

DERLEME MAKALE**BELİRSİZLİK VE KRİZ DURUMLARINDA ÇEVİK DENETİM ANLAYIŞI VE DENETİM MESLEĞİ ÜZERİNE ETKİLERİ: COVID-19 VAKASI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME*****AGILE AUDIT IN CASE OF UNCERTAINTY AND CRISIS AND ITS EFFECTS TO AUDIT PROFESSION: A DISCUSSION ON COVID-19 CASE*****N. Gözde BİRCAN *****ÖZ**

Dünya’da farklı periyotlarla gerçekleşen çeşitli kriz ve belirsizlik durumları her mesleği etkilediği gibi denetim mesleğini de yakından etkilemektedir. Özellikle halen yaşamakta olduğumuz zorlu bir süreç olan COVID-19’un yarattığı kriz ve belirsizlik ortamından en çok etkilenen meslek gruplarından biri denetim mesleği olmuştur.

Bu çalışmada, kriz ve belirsizlik durumlarının işletmeler üzerinde yarattığı kritik sonuçlardan hareketle söz konusu sonuçların denetim mesleği ve üzerindeki yansımaları değerlendirilmiş ve denetim mesleğinde giderek önem kazanan çeviklik kavramının gerekliliği üzerinde durulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Denetim, kriz, belirsizlik, çeviklik, çevik denetim.

ABSTRACT

Various situations involving economic crisis and uncertainty being experienced in different period of times around the world have been affecting audit profession closely. Particularly, audit profession has been one of the mostly affected ones by the circumstance of crisis and uncertainty having been resulted from COVID-19.

In this study, we discussed the consequences of crisis and uncertainty resulting from COVID-19 on businesses and its effects on audit profession by considering necessity of agility concept in audit, which is gaining more and more importance in audit profession recently.

Keywords: Audit, crisis, uncertainty, agility, agile audit.

* İstanbul Üniversitesi SBE Muhasebe Doktora Öğrencisi, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0217-6339>

1.GİRİŞ

Denetim mesleği, işletmelerde küresel kaynaklı yaşanan finansal krizlerden ve küresel problemler nedeniyle geleceğe yönelik oluşan belirsizlik durumlarından en çok etkilenen meslek gruplarından biridir. Bunun en büyük sebebi denetim meslek mensuplarının temel misyonunun, denetledikleri işletmeler veya işler hakkında finansal bilgi kullanıcılarına veya işletme ilgililerine içinde buldukları her koşulda makul düzeyde bir güvence sağlamak zorunda olmasıdır.

Dünya’da farklı zamanlarda gerçekleşen kriz ve belirsizlik durumları ile bu durumların yarattığı değişimler sonucunda denetim mesleğinde de sürekli olarak bir dönüşüm süreci yaşanmaktadır. Denetim mesleğindeki bu dönüşüm öncelikle farklı denetim yaklaşımlarına yönelik arayışlarla başlamıştır. Geleneksel denetim anlayışından modern ve sürekli denetim anlayışına geçişler bunun en somut örnekleridir. Denetim yaklaşımlarındaki değişimlerle birlikte denetim faaliyetlerinde, denetim tekniklerinde ve denetim türlerinde değişimler görülmüştür. Yeni ve değişik ihtiyaçlar doğrultusunda sürdürülen denetim faaliyetlerinin kapsamı genişlemiş, işletme yönetimlerinin denetçilerden beklentileri artmış, denetçiler için yeni görev ve sorumluluklar meydana gelmiş, yazılım temelli yeni denetim tekniklerinin uygulama alanı artmış ve farklı denetim alt türleri (siber risk denetimi, dijital denetim vb. gibi) ortaya çıkmıştır.

Günümüz sürekli değişim ve dönüşüm gerçeği ile birlikte meydana gelen küresel boyutlu ekonomik krizler ve ekonomik krizlerin yol açtığı belirsizlik durumları denetçilerin yeni ihtiyaçlara ve dinamiklere cevap verebilmesi konusunda işini zorlaştırmış ve denetim mesleğinde bir anlayış değişikliğini zorunlu hale getirmiştir. Denetim mesleği ve denetçiler açısından belirtilen bu anlayış değişikliği aslında denetim faaliyetine konu olan müşteri işletmelerdeki değişimin bir yansımasıdır. Yaşanan değişiklik, kriz ve belirsizliklerin sonucunda işletmeler açısından en önemli konu, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmesi yani işletmenin sürekliliğinin sağlanması, değişen ortama uyum sağlanabilmesi ve değişen risklere hızlı şekilde cevap verilebilmesi olmuştur.

İçinde bulunduğumuz süreçte en yakın kriz ve belirsizlik durumu, küresel bir problem olan COVID-19’un yarattığı atmosferde görülmektedir. Bu süreçte işletmelerin içinden geçtiği küresel ekonomik krize bağlı olarak geleceğe yönelik belirsizlikler her geçen gün giderek artmaktadır. Böyle bir atmosferde işletmeler açısından en önemli konu sürekliliklerini sağlayabilmek ve değişen risklere karşı hızlı tepki verebilmek olduğu için işletmelerin daha hızlı hare-

ket edebilen, aksiyon alabilen ve sonuca ulaşabilen denetim mekanizmalarına ve denetçilere ihtiyacı artmıştır. Bu yüzden çalışmamızda kriz ve belirsizlik durumunun denetim mesleğine yansımaları ile bu noktada çevik denetim anlayışının rolü ve önemi değerlendirmiştir.

2.ÇEVİKLİK (AGILITY) KAVRAMI

Orjinali “agility” olarak literatüre giren çeviklik kavramı, çevik kelime kökünden türemiş bir kavramdır ve kelime anlamı olarak “kolaylık ve çabuklukla davranan, tetik, atik anlamına gelmektedir. Çeviklik; “*beklenmeyen değişimlerin ve sürekli rekabetin olduğu çevrede karlı çalışabilme ve bir işten başka bir işe hızlı geçebilme yeteneği*” olarak tanımlanabilir (Ustasüleyman, 2008, 162). Organizasyonlar veya işletmeler açısından ise çeviklik; değişen koşullara ve durumlara hemen adapte olabilme, tepki verebilme ve söz konusu koşul ile durumları ortaya çıkaran dinamikleri hızlı bir şekilde anlayarak yönetebilme kıvraklığını ya da yeteneğini ifade etmektedir.

Günümüz Dünyasında değişen koşullar, çeşitlenen riskler, küresel çapta yaşanan krizler ve geleceğe yönelik belirsizlikler vb. gibi faktörler sebebiyle işletmeler, çeviklik kavramına uygun olarak iş süreçlerini ve organizasyon yapılarını gözden geçirmek ve her alanda çevik davranmak zorunda kalmaktadır. Bu yüzden pek çok işletme verimlilik ve etkinliğini arttırmak, değişen koşullarda ayakta kalabilmek ve sürekliliğini sağlayabilmek için yeni bir model olarak “*çevik işletme modelini*” hayata geçirmektedir.

İşletmelerde 2010 yılından sonra yaygınlaşan ve popüler hale gelen çevik yöntemlerin ve bu yöntemlere bağlı olarak oluşan çevik işletme modellerinin temel felsefesi ise süreçler ve araçlardan çok bireylere ve etkileşimlere, dokümantasyon veya bürokrasiden daha çok çalışan yazılımlara, sözleşme pazarlıklarından daha çok müşterilerle işbirliğine ve bir plana bağlı kalan statik bir anlayıştan daha çok dinamik olarak değişime karşılık vermeye değer veren bir anlayışı içermektedir (Gencer ve Kayacan, 2017, 340).

İlk olarak teknoloji şirketlerinde uygulanan ve proje amaçlı olarak kullanılan çevik işletme modeli, günümüzde hemen hemen her sektörde ve her tür işletmede farklı birimlerde görülebilmekte ve giderek yaygınlaşmaktadır. Türkiye’de de banka, perakende, e-ticaret ve telekomünikasyon sektörlerinde yaygın olarak görülen çevik işletme modeli, Gittigidiyor, Penti, Garanti Bankası, İş Bankası, ING Bank ve Roche gibi pek çok farklı şirket tarafından kullanılmaktadır (www.ekonomist.com).

İşletmeler tarafından çevik iş yöntemleri ile çevik işletme modellerine duyulan ihtiyacın artmasının ve her geçen gün işletmelerin bu modele giderek daha da entegre olmasının en önemli sebeplerinden biri küresel ekonomik krizler ve bu krizlerin yarattığı belirsizlik durumlarıdır. Böyle bir ortamda işletmelerin krizi yönetebilmeleri, belirsizliğe karşı gerekli tedbirleri alabilmeleri ve başarılı olabilmeleri için kendi iş yapış şekillerine entegre ettiği çevik işletme modelinin yanı sıra bu anlayışa sahip destekleyici bir denetim mekanizmasına sahip olmaları zorunludur.

3. EKONOMİK KRİZ VE BELİRSİZLİKLERDE ÇEVİK DENE-TİM ANLAYIŞI

Ekonomi bilimi açısından kriz kavramı, “*iktisadi sistem veya iktisadi sistemin alt bileşenlerinin işleyişinde beklenmedik şekilde ortaya çıkan ve sistemin işleyişini önemli ölçüde olumsuz etkileyen durum*” şeklinde tanımlanabilir (Oktar ve Dalyancı, 2010, s.2). Ekonomik krizlerin en karakteristik özelliği aniden ve beklenmedik bir şekilde ortaya çıkmalarıdır. Belirsizlik ise ekonomik krizlerin etkilerinin bir sonucu olarak meydana gelen bilinmezlik ve öngörülemezlik durumudur. Literatürde belirsizlik kavramı, zaman zaman risk kavramı ile benzer olarak ele alınmakla birlikte aslında bu iki kavram birbirinden farklıdır. Buna göre belirsizliğin olduğu durumlarda olasılık hesaplamaları yapmak riskli durumlara göre daha zordur ve belirsizlik, riske göre daha tehlikeli ve karmaşık bir durumdur (Gül, Kandemir ve Çakır, 2010, s.129-130).

Belirsizlik atmosferleri, ekonomomik krizlerin doğal bir sonucu olarak nitelendirilebilir. Ekonomik krizler sonucunda işletmelerin faaliyette bulunduğu konjoktörün yapısında meydana gelen olağanüstü ve beklenmedik değişimler sonucunda **işletmeler ekonomik kararları alma konusunda zorluk yaşamakta ve bu durum işletme yönetimleri açısından yanlış karar alma riskini arttırmaktadır**. Aynı zamanda bu durum işletmelerin finansal durumunda (varlık-kaynak yapısında), finansal performansında (gelir-gider yapısında) ve nakit akış yapısında önemli dengesizlik ve bozulmaları da beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla işletmelerin ekonomik varlıklarını ve kaynaklarını koruyarak kârlı bir **şekilde** sürdürülebilirliğini koruması tehdit altına girmektedir.

Yukarıda açıklanan ekonomik kriz ve belirsizliklerin denetim ile olan ilişkisi temelde, söz konusu ekonomik kriz ve belirsizlik durumlarının denetim faaliyetlerinin ana konusunu oluşturan müşteri işletmelerin finansal tabloları üzerinde yarattığı olumsuz etkilerden kaynaklanmaktadır. Ekonomik krizler,

finansal tablolar üzerinde; stokların artması (satılmayan gereksiz atıl stok oluşumu), ticari alacakların artması (ticari alacakların tahsilat problemi sebebiyle), sermayenin küçülmesi, kur farklarından kaynaklanan büyük kar/zarar rakamlarının oluşması, ciddi zarar edilmesi vb. gibi olumsuz etkiler yaratırken aynı zamanda işletmelerin kapanma, tasfiye, teknik iflas vb. durumlarının oluşmasına neden olarak işletmelerin sürekliliği açısından ciddi bir tehdit oluşturmaktadır (Özkan, 2005, s.170). Nitekim içinden geçtiğimiz zorlu bir kriz ve belirsizlik durumu olan COVID-19'un, işletmelerin 2020 yılı finansal tablolarında en çok ticari alacaklar (tahsilat problemleri açısından), stoklar (devam etmekte olan sabit maliyetler açısından), şerefiye (değer düşüklükleri açısından), maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile çeşitli yatırım kalemleri (değer düşüklükleri açısından), hasılat (satışların tahsil edilememesi açısından), borç ve yükümlülükler (yeniden yapılandırmalar açısından) gibi unsurları olumsuz yönde etkilemesi **öngörülmektedir** (www.pwc.com.tr).

Yaşanan kriz ve belirsizlikler ile bunların denetlenen müşteri işletmenin organizasyon yapısı, faaliyetleri, iş yapış şekilleri ve finansal verileri üzerinde yol açtığı olumsuzluklar ve yarattığı belirsizliklere paralel olarak denetim mekanizmasının da daha yalın, esnek, değişime açık, hızlı karar alabilen çevik bir yapıya dönüşmesi bir zorunluluktur. Bunun en somut örneklerinden biri, içinden geçtiğimiz COVID-19'un yarattığı kötü atmosferin denetim fonksiyonuna yansımalarıdır. Buna göre COVID-19'un yarattığı kriz ve belirsizlik ortamında her şeyden önce denetlenen müşteri işletmelerin faaliyetlerine devam etmesi tehlike altına girdiğinden denetçilerin, BDS-570 İşletmenin Sürekliliği Standardı uyarınca işletmenin sürekliliği esasının müşteri işletmenin finansal tabloları üzerinde kullanımının uygunluğu konusunda topladığı denetim kanıtlarını ve müşteri işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin olup olmadığı konusunda ulaştığı sonucu tekrardan değerlendirmesi, bu durumun denetim raporu görüş türü üzerindeki yansımalarını da dikkate alması ve gerekiyorsa denetim raporunda hızlı bir şekilde değişiklik yapması gerekmektedir. BDS-570 kapsamında yapılacak çalışmalara ek olarak, denetim saha çalışmalarında özellikle finans sektöründeki şirketlerin denetiminde sıklıkla uygulanan teknik iflas testi çalışmalarının daha da artacağı ve denetim prosedürleri arasında önem kazanacağı söylenebilir. Bununla birlikte denetlenen müşteri işletmenin finansal tablolarını oluşturan unsurlarda meydana gelen olağanüstü veya önemli değişiklikler sonucunda denetim tarafında, önemli yanlış riskine yönelik yapılan değerlendirmelerin

tekrardan ele alınarak revize edilmesi ve ilgili finansal unsurlara ait doğal (yapısal) riskin yeniden tespit edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca söz konusu ortamın denetlenen müşteri işletmenin iç kontrol sisteminde yarattığı veya yaratabileceği olumsuz etkiler sonucunda kontrol riski ve denetçi faktörünün ön plana çıktığı bulgu (ortaya çıkaramama) riski revize edilerek denetim riski tekrardan belirlenmelidir. Bu değerlendirmeler sonucunda önemli risk taşıyan alanlar ile belirlenen risk ve önemlilik düzeyleri değişebileceğinden uygulanan denetimin de tekrardan tasarlanması gündeme gelebilecektir. Diğer taraftan yaşanan zorlu süreç nedeniyle denetlenen müşteri işletmelerin ve denetim firmalarının uzaktan/evden çalışma sistemine geçmesi sebebiyle denetim ekibinin bir bütün olarak yeni denetim prosedürlerine, tekniklerine ve teknolojilere (Skype for Business, Ciscowebex meetings, Adobe Connect gibi programların denetim çalışmaları için kullanılması, siber risk değerlendirme çalışmaları, sprint backlogların kullanılması, retrospektif uygulamalar vb. gibi) hızlı bir şekilde entegre olması, uyum sağlaması ve bunları etkin bir şekilde kullanması ihtiyacı da ortaya çıkmaktadır.

Denetim raporları ve görüş türleri açısından ise içinde bulunulan belirsizlik ortamı, denetçilerin denetlenen müşteri firma hakkında görüş vermesini zorlaştırmaktadır. **Buna göre denetlenen unsurlara ilişkin olarak öngörülemeyen ve önemli çoğunlukta olmayan belli düzeydeki durumlar için görüşün belli şartlar dahilinde sınırlandırıldığı şartlı olumlu görüşler, belirsizliğin çok fazla ve önemli seviyede olduğu durumlarda ise görüş bildirmekten kaçınma veya gereken durumlarda olumsuz görüş verme yaygınlaşacaktır.** Kriz ve belirsizlik seviyesinin fazla olması ve devam etmesi sebebiyle olumlu görüş türünün ise azalacağı söylenebilir. Aynı zamanda denetçinin içinde bulunulan durumdan ötürü cari yıl finansal tablolarının denetiminde en çok önem arz eden konulara ilişkin düzenlemelerin yer aldığı BDS-701 Kilit Denetim Konuları Standardı uyarınca denetim raporunda yer alan kilit denetim konuları üzerinde daha fazla durması da gerekebilecektir. Tüm bunlar ise bir bütün olarak denetim çalışmalarının kalitesi üzerinde de etki edeceğinden KKS-1 Kalite Kontrol Standartlarında belirtilen kalite-kontrol ilkelerinin daha dikkatli bir şekilde incelenmesi ihtiyacı ortaya çıkacaktır.

Yukarıda belirtilen tüm olumsuz yansımalara karşı gerekli tedbirlerin zamanında hızlı bir şekilde alınması, ilgili risk ve değişimlerin yönetilebilmesi, içinde bulunulan sürece adaptasyonun sağlanması, gerekli yetkinliklerin kaza-

nılması ve bir bütün olarak denetim tarafında kriz ve belirsizliğin yönetilebilmesi için en etkili yöntemlerden biri çevik denetim anlayışıdır.

İşletmelerin yaşadığı kriz ve belirsizlik durumları altında denetim faaliyetlerinin güvenilir, etkin ve başarılı bir şekilde sürdürülebilmesi için yaygın olarak uygulanan ve giderek önemi artan denetim yaklaşımlarından biri, çevik denetim anlayışıdır. Kriz ve belirsizlik ortamlarında, iç ve dış çevrede meydana gelen değişimlerin çok iyi bir şekilde anlaşılması ve bu değişimlere karşı hızlı bir şekilde aksiyon alınması her zamankinden çok daha fazla önem taşımaktadır. Bu yüzden denetim fonksiyonunun, geleneksel veya klasik denetim anlayışını devam ettirerek ve her zamanki mevcut denetim prosedürlerini ve tekniklerini uygulayarak başarılı olması mümkün değildir. Aksine denetim fonksiyonunun, kriz ve belirsizlik ortamının etkisiyle hem denetlediği müşterilerde oluşan değişime hem de bu değişime paralel olarak kendi iç yapısı ve sistematığında gerçekleştireceği değişime hızlı bir şekilde uyum sağlaması gerekmektedir. Bu uyum sürecinin başarılı bir şekilde sağlanması da çevik bir denetim anlayışı ile mümkün olabilecektir.

4. DENETİM MESLEĞİNDE ÇEVİK DENETİM ANLAYIŞI VE ETKİLERİ

Çevik denetim anlayışı günümüz Dünyasının içinde bulunduğu koşullar sebebiyle giderek önemi artan ve yaygınlaşan denetim anlayışlarından biridir. Literatürde zaman zaman yeni bir denetim türü gibi olarak da ele alınan çevik denetim kavramının, özünde denetim faaliyetlerinin yürütülme şeklinde ve denetim fonksiyonunun sistematığında değişikliğe ve dönüşüme yol açan yeni bir felsefe ve zihniyet değişikliği niteliğinde olması sebebiyle bir denetim türü olarak ele alınmaktan çok bir denetim anlayışı ele alınmasının daha doğru olacağı söylenebilir.

Çevik denetim, temelde görevlerin karşılaştırmalı şekilde değerlendirilerek kompleks denetim süreçlerindeki verimliliğin arttırılmasına, sonuca ulaşmayacak unsurların elimine edilmesine ve her bir denetim görevine önem derecesine göre bir çalışma süresi verilmesine dayalı bir denetim yaklaşımıdır ve bu denetim yaklaşımında denetim faaliyetini yürüten herhangi bir sorumlu denetçi, öncelikle en çok risk taşıyan alanları tanımlayıp bu alanlar için başlangıç testlerini yapmaya odaklı bir denetim anlayışına sahiptir (Spiros, 2017, s.1-2). Çevik denetim anlayışı, diğer denetim anlayışlarına kıyasla iç ve dış çevredeki dinamiklere daha hızlı bir şekilde adapte olmayı içermektedir ve bu

sayede operasyonel performansı, denetim kalitesini ve müşteri işletme memnuniyetini arttırmayı amaçlamaktadır (Newmark, Dickey ve Wilcox, 2018, s.18). Buna göre çevik denetim anlayışında aslında işletmelerin ve denetim firmalarının içinde bulunduğu değişim, risk, kriz ve belirsizlik koşullarına karşı yeni bir denetim zihniyeti ile karşı tepki verilmekte ve denetim çalışmalarının faydası arttırılmaya çalışılmaktadır.

Denetim literatüründe çevik denetim anlayışına yönelik ilk araştırmalar, çeviklik kavramının teknoloji alanında ortaya çıkmasına paralel olarak bilişim denetimi (IT audit) alanında görülmüştür. 2018 yılında, Bilgi Sistemleri Denetimi ve Kontrolü Enstitüsü (ISACA) tarafından yapılan açıklamada “*çevik denetim anlayışının iç denetim açısından yeni bir anlayış olmadığı, bu anlayışın zaten teknoloji denetimlerinde önceden de kullanıldığı belirtilmekle birlikte içinde bulunduğumuz Dünya düzeninde çevik denetim anlayışının daha önce hiçbir zamanda bugünkü kadar kritik bir öneme sahip olmadığı*” ifade edilmiştir (isaca.org).

Çeviklik kavramının sadece teknoloji alanı için değil diğer tüm alanlar için de bir ihtiyaç olarak algılanmasının ardından ise denetim alanındaki çalışmaların genellikle iç denetim alanında yapıldığı görülmektedir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 2018 yılında yayınlanan ve iç denetim yöneticilerinin karşılaştıkları en büyük riskleri değerlendiren Global Risk Raporunda, “*iç denetimin geleceğe yönelik olarak yerine getirmesi gereken 5 temel şarttan biri çeviklik olarak belirtilmiş ve yeni ve değişik risklerin tanınması, karşılanması ve sürekli olarak değerlendirilebilmesi için hem iç denetçilerin yeterli düzeyde “çevik olma” niteliğine sahip olması hem de iç denetimin faaliyet alanının bu anlayışa göre yeniden uyarlanması gerektiği*” vurgulanmıştır. Raporda, “çeviklik”, bir iç denetçinin taşıması gereken nitelik olarak yetenek yönetimi başlığı altında yer almıştır (tide.org.tr). Yine Newmark, Dickey ve ve Wilcox tarafından çeşitli yerel ve uluslararası iç denetim firmalarını temsil eden 27 farklı iç denetim müdürü üzerinde, “*denetim prosedürlerinden çevik bir anlayışla daha fazla fayda edilip edilmeyeceği*ne” yönelik olarak 2018 yılında yapılan araştırmanın sonuçları ise denetim firmalarının daha çevik bir anlayışa sahip olmalarının kendilerine daha fazla fayda sağlayacağını doğrulamıştır (Newmark, Dickey ve Wilcox, 2018, 19). Türkiye’de ise Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) tarafından 3 Kasım 2018 tarihinde İstanbul’da “İnovasyonun İç Denetime Entegrasyonu ve Çevik Denetim Anlayışı” başlığı ile düzenlenen etkinlikte; *iç denetimin bir değişim*

sürecinde olduğu ve değişim yönetiminde iç denetçilere önemli bir sorumluluk düştüğü vurgulanmış ve özellikle 2017 yılında PwC tarafından hazırlanan “İç Denetim Mesleğinin Durumu” adlı raporda iç denetim mesleğinin bir önceki yıllara göre değer katma işlevinin azalmasının temel sebebi değişen çağa entegrasyonun sağlanamaması olarak görüldüğü belirtilmiştir. Bu noktada iç denetçilerin ayakta kalabilmesi için hem değişim ortamına gerekli entegrasyonu sağlaması hem de gelecekte meydana gelmeye devam edecek yeni değişimleri yakalaması, bu konuda çevik davranması ve zaten kendi doğasında yer alan değişim yönetimi felsefesini hayata geçirmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Çevik denetim anlayışına yönelik olarak literatürde yer alan ve yukarıda bahsedilen çalışmaların ortak noktası denetim mesleğinde çevikliğin, bir zihniyet değişikliği olarak gerekliliğidir. Çalışmaların bilgi teknolojileri (IT) denetimi ve sonrasında iç denetim alanında yoğunlaştığı görülmekle birlikte içinde bulunulan çevre şartları sebebiyle çevik denetim anlayışına, diğer denetim alanları olan bağımsız denetim, kamu denetimi (yasal denetim), hile denetimi vb. gibi alanlarda da ihtiyaç olduğu bir gerçektir. Çalışmaların özellikle iç denetim alanında yoğunlaşmasının ise iç denetimin doğası ve misyonu gereği işletmeye değer katma ve danışmanlık fonksiyonlarının diğer denetim türlerine göre daha ağır basmasından kaynaklandığı söylenebilir.

Hangi denetim alanında uygulanırsa uygulansın çevik denetim anlayışı, salt olarak denetim mesleğinde ciddi etkiler yaratmaktadır. Bu anlayış çerçevesinde tasarlanmış bir denetimde; denetim faaliyetleri, denetim plan ve programları, denetimin kapsamı, denetim süresi, denetim döngüsü ve denetim süreci, denetim sözleşmesi, denetim prosedürleri ve teknikleri, denetim testleri, denetim belgeleri, önemli ve riskli denetim alanları, denetim riskleri, denetçilerin görev ve sorumlulukları, denetçilerin taşınması gereken nitelikler, denetim raporu ve görüş türleri vb. olmak üzere denetim mesleğini meydana getiren neredeyse tüm dinamikler etkilenmekte ve değişebilmektedir. Çevik denetim anlayışının denetim mesleği üzerindeki etkileri temelde aşağıdaki gibi özetlenebilir;

Denetim faaliyetleri ve denetimin kapsamı açısından; çevik denetim anlayışında hem sürdürülmekte olan denetim kapsamında farklı uzmanlık gerektiren işler ve faaliyetler hayata geçmekte hem de denetime konu olabilecek yeni faaliyet alanları yaratılabilmektedir.

Denetim plan ve programları açısından; çevik denetim anlayışına göre tasarlanmış bir denetimde denetim plan ve programlarının kurallara ve zamana

sıkı sıkıya bağlı kuralcı yapısı daha esnek ve duruma göre revize edilebilir bir yapıya dönüşmektedir.

Denetimin süresi açısından; çevik denetim anlayışıyla yürütülen bir denetim çalışması bu anlayışın uygulanmadığı bir denetim çalışmasına göre daha hızlı bir şekilde yürütülebilmekte ve daha kısa sürede sonuçlandırılabilir. Denetim süreci; müşteri işletmenin tanınması ve kabulü (başlangıç aşaması), denetimin planlanması (planlama aşaması), denetim faaliyetlerinin yürütülmesi (test etme aşaması), denetim çalışmalarının tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanması (raporlama aşaması) olmak üzere 4 farklı aşamada daha kapsamlı bir şekilde ele alınmaktadır.

Denetim döngüsü ve süreci açısından; çevik denetim anlayışında denetim döngüsü; önceliklendirme, saha çalışması ve rapor yayınlama olmak üzere sadece 3 aşamalı bir sürece dönüşmektedir. Klasik denetim anlayışında ise denetim süreci; müşteri işletmenin tanınması ve kabulü (başlangıç aşaması), denetimin planlanması (planlama aşaması), denetim faaliyetlerinin yürütülmesi (test etme aşaması), denetim çalışmalarının tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanması (raporlama aşaması) olmak üzere 4 farklı aşamada daha kapsamlı bir şekilde ele alınmaktadır.

Denetim sözleşmeleri açısından; çevik denetim anlayışında işletmelerin içinde bulunduğu konjoktörün sürekli değiştiği ve dolayısıyla sürekli değişen bu konjoktörün dinamiklerini anlayarak hızlı bir şekilde gerekli değişiklikleri denetim tarafına da entegre etme felsefesi hakim olduğu için denetlenen müşteri işletmelerle yapılan denetim sözleşmelerinde gereken durumlarda esnetmeye gidilebilmektedir. Buna göre denetim sözleşmeleri de tıpkı denetim plan ve programları gibi eskiye göre daha esnek ve dinamik bir yapıya kavuşmaktadır.

Denetim prosedürleri ve teknikleri açısından; çevik denetim anlayışında içinde bulunulan değişim, risk ve belirsizlik ortamına entegrasyon, teknolojinin etkin kullanımını gerektirdiği için mevcutta uygulanan klasik teknik ve prosedürlere göre daha dijital nitelikte ve hızlı sonuç veren yeni denetim prosedürleri ve teknikleri denetim mesleğinde yerini almaktadır. Örneğin; denetim prosedürleri açısından günlük toplantılara daha fazla yer verme, iş listelerini günlük bazda oluşturma (sprint backlog) vb. gibi.

Denetim testleri açısından; klasik denetim anlayışında denetim testlerinin yapılması denetim sürecinin üçüncü aşamasında yer almaktadır ve denetimin planlanması aşamasından sonra hayata geçirilmektedir. Çevik denetim anlayışında ise önemli yanlış riski içeren alanların en başta belirlenerek başlangıçta test edilmesi anlayışı hakimdir. Dolayısıyla denetim testlerinin uygulanışı öncelikli olarak değerlendirilmektedir.

Denetim belgeleri açısından; denetimin belgelendirilmesi tüm denetim anlayışlarında olduğu gibi çevik denetim anlayışında da önemlidir, ancak bu denetim anlayışına göre denetimin dokümantasyonun ve belgelendirilmesinin mümkün olan en az seviyeye indirilmesi ve dokümantasyon için ayrıca ekstra bir zaman harcanmadan iş listelerindeki işler uygulandığında eş zamanlı olarak tüm belgelerin de hazırlanması esas olmaktadır. Çevik denetim anlayışında denetim belgelerinin önemli bölümü operasyon aşamasında oluşturulmakta ve hazır hale getirilmektedir.

Önemli ve riskli denetim alanları açısından; çevik denetim anlayışında önemli yanlışlık içeren riskli alanların belirlenmesi en başta yapılmakta ve öncelikle bu alanlar üzerinde odaklanılmaktadır. Ayrıca denetlenecek veriler, denetim programının hazırlanması beklenmeden en başta anlamlandırılarak analiz edildiği için gereken durumlarda önemli görülen riskli denetim alanları değiştirilebilmekte böylelikle gereksiz data analiz çalışmalarının önüne geçilebilmektedir.

Denetim riskleri açısından; çevik denetim anlayışında doğabilecek kriz ve belirsizlik durumlarının denetlenen verilere etkisi doğrultusunda, önemlilik ve risk değerlendirme açısından gerekli revizyonlar hemen yapılabilen ve denetim riskinin daha doğru ve gerçekçi bir şekilde belirlenmesi sağlanmaktadır. Buna göre oluşan yeni koşullara göre denetlenen verinin doğal (yapısal) riski, kontrol riski, bulgu (ortaya çıkaramama) riski hızlı bir şekilde güncellenerek denetim riski en gerçekçi halini alabilmektedir.

Denetçilerin görev ve sorumlulukları açısından; çevik denetim anlayışı denetim fonksiyonunun özünde köklü bir felsefe değişikliği gerektirdiği için denetçilerin görev ve sorumluluklarının çoğalmasına neden olmaktadır. Bu anlayışın hayata geçirilmesi, denetçilerin çevikliği denetimin her alanında özümsemesini gerektirmekte ve dolayısıyla denetçilerin bu konudaki görev ve sorumlulukları artmaktadır.

Denetçilerin taşıması gereken nitelikler açısından; çevik denetim anlayışı denetçiler için yeni yetkinlik ve uzmanlıkları da beraberinde getirmektedir. Bu denetim anlayışında denetçilerin teknoloji ve dijital alanlardaki yeteneklerini geliştirmesi, her alanda eskiye göre daha fazla uzmanlaşması, sürekli öğrenmeye açık olması, değişimi yönetebilmesi ve empati kurabilme, koçluk / mentorluk taraflarını güçlendirme ile öne çıkarma, takım çalışmasına yatkın olma, hızlı davranma, hızlı karar alabilme, liderlik, insiyatif alma, esnek olma gibi çeşitli yeteneklere sahip olması gerekmektedir.

Denetim raporu ve görüş türleri açısından; denetim plan ve programları ile denetim sözleşmelerinde olduğu gibi çevik denetim anlayışında denetim raporları ve bu raporlarda belirtilen görüş türleri de, değişen koşullara karşı tepki verebilmek adına daha esnek ve değiştirilebilir yapıya sahiptir. Aynı zamanda denetim raporlarının denetim çalışmasının sonunda hazırlanması için ayrıca bir zaman ayrılmamakta, her bir günlük işin sonunda rapor çıktıları denetim raporunu oluşturacak şekilde hazır hale getirilmektedir.

5. SONUÇ

Günümüz koşullarında işletmelerin, geleneksel yöntemleri içeren daha statik yapıdaki bir denetim anlayışıyla başarılı bir şekilde denetlenmesi mümkün değildir. Kriz ve belirsizlik ortamlarının aniden oluşabilmesi ve her sektörden her işletmenin öngörülemez şekilde bu ortama karşı karşıya kalabilmesi sebebiyle denetim alanında da daha geçerli anlayışlara yönelmesi gerekmektedir. Çevik denetim anlayışı, bu anlayışlardan biridir.

Dünyada meydana gelen küresel boyutlu ekonomik krizler ve bu krizlerin yarattığı belirsizlik atmosferi gibi olumsuz gelişmeler, denetim mesleği açısından denetim faaliyetleri, denetim plan ve programları, denetimin kapsamı, denetim süresi, denetim döngüsü ve denetim süreci, denetim sözleşmesi, denetim prosedürleri ve teknikleri, denetim testleri, denetim belgeleri, önemli ve riskli denetim alanları, denetim riskleri, denetçilerin görev ve sorumlulukları, denetçilerin taşınması gereken nitelikler, denetim raporu ve görüş türleri olmak üzere oldukça geniş bir alana etki etmektedir. Bu anlamda çevik denetim anlayışı, söz konusu etkilerin olumsuz sonuçları ile mücadele açısından oldukça etkili bir yöntemdir.

Denetim mesleğinin ve denetçilerin itibarı açısından, olumsuz koşulların fırsata çevirilmesi, işletmeye değer katılması, yüksek risk ve belirsizlik ortamında dahi denetlenen müşteri işletmeler hakkında makul düzeyde güvence sağlanarak doğru ve şeffaf bir denetim görüşü oluşturulması kritik bir öneme sahiptir. Bunun sağlanabilmesi için denetim mesleğinin sürekli değişime ve öğrenmeye açık olma, yeni teknolojik yetkinliklere sahip olma, risklere karşı tepki verebilme, belirsizlikleri yönetebilme, hızlı karar alabilme ve harekete geçebilme, değişimi doğru anlama, esnek olma, müşteri işletme ile empati yapabilme, liderlik yapabilme, inisiyatif alabilme, müşteri işletme ile sık ve etkin iletişim kurabilme gibi özelliklere sahip olması gerekmektedir. Çevik denetim anlayışı doğası gereği tüm bu özellikleri denetim mekanizmasının içerisine

entegre edebilmektedir. Ayrıca denetim mesleğinin faaliyet alanlarının ve çeşitliliğini arttırması, denetim maliyeti ve zamanından tasarruf edilmesini sağlaması, anlık eylem planları oluşturulabilmesi gibi avantajları da beraberinde gerektirmektedir.

İçinde bulunduğumuz değişim ve dönüşüm ortamının etkisiyle özellikle bilgi teknolojileri denetimi ve iç denetim alanında çevik denetim anlayışıyla ilgili araştırmaların yapıyor olması, çevik denetim anlayışının önemi açısından, bu denetim alanlarında belli düzeyde bir farkındalığın oluştuğunu göstermektedir. Söz konusu değişim ve dönüşüm sürecinden diğer denetim türlerinin (bağımsız denetim, yasal denetim, hile denetimi vb.) etkilenmemesi mümkün olmadığından, diğer denetim alanlarında da farkındalığın artması ve çevik denetim anlayışının bu denetim alanlarında da hızlı bir şekilde hayata geçirilmesi gerekmektedir. Kriz ve belirsizliklerin hayat devam ettiği sürece varolacağı gerçeğinden hareketle, denetim mesleğinin toplumsal rolü açısından önemli olan; bu kriz ve belirsizlikleri ortadan kaldırmak değil, ilgili kriz ve belirsizliklere adapte olarak ve onları yönetebilme yetkinliğini daha çevik bir denetim anlayışıyla kendisine kazandırarak şeffaf ve güvenilir bir denetim ortamı yaratmaktır.

KAYNAKÇA

Gedik, A. (2020). Koronavirüs Bilançoma Bulaştı, Erişim Adresi: <https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/asli-gedik/koronavirus-bilancoma-bulasti.html>, Erişim Tarihi: 17.04.2020.

Gencer, C. ve Kayacan, A. (2017). Yazılım Proje Yönetimi: Şelale Modeli ve Çevik Yöntemlerin Karşılaştırılması, Bilişim Teknolojileri Dergisi, 3 (10)

Gül, H., Kandemir, T. ve Çakır, E. (2010). KOBİ'lerde Risk ve Belirsizlik Beklentileri: Karaman Örneği, KMÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 2 (12).

ISACA, An Agile Approach to Internal Auditing, Erişim Adresi: <https://www.isaca.org/resources/news-and-trends/isaca-now-blog/2018/an-agile-approach-to-internal-auditing>, Erişim Tarihi: 18.04.2020.

Newmark, R. I., Dickey, G. and Wilcox, W.E. (2018). "Agility in Audit: Could Scrum Improve the Audit Process", Current Issues In Auditing, Vol: 12, No: 1., pp.18-19.

Oktar, S. ve Dalyancı, L. (2010). Finansal Kriz Teorileri ve Türkiye Ekonomisinde 1990 Sonrası Finansal Krizler, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 2 (24), 2.

Özkan, A. (2005). Ekonomik Kriz ve Muhasebe Uygulamalarına Bazı Yansımalar, H.Ü. İİBF Dergisi, 2 (23), 170.

Pehlivan, A.S., (2019). Şirket Yönetiminde Çevik Model Dönemi, Erişim Adresi: <https://www.ekonomist.com.tr/yonetim-kariyer/sirket-yonetiminde-cevik-model-donemi.html>, Erişim Tarihi: 16.04.2020

Spiros, Alexiou, (2017). Agility Audit, ISACA Journal, 2, 1-2.

TİDE, 2018 Global Risk Raporu- İç Denetim Yöneticilerinin Karşılaştığı En Büyük Riskler , Erişim Adresi: https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/GPI_11_Global_Risk_Report.pdf, Erişim Tarihi: 18.04.2020.

Ustasüleyman, T. (2008). Çevikliğin İşletme Performansına Etkisine Yönelik Yapısal Bir Model Önerisi, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10 (2), 162.