

UZAKTAN İÇ DENETİM VE UZAKTAN İÇ DENETİMİN SINIRLILIKLARI*

Dr. Şafak AĞDENİZ**

Dr. Cem ÇETİN***

Araştırma Makalesi/Research Article

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
2021, 23(Özel Sayı), ÖS58 – ÖS80

ÖZ

Günümüzde kullanılan bilgi ve iletişim teknolojileri uzaktan denetimi mümkün kılmaktadır. COVID-19 salgını ile birlikte birçok meslek gibi iç denetim de uzaktan devam etmiştir. Ancak geliştirilen ve önerilen uzaktan denetim modelleri bilgi ve iletişim teknolojilerinin denetime entegre edilmesiyle denetimin ne şekilde gerçekleştirilebileceğine yöneliktir. Salgın gibi kriz dönemlerinde gerçekleştirilen uzaktan denetim çalışmaları bir takım belirsizlikler ve şartlar altında yürütülmektedir. Bu kapsamda çalışmanın amacı uzaktan çalışma döneminde iç denetim faaliyetinin ne şekilde gerçekleştirildiğinin ortaya konulması, olası risklerin belirlenmesi ve sınırlılıkların ortaya konulmasıdır. Bu kapsamda görüşme yöntemi kullanılarak devlet üniversitelerinin iç denetim birimleri ile görüşülmüştür. Pandemi döneminde denetim faaliyetine devam eden üniversitelerin geleneksel denetim anlayışı ile denetimi devam ettirdikleri ve yapılan denetimlerde iletişimin önemli bir kısım olduğu tespit edilen ana başlıklardır. Çalışmadan elde edilen bulguların yeni normalde ve kriz dönemlerinde yapılacak iç denetim faaliyetlerinin daha etkin, etkili ve verimli yapılmasına olanak sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Uzaktan Denetim, İç Denetim, Risk, Teknoloji, COVID-19

Jel Sınıflandırması: M40, M42

REMOTE INTERNAL AUDIT AND CONSTRAINTS OF REMOTE INTERNAL AUDIT

ABSTRACT

Information and communication technologies used today enable remote control. With the COVID-19 outbreak, internal audit continued remotely, like many professions. However, the developed and suggested remote control models are about how the internal control can be carried out by integrating the information and communication

* Makale Gönderim Tarihi: 03.12.2020; Makale Kabul Tarihi: 24.02.2021

Bu çalışma, 22-23 Ekim 2020 tarihlerinde MÖDAV tarafından düzenlenen 17. Uluslararası Muhasebe Konferansı'nda sunulan bildirinin, yeniden düzenlenerek genişletilmiş halidir.

** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman ABD, agdenizsafak@gmail.com, orcid.org/0000-0003-0373-4694

*** Marmara Üniversitesi, İç Denetim Birim Başkanı, cem.cetin@marmara.edu.tr, orcid.org/0000-0002-9530-7288

Atf (Citation): Ağdeniz, Ş. ve Çetin, C. (2021). Uzaktan iç denetim ve uzaktan iç denetimin sınırlılıkları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23 (Özel Sayı), ÖS58–ÖS80. <https://doi.org/10.31460/mbdd.831324>

technologies into the audit. Remote auditing works carried out during crisis periods such as epidemics are carried out under certain uncertainties and conditions. In this context, the aim of the study is to reveal how the internal audit activity is carried out during the remote working period, to identify possible risks and to reveal the limitations. In this context, internal audit units of state universities were interviewed using the interview method. It has been determined that the universities that continued their auditing activities during the pandemic period continued the auditing with the traditional auditing approach and the communication was an important limitation. It is considered that the findings obtained from the study will enable the internal audit activities to be carried out in the new normal and in crisis periods to be more effectively, efficiently and productive.

Keywords: Remote Audit, Internal Audit, Risk, Technology, COVID-19

JEL Classification: M40, M42

1. GİRİŞ

Teknoloji ve bilgi çağı hızla gelişmektedir. İnsanlık ise bu gelişime ayak uydurmaya çalışmaktadır. Bugün dünyada sürdürülebilir olmak adına birçok meslek grubu teknoloji kullanımını süreçlerine dahil etmiş ve iş yapış biçimlerini yeni düzene göre değiştirmiştir ya da değiştirmektedir. İç denetim mesleği de yaşanan bu dönüşümden en çok etkilenen iş kollarından biridir. Gerek iç denetim mesleğinin icrası gerekse yeni dijital çağda iç denetim mesleğinden beklenen güvence ve danışmanlık faaliyetleri bir dönüşüm sürecinden geçmektedir. Yapılan çalışmalarda ve yayınlanan araştırmalarda da kısa bir süre içinde iç denetim mesleğinin değişim sürecine dair beklentiler ve öngörüler ele alınmaktadır (Deloitte 2018; Chambers 2018; KPMG 2019; Erdoğan 2019; Yıldız ve Ağdeniz 2019).

2019 yılının Aralık ayında ortaya çıkan ve Dünya Sağlık Örgütü tarafından 11 Mart 2020 tarihinde pandemi olarak ilan edilen salgın sonrası Türkiye’de de hem ekonomik hem sosyal hayata yönelik önlemler alınmıştır. Bu dönemde salgının yayılmasını önlemek amacıyla birçok kamu ve özel kuruluş tarafından uzaktan çalışma modeli benimsenmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından Mart ayının sonunda iç denetçilere yapılan bir ankette de katılımcıların %96’sı uzaktan çalışma yöntemini uyguladığını belirtmiştir (Kroll 2020). Söz konusu uzaktan çalışma modelinin uygulanması ile birlikte iç denetim mesleğinde beklenen dönüşüm tahminlerden daha önce ve daha hızlı bir şekilde gerçekleşmeye başlamıştır. Bu hızlı dönüşümün ise meslek üzerinde iki yönlü etkisi olmuştur. Bu etkiler;

- Salgın sürecinin yönetilmesinde iç denetimin rolü,
- Salgın sürecinde iç denetim faaliyetlerinin ne şekilde gerçekleştirilebileceğidir.

Salgın sürecinde işletmeler öngörülemeyen birçok belirsizlikle karşı karşıya kalmışlardır. Bu dönemde işletmelerde kurmay görev üstlenen iç denetim biriminin özellikle danışmanlık faaliyeti kapsamında faydalı bilgi sağlaması beklenmektedir. Salgının iç denetim faaliyetleri üzerine etkilerini

ele almak için Kamu Harcamaları Yönetimi Akran Destekli Öğrenme (PEMPAL - Public Expenditure Management Peer Assisted Learning) ve İç Denetim Uygulama Topluluğu (Internal Audit Community of Practice - IACOP) tarafından düzenlenen toplantıda da salgın döneminde iç denetim faaliyetinin odak noktasının danışmanlık faaliyetleri olması gerektiği belirtilmektedir (PempalIACOP 2020, 8). Salgın sürecinin yönetilmesi kapsamında değerlendirilebilecek bu husus ayrı bir çalışma konusudur. Bu çalışmada ikinci başlık ele alınmaktadır.

Günümüzde kullanılan bilgi ve iletişim teknolojileri uzaktan denetimi mümkün kılmaktadır. Söz konusu teknolojilerin denetime entegre edilmesine yönelik olarak literatürde risk odaklı denetim, sürekli denetim, denetim 4.0, çevik denetim gibi yaklaşımların geliştirildiği görülmektedir. Bu yaklaşımların temel amacı bilgi ve iletişim teknolojilerinin denetim sürecinde kullanılmasıyla daha etkin, etkili ve verimli bir denetim gerçekleştirilerek verilen güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin niteliğini arttırmaktır. Kullanılan en yeni teknolojiler ve iç denetçilerin de bu teknolojileri en üst düzeyde kullanmalarına rağmen pandemi döneminde gerçekleştirilen uzaktan denetim iç denetçiler için bir takım sınırlılıklar ve riskler içermektedir. Teknoloji tabanlı denetim faaliyetleri olağan durumlar gözetilerek yapılandırılmış denetimlerdir. Salgın gibi olağanüstü kriz dönemlerinde gerçekleştirilen denetim faaliyetinde ise teknolojinin tüm olanaklarından hem denetçilerin hem de denetlenen birimlerin faydalanmasına rağmen farklı bir durum söz konusudur.

Yeni normalde denetim programlarında yer alan denetim faaliyetlerine başlayan iç denetçiler ya denetimlere devam etmiş ya da ara vermiştir. Her iki durumda da iç denetçiler birtakım zorluklarla karşı karşıya kalmışlardır. İç denetim bireysel iletişimin ön planda olduğu bir denetim türüdür. Bu kapsamda denetim sürecinde teknoloji kullanımı ile iletişim sağlansa dahi sağlanan bu iletişim algılama, güvenlik, kişisel verilerin korunması, siber riskler gibi birçok tehdit unsuru ve sınırlılık barındırmaktadır. Denetime ara veren kurumlarda ise denetim programının aksamasıyla sınırlı denetim kaynaklarının etkin kullanılamaması gibi durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda çalışmanın amacı uzaktan çalışma döneminde iç denetim faaliyetinin ne şekilde gerçekleştirildiğinin ortaya konulması, olası risklerin belirlenmesi ve sınırlılıkların ortaya konulmasıdır. Çalışmanın temel araştırma soruları ise aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Uzaktan denetim iç denetim birimleri tarafından ne şekilde icra edilmektedir?
- Uzaktan denetimin getirdiği riskler ve sınırlılıklar nelerdir?

COVID-19'un iç denetim üzerine etkilerini alan çalışmalar incelendiğinde Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan araştırmaların öne çıktığı görülmektedir. Bu çalışma ise salgının kamu iç denetimi üzerine etkilerini ve salgın döneminde kamu iç denetim uygulamalarını inceleyen ilk çalışmalardan biridir. Çalışmada veriler, devlet üniversitelerinin iç denetim birimleri ile yapılan görüşmeler ile elde edilmiştir. Görüşme sonucu elde edilen bulgular başlıklar altında değerlendirilmiştir.

Çalışmadan elde edilecek bulguların yeni normal süreçte ve kriz dönemlerinde özellikle uygulayıcılara etkin bir iç denetim gerçekleştirilebilmesinde rehber niteliği taşıyacağı değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda çalışmanın ikinci bölümünde uzaktan denetimin kavramsal çerçevesi üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde uzaktan iç denetim faaliyetleri kapsamında güvence faaliyetinin ne şekilde gerçekleştirilebileceği el alınmıştır. Dördüncü bölümde uzaktan denetimin sağladığı faydalar ve sınırlılıklarının neler olduğu ele alınmıştır. Son bölümde ise pandemi döneminde yürütülen iç denetim faaliyeti ve bu süreçte yaşanan sınırlılıklar üzerine yapılan görüşmelerin bulguları değerlendirilmiştir.

2. UZAKTAN DENETİM

Uzaktan denetim kavramı teknoloji kullanımı ile birlikte denetimin dijital ortamda yapılmasını öngören bir denetim yaklaşımıdır. Uzaktan denetim, finansal verilerin ve iç kontrollerin doğruluğunu değerlendirmek, elektronik kanıt toplamak ve müşterilerle etkileşime girmek için bilgi ve iletişim teknolojilerini veri analitiği ile fiziksel olarak bulunmaya gerek kalmadan birleştiren bir süreçtir (Teeter ve Vasarhelyi 2011, 2). ISO 19011, standardında ise uzaktan denetim yüz yüze denetim yöntemlerinin mümkün olmadığı durumlarda bilgi ve iletişim teknolojileri kullanılarak bilgi toplanması ve iletişim kurulması olarak tanımlanmaktadır.

Her iki tanımda da bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımı, ortak nokta olarak verilmiştir. Söz konusu bu bilgi ve iletişim teknolojilerinin altyapılarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Yıldız ve Ağdeniz 2019, 92):

- **Yapay Zeka:** Yapay zeka en genel anlamda insan beynini taklit etmeye çalışan teknolojilerdir. 1950’li yıllarda ortaya çıkan, gelişim açısından bir dönem duran yapay zeka içinde bulunduğumuz çağın en önemli teknolojik araçlarından biridir. Makine öğrenmesi ve derin öğrenme algoritmaları birçok alanda kullanılabilen yapay zeka dallarıdır. Denetim alanında da denetçilere verilerin toplanması ve analizinde büyük kolaylıklar sağlamaktadır.
- **Nesnelerin İnterneti:** Nesnelerin interneti, fiziksel dünyadaki nesnelerin, bunların içinde gömülü halde veya yanında bulunan sensörlerin kablosuz ve kablolu bağlantılar aracılığıyla internete bağlanmalarına imkan veren bir sistemi ifade etmektedir (Banger 2018, 43). Günümüzde yapılacak denetimlerde çevreden farklı konularda veri toplama işinin en etkili ve etkin yolu nesnelerin interneti olmaktadır. Bu nedenle denetimde ihtiyaç duyulan veri ve kanıtlar için nesnelerin interneti en uygun alternatifler arasında yer almaktadır.
- **Büyük Veri:** Günümüzdeki veri çokluğunu ifade ettiğimiz büyük verinin literatürde belirlenmiş özellikleri vardır. Yapay zekanın en büyük girdisi veridir. Bu nedenle yapay zekanın

öğrenmesinde kullanılan verinin kalitesi, doğruluğu, zamanlılığı önemli bir husustur. Aynı zamanda büyük verinin analizi de yapay zeka teknolojileri ile daha da kolaylaşmaktadır.

Teknoloji kullanımı ile birlikte iç denetçilerin daha etkin ve etkili denetim yapabilmelerini sağlamaya yönelik yaklaşımların geliştirildiği görülmektedir. Uzaktan denetime olanak sağlayan bu yaklaşımlardan son dönemde öne çıkanlar Şekil 1’de verilmiştir.

Teknoloji Tabanlı Denetim Yaklaşımları	Denetim 4.0
	Çevik Denetim
	Sürekli Denetim

Şekil 1. Teknoloji Tabanlı Denetim Yaklaşımları

- **Sürekli Denetim:** Sürekli denetim ile ilgili yapılan tanımlamalardan bazıları aşağıda verilmiştir.
 - Teknoloji destekli süre giden risk ve kontrol değerlendirmelerinin kombinasyonudur (IIA 2015, 5).
 - Sürekli denetim, denetim konusunu oluşturan bilginin ortaya çıkmasıyla birlikte veya çok kısa bir süre sonra, denetçi tarafından sürekli bilgiye ilişkin güvence verilmesini sağlayan bir elektronik denetim sürecidir (Rezaee ve diğerleri 2002, 150).
 - Sürekli denetim, sürekli risk değerlendirme ve sürekli kontrol değerlendirme süreçlerinin bileşimi olarak, sürekli güvencenin sağlanmasında kullanılan bir araçtır (Yılcı ve Ağdeniz 2018, 202).

Literatürde en çok bilinen sürekli denetim modelleri Rezaee vd. Modeli, Onions Modeli ve Woodroof ve Searcree Modelidir (Uyar ve Şahin 2018, 84).

- **Denetim 4.0:** Denetim 4.0, Endüstri 4.0 tarafından kullanılan teknolojiyi temel alarak, bir işletme ve onun ilişkili taraflarından sağlanan finansal ve finansal olmayan veriyi ve bununla birlikte denetimle ilişkili diğer veriyi, etkili, verimli ve gerçek zamanlı güvence sağlamak amacıyla, Endüstri 4.0 ortamına uygun olarak derleyen bir denetim yaklaşımıdır (Dai ve Vasarhelyi 2016; Erdoğan 2019, 816).
- **Çevik Denetim:** Günümüzün en önemli paradigmalarından biri hızlı değişimdir. Bilgi ve iletişim teknolojileri, yasal düzenlemeler, iş süreçleri gibi birçok alanda birçok şeyin hızla değiştiği görülmektedir. Çevik denetim iç denetim biriminin yaşanan bu değişime aynı hızda cevap verebilmesini sağlayan bir denetim yaklaşımı olarak karşımıza çıkmaktadır. 2001 yılında bir yazılım programı olarak geliştirilen çevik anlayışını son birkaç yıldır iç denetim birimleri de uygulamaktadırlar (Deloitte 2020). IIA tarafından yapılan bir çalışmada 600’den fazla

katılımcının üçte ikisi çevik anlayışın başarılı bir iç denetimin geleceği için hayati olduğunu, %45'i ise çevik denetim anlayışını uyguladıklarını belirtmiştir (IIA 2018, 3).

Tanımlardan görüleceği üzere, bu yaklaşımların ortak noktası bilgi ve iletişim teknolojilerinin iç denetçiler tarafından kullanılarak günümüz danışmanlık ve güvence faaliyetlerinden beklenen faydaları sağlamasıdır. Söz konusu teknolojiler ile iç denetçiler uzaktan denetim gerçekleştirebilmektedir. Teknoloji alanında yaşanan bu değişimlere ve iç denetim mesleğinin evrimine iç denetim birimlerinin de uyum sağlamaya çalıştığı görülmektedir. IIA tarafından yapılan bir araştırmada katılımcıların %69'u bilgi teknolojilerini denetim planlarına dahil ettiğini belirtmişlerdir (Kletchmer 2020, 7). Ancak bu yaklaşımlarda teknolojinin yardımı ile gerçekleştirilecek iç denetim faaliyetinden beklenen, anlık güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin gerçekleştirilmesidir. Salgın ile birlikte gündeme gelen uzaktan çalışma iç denetim modeli teknoloji kullanımını gerektirmekle birlikte, uzaktan denetim kapsamında farklı bir şekilde icra edilmektedir. Uzaktan denetimde denetçinin ve denetlenen birimlerin durumlarına ilişkin aşağıdaki durumlar söz konusudur (ISO 19011, 5):

- **Yerinde Uzaktan Denetim (On site Remote Auditing):** Denetçi fiziki olarak iş yerinde olabilir ancak denetlenen birim personeli fiziki olarak kurum dışındadır.
- **Kurum Dışı Uzaktan Denetim (Off Site Remote Auditing):** Denetçi ve denetlenen kurum personeli fiziki olarak kurum dışındadır.

Her iki durumda da iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi gereken ilk husus kurumda mevcut kullanılabilir teknolojiler ve bu teknolojilerin gerek iç denetçiler gerekse denetlenen birim personeli tarafından kullanılabilirliğidir.

2.1. Uzaktan Denetim İle İlgili Yapılan Düzenlemeler

Uzaktan denetime ilişkin yapılan düzenlemeleri 3 başlık altında inceleyebiliriz. Söz konusu bu düzenlemeler Şekil 2'de verilmiştir.

Uzaktan Denetime İlgili Düzenlemeler	ISO tarafından yapılan düzenlemeler
	IIA tarafından yapılan düzenlemeler
	Bilgi Güvenliği ve İletişim Rehberi

Şekil 2. Uzaktan Denetime İlgili Düzenlemeler

- **ISO 19011 Standardı:** Uzaktan denetim, ISO 19011:2018 Ek A-1'de tanımlanan denetim türlerinden biridir (ISO&IAF 2020, 3). Uluslararası Standartlar Organizasyonu (International Organization for Standardization) tarafından ISO 19011 standardına 16 Nisan 2020 tarihinde uzaktan denetimin ne şekilde gerçekleştirilebileceğine dair bir rehber eklenmiştir. Söz konusu

standartta Dünya’da yaşanan salgın nedeniyle uzaktan denetimin faydalı bir araç olduğu belirtilmektedir.

Uzaktan denetim faaliyetleri ve bu faaliyetlerde kullanılacak araçlar Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Denetim Faaliyetleri ve Denetim Faaliyetlerinin Uzaktan Denetiminde Kullanılabilecek Araçlar

Denetim Faaliyetleri	Uzaktan Erişim
1. Denetim Faaliyetleri • Açılış ve kapanış toplantıları • Denetim planlaması • Orta seviye raporlama • Denetim ekibi toplantıları	Telefon, video konferans, web buluşmaları
2. Kuruluşun faaliyetleri/süreçleri/çalışanları • Evden ya da uzaktan çalışan personel • Denetim objesinin bulunduğu işlemler veya faaliyetler temel olarak satın alma, insan kaynakları / eğitim, ticari süreçler, tasarım ve geliştirme gibi görüşme yoluyla elde edilen belgelerin ve açıklayıcı bilgilerin gözden geçirilmesi. Bu faaliyetlerin çoğu paylaşılan servisler tarafından gerçekleştirilir. • Su veya enerji taşımacılığı gibi geniş bir arazi aralığına sahip altyapı	Video konferans Drone, akıllı telefon gibi araçlar kullanarak gerçek zamanlı video görüntüleri
3. Özel hususlar Uzmanların katılımı	Video konferans, gerçek zamanlı görüntü, asenkron bilgi ve belge paylaşımı

Kaynak: (ISO&IAF 2020, 8)

- **IIA tarafından yayınlanan belgeler:** Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü salgının iç denetim üzerine etkilerini konu alan birçok araştırma yayınlamıştır. Söz konusu bu çalışmalar kurumun resmi internet sitesinde COVID-19 başlığı altında yer almaktadır. Bu araştırmalardan bazıları aşağıda verilmiştir:
 - COVID-19’un İç Denetim Üzerine Uzun Dönemde Etkileri.
 - COVID-19’un İç Denetim Üzerine Etkileri.
 - COVID-19’un Tehdit Ettiği bir Dünya’da Denetim.
 - COVID-19 ve İç Denetim:2020 ve sonrası Yeni Normale Hazırlık.
- **Bilgi Güvenliği ve İletişim Rehberi:** Söz konusu rehber T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi tarafından Temmuz ayında yayınlanmıştır. Rehberde uzaktan denetime ilişkin doğrudan bir bilgiye yer verilmemiştir ancak uzaktan çalışmada dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanmıştır. Rehberde uzaktan çalışma ile ilgili alınacak tedbirler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Dijital Dönüşüm Ofisi 2020, 79):
 - Uzaktan çalışma politikasının hazırlanması ve uygulanması,

- Yalnızca kurum tarafından sağlanan ve/veya yapılandırma ayarları kurumun bilgi güvenliği gereksinimlerine uygun olan cihazların kullanılması,
- Çalışma dosyalarını paylaşmak için kurumsal kaynakların kullanılması,
- Uzaktan çalışan kurum personeline özellikle güçlü parola kullanımı, sosyal mühendislik ve kimlik avı/ortalama saldırıları gibi konularda farkındalık eğitimleri verilmelidir.
- Uzaktan çalışma kapsamında kurum bilgilerinin işleneceği cihazlarda zararlı yazılımdan korunma uygulaması kullanılmalı ve zararlı yazılımdan korunma uygulamalarında en güncel yama dosyalarının bulunması ve imza veri tabanının güncel olması sağlanmalıdır.
- Uzaktan çalışma kapsamında kurum bilgilerinin işleneceği cihazların işletim sistemlerinin ve kullanılan uygulamaların güncel olması sağlanmalı, güvenlik yamaları yüklü olmalıdır.
- Uzaktan çalışma kapsamında kurum kaynaklarına erişim VPN teknolojileri ve çok faktörlü kimlik doğrulama ile sağlanmalıdır. Erişimler kurum politikalarına göre en az yetki prensibine göre sınırlandırılmalıdır.
- Video konferans uygulamaları kurum içerisinde barındırılmalıdır. Kurum içerisinde barındırılmayan üçüncü taraf bir uygulama kullanılacak ise uygulama açık kaynak kodlu olmalıdır.
- Uzaktan çalışma kapsamında kurumun politikalarına uygun güçlü parolaların kullanılması sağlanmalıdır.
- Video konferans uygulamasının güncel olması ve uygulamada en güncel yamaların yüklü olması sağlanmalıdır.
- Video konferans görüşmelerine sadece toplantı bağlantı adresi kullanılarak yapılabilecek yetkisiz erişimler engellenmelidir.
- Uzaktan çalışma kapsamında sadece kurum cihazları üzerinden erişim sağlanmalıdır. VPN erişiminde kurum tarafından sağlanan cihazlar için oluşturulan sertifikaların kullanılması sağlanmalıdır.
- Uzaktan çalışan kullanıcı bilgisayarlarında olası veri sızıntısını engellemek amaçlı uç nokta seviyesinde veri sızıntısını önlemeye yönelik güvenlik önlemleri alınmalıdır.
- Video konferans uygulaması bekleme odası özelliği içermelidir. Katılımcılar, konferansı organize eden kişinin manuel onayı ile katılım sağlamalıdır.
- Uzaktan çalışan kullanıcı bilgisayarlarında güvenlik duvarı yazılımları aktif durumda olmalıdır.

- Video konferans uygulaması üzerinde yapılan toplantılarda, toplantı odası isimlendirmeleri karmaşık olarak oluşturulmalıdır.
- Video konferans uygulaması üzerinden toplantıya erişimin toplantı moderatöründen önce sağlanması engellenmelidir.
- Video konferans uygulaması üzerinden toplantı sırasında toplantı moderatörü/yardımcı moderatör onayı ile;
 - İstenilen kullanıcının ekran paylaşımı durdurulabilmeli,
 - Sohbet (chat) özelliği devre dışı bırakılabilmeli,
 - Dosya paylaşımı özelliği devre dışı bırakılabilmelidir.
 - Video konferans uygulaması üzerinden yapılacak dosya paylaşımlarında dosya kontrolü yapılmalıdır. Dosya kontrolü yapılamıyorsa video konferans uygulaması üzerinden dosya paylaşımı yapılması engellenmelidir.

3. UZAKTAN ÇALIŞMA DÖNEMİNDE İÇ DENETİM FAALİYETLERİ

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (www.tide.org.tr). Tanımdan görüleceği üzere iç denetim tarafından gerçekleştirilen iki faaliyet vardır. Bunlar (IIA 2016, 2):

- **Güvence faaliyetleri:** İç denetçinin, bir kurum, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya başka unsurlar hakkında görüş veya kanaat sunabilmek için, eldeki delilleri objektif bir şekilde değerlendirmesini içerir. Güvence görevlerinin nitelik ve kapsamı iç denetçi tarafından belirlenir. Güvence hizmetlerinin, genellikle, üç tarafı vardır:
 - **Süreç Sahibi:** Bir kurum, faaliyet, fonksiyon, süreç, sistem veya bir başka unsurun doğrudan içinde olan kişi veya grup,
 - **İç Denetçi:** Değerlendirmeyi yapan kişi veya grup,
 - **Kullanıcı:** Değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup.
- **Danışmanlık faaliyetleri:** Danışmanlık hizmetleri, tabiatı gereği tavsiye niteliğinde olup genellikle görevlendirmeyi talep eden müşterinin özel talebi üzerine gerçekleştirilir. Danışmanlık hizmetlerinin nitelik ve kapsamı, değerlendirmeyi talep eden müşteriyle iç denetçi arasındaki sözleşmeye tabidir. İç denetçi danışmanlık hizmeti verirken, objektifliğini muhafaza etmeli ve idarî sorumluluk almamalıdır. Danışmanlık hizmetlerinin genellikle iki tarafı vardır:
 - **İç Denetçi:** Tavsiye veren kişi veya grup,
 - **Görevin Müşterisi:** Tavsiye talep eden ve alan kişi veya grup.

İç denetim birimi tarafından hazırlanan bir sonraki yıl denetim programı üst yöneticinin onayına sunulur. Onaylanan denetim programında yer alan güvence ve danışmanlık faaliyetleri iç denetim birimi tarafından uygulamaya konulur. Ancak salgın gibi öngörülemeyen krizler ortaya çıktığında denetim programının revize edilmesi gerekmektedir. Çünkü yeni riskler ortaya çıkmıştır ve sınırlı denetim kaynaklarının daha etkin kullanılması için denetim odağının riskli alanlara yönlendirilmesi beklenir. Ayrıca belirsizliğin devam etmesi halinde hazırlanan denetim programlarının da daha kısa dönemler itibarıyla hazırlanması değişikliklere daha hızlı cevap verebilmek adına etkili bir aksiyon yöntemidir.

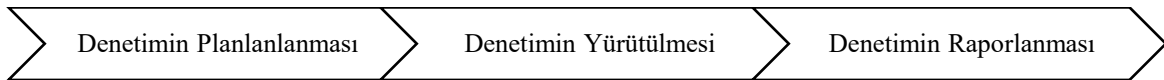
Uzaktan çalışma denetim yönteminin kullanılacağı durumlarda, uzaktan denetime ilişkin çalışmaların denetim programında yapılması gerekmektedir. Uzaktan denetimde denetim programı yöneticisi ve denetim ekibinin, riskleri ve fırsatları tanımlaması ve bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımını, nerede ve hangi koşullarda kabul edip etmeyeceğini kabul etmek için karar kriterlerini tanımlamaları gerekir (ISO 19011, 4).

3.1. Uzaktan Çalışma Döneminde İç Denetimin Güvence Faaliyeti

İç denetim birimleri hazırlanan programı uzaktan çalışma yöntemiyle devam ettirebilirler. Devam eden güvence faaliyetleri yeni normalde iç denetçiler tarafından gerçekleştirilebilir. Bir denetim görevi süreci genel olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir (KİDS 2013, 34):

- Öncelikle denetlenecek alan (faaliyet/süreç/proje) detaylı olarak anlaşılır.
- Üzerinde odaklanılması gereken alanlar önceliklendirilir.
- Denetimde kullanılacak kriterler belirlenir.
- Mevcut durum ile ilgili olarak denetim kanıtı toplanır.
- Toplanan kanıtlar değerlendirilir ve analiz edilir.
- Analiz ve değerlendirmeler doğrultusunda iç kontrol sisteminin etkililiği hakkında sonuçlara varılır.
- Elde edilen tespit ile öneriler ilgili tüm taraflar ile paylaşılır.
- Önerilere ilişkin eylem planlarının gerçekleşmeleri izlenir.

İç denetimde güvence faaliyeti (denetim) üç aşamalı bir süreçtir. Bu süreç Şekil 3'de gösterilmektedir.



Şekil 3. Güvence Verme Faaliyeti Süreci

Şekil 3'te verilen güvence süreçlerinin ana hatları ve uzaktan çalışma döneminde bu süreçlerin işleyişine ilişkin bilgiler devam eden bölümlerde ele alınmıştır.

3.1.1. Denetimin Planlanması

Denetimin planlanması aşamasında denetim programında yer alan denetlenecek birim ve/veya süreç hakkında bilgi toplanması amaçlanır. Bu aşamada süreçler, süreçlerde yer alan kontrol faaliyetleri vb. gibi hususlar iç denetçi tarafından tespit edilir. Daha sonrasında ise iç denetçi açılış toplantısı ile denetlenen birime denetimin amacı, kapsamı, süresi vb. konularda bilgi verir. Bu aşamada gerçekleştirilen bir diğer faaliyet ise risk kontrol matrisinin hazırlanmasıdır. Risk kontrol matrisi ile kontrol faaliyetlerinin risk düzeyleri belirlenir.

Görüldüğü üzere planlama aşaması denetimin en kritik aşamalarından biridir. Geleneksel denetimle karşılaştırıldığında uzaktan denetim planlamasına, iç denetçilerin iki kat daha fazla zaman ayırması gerektiğini göstermektedir (Litzenberp ve Ramirez 2020, 3). Çünkü gerek yerinden uzaktan denetim gerekse kurum dışı uzaktan denetimde bilgi toplanması süreci daha zaman alıcı bir işlem olmaktadır.

Bu aşamanın uzaktan denetim yoluyla yürütülmesinde aşağıdaki yöntemler uygulanabilir:

- Denetlenen birim/süreç/faaliyet dijital belgeler üzerinden veya birim personeli ile yapılacak video konferans, telefon, e-mail gibi yöntemlerle belirlenmeye çalışılabilir.
- Belge incelemesinde bulut teknolojiler, dosya paylaşma programları kullanılabilir.
- Açılış toplantısında ise video konferans yöntemi kullanılabilir. Bu toplantıda denetçinin uzaktan denetimin ne şekilde gerçekleştirileceği hakkında detaylı bilgi sunması denetimin daha etkin yürütülmesi açısından önemlidir.

Denetimin planlanması aşamasında geleneksel denetimden farklı olarak iç denetçilerin ayrıca uzaktan denetimi de planlaması gerekir. Bu kapsamında iç denetçinin uzaktan denetimde kullanılacak teknolojiler hakkında bilgi toplaması gerekir. Kurumun teknolojik altyapısı, iletişimde kullanılacak teknolojik altyapıların neler olduğu ve bunların olası riskleri, denetlenen birim personelinin bu teknolojileri kullanabilme yeterliliklerinin iç denetçi tarafından belirlenmesi önemli bir adımdır. Bu aşamadan sonra iç denetçinin denetlenen birim ile ne şekilde iletişim kuracağını açılış toplantısında belirtmesi uzaktan denetimin daha etkin ve verimli gerçekleştirilebilmesinde önemli bir husustur. Ayrıca bilgi güvenliği ve gizlilik hakkında denetim yapılan birime alınan önlemler hakkında açılış toplantısında bilgi verilmelidir (ISO 19011, 5).

3.1.2. Denetimin Yürütülmesi

Denetimin yürütülmesi aşamasında, planlama aşamasında belirlenen ve risk kontrol matrisi ile derecelendirilen kontroller saha çalışması ile test edilirler. Kanıt ve bilgi toplama teknikleri ile belirlenen kontrollerin etkin ve etkili bir şekilde çalışıp çalışmadıkları test edilir. Söz konusu kanıt ve bilgi toplama tekniklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Bozkurt 2015, 70).

- Yeniden hesaplama,

- Gözlem,
- Doğrulama,
- Görüşme,
- Evrak inceleme,
- Yerinde gözlem,
- Analitik inceleme teknikleri vb.

Uzaktan denetim sırasında kanıt ve bilgi toplama bilgi ve iletişim teknolojileri kullanılarak gerçekleştirilebilir. Eşzamanlı video, drone, video konferans, email gibi araçlarla bilgi ve belgeler toplanabilir. Burada kurumun dijitalleşme düzeyi kanıt ve bilgi toplama işinin daha etkin ve etkili olmasını sağlayacaktır. Ancak burada iç denetçi elde edilen kanıtın güvenilirliği ve doğruluğundan emin olmalı ve gizliliği sağlanmalıdır.

Geleneksel denetimden farklı olarak uzaktan denetimde örnekleme kullanılmadan denetim evreninin tamamının test edilmesi mümkündür.

3.1.3. Denetimin Raporlanması

İç denetçilerin denetim sonucu oluşturdukları denetim bulgularını raporlama aşamasıdır. Öncelikle hazırlanan bulgular denetlenen birimlere gönderilir. Gönderilen bu bulgulara ilişkin kapanış toplantısı yapılır ve bulgulara ilişkin denetlenen birimin görüşleri ile eylem planları alınır.

Denetimin raporlanması aşamasında kapanış toplantısı video konferans gibi teknolojilerle gerçekleştirilebilir. Uzaktan yapılan denetimde, denetim raporunun hazırlanmasında aşağıdaki hususlara yer verilmiştir:

- Salgın gibi kriz dönemlerinde olağanüstü dönemlerde gerçekleştirilen denetimin sonuç raporunda uzaktan denetim yapıldığı belirtilmeli ve
- Uzaktan denetimden kaynaklı verilere erişememe, uygun denetim kanıtına ulaşamama, iletişim vb. gibi denetim sınırlılıkları muhakkak açıklanmalıdır.

4. UZAKTAN DENETİMİN AVANTAJLARI, SINIRLILIKLARI VE RİSKLERİ

Uzaktan denetim salgın gibi dönemlerde denetim faaliyetlerinin devam ettirilmesini sağlamada kullanılacak önemli bir denetim yaklaşımıdır. Ancak uzaktan denetimin yapılması sırasında sağladığı avantajların yanında riskleri söz konusudur.

Uzaktan denetimin sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (IIA 2020, 8):

- Uzaktan denetim ile denetçilerin denetimlerini yürütmek için kurumların başka yerlerine olan ulaşım maliyetleri azaltılabilir.

- Denetim kapsamı daha geniş tutulabilir.
- Denetimde uzman kişilerden daha fazla yararlanılabilir.
- Belgelerin gözden geçirilmesi daha iyi yapılabilir.
- Teknoloji kullanımı ile belgeleme ve raporlamayı daha da güçlendirir.

Uzaktan denetimde bilgi iletişim teknolojilerinin kullanılması denetimin kapsamını arttırabilir, denetim evreninin tamamının test edilmesini sağlayabilir. Böylece iç denetim tarafından sağlanacak güvence kapsamı genişleyecektir. Uzaktan denetimin sağlayacağı bu faydalarının yanısıra iç denetçilerin dikkat etmesi gereken önemli riskleri de bulunmaktadır. ISO 19011’de uzaktan denetimde dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- Veri güvenliği,
- Veri koruma,
- Gizlilik,
- Toplanan kanıtların doğruluğu ve kalitesi.

ISO 19011 standardı veri ile ilgili risklere vurgu yapmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojileri aracılığıyla gerçekleştirilecek olan uzaktan denetimde elde edilecek veri ve bu verinin kullanımı en önemli riskler arasındadır. Bilgi teknolojilerinin iç denetimde etkin kullanılabilmesinin en önemli koşulu iç denetçilerin ve aynı zamanda denetlenen birim ve personelin söz konusu teknolojileri kullanabilme yetkinlikleridir. Her iki tarafın da bu konuda bilgili ve deneyimli olması önemli bir husustur. Bir tarafın bu alanda yetkin olmaması denetimin etkinliğini ve verimliliğini düşürecektir. Salgın gibi olağanüstü bir durumlarda iç denetçilerin uzaktan denetimde karşılaşılabileceği riskler üç başlık altında sınıflandırılarak Şekil 4’te gösterilmektedir.

Uzaktan Denetim Riskleri	Veri riski
	Siber güvenlik riski
	İletişim riski

Şekil 4. Salgın Döneminde ve Yeni Normalde Uzaktan İç Denetimin Riskleri

- **Veri Riski:** Veri riski başlığı altında iç denetçilerin dikkat etmesi gereken hususlar elde edilen verilerin güvenilirliği ve elde edilen verilerin güvenliğidir.

Uzaktan denetim ile veri bilgi ve iletişim teknolojileri ile elde edilmektedir. Bu nedenle ilk dikkat edilmesi gereken elde edilen verinin güvenilirliği ve kalitesidir. Gartner tarafından yapılan bir araştırmada düşük veri kalitesinin 15 milyon dolar finansal kayba neden olduğu tespit edilmiştir (Fridman, Bar Moshe ve Gabra 2019, 14). Elde edilen verilerin güvenliği ise başka bir risk alanını oluşturmaktadır. Uzaktan denetimde veriler senkron/asenkron video konferans, video kayıtları

vb. gibi araçlarla elde edilmektedir. Bu veriler elde edilirken kişisel verilerin korunmasına ilişkin yasal düzenlemeler ve veri etiği dikkate alınmalıdır.

7/4/2016 Tarihli ve 29677 sayılı Resmin Gazete’de yayınlanan Kişisel Verileri Koruma Kanunu’nun 2. Maddesinde “*Bu Kanun hükümleri, kişisel verileri işlenen gerçek kişiler ile bu verileri tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla işleyen gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanır*” denilmektedir.

- **Siber Güvenlik Riski:** Bilgi ve iletişim teknolojileri aracılığıyla gerçekleştirilecek uzaktan denetimde kullanılan bu teknolojilerden kaynaklı siber riskler önemli bir risk grubudur. IIA tarafından 9 Nisan 2020 tarihinde yapılan bir araştırmada katılımcıların %75’inden fazlası siber riskleri yüksek ve çok yüksek olarak değerlendirmiştir (Kretchmar 2020, 6). ISO 19011 standardında uzaktan denetimde kullanılan araçlar ve riskleri Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Uzaktan Denetimde Kullanılan Araçların Riskleri

Kullanılan Teknoloji	Denetimde Kullanım Alanı	Riskleri
Eşzamanlı Video Konferansları (Skype, Zoom, WebEx vb.9, Microsoft Teams,	Belge incelemesi, Görüşmeler	Güvenlik ve gizlilik ihlalleri, Potansiyel veri manipülasyonu, Düşük kaliteli bilgi toplanması, Denetim yapılan birim personeli ile iletişimin güç olması
Eşzamanlı/ Eşzamanlı olmayan Video	Yüksek riskli işlerin izlenmesi, Süreçlerin görülmesi	Uzaktan denetim için kullanılan teknolojik aletlerin kullanımından kaynaklı riskler, Görüntü kalitesinin düşük olması, Verinin doğruluğu ile ilgili riskler.
Asenkron belge ve veri inceleme	Süreçlerin, belgelerin, iş akışlarının incelenmesi	Güvenlik ve gizlilik ihlalleri, Potansiyel veri manipülasyonu, Bilgilere ulaşımında yaşanabilecek zaman kaybı ve sorunlar, Denetim birimleri ile iletişim sorunları.

Kaynak: (ISO 19011, 12)

Eşzamanlı video konferanslar salgın sürecinde en çok kullanılan yöntemlerden biri olmuştur. Bu dönemde özellikle Zoom, Skype gibi video konferans programının kullanımında önemli artışlar olmuştur. Bu gibi programların güvenliğinin ve olası risklerinin değerlendirilerek kullanılması gerekmektedir. Siber güvenlik riskleri konusunda değinilmesi gereken bir diğer husus bilgi teknolojileri (BT) denetimidir. BT denetimi ile ilgili olarak 1210 Yeterlilik standardı aşağıdaki gibidir:

“1210.A3 – İç denetçiler, verilen görevi yerine getirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili yeterli bilgiye ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmak zorundadır. Ancak, bütün iç denetçilerin, asıl sorumluluğu bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler kadar uzmanlığa sahip olmaları beklenmez.”

BT denetimi konusunda uzman denetçilerin bulunduğu bir kurumda olası tüm risklere ilişkin uygulanan kontrollerin etkin olacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca Bilgi Güvenliği ve İletişim Rehberi'nde iç denetçilere verilen sorumluluğun BT denetimi farkındalığını arttırması beklenmektedir.

- **İletişim Riski:** İletişim iç denetçilerin önemli yetkinliklerinden biri olup etkin bir iç denetim faaliyeti için önemli unsurlardan biridir. Denetimde iletişimi 4 taraflı düşünebiliriz:
 - Denetim biriminin kendi arasındaki iletişimi,
 - Denetim biriminin üst yönetim ile iletişimi,
 - Denetim biriminin denetlenen birim ile iletişimi,
 - Denetlenen birimin kendi arasındaki iletişimi.

Uzaktan denetimde, yukarıda verilen taraflarla iletişimde personele ulaşamama, yanlış anlama, algılama gibi sorunlarla görülebilmektedir. Ayrıca iç denetimde birebir (yüzyüze) iletişim ile çok değerli bilgiler elde edilmektedir. Bu dönemde birebir iletişimde yaşanan sorunların yapılan denetimlerin etkinliğini olumsuz yönde etkilediği değerlendirilmektedir.

5. UZAKTAN DENETİMİN SINIRLILIKLARI ÜZERİNE UYGULAMA

İç denetim birimleri 2019 yılında üst yönetim tarafından onaylanan denetim programlarını 2020 yılı itibariyle uygulamaya başlamışlardır. Mart ayında pandemi ilan edilmesi ve sonrasında dönüşümlü ve uzaktan çalışma modeline geçilmesi ile birlikte kamu iç denetiminde yeni bir dönem başlamıştır. Bu kapsamda çalışmada uzaktan denetim sürecini ne şekilde icra ettikleri ve kamu iç denetçilerinin karşılaştıkları zorlukların belirlenmesi amaçlanmıştır.

5.1. Çalışmanın Yöntemi

Nitel araştırma, sosyal olguları bağlı oldukları ve içinde yer aldıkları ortamda doğal görünüşleriyle gözlem, görüşme ya da belgeleri değerlendirmek yoluyla bilgi edinme ve bu bilgileri analiz ederek kuram geliştirmedir (İslamoğlu ve Alnıaçık 2014, 208). Çalışmanın amacına ulaşmada daha etkin olacağı değerlendirildiği için nitel bir araştırma yöntemi ile verilerin toplanmasının daha uygun olacağı düşünülmüştür. Çalışmada elde edilen veriler uzaktan görüşme yöntemi ile toplanmıştır. Bu kapsamda görüşmeyi kabul eden iç denetçiler ile araştırma kapsamına alınmıştır. Görüşme yöntemi kullanıldığı için ayrıca Etik Kurul İzin Belgesi alınmıştır.

5.2. Çalışmanın Kapsamı

Nitel araştırmalarda örneklem seçimi araştırma probleminin özelliği ve araştırmacının sahip olduğu kaynaklarla yakından ilgilidir (Yıldırım ve Şimşek 2004, 69). Çalışmada kamu iç denetiminde uzaktan denetimde karşılaşılan zorlukların araştırılması hedeflenmiştir. Bu nedenle çalışmanın kapsamı kamu iç

denetim birimleri olarak belirlenmiştir. Elde edilen bulguların daha homojen olması açısından 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun II sayılı cetvelinde yer alan özel bütçeli idareler kapsamında devlet üniversiteleri çalışmanın ana kütleliğini oluşturmaktadır.

Söz konusu kanun kapsamında 129 adet üniversite yer almaktadır. Ancak en son kadro tahsisi 16 Mayıs 2013 tarih 28649 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bakanlar Kurulu kararıyla yapıldığından bu tarihten sonra kurulan üniversitelerde iç denetim birimi bulunmamaktadır. Çalışmanın tarihi itibarıyla toplam 104 devlet üniversitesinde iç denetim birimi bulunmaktadır. Çalışmada örnekleme yapılmamış ve görüşmeyi kabul eden 63 üniversitenin iç denetim birimi ile görüşülmüştür. Görüşmeler yeni normale uygun bir şekilde bilgi ve iletişim teknolojileri kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

İç denetim birimleri ile yapılan görüşmelerde yöneltilen sorular aşağıda verilmiştir:

- Pandemi döneminde denetim faaliyetiniz var mıydı?
- Pandemi ile birlikte denetim programınızda bir değişiklik yaptınız mı?(devam/iptal/erteleme/değiştirme)
- Pandemi döneminde denetim faaliyetine ne şekilde devam ettiniz?
 - o Denetim biriminin kendi içindeki iletişimi ne şekilde devam ettirildi?
 - o Denetlenen birim ile iletişim ne şekilde sağlandı?
 - o Saha çalışması ne şekilde gerçekleştirildi?
 - o Kullanılan teknolojiler neler?
 - o Üst yönetimin yaklaşımı nasıldı?
 - o Denetim raporlarında salgına ilişkin bilgi verildi mi?
- Bu dönemde karşılaştığınız zorluklar nelerdir?
 - o İletişimde yaşanan sıkıntılar
 - o Veri güvenliği riski
 - o Siber riskler
 - o Düzenlemelerin belirsizliği/mevcut olmaması
 - o İç denetçilerin donanım riskleri

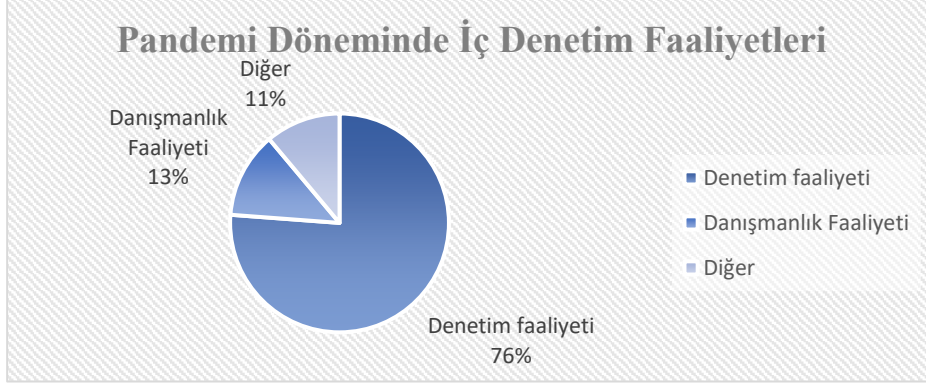
Çalışmada sorular 4 başlık altında toplanmış olup ilk soru neticesinde alınan cevaplar neticesinde kalan 3 soru denetime devam eden idarelere yöneltilmiştir.

5.3. Çalışmanın Bulguları

Çalışmanın bu bölümünde görüşmede iç denetçilere yöneltilen sorulara ilişkin bulgular 3 başlık altında değerlendirilmiştir.

5.3.1. Pandemi Döneminde İç Denetim Faaliyetleri Sürekliliği

İç denetçilere ilk önce pandemi döneminde denetim faaliyetlerinin olup olmadığı sorusu yöneltilmiştir. İç denetçilerin pandemi dönemdeki faaliyetlerine ilişkin bulgular Grafik 1’de verilmiştir.



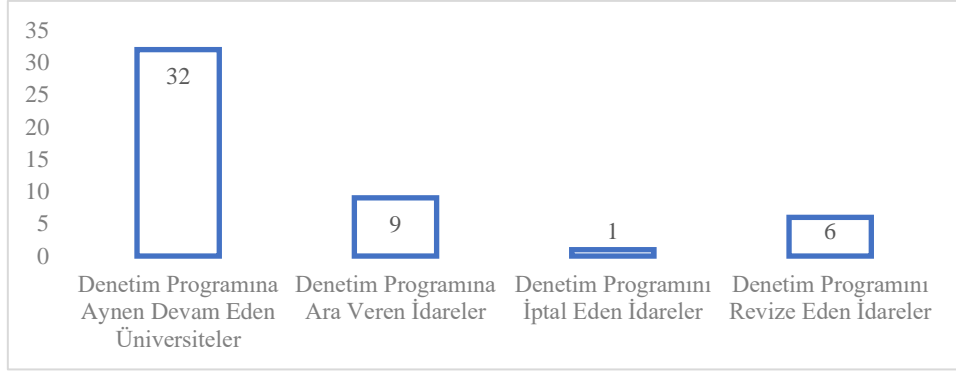
Grafik 1. Pandemi Döneminde İç Denetim Faaliyetleri

Grafik 1’de görüleceği üzere pandemi döneminde üniversitelerde devam eden gerek danışmanlık gerek güvence faaliyetleri bulunmaktadır. Bu dönemde iç denetim faaliyetlerine ilişkin Grafik 1’de verilen bulgular aşağıda sayısal olarak da ifade edilmiştir.

- 48 üniversite denetim faaliyetlerinin olduğunu belirtmiştir.
- 8 üniversite danışmanlık faaliyetlerinin olduğunu belirtmiştir.
- 7 üniversite ise denetim programının yapılmadığını/onaylanmadığını belirtmiştir.

Pandemi döneminde denetim faaliyeti olan 48 üniversiteye denetim programlarında değişiklik yapılıp yapılmadığı sorulmuştur. Üniversitelerin bu soruya verdikleri cevaplar aşağıda verilmiştir:

- 32 üniversite denetim programına aynen devam ettiğini,
- 6 üniversite denetim programını revize ettiğini,
- 9 üniversite denetim programına ara verdiğini,
- 1 üniversite ise denetim programını iptal ettiğini belirtmiştir.



Grafik 2. Denetim Faaliyetinin Sürekliliğine İlişkin Bulgular

Denetim programında değişikliğe giden üniversitelerde değişiklik yapılmasının nedenleri ise aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- Pandemi nedeniyle riskli grupta olan iç denetçilerin olması ve bu nedenle denetçi sayısının azalması,
- Pandemi kaynaklı riskli denetim alanlarının denetim programından çıkarılması.

Bu dönemde denetime devam eden 32 üniversitenin 13'ü ise denetim sürelerinin uzadığını belirtmişlerdir.

5.3.2. Pandemi Döneminde İç Denetim Faaliyetleri

Pandemi döneminde denetime devam eden üniversitelere denetim faaliyetlerini ne şekilde devam ettirdikleri sorusu yöneltilmiştir.

Pandemi döneminde denetime devam eden üniversitelerin denetimi daha çok geleneksel yöntemlerle gerçekleştirdiği tespit edilmiştir. Bir üniversitede ise denetim konusu gereği denetim uzaktan gerçekleştirilebilmiştir. Kamu Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi kapsamında Taşınır Kayıt ve Yönetim Sistemi kullanılarak denetim faaliyeti uzaktan gerçekleştirilebilmiştir.

Bu dönemde denetim biriminin kendi arasında ve denetlenen birim ile iletişimi için kullandığı bilgi ve iletişim teknolojileri ise aşağıda verilmiştir:

- Kurumsal e-mail,
- Telefon,
- Elektronik bilgi yönetim sistemi (EBYS),
- İçDen (Kamu İç Denetim Yazılımı),
- Microsoft teams (1 üniversite),
- Zoom (1 üniversite),
- Whatsapp.

Kurumsal e-mail, telefon ve EBYS'nin her üniversite tarafında pandemi dönemi denetim faaliyetlerinde sıklıkla kullanıldığı tespit edilmiştir. Üniversite yönetimi tarafından yapılan uzaktan çalışmada kullanılacak teknolojik altyapı önermesiyle iki üniversitenin ise Microsoft teams ve Zoom programlarını kullandığı tespit edilen bir diğer husustur.

Denetime devam eden ve denetim raporu hazırlayan üniversitelerden sadece 3'ünün denetim raporunda pandemi nedeniyle uzaktan çalışmaya ve uzaktan çalışma kaynaklı denetim sınırlılıklarına yer verdiği tespit edilen bir diğer husustur.

5.3.3. Uzaktan Denetim Döneminde Karşılaşılan Zorluklar

Pandemi döneminde denetime devam eden üniversitelerin denetim faaliyetlerinin icrasında karşılaştıkları zorlukların neler olduğuna dair yöneltilen soruya verilen cevaplar aşağıda sıralanmıştır:

- İletişim zorluğu,
- İç kontrollerin denetimi gibi alanlarda yüzyüze denetimin daha etkin olması,
- Üniversitelerin ve merkezi düzenleyici kurulun uzaktan denetime ilişkin yönlendirmesinin yetersiz oluşu,
- Belirsizlik ortamı ve motivasyon eksikliği,
- İletişim zorluğu nedeniyle denetim sürelerinin uzaması,
- İç denetçilerin uzaktan denetim tekniklerine yabancı oluşu,

Pandemi döneminde denetlenen birim ile yaşanan iletişim zorluğu her üniversite tarafından özellikle belirtilmiştir. İç denetimde yüzyüze iletişimin önemli bir araç olduğu, bu nedenle pandemi döneminde yüzyüze görüşmelerin etkin bir şekilde yapılamamasının denetim sürelerini uzattığı belirtilmiştir.

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Uzaktan çalışma modeli, salgın gibi ön görülemeyen kriz dönemlerinde hem ekonomik hem de sosyal hayatın olabildiğinde sağlıklı yürütülebilmesinde etkili bir araçtır. Bilgi ve iletişim teknolojilerine yaşanan gelişmeler sayesinde birçok meslek uzaktan çalışma yöntemi ile icra edilebilmektedir. 11 Mart 2020 tarihinde pandemi olarak ilan edilen COVID-19 salgını ile birlikte alınan tedbirler kapsamında uzaktan çalışma modeli de uygulanmaya başlanmıştır. İç denetim alanında bilgi ve iletişim teknolojilerinin daha etkin kullanımını öngören uzaktan denetim çalışmaları da bu dönemde hız kazanmıştır. Yakın bir gelecekte olması düşünülen değişikliklere kısa bir sürede adapte olunmaya çalışılmıştır. Hızlı bir adaptasyon süreci ve öngörülemeyen bir takım belirsizlikler uzaktan denetimin etkin, etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmesini sınırlamıştır.

Bu kapsamda çalışmanın amacı uzaktan denetimin sınırlılıklarını belirlemektir. Çalışmanın amacına uygun olarak veriler nitel bir araştırma yöntemi olan görüşme ile elde edilmiştir. Çalışmada 63 devlet üniversitesinin iç denetim birimleri ile görüşülmüştür. İç denetçilere yöneltilen sorulardan elde edilen bulgular ve bu bulgulara ilişkin değerlendirmeler aşağıda özetlenmiştir:

- Pandemi döneminde 48 üniversitede denetim faaliyetlerinin, 8 üniversitede ise danışmanlık faaliyetlerinin devam ettiği görülmektedir. Pandemi ile birlikte denetim faaliyeti olan 48 üniversiteden 32'sinin denetime devam ettiği, diğerlerinin ise denetim programı revizyonu, denetim programı iptali veya denetim programına ara verdiği görülmüştür. Salgın gibi kriz dönemlerinde denetim programı revizyonunun yapılması günümüz risk odaklı denetim anlayışı için önemli bir uygulamadır. Ancak bu dönemde kamu iç denetiminde yapılan revizyon çalışmalarının, belirlenen denetim programlarının zamanlaması açısından ve pandemi nedeniyle riskli hale gelen hastane gibi denetim alanlarının programdan çıkarılması amacıyla yapıldığı görülmektedir. Salgının olası risklerinin yeniden değerlendirilerek risk odaklı yeni bir denetim programı yapılmamıştır. Ayrıca risk grubunda yer alan iç denetçi sayısının olması da denetim programının revize edilmesinde önemli bir rol oynamıştır.
- Denetime devam eden 32 üniversitenin denetimi uzaktan denetim yöntemleri ile değil daha çok geleneksel denetim anlayışına uygun bir şekilde gerçekleştirdiği tespit edilen bir diğer husustur. Uzaktan denetimin bu dönemde devlet üniversitelerinin iç denetim birimleri tarafından yapılmamıştır. Uzaktan denetim anlayışının benimsenmemesinin nedenleri ise dijital teknolojilere adaptasyon sorunu ve üst yönetim veya düzenleyici kuruluşlardan bir yönlendirme gelmemesidir. Ayrıca üniversitelerin uzaktan eğitim öğretim süreçlerine odaklandıklarından idari personelin dönüşümlü ya da uzaktan çalışma yöntemine ilişkin kurumsal düzenlemelerin yapılmamasının da bu sonucun ortaya çıkmasında etkili olduğu değerlendirilmektedir. Denetimine devam eden üniversitelerden çok az sayıda üniversitenin pandemi kaynaklı denetim sınırlılıklarına denetim raporunda yer verdiği tespit edilen bir diğer husustur.
- Pandemi döneminde denetim yapan üniversitelerde iç denetçilerin en büyük sınırlılığının ise iletişim olduğu görülmüştür. İletişimde ise iki husus ön plana çıkmaktadır. Bunlar:
 1. *Denetlenen birim ile yaşanan iletişim problemleri:* Uzaktan çalışma/dönüşümlü çalışma modellerinin uygulanmasıyla denetlenen birimde ilgili personele ulaşım sağlanması güçleşmiştir. Ayrıca denetlenen birimlerin bilişim sistemlerine erişim sağlanması için iç denetçilere yetki verilmesinde, belgelerin ulaştırılmasında personel eksikliği de denetim faaliyetlerini sınırlandırmıştır.
 2. *Yüzyüze iletişim eksikliği:* İç denetçilerin en büyük yetkinliklerinden biri iletişimdir. Yüzyüze iletişim ile iç denetçiler denetim kapsamında birçok bulguya çok daha kısa sürede erişebilmektedir. Denetim sorularının etkili bir biçimde yönlendirilmesi,

denetlenenden gelen cevaplara göre farklı sorular sorulmasında aynı ortamı paylaşmanın büyük etkisi vardır. Pandemi döneminde yüzyüze iletişimin sınırlı olması bu dönemde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinde iç denetçiler için en önemli sınırlılık olarak belirtilmiştir.

- Bu dönemde iç denetçilerin yaşadığı bir diğer önemli sınırlılık ise pandemi döneminin içerdiği belirsizlikler nedeniyle yaşanan motivasyon kaybıdır.

Elde edilen verilerden görüleceği üzere uzaktan denetim Türkiye’de devlet üniversitelerinde etkin bir şekilde gerçekleştirilememiştir. Bu durumun nedenleri ise üç başlık altında değerlendirilebilir. Birincisi, üst yönetim ve düzenleyici kuruluşlar tarafından iç denetim birimlerinin farklı uygulamalarını önlemek adına ve uzaktan denetime ilişkin yol gösterici prosedürlerin hazırlanarak bir yönlendirme yapılmamasıdır. İkinci neden ise iç denetçilerin geleneksel denetim modellerine yatkınlıkları nedeniyle bilgi ve iletişim teknolojilerine dayalı uzaktan denetim modeline uyum sorunu yaşamalarıdır. Üçüncü neden ise kamu sektöründe dijitalleşme çalışmalarının ve dijital olgunluk seviyesinin henüz yeterli düzeyde olmamasıdır.

Salgının ne kadar süreceğinin belirsizlik içermesi nedeniyle yeni normalde çalışma uzaktan çalışma modellerinin benimsenmesi ve uygulanması gerekmektedir. Yeni normalde kamu iç denetim faaliyetinin daha etkin ve etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için aşağıda sunulan önerilerin faydalı olacağı düşünülmektedir:

- Düzenleyici kuruluşların, iç denetim birimlerinin farklı uygulamalarını önlemek ve uzaktan denetimin ne şekilde gerçekleştirilebileceğine ilişkin prosedürler hazırlaması,
- İç denetçilerin bilgi teknolojileri konusunda yetkinliklerinin arttırılmasına yönelik eğitim faaliyetlerinin yapılması,
- Üst yöneticilerin iç denetim farkındalıklarının artması,
- Üst yönetimin farkındalık artışı ile iç denetim birimlerinden danışmanlık faaliyetleri alınarak kriz döneminin etkin bir şekilde yürütülmesinin önemli adımlar olacağı değerlendirilmektedir.

YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

YAZARLARIN KATKILARI

Çalışma Konsepti/Tasarım- Ş.A., C.Ç.; Veri Toplama- Ş.A., C.Ç.; Veri Analizi/Yorumlama- Ş.A., C.Ç.; Yazı Taslağı- Ş.A., C.Ç.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- Ş.A., C.Ç.; Son Onay ve Sorumluluk- Ş.A., C.Ç.

AUTHORS' DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

AUTHORS' CONTRIBUTIONS

Conception/Design of Study- Ş.A., C.Ç.; Data Acquisition- Ş.A., C.Ç.; Data Analysis/Interpretation- Ş.A., C.Ç.; Drafting Manuscript- Ş.A., C.Ç.; Critical Revision of Manuscript- Ş.A., C.Ç.; Final Approval and Accountability- Ş.A., C.Ç.

ETİK KOMİTE ONAYI

Bu çalışma için etik komite onayı Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulundan alınmıştır (Tarih: 16.09.2020, Toplantı Sayısı: 2020-17, Karar Sayısı: 2)

BİLGİLENDİRİLMİŞ ONAM

Katılımcılardan bilgilendirilmiş onam alınmıştır.

ETHICS COMMITTEE APPROVAL

This study was approved by the Eskişehir Osmangazi University Social and Humanities Scientific Research and Publication Ethics Committee (Date: 16.09.2020, Meeting No: 2020-17, Decision No: 2).

INFORMED CONSENT

Written consent was obtained from the participants.

KAYNAKÇA

Banger, G. 2018. Endüstri 4.0 Ekstra, 2. Baskı, Dorlion Yayınları, Eskişehir.

Bozkurt, N. 2015. Muhasebe Denetimi, 7. Basım, Alfa Basım Yayın, İstanbul.

Dai, J. ve Vasarhelyi, M.A. 2016. "Imagineering Audit 4.0.", Journal of Emerging Technologies in Accounting, 13(1), 1–15.

Deloitte. 2020. Adopting Agile In Harmony with the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (the Standards).

Erdoğan, M. 2019. "Denetim 4.0 ve Ötesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12(3), 809-834.

Fridman, D., Bar Moshe, D. ve Gabra, D. 2019. "Assessing Data Reliability", Internal Auditor, June, 14-15.

- ISO&IAF. 2020. “ISO 9001 Auditing Practices Group Guidance On: Remote Audits”, Edition 1, <https://committee.iso.org/home/tc176/iso-9001-auditing-practices-group.html> (Erişim Tarihi: 07.05.2020).
- IIA. 2015. “Sürekli Denetim: Sürekli Güvence Sağlamak için Sürekli Denetimin ve İzleme Faaliyetlerinin Koordine Edilmesi”, Global Teknoloji Denetim Rehberi, 2.Basım.
- IIA. 2018. Global Perspectives and Insights Agility and Innovation. <https://global.theiia.org/knowledge/Public%20Documents/GPI-Agility-and-Innovation.pdf> (Erişim Tarihi:12.05.2020).
- İslamoğlu, H.A. ve Alnaçık, Ü. 2014. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, 4. Baskı, Beta, İstanbul.
- Kretchmar, D.F. 2020. COVID-19 and Internal Audit Preparing for the New Normal in 2020 and Beyond.
- Kroll, K. 2020. Auditing at Home: Addressing the Challenges of a Remote Internal Audit Workforce, <https://internalaudit360.com/auditing-at-home-addressing-the-challenges-of-a-remote-internal-audit-workforce/> (Erişim Tarihi:01.06.2020).
- Litzenberg, R. ve Ramirez, C. 2020. Remote Auditing for COVID-19 and Beyond. <https://global.theiia.org/knowledge/Public%20Documents/EHSKB-Remote-Auditing-for-COVID-19-and-Beyond.pdf> (Erişim Tarihi:05.05.2020).
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. ve Mcmickle, P.L. 2002. “Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability”, Auditing: A Journal of Practice&Theory, 21(1), 147–164.
- Teeter, R.A. ve Vasarhelyi, M.A. 2011. “Remote Audit: A Review of Audit- Enhancing Information and Communication Technology Literature”. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.365.7306&rep=rep1&type=pdf> (Erişim Tarihi:10.05.2020).
- Uyar, S. ve Şahin, O.N. 2018. “Sürekli Denetim Modelleri ve Yaklaşımları”, Uluslararası Akademik Forum 2018, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:15.
- Yılancı, F.M. ve Ağdeniz, Ş. 2018. “Sürekli Güvence Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim”, Uluslararası Akademik Forum 2018, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:15.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. 2004. Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yıldız, B. ve Ağdeniz, Ş. 2019. “Denetim 4.0’ın Teknolojik Altyapısı”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 58, 83-102.