

Eski anlamıyla yeniden yapılanma olan kurumsal dönüşüm, artık ister kamu ister özel olsun her kurum için bir gereklilikten öte bir şart haline gelmiştir. Bu dönüşüm bazen ilkesel bazen örgütsel bazen de iş süreçlerinin dönüştürülmesi şeklinde ortaya çıkarak etkisi azalmış ve ihtiyaçları karşılayamayan modeller, pratikler ve süreçler yerlerini yenilerine bırakmaktadır (Hammer & Champy, 1998). Zaten, bir modelin hâkim vasfını korunması isteniyorsa “yürüyen” olarak geliştirilmesi de gereklidir. “Üçlü Hat Modeli” de bu dönüşüm yolculuğunun bir sonucudur. Devrimden daha çok doğal bir evrimin sonucu (Chambers, 2020) olarak nitelendirilen yeni model, çağdaş kurumsal dönüşümün özelliklerinden olan tek seslilik

yerine çok sesliliğin olduğu, katılık yerine esnekliğin ön plana çıktığı bir modeldir.

Üçlü Hat Modelinin benimsenmesiyle birlikte kurumsal yapılanmalarda büyük çaplı bir değişikliğe gidileceği değerlendirilmektedir. Çünkü bir örgütsel tasarım örneği olarak kabul edebileceğimiz Üçlü Hat Modeli sonrasında yönetim zihniyetinin de değişmesine katkı sağlayacaktır. Unutulmamalıdır ki, örgütsel tasarım ve yönetim zihniyetinin değişmesi birbirleriyle etkileşim içinde olan yeniden yapılanma süreçlerindedir (Dinçer & Yılmaz, 2003).

Bu çalışmada, Üçlü Hat Modeli ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürde ve yasal düzenlenmelerde yer alan önemli bilgilerin derlemesi yapılarak yeni modelde sözü edilen kavramlar çerçevesinde teorik temelin yerleşmesi için farkındalık oluşturulması öngörülmektedir. Ayrıca, eski ve yeni modeller (Üçlü Savunma Hattı Modeli ile Üçlü Hat Modeli) arasındaki farklılıklardan bahsedilerek kurumlara yol göstermek adına yeni model çerçevesinde iç denetim fonksiyonunun gelecek pozisyonu tartışılmaktadır.

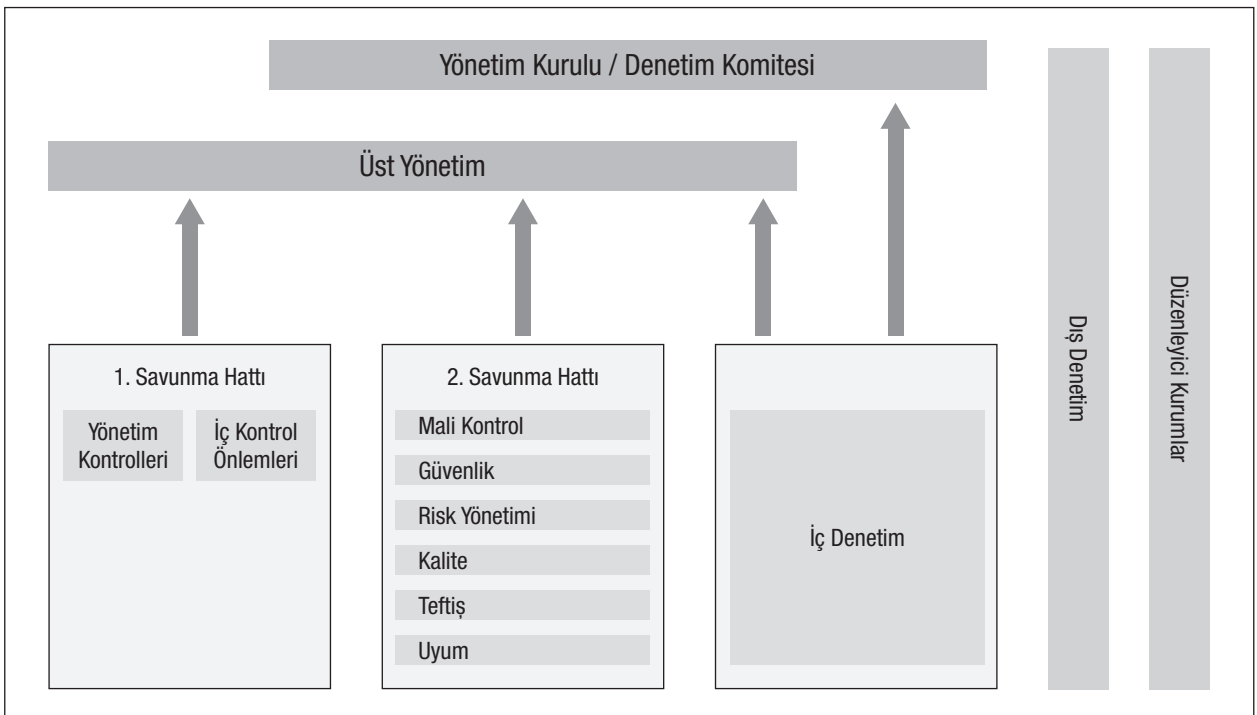
Çalışmanın sonucunda, kurumların Üçlü Hat Modeli ile elde edecekleri kazanımların yanında iç denetimin potansiyelinin farkına varan ve bu potansiyeli etkin kullanan kurumların fark oluşturarak hizmet ve iş süreçlerinde etkinliği yakalayabilecekleri ortaya konulmaktadır.

## 2. ÜÇLÜ SAVUNMA HATTI MODELİ

Bu bölümde Üçlü Savunma Hattı modeline yönelik eleştiriler ve modelin yenilenmesinin nedenleri hakkında kısaca bilgi verilmektedir.

Çıkış kaynağı tam olarak bilinmemekle birlikte risklerin yönetimi ve kontrolünde önemli bir yeri olan, uluslararası alanda birçok özel ve kamu kurumu tarafından benimsenen (Luburic v.dğr. 2015), IAA tarafından geliştirilen Şekil 1’de yer alan Üçlü Savunma Hattı modeli, isminden de anlaşılacağı üzere kurum içerisinde oluşturulan üç savunma hattı ile birlikte üst yönetim kademesi ve kurum dışında yer alan dış denetim ve düzenleyici kurumlardan oluşacak şekilde kurgulanmıştır.

Şekil 1. Üçlü Savunma Hattı Modeli



(ICAS, 2017)

Üçlü Savunma Hattı Modeli olarak adlandırılan bu modele göre;

Birinci savunma hattında riskleri üstlenen ve yöneten operasyonel birimlerin iç kontrolleri ve yönetim kontrolleri yer almaktadır. Kurumların sahip olduğu ve karşılaşılan risklere ilk olarak tepki vererek mücadele ettiği riskler bu hatta yer alması nedeniyle risklerle mücadelede en önemli hat olarak nitelendirilmiştir (Kaya, 2017).

Modelin ikinci savunma hattında, müşteri/vatandaş ile doğrudan temasta olmayan operasyonel birimlere destek veren, riskleri kontrol eden, birinci savunma hattındaki kontrollerin oluşmasını sağlayan ve izlenmesine yardımcı olan, risk yönetimi, finansal kontrol, bilgi işlem güvenliği, fiziki güvenlik, kalite kontrol, insan kaynakları vb. kısmen bağımsız yönetim birimleri yer alır. Bu birimler birinci savunma hattında yer alan iç kontrol ve yönetim kontrollerinin değiştirilmesi ve geliştirilmesi faaliyetlerinde bulunurlar.

Modelin üçüncü savunma hattında ise risk yönetimi, yönetim ve iç kontroller hakkında uluslararası mesleki standartlara göre bağımsız ve objektif bir şekilde güvence ve danışmanlık sağlayan, yönetimden izole edilmiş iç denetim fonksiyonu yer alır. Aksiyon alma gibi kurmay bir pozisyonda olmayan iç denetim, birinci ve ikinci savunma hatlarının risk yönetimi ve kontrol hedeflerine ulaşıp ulaşamadıkları ve nasıl ulaşabilecekleri konusunda, üst yönetim ve yönetim kuruluna güvence ve danışmanlık sağlar.

Öte yandan modelde üçlü savunma hattının dışında ve kurum ile hiçbir organik bağı olmayan dış denetim birimleri ve düzenleyici kurumlar da yer almaktadır.

### 2.1. Modelin Eksik Yanları

Kolay anlaşılması ve teoride yaygın kabulüne rağmen “Üç Savunma Hattı” modeli bir takım olumsuzluklara ve yan etkilere neden olmuştur. Sorun, modelin tasarımından çok modelin uygulanması ve çalışmasından kaynaklanmaktaydı. Geniş kesimlerce uygulanmasına rağmen daha çok finansal hizmetlere dayanması nedeniyle finans sektöründe daha fazla kabul görmesinin (Dowdalls, 2016) yanında model, uygulamada

yaşanılan aksaklıklar ve risklere bakış açısı nedeniyle zaman zaman da eleştirilere maruz kalmıştır (Mont, 2015; ERMA, 2019).

Yapılan bazı çalışmalar (Deloitte, 2018b; Axveco, 2016; Burca, 2019) uygulamada modeli başarısızlığa sürükleyen nedenleri belirlemiştir. Başlıca dört başlıkta toplanabilecek nedenler şu şekilde gruplandırılabilir:

1. Belirsiz Sorumluluklar: “Üç Savunma Hattı” modelinin görünürdeki sadeliğine rağmen, modeldeki rol ve sorumlulukların, hatlar aralarındaki ilişkilerin net bir şekilde tanımlanmaması kilit faaliyetlerin sorumluluğu konusunda kurum içerisinde çekişme ve kafa karışıklıklarına neden olarak görev ve sorumluluk bulanıklaşmış, yönetim - izleme- güvence işlevleri arasındaki denge bozulmaya başlamıştır.
2. Koordinasyonsuzluk: Bu durum, iç denetimin genelde ikinci savunma hattı ile aynı risk alanları üzerine odaklanarak risk bazlı güvence incelemeleri yapmasıyla birbirine çok benzer şekilde hatlar arasında güvence faaliyetlerinin tekrarlanmasına yol açmıştır. İlk hattın, bir diğer deyişle işin uygulayıcıların, farklı zamanlarda hem ikinci hem de üçüncü hatlarda yapılan yinelenen testler ve yapılan denetimlerden geçebilmek için ellerinde bulunan zamanı ve personel kaynaklarını tahsis etmeleri eldeki kaynakların israf edilmesi ile birlikte denetim bıkkınlığına/yorgunluğuna neden olmuştur. Ayrıca, birinci hattın gözetleyicisi olan ikinci hattın kendini politika belirleyicisi olarak görmesi aşırı güçlenmesi sorunlarına da yol açmıştır. Dahası, koordinasyonsuzluk nedeniyle birinci hat, ikinci hattın sorumlu olduğunu düşünerek yer yer faaliyetlerini yavaşlatmayı hatta durdurmayı tercih yoluna da gitmiştir.
3. Silo Zihniyeti: Aynı kurum içerisinde görev yapan birinci ve ikinci hatlardaki yönetim kademelerinin farklı hatlar altında gruplandırılması sonucunda kaynakların boşa harcanması, geri bildirim sisteminin çalışmaması ve aynı kurum içerisinde “biz ve onlar” anlayışı ile birlikte bilgi akışının bloke edilmesi, birimlerin birbirlerinden kopuk çalışmalarına neden olan bilgiyi saklama durumu olarak nitelendirilen silo zihniyeti ya da silo send-

romu şeklinde adlandırılan durum ortaya çıkmıştır (Lencioni, 2006). Ortaya çıkan silo zihniyeti/sendromu durumu; kurum ile ilgili problemlerin saklanmasına, birimler aralarında iletişime ve etkileşime izin verilmemesine, hatta zaman zaman birbirlerini rakip görerek birbirleriyle yarışmalarına, çalışanların birbirlerinden kopuk çalışmalarına, koordinasyon eksikliklerine ve bunun sonucunda yanlış ve çelişen kontrollere ve risklerin tekrarlanmasına vb. olumsuzlukları neden olmuştur.

4. Statik Model: Dinamik bir ortam içinde statik bir model olan “Üçlü Savunma Hattı” modelinin günümüz çalışma şartlarına uymadığı kabul edilen bir gerçektir. Değişen çevrede risk yönetimi, kontroller ve organizasyon yapısının çevre ile uyumu gereklidir. Çünkü zaman içerisinde yeni yetkinlikler, uzmanlıklar, süreçler ve araçlar gerektiren yeni riskler ortaya çıkabilir. Örneğin, yeni bir uygulama tabanlı hizmet, daha yüksek teknik desteğe ve müşteri/vatandaş etkileşimi için insan desteğinin azalmasına yol açtığına, risklerin doğası ve profili, risklerin tanımlanma ve yönetilme biçiminde bir farklılık gerektirecek şekilde değişecektir.
5. Defansif Bakış Açısı: Model, savunma eylemlerini vurgulayarak risk kavramına çok kısıtlayıcı ve sınırlayıcı şekilde yaklaşmış, fırsatlara ve tehditlere proaktif bir yaklaşım sergileme ihtiyacını ele almayarak iç kontrolü defansif şekilde ön planda tutmuş; ancak yönetim ve risk yönetimi ile ilgili konular üzerinde çok durmamıştır.

İş ortamıyla birlikte risk ortamı farklılaştıkça Üçlü Savunma Hattı modelindeki söz konusu zayıflıkların, modele yönelik eleştirilerin gün yüzüne çıkmaya başlamasıyla birlikte Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü hareketine geçerek modelin güncellenmesi amacıyla kurduğu çalışma ekibi altı temel ilke çerçevesinde yapılandırılan yeni Üç Hatlı Modeli kurumların kullanımına sunmuştur (IAA, 2020a).

Çalışma ekibinin lideri ve IIA Kıdemli Başkan Yardımcısı Jenitha John'un da dediği gibi yirmi yılı aşkın bir süredir, risk yönetimi ve kontrol sorumluluklarını üç ayrı çizgide tanımlamadaki sadeliğinden etkilenerek kullanılan eski modeli benimseyen sayısız kuruluş sürekli gelişen bir risk ortamı zeminine karşı

amaçlarını ve koşullarını göz önünde bulundurarak kendilerine uygun, pragmatik yapılarını belirlemeleri için yeni bir modele ihtiyaç duymaktaydı (IAA, 2019). Çünkü kurumsal stratejik amaç ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak ve güçlü yönetim ve risk yönetimini desteklemek için etkili yapılara ve süreçlere ihtiyaç vardır.

### 3. ÜÇLÜ HAT MODELİ

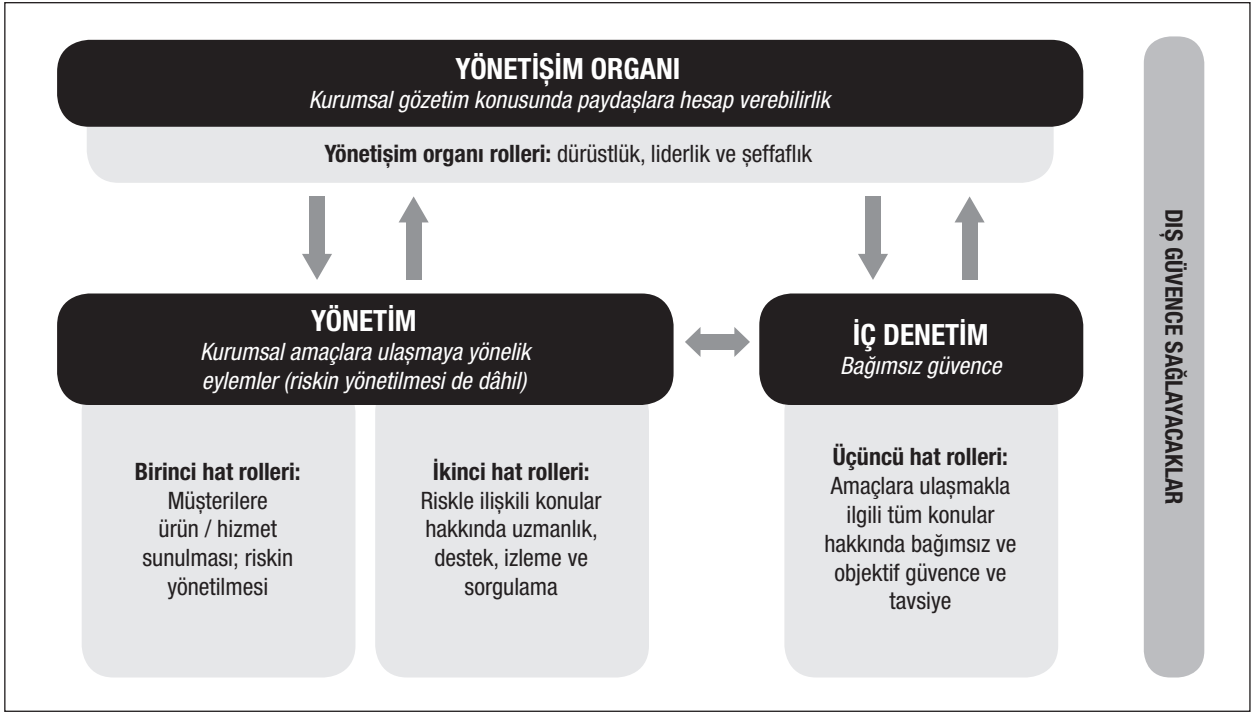
Bu bölümde, Üçlü Hat Modelinin değerlendirilmesi ve model için yapılması gerekenlerden bahsetmeden önce model hakkında kısaca bilgi verilmektedir.

Üçlü Savunma Hattı Modeli yerine Şekil 2'de yer alan IAA tarafından geliştirilen Üçlü Hat Modeli'nin odak noktası, yatay koordinasyon ve işbirliği ile model genelinde kullanılan pozisyonlar arası uyum ve entegrasyondur. Buna göre koordinasyon içinde eşzamanlı çalışan rollerin birinci, ikinci ve üçüncü şeklinde sıralanması ilk modelin aksine hatların hiyerarşik şekilde sıralandığı, birbiri ardına gelen, ardışık bir durumu ifade etmemesi şeklinde düşünülmelidir (Burca, 2020).

Üçlü Savunma Hattı modelinden farklı olarak “yönetişim organı”, “yönetim” ve “iç denetim” rollerinden oluşan yeni ‘Üç Hat Model’inde ön plana çıkan ve dört maddede özetlenebilecek önemli değişiklikler şu şekildedir;

1. Karşı harekete geçmeme, müdafaa anlamlarına gelen modelin adındaki “savunma” sözcüğünün çıkarılması ilk göze çarpan değişiklik olarak görülmektedir (Burca, 2020). Bu değişiklik sadece bir kelime değişikliği olmayıp pragmatik düşüncenin ön plana çıkarıldığını da göstermektedir. Kurumların iletişim içinde oldukları paydaşların beklentileri, çalışmaları artık eskisi gibi stabil halde değildir. Kurumlar bu hareketliliği yakalayabilmek ve uyum sağlayabilmek için artık savunmadan çok proaktif şekilde harekete geçmek zorundadırlar.
2. Yeni modelde altı temel ilkeden oluşan ilkesel bir modelleme yoluna gidilmiştir. Yeni modelde;
  - Kurumsal başarı adına tüm paydaşlara karşı

Şekil 2. IAA'nın Üçlü Hat Modeli



(IAA, 2020b)

hesap vermek, aksiyonları almak ve güvence vermektan oluşan üçlü sacayağının karşılığı olarak “*yönetişim*”,

- Yönetim ve iç denetim rollerinin işleyişinden, kurumsal amaçlara ulaşmak için uygun yapı tesis etmeyi ve tüm paydaşların menfaatlerini gözetmek şeklinde tanımlanan “*yönetişim organının rolleri*”,
- Yönetim rolünü üstlenen birinci ve ikinci hat rolleri ve işleyişini açıklayan “*yönetim, birinci ve ikinci hatların rolleri*”,
- İç denetim fonksiyonu ve işleyişinin tanımlandığı “*üçüncü hattın rolleri*”,
- İç denetimin bağımsızlığına vurgu yapan “*üçüncü hattın bağımsızlığı*”,
- Roller arasındaki koordinasyonun önemini belirten “*değer yaratma ve koruma*”,

başlıkları altında altı temel ilke benimsenmiştir. Yeni modelin ilkelere dayalı yaklaşımı, kurumsal siloların oluşmasına engel olmak, daha fazla esneklik sağlamak için tasarlanması nedeniyle modelin üç ana unsuru yönetim organı, yönetim ve iç denetim katı çizgilere veya rollere yerleştirilmemelidir.

3. Eski modelin aksine birimler yerine rol, sorumluluklar ve roller arası ilişkiler net bir şekilde tanımlanmıştır. Sadece risk yönetimiyle sınırlı olmayan kurumun genel yönetimine de odaklanan (Chambers, 2020) bu rollere göre; ilk modele göre modele daha fazla dâhil edilen, dürüstlük, şeffaflık ve liderlik rollerini yönetim organına; ürün ve hizmetlerin sunulması ve risklerin yönetilmesi (birinci), uzmanlık, destek, sorgulama ve izleme (ikinci) rollerini birinci ve ikinci hatların birleşimi şeklinde oluşturulan yönetim organına; kurumsal amaç ve hedeflere taşıyacak faaliyetler hakkında bağımsız ve objektif bir şekilde güvence ve danışmanlık sağlayıcı rolü iç denetim organına verilmiştir. Ayrıca ilk modelde mevcut olan weberyan bürokratik iletişim modelini çağrıştıran sadece üste doğru gerçekleşen dikey iletişim yerine her iki yöne doğru da iletişimin sağlandığı dikey ve yatay iletişim kurgulanmıştır.

4. İlk modelde olduğu gibi kurum ile herhangi bir organik bağı olmayan dış güvence sağlayıcılarının konumu ele alınarak eski modelde düzenleyici kurumlar ve bağımsız dış denetimden oluşan dış

güvence sağlayıcıları ayrı başlıklar altında sayılmayarak tek başlık altında toplanmıştır.

### 3.1. Modelin Değerlendirilmesi

Kurumların hedeflerini gerçekleştirmesine, güçlü yönetim ve risk yönetimini kolaylaştıran yapıları ve süreçleri belirlemelerine yardımcı olmak için tasarlanan Üç Hat Modelinin getirdiği yeniliklerin değerlendirilmesinde altı maddede toplanabilecek şu sonuçlara ulaşılmıştır:

1. İç denetimin objektifliği, rol ve bağımsızlığı ön plana çıkarılmış, kurumlardaki konumuna vurgu yapılarak yasal mevzuat ve iç denetim standartlarında da yer alan güvence faaliyetinin yanında danışmanlık yönüne de dikkat çekilmiştir. Ancak söz konusu bağımsızlık ilk modelde olduğu gibi diğer hatlar ve rollerden izole edilmişliği ifade etmeyerek etkileşim ve iletişim içerisinde bağımsız kalma durumunun ifadesidir.
2. Kurumsal risk yönetimi, kurumlarda hem reaktif hem de proaktif bir temelde, sağlam bir risk yönetiminin temeli şeklinde tasarlanarak savunmanın da ötesini ifade etmektedir. Çünkü kurumsal risk yönetimi, riskleri sadece bertaraf etmek, reaktif pozisyonda olmak, risk iştahını düşük seviyede tutmak, olumsuz senaryolara hazırlanmak şeklinde olmadığı; proaktif bir bakış açısıyla risklerin sahip olduğu avantajlara da odaklanarak, çizilecek olumlu senaryolara göre hareket edilmesi anlamlarını içermektedir (moment-expo, 2012). Belirsizliklerin riskler oluşturduğu bir gerçektir; ancak riskin Türk Dil Kurumu (TDK)'nun eksik ifade ettiği şekilde sadece "riziko, zarara uğrama tehlikesi" durumu olmadığı, risk kavramının savunmanın da ötesinde anlam ifade ettiği, fırsat ve tehditlerden oluştuğu, her düzeyde karar alma ve planlamada madalyonun her iki tarafına da dikkat edilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Öyle ki Çince risk kelimesinin sembolü (危机机会) tehdit ve fırsat sembollerinin birleşimi ile anlatılmaktadır (Aabo, Fraser, & Simkins, 2010/ Aktaran: Uysal Cahit, 2020).
3. Model yalnızca değeri korumaya odaklanmak ye-

rine kuruluşların sadece risk altında değil, aynı zamanda gerçekleştirilen rutin kontroller, işbirliği ve güçlü iletişim aracılığıyla hesap verebilirlik ve güvenceden daha fazlasını da vaat etmenin yanında değer yaratma kavramını da ekleyerek modelin kapsamını genişletmiştir. Bu değer yaratma dijital dönüşüm aracılığıyla, iş süreçlerine yeni bir bakış açısı ile yaklaşarak ya da başka bir yolla yapılabilir. Değer yaratmak için hangi kaynakların nasıl kullanılacağını iyi planlamak ve alınacak aksiyonların buna göre tanımlanması gerekecektir (Argüden, 2019).

4. Üç hatlı model, etkili bir risk ve kontrol ortamı oluşturmak için yönetim organı, üst yönetim, operasyonel liderler, risk ve uyum personeli ve iç denetim gibi çeşitli liderlerin oynaması gereken rolleri özetlemektedir. Bu roller risk yönetimi ile sınırlı olmayıp kuruluşun genel yönetimine odaklanmaktadır. Bir yönetim modeli olmasa da, yönetime daha fazla odaklanılarak hem değer yaratma hem de mevcut değerlerin korunmasının hedeflenmesiyle risk yönetiminin hem saldırgan hem de savunmacı yönlerine dikkat çekilmiştir.

Eski modelde hatlardaki birimlerin görev ve sorumluluklarının anlaşılmasında beraberinde ciddi problemleri de getirmişti. Çünkü iç kontrol ve risk yönetimi konusunda kurumların ve hatlarda yer alan birimlerin olgunluk düzeyleri aynı seviyede değildir. Örneğin iç kontrol faaliyetleri; organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan her türlü kontrolü içeren önleyici, en aşağıdan en yukarıya kadar tüm personelin sorumlu olduğu bir yönetim aracı (Erdoğan, 2005) olmasına rağmen sadece mali kontrolleri kapsadığı, sorumlu bir birim tarafından gerçekleştirildiği, tek seferlik yapılarak bitirileceği vb. yönünde yanlış algılar mevcuttur. Ayrıca, kurum içi her türlü faaliyet ve kontrollerin iç denetim hizmetlerini yürüten meslek mensuplarınca bağımsız, objektif ve sistematik bir şekilde değerlendirilmesi (Sawyer, 1988) iç denetim faaliyeti olarak ifade edilmesine rağmen kurumsal risklerin ve riske verilecek cevapların iç denetim tarafından belirlendiği, kurumsal risk yönetiminin iç denetim tarafından yönetildiği, risk kontrollerinin sadece iç denetim tarafından gerçekleştirildiği şeklinde yanlış anlayışlar da vardır.

Hâlbuki Kamu İç Denetim Rehberine göre kurumsal risk yönetimi bağlamında iç denetimin üstlenmemesi gereken faaliyetler; risk iştahının belirlenmemesi, risk yönetimi süreçlerinin düzenlenmemesi, risklere karşı alınacak aksiyonların belirlenmemesi ve yönetim adına uygulanmaması, riskler üzerine yönetime güvence verilmemesi, risk yönetiminin sorumlusu olmamak iken risk yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesi ve güvence verilmesi, risklerin doğru şekilde değerlendirildiğine dair güvence verilmesi, ana risklerin raporlamasının değerlendirilmesi, risk yönetiminin gözden geçirilmesi faaliyetleri iç denetimin kurumsal risk yönetimine dair temel görevleri olarak sayılmıştır (İDKK, 2013).

Bu ve benzeri yanlış anlayışlar maalesef iç kontrolü, iç denetimi, risk yönetimini tam anlamıyla özümseyemeyen kurumlarda yeni modelin etkinliğini sınırlayacak bir takım zorluklara neden olacaktır. Modelin uygulama aşamasına geçilmeden önce bu tür problemleri anlayışların çözülmesi, yönetim kademesinin de risk ve kontroller hakkında güçlü bir farkındalığa sahip olması gerekecektir.

5. İlke temelli yaklaşım benimsenerek kurumun yönetimi, hesap verebilirliği tesis eden ve güvence sağlayan uygun yapı ve süreçlerin gerekliliği (1. ilke); bu yapı ve süreçlerin yönetim organı tarafından sağlanması (2. ilke); yönetim basamağını oluşturan birinci ve ikinci hat rollerin belirlenmesi (3. ilke); iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığının, nesnel güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin ön plana çıkarılması (4. ve 5. ilke); hatlardaki tüm rollerin, koordine içinde çalışmasının gerekliliği (6. ilke) ifade edilerek ilk modelin tersine hatlardaki rol ve sorumluluklar belirlenmiştir. Yeni model, daha etkili uyum, işbirliği, hesap verebilirlik ve hedefler elde etmek için yönetim, iç denetim ve yönetimden sorumlu olanların etkileşimlerini ve sorumluluklarını daha iyi tanımlamak ve yapılandırmak için tasarlanmıştır.
6. Yönetim kademesinin bütünsel bir bakış açısıyla yeniden oluşturulması sonucunda hem kendi içindeki birinci ve ikinci hatlar arasında hem de iç denetim ile uyumlu çalışması işlerde gereksiz tekrarlar ya da eksikliklerin olmaması için büyük bir fırsattır. Entegrasyon ve senkronizasyon sağ-

lanarak riskler daha düzenli şekilde takip edilerek gereksiz tekrarların, eksikliklerin ve denetim yorgunluklarının önüne geçilerek kaynakların daha verimli kullanılması sağlanacaktır. Ayrıca olgunlaşan savunma hatları, düzenleyici baskıların artması ve daha verimli ve etkili olma fırsatı karşısında, ortaya çıkan risklere karşı çekirdek kontrollere odaklanılmayarak fırsatlar yakalanabilecektir. Ortaya çıkan risklerin değerlendirilmesinde anahtar risk göstergelerinin kullanılması ve hatların birlikte çalışması sonucunda politikaların tasarlanması ve kontrollerin tasarımı iyileştirilecektir. Dahası kurumsal risklerin, hataların ve potansiyel suiistimallerin tespiti, önlenmesi ve yönetilmesi fonksiyonu gören iç kontrol yapısının yönetim kademesinde birleştirilmesiyle bu yapının denetimini gerçekleştiren iç denetim mekanizması güçlendirilecek ve böylelikle kurumların “3 E’s” (Economy, efficiency, effectiveness) çerçevesinde çalışması sağlanarak birimlerin denetim yorgunluğu en az seviyeye indirilecektir.

Yönetim kademesinin (birinci ve ikinci hat) ve iç denetimin (üçüncü hat) kendi aralarında oluşturacakları senkronizasyonun etkinlik düzeyi elde edilen verilerin doğru ve ihtiyaca göre işlenmesi ve değerlendirilmesinde yeni modelin hedeflenen fonksiyonunu yerine getirmesinde büyük önem taşıyacaktır. Aksi durumda güvence faaliyetlerinin tekrarlanmasına, mevzuata uyumsuzluklarına ve tekrarlanan hatalara yol açılacaktır. Diğer taraftan böyle bir yaklaşımın roller arasında “çizgilerin bulanıklaşmasına” yol açabileceğine dair potansiyel endişelerin de olabileceği de değerlendirilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar sonucunda iki model arasındaki farklar yazar tarafından üretilen Tablo 1 de özetlenmektedir. Buna göre, Üçlü Savuma Hattı Modeli: statik ve ilkesel olmayan, reaktif bakış açısına sahip, görev ve sorumlulukların belirgin olmadığı, hatlar arasında koordinasyonun sağlanmadığı, silo zihniyetinin hâkim olduğu, hatlar arası ilişkinin sıralı şekilde ilerlediği, iletişim yönünün sadece üste doğru dikey şekilde gerçekleştiği bir model türü iken; Üçlü Hat Modeli: dinamik ve ilkesel, proaktif bakış açısına sahip, görev ve sorumlulukların belirgin olduğu, hatlar arasında koordinasyonun sağlandığı, silo zihniyetine



yer verilmediği, hatlar arası ilişkinin eş zamanlı gerçekleştiği, iletişim yönünün her iki yöne doğru dikey ve yatay şekilde gerçekleştiği bir model türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sonuç olarak yeni modelin kurumların ilk modelde karşılaştıkları aksaklıklara çözüm olacağı açıktır. Ancak tüm kurumlar için model ile alakalı asıl zorluk, Üç Hatlı Modeli kendi ihtiyaçlarına ve önceliklerine göre

uyarlayarak uygulamak olacaktır. Örneğin, birinci ve ikinci basamak rollerin kapsamı, kuruluşun büyüklüğü ve karmaşıklığı, faaliyet gösterdiği sektör ve dış düzenleme düzeyi gibi bir dizi faktöre bağlı olarak değişecektir (Chambers, 2020). Modelin ayırım olmadan tüm kurumlara uygulanabileceği ifade edilse de (IAA, 2020a) kurumların, modelin uygulanması öncesinde ve sırasında kendilerine özgü problemleri, işleyişi ve kurum kültürünü dikkate almaları gerekecektir.

Tablo 1. Hatların Farklılıkları

	Üçlü Savunma Hattı Modeli	Üçlü Hat Modeli
<b>Modelleme Türü</b>	Statik ve ilkesel olmayan	Dinamik ve ilkesel
<b>Bakış Açısı</b>	Reaktif	Proaktif
<b>Görev ve Sorumluluklar</b>	Belirgin Değil	Belirgin
<b>Koordinasyon</b>	Yok	Var
<b>Silo Zihniyeti</b>	Var	Yok
<b>Hatların İlişkisi</b>	Sıralı	Eş zamanlı
<b>İletişim Yönü</b>	Sadece üste doğru dikey	Her iki yöne doğru dikey ve yatay

(Yazar tarafından üretilmiştir)

### 3.2. Model İçin Kurumlarca Yapılması Gerekenler

Büyüklik ve karmaşıklıktan bağımsız olarak tüm kuruluşlar için geçerli olan yeni modelde eski modelde olduğu gibi kurumlarda yönetim ve risk yönetimini organize etmekle birlikte riske dayalı karar vermenin, savunma hamleleriyle olduğu kadar fırsatları yakalama konusunda da olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle modeldeki yönetim, yönetim ve iç denetimden oluşan kilit oyuncuların daha etkili bir uyum ve işbirliği içerisinde çalışması hedeflenmektedir. Roller yeni modelde açıkça tanımlanarak risk ve uyum dahil olmak üzere yönetim ve operasyonel liderler (birinci ve ikinci basamak roller), iç denetim yoluyla bağımsız güvence sağlayıcılar (üçüncü basamak rol) ve dış güvence sağlayıcılar şeklinde tanımlanmıştır.

İlk olarak birinci ve ikinci hatlardaki rollerin açık ve net bir şekilde tanımlanması gerekecektir. Aksi halde ilk modelde sıklıkla karşılaşılan kurum içi görev çatışmaları, gereksiz tekrarlar ve ihtiyaçtan fazla kaynak kullanımı nedeniyle kurum yavaş yavaş içeriden erozyona uğrayacaktır. Zaten kurum içi iletişim ve etkileşimin güçlü olduğu kurumlarda karşılıklı iletişim ve diyalog içerisinde yapılan çalışmalar daha verimli so-

nuçları beraberinde getirecektir. Yeni modelde bunu sağlayacak olan yönetim organı olarak isimlendirilen üst yönetimdir. Öte yandan kurum için verimli etkileşim ve iletişimden önce iç kontrol standartlarını oluşturan beş ana unsurun (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi & iletişim ve izleme) net olarak belirlenmesi, yönetim ve iç denetim kademelerinin ayrı karakteristik özelliklerinin ve uygulamalarının olmasına göre hareket edilmelidir.

Yeni model ile birlikte ilk modelde kurumlarda ortaya çıkan;

- Üçlü savunma hattı modelinin uygulanmasında yaşanan eksikliklerin,
- Özellikle birinci ve ikinci hatlarda ortaya çıkan gereksiz tekrarların,
- İhtiyaçların karşılanmasındaki yetersizliklerin,
- Defansif uygulamaların sonucu olarak Reaktif yaklaşımın,
- Değişen kurumsal bakış açısı sonucu ortaya çıkan artan karmaşıklığın,
- Hatlarda görev ve sorumlulukların anlaşılmamasının,

- İç kontrol standartlarının beş ana unsurundaki yetersizliklerin,
- Bilgi paylaşımı ve iletişim düzeylerindeki eksikliklerin (silo zihniyeti),
- Birinci ve ikinci hatlarda bulunan birimler arasındaki çıkar çatışmalarının,
- Amaç ve hedeflerin risklerden daha fazla ön planda tutulmasının,
- Üst yönetim ve hatlar arasındaki Weberyen bürokratik yapılanmanın,
- Yapılan tespitler hakkında ya hiç aksiyon alınmaması ya da alınsa bile izlemedeki yetersizliklerin, önüne geçilebileceği değerlendirilmektedir. Ancak modelin de başarıya ulaşabilmesi için;
- Yönetişim organı olarak isimlendirilen üst yönetimin amaç ve hedefler ile riskler arasındaki ilişkiyi göz önünde bulundurması,
- İç kontrol standartları ile ilgili unsurların yeni modele göre şekillendirilerek yapılandırılması,
- İlke temelli bir yaklaşımın benimsenerek, modelin kurumsal amaç ve koşullara göre uyarlanması,
- Risk yönetiminin kuruma sağlayacağı katkılara da odaklanarak savunma ve değer korunması konularının yanı sıra fırsatları kollayarak riskler aracılığıyla hedeflere ulaşmaya ve değer yaratmaya yönelmesi,
- Her bir hatta yer alan rollerin niteliklerine uygun görev, yetki ve sorumlukların tanımlanması,
- Hatlardaki birim ve sistemlerin senkronize şekilde çalışması için yatay, dikey ve içsel-dışsal iletişim kanallarının açık tutulması,
- Modelde temsil edilen rollerin, sorumlulukların ve roller arasındaki ilişkilerin açık ve kolay anlaşılır bir şekilde tanımlanması,
- Faaliyetlerin, amaç ve hedeflerin paydaşların öncelikli çıkarları ile uyumlu olmasını sağlayacak tedbirlerin alınması,
- Misyon, vizyon, temel değerler ve kurumsal kimliğin öğrenilerek analiz edilmesi ve içselleştirilmesi,
- Üst yönetimin ve yönetim kademesinin hassasiyetleri ile risk ve kontrol yönetimi alanındaki beklentilerinin karşılıklı olarak belirlenmesi,
- Kurum ile ilgili her kademedeki stratejik bilgilerin

öğrenilerek aksiyon alınması ve her kademedeki planların detaylı olarak hazırlanması,

- Hatlardaki birim ve sistemlerin senkronize şekilde çalışması,
  - Özellikle birinci ve ikinci hatlarda ortaya çıkabilecek gereksiz tekrarların ve çatışmaların önlenmesi,
- gerekecektir.

#### 4. YENİ MODELDE İÇ DENETİMİN ROLÜ ve FIRSATLAR

Doğrudan üst yönetime karşı sorumlu, bağımsız ve nesnel bir şekilde kurumların risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iç kontrol yapılarının etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla tasarlanan nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerinin yürütülmesi olarak tanımlanan iç denetim işlevi (Lee, 2016), eski modelde genel olarak dış denetçiler veya düzenleyiciler devreye girmeden önce üçüncü savunma hattı olarak tampon bölge veya kurumlarda sorun yakalamak için son durak olarak tanımlanırken yeni model ile birlikte yapılandırılmamış verilerin incelenerek işlenmesi sonucunda enfomasyona ve sonrasında da bilgiye dönüştürülmesinde verinin arkasında yatan sebepleri, neden-sonuç ilişkisini açıklama rolünü üstlenecektir.

Diğer hatlarla işbirliği yaparak kurum genelinde yol haritalarını ve yönetişimi geliştirmek için mevcut ve potansiyel olanakları değerlendirerek mesleğin kendini yeniden tanımlaması ve geleceğin iç denetim faaliyetinin kritik unsurları olarak nitelendirilen “danışmanlık sağlamak”, “öngörmek” ve “güvence vermek” unsurları (Deloitte, 2018a) çerçevesinde sadece bir güvence sağlayıcısı olarak değil, aynı zamanda güvence veren, tavsiyede bulunan ve öngören işlevleri yerine getirerek konumunu güçlendirmesi için harika bir fırsat ile karşı karşıyadır.

Sayılan bu üç faaliyet – güvence verme, danışmanlık ve öngörme – iç denetim paydaşlarının yeni model ile birlikte daha fazla ihtiyaç duyacakları değerleri oluşturacaktır. Bu yeni model çerçevesinde iç denetim, kurumsal yönetim unsurlarına ilişkin aşağıdaki önemli fonksiyonları yerine getirecektir:

İç kontrol ve risk yönetimindeki iyileştirmeler ve güvence mekanizmalarının tasarımı konusunda tavsiyelerde bulunulması şeklinde gerçekleştirilen danışmanlık faaliyetleri yeni modelde de iç denetimin asli rollerinden biri olmaya devam edecektir. Eski modelde de deneyimlendiği üzere iç paydaşların risk ve iç kontrol konularında eksiklikleri bulunmaktadır. Dinamik ve ileriye dönük bir bakış açısına sahip etkili iç denetim birimleri eğitim ve bilgi paylaşımında aktif bir rol oynayarak danışmanlık faaliyetlerini yerine getirebilecektir.

Risk ortamı karmaşıklaştıkça ve yeni riskler ortaya çıktıkça kurumların ortaya çıkan risk olaylarını hızlı ve etkili bir şekilde tanımlamaları ve bunlara yanıt vermeleri üst seviyede önem taşıyacaktır. İç denetim, iş risklerini tanımlarken analitik bakış açısıyla riskler içerisindeki fırsatları da göz önünde bulundurarak riskleri tahmin etmede, riskleri anlamada ve risklere yönelik önleyici yanıtlar hazırlamada yardımcı olmak şeklinde gerçekleştirilen öngörme işlevi iç denetimi, neyin yanlış gittiğini, neyin yanlış gidebileceğini, neyin fırsata dönüştürüleceğini dair farkındalık yaratan ileriye dönük bir işlev ile ilgili rapor vermesi kendisini ağırlıklı olarak geriye dönük bir işlev olmaktan çıkaracaktır. Bu sayede iç denetim kurumların risklere ayak uydurmasına ve bu risklerin önüne geçmesine yardımcı olacaktır.

Güvence kavramı da pekâlâ iç denetimin en temel rolü olmaya devam edecektir. Bilindiği üzere iç denetim işlevinin rolü, nesnellliğini ve bağımsızlığını korurken güvence sağlamaktır; ancak, iş odaklı, teknoloji odaklı çalışma zihniyetine uyum ihtiyacı arttıkça güvence anlayışından ne beklenildiği de değişecektir. Yine de garanti altına alınacak faaliyetler, sorunlar ve riskler, geçmişte olduğundan çok daha geniş ve gerçek zamanlı olmalıdır. Aynı şekilde, güvence faaliyeti iç denetim rolünün merkezinde yer alsın da bir tarih aralığı ve süre sınırı olmayacak şekilde güvence sağlamaktan öte güvence verilmeye çalışılmalıdır. Güvence vermek ve güvence sağlamak kelimelerinin aynı anlama geldiği, aynı faaliyetleri ifade ettiği düşünülmeyle birlikte kelimelerin sözlük anlamlarına bakmakta yarar vardır. TDK, “güvence sağlamak” kelimesini tanımlamamasına rağmen “güvence vermek” kelimesini “garanti vermek, teminat vermek, bir an-

laşmada taraflardan biriyle ilgili olarak sorumluluğu yüklenmek” şekline tanımlamıştır. Hâlbuki güvence vermek ve güvence sağlamak kelimelerinin İngilizce karşılıkları olarak kullanılan “provide” ve “reassure” kelimeleri farklı anlamlara gelmektedir. “Provide” kelimesi Türkçe karşılığı olarak “güvence sağlamak” şeklinde ve mevcut durum hakkında bir güvenceden bahsederken; “Reassure” kelimesi Türkçe karşılığı olarak “güvence vermek” şeklinde ve gelecek durum hakkında bir güvenceden bahsetmektedir.

Aslında güvence vermek ve güvence sağlamak ayrımına iç denetim ile ilgili birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuatlarda da yer verilmediği hatta iki kavramın farklı mevzuatlarda birbirinin yerine kullanıldığı fark edilmektedir. Örneğin: 5018 sayılı KMYKK’da ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te iç denetimin nesnel güvence sağlayan bir faaliyet olduğundan bahsedilirken; Kamu İç Denetim Genel Tebliği’nde iç denetimin güvence veren bir faaliyet olduğundan bahsedilmiştir. Diğer taraftan Kamu İç Denetim Rehberi’nde ise güvence vermek ve güvence sağlamak kavramaları bir arada kullanılmış ve anlam karmaşasına neden olunmuştur.

İçinde bulunduğumuz zaman diliminde gelecekte ortaya çıkabilecek riskleri, muhtemel zorlukları artısıyla, eksisiyle öngörebilmek, belirsizliklerin birkaç adım önünden gitmek çok kolay bir meziyet değildir. Bunun için stratejik bakış açısına sahip bir çalışma disiplini şarttır (Pwc, 2019). İç denetimin klasik denetim mantığından farklı olarak geçmişten çok geleceğe odaklanan bakış açısına ve çalışma disiplinine sahip olduğu (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018) bilinen bir gerçektir. Buna rağmen görüldüğü üzere gerek iç denetim ile ilgili yasal düzenlemelerde gerekse de Türkçe kaynaklı literatür çalışmalarında güvence vermek ile güvence sağlamak ayrımından bahsedilmemektedir. Hâlbuki söz konusu ayrım bazı yurtdışı kaynaklı çalışmaları (Pilcher, 2014, Chambers & Odar, 2015) incelediğimizde karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Güvence Denetimi Standardı 3402 ile ilgili Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Hakkında Tebliğ’de güvence sağlama ile güvence vermenin farklılıklarına değinilerek güvence sağlama faaliyetini bir kurumdaki süreç içerisindeki kontrollerin, faali-

yetlerin belirlenen dönem içerisinde etkin, verimli ve mevzuata uygun şekilde çalışıp çalışmadığına yönelik raporlama yapılması şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre süreç hakkında makul güvence sağlanması, gün/ay/yıl ile gün/ay/yıl tarihleri arasındaki dönem için gerçekleştirilen testler ile ilgili bir faaliyet olarak sadece o dönem ile ilgili olacaktır. Güvence verme ise daha geniş zamanı ve geleceği de kapsamaktadır.

Türkiye’de uzun süredir devam eden kamu yönetiminin yeniden yapılanma çalışmalarındaki temel politikalarından biri, iç denetim faaliyetlerinin güçlendirilerek etkinleştirilmesidir (Dinçer & Yılmaz, 2003). Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) ve On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)’nda iç denetim uygulamaları ve etkinliğinin sağlanması Planların temel amaç ve ilkeleri arasında yer almıştır. İç denetim faaliyetlerinin geliştirilerek etkinliğinin sağlanmasının amaç olarak bir devlet politikası haline gelmesi iç denetim mesleği kadar kamu kurumları için de kaçırılmaz bir fırsattır. Potansiyel gücünün ortaya çıkması sonucunda son dönemlerde önemli bir ivme kazanan iç denetim fonksiyonu, önümüzdeki dönemlerde aşağıda açıklayacağımız nedenlerden dolayı yönetişimin ayrılmaz bir parçası olarak daha önce hiç olmadığı kadar en üst yönetim otoritesinin gözü kulağı, eli ayağı pozisyonuna geleceği düşünülmektedir.

Yeni gelişmeler neticesinde, kurumlardaki diğer işlem süreçleri gibi iç denetim süreçlerinin internet aracılığıyla elektronik ortama taşınması iç denetim faaliyetlerini bilgi teknolojilerine dayalı denetime sevk edecektir. Örnekleme yerine elde edilecek gerçek zamanlı bilgiler sayesinde yüzde 100 güvence kapsamı gündeme gelecektir. Bu nedenle iç denetim faaliyetlerinin güvence sağlamaktan güvence vermeye doğru evrilmesinin zamanının geldiği düşünülmektedir. Ayrıca iç denetim faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olan, bulgu ve önerilerin takibi faaliyeti olarak nitelendirilen, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından denetim ile ilgili faaliyetlerin icrasının takibi şeklinde tanımlanan izleme faaliyeti (Memiş & Tüm, 2011) iç denetimin gelecekteki rolü için büyük bir fırsattır. Yeni modelde izleme faaliyeti ile kontrol ve risklerin değerlendirilmesi eş zamanlı olarak gerçekleştirilerek analiz edilebilecektir.

İç denetçiler, gerçekleştirecekleri danışmanlık ve güvence faaliyetleri sırasında kurumların tüm işlem ve faaliyetlerini insan ve zaman kaynağı çerçevesinde inceleme ve değerlendirme imkanına sahip olduklarından, mevcut durum hakkında üst yönetime bilgi sağlamaktan öte kurumların karşılaştıkları/karşılaşacakları fırsatlar, zorluklar ve riskler konusunda olası gelecek etkileri proaktif bakış açısıyla göz önünde bulundurarak yönetim kademesinin mevcut durumda “3 E’s” ve mevzuata uyum çerçevesinde düzgün çalışıp çalışmadığından öte daha ekonomik, verimli ve etkin çalışılması yönünde iyileştirme önerilerinde bulunabilecektir.

Ancak unutulmamalıdır ki, dijitalleşme ve bilgi sistemlerindeki gelişmeler iş süreçlerini kolaylaştırdığı kadar riskleri de beraberinde getirmiştir. İçinde bulunduğumuz zamanda bilgi teknolojileri alanında risklerin azaltılması, bertaraf edilmesi kurumlar için öncelikli konulardan biri haline gelmiştir. T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi tarafından hazırlanarak yayımlanan Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberinin 2.3.2 maddesine göre kurumların bilgi ve iletişim güvenliğinin senede en az bir kez iç denetime tabi tutulacağı belirtilmiştir. İç Denetim Birimlerinde gerçekleştirilen BT denetimleri ile elde edilen tecrübeler ışığında yetişmiş iç denetçilerin yeni modele göre BT alanında daha etkili denetim faaliyetlerinde bulunabileceği de değerlendirilmektedir.

Birinci ve ikinci hat rollerin “Yönetim” çatısı altında birleştirilmesiyle üçlü savunma hattındaki belirsiz sorumlulukların ve koordinasyonsuzlukların engellenerek ulusal ve uluslararası yasal düzenlemelerde de belirtildiği şekilde - zaten yönetim kademesinin sorumluluğunda olan - yukarıda bahsedilen risk yönetimi ve iç kontrol uygulamalarındaki yanlış anlayış ve uygulamaların önüne geçilerek yönetim kademesinin tüm yönlerinin etkililiği ve yeterliliği, risk yönetimi ve iç kontrol çerçeveleri hakkında iç denetim üst yönetim organına tarafsız, bağımsız ve objektif şekilde güvence, tavsiye ve danışmanlık sunacaktır. Bu durumun işlerlik kazanması yani iç denetimin sadece güvence, tavsiye ve danışmanlık faaliyetlerinde bulunması 5018 sayılı KMYKK’nın yasalaştığı günden bugüne kadar layıkıyla yerine getirilemediği gibi yeni hatla birlikte hemen mümkün de olmayacaktır.

Bunun için yeterli olgunluk seviyesine, iç denetim kültürüne, icradan tam bağımsız denetim yapısına ve kaynağına sahip olmak gerekecektir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde iç denetim, sahip olduğu temel özellikleri yanı sıra fonksiyonel bağımsızlık ve tarafsızlığı, risk odaklılığı, standartlara göre yürütülmesi, risk yönetimi sürecini ve kurumsal yönetimi (yönetişim) geliştirmesi, güvence, tavsiye ve danışmanlık faaliyetlerinde bulunması, kuruma değer katması, mesleki güvence ve kalite güvence değerlendirmesi sayesinde yeni model ile birlikte ön plana çıkacaktır. İç denetim potansiyelinin farkına varan ve bu potansiyeli etkin kullanan kurumların fark oluşturarak hizmet sunumlarında ve iş süreçlerinde etkinliği yakalayacakları düşünülmektedir.

#### 4. SONUÇ

Kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin birbirleri ile ilişkisini tanımlayan ve farklı risklerin etkin yönetimi ve kontrolü için bir örgüt tasarımı olarak IAA tarafından geliştirilen Üçlü Savunma Hattı Modelinin, günümüz koşullarında yetersiz kalması nedeniyle modelde büyük bir güncelleme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Eski modelin gözden geçirilmesi sonucu yeni model (Üçlü Hat Modeli) 20 Temmuz 2020 tarihinde Kurumun web sayfasında (<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>) yayınlanarak kamuoyuna sunulmuştur. Üçlü Hat Modeli; operasyonel yönetim, risk yönetimi ve uyum fonksiyonları ile iç denetimden oluşan ve yaklaşık yirmi yıldır uygulanan modele yeni bir bakış açısı getirerek eski modelin eksik kalan yanlarını güçlendirmek, kapsamını genişletmek ve güçlü yönetim ve risk yönetimini kolaylaştırmak için kilit kurumsal rollerin birlikte nasıl çalışacağını açıklamaktadır. Bu güncellemeler, modelin sürdürülebilirliğini ve değerini korumak için modernleştirilmesine ve güçlendirilmesine elbette ki yardımcı olmaktadır.

Model tüm kuruluşlara uygulanabilir olmakla birlikte nihayetinde her kurumun kendine özgü problemleri, işleyişi ve kurum kültürü vardır. Bu nedenle kurumlar, Üçlü Hat Modelini kendi yararlarına kullanarak kaynakları ve sorumluluklarını tahsis etmenin ve yapılandırmanın en uygun yoluna karar vermelidir.

Yeni veya güncellenmiş herhangi bir kavramda, modelde olduğu gibi yeni model için de eleştiriler pekâlâ olacaktır. Her yerleşik düşünce veya doktrinde olduğu gibi modelin getireceği kazanımlar zaman içinde görülecek ve her kurum, kendi etki alanından başlayarak bir “kelebek etkisiyle” bu dönüşüme büyük katkı sağlayacaktır.

Üçlü Hat Modeli ile birlikte yeni teknolojinin kurumlara uygun şekilde tasarlanması, test edilmesi, risklerin değerlendirilmesi ve uygulanması süreçlerinde, özellikle uluslararası sertifikalara sahip ve blockchain teknolojisi hakkında yeterli düzeyde fikir sahibi olan iç denetçilerin, ciddi katkılar sağlayabileceği, teknoloji temelli denetim uygulamaları karşısında iç denetimin rolünün zayıflamaması bir yana, aksine iç denetimin potansiyelinin daha da ön plana çıkacağı değerlendirilmektedir.

Ancak unutulmamalıdır ki, yönetişimin önem kazandığı bugünde bile maalesef bürokratik ve hantal yapılanmanın bir sonucu olarak kamudaki karar alma süreçleri yavaş ilerlemektedir. Yeni modelin Türk kamu yönetimine uyum sağlaması belki biraz zaman alacaktır. Ancak modelin tam anlamıyla uygulanmaya başlanmasıyla iç denetim fonksiyonunun yeni katkı alanlarının fark edilerek potansiyelini değerlendirme imkanlarının doğabileceği öngörülmektedir. Geçmiş değil geleceğe odaklanan, tek taraflı ve kapalı değil çok taraflı ve denetişim anlayışı çerçevesinde iletişime açık, sadece sorunu çözmeye değil amaca ve teşhise de odaklanan, cezalandırıcı değil ödüllendirici bir denetim modeli olan iç denetimin, Üçlü Hat Modelinin yaygınlaşmasıyla birlikte kurumsal yapı ve süreçlerin geliştirilmesine yönelik beklenen etkin rolünü yerine getirebilme fırsatlarının artacağını söylemek mümkündür.

#### Kaynakça

- Argüden Yönetişim Akademisi. (2019). Sürdürülebilirlik yönetim karnesi, *Hedefler İçin İş Dünyası*. (14), 64.
- Burca, N. (2019). Üçlü savunma hattı nedir? Model neden yenileniyor? <https://nazifburca.com/2019/07/31/uclu-savunma-hatti-nedir-model-neden-yenileniyor/> adresinden alındı.

- Chambers, A. & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 20(1), 39-42.
- Dinçer, Ö. & Yılmaz C. (2003). *Değişimin yönetimi için yönetimde değişim*. Ankara: T.C. Başbakanlık Yayınları.
- Erdoğan, M. (2005). *Denetim*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 43 (2015). *Güvence Denetimi Standardı 3402 (GDS 3402) Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Hakkında Tebliğ*. T.C. Resmi Gazete (resmigazete.gov.tr). Tarih/Sayı: 17.01.2015/29239.
- Güzelşarı, S. (2000). *1980 sonrası Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası devletlerinde kamu yönetiminde yeni yaklaşımlar* (Basılmamış yüksek lisans tezi). Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Hammer, M. & Champy, J. (1998). *Değişim mühendisliği*. İstanbul: Sabah Kitapları.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006). T.C. Resmi Gazete (resmigazete.gov.tr). Tarih/Sayı: 12.07.2006/26226.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*. Ankara: İDKK Yayınları.
- Kamu İç Denetim Genel Tebliği (2013). T.C. Resmi Gazete (resmigazete.gov.tr). Tarih/Sayı: 24.12.2013/25326.
- Kaya, B. (2017). Şirketlerin güvencesi üçlü savunma hattı. <https://bertankaya.net/2017/04/sirketlerin-guvenesi-ucly-savunma-hatti/> adresinden alındı.
- Lee, L. (2016). Big data and internal auditors. *Internal Auditor*. October, 20-21.
- Lencioni, P. (2006). *Silos, Politics and Turf Wars: A Leadership fable about destroying the barriers that turn colleagues into competitors*. Jossey-Bass; 1st Edition.
- Luburic, R., Perovic, M. & Sekulovic, R. (2015). Quality Management in Terms of Strengthening the 'Three Lines of Defence' in Risk Management, *International Journal for Quality Research*, 9(2), 244.
- Memiş M. & Tüm K. (2011). Sürekli denetim süreci ve iç denetim ile ilişkisi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (37), 156.
- Okur, Y. (2009). Denetişim: Ortak akıl harmanı, *Denetişim Dergisi*, (1), 9-15.
- Öztürk, S. & Gövdere. Bekir, S. (2010). Küresel finansal kriz ve Türkiye ekonomisine etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 379.
- Pilcher, R. (2014) Role of Internal Audit in Australian Local Government Governance: A Step in the Right Direction. *Financial Accountability & Management In Governments, Public Services and Charities*. 30(2), 617-620.
- Sawyer, Lawrence B. (2003). *Sawyer's Internal Auditing, The practise of modern internal auditing*. Florida: The Institute of Internal Auditors.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi Bilgi ve İletişim Başkanlığı. (2020). *Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberi*. Ankara.
- T.C. Devlet Planlama Teşkilatı. (2006). *Dokuzuncu Kalkınma Planı*. Ankara.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2013). *Onuncu Kalkınma Planı*. Ankara.
- T.C Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2019). *On Birinci Kalkınma Planı*. Ankara.
- Uysal, C. (2020). Stratejik risklerin yönetilmesi ve örgütlerde sürekli risk yönetimi entegrasyonu. *Denetişim Dergisi*, 11(21), 41.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmi Gazete (resmigazete.gov.tr). Tarih/Sayı: 19.04.2003/28623.

### İnternet Kaynakları

- Deloitte. (2018a). *Internal Audit 3.0: The future of Internal Audit is now*. <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/audit/articles/internal-audit-3-0.html> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 03.09.2020).
- Deloitte. (2018b). *CAE Global Survey*. <https://www2.deloitte.com/bg/en/pages/audit/articles/global-chief-audit-executive-research-survey.html> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 28.08.2020).
- ICAS. (2017). *Internal Audit: Three Lines Of Defence Model Explained*. <https://www.icas.com/professional-resources/audit-and-assurance/internal-audit/internal-audit-three-lines-of-defence-model-explained> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 27.08.2020)
- Chambers. R. (2020). *New IIA Three Lines Model Offers Timely Evolution of a Trusted Tool*. <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/Pages/New-IIA-Three-Lines-Model-Offers-Timely-Evolution-of-a-Trusted-Tool.aspx> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 22.08.2020).
- Mont. J. (2015). *What Critics Say on Three Lines of Defense*. <https://www.complianceweek.com/what-critics-say-on-three-lines-of-defense/3392.article#:~:text=The%20Three%20Lines> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 20.08.2020).

- ERMA. (2019). *The Critics on Three Lines of Defense* <https://www2.erm-academy.org/publication/risk-management-article/critics-three-lines-defense/> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 20.08.2020).
- Axveco. (2016). *Three Lines of Defence: A Panacea?* [https://axveco.com/three-lines-of-defence-a-panacea/#\\_edn-ref1](https://axveco.com/three-lines-of-defence-a-panacea/#_edn-ref1) adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 16.08.2020).
- IAA. (2013). *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control: Is Your Organization Positioned for Success?* <https://na.theiia.org/news/Pages/The-Three-Lines-of-Defense-in-Effective-Risk-Management-and-Control-Is-Your-Organization-Positioned-for-Success.aspx> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 15.08.2020).
- IAA. (2019). *IIA Sets Exposure Period For Proposed Updates to 'Three Lines of Defense'* <https://na.theiia.org/news/Pages/The-Three-Lines-of-Defense-in-Effective-Risk-Management-and-Control-Is-Your-Organization-Positioned-for-Success.aspx> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 14.08.2020).
- IAA. (2020a). *An update of the Three Lines of Defense*. <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/Public%20Documents/Three-Lines-Model-Updated.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 04.08.2020).
- IAA. (2020b). *Üçlü Savunma Hattı ile ilgili güncelleme*. <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Three-Lines-Model-Updated-Turkish.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 02.08.2020).
- Moment-expo. (2012). Kurumsal risk yönetimi hakkında herşey. <https://www.moment-expo.com/tr/dergiler/48/arastirma/kurumsal-risk-yonetimi-hakkinda-hersey> adresinden alındı. 48, 49. (Erişim Tarihi, 29.07.2020).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018). *İç denetim nedir?* <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2018/11/10.-%C4%B0%C3%A7-Denetim-Nedir.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 27.07.2020).
- İç Denetim ve Kontrol Hizmetleri. (2019). <https://www.pwc.com.tr/ic-denetim> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 27.07.2020).