



Kurumsal Yönetim Amaçlarına Ulaşmak İçin Yönetim Modeli: Kurumsal Öğrenmeyi Destekleyen İç Denetim



İsmail GÖKDENİZ¹, Cihat KARTAL², Özcan YETİŞ³

ÖZET

Yönetişim alanındaki küresel otoritelerin (IIA, OECD, ICGN, ECGI) yazına katkıları incelenmiş ve kamu ve özel sektörü kapsayacak genellikte üç yönetim amacı tespit edilmiştir. Bunlar, karar mekanizmalarında etik çerçevenin içselleştirilmesi; performansın etkin izlenmesi; karar organlarıncı şeffaflık ve hesap verebilirlik prensiplerine uygun ve risk ve kontrol bilgileriyle beslenen sorumlu kararlar verilmesidir.

Makalede, kurul kompozisyonları, yönetici tazminatları gibi nispeten statik tedbirler nedeniyle bu amaçlara ulaşamaması sorununa, bağımsız ve tarafsız iç denetim faaliyetinin kolaylaştırıcılığı (danışmanlık) ile desteklenen etkin bir bilgi yönetimiyle cevap verilmektedir. Bu bilgi yönetimi, ilave yönetim maliyetleri oluşturmaksızın, iç denetim birimlerinde yapısal değişim ve yeni süreçler gerektiren proaktif bir iç denetim modeli ile gerçekleştirilmektedir. Örgütte ilkeli bir ortak anlayışa neden olacak model, Örgütsel Bilgi Yaratımının Dinamik Teorisi (Nonaka, 1994) ve Kurumsal Öğrenmede Durumsallık Yaklaşımından (Gnyawali ve Stewart, 2003) oluşan iki aşamalı bir öğrenme perspektifi ile biçimlenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Yönetişim, iç denetim, kurumsal öğrenme, bilgi yönetimi, değer yaratma.

Management Model For Achieving Corporate Governance Aims: Internal Audit Supporting Organizational Learning

ABSTRACT

The literature contributions of global authorities in corporate governance (IIA, OECD, ICGN, ECGI) have reviewed and there have been identified three governance aims general enough to cover both public and private sectors: These are ethical framework integration to decision mechanisms; efficient monitoring of performance; and governing bodies' making responsible corporate decisions compatible with transparency and accountability principles and fed by risk and control information.

The problem of not achieving these aims inspite of relatively static measures like Board composition and executive compensation, is given by an effective knowledge management supported by facilitation of independent and objective internal audit activity, in the article. This knowledge management is carried out through a proactive internal audit model requiring structural changes and new processes in internal audit units without creating additional administrative costs. The model leading to a common understanding in organization shaped by a two-phased learning approach formed by Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation (Nonaka, 1994) and Contingency Perspective on Organizational Learning (Gnyawali & Stewart, 2003).

Keywords: corporate governance, internal audit, organizational learning, knowledge management, value creation.

¹ Yrd.Doç.Dr., Kırıkkale Üniversitesi İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü.

² Yrd.Doç.Dr., Kırıkkale Üniversitesi İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü.

³ Doktora Öğrencisi, Kırıkkale Üniversitesi İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü (Başvuru ve Bilgi için: idozcanyetis@gmail.com)

1. Giriş:

Kurumsal yönetim (yönetişim), örgütlerin kamu sektöründe meşruiyet ve özel sektörde fon ihtiyaçları paralelinde önemi her geçen gün artan, nispeten yeni bir yönetim anlayışıdır. Bu anlayışa ilişkin uygulamalar kamuoyu ya da paydaşlar gibi geniş halk kitlelerini etkilediğinden, içerdiği potansiyel sorunlara çözüm üretmek özel önem arz eder.

Yönetişim uzun vadeli yatırımları, finansal istikrarı ve iş etiğini geliştirmek için gerekli olan güven, şeffaflık ve hesap verebilirlik ortamının oluşturulmasına yardımcı olan ve bu sayede daha güçlü büyümeyi ve katılımcı toplumları destekleyen bir yönetim çerçevesidir (OECD, 2015a: 7). Aynı kavram, üst yönetim, yönetim kurulu ve denetim kurulu tarafından, kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik olarak, faaliyetlerinin raporlanması, yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesi gayesiyle uygulanan yapı ve süreçlerin bir bileşimi olarak da tanımlanmaktadır (IIA, 2017a: 23). Tanımlarda, topluma ilaveten, üst yönetim (yönetici), yönetim kurulu (kurul), denetim kurulu (denetim komitesi) aktörleri göze çarpmaktadır. Vurgulanan kavram ve süreçler bağlamında ise, şeffaflık ve hesap verebilirlik güven arayışının; kararlara katılım, faaliyetlerin yönetilmesi, yönlendirilmesi, raporlanması ve izlenmesi ise kontrol sürecinin bileşenleridir.

Yönetişimin güven arayışı ve kontrol paradigması, kamu ve özel sektörde, ‘yöneticinin sahip olduğu asimetrik bilgiyi ve yönetim haklarını uygunsuz/ taraflı (kendi lehine, partisi lehine, azınlık hisse sahipleri aleyhine vb.) kullanması riski’ni içermektedir.

Özel sektörde söz konusu risk, genel olarak, kurulu oluşturan üyelerin bir bölümünün örgüt dışından (bağımsız) seçilmesi ve yöneticiye yönelik ücretlendirme/ tazminat politikası uygulamaları üzerinden kontrol edilir. Bu kontrol çerçevesi, azınlık hisseleri dâhil tüm ortakları temsil eden kurul ile yönetici arasındaki ilişkiyi betimler. Kurul kompozisyonu ve tazminat stratejileri olarak da adlandırabileceğimiz bu iç kontrol bileşenlerine yazında sıkça rastlanmaktadır. Yazında, yöneticiye sağlanan haklar ve hissedarların kararlara katılım hakları (Gompers et al., 2003); kurul ile denetim, tazminat ve aday gösterme komitelerinin bağımsız direktörlerden oluşma durumu, yöneticinin kurul başkanı olma durumu (Petra, 2007); firma sahiplik yapısı, kurul kompozisyonu, kurul bağımsızlığı, kurul genişliği, yöneticilerin tazminat portföyü (Guo, 2016) gibi değişkenler yaygın incelenmektedir.

Kamu sektöründe ise anılan risk, kararlara katılım mekanizmaları ile kontrol edilmeye çalışılmaktadır. Devletin, çoğunluk payına sahip olduğu kamu sermayeli işletmelerin kurullarına üye seçimine etki etmesi ve nitelikli kişilerin bu kurullarda görev almasını motive edecek açık bir ücretlendirme politikası oluşturması, kamu sektörünün konuya ilişkin iç kontrol örnekleridir (OECD, 2015b: 18-19).

Kurul kompozisyonu ve tazminat stratejileri, statik ya da nispeten statik kontrol tedbirleridir ve bu çalışmalarının ortak özelliği, yönetişim risklerine karşılık bu tipte kontrol tasarımlarının öne çıkarılmasıdır. Ancak bu tasarımların planlanan etkiyi yaratamadıkları ‘Enron’ ve ‘world.com’ gibi küresel şirket skandallarından anlaşılmaktadır. Denebilir ki, yönetişimde statik kontrol tasarımlarının yeterli güvence sağlayamaması sorunu yaşanmaktadır.

Bu kapsamda, yönetişim risklerine karşılık kontrol tasarımlarının, örgütün iç potansiyeli yeterince değerlendirmeye alınmaksızın yapılmakta olduğu görülmektedir. Örgüt içinde soruna çözüm potansiyeli, kontrol tasarımlarına dinamik destek sağlayabilecek kapasiteye sahip ‘iç denetim faaliyeti’ndedir. Kamu ve özel sektördeki kurul ve dolayısıyla denetim komitesi bulunmayan büyük örgüt uzayı da dikkate alındığında, bahsedilen statik önlemlerin dahi olmadığı örgütler mevcuttur ve iç denetimin kapasitesini yansıtabileceği yöntemlerin

tespitine ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak, güvence alanı mali tabloyla sınırlı olan ‘dış denetim’ güvencesinin yöntemleri açık olduğu halde, örgütün tüm organizasyon, yöntem, sistem ve süreçleri hakkında güvence sağlayacak iç denetimin yönetişimi desteklemesi yöntemleri somut ortaya konamamakta, sadece bu konudaki sorumluluğu dile getirilmektedir.

Bahse konu çelişkiye en açık örnek, iç denetimle yönetişim arasında en güçlü bağın kurulduğu **IIA** (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)’nin iç denetim tanımında görülmektedir. IIA, iç denetimi, “*bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti*” olarak “*kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getiren ve kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı*” bir fonksiyon şeklinde tanımlamaktadır (IIA, 2017b). Bu tanım ve devamındaki diğer Uluslararası İç Denetim Standartlarında (**Standartlar**), çok farklı yasal düzenlemeler ve yönetim yapılarına seslenmenin verdiği küresel sorumluluğun etkisiyle, yöntem açıklanamamakta, sadece iç denetimin yönetişimi geliştirmeye görevi vurgulanmaktadır. Bu durumdan hareketle, makalede, iç kontrolün (**İÇK**), risk yönetiminin (**RY**) ve makale konusu yönetişim sürecinin iç denetim eliyle geliştirilmesi sorumluluğu ışığında, belirtilen yöntem boşluğunu dolduracak bir model geliştirilecektir.

Model, yönetim amaçlarına ulaşmayı destekleyecek şekilde tasarlanacak olup, öncelikle mümkün olan en kapsayıcı dille yönetim amaçları belirlenecektir. Bu amaçlardan doğrudan etkilenecek olan modelin amacı, iç denetimin yönetim amaçlarını en etkin destekleyeceği yapı ve yöntemleri oluşturmaktır. Modelde, örgütün en az dört denetçiden oluşan bir iç denetim biriminin (**İDB**) olduğu varsayılacak, iç denetimin uyması zorunlu olan Standartlara sadık kalmamak, örgüte ilave yönetim maliyeti yaratılmamasına özen gösterilecektir.

Bu kapsamda, yönetim amaçlarının tespiti için konuya ilişkin uluslararası düzenleyici kuruluşların yazına katkıları ikinci bölümde incelenecektir. Bu tespit sonucunda oluşan ihtiyaç nedeniyle çözüme ortak ettiğimiz kurumsal öğrenme (**OL**) yazınının incelenmesi üçüncü bölümde gerçekleştirilecektir. Makale sorununa yanıt, İDB yapısında değişiklik gerektiren ve iki görselle özetlenen bir model teklifiyle ve modelin uygulamaları açısından İDB’leri sınıflandıran bir tabloyla dördüncü bölümde verilecek; makale, sonuç ve müteakip araştırmalar için önerilerle sonlandırılacaktır.

2. Standart Belirleyici/ Düzenleyici Önemli Uluslararası Örgütlerin Yazına Katkılarından Yönetişim Amacının Belirlenmesi:

Yönetişim amaçlarının ortaya konulması için, yönetim konusunda düzenleyici uluslararası örgütlerin tespit ya da paylaşımları yorumlanarak incelenecektir. Bu konuda **IIA** (www.theiia.org), **OECD** (www.oecd.org), **ICGN** (www.icgn.org) ve **ECGI** (www.ecgi.org)’nin yazına katkılarından faydalanılmıştır.

Model aktörünün iç denetim olmasından hareketle, IIA’nın konuya yaklaşımına öncelik verilecektir. IIA’nın 2110 numaralı Standardı, iç denetçinin, hakkında öneri hazırlaması gereken yönetim bileşenlerini konu almaktadır; bunlar “(a) Stratejik ve operasyonel kararlar alınması, (b) Risk yönetiminin ve kontrolün gözetimi, (c) Kurum içinde gerekli etik ve diğer değerlerin geliştirilmesi, (d) Etkili bir kurumsal performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin temini, (e) Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına iletilmesi, (f) Kurulun, iç ve dış denetçilerin, diğer güvence sağlayıcıların ve üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdüm sağlamak ve bunlar arasında gerekli bilgilerin iletimini sağlamak”tır (IIA, 2017a: 12-13).

Bu bileşenler, yönetişimin, “dört aktör (kurul, yönetici, iç ve dış denetim) arasında etik bir eşgüdümün, risk ve kontrol bilgileri ile desteklenen kararlara ve hesap verebilirlik prensibine uygun kurumsal performans yönetimine yol açması” olarak algılandığına işaret etmektedir. Bir başka anlatımla, yönetim, (a) etik, (b) risk ve kontrol bilgileri ile (c) performans yönetiminin ilişkilendirmesinden doğan bir sonuç olarak betimlenmektedir. Bu kapsamda, yönetim amacında ‘etik’, ‘risk ve kontrol bilgilerinin iletimi’ ile ‘performans yönetimi’ bileşenlerine değinilmelidir. Söz konusu Standartta görülen eşgüdüm aktörleriye modelimize ışık tutmaktadır. Girişte belirtilen sebeplerle dış denetim ve kurul ayrı tutulursa, modelde iç denetim ve yöneticinin (örgütsel karar verici yöneticilerin) koordinesine odaklanılması gerekmektedir.

Etik, OECD’nin Yönetişim İlkeleri yayınında, kurul-yönetici-kontrol gücüne sahip ortak-kontrol gücüne sahip olmayan ortak arasında çıkar çatışmaları; çoğunlukla örgüt dışı ortakların zararına, ilişkili taraf işlemleri (firmalar arasında örtülü kaynak transferi) ve ‘içerdeki adam’ (*inside trading*) ve pazarı hileli yönlendirme gibi istenmeyen durumları önleyici bir çerçeve olarak ele alınmaktadır (OECD, 2015a). İlaveten kurumun bir çalışma kâğıdında, büyük oy bloğuna sahip ortakların işletmeye finans yaratmalarına rağmen diğer hissedarların aleyhine karara sebep olabildiği (Vermeulen, 2013: 3); bir başka çalışmada, hissedarların firmaya sağladıkları sermayenin geri dönüşüne olan ilgileri sonucu firma performansını izleyecekleri ve firmadan etik çerçevede bilgilendirmeler bekledikleri belirtilmektedir (Çelik ve Isaksson, 2013: 6). Belirtilen son çalışma, etik konusunu performansın izlenmesi beklentisiyle ilişkilendirmektedir.

IIA’nın yukarıda belirtilen Standartındaki ‘risk ve kontrol bilgilerinin iletimi’ ise, bir İÇK örneğidir ve örgütte etkin bir İÇK süreci, yönetişimin etkinliğine hizmet eder. Riskler gerek görülürse kurulda teşkil edilecek bir komite tarafından izlenmeli; nasıl ve hangi stratejilerle yönetildikleri yıllık raporlarda yatırımcılara duyurulmalıdır (ICGN, 2014: 16-21). Yönetişimin risklerin raporlamasıyla ilgili bu yönü, örgütsel kararların -ortaklar ve paydaşların etkilenmesi nedeniyle- risk ve kontrol bilgileriyle beslenerek sorumlu bir tutumla üretilmesi paradigmasını destekler. Bu sorumlu tutum, kararlara katılım ve dışarıdan izleme bakımından önemli bir platform olan genel kurullara katılım oranının %60.88, acil genel kurullara ise %55.25 olduğu (Hewitt, 2011: 17) şartlarda, yani hissedarın örgüt kararlarını ve performansını her zaman etkin takip edemediği gerçeğine karşılık, önemli bir güvencedir. Bu kapsamda ‘risk ve kontrol bilgileri ışığında, **hesap verebilir ve sorumlu kararlar verilmesi**’, yönetim amacında zikredilmelidir.

Hesap verebilirlik, yazında genellikle, şeffaflıkla birlikte anılmaktadır (OECD, 2015a: 3, 7). Bu iki argüman, örgütsel bilgi sahipliğinde asimetrik durumdan etkilenen ortakların ve dış ve iç paydaşların -hatta sosyal paydaş olan toplumun- ortak beklentisi olarak yönetim amaçlarını etkilemektedir. Bunların örgüt kültürü haline gelmesi için denetim komitesi gibi yapısal mekanizmalar ile yıllık ve periyodik raporlamalar gibi süreçsel tedbirler, kural netliğinde ve kapsamlı olarak ECGI’nın Yönetişim Birleşik Yönetmeliğinde ele alınmaktadır (ECGI Financial Reporting Council, 2003). Aynı şekilde, örneğin, ECGI’nın bir çalışma kâğıdında, Avrupa Komisyonunun, yukarıda değinilen ilişkili taraf işlemlerini ‘örgüt içinde faaliyetle ilişkisiz bir birimin onayıyla kontrol etmek’ teklifi eleştirilmekte, bu alternatifin yönetim (hesap verebilirlik ve şeffaflık bağlamında) açısından istenen sonuçları yaratmayacağı belirtilmektedir (Elst, 2016: 1). ECGI’nın bir başka çalışma kâğıdında ise, yasal bir düzenlemeyle kurul kompozisyonlarında şeffaflığı destekleyecek yönde bir yapısal değişiklik yapıldığında, yasa kapsamındaki firmalarınki ile diğer firmaların hisse değerleri arasındaki değişim trendi karşılaştırılmış, görece ilk grup lehine sonuçlara ulaşılmıştır (Blacka ve Kim, 2011). Buna göre, yönetim amaçlarını belirleme çabasında, **şeffaflık** ve

hesap verebilirliğin de -risk ve kontrol bilgilerinde olduğu gibi- sorumlu kararı destekleyen bileşenler olarak kabulü gerekmektedir.

İncelenen yazın örneklerinden, yönetim amaçlarını; (a) **karar mekanizmalarında etik çerçevenin içselleştirilmesi**, (b) **performansın etkin izlenmesi**, (c) **Karar organlarının şeffaflık ve hesap verebilirlik prensiplerine uygun, risk ve kontrol bilgileriyle beslenen sorumlu karar verilmesi** olduğu tespit edilmiştir. ‘Kararı’, ‘hesap verebilirlik ve şeffaflık prensiplerine uygun risk ve kontrol bilgilerinin iletilmesi’yle ilişkilendirmek, araştırmacıyı, yönetimi örgütsel bilginin sistematik yönetilmesiyle ve kurumsal öğrenmeyle birlikte açıklamaya yönlendirecektir.

3. Kurumsal Öğrenme (OL) Yazınının Model İçin Değerlendirilmesi:

Yönetişim amaçlarının belirlenmesi süreci bulguları ışığında çözüme ortak ettiğimiz OL yazınında da kamu ve özel sektör ayrışması bulunmaktadır. Kamu sektörü örgütleri, genel olarak, örgüt birimlerine bölünmüş yönetim; siyasi kurallar, düzenlemeler ve birbiriyle çelişen baskılar; ani halk olayları; yıllık bütçeler ve kamu-özel sektör işbirlikleri gibi karar verme ve öğrenmeyi etkileyen, oldukça karmaşık ve belirsiz göstergelere sahip koşullarda faaliyet göstermektedir. Bu alanın araştırmaları, OL’den ziyade kamu politikaları öğretileriyle ilgilidir (Visser ve Togt, 2016: 236). Bu farklılaşmaya rağmen, politikacıların öğrenme süreçlerini pozitif yönde etkilediğini iddia eden (Dekker ve Hansen, 2004) ve OL’yi farklı ülkelerden politika devşirme ve yaratıcı tutum desteğinde politikalar geliştirmeye birlikte inceleleyen (Common, 2004) çalışmalar da mevcuttur.

Kamu sektöründeki politika değişimlerinin ve varsa baskılarının ya da özel sektördeki var olma ve büyüme isteğinin kararı etkileyeceği açıktır. Ancak Standartlarla desteklenen bağımsız ve tarafsız nitelikli iç denetimin, tepe yönetiminin maruz kalabileceği söz konusu durumlardan asgari düzeyde etkileneceğinden hareketle, OL, sektör ayrımı yerine kavram ve yaklaşımlar ayrımında ele alınacaktır.

OL birey, grup ve örgüt (bazı çalışmalarda örgütler arası dâhil) analiz seviyelerinde incelenmektedir (Casey, 2005)(Chiva ve Alegre, 2005)(Chadwick ve Raver, 2015). Öğrenme genellikle birey analiz düzeyinde açıklansa da OL’nin bireyin bilişsel değişimini örgüte ilişkilendiren modeller hayli ilgi görmektedir (Akgün et al., 2003) (Elkjaer, 2004).

Bilişsel modellerde OL, bilginin yaratılması, aktarımı ve örgütsel hafızada depolama anlamında tutulması gibi süreçlerin bir sonucudur. Bilginin deneyim, rutinler, takım yaratıcılığı, motivasyon, sosyal ağlar gibi etkilerle ‘yaratıldığı’ ve örneğin hem aktif bağlamı (örgüt üyeleri ve araçları) hem de örgütsel kültür gibi gizli bağlamı etkilediği savunulmaktadır. Bilgi başka bir birimle ilişkilendirildiğinde ‘transfer’ edilmekte, herhangi bir platformda saklandığında ise ‘tutulmaktadır’ (Argote ve Miron-Spektor, 2011). Bireyler, bilişsel mekanizmalarıyla (şema) öğrenir. Şemalar, ‘konseptler grubu, bu konseptler arasında ilişkiler ve bunlar içinde saklanan bilgilerden oluşan’ ve yeni bilgilerle desteklenen ya da bozulan, form değiştiren bilişsel bileşenlerdir. Literatürde bireysel seviyede bilginin yaratılması veya oluşturulması ilk safha olarak (*single-loop, first-order, generative*) değerlendirilir, bu safhadaki bilgi daha üst varlıkbilimsel seviyedeki ikinci safhayı (*double-loop, second-order, adaptive*) etkiler (Gnyawali ve Stewart, 2003: 64).

OL’nin bilişsel perspektiflerinin öğrenme sürecini iki aşamada incelediği görülmektedir. İlk safhada yaratılıp aynı zamanda bireyin şemasını etkileyen bilginin, daha üst bir örgüt seviyesine ya da yoğunluğa (kültür gibi) aktarılması, hatta müteakip süreçlerde kullanımı için örgüte mâl edilmesi (örgütsel hafıza) söz konusudur.

Konuya durumsallık açısından yaklaşıldığında ise, bilgi bilişsel yaratı değil çevre algılarının biçimlediği bir öğrenme tipinin sonucu haline gelmektedir. Her kesintili ve/ veya öngörülemez çevresel koşulun, (a) çok-seslilik (aynı konuda birçok farklı fikir, öngörü vb. olması) ve (b) belirsizlik algılarının farklı derecelerdeki kombinasyonlarına neden olduğu iddia edilmektedir. Bu algı kombinasyonları, (1) etkileşimli (*interactive mode*) ve (2) bilgisel (*informational mode*) öğrenme biçimlerinin çevre ve örgüte etkileri hakkında ortak bir algının oluşturulması maksatlı dinamik etkileşimini tetiklemektedir. Söz konusu koşullar ve etkileşimlerin farklı kombinasyonlarına göre (I) yaratıcı öğrenme, (II) biçimlendirici öğrenme, (III) ayarlamalı öğrenme ya da (IV) uygulamalı öğrenme tiplerinin kullanılması gerekmektedir; bu sistematige uygun seçilmeyen öğrenme tipinin örgüte zararlı olduğu, doğru öğrenme tipinin seçilmesinin ise örgütü başarıya taşıdığı belirtilmektedir (Gnyawali ve Stewart, 2003: 66-80).

Bilginin örgüt içinde iç denetçilerce taşınması Standartlara aykırı değildir. İDB ya da İDB'nin bir unsuruna, 'süreçler' ve 'karar verenler' arasında bilgi taşıma sorumluluğu verilebilecektir. Açıklamalara uygun olarak, modelin iki safhalı OL yapısına uygun tasarlanması akla yatkındır, ancak 'iç denetçilerin saha çalışması yaptığı birimler' ile 'karar organları'nın aktör, görev ve koşul bileşenlerinin farklı olması, bu safhalarda farklı OL yaklaşımlarının kullanılmasını dikte etmektedir. İkinci safha tasarımında, örgütsel kararın çevresel algı ve koşullardan yoğun etkilenmesinden hareketle durumsallık yaklaşımından yararlanılacaktır. Ancak denetlenenin denetime yönelik algı ve davranışları, birinci safhada hangi OL perspektifinden yararlanılacağına ilişkin kararı güçleştirmektedir. Birinci safhanın hitap ettiği alan, Standartlarla biçimlenmiş, yoğun resmî ve gayri resmî ikili ilişkilerin (birim-birim, çalışan-denetçi, birim-denetçi) yaşandığı, iç denetçi ve muhatabı olan çalışanın bilişsel etkileşimlerinin öne çıkarılması gereken bir alandır. Yukarıda açıklanan OL modelleri bilhassa örtülü/ gizli bilginin açığa çıkarılması sistematigini yeterince açıklamamaktadır.

Birinci safhanın biçimlendirilmesi sorununa en uygun yanıt, örgütsel bilgi yaratımı dinamik teorisiyle (Nonaka, 1994) verilmektedir. (Mütekip anlatılarda bu çalışma, dinamik teori olarak anılacaktır.) Dinamik teoride, bilginin yaratılması, örtülü (*tacit*) bilginin açık (*explicit*) bilgiyle etkileşimine bağlanmıştır. Bu etkileşimler, mevcut bilgiyi, örgüt içinde meşrulaşan yeni bilgiye dönüştürür: (a) Bilginin bazen sözlü iletişim olmaksızın asgarî iki bireyin birlikte tecrübesiyle yaratılması (örtülü bilginin örtülü bilgiyle etkileşimi) 'sosyalleşme', (b) bilginin toplantılar ve telefon konuşmaları gibi sosyal ortamlarda bilgi alışverişiyle yaratılması (açık bilginin açık bilgiyle etkileşimi) ise 'birleştirme' olarak adlandırılır. (c) Açık bilginin geleneksel öğrenmedeki davranışa benzer şekilde örtülü bilgiye dönüşümü 'işelleştirme' iken, (d) örtülü bilginin metaforlar, analogiler ve nihayetinde modeller yoluyla açık bilgiye dönüşümü 'dışsallaştırma'dır. Açık bilgi arşivler ve veri tabanları gibi kayıtların içine; örtülü bilgi ise insan zihnine ve yetenek, el becerisi gibi kapsamlara gömülüdür ve örtülü bilgi de -açık bilgi gibi- yeni bilgiler yaratmak için bir tür hareket noktası olarak kullanılabilir. Bireysel perspektiflerin sosyal etkileşimlerle güçlendirilmeye ihtiyacı vardır ve bu güçlendirme bağımsız (*self-organizing*) takımlar kullanılarak yapılabilir (Nonaka, 1994: 14-23).

Birinci safhanın sosyal koşulları, yani denetim/ danışmanlığın bilhassa ön ve saha çalışması ortamı, bilgi yaratılması için uygun ortam sağlamaktadır. Bu safhada sosyal etkileşimler yoluyla yaratılacak ve iç denetçinin bireysel şemasına alacağı enformasyon, İDB ortamına taşınacaktır. İDB'de diğer iç denetçilerin de katılacağı toplantılar yoluyla 'süreç seviyeli enformasyon', İDB şemasına etki edecek, 'örgütsel seviye'ye yükselecektir. Dolayısıyla, enformasyonun taşınırken değerinin yükseltilmesi söz konusudur. Bu süreçte, bilimsel bilgi

hierarchy as a criterion (Koçel, 2015: 36) and the information 'veri' (data) to 'bilgi' (information) (-initially shared understanding) management should be ensured.

Organizational level information transfer in IDB (example of a manager), decision-making organs, the second level. Durability approach will be second level, management objectives related decision-making organs, environmental perception of the learning type of the incentive is provided, decisions of the organization objectives in the direction of IDB scheme decision-makers are won. Model, information systematic management and 'initially shared understanding' service will be. The model of the learning model conceptual structure is shown in Figure 1.



Şekil 1: Kurumsal Öğrenmeyi Destekleyen İç Denetim Modeli Kavramsal Altyapısı.

4. Kurumsal Öğrenmeyi Destekleyen İç Denetim Modeli:

Traditional internal audit functions financial reporting, compliance and bureaucratic processes related to internal controls are focused on (Experis Finance Manpowergroup, 2014: 1). However, the organization's ICA framework does not fit this scope. Only in this narrow scope service is expected, internal audit capacity of the managers is not understood from the sources. Internal audit's position in the organization structure and its superior methodology, the expertise it has and the tasks it performs are critical information. This potential creates a need for a model that supports the management objectives. This model contains the information/knowledge, organizational decisions, management objectives in the direction of proactive effect. The model is based on the logic of the OL literature. The model, OL literature based conceptual framework is the main area, organizational decisions management focused effect, new methods and processes are included.

The model is influenced by the most prominent framework, IIA's mission and internal auditors' compliance requirements are the sources. These are the basic principles, ethical rules, internal audit definition and standards.

2017'den itibaren uygulamaya konulan misyon, "risk odaklı ve objektif bir güvence, tavsiye ve anlayışla örgütsel değeri arttırmak ve korumak" şeklindedir. (IIA, 2017c) Yine yürürlüğe 2017 yılında giren on adet ana ilke ise İDB'lerin etkinliğini konu almaktadır. Bunlardan "risk esaslı güvence sağlar", "anlayışlı, proaktif ve gelecek odaklı olur" ve "örgütsel gelişmeyi teşvik eder" kriterleri Standartların önceki sürümlerinde göze çarpmayan bir yaklaşım (güvencenin 'makul' yerine 'risk esaslı' nitelendirilmesi, risk odaklılık gibi) içermektedir. (IIA, 2017d) Etik kurallar ise eski sürümlerden bu yana geçerliliğini koruyan dört ilke (dürüstlük, objektiflik, gizlilik, yetkinlik) başlığı altında on iki davranış kuralından oluşur (IIA, 2017e) Çerçevenin bu bileşenleri, iç denetimin proaktif olması ve birimsel/ bireysel etkinliğin artırılarak örgüte bütüncül anlamda değer sağlanması mantığı üzerinden model desteklemektedir.

Giriş bölümünde paylaşılan iç denetim tanımını da analiz etmek gerekir. Bu tanım, belirlediğimiz yönetişimin amaçlarında vurgulanan risk ve kontrol bilgilerinin örgütün hangi süreçlerinin gelişimine destek olacağını bildirir. Tanım, risklerinin kurumsal bir anlayışla yönetimini savunan RY, mevcut olan tüm yapı, yöntem ve süreçleri örgüt amaçlarına bağlayan İÇK, belirlediğimiz amaçlara yönelmiş yönetim süreç/ sistemlerini birlikte ele almaktadır. Dolayısıyla bilginin taşınacağı karar organları tespit edilirken, ilk iki süreci de biçimleyen ve yönetişime doğrudan katkıda bulunan yapı öğelerine odaklanmak gerekir.

Modelle doğrudan ilişkili olabilecek Standartlar şöyle özetlenebilir: İç denetçiler 2. Bölümde belirtilen yönetim bileşenleri hakkında tavsiyelerde bulunmalıdır (Standart 2110). İDB Başkanı tarafından üst yönetime ve kurula yapılan dönemsel raporlamalar suiistimal risklerini, yönetim sorunlarını ve... önemli risk ve kontrol sorunlarını içermek zorundadır (Standart 2060). Danışmanlık görevleri için hazırlanan iş programlarının şekli ve içeriği, görevin niteliğine bağlı olarak değişebilir (Standart 2240.C1) (IIA, 2017a: 11-16).

Standart 2060'da İDB'nin tepe yönetime iletileceği dönemsel raporun yönetim başlığını da olgunlaştırmamız gerektiği, Standart 2240.C1'de ise danışmanlık tipindeki model tasarımı da 'görev niteliğine bağlı olarak değişim' yapılabileceği belirtilmektedir.

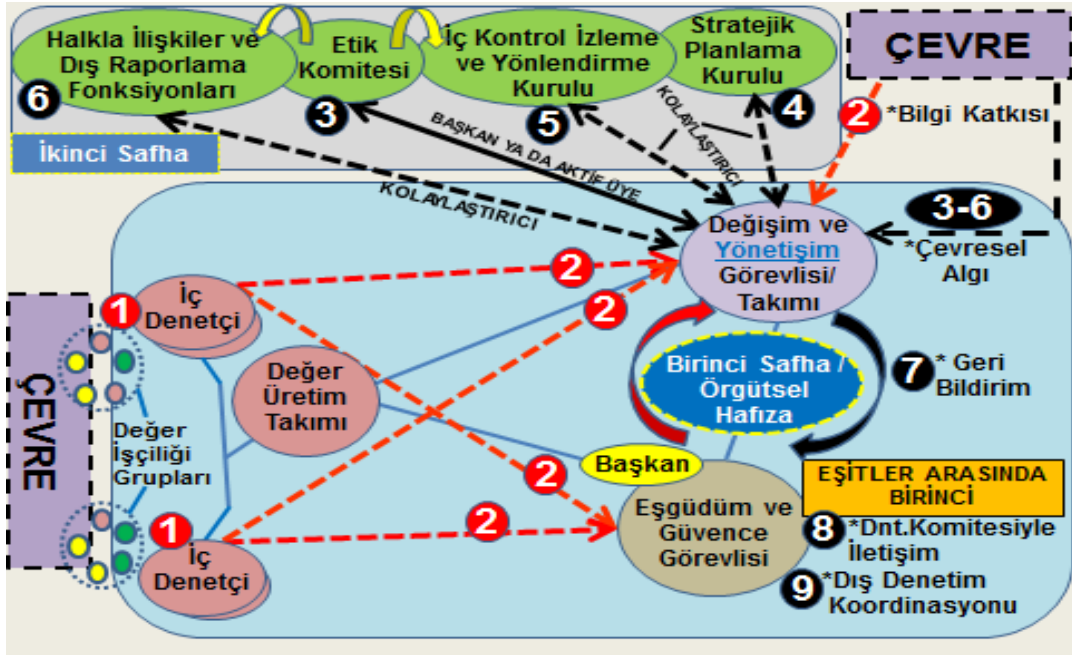
Yukarıdaki kriterlere uygun olarak yönetim amaçlarının modelle nasıl ilişkilendirileceği sorgusuna 'performansın etkin izlenmesi'nden başlamak, sonuca daha kolay ulaşmamızı sağlayacaktır. Geleneksel süreç/ sistem denetimlerinde süreç ya da performansı ölçülen operasyon kapsamına 'hapsolan' iç denetçi önerisi, yönetim amaçlarını etkin desteklememektedir. Kavramsal altyapı çalışmasında oluşturulması ihtiyacı doğan 'yönetişim görevlisi' statüsünün bu öğrenilmiş çaresizliği kırması beklenir. Standartlarda, herhangi bir denetim/ danışmanlığa tefrik edilmiş iç denetçi veya iç denetçi grubunun hizmet içi gözetim sorumluluğu İDB'deki bir diğer iç denetçiye verilmektedir (Standart 2340). Bu iç denetçiye "denetim gözetim sorumlusu" (DGS) denilmektedir. Söz konusu statünün Standartta tanımlanmış olması, iç denetçiyle ilişkisinin yoğun ve bilgi taşımaya uyumlu olması, yönetim sorumluluğu için bu statünün kullanılmasını gerektirmektedir. Bu mantıkla, küçük İDB'lerde tek, büyük ölçeklilerde ise birden fazla DGS'den oluşacak bir ekip, 'yönetişim görevlisi/ ekibi' olur.

İDB Başkanının yönetişimin iyileştirilmesi sürecini yöneten görevli olarak planlanmamasının iki nedeni mevcuttur: (a) İDB Başkanının Standartlardan kaynaklanan kapsamlı iç denetim görevleri ve idari görevleri vardır. Sadece yönetişime odaklanan bir iç denetçi ya da iç denetçi grubu, süreci daha etkin yönetebilecek ve oluşan bilgiyi yönetim perspektifi ile değerli hale getirip İDB Başkanına ileterek Standart 2060'a uyumlu bir ortam yaratacaktır. (b) Bu konuda bir iş bölümünün, iç denetçiyle DGS arasında Standartlar temelinde kurulan yoğun iletişimi fırsata dönüştüreceği değerlendirilmektedir.

Üstelik anılan iş bölümü, klasik yönetim yaklaşımının geleneksel hiyerarşik yapısı yerine, takım esaslı ve ağ tipi örgütlenme biçiminin faydalarının değerlendirilmesine imkân tanıyacaktır. İDB yapısının ‘açık sistem ve organik örgüt yapısı’ paradigmasıyla ele alınması, dinamik teoride tarif edilen sosyal etkileşimi kolaylaştıracak ve birim içinde iletişimi artıracaktır. Söz konusu ağ tipi örgütte, İDB Başkanı ve yönetim görevlisine ilave olarak, bizzat iç denetim icra eden diğer tüm iç denetçilerden oluşan ‘iç denetçiler kurulu’ (örneğin değer üretimi takımı) teşkil edilir. İDB Başkanı -eşitler arasında birinci statüsüyle- bu takımların eşgüdülerinden ve kontrolündeki idari destek personelinin yönetiminden sorumlu olur. Gerçekte, yönetim konusundaki yüklerini paylaşmış Başkan, hem eşgüdüme hem de Standartlarla kendisine verilmiş olan güvence hizmetine (varsa Denetim komitesiyle iletişim ve iç denetim raporlarının tepe yönetime arzı, dış denetim koordinasyonu, vb.) yoğunlaşır ve ‘eşgüdüm ve güvence görevlisi’ olarak adlandırılır. Her yıl plan/ program içeriğine, bu takımlar ve görevleri kaydedilir ve böylelikle ağ tipi örgütlenmenin yaratacağı dinamik iletişim, resmî bir nitelik kazanır.

Yönetişim görevlisi, denetim/ danışmanlık süreçlerinden edindiği sürekli ve yoğun bilgiyi plan/ program hazırlığında kullanır ve müteakip dönemlerde bu süreci yönetir. Söz konusu hazırlık, tepe yönetime arz edilmesi için İDB Başkanına sunulur. İlâveten, (a) halkla/paydaşla ilişkiler ve kurumsal raporlamada kolaylaştırıcı, (b) İDB şemasına ve İDB bünyesindeki örgütsel hafızaya geri bildirim sağlayıcı ve (c) -öğrenmenin ikinci safhasında gerek duyulduğu takdirde- örgüt dönüşüm/ değişiminde kolaylaştırıcı rollerini de yönetişim görevlisi üstlenir.

İDB’nin yapısı netleştikten sonra, modelin ikinci safhada hangi karar organlarıyla ilişki içinde olacağı, yani örgüt seviyesindeki karar yapısı elemanlarının somutlaştırılması gerekir. Bunun için, ‘performans’ dışında diğer iki amaç ögesi olan ‘etik’ ve ‘sorumlu karar’ bileşenleri ile iç denetim tanımında işaret edilen örgüt süreçlerine uygun seçimler yapılacaktır. Açıklanan yapısal değişim **Şekil 2**’de özetlenmiş olup, sürecin nasıl biçimleneceğine dair müteakip anlatılar bu görsel üzerinden yapılacaktır.



Şekil 2: Kurumsal Öğrenmeyi Destekleyen İç Denetim Modeli: Yeni İDB Yapısı ve Yeni Süreçler.

İIA tarafından yayımlanmış, iç denetçilerce uyumu zorunlu olan etik ilkeler, iç denetçileri örgütte etik savunucusu ve bu konuda örnek personel haline getirir. Yönetişim görevlisinin Etik Komitesi Başkanı ya da aktif üyesi olması (Şekil 2’de 3 no.lu görev), ikinci safhanın ilk yönetim inisiyatifi olmalıdır. Böylelikle etik çerçevenin örgüt kültürüyle bütünleştirilmesi için büyük bir fırsat elde edilir. Bu sorumluluğun İDB tarafından kabulü “İç Denetim Faaliyeti ve İç Denetçinin Bir Kurumun Etik Kültüründe Oynadığı Rol” başlıklı uygulama önerisinde de tavsiye edilmektedir (TİDE-Deloitte, 2008: 249-253).

Etik konusunda alınan inisiyatifi, iç denetim tanımındaki ‘RY ve İÇK’ın desteklenmesi’nin proaktif bir tutumla nasıl yapılacağı sorusu takip eder. Yönetişim, örgüt süreç ve birim performanslarının örgüt amaç ve hedeflerine, süreç ve operasyonlardaki strateji uygulamalarının da stratejik plana uyumlu olmasını gerektirir. Performans ölçüm ve izlemesinde yaygın kullanılan stratejik yönetimin üst düzey planlama faaliyeti olan stratejik plan, stratejik plan çalışma gruplarının analiz ve koordinasyonlarını takiben operasyon birimlerince ya da bir kurul eliyle yapılır. (Bu aktörün yaygın adı ‘Stratejik Planlama Kurulu’ olduğundan görselde bu ad kullanılmıştır.) Bu kurula kolaylaştırıcı statüsünde katılacak yönetim görevlisi, stratejik planlama teknikleri ve farkındalık eğitimleri; yasal düzenlemelere uyum analizi; paydaş beklentileri belirleme ve stratejik analiz yöntemleri gibi konularda eğitim ve sunumlar yapar. Böylelikle stratejiler daha oluşturulma safhasında örgütsel amaçlar yönünde etkilenir (Şekil 2’de 4 no.lu görev). Bu görev, performansın etkin izlenmesi ve sorumlu kararlar verme amaçlarına (ve paydaş beklentilerine) doğrudan katkı yapar. Yönetişim görevlisi, bu tecrübeden edindiği bilgiyi, birinci safhanın grup analizi seanslarına geri bildirim olarak taşır ve iç denetim kalitesine sistematik destek vermiş olur.

RY ve İÇK’ün yönetim amaçları için desteklenmesinde stratejik plana etki etmek yetmeyecektir. Planlama kadar planın yürütülmesi de proaktif etkilenebilir. Belirlenen stratejiler ışığında yeni uyum düzenlemeleri ve dönüşüm alternatiflerinin analizi, iş ortaklıkları ve örgüt çapında önemli yüklenicilik sözleşme taslaklarının değerlendirilmesi

gibi sorgulama faaliyetleri İÇK bileşenleridir. Zira örgütün, (yönetişimi oluşturan ve besleyen) organizasyon, sistem, süreç, faaliyetlerinin tümü ve hatta iç denetim, İÇK sürecini oluşturur. (5018 sy. Kanun (Md.55), 2003) İç kontrolün etkinliğinin gözlenmesi ve örgüt amaçlarını destekleyecek şekilde biçimlendirilmesi/ yönlendirilmesi görevi, küçük örgütlerde operasyon birimi gibi bir birimin, büyük ölçekli örgütlerde kritik birim yöneticilerinin üye olduğu bir kurul marifetiyle yapılır. (Bu aktörün yaygın adı 'İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu' olduğundan görselde bu ad kullanılmıştır.) Aynı kurul, örgüt İÇK sürecine ilaveten, risklerin hangi esaslarla yönetileceğinin belirlenmesi ve yayımı, örgütsel risklerin periyodik değerlendirilmesi, hedef ve kontrol edilen risklere göre kaynak dağılımı gibi RY faaliyetlerini de yürütür. Bu kritik karar organına yönetim görevlisinin 'Etik Komitesi Başkanı/ üyesi ve kolaylaştırıcı' olarak katılımı önemli fırsatlar yaratır: Kararların örgüt amaçlarını destekleme ve hesap verebilirlik ve şeffaflık prensiplerine uyum durumu, kararlara ilişkin riskler ve halen uygulanan kontrollerin etkililik derecesi gibi konularda danışmanlık bunun örnekleridir (Şekil 2'de 5 no.lu görev). Böylelikle 'şeffaflık ve hesap verebilirlik prensiplerine uygun, risk ve kontrol bilgileriyle beslenen sorumlu karar verilmesi' amacı etkin desteklenmiş olur. Bu kurul, özellikle denetim komitesinin olmadığı örgütlerde tepe yönetimin izleme fonksiyonuna can verdiğinden, İDB şemasının örgüte yayılması için de çok kritiktir.

Yönetişimde önemli aktörlerin sonucusu, özellikle dış paydaş, ortak ve düzenleyici otoritelere bildirim ve finansal raporlama fonksiyonudur. Örgütün tüm bilgi kaynaklarına sınırsız erişim hakkı ve iç denetçilerin bireysel iletişim becerilerinin sinerji etkisine sahip İDB'nin, söz konusu fonksiyon/ fonksiyonlara, hem danışmanlık kapsamında doğrudan, hem de Etik Komitesi üzerinden dolaylı etki etmesi somut bir yönetim güvence hizmeti olacak, örgütün meşruiyetini ve güvenilirliğini artıracaktır (Şekil 2'de 6 no.lu görev).

Yönetişim görevlisinin ikinci safhada karar organlarındaki iletişim ve etkileşimden edindiği bilgi önemlidir. Bu bilgi, modele sistem anlayışı da kazandıran bir mantıkla İDB Başkanına ve birinci safha grup analizine geri bildirim yaratır. Grup analizine geri bildirim İDB şemasını olgunlaştırır ve İDB bünyesinde zamanla oluşan örgütsel hafızaya girdi oluşturur. İDB Başkanına sağlanan geri bildirim ise iç denetim için kritik önemdeki 'tepe yönetimle (varsa özellikle denetim komitesiyle) iletişim' ve uygulanıyorsa 'dış denetim koordinasyonu'nun etkinliğini artırır (Şekil 2'de 7, 8, 9 no.lu iletişim ve görev).

Buraya kadar açıklanan, sürekli danışmanlık faaliyeti kapsamındaki ikinci safha görevleri, Standartlar gereği mutabakat metnine bağlanır.

Modelin hangi karar organlarıyla ilişkili olacağına yönelik yukarıdaki açıklamalarda ikinci safhanın yöntemi de ortaya çıkmıştır. OL'nin durumsallık yaklaşımına uygun olarak, yönetim görevlisinin çevre algısına uygun olarak karar organlarında başlatacağı öğrenme tipi, bu platformlara taşınan örgütsel seviyede enformasyon ve bu enformasyonun karar vericilerin bilgileriyle etkileşimi tüm yönetim amaçlarına somut destek sağlar. Durumsallık yaklaşımıyla biçimlendirdiğimiz bu safha, kararı örgüt amaçları yönünde etkilediği gibi, hem zamanla örgüte kazandırılacak (yayılabacak) olan İDB şemasına eklenir, hem de İDB'deki grup analizlerine, örgütsel hafızaya ve güvence hizmetlerinin etkinliğinin artırılması için İDB Başkanına geri bildirim üretir.

Bölümün kalanında, -yukarıdaki ikinci safhayı müteakiben- birinci safhanın nasıl uygulanacağını açıklanması ile model tasarımı tamamlanacak, ardından model uygulamaları açısından İDB olgunluklarını derecelendiren sınıflandırma paylaşılacaktır.

Dinamik teorinin dört örüntülü bilgi yaratımı süreci, 'değer üretimi takımı'nın yıllık planda belirtilen denetim/ danışmanlık faaliyetleri ile başlar (Şekil 2'de 1 no.lu faaliyet). İç

denetçiler, görevlerinin ön çalışma ve saha çalışması bölümünde, konu hakkında sosyal etkileşim imkânı bulacakları bir gruba ihtiyaç duyarlar. Dinamik modelde ‘bağımsız (*self-organizing*) takım’ olarak belirtilen bilgi yaratma grupları, modelimizde ‘değer işçiliği grubu’ (DİG) olarak betimlenir. Çünkü iç denetim faaliyeti, örgütsel değeri artırmak ve korumak misyonu üzerine inşa edilmiştir. DİG’ler, denetim/ danışmanlık konusuyla ilgili, iç denetçi tarafından belirlenen dış ve iç paydaşlardan oluşan sosyal etkileşim ve bilgi yaratma gruplarıdır ve ikinci safha yönteminde açıklanan çevre algısına uygun etkileşim öncesinde, modelin çevreyle ilk ilişkisi DİG’ler ile kurulur. Örneğin, süreç sahibi çalışanlarla birlikte, kamu sektöründe ilgili diğer bakanlık personeli ya da kamu hizmetten yararlanacak örgüt ya da kişiler ‘temsilci’ statüsünde bu grupta yer alabilirler. Özel sektörde ise, örgüt personeline ilaveten tedarikçi ya da varsa müşteri statüsündeki örgüt temsilcisi grupta rol alabilir.

Grup elemanları dinamik teoride anlatılan örtülü bilgi ve açık bilgi etkileşimi çalışmalarına uygun olmalıdır. Sosyal etkileşim ortamları ve zamanları, iç denetçi tarafından organize ve koordine edilir; iç denetim plan/ programında ve görev iş programında belirtilen kısıtlamalara uyulur. Grup toplantıları, saha testleri ile birlikte yürütülür. Performans ölçümleri, görüşme, belge inceleme gibi yöntemlerle edinilen açık bilgi, çalışanların iş yapış tarzları, çevre algıları, bireysel algı ve davranışları gibi örtülü bilgiyle dinamik etkileşime girer. İç denetçiler, bu etkileşimden oluşan bilgiyi bireysel şemasına işler, ilişkilendirir ve iki ana sınıfa ayırır: (a) Kanıtlanabilen ve raporda yer alabilecek bilgiler, Standartlarda belirtilen raporlama sürecine dâhil edilir. (b) Raporlanmayacak bilgilerin kayıtları, İDB grup analizine taşınmak için ayrıca tutulur. Böylelikle, DİG seanslarında ve testlerdeki veri, ‘süreç seviyeli enformasyon’ değerine yükseltilir.

Rapor bilgileri, denetim gözetim sorumlusu ile koordine edilerek İDB Başkanına sunulur. Nonaka’nın yazına katkısı olan “dışa vurum” bilgileri (Nonaka, 1994: 19) ve iç denetçi tarafından kayıt altına alınan raporlanmayacak bilgiler, raporlanan bilgilerle birlikte yönetim amaçları için kullanılması maksadıyla İDB grup analizine taşınır (Şekil 2’de 2 no.lu raporlama/ iletişim). Yönetişim görevlisi sorumluluğunda yürütülen grup analizine tüm iç denetçiler ve isterse İDB Başkanı katılır. Grup analizinde, yönetim görevlisinin çevre bilgileri (yazın, sektör bilgileri gibi) ile karar vericilerle yaptığı görüşme notları da kullanılır. Yönetişim görevlisinin çevreden edindiği bilgi, birinci safhanın ikinci çevre etkileşimidir.

İDB’deki iç denetçilerin yine dinamik teoriye uygun sosyal etkileşimi ile bilgi yaratma çabası ürünlerinin İDB şemasına ithali, ‘süreç seviyeli enformasyonu’ ‘örgütsel seviyede enformasyon’a dönüştürür ve **Şekil 1** grafiğinde tarif edilen birinci safha (birincil kurumsal öğrenme safhası) tamamlanmış olur.

Anılan yöntem tasarımı yönetim amaçlarını desteklerken, iç denetim uygulamalarının yönetişimi destekleme uygunlukları açısından derecelendirmesine de imkân sağlayacaktır.

Birinci safha iç denetimin ön ve saha çalışmalarına karşılık geldiğinden, bu safhalardaki aksaklık İDB’nin yapısal ve/ veya yetkinlik problemlerine işaret eder. Bu durum, Standartlara uyumsuzluktur (Standartlara uyumsuz iç denetim). Sahada bilgi yaratabilen ancak karar organlarına örgüt amaçları yönünde etki edemeyen İDB’ler ise, süreç seviyesinde değer kattığı halde bilgi birikimiyle yönetişime kısıtlı destek verebilen teşkillerdir (Süreçlere değer katan iç denetim).

İkinci safhayı gerçekleştirebilecek kurumsal güvene sahip ve karar organlarında Standartlara uygun danışmanlık görevleri alabilen İDB’ler, eğer sahada bilgi ve değer yaratamıyorsa örgütün İDB’ye güvenini tüketerek hayal kırıklığına neden olurlar. Güvenin yitirilmesi örgüt şemasındaki istisnâ konumun kaybıyla (Standartlara uyumsuz) sonuçlanabilir (Örgüt güvenini tüketen iç denetim). Modelin her iki safhasının etkin icrası, iç denetimi, ‘süreç

seviyesinde değer katan' yerine proaktif tutumuyla örgüt seviyesinde 'değer yaratan' bir güvence sağlayıcı statüsüne yükseltecektir (Değer yaratan iç denetim). Bahsedilen sınıflandırma **Tablo 1**'de özetlenmiştir.

Tablo 1:İç denetimin Yönetişim Desteği (Model Uygulamaları) Açısından Derecelendirmesi/ Sınıflandırması.

		İkincil Kurumsal Öğrenme Aşaması	
		Yetersiz Uygulama	İyi Uygulama
Birincil Kurumsal Öğrenme Aşaması	Yetersiz Uygulama	STANDARTLARA UYUMSUZ İÇ DENETİM (Yapısal ve/veya yetkinlik problemleri olan)	ÖRGÜT GÜVENİNİ TÜKETEN İÇ DENETİM (Örgütsel güvene karşılık güvence yaratamayan)
	İyi Uygulama	SÜRECLERE DEĞER KATAN İÇ DENETİM (Bilgi biriktiren, örgütsel güven arayan)	DEĞER YARATAN İÇ DENETİM (Yönetişime proaktif destek veren)

5. Sonuç ve Müteakip Araştırmalar İçin Öneriler:

Örgüt süreçlerinde oluşan bilginin yönetim amaçlarına uygun biçimde kullanılmasını modelleyen çalışma, geleneksel iç denetime yeni bir bakış açısı getirmektedir. İki safhalı kurumsal öğrenmeyi destekleyen iç denetim modeli;

(a) Birinci safhada, paydaş temsilcilerinin de rol aldığı değer işçiliği gruplarında sosyal etkileşimlerle yaratılan ve iç denetçinin bireysel şemasına eklenen bilginin, veriyi süreç seviyeli enformasyona; müteakiben aynı enformasyonun iç denetim birimindeki diğer iç denetçilerin de katılacağı sosyal etkileşim toplantısı/ toplantılarında grup analizine tâbi tutularak örgüt seviyeli enformasyona dönüştürülmesi;

(b) İkinci safhada ise, yönetim görevlisinin, çevre algısının (belirsizlik ve çokseslilik) karşılığı olan dört çeşit öğrenme tipinden birini karar organlarında teşvik etmesi, birinci aşamada oluşturulan örgüt seviyeli enformasyonu ve verilecek kararlar ilgili analiz ve yöntem bilgilerini kolaylaştırıcılık formatında sunması, kararları yönetim amaçları yönünde etkilemesi ve İDB şemasını da örgüte yayarak ortak bilgi ve ortak anlayışa yol açmasından oluşur.

Bahsedilen safhalar, kurumsal öğrenme yazınından iki farklı teori yardımıyla biçimlenmiş ve Standartlara uyumlu tasarlanmıştır.

Model, "yönetişim-RY-(düzenlemelere) uyum"u sekiz bileşenle açıklayan GRC Yeterlilik Modeli'den daha basit bir yapı kullanmaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2012: 40). Makalede savunulan yöntem, GRC Yeterlilik modelinin "Kapsam" bileşenine unsur olarak aldığı "kültür"de İDB şemasıyla gelişim sağlayarak ve GRC Yeterlilik modelinin hiç değinmediği 'koşullar gerektirdiğinde değişim/ dönüşümün kolaylaştırılması'nı kazanım haline getirerek sunulan güvence değerini artırmaktadır.

Örgütsel bilginin makalede tespit edilen üç yönetim amacını destekler şekilde kullanılması, iç denetimin süreç seviyesinde “değer katma” eylemini, örgüt seviyesinde “değer yaratma” eylemine dönüştürecek yapısal değişiklikler ve yeni süreçler gerektirmektedir. Geleneksel iç denetimin süreç/ operasyonel denetimlerinde geleceğe yönelik öneri paylaşımı proaktiflik olarak algılanırken; bu modelle proaktif tutum, örgütün üst karar organlarının karar öncesinde örgüt amaçları yönünde etkilenmesi olarak ele alınmaktadır.

Model, İç Denetim Birimine sahip olması şartıyla, hem kamu hem de özel sektörde, denetim komitesi bulunan şirketlerde kullanılabileceği gibi kurul/ denetim komitesi bulunmayıp üst yönetici eliyle yönetilen örgütler için de faydalı olacaktır. Özellikle halka açık işletmelerde uygulandığında model ve modelin potansiyel faydalarının paydaşlara duyurulması, örgüte güveni pekiştirecektir.

Kavramsal tabana inşa edilen modele ilişkin olarak, sayısal bir yöntemle kurumsal öğrenmenin iç denetim uygulamalarındaki ağırlığını veya oranını ölçme çalışmasının; ayrıca model uygulamalarının yönetim algısında yaptığı değişimin ampirik çalışmalarla ölçülmesinin araştırmacıların ilgisine muhtaç olduğu değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA:

5018 sy. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (Madde 55). (2017, 05). *e.mevzuat*.
Başbakanlık Mevzuat Bilgi Sistemi:

<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin1.Aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIlski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=5018> adresinden alınmıştır

- AKGÜN, A. E., LYNN, G. S., & BYRNE, J. C. (2003). Organizational Learning: A Socio-Cognitive Framework. *Human Relations*, 56(7), s. 839-868.
- ARGOTE, L., & MIRON-SPEKTOR, E. (2011). Organizational Learning: From Experience to Learning. *Organization Science*, 22(5), s. 1123-1137.
- BLACKA, B., & KIM, W. (2011). *The effect of board structure on firm value: a multiple identification strategies approach using Korean data.* www.ecgi.org: <http://ssrn.com/abstract=968287> adresinden alınmıştır
- CASEY, A. (2005). Enhancing Individual and Organizational Learning: A Social Model. *Management Learning*, 36(2), s. 131-147.
- CHADWICK, I. C., & RAVEN, J. L. (2015). Motivating Organizations to Learn: Goal Orientation and Its Influence on Organizational Learning. *Journal of Management*, 41(3), s. 957-986.
- CHIVA, R., & ALEGRE, J. (2005). Organizational Learning and Organizational Knowledge Towards The Integration of Two Approaches. *Management Learning*, 36(1), s. 49-68.
- COMMON, R. (2004). Organizational Learning in a Political Environment. *Policy Studies*, 25(1), s. 35-49.
- ÇELİK, S., & ISAKSSON, M. (2013). *Institutional Investors as Owners: Who Are They and What Do They Do?* www.oecd.org: <http://dx.doi.org/10.1787/5k3v1dvmfk42-en> adresinden alınmıştır (s. 6)
- DEKKER, S., & HANSEN, D. (2004). Learning Under Pressure: The Effects of Politicization on Organizational Learning in Public Bureaucracies. *Journal of Public Administration*, 14(2), s. 211-230.
- ECGI Financial Reporting Council. (2003). *The Combined Code on Corporate Governance.* Nisan 2017 tarihinde www.ecgi.org: <http://www.frc.org.uk/combined.cfm> adresinden alındı
- ELKJAER, B. (2004). Organizational Learning The 'Third Way'. *Management Learning*, 35(4), s. 419-434.
- ELST, C. V. (2016). *Empowering The Audit Committee and The Auditor in Related Party Transactions.* www.ecgi/wp: http://ssrn.com/abstract_id=2801585 adresinden alınmıştır. (s.1)
- Experis Finance Manpowergroup. (2014). *Auditing Strategic Risks: Turning Risk into Opportunity.* 05 2017 tarihinde http://www.manpowergroup.com: http://www.experis.us/Website-File-Pile/Articles/Experis/FIN_Auditing-Strategic-Risks_020112.pdf adresinden alındı. (s. 1)

- GNYAWALI, D. R., & STEWART, A. C. (2003). A Contingency Perspective on Organizational Learning: Integrating Environmental Context, Organizational Learning Processes, and Types of Learning. *Management Learning*, 34(1), s. 64.
- GNYAWALI, D. R., & STEWART, A. C. (2003). A Contingency Perspective on Organizational Learning: Integrating Environmental Context, Organizational Learning Processes, and Types of Learning. *Management Learning*, 34(1), s. 66-80.
- GOMPERS, P., ISHI, J., & METRICK, A. (2003, February). Corporate Governance and Equity Prices. *The Quarterly Journal of Economics*, 118(1), s. 107-155.
- GUO, B. (2016). Manager Replacement, Employee Protest, and Corporate Control. *Economics of Governance*, 17, s. 265-294.
- HEWITT, P. (2011). *The Exercise of Shareholders Rights: Country Comparison of Turnout and Dissent*. www.oecd.org: <http://dx.doi.org/10.1787/5kg54d0111vf-en> adresinden alınmıştır. (s. 17)
- ICGN. (2014). *ICGN Global Governance Principles (4th edition)*. www.icgn.org: <http://www.icgn.org> adresinden alınmıştır. (s. 16-21)
- IIA. (2017a). *Standards & Guidance (IPPF-Standards-2017)*. The Institute of Auditors: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> adresinden alınmıştır (s.23)
- IIA. (2017b). *Definition of Internal Auditing*. 05 11, 2017 tarihinde www.theiia.org: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> adresinden alındı.
- IIA. (2017a). *Standards & Guidance (IPPF-Standards-2017)*. The Institute of Auditors: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> adresinden alınmıştır (s. 12-13, Standart 2110)
- IIA. (2017c). *Standards & Guidance*. 05 14, 2017 tarihinde The Institute of Internal Auditors: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Mission-of-Internal-Audit.aspx> adresinden alındı
- IIA. (2017d). *Standards & Guidance*. 05 14, 2017 tarihinde The Institute of Internal Auditors: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx> adresinden alındı
- IIA. (2017e). *Standards & Guidance*. 05 14, 2017 tarihinde The Institute of Internal Auditors: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx> adresinden alındı
- IIA. (2017a). *Standards & Guidance (IPPF-Standards-2017)*. The Institute of Auditors: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> adresinden alınmıştır (s. 11-16, Standart 2110, 2060 ve 2240.C1)
- KOÇEL, T. (2015). *İşletme Yöneticiliği*. İstanbul: BETA. s. 36

- NONAKA, I. (1994). A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation. *Organization Science*, 5(1), s. 14-37.
- NONAKA, I. (1994). A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation. *Organization Science*, 5(1), s. 14-23.
- NONAKA, I. (1994). A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation. *Organization Science*, 5(1), s. 19.
- OECD. (2015a). *G20/ OECD Principles of Corporate Governance*. (P. OECD Publishing, Dü.) 05 2017 tarihinde [www.oecd.org](http://dx.doi.org/10.1787/9789264236882-en): <http://dx.doi.org/10.1787/9789264236882-en> adresinden alındı. (s.7)
- OECD. (2015b, 11 19). *OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises, 2015 Edition*. 05 2017 tarihinde www.oecd-ilibrary.org: http://www.oecd-ilibrary.org/governance/directrices-de-la-ocde-sobre-el-gobierno-corporativo-de-las-empresas-publicas-edicion-2015_9789264258167-es adresinden alındı. (s.18-19)
- OECD. (2015a). *G20/ OECD Principles of Corporate Governance*. (P. OECD Publishing, Dü.) 05 2017 tarihinde www.oecd.org: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264236882-en> adresinden alındı.
- OECD. (2015a). *G20/ OECD Principles of Corporate Governance*. (P. OECD Publishing, Dü.) 05 2017 tarihinde www.oecd.org: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264236882-en> adresinden alındı. (s. 3-7)
- PETRA, S. T. (2007). The Effects of Corporate Governance on the Informativeness of Earnings. *Economics of Governance*, 8, s. 129-152.
- TİDE-Deloitte. (2008). *UMUÇ*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No:3, s. 249-253.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. (2012). İç Denetçiler İçin Rehber. L. Sawyer, A. K. Uzun, & G. Yurtsever (Dü) içinde, *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber* (Ç. Özbek, Çev., 6 b., Cilt 3, s. 40). İstanbul: Caretta Reklam ve Halkla İlişkiler.
- VERMEULEN, E. (2013). *Beneficial Ownership and Control: A Comparative Study - Disclosure, Information and Enforcement*. [www.oecd.org](http://dx.doi.org/10.1787/5k4dkhwckbzv-en): <http://dx.doi.org/10.1787/5k4dkhwckbzv-en> adresinden alınmıştır. (s. 3)
- VISSER, M., & TOGT, K. V. (2016). Learning in Public Sector Organizations: A Theory of Action Approach. *Public Organization Review*, 16, s. 235-249.