

UZAKTAN DENETİMİN DENETİM SÜRECİNE VE VERİMLİLİĞİNE KATKISININ İNCELENMESİ: DENETÇİ GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ *

Nazan Güngör KARYAĞDI¹

Öz

2019 yılında ortaya çıkan ve hızla yayılan Covid-19 Salgını birçok alanda olduğu gibi denetim alanında da aksaklıkların yaşanmasına sebep olmuştur. Salgın döneminde uzaktan çalışma modelinin uygulanmaya başlanmasıyla denetim alanında da bu tür bir uygulamanın gerekliliği ortaya çıkmıştır. Denetim faaliyetlerinde iç denetim gibi yavaş yavaş uygulanmaya başlanan uzaktan denetim modelinin bağımsız denetçiler tarafından uygulanabilirliği merak konusu olmuş ve hızlı bir şekilde hayata geçirilmesi hedeflenmiştir. Bu doğrultuda oluşturulan çalışmanın amacı, uzaktan denetimin muhasebe alanında uygulanıp uygulanmadığı, uzaktan denetimin avantaj ve dezavantajlarının neler olduğu, uzaktan denetimin denetim sürecine sağladığı katkı ve verimliliklerin ortaya çıkarılmasıdır. Çalışmada nitel veri analizi kullanılmış olup; betimsel ve içerik analizi uygulanmıştır. Çalışma sonucunda, uzaktan denetimin muhasebe alanında uygulanabilirliği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmada, denetçilerin uzaktan denetim konusuna hâkim oldukları ancak eğitim, seminer vb. çalışmaların daha da yoğunlaştırılması gerektiği, uzaktan denetimin yaşanan süreçten dolayı zaman, maliyet, teknoloji gibi açılardan avantajlı; belgelerin toplanmasında yaşanan aksaklıklar, gizlilik ve güvenilirlik gibi açılardan ise dezavantajlı olduğu yönünde sonuçlar elde edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Uzaktan Denetim, Denetçi ve Verimlilik

¹Dr., Bitlis Eren Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, E-posta: ngkaryagdi@beu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-3938-4147.

INVESTIGATION OF THE CONTRIBUTION OF REMOTE AUDIT TO THE AUDIT PROCESS AND EFFICIENCY: EVALUATION OF AUDITOR'S OPINIONS

Abstract

The Covid-19 Pandemic that emerged in 2019 and spread rapidly has caused disruptions in the field of auditing as well as in many areas. With the beginning of the implementation of the remote working model during the epidemic period, the need for such an application also arose in the field of auditing. The feasibility of the remote audit model, which has been gradually being implemented in audit activities such as internal audit, has been questioned by independent auditors and it is aimed to be implemented quickly. The purpose of the study created in this direction is to reveal the advantages and disadvantages of remote auditing, the contribution and efficiencies that remote auditing provides to the audit process, whether remote auditing is applied in the field of accounting or not. In the study, qualitative data analysis was used and descriptive and content analysis were applied. As a result of the study, it was concluded that remote audit can be applied in the field of accounting. Also, in the study, it was found that auditors mastered the subject of remote auditing but there were no training, seminars, etc. It has been concluded that the studies should be further intensified, remote auditing is advantageous in terms of time, cost, technology due to the process experienced and disadvantageous in terms of failures in the collection of documents, confidentiality and reliability.

Keywords: Audit, Remote Audit, Auditor and Efficiency

GİRİŞ

Sürekli gelişen bilgi ve teknoloji çağı, birçok meslek grubunun çağa ayak uydurabilme, teknolojik yenilikleri süreçlerine dâhil edebilme gibi zorunlulukları ortaya çıkarmaktadır. 2020 yılından bu yana süregelen Covid-19 salgınından dolayı birçok alanda esnek çalışma sistemine geçiş gerçekleşmiştir. Böylece teknolojik yenilikler uzaktan çalışma modeline ve iş süreçlerine katkı sağlama noktasında önemli bir rol oynamıştır. Yaşanan salgın sürecinde yönetimin fonksiyonları içerisinde yer alan denetim faaliyetleri de bu durumdan payını almış ve sürece dâhil olmuştur. Denetim alanında bilgi, iletişim ve teknoloji kullanımı hız kazanmış; dijitalleşme sürecine geçiş yaşanmaya başlanmıştır. Denetim alanında ve denetimde önemli yer edinen iç denetim faaliyetlerinde yapay zekâ, dijital ikiz, bulut bilişim, entegre raporlama gibi yenilikler aktif bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Esnek çalışma sisteminin ve gelişen dijital sürecin birbiri ile entegre olması sonucunda ise denetimde yeni bir kavram olan uzaktan denetim ortaya çıkmıştır.

Bütün bu gelişmeler denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde teknolojik araçların kullanılması ve denetim faaliyetinin uzaktan gerçekleştirilmesi yönünde teşvik edici olmaktadır. Bunlara bağlı olarak uzaktan denetimin yapılmasıyla birlikte e-mail, telefon,

telekonferans, video konferans, insansız hava araçları gibi birçok teknolojik araç denetim faaliyetlerinde etkin bir şekilde kullanılabilir. Bunun yanı sıra uzaktan denetim faaliyetlerinde oluşturulan denetim kanıtlarının ve diğer dosyaların taraflar arasında internet ortamında paylaşımı da mümkün olmaktadır. Fakat bu noktada önem arz eden bir konu gündeme gelmektedir. Denetim yapan denetçilerin ve denetlenen birimlerin denetimin gerçekleştiği dijital ortamın ortaya çıkaracağı risklerden ve siber saldırılardan korunmaları gerekliliğidir. Bu nedenle denetim esnasında mümkün olduğu kadar güvenlik önemleri alınmalı ve verilerin korunması sağlanmalıdır.

Dijital ortamların kullanılmaya başlanmasıyla uygulama alanı bulan uzaktan denetim, denetimi yapan ekiplere ve denetlenen birimlere birçok açıdan fayda sunmaktadır. Denetimin uzaktan denetim modeliyle uygulanması her iki tarafa zamandan tasarruf, denetim faaliyetleri için gerekli olan seyahat zorunluluğunu ortadan kaldırarak hem fiziksel yorgunluğu engelleme hem de seyahat giderlerini ortadan kaldırma, sosyal mesafe kurallarına destek sağlama gibi birçok açıdan faydalı olmaktadır. Yerinden denetime eşdeğer olmayan uzaktan denetim modelinin avantajlarının olması kadar dezavantajlarının olması da kaçınılmazdır. Uzaktan denetimi uygulayan denetçilerin konuya ilişkin yeterli bilgiye sahip olmamaları, denetimi yapan ve denetlenen tarafların kullandıkları araçların teknolojik ve birbirleriyle uyumlu olmaması, dijital ortamda yaşanan yanlış anlaşılma, algılanamama vb. iletişim sorunlarının yaşanması, bilgi teknolojilerine adaptasyonda yaşanan sorunlar gibi aksaklık ve risklerin de mevcut olabileceği görülmektedir.

Covid-19 Pandemi Süreciyle birlikte birçok alanda gündeme gelen uzaktan çalışma modelinin denetim alanında da uzaktan denetim modelini ortaya çıkarması nedeniyle bu kapsamda bir çalışma yapılmak istenmiştir. Bu bilgiler ışığında çalışmada, uzaktan denetimin denetim sürecine ve verimliliğine katkısının incelenmesi amaçlanmış ve uzaktan denetimin muhasebe alanında uygulama alanı bulup bulmadığı; denetçilerin gözüyle uzaktan denetimin avantaj ve dezavantajlarının ortaya konularak; değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

1. TEORİK ÇERÇEVE

Uzaktan denetim kavramı, herhangi bir kuruluşun belirlenmiş olan amaçlarına ulaşım ulaşmadığını dijital ortamda inceleyen ve yapılan inceleme sonucunda ulaşılan bulguların denetime tabi olan personellerle dijital ortamda paylaşılması süreci olarak tanımlanmaktadır (Koç, 2021, s.249). Teknoloji kullanımıyla birlikte denetim faaliyetlerinin yeniliklere uyum

sağlamasını ve dijital ortamda yapılmasını öne süren bir denetim yaklaşımıdır. Uzaktan denetim, işletmelere ait olan finansal bilgilerin elde edilmesinde destek sağlayan ve iç kontrollerin güvenilirliğini değerlendiren, elektronik ortamlarda kanıt toplanmasına olanak sağlayan, müşterilerle kurulan iletişimde bilgi teknolojilerini veri analitiği aracılığıyla birleştiren bir süreç şeklinde de ifade edilmektedir (Teeter vd., 2011, s. 2). Bir diğer uzaktan tanımı ise, işletmeler için önem arz eden bilgilerin değerlendirilmesi için izlenen ve risklerin öncelik derecesine göre değerlendirilerek raporlamaların yapıldığı süreç olarak bilinmektedir (Atakan, 2021, s. 34).

19011standartıyla tanımlanan ve ISO tarafından kabul gören uzaktan denetim ise, yüz yüze denetim tekniklerinin kullanılmadığı durumlarda kullanılan ve bilgi teknolojileri vasıtasıyla verilerin toplanmasını kolaylaştıran süreç olarak tanımlanmaktadır. ISO 19011 standardına göre uzaktan denetimde;

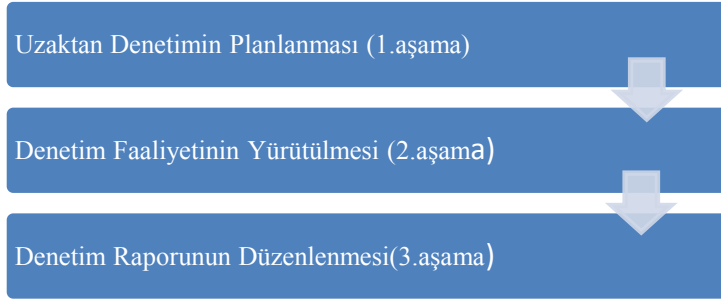
- ❖ Verilerin korunması,
- ❖ Verilerin güvenliği,
- ❖ Verilerin gizliliği,
- ❖ Veriler doğrultusunda toplanan kanıtların doğruluğunun sağlanması önemli hususlardır (Koç, 2021, s. 248).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere uzaktan denetim sürecinde hem denetlenen birimlere hem de denetim işini yürüten denetçilere ciddi sorumluluklar düşmektedir. Özellikle Covid-19 Pandemi süreciyle birçok alanda uzaktan çalışma sisteminin getirilmesi kendini denetim alanında da göstermiştir. Bu kapsamda uzaktan denetimle ilgili ISO 19011 standardı çerçevesinde gerek denetçilere gerekse denetlenen firmalara göre farklı durumlar gündeme gelmiştir (ISO&IAF, 2022).

- ❖ **Yerinde Uzaktan Denetim:** Denetim işini üstlenen denetçilerin fiziki olarak işyerinde olmasını yansıtan uzaktan denetim türüdür. Burada denetlenen birim personeli fiziki olarak kurum dışında olabilir.
- ❖ **Kurum Dışı Uzaktan Denetim:** Burada hem denetlenen kurum personelleri hem de denetleyenlerin fiziki olarak kurum dışından olması durumu söz konusudur.

Uzaktan denetimle ilgili açıklanan her iki durumda da önemli olan denetçiler ve denetlenen birimler tarafından kullanılan teknolojiler ve bu teknolojilerin denetimde kullanılabilirliğinin olmasıdır (Ağdeniz & Çetin , 2021, s. 63).

Son zamanlarda yaşanan teknolojik gelişmeler ve pandemi koşullarına bağlı olarak gündeme gelen uzaktan denetim, denetimin planlanması, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve faaliyet sonucunda denetim raporlarının düzenlenmesi olacak şekilde üç aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar Şekil 1’de verilmiştir.



Şekil 1. Uzaktan Denetim Süreci

Uzaktan Denetim Planlanma Aşaması: Denetim süreci işletmelerin uzaktan denetim yapılmasına karar vermesi ile uzaktan denetim faaliyetlerine ilişkin yapılan planlama ile başlamaktadır. Bu aşamada dijital ortamda gerçekleştirilmesi gereken denetim faaliyetinin teknolojik altyapısı ve kullanılacak olan teknolojik araçlar belirlenmekte, denetlenecek birim ya da süreçlerle alakalı detaylı bilgiler elde edilmeye çalışılmaktadır. Denetim faaliyetlerini yürütecek denetim ekibi ile denetlenecek birim personeli arasında bulut teknolojiler ve dosya paylaşma programları kullanılarak denetimin amacı, kapsamı ve süresini içeren bir bilgilendirme yapılmaktadır.

Bu aşamada dikkat edilmesi gereken önemli konulardan biri denetim ekibi ve denetime tabi olacak denetim biriminin personelleri arasında dijital ortamda dosyaların paylaşılmasıyla ilgili hususlardır. Bu hususlar şunlardır (Bargilly & Zarka, 2021):

- ❖ İnternet aracılığıyla gönderilen dosyaların uçtan uca şifrelenmesi sağlanarak dosyalara erişimin kısıtlanması gerekmektedir,
- ❖ Dosyaların paylaşımında çok faktörlü kimlik doğrulaması uygulanmalı ve veriler arşivlenme standartları kapsamında depolanmalıdır,

- ❖ Verilerin aktarımı sırasında meydana gelebilecek kısıtlamalar çözümlenmelidir.

Bu aşama, uzaktan denetimin en kritik aşamalarından biri olup; geleneksel denetime göre zaman faktörünün daha fazla önemsenmesi gerekmektedir. Hem yerinden hem de kurum dışından uzaktan denetimlerde bilgi toplanması açısından zamana daha çok ihtiyaç duyulmaktadır (Litzenberg & Ramirez, 2020).

Uzaktan Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesi Aşaması: Bu aşama kurumun dijitalleşme düzeyi dikkate alınarak denetlenecek birim, faaliyet ve sürece yönelik edinilen bilgi ve belgelerin tümünün incelenerek analiz edildiği aşamadır. Bu aşamada bu işlemlerin yanı sıra usulsüzlüklerin de kullanılan teknolojik araçlar ve planlamalarla tespit edilmesi ve çözümlenmesi amacı vardır. Bilgi toplanması eşzamanlı video, drone, video konferans, e-mail gibi araçlar vasıtasıyla yapılabilmektedir. Bu süreçte denetçiler tarafından kullanılan bazı teknikler mevcuttur. Bu tekniklere aşağıda yer verilmiştir (Ağdeniz & Çetin 2021, s. 68).

- ❖ Gözlem tekniği,
- ❖ Yeniden hesaplama tekniği,
- ❖ Doğrulama tekniği,
- ❖ Görüşme tekniği,
- ❖ Evrakları inceleme tekniği,
- ❖ Analitik inceleme ve gözlem yapma tekniği.

Kullanılan bu tekniklerle bilgilerin ve kanıtların hem etkin hem de verimli olması sağlanmaktadır. Burada dikkat edilecek bir diğer husus ise, denetçilerin bilgi ve kanıtların güvenliği ve doğruluğundan emin olmaları ve gizlilik politikasına riayet edecek şekilde bu bilgi ve kanıtların muhafaza edilmesidir (Bozkurt, 2015, s. 70).

Uzaktan Denetimin Raporlanma Aşaması: yapılan denetim faaliyetiyle ilgili ulaşılan sonuçların raporlanma aşamasıdır. Bu aşamada ilk etapta elde edilen bulgular ilgili birimlere aktarılır akabinde ise denetime yönelik bir toplantı düzenlenerek sonuçlar ilgililerle detaylıca paylaşılır ve denetlenen birimlerin görüşleri doğrultusunda planlamalar yapılır. Denetimin raporlanması aşamasında kapanış toplantısı video konferans tekniği

kullanılarak gerçekleştirilebilir. Uzaktan yapılan denetimde hazırlanan raporda aşağıdaki hususlara yer verilmesi gerekmektedir. Bu hususlar (Ağdeniz & Çetin 2021, s.69)

- ❖ Toplumun tehdit eden salgın, hastalık vb. gibi durumlarda denetim raporunda uzaktan denetim faaliyetinin yürütüldüğü açıkça belirtilmeli,
- ❖ Süreçten ve uzaktan denetimden dolayı erişilemeyen verilerin, uygun denetim kanıtlarının ve iletişim vb. gibi denetim sınırlılıklarının mutlaka açıklanması gerekmektedir.

Salgın gibi dönemlerde denetim faaliyetlerinin yürütülmesine destek sağlayan uzaktan denetim anlayışı, çevrimiçi erişimde ortaya çıkabilecek yüksek maliyeti düşürmesi, denetim bütçesinde tasarruf sağlaması, denetimin kalitesini etkin bir şekilde arttırması, denetim ekibinin seyahat giderleri ve zamandan tasarrufu daha fazla müşteriye erişim sağlanması gibi durumlardan ötürü büyük önem taşımaktadır. Özellikle bütçeyle ilgili yaşanan sıkıntılardan dolayı denetim ekipleri tarafından daha fazla tercih edilen uzaktan denetimin son yıllarda önemi daha da artmıştır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir husus gündeme gelmiştir. Bu husus, denetime taraf olanların birbirleri ile uyumlu teknolojik araçlara sahip olmaları ve bu araçları kullanabilme konusunda donanımlı olmaları gerekliliğidir. Dijitalleşme süreciyle beraber denetim faaliyetlerine yeni bir bakış açısı getiren uzaktan denetimin etkinliği arttırmasıyla ilgili bir takım önerilere aşağıda yer verilmiştir (Schmitt, 2020, s. 67).

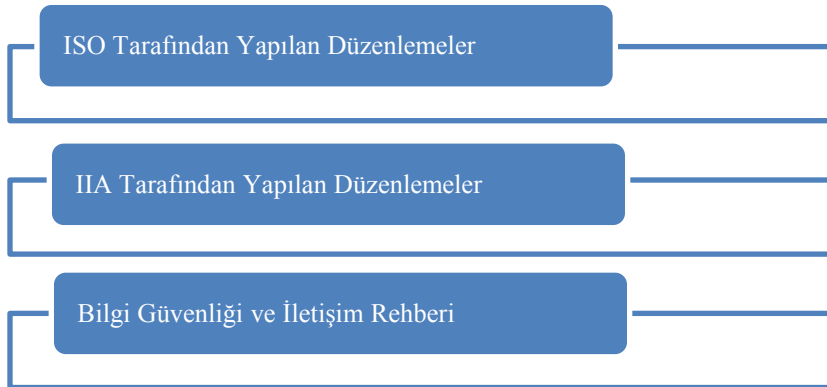
- ❖ Denetimi yapan ve denetime tabi olan tarafın video konferansı etkili bir şekilde kullanarak iletişim sürekliliğinin sağlanması,
- ❖ Tarafların ekran paylaşma özelliğini kullanarak web tabanlı toplantılar düzenlemesi,
- ❖ Taraflar arasında akıllı gözlüklerin ya da optik olarak monte edilmiş kafa göstergeleri kullanımının sağlanması,
- ❖ Tarafların otomatik sistemlere uzaktan "salt okunur" olarak erişim sağlayabilmelerinin kolaylaştırılması.

Uzaktan yapılan bu denetim modelinin özellikleri göz önünde bulundurulduğunda uygulanma noktasında aşağıda sunulmuş durumların tercih edildiği görülmektedir (Uzaktan Denetim Prosedürü , 2020).

- ❖ Güvenlik açısından yapılması uygun olmayan ve mücbir sebeplerin geçerli olduğu saha denetimlerinin yapılmasının gerektiği zamanlar,
- ❖ Dijitalleşmenin olanak sağladığı saha ortamlarında,
- ❖ Denetlenecek birim ve faaliyetlerin yurt dışında olması,
- ❖ Mobil uygulamaların kullanılması gerektiği durumlarda,
- ❖ Denetime tabi olması gereken birim, faaliyet ve sürecin acilen değerlendirilmesi gerektiği durumlarda,
- ❖ Ülkeleri tehdit eden sağlık, ekonomik ve sosyal sorunların ortaya çıkması halinde (Ör; Covid-19 döneminde yaşanan salgın krizleri vb.)

Dünya geneline bakıldığında Covid-19 Pandemi sürecinde sağlık, kamu, eğitim vb. birçok alanda uzaktan çalışma ya da esnek çalışma sistemleri gibi modeller geliştirilmeye ve uygulanmaya başlanmıştır. Denetim alanında da yaşanan süreçten dolayı uzaktan denetim modeli geliştirilmeye çalışılmış gerek kamu sektöründe gerekse özel sektörde uzaktan denetim modelinin uygulanması söz konusu olmuştur. Bu kapsamda uzaktan denetim modeline ilişkin olarak bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerdeki temel amaç sürecin uygulanması aşamasında bilinmeyen sorulara yanıt aramak ve ortaya çıkabilecek aksaklıkları minimize etmektir.

Uzaktan denetime yönelik yapılan düzenlemeler aşağıda Şekil 2’de verilmiştir.



Şekil 2. Uzaktan Denetimle İlgili Yapılan Düzenlemeler

Kaynak: ISO&IAF (2020)

1. ISO Tarafından Yapılan Düzenlemeler: ISO tarafından yapılan düzenlemelerin başında ISO 19011 Standardının düzenlenmesi gelmektedir. Uluslararası Standartlar Organizasyonu (International Organization for Standardization), ISO 19011 standardına 16 Nisan 2020 tarihinde uzaktan denetimin gerçekleştirilmesiyle ilgili yönergeler ekleyerek; denetçilere dair bir rehber hazırlamıştır. Dünya’da yaşanan salgın sebebiyle söz konusu standardın uzaktan denetimi zorunlu kıldığı ve uzaktan denetim modelinin yararlı bir model olduğu belirtilmektedir (ISO&IAF 2020, s. 8).

2. IIA Tarafından Yapılan Düzenlemeler: Yaşanan salgının denetim üzerine etkilerini ortaya koymak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından birçok araştırma yapılmış ve araştırma sonucunda yer alan bulgular ilgililerle paylaşılmıştır. Bu araştırmalar neticesinde yaşanan süreçte iç denetim alanında yaşanan bir takım eksiklik ve aksaklıkların var olduğu tespiti yapılmış ve bu kapsamda bilgilendirme amacı taşıyan çalışmalar kurumun resmi internet sitesinde yayınlanarak; kullanıcılara fayda sağlanması amaçlanmıştır. Bu araştırmalardan bazıları aşağıda yer almaktadır (IAA, 2020):

- ❖ COVID-19 Pandemisi’nin İç Denetim Üzerine Uzun Dönemde Etkileri.
- ❖ COVID-19 Pandemisi’nin İç Denetim Üzerine Etkileri.
- ❖ COVID-19 Pandemisi’nin Tehdit Ettiği bir Dünya’da Denetim.
- ❖ COVID-19 ve İç Denetim:2020 ve sonrası Yeni Normale Hazırlık.

Uzaktan denetimin uygulanmasının hem denetçilere hem de denetlenenlere yönelik faydalarının olmasıyla beraber bir takım risklerin de var olduğu göz ardı edilemez. Bu kapsamda uzaktan denetimin faydalarını ve risklerini içeren tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 1. Uzaktan Denetimin Faydaları ve Riskleri

Uzaktan Denetimin Faydaları	Uzaktan Denetimin Riskleri
<ul style="list-style-type: none"> • Ulaşım maliyetlerinde azalma görülür. 	<ul style="list-style-type: none"> • Veri girişi ile ilgili riskler yaşanabilir.
<ul style="list-style-type: none"> • Denetimin kapsamı daha da genişletilebilir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Verilerin güvenilirliği açısından riskler oluşabilir.
<ul style="list-style-type: none"> • Belgelerin gözden geçirilmesi ve belgelere yönelik varsa düzenlemeler zaman sıkıntısı yaşanmadan daha rahat bir şekilde 	<ul style="list-style-type: none"> • BT (Bilg Teknolojileri) konusunda olası riskler söz konusudur (bilgi edinme sırasında yaşanan aksaklıklar, bilgi erişiminin zararlı kişilerce

yapılabilir.	sağlanması vb).
<ul style="list-style-type: none">Denetimde teknolojinin kullanılmasıyla analiz ve raporlamaların daha güçlü olması sağlanabilir.	<ul style="list-style-type: none">Denetim esnasında iletişim konusunda yaşanan riskler oluşabilir (Denetimde üst yönetimle iletişim eksikliği, denetleyen birimin denetlenen birimle iletişim eksikliği vb.)
<ul style="list-style-type: none">Uzman kişilerden denetim sırasında daha fazla destek sağlanır.	<ul style="list-style-type: none">Denetimde personele ulaşamama, yanlış anlaşılma gibi riskler oluşabilir.

Kaynak: Ağdeniz & Çetin (2021, s.69-71)

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Son zamanlarda yaşanan pandemi sürecinden dolayı her alanda olduğu gibi denetim alanında da alternatif çalışma modelleri geliştirilmeye çalışılmış ve bir çözüm olarak uzaktan denetim kavramı gündeme gelmeye başlamıştır. Pandemi sürecinde gerek kamu kurumlarındaki, işletmelerdeki denetçiler gerekse bağımsız denetçiler tarafından uygulanan denetim faaliyetlerinin uzaktan yapılmasının denetime nasıl yansıtacağı, sonuçlarının neler olabileceği, uygulama alanı bulup bulmayacağı gibi konularla ilgili ulusal ve uluslararası akademik çalışmaların yapıldığı görülmüştür. Yapılan akademik çalışmaların bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

Daniella (2020), çalışmasında uzaktan denetime ilişkin olarak ISO 9001 denetçisinin bakış açısını incelemeyi amaçlamış; çalışma sonucunda Covid-19 salgınının etkilerinden dolayı denetçilerin, uluslararası denetim topluluklarının, sertifikasyon kuruluşları gibi denetimle ilgilenen kurum/kuruluşların uzaktan denetim ya da sanal denetimin geliştirilmesine yönelik bir takım çalışmalarının olduğuna dair görüş bildirmiştir.

Guimarães (2020), uzaktan denetimin uygulanabilirliği ve yürütülmesi gibi konuları araştırmayı hedef alan bu çalışmada, günümüzde yaşanan pandemi koşulları nedeniyle uzaktan denetimin önemli bir araç durumuna geldiğini ve yaygın olarak kullanıldığı sonucuna ulaşmıştır.

Teeter vd. (2011), Bilgi teknolojilerinin denetimle harmanlanarak ortaya çıkarılması amaçlanan uzaktan denetimle ilgili literatür çalışmasına yer vermeyi amaçlamış; bu kapsamda farklı alanlarda uygulanan uzaktan denetim uygulamasının işleyişine yönelik bilgilere değinmiştir.

Ağdeniz & Çetin (2021), pandemi sürecinde uzaktan denetim faaliyetlerinin nasıl gerçekleştirildiği, uzaktan denetim faaliyetleri esnasında ortaya çıkan riskleri ve uzaktan

denetime ilişkin sınırlılıkları araştırmayı amaçladıkları bu çalışmada örneklem olarak üniversitelerin iç denetim birimlerini tercih etmişlerdir. Çalışma sonucunda üniversitelerin denetim faaliyetlerinde geleneksel denetimi tercih ettikleri ancak yaşanan süreçten dolayı yüz yüze ve denetlenen birim ile yaşanan iletişim eksikliğinin önemli bir kısıt olduğu yönünde sonuçlar elde etmişlerdir. Bunun yanı sıra pandemi sürecinden kaynaklı belirsizliklerin olması nedeniyle ortaya çıkan motivasyon kaybının da önemli bir kısıt olduğu çalışmada ortaya çıkan bir diğer sonuçtur.

Altuk (2021), pandemi sürecinde iç denetim faaliyetlerinde meydana gelebilecek aksaklıklara karşı uzaktan denetimin çözüm önerisi olarak sunulduğu bu çalışmada, Covid-19 salgını nedeniyle insanların sosyal mesafeye uyması gerekliliğini ifade ederek uzaktan denetim modelinin işletmelere, kurumlara kolaylık getireceği denetimin daha etkin bir şekilde yapılmasına imkân sağlayacağını vurgulamıştır.

Atakan (2021), çalışmasında uzaktan denetim uygulamalarında ortaya çıkabilecek siber saldırılara ve güvenlik zaafiyetlerine değinmiştir. Pandemi krizinde uzaktan denetimi uygulayan şirket ve kurumların olası riskleri ve tehditleri göz önünde bulundurarak, uzaktan denetim prosedürlerinin yeterliliğine ilişkin değerlendirme yapmalarının bir zorunluluk olduğu sonucuna değinerek, uzaktan denetimi uygulayan şirket ve kurumların siber güvenliği önemsemelerinin iş sürekliliği ve yetkinliği açısından faydalı olabileceğini vurgulamıştır.

Koç (2021), Covid-19 krizinden dolayı uzaktan denetimin bir ihtiyaç olduğu vurgulanan bu çalışmada, dijitalleşmenin uzaktan denetime sağladığı faydalara ve uzaktan denetim modelinin geleneksel denetime yardımcı olabileceği yönünde sonuçlara yer vermiştir. Ayrıca çalışmada uzaktan denetimin etkinliğinin artırılması, risklerinin minimize edilmesi amacıyla hem ulusal hem de uluslararası düzenlemelerin ve bu çerçevede çalışan kurum/kuruluşlara gerekli desteğin sağlanmasına ilişkin bir takım öneriler sunmuştur.

Yapılan çalışmalara bakıldığında uzaktan denetimle ilgili akademik çalışmaların sınırlı sayıda olduğu görülmüştür. Bu nedenle “ Pandemi Sürecinde Uzaktan Denetimin Uygulanabilirliği, Denetim Sürecine ve Verimliliğine Etkilerinin Araştırılması: Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi” çalışmasının hem uzaktan çalışma sistemi hem de uzaktan denetimle ilgili çalışma yapmak isteyenler açısından literatüre katkı sağlayacağı öngörülmüştür.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Modeli

Pandemi sürecinde hızla yaygınlaşmaya başlayan uzaktan denetim kavramının muhasebe alanında uygulama alanı bulup bulmadığını, varsa avantaj ve dezavantajlarının ortaya konulması amacıyla oluşturulan ve uzaktan denetimin denetim sürecine ve verimliliğine katkısının denetçi görüşleriyle incelendiği bu çalışma nitel araştırma yöntemleri içerisinde yer alan durum çalışması kullanılarak yapılmıştır. Nitel araştırma, sınırlı sayıda örneklem kullanılması ve az bilinen konularla ilgili yapılan araştırmaları kapsayan araştırma yöntemleri içerisinde yer almaktadır (Ruyter & Scholl, 1998, s.8). Ayrıca nitel araştırmalar, araştırmadaki sorunları yorumlayıcı bir bakış açısı ile inceleyen çalışmaları kapsamaktadır (Altunışık vd., 2010, s.302). Nitel çalışmalar, sosyal ortamlarda yer alan birey ya da grupların sorularına cevap bulmaya çalışmaktadır (Berg & Lune, 2015, s. 25). Durum çalışması, araştırmalarda bir ya da birden fazla durumun araştırılması ve ortaya çıkan durumlara ilişkin olayların değerlendirildiği bir yöntemdir (Yıldırım & Şimşek, 2016, s.12). Durum çalışması aynı zamanda tek bir durumun derinlemesine incelenmesi ve verilerin sistematik bir yolla toplanmasını sağlayan yöntem olarak da ifade edilmektedir (Subaşı & Okumuş, 2017, s. 421).

3.2. Çalışma Grubu

Araştırmanın çalışma grubu seçiminde, örnekleme yöntemlerinden olan kolay ulaşılabilir örnekleme yöntemi kullanılmış olup; gönüllülük esası dikkate alınarak aktif şekilde çalışan Bağımsız Denetçiler araştırmanın çalışma grubunu oluşturmaktadır. Araştırmaya Diyarbakır, Erzurum ve Kahramanmaraş illerinde yer alan bağımsız denetçi unvanı olan ve muhasebe alanında aktif çalışan gönüllü 8 denetçi katılmıştır. Nitel araştırmalarda tercih edilen örneklem büyüklüğü 1 kişi olabileceği gibi 12 kişi de olabilmektedir (Patton, 1990, s. 169).

3.3. Veri Toplama

Araştırma için görüşme formu hazırlanmış ve katılımcılarla gerekli görüşmeler yapılmıştır. Nitel araştırmalarda etkin bir şekilde kullanılan tekniklerden olan görüşme, araştırma çerçevesinde oluşturulan soruların katılımcı bireylere yöneltilmesi ve elde edilen bulguların analiz ve yorumlanması sonucunda oluşturulan veri toplama tekniğidir (Tracy, 2013, s. 81). Bu kapsamda yarı yapılandırılmış görüşme formu tekniği kullanılmış olup; yapılan alanyazı araştırması sonucunda çalışmanın amacına uygun 8 soru hazırlanmış ve katılımcılara bu sorular yöneltilmiştir. Görüşme için katılımcılarla telefonla iletişim kurulmuş ve katılımcılara çalışmanın amacı, kapsamı hakkında bilgilendirme yapılmıştır. Daha sonra oluşturulan

görüşme formları Google Forms aracılığıyla dijital ortama aktarılarak; online şekilde uygulanmıştır.

3.4. Verilerin Analizi

Araştırma sonucunda elde edilen verilerin analizinde betimsel analiz ve içerik analiz kullanılmıştır. Görüşme sonucunda elde edilen veriler, katılımcıların onayı ve bilgilerinin gizli tutulması doğrultusunda kullanılmak istenmiş ve çalışma amacı doğrultusunda kodlama yapılmış, temalar belirlenmiş ve bu kapsamda içerik analizi yapılmıştır. Ayrıca çalışmada katılımcılara ait olan görüşleri ortaya koymak amacıyla doğrudan alıntılara da yer verilmiştir. Alıntılara yer verilirken açıklık, konuya uygunluk ve çeşitlilik gibi hususlar göz önünde bulundurulmuştur. Araştırmaya katılım sağlayan bireylerin isimleri etik açısından gizlenmiş ve uygun kodlar (Ör; “D1,D2,.....D8”) kullanılmıştır.

3.5. Araştırmanın Etiği

Araştırma kapsamında katılımcılara onam formu onaylatılarak gerekli bilgilendirmeler yapılmış ve araştırmaya katılımlarının sağlanması istenmiştir. Araştırmada yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla bağımsız denetçilerin uzaktan denetime yönelik görüşlerinin alınması amaçlandığı için formun ve ilgili belgelerin etik açıdan incelenmesi gerekmektedir. Bu sebeple araştırma için oluşturulan görüşme formu Bitlis Eren Üniversitesi Etik İlkeleri ve Etik Kurulu tarafından etik yönden incelenmiş ve 13.05.2022 tarihli E-84771431-050.03-51055 nolu karar ile uygun görülmüştür.

3.6. Araştırmanın Geçerliliği ve Güvenilirliği

Nitel çalışmalarda toplanan verilerin raporlanması ve elde edilen sonuçlara nasıl ulaşıldığının tespiti güvenilirlik ve geçerlilik bakımından büyük önem taşımaktadır (Yıldırım & Şimşek , 2016, s. 12). Araştırmadaki bulguların kendi içinde tutarlı olması ve bir bütün oluşturması araştırmanın iç geçerliliği için önemlidir (Gülbahar & Koşar, 2020, s. 1007). Bu sebeple araştırmanın iç geçerliliği doğrudan alıntılara yer verilerek ve araştırmanın amacına uygun yapılan alan yazı taraması ile sağlanmıştır. Araştırmanın güvenilirliği için Miles ve Huberman'ın formülü kullanılmıştır. Formüle göre, araştırma sonucunun %80'e yakın olması araştırmanın güvenilir olduğunu göstermektedir (Şahin, Uysal, Saraç, & Gündoğdu, 2019, s. 1414). Kullanılan formül; $[Görüş\ birliği / (Görüş\ ayrılığı + Görüş\ birliği) \times 100]$ şeklinde

olup; araştırmada %87 sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuca göre araştırmının güvenilir olduğu tespit edilmiştir.

3.7. Araştırmanın Bulguları

Katılımcılara ait demografik bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2. Katılımcıların Demografik Bilgileri

Katılımcı	Cinsiyet	Unvan	Tecrübe	Mesleğin Yürütüldüğü Kuruluş Türü
D1	Erkek	Bağımsız Denetçi	9 yıl	Bağımsız Denetim Şirketi ve SMMM Bürosu
D2	Kadın	Bağımsız Denetçi	16 yıl	Bağımsız Denetim Şirketi
D3	Erkek	Bağımsız Denetçi	25	Bağımsız Denetim Şirketi
D4	Erkek	Bağımsız Denetçi	9 yıl	Bağımsız Denetim Şirketi
D5	Erkek	Bağımsız Denetçi	13 yıl	Bağımsız Denetim Şirketi ve SMMM Bürosu
D6	Erkek	Bağımsız Denetçi	10 yıl	Bağımsız Denetim Şirketi
D7	Erkek	Bağımsız Denetçi	14 yıl	Bağımsız Denetim Şirketi ve SMMM Bürosu
D8	Erkek	Bağımsız Denetçi	35 yıl	Bağımsız Denetim Şirketi ve SMMM Bürosu

Tablo 2 incelendiğinde araştırmaya dâhil olan 8 katılımcıdan 7'si erkek; 1'i ise kadındır. Katılımcıların tecrübeleri değerlendirildiğinde en az 9 yıl en fazla 35 yıldır mesleği icra eden katılımcıların olduğu görülmektedir. Katılımcılar hem MM olarak hem de Bağımsız Denetçi unvanı olarak çalışmaktadırlar. Bu kapsamda çalışmaya katılım sağlayan denetçilerin çalıştığı

kuruluş türü nün 4’ü Bağımsız Denetim Şirketi iken; 4’ü ise Bağımsız Denetim Şirketi ve SMMM Bürosu ‘dur.

Uzaktan Denetim Yapma Durumu İle İlgili Bulgular

Katılımcıların yaşanan pandemi süreciyle birlikte önem kazanan uzaktan denetim modelinin çalıştıkları denetim alanında uygulanıp uygulanmadığına yönelik soru yöneltildiğinde 4 katılımcının “Evet” 4 katılımcının ise “Hayır” yanıtı verdiği görülmektedir.

Uzaktan Denetime İlişkin Bilgi Düzeyi İle İlgili Bulgular

Tablo 3. Uzaktan Denetime İlişkin Bilgi Düzeyine İlişkin Bulgular

Kategori	Kodlama
Bilgi sahibiyim (5)	Yüksek seviye (2) Orta seviye (2) Düşük seviye (1)
Bilgi sahibi değilim (3)	Yüksek seviye Orta seviye Hiç (3)

Katılımların uzaktan denetimle ilgili bilgi düzeylerinin ölçülmesi amaçlanmış ve bu kapsamda oluşturulan soruya verilen yanıtlar incelenmiştir. Verilen yanıtlara bakıldığında, bilgi sahibi olanların sayısı 5 olup; olmayan sayısı ise 3’tür.

Uzaktan Denetim Hakkında Eğitim/Seminer/Konferans/Kongre’ye Katılım Sağlanmasına İlişkin Bulgular ve Görüşler

Tablo 4. Uzaktan Denetimle İlgili Eğitim/Seminer/Konferans/Kongre’ye Katılıma İlişkin Bulgular

Kategori	Kodlama
Eğitim/seminer/konferans/kongre aldım (5)	İşleyişine ilişkin (3) Genel (2)

Eğitim/seminer/konferans/kongre almadım (3)	İşleyişine ilişkin Genel
--	-----------------------------

Katılımcıların uzaktan denetimle ilgili eğitim alıp almadıklarının tespitinin yapılması amacıyla yöneltilen soruya verilen yanıtlara bakıldığında 5 denetçinin uzaktan denetimle ilgili eğitim vb. aldıkları; 3'ünün ise almadığı sonucuna varılmıştır. Eğitim alan ve almayan bireylere ait görüşlerden bazıları aşağıdaki gibidir:

“Uzaktan denetim eğitimi aldım. Bağımsız Denetçilerin sürekli eğitim yükümlülükleri vardır. Kamu Gözetim Kurumu'nda eğitim verme yetkisi almış kurum ve kuruluşlarca bu eğitimler verilebilmektedir. Bu eğitimler pandemi öncesi yüz yüze eğitim şeklinde olmaktadır. Pandemi süresince bu eğitimler uzaktan online bir şekilde zoom vb platformlar üzerinden yapılmaktadır. Eğitimin yüz yüze olması konuların daha öğretici ve kalıcı olmasını sağlamakta uzaktan eğitim ise bir süreden sonra sıkıcı hale gelmekte ve istenilen düzeyde fayda sağlayamamaktadır. “ (Katılımcı D1)

“Uzaktan denetim eğitimlerinin yaşanan süreçte önemli olduğu kaçınılmazdır. Bizler de bu doğrultuda uzaktan denetimle ilgili güncel haber kanallarını takip ederek ve online eğitimlerle destek almaktayız.” (Katılımcı D5)

“Evet aldım. Sürekli eğitim programı çerçevesinde aldım” (Katılımcı D7)

“Hayır almadım. Verilen eğitimler KGK, TÜRMÖB gibi kuruluşlar tarafından online ve uzaktan denetimin nasıl uygulanacağını anlatan eğitimler şeklinde olabilir.” (Katılımcı D8)

Uzaktan Denetimin İşlerin Yapılması Noktasında Avantajlı Olduğuna İlişkin Bulgular ve Görüşler

Covid-19 sürecinde oldukça popüler olmaya başlayan uzaktan denetimin muhasebe alanında yapılmasında avantajlı olup olmadığını değerlendirmek amacıyla oluşturulan sorulara verilen yanıtlar Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5. Uzaktan Denetimin İşlerin Yapılması Noktasında Avantajlı Olduğuna İlişkin Bulgular

Kategori	Kodlama
Evet (5)	Teknoloji (3) Denetim İşlemleri (1) Müşteri İşlemleri Zaman ve Maliyet (2)
Hayır (3)	Belgelerin Toplanması (1) Güvenilirlik ve Gizlilik (1) İletişim sıkıntıları (1)

Tablo 5’te yer alan bilgilere göre, uzaktan denetimin yapılmasının avantajlı olduğunu düşünen denetçilerin sayısı 6 iken; olmadığını düşünenlerin sayısı ise 2’dir. Katılımcıların uzaktan denetimi avantajlı görmelerinde etkili olan faktörlerin daha çok teknoloji, zaman ve maliyet yönünden olduğu ortaya çıkmıştır. Uzaktan denetimin avantajlı olmadığını düşünenler ise, “denetimin yerinde olması anlayışını “savundukları için bu yönde cevap vermişlerdir. Katılımcılara ait görüşlerden bazıları aşağıdaki gibidir:

“Avantajlı yönleri mutlaka vardır. Daha az zamanda daha fazla denetim verilerinin kontrolü ve bu verilerin doğruluğunun araştırılması yapılabilir. Maliyeti daha düşük olacaktır, çünkü yerinde denetim zaman, personel, seyahat ve konaklama giderleri açısından daha maliyetli olmaktadır” (Katılımcı D1)

“Zaman, mekân açısından verimli ve hızlı olduğunu düşünüyorum.” (Katılımcı D3)

“Günümüz teknoloji çağında uzaktan denetimin önemi giderek artmaktadır. Özellikle mücbir sebep hallerinde, tıbbi acil durumlar, karantinalar, pandemi v.s durumlarda işlerin aksamaması açısından uzaktan denetim önem arz etmektedir.” (Katılımcı D6)

“Zaman ve maliyet açısından oldukça faydalı olacağını düşünüyorum. Çünkü denetimde zaman ve maliyetlerin minimum olması önem arz ettiği için bu iki faktörün avantaj sağlayacağı kanısındayım” (Katılımcı D7)

“Böylesi hassas bir dönemde teknolojiyi etkin kullanarak uzaktan denetim yapmak sağlığımız açısından faydalı olur.” (Katılımcı D8)

Uzaktan denetimin dezavantajlı olduğunu savunanlara ait görüşler ise şöyledir:

“Denetimin sıhhatli yapılabilmesi ve istenen bilgi ve belgelerin eksik olmaması için uzaktan denetim avantajlıdır. Belgeler istenen düzeyde olmazsa ve iç muhasebe dirençli değil ise

uzaktan denetimle gerekli bilgi ve belge akışı yavaş olmakta bu yüzden gerekli bilgi ve belge tam elde edilememektedir.” (Katılımcı D2)

“Uzaktan denetimin fiili denetim seviyesinde sağlıklı olarak yürütülebileceğini düşünmüyorum. Uzaktan denetimde denetim tekniklerinin tümünü uygulamak mümkün olmaz. Uzaktan denetim ancak pandemi gibi zorunlu koşullarda uygulanmalıdır. Ancak uygulanması halinde iletişimde aksaklıklar, güvenlik gibi sorunları da göz önünde bulundurmak şarttır.” (Katılımcı D4)

“Uzaktan Denetimde incelemeye konu verilerin bilişim sistemleri vasıtasıyla elektronik olarak elde edilmiş verilerden hareketle bir denetim süreci yaşanmaktadır. Bu verilerin güvenilirliği açısından kesin kaniya varılacak deliller olmalıdır. Örneğin yerinde denetimde fiili olarak stok sayımında bulunmak ile uzaktan video konferans yöntemiyle stok sayımına iştirak etmek kanaatimce aynı şey değildir.” (Katılımcı D5)

Uzaktan Denetimin Denetim Sürecine ve Verimliliğine Katkısının Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular ve Görüşler

Uzaktan denetim uygulamasının denetim sürecine katkısının olup olmadığını ortaya koymak amacıyla katılımcılara “Uzaktan Denetimin denetim sürecine ve verimliliğine katkısı olduğunu düşünüyor musunuz? ” sorusu yöneltilmiştir. İlgili soruya “Evet” yanıtı verenlerin sayısı 5 iken; “Hayır” yanıtı verenlerin sayısı ise 3’tür. “Evet” yanıtı veren denetçilerin bazılarında ait görüşler aşağıdaki gibidir:

“Denetim bir süreçtir, sürekli gelişen ve değişkenlik arz eden bilişim teknolojileri bu süreci mutlak etkileyecektir. Uzaktan denetimin denetim sürecine zaman ve maliyet açısından katkıları mutlaka vardır. Verilerin toplanması ve işlenmesinde verimlilik sağlanması, bilgilerin kolay yüklenebilmesi, karşılaştırmaların ve rakamsal kontrollerin daha hızlı ve güvenilir bir şekilde yapılabilmesi denetim sürecinde verimliliği artırabilir.” (Katılımcı D1)

“Zamanı iyi değerlendirmiş kaynakların israfını azaltmış olduğunu düşünüyorum.” (Katılımcı D3)

“-Uzaktan denetimde denetim programının akışı bozulmaz.

-Bilgiye daha hızlı ve küresel ölçekte ulaşılabilir.

-Yerinde denetime göre maliyetleri daha azdır.

-Denetim kapsamı daha geniş tutulabilir.

-Teknoloji kullanımıyla belgeleme ve raporlama süreci daha güçlü yapılabilir” (Katılımcı D7)

“Maliyet, zaman, planlama, bilgiye erişimde kolaylık gibi açılardan sürece katkı ve verimlilik sağlayacağını düşünüyorum. Ayrıca yaşanan salgından dolayı da sosyal mesafe noktasında kolaylık sağlayarak uzaktan da olsa denetimin uygulanabilirliğini göstermesi açısından da katkı sağlamaktadır.” (Katılımcı D8)

Konuya ilişkin diğer görüşler ise;

“Uzaktan denetim günümüz teknolojik imkânlarının kullanılarak denetimin dijital ortamda yapılmasını öngören bir denetim yaklaşımıdır. Bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması yapılan denetimlerin etkinliğini artıracığı kanaatindeyiz.” (Katılımcı D7)

SONUÇ

Son zamanlarda denetim alanında kullanılan bilgi ve iletişim teknolojileri uzaktan denetim modelinin uygulanmasını mümkün kılmaktadır. Gelişen teknolojik yeniliklerin denetime entegre edilmesine ilişkin literatürde risk odaklı denetim, sürekli denetim, denetim 4.0, çevik denetim gibi yaklaşımların ön plana çıktığı ve bu yaklaşımların giderek geliştirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Buradaki temel hedef bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımıyla daha etkili ve verimli bir denetimin gerçekleşmesini sağlamak ve niteliğini artırmaktır. Teknolojilerin yaygın kullanımı ve denetçilerin teknolojiyi iyi düzeyde kullanmalarına rağmen salgın döneminde gerçekleştirilen uzaktan denetim modeli hem uygulayıcılar hem de süreç için bir takım sınırlılıklar ve riskler içermektedir. Olağanüstü durumların ortaya çıkabileceği ihtimali düşünülerek yapılandırılmış olan teknoloji tabanlı denetim, uzaktan denetim kavramına hız kazandırmıştır. Ancak salgın gibi olağanüstü krizlerin yaşandığı dönemlerde teknolojinin bütün olanaklarından hem denetçilerin hem de denetlenen birimlerin faydalanması kimi zaman avantajlı kimi zaman ise dezavantajlı olabilmektedir.

Yaşanan süreçte denetim faaliyetlerini uygulayan denetçiler ya denetimlere devam etmiş ya da ara vermiştir. Her iki durumda da denetçiler bazı zorluklarla karşı karşıya kalmışlardır. Denetim faaliyeti, iletişimin ön planda olduğu bir süreçtir. Bu kapsamda denetim sürecinde teknolojik uygulamaların en iyi şekilde kullanımı sağlansa bile iletişim çerçevesinde, güvenlik, kişisel verilerin korunması, siber riskler ve bireyler arası anlaşılma, algılama gibi birçok tehdit unsuru ve sınırlılık söz konusu olmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada uzaktan çalışma döneminde denetim faaliyetlerinde uzaktan denetim modelinin bağımsız denetçiler tarafından uygulanıp uygulanmadığı, bağımsız denetçilerin uzaktan denetime ilişkin bilgi düzeyleri, uzaktan denetimle ilgili eğitim, seminer vb. çalışmalara katılım sağlama durumları, uzaktan denetimin avantajları ya da dezavantajlarına ve sürece katkısına ilişkin görüşlerine değinilmektedir. Çalışmada ayrıca uzaktan denetimde olası risklerin tespiti ve sınırlılıkların ortaya konulması amacı da vardır.

Bütün bu bilgiler ışığında yapılan çalışmada, Diyarbakır, Erzurum ve Kahramanmaraş'ta aktif olarak çalışan bağımsız denetçilerle görüşülmüştür. Denetçilere konunun amacına göre yöneltilen sorulardan elde edilen bulgulara yer verilmiş ve bulgulara ilişkin değerlendirmeler aşağıda özetlenmiştir:

- ❖ Pandemi döneminde birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da uzaktan denetim modelinin benimsenip; uygulama alanı bulduğu görülmüştür. Ancak çalışmaya katılım sağlayan 8 bağımsız denetçiden yarısının uzaktan denetim modelini uyguladığı; yarısının ise uygulamadığı ulaşılan bir diğer sonuçtur.
- ❖ Uzaktan denetimle ilgili verilen eğitimlere katılımın çoğunluklu olarak olumlu olduğu görülmüştür. Yani denetçilerin konuya ilişkin eğitimleri takip ettiği ve özellikle uzaktan denetimin işleyişine yönelik eğitimlere talebin daha fazla olduğu ortaya çıkmıştır.
- ❖ Uzaktan denetime ilişkin bilgi düzeyine “Evet” yanıtı verenlerin sayısının daha çok olduğu görülmüştür. Eğitim alanların sayısı ile bilgi sahibi olanların sayısının aynı olması bu iki soru arasındaki ilişkiyi ve sorulara verilen yanıtların birbiri ile tutarlı olduğunu göstermektedir.
- ❖ Uzaktan denetimin avantajlı olmasına ilişkin düşünceleri olan denetçilerin, bu avantajları daha çok teknoloji, zaman ve maliyet açısından gördükleri sonucuna varılmıştır. Denetçiler, teknolojik yeniliklerin kullanılması gerekliliğini,

denetimde zaman ve maliyetin önemli ölçüde azalacağı böylelikle denetimlerden daha verimli ve hızlı sonuçlar alınacağı yönünde görüşler beyan etmişlerdir.

❖ Uzaktan denetimin dezavantajlı olduğunu savunanların da olduğu araştırma sonucunda elde edilmiştir. Bu yönde görüş beyan edenler daha çok güvenlik, iletişim aksaklıkları ve belgelerin toplanması sırasında yaşanan olumsuzlukları dezavantaj şeklinde görmektedirler.

❖ Uzaktan denetimin denetim sürecine ve verimliliğine katkısının değerlendirilmesine ilişkin bulgular ve görüşlere bakıldığında ise, zamanlama ve planlamaların daha başarılı olmasının, bilgiye daha hızlı ve küresel ölçekte ulaşımın sağlanmasının, uzaktan denetimin yerinde denetim faaliyetlerine göre daha az maliyet teşkil etmesi, denetim kapsamının daha geniş olması gibi durumlardan dolayı uzaktan denetimin sürece katkı sağladığını düşünenlerin sayısının daha fazla olduğu görülmektedir.

Elde edilen veriler bir bütün olarak değerlendirildiğinde, uzaktan denetimin bağımsız denetçiler tarafından uygulanması halinde hem olumlu sonuçlarının hem de olumsuz sonuçlarının ortaya çıkabileceğidir. Ancak yaşanan pandemi sürecinin devamıyla alakalı belirsizliklerin olması her alanda uzaktan çalışma modellerinin benimsenmesi ve uygulanmasını gerektirmektedir. Yapılması gereken denetim faaliyetinin daha etkin ve verimli şekilde gerçekleştirilebilmesi için aşağıda yer alan önerilerin yararlı olacağı düşünölmektedir:

- ❖ Denetim alanında faaliyet gösteren düzenleyici kuruluşların, denetime ilişkin farklı uygulamaları kaldırması ve gerektiği zaman uzaktan denetimin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiğiyle ilgili prosedürler hazırlaması,
- ❖ Denetçilerin ve yöneticilerin uzaktan denetim farkındalıklarını arttırması,
- ❖ Uzaktan denetimin uygulanması aşamasında bilgi teknolojileri konusunda yetkinliklerinin arttırılmasına yönelik eğitim faaliyetlerinin yapılması,
- ❖ Uzaktan denetimle ilgili danışmanlık hizmetleri alınarak kriz döneminin rahat bir şekilde yürütölmesine destek sağlanması.

KAYNAKÇA

Ağdeniz, Ş., & Çetin, C. (2021). Uzaktan iç denetim ve uzaktan iç denetimin sınırlılıkları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(Özel Sayı), 58-80. <https://doi.org/10.31460/mbdd.831324>.

Altunışık, R., Coşkun, R., Yıldırım, E., & Bayraktaroğlu, S. (2010). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri SPSS uygulamalı*. Sakarya Yayıncılık.

Altuk, V. E. (2021). Covid-19 salgınının iç denetim üzerindeki etkileri: Bir çözüm önerisi olarak uzaktan denetim. *Denetişim*, 11(22), 27-39. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/60158/879614>

Atakan, M. (2021). Siber güvenlik risklerinin ve Covid-19 salgınının uzaktan denetim üzerindeki etkileri. *Denetişim*, 11(22), 27-39. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/60158/758709>

Bargilly, A., & Zarka, Ö. (2021). Remote auditing for internal auditors: adjusting to the new normal. : <https://Home.Kpmg/Cy/En/Home/Insights/2020/05/Rc-Remote-AuditingFor-Internal-Auditors.Html> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 01.03.2022)

Berg, B., & Lune, H. (2015). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri (H. Aydın, Çev)*. Eğitim Yayınevi.

Bozkurt, N. (2015). *Muhasebe denetimi (7.Baskı)*. Alfa Yayınevi.

Danielle, P. (2020). Remote quality management system audits: audits: an ISO 9001 auditor's perspective and lessons learned. *Quality*, 59(12), 52-55.

Guimarães, C. (2020). Auditorias remotas são possíveis? Como fazer? *Revista Internacional De Ciências*, 10(2), 99-107. <https://doi.org/10.12957/ric.2020.53847>.

Gülbahar, Ç., & Koşar, D. (2020). Özel okul yöneticilerinin yetenek yönetimine ilişkin görüşlerinin incelenmesi. *Eğitimde Nitel Araştırmalar Dergisi*, 8(3), 1000-1028. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/enad/issue/56216/775151>

IAA. (2020). Global perspectives and insights agility and innovation.: <https://global.theiia.org/knowledge/Public%20Documents/GPI-Agility-and-Innovation.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 12.04.2022)

ISO&IAF:. (2022). ISO 9001 auditing practices group guidance on: remote audits: <https://committee.iso.org/home/tc176/iso-9001-auditing-practices-group.html> (Erişim Tarihi: 30.03.2022.)

Koç, F. (2021). Dijitalleşme sürecinde uzaktan denetim. *İşletmecilikte Dijital Dönüşüm* (s. 249-272). içinde İstanbul : Efe Akademi Yayınları .

Litzenberg, R., & Ramirez, C. (2020). Remote auditing for COVID-19 and beyond: <https://global.theiia.org/knowledge/Public%20Documents/EHSKB-Remote-Auditing-for-COVID19-and-Beyond.pdf> adresinden alındı. (Erişim Tarihi:03.04.2022)

Patton, M. (1990). *Qualitative evaluation and research methods*. Beverly Hills: CA: Sage.

- Ruyter, K., & Scholl, N. (1998). Positioning qualitative market research: reflections from theory and practice. *qualitative market research: An International Journal*, 1(1), 7-14. doi/10.1108/13522759810197550
- Schmitt, S. (2020). Performing remote audits during the pandemic. *Pharmaceutical Technology*, 44(7), 66-68. <https://www.pharmtech.com/view/performing-remote-audits-during-pandemic-0>
- Subaşı, M., & Okumuş, K. (2017). Bir araştırma yöntemi olarak durum çalışması. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(2), 419-426. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ataunisobil/issue/34503/424695>
- Şahin, Y., Uysal, S., Saraç, L., & Gündoğdu, K. (2019). Nitel araştırma dersinin lisansüstü öğrenciler ve öğretim elemanlarınca bütüncül olarak değerlendirilmesi. *Eğitimde Nitel Araştırmalar Dergisi*, 7(4), 1408-1429. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/enad/issue/49738/638087>
- Tracy, S. (2013). *Qualitative research methods: collecting evidence, crafting analysis, communicating*. Impact .
- Teeter, R., Alles , M., & Vasarhelyi, M. (2011). The remote audit. *Journal Of Emerging Technologies in Accounting*, 7(1), 73-88. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2488732>.
- Uzaktan Denetim Prosedürü* . (2020). <https://www.kalitest.com.tr/Uploaded/P59-Uzaktan-Denetim-Prosedu%C2%A8ru%C2%A8rev1.PDF> adresinden alındı. (Erişim Tarihi: 15.04.2022).
- Yıldırım, A., & Şimşek , H. (2016). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. Seçkin