

COVID-19 SALGINININ İÇ DENETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: BİR ÇÖZÜM ÖNERİSİ OLARAK UZAKTAN DENETİM

(THE EFFECTS OF THE COVID-19 PANDEMIC ON INTERNAL AUDIT: REMOTE AUDITING AS AN ALTERNATIVE SOLUTION)

V. Evrim ALTUK*

ÖZ

Koronavirüs hastalığı (COVID-19), bütün insanlığı eşi benzeri görülmemiş bir sağlık kriziyle karşı karşıya bırakmıştır. Salgın nedeniyle getirilen kısıtlamalar sonucunda tüm dünyada ticari faaliyetler durma noktasına gelmiş, işletmelerin faaliyetleri sekteye uğramış ve finansal açıdan zorluklarla karşılaşmıştır. COVID-19 salgını, işletmelerin ticari faaliyetlerini etkilemekle birlikte çalışma tarzlarında da birtakım değişikliklere yol açmıştır. İşletmelerin örgütsel yapıları bu salgın nedeniyle değişirken ve işletmeler uzaktan çalışmaya uyum sağlarken, iç denetimin de bu süreçten payını alması şaşırtıcı olmayacaktır. İşletmelerin devamlılığında kilit bir role sahip olan iç denetim faaliyeti de bu süreçten etkilenmiştir. İç denetim faaliyetleri, COVID-19 salgını gibi krizlere hazırlıklı olarak anında cevap verecek yetkinlikte olmalıdır.

ABSTRACT

The coronavirus disease (COVID-19) has left humanity in the midst of a healthcare crisis that has not been witnessed before. Trade has almost ground to a standstill all around the world and businesses has been experiencing great financial difficulties. The COVID-19 pandemic has changed not only commercial activities but also ways of working. Businesses has undergone structural changes and adapted to telecommuting. It is not surprising that internal audit, which plays a key role in regularity of a business, has underwent some changes as well because it is apparent that internal audit activities should be prepared to respond to crises such as COVID-19.

Teknolojide yaşanan gelişmeler, işletmelere birçok fırsatlar sunmaktadır. Yüz yüze çalışma tarzının neredeyse imkansız olduğu bir çalışma ortamında teknolojik gelişmeler önemli kolaylıklar sağlamaktadır. İç denetim faaliyetlerinin, bu tür kriz ortamlarında, uzaktan ve sürekli olarak gerçekleştirilmesi iç denetimin etkinliğini daha da artıracaktır. Bu çalışma, COVID-19 salgını sırasında iç denetimde yaşanan problemleri ve buna yönelik olarak çözüm önerilerini ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: COVID-19, Internal Audit, Remote Audit, Continuous Audit

JEL Kodları: M42, M49.

Technological developments offer numerous opportunities for businesses, especially when it is quite risky to work in an office building with others. Therefore, internal audit activities carried out remotely and continuously might be a solution during such crises and the current study aims to offer some solutions to the problems with internal audit during the Covid-19 pandemic

Keywords: COVID-19, Internal Audit, Remote Audit, Continuous Audit.

JEL Classification: M42, M49.

* Dr. Öğr. Üyesi, Trakya Üniversitesi, Uzunköprü Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Edirne, Orcid Id: 0000-0003-2139-8081, evrima@trakya.edu.tr

Yazı Gönderim Tarihi: 12.11.2020, Yazı Kabul Tarihi: 20.12.2020

1. GİRİŞ

COVID-19 insanın varlığına saldıran sosyal ve ekonomik bir krizdir (Verma & Gustafsson, 2020). COVID-19 salgınının hızlı bir şekilde ilerlemesiyle birlikte, hemen hemen bütün ülkelerde kuruluşların ticari faaliyetleri sınırlandırılmış veya askıya alınmıştır. Ayrıca birçok ülke seyahat kısıtlamaları getirmiş ve karantina önlemlerini uygulamıştır. Alınan önlemler birçok kuruluşun faaliyetlerini önemli ölçüde kesintiye uğratmıştır. Turizm, otelcilik, ulaşım, perakende ve eğlence sektörlerinde bu kesintiler daha belirgin bir şekilde gözlemlenirken, imalat ve finans gibi sektörlerde de zincirleme etkiler beklenmektedir (EY, 2020a).

Salgın işletmelerde raporlama ve denetim gibi birçok konuda etkili olmuştur. İşletmeler hakkında bütüncül bir bakış açısı sunan bağımsız denetime bu dönemde önemli sorumluluklar yüklenmiştir (Karakaya, 2020). COVID-19 şirketleri hızla daha yeni ve daha dirençli/esnek yollarla çalışmaya zorlamıştır (Verma & Gustafsson, 2020, s. 253). Bu esneklik iç denetim süreçlerine de yansımıştır. COVID-19 salgını gibi krizler, işletmelerdeki iç denetim birimlerinin süreçlere ne kadar hakim olduklarını en yalın haliyle gözler önüne seren dönemlerdir (Sebilcioğlu, 2020). Günümüzde değişen çevre koşullarına uyum sağlayan, o koşullara göre değişebilen esnek yapıdaki ve kaynaklarını etkin kullanabilen işletmeler, faaliyetlerine uzun süreler devam edebilmektedir. İç denetim, risklerin yönetilmesi ve kaynakların etkin kullanılabilmesi açısından işletmelerde önemli roller üstlenmektedir.

Bu çalışma, COVID-19 salgını sonucu uzaktan çalışmak zorunda olan işletmelerde iç denetim sürecinin teknolojik gelişmelerle birlikte ne yönde değişmesi gerektiğine vurgu yapmaktadır. Çalışmanın giriş bölümünden sonraki ikinci bölümünde COVID-19 salgınının işletmeler üzerine etkisi anlatılmıştır. Üçüncü bölümde denetim türleri açıklanmıştır. Dördüncü bölümde COVID-19'un iç denetim üzerine etkileri açıklanmıştır. Beşinci bölümde ise COVID-19 salgınının neden olduğu çalışma şekli değişikliğine bir çözüm olarak uzaktan denetim süreci anlatılmıştır. Altıncı bölümde ise sürekli denetim kavramı üzerinde durulmuş ve COVID-19 salgınının neden olduğu gibi krizlerde denetimin sürekli olarak ve uzaktan yapıl-

masının iç denetimin etkinliğini arttıracakları açıklanmıştır.

2. COVID-19'UN İŞLETMELER ÜZERİNE ETKİLERİ

Dünyadaki bütün sektörleri etkileyen COVID-19 salgını, şirketlerin iş yapış şekillerini yeniden tasarlamalarına sebep olmuştur. COVID-19'un yarattığı krize karşı şirketlerin; finansal, operasyonel ve ticari olmak üzere üç esas konuda kurumsal olarak ne kadar dayanıklı olduklarını test etmeleri gerekmektedir. Salgın, talepte düşüşe yol açmış, ülkelerin almış olduğu önlemler sonucunda lojistik sektöre uğramaktadır ve bunun sonucunda da şirketler likidite sıkıntısı çekmektedirler (KPMG, 2020). Krizden bütün işletmeler aynı seviyede etkilenmemiş olmakla birlikte, bazı işletmeler (örneğin; ilaç, teknoloji şirketleri ile temizlik ürünleri üreten şirketler gibi) açısından bu durum önemli fırsatlar yaratmıştır. Ancak yine de yaşanan krizin ne zaman sona ereceğinin kestirilememesi ve işletmelerin çoğunluğunda ortaya çıkan finansal sorunların, ticari ilişkiler açısından, diğer işletmeleri de etkilemesinin kaçınılmaz olması, işletmeler üzerinde olumsuz bir hava yaratmaktadır.

İşletmelerin karşı karşıya kaldıkları bir diğer zorluk ise karantinanın uzun süre boyunca devam etmesiydi. Bunun sonucunda işletmeler uzaktan çalışmak zorunda kaldılar ve müşterilerinin internet üzerinden alışveriş yapmalarını sağladılar ve böylece tüketicilerin alışveriş yapma alışkanlıklarına yeniden şekil vermiş oldular (Nezhyva & Minialo, 2020).

COVID-19 salgını şirket çalışanları için de pek çok problemi beraberinde getirmiştir. Örneğin, uzaktan çalışma şirketler için finansal açıdan bir takım kazanımlar sağlarken, çalışanları motive eden bir çalışma tarzıdır. Bununla birlikte uzaktan çalışmak, bazı çalışanlar tarafından ev ortamlarının uygun olmaması sebebiyle tercih edilmeyebilmektedir. Ancak salgınla birlikte uzaktan çalışma zorunlu hale gelmiştir. Bununla birlikte dijital altyapıları uzaktan çalışmaya elverişli olan, insan kaynakları politika ve prosedürleri ile iş yapış şekilleri, kültürleri daha güçlenmiş olan şirketler bu dönemi daha iyi bir şekilde atlatacak-

lardır. Yine de her sektörün, yapıları gereği, uzaktan çalışma prensibini benimsemeleri beklenmemelidir (Sezgin, 2020).

ACCA'nın (Association of Chartered Certified Accountants) COVID-19'un şirketler üzerindeki etkisini araştırdıkları anket sonucuna göre denetçiler açısından herhangi bir krizi yönetmede anahtar faktör, ilk olarak, örgüt içinde güçlü bir güven unsurunu tesis etmek olarak ifade edilmiştir. Güven sağlamadan, işletme faaliyetlerinde meydana gelen bir kesinti, COVID-19 salgınının sebep olduğu zarardan daha kötü bir zarara yol açabilir. Güveni sağlarken yönetim, şeffaflığı temin etmeli ve kendi sağlıkları için alınan tedbirler hakkında çalışanları sürekli olarak bilgilendirmelidir (ACCA, 2020).

Kriz anında, en çok ihtiyaç duyulan güvenceyi sağlamak için işletme sürekliliği planının, başlangıçta açıkça bildirilmesi gerekmektedir. İşletmede güvenin temin edilmesinden sonra dış paydaşların, hem müşterilerin hem de tedarikçilerin güven seviyelerini ve beklentilerini yönetme süreci başlamaktadır. Yine bu aşamada, açık bir şekilde, müşterilere krizin etkilerinin değerlendirilmesinin yapılması ve sürekli olarak müşterilerle iletişimde olunması; yaşanan gecikmelerinin lojistik kaynaklı mı yoksa siparişi karşılayamamaktan mı ortaya çıktığı konusunda müşterileri bilgilendirmesi gerekmektedir. Tedarikçiler açısından ise eldeki stokların ve tedarik zincirinin çeşitliliğinin hemen bir değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir (ACCA, 2020). Tedarik zinciri paydaşları çeşitlendirilmeli; çünkü tek tedarikçiye bağlı kalmak kriz dönemlerinde risk yaratacaktır.

3. DENETİM KAVRAMI VE DENETİM TÜRLERİ

Denetim, ekonomik olaylara dayanan iddiaların, önceden saptanmış olan ölçütlere uygunluğunu saptamak ve sonuçlarını işletmeyle ilgili taraflara bildirmek amacıyla tarafsız olarak kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir (Kaval v.dğr., 2015). İşletmeyle ilgili taraflar, işletmeyle ilgili kararlar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Ancak işletmeden elde edilecek bilgiler,

her zaman güvenilir değildir. Muhasebe işlemlerinin fazlalığı ve karmaşıklığı, işletmeyle ilgili tarafların işletmeden uzak olması ve bilgiyi sağlayanların eğilimleri bu bilgilerin güvenilir olmama riski taşımalarına neden olmaktadır. Daha iyi ve yararlı olana ulaşma isteği, uygulama farklılıkları, uygulama yanlışlıkları ile hile ve yolsuzlukların denetimi gerekli hale getirmektedir (Sağlam & Yolcu, 2014).

Denetim faaliyeti, amaçlarına veya denetimi yapan kişilerin niteliğine göre sınıflandırılabilir. Amaçlarına göre denetim; faaliyet denetimi, finansal tablolar denetimi ve uygunluk denetimi olarak üç şekilde sınıflandırılmaktadır (Kaval v.dğr., 2015).

Faaliyet denetimi, bir işletmenin muhasebe çalışmaları dışında kalan diğer faaliyetlerinin (satın alma, üretim, pazarlama gibi) etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla yapılmaktadır (Sağlam & Yolcu, 2014). Faaliyet denetimi, işletmenin hedeflerine ulaşmada ne kadar başarılı olduğunu test eden, hedeflerine ulaşırken ortaya çıkan olumsuzlukları değerlendiren sistematik bir süreçtir (Kaval v.dğr., 2015).

Finansal tablolar denetimi, işletmenin finansal tablolarının ve kamuya açıklanacak bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda makul güvence sağlayacak şekilde, finansal tabloların dayanağını oluşturan kayıt ve belgelerin incelenerek denetim raporunda açıklanması sürecidir (Sağlam ve Yolcu, 2014; Kaval v.dğr., 2015).

Uygunluk denetimi ise İşletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin, belli otoriteler tarafından konulan vergi ve iş yasaları gibi mevzuatlara uygun olup olmadığını değerlendiren bir süreçtir (Sağlam & Yolcu, 2014; Kaval v.dğr., 2015).

Denetim yapan kişilerin niteliklerine göre yapılan denetim türleri ise; bağımsız denetim, kamu denetimi ve iç denetimdir. Bağımsız denetim, işletme dışındaki konusunda uzman kişiler tarafından yapılan denetim çalışmalarıdır (Sağlam & Yolcu, 2014).

Kamu denetimi, kamu haklarının korunması ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına konusunda yapılan denetim çalışmalarını

kapsamaktadır. Kamu denetimi özel sektöre ve kamu işletmelerine yönelik olarak yapılmaktadır (Sağlam & Yolcu, 2014).

İç denetim faaliyetleri, işletmelerin yönetim ve kontrol yapıları ile finansal işlemlerinin, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliğine ilişkin değerlendirmelerde bulunmak ve bu suretle işletmelerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasını sağlayarak işletmelere değer katmayı amaçlamaktadır (Bozkurt, 2010; Türedi v.dğr., 2015). İç kontrol sisteminin önemli bir ayağı olan iç denetim, bir organizasyonun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için organizasyon içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonunu temsil etmektedir (Cömert & Doyrangöl, 2002). İç denetim, örgütsel kontrolün önemli bir parçası olmakla birlikte, işletme yönetiminin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak üzere işletme bünyesinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizmasıdır (Kaval v.dğr., 2015; Spira & Page, 2003). İç denetim, iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve yeterliliğinin ortaya konulması, değerlendirilmesi ve gözetimi faaliyetlerini içermektedir (Kaval v.dğr., 2015).

İç denetim, güvence verme ve danışmanlık yapma fonksiyonları nedeniyle aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirmektedir (Johnstone v.dğr., 2016):

- Finansal tablolarla ilgili olarak güvence sağlamak,
- Faaliyetlerin ve bunlarla ilgili kontrollerin etkinliğini değerlendirmek,
- Hile ile ilgili olabilecek durumları araştırmak,
- İç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek,
- Operasyonel denetimleri gerçekleştirmek,
- İşletmenin kanunlara, düzenlemelere ve işletme politikalarına uygunluğunu değerlendirmek,
- Bilgi sistemleri ve güvenlik denetimlerini gerçekleştirmek.

İç denetim, işletme içerisinde bu anlamda önemli roller üstlenmektedir. İç denetim, işletmenin finansal ve finansal olmayan işlemlerinin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek üzere uygulanmaktadır. İşletmenin karşılaştığı riskler, iç denetim faaliyeti sayesinde önceden tespit edilerek, ne gibi önlemler alınması gerektiği konusunda işletmelere rehberlik edilmektedir.

4. SALGININ İÇ DENETİM ÜZERİNE ETKİLERİ

İşletmelerin ölçeklerinin büyümesi, yapılan işlemlerin karmaşıklaşması ve işletmenin etkin bir şekilde yönetilmesi için kontrollere ihtiyaç duyulur. Yönetimin iç kontrol sisteminin kurulmasını sağlaması, öncelikli görevlerinden biridir. İç kontrol sistemi ile ilgili, bağımsız ve tarafsız bir şekilde yönetime güvence veren ve yatırımcılar için işletmeye değer katan özelliği dolayısıyla iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duyulur. Bu doğrultuda yönetim, işletmenin faaliyetlerini, sermaye kaynaklarını ve karşı karşıya olduğu risk faktörlerini göz önünde bulundurarak iç denetim faaliyetlerini düzenler. İç denetimin işletmelere veya kurumlara yaptığı en büyük katkı, muhtemel risklerin belirlenmesinde yönetime yardımcı olarak iç kontrollerin etkinliğini saptamak ve böylelikle iş süreçlerinde verimliliği tesis etmek ve riskler sonucunda ortaya çıkabilecek zararları en aza indirmektir (TÜSİAD, 2008). İç denetimin risk yönetimindeki esas rolü, işletmelerdeki önemli riskleri gözeterek bunların etkili bir şekilde yönetilmesini temin etmek ve yönetime tarafsız bir şekilde güvence sağlamaktır (Bozkurt, 2010). Riski dikkate alarak hareket eden risk odaklı iç denetim, gelecekte meydana gelebilecek olayları göz önüne alarak işletmenin faaliyetlerini askıya alabilecek riskleri kapsamı içerisine almıştır (Türedi v.dğr., 2015). Fiziki kontrollerin yapılmasında yaşanan zorluklar, yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamaya engel olmakla birlikte denetim riskini de arttırmaktadır. Bu nedenle denetim riskini azaltmak için denetim salgın sürecine uygun bir şekilde planlanmalı ve bu etkileri denetim raporuna yansıtılmalıdır (Adana & Özbirecikli, 2020).

Ortaya çıkan krizlerin, herhangi bir kurumun çalışma olanaklarını ve yeteneklerini önemli bir düzeyde sekteye uğratacağı açıktır. Siber saldırılar, tahmin edilemeyen ve hızla değişen iklim koşulları, terör saldırıları ve iş bırakma eylemleri gibi durumlarla beklenmedik bir anda işletmeler karşı karşıya kalabilirler. Bu krizlerin iyi yönetilememesi sonucunda işletmenin itibarı zarar görür ve paydaşların beklentilerini karşılamada yetersiz kalmasına sebep olur (IIA, 2014). COVID-19 salgınının yol açtığı krizin getirdiği yeni gereksinimlerle birlikte iş modellerindeki değişik-

likler, alternatif istihdam yöntemleri, faaliyetlerin eski haline dönmesi için alınan önlemler gibi olaylar sonucunda başta işletmeler olmak üzere, çalışanlar ve tüm paydaşların karşı karşıya kaldıkları risklerin nitelik ve büyüklüklerinde de dikkate değer değişiklikler ortaya çıkmaktadır. Bu risklerin iyi bir şekilde yönetilmesi ve krizin yol açtığı yeni dönemde bütün işletmelerin ihtiyaç duyduğu güncel bir kontrol ortamının oluşturulmasında iç denetime önemli görevler düşmektedir (EY, 2020b).

İç denetim liderlerinin, kendi ekibinin desteğini işletmelerdeki kilit yöneticilere sunmaları önem arz etmektedir. Bir takım operasyonel değişikliklerde dikkate alınması gereken risk faktörleri ortaya çıkabilir. Karşı karşıya kalınan zorluklar sonucunda yapılan değişiklikler, risk yönetim sürecini daha iyi hale getirmek ve böylelikle organizasyonu daha iyi kontrol edebilmek için çeşitli fırsatlar sunar. COVID-19'un sebep olduğu olaylar, denetim planlarının ve iş tamamlama yöntemlerinin durağan olmadığını ortaya koymuştur. Bu tür beklenmedik durumlar karşısında iç denetçinin çevik bir düşünce tarzını benimsemesi gerekmektedir (Gürdil & Topçu, 2020).

İşletmeler, COVID-19 salgınının iç denetim fonksiyonu üzerindeki etkilerini mutlaka dikkate almalıdır. COVID-19 sonucu ortaya çıkan gelişmeler, işletmeler açısından dikkate değer birtakım risklere yol açabilir ve bu risklere ilişkin değerlendirmelerin, özellikle halka açık şirketlerdeki hissedarlara, açıklanması önem arz edebilir. İşletmeler, iç denetim politikalarını tekrar gözden geçirmeliler, uzaktan denetim yapmanın mümkün olup olmadığına ele almalıdırlar. COVID-19 salgınının etkileri devam ettikçe, iç denetim ekipleri karşılaştıkları riskleri ve iş sürekliliğine ilişkin değerlendirmelerini yönetime bildirmeliler ve öneride bulunmalıdırlar (Sebilcioğlu, 2020). İç denetçilerin, denetim faaliyetini yerine getirirken, COVID-19 salgınının denetlenen işletme üzerinde ne gibi risklere yol açtığını veya olası riskleri iyi bir şekilde analiz etmeleri gerekmektedir. Bu doğrultuda, mevcut veya olası riskleri ortadan kaldırmak için ne gibi önlemlerin alınması gerektiği daha iyi ortaya konabilecektir.

Uzaktan çalışma, çevrimiçi aktivitelerdeki artış ve sistem altyapısının iyi gelişmemiş olduğu bölgelerde, sistem güvenliği ve veri güvenliği açısından önemli

etkileri olabilir. Şirketlerin önlem alması gereken siber riskleri arttırabilir. Evden çalışanlar bu anlamda, sistemin açıklarından faydalanmaya çalışan kişilerin hedefi haline gelebilirler. Bu nedenle işletmeler siber saldırılara karşı güvenlik önlemleri almalıdırlar (Sezgin, 2020). Mevcut denetim yöntemleri, önemli yanlışlık riski ile ilgili denetim kanıtı toplamak amacıyla işlemlerin örneklenmesi, geriye dönük denetim yaklaşımı ve yıllık, belli bir zamanda, denetim görüşü şeklinde sıralanmaktadır (Rozario & Vasarhelyi, 2018).

Veri tabanlarının siber güvenlik saldırılarıyla karşı karşıya kalabilecek, günlük olarak binlerce işlemi sakladığı modern bir ekonomide, finansal tablo denetimleri aşamalı olarak otomatik hale geldikçe ve tahmine dayalı bir nitelik kazandıkça geleneksel denetim modelinin gelişmesi oldukça önemlidir (Rozario & Vasarhelyi, 2018). İç denetçiler, COVID-19'dan önce de bazı değişiklikleri deneyimlemişlerdi ve stratejileri gözden geçirmeye başlamışlardı. Dijital dönüşüm ve diğer gelişen teknolojiler, birçok iç denetim fonksiyonlarını zorlamıştır. Birçok kişi için COVID-19, virüse karşı dayanıklılık (esneklik) sorunlarına cevap vermek için önceliklerin yeniden değerlendirilmesini gerektirmiştir. Bununla birlikte, kuruluşlar, müşteriler ve çalışanlarla iletişim kurmak için daha fazla dijital çözüm ararken, iç denetim bu riskleri yönetmeye devam etmelidir (Martinelli v.dğr., 2020).

COVID-19 salgını iç denetim çalışmasını direkt olarak etkileyen sorunlarla karşı karşıya kalınmasına neden olmaktadır. İç denetim planı ve çalışma programında yapılması gereken değişiklikler, uzaktan çalışmanın denetime etkileri gibi sorunlar bunlardan bazılarıdır. İç denetim yeni ortama uyum sağlamalı, proaktif bir şekilde davranmalı ve buna göre seçenekleri değerlendirmelidir. İç denetimin, kriz anında yönetime danışmanlık ve tavsiyede bulunması açısından açık ve katılımcı olması gerekmektedir. Uzaktan çalışma sırasında müşteriler, çalışanlar ve paydaşlarla etkili iletişimin önemi dikkate alınmalıdır. Uzaktan çalışmanın yol açabileceği siber güvenlik riskleri dikkate alınmalı ayrıca iç denetim ekibinde yer alan personelin iletişimde aksaklık yaşanmaması için gerekli altyapının sağlanması gereklidir. Denetim esnek ve çevik bir anlayışla planlanmalıdır, hızlı bir şekilde

karar almalıdır. Salgın süresince yapılırsa da gerçekleştirilen denetimlerin özenli bir şekilde yerine getirilmesine dikkat edilmelidir. Ayrıca salgının denetim süreçlerinde sebep olduğu değişikliklerin (uzaktan ve teknolojiye dayalı bir çalışma sisteminin) olumlu etkileri göz ardı edilmemelidir (KİDDER, 2020).

5. UZAKTAN DENETİM

Teknolojinin hayatımıza girmesiyle yeni denetim yaklaşımlarına yönelim olmuştur. COVID-19 salgınının ortaya çıkmasıyla birlikte ülkeler çeşitli kısıtlamalar getirmişler, seyahat yasağı gibi kısıtlamalar sonucunda da denetim yeni bir dönemece girmiş ve iç denetim alanında gösterilen çabaların, alışıldık olan yüz yüze denetimin yerine, hemen hızlı bir şekilde uygulanabilecek alternatif yöntemlerin araştırılmasına neden olmuştur. Birçok şirketin iş seyahatlerini kısıtladığı ve dünyadaki birçok ülkenin sınırlarını kapattığı dikkate alınır, uzaktan denetim en iyi alternatif olarak görülebilir (Litzenberg & Ramirez, 2020).

Uzaktan denetim, fiziki olarak bir arada bulunmaya gerek duyulmadan, denetçilerin finansal verilerin ve iç kontrollerin doğruluğunu değerlendirmek, elektronik kanıt toplamak ve raporlamak üzere denetlenen kurumla etkileşim kurmak amacıyla bilgi ve iletişim teknolojilerini veri analitiği ile birleştirdiği bir süreç olarak tanımlanmaktadır. İç denetçilerin, denetim faaliyetlerinin tamamını yerine getirmek için fiziksel olarak bulunmaları gerektiği fikri artık geçerliliğini yitirmiştir. Birçok denetim faaliyeti artık sanal denetim ekipleri tarafından yerine getirilebilir ve teknoloji iç denetçilerin neyi nasıl yapacakları konusunda kolaylık sağlamaktadır. Teknoloji ve online erişim maliyetleri, düşme eğilimi gösterdiğinden ve bütçeyle ilgili baskılar arttığından, uzaktan denetim teknolojisini kullanan denetim ekibi sayısı giderek artmaktadır. Uzaktan denetimi benimseyen örgütler için gelişmiş denetim kalitesi, müşteriyle iletişim süresinin uzatılması, denetimin kapsamının genişletilmesi gibi motivasyon unsurlarının yanında azalan seyahat giderleri ve eğlence giderleri yer almaktadır (Teeter v.dğr., 2010). Uzaktan denetimin unsurları, pek çok yönden yüz yüze denetimle paralellik göstermektedir. Bununla beraber, odak noktası, sorumluluklar ve de-

netim safhalarının uygulanması konularında farklılık göstermektedir (Litzenberg & Ramirez, 2020).

Uzaktan denetimde dikkate alınması gereken esas unsurlar şunlardır: planlama, hazırlık, uygulama ve raporlama (Bargilly & Zarka, 2020).

Planlama: Denetimin planlanması ve kapsamının belirlenmesi her denetimde kritik öneme sahiptir (Litzenberg & Ramirez, 2020). Her şeyden önce işletmenin yıllık iç denetim planlaması, güncel durumların ışığında gözden geçirilmelidir. İşletmenin sürekliliği veya kriz yönetimi gibi konularda danışmanlık faaliyetlerine duyulan ihtiyaç artabilir. COVID-19 salgını, bütün işletme faaliyetlerini karmaşık bir hale getirmiştir, süreçler bu yeni duruma adapte edilmiş ve işletmeler yeni risklerle karşı karşıya kalmışlardır. Bu nedenle, iç denetim yeni risklerle ilgili görüşlerini sunar ve aynı zamanda değişen veya yedek süreçlere, iç kontrol ortamındaki değişikliklere karşı proaktif bir rol üstlenir (Bargilly & Zarka, 2020). Sanal denetim ekipleri, denetimin detaylarını tartışmak üzere web konferansları aracılığıyla bir araya gelir ve görevler, bir elektronik çalışma kağıdı sisteminde otomatik olarak atanır (Teeter v.dğr., 2010).

Hazırlık: Her geleneksel denetimde, uzaktan çalışan denetçi (remote auditor) bazı pratik bilgileri hesaba katmalıdır. Örneğin; işletmenin kilit paydaşları kimlerdir, hangi bilgiler hazır halde gibi. Bunlardan başka, uzaktan denetimler için hazırlık yapılırken dikkate alınması gereken birkaç nokta daha bulunmaktadır (Bargilly & Zarka, 2020):

- *Denetlenen işletmelerin uygunluğunu kontrol etmek:* Paydaşların uygunluğu kontrol edilmelidir. Eğer varsa, saat dilimi farklılıklarıyla nasıl başa çıkılacak? Bu yeni durumun, çalışma programı (takvimi) ve uygunluğu üzerinde hangi etkileri bulunmaktadır (Bargilly & Zarka, 2020)?
- *Araçları kullanmak:* Uzaktan denetimlerde yapılacak toplantıların görsel yönünü unutmamak gerekir. Bu yüzden, denetlenen kurumlarla iletişimi geliştirmek video telekonferans gibi uygun olan farklı araçları derinlemesine incelemek oldukça önemlidir. Bunun yanı sıra, belge paylaşımı için güvenli ve kullanıcı dostu bir çözüm yolu bul-

mak da gereklidir. Kullanılacak araçların gerekli güvenlik ve gizlilik kurallarına uygun oldukları ve tüm denetlenenler tarafından kolayca erişilebilir oldukları temin edilmelidir (Bargilly & Zarka, 2020).

- *Denetimi planlamak:* Temel olarak, esas riskleri dikkate alarak denetimin kapsamını belirleyerek uzaktan denetim süresinin kısa tutulması tavsiye edilmektedir. Uzaktan denetim, denetlenen işletmelerin daha fazla yatırım yapmasını gerektirebileceğinden, denetimi iki ayrı denetime ayırmak ve yıl boyunca bunu yaymak daha iyi olabilir. Yerinde denetimin aksine teknik sorunlar (bağlantı, ses kalitesi gibi), daha geniş bir etkiye neden olabilir ve çözülmesi daha fazla zaman gerektirebilir (Bargilly & Zarka, 2020).
- *Yeni süreçleri açıklamak:* Dikkate alınması gereken bir diğer konu da denetimin kapsamının ve planlamasının tartışıldığı tüm paydaşlarla bir başlangıç toplantısının yapılmasıdır (Bargilly & Zarka, 2020). Bu toplantıda kapsam ve programlamanın nasıl olacağı tartışılmalıdır. Denetçiler, katılımcılara uzaktan denetim yaklaşımını açıklamak için yeterli zaman ayırmalıdır. Ek içerik ve açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda iç denetçiler, uzaktan denetim planlama toplantısı için geleneksel denetimde gereken zamandan yaklaşık iki kat daha fazla zaman ayırmalıdır. Ayrıca video konferans ve PowerPoint ve diğer görsel kılavuzlar bu toplantı için faydalı olacaktır (Litzenberg & Ramirez, 2020). Uzaktan denetim yaklaşımı, yüz yüze denetimlerdeki farklılıklarla birlikte katılımcılara açık bir şekilde anlatılmalıdır. Bilgilerin gelecekte ne zaman ve nasıl paylaşılacağı; gizlilik ve yetkilendirmelerle ilgili olarak dikkate alınması gereken unsurların olup olmadığı gibi soruların da aynı zamanda yanıtlanması gerekmektedir (Bargilly & Zarka, 2020).

Uygulama: Uzaktan denetimin bu aşaması, geleneksel denetimle oldukça benzerlik göstermektedir. Bunun yanında video konferansların, yüz yüze görüşmelerin yerini alması ve belgelerin bir paylaşım platformu aracılığıyla aktarılması gibi durumlar, uzaktan denetimi geleneksel denetimden ayırmaktadır. Bu durum, denetçilerin ve denetlenen kurumların bazı

ayarlamalar yapmalarını gerektirebilir. Aşağıda sıralanan hususları dikkate almak denetimin uygulanma sürecini kolaylaştıracaktır (Bargilly & Zarka, 2020):

- *Video konferans araçları:* İşletmeler için Skype, Zoom, Team veya Cisco WebEx gibi video konferans uygulamaları yüz yüze görüşmelerin yerini alacaktır. Hangi aracın kullanılacağı belirlenirken veri aktarımı kadar erişiminin de yeterince güvenli olması sağlanmalıdır. Uygun bir araç seçerken ve görüntülü görüşmeleri planlarken aşağıdaki durumları göz önünde bulundurmamak önemlidir (Bargilly & Zarka, 2020):
 - Uzun ve yoğun video konferanslar yerine görüşmeleri, farklı başlıklar halinde birkaç oturuma ayırmak faydalı olabilir.
 - Eşzamanlı katılımcı sayısını en az sayıda tutmak ve konuşmayan kişileri sessize almak yararlı olabilir.
 - Baştan test ederek teknik sorunların (bağlantı, ses kalitesi gibi) neler olabileceği tahmin edilebilir.
 - Kullanılan aracın işlevlerine yatkın olmak ve örneğin kameralarıyla veya ekran veya belge paylaşırken sorun yaşayan kişilere rehberlik etmek önemlidir.
 - Video oturumları kaydetmek not almayı kolaylaştırabilir. Görüşme kaydedilecekse, önceden katılımcıların onayı alınmalıdır ve veri güvenliği ve gizlilik konuları göz önünde bulundurulmalıdır.
- *Belge paylaşım platformu:* Elektronik kanıtlar bu aşamada önemlidir. Denetlenen işletmeden belgelerin elektronik kopyaları istenmelidir (Deloitte, 2020). Birçok işletme aşamalı olarak elektronik belgeler ve elektronik imza kullanmaya geçerken uzaktan denetim, bu yeniden yapılandırma (reengineering) sürecinin mümkün kıldığı elektronik verilere erişime bağımlıdır. Faturalar ve kredi başvuruları gibi belgeler için yeniden yapılandırma, belge tarama, karakter ve imza analizi ve çevrimiçi depolama gibi araçların ve süreçlerin uygulanmasını içerecektir (Teeter v.dğ., 2010). Belgeleme yöntemine bağlı olarak işletme personelinin, ka-

yıtları izlenebilir bir formata (PDF gibi) dönüştürmeleri ve bunları yüklemeleri zaman alacaktır. Denetçiler, işletmeye olan yükü en aza indirmek için, en kolay şekilde elde edilen formatta bilgileri almaya ve incelemeye açık olmalıdırlar. Eğer mümkünse, kayıtların depolandığı dijital dosya sistemine erişim sağlanmalıdır. Çoğunlukla doğrudan erişim, yalnızca denetim süresi boyunca geçici olarak sağlanabilir. Kayıtları uzaktan inceleyen, denetçi notlar almalı ve uzaktan görüşmeler sırasında sorulacak soruları yazmalıdır. Bununla birlikte, uzaktan incelemeler sırasında eşzamanlı sorgulama yapmanın bir yolu, denetçi ile incelenen programı uygulamakla görevli olan kişi arasında bir video konferans kurmaktır. Böylelikle sorular ve cevaplar için belgelerin gerçek zamanlı olarak paylaşılması ve incelenmesi sağlanacaktır (Litzenberg & Ramirez, 2020). Fiziksel kanıt için, denetlenen işletmeden zaman damgası kanıtı istenmelidir. Örneğin, varlıkların veya envanterin fotoğrafları gibi (Deloitte, 2020).

Bununla birlikte aşağıdaki noktalara dikkat edilmesi önem arz etmektedir (Bargilly & Zarka, 2020):

- Ağ üzerinden, tercihen uçtan uca gönderilen verilerin şifrelenerek erişimin yeterince kısıtlandığından ve güvenli olduğundan emin olunmalıdır. Ayrıca çok faktörlü kimlik doğrulama zorunlu kılınmalı ve bilgilerin paylaşım platformundan zamanında kaldırılmalıdır.
- Ülkeler arasında veri erişilebilirliği ve aktarımı konusunda uygulanabilecek kısıtlamalar göz önünde bulundurulmalıdır.
- Uzaktan denetim, dijital belge kullanmayı gerektirirken, denetlenen işletmelerin kağıt üzerinde kayıt tutmaları mümkündür. Bu kayıtların bilgisayar ortamına aktarılması zaman alabilir. Bu nedenle esnek davranarak ve bilgi paylaşımına alternatif çözümler sunarak denetlenen işletmelerin yükü en aza indirilmelidir.
- *Diğer bilgi kaynakları:* Canlı yayın (livestreaming), iki yönlü akıllı gözlükler (two-way smart glasses) dahil olmak üzere canlı (live), iki yönlü iletişim teknolojisi (two-way communication technology)

kullanılabilir Bunlara alternatif olarak şirket cep telefonları kullanılarak çekilen video ve fotoğraflardır (Litzenberg & Ramirez, 2020). Denetlenen işletme, örneğin cep telefonundaki videoyu kullanarak depoda size eşlik edebilir. Binadaki güvenlik kameraları da bu konuda yardımcı olacaktır (Bargilly & Zarka, 2020). Bu alternatifin avantajı, bu cihazların kullanıma hazır bulunması ve birçok şirket bilgisayar depolama çözümüyle (örneğin, SharePoint gibi) uyumlu olmasıdır. Aynı zamanda toplama noktasındaki sinyal gücü video ve fotoğraf kalitesini etkilemez (Litzenberg & Ramirez, 2020). Fiziksel olarak hazır bulunmanın gerekli olduğu ve başka bir seçeneğin bulunmadığı istisnai durumlarda yerel kaynakların (içsel ve dışsal) kullanımı düşünülmelidir (Bargilly & Zarka, 2020).

- *Denetlenen kurumla uyum sağlama:* Uzaktan çalışırken denetlenen kurumla uyumlu bir şekilde çalışmak için yakın irtibatla olmak daha da önemli hale gelmektedir. Denetimin durumunu değerlendirmenin yanı sıra herhangi bir endişenin olup olmadığını anlamak için tekrar eden kısa toplantılar planlanmalıdır (Bargilly & Zarka, 2020).

Denetçiler ayrıca ağ üzerinden denetlenen işletmenin sistemine bağlanır ve bir terminal aracılığıyla analitik testleri yaparlar. Bir bilgisayar aracılığıyla, denetçiler ağ üzerinden, işlemlerin örneklemine alarak anormallikleri test ederler. Sürekli denetimin yapıldığı bir ortamda, otomatik sistemler tam örneklem testleri yapar ve denetçinin takip edebilmesi için sıra dışı durumların bir listesini hazırlar (Teeter v.dğr., 2010).

Raporlama: Denetim görüşü ve raporlama yerinde denetimle aynıdır ancak web konferansı aracılığıyla gerçekleştirilir (Teeter v.dğr., 2010). Bununla birlikte, video konferansları sırasında denetim ekibinin iletişim kurarken açık ve tutarlı olması önemlidir. Uzaktan yapılan denetimler için yeterli etkileşim kurmak oldukça önemli olduğundan raporlama protokollerinin sıklıkları ve denetim ekiplerinin denetlenen işletmeye rapor verme şekli açısından tekrar gözden geçirilmelidir. İç denetçi aşağıdaki noktalara kesinlikle dikkat etmelidir (Bargilly & Zarka, 2020):

- *Kilit risklere odaklanma:* İşletmeler şimdiden sıkıntı içinde olduklarından daha düşük risk bul-

gularıyla onları meşgul etmek yerine kilit risklere odaklanılmalıdır.

- *Bulguların doğrulanması:* Raporu tamamlamadan önce denetlenen işletmelerle tartışılması ve doğrulanması gerekmektedir. Bu önemlidir; çünkü video konferansların kullanılması katılımcılar arasında yanlış anlamalara yol açabilir. Alınan tüm geri bildirimler rapora dahil edilmeli ve önceden belirlenen risk ve fırsatlar bu geri bildirimlere göre güncellenmelidir.
- *Yeni sürecin belgelendirilmesi:* Uzaktan denetim sırasında hangi farklı araçların ne ölçüde kullanıldığını ve denetim hedeflerine ulaşmada etkili olup olmadıklarını anlamak da ayrıca önemlidir. Herhangi bir sebeple bazı süreçler, uzaktan denetlenemezse bunun da raporda belirtilmesi gerekir.

Denetim tamamlandıktan sonra denetçiler, uzaktan denetimin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla fırsatları belirlemek için uzaktan denetim prosedürü hakkında bilgi vermelidir (Bargilly & Zarka, 2020).

COVID-19 salgınının yol açtığı kriz nedeniyle iş yerinde bulunmanın sürekli olarak imkansız hale geldiği durumlarda, iç denetimin yeterli bir şekilde yapılması mümkün olmamaktadır. Teknolojinin ilerlemesiyle ortaya çıkan iletişim ve izleme araçlarından faydalanılarak denetim, daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilecektir. Uzaktan denetim, iletişim teknolojileri aracılığıyla ve bilgisayar programlarıyla verilerin toplanması ve analiz edilmesi yoluyla finansal raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğunun ve uygunluğunun ispatlanmasına ve iç kontrol sisteminin iyi bir şekilde işlenmesine olanak sağlamaktadır.

6. UZAKTAN DENETİM VE SÜREKLİ DENETİM

İç denetçiler hata ve hilelerle mücadele etmek için yeni yöntemler geliştirirler, iç kontrolleri izlerler, süreçlerin etkinliğini test ederler ve işletme faaliyetlerini güçlendirmek amacıyla yönetimle görüş alışverişinde bulunurlar. İşletmelerin ve sistemlerinin ne kadar iyi işlediğini belirlemek amacıyla finansal, operasyonel, uygunluk, hile, bilgi sistemleri ve diğer çeşitli konularda denetimler gerçekleştirirler (Teeter v.dğr.,

2010). Hızla gelişen bilgi teknolojileri ve bilginin tam zamanında işletme paydaşlarına iletilmesine yönelik talepler denetçilerin denetim kanıtlarını sürekli izlemek, toplamak ve analiz etmek için yeni yollar bulmalarını gerektirmektedir (Rezaee v.dğr., 2018).

Kurumsal hesap verebilirliğin ön plana çıkması ve düzenleyici otoritelerin baskıları, iç denetçileri denetim yaparken etkinliği ve verimliliği artırmak için yeni yollar geliştirmeye zorlamaktadır. Yılda bir kez yapılan incelemeler çoğu kez yetersiz kalmaktadır. Bir işletmenin paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılamak için sürekli denetime ihtiyaç duyulmaktadır (Warren & Smith, 2006). Finansal raporlarını online (çevrimiçi) ve gerçek zamanlı yayımlayan işletmelerin sayısı hızla artmaktadır. Gerçek zamanlı olarak sunulan finansal raporlarda yer alan bilgilerin kalitesi ve güvenilirliği hakkında sürekli güvence sağlamak için sürekli denetime ihtiyaç duyulabilmektedir (Rezaee v.dğr., 2018).

Denetim süreci, geleneksel manuel denetimden bilgisayar tabanlı denetime doğru değişim göstermiştir. Günümüzde ise işletmeler, sürekli elektronik denetimler yapmaya teşvik edilmektedirler (Rezaee v.dğr., 2018). Geleneksel denetimde, denetçiler bilgi işleme sistemlerini çevreleyen kontrollerin yeterliliğini değerlendirmek ve bunları hatalar ve tutarsızlıklar açısından test etmek için işletmenin raporlama döneminin sona ermesini beklerler. Ancak, işletmede gerçekleşen işlemlerin tamamını incelemeyiz; gerçekleşen işlemlerin örneklemini alırız ve hata ve tutarsızlık yönünden incelemeye tabi tutulur. Bu şekilde yapılan sınırlı bir inceleme, basit işlemleri değerlendirmek açısından yeterli olsa da karmaşık işlem sistemlerini değerlendirmek açısından yetersiz kalmaktadır. Çünkü karmaşık bilgi işleme sistemlerinde işlem hacmi oldukça yüksektir ve örneğin üretim, stok ve kayıt tutma gibi fonksiyonlar birbiriyle entegre edilmiştir. Bu yüzden veri işlemede yapılan tek bir hata birden fazla kaydı etkileyebilir ve yüksek işlem hacmi bu hataların tespitini zorlaştırır. Bu nedenle bu sistemlerin daha sık denetlenmesi gerekmektedir (Pathak v.dğr., 2005). Bilgi işleme sistemlerinin kesintisiz olarak izlenmesi sürekli denetimle sağlanabilecektir.

CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants) ve AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından yayımlanan araştırma raporuna (1999) göre “sürekli denetim, ilgili olayların gerçek-

leşmesinin hemen ardından veya eşzamanlı olarak yayımlanan denetçi raporların kullanılması ile bağımsız denetçilerin yazılı bir güvence elde etmelerini sağlayan bir metodolojidir” (Searcy & Woodroof, 2003). Rezaee v.dğr. (2018) sürekli denetimi, “denetçilerin, bilginin açıklanmasıyla eşzamanlı olarak veya bilginin açıklanmasından kısa bir süre sonra kesintisiz bilgi konusunda bir dereceye kadar güvence sağlamasına olanak tanıyan kapsamlı bir elektronik denetim süreci” olarak tanımlamaktadırlar.

Sürekli denetim paradigması geleneksel denetime yedi esas boyut kazandırmıştır. Bunlar (Chan & Vasarhelyi, 2011):

- Sürekli veya daha sık aralıklarla yapılan denetimler
- Proaktif denetim modeli
- Denetim prosedürlerinin otomasyonu
- Denetçilerin yaptıkları işlerin ve rollerinin değişmesi
- Denetimin niteliği, zamanı ve kapsamında meydana gelen değişiklikler
- İzleme ve test yapmak için veri modellemesinin ve veri analitiğinin kullanımı
- Denetim raporlamasının niteliği ve zamanlamasındaki değişiklikler

Günümüzde teknoloji sayesinde sürekli izleme ve bir işletmenin işlemlerinin gerçek zamanlı veya sık aralıklarla denetimini gerçekleştirmek mümkün hale gelmiştir. Bu kapasite, otomatik iç kontrollerin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini izlemek ve değerlendirmek veya maddi doğruluk testleri yapmak için kullanılabilir. Birçok iç denetçi günümüzde sürekli denetim yapmaktadır. Çünkü iç denetçiler işletmenin iç kontrol sisteminin bir parçası olduklarından olası sorunları ortaya çıkar çıkmaz tespit etme yeteneği iç kontrolü geliştirmektedir (Byrnes v.dğr., 2015). Sürekli denetim, finansal tablo kullanıcıların bilgilerin zamanında sunulmasına ve güvenilir olmasında önemli bir rol oynamaktadır. Sürekli denetim finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgileri de denetlemektedir (Memiş & Tüm, 2011).

Sürekli denetim, süregelen ve isteğe bağlı prosedürleri etkin hale getirerek denetimin kapsamını genişletirken, uzaktan denetim ise denetim görevlerini

yerinde (on-site) ve uzaktan denetim ekibi üyeleri arasında paylaşımlarına olanak tanıyarak, denetçilerin belli bir yerde bulunma zorunluluklarını azaltır (Teeter, 2010).

Uzaktan denetim, denetçilerin işlemleri izlemesini ve iş süreci sahipleriyle iletişim kurmasını sağlar. Benzer şekilde, sürekli denetim sistemleri denetçileri olası kontrol zayıflıkları, hile veya hata konusunda uyardığında, denetçiler yönetime yardımcı olmak için uzaktan karşılık verebilirler (Teeter v.dğr., 2010). Bu nedenle uzaktan denetimin, sürekli denetimle eşzamanlı bir şekilde uygulanması denetim faaliyetlerinin daha aktif olmasını sağlayacaktır. Fiziki olarak işletmede bulunmadan, yıl boyunca iç kontrol sistemindeki herhangi bir aksaklık hemen tespit edilebilir hale gelecek ve oluşabilecek aksaklıkların önüne geçilebilecektir. Uzaktan denetimin daha etkin olması ancak sürekli denetimle mümkün hale gelecektir.

Günümüzde kullanılan iletişim teknolojileri, işletmelere uzaktan denetim yapma olanağını sunarken; sayısız işlemin doğruluğunun ve uygunluğunun saptanmasında, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli rolü olan, verilerin toplanması ve analiz edilmesinde kullanılan teknolojiler ise sürekli denetim yapılmasına imkan vermektedir. Yapılan işlemlerin anında denetlenmesi, anomalilerin hemen ortaya çıkarılması ve muhtemel risklerin önceden saptanıp önlem alınması sürekli denetimle sağlanmaktadır. Teknolojik ilerlemeler sayesinde mümkün hale gelen uzaktan denetim, sürekli denetim ile entegre olduğunda daha etkin hale gelecektir. Bu durumda iş süreçlerinde ortaya çıkabilecek herhangi bir anormallik ve finansal raporlarda yer alan hata veya hileler hemen saptanabilecek ve riskli durumlar önceden tespit edilerek gerekli tedbirler alınacaktır.

7. SONUÇ

İç denetim, günümüzde klasik anlayışından sıyrılıp risk odaklı bir yapıya bürünmüştür. İşletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyen riskler ve bu risklerin yönetilmesi iç denetimin odağı haline gelmiştir. COVID-19 salgını sonrasında yaşanan kısıtlamalar sebebiyle işletmelerin iş yapma şekilleri değişikliğe uğramıştır. Bir arada çalışmanın çok mümkün olmadığı koşullarda işletmeler, birçok faaliyetlerini uzak-

tan yönetmek durumunda kalmışlardır. İşletmede önemli rollere sahip olan iç denetim fonksiyonu da hem COVID-19 salgının neden olduğu yeni risklerle karşı karşıya kalmış, hem de çalışma şeklini değişikliğe uğratmak durumunda kalmıştır.

Teknolojik gelişmelerin sağladığı olanaklar çerçevesinde, iç denetim süreçleri de zamanla değişmiştir. Artık bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler sayesinde, fiziksel olarak bulunmadan iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek neredeyse mümkün görülmektedir. Teknolojik araçlar yoluyla bir arada bulunmadan, birçok denetim faaliyetleri yerine getirilebilmektedir. Herhangi bir sorun olması durumunda video konferanslar yoluyla istenilen sıklıkta görüşmeler yapılabilmektedir. Verilerin sürekli analiz edilebilmesinin mümkün kılınmasıyla ortaya çıkabilecek anormal durumlar değerlendirilerek, riskler saptanabilecek ve risklerin kaynağına ulaşmak daha kolay hale gelecektir. Ayrıca uzaktan denetimle birlikte işletmelerin sürekli denetime geçmeleri iç denetim faaliyetlerinin daha etkin bir şekilde yürütülmesine aracı olacaktır.

Ancak bunun yanında işletmelerin maruz kalabilecekleri siber saldırılardan kendilerini korumaları önemli hale gelmektedir. Çünkü verilerin güvenliğinin sağlanması işletme paydaşları açısından hayati önem taşımaktadır. Bu nedenle işletmeler siber güvenlik önlemleri almak durumundadırlar.

Bu çalışma, COVID-19 salgını sırasında iç denetimde yaşanan problemlere çözüm önerisi olarak uzaktan denetim yöntemini ön plana çıkarmaktadır. Uzaktan denetim, bilgi ve iletişim teknolojileri ve veri analizi yoluyla denetçilerin finansal verilerin ve iç kontrollerin doğruluğunu değerlendirdiği bir süreç olarak tanımlanabilir. COVID-19 salgını gibi, bir arada çalışmanın mümkün olmadığı durumlarda uzaktan denetim işletmelere kolaylık sağlayabilir. Teknolojik gelişmeler, denetim çalışmasının daha etkin yürütülmesine olanak vermektedir. İşletmelerin aşama aşama denetim süreçlerinde teknolojik araçları kullanmaları, yürütülen faaliyetlerin gerçek, etkin, verimli ve uygun olduğunun değerlendirilmesinde işletmelere büyük kolaylıklar sağlayacaktır. Çünkü teknolojik araçlar, uzaktan ve sürekli denetimi olanaklı hale getirecektir ve böylelikle finansal ve finansal olmayan veriler daha derinlemesine analiz edilebilecektir.

Kaynakça

- Adana, B. A. & Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız denetim sürecinin Covid-19 salgınının etkileri açısından değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 2080-2093.
- Bargilly, A. & Zarka, M. (2020). Remote Auditing for Internal Auditors: Adjusting to the 'New Normal'. <https://home.kpmg/cy/en/home/insights/2020/05/rc-remote-auditing-for-internal-auditors.html> adresinden alındı.
- Bozkurt, C. (2010). Risk, kurumsal risk yönetimi ve iç denetim. *Denetisim Dergisi*, (4), 17-30.
- Byrnes, P. E., Criste, T. R., Steward, T. R. & Vasarhelyi, M. (2015). Remaining auditing in a wired world, <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/auditanalytics-lookingtowardfuture.pdf> adresinden alındı.
- Chan, D. Y. & Vasarhelyi, M. A. (2011). Innovation and practice of continuous auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, (12), 152-160.
- Cömert-Doyrangöl, N. (2002). İşletme çevresindeki olumsuz gelişmeler karşısında iç denetimin yeri ve önemi. *Mali Çözüm Dergisi*, (60), 1-7.
- Gürdil, İ., & Topçu, S. (Nisan, 2020). COVID-19 ve iç denetim liderlerinin rol. *KPMG*, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/04/covid-19-ic-denetim-liderlerinin-rolu.pdf> adresinden alındı.
- Johnstone, K. M., Gramling, A. A. & Rittenberg, L. E. (2016). *Auditing: A risk-based approach to conducting a quality audit*. Cengage Learning.
- Karakaya, G., (2020). COVID-19 gündeminde işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi COVID-19 Sosyal Bilimler Özel Sayısı*, 19(3), 14-29.
- Kaval, H., Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, A. & Torun, S. (2015). *Türkiye denetim standartları: Uygulama ve yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Martinelli, M., Friedman, A. E., & Lanz, J. (2020). The impact of COVID-19 on internal audit. *The CPA Journal*, 90(6), 60-63.
- Memiş, M. Ü. & Tüm, K. (2011). Sürekli denetim süreci ve iç denetim ile ilişkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (37), 145-162.

- Litzenberg, R. & Ramirez, C. F., COVID-19 ve sonrasında uzaktan denetim: kısa ve uzun dönemli yansımaları. <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/EHSKB-Remote-Auditing-for-COVID-19-and-Beyond-Turkish.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 16.10.2020).
- Nezhyva, M. & Miniailo, V. (2020). Digitalization of Audit in the Conditions of COVID-19. <http://visnik.knute.edu.ua/files/2020/03/11.pdf> adresinden alındı.
- Pathak, J., Chaouch, B., & Sriram, R. S. (2005). Minimizing cost of continuous audit: Counting and time dependent strategies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(1), 61-75.
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. & McMickle, P.L. (2018), Continuous auditing: Building automated auditing capability. Chan, D.Y., Chiu, V. & Vasarhelyi, M.A. (Ed.) *Continuous auditing (Rutgers studies in accounting analytics)*, Emerald Publishing Limited, pp. 169-190.
- Rozario, A. M., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Auditing with smart contracts. *The International Journal of Digital Accounting Research*, (18), 1-27.
- Sağlam, N. & Yolcu, M. (2014). *Türkiye denetim standartlarına göre finansal tabloların bağımsız denetimi ve raporlanması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Searcy, D. L. & Woodroof, J. B., (2003). Continuous Auditing : Leveraging technology. *The CPA Journal*. <http://archives.cpapjournal.com/2003/0503/dept/d054603.htm> adresinden alındı.
- Sebilcioğlu, F. (2020). COVID-19: Yönetim kurullarının alacağı önlemler ve kurumsal yönetim açısından düşündürdükleri. http://www.tkyd.org/files/downloads/faaliyet_alanlari/gundemler/Corona%20Serisi/Korona_Serisi_Fikret_Sebilcioglu.pdf adresinden alındı.
- Sezgin, C. (Mart, 2020). COVID-19: Çalışanlara ve çalışma hayatına olası etkileri, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/human-capital/covid-19-calisanlara-ve-calisma-hayatina-olasi-etkileri.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 01.09.2020).
- Spira, L. F. & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640-661.
- Teeter, R. A., Alles, M. G. & Vasarhelyi, M. A. (2010). The remote audit. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 7(1), 73-88.
- Türedi, H., Zor, Ü. & Gürbüz, F. (2015). Risk odaklı iç denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (66), 1-20.
- Verma, S. & Gustafsson, A. (2020). Investigating the emerging COVID-19 research trends in the field of business and management: A bibliometric analysis approach. *Journal of Business Research*. (118), 253-261.
- Warren, J. D. & Smith, M. (2006). Continuous auditing: An effective tool for internal auditors. *Internal Auditing*, 21(2), 27-35.

İnternet Kaynakları

- ACCA (2020). COVID-19 Global Survey: Inside Business Impacts and Responses. https://www.accaglobal.com/my/en/professional-insights/global-economics/COVID-19_A-Global-Survey.html adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 25.10.2020).
- Deloitte (2020). Delivering Remote Internal Audits: Responding to COVID-19. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Risk/IE_RA_DeliveringRemoteInternalAudits_0320_fv.pdf adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 25.10.2020).
- EY-a (2020). Accounting Considerations of the Coronavirus Pandemic. https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-accounting-considerations-of-the-coronavirus-outbreak adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 25.10.2020).
- EY-b (Eylül 2020). Küresel salgın iç denetimi nasıl değiştirdi? COVID-19'un iç denetim fonksiyonu üzerine etkileri. https://www.ey.com/tr_tr/ey-turkiye-yayinlar-raporlar/kuresel-salgin-ic-denetim-i-nasil-degistirdi adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 05.10.2020).
- IIA (2014). Global Perspektifler ve İçgörüler:Krizlere Karşı Esneklik, <https://www.tide.org.tr/uploads/GPI%207%20-%20Krizlere%20Karşı%20Esneklik.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 06.10.2020).
- KİDDER, (Nisan, 2020). COVID 19'un iç denetimin rolü ve faaliyetleri üzerindeki etkisi. <http://www.kidder.org.tr/wp-content/uploads/2020/06/COV-D-19-UN-DENET-M-N-ZER-NDEK-ETK-S-1592923212.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 18.09.2020).
- KPMG (2020). COVID-19: Kurumsal dayanıklılık. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/05/COVID-19-Kurumsal-Dayaniklik.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 01.09.2020).
- TÜSİAD (Mayıs, 2008). Yönetim kurullarında iç denetim hakkında sorulması gereken 12 soru. <https://tusiad.org.tr/yayinlar/raporlar/item/3661-yonetim-kurullarinda-ic-denetim-hakkinda-sorulmasi-gereken-12-soru> adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 29.09.2020).