

COVID-19 ETKİSİNDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİN SAĞLANMASI ve İÇ DENETİMİN DEĞİŞEN ROTASI

(ENSURING SUSTAINABILITY IN THE EFFECT OF COVID-19 and THE CHANGING ROUTE OF INTERNAL AUDITING)

Seval KARDEŞ SELİMOĞLU* / Mustafa Hakan SALDI**

ÖZ

Temel olarak, iç denetim fonksiyonlarının gelişen süreçlerle birlikte organizasyonların sürdürülebilirliğinin sağlanması için makro ve mikro çevre koşullarına dinamik olarak adapte edilmesi gerçeği, geçmiş zamandan şu anki koşullara kadar güncelliğini korumuştur. Özellikle, içinde bulunulan COVID-19 dönemi, ülkelerin, sektörlerin ve organizasyonların sırasıyla sosyoekonomik ve politik ilişkilerini, ticaret hacimlerini ve iş yapış modellerini ağırlıklı biçimde tesir altına alarak ortaya yeni normal adında bir süreç getirmiştir.

Yakın geçmişteki teknolojik sıçrama neticesinde işletmelerin dijitalleşme sürecinde yaşanan hızlı değişim, salgın döneminde kesin olarak kendini hissettirerek iç denetim faaliyetlerinin sürdürülebilirlik üzerine üstlendiği rolü ve izlediği rotayı sorgulatır hale getirmiştir. Devletler bazında, kamuda ve özel sektörde faaliyet gösteren organizasyonların bir kısmı kapatılırken bir kısmı da süreçlerini iş sağlığı ve güvenliği nedenleri ile alternatif yöntemler ile sürdürmek zorunda kalarak bütçe ve işgücü kesintisine gitmişlerdir. Benzer olarak, yeni normal sürecinde alınması gereken tedbirler ile beraber iç denetimin faaliyet alanları kısıtlanarak işletmelerdeki uygulama yöntemleri adaptasyon dönemine girmiştir.

Bu çalışma, salgın döneminde (COVID-19) iç denetimin sürdürülebilirlikte izlediği yol haritasında gerçekleşen değişimlerin incelenmesi üzerine tasarlanmıştır. Çalışma kapsamında, salgın ile birlikte gelişimi daha hızlı artan dijitalleşme adımları, yeni iş yapış modelleri ve iç denetimin işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasındaki geleneksel fonksiyonları ile yeni normalin bu fonksiyonlar üzerindeki etkileri sorgulanmıştır. Sonuç olarak, salgın döneminin çalışma koşulları üzerindeki etkileri ile işletmelerde yaşanan dijital dönüşümün, iç denetimin sürdürülebilirlik üzerine üstlendiği sorumluluğun yerine getirilmesinde uygulanan yöntemleri, teknikleri ve stratejileri hangi yönde değişime ve gelişime uğrattığı gösterilmekte ve gelecekte karşılaşılabilecek olağan üstü durumlara nasıl uyum sağlanabileceği üzerine önerilerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: COVID-19 ve Organizasyonlara Etkileri, Sürdürülebilirlik ve İş Yapış Modellerindeki Değişim, Dijital Dönüşüm, İç Denetim, Uzaktan Denetim

JEL Kodları: M40, M42.

* Prof. Dr., Anadolu Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, Eskişehir, Orcid Id: 0000-0003-1185-9980, sselimoğlu@anadolu.edu.tr

** Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İngilizce İşletme Doktora Programı Öğrencisi, Endüstri Mühendisi, Orcid Id: 0000-0001-5043-4606, hamusaldi@hotmail.com

Yazı Gönderim Tarihi: 02.11.2020, Yazı Kabul Tarihi: 12.12.2020.

ABSTRACT

Basically, the dynamically adaptation of internal audit functions to macro and micro environmental conditions for assurance of sustainability of organizations has maintained its actuality from past times to current conditions. Especially, the COVID-19 epidemic period has brought a process which is called as new normal that heavily affects respectively the socioeconomic and political relations of countries, trade volumes of sectors and business models of organizations.

The rapid change which is experienced in digitalization processes of enterprises as a result of technological leap in recent past precisely shows that the road mapping of internal audit functions for the sustainability principle of organizations should be investigated in different manner. Some of the organizations which is performing in state, public and private industries have been shut down and some of them cut their budget and labor force through furlough and alternative business models as remote working. Similarly, the activity fields of internal audit have restricted and went in a adaptation process with the cautions which have been established in this new normal period.

1. GİRİŞ

COVID-19 salgınının ortaya çıkması ile birlikte organizasyonların iş yapış biçimlerinde değişimler gözlemlenmiştir. Özellikle, işletmeler COVID-19 krizinin ilk etkileri üzerinde kontrolü sağlamak amacıyla üçüncü savunma hatlarını anahtar rolde kullanmaya çalışırken, iç denetimin yönetim kuruluna güvence sağlamak ve danışmanlık yapmak üzerine konumlandırılan fonksiyonları ile birlikte gelişen riskleri tahmin etme ve önleme rolü de salgın öncesi döneme göre daha çok ön plana çıkmıştır. Sonuç olarak, yeni normale uyum sağlama sürecinde iç denetimin organizasyonların iş süreçlerini devam ettirmesinde izlediği yol haritası, ülke koşulları, devlet düzenlemeleri ve yasal faaliyetler kapsamında değişen dış çevre faktörlerine adaptasyon için hangi önlemlerin alınarak ne çeşit iş modellerinin kullanıldığı ile ilişkilendirilebilir. Ayrıca, salgın sürecinin iç denetimin

This research study is designed to examine the changes in the road map which is followed by internal audit for the sustainability of enterprises during the COVID-19 outbreak time in the light of the observations which are indicated. Within the scope of the study, the effects of the new normal on these functions are going to be examined through the steps of digitalization, novel business models and conventional functions of internal audit for ensuring the sustainability of organizations. As a result, the main goal of this study is determined as to show which way the methodologies, techniques and strategies of internal audit responsibility are developing with the impact of digital transformation that is catalyzed by the outbreak of pandemic on sustainability and to propose ideas for extraordinary future events for how the adaptation can be operated.

Keywords: COVID-19 and Organizational Effects, Sustainability and The Change of Business Operating Models, Digital Transformation, Internal Audit, Remote Audit.

JEL Classification: M40, M42.

sürdürülebilirlik kapsamında yer alan geleneksel iş aktivitelerinde meydana getirdiği değişimler ve iç denetimin bu bağlamdaki rolünü etkiler nitelikte zuhur edebilecek risk alanları, bu çalışmanın çıkış noktalarını oluşturmaktadır. Sosyal mesafe kuralları neticesinde organizasyonların iş süreçlerini sürdürmeleri için uyguladıkları uzaktan çalışma yöntemleri, elektronik ortamda gerçekleştirilen toplantılar ve aktiviteler ile birlikte iç denetim faaliyetleri de yeni bir döneme girmiştir. Çalışma kapsamında yer alan veriler ve bilgiler, ağırlıklı olarak, bağımsız denetim ve danışmanlık hizmeti üzerine faaliyet gösteren uluslararası organizasyonlardan elde edilerek akademik sahaya uyarlanacaktır.

COVID-19 salgını iç denetim ekiplerinin veri analitiği, kriz ve proje yönetimi, finansman, muhasebe, bilgi teknolojileri ve sistem kontrolü üzerine mevcut olan yetkinliklerini yeniliklere adapte ederek, işletmelerin

cephe hattına yön vermesi ve destek olması gerektiği olgusunu belirgin bir biçimde kanıtlamıştır. İşletmelerin özel durumlara karşı nasıl ve hangi zaman periyodunda tepki verdiğini temsil eden ve çeviklik seviyesini ölçmede gösterge olarak kullanılan birincil ve ikincil savunma hatlarında yer alan potansiyel risk alanları salgının ortaya çıkışı ile birlikte kullanım sıklığı artan yeni iş yapış modellerinin sonucunda farklılaşarak iç denetim fonksiyonlarının bu hatlar üzerine mercek tutma rolünü de beraberinde getirmiştir. Salgın süreci ile başlayan yeni dönemde, iç denetim komitelerinin, kriz ve risk yönetimi ekipleri ile yönetim mekanizması oluşturulması için zaruri olan tarafsız olma ilkesi ve organizasyonların hem içlerinde buldukları durumdan kaynaklanan hem de ilerleyen koşullarda meydana gelebilecek risk faktörlerinden en az etkilenecek işletme süreçlerini verimli bir şekilde devam ettirmeleri için gereken stratejik öngörü rolü yeniden incelenerek gelişim süreçlerinin

analiz edilmesi hedeflenmiştir. Salgın süreci ile ilişkili olarak kullanım talebi artan uzaktan çalışma ve sanal ortam aktiviteleri, iç denetimin organizasyonların çalışanlarını motive etmedeki destekleyici fonksiyonlarını da sorgulamaya neden olmuştur. Sonuç olarak, yaşanılmakta olan bu yeni normalde, organizasyonların kurumsal varlığını sürdürmesi bazında iç denetimin üstlendiği rol ve takip ettiği rota araştırılarak, endüstri uzmanlarına ve akademisyenlere yeni öneriler sunulmak istenmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

COVID-19 salgın sürecinin 2019 yılının Aralık ayından itibaren başladığı dikkate alınır, bu çalışmanın konusu ile birebir ilintili makale sayısı kısıtlı kalmaktadır. Son on yıl baz alınarak yapılan literatür taraması aşağıdaki gibidir.

Tablo 1. Yakın Geçmişte Konu ile İlgili Gerçekleştirilmiş Akademik Çalışmaların Özeti

ÇALIŞMANIN YAZARI VE YAYIN YILI	ÇALIŞMANIN ADI	ÇALIŞMANIN KAPSAMI	ÇALIŞMANIN SONUCU
Jeffrey Ridley, Kenneth D'Silva, Marta Szombathelyi (2011)	Sustainability Assurance and Internal Auditing in Emerging Markets	Sürdürülebilirlik açısından gerçekleştirilen raporlama faaliyetlerinin güvencesinin iç denetim aktivitelerinin desteği ile yapılması kurumsal yönetime değer katabilir.	İç denetimin sürdürülebilirlik üzerindeki rolünün geliştirilmesi kurumsal hissedarlara pozitif katkı sağlamaktadır.
Habiba Al-Shaer, Mahbub Zaman (2018)	Credibility of Sustainability Reports: The Contribution Audit Committees	Denetim komitesi ve sürdürülebilirlik raporları güvencesi arasındaki ilişki kaynak bağımlılığı teorisi üzerinden açıklanmıştır.	Denetim komitelerinin sürdürülebilirlik raporlarının güvencesini geliştirdiği izlenimine varılmıştır.
Aysun Atagan Çetin ve Ayşe Pamukçu (2019)	İç Denetçilere Ait Demografik ve Sosyo-Ekonomik Faktörlerin İşletmelerde Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Risk Odaklı İç Denetime Etkisi	Demografik ve sosyo-ekonomik koşulların organizasyonların kurumsal sürdürülebilirliğine ve risk odaklı iç denetim aktivitelerine etkileri incelenmiştir.	Hizmet sektöründe faaliyet gösteren kurumların sosyal sürdürülebilirlik algısı, üretim endüstrisindekilerden anlamlı seviyede fazla miktardadır.
Fatma Aksoy (2019)	İşletmelerde Sürdürülebilirlik Raporlama Çerçevesi	Farklı raporlama çerçeveleri kapsamında sürdürülebilirlik meselesi incelenmiştir.	Standartlar doğrultusunda yapılan raporlama işlemleri sürdürülebilirlik için gereken güvenilirliği, tutarlılığı ve kıyaslanabilirliği sağlamaktadır.
Steven DeSimone, Giuseppe D'Onza, Gerrit Sarens (2020)	Correlates of Internal Audit Function Involvement in Sustainability Audits	İç denetçiler tarafından yapılan risk değerlendirme işlemleri ile sürdürülebilir raporlama arasındaki korelasyonel ilişki çıkarılmak amaçlanmıştır.	Test değişkenleri ile iç denetim fonksiyonlarının sürdürülebilir raporlama süreçlerine dahil edilmesinin organizasyonlara pozitif katkısının olduğu anlaşılmıştır.
Gencay Karakaya(2020)	COVID-19 Gündeminde İşletme Sürekliliği ve Bağımsız Denetim İlişkisi	İşletme sürekliliği ile bağımsız denetim ilişkisi nitel yöntemler ile araştırılmıştır.	İşletme sürekliliğinin bağımsız denetim faaliyetlerinden pozitif etkilendiği anlaşılmıştır.

(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Salgın süreci ile birlikte oluşan yeni normal döneminde iç denetimin takip ettiği yaklaşımların ve araçların sürdürülebilirlik perspektifinde yeniden süzgeçten geçirilmesi gerektiği üzerine önerilen bu çalışma literatüre yeni bakış açıları kazandırmayı amaçlamaktadır. Özellikle, iç denetim prensiplerinin hem sürdürülebilirlik hem de kurumsal yönetim kapsamında uygulanabilmesi için gereken yol haritası, COVID-19 sürecinde birçok değişime uğramıştır. Bahsedilen nedenlerden ötürü, diğer çalışmalardan ayrı olarak, çalışmanın odak noktalarını dijital dönüşüm, uzaktan denetim ve sürdürülebilirlik penceresi oluşturmaktadır.

3. COVID-19 SÜRECİNİN KÜRESEL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞE ETKİSİ

Öncelikle, COVID-19 salgını küresel ölçekte bir sağlık krizi yaşanmasına neden olarak birçok insanın can kaybına ve geri dönüşü mümkün olmayan sosyal ve ekonomik zarara yol açmıştır ve yol açmaya devam etmektedir. Küresel ekonomi sektörlerde gözlemlenen kapanmalar ve işgücü kayıpları ile yüzde yirminin üzerinde daralarak, 1930'lu yıllarda yaşanan büyük buhran döneminden bugüne geçirdiği süreçler içerisindeki en gergin finansal koşullar ile karşı karşıya kalmıştır. COVID-19 salgını organizasyonların iş süreçlerini rastlanılmadık şekilde etkileyerek ekonomik ve endüstriyel aktivitelerin durmasına neden olmuş ve beraberinde iş gücü kayıplarını getirerek birçok işletmenin sürdürülebilirliklerinin ve refahlarının zayıflamasıyla sonuçlanmıştır. Devlet yönetimleri, merkez bankaları ve ekonomi politikası geliştirilmesinde rol oynayan kurumlar salgının ani etkilerini indirgemek amacıyla çeşitli yardım planları ve önlemler ile sanayi ve hizmet aktivitesinde yaşanan şok ve durağanlık ile oluşan belirsizlik havasını dağıtmak istemişlerdir. Salgın döneminde ortaya çıkan sağlık krizinin tetiklediği ekonomik riskler organizasyonların sürdürülebilirliği üzerinde baskı oluşturmaya devam ederken, sosyal mesafe ve karantina uygulamaları virüsün yayılmasının engellenmesindeki temel yöntemler olmuştur. Ayrıca, küresel bazda zorunlu olarak kullanılan bu metotlar (TTTI: testing, tracking, tracing and isolating) özellikle turizm, seyahat,

eğlence, otel ve restoran sektörlerinde faaliyet gösteren kurumların sürdürülebilirliğinin sağlanmasında gerekli hizmet aktivitelerinin salgın öncesi döneme göre ağırlıklı olarak değişmesine de yol açmıştır.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı'nın 2020 yılının Eylül ayında oluşturduğu rapora (OECD, 2020) göre, COVID-19 salgını küresel ekonominin beklenen değerden on ile on beş baz puan aralığında sapsmasına neden olmuş özel bir durumdur. Ülkelerin, küresel ekonomik aktivitenin yeniden işleyebilmesi ve kesintiye uğramış tedarik zinciri faaliyetlerinin tekrar harekete geçmesi için oluşturdukları parasal, mali ve yapısal politikalar işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasında gösterge olan sermaye harcamalarının teşvik edilmesine destek olmaya çalışmaktadır. Ancak, bütün bu acil durum önlem stratejilerine rağmen, ekonomik koşullardaki belirsizlik sürmekte ve organizasyonların kurumsal sürdürülebilirlik ilkesinin temin edilmesinde iç denetimin izlediği değerlendirme yöntemleri de değişime uğramaktadır.

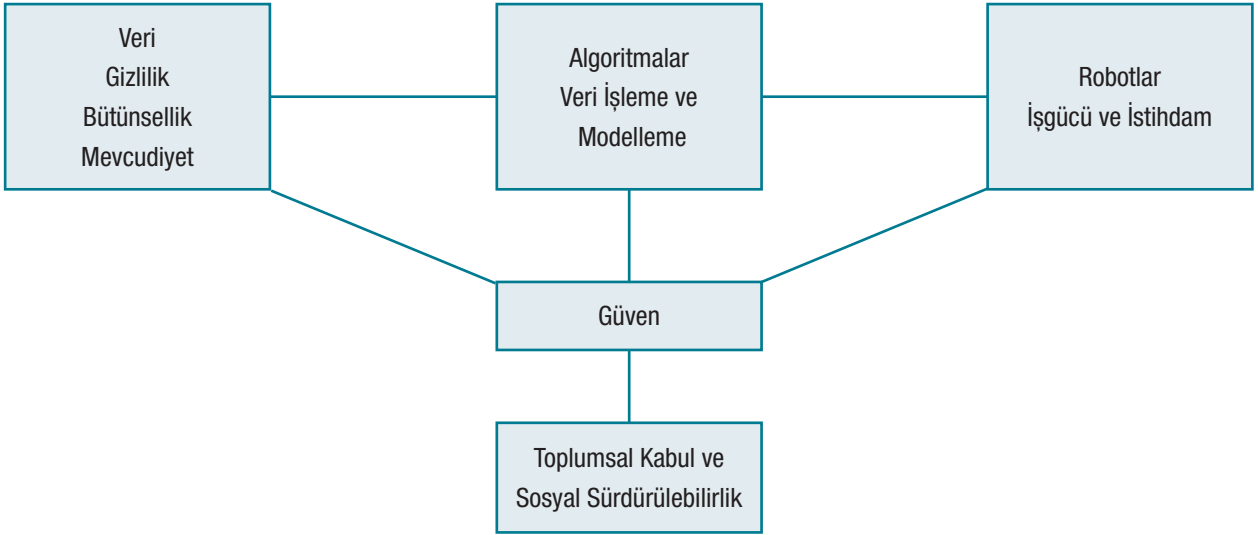
4. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMI ve İÇ DENETİM

Organizasyonlar için sürdürülebilirlik, 1980'lerin başından itibaren asit yağmurları ve hava kirliliği faktörleri kapsamında çevresel açıdan incelenirken, değişen süreçlerle birlikte yenilenebilir enerji, tarım, canlı çeşitliliği ve gıda konularını içeren doğal kaynaklar kapsamında değerlendirilmiş ve günümüzde ise iklim değişikliği konusu bazında ele alınmaya devam edilmiştir (Tardieu, 2014). Öte yandan, belirtilen **çevresel sürdürülebilirlik** teriminin yanına, ekonomik ve sosyal sürdürülebilirlik kavramları da eklenerek organizasyonların değer anlayışları bütünsel bir biçimde analiz edilebilmektedir. **Ekonomik sürdürülebilirlik**, mevcut olan kaynakların optimal biçimde kullanılarak işletme ile toplum arasındaki fayda ilişkisinin sağlanması için geliştirilen stratejilerin kurgulanması üzerine temellendirilmiştir. Bu kavram, kurumların değer maksimizasyonu oluşturması için gerçekleştirilen varlık tahsisi süreçlerini kapsarken, organizasyonel kaynakların en optimal ve sürdürülebilir şekilde yönetilmesini ilke edinir. **Sosyal sürdürülebilirlik** ise herhangi bir toplumun veya organizasyonun sun-

duğu değerler veya geliştirdiği süreçlerin sadece çıkar amacı güdülmeyen, gelecek kuşakları destekleyecek stratejiler ile donatılmasını amaç edinerek, güven ve etik davranış parametrelerini kapsamaktadır. Sosyal sürdürülebilirlik ilkesi kısa vadede gerçekleştirilen yatırımlardan elde edilen pozitif çıktılardan veya yatırımların getiri oranlarından hariç olarak uzun dönem yatırım planlarını içerir ve küresel ölçekte değer üret-

mek amacıyla oluşturulur. Bu bağlamda, yeni normal döneminde devletlerin ve işletmelerin ağırlıklı olarak kullandığı dijital dönüşüm kapsamında yer alan Endüstri.4.0 uygulamaları ve yeni iş modelleri de sosyal sürdürülebilirlik içinde değerlendirilerek, organizasyonların geleneksel iş modellerine kıyasla üretkenliklerinin artmasına ve küresel olarak çevresel faydaların elde edilmesine araç olmuştur.

Şekil 1. Dijitalleşme Sürecinde Güven Kavramının Sürdürülebilirlik ile İlişkisi

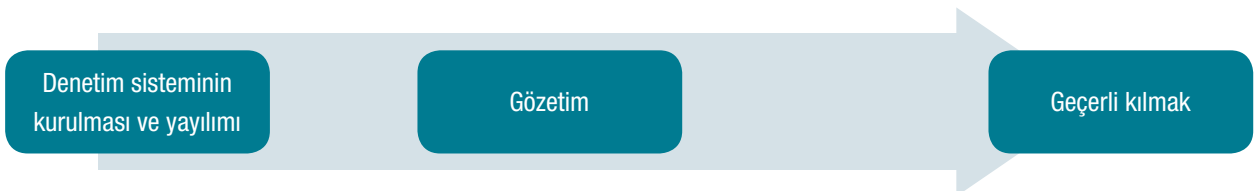


(Osburg&Lohmann, 2017:18)

COVID-19 salgın süreci, toplumların ve organizasyonların tarihte benzeri görülmemiş hızla değişime adapte olması ve reaksiyon göstermesi gerçeğini gün yüzüne çıkarmıştır. Yeni normal döneminde, organizasyonel çeviklik ve sürdürülebilirlik, kurum içi bireylerin dijital dönüşüme uyum sağlama eğilimi ve yetkinlikleri ile ölçülürken, insan ilişkilerinde ve performans değerlendirme kapsamındaki güven mekanizması da farklı bir boyuta taşınarak iç denetimin üç hatlı savunma sistemindeki rolünü ve kullandığı metodları etkilemektedir.

İç denetimin, işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasındaki rolü; risklerin değerlendirilmesi ve yönetilmesinde, iş süreçlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi açısından üst yönetime ve yönetime danışmanlık ve güvence boyutuyla katma değer yaratmaktadır. İç denetim bu rolünü yerine getirmek için kurumsal yönetim ile ilişkili olarak spesifik bir departmanın veya sürecin gelişimini değerlendirmeye alırken, belirli bir plan çerçevesinde denetim araçları ve teknikleri kullanılır.

Şekil 2. İç Denetimin Kurumsal Yönetişim Penceresinden Sürdürülebilirlik Kapsamındaki Fonksiyonları



(Daykin, 2006:4)

İç denetçiler, sürdürülebilirliğin temininde, kurumlar tarafından beyan edilen raporların ve bilgilerin değerini ve geçerliliğini anlamak ve değerlendirmekle sorumludurlar. Bunlarla birlikte, herhangi bir işletme içerisinde dağılımı yapılan performans hedeflerinin gerçekleşme seviyelerinin kontrolleri de düzenli aralıklarla iç denetimin destekleyici fonksiyonu vasıtasıyla gerçekleştirilirken, organizasyonun risk yönetimindeki durumu da değerlendirilmektedir. Şekil 2'de belirtilen aşamalar doğrultusunda, iç denetim ekipleri, kurumsal problemlerin tespit edilmesi ve çözüme kavuşturulması için elde ettiği bulguları yönetim kurulu ile paylaşarak risk yönetiminin daha etkin ve verimli sağlanabilmesi için önerilerde bulunmaktadır.

5. YENİ NORMAL DÖNEMİNDE İÇ DENETİME EKLENEN FARKLI BOYUTLAR

İç denetimin, yönetişimin ve risk yönetiminin teminatını sağlamadaki birincil stratejik rolünden ötürü bünyesinde barındırdığı proaktif olma ve geleceği öngörme özelliği dahi bu şekilde bir durumun ortaya

çıkabileceğini ve küresel ekonomiyi bu denli durma noktasına getireceğini önceden hesaplayamamıştır. COVID-19 etkisi ile çalışan sağlığı ve memnuniyeti, işyerlerine fiziksel olarak dönüş, tedarik zinciri ve uluslararası ticaret, bilgi teknolojileri, siber güvenlik, likidite ve çalışma sermayesi kapsamındaki riskler daha çok ön plana çıkmıştır. Bu süreçte, iç denetim ekiplerinin üstlendiği sorumluluklar ve çalışma biçimleri de ciddi oranda değişime uğramıştır. Uzaktan denetim yöntemi ile çalışmaların sürdürülmesi, yapılan işlemlerde veri analitiğinin uygulanma sıklığının artması, siber güvenlik risklerinin kontrolünün gözetimi ve kriz yönetimi konularında sorumluluğun artması ile birlikte iç denetimin birincil ve ikincil savunma hatlarındaki rolü ile ilişkisi güçlenerek dinamik koşullardaki riskleri tespit etmedeki fonksiyonları adaptasyon sürecine girmiştir. Özellikle, gelişen teknolojilerin iç denetim sahasında kullanılması, yeni normal periyodunda kritik bir konuma gelerek, robotik süreç otomasyonu, veri analitiği ve yapay zeka uygulamalarının sürekli gözetime fırsat tanımalarına izin vermesini ve hileli işlemlere, bozulmalara ve yolsuzluğa neden olabilecek aktivitelerin uzaktan kontrol edilerek önlenmesini sağlamaktadır.

Tablo 2. COVID-19 Etkisi ile İç Denetim Fonksiyonlarında Adaptasyon Gerektiren Sahalar

Salgın Süreci ile Birlikte İç Denetim Operasyon Modellerinde İhtiyaç Duyulan, Değişim Gerektiren veya Fırsat Olarak Nitelendirilen Alanlar	Oran
Teknoloji Kullanımı	42%
Uygulama Yaklaşımları/Metodolojileri	28%
Risk Değerlendirme Yaklaşımı	27%
İç Denetim Ekibinin Yetkinlikleri	26%
<i>Herhangi bir Değişime İhtiyaç Bulunmamakta</i>	21%
Yönetim ile Etkileşim	16%
Birincil ve İkincil Hatlar ile İlişkiler	14%
Raporlama Düzeni	13%
Denetim Komitesi ile Etkileşim	13%
Yetki	3%
Yönetişim Modeli	2%

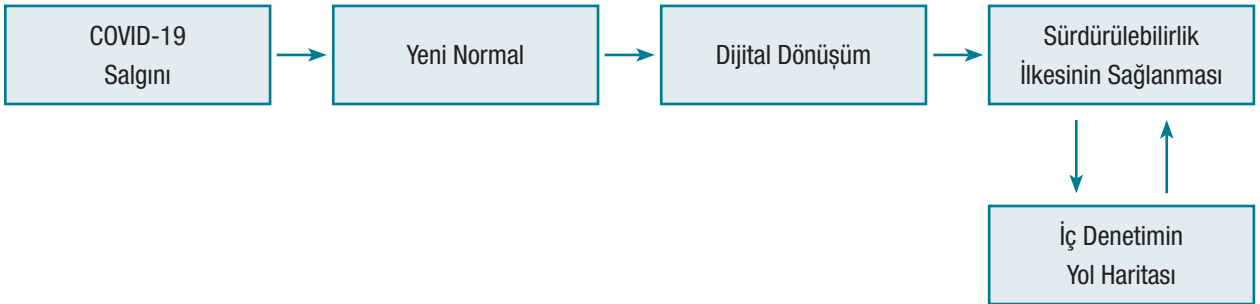
(Ernst&Young LLP, 2020:7)

Tablo 2’de sunulan göstergeler, gelişen teknolojilerin iç denetim operasyonlarındaki etkisinin salgın önce-sindeki döneme göre artacağı yönündedir. Özellikle, organizasyonel çevikliğin sağlanması ve kontrol edilmesi için bağımsız veri toplama ve işleme, denetimde sürekliliğin sağlanması için otomasyon ve risk kontrol işlemlerinde kullanılan yapay zeka araçları ile iç denetim fonksiyonlarının izlediği yol haritası ve kullandığı yöntemler dijitalleşme sürecine adapte olmaktadır. Ayrıca, işletmelerin risk tanımları ve değerlendirme süreçleri de değişime uğramaktadır. Risk analizi ve değerlendirme işlemlerinin sıklığı dijital ortamda gerçekleştirilen gözlem yöntemleri ile birlikte artırılırken, fiziksel iş ortamlarında gerçekleştirilen toplantı miktarı düşürülmüş ve zaman tasarrufu ile birlikte denetim çalışmalarının etkinliği ve verimliliği iyileştirilmiştir. Bilhassa, bilgi teknolojileri, veri analitiği ve robotik süreç otomasyonu alanlarında uzman, sınıfında yenilikçi düşünce yapısına sahip istihdam yetiştirmek için eğitimlere ve koçluk seminerlerine eğilim olmuştur.

5.1. Dijital Dönüşüm Süreci

Organizasyonların iş yapış modelleri, merkezi olmayan yapay çevrede organize edilebilen çevrim içi çalışmalar, elektronik ortamda gerçekleştirilebilen ticaret faaliyetleri, dinamik fiyatlandırma yoluyla interaktif ortamda sağlanabilen pazarlama, tedarik zinciri yönetimi ve piyasa aktiviteleri ile birlikte dijital dönüşümü test etmektedir (Muro v.dğr. 2017, s. 7). Dijitalleşme adına atılan adımlar, işletmelerin kişisel bir kullanım alanına dönüşmesi sürecini getirerek, iş yerlerinin özelleşmesine ve endüstriyel çalışma ilişkilerinin yeniden düzenlenmesinde ve gelişmesinde rol oynamıştır. Diğer bir ifade ile evde çalışma ortamları yaratmak (home ofis) ve kişilerin evlerinden çalışarak şirketlerine hizmet etmeleri ve verilen görevleri yerine getirecek şekilde iş ortamlarını evlerinde yapılandırmaları ifade edilmektedir. Benzer şekilde, COVID-19 salgınının katalizör rolünü üstlendiği yeni normal sürecinde, geleneksel çalışma ilişkilerinden yeni iş modellerine geçişin hızlandığı dijital dönüşüm sürecinde, işletmelerin sürdürülebilirliği kapsamında gerçekleştirilen iç denetim aktivitelerinin yapılış biçimleri de etkilenebilir varsayımından yola çıkılarak Şekil 1’deki kavramsal model öne sürülmüştür.

Şekil 3. İç Denetimin Sürdürülebilirlik Kapsamındaki Rolüne Etki Eden Unsurlar



(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

COVID-19 salgın sürecinin etkileri ile birlikte geliştirilen çalışma yeri standartları sonucunda işletmelerin dijitalleşme faaliyetleri artarak sosyal sorumluluk ve sürdürülebilir kalkınma kapsamındaki aktivite alanları da farklılaşmıştır. Yeni normal döneminde alınan tedbirler, organizasyonel iş süreçlerinin bir bölümünün fiziksel iş yeri olgusundan bağımsız olarak yürütülebileceği fikrinin uygulamaya dönüşmesini sağ-

lamıştır. Akıllı veya çevik çalışmaya imkân sağlamak şeklinde literatürde ifade edilen ve işyerlerinin ev ortamlarına (home ofis) taşınarak kişileştirilmelerine olanak tanıyan bu yöntemler dijital ekosistem üzerinden sanal bir biçimde gerçekleştirilebilmekte ve çalışanların kuruma bağlılığı temin edilebilerek, organizasyonun sürdürülebilirliği kontrol edilebilmektedir. Bütün bunlarla birlikte, sanal platformlar vasıtasıyla

gerçekleştirilen iş aktivitelerinin yönlendirilmesi, denetlenmesi, verimliliğinin ve etkinliğinin ölçülerek değerlendirilmesi için gereken planlamalar, yöntemler ve araçlar da dijitalleşme süreçleri nedeniyle adaptasyon aşamalarından geçmektedir.

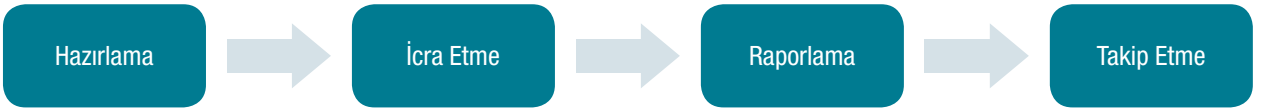
5.2. Uzaktan Denetim (Remote Audit)

COVID-19 etkisi ile farklılaşan iş yapış yaklaşımları ve biçimleri, iç denetimin sürdürülebilirlik üzerindeki fonksiyonlarının uygulanma tekniklerini sanal platformlara taşımıştır. Yeni iş modelleri ile geliştirilen teknolojik araçlar ve yöntemler sonucunda iç denetimin takip ettiği yol haritası da bu gelişmelere uyum sağlamaktadır. Organizasyonel süreçlerin sürdürülebilirliğinin takip edilmesi, gözetilmesi ve denetlenmesi için gereken fiziksel mahal kavramı, yeni

normal periyodunda, bulut tabanlı sanal ortamlar ile ikame edilerek, sağlık ve iş güvenliği risklerinin azaltılması amaç edinilmiştir. İç denetimin sürdürülebilirlikteki gereksinimleri değişmezken, kullandığı yaklaşımlar, araçlar ve metodolojiler gelişime uğramıştır ve uzaktan denetim yöntemi aracılığı ile salgın sürecine adapte olunmaya çalışılmıştır.

Uzaktan denetim sayesinde, denetçilerin, mesafe tanımaksızın veya herhangi bir seyahate gereksinim duymaksızın, fiziksel iş yeri kavramından bağımsız olarak denetim prensiplerini uygulamalarına olanak sağlanmıştır. Bu yöntemle birlikte, kısıtların etkin yönetimi de optimize edilerek, ekonomik ve çevresel fayda sağlanmıştır. İç denetçiler daha esnek çalışma saatlerine kavuşarak, daha az kaynak tüketimi ve zaman tasarrufu elde edilmiştir.

Şekil 4. İç Denetimin Geleneksel Prensipleri

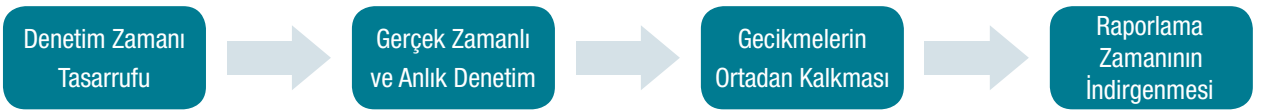


(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Uzaktan denetim yönteminde, iç denetimin geleneksel aktivitelerinin gerçekleştirilmesi için bilgi teknolojileri kullanılarak kayıtlar alınır ve süreçlerin de-

ğerlendirilmesi yapılabilir. Bu sayede, denetçilerin, denetim için icra edilen değer katan faaliyetler için ayırdıkları süre optimum seviyelere çekilmiş olur.

Şekil 5. Uzaktan Denetimin Sağladığı Avantajlar

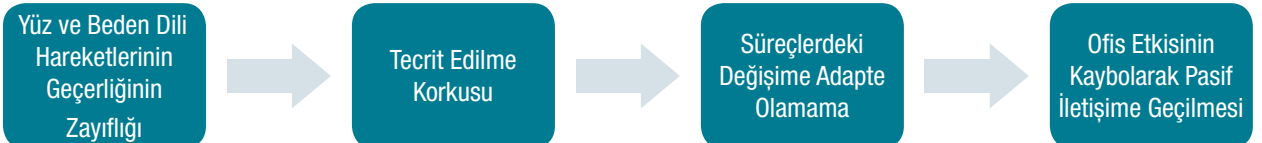


(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Uzaktan denetim, ekonomik sürdürülebilirlik açısından hem işletmelere hem de iç denetim profesyonellerine pratikte içerdiği yöntemlerle somut ve soyut faydalar sağlamaktadır. İçinde bulunulan çağın koşullarında teknolojik uygulamalar vasıtası ile özellikle

vaktin tasarruf edilerek insanların psikolojik olarak stresten korunması ve verimliliklerinin iyileştirilmesi, denetim faaliyetlerinin izleniş yollarında da uzaktan denetim metodolojisinin organizasyonlara entegre olmasında önemli rol oynamaktadır.

Şekil 6. Uzaktan Denetimin Getirdiği Sorunlar



(Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Salgın dönemi ile birlikte geçilen uzaktan çalışma yöntemlerinin fiziksel iş atmosferindeki etkileşimi sağlamadaki zayıflıkları, denetim faaliyetlerinde de kendini belirli etmiştir. Özellikle, iç denetim gibi ilişkisel süreçlerde stratejik öneme sahip bir işletme

fonksiyonu, sadece bir ekran veya haberleşme cihazı vasıtasıyla icra edilmeye çalışılırken, denetim profesyonellerinin işletmelerdeki etkin rolünün de azalacağı önyargısı ortaya çıkabilmektedir.

Tablo 3. COVID-19- İç Denetim Yöneticileri (CAE) Geleceğe İlişkin Yanıtları

COVID-19 Döneminin Yarattığı Olumsuzlukta İç Denetim Fonksiyonunuz Tarafından Alınan En Önemli Ders Neydi?	Oransal Dağılım
Uzaktan denetim ile işletme fonksiyonları bütünsel olarak kontrol edilmektedir.	42%
İç denetim birincil ve ikincil hat aktivitelerine destekleyici rol üstlenerek işletme sürekliliğine pozitif katkı sağlamaktadır.	21%
İç denetim fonksiyonlarının etkin kullanılabilmesi için robotik süreç otomasyonu ve veri analitiği gibi gelişen teknolojilerin devreye alınması gerekmektedir.	14%
Organizasyonun marka değeri güçlüdür.	9%
Organizasyonun marka değeri ve iş süreçlerinin gelişime ihtiyacı vardır.	5%
İç denetim gelişmekte olan riskleri kontrol etmede yeterli yetkinliklere sahip değildir.	2%
Diğer	7%

(Ernst&Young,2020:3)

İşletmelerin salgın süreci ile birlikte operasyonlarını dijitalleşme doğrultusunda revize etmeleri ve otomasyona yönelmeleri sayesinde organizasyonel esneklik ve çeviklik parametreleri, gelecekte karşılaşılabilecek risklere ve belirsizliklere hazırlıklı olunmasında ölçü olarak kullanılabilirken, verimliliğin ve etkinliğin kontrol edilmesinde ve iyileştirilmesinde de anahtar role sahip olmuşlardır. Bunlarla birlikte, gelişmekte olan teknolojik yenilikleri ve araçları iş süreçlerine güvenli biçimde entegre edebilen organizasyonlar, liderlik açısından güçlü iletişim için gerekli altyapı ve uzaktan çalışma yöntemleri ile bu kritik süreci kontrol edebilmişlerdir. Ayrıca, salgın süreci, sürdürülebilirlik kavramının işletmeler için anahtar konumda olduğunu ispatlayarak, organizasyonların beklenmedik durumlar karşısında işletme sürekliliği ve toparlanma kabiliyeti üzerine alınacak çok yollarının olduğunu da göstermiştir.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

COVID-19 salgını sürecinde iç denetim kapsamında yer alan seyahat, iş yerlerinde hazır bulunma, düşük risk kontrolleri, operasyonel denetimler, yetenek ve

işgücü yönetimi, uyumluluk değerlendirmeleri, finansal denetimler ve işletme sürekliliği yönetimi benzeri aktiviteleri minimize olurken, siber güvenlik, veri mahremiyeti, kriz yönetimi etkinliği, teknoloji kullanımı verimliliği ve tedarik zinciri kontrolleri konularının ağırlıklı olarak ön plana çıktıkları gözlemlenmiştir.

Son on yıldır dijitalleşme ile birlikte iç denetim faaliyetleri esnek yaklaşımlar, dijital yöntemler ve araçlar ile de uygulanmaktadır. Ancak COVID-19 ile bu uygulamalara yönelik yaygınlıklarında hızlı bir artış olmuştur.

Ancak, veri analitiği ve uzaktan denetim ile telafi edilmeye çalışılan iç denetim fonksiyonlarının yeni rotası beraberinde siber tehditleri ve psikososyal risk etmenlerini getirirken, kurumların ilişkisel liderlik yaklaşımlarının ve yönetim yapılarının da yeni normale adaptasyon açısından zayıflıklar içerdiklerini göstermiştir. Sürdürülebilirlik açısından işletmelerin iç denetim fonksiyonlarının yoğunluklu olarak etkinlik gösterdiği sahalar da ikame olarak teknoloji tabanlı bir patikanın içerisine yönelmişlerdir. Bunlara ek

olarak, iç denetim ekiplerinin bilgi teknolojilerindeki uzmanlık becerilerinin geliştirilmesine ihtiyaç duyulmuş, geleneksel denetim aktivitelerinin kesintili ve dönemsel yapısının dijitalleşme doğrultusunda adapte edilmesi ve süreklilik esaslı bir çerçeve içerisinde değerlendirilmesi gerektiği ortaya çıkarılmıştır.

Sonuç olarak, COVID-19 periyodu ile birlikte ortaya çıkan kriz atmosferinde, sürdürülebilirliğin kontrol edilmesi için zorunlu olan iç denetim fonksiyonlarının temel prensipleri ve amaçları büyük oranda değişime uğramazken, denetim ekiplerinin bu fonksiyonları kullandıkları alanlar, bu aktiviteler gerçekleştirilirken izledikleri yol haritası, kullandıkları platformlar, uyguladıkları yöntemler ve araçlar değişerek, uyum evrelerinden geçmişlerdir ve geçmeye devam edeceklerdir.

COVID-19 süreci, iç denetim fonksiyonlarının sürdürülebilirlik kapsamındaki işlevlerinin yerine getirilmesinde takip edilen planların, kullanılan stratejilerin, araçların ve usullerin, işletmelerin gelişmekte olan teknolojileri kendilerine nasıl adapte edebildiklerine bağlı olarak değişebileceği görüşünde katalizör rolü oynamıştır. Organizasyonların izledikleri yönetim modelleri ve hiyerarşik düzenleri de, sürdürülebilirlik çerçevesinin COVID-19'un iyiden iyiye tetiklediği dijitalleşme sürecinden etkilenmesi sonucunda değişimin gerektiği yapısal bölümler olarak belirtilebilir. Bahsedilen sebepler dolayısıyla, geleneksel, esnek ve çevik olmayan statik yönetim yaklaşımlarının ve özellikle dikey organizasyon yapısı ile kontrol edilmeye çalışılan işletmelerin sürdürülebilirlikleri sorgulanırken, çalışanlarına otonomi sağlayan ve güven bahşeden kurumlar, beklenmedik koşullara ve risklere karşı daha dirençli bir yapıyla sürdürülebilirliklerini sağlayabilecek, iş süreçlerini iyileştirmeye yönelik fırsatları elde edebileceklerdir.

Kaynakça

Ales, E., Curzi, Y., Fabbri, T., Rymkevich, O., Senatori, I., & Solinas, G. (2018). Working in digital and smart organizations. *Legal, economic and organizational perspectives on the digitalization of labour relations*. Cham: Palgrave Macmillan.

- Al-Shaer, H., & Zaman, M. (2018). Credibility of sustainability reports: The contribution of audit committees. *Business strategy and the environment*, 27(7), 973-986.
- Aksoy, F. (2019). İşletmelerde Sürdürülebilirlik Raporlama çerçeveleri. *World Of Accounting Science*, 21(2).
- Çetin, A. A., & Pamukçu, A. (2019). İç denetçilere ait demografik ve sosyo-ekonomik faktörlerin işletmelerde kurumsal sürdürülebilirlik ve risk odaklı iç denetime etkisi. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 2(1), 20-32.
- DeSimone, S., D'Onza, G., & Sarens, G. (2020). Correlates of internal audit function involvement in sustainability audits. *Journal of Management and Governance*, 1-31.
- Daykin, T. (2006). The role of internal auditing in sustainable development and corporate social reporting. *IIA Research Foundation Report*.
- Karakaya, G. (2020). COVID-19 gündeminde işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 14-29.
- Muro, M., Liu, S., Whiton, J., & Kulkarni, S. (2017). *Digitalization and the American workforce*.
- OECD (2020). OECD Economic Outlook, Interim Report September 2020. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/34ffc900-en>.
- Osburg, T., & Lohrmann, C. (2017). Sustainability in a digital world. *Springer International*.
- Peters, G. F., & Romi, A. M. (2015). The association between sustainability governance characteristics and the assurance of corporate sustainability reports. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 163-198.
- Ridley J., D'Silva K. & Szombathelyi M. (2011). *Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets*.
- Robitaille D., (2020). *Remote auditing: A Quick and Easy Guide for Management System Auditors*, Paton Professional.
- Russell, J. P., & Wilson, S. (2013). *Eauditing fundamentals: Virtual communication and remote auditing*. Quality Press.

İnternet Kaynakları

- Ernst&Young LLP, (2020). COVID-19-How Chief Audit Executives are Responding in the Next, https://www.ey.com/en_gl/consulting/how-chief-audit-executives-are-responding-to-covid-19-in-the-next adresinden alındı. <https://na.theiaa.org/periodicals/Public%20Documents/Internal-Audit-in-the-COVID-19-Era.pdf>. (Erişim Tarihi, 19.01.2020).