

## Bağımsız Güvencenin Değerini Anlamak

İç denetim, kurumla ilgili derin ve ilk elden bilgilere dayanarak yönetim kurullarına yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında benzersiz bir bakış açısı sunar. Bu katkı çoğu zaman temel uyum kaygılarının ötesine geçer.

Cynthia Cooper, WorldCom'da yanlış yapılan bir şeyler olduğundan şüphelendiğinde iç denetim bölümü başkan yardımcısı ve kendi ekibi finansal verileri gözden geçirmek ve finans direktörü tarafından verileri iyileştirmek için tersine çevrilen kayıtları tespit etmek için geceler boyu uyumadan çalıştı. Ekip, defter kayıtlarının izini sürmek ve gözden geçirmek için şirkette çalışan bir BT personeli tarafından geliştirilen yazılımı kullandı.<sup>1</sup> Netice itibarıyla 11 milyar dolarlık muhasebe hilesinin ortaya çıkmasının ardından şirket 2002 yılında iflasını ilan etti.<sup>2</sup>

2018 yılında bir fidye yazılımı saldırısı Atlanta şehrinin bilişim ağındaki birçok sistemi devre dışı bıraktı. Şayet şehir, iç denetim departmanının ciddi BT risk maruziyetleriyle ilgili uyarılarını dikkate almış olsaydı saldırı önlenebilirdi ancak şehir uyarılara yanıt vermekte geç kaldı.<sup>3</sup>

Her iki örnek de yönetimden bağımsız ve nesnel güvence yoluyla tespit edilen risk yönetimi hataları ya da hassasiyetleri konusunda çarpıcı, gerçek hayat örneklerini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, bu örneklerin çarpıcılıklarının düzeyi nesnel güvencenin değerine ilişkin önemli bir gerçeği gizliyor.



Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne (IIA)<sup>4</sup> göre "İç denetim, denetim sonuçlarını sunmaktan ziyade yöneticileri ve yönetim kurulu üyelerini mevcut iş zorluklarını dikkate almaya ve ilgili iş risklerini ele almak için stratejiler geliştirilmesini desteklemeye teşvik etmekle alakalıdır." (İç denetimin rolünün mevcut kapsamı ve evrimi hakkında daha fazla bilgi için bkz. Şekil 1: İç Denetim Faaliyetlerinin Evrimi)

Bağımsız, nesnel ve yetkin güvence sağlayıcıların yaptığı katkıları tespit etmek ve hakkını vermek için doğru ölçütleri bulmak zorlayıcı bir iştir. Ne yazık ki bu değer ve katkı, WorldCom ve Atlanta'da olduğu gibi, çoğunlukla iç denetimin içgörüsü yok sayıldığında, umursanmadığında veya görmezden geldiğinde çok net ortaya çıkıyor.

## IIA Hakkında

The Institute of Internal Auditors, Inc. 170'ten fazla ülke ve bölgede 200.000'i aşkın üyesi bulunan küresel bir meslek örgütüdür. IIA, iç denetim mesleğinin baş savunucusu, uluslararası standart koyucusu ve baş araştırmacısı ve eğitmeni olarak hizmet vermektedir.

## The IIA

1035 Greenwood Blvd.  
Suite 149

Lake Mary, FL 32746 ABD

## Ücretsiz Abonelik

Ücretsiz abonelik için [www.theiia.org/Tone](http://www.theiia.org/Tone) adresini ziyaret ediniz.

## Okuyucu Geribildirim

Sorularınızı/yorumlarınızı [Tone@theiia.org](mailto:Tone@theiia.org) adresine gönderiniz.

## Şekil 1: İç Denetim Faaliyetlerinin Evrimi



Kaynak: İç Denetimin Değerini Tanımlamak, Ölçmek ve Anlatmak, IIA.

İç denetimin üstlenebileceği ve üstlenmesi gereken rolü kavrayabilmek için, yönetim kurullarının iç denetimden maksimum düzeyde faydalanamadıklarında neler olduğunu anlamak faydalı olacaktır. Bununla birlikte, kurul üyeleri, yönetim kurulunun, yönetimin ve iç denetimin birlikte etkin çalışmasını temin etmek için dayanak olarak kullanabilecekleri kılavuzlar araştırıp bulmaları ve bunları kavramaları ve kullanmaları gerekmektedir.

## Kaçırılmış Fırsatlar

İç denetim yöneticileriyle (İDY) proaktif olarak çalışmayan yönetim kurulları, aşağıdakiler gibi yaygın tuzaklardan sakınmalarına yardımcı olacak bir dizi fırsatı kaçırabilir:

**Negatif güvencenin sınırlarını kavramak.** Yönetim kurulları, “negatif güvenceye” ya da dikkatlerine sunulan bir durum yoksa her şeyin yolunda olduğu varsayımına güvendikleri için bazen kurumlarının karşı karşıya olduğu tüm riskleri kavramakta yetersiz kalıyorlar.

Ne yazık ki emsal davalar bizlere yönetim kurulu üyelerinin farkında olmadıkları risk yönetimi hatalarından sorumlu tutulabileceklerini göstermektedir. *Caremark* davası, kurul üyelerinin, bir şirketin uyum bilgilerinin ve raporlama sisteminin yeterli olduğunu temin etmek için iyi niyet temelinde çaba göstermesi gerektiğini ortaya koydu.

## YÖNETİM KURULU ÜYELERİ İÇİN SORULAR

- » İç denetim faaliyetleri şirketin stratejik hedefleriyle uyumlu mu?
- » İDY doğrudan denetim komitesine, yönetim kuruluna ya da diğer uygun yönetim organına ve idari olarak CEO'ya mı raporlama yapıyor? Mevcut raporlama hiyerarşisinde değişikliğe ihtiyaç var mı?
- » Yönetim kurulu İDY'ye proaktif olarak içgörü ve gelişmeleri soruyor mu?
- » Yönetim kurulu, risk yönetimi de dâhil olmak üzere yönetim süreçlerinin kapsamlı bir değerlendirmesini alıyor mu?
- » Yönetim kurulu, stratejik tavsiye sağlama ve iyileştirme için bir katalizör olma konusunda iç denetime güveniyor mu?
- » Yönetim kurulu, iç denetimden almayı beklediği içgörülerin değeri, düzeyi ve derinliği için beklentiler belirledi mi?



Daha sonra 2019 tarihli bir dava hükmü, *Marchand'a karşı Barnhill*, özellikle “kritik görev” kabul edilen bir alanda “yetersiz risk yönetimi konusunda bilgisizliğin kurulun yükümlülüğüne karşı bir savunma olmadığını” teyit etmiştir.<sup>5</sup> Bu dava, bir dondurma fabrikasında ortaya çıkan listeriya salgınından ve davacının, yönetim kurulunun, şirket için görev açısından kritik bir konu olan gıda güvenliğiyle ilgili mevzuata uygunluk risklerini gerektiği gibi izlemediği iddiasından kaynaklanmıştır. Mevzuat riski içeren davalara ek olarak, son ABD mahkeme kararları, tüm kuruluşları ilgilendiren bir konu olan etkin finansal raporlamanın yönetim kurulunca gözetilmesiyle ilgili davaların reddi yönündeki talepleri de reddetmiştir.<sup>6</sup>

2019 tarihli bir *Internal Auditor* dergisi makalesine göre, “*Marchand* davası ve bunun *Caremark* davasına yansımaları, gözetim görevleri açısından yönetim kurulları üzerinde artan baskı noktalarından sadece birisidir”. “Yönetişim başarısızlıkları ve skandallar listesi kabardıkça düzenleyiciler, yatırımcılar ve kamuoyu daha fazla gözetim ve daha fazla hesap verebilirlik talep ediyor.”

**Yetersiz bilgi riski.** Kilit risk yönetimi konularında kurul üyeleri, yönetim üyeleri ve iç denetçilerle anket yapılan *IIA OnRisk 2021* raporu, “yönetim kurulunda olan bilgileri” – ya da yönetim kurullarının eksiksiz, zamanında, şeffaf, doğru ve ilgili bilgiler aldıklarından emin olup olmama durumlarını – bu yıl kuruluşları etkilemesi beklenen en önemli 11 risk alanından biri olarak ele aldı.<sup>7</sup> Rapor yönetim kurullarına, özellikle kilit risklerle ilgili daha şeffaf, eksiksiz ve zamanında bilgi almalarını sağlamak için iletişimi geliştirmelerini önermekteydi.

Kurulun iç denetimle olan iletişimi bu çabanın önemli bir kısmını oluşturacaktır. *OnRisk 2021* raporuna göre, “Şirketler yeni teknoloji, jeopolitik, siber güvenlik ve yıkıcı inovasyon gibi alanlarda eski ve yeni tehditlerle karşı karşıya gelirken sağlam bir iç denetim işlevi vazgeçilmez bir kaynak olabilir.” Rapor, almak istedikleri bilginin düzeyi ve netliği hakkında yönetimden ve İDY’den beklentilerini ortaya koymaları ve verilen detaylar kafa karıştırıcıysa ve kilit bilgileri gölgede bırakıyorsa bunu dile getirmeleri konusunda kurul üyelerini teşvik etmektedir. İDY’lerden, yönetim kuruluna verilen bilgileri objektif olarak değerlendirmeleri talep edilebilir.

**Yönetim ve İDY’nin hemfikir olduğu varsayımı.** Yönetim kurulları, yönetimden aldıkları bilgileri İDY’nin temelde desteklediğini varsaydıkları için iç denetimden proaktif olarak ilave girdi ya da bilgi talep etmeyebilirler. Bu ciddi bir yanlış anlama olabilir. *IIA, OnRisk 2021* raporu kapsamında tespit edilen risklerin (konularla) ilgililiğini değerlendirmiş ve spesifik kurumsal risklerin ilgililiği konusunda yönetim kurulu üyelerinin ve İDY’lerin büyük oranda hemfikir olduğunu ancak yönetimin genellikle aynı riskleri daha az ilgili bulunduğunu tespit etmiştir.

Raporda, “Yönetim ve yönetim kurulu tarafından yapılan ilgililik düzeyi sıralamaları arasındaki fark göz ardı edilmemelidir,” uyarısında bulunuyor. Rapora göre, “Yönetim, kurumsal yönetim riski söz konusu olduğunda ya kendine fazla güveniyordur ya da yönetim kurulu üyelerinin bu alandaki kaygı düzeyinin farkında değildir.”

**Yönetimi sorgulamama.** Risklerin ele alınamamasının bir başka nedeni de yönetim kurulunun yönetime ve yönetimin sunduğu bilgileri sorgulama konusunda yetersiz kalmasıdır. *IIA’nın 2020 Amerikan Kurumsal Yönetişim Endeksi’nde*, iç denetçiler, kendilerine sunulan bilgilerin doğru ve eksiksiz olduğuna dair güvence talep etme konusunda yönetim kurulu üyelerine yalnızca 68 puan verdi. İç denetçilerin üçte biri, yönetim kurulu üyelerinin CEO’nun kötü haberleri bildirmeyi ertelemesine itiraz etmeyeceklerini söyledi. Yönetim kurulu üyelerinin CEO’larla ters düşen görüşler sunup sunmadığı sorulduğunda ise iç denetçiler yöneticilere görüşlerinde ısrar etme konusunda orta not (C) verdi.

## Üçlü Hat Modeli

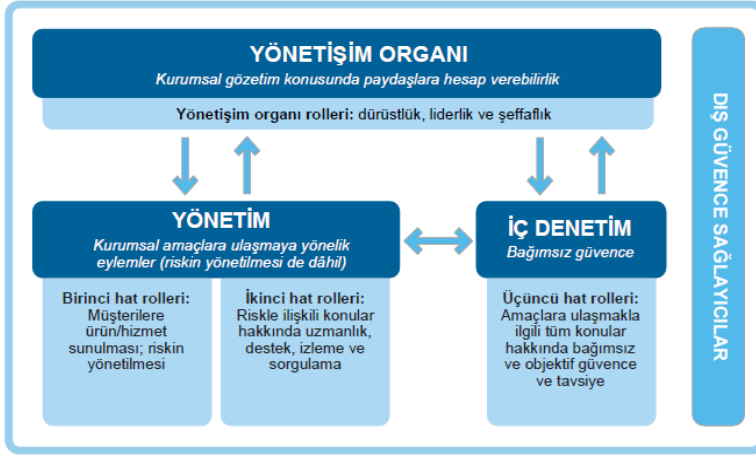
**Kurul üyeleri, kurumların IIA’nın 2020 yılında yayınlanan Üçlü Hat Modeli kılavuzunu uygulayarak iç denetimin sağlayacağı değerden en üst düzeyde faydalanmalarını temin etmek için bir adım atabilirler.** Model, kurumlara, güçlü yönetişimi ve risk yönetimini kolaylaştıran yapıları ve süreçleri belirlemek konusunda yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır (bkz. Şekil 2). Model, yönetim organı, yönetim ve iç denetimin rollerini ortaya koymaktadır:<sup>8</sup>

- Bir yönetim organının, kurumsal denetim ve gözetim için, dürüstlük, liderlik ve şeffaflıkla paydaşlara karşı hesap verebilirliği.
- Risk esaslı karar alma ve kaynakların kullanılması yoluyla kurumun amaçlarına ulaşması için yönetimin alması gereken aksiyonlar risk yönetimi de dâhil).
- Dikkatli bir araştırma ve içgörülü iletişim yoluyla açıklık ve güven sağlamak ve sürekli iyileşmeyi teşvik etmek ve kolaylaştırmak amacıyla, bağımsız bir iç denetim fonksiyonu tarafından verilecek güvence ve tavsiyeler.<sup>9</sup>

*OnRisk 2021* raporuna göre, “Model, hesap verebilirliği, eylemleri ve güvenceyi temin etmek için rolleri net bir şekilde betimleyerek, güvence ve bağımsız bir iç denetim işlevinin sağladığı ‘dikkatli bir araştırma ve içgörülü iletişim yoluyla iyileşmenin’ değeri hakkında önemli bir rehberlik sunar. Bununla birlikte rapor şunu da gösteriyor: “liderler, kaynağı fark etmeksizin, aldıkları güvence düzeyinin genellikle tatmin edici olduğunu düşünüyorlar. Ancak, bu bırakınız yapınlar (*laissez-faire*) yaklaşımı, bağımsız bir güvence değerlendirmesinin değerini ortaya koyamıyor.”



Şekil 2: Üçlü Hat Modeli



## İşimize Değer Katmak

Kurumların ve yönetim organlarının karşılaştıkları zorluklar her geçen gün artıyor. Bu zorluklar ve ilişkili risklerle karşılaşan yönetim kurulu üyeleri, iç denetimin kurumsal yönetişimi, iç kontrolü ve risk yönetimi kararlarını iyileştirmek için sunduğu bilgileri ve içgörülerini kullanarak iç denetimin değerinden faydalanabilirler.



## Hızlı Anket Sorusu

Yönetim kurulu, risk yönetimi ve iç kontrolün etkinliği konusunda güvence için birincil olarak kime itimat ediyor?

- Üst yönetim
- Dış denetim
- İç denetim
- Diğer
- Bilmiyorum

Soruyu cevaplamak ve başkalarının bu soruya nasıl cevap verdiklerini öğrenmek için [www.theiia.org/Tone](http://www.theiia.org/Tone) adresini ziyaret ediniz.

<sup>1</sup>“Olağanüstü Koşullar: Cynthia Cooper Röportajı,” Dick Carozza, *Fraud Magazine*, Mart/Nisan 2008.

<sup>2</sup>“Bernard Ebbers, WorldCom Skandalından Hüküm Giyen Eski Genel Müdür Hayatını Kaybetti,” CNBC, 3 Şubat 2020.

<sup>3</sup>“İç Denetim Yok Sayılırsa Ne Olur? Sık Karşılaşılan Bir Durum,” Richard Chambers, *Internal Auditor*, 26 Ağustos 2019.

<sup>4</sup>İçgörü: *Paydaşlara Değer Sunmak*, IIA Research Foundation, 2011.

<sup>5</sup>“Blue Bell Davası: Yasaların Yönetim Kuruluna Sorumluluk Yüklemesiyle Büyüyen Dava,” Jim Pelletier, *Internal Auditor*, 8 Ekim 2019.

<sup>6</sup>2021 Yönetişim Görünümü: Yönetim Kurullarını İlgilendiren Yeni Meseleler Hakkında Öngörüler, Ulusal Yönetim Kurulu Üyeleri Derneği, 2020.

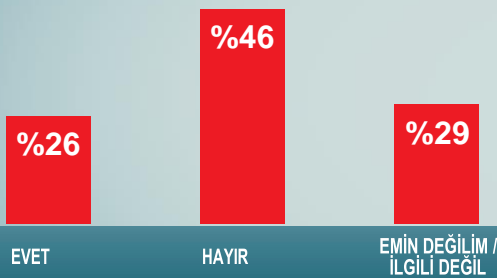
<sup>7</sup>OnRisk 2021: Riski Anlama, Hizalandırma ve Eniyileme Rehberi, IIA, 2020.

<sup>8</sup>IIA Üçlü Hat Modeli: Üçlü Savunma Hattı Güncellemesi, IIA, 2020.

<sup>9</sup>Ibid.

## HIZLI ANKET SONUÇLARI

Kurulunuzun (ya da eşdeğerinin) tanımlı bir ÇHK stratejisi var mı?



Kaynak: Tone at the Top Nisan 2021 anketi.



Telif Hakkı © 2021 The Institute of Internal Auditors, Inc. şirketine aittir. Tüm hakları saklıdır.



Tone at the Top | Haziran 2021

Destekleyen



AUDIT EXECUTIVE  
CENTER

"Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (Institute of Internal AuditorsInc., "IIA") Telif Hakkı © 2013 kesinlikle saklıdır. IIA isminin veya logosunun çoğaltılmasında ABD federal ticari marka tescil sembolü olan ® kullanılacaktır. Bu materyalin hiç bir kısmı IIA tarafından öncesinde yazılı izin verilmeksizin çoğaltılamaz. Değiştirildiği onaylanmadıkça tüm maddi yönlerden orijinali ile aynı olan bu çevirinin yayımlanması için telif hakkı sahibi olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal AuditorsInc., "IIA") 1035 Greenwood Blvd. Suite 149 Lake Mary, FL 32746, ABD isimli kurumdan izin alınmıştır. Bu belgenin hiçbir kısmı IIA tarafından öncesinde yazılı izin verilmeksizin çoğaltılamaz, bir geri alma sisteminde depolanamaz veya hiçbir formda veya elektronik, mekanik, fotokopi, kaydetme veya başka bir şekilde hiçbir suretle aktarılamaz.

İşbu belge Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından çevrilmiştir. Tone at the Top Haziran 2021 bülteni Sayın Tuğrul Bozbey (CRMA) ve Sayın Alp Buluç (SMMM, CIA, CRMA, CCSA), tarafından gözden geçirilmiş ve "edit" edilmiştir.