T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

ULUSLARARASI MUHASEBE SKANDALLARI VE BİLGİ TEKNOLOJİSİNDEKİ GELİŞMELERİN SÜREKLİ DENETİM ÜZERİNDEKİ ROLÜ

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:

Cihan KOCA

İstanbul, 2018

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

ULUSLARARASI MUHASEBE SKANDALLARI VE BİLGİ TEKNOLOJİSİNDEKİ GELİŞMELERİN SÜREKLİ DENETİM ÜZERİNDEKİ ROLÜ

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:

Cihan KOCA

Öğrenci No:
130708030

Danışman:
Prof. Dr. Yunus KİSHALI

İstanbul, 2018

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum "**Uluslararası Muhasebe Skandalları Ve Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Sürekli Denetim Üzerindeki Rolü**" başlıklı bu çalışmanın; akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 19.01.2018

Cihan KOCA

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

27/1/2018

Enstitümüz ***İşletme*** Anabilim Dalı ***Muhasebe*** Programı yüksek lisans öğrencilerinden ***130708036*** numaralı ***Cihan KOCA'nın*** *"Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim – Öğretim Yönetmeliği"*nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği ***"Uluslararası Muhasebe Skandalları Ve Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Sürekli Denetim Üzerindeki Rolü"*** konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 23.01.2018 tarih ve 2018/04 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim Yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, ilgili yönetmeliğin *(c) bendi gereğince* (50) dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında ***oyçokluğu/oybirliği*** ile ***Kabul/Red veya Düzeltme*** kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 4 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN
Prof. Dr. Yunus KİSHALI
(Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Yrd. Doç. Dr. Talat FİRLAR
(Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Doç. Dr. Kamil USLU
(İstanbul Kavram MYO)

Adı ve Soyadı : Cihan KOCA
Danışmanı : Prof. Dr. Yunus KİSHALI
Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans / Tez, 2018
Alanı : Muhasebe
Anahtar Kelimeler : Denetim, Sürekli Denetim, İç Denetim, Bilgisayar Destekli Denetim Sistemi.

ÖZ

ULUSLARARASI MUHASEBE SKANDALLARI VE BİLGİ TEKNOLOJİSİNDEKİ GELİŞMELERİN SÜREKLİ DENETİM ÜZERİNDEKİ ROLÜ

Dünyada özelikle iletişim ve bilgi teknolojileri açısından sürekli bir gelişme yaşanmaktadır. Bu durum hem özel sektörü hem de kamu sektörünü ciddi anlamda etkilemektedir. Sınırların daraldığı, ekonomik ilişkilerin iç içe girdiği bir dünyada her gün farklı alanlarda farklı teknolojik ilerlemeler sağlanıyor. Bu da verilen hizmetin kalitesini, verimliliğini ve birçok alanda kolaylığı sağlarken aynı zamanda birçok riskleri de beraberinde getirmektedir.

İşletmelerde bilgi teknolojilerinin yaygın bir şekilde kullanılması, muhasebe sistemlerinde bilgisayar kullanımının artması, teknolojilerin denetimini de gündeme getirmiştir. Bu sebeple çeşitli denetim teknikleri oluşturulmuştur. Çağımıza en uygun olduğu düşünülen, doğabilecek tehlikeleri ve riskleri kısa sürede önleyerek en aza indirebilecek bir "Sürekli Denetim Sistemi'' geliştirilmiştir.

Bilgisayar destekli denetim yazılımlarıyla birlikte ortaya çıkan sürekli denetim kavramı, işletme verilerinin elektronik ortamda oluşturulmasıyla olması gereken denetimin anlık veya kısa süre içinde yapılması sağlanmaktadır. Aynı zamanda muhasebe denetim olaylarında olabilecek hata ve hileler en kısa sürede tespit edilerek ve bilgiye ulaşma kolaylaşmaktadır. İç ve dış denetçiye zaman, kâğıt vb. tasarruf olanakları sağlayan sürekli denetim, verilerin tamamını denetleyerek güvenilirlik ve doğruluk seviyesini en üst düzeye çıkarabilmektedir.

Çalışmada, denetim, denetim süreci, ülkelerde yaşanan finansal krizler ve gittikçe gelişen bilgi teknolojilerinin sürekli denetim üzerindeki etkisinden bahsedilmiştir. Devamında sürekli denetim sistemiyle ilgili kamuda ve özellikle özel sektörde çalışan yönetici ve diğer çalışanlara yönelik anket çalışması yapılmıştır. Sürekli denetim kapsamında yapılan alan çalışmasıyla, kişilere uygulanan denetim kavramı ve sürekli denetimin gelecekte uygulanma düzeyiyle ilgili analizler yapılmış ve sonuçları değerlendirilmiştir.

Name and Surname : Cihan KOCA
Supervisor : Prof. Dr. Yunus KİSHALI
Degree and Date : Master, 2018
Major : Marketing
Key Words : Auditing, Continuous Auditing, Internal Auditing, Computer Assisted Audit System

ABSTRACT

INTERNATIONAL ACCOUNTING SCANDALS AND THE ROLE OF DEVELOPMENTS IN INFORMATION TECHNOLOGY ON CONTINUOUS AUDITING

In the world, there is a continuous development on information and communication technology. Therefore, both private and public sectors are influenced immensely by these recent advances. Moreover, boundaries are getting disappeared and economic relations are getting more complicated. On the other hand, in different areas various technological advances have been provided every day. These advances provide quality and efficiency for the service and supply facilitations in many areas as well as they bring risks within themselves.

In the business sector, information technology and accounting systems are used in wide spread field. Both of them take technology under control and also promise new technologies for future of these sector applications. These developments revealed various control techniques. Furthermore, this progress forced this area to be more controllable and finally it brings a new perspective called “continuous auditing” which minimized risks and possible hazards in a shorter amount of time. This new and necessary approach contributes efficiently and optimally to our time.

The continuous auditing notion that is revealed by computer software provides an instant or short period time. Also, it creates operation data in electronic environment. Moreover, it determines error and tricks in the shortest time period during accounting control process and facilitates the access of data. The continuous control system provides internal and external auditor to save time and paper and increase accuracy and security by checking the whole data at the same.

In this thesis, auditing and auditing process, financial crises experienced in various countries and the continuously developing information technologies with their effects on the concept of "continuous auditing" are examined. In addition to these, a survey in relation to the continuous auditing systems which takes managers and workers especially in private and public sector as a sample group is conducted. With the field work regarding continuous auditing concept, the perspective of people on continuous auditing and the possibility of its usage in future are analyzed and the results are evaluated in a comprehensive way.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

İKİNCİ BÖLÜM

SÜREKLİ DENETİM

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa No.

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No.

KISALTMALAR

AB : Avrupa Birliği
ABD : Amerika Birleşik Devletleri
ACL : Audit Command Language
AICPA : The American Institute of Certified Public Accountants
AİP : Analitik İnceleme Prosedürleri
BT : Bilgi Teknolojileri
BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDDK : Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri
ERM : Enterprise Risk Management-Kurumsal Risk Yönetimi
EDI : Electronic Data Interchange
EFT : Electronic File Transfer
CATT : Continuous Auditing Tools and Techniques
CEO : Chief Executive Officer
CFO : Chief Financial Officer
CICA : Canadian Institute Of Chartered Accountants
EAM : Embedded Audit Modules
ERM : Enterprise Risk Management
ERP : Enterprise Resource Planning
GAAP : Generally Accepted Accounting Principles
GAIN : Global Auditing Information Network
IAASB : International Auditing and Assurance Standard Board
IAS : International Audit Standarts
IDEA : Interactive Data Extraction and Analysis
IFAC : International Federation of Accountants
IIA : International InternalAuditing
IIARF : The Institute of Internal Auditors Research Foundation
ISA : International Standarts on Auditing
ISQC1 : International Standarts on Quality Control
İSO : İstanbul Sanayiciler Odası
KGK : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

NYSE : NewYork Stock Exchange

SAS : Statement on Auditing Standards

SEC : Securities and Exchange Commition

SMART : Selective Monitoring and Assesment of Risks and Trends

SOX : Sarbanes Oxley

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

SQL : Structured Query Language

SysTrust : Sistem Güvenirliği

TBB : Türkiye Bankalar Birliği

TCMB : Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TDS : Türkiye Denetim Standartlarını

TİDE : Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Trust Services : Güven Hizmetleri

TÜSİAD : Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına

VUK : Vergi Usul Kanunu

Webtrust : Web Güvenliği

XBRL : Extensible Business Reporting Language

XBRLGL : Extensible Business Reporting Language General Ledger

XML : Extensible Markup Language

GİRİŞ

Yaşanan ekonomik skandallar yatırımcıların büyük kayıplarıyla sonuçlanmış, finansal piyasalara güven sarsılmıştır. Ekonomik skandallar sonrası yaşanan iflaslar önemli miktarlarda işten çıkarmalara neden olmuş ve toplumsal sorunlara yol açmıştır. Bu skandallar toplumun yatırım yapma ve kurumların denetimlerine yönelik algısını değiştirmiştir. 2000'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Enron, WorldCom ve Madoff finansal skandalları tüm dünyayı derinden etkileyen örnekler olmuşlardır.

Finansal piyasaların güvenilirliği ve sağlamlığı ekonomik zenginlik ve gelişme için önemlidir. Bu nedenle ekonomik skandallar sadece birkaç yatırımcının değil küresel ekonominin zarar görmesine yol açmıştır. Finansal tablolardaki hileleri arama, bulma ve raporlama denetimin görevi olduğu için denetim mekanizmasının iyi çalışması yatırımcı inancı ve toplumun güvenini sağlayan başlıca değer olarak ortaya çıkmıştır. Ekonomik skandallar denetimin önemini ortaya çıkartmış, denetim anlayışını değiştirmiş ve denetim standartlarının değişmesine yol açmıştır.

İş dünyası 1990'larda gelişen bilgisayar teknolojilerine paralel önemli değişiklikler geçirmiştir. Internet ve çevrimiçi (online) sistemler bilgi ve belge transferinde kolay, ucuz ve hızlı bir ortam sağladığı için kısa zamanda benimsenmiş ve yaygınlaşmıştır. "Elektronikleşme" ve e-ticaretin gelişmesi ile birlikte "kâğıtsız" muhasebe sistemleri dönemine geçilmiştir. Elektronik Veri Alışverişi (Electronic Data Interchange, EDI) ve Elektronik Dosya Transferi (Electronic File Transfer, EFT) teknolojilerinin kullanılmasıyla kâğıt üzerindeki muhasebe belgeleri yerini e-belgeye bırakmıştır. Bunun sonucu olarak denetlenen belgelerin kaynakları "kâğıt" ortamından "elektronik" ortama kaymıştır. Denetçiler de elektronik ortamda kanıt toplamak ve test etmek zorunda kalmışlardır**.**

Günümüz çalışma koşularında hızlı ve doğru karar alabilmek rekabet üstünlüğü yaratmaktadır. Bu sayede daha çok verinin daha kısa sürede etkin biçimde analizi anlayışı önem kazanmaya başlamıştır. Ancak, bu analizlerin kuruma değer yaratması için analiz edilen verinin doğru ve güvenilir olduğundan emin olunmalıdır. Bu nedenle verinin etkin ve hızlı bir denetim sürecinden geçmesi gerekmektedir.

Bilgi teknolojisindeki gelişmeler, bilgisayar kullanımındaki hızlı artış ve bunlara bağlı olarak internetin gelişmesi muhasebe mesleğini ve dolayısıyla denetimi yakından etkilemiştir.

Sistem ve süreçler karmaşık bir yapıya büründükçe, risk faktörleri değişmekte ve büyümektedir. İşlemlerini çevrimiçi ve gerçek zamanlı olarak gerçekleştiren firmaların denetlenmesinde, bunların bilgisayar sistemlerinin sağlıklı bir şekilde çalışmasını zorunlu kılmaktadır. Ayrıca gelişen bilgi teknolojisi sayesinde ülkelerarasındaki ticari sınırların kalkarak sermaye piyasalarının birbirine yakınlaştırılması ve küreselleşmenin yaşanması, finansal raporlamanın yalın ve şeffaf olmasını gerektirmektedir.

Sürekli denetimde (Continuous Auditing) işte tam bu noktada ortaya çıkmıştır. Günümüz koşulları ve denetim anlayışındaki değişiklikler geleneksel denetimden gerçek zamanlı elektronik denetime geçişi hızlandırmıştır. Denetimin gerçek zamanlı ve bilgi sistemleri ile otomatik olarak yapılabilmesi kavramına sürekli denetim adı verilmektedir. Sürekli denetim kavramı, dünyada 1990'lardan itibaren gelişmeye ve uygulanmaya başlanmıştır. Elektronik ortamda gerçekleşen finansal işlemlerdeki veriler, işlemlerin gerçekleşmesi ile aynı anda veya işlemler gerçekleştikten kısa bir müddet sonra muhasebe sistemleri tarafından elektronik biçimde tanımlanarak kaydedilmekte ve arşivlenmektedir. Bu verilerden elde edilen bilgiler internet aracılığıyla ilgili tarafların kullanımına sunulmaktadır.

Sürekli denetim temel olarak, fiziki belge olmadan, gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinin kullanılması yoluyla finansal tablo sunumunu sağlayacak şekilde, elektronik denetim kanıtı toplamayı amaçlayan süreç olarak tanımlanabilmektedir. Burada söz edilen "gerçek zamanlılık" kavramı ise finansal bilgiler ve denetim kanıtlarının elektronik biçimde elde edilmesini ifade etmektedir. Gerçek zamanlı muhasebe bilgi sistemi ve denetim sistemi sayesinde, bilgi işlemedeki zaman kaybı ve bilginin iletilmesi sorunu çözülmektedir.

Sürekli denetim bilgisayar sistemleri kullanılarak gerçekleştirildiğinden denetçiye, süreç sonunda elde edilecek işletme çıktılarını daha hızlı ve güvenilir şekilde sınama olanağı verir. Sürekli denetim, geleneksel denetimden farklı olarak işletmede üretilen finansal tabloların incelenmesinde denetçilerin harcadıkları zaman miktarını ve maliyeti azaltır. Ayrıca işletmenin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesinde makul güvence veren iç kontrol sistemine odaklanma olanağı sağlayarak sistemin etkinliğini artırır.

Sürekli denetim, denetimi daha görünür kıldığından kontrol kültürünün geliştirilmesine ve yönetim kontrol çerçevesinin sürekli olarak değerlendirilmesine destek verir. Bu durum birim uygulamalarındaki aşırılıkların denetçiler tarafından tespit edilmesini kolaylaştırdığından yanlış kararların alınmasını engeller.

Çalışmada, sürekli denetim ve BT (Bilgi Teknolojileri) / Muhasebe Skandallarıyla gelişen denetim anlayışının sürekli denetimin üzerindeki etkisinin araştırılması amaçlanmaktadır. Ayrıca sürekli denetimle ilgili çeşitli meslek grupları üzerinde yapmış olduğumuz alan araştırması sonuçları analiz edilerek; elde edilecek bulgular ve bu doğrultuda yapılacak öneriler ile sürekli denetim kavramına ilgi duyanlara destek sağlanması amaçlanmaktadır.

Konuyla ilgili olarak literatür araştırması; kütüphaneler, bu konuya dair daha önce yazılmış tezler, internet ve veri tabanlarından faydalanarak yapılmıştır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümünde, uluslararası muhasebe skandalları ve bunun nezdinde ortaya çıkan "Denetim" olgusu, ortaya çıkışı, tarihçesi ve denetim alanında yaşanan güncel gelişmeler açıklanmaktadır. Bu bağlamda yapılan uluslararası çalışmalardan bahsedilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise "Sürekli Denetim" kavramı açıklanmakta; sürekli denetime duyulan gereksinim ve sürekli denetimin gelişimi hakkında bilgi verildikten sonra sürekli denetim ile ilişkili kavramlar olan; sürekli izleme, sürekli güvence, sürekli risk değerleme, sürekli kontrol değerleme ve sürekli raporlama hakkında bilgi verilmektedir. Ardından geleneksel denetimle sürekli denetim

arasındaki farklılıklar, sürekli denetimin aşamaları, sürekli denetimin uygulanması için gerekli koşular, sürekli denetimin önündeki engeller, sürekli denetim süreci ve sürekli denetim uygulanabilirliği hakkında bilgi verilecektir. Sürekli denetimin BT yönü de çalışmanın son bölümünde incelenmektedir.

Çalışmanın son bölümünde, araştırmanın önemi ve bu alanda yapılacak anket çalışmasıyla sürekli denetimin yeterliliğinin geliştirilmesi amaçlanmaktır. Denetim mesleğinin önemi gün geçtikçe daha da anlaşılmakta; bu konu ile ilgili atılan her adım ve yapılan her yenilikte bilgi teknolojilerinin önemi sürekli vurgulanmaktadır. Bilgi teknolojilerinin sağladığı değişim ve gelişim sayesinde; açıklık, anlaşılabilirlik ve bilgiye daha kolay ulaşma sağlanmaktadır. Bilgi sistemlerinin etkin bir şekilde kullanılması yoluyla, sürekli denetimin önemi gittikçe daha da artmaktadır. Kullanıcılara faydalı olması ve verimlilik sağlaması amacıyla, sürekli denetimin etkin kullanım koşulları bu çalışmanın temelini oluşturacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE ALANINDA YAŞANAN SKANDALLARIN DENETİM ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

1.1. Denetim Kavramı

Denetim, oluşturulmuş kriter ve bilgi arasındaki uygunluk derecesinin raporlanması ve karar vermek için bu bilgi hakkındaki kanıtın toplanması ve değerlendirilmesidir. Denetim işinin, bir uzman bağımsız kişi tarafından yapılması gerekir. Çalışmanın bu kısmında ‘’Denetim’’ olgusu, ortaya çıkışı, tarihçesi, denetim benzeri kavramlar ve uluslararası muhasebe skandalların ortaya çıkış süreci ve sonrası ile ilgili gelişmelerden bahsedilecektir.

1.1.1. Denetimin Tanımı ve Unsurları

Genel olarak literatürü incelediğimizde denetim kavramı, Batı dillerindeki karşılığı ‘’audit’’ olarak geçmektedir. Latince kökenli audit kelimesi; işitmek, dikkatlice dinlemek anlamlarında kullanılmaktadır. Türk Dil Kurumunda da denetimin anlamı, ‘incelemek, teftiş etmek, kontrol etmektir.” Denetimle ilgili sosyal bilimlerin birçok dalında farklı tanımları yapılmaktadır.

Denetim kavramı, işletme faaliyetleri içerisinde önemli bir yere sahip ve işletme faaliyetlerinin prosedüre uygunluğunun ölçümlenmesini hedefleyen bir süreçtir. Denetime tabi olan işletme, bir birim veya döneme ait bilgilerine göre belirli uygulamalardan geçer. İşletmeler için denetim dendiğinde ilk akla gelen muhasebe denetiminin bir süreç olduğudur. Bir süreç olarak denetimin tanımı şu şekildedir (Korkmaz , 2013, s. 3).

Denetim ile ilgili dünya çapında kabul görmüş olan *Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü* denetimi şu şekilde tanımlamıştır. “Muhasebe denetimi, finansal bir birim ya da döneme ilişkin bilgilerin daha önce belirlenmiş kriterlere olan uyumluluk derecesini araştırmak ve bu konuyu raporlamak amacıyla bağımsız uzmanlar tarafından yürütülen değerlendirme ve kanıt toplama sürecidir.” (Korkmaz , 2013, s. 3).

Denetim genellikle 3 aşamalı bir süreç olarak ele alınır (Korkmaz , 2013, s. 3):

- Önemli görülen yerlerin denetim standartlarının tespit edilmesi,
- Uygulanma sürecinin izlenmesi ve rapor edilmesi,
- Gerekli iyileştirmelerin yapılması ve önlemlerin alınması,

Toplumlarda kâr amacı güden birçok örgüt ve bireysel işletmeler vardır. Bu örgüt ve bireysel işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyet gösterip göstermediğini açığa çıkarmak için bunların çıkar ilişkisi içerinde oldukları kişi, devlete ve diğer örgütler hesap vermeleri zorunlu kılınmıştır. Söz konusu örgüt ve bireysel işletmelerin belli dönemi kapsayan faaliyetiyle ilgili verilerin raporlanması zorunluluğu getirilmiştir. Raporlanan bilgilerin doğru ve güvenilirliği, örgütün amaçlarına etkin şekilde ulaşıp ulaşmadığı, çıkar ilişkisi içerisinde bulundukları diğer örgütler, kişiler ve devlet adına incelenmesi yani denetlenmesi, yapılan düzenleme ve kanunlarla zorunlu hale getirilmiştir. Buradan hareketle, denetimin bir başka tanımı yapılacak olursa; Denetim örgüt faaliyetleriyle ilgili bilgilerin, daha evvel saptanmış kriterlere uygunluk seviyesini belirleyip raporlamak amacıyla, bu ekonomik etkinliklerle ilgili bilgilere dair kanıtların tarafsız bir şekilde toplanıp değerlendirilerek, sonuçlarının bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Çetin, 2011, ss. 4-5).

1.1.2. Denetimin Unsurları

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak denetimin unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz;

İktisadi faaliyetler ve diğer olaylarla ilgilenir: Denetimin konusu işletmelerin iktisadi faaliyet ve olayları ile ilgili iddiası niteliğinde bulunan finansal tablolardır (ASMMMO, 2008, s. 12).

****Denetim önceden belirlenmiş kriterlere göre yapılır:*** Önceden saptanmış kriterler, denetçinin bilgiyi değerleyeceği standartlardır (Çetin, 2011, s. 5).

****Denetim bir süreçtir:*** vasfı ve ilgilendiği iddialar gereği belli bir başlangıç ve bitişi olan bir süreçtir (Duman, 2008, s. 12).

*__Denetimin en temel unsuru kanıt toplamak ve bunları değerlendirmektir__**:** Denetçilerin kullandığı bilgiler kanıt niteliğindedir. Kanıtlar denetimin amacına ulaşması için önemli araçtır (Gürbüz, 1995, s. 6).

*__Denetim var olan bir olayın, yasada ve mevzuata uygun olup olmadığını inceler__ (Güredin, 2000, s. 6).

İlgi duyanlara, yani bilgi kullanıcılarına bildirme: bir işletmenin sermaye ortakları ve sermayesini değerlendirmek isteyen potansiyel yatırımcılar, işletmenin yöneticileri, devlet, sendikalar olarak nitelendirilen taraflara bilgi verme zorunluluğunu ifade etmektedir (Duman, 2008, s. 12).

Sonuçların raporlanması ve bildirilmesinde ise: Denetim sürecinin son ve önemli aşaması raporlama ve sonuçların ilgililere bildirilmesi aşamasıdır. Bu aşamada denetçi mali tabloların doğruluğunu onaylamak veya onaylamamak durumundadır (ASMMMO, 2008, s. 13).

1.1.3. Denetim Benzeri Kavramlar

Denetim kavramının yanı sıra, teftiş, revizyon ve kontrol gibi kavramlarda kullanılmaktadır.

Teftiş; Türkçe'de teftiş, Fransızca Inspection, Almanca Inspektion, İngilizce Inspection kavramları karşılığı kullanılmaktadır. Latince Inspicere kelimesinden türemiş olan Inspection; gözden geçirme, tetkik etme, inceleme ve yoklama anlamlarını ifade eder (Gürbüz, 1995, s. 8). Denetimin daha dar kapsamlı şeklidir. Denetim uygulanan alanda daha genel durumları kapsayan şeylerle ilgiliyken, teftiş bu genel durum içinde daha spesifik durumlar için uygulanır (Çetinoğlu, 2007, ss. 4-5).

Teftişin denetimden farklı 3 temel özeliğini şu şekilde sınıflandırabiliriz (Çetinoğlu, 2007, s. 5):

- Teftiş, işletme personeli tarafından yapılır. Bu sebeple işletmeyle bir bağımlılığı vardır.
- Teftiş kapsamına ekonomi dışı konular da girmektedir.

- Teftiş belli bir amaç güdülerek yapılmaktadır. En fazla üst yönetimdeki kadroların astlarına verdiği yazılı ve sözlü talimatlara uyulup uyulmadığı konusu incelenmektedir.

Revizyon; Yapılan işleri yeniden gözden geçirme, yeniden bakma anlamına gelen Latince Re-Videre kelimesinden türetilmiştir. Revizyon denince akla defterlerin ve kayıtların yeniden gözden geçirilmesi gelir. Eleştiriler gözle yapılan bir yaklaşımdır. Daha çok finansal durumların incelenmesi ve denetlenmesi için yapılır (Çetinoğlu, 2007, ss. 5-6).

Kontrol; İngilizce ve Fransızcadaki "contrôle" sözcüğü dilimize aynen geçmiştir. Bu kavram karşıt liste veya mukabil defter anlamına gelen Latince Contro-Rotulus kelimelerinden türemiştir. Kontrol kurumsal yönetimin amaç ve hedeflerine ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi ya da düzeltilmesi maksadıyla yönetimin oluşturduğu veya yaptığı önlemlerin tamamıdır (Çetinoğlu, 2007, ss. 5-6).

Teoride kontrol ile denetim arasında bazı farkların olduğu ileri sürülse de bu iki kavram arasında birbirleriyle iç içe kavramlardır. İşletmelerde yapılan denetimin etkin olması, iç kontrol sisteminin kapsamıyla ilgilidir.

1.2. Denetimin Tarihçesi

Tarihte ilk muhasebe denetiminin nerede ve ne zaman yapıldığı tam olarak bilinememekle beraber, ticari hayat ve kamu maliyesinin tarihsel gelişimi ile devamlı olarak ilerleme kaydettiği ifade edilmektedir.

Sanayi devrimine kadar, kamu ve özel sektörde sorumluluk sahibi olanların dürüstlüklerini test etmek amacıyla, işletme sahipleri ve kamu kesimi tarafından denetim yaptırılmıştır (Gürbüz, 1995, s. 2).

Sanayi devriminin ardından teknoloji ve ekonominin gelişmesiyle işletme yapılarında büyük değişimler yaşanmıştır. 1900'lere kadar denetimin yöntem ve amacında büyük bir değişiklik olmamıştır. Fakat denetimin bu yöntem ve amaçlarına dair değişimlere neden olacak yenilikler ortaya çıkmıştır (Güredin, 2000, s. 7).

Sanayi devrimi ile sermaye birikimi yaşanmış, sermaye yoğun teknolojiye geçilmiş, üretim kapasitesi artmıştır. Bunların sonucunda örgüt yapısı değişmiş, anonim şirketler kurulmaya başlanmış, şirket sahipleri söz hakkını işe aldıkları yöneticilere devretmeye başlamışlardır. Bu yöneticiler yeni muhasebe sistemleri geliştirmiştir. Tüm bunlar işlem ve kayıt sayısının artmasına, tüm kayıtların denetlenmesi yerine örneklemeye geçilmesine zemin hazırlamıştır. Ayrıca yönetimi işe aldıkları yöneticilere devreden şirket sahipleri, bu yöneticiler ve diğer çalışanların faaliyetlerini kontrol etmek amacıyla şirket dışından bağımsız denetçilerle çalışmaya başlamışlardır (Çetin, 2011, s. 6).

1900'lü yıllara gelindiğinde işletmelerin finansal durumlarıyla ilgilenenler değişmeye başlamış; sonuç olarak denetimin amacı da değişime uğramıştır (Güredin, 2000, s. 8). Bu dönemlerde artık amaç, bir işletmenin hata ve hileleri ortaya çıkarmak değil, finansal tabloların doğruluğunun uzman bir denetçi tarafından onaylanması olmuştur.

1930'lara gelindiğinde denetim tekniği değişmeye başlamıştır. Test yöntemi ve istatistiki örnekleme denetimde yeni olgular olarak yerlerini almışlardır (Gürbüz, 1995, s. 3). Denetim mesleğinde ana değişim 1950 sonrası yaşanmıştır. Örnekleme yönteminin başarı sağlayabilmesi için iç kontrol sisteminin incelenmesi gerekliliği anlaşılmıştır. Denetçiler denetim faaliyetine iç kontrol sistemini incelemekle başlamışlardır. Artık şu görüş anlaşılmaya başlanmıştır: "Muhasebe düzeni ve iç kontrol sistemi ne kadar güvenilir ise, bu sistemde hazırlanmış mali tablolar da o kadar güvenilirdir." (Gürbüz, 1995, s. 3). 2000'li yıllara gelindiğinde ise teknolojik gelişmelerin muhasebe ve denetim alanına etkisinin göz ardı edilemeyecek boyutlara ulaştığı gözlemlenmektedir. Bu sayede denetim çalışmasının kalitesi artmakta, denetçi büyük kolaylık elde etmektedir.

Denetim olgusunun Türkiye'deki gelişimine bakıldığında, bağımsız muhasebe denetimiyle ilgili olarak birçok kez yasa tasarısı ve düzenlemeler yapılmasına rağmen, 1984 yılına kadar herhangi bir somut adımın atılmadığı; yapılan düzenlemelerin ve yasa tasarılarının sürekli geri çevrildiği anlaşılmaktadır.

Ülkemizde konuya dair ilk düzenleme 1947 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yapılmış fakat 1949 yılında Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) görüşülmesi esnasında tasarıdan çıkartılmıştır (Şahin, 2010, s. 1). 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, SMMM ve Yeminli Müşavirlik yasası ile denetim mesleği yasal hale getirilip bir serbest meslek olarak, ekonomi hayatımızda yer almıştır (Şahin, 2010, s. 2).

Başta bankalar ve sermaye piyasası olmak üzere bağımsız denetime dair ilk kurallar 1987 yılında oluşturulmuştur. Bu tarihte yapılan düzenlemeler sonucu, yetki almış bağımsız denetim şirketi sayısı 35'e kadar yükselmiştir. Bağımsız denetim firması olarak ilk kez 1975 yılında faaliyete geçen Arthur Andersen Firması'nı 1983 yılında Arthur Young Firması İstanbul'da bir ofis açarak izlemiştir. 1980'li yıllarında, yabancı kökenli denetim firmaları, Türk firmalarıyla ortaklık kurarak faaliyete başlamışlardır (Uzay, Tanç, ve Erciyes, 2009, ss. 4)

Türkiye'de halen tamamen Türklerin sahipliğinde olan bir denetim firması bulunmamaktadır. 1970'li yıllarda yerli bir firma devralınmışsa da bu firma daha sonra tasfiyeye gitmiştir. Türkiye'de faaliyet göstermekte olan tüm firmalar, yabancı denetim firmalarının desteği ile çalışmaktadır.

1.3. Denetim Türleri

Denetimi, 3 kısma ayırabiliriz; amaçlarına göre, yapılış zamanına göre ve denetçinin statüsü yönünden denetim türleri olarak incelemek en doğru yaklaşımdır.

1.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Amacına göre denetim 3'eayrılır. *Bunlar; Mali Denetim, Usul Denetimi ve Performans Denetimidir.*

1.3.1.1. Mali Tablo Denetimi (Finansal Denetim)

Finansal tablolar denetiminde amaç, bir işletmenin finansal tablolarının yasal mevzuat, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun bir şekilde gerçek

durumu yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmak ve finansal tabloların güvenilirliğini sağlanmasına yardımcı olmaktır (Ergin, 2006, s. 3).

Buradan hareketle, Mali tabloların denetimi; işletmelerin mali vaziyetinin doğruluğunu, güvenilirliğini, şeffaf olma durumunu kayıt, belgeler ya da çeşitli bulgular üzerinden belirleyip özetleyen sistematik bir raporlama şeklidir (Ergin, 2006, s. 3).

Mali tablolar denetiminde temel genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk olarak görülür; fakat bunun yanında ön plana çıkan bir diğer husus da yasalara uygunluk olarak göze çarpar. Örneğin, Türkiye'de yapılan mali tablolar analizlerinin çoğunun temelini vergi yasalarına uyulup uyulmadığı oluşturmaktadır.

Mali tablolar denetimini genel özelliklerini ve amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Korkmaz , 2013, s. 13):

- Mali tabloların denetçiler tarafından incelenmesi güvenilirlik sağlar.

- Önemli hataların bulunması, denetimin tarafsızlık ilkesine uygun yapılması gerektirir. Bulunan bu hatalar tek tek irdelenmesinin yerine, genel tek bir görüş belirtilerek hatalar düzeltilir.

- Yüzde yüz güvenilir mali tablo olduğu varsayımı hiçbir zaman kesin değildir. Onun için oluşturulan görüş mantıklı ve gerçek bir temele oturtulmalıdır.

1.3.1.2. Usul Denetimi (Uygunluk Denetimi)

Amacı, yetkili bir üst makam (işletme yönetimi, yasa koyucu, diğer yetkili kişi ve kuruluşlar) tarafından belirlenmiş kurallara (yasal düzenleme, sözleşme, iç kontrole ilişkin kural, talimatname, işletme politikaları) uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır.

Üst makam işletme içinden olabileceği gibi, işletme dışından da olabilmektedir (Güredin, 2000, s. 14). Örneğin; VUK'un düzenine, amortismanlara, yeniden değerlemeye ilişkin kurallara uyulup uyulmadığı, vergi kanunlarına göre gider yazılması mümkün olmayan tutarın vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması, amortismana tabi iktisadi kıymet bedelinin doğrudan gider kaydedilmesi,

İşletme yönetiminin emtia sevki veya muhafazasına ilişkin getirdiği belge düzeni ve iş akışına uyulup uyulmadığının denetimi usul denetimi kapsamındadır (ASMMMO, 2008, s. 17).

Genellikle uygunluk denetimin sonuçlarıyla ilgilenenler, bir şirketin üst yönetimi kadrosunda yer alanlardır. Bu sebeple bu alanda yapılan denetimler, önerilen politikalar ve her türlü yasal mevzuatına uygunluk sorgulaması yapılır ve bu durum genel olarak üst yöneticileri ilgilendiren bir konudur.

Finansal tablolar denetiminde denetim kriterleri genel kabul görmüş muhasebe standartları iken, uygunluk denetiminde kriter; yasalar, mevzuat ve işletme politikalarıdır. Uygunluk denetimini genellikle iç denetçi adını verdiğimiz işletme personeli yapmaktadır. Gerektiği zaman bağımsız denetçiden de uygunluk denetimi istenebilir (Ergin, 2006, s. 4).

1.3.1.3. Performans Denetimi (Faaliyet Denetimi)

Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dâhil bütün yönlerini içeren bağımsız bir araştırmadır. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün ya da bazı faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkinliği ve etkinliğine dair iç kontrollerin kalitesini değerlemektir (Uzay, 2007, s. 2). Bu denetim çalışmaları özellikle işletmelerin kendi iç denetçileri tarafından yürütülür. Gerektiği durumlarda bağımsız denetçilerden de yararlanılabilir. Faaliyet denetimi finansal bilgilerin denetimi ile sınırlı değildir. İşletmenin diğer fonksiyonlarını da içermektedir. Denetçi şirketin örgütsel yapısını, üretim yöntemlerini, personel politika ve uygulamalarını ve gereksinme duyulan diğer faaliyet alanlarını inceleyebilir (Ergin, 2006, s. 5).

1.3.2. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri

Denetimin yapılış zamanını göre üçe ayırarak inceleyebilmekteyiz. *Bunlar: Yılsonu, Ara Dönem ve Özel Denetimdir.*

1.3.2.1. Yılsonu Denetimi

Yılsonu denetimi, her sene yapılan ve gerekli bütün bağımsız denetim faaliyetlerini içeren denetimi ifade eder. Yılsonu denetimi, halka açık şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin, aracı kurumların, menkul kıymet yatırım ortaklıkların ve menkul kıymet yatırım fonlarının mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir (Ergin, 2006, s. 12).

1.3.2.2. Ara Dönem Denetimi

Ara dönem denetimi, yılsonu denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme yöntemleri kullanılarak sene sonu denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir (Ergin, 2006, s. 12).

1.3.2.3. Özel Denetim

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka sunmak için kurula başvuru yaparken ya da tasfiye, devir, birleşme ve bölünme durumunda bulunan iştirakler ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş finansal tabloların denetlenmesidir (Ergin, 2006, s. 12).

1.3.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetlenen işletme ve denetimci arasındaki ilişki göz önünde bulundurularak yapılan sınıflandırmaya göre, 3 tür denetimden bahsedilebilir.

- ✓ *İç denetim*
- ✓ *Dış denetim*
- ✓ *Kamu denetimi*

1.3.3.1. İç Denetim

İç denetim sisteminin ne olduğu konusunun daha iyi anlaşılabilmesi ve çerçevesinin çizilebilmesi için iç denetim sisteminin tarihsel gelişim aşamasına bakmak gerekir. İç denetim sistemi konusunda pek çok tanım yapılmakla birlikte bu alanla ilgili önemli bir kuruluş olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) İç Denetim tanımı şu şekildedir:

Kurumun amaçlarına ulaşması, iş süreçlerini geliştirmesi, itibarının korunması veya değerinin arttırılabilmesi için sistematik ve disiplinli bir anlayışla iç kontrol, risk yönetimi ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini ölçen ve geliştiren objektif ve tarafsız, güvence ve danışmanlık faaliyetidir (Karacalar, 2015, s. 74).

1.3.3.1.1. İç Denetimin Amacı

İç denetimin amacı, incelenen faaliyetlerle ilgili bilimsel ve nesnel çözümlemeler, değerlendirmeler, öneriler ve yorumlar yaparak yönetimin yönetsel sorumluluklarını doğru ve etkili bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olmaktır.

İç denetim; denetim sonucunda elde ettiği sonuçlar ve bulgularla örgüte danışmanlık hizmeti sağlar. Yönetim denetim faaliyetiyle iç kontrol sisteminin tasarımının yeterli olup olmadığı konusunda bilgi sahibi olarak, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılmasında, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde amaç ve hedeflerle uyumlu kullanılmasında, mevzuatın gerekliliklerinin yerine getirilmesinde, varlıkların muhafaza edilmesi ve üretilen bilginin doğruluğu konularında güvence almaktadır. Dolayısıyla bu güvence aynı zamanda devlet, kamuoyu ve kurum faydalanıcıları gibi paydaşlara sağlanmaktadır. İç denetim, bilimsel metotlar ve kriterlerle disiplinli bir risk değerlemesi faaliyeti yürüttüğünden bir kurumda etkili bir risk yönetim yapısının kurulmasına katkıda bulunur (Çetinoğlu, 2007, ss. 14-15).

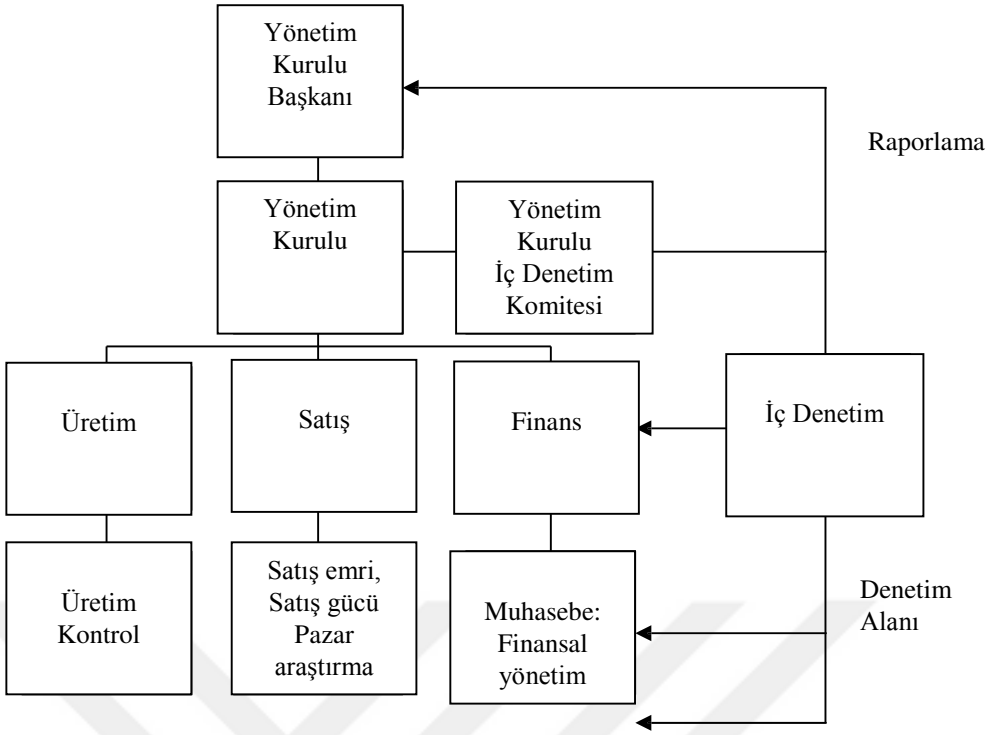
1.3.3.1.2. İç Denetim Kapsamı

İç denetim faaliyetleri, kuruluşun iç kontrol sisteminin verimliliği ve etkinliği gibi iç kontrolün doğru çalışıp çalışmadığını sorgular. Bununla birlikte kuruluşun performansını izleyerek sonuçlarını raporlar. Bu çerçevede iç denetim elemanları (Özeren, 2000, ss. 1-2):

- Mali alanlar ve faaliyet alanları ile ilgili bilgilerin tanımlanması, test edilmesi, sınıflandırılması ve sonuçlarının rapor edilmesindeki sürecin düzgün işleyip işlemediğini ve güvenilirliğini araştırmalı,
- Kuruluşun, kendisini çevreleyen mevzuatlara uygun hareket edip etmediğini araştırmalı, aynı zamanda örgütün işleyişi üzerinde önemli etkileri olan plan, program, strateji ve prosedür gibi kurumsal dokümanlarla ilgili olan sistemleri araştırmalı ve kuruluşun bunlara uyup uymadığını belirlemeli,
- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, bu yöntemler uygun olduğunda, aynı tür varlıkların bulunup bulunmadığı kontrol edilmeli,
- Giderlerin doğru ve faydalı kullanılıp kullanılmadığı kontrol edilmeli,
- Tespit edilen sonuçların amaçlara/hedeflere uygunluğu ve faaliyet ve programların planlandığı gibi yürünüp yürünmediğini araştırmak için faaliyet ve programları incelemelidirler.

İç denetim fonksiyonu, büyük firmalarda genellikle kapsamlı bir şekilde örgütlenmiş müdürlükler olarak yer alabilir. Bu tür işletmelerde, iç denetim birimi önemli sorumluluklar üstlenir. Bu durumda iç denetimin hazırlamış olduğu raporlar üst yönetimin iç kontrol kararlarını önemli ölçüde etkileyecektir (Erdoğan, 2006, ss. 6-7).

Buna göre, bir işletmede iç denetim bölümünün örgütsel konumunu aşağıdaki gibi gösterebiliriz:



Şekil.1. İç Denetim Bölümünün Örgütsel Konumu

Kaynak: *Erdoğan, M. (2006). ''Denetim; Kavramsal ve Teknolojik Yapısı'' Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, ss.6-7*

1.3.3.1.3. İç Denetim İç Kontrol İlişkisi

Genel anlamda kontrol, planlanan bir amaca ulaşılıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır. Bu tanımdan hareketle ek olarak kontrolü, bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşması için alınan önlemler olarak nitelendirmek mümkün olacaktır. Kontrolün temel amacı tekrar hata yapılmasını önlemek amacıyla mevcut yapılan hataları göz önüne çıkararak yapılan hataların sebeplerini tespit etmektir. Kontroller önleyici, düzeltici ve tespit edici kontroller olmak üzere çeşitlere ayrılmaktadırlar (Korkmaz , 2013, ss. 25-27).

İç denetimin görevi, diğer kontrollerin ölçülmesi ve değerlendirilmesine yardımcı olmaktır. İç denetçiler, işletmede tüm kontrol türlerinin olası en iyi düzenlenişi ve uygulanışının nasıl olabileceği konusunda uzman olmalıdırlar. Böylece iç denetim, "işletmede kontroller arasında en iyi iç ilişkiye ve toplam iç kontrol yapısı içerisinde en iyi bileşene nasıl ulaşılabilir" konusunda yönetime yardımcı olacaktır (Çetinoğlu, 2007, ss. 18-22).

Özetle, iç denetim, kurulun iç kontrol sisteminin hedeflendiği gibi işleyip işlemediğini araştırır ve bunları raporlayarak üst yönetimi bilgilendirir. Böylelikle üst yönetimin sorumluklarını yerine getirmesine yardımcı olur. İç denetçi ise, iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını gözden geçirerek, ekonomik ve verimli bir örgütün oluşmasında iç kontrol sisteminin güvenirliliğini tespit eder.

1.3.3.1.4. İç Denetimle Sürekli Denetim Arasındaki İlişki

İç denetimde sürekli denetimin kullanılması, finansal hesapların kontrolü, iç kontrol sisteminin oluşturulması ve izlenmesinin yanında bilgi teknolojilerinin ileri düzeyde kullanımı sayesinde risk yönetimi üzerinde de yoğunlaşmasına ve üst yönetime stratejik yönetim kararlarına rehber olacak nitelikte bilgiler aktarmasına katkı sağlayacaktır. İç denetim biriminin sürekli denetime uyum faktörleri (Gönen ve Rasgen, 2015, ss. 185-187):

Yönetim Desteği: Sürekli denetim, başlangıçta pahalı ve riskli bir çaba olarak algılanır. Önemli bir yatırım gerektirir ve yönetimin, üst düzey verilere erişilebilmesi için denetçiyi desteklemesi gerekmektedir.

Çalışan Yeterliliği: Sürekli denetim, yüksek düzeyde teknolojik bilgi ve tecrübe gerektiren bir yaklaşımdır. Şirketin bölümleri arasında bile veri tabanlarının farklılık gösterebiliyor olması, çalışanın yazılımı çok iyi kullanması gerektiğini gösterir. Bunu sağlamak için ise yönetimin personel eğitimine önem vermesi gerekmektedir.

Maliyet: Yöneticiler, sürekli denetim yazılımı için gerekli olan yatırımı yüksek maliyetli bulabilirler ve iç denetim birimlerinin test görevlerini yapabilmeleri için gerekli olan yazılımı satın almak istemeyebilirler.

Yasal Zorunluluklar: Yasa koyucular tarafından belirlenen yönetmelikler, denetim içeriklerini ve raporlama zamanlarını etkileyebilmektedirler. İç denetim birimi, bu değişikliklere uyum sağlamak ve sürekli denetim planını bu düzenlemelere göre gerçekleştirmek zorundadır.

Sürekli denetimin hipotez / teori aşamasından kurtulması için, günümüz denetim ortamında finansman taleplerine daha iyi erişim olanağına sahip olmalarıyla beraber iç denetçiler bu geçişin tamamlayıcı parçaları olacaklardır.

1.3.3.2. Kamu Denetimi

Yetkilerini ve görevlerini yasalardan alarak devletin çeşitli birimlerince yapılan denetim şeklidir. Bunlar; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'dur (Kepekçi, 2004).

Kamu kurumlarının denetçileri, özel sektör ve kamusal alana yönelik olarak denetim yapılmaktadır. Halka açık şirketlerin Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) denetçileri tarafından denetlenmesi, bakanlık müfettişlerinin çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren özel sektör firmalarını incelemesi, özel sektör firmaların vergi denetmenleri, maliye müfettişleri gibi kamu denetçileri tarafından vergi denetimine tabi tutulması özel sektöre yönelik kamu denetimine örnek gösterilmektedir. Bakanlıklar bünyesinde oluşturulmuş teftiş kurullarının, kamu kurumlarına yönelik yaptığı teftiş ve incelemeler ise kamu denetçilerinin kamuya yönelik yaptığı denetime örnek olarak verilmektedir (Çetin, 2011, ss. 10-11).

1.3.3.3. Bağımsız Denetim

"Denetim işini meslek olarak seçmiş, kendi adına bağımsız olarak çalışan kişiler ya da şirketler tarafından yapılan denetimdir." Bu denetimin asıl amacı yasalara ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olmasıdır. Bağımsız denetim sürecinde denetçinin tam bağımsız olması zorunludur. Ayrıca bağımsız denetçinin aşağıdaki belirtilen koşulları taşıyor olması da gerekir (Gürbüz, 1995, s. 16):

- İşletme ile denetim sözleşmesinde belirlenen tutar haricinde denetçiye herhangi bir ödeme yapılmamalı ve ayrı bir ödenek sağlanmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir ekonomik ve ticari bağ içinde olunmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir borç alacak ilişkisi içerisine girilmemelidir.

Bağımsız bir uzman tarafından yapılan bir çalışmadır. Bağımsız denetimin, diğer denetim türleri arasında en geniş uygulama alanı mali tabloların denetimidir.

1.4. Denetçi Türleri

Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki deneyim ve bilgiye sahip, bağımsız davranabilen, gerekli ahlaki nitelikler taşıyan ve çalışmalarında gerekli özeni gösteren, yüksek kişisel ve ahlaki nitelikler taşıyan kişidir. Denetçiler farklı açılardan sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir. Ancak genel kabul görmüş yaklaşım çerçevesinde denetçileri bağımsız denetçiler iç denetçiler ve kamu denetçileri olarak sınıflandırmak mümkündür (Çetin, 2011, s. 11).

- Bağımsız Denetçi; denetimi yapılan işletmeyle herhangi bir işçi-işveren ilişkisi bulunmayıp, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişiler olmakla birlikte temel görevleri işletmelerin mali tablolarının bağımsız denetimini yapmaktır. Ülkemizde Yeminli Mali Müşavirler ve Bağımsız Dış Denetçiler bağımsız denetim hizmeti vermektedir. Bağımsız denetçilerin, işletme yönetimi ve işletmeye ilgi duyanlar arasında köprü vazifesi görmeleri açısından sorumlulukları bir hayli fazladır (Çetin, 2011, s. 12).

- İç Denetçi; bir işletmeye bağlı olarak, sadece çalıştığı işletme bünyesinde, işletmenin kuralları çerçevesinde denetim yapan kişiye iç denetçi denmektedir. Yönetime bağlı olarak, yönetimin koyduğu kurallara uygunluğu denetleyen iç denetçilerin aslında bağımsız olmaları gerekmektedir. Ancak yönetime bağlı çalıştıkları için yeterince bağımsız değillerdir (ASMMMO, 2008, ss. 15-17).

Günümüzde iç denetçiler, zamanlarının çoğunu faaliyet denetimi ile geçirmektedirler. Çünkü iş ortamında geçerli olan rekabet koşulları, işletmeleri daha verimli ve etkin çalışmaya zorlamaktadır (Çetin, 2011, s. 12).

- Kamu Denetçisi; kamu idarelerine bağlı olarak çalışan denetçiler, kamu denetçileri olarak nitelendirilmektedir. Devletin çeşitli birimlerinde yer alan kamu denetçileri, kamu kurumları ve özel sektör işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, ekonomik ve mali politikalara, kamu çıkarlarına uyum derecesini izlemek ve denetlemekle yükümlüdür (Duman, 2008, s. 20).

1.5. Muhasebe Skandalları ve Muhasebe Skandallarının Ulusal ve Uluslararası Düzeydeki Etkileri

Çalışmanın bu bölümünde yaşanan bazı uluslararası muhasebe skandallarına dair bazı olayları ve ortaya çıkma nedenlerine bakılacaktır. Muhasebe skandalların yaratmış olduğu uluslararası etkiler ve bu etkilere karşı gelecekte aynı durumların yaşanmaması için alınmış önlemler incelenecektir. Ayrıca ülkemizde de muhasebe alanında yaşanan bu skandalların getirmiş olduğu yasal düzenlemelerden bahsedilecektir.

1.5.1. Muhasebe Skandalları ve Ortaya Çıkış Nedenleri

ABD'de dünyaca ünlü olarak bilinen bazı şirketlerde 2001 yılında meydana gelen muhasebe hileleri dizisi uluslararası finans piyasalarında geniş yankı uyandırdı. Dünyaca tanınmış bu şirketlerin başarısızlıkları, finansal tablolar üzerinden çeşitli uygun olmayan düzeltmeler yaparak, mali tablo kullanıcılarının yanlış karar almalarını sağlayan hileli finansal raporları, kamunun finansal raporlara ve kurumsal olarak yapılan açıklamalara olan güvenini büyük ölçüde sarsmış ve böylece muhasebe mesleğine olan güven ciddi anlamda azaltmıştır.

Halka açık olan şirketlerin kamu nezdinde tartışılır hale getiren, muhasebe ve denetim şirketlerinde dikkatleri üzerine çeken muhasebe skandalları, ABD'nin ekonomik yapısında uzun vadede ciddi olumsuz etkiler bırakmıştır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 41). Bu şirketlerin ortak özelikleri aslında zarardayken bir takım muhasebe hileleriyle kâr ediyormuş gibi, mali tablolarını kamuya açıklıyorlardı. Bu şekilde kamunun gözünde prestij kazanan şirketlerin hisse senetlerinin değeri artıyordu. Muhasebe hileleri yapılırken denetimcilerin bu duruma göz yummasıyla gerçeklikten uzak olan mali tabloların ilanı daha kolayca yapılıyor, yatırımcılar sürekli artan bu hisse senedi fiyatların olumlu yükselişinden etkilenip büyük beklentilere girmişlerdir. Ancak, şirket yöneticileri sahip oldukları hisse senetlerin mali tablolarını tekrardan düzeltip ilan ettiklerinde, gerçekler gün yüzüne çıkmıştır. Aslında şirketlerin kâr elde etmediği, tam tersine tüm finansal tabloların hatalı ve hileli olduğu gerçekte firmaların büyük borçlar altında olduğu ve zarar ettiği anlaşılmış. Bu durum hisse senetlerinin düşmesine neden olmuş ve büyük beklenti içindeki yatırımcıların hisse

senetleri değer kaybetmiş, yatırımları boşa çıkartmıştır (Süer, 2004, s. 44). Muhasebe alanında yaşanan bu olayların yankısı tüm dünyada hissedilmiştir. Olayların merkezi olduğunu söyleyebileceğimiz ABD'de, bu yaşanan skandallardan sonra muhasebe ve denetim alanında köklü değişiklere gidilmiştir. Aynı şekilde AB (Avrupa Birliği) ve diğer birçok ülkede bir takım yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Uluslararası muhasebe olaylarına sebep olan temel unsurlar şu şekilde sıralanabilir (Bayraktar, 2007, s. 37):

- Yatırımcıların bu yükselen hisse senetlerini iyi okuyamamaları, o heyecanlı duruma kendilerini kaptırmaları ve muhteris davranışları,
- Büyük beklentilerin oluşturduğu sanal hisse senetlerinin oluşturduğu kâğıttan yapılmış sanal kalelerin yıkılması,
- Yöneticilerin doğruluk anlayışlarının işlevini yitirmesi,
- Yönetim kurulunun, denetim kurulunun, bağımsız denetçilerin ve Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SEC) başarısız olması,
- Sağlıklı olmayan finansal raporlama standartlarının denetçiler üzerindeki olumsuz etkisi, denetçilerin mali tabloları olduğundan farklı olarak gösterecek düzeltmeleri kabul etmesi.

Hızlı olarak büyümenin getirdiği kuşkular, bazı şirketlerin SEC tarafından incelmeye alınmasına yol açmıştır. ABD'de 2001 – 2003 yılları arasında ortaya çıkan en büyük şirket iflasları Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo 1. 2001-2003 Yılları Arasında ABD'de Meydana Gelen En Büyük Şirket İflasları

Firmalar	Yıl (2001-2003)	Tutar (Milyar$)	Açıklama
Enron	Aralık 2001	63	Bilanço borç ve zararlarının gizlenmesi ve özel amaçlı ortaklıklar kurarak aktiflerini artırmak
Kmart	Ocak 2002	18	Yatırımcıları yanıltacak finansal tabloların yayınlanması
Tyco	2002	80	Uygunsuz fon kullanımı, birleşmelerde hileli muhasebe uygulaması
Global Crossing	Ocak 2002	26	Kazancını yüksek göstererek, muhasebe kayıtlarını yok etmesi
Adelphia	Haziran 2002	24	Bilanço harici borçlanma, sermaye giderlerinin olduğundan fazla göstererek borcunu gizlemesi
Worldcom	Temmuz 2002	107	Nakit akışını normalden çok fazla göstermesi,

Kaynak: *Bayraktar, A. (2007). Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi.*

Dünyanın en büyük enerji kuruluşu olan Enron şirketinin 2001 yılında, daha önce yayınlamış olduğu mali tablolarında kesin olan kâr rakamlarının hatalı olduğundan dolayı düzelttiğini bildirmesi, yaşanacak uluslararası muhasebe skandallarının başlangıcı olmuştur. Enron dışında birçok büyük şirkette de muhasebe problemlerinden kaynaklı hataların olduğu tespit edilmiştir. Yukardaki Tablo 1'in açıklama bölümünden de anlaşılacağı üzere firmalarda çok ciddi muhasebe problemlerinin yaşandığı, bu durumların ortaya çıkmasıyla hisse senetlerin piyasa değerinin gittikçe düşmesine ve birçok firmanın iflasıyla sonuçlanmıştır.

1.5.1.1. Enron Olayı

Daha önce de bahsettiğimiz gibi Enron olayı, 1997-2000 yılları arasında yayınlamış olduğu kâr raporlarının 2001 yılında muhasebe hatası nedeniyle düzelttiğini söylemesiyle başlamıştır (Süer, 2004, s. 46).

Enron, ABD'nin yedinci büyük şirketi, dünyanın da en büyük elektrik enerji ticareti yapan şirketiydi. Ayrıca elektrik, doğalgaz, kâğıt ve iletişim sektörlerinde de dünyanın önde gelen şirketlerinden bir tanesiydi. Tabi bu durum 2 Aralık 2001'de Enron'un resmen iflasını ilan etmesine kadar sürdü. İflas etmeden önce bünyesinde 21.000 çalışanı, 2000 yılında 101 milyar $ geliri olduğunu iddia etmişti (www.wikipedia.org). Bu şirketin, 2001 Kasım ayında 70 milyar $ varlıkları vardı. Hisse senetlerinin New York Borsası'ndaki pazar değeri de 80 milyar dolardı. ABD'de yaşanan büyük iflasın ardından, Enron şirketinin hisselerine yatırım yapmış yatırımcıların servet kaybının 80 milyar dolara ulaşabileceği tahmin edilmiştir (Aysan , 2002, s. 1).

Arthur Andersen (AA), muhasebe mesleği uzmanlığı, danışmanlık ve bağımsız denetim alanının en büyük şirketlerinden biridir. Enron olayı, bu denetim şirketinin denetimi altında batmış olan üçüncü büyük firmadır. AA, yaşanan bu muhasebe skandallarındaki başarısızlıklarının da pay sahipleri arasındadır (Aysan , 2002). Enron olayının önemli suç ortaklarından biridir. Bu sebeple çoğu zaman Enron vakası, Enron ve Andersen olayı olarak bilinir (Sağlar ve Kandemir, 2007, s. 21).

Enron olayında görüldüğü gibi sistemin tüm unsurlarını, yetki ve sorumluklarını çeşitli sebepler çerçevesinde bilinçli bir şekilde ihmal etmeleri veya görevlerini kötüye kullanmaları dolayısıyla piyasa sistemine ve bu sistemdeki şirketlere karşı bir güvensizlik ortamı oluşmuştur. Piyasada güvensizliğin hâkim olması (muhasebe/denetim gibi uzman sistemlere, piyasalar ve mevduat araçlarına, güvensizlik) modern yaşamı zorlaştırmaktadır. Çünkü insanlar hem pek az konuda uzmanlık düzeyinde bilgi sahibi olabilmekte, hem de doğrudan bilgi sahibi olma imkânını bulamamaktadırlar. Bu sebeple, güven, bu sistemde önemli bir unsur olarak görülmekte ve sistemin etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Hata ve hileler söz konusu olsa bile bunların tekrardan yaşanmayacağı, önlenebileceği ve cezalandırılacağı izlenimi verilirse, güvenin sürekliliği sağlanabilir. Güvenin kaybolması durumunda ise, sistemde çeşitli tepkilerin verileceği kesindir. Enron olayı, güven ortamını zedelediği için, olayın üzerine ayrı bir ciddiyet ile gidilmesi gerekmektedir (Sağlar ve Kandemir, 2007, s. 22).

1.5.1.2. Diğer Skandallar

Enron skandalı kadar olmasa da Dünya'da ses getiren önemli skandallar da meydana gelmiştir. Uluslararası alanda yaşanan skandallar aşağıdaki adlarla anılmaktadır (Atmaca, 2012, ss. 192-194):

Parmalat Vakası: İtalya'nın en büyük gıda ve süt ürünlerini üretip satan Parmalat şirketi, elde etmiş olduğu 14,2 milyar Euro'luk mali kaynağını; düzmece belgelerle, ana faaliyetlerinin dışında yer alan offshore şirketlerine geçirdiği tespit edilmiştir.

Worldcom Vakası: Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren bu şirket muhasebe işlemlerinde usulsüzlüğü; gider kalemlerini varlık hesaplarına aktarmak suretiyle gerçekleştirmiştir. Düzmece belgelerle kısa sürede bünyesine 60 şirket alarak ABD'nin ikinci şirketi konumuna gelmiştir.

Xerox Vakası: Şirketin 2001 dönemine ilişkin ABD Sermaye Piyasası Kurulu tarafından (SEC-Security Exchange Commitee) denetim incelemeleri sonucunda mali kayıtlarında büyük tutarlarda hileli yönlendirmeler tespit edilmiştir.

Waste Management: Şirket, finansal tablolarını yanlış beyan etmesine rağmen şirketin denetim raporu olumlu yönde düzenlenmiştir.

Sunbeam: Usulsüz şekilde tespit etmiş olduğu gelirlerini finansal tablolarda oldukça yüksek tutarlarda göstermiştir. Bu hatalı durumu düzeltici bir işlem yapmadığı halde, şirketi denetleyen denetçi finansal tablolar hakkında olumlu görüşte bulunmuştur.

Cendant: Bünyesinde usulsüzce oluşturduğu kaynakları ayrıntılı bir şekilde denetime tabi olmayacağını bildiği kendisine bağlı şirketlerin hesaplarında gizlemiştir. Bu firmayı denetleyen Ernst & Young denetim şirketi elemanları bu hileyi fark edememişlerdir.

1.5.2. Muhasebe Skandallarına Sebep Olan Faktörler

Enron, Parmalat ve Worldcom gibi dünya çapında çeşitli sektörlerde öncü olan işletmelerde yaşanan hata ve hileli muhasebe olayları nedeniyle yatırımcıların piyasaya ve bu işletmelere olan güvenini önemli ölçüde sarsmıştır. Bu skandallar işletmelerin sermaye değerlerinin önemli oranda dibe vurmasına neden olmuş ve borçlanma düzeylerindeki artışlar işletmelerin kredi derecelerini azaltmıştır. Bu işletmelerde meydana gelen skandallar, finansal raporlamada yaşanan olumsuzluklardan (hata ve hile) ve işletmede zayıf bir iç kontrol sisteminden kaynaklanmaktadır (Atmaca, 2012, s. 194).

Daha öncede bahsettiğimiz gibi muhasebe skandallarının meydana gelmesinde öncelikli sebeplerin başında işletmelerin çeşitli hileli finansal raporlamalar hazırlaması gelmektedir. Hileli finansal raporlama, bağımsız denetimden geçmesine rağmen finansal raporların ciddi şekilde değişime uğratılmasıyla finansal bilgilerin çarpıtılması sonucu ilgili tarafların sürekli üzerinde durduğu bir kavram haline gelmiştir. Muhasebe skandallarına neden olan faktörler arasında, hileli raporlamaların yanında stratejik faktörler ve kurumsal yönetimle ilgili faktörler de ele alınabilir.

1.5.2.1. Stratejik Faktörler

Bir işletmenin başarısında iyi bir kurumsal yapının ve iyi bir stratejinin olması etkilidir. Yani iyi bir kurumsal yönetimin iyi bir stratejisi olması gerekir. İşletmenin net bir strateji ortaya koyması, stratejiyi uygulamadaki başarısı, hızlı değişen ve gelişen piyasa koşullarına anında cevap vermedeki başarılar hep iyi bir stratejik faktörle mümkün olabilir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, ss. 43-45).

1.5.2.2. Kurumsal Yönetimle İlgili Faktörler

Daha çok bir işletmenin en tepe yönetimini ve yönetim anlayışını, yönetici ücretlendirme sistemlerini ve yönetim kurulunu da içine alan unsurlardan oluşmaktadır (Atmaca, 2012, s. 195).

Kurumsal yönetimle ilgili olarak başarıya ve başarısızlığa neden olan temel faktörler şu şekilde sınıflandırılabilir;

- ✓ Üst yönetimin yönetim anlayışı ve kültürü
- ✓ Genel müdürün tutum ve davranışları
- ✓ Yönetim kurulunun almış olduğu hatalı, yanlış ve eksik kararları
- ✓ İç kontrollerin yetersizliği

Yukarda 4 temel faktörün dışında yönetici ücretlendirme sistemleri de önemli bir unsurdur. Yönetici ödüllendirme/ücret uygulamasındaki yetersizlik, kazanç hırsları ile birlikte çarpıtılmış bir davranış biçimine dönüşmüştür. Enron, Worldcom, Xerox ve Ahlod gibi skandalların en başında yer alan işletmelerde istenilen kazanç hedeflerine ulaşılmadığında yöneticiler hileli muhasebe uygulamalarına yönelmiştir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, ss. 43-45).

Uluslararası yaşanan muhasebe skandalları elbette yukarda bahsedilen birkaç firmayla sınırlı değildir. Fakat yaşanan tüm bu muhasebe skandallarına baktığımızda, ortak sebebin muhasebe kayıtların hatalı ve hileli olarak düzenlenmesinden kaynaklı yaşandığı söylenebilir. Bu durum kamuoyunda tepkileri doğurmuş ve muhasebe mesleğine olan güveni sarsmıştır. Mesleğe olan güveni tazelemek ve denetim olgusunun eksiklerini gidermek suretiyle birtakım düzenlemeler yapılması gerekli olmuştur.

1.5.3. Uluslararası Alandaki Yasal Düzenlemeler (Sarbanes-Oxley ve Diğer Düzenlemeler)

ABD'de yaşanan muhasebe skandalları ülke ekonomisini kötü etkilemiştir. Ekonominin bu olumsuz gidişatının yaratmış olduğu etkileri gidermek ve piyasada yatırımcıların tekrardan güvenini kazanmak üzere ABD'de 4 büyük değişiklik yapılmıştır. Bunlar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, ss. 42-43):

- ✓ Üç büyük denetim şirketi, danışmanlık hizmetlerini ayırmayı planladığını kamuya açıklamıştır,
- ✓ Beş denetim şirketinden biri olan Arthur Andersen denetim faaliyetlerine son vermiştir.

- ✓ Sarbanes-Oxley kanun tasarısı hazırlanmıştır (2002 Temmuz).
- ✓ 2002 Ağustos ayında NYSE (NewYork Stock Exchange) ek bir kurumsal yönetim kuralları seti önermiştir.

ABD'de denetim alanında yaşanan skandallar, kendi kendini kontrol etme anlayışına olan güvenin kalmaması ve aynı durumların benzerliğinin yaşanmaması için "Sarbanes-Oxley (SOX) Kanunu" 30 Temmuz 2002 tarihinde resmen onaylanmıştır. Bu yasa, Amerikan sermaye piyasası tarihindeki en önemli gelişme olarak kabul görülmüştür. SOX Yasası, daha çok halka açık şirketler, denetim yapan firmalar ile bu görevlerde sorumlukları olan personeli ilgilendirmektedir. Yasa aynı zamanda muhasebe biriminde çalışanları ve iç denetçileri de içine almaktadır. Yasa, ABD sermaye piyasaları tarihinde çok mühim bir gelişme olarak kabul görmektedir (Süer, 2004, ss. 77-78).

SOX Kanunu, esas itibarıyla, halka açık şirketlerin muhasebe-denetim alanında yapılmış büyük reform ve yatırımcıyı koruma kanunudur. SOX Kanunu'nun en temel amacı; yasada olduğu gibi, sermaye piyasası mevzuatına göre açıklanan şirketlere ilişkin kurumsal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırarak yatırımcıları koruması altına almak; "muhasebe hizmetlerinin, finansal raporların ve bağımsız denetçilerin prestijini arttırmak ve şeffaflığı sağlamaktır (Bayraktar, 2007, s. 49). Bu yasada öncelik yatırımcının sermaye piyasalarına olan güvenini yeniden oluşturmaktır (Süer, 2004, s. 78).

SOX Kanunu, ABD'de halka açık olan şirketlerin kurumsal yönetim anlayışlarını güçlendirmek üzere düzenlenen kapsamlı bir yasadır. Sadece muhasebe/denetim yasası olmanın dışında ülkede yaşanan yolsuzluklar nedeniyle halka açık şirketlerin yönetimlerine sorumluluk bilinci yüklemek için sadece yöneticilerle ilgili cezai önlem taşıyan mevcut bazı suçların tanımlandığı ve bunlara karşı cezaların öngördüğü hükümler içermektedir. Ayrıca şirketlerin karar alıcı diğer kişilerle ilgili de birtakım yükümlülüklerin getirildiği ve bu yükümlülüklerin yerine getirilmediği takdirde uygulanacak yaptırımların düzenlendiği kapsamlı bir kurumsal yönetişim yasasıdır (Süer, 2004, ss. 78-79).

Amerika'da başlayıp Avrupa'ya kadar uzanan ve birçok ülkeyi çeşitli şekillerde doğrudan etkileyen muhasebe skandalları, halka açık şirketlerin hileli muhasebe kayıtlarından dolayı, şirketi iflas sürecine kadar götüren olumsuz durumların yaşanmasına neden olmuştur. Ayrıca yatırımcıları da çok büyük ekonomik zarara uğratan bu olaylar zincirinden sonra, finansal raporlama ve finansal raporların etkinliği açısından bağımsız denetimin vazgeçilmez bir mekanizma olduğu bir kez daha anlaşılmıştır (Bayraktar, 2007, s. 51).

SOX Yasasının özü itibariyle en önemli kısmı bağımsız denetime ayrılmıştır. Mali tablolara yönelik güvensizliğin temelinde denetçi ile denetim müşterisi arasındaki ilişkinin yeterince bağımsız olmadığına yargısı bulunmaktadır. Bu sebeple denetçiler ve halka açık şirketlerin ilişkisi, SOX Yasası ve SEC tarafından 22 Ocak 2003 tarihinde kabul edilen kurallar ile büyük ölçüde sınırlandırılmıştır. Yasa, olay temelindeki kaidelerin kabul yetkisini SEC'ye vererek, denetim şirketlerinin denetim hizmeti vermedikleri halka açık şirketlere ve halka açık olmayan şirketlere denetim hizmeti dışı hizmetler vermelerini sınırlandırmamıştır. Diğer taraftan yasada, denetim şirketlerinin denetim hizmeti verdiği halka açık şirketlere aşağıda belirtilen hizmetleri vermelerini açık bir şekilde yasaklamıştır (Uysal, 2004, ss. 22-23).

Bunlar;

- ✓ Denetim müşterisinin, muhasebe kayıtlarına ya da finansal kayıtlarına ilişkin hizmetler
- ✓ Finansal bilgi sistemlerinin tasarımı ve işleyişi
- ✓ Şirket değerleme hizmetleri, bu konuyla ilgili bir işleme ilişkin görüş bildiren raporların hazırlanması
- ✓ Aktüerya hesapları, iç denetim işlemleri ve yönetimle ilgili hizmetler
- ✓ Aracılık ya da menkul kıymet hizmetleri, yatırım danışmanlığı hizmetleri
- ✓ Hukuki hizmetler ya da denetimle ilgisi olmayan uzmanlık hizmetleri
- ✓ Yeni Kamuya Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun düzenlemelerle belirlediği diğer hizmetler.

Bahsi geçen düzenleme ile ilgili yasa, denetim haricinde ve denetim şirketince temel çıkar çatışması kaynağı oluşturacak olayları ayrıntılı bir biçimde ortaya

çıkarmayı uygun görüp, denetçinin kendi yaptığı işin tekrardan denetlenmesinin önüne geçer. Diğer taraftan, denetçi müşterisine yönelik denetim haricindeki uygulamaların bütününe yönelik bir yasaklamanın, denetim şirketlerinin teknik anlamdaki uzmanlığını azaltacağı ve bunun sonucunda da denetimin etkinliğini düşüreceğine ilişkin görüşler de belirtilmektedir. Yasanın denetim olgusuna bakışı değerlendirildiğinde, denetçi firmanın denetim müşterisinin kendi personeli gibi işlev görmesi, genel olarak personele dayalı hizmetleri sunması, hukuki ve uzmanlık gerektiren konularda katkıda bulunması yasaklanmıştır. Bağımsız denetim açısından Yasanın geliştirdiği potansiyeli, temel olarak değerlendiren yaklaşımların da olduğu söylenebilir. Denetim mesleğinin karşı karşıya kaldığı en temel sorunlardan birisi; Denetim müşterileri piyasasının, denetim hizmetinin değerini doğru ya da uygun bir biçimde algılamaması ve gerektiğinden çok daha az bir değer biçmesidir. Çıkarılan yasanın, bu temel sorunun çözümüne yönelik düzenlemelerden yoksun olması sebebiyle, sıkıntının daha da derinleşmesine sebep olabileceği yönünde kaygılar da söylenmektedir (Uysal, 2004, s. 21).

Öne çıkan bir araştırmaya göre, SOX Yasası ve ilgili mevzuat gereğince denetim firmaları tarafından yapılması zorunlu kılınan kurallar sebebiyle birçok muhasebe firması, müşterilerinden aldıkları ücretleri neredeyse ikiye katlamıştır.

1.5.4. Uluslararası Yasal Düzenlemelerin Ortaya Çıkardığı Yeni Yaklaşımlar ve Denetime Yansımaları

Başta Enron olmak üzere ABD'de meydana gelen muhasebe skandalları sadece kendi ülkelerinde değil tüm Avrupa'da büyük etkiler yaratmıştır. Bu skandallar, öncelikli olarak, finansal raporlamalara olan güvenin azalması ve muhasebe mesleğine duyulan itibarın kaybedilmesi olarak kendini göstermektedir. Finansal piyasaların ve muhasebe denetiminin bu denli olumsuz görüntü vermesi, beraberinde birçok önlem alınmasını zorunlu hale getirmiştir.

Uluslararası muhasebe skandalları; Avrupa Birliği'nde yasal denetimin, finansal raporlamanın, kurumsal yönetişimin ve menkul kıymet piyasalarının uluslararası düzeyde tekrar ele alınıp, daha etkili ve kapsamlı bir şekilde incelenmelerini gerekli kılmıştır.

ABD'nin, yatırımcıların kaybolan güvenini kazanmak amacıyla çıkardığı SOX Yasası ve Avrupa'da finansal raporlama konusunda son zamanlarda ortaya çıkan olumsuzluklar, Avrupa Birliği'nin yasal denetimdeki öncelikleri üzerinde tekrar düşünülmesini zorunlu hale getirmiştir. Avrupa Komisyonu, 8. Direktifi (8th Company Law Directive) modernize eden bir yönergeyi Parlamento'ya sunmuştur. 1984 yılında kabul edilen 8. Direktif ile ilgili uzun yıllar boyunca bir değişiklik yapılmamıştı. Bu modernizasyonla, uygun denetim alt yapısını barındırmayan, denetim standartları, bağımsızlık gereklilikleri ve etik kodlardan yoksun olan 8. Direktif; yapılan kısa ama daha kapsamlı, diğer yasal denetimlerle uyumlu, ilkeli, daha etik ve şeffaf hale getirilmiştir (Süer, 2004, s. 96). 8. Direktifin modernize edilmesini gerekli kılan sebepler (Bayraktar, 2007, s. 54):

- Sekizinci Direktif 'teki etik gereklerin çok yüksek görülmesi,
- Sarbanes-Oxley'den sonra ABD baskısı,
- Parmalat'tan sonra Avrupa Birliği Parlamentosu baskısı.

Geliştirilmiş yeni direktif ile denetim mesleği üzerinde güçlü bir kamu gözetimi sağlamak ve AB'de düzenleyici makamlar arasında işbirliğini geliştirmek, kalite ve güvence koşularını sağlamak hedeflenmektedir. Ayrıca bu direktif; denetçilerin yetkinliklerini açık bir şekilde tanımlamakta ve denetim firmalarının müşterilerine başka hizmetler de sunması durumunda objektif ve bağımsız yapılarını korumak için belli ahlak ilkeleri ortaya koymaktadır (Bayraktar, 2007, s. 55).

2005 yılı itibarı ile 8. Direktif, Uluslararası Denetim Standartlarının kullanımını, AB içinde yürütülen yasal denetimlerin tamamı için geçerli kılmaktadır. Modernize edilmiş direktifte, denetlenen şirketlerin yöneticilerinden gelen yasa dışı baskılara ve olumsuz tehditlere karşı denetimcileri koruyucu maddeler içermektedir. Ayrıca denetlenen şirket, denetçiyle doğrudan muhatap olamayacak, bunu bağımsız üyelerden oluşturdukları bir denetim komitesi vasıtasıyla gerçekleştireceklerdir (Süer, 2004, s. 97). Bu düzenlemeyle ayrı ayrı uluslararası denetim ve muhasebe standartlarını kapsayan ve denetimcilere yönelik geniş eğitim standartları yeniden oluşturulmuş ve mesleki etik kuralların tanımlamaları yapılmıştır.

Dünyadaki birçok bölgede bu direktifle, farklı firmalar tarafından denetlenen şirketler için ciddi sorumluluk getirilmektedir. Önerilen yönerge, şirket gruplarının konsolide hesaplarından sorumlu denetçi gruplarının, konsolide hesapların denetiminde tüm sorumluluğu üstlenmesini zorunlu hale getirmiştir (Bayraktar, 2007, s. 55). Uluslararası Denetim Standartları, Yönergenin gerektirdiği şekilde uluslararası alanda denetimin kalitesini yükseltmesi ve denetimi uyumlu hale getirmesinin önemini ortaya koymaktadır. Denetim şirketleri, şeffaflık raporu yayınlayarak kayıtlı şirketleri, bankaları ve sigorta şirketlerinin denetimini sağlayacaklardır (Süer, 2004, s. 97).

Uluslararası Muhasebe Federasyonu'nun (IFAC) Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) denetime ilişkin yeni standartlar öne sürmüştür. Uluslararası Denetim Standartlarını (ISA) gözden geçirerek finansal tablolardaki muhasebe hile risklerini önlemek amaçlı yeni ilavelerle birlikte kalite kontrol standartları yayımlanmıştır. Yeni ISA; 2003 yılında yayımlanan denetim risk standartlarına ve denetçilerin, muhasebe hileleri sebebiyle Finansal tabloların denetiminde hilelerin dikkate alınması için denetçilerin sorumluluğu ile ilgili önemli yanlış beyan riski taşıyan, yönetim tarafından yapılan hileleri de içeren, alanlara odaklanmaları gerekliliğine dayanmaktadır (Bayraktar, 2007, s. 56).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Parmalat skandalından sonra iki yeni standart ortaya koymuştur. Birincisi; "Uluslararası Kalite Kontrolü 1 (ISQC1)'' bir şirketin, bütün denetim ve güvence anlaşmaları için bir kalite kontrol sistemi kurması ve uygulanması konusundaki yükümlülüklerini belirtmektedir. İkinci standart, ISA220, ''Tarihi Finansal Bilginin Denetimi için Kalite Kontrolü'', bir bireysel denetim sözleşmesinde, firma personelinin belli yükümlülükler için standartlar kurmakta ISQC1 ile şirketin geneli için kurulan kalite kontrol standartlarının şartları için bir temel teşkil etmektedir (Süer, 2004, ss. 97-98).

1.5.5. Muhasebe Skandallarının Türkiye'ye Yansıması ve Yapılan Düzenlemeler

Amerika'da ve AB'de meydana gelen finansal skandalların, ülkemizde de SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi kural koyucuları da harekete geçirip, uluslararası gelişmeleri baz alarak yeni düzenlemeler yapılmıştır.

- SPK, ABD'de yaşanan finansal tablolardaki usulsüzlükler sonrası ortaya çıkan yasal düzenlemeleri temel alarak 24924 Sayılı Resmi Gazetede "Sermaye Piyasası'nda Bağımsız Denetim Hakkındaki Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'i (Seri: X, No:19) '' 2 Kasım 2002 tarihinde yayımlanmıştır. Bu tebliğe göre, bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları ve diğer personel, bağımsız denetim hizmeti verdikleri firmalara, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak (Süer, 2004, ss. 110-111);

- Defter tutmak ve buna ilişkin diğer hizmetleri verme,
- İç denetim destek hizmetleri verme,
- Değerleme ve aktüerya hizmetleri verme,
- Tahkim ve bilirkişilik yapma,
- Finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlama,
- Diğer danışmanlık hizmetlerini verme, faaliyetlerinde bulunamazlar.

Tebliğdeki ikinci değişiklik, bağımsız denetim kuruluşlarının rotasyonuyla ilgilidir. Değişikliği göre, bağımsız denetim kuruluşları, sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok beş hesap dönemi için müşteri yönetim kurulu tarafından seçilir. Bağımsız denetim kuruluşlarının aynı müşteri ile denetim hizmeti sözleşmesi yapabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur. Ayrıca bu tebliğe, ''Denetimden Sorumlu Komiteler'' ile ''Mali Tablo ve Yıllık Rapor Hazırlanması ve Bildiriminden Sorumluluk'' başlıkları altında 2 madde daha eklenmiştir.

- SPK tarafından 31 Aralık 2003 tarihinden geçerli olmak üzere SPK'ya tabi şirketler için enflasyon muhasebesi ve konsolidasyon muhasebesi uygulamalarının yürürlüğe alınması da önemli bir gelişmedir. Şirketlerin muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına uygun hale getirilmesi için; SPK tarafından 2003 yıllı itibariyle ''Muhasebe Standartları Tebliği'' (Seri: X1, No:25) yayımlanmıştır. Tebliğe göre finansal tabloların nasıl hazırlanacağından, dipnotlarda hangi ayrıntıların bulunması gerektiğine kadar kapsamlı standartlar belirlenmeye çalışılmıştır.

- BDDK tarafından ise, 22 Haziran 2002 tarih ve 24793 Sayılı Resmi Gazetede "Muhasebe Uygulama Yönetmenliği" yayınlanmıştır. Amacı; Hesap ve kayıt işlemlerinde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, faaliyetlerinin reel maliyetlerine uygun ve sağlıklı güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda finansal durumları, performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tabloların zamanında doğru bir biçimde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesidir.

- BDDK'da, 2001'de yaşanan mali krizin etkilerini gidermek için yapılan en somut adımlardan biriside Haziran 2002'de Türkiye Bankalar Birliği (TBB) tarafından hazırlanan, "Finansal Yeniden Yapılandırma Programı'nın" (FYYP) uygulamaya konulması olmuştur. Söz konusu program ile mali darboğaz yaşamakta olup, yeniden yapılandırılması halinde yaşaması mümkün ve katma değer yaratabilen, gerçek ve tüzel kişi borçlulara, faaliyetlerini verimli bir şekilde devam edebilecekleri bir ortam sağlayıp, sağlık ve şeffaflık kazandırılması amaçlanmıştır.

Genel olarak tüm şirketleri içine almasa da gerek SPK'nın, gerekse BDDK'nın hazırlamış olduğu düzenlemeler Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) doğru ciddi bir yol alınmakta olduğunun göstergesidir. Aynı zamanda 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun çerçevesinde de kurulan idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'da, uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesini amaçlamış ve bu çerçevede çalışmalarını UFRS'yi temel alarak başlamıştır.

SPK ve BDDK Türkiye'de faaliyette bulunan bağımsız denetçilerin bağımsızlık ilkelerine yönelik olarak uyması gereken kuralları belirlemiş, bu kuralları Uluslararası Denetim Standartlarının gereklerine ve SOX Yasasının belli hususlarını kapsayacak şekilde düzenlemiştir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, ss. 57-60).

Günümüzde Türkiye'de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ön plana çıkmaktadır. 2 Kasım 2011 yılında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuş olan bu kurum, bağımsız denetim alanını düzenlemeyi hedeflemiştir. Bankalar, borsa ve sigorta şirketleri gibi büyük ölçekli şirketleri denetlemek için kurulmuştur. Bu kurum, kamu yararını ve yatırımcıların

çıkarlarını gözeterek denetim raporlarını bağımsız ve doğru hazırlamayı, karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal bilgi sunumayı amaçlar. Ayrıca, diğer görevleri, Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak, Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu, Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamaktır. Ülkemizde denetim mekanizması, gelişmiş ülkelerdeki gibi yürürlükteki mevzuatın etkisiyle gelişme göstermiştir (Karahan, 2017, ss. 277-278).

İKİNCİ BÖLÜM

SÜREKLİ DENETİM

2.1. Sürekli Denetim Kavramı

Birinci bölümde daha çok denetim, denetim kavramı, kapsamı ve gelişiminde etkili olan uluslararası muhasebe skandallarından bahsedilmiştir. Çalışmanın bu bölümündeyse sürekli denetimin ne olduğu, geleneksel denetimden farkı, sürekli denetimin yararları, paydaşları, sürekli denetimle ilişkili kavramlar, Sarbanes-Oxley yasasının sürekli denetim üzerindeki etkileri, sürekli denetimin başarılı olabilmesi için koşullar, sürekli denetimin önündeki engeller, sürekli denetim süreci ve sürekli denetiminin uygulanabilirliği hakkında bilgi verilecektir.

2.1.1. Ortaya Çıkış Nedenleri

Günümüzde, büyük piyasaların ekonomik hacmi ülkelerin ekonomik hacmine göre nerdeyse daha büyük veya eş değerdir. Bu piyasalarda faaliyet göstermek isteyen işletmeler, silo mantığını terk ederek, birimler arasında eşgüdümü sağlayıp, güçlü bir organizasyon yapısı ile iş yapmak zorundadırlar. Bununla birlikte piyasaların büyümesi, firmaların gelişimine de hız verdiğinden, işletme içerisindeki veri sirkülasyonunun artmasına, bu da takip ve kontrol sistemlerini uygulamanın biraz daha güçleşmesine neden olmuştur. Bu kapsamda, bu güçlüğün aşılması için kolaylaştırıcı rolü üstlenecek olan bilgi teknolojilerinin kullanımı da son derece önemli hale gelmiştir. Verilerin bilgi teknolojileri kullanılmadan işlenmesi ve kayıt altına alınması ihtiyaç duyulandan daha fazla personel istihdamı gerektirdiğinden, hem işletme içi maliyetlerin hem de insan faktöründen kaynaklanan hataların artmasına sebebiyet verecektir. Bu aynı zamanda üretilen raporlarında hatalı olmasına neden olduğundan, işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına yanıltıcı bilgi vererek doğru kararlar alınmasını engelleyecektir. Öte yandan bilgi teknolojilerinin kullanılmaması işlemlerin denetimini de etkilemektedir. Böylesine karmaşık yapıdaki işlemlerin, bilgi teknolojileri olmadan geleneksel yöntemlerle kaydedilmesi, işlemlerin eksik kaydedilmesi olasılığını arttığından, yeterli denetim yapılmasını kısıtlamaktadır (Gönen ve Rasgen, 2015, s. 181).

Sürekli denetim ile denetçiler, farklı denetim alanlarıyla ilgili denetim katıntılarına hızlı ve anlık erişim sayesinde finansal tabloların güvenilirliklerinin artmasına imkân sağlamaktadır. İşletmelerde son global skandallarla birlikte yönetim önceliği olarak kurumsal yönetim anlayışı ve biriminin oluşturulması gerekli hale gelmiştir. Fakat bu gerekliliğin uygulanabilirliğinin sağlanması için çeşitli yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Özellikle Amerika'da Enron olayı sonrası Sarbanes-Oxley Kanunu çıkarılmış ve bu kanun ile denetim alanında yeni düzenlemeler getirilmiştir.

Günümüz dünyasında, muhasebe ve finansal bilgilerinin güvenilirliğinin sağlanması çok önemli hale gelmiş olup, bu güvenirliği sağlamak içinde sürekli denetim kavramı ortaya konmuştur (Şen, 2016, s. 384).

Sürekli denetim uygulamalarının başarılı olduğu yerlerde, gerçek zamanlı denetim yapabilmekte, denetim kanıtlarını elektronik ortamda inceleyebilmekte ve raporları (günlük, aylık, haftalık) kısa sürede kullanıcılarına aktarabilmektedir. Sürekli denetim sisteminin uygulanabilmesi için; bilgisayar destekli denetim programlarına ve online bir sisteme ihtiyaç vardır (Gönen ve Rasgen, 2015, ss. 181-182).

2.1.2. Sürekli Denetimin Tanımı

Literatürde "Sürekli Denetim" kavramına ilk olarak CA Magazine Eylül 1980 sayısında John Kearns tarafından yazılan "Sürekli denetim sürecine hazır mıyız ?" adlı makalesinde rastlamaktayız (Çetin, 2011, s. 22). Bu makalede gelişmiş bilgi sistemlerine bağımlılığın artması, büyük hacimli verilerin bu bilgi sistemleri tarafından işlenmesi, yönetimin yeterli iç kontrol için üstlendiği sorumlulukların artması ve denetim teknolojisindeki gelişmeler gerekçe gösterilerek, sürekli süreç denetiminin uygulanabilirliği ifade edilmiştir (Ağca, 2006, s. 66).

Ayrıca sürekli denetim kavramı ilk kez 2002 yılında Ercan Bayazıtlı tarafından Zabihollah Rezaee, Rick Elam ve Ahmad Sharbatoglie'nin eseri olan "Continuous Audit: The Audit of the Future" adlı makalenin dilimize çevrilmesi ile Türk literatürüne girmiştir. Makale, ''*Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nde*'' yayımlanmıştır.

Literatürde birçok sürekli denetim tanımı yapılmıştır. Bunların geneli sürekli denetim kavramıyla ilgili ortak noktaya gelmelerine rağmen araştırmacıların tanımları birbirinden farklıdır. Rezaee'ye göre; sürekli denetim kâğıtsız ve gerçek zamanlı muhasebe ortamında hazırlanmış finansal tablolara uygun görüş verebilmek için elektronik denetim kanıtlarının toplanması sürecidir (Boydaş Hazar, 2014, ss. 4-5). Burada üzerinde durulan temel durum, sürekli denetimin finansal bilgi üretme konusunda gerçek zamanlı muhasebe sisteminin etkinliğinden ve elektronik denetim kanıtlarından yararlanmasıdır.

Sürekli denetim, fiziki belge olmadan gerçek zamanlı muhasebe bilgi sisteminde üretilen finansal tablolardaki finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin görüş oluşturmak amacıyla, bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve analitik prosedürleri kullanarak elektronik denetim kanıtları toplamaya, toplanan kanıtlardan ulaşılan görüşü de denetim raporu ile bilgi kullanıcılarına sunmaya yönelik sistematik bir süreçtir (Selimoğlu, 2006, s. 284).

Sürekli denetim kavramının akademik literatür, mesleki literatürde sıkça kullanmaya başlanması uygulamacıları da harekete geçirmiş, muhasebe mesleği alanında Dünyanın en aktif iki büyük organizasyonlarından, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Organizasyonu (AICPA) ve Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Organizasyonu (CICA) bir rapor yayınlamışlardır. Bu rapor, kamu ve özel sektör içerisinde yer alan yöneticiler, hisse sahipleri, yasa koyucular ve denetçiler için teknolojik bazlı denetim yazılımları konusunda bilgiler içermektedir. Her iki raporda da elektronik ortamlarda, geleceğin güvence hizmetleri için çözüm olarak sürekli denetim önerilmektedir (Ağca, 2006, ss. 63-78).

CICA Araştırma Raporunda yapılan tanım, sürekli denetimle ilgili olarak en fazla alıntısı yapılan ve araştırma yayınlarında en fazla referans gösterilen tanımlamadır.

CICA Araştırma Raporu "sürekli denetimi" şu şekilde tanımlamaktadır:

"*Sürekli denetim*; Bağımsız denetçilerin, işletme yöneticileri tarafından belirlenen denetim konusunun temelini oluşturan olaylar, gerçekleştiği anda ya da kısa

bir süre sonrasında, denetim raporlarını kullanarak yazılı güvence vermelerine olanak sağlayan bir yöntemdir."

Yani, **Sürekli Denetim**, denetim kapsamında olan konuların olayın gerçekleşmesinden kısa bir süre (aylık, haftalık, günlük hatta talep olması durumunda anlık) sonra denetimden geçirilmesini ve eş zamanlı olarak raporlanmasını içeren bir süreçtir. Bu tanımlama, sürekli denetimin yaygın olarak kabul edilen anlamını yanıtlasa da, bu tür bir denetime sürekli denetimden çok **ani denetim** demek daha doğru olacaktır. Bunun nedeni ise, Sürekli denetim, yalnızca tam otomatik bir süreç ve geçerli olaylar ile bunların sonuçlarına ani erişimi olan bir süreç olarak uygulandığında sonuç verebilir. Bu gereksinmeleri karşılamak için bilinen tek yol, sürekli denetimi çevrimiçi bir bilgisayar sisteminde uygulamaktır.

CICA'nın yaptığı tanımda bağımsız denetim olarak belirlenen ifade doğal olarak tamamen geneldir ve bu yüzden iç denetim uygulamalarını da kapsar. Yani tanımda geçen bağımsız denetim ifadesi hem iç denetimi hem de dış denetimi içermektedir. Sürekli denetim, iç ve dış denetimde eşit olarak uygulanırken, gelişimi daha çok iç denetim alanında olmuştur. Bu gelişimin nedenlerinden birisi, dış denetimin periyodik doğası ile karşılaştırıldığında, iç denetim, sürekli izleme ve sürekli kontrol kavramlarına daha eğilimlidir. Diğer neden ise, son yıllarda yayınlanan eserlerin ve teknik makalelerin çoğunda iç denetçilerin sürekli denetimi kullanmaları için bilgi tabanı sağlanması konusunda Institute of Internal Auditors'un (IIA) liderliği ele almış olmasıdır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, ss. 153-154).

Yapılan sürekli denetim tanımlamalarından yola çıkarak 3 temel noktaya odaklanılabilmektedir (Öztürk ve Acar, 2015, ss. 68-69):

- ✓ Sürekli denetim, oluşturulan raporlara ekstra güvence katmaktadır.
- ✓ Olayları gerçekleştiği andan itibaren hemen kaydeder ve bu olaylara ilişkin raporları zamanında oluşturmaktadır.
- ✓ Sürekli denetim, bilgi teknolojileriyle iç içe olan bir kavramdır.

Geleneksel denetim metotları (kâğıt ortamında), hızla gelişen elektronik sistemlere uyum sağlayamamakla birlikte meydana gelecek olağan dışı durumlara

karşı çözüm bulabilmesi oldukça güçleşmiştir. Geleneksel denetim ile işlemlerin doğruluğu üzerinde güvence hizmeti alabilmek için; ciddi bir değişim ve güçlü bir kontrol sisteminin gereksinimine ihtiyaç olacaktır. Sürekli denetim, iç kontrollerini sık sık test edilerek ve gerçek zamanlı risk değerlendirmesini yaparak bu güvenceyi sağlayabilmektedir.

2.1.3. Sürekli Denetimin Amacı

Sürekli denetimin işletme faaliyetlerinin gerçek zamanlı ya da neredeyse gerçek zamanlı sayılacak şekilde raporlama kabiliyeti, denetim raporlarını kullanacak olanlara önemli yararlar sağlayabilir. Bu nedenle, Sürekli denetim, geleneksel modelden farklı olarak çok daha kısa bir zaman periyodu içerisinde ana konuyla ilgili raporu hazırlamak için denetçilere olanak sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. Teoride, bazı alanlarda hemen hemen anlık denetim yapmak için raporlama süresinin azaltılmış olması gerekir.

Sürekli denetim ile denetçiler ve üst yönetim, önemli problemler konusunda eş zamanlı olarak bilgi sahibi olabilirler. Zaman sınırı nedeniyle, problemleri çözmek sadece taraflar arasında sorunu çözmek için işbirliği gerektirebilir. Bazı durumlarda bir problemle nasıl başa çıkılacağına karar vermek tamamen yönetim kararı ile belirlenir. Bu durumlarda denetçilerin danışmanlık fonksiyonları bulunmaktadır. Bazı durumlar ise problemin kaynağının ve niteliğinin belirlenmesi amacıyla bu alanların denetimini gerektirebilir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 155)

Ayrıca, sürekli denetimin uygulanması birkaç amaca daha hizmet edecektir. Bunlar, modern ve sağlam bir kontrol kültürünün geliştirilmesi ve yönetim kontrol çerçevesinin sürekli olarak değerlendirilmesine destek vermektir. Bu denetçilerin birimlerin uygulamalarındaki sıra dışılıkları veya diğer koşulları tespit ederek, karar verme mekanizmalarında kullanılan bilgilerin tutarlılığını ve güvenilirliğini test etmelerine imkân verecektir (Çetinoğlu, 2007, s. 59).

2.1.4. Sürekli Denetimin Kapsamı

Sürekli denetim süreci, iç ve dış denetçiler tarafından denetim raporunun hazırlanması ve alan çalışmasının tamamlanması arasında geçen zaman periyodunda kullanılmıştır. Pek çok örnekte, bu gecikmenin etkisi, kullanıcı için daha az yararlı ve daha az kullanışlı bilgi içeren rapor ortaya çıkarırken, Sürekli Denetim, bir süreklilik temelinde denetimle ilişkilendirilmiş uygulamaların gerçekleştirilmesinde, denetçiler tarafından kullanılan bir yöntemdir. Uygulamalar, sürekli kontrol değerlemesi, sürekli risk değerlenmesine doğru sıralanır. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Merkezi'nin Araştırma Yayını Ekim 2003 tarihinde yayınlanmıştır. Araştırmanın amacı, iç denetçilerin, mevcut kullanımlar, kullanılan teknoloji denetim yazılımı, uygulanmasının önünü tıkayan engeller ve bir denetim modeli olarak gelecekte uygulanabilirliği de dahil olmak üzere, sürekli denetim hakkındaki görüşlerini almaktır. İç denetçilerin sürekli denetim hakkındaki görüşlerinin sorulduğu bir anket IIA'nın Global Auditing Information Network (GAIN) web sitesine gönderilmiştir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, ss. 155-156).

Sürekli denetimin önemi geniş şekilde kabul görmekle ve birçok araştırma projesi bulunmakla birlikte, bugün için sürekli denetime ilişkin muhasebe literatüründe çok az sayıda çalışma bulunmaktadır. Aynı zamanda denetçiler, finansal bilgilerin çevrimiçi şekilde bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasının adaptasyonu konusunda yavaş davranmaktadır. Bu eksiklikler sürekli denetimin adaptasyonunu ve gelecekteki gelişimini engellemektedir. Benzer şekilde aynı zamana rastlayan denetim araçları ve tekniklerinin eksikliği yüzünden, denetçiler bilgilerin online iletim sistemleri ve finansal bilgi güvenceleri konusunu erteleyebilmektedirler (Çetinoğlu, 2007, ss. 59-61).

Sonuç olarak, sürekli denetimle ortaya çıkan analiz sonuçları, işletmenin denetim planının oluşturulması ve geliştirilmesinden, özel denetimlerin (Specific audits) izlenmesi ve ona göre hareket edilmesine kadar tüm denetim sürecini kapsar.

2.2. Sürekli Denetime Duyulan İhtiyaç

Muhasebede bilgisayar kullanımı, bilgi teknolojisindeki gelişmelerle birlikte ayrıntılı ve karmaşık hale gelmiştir. Önceden bilgisayar ile maaş hesaplama, borç ve alacak takibi gibi basit işlemler yapılırken; günümüzde faturalama, stok ve müşteri kayıtları gibi hareketler eş zamanlı olarak işlenmektedir. Artık bilgi işlem sistemi, herhangi bir veri değişikliğinin sonucunu önemsemektedir. Bilgisayarların, işletmede birçok alanda kullanılması ve bilgilerin elektronik ortam aktarılması, depolanması sonucu bu ortamların denetimi kaçınılmaz olmuştur. Bu değişim, denetçilerin gelişen bilgi teknolojilerine uyum sağlamasını ve elektronik bilgi ortamlarının denetime etkilerini dikkate almasını gerektirmiştir (Selvi, Türel, ve Şenyiğit, 2006, ss. 301-302).

Teknolojinin gelişimiyle birlikte sermaye piyasalarının küreselleşmesi, internet ve telekomünikasyon alanındaki gelişmeler, şeffaf finansal raporlama gerekliliğini arttırmaktadır. Bu da şirket, yatırımcı, kredi veren ve denetçilerin, şirketlerin hangi finansal bilgileri ne şekilde yayınlayacaklarına ilişkin yeni bir anlayışa sahip olmalarını gerektirmektedir. Ayrıca Enron şirketinin iflasına kadar ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin (GAAP) kendine yeten bir yapıda olduğu düşünülmekteyken, Enron olayından sonra bu standartların Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ile uyumlaştırılması ihtiyacı doğmuştur (Süer, 2003, ss. 1-2).

2.2.1. Enron Olayı-Sarbanes-Oxley Yasası ve Sürekli Denetim Üzerindeki Etkisi

Enron, WorldCom ve diğer şirketler tarafından yaratılan son zamanlardaki finansal krizler dikkatleri kurumsal yönetim ve raporlama üzerine çekmiştir. Burada sadece finansal tabloların doğruluğu sorgulanmamakta, aynı zamanda bilgi teknolojisi sistemlerinin gizliliği ve güvenliğiyle ilgili kaygılar da söz konusu olmaktadır. Yeni uygulamaya konan yönetmeliklerle mevcut raporlama sistemi ciddi bir şekilde sorgulanmaktadır. Sarbanes-Oxley Yasası ve yasayı tamamlamak üzere çıkarılan SEC kuralları ve yönetmelikleri, kamu raporlamasına olan kamunun güvenini tazelemek için gerekli reformlar olarak görülmektedir (Gökalp, 2005). Bu da sürekli denetimin tanımından yola çıktığımızda, yasanın sürekli denetimle ilgili olarak artan bir talep yaratmış olduğunu ve denetçilerin bu süreçte başrol oynayabileceğini göstermektedir.

Mart 2002'de Başkan George W. Bush kurumsal sorumluluk ve kurumsal yönetimle ilgili bir plan hazırlamıştır. Bu plana ait aşağıda belirtilen bileşenler yasaya dahil edilmişlerdir (Çetinoğlu, 2007, ss. 93-94):

- Yatırımcıların, kendilerine şirketin finansal performansını ve koşullarını etkileyebilecek olan riskleri değerlendirmelerinde yardımcı olacak finansal bilgilere daha hızlı erişmeye ihtiyaçları vardır.
- Üst yönetim (Örneğin: İcra kurulu başkanları "CEO'lar") şirketin mali tablolarının doğruluğuyla ilgili olarak şahsi sorumluluk üstlenebilirler.
- Üst yönetimin şirketin iç kontrol sisteminin doğruluğunu onaylaması gerekir.

Sarbanes-Oxley Yasasının 404. Bölümü, SEC'nin halka açık şirketlerin yıllık raporlarını kontrol altına alan kurallar koymasını gerektirmekte olup, şu bilgileri de içermektedir:

- Mali raporlama için uygun bir iç kontrol ve prosedürler sistemini kurmak ve sürdürmek konusunda yönetimin sorumluluğunu onaylar.
- Mali raporlama için iç kontroller ve prosedürlerin etkinliği hakkında bir değerlendirme sağlar.

2002 yılı Ağustos ayında SEC, Sarbanes-Oxley Yasasına uyum sağlamak amacıyla kurallar çıkarmıştır. Bu kurallar, icra kurulu başkanının (CEO) ve mali işler müdürünün (CFO) yıllık ve üç aylık SEC dosyalarına aşağıdakileri belirten bir onaylamayı imzalayıp eklemelerini gerektirmektedir. Bu kişiler açıklama kontrollerini ve prosedürlerini belirlemek ve sürdürülebilirliği sağlamaktan sorumludur;

- Bu kişilerin, SEC dosyalarının hazırlanma tarihinden itibaren 90 gün içinde bu kontrol ve prosedürlerin etkinliğini değerlendirmeleri gerekir.
- Bu kişiler, düzenleyicinin mali verileri kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama yeteneğini aksi yönde etkileyebilecek olan bütün önemli kontrol tasarımı veya operasyon eksikliklerini denetim komitesine açıklamak zorundadır.

- Bu kişiler, dış denetçilerine iç kontrollerdeki bütün önemli zaafları bildirmek zorundadır ve
- Bu kişiler bu kontroller ve prosedürlerin etkinliği hakkındaki izlenimlerini bildirmek zorundadır.

Ayrıca, Ağustos 2002'de SEC kurallarına 1934 yılı Menkul Kıymetler Borsası Yasasının dosyalamaların hızlandırılması maddesi de dâhil edilmiştir (Örneğin: SEC kurallarından 10-Q üç aylık rapor formu ve 10-K yıllık rapor formu). Aşamalı bir süreç kullanmak suretiyle, kurallar er ya da geç halka açık şirketlerin kendi yılsonlarından itibaren altmış gün içinde yıllık raporlar sunmalarını ve üç ayın sonundan itibaren ise otuz beş gün içinde üç aylık raporlar sunmalarını gerekli kılacaktır. Sonuç olarak, sürekli denetim süreci, şirketin bu hızlandırılmış raporlama gerekliliklerine uyum gösterme yeteneğini büyük ölçüde artıracaktır.

Haziran 2003'te SEC, Yasanın 404. Bölümünün uygulanmasıyla ilgili kurallar koymuştur. Bu kurallar, borsa yasası kapsamındaki mali raporlama ve dosyalardaki açıklamaların onaylanması ile ilgili olarak yönetimin iç kontrol hakkındaki rapor gerekliliklerini ortaya çıkarmıştır.

Mali isler müdürleri ve BT yöneticileri, Sarbanes-Oxley Yasasının 404. Bölümünü Yasanın en kritik bölümü olarak değerlendirmektedirler. Şirketler, Yasaya uygun hale gelmek için uygun iç kontrollere ve yerinde mali süreçlere sahip olup olmadıkları konusunda endişeler taşımaktadır.

Sürekli denetim, daha büyük bir talep ve iç denetçilere imkânlar sunduğu için iç kontrollerin genel değerlendirmesini ve test edilmesini kolaylaştıracak bu nedenle de 404. Bölüm onaylamasını yapacak olan kilit konumdaki yöneticiler için gerekli güvenceyi sağlayacaktır. Ayrıca 404. Bölümün onaylama gerekliliklerinden dolayı, sürekli denetimin faydaları maliyetlerini büyük ölçüde aşacaktır. Yasa'nın raporlama gerekliliklerıyle uyum sağlamak amacıyla, yönetim iç denetçilerden açıklamaların uygunluğu ile kontrol ortamının doğruluğu hakkındaki belgeleme, değerlendirme ve raporlama konularında yardım etmelerini isteyecektir. Dış denetçiler de yönetimin şirketin iç kontrol sistemini değerlendirmesi hakkındaki onay prosedürlerini yerine getirecek ve iç denetçiler tarafından sürekli denetim yöntemini kullanmak üzere

üretilmiş olan çalışmalara muhtemel olarak güveneceklerdir (Daigle & Lampe, 2003, s. 5).

Özet olarak, borsa gereklilikleri ile birlikte yasa ve ekleri şirketlerin iç kontrol sistemlerinin ve mali açıklamaların yasa ile uyumlu olduğu konusunda üst yönetime güvence sağlayan süreçleri geliştirmelerini ve uygulamaya koymalarını gerektiren bir ortam yaratmışlardır. Yönetimin bir SEC başvurusundan itibaren 90 gün içinde iç kontrol sisteminin uygunluğunu onaylamak zorunda olacağı ve dış denetçilerin yıllık olarak yönetimin temsilini onaylamalarının gerekli olacağı göz önüne alındığında, bu süreçlerin güvence sağlamak amacıyla sistemleri sürekli olarak izlemeleri gerekmektedir. Ayrıca, denetçilerin bu yeni yönetim süreçlerini test etmek amacıyla denetim prosedürleri geliştirmeleri gerekecektir. Bütün bu durumların, sürekli denetim ortamına geçmek için daha fazla talep yaratacağı ortadadır. Bu ortamda sürekli denetim şunları yapabilir (Vasarhelyı, Kogan, ve Alles, 2002, ss. 257):

- ✓ Mali rapor bileşeni olmayanlar da dâhil olmak üzere, bütün süreçlere odaklanma;
- ✓ Geleneksel denetimden sonra gözden geçirmede daha yakın olma;
- ✓ Kurumsal iş süreçlerinin üzerini çizen ve risklere hitap eden analizlere güvenme.

Finansal otoriteler ve muhasebeciler devamlı gelişme gösteren teknolojiye ayak uydurabilmek için denetim anlayışlarını güncellemek zorunda kalmaktadırlar. Böylesi yeniklerle ortaya çıkan sürekli denetim kavramının yeni bir Enron olayını önleyip önleyemeyeceği önemli bir tartışma konusudur (Cankar, 2006, s. 78).

Enron olayıyla birlikte ortaya çıkan konulardan biri de, hızlı raporlamaya ihtiyaç duyan birimlerin başında kamu kurumlarının gelmesidir. Bu nedenle sık yapılan raporlamanın ve denetimin belirsizliği azaltarak yatırımcıların kararlarını olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir (Cankar, 2006, s. 79).

Sağlam bir geleneksel denetim yöntemi kullanılarak Enron'un birçok fonksiyonel sorununu tespit edilebileceğine inanılsa da, sürekli denetim ile sorunlar çok daha hızlı bir şekilde ortaya çıkarılabilir. Çünkü sürekli denetim sisteminde,

denetim sonuçları işlemlerle paralel bir şekilde ilerlemekte, işlemler sürekli takip edilmekte ve elde edilen bulgular beklenen sonuçlarla karşılaştırılmaktadır. Herhangi bir açıklık söz konusu olduğunda, denetçiler ve yöneticiler sisteme güvence sağlamak için uyarılmaktadır. Enron'un şirketleriyle gerçekleştirdiği işlemler anormal nitelikteydi. Enron'un alt şirketlerine ait birçok oran, aynı sektörde yer alan rakiplerinin oranlarıyla uyumlu değildi. Bu bilgi bile tek başına Enron şirketinin incelenmesini gerektirmekteydi (Vasarhelyı, Kogan, ve Alles, 2002, s. 1).

Düzenleyicilerin, kullanıcıların ve denetçilerin her birisi mali bilgilerin bütünlüğü ve doğruluğu ile ilgilenmektedir. Yani, sürekli denetim yöntemi, gerçek zamanlı bazdaki olağanüstü işlemler gibi anormalliklere odaklanarak geleneksel denetim metodolojisini genişletecektir. Tüm bu ifade edilenlerden sonra diyebiliriz ki, sürekli denetimle Enron'un hastalıkları ortaya çıkabilirdi.

2.3. Sürekli Denetimle Geleneksel Denetim Arasındaki Farklar

Geleneksel denetim ile sürekli denetim arasında ciddi farklılıklar bulunduğu aşikârdır. Sürekli denetimin ortaya çıkış amacı; işletmenin değişen yönetim anlayışı ile iş yapma tarzına geleneksel denetim anlayışının cevap verememesi ve bu doğrultuda denetimden beklenen amaçları tam olarak karşılayamamasıdır. Aşağıdaki tabloda her iki denetim anlayışının benzerlikleri, farklılıkları, kısıtlamaları ve birbirine karşı üstünlükleri karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Tablo 2. Geleneksel Denetim ve Sürekli Denetimin Karşılaştırılması

Kriterler	Geleneksel Denetim	Sürekli Denetim
Benzerlikler	-Bağımsız Profesyonel -Tasdik Hizmetleri -Kriter olarak -GAAP Kullanılması	
Farklılıklar	-Kâğıt Bazlı Muhasebe Bilgi Sistemi -Yılda bir kez rapor	- Elektronik Muhasebe Bilgi Sistemi -Talep üzerine rapor
Sınırlamalar	-Teknolojik Adaptasyon Problemi -Yalnızca Periyodik Denetim Raporlaması	-Teknik Engeller -Standartlar ve rehber Yoksunluğu
Faydalar	-Teknikler ve Standart Kullanım Geçmişi	-Gerçek zamanlı finansal bilgi -Zamanlı denetim raporu
Amaçlar	-Yönetim Tarafından Sunulan Mali Tabloların Güvenilirliğini Arttırma	-Veri kalitesini iyileştirme -İşletme kontrol yapısı oluşturma
Denetim Araçları	-Manuel Araçlar	-Tam otomatik dijital araçlar
Zamanlama	-Yıllık ve/veya üç aylık	-Günlük, Haftalık, Aylık
Veri İncelemesi	-Örnekleme Metodu	-Tüm verilerin İncelenmesi
Denetim Konusu	-Finansal Bilgi	-Finansal ve finansal olmayan Bilgiler

Kaynak: *Gönen ve Rasgen (2015). Sürekli Denetim Sisteminin Bir Yazılım Programında Uygulanabilirliğine İlişkin Örnek Olay Çalışması, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, C:7, S:1, ss. 181-191*

Tablo 2'de birden fazla bakış açısıyla bakıldığında görüleceği üzere geleneksel denetim ve sürekli denetim arasında büyük oranda fark bulunmaktadır. Yalnızca genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin kullanılmasında benzerlik gösteren bu iki yaklaşım; amaç, denetim araçları, veri inceleme yöntemleri, raporlama zamanları ve denetim konusu bakımından oldukça farklı yöntemler kullanmaktadırlar. Kullanılan yöntemler karşılaştırıldığında sürekli denetimin kalite ve güvenirlik açısından geleneksel denetime göre daha üstün olduğu görülmektedir (Gönen ve Rasgen, 2015, s. 185).

Sürekli denetim, yapılan denetimlere farklı yenilikler getirmekte, teknolojik birçok imkân sunmakta ve denetim kalitesine, etkililiğine ve verimliliğine büyük katkılar sağlamaktadır (Öztürk ve Acar, 2015, s. 69).

Sürekli denetim otomatik bir süreç olduğu için geleneksel denetim sisteminin olumsuzlukları en aza indirgenerek ve kaynaklar israf edilmeden denetim uygulanabilmektedir (Cankar, 2006, s. 75). Ayrıca sürekli denetimde denetçiler, geleneksel denetimden farklı olarak, gerçek zamanlı muhasebe sistemlerini kullanmak suretiyle denetim sürecinin işleyişini daha akıcı bir şekilde sağlayabilmektedirler.

2.3.1 Sürekli Denetimin Yararları

Denetim amaçlarında, güvence seviyelerinde, zamanlamada, denetimde kullanılan araçlarda ve denetim raporlamasında yaşanan anlayış değişikliği sürekli denetimin bir ihtiyaç olduğunu göstermiştir. Ayrıca, sürekli denetim, denetim kalitesini arttıracak sayısız yararlar sağlamaktadır.

Sürekli denetimin yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Boydaş Hazar, 2014, ss. 15-17; Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 160) :

- Daha etkin veri kontrolünü ve işlemi kontrol edebilmeyi sağlayarak denetimin maliyetini düşürür,
- Denetimin zamanını azaltır,
- Büyük hacimli işlem verilerinin analiz edilmesini sağlar,
- Şüpheli işlemleri zamanında belirler,
- Kontrollerin kapsamını değiştirir,
- Karar alma sürecinde etkili olur,
- Kayıpların azalmasına yardımcı olur,
- Dış denetim giderlerini azaltır,
- Denetimin güvenirliğini artırır,

Sürekli denetim yöntemin uygulanmasının en genel yararı, uygulanan denetimin maliyetinde azalma meydana getirmesidir. Sürekli denetim, denetçiye müşterilere yönelik daha ayrıntılı ticari işlemleri ve verileri, geleneksel olarak bilgisayarla yapılan denetim testinden daha hızlı ve daha etkili olarak test etme olanağı sağlar. Sürekli denetim, geleneksel biçimde ticari işlemleri ve bilançoları incelemeleri için denetçilerin harcadıkları zamanı ve maliyeti azaltır. Ayrıca, denetçilerin

müşterilerinin faaliyet gösterdikleri iş alanları ve sektörleri ile iç kontrol yapılarını anlamalarını sağlayarak mali denetim kalitesini artıracaktır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 160).

Sürekli denetimin faydalarının yanında, belirgin teknik zorlukları da bulunmaktadır. Faydaların sağlanabilmesi için işletmede teknolojik alt yapının mevcut olması, yöneticilerin ve çalışanların istekli olması gibi birçok koşulun mevcut olması gerekmektedir. Sürekli denetim teknolojik imkânlardan faydalanarak eş zamanlı olarak kısa süre içerisinde sunulan finansal bilgiye güvence esasına dayandığı için işletmenin kontrol ve risk faktörlerinin devamlı olarak değerlendirilmesini öngörmektedir. Bu durum kontrol mekanizmalarındaki eksikliklerin tespit edilmesi, düzeltilmesi, alınan bilgi kalitesinin iyileştirilmesi ve raporlanmasına imkân tanımaktadır.

Son olarak, sürekli denetim eksikleri gidermek üzere yapılan faaliyetlerin zamanında ve etkin bir şekilde uygulanmasını değerlendirebilmekte ve denetim tarafından yapılan önerilerin hayata geçirilmesini doğrulayabilmektedir. Sürekli denetimin ortaya çıkardığı en önemli katma değer, kural dışı durumların ortaya çıkarılmasından hemen sonar raporlanmasıdır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 162).

2.4. Sürekli Denetimle İlişkili Kavramlar

Sürekli Denetimle bağlantılı kavramlar olarak, sürekli izleme, sürekli güvence, sürekli raporlama, kavramlarından, bunların birbirleriyle ayrıca sürekli denetimle olan ilişkilerinden bahsedilmiştir.

2.4.1. Sürekli İzleme

Sürekli izleme yönetimin kontrol amaçlarını ve verilen güvenceleri belirlediği, bunlara uymayan faaliyet ve işlemleri tespit ettiği bilgisayar tarafından otomatik olarak yapılan testlerdir (Coderre, 2005, s. 9).

Sürekli izleme kurumun faaliyetlerinin, sistemlerinin veya verilerinin performansının gözlemlemesine yardımcı olur. Örneğin, fatura numaraları, satıcı isimleri ve ödeme miktarlarını karşılaştıran bir sistemin kurulması durumunda bu sistem bir cari hesaplar ve nakit ödemelere ilişkin sürekli izleme sistemi olurdu.

Sürekli izlemenin dayandığı temel ilkeler (Coderre, 2005, s. 9):

- İş süreçlerindeki kontrol noktalarını Enterprise Risk Management-Kurumsal Risk Yönetimi (ERM) çerçevesinde tespit etmek.
- Her kontrol noktası için amaç ve güvence kapsamını tespit etmek.
- İşlemlerin kontrol amaçlarına ve güvence kapsamına uygunluğunun tespiti için otomatik testleri yapılmak.
- Kontrol testlerini geçemeyen tüm işlemleri incelenmek.
- Uygun olan durumda işlemleri düzelmek.
- Uygun olan durumda kontrol zaaflarını düzeltmek.

Kullanılan tekniklerin çoğu sürekli denetimde kullanılan tekniklerdir. Bu sistemler verilerdeki dalgalanmaları ve olağanüstü değişiklikleri rapor ederler.

Sürekli izlemenin sürekli denetimden farkı *(Boydaş Hazar, 2014, ss. 35-36):*

- Sürekli izleme sistemleri bir faaliyet, sistem veya verinin performansı hakkında dolaylı bilgi toplar. Denetçinin fiziki incelemesi, gözlemi, hesaplaması ve kontrolü yoktur. Bilgi dolaylı kanıtlara dayandığı için kanıtların geçerliliği sorgulanabilir. Sürekli denetimde denetçinin amacı denetim raporundaki bilgileri dayandırdığı kanıtların yeterli kalitede olmasıdır.
- Faaliyetlerin ve sistemlerin izlenmesi denetim standartlarına göre yönetimin işlevidir. Yönetimin kontrolleri izlemesi ve planlandığı gibi çalıştığını onaylaması gerekmektedir. Faaliyetlerin, sistemlerin ve verilerin performanslarının izlenmesi denetçiler tarafından yapıldığı takdirde denetçilerin "bağımsızlığı" tehlikeye düşmektedir. Örneğin, yönetim bir sistemin sonuçlarını değerlendirip gerekli düzeltmeleri yaptıktan sonra denetçiler sistemin yöneticiler tarafından kullanımını incelerlerse denetçilerin

bağımsızlığı korunmuş olur. Ancak, denetçiler sistemi inceleyip hataları yönetime bildirirlerse denetçiler yönetimin kontrol işlevini yapmış olurlar.

Sürekli izlemenin sürekli denetimden farkını bir örnekle anlatabiliriz: Bir iş biriminin faaliyetlerinin verimliliği yönetim tarafından izlenilmek istenir. Önce iş süreçlerinin faaliyetlerinin detayları raporlanır. Bu detaylarda işlemi yapılan ürünün miktarı, parasal değeri, harcanan işçilik saati gibi verimlilik ölçen önemli göstergeler yer alır. Bu göstergeler önceden belirlenmiş standart değerler veya değer aralıkları ile karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda göstergeler standart değerlerin dışına çıkmıyorsa faaliyetten amaçlanan verim alınıyor ve ilgili kontroller de görevini yapıyor demektir. Sürekli yapılan bu işlem yönetimin sürekli izleme faaliyetidir. Detaylı faaliyet raporlarından yola çıkarak hangi denetim testlerinin yapılacağını belirlemek, sonra da bu testleri sürecin kontrollerine uygulayarak kontrol yapısının yeterli ve işlevsel olduğu güvencesini vermek bir sürekli denetim faaliyetidir (Boydaş Hazar, 2014, ss. 35-36).

Sürekli izleme sistemleri sürekli denetimin yapılabilmesine faydalı olurlar. Sürekli izleme sistemleri kontrollerin çalışması, hataların tespit edilmesi ve düzeltilmesi konularında kanıt toplarlar. Denetimin bağımsızlığını zedelemeden sürekli izleme sistemini sürekli denetimle entegre etmek denetim standartlarına uyarak kısıtlı kaynakların verimli kullanılmasını sağlar.

2.4.2. Sürekli Güvence

Güvence kavramı; karar vericiler için, bilginin kalitesini iyileştiren bağımsız profesyonel servisler olarak tanımlanmaktadır. Güvence servisleri, bilginin her türünü içerebilmektedir. Güvence servislerinin amacı, bilgi hakkında rapor veya görüş verilmesi değil, bilginin iyileştirilmesi ve geliştirilmesidir (Çetin, 2011, s. 31).

Güvence, doğal olarak genellikle finansal ya da tam olarak denetimle ilişkilendirilmiş bir unsur gibi düşünülmüştür. Ancak, diğer konularda örneğin hukuk mesleği de güvenlik hizmetleri sağlar.

Denetim güvencesi, bilginin doğruluk, kontrollerin etkililik ve yeterlilik bakış açısından ifade edilmesi demektir. Yönetim tarafından kontrollerin sürekli izlenmesi etkili güvence stratejilerinin özünü oluşturur. Ancak Denetim faaliyeti etkili ve yeterli yönetim faaliyetlerini de güvence altına almalıdır.

Sürekli güvence kavramı ise, ilgili olayların ortaya çıkmasıyla aynı anda veya kısa süre sonra denetim sonucunu elde etmek amacıyla çevrimiçi bilgi teknolojileri kullanan bir denetim türü olarak tanımlanabilmektedir (Çetin, 2011, ss. 31-32).

İç denetim, raporlama ve karar alma için kullanılan bilgiyi, yönetim kontrol sistemleri ve uygulamaları, risk yönetimi stratejileri ve uygulamalarının bağımsız olarak değerlendirilmelerini sağlamak amacıyla, tarafsız sorgulamalar gerçekleştirmek suretiyle güvence hizmetlerini yerine getirir. Denetçiler, sürekli kontrol ve risk değerlemesi yaptığında (sürekli denetim gibi) ve yönetimin sürekli izleme faaliyetlerinin yeterliliğini değerlendirdiğinde sürekli güvence sağlamış olurlar.

Denetçiler, risklerin üstesinden gelinmesini sağlayan, değişiklikler tavsiye eden kontrollerin doğruluklarını kanıtlar, yönetim tarafından uygulanan faaliyetleri gözden geçirir. Eğer denetçiler bu faaliyetleri yerine getirirse, o zaman organizasyon daha yüksek derecede güvence sağlayacaktır. Yönetim ise, risklerin üstesinden gelerek, kontrolleri izleyerek, biçimlendirerek, geliştirerek, güvence denkleminde bir rol oynayacaktır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 173).

2.4.3. Sürekli Raporlama

Günümüzde çoğu işletme, ilgili kişilere ve onların paydaşlarına, her yıl, yıllık tam rapor, ara dönem raporu (altı aylık rapor ve geçici bir üç aylık tablonun bulunduğu ayrıntılı bir rapor) sunmaktadırlar. Yıllık raporun içerisindeki finansal tablolar tamamen yasal denetime konu olabilecekken, ara dönem tabloları sadece bir denetim araştırmasına konu olabilir. Sürekli raporlama, bir denetim düşüncesi olmaksızın ya da daha düzenli bir denetim temelinde seçilmiş bilginin internette yayınlanmasını ve bu bilgiye ulaşmanın kolaylaşmasını sağlayacaktır (Çetinoğlu, 2007, s. 75).

Sürekli raporlama, gerçek zamanlı raporlamanın dinamik bir oluşumudur. Gerçek zamanlı ekonomide kurumsal bilgi iletişim sistemleri, kurumsal süreçlerin karakteristiğini ölçen verinin sürekli akışını sağlamaktadır. Bu veri akışları etkili bir sürekli izleme sürecine tabi oldukları zaman; sürekli dışsal raporlamada kullanılmanın yanında, aynı zamanda firmanın iç yönetimi için gerçek zamanlı raporlara yakın raporların oluşturulmasında da kullanılabilmektedir (Çetin, 2011, s. 36).

Sürekli denetimle ilgili beş bileşen (İzleme-Güvence-Raporlama-Kontrol-Risk) birlikte ele alınacak olursa; gelişmekte olan bu teknolojilerin, kapsamlı ve eş zamanlı izleme, raporlama, güvence ve kontrol sistemi oluşturmak için bir temel niteliği taşıdığı görülebilmektedir.

2.5. Sürekli Denetimin İki Ana Bileşenleri: Risk ve Kontrol

2.5.1. Sürekli Risk Değerleme

Sürekli risk değerleme, risk derecesini belirlemek ve değerlendirmek amacıyla denetçiler tarafından uygulanan etkinlikleri ifade etmektedir. Sürekli risk değerlemede riskler, eğilimleri ve karşılaştırmaları incelemek yoluyla belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu da tek bir süreç veya sistem içinde, geçmiş performansla karşılaştırmak suretiyle ve kuruluş içinde faaliyet gösteren diğer süreç veya sistemlere karşı gerçekleştirilmektedir. Karşılaştırmalar, belirli bir süreç veya sistemin geçmiş yıllar ya da diğer kuruluşlardan daha yüksek risk derecesine sahip olup olmayacağı konusunda erken uyarı sağlamaktadır. Denetim sorumluluğu, riskin doğası ve derecesine bağlı olarak değişecektir. Sürekli risk değerlendirme geniş kapsamlı denetimlerde, yönetimin faaliyetlerini değerlendirmek için, denetim tavsiyelerinin uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığını görmek amacıyla da kullanılabilmektedir (Çetin, 2011, ss. 34-35).

2.5.2. Sürekli Kontrol Değerleme

Sürekli kontrol değerlemesi, tıpkı sürekli risk değerleme gibi sürekli denetimin bir bileşenidir. Sürekli kontrolün amacı, kontrol uygulamalarının etkili bir şekilde

devam edip etmediğini belirlemektir. Sürekli kontrol değerlemelerinin kaynak girdisi, bir örgütün çeşitli denetimlerini gerçekleştirmede kullanılan denetim programlarıdır.

Modern iş hayatındaki değişiklikler, kontrol ile yakından ilişkilidir. Kontrolün yeni doğası otomasyon ve bilgi teknolojilerine dayalı Kurumsal Kaynak Planlama (ERP) sistemlerinin yaygınlaşmasıyla, hızla değişmektedir. Modern sistemlerde kontroller tipik olarak bilgisayarlara dayanmaktadır. Bu, güvence ile ilgili olan kontrolün varlığını şu yollarla gerektirmektedir: Kontroller operasyoneldir, kontrollerin uyarıları düzgün olarak gözlemlenmiş ve dağıtılmıştır, kontroller operasyonel riskleri tüm yönleriyle kavrayacak şekildedir (Çetin, 2011, s. 35)

Kontrol zayıflıkları üzerinde olabildiğince çabuk denetim yapılabilmesini ifade eden sürekli kontrol değerleme yöntemi sayesinde, iç denetçiler yönetimin izleme fonksiyonunun yeterliliğini değerlendirmekte; denetim ve yönetim kurullarına kontrollerin etkili çalıştığı ve kurumun muhtemel olumsuzlukları seri şekilde düzeltebileceği garantisi vermektedir (Cankar, 2006, s. 71).

2.6. Sürekli Denetimin Uygulama Koşulları

Çalışmanın bu kısmında, uygulanabilir bir sürekli denetim için; sürekli denetimin unsurları, sürekli denetimin uygulanabilmesi için gerekli koşulları, sürekli denetimin başarılı bir şekilde yerine getirilmesi için yapılması gerekenler ve sürekli denetimi uygularken karşılaşabileceğimiz engellerden bahsedilecektir.

2.6.1. Sürekli Denetimin Unsurları

- İnternet Sağlayıcılara iletişim için yetki verilmiş ve bu sağlayıcılarla bağlantı kurulmuş olmalıdır. Müşterinin internet sağlayıcısı müşterinin veri tabanı için kontrol edilmiş denetçi girişine izin verir. Denetçinin internet sağlayıcısı ise, denetçinin veri tabanı için kontrol edilmiş ve sınırlandırılmış girişe sahip olan üçüncü kişiler yoluyla arabuluculuk yapar.

- Sürekli Denetim Alanı sistem içindeki denetçinin izleme araçlarını ve müşterinin sistemine doğru akan veriyi ifade eder. Sistem ve veri izleme araçları, gerçek zamanlı olarak çalışır dolayısıyla en uygun güvencenin sağlanması gerekir.

- Sürekli Denetim Anlaşması Sürekli Denetim içerisinde yer alan kişiler (müşteri ile denetim şirketindeki kişiler) arasında bir sözleşmedir. Sürekli denetim anlaşmasının özellikleri sağlanan hizmetlere bağlı olacaktır. Fakat minimumda geleneksel anlaşmanın unsurlarını ve sürekli denetimin teknik bakış açısını içermesi gerekir.

- Sürekli Denetim, tamamen birbirine bağlı sistemlerin güvenilirliğine bağlıdır. Güvenilirlik; sürdürülebilirlik, varoluş, güvenlik ve doğruluktan oluşan dört Sistem Güvenliği (SysTrust) ilkesini kapsar. Sürekli denetimin gerçek zamanlılık boyutunu kullanmak için SysTrust'ın değiştirilmesi gerekecektir.

- Kişiler arasında ***İletilen Bilginin***, belgelendirilmiş, doğru, güvenilirliği sağlanmış ve onaylanmış olması gerekir. En doğrusu, sürekli denetim içerisindeki alanları değerlendirmede WebTrust, WebTrust-ISP ya da buna benzer güvenlik hizmetlerinden faydalanılması gerekir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, ss. 184-185).

2003 yılından itibaren, bilgi işlem ortamlarının denetimine yönelik olarak AICPA'nın sunduğu Web Güvenliği (WebTrust) ve Sistem güvenilirliği (SysTrust) standartları tekrardan düzenlenmiştir. Daha önce ayrı olarak tanımlanan bu standartlar, artık güven hizmetleri (TrustServices) adı altında tanımlanmıştır. Yeni geliştirilen standarda göre, yapılan denetim çalışmaları başarılı tanımlandığı sürece, olumlu görüşlü rapor ve denetimin çeşidine bağlı olarak Webtrust, Systrust veya TrustServices mühürü verilebilmektedir. Yeni güvence standardı dâhilindeki beş ilke şunlardır (Kazmirci, 2004, s. 1):

- *Güvenlik (Security): Sistemin, mantıksal ve fiziksel seviyede izinsiz girişlerden korunmasıdır.*
- *Erişilebilirlik (Availability): Sistemin önceden tanımlanmış erişim seviyelerine uygun olarak kullanılmasıdır.*

- *İşlem Bütünlüğü (Processing Integrity): Sistemin tam, doğru, zamanında ve kullanıcının verdiği izinlerle uyumlu şekilde çalışmasıdır.*
- *Kişisel Gizlilik (Mahremiyet): E-ticaret vasıtasıyla elde edilen kişisel bilgilerin toplanması, kullanılması, açıklanması veya sistem hafızasında tutulması için belirlenen hizmet seviyelerine uygun olarak işlemin gerçekleşmesidir.*
- *Gizlilik (Confidentiality): Gizli olarak nitelendirilen bilginin, belirlenen hizmet seviyelerine uygun olarak korunmasıdır.*

- Anlık Raporlar (Evergreen Reports) Sürekli denetim alanı içerisindeki bir internet sayfasına her ne zaman kullanıcı girerse var olacak olan, denetlenmiş raporlardır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 185).

2.6.2. Sürekli Denetimin Uygulanabilmesi İçin Gereken Koşullar

Sürekli denetimin uygulanabilmesi için öncelikle teknolojik yatırımlarının ve denetçi yeteneklerinin artırılması gerekmektedir. Çünkü sürekli denetim uygulamasının en önemli şartı, bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip bir denetim ekibinin olmasıdır (Cankar, 2006, s. 76).

CICA ve AICPA tarafından hazırlanan raporunda belirtiği üzere sürekli denetimin uygulanabilmesi için gerekli koşullar;

- Kısa süreli aralıklarla raporlamanın yapılması nedeniyle denetime ilişkin tüm bilgilerin temin edildiği, saklandığı ve yorumlamasının sağlandığı yüksek bir otomasyon sistemine ihtiyaç duyulmaktadır.
- Denetim konusu işlemlerin gerçekleşmesini ardı sıra edinilen bilgilerin güvenilirliği sağlanmalıdır. Bu amaçla, otomatik engelleyici kontroller bulunmalıdır.
- Sisteme entegre edilen denetim araçlarıyla ihtiyaç duyulan denetim kanıtları büyük ölçüde sağlanabilir. Ancak, otomatik prosedürler ara sıra denetçilerin bizzat bulunacağı manuel prosedürlerle desteklenmelidir.
- Otomatik prosedür sağlandıktan sonra, sistem tarafından tespit edilen anormallikler ve hatalarla ilgili olarak denetçinin acilen bilgilendirilmesine

ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü söz konusu sonuçların denetçi tarafından şahsi denetimle incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, kurumun sistemi ile denetçi arasında yeterli güvenlik önlemleriyle donatılmış bir elektronik iletişim hattı bulunmalıdır.

- Denetim raporları otomatik olarak hazırlanmalı ve yetkisi olmayan kişilerin yapabileceği herhangi bir değişikliğe karşı engelleyici bir sistemle korunmalıdır.
- Denetçinin her türlü teknik becerisine hâkim olmasının yanında, bilgi teknolojilerini ve denetim konusunu iyi bilmesi gerekmektedir.

2.6.3. Sürekli Denetimin Başarılı Olması İçin Gerekenler

Sürekli denetimin başarılı olabilmesi için bunlardan başka ilk olarak, denetim için yayınlanmış bilgi, güvenilir ve kontrol edilmiş uygulama sistemleri tarafından üretilmiş olmalıdır. Böyle olması halinde denetçi kontrol edilmiş alanlarda, uygulama sistemlerinin fonksiyonlarının çıktıları, süreçleme girişinin parçası olan otomatikleşmiş kontroller ve hileleri, sahtekârlıkları ve suiistimalleri önleyici uygulamalar ile görünüşte önemli sonuçlar alınabilir.

İkinci olarak, sürekli denetim süreci otomatikleşmiş olmalıdır. Bu aşamada IDEA ve ACL gibi denetim yazılımlarını etkin olarak kullanmak gerekir. Sürekli denetimin odaklandığı alanlara bağlı olarak denetçiye, bilgiye ulaşmada gereken denetim raporunun üretilmesi için ihtiyaç duyulan denetim yazılımı; okunabilir, değiştirilebilir ve üretilebilir olmalıdır. Daha hızlı raporlamaya ihtiyaç duyan sürekli denetim uygulamaları da vardır. Bu uygulamalar, İlişkilendirilmiş Denetim Modülleri (EAM)'ne güvenmek zorunda kalacaktır. Bu denetim araçları, (müşteri uygulama sistemlerine yerleştirilmiş olan program kodları) izleme işlemi, bağımsız testler ya da kontrol testleri uygulamasını gerçek zamanlılık temelinde yerine getirir. Ek olarak, denetim araçları, müşteri yardımına, denetçilerin bir bölümü de çok önemli teknik bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu yazılım ve donanım teknolojileri EAM'yi kolaylaştırmak için sunulur. Dahası, EAM'nin kullanımını kolaylaştırmak için SAP ve Enterprise Resource Planning-Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) gibi veri tabanı sistemlerinin kullanımı giderek yaygınlaşmaktadır.

Üçüncü olarak, sürekli denetim, denetçi ile müşteri ağı arasında etkili haberleşme bağlantılarına, ayrıca, güvenli ve hızlı bir biçimde müşterinin sisteminde sorgulanan denetimle ilişkilendirilmiş, saklanmış veriye ihtiyaç duyacaktır.

Dördüncü olarak, sürekli denetim görevlerini içeren çalışmalardan dolayı, bu yaklaşımın kullanımı, kazan-kazan yöntemi olarak göz önünde bulundurulmaktadır. Üst yönetim, aynı zamanda iç ve dış denetim organizasyonlarını pozitif çıktı olarak görmelidir.

Beşinci olarak ise, doğru ve anlaşılabilir denetim raporları uygun esaslara göre yapılmış olmak zorundadır. Örneğin; sürekli bilgi ve ona eşlik eden denetim raporları müşterinin internet sitesinde yayınlanır.

Sonuç olarak, denetçilerin, sürekli denetimi yürütebilmek için bilgisayar teknolojisi ve bilgi sistemlerinin zorunlu bir bilgi birikimi ve denetlenmiş ana konunun kusursuz bir bilgi birikimi sağlaması gerekmektedir. Mesaj açıktır; denetçiler, denetimin özelliklerine uygun teknolojileri kullanmayı ve neyin denetlenmiş olduğunu anlamaya ihtiyaç duyarlar ve sürekli denetim ekibi, denetimi yönetmek için yetenek düzeylerini yükseltmek ve geliştirmek zorundadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 186).

2.6.4. Sürekli Denetim Uygulanmasındaki Engeller

Sürekli denetim uygulamasında iç denetçiler tarafından engel örnekleri başta olmak üzere çeşitli yönetim organları tarafından engeller konmaktadır. Bunlar aşağıda sıralanmıştır (Çetinoğlu, 2007, ss. 104-105):

- ✓ Diğer iç denetçiler ve aynı zamanda meslek kuruluşları tarafından sınırlı kılavuzluk verilmesi,
- ✓ Üst yönetim desteğinin yokluğu (mali kaynaklar da dâhil) ve
- ✓ Gereken beceri setinin iç denetim fonksiyonlarıyla tam anlamıyla henüz entegre edilmemiş olması.

Sürekli denetim yaklaşımında eğitim konusuna odaklanma ve bununla birlikte bilgi teknolojileri konusunda eğitim gerekli bir hal almıştır. Yeni denetimin denetim araçları, bilginin değişik yönlerini ve sürekli denetim için yürütülecek web dizaynı ve

teknolojisi konusundaki enstrümanları içermelidir. Eğitim programları yürütülmedir. Denetim kursları sürekli denetim alanına yönelik sürdürülmelidir.

Sürekli denetim hakkındaki görüşlerini almak amacıyla dört büyük şirket (*Dört büyük şirket diye bahsedilen şirketler, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG ve Pricewaterhouse Coopers'dır.)* ortağı ankete tabi tutulmuştur. Ankete tabi tutulan ortaklar, sürekli denetimin engelleri, yaşayabilirliği, mevcut durumu ve sürekli denetimin sahip olabileceği potansiyel etki hakkındaki görüşlerini belirtmişlerdir. Bunlar, halka açık şirketlerin dış denetçileri için sürekli denetimin gerekli olabileceğini ve denetim müşterilerinin teknolojileri uygulama ve önemli finansal bilgileri sunma yükümlülüğü olmadan sürekli denetimin yapılabilir olmadığını ifade etmişlerdir.

Ortakların ankete verdikleri cevaplar şunlardır:

- Sermaye piyasalarının gelecekte yeni raporlama ve denetim modellerine ihtiyaçları olacaktır.
- Gerçek zamanlı raporlarla ilgili olarak güvence sağlama konusunda müşterilerle yapılan görüşmeler daha az dikkate alınmıştır.

Pek çok ortak sürekli raporlamanın ve onun üzerinde yapılan sürekli denetimin, kullanıcıların denetçiler ile ilgili

- ✓ Faaliyette olan işletmelerin problemlerini daha uygun zamanda raporlama,
- ✓ Sahtekârlığı tespit etme ve
- ✓ Finansal bilgilerin güvenilirlik derecesini değerlendirme, yeteneği ve sorumluluğu hakkındaki beklentilerini artıracağına inanmışlardır.

Ankete cevap verenler sürekli denetimin önündeki engelleri, insan, süreç ve teknoloji olarak üç kategoriye ayırmışlardır:

İnsan engelleri arasında şunlar yer alır:

- ➢ Denetim programları sağlamak için gerekli müşteri kaynaklarının olmayışı,
- ➢ Müşteri ve denetim ekibinin kafa yapısındaki değişiklik ve
- ➢ Uygun denetçi yetenek setinin olmayışı.

Süreç engelleri arasında şunlar yer alır:

- ❖ Müşteri kontrol ortamı ve sonuçlandırma sürecindeki yetersizlikler ve
- ❖ Mevcut denetim modeliyle ilgili sorunlar.

Teknolojik engeller arasında ise şunlar yer alır:

- Yetersiz ve uygunsuz entegre edilmiş müşteri sistemleri; ve
- Daha iyi teknoloji denetim araçlarına olan ihtiyaç.

Bu engellere yönelik olarak belirlenen çözümler ise şunlardır: Eğitim ve iyileştirme, denetim araçlarının artırılması, müşteri kontrollerinin iyileştirilmesi ve sürekli denetimin öneminin müşterilere gösterilmesi (Çetinoğlu, 2007, ss. 104-106).

2.7. Sürekli Denetim Sistemine İlişkin Sürecin Aşamaları

Sürekli denetim 5 aşamadan oluşmaktadır (Bayazıtlı, 2002, s. 123);

- Analitik prosedürü içeren denetimin planlanması,
- Kontrol testlerinin performansı ve kontrol risk değerini içeren eş zamanlı muhasebe sistemine ilişkin iç kontrol yapısının incelenmesi,
- İşlemlere ilişkin ayrıntıların aralıklı ve sürekli testlerinin uygulanması,
- Yılsonunda devam eden hesaplara ve analitik prosedürleri içeren toplam sonuçlara ilişkin testlerin uygulanması,
- Denetimin tamamlanması ve denetim raporunun yayınlanması.

Bir başka kaynakta sürekli denetim sürecinin aşamalarına aşağıdaki tabloda ayrıntılı bir şekilde yer verilmektedir:

Tablo 3. Sürekli Denetim Sürecinin Aşamaları

Aşamalar	Aşama Başlıkları	Yapılan İşlemler
1. Aşama	**Denetim Yöntemlerinin Otomatikleştirilmesi**	• Sürekli denetimin uygulanacağı iş süreçleri alanları; denetçi tarafından tanımlanır. • Verilere ulaşılabilirlik konusuna öncelik verilmelidir. • Şekillendirilmiş ve otomatikleştirilmiş izleme ve test etme türlerinin belirlenebilmeleri için önceden var olan denetim prosedürlerinin araştırılması gerekmektedir.
2. Aşama	**Veri Modelleme ve Kriter Geliştirilmesi**	• Veri modelleme süreci; denetlenmiş geçmiş verilerin 2 veri setine bölünmesinden ibarettir. Bunlar, eğitme ve doğrulamadır. • Eğitme seti; işlemler ve hesap bakiyelerinin kriterler ile ölçülebilmesi için oluşturulan bir analitik model veya algoritmanın eğitilmesi amacıyla kullanılmaktadır. • Doğrulama seti ise eğitilmiş analitik modelin doğruluğu ve performansının test edilmesi ve ölçülmesinde kullanılmaktadır.
3. Aşama	**Veri Çözümlemeleri**	• Veri çözümlemeleri; iç kontrollerin, işlem detaylarının ve hesap bakiyelerinin kriterler vasıtasıyla değerlendirilebilmesi için kullanılmaktadır. • Sürekli kontrol izlemelerinde, ihlaller konusunda iç kontrol politikalarına karşı çalışanların hareketleri ile kurala dayalı çözümlemeler kıyaslanmaktadır. •Sürekli veri güvencesinde, denetlenmemiş işlem detayları ve hesap bakiyeleri; sapmalar ve anormallikler için oluşturulan veri modelleme aşamasında geliştirilen kriterler ile kıyaslanmaktadır.
4. Aşama	**Raporlama**	•Eğer sürekli denetim sisteminde istisna raporları üretilmiyor ise, finansal bilgiler önemli hatalardan, eksikliklerden ve hilelerden uzaktır. •Eğer önemli maddi istisnalar yoksa; sistem tarafından temiz bir rapor

Kaynak: *Öztürk, M. S. ve Acar, D.(2015). Sürekli Kontrol ve Risk Değerlendirmesi Kapsamında Bir Sürekli Denetim Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.20 S.4, ss.67-85*

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, sürekli denetim sürecinde öncelikle denetimin amaçları belirlenmektedir. Belirlenen bu amaçlara yönelik veri girişleri uygulanmaktadır. Yapılan girişler sonucu elde ettiğimiz verilere yönelik kontrol ve risk değerlemeleri yapılarak sürekli denetim gerçekleştirilmiş olmaktadır. Ardından hazırlanan raporla birlikte incelenmiş sonuçlar üst yönetime sunulmaktadır (Gönen ve Rasgen, 2015, ss. 187-188).

2.8. Sürekli Denetimin Uygulanabilirliği

Sürekli denetim, yeni ve gelecekte gündemde önemli yere sahip olacağı düşünülen bir kavramdır. Ancak, uygulanabilirliği kuşkulu kaldığı sürece ilgi yalnızca akademik çevrelerde kalacaktır. Sürekli denetimin olabilirliğinin üç önemli boyutu, aşağıda kısaca açıklanan bilgi güvenliği, teknolojik ve ekonomik uygulanabilirliğidir.

2.8.1. Sürekli Denetimde Bilgi Güvenliği

Günümüzde iş süreçlerinin tüm bakış açıları örgütsel bilgi sistemlerinin güvenliğine ve kapsayıcılığına dayanmaktadır. Risklerin önemi küreselleşme ve güçlenmeden ötürü büyüktür. Bu sebeple sayısallaşan dünyanın değişen doğası potansiyel çözümleri zayıflatabilir. Spesifik sorunlar, bilgisayar virüslerinin ve diğer sorunların hızla yayılmasıyla, hız ve bilgisayar kullanmanın gücü ile birlikte işlemler ve bilginin sayısallaştırılması ile bağlantılıdır. Risk modelindeki en önemli sorun internetin iş riskini kontrol etmek ve yönetmek için düzenlenmemiş ve ayarlanmamış olmasıdır. İnternetin güvenlik hususunda sorunlu olması vesilesiyle, üzerindeki sistemler kontrol için eksik teknolojilerden oluştuğundan risklidir.

SQL (Structured Query Language-Yapılandırılmış Sorgu Dili; *Adından programlama dili olduğu sanılsa da bir veri tabanı yönetim sistemidir*.) Slammer solucanı, neyin yanlış ilerleyebileceğine ve küresel internet bağlantısından dolayı bu yanlışlığın ne kadar hızlı olabileceğinin yerinde bir örneğidir. Sistemleri bu solucan tarafından kapatılan birçok işletme, bu sorunun önüne geçmek için bir çözümün olduğunu öğrendiklerinde tatmin olmazlar. Çünkü bu işletmelerin aşırı sorumluluk yüklenen güvenlik ve sistem idarecileri bunu test edemez ve uygulayamaz. İşletmeler bazı durumlarda, güvenlik politikaları ve yeni gelişmeleri izleme eksikliğinden kaynaklı bu konudan haberdar bile değillerdir. Bilgi güvenlik programlarını uygulamada sorun yaşayan işletmeler, genellikle yetkisiz açıklama, değişiklik ve bilgi varlıklarının yıkımının yanı sıra hile ve kötüye kullanmanın kurbanları olmuşlardır. Bu ve benzeri olaylarla ilintili olan hukuki sorumluluk ve finansal kayıplar da büyük olabilir.

Şirketlerin internet ağlarına, görece kolay, yetkisiz girişlerin önüne geçmeyi ve bir şirketin mal varlığına ait bilgilere akın edilmesinde ve şirkete zarar verilmesinde kullanılan hacking tekniklerini geliştirmeyi içeren riskler nedeniyle bu sorunlar çözülmelidir. Bu nedenle de internet ağlarının devamlı izlenmesi gerekir. Finansal bilginin depolandığı çeşitli sistem biçimleri sürekli finansal raporlamayı ve bilgi güvenliğini test etmesi ve geliştirmesi için geliştirilmiştir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, ss. 212-213).

2.8.2. Sürekli Denetimin Teknolojik Uygulanabilirliği

Sürekli Denetimin teknolojik olarak uygulanabilirliği, kuramsal olarak, iki önemli teknolojik ilerlemeye dayanmaktadır. İlki, muhasebe bilgilerinin artık neredeyse tümüyle elektronik biçimde saklanmasıdır. İkincisi ise, her yerde bulunan bilgisayar ağlarının bu bilgilere uzaktan sürekli erişime izin vermesidir. Bu erişim açık Internet standartlarının pazarda görünür başarısıyla daha da basit bir hal almıştır. Yalnızca ağ alt yapılarının geniş ölçekte varlığı değil, protokoller ve araçlar da artmış ve maliyetleri kolayca karşılanabilir duruma gelmiştir. Fakat pratikte, Sürekli Denetimin geliştirilmesi sayısız teknolojik ve organizasyonel sorunların üstesinden gelinmesini gerektirmiştir

İşletmelerde kullanılan yazılım sistemlerindeki büyük çeşitlilikler denetleyicilerin kapsamlı çevrimiçi denetim sistemleri geliştirmesini çok zorlaştırmaktadır. Bu işletme sistemlerinin çoğunluğu, varsa bile, yalnızca gelişmemiş ağ kabiliyetleri olan tek başına sistemler olarak tasarlanmıştır. Miras alınan bu sistemler yavaş yavaş değiştirilmektedir. İşletme bilgi sistemlerinde şu anki gelişmeler ilişkili alt sistemlerin daha fazla standart bir formda olması ve daha iyi bütünleştirilmesi yönünde bir eğilimi açıkça göstermektedir. Bu eğilim, sürekli denetimin önündeki birçok teknolojik sorunun yakın gelecekte aşılacağı izlenimini vermektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, ss. 213-214).

Ayrıca, sürekli denetim anlayışla bağdaşmayacak şekilde, geleneksel denetim anlayışında, denetim neticesinde ortaya çıkan denetim bulguları, olayların üzerinden bir müddet geçtikten sonra toplanmaktadır. Sürekli denetim anlayışında ise olayların

ve işlemlerin gerçekleşmesi ile eş zamanlı olarak denetim bulgularının toplanması ve denetim raporunun düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Fakat sürecin bu şekilde işlemesi denetim raporlarına konu edilen bulguların nedenlerinin araştırılarak ortaya çıkarılmasını ve bu bulguların ilgililer tarafından yasal yollara başvurularak çözümünü zorlaştıracaktır. Öte yandan iş ve işlemlerin gerçekleşmesi ile eş zamanlı denetim yapıldığından geleneksel denetimde ortaya çıkartılan hatalı işlem sayısından daha fazla sayıda hatalı işlem ortaya çıkartılacağı için, söz konusu durum denetim raporlarının gecikmesine de etki edecektir. Dolayısı ile zamanında denetim yapılarak elde edilmesi amaçlanan fayda önemli ölçüde azalacaktır. Yani, sürekli denetimde; denetim, "sürekli" olacağına ve denetim raporu istenildiği anda hazırlanabileceğine göre, denetlenen, sistemde ortaya çıkan hatalarını nasıl ve ne zaman düzeltecektir? Bunun yani sıra eğer bu sistemde hataların düzeltilmesi imkân mevcut ise eş zamanlı raporlar nasıl düzenlenecektir? gibi sorulara cevap vermesi gerekmektedir (Ağca, 2006, s. 76).

2.8.3. Sürekli Denetimin Ekonomik Uygulanabilirliği

Günümüzde sürekli denetim belirli endüstri sektörlerine daha çok hitap etmektedir. Sürekli denetimin, uygulanabilirliği maliyet etkinliğine bağlıdır. Yüksek maliyete katlanılmasına rağmen, sürekli denetimden beklenen sonuçların elde edilemediği durumlarda uygulanması faydadan çok zarar getirecektir. Başka bir ifadeyle maliyetinin en asgari düzeye indirildiği aynı zamanda denetimle arzulanan sonuca da tam anlamıyla ulaşıldığı noktada sürekli denetimin uygulanması mantıklıdır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 215).

Sürekli denetimin uygulanabilmesi için küçümsenmeyecek bir alt yapı harcamayı gerektirir. Sürekli denetimin uygulanmaya başlanmasının sonucu olarak yapılan harcamanın fazlalığı ürünün maliyetinin yüksek olmasına neden olacaktır. Bu bağlamda sorulması gereken iki önemli soru vardır. Birincisi sürekli denetim sonucunda ortaya çıkan bu yüksek maliyetli ürünü kimlerin alacağıdır. Çünkü üretilen bir ürünün, piyasada karşılığının ne kadar olduğu, ne kadar kâr sağlayacağı ve bu ürünün sürekli talep edilmesi durumunda üretilmesi gerekmektedir. Aksi durumda yapılacak yatırımın bir artısı olmayacaktır. İkinci önemli soru ise, sürekli denetim

getirmiş olduğu katkının ne kadar olacağıdır? Bu ve benzeri sorularla sürekli denetim yaklaşımının ekonomik açıdan uygulanabilirliği talep ve fayda/maliyet bağlamında sorgulanacaktır (Ağca, 2006, ss. 70-71).

Sürekli denetimin esas ilgi alanı işletmelerin ortaya koyduğu bilgilerin hâlihazırda kullanıcıları olan devlet ve var olan ve var olma olasılığı yüksek olan yatırımcılar ve borç verebilenlerdir. Bir ülkede bilgi kullanıcılarının sürekli denetim hususundaki beklenti ve istekleri değerlendirilirken, bunu talep edenleri mevcut durumları ve yeterlilikleri de değerlendirilmelidir. Bilgi kullanıcılarının mevcut durumu ve yeterlilikleri bulundukları ülkelere göre değişkenlik arz ettiklerinden, sürekli denetime yönelik isteklerde her ülkede değişkenlik gösterecektir. Bilgi kullanıcılarının mevcut durumları ve yeterliklerinin her ülkede değişkenlik göstermesinin özünde işletmelerin kaynak finansmanında izledikleri yöntemler bulunmaktadır (Ağca, 2006, s. 71).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİLGİ TEKNOLOJİLERİNİN SÜREKLİ DENETİM ÜZERİNDEKİ ETKİSİ VE ALAN ARAŞTIRMASI

3.1. Bilgisayar Teknolojileri

Sürekli denetimin yapılabilmesi bilgi teknolojilerine bağlıdır. Bilgi teknolojilerine dair her türlü gelişme sürekli denetim uygulamalarının gelişmesi ve yaygınlaşması yararına olacaktır. Bilgi teknolojilerindeki bazı unsurlar sürekli denetim için daha fazla önem arz etmektedir.

Bilgisayarların işletmelerde kullanılır hale gelişi işletmelerde işlerin yapılma şeklini ve finansal bilgilerin iletilme şeklini önemli ölçüde değiştirmiştir. Faaliyetlerini gerçekleştirmek ve finansal raporlarını yayınlamak için interneti kullanan ve bunları gerçek zamanlı yapan işletmelerin sayısı çok hızlı bir şekilde artmaktadır. Bu gerçek zamanlı raporlama da sunulan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin garanti edilmesinin sürekli olarak sağlanması amacı ile sürekli denetimi gerekli hale getirmektedir.

Bilgisayar ve bilgi iletişim teknolojilerinin gelişmesi ve muhasebede giderek daha yaygın şekilde kullanılması sonucu; muhasebe rapor ve çıktılarının daha kolay ve hızlı bir şekilde hazırlanması ve yorumlanması daha kolay ve vazgeçilmez olmuştur. Kaliteli ve yerinde karar verme, veri kalitesi ve gerçek zamanlı bilginin varlığına bağlıdır. Elektronik bilgi, kâğıda dökülen belgelerden daha esnek, daha ulaşılabilir ve yer değiştirilebilir özelliktedir. Bilgi iletişim teknolojileri ile firmalar artık ticari faaliyetlerini elektronik olarak devam ettirilebilmekte, mali tablolarını çevrimiçi ve doğru zamanlı sistem üzerinde oluşturabilmektedir (Çetin, 2011, s. 22).

Sürekli denetimde, bilgisayar teknolojilerinin mutlaka kullanılacak olmasından dolayı burada kısaca bilgisayar teknolojileri anlatılacaktır. Esas olarak bilgisayar, daha önce tanımlanmış biçimde verileri kabul edebilen, verileri işleyen ve işlem sonuçlarını önceden tanımlanan bir şekilde bilgi veya işaret olarak diğer ortamlara aktaran bir araçtır (Güder, 1996, s. 88).

Bilgisayarların gelişimi, organizasyonlarda kullanılan bilgisayar sistemlerinin de her geçen gün daha kompleks bir hal almasına neden olmaktadır. Açık sistemler, hareket halindeki sistemler, bilgi güvenliği, çoklu ortamlar, akıllı sistemler, uzman sistemler ve yapay sinir ağları bu yeni ve karmaşık yapının karşımıza çıkardığı yeni kavramlardan sadece bazılarıdır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 220).

3.1.1.Bilgi Teknolojileri ve Sürekli Denetim

Muhasebe ile ilgili işlemlerin bilgisayar ortamında gerçekleştirilmesi, bu faaliyetlerin bilgisayar ortamında denetlenmesini gündeme taşımış; günümüzde "deftersiz muhasebe" ve "bilgisayar ortamında denetim" kavramların ortaya çıkmasını sağlamıştır. Defter ve belgelerin ortadan kalktığı bir ortamda, denetim faaliyetleri de teknolojik gelişmelere uyum sağlamıştır. Muhasebe ve denetimde yaşanan köklü değişimler sonucu, etkili ve güvenilir bir denetim faaliyeti için denetçiler aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmak durumundadırlar (Çiftçi, 2003, ss. 140-141):

- Denetim, bilgi işleme sistemlerindeki teknolojik değişmelerden önemli oranda etkilenmiş; bu etkilenme, ortaya denetçinin üstesinden gelmesi gereken bir dizi sorun çıkarmıştır.

- Söz konusu sorunların üstesinden gelinmesi, öncelikle denetçinin bilgisayar sistemini çok iyi anlamasıyla mümkündür.

- Denetçi, denetim yöntemlerini bilişim ortamına uyarlamak durumundadır.

- Dış denetçi, doğru sonuçlara ulaşmak için iç kontrol-bilgisayar-iç denetim düzlemindeki gerekli tüm bilgiyi edinmek ve çözümlemek durumundadır.

- Denetim çalışmalarının etkinliğinin arttırılması için; denetim alanına giren bilgisayar aynı zamanda bir denetim aracı olarak kullanılmalıdır (muhasebe denetimi paket programları, veri testi tekniği, bilgisayar örneklemesi vb.).

- Denetim sürecinin planlanmasında denetçi, denetim süreçlerini ve bu süreçlerdeki amaç ve yöntemleri belirlemede özenli davranmalıdır. Bilgisayarların

muhasebede kullanılması, denetimi de ciddi anlamda etkilemiş olup; denetim ile ilgili, geleneksel denetim yöntemlerine alternatif olarak üç farklı yaklaşım geliştirilmiştir. Bunlar, Bilgisayar Çevresinden Denetim (Auditing Around The Computer), Bilgisayar Aracılığıyla Denetim (Auditing Through The Computer) ve Bilgisayar ile Denetim (Auditing With The Computer)'dir.

3.1.1.1. Bilgisayar Çevresinden Denetim (Auditing Around The Computer)

Bilgisayar sistemleri temel anlamda veri girişi, veri işleme ve çıktı süreçlerinden oluşmaktadır. Bu yaklaşımda sadece alış ve satış faturası gibi kaynak belgelerden bilgisayara yapılan girişler ve yevmiye defteri veya büyük defter gibi bilgisayardan olan çıkışlar incelenmekte; bilgisayarın veri işleme süreci göz ardı edilmektedir. Bu nedenle, bu yaklaşıma "kara kutu yaklaşımı", "bilgisayarın yanından geçen denetim yaklaşımı" da denilmektedir (Selvi, Türel, ve Şenyiğit, 2006, s. 307).

Denetçi, sisteme kaydedilen işlemlerin beklenen sonucunu hesaplamak suretiyle; bilgisayar ile oluşturulan bilginin güvenilirliğini test etmektedir. Ardından bu hesaplamaları, çıktı sonuçları ya da işlemler ile kıyaslamaktadır. Geçerli veya doğru oldukları ispatlanırsa, kontrol sisteminin etkili ve uygun şekilde çalıştığı kabul edilmektedir (Çetin, 2011, ss. 40-41).

Bilgisayarın çevresinden denetim yaklaşımının sakıncası, denetim kanıtlarının birleştirildiği bilgisayar kapasitesinin kullanılmaması, denetim süresi ve performansında mümkün olabilecek maliyet tasarrufu sağlayamamaktadır. Bütünleşme düzeyi düşük muhasebe sistemlerinde, bilgisayar tarafından yapılan işlemlerin, örnekleme yapılarak manuel yürütülmesi ve girdi-çıktıların kontrolü ile uygunluk büyük ölçüde sağlanabilmektedir. Ancak karmaşık ve yüksek düzeyde bütünleşmiş sistemlerin denetiminde bu yöntem eksik kalmakta ve sistemin denetimi gerekmektedir (Çiftçi, 2003, s. 141).

3.1.1.2. Bilgisayar ile Denetim (Auditing with the Computer)

Bilgisayar ile denetim yaklaşımı, çeşitli teknikleri içermekte ve bilgisayar destekli denetim tekniklerine (computer-assisted audit techniques) gönderme

yapmaktadır. Bilgisayar destekli denetim teknikleri denetçilerin yetenek ve etkinliklerini geliştirmesine rağmen; ilk olarak asli testleri gerçekleştirmek maksadıyla kullanılmaktadır (Çetin, 2011, s. 41). Bilgisayarlı muhasebenin gerektirdiği denetim metotlarının uyumlulaştırılması problemi, sadece bilgisayar üzerinde bir sistem denetimi olmayıp; bilgisayar uygulamaları denetim işlemlerini de kapsamaktadır.

Aşağıdaki durumlarda bilgisayar ile denetim avantajlı sayılmaktadır (Çiftçi, 2003, s. 142):

- İç kontrollerin önemli bir bölümü, bir bilgisayar programında somutlaştığında,
- Görülebilir alış-veriş işlemleri arasında bir netlik varsa,
- Test edilmesi gereken kayıtlar çok sayıdaysa.

3.1.1.3. Bilgisayar Aracılığıyla Denetim (Auditing Through the Computer)

Bilgisayar aracılığıyla denetim yaklaşımında, bilgisayar çevresinden denetim yaklaşımının tersine sadece bilgisayara giriş-çıkışlar değil; bilgisayar sistemi tamamen incelenmektedir. Bu nedenle, bilgisayarın içinde bulunan ve işlemlerin yürütülmesini sağlayan yazılımlar da denetim sürecinin içine dâhil edilmiş olmaktadır. Bu yaklaşım, denetçinin bilgisayar destekli denetim teknikleriyle işlem yapmasını gerektirmektedir (Selvi, Türel, ve Şenyiğit, 2006, ss. 307-308).

"Beyaz Kutu (White Box)" yöntemi olarak da bahsedilen bu yaklaşımda, denetçi yazılım sistemi ve program akışının uygunluğunu denetlemektedir. Bu nedenle bu yaklaşım denetçinin, bilişimin temel konularına ana hatlarıyla hâkim olmasını gerektirmektedir. Bilgisayarlı muhasebe sistemini denetleyecek denetçi, genel anlamda aşağıdaki konularda bilgi sahibi olmalıdır (Çiftçi, 2003, s. 141):

- Bilgisayarın kullanım imkânları,
- Olası makine hatalarını bilme,
- Programcıdan gerektiğinde yararlanma,
- Akış ve küme diyagramlarının okunması,
- Programlama metotları, değiştirme yöntemleri, program koruma ve program değişikliği yöntemleri.

- Test yöntemleri,
- Bilgi taşıyıcılarının işleyişi.

Burada; denetim sürecinin temel özelliklerini korumakta ve geleneksel işlevini devam ettirmekte olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Değişen; teknolojik gelişmelerin denetim sürecine yansımış olmasıdır. Bu da denetçinin bu yansımaların bilincinde, kabul ederek ve özümseyerek denetime yaklaşmasını; daha da önemlisi teknolojiden destek alarak hareket etmesini gerektirmektedir. Denetçi, öncelikle sistemdeki muhasebe kontrollerinin yapısını tanımaya ve bunun yanında anlamaya çalışacak; ardından bu kontrolleri test edecek ve maddelik testlerini tasarlayarak, gerçekleştirecektir.

Bilgisayar aracılığıyla denetim yaklaşımı, özellikle karmaşık bilgi teknolojileri sistemlerindeki kontrol testlerinde uygulanmaktadır. Fortune 500 firmaları arasında yapılan bir ankete göre, anketi cevaplayan 91 firmadan yalnızca 26'sı, yani %28,6'sı satın alma fonksiyonunun denetiminde, son derece otomatik, bilgi iletişim teknolojileri içeren bilgisayar aracılığıyla denetim tekniklerini kullandıklarını bildirmişlerdir (Çetin, 2011, ss. 42-43).

Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerine Bakış;

Finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini etkileyen yanlışların ortaya çıkarılmasının zorluğu, denetim çalışmalarının daha, dikkatli ve ayrıntılı yapılmasını gerektirmektedir. Teknolojinin, denetçiye sunduğu bilgisayar donanımları ve Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT), denetçilere finansal tabloları etkileyen yanlışları ortaya çıkarmada ve denetim sürecinin diğer alanlarında yardımcı olmaktadır.

BDDT'ler, denetçilerin sistemsel bilgilere bilgisayar yardımı ile elde ederek, denetim kanıtları ve destekleyici bilgileri temin ettikleri bir yol olarak düşünülebilmektedir. Başka bir deyişle BDDT'ler, denetçilerin denetimler sırasında kullandığı önemli araçlar olup; genelleştirilmiş denetim yazılımı, yardımcı program, test verileri, uygulama yazılımı, izleme (tracing), işleme (mapping) ve denetim uzman sistemleri gibi çeşitli kontrol testlerini içermektedir (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2009, s. 180).

BDDT'lerin muhasebe denetiminde kullanılmasının önemli nedenlerinden biri, işlenecek veri gruplarının büyük olmasıdır. Geleneksel denetim teknikleriyle iç kontrol sisteminin yeterince incelenememesi sonucu, denetçinin uygulaması gereken maddelik testleri, diğer testlerin sayısı ve bu testlerde incelenecek kayıt miktarı; kaliteli, amaca uygun bir denetim ve güvenilir bir denetim görüşünün hedeflendiği durumlarda büyük sayılara ulaşacaktır. Bu durum, denetim çalışmasının zamanı ve maliyetinde olumsuz etki yaratacaktır. Bu noktada, bağımsız denetimde BDDT'lerden faydalanmanın denetim maliyeti, süresi ve kalitesi üzerinde olumlu etkileri bulunduğu görülmektedir (Saygılı, 2005).

BDDT'ler uzun yıllardan beri var olmasına rağmen, denetçiler bu teknikleri, büyük miktarda veri anormalliklerini analiz etmek için kullanmaya başlamışlardır. Teknolojik avantajlar aracılığıyla, veri klasörlerini sağlamak daha kolaylaşmıştır ve pazardaki geliştirilmiş araçların çoğu ulaşılabilir durumdadır. Denetçiler, BDDT'lerin kullanımını belirlerken aşağıdaki hususları dikkate almak zorundadırlar (Çetin, 2011, s. 44):

- Denetim ekibinin bilgi teknolojileri hususunda bilgisi, deneyimi ve uzmanlığı
- BDDT'lerin, bilgisayar donanımının ve verinin durumu
- Manuel testlerin uygulanamazlığı
- Etkinlik ve verimlilik
- Zaman sınırlaması

BDDT'leri kullanmadan önce denetçi, girişimin bilgisayar sisteminin tasarımının içindeki bütünleşik kontrolleri düşünmek zorundadır. BDDT'leri tam verim ile kullanmak için denetçilerin faaliyet süreçleri, denetim prosedürleri ve yazılım arasında bir bağlantı kurmaları gerekmektedir. Denetimde BDDT kullanımının 6 önemli faydası bulunmaktadır (Can ve Ocak, 2009, s. 5):

- ✓ BDDT, rastgele örnekleme yapılmadan, verilerin tamamının denetiminde kullanılabilmektedir.
- ✓ Mevcut BDDT yazılımları, denetçilerin alışık olduğu komutlar ve prosedürleri kullanmaktadır.

- ✓ Günümüzdeki ileri düzeydeki BDDT'ler, denetçinin çalışmasını ve denetim prosedürlerinin sonuçlarını belgelendiren dahili araçlara sahiptir.
- ✓ BDDT içeriye değişik biçimlerden veri aktarımı yapabilmektedir. Bu uyumluluk önemlidir. Çünkü genellikle kurumlar farklı veri biçimlerine sahiptir ve etkin denetim için bunların bir araya getirilmesi gerekmektedir.
- ✓ BDDT'ler genellikle salt-okunur çalışmakta ve verinin bir kopyasından faydalanmakta, veriyi değiştirememektedir. Böylece veri bütünlüğü korunmaktadır.
- ✓ Günümüz ileri düzey BDDT'leri denetçiye testlerin otomatik olarak yürütülmesi olanağını tanımaktadır.

3.1.2. Bilgi Teknolojilerindeki Gelişmelerin Sürekli Denetim Yaklaşımı Üzerindeki Etkileri

Belirli zamanlarda geçmişe dönük gerçekleştirilen denetim, sürekli denetime imkân sağlayan bilgi teknolojileri ile süreklilik temeline oturtulmuştur. Sürekli denetim, sistematik bir süreçte ve olayların sonuçlarına anlık erişim sağladığından başarılı neticeler ortaya çıkarır. Bu neticelere ulaşılabilmesi için sürekli denetimin çevrim içi bir bilgisayar sisteminde uygulanması gerekmektedir. Bilgisayar ortamlarında güvence hizmetlerinin uygulanması bakımından Sürekli denetim önemli bir rol üstlenmektedir. Bilgi talep edenler, sunulan bilginin doğruluğu, güvenilirliği ve zamanlılığı konusundaki beklentilerini sürekli denetim ve güvence hizmetleriyle temin etmektedir.

Sürekli denetim sürecinde, denetimin temel konusu olan olay gerçekleştiği esnada ya da bu olayın hemen sonrasında güvence hizmetini gerçekleştirmek bilgi teknolojileri sayesinde mümkün olmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 159; Selimoğlu, 2006, ss. 284-286).

3.1.2.1. Sürekli Denetimin Uygulama Sürecindeki Etkileri

Bilgi teknolojileri, otomasyon yoluyla sürekli denetimi makul bir seçenek haline getirmede önemli bir rol üstlenmektedir. Sürekli denetim, işletmelerin finansal

durumlarının güvenilirliğini ve bütünlüğünü korumak ve yatırımcıların finansal piyasalara olan güvenini arttırmak için işletmelerin raporlama konusundaki ihtiyaçlarının karşılanması açısından çok iyi bir seçenek olarak değerlendirilmektedir (Önce ve İşgüden, 2012, ss. 132-133).

İşletmelerin güvenilebilir ve gerçek zamanlı finansal bilgileri üretme ihtiyacı, sürekli denetim uygulamasının yanında **sürekli izleme** uygulamalarını da beraberinde getirmiştir. Bilgi teknolojileri bu iki yöntemle yeniden oluşturulacaktır. Sürekli izleme sistemleri yönetim bilgi sistemleriyle benzerlik göstermektedir. Sürekli izleme, işletmelerde kontrollerin daha kaliteli bir şekilde uygulanmasını sağlayarak yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesini zorunlu kılar. Sürekli izleme, bir iş süreci içerisinde belirlenmiş kontrol noktalarının güvenilirliğinin ve kontrol amaçlarının belirlenmesini, otomatikleşmiş bir seri test sisteminin kurulmasını ve kontrol zayıflıklarının belirlenmesini kapsar. Sürekli izlemeyi önemli kılan unsur, kontrol sistemlerinin etkili ve sistematik bir şekilde uygulanmasının sağlanmasıdır. Bu uygulamalar işletmeler tarafından gerçekleştirmesi gereken ve yönetimin tam sorumluluk aldığı süreçlerdir. İç denetçiler ise üst yönetimin aktif bir şekilde sürekli denetim ve sürekli izleme uygulamalarında yer almasını sağlıyor

Sürekli denetimdeki otomasyon seviyesi, denetim sistemi tasarımı ve uygulanabilirliği ile farklı sonuçlar doğurmaktadır. Otomasyonu yüksek olan süreçler nedeniyle sürekli olarak izleme ve raporlama sağlayan sistemler arasında denetim programlarını da görmek mümkündür. Düşük seviyedeki otomasyona sahip süreçlerde ise otomatik olarak veriler tespit edilip kaydedilir (Önce ve İşgüden, 2012, s. 133)

3.1.2.2. Sürekli Denetim Sürecinde Kullanılan Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri, Sürekli Denetim Yazılımları ve XBRL

İç denetim, ileriye dönük birtakım değişiklikler yapıp sürekli denetimi benimseyip, uygulayabilmesi; bilgi teknolojisini ve denetim araçlarını riskleri ortaya çıkarabilecek seviyeye ulaştırmasıyla mümkündür. Sürekli denetim uygulama sürecinde kullanılan bir takım denetim araç ve teknikleri, bilgi teknolojileri denetimi sırasında risklerin belirlenmesi, iç kontrol sistemini değerlendirilmesi, elektronik olarak denetim prosedürlerini gerçekleştirilmesi, kontrol testlerine dair örneklerin

belirlenebilmesi, normal olmayan işlem ve tutarsızlıkların belirlenebilmesi bakımından uygulanmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 196).

3.1.2.2.1. Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri

Bilgisayar destekli denetim teknikleri, hızla gelişen bilgi teknolojileri ortamında oluşturulan faaliyetlerin denetiminin etkinliğini ve verimliliğini arttırılabilmesi için ihtiyaç duyulan seçenekleri sunmakta ve denetçileri fazla veriler ile uğraşmaktan kurtarıp, kontrolleri yapılmış sonuçlar üzerinden denetim yapma olanağını sağlamaktadır. Çok fazla bilinen ve uygulanan BDDT'ler (Önce ve İşgüden, 2012, s. 134);

- ✓ Genelleştirilmiş denetim yazılımları,
- ✓ Paralel benzetim,
- ✓ Veri testi tekniği,
- ✓ Bütünleşik test teknikleri,
- ✓ Elektronik çalışma kâğıtları,
- ✓ Uzman sistemler,
- ✓ Analitik inceleme prosedürleri,
- ✓ Kıyaslama,
- ✓ İstatistiksel örnekleme,
- ✓ Uygulama yazılımı izleme ve eşleme,
- ✓ Süreç modelleme,
- ✓ Akış şeması,
- ✓ Dengeli ölçüm kartı olarak bilinmektedirler.

Genelleştirilmiş denetim yazılımı, bilgisayar sistemindeki kontrol testlerini sağlamaktadır. Ayrıca eksiksiz kayıtların olması ve hesap bakiyelerinin tutarlılığının incelenmesi, farklı dosyalardaki bilgilerin karşılaştırılması, denetim örnekleminin seçilmesine benzer yerlerde de genelleştirilmiş denetim yazılımları tercih edilir (Selvi, Türel, ve Şenyiğit, 2006, ss. 310-312).

Paralel simülasyonda, ise işletmeyle denetçiler aynı doğrultuda işlem yapan yazılımlar ile çalışılır. Söz konusu yazılımdan çıkan verilerle işletmenin gerçek yazılımından çıkan veriler kıyaslanır (Selvi, Türel, ve Şenyiğit, 2006, s. 310).

Veri testi tekniğinde, denetçi işletmede ortaya çıkan finansal durumlar ile ilgili doğru muhasebe işlemleri ve hatalı muhasebe işlemleri olmak üzere iki ayrı muhasebe işlem grubu belirler. Bilgisayar sistemi aracılılığıyla bu iki grup takip edilir (Selvi, Türel, ve Şenyiğit, 2006, s. 310).

Bütünleşik test teknikleri, denetçilerin esas bilgiye ulaşmasını sağlayan yazılımlar içerisinde yer alan bir tekniktir. Bu test tekniğiyle tüm muhasebe bilgi sistemini kapsayacak şekilde uygulama programlarının mantığını ve kontrollerini test edebilecektir (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2009, ss. 182-1823).

Elektronik çalışma kâğıtları, genel geçici mizanın, denetim kanıtlarının ve diğer çizelgelerin depolandığı tablolardır. Denetçiler, denetim kanıtları, denetim programları, risk analizi vb. uygulamalar sırasında bu çalışma kâğıtlarından yararlanıyorlar (Önce ve İşgüden, 2012, s. 134).

Uzman sistemler, uzmanlarca tavsiye edilen çözümleri üretebilen o alanın bilgileri ile donatılmış, gerçekleme metotları ile olayları ayrıştıran yazılımlardır. Uzman sistemler, insan bilgisini kaydedip belli işlemlerden geçirmeyi sağlayan programlardır (Alptürk, 2008, s. 252).

Analitik inceleme prosedürleri (AİP), denetim sürecinin planlama, test etme ve bitirme aşamalarında kullanılabileceğinden denetimin oldukça etkili yürütülmesine olanak sağlamaktadır. AİP'lerinin hata, hile veya düzensizlik ortaya çıkma ihtimali olan riskli alanları belirleme yeteneğine sahiptir. İç denetçiler AİP'lerini kullanırken inceleyecekleri veriler ile bu verilerin tutarlılığını kıyaslayacakları bilgilerle belirleyecekler ve iki veri arasında önemli bir değişiklik belirlendiğinde araştırma faaliyetlerini daha derine indireceklerdir (Önce ve İşgüden, 2012, s. 135).

Kıyaslama, daha çok süreç ve uygulamalarla alakalıdır. Ayrıca önemli farklılıklar gerektiren süreçleri anlama yoludur. Farklı biçimlerde (içsel, rekabetçi, fonksiyonel vb. gruplar) uygulanabilir. Bunlardan rekabetçi kıyaslamanın potansiyel

uygulama alanları, kaynak yönetimi, iç denetim, insan kaynağı yönetimi, ücret, prim sistemleri ve satın alma gibidir. Bunların haricinde odaklanılan noktaya göre süreç odaklı, performans odaklı, stratejik kıyaslama gibi sınıflandırmalar da uygulanabilmektedir (Önce ve İşgüden, 2012, s. 135).

İstatistiksel örnekleme ile denetçi olaya en uygun örnek büyüklüğünü seçebilmekte, istenilen güvenlik seviyesi ve hata payını ortaya çıkarmakta, sonuçları bilimsel olarak savunabilmekte, örnekleme yanlışlarını öngörebilmekte; zaman ve maliyet tasarrufu karşılayabilmektedir (Bozkurt, 2010, ss. 200-201).

Uygulama yazılımı izleme ve işleme, uygulama yazılımının işleme mantığı aracılığıyla veri akışını incelemek ve izlenen mantık yollarını, kontrol koşulları ve işleme sıralarını kaydetmek için kullanılabilecek uzmanlaşmış araçlardır. Uygulama yazılımı izleme ve işleme, sadece hatalı işlem potansiyelini gösterir ve doğru bilgilerin bu araçlar ile değerlendirilmesi söz konusu olamaz (Önce ve İşgüden, 2012, s. 135).

Süreç modelleme, BT hizmetlerinin izlenmesi ve doğru anlamda bu uygulamalardan beklenen yararın karşılanıp karşılanmadığının derecelendirilmesine ve iyileştirilmesine imkân sağlar. BT'ye süreç modellemesinde COBIT, ITIL, PMI, ISO 27001 gibi standartlar temel oluşturmaktadır. İşletmeler bu doğrultuda BT'ye ilişkin ana süreç modelini yaratmalıdır (Şahinaslan, Kantürk, ve Şahinaslan, 2010, s. 301).

Akış şeması analizleri, sayesinde denetçi muhasebe işlem akışları işletme tarafından akış şemalarıyla gösterilmiş ve belgelendirilmişse, bu şemalardan yararlanarak muhasebe kontrollerini mantık ve sistem akışı içinde belirleyebilecek ve analiz edebilecektir (Erdoğan, 2006, s. 108).

Dengeli ölçüm kartı, bir taraftan finansal neticeler dikkate alınırken bir taraftan da kapasite artırma ve zamanla büyüme ve gelişme sağlamaya olanak sağlayacak şekilde değer yaratma konularındaki gelişmeleri devamlı takip etmeyi sağlar (Saygılı, 2005). Denetçi, sürekli denetim sonuçlarının dengeli ölçüm kartı, kurumsal kaynak yönetimi, performans ölçümü ve izleme etkinlikleri gibi yönetim etkinliklerini içermesine olanak tanımalıdır (Önce ve İşgüden, 2012, s. 135).

3.1.2.2.2. Denetim Yazılımları

Sürekli Denetimde kullanılabilecek önemli denetim yazılımları olarak, Audit Command Language (ACL), Interactive Data Extraction and Analysis (IDEA), SAS / WAREHOUSE ADMINISTRATOR, Selective Monitoring and Assessment Risks and Trends (Smart) Denetim, SAP, AS 400, Excel, Access gibi denetim yazılımları sıralanabilir. Sürekli denetimin başarılı olabilmesi için bilgi, güvenilir ve kontrol edilmiş uygulama sistemleri ile üretilmelidir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 186).

En yaygın kullanılan yazılımlar; ACL ve IDEA yazılımlarıdır. ACL, veri analizi, veri sorgulama, raporlama ve bilgisayar destekli denetim konusunda öne çıkan bir yazılımdır. ACL, her işletme için ayrı geliştirdiği teknikler ve basite indirgemiş olduğu grup çalışmalarıyla (workshop) ileri düzeyde finansal denetim yapılmasını sağlayarak, finansal hileler ve dolandırıcılıkları ortaya çıkarmaktadır. ACL ile çok büyük verileri denetleyebilme, birçok yazılım programının yapamadığı kontrolleri yapabilme ve tekrarlayan işlerin otomatik hale getirilmesine olanak sağlar (Alptürk, 2008, s. 155).

IDEA ise veri üretmeye ve veri analizine destek olan bir yazılımdır. IDEA işletme verilerinin güvenliğinin analizinde çalışmalar yapılmasına olanak tanımaktadır. Veri güvenliğinin çok önemli olduğu günümüzde işletim sistemlerinin düzgün bir şekilde yapılandırılması dahil sistemlerin güvenlik seviyesini artırmasına yardımcı olur (Alptürk, 2008, s. 156).

3.1.2.2.2.1. Audit Command Language (ACL)

ACL yazılımı veri çekme ve bilgisayar destekli analiz tekniklerini kapsayan genel amaçlı bir denetim programıdır. Kanada kökenli bir yazılım şirketi olan ACL Services Ltd. tarafından geliştirilen bir programdır. Bu program yazılımının birçok özelliği vardır. Bunların başında odaklandığı işlev veri analizini hızlı, etkin ve detaylı bir şekilde gerçekleştirmektir. Veri analizi planlama aşamasında konulan hedeflere ulaşmak ve tanımlanmış sorulara cevap bulmak için denetlenen veri üzerinde yapılan testlerdir. Diğer bir özelliğiyse, bir sürekli denetim yazılımı olmamakla birlikte kurumsal kaynak planlama yazılımı ile birlikte çalışabilir ve otomatize edilmiş

denetim analizlerini belli süreçlerin sonunda belli aralıklarla kendisi başlatabilir. Programın bu özelliği onu sürekli denetimde kullanılabilecek yazılımlar arasına sokmaktadır (Boydaş Hazar, 2014, s. 213).

ACL denetim yazılımının en etkin özellikleri aşağıdaki gibidir (www.komtas.com)***:***

Güçlü veri analizi yeteneğinin var olmasıdır:

Denetçi ACL'nin güçlü veri analiz yeteneği ile aradığı cevapları kolayca bulabilir. ACL programı bir yapay zekâ uygulaması değildir. Aynı zamanda bir karar destek sistemi yapısında da değildir. Ancak, yazılımın farklı kısımları olan fonksiyonlar ve komutları kullanarak matematiksel formüller bilgisayara kolaylıkla tanıtılabilir.

Denetçinin farklı veri tiplerini işleme yeteneği güçlüdür:

Denetçinin ihtiyacı olan bilgi farklı kurumlarda veya farklı veri tabanlarında olabilir. Bu da birçok sistem ve birçok farklı veri çeşitlerinin kullanılması demektir. ACL yazılım programı, farklı veri çeşitlerini, veri bütünlüğünü bozmadan kendi işleyebileceği fil uzantılı dosyalara kolaylıkla çevirebilir. Bu durum denetim süresini azaltmakta ve denetçinin kullanacağı veri kaynakları konusunda esnek olmasını sağlamaktadır.

Kurumsal verinin bütünlüğü sağlanır:

ACL, kaynak veri tabanından veriyi sadece okuma özelliği olan bir yazılımdır. Kaynak veriyi hiçbir şekilde değiştirmez, silmez veya ekleme yapamaz. Bu nedenle bu yazılımın kullanımı kaynak verinin bütünlüğüne zarar veremez.

Büyük dosyaların analizi çok hızlı tamamlanır:

Denetimin binlerce kayıttan oluşan dosyalar üzerinde yapılması normaldir. Bir kurumun bir veya birkaç yıllık üretim bilgileri, muhasebe kayıtları, muhasebe işlemlerinin log dosyaları gibi veri kaynakları çok sayıda kayıt barındıran dosyalardır. Büyük miktarlarda kaydın incelenmesini gerektirecek durumlarda ACL denetim

yazılımının analizleri hızlı yapması birkaç yönden avantaj sağlar. Hızlı analiz yeteneği öncelikle denetim süresini azaltır. Denetçi kısa sürede farklı sorgulamalar yaparak kararını oluşturacak analiz sayısını çoğaltır. Ayrıca, bu sayede denetçi örnekleme yöntemiyle çalışmak yerine dosyanın tümü üzerinde analizlerini sürdürebilir. Bu da analiz sonuçlarının olumlu ve kesin olduğu konusunda güvenilirliği arttırır.

Analizler otomatikleştirilebilir:

ACL komutlarının etkileşimli veya sürekli çalışması sağlanabilir. Analizlerin otomatikleştirilmesi aynı denetim modelinin sürekli kullanılması halinde denetim süresini azaltır. Daha az emek harcanmasını sağlar. Analizlerin otomatikleştirilebilme özelliği ACL'nin sürekli denetim uygulamaları geliştirmek için kullanılabilmesine olanak tanır.

Çalışmaları kayıt altına alınır:

ACL programının kullanımı esnasında yapılan her işlem, analiz ve sonucu log dosyalarına yazılır. Log dosyası yazılımın otomatik olarak oluşturduğu bir kayıt izleme sistemidir. Denetçi gerçekleştirdiği işlemleri ve yapmış olduğu analizleri bu log dosyaları sayesinde kolaylıkla gözden geçirebilme olanağına sahip olur. Analizlerini tarayarak denetim modelinde iyileştirmeler yapabilir. Sonuçları değerlendirerek yönetim kararlarına faydalı olabilecek yeni öneriler geliştirebilir. Log dosyaları denetimin dokümantasyonu sürecinde de faydalanılabilecek değerli bir kaynaktır. Atılan her adım tüm detayıyla bu dosyalarda yer aldığı için dokümantasyon sürecinde unutulan veya hatalı kaydedilen hiçbir işlem olmayacaktır.

Verinin analiz edilmek üzere ACL'ye transfer edilmesi:

Verinin bir kopyası alınır ve ACL'nin okuyabileceği bir sürücüye koyulur. İlgili kişi veya bölümden kullanılacak verinin ACL'nin okuyabileceği bir dosya yapısına transfer edilmesi istenebilir. Kaynak verinin bir kopyası ACL'nin okuyabileceği bir formatta denetçiye sunulur. Bazı dosya tiplerinde ACL'nin veriyi düzenleyebilmek için kullandığı meta data vardır. Diğer dosya tipleri kullanıcı düzenlemesi gerektirir. Dosyanın büyüklüğü temin edileceği ortamı da belirler. Genelde dosyalar CD, DVD, Zip disk veya network sürücüsü desteğiyle çalışır.

Sonuçların raporlanması:

ACL veri analizinden oluşturulan sonuçların raporlanması ve destekleyici belgelerin oluşturulması için raporlama özelliğine sahiptir. Rapor yapısı esnektir. Rapor düzeni istenildiği gibi formatlanabilir, rapor içeriği özet veya açıklayıcı bir şekilde olabilmektedir (Boydaş Hazar, 2014, s. 221). ACL, teknoloji denetim birimleri tarafından parça parça otomasyon yaratan bir araç olarak görülmemekte ve denetimde yeni bir model oluşturmak için kullanılmaktadır. ACL sayesinde otomatik süreçlerin uygulanması, denetim birimine piyasada durmaksızın ortaya çıkan yeni hedeflerin izlenmesini sağlayan bir esneklik ve hız kazandırmaktadır.

3.1.2.2.2.2. Interactive Data Extraction and Analysis (IDEA)

Bilgi değişimli veri elde etme ve veri analizi ile kullanıcıya yardımcı olan menü serisi vasıtasıyla kontrol edilen daha önce kaydedilmiş sıradan setlerden oluşmaktadır. Bu yazılım kolay kullanıma sahip olup, güçlü ve esnektir. Bilgi değişimli veri oluşturmak ve veri analizi; denetçilere, işletmelerin binlerce kaydın barındırdığı veri dosyaları üzerinde tarama, araştırma, özet, seçme veya örnekleme yapma imkânını verir ve ayrıca birçok yazılım paketlerine ve bu paketlerden veri tanınmasına olanak sağlar (Çetinoğlu, 2007, s. 221).

IDEA, bir dosyaya dökülmüş raporlar dâhil olmak üzere hemen hemen tüm kaynaklardan verileri alabilen; bu verileri hızlı ve doğru olarak birleştirebilen, analiz edebilen, örnekleyebilen, güçlü ve kullanması kolay bir veri analiz aracıdır.

IDEA, analistlerin, muhasebecilerin ve denetçilerin; görevlerinde etkinliği arttıran ve önemli analizleri gerçekleştirmeyi olanaklı kılan, genel amaçlı denetim programlarında bulunmayan benzersiz işlev ve özelliklere sahiptir. Sınırsız dosya boyutu kapasitesiyle, çok büyük hacimdeki verilere erişmeyi mümkün kılar ve milyonlarca kaydı saniyeler içinde okur (Turan, 2006, s. 47-48).

IDEA denetim yazılımı ile gerçekleştirilebilecek diğer işlemlerden bazıları şöyle sıralanabilir (Güney, 2013, ss. 11-13):

- İDEA ile denetimi yapılan verilerin %100'üne yönelik denetim prosedürleri uygulanmaktadır.
- İDEA ile kolayca çoklu değişken analizi (Multi-variable) yapılabilmektedir.
- İDEA ile sisteme zamanında kaydedilmeyip daha sonra kaydedilen veriler ve işletmeler kolayca tespit edilebilmektedir.
- IDEA'nın numara sıralama kontrolü ile birden fazla girilen veriler kolayca tespit edilmektedir.
- IDEA'nın "tekrar-yap" işlevi ile denetçi denetlediği veriye yönelik kriteri değiştirebilir ve süreci yeniden başlatmak zorunda olmadan yeni bir sınıflandırma, yaşlandırma veya veri ekleme ya da çıkarma gibi işlevleri gerçekleştirebilir.

IDEA yazılımının (Güney, 2013, ss. 11-13);

- Analiz için farklı iki veri tabanından elde edilen verileri oluşturan tek bir veri tabanında birleştirme özelliğine sahip olması,
- Aynı veri tabanının farklı iki zamanda karşılaştırmasının yapılabilmesi özelliğine sahip olması,
- Farklı iki veri tabanında oluşturulan tek bit ait farklılıkları tanımlayabilme özeliğine sahip olması,
- Verilere ilişkin raporlamaların kullanıcı tanımlı olarak gerçekleştirilebilme özelliğine sahip olması, IDEA'yı diğer yazılımlardan farklı kılan özellikler olarak belirtilmektedir.

IDEA, muhasebecilerin, denetçilerin ve finans uzmanlarının yararlanabileceği, denetimi gerçekleştirmesi ve sistemdeki sorunları belirlemede yardımcı olması için tasarlanan bir yazılım şeklidir. Veri bütünlüğünü bozmadan ve tüm verilerin denetimini sağlayabilmektedir (Gönen ve Rasgen, 2015, ss. 188).

3.1.2.2.3. Extensible Business Reporting Language (XBRL)

Extensible Business Reporting Language (XBRL) değişik sistemlerden bilgi alabilen, birbiri arasında alaka kurabilen, standart formatta sunan bir raporlama yazılımıdır. XBRL International Inc.'in çatısı altında toplanan bir konsorsiyum tarafından 2000 yılında oluşturulmuştur. Bu konsorsiyumda muhasebeciler, denetçiler, sektördeki kişiler, programcılar ve kanun koyucular gibi çok farklı iş mensuplarından ve kuruluşlardan kişiler yer almaktadır. XBRL, İngilizce Extensible Business Reporting Language sözcüklerinden türetilmiş olup Türkçe' ye Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (GİRD) olarak çevrilmektedir (www.xbrl.org).

XBRL, finansal rapor verilerinin toplanması, finansal bilginin hazırlanması, yayımlanması, denetlenmesi, paylaşımı ve raporlanması sürecinde standartlaşma sağlamak amacıyla geliştirilen; verilerin etiketlenmesi ile verilere anlam kazandıran ve verilerin içeriklerini sunum biçimlerinden bağımsız kılan bir elektronik programlama dilidir (Ağmaz, 2011, s. 194).

İnternet tabanlı teknoloji standartları ile raporlama standartlarının birleşiminden oluşmuştur. Temel hedef finansal tabloların basit bir şekilde elde edilebilen, bilgisayarların da kullanabileceği standart formatta olmasına imkân tanımaktır. Elektronik raporlama formatları olan web sayfaları veya PDF dosyalarından farklıdır. XBRL bilgisayarların kavrayabileceği bir rapor formatıdır. XBRL formatındaki veri, kurumların bilgisayarları veya kurum içi bilgisayarlar arasında anlam değişikliğine yol açmadan ve bütünlüğüne dokunmadan transfer edilebilir, analizi sağlanabilir ve raporlanması istenilen formatta yapılabilir.

XML (Extensible Markup Language) veri formatını esas olarak alır. XBRL veriyi XML formatındaki standart finansal raporlar halinde oluşturur. Dosyalar XBRL ile hazırlanmışsa farklı uygulamalar ile tekrar çalışılabilir. XBRL bilgiyi standart hale getirerek ilgili tarafların bilgi sistemlerinde kolayca tekrar analiz edilebilir hale getirmektedir (Boydaş Hazar, 2014, s. 222).

Devlet kuruluşları için denetimde büyük kolaylık sağlamakta yardımcı olur. Bu sebeple devlet kuruluşlarınca XBRL'nin yaygınlaşması destek görmektedir. ABD'de

başta Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) ve Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission-SEC) XBRL'nin geliştirilmesi için çalışmalar yapmaktadır (www.xbrl.org).

Gün geçtikçe de sıklaşmaktadır. Buna bağlı olarak çok sayıda ülkenin kamusal ve özel iştikakçı alanlardaki yapılarında, finansal raporlamanın XBRL formatında uygulanmasına dair incelemeler gerçekleştirilmekte ve buna dair yasal düzenlemelere olma hususunda olanak sağlamaktadır. Türkiye'de de kamusal alan ve özel iştikakçılar, teknolojik alandaki ilerlemeleri yakından takip ederek bu alandaki gelişimlerden faydalanmaktadır.

XBRL, finansal şeffaflık sağlamakta, maliyetleri düşürmekte ve işlemlerin niteliksel olarak daha sağlıklı gerçekleşmesini sağlamaktadır. Böylece işletme içinde ve dışında finansal analizin ve sürekli denetimin geliştirmesine olanak vermektedir (www.xbrl.org).

Denetçiler, finansal bilgiye, sürekli denetim uygulama fırsatını artırdığı için XBRL'den yararlanabilir. Sürekli denetim, olayın oluşundan kısa zaman sonra ya da anlık olarak işlemlerin değerlendirilmesini içerir. XBRL ise, denetçiler ve onların otomatikleşmiş araçlarını hızlı bir şekilde kullanabilmeleri için denetçi veri tabanlarını oluşturma kabiliyetine sahiptir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, ss. 267-273).

Çalışmanın bu bölümünde, bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin sürekli denetim üzerindeki etkisi, sürekli denetim uygulama sürecindeki etkileri, sürekli denetim sürecinde kullanılan bilgisayar destekli denetim teknikleri üzerine genel olarak bilgi teknolojilerindeki gelişmeler açıklanmaya çalışılmıştır. Bu alanda kullanılan sürekli denetim yazılımlardan da IDEA ve ACL'ye değinilmiştir. Son olarak da; hızlı, güvenilir ve düşük maliyetli bir şekilde bilgi paylaşımını sağlayan bir araç olan XBRL ile ilgili bilgiler verilmiştir.

Bilgi Teknolojilerin Olumlu/Olumsuz Durumları ve Sürekli Denetim;

İşlemlerin daha hızlı ve etkin bir şekilde yapılmasına imkân tanıyan bilgi teknolojisindeki bu hızlı gelişim sürecinin, yararları olduğu gibi bir takım

olumsuzlukları da söz konusudur. Bunların başında, önceden yazılı olarak gerçekleştirilen işlemlerin sanal ortama taşındıktan sonra izleme, kontrol altına alma ve denetlenmenin güçlüğü gelmektedir. Öte yandan, sistemlerin daha karmaşık bir yapıya dönüşmesi, işletmelerin bilgi teknolojileri ile risklerin türleri ve bunların içerikleri üzerinde olumsuz etkiler doğurmakta, yeni risk faktörleri oluşmaktadır. Yaşanan tüm bu süreçler, sadece bu sistemlerden elde edilen verilerin değil, aynı zamanda bu verileri üreten sistemlerin de önemli olduğunu göstermiştir. Dolayısıyla işlemlerini böyle sanal ortamlarda gerçekleştirmeye başlayan kuruluşların denetiminde elde edilen verilerin daha sağlıklı olabilmesi ve bu verileri oluşturan bilgisayar sistemlerinin ve bu sistemler üzerindeki işlem ve uygulamaların düzgün ve güvenilir bir şekilde çalışmasının sağlanabilmesi için, sürekli denetim sisteminin gerekli olduğu hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışma, sürekli denetim sisteminin ülkemiz kamu ve özelikle özel sektörde çalışan; denetçi, bağımsız denetçi ve iç denetimde sorumluluğu bulunan; muhasebe, muhasebe uzmanı, mali işler ve iç denetim müdürü gibi yönetici pozisyonunda istihdam edilen meslek grubu çalışanlarının sürekli denetim sistemiyle ilgili bilgi düzeylerini ve bakış açılarını ortaya koyarak, sürekli denetim sistemiyle ilgili bilgileri pekiştirecek bir saha çalışmasıyla sonlandırılacaktır.

3.2. Sürekli Denetimin Uygulanabilirliğiyle İlgili Kamu ve Özel Sektörde Yapılan Bir Araştırma

3.2.1. Araştırmanın Kapsam ve Sınırları

Araştırmanın verileri, özel sektörde faaliyet gösteren çeşitli firmalarda görev yapan denetçiler (iç denetçi ve iç denetimde sorumluğu bulunanlar), sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkili firmaları, kamu sektöründe denetçilik yapan iç denetçi, vergi müfettişi ve mali uzmanları, SMMM ve denetim alanında çalışma yapan akademisyenleri kapsamaktadır.

Araştırmada veriler anket yöntemi ile toplanmıştır. Söz konusu anket, Sürekli Denetim üzerine yapılan yerli ve yabancı literatürün incelenmesinden sonra hazırlanmıştır Anket soruları cevaplayıcılara elektronik posta yolu uygulanmıştır.

Yaklaşık olarak 200 kişiye posta yoluyla gönderilen anket sorularına, toplamda 114 kişi cevap vermiştir. Anket sorularının cevaplanmasından önce kavram kargaşasının önlenmesi amacıyla sürekli denetim kavramı ile ilgili kısa bir açıklamaya yer verilmiştir.

Anket çalışması, çeşitli imkân kısıtlarının bulunması nedeniyle özelikle sürekli denetimi uygulayan şirketlere gönderilmemiştir. Farklı sektörlerde çalışan denetimle ilgili meslek gruplarıyla sınırlı tutulmuştur.

3.2.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmaya başlarken hali hazırda Dünya'da ve Türkiye'de muhasebe skandallarının etkileri medya haberlerine dayalı olarak duyuruluyordu. Akademik alanda yapılmış çalışmaları çeşitlendirmenin yararlı olacağı düşüncesiyle çalışma planlamıştır.

***** Çalışmanın amacı, bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin ve yaşanan uluslararası muhasebe skandallarının ön plana çıkardığı sürekli denetim sisteminin; kamuda ve özelikle özel sektörde çalışan denetçi, bağımsız denetçi ve iç denetimde sorumluluğu bulunan; muhasebe, muhasebe uzmanı, mali işler ve iç denetim müdürü gibi yönetici ve çalışanların sürekli denetim sistemiyle ilgili bilgi düzeylerini ve bakış açılarını ortaya koymaktır.

* Denetimin süreci, denetim kavramları, ülkelerde yaşanan finansal krizlerin ve gittikçe gelişen bilgi teknolojilerinin sürekli denetim üzerinde etkisinden bahsetmek,

* Bilgi teknolojileri sistemiyle gelişen sürekli denetim sisteminin işletmelerde uygulanıp, uygulanmadığı,

***** Sürekli denetim uygulanıyorsa sağladığı faydaları,

***** Uygulanmamasın nedenleri,

3.2.3. Araştırmanın Analizi

Çalışmanın bu bölümünde sahada yapmış olduğumuz araştırmadan elde edilen sonuçlar analiz edilmektedir.

3.2.3.1. Analizler

Anketimiz genellikle çeşitli kurumlarda çalışan; iç denetim alanında sorumluluğu bulunanlar (iç denetçi, iç kontrol yöneticisi, iç kontrol koordinatörü, iç denetim müdürü/başkanı, mali işler müdürü, mali uzman, mali uzman yrd., muhasebe müdürü, muhasebe müdür yrd. vs.) ve bağımsız denetçi, mali müşavir, vergi müfettişi ve diğer ilgili meslek guruplarına anket uygulanmıştır.

Çalışmamızın anket uygulamasında elde edilen verilere uygulanan güvenlik analizi, frekans analizi, oran analizi, çapraz tablo analizdir. Ve bu analizlere ilişkin tabloların metin içinde çok yer kapladığı ve de metini böldüğünden dolayı bazıları Ek'de verilecektir. Verilerin çözüm ve yorumlanmasında, frekans ve ki kare testi kullanılarak anlamlılık $P<0,05$ alınmıştır.

Çalışmamızda elde edilen verilerin değerlendirmesi IBM SPSS Statistics 23 (İstanbul Teknik Üniversitesi bünyesinde kullanılan lisanslı yazılımlar) istatistik programında gerçekleştirilmiştir. Elde edilen anket sonuçlarının güvenirliği 0,881 (% 88) olarak belirlenmiştir.

3.2.3.2. Demografik Özelliklerin Analizi

Araştırmaya katılanlara yöneltilen bazı kişisel sorulara verdikleri yanıtlar ile şirketlere ait özeliklerin dağılımları Tablo 4'de gösterilmiştir.

Tablo 4. Katılımcıların Demografik Bilgileri

Demografik Özelikler		**Frekans**	**Yüzde(%)**
Cinsiyet	Kadına	46	40,4
	Erkek	68	59,6
	Toplam	**114**	**100**
Yaş	20-29	42	36,8
	30-39	50	43,9
	40-49	17	14,9
	50 ve Üstü	5	4,4
	Toplam	**114**	**100**
Eğitim Durumu	Lisans	85	74,6
	Lisans Üstü	29	25,4
	Toplam	**114**	**100**
Kurum Pozisyonu	İç Denetim Müdürü/ Başkanı	3	2,6
	İç Kontrol Yöneticisi	5	4,4
	İç Denetçi	19	16,7
	Bağımsız Denetçi	9	7,9
	Mali İşler Müdürü / Başkanı	3	2,6
	Mali İşler Müdürü Yardımcısı	1	,9
	Mali Uzman	5	4,4
	Mali Uzman Yrd.	5	4,4
	Muhasebe Uzmanı	9	7,9
	Muhasebe Müdürü	3	2,6
	Muhasebe Müdür Yrd.	3	2,6
	Mali Müşavir	18	15,8
	Vergi Müfettişi	2	1,8
	Diğerleri	29	25,4
	Toplam	**114**	**100**
Bu Pozisyonda Çalışma Süresi	5 yıldan az	42	36,8
	5-9 yıl	39	34,2
	10-15 yıl	15	13,2
	16-19	6	5,3
	20 ve daha fazlası	12	10,5
	Toplam	**114**	**100**

Tablo 4'de, anket katılımcıların özeliklerine bakıldığında; % 59,6'sı Erkek, % 40,4'ü Kadın,% 43,9'luk bir oranla 30-39 yaş aralığında olanların çoğunlukta olduğu görülmektedir. Eğitim durumlarına baktığımızda % 74,6'sı Lisans, % 25,4'ü Lisansüstü mezunudur. Genel anlamda katılımcıların durumuna baktığımızda % 16,72 iç denetçi, bunu takip eden % 15,8'lik bir mali müşavir olduğu görülüyor. Fakat iç denetim alanında sorumluluğu bulunanların daha yoğunlukta olduğu farkını Tablo 4'de görebiliyoruz. 36'8'lik kısmı 5 yıldan az, % 34,2'nin 5-9 yıl arasında bu çalıştığı görülmektedir.

3.2.3.3.Sürekli Denetimle ilgili Sorulara Verilen Cevapların Analizi

Araştırmaya katılan denetçi ve denetimle ilgili diğer çalışanların; sürekli denetim kavramıyla ilgili bilgi düzeyi, gelecekte sürekli denetimle ilgili eğitim ya da çalışma yapma durumu, sürekli denetimin tüm kurum ve kuruluşlarda uygulanacağı fikri, uygulanıyorsa beklentileri karşılama düzeyi çeşitli tablolarda gösterilecektir.

Sürekli denetim kavramına ilişkin bilgi düzeyi Tablo 5'de görülmektedir.

Tablo 5.Sürekli Denetim Kavramıyla İlgili Bilgi Düzeyi

	Frekans	**Yüzde(%)**
Evet	61	53,5
Hayır	16	14,0
Biraz	37	32,5
Toplam	**114**	**100**

Katılımcıların %53,5'lik bir kısmı sürekli denetim ile ilgili bilgilerinin olduğunu, %32,5'inde tam hâkim olmasa da bilgilerinin kısmi olduğu görülmektedir.

Anket araştırmasına katılanların, çalıştıkları kurumda sürekli denetimin uygulanma düzeyine ilişkin dağılımlar Tablo 6'te görülmektedir.

Tablo 6. Şu An Bünyesinde Çalıştığınız Kurumda Sürekli Denetim Sistemi Uygulanıyor mu?

	Frekans	**Yüzde(%)**
Evet	52	45,6
Hayır	62	54,4
Toplam	**114**	**100**

Denetim sisteminin % 45,6'sı çalıştıkları iş yerlerinde sürekli denetimin uygulandığını, % 54,4'ünde uygulanmadığı görülmektedir.

Sürekli denetimin kamu ve özel sektörde uygulanması durumunda beklentileri karşılayabileceği fikrine ilişkin görüş aşağıda Tablo 7'te gösterilmektedir.

Tablo 7. Sürekli Denetimin kamu ve özel sektörde uygulaması durumunda beklentileri karşılayabileceğini düşünüyor musunuz?

	Frekans	Yüzde(%)
Evet	66	57,9
Hayır	10	8,8
Kararsızım	38	33,3
Toplam	**114**	**100**

Araştırmaya katılanların sürekli denetim uygulanma düzeyine ilişkin dağılımlar Tablo'6'te de görüleceği üzere, 52 kişinin uyguladığı, 62 kişinin de uygulamadığı görülmektedir. Tablo 4'te sürekli denetimin uygulanması durumunda beklentileri karşılayacağını söyleyenlerin 66 kişi olduğu görülmektedir. Buradaki 66 kişinin, 52'si sürekli denetimi uygulayan olduğunu varsayarsak geri kalan 14 kişinin bu uygulamayı kullanmadığı halde beklentileri karşılayabileceğini, % 33,32'lik bir kısmının da kararsız olduğu görülmektedir.

Sürekli denetimin gelecekte tüm kurum ve kuruluşlarda uygulanabileceği fikrine ilişkin analizler Tablo 8'de gösterilmektedir.

Tablo 8. Gelecekte sürekli denetim sisteminin tüm kurum ve kuruluşlarda uygulanabileceği fikrine katılıyor musunuz?

	Frekans	Yüzde(%)
Evet	63	55,3
Hayır	7	6,1
Kısmen	42	36,8
Kararsızım	2	1,8
Toplam	**114**	**100**

Tablo 8'te gelecekte sürekli denetimin tüm kurum ve kuruluşlarda uygulanacağı fikrinin yaygın olduğu görülmektedir. Evet diyenlerin oranı % 55,3'ken, Kısmen diyenlerin oranı %36,8'dir.

Araştırmaya katılan idareci, yönetici ve diğer çalışanların gelecekte sürekli denetim sistemiyle ilgili bir eğitim alma durumlarına ilişkin analizleri Tablo 9'da görülmektedir.

Tablo 9. Gelecekte sürekli denetim sistemiyle ilgili bir eğitim almayı düşünüyor musunuz?

	Frekans	**Yüzde(%)**
Evet	86	75,4
Hayır	28	24,6
Toplam	**114**	**100**

Tablo 9'da görüldüğü üzere %75,4'lük büyük bir kesimin bu konuda eğitim almak istediği görülmektedir. Bu sebepten bu alanda eğitim, seminer ve konferanslar düzenlenmesi gerekmekte olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 10'de sürekli denetim alanında çalışma yapılması durumuna ilişkin sonuçlar görülmektedir.

Tablo 10. Gelecekte sürekli denetimle ilgili bir çalışma yapmayı düşünüyor musunuz?

	Frekans	**Yüzde(%)**
Evet	72	63,2
Hayır	42	36,8
Toplam	**114**	**100**

Araştırmaya katılanların bu alanda çalışma yapmak isteyenlerin %63,2'si Evet dediği görülmektedir. Sürekli denetimin anlaşılması ve gelecekte uygulanmasının durum açısından olumlu bir durum olduğunu söyleyebiliriz.

Sürekli Denetim sisteminde kullanılan bilgi teknolojileri yazılım programlarına ilişkin sorularda, katılımcıların kullandığı sürekli denetim programı veya bildiği herhangi bir bilgi teknolojisi programı yazılması istenilmiştir. Bu programların bilinirlik durumu Tablo 11'de (en çok bilinenden / en az bilenene doğru) ilişkilendirilmiş olup, aşağıda görülmektedir.

Tablo 11. Sürekli Denetim Uygulayanların Kullandığı BT'leri Programları

Kullanılan Programının Adı	En Çok Fazla Bilinen ve En az Bilinene Doğru Sıralanmıştır
SAP/SAP GRC	1
ACL	2
IDEA	3
AS400	4
ORACLE	5
SMART	6
SAS	7
COBOL	8
Diğer (Excel, Luca,LKS2,MiCRO, KBS, EBYS)	9

Tablo 11'de sürekli denetimi uygulayan şirketlerin kullandıkları programlara bakıldığında en çok SAP, ACL IDEA'nın bilindiği, Diğerleri arasında da en çok Excel, kamu kurumlarındaysa BT'leri olarak, KBS (Kamu Hesaplama Bilgi Sistemi), EBYS (Elektronik Belge Yönetim Sistemi) en çok kullanılan yazılı programlar olarak görülmektedir. Bu bilgilerin detayları çalışmanın sonucunda Ek'lerde verilecektir.

3.2.3.4. Sürekli Denetim ile İlgili Çapraz Tablo Analizleri ve Araştırmaya İlişkin Hipotezlerin Sonuçları

Aşağıdaki sorular, ilgili analizlere ilişkin tablolar, metin içinde çok yer kapladığından ve metni böldüğünden dolayı bazı analizleri Ek'te verilmiştir. Ayrıca kurum pozisyonuna göre çapraz analiz yapacağımız bu sorularda, pozisyon kalem sayısının çokluğundan dolayı 4 gruba ayırdık.

Bundan böyle;

- Denetim Grubu (DG)>>İç Denetçi, İç Denetim Müdürü, İç Kontrol Yöneticisi, Bağımsız Denetçi, Vergi Müfettişi

- Muhasebe Ve Finans Grubu (MFG)

- Mali ve SMMM Grubu (M ve SMMM)

- Ve Diğer Grup (D)

Sürekli denetimle ilgili sorular, katılımcının kurum içi pozisyonuna göre düzenlenmiştir. Ankete katılanlar ‘’Sürekli denetimi uygulama nedeni’’ sürekli denetimi uygulamama durumu’’ sürekli denetimin fayda sağladığı alanlar’ ’sürekli denetim kavramıyla ilgili bilgi düzeyi’’, ‘’Sürekli denetimin gelecekte beklentileri karşılama durumu’’, ‘’Sürekli denetimin uygulama durumu’’, ‘’Sürekli denetimle ilgili gelecekte eğitim alma durumu’’ ve ‘’katılımcının durumu ile denetim programları arasındaki durum’’ değerlendirilmiştir.

3.2.3.4.1. Katılımcıların Pozisyonu ile Çalıştığı Kurumda Sürekli Denetimin Uygulanması Arasındaki İlişki (Ek-1)

Daha önce frekans ve yüzde analizi sonucu ile katılımcıların 52’sinin sürekli denetimin uygulandığını, 62’sinin de uygulanmadığı gösterilmiştir. Katılımcıların pozisyonu ile çalıştığı kurumda sürekli denetimin uygulama durumu arasında ilişkinin varlığına yönelik olarak ileri sürülen H1 hipotezi korelasyon analizi soncuna göre (P= 0< 0,05) olduğundan, katılımcıların pozisyonları ile sürekli denetim sistemi uygulaması arasında güçlü ve pozitif yönlü ilişki olduğu söylenebilir. Bir başka değişle örgütteki farklı meslek gruplarının varlığı sürekli denetim sisteminin uygulanması üzerinde etkili olmaktadır.

Ek-1’de sunmuş olduğumuz tablo incelendiğinde, bu meslek gruplarından denetim grubunun % 52,5’inin Evet cevabını vererek diğer meslek gruplarına göre daha ağırlıkta olduğu görülmektedir.

Denetim mesleğinde yer alan katılımcıların, birebir denetim faaliyetleri yürütüyor olmasından dolayı konuyla ilgili diğer meslek gruplarına göre bilgi ve beceri düzeyinin daha fazla olması bunun nedenleri arasında gösterilebilir.

3.2.3.4.2. Eğitim Durumu ile Sürekli Denetimi Gerçekleştirecek Ekibin Bilgi Teknolojileri Konusunda Yeterli Bilgi ve Tecrübeye Sahip Olması Arasındaki İlişki (Ek-2)

Katılımcıların eğitim düzeyi ile sürekli denetim içerisinde yer alan kurum içeresindeki personelin bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması arasında ilişkinin varlığına yönelik olarak ileri sürülen H2 hipotezi korelasyon analizi soncuna göre (P=0<0,05) olduğundan, güçlü ve pozitif yönlü ilişki mevcuttur.

Eğitimi lisans düzeyinde olan katılımcılardan "Katılıyorum" diyenlerin sayısı her ne kadar lisansüstü katılımcılara göre fazla olsa da lisansüstü katılımcılar oransal olarak daha fazladır (% 65,5). Bu durum, kurum içerisindeki personelin eğitim düzeyi arttıkça sürekli denetim için bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgi sahibi olarak, bu sistemlerin kullanılmasının gerekliliğini düşünenlerin sayısının da arttığını göstermektedir.

3.2.3.4.3. Katılımcının Yaşı ile Sürekli Denetimin Uygulanması Nedeni Arasındaki İlişki (Ek-3)

Katılımcının yaşı ile sürekli denetimin uygulanması nedenleri arasından "denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alma" durumu arasında ilişkinin varlığına yönelik olarak sürülen H3 hipotezi korelasyon analiz sonucuna göre (P= 0,001<0,05) olduğundan, katılımcıların yaş ile denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması arasında anlamlı bir ilişki olduğu gözlenmektedir.

20-29 yaş grubunda yer alan katılımcıların, sürekli denetim sisteminin denetim risklerini büyük ölçüde engelleyeceğini diğer yaş guruplarındaki katılımcılara göre daha çok öngörmektedirler. Bu farklılığın nedeni, bu yaş grubundaki katılımcıların yeniliklere açık olması, yeni denetim sistemlerinin mevcut geleneksel denetim sistemlerine göre denetim risklerini engellemede daha etkin olacağını ve bu sayede daha fazla güvence vereceğini düşünmeleri gösterilebilir.

3.2.3.4.4. Kurum Pozisyonu ile Sürekli Denetimin Uygulanır Hale Getirilmesinde İş Süreçlerine Hâkim Olunması Arasındaki İlişki (Ek-4)

Sürekli denetimin uygulanır hale getirilmesi için, hangi hazırlıkların yapılması gerekir diye sorulan sorularda;'' Denetimin amacını belirlemek, denetim yapılan yerin yönetiminden destek almak, bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması, yüksek bir otomasyon sisteminin kurulması, vb.'' soruların çoğunun sürekli denetimin uygulanır hale getirilmesi için hazırlık aşamaları olduğu söylenebilir.

Katılımcıların kurum pozisyonu ile sürekli denetimin uygulanır hale getirilmesinde ''öncelikle denetçinin iş sürecine hakim olması gerekir'' durumu arasında H4 hipotezi korelasyon analizi sonucuna göre (P= 0,008< 0,05) olduğundan, katılımcıların pozisyonu ile 'iş sürecine hakim olunması arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki mevcuttur.

Muhasebe ve Finans grubunun bu soruya %40 oranında ''Kesinlikle Katılıyorum'', Denetim Grubunun da % 32 oranında ''Kesin Katılıyorum'' diye cevap verdiği görülmektedir. Bu sebeple, Muhasebe ve finans departmanı grubunun, birebir kurum faaliyetleri içerisinde yer alıp, iş süreçlerine denetçilerden daha fazla hâkim olması, bu meslek grubunca denetim faaliyetine, süreç odaklı bir anlayışla yaklaşılmasına ve bu nedenle, iş süreçlerindeki hataların en aza indirgenmesiyle, denetim faaliyeti amaçlarının büyük oranda sağlanacağına, kanaat getirmekte olduğu söylenilebilir.

3.2.3.4.5. Katılımcıların Pozisyonu ile Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Arasındaki İlişki (Ek-5)

Farklı pozisyonlardan 114 anket katılımcısının 62'si kendi çalıştığı kurumda sürekli denetim uygulamadığını 52'si de uygulandığını bildirmiştir. Bu katılımcılar arasından 61 ve 22 kişi, "Katılıyorum" ve "Kesinlikle Katılıyorum" diyerek "sürekli denetim uygularken yeterli düzeyde teknik bilgiye sahip olmamak" sorusunu sürekli denetim uygulanmamasının en önemli nedeni olarak bildirmiştir.

3.2.3.4.6.Katılımcının Pozisyonu ile Sürekli Denetimin Uygulanma Nedeni(Amacı) Arasındaki İlişki (Ek-6)

Daha önce belirttiğimiz gibi ankete katılanlardan 52'si sürekli denetimi uyguladığını 62'si de uygulamadığını bildirmiştir. Sürekli denetimin uygulama nedenleri ya da amaçları arasında katılımcıların en fazla katılım gösterdiği "Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alma" ve "Bilgi teknolojilerinin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklı hataların engellenmesi" olarak tablolarda görülmektedir.

Katılımcıların oran olarak nerdeyse aynı düzeyde katılım gösterdiği anket sonuçlarında görülse de, kişilerin katılım durumlarına baktığımızda, bu alanda en çok ilgiyi, Denetim Grubu (iç denetçi, iç denetim yöneticisi, iç denetim müdürü, bağımsız denetçi vs.) oluşturmaktadır.

3.2.3.4.7. Katılımcının Konumu ile Sürekli Denetimin Fayda Sağladığı Alanlar Arasındaki İlişkisi(Ek-7)

Sürekli denetimin uygulanması durumunda en çok fayda sağlayacağı alan "Hata ve yanlışların (hile vs.) daha kısa sürede fark edilip, düzeltilmesi'' olarak görülmektedir. 62 kişi "Katılıyorum", 46 kişi "Kesinlikle Katılıyorum" olarak bildirmiştir. Diğerlerine göre en az katılım görüldüğü seçenek de "Denetimin maliyetinin düşürülmesini sağlar" seçeneğidir.

Kurum pozisyonlarına bakıldığında Muhasebe ve Finans Grubuna göre, işletmelerde ''denetimin maliyetinin düşürülmesi' gibi bir faydanın sağlanmadığını %56'lık bir oranla bildirmişler. Hangi konumda olursa denetim grubunun genelde ortak fikirde oldukları alanlar hata ve hilelerin bulunması, denetim raporların kaliteli olması, işlemlerin manuel olarak incelenmesinden daha kısa sürede gerçekleştirmesi vs. sorulan soruların sürekli denetime fayda sağlaması konusunda diğer meslek gruplarına göre daha çok katılım gösterdiği söylenebilir.

3.2.3.4.8. Katılımcının Pozisyonu ile Sürekli Denetim Yazılım Programları Arasındaki İlişki(Ek-8)

Sürekli denetim süreçlerinde kullanılan yazılım programları ile ilgili bilginiz var mı ya da çalıştığınız kurumda sürekli denetime geçiş olduğunu düşündüğünüz herhangi bir BT'leri yazılım programı kullanılıyor mu? Sorularına en çok bildirdikleri; Excel, SAP, SAPGRC, IDEA, ORACLE olmuştur. Tablo 11'de bunlar en çok bilinenden en az bilinene doğru sırlanmıştır.

Kurum pozisyonlarına detaylı bir şekilde baktığımızda en çok denetimle ilgili program kullanımının Denetim Grubu'nda iç denetçilerin olduğu görülmektedir. Diğer ilgili katılımcılar arasında Mali ve SMMM grubunun olduğunu görmekteyiz. Mali müşavirlere, çalıştığınız kurumda sürekli denetime bir geçiş olduğunu düşündüğünüz herhangi bir BT'e programı kullanıyor musunuz sorusuna cevap olarak, muhasebe paket programları (Luka, Zirve, Logo vs.) yazıldığı görülmektedir.

Kullanılan programlarla ilgili bilgi düzeyi ile ilgili soruda Evet diyenlerin % 22 olduğu görülmektedir. Anket sonuçlarına bakıldığında sürekli denetim uygulayanların bile denetim yazılım programlarıyla ilgili bilgi düzeyinin olmadığı görülmektedir.

3.2.3.4.9.Katılımcıların Pozisyonu ile Sürekli Denetim Kavramını Bilgi Düzeyiyle Durumu Arasındaki İlişki (Ek-9)

Ankete katılanların sürekli denetim kavramı ile ilgili bilgi düzeyi için Tablo.5'ye baktığımızda Evet diyenlerin 61 kişi, Hayır ve Biraz diyenlerinde "16 ve 37" kişi olduğu görülmektedir. Sürekli denetim kavramıyla ilgili bilgisinin olduğunu bildiren taraflar arasında her konumda katılımcı bulunmakla birlikte Denetim Grubunun çoğunlukta olduğu görülmektedir. Bu sebeple denilebilir ki, iç denetim, iç denetim yöneticisi, bağımsız denetçi vs. meslek gruplarının sorumluluk alanları ve bu konuları daha çok benimsediğinden dolayı, bu sistemle ilgili bilgi düzeyleri daha fazla olduğu sonucu çıkartılabilir.

SONUÇ

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve gelişmiş ülkelerde yaşanan muhasebe skandallarının, denetim sistemleri üzerindeki etkisi ve ortaya çıkan sürekli denetim sisteminin, var olan denetim anlayışı üzerinde yaratmış olduğu değişimler değerlendirilmiştir. Bu bağlamda muhasebe ve denetim alanında yaşanan gelişmelerle birlikte denetim sistemleri karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Gerçek zamanlı muhasebe sistemleri firmaların finansal raporlarını, müşteri listeleri ve dosyalarını, çevrimiçi durumlar için kullanılacak şekilde saklanmalarına imkân vermektedir. Fiziki belge olmadan gerçek zamanlı çevrimiçi muhasebe sistemlerinin kullanılması sürekli denetimin uygulanmasını gerektirmektedir. Bilgi iletişim teknolojileri denetçiye, finansal tablo hatalarını gidermede, caydırıcı prosedür ve uyarılar şeklinde ifade edilen sürekli denetim yöntemlerinin uygulanması için bir altyapı oluşturmaktadır. Sürekli denetim yöntemlerinin kullanılması denetçiye, sürekli olarak denetlenen muhasebe sistemini izleyen ve analiz eden alarm sistemleri yardımıyla, sorunlar konusunda bilgi ve fikir edinme imkânı tanımaktadır.

Ancak Sürekli Denetim sürecinin etkinlik ve verimlilik sağlayabilmesi için değişik sistemlerden alınan değişik dosya formatlarının birbirine dönüştürülmesini ve uyumlaştırılmasını sağlayacak teknolojik altyapının oluşturulması gerekmektedir. Farklı kaynaklardan gelen veri ve bilginin standartlaştırılması sağlanmalıdır. Olası hatalı kayıtlardan kaynaklanan risk, karışıklık ve maliyetler denetim testlerinin yapılmasına engel olduğu için; sürekli denetim sürecinin uygulanması açısından, bilginin standartlaştırılması hususu, aşılması zorlu bir durumdur.

Teknolojik gelişmeler neticesinde denetim işlemlerinin artık bilgisayarlar vasıtasıyla yapılabilmesi denetçilerin işlerini kolaylaştırmıştır. Bununla birlikte artan iş hacmi, işlemlerin karmaşıklaşması, çok büyük dataların incelenme gereksinimi yine de birtakım zorlukları beraberinde getirmiştir. Küreselleşen dünyada artık sadece geçmişin irdelenmesi, işletmeler için yeterli olmamaktadır. Sürekli denetim vasıtasıyla gelişen bilgisayar programları ile meydana gelebilecek herhangi bir hata ya da hilenin gerçekleşmesi ya da daha yakın bir zamanda tespit edilebilmektedir. Bu ise bu programlara entegre edilen birtakım senaryolarla mümkündür. Sistem önceden

belirlenmiş senaryolara uygun olarak devamlı tarama yapmakta ve herhangi bir anormallik tespit edildiğinde yetkilendirilmiş kişilere kontrol için rapor göndermektedir. Sürekli denetim vasıtasıyla bir nevi geçmişin değil, geleceğin denetimi yapılabilmektedir.

Çalışmanın son bölümünde genel olarak, analizlerle ilgili şu hususlar söylenebilir; Dünyada birçok ülkede yaygınlaşan sürekli denetim sisteminin Türkiye'deki durumu ve uygulayıcıları olan denetim alanında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların konuyla ilgili bilgi düzeyleri ve bakış açılarıyla ilgili bir araştırma yapılmıştır. Araştırma; özellikle sürekli denetimi uygulanabileceği şirketler ve bu alanda sorumluk sahibi veya ilgili olduğu düşünülen çeşitli meslek grupları arasında yapılmıştır.

Araştırma kapsamında şu bulgulara ulaşılmıştır:

- Katılımcıların sürekli denetim sistemi ile ilgili bilgi sahibi olduklarını,
- Sürekli denetim sistemi uygulayıcılarının bu sistemin beklentileri karşıladığı ve sistemi uygulamayanlar da dâhil olmak üzere karşılayacağını,
- Gelecekte sürekli denetim sisteminin tüm kurum ve kuruluşlarda uygulanmasının yaygınlaşacağı ve zamanla örgütlerin alt yapısına işleyeceği,
- Sürekli denetim sisteminin öneminin farkında olduklarından kendilerini bu yönde geliştirmek amaçlı çalışmalar yapmaya istekli olduklarını,
- Sürekli denetimin uygulanma sürecinde birtakım yazılımların, raporlama dillerinin ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımını gerekmektedir.
- Yurtdışındaki işletmelerde kullanımları oldukça yaygın olan yazılımların (ACL, AS400, SAP, SAPGRC, IDEA, ORACLE, vb.) ülkemizde henüz bilinmediği veya çok az kullanıldığı görülmüştür.

Hipotez kapsamında yapılan analizler de ise;

- *Katılımcıların pozisyonu ile çalıştığı kurumda sürekli denetimin uygulama durumu arasında ilişkinin var olduğu,* Denetim mesleğinde yer alan katılımcıların, birebir denetim faaliyetleri yürütüyor olmasından dolayı konuyla ilgili diğer meslek gruplarına göre bilgi ve beceri düzeyinin daha fazla olması bunun nedenleri arasında gösterilebilir.
- *Katılımcının yaşı ile sürekli denetimin riskleri büyük ölçüde kontrol altına alınması arasında anlamlı bir ilişki olduğunu;* Bu farklılığın nedeni, bu yaş grubundaki katılımcıların yeniliklere açık olması nedeniyle yeni denetim sistemlerinin mevcut geleneksel denetim sistemlerine göre daha fazla güvence vereceğini ve bu nedenle yeni denetim anlayışı olan sürekli denetimin denetim risklerini engellemede daha etkin olacağını düşünmeleri gösterilebilir.
- *Eğitim durumu ile sürekli denetimi gerçekleştirecek ekibin bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması arasında pozitif bir ilişkinin var olduğu,* Bilgi teknolojilerinin yeterince kavranmasının önemi, bu süreçte rol oynayanların eğitim seviyesinin gelişmişliğine bağlı olarak yükselmektedir.
- *Kurum pozisyonu ile sürekli denetimin uygulanır hale getirilmesinde iş süreçlerine hâkim olunması arasındaki ilişki mevcuttur.* Kurum içerisinde faaliyet süreçlerinde yer alan personel iş süreçlerine hâkim olunmasını denetçiler gibi kuruma daha genel bakış açısıyla bakan personele göre daha önemli görmektedir.

Ayrıca araştırmada;

- Sürekli denetimin uygulanması durumunda en çok fayda sağlayacağı alan "hata ve yanlışların (hile vs.) daha kısa sürede fark edilip düzeltilmesi'' olarak görülmekte,
- Sistemin uygulaması ile bilgi teknolojilerinin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklı hatalar engellenmekte ve denetim riskleri büyük ölçüde kontrol altına alınmaktadır.
- Sürekli denetim konusunda yeterli düzeyde teknik bilgiye sahip olmamak

da sürekli denetim uygulamalarını güçleştiren bir neden olduğu.

- Sürekli denetimin uygulanmama sebepleri ile ilgili olarak ise, en fazla sistemle ilgili yeterli düzeyde bilgi sahibi olunmaması ve teknolojik altyapı ile ilgili eksikliklerin olduğu anket sonuçlarında bildirilmiştir.

Sürekli denetimin Türkiye'de oldukça yeni bir uygulama olduğu görülmektedir. Ülkemiz literatüründe de konuyla ilgili çok fazla çalışma yapılmamıştır. Dolayısıyla bu sistemin nasıl kurulacağından, uygulanmasına, faydalarından, maliyetine ve sistemin gerekliliği vb. birçok husus hakkında fikir sahibi olunmadığı görülmektedir. Fikir sahibi olunmaması bu sistemin uygulanmaması ve önem verilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Bunun için daha fazla akademik çalışmalar yapılması, uygulayıcılara seminerler verilmesi gerekmektedir. Ayrıca sürekli denetim programlarının hizmet sağlayıcılarının da bu sistemin tanıtımında daha aktif rol almaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Ağca, A. «Sürekli Denetim: Denetimde Bir Devrim mi Yoksa Hayal mi?» *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,, 8*(1), 63-78, 2006.

Ağmaz, S. «Finansal Tabloların Sunumunda Ortak Bir Dil: Xbrl.» *Dış Denetim,* 2011, 193-207. (20.11.2017) tarihinde http://docplayer.biz.tr/1788811-Finansal-tablolarin-sunumunda-ortak-bir-dil-xbrl.html adresinden alındı

Alptürk, E. *Elektronik Denetim Rehberi* (1 b.). İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 2008.

ASMMMO *Muhasebe Denetimi, Maliyet Muhasebesi, İktisat ve Kamu Maliyesi, Finansal Muhasebe, Finansal Tablolar ve Analizi,(58/2)*. Ankara: ASMMMO Yayınları, 2008.

Atmaca, M. «Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi.» *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 14*(1), 191-205, 2012.

Aysan , M. *Enron Olayı, Radikal Gazetesi,* 2002. (10.12.2016) tarihinde http://www.radikal.com.tr/yazarlar/mustafa-aysan/enron-olayi-625364/ adresinden alındı

Bayazıtlı, E. «Sürekli Denetim: Geleceğin Denetimi.» *Muhasebe ve Denetime Bakış* (6), 119-128, 2002.

Bayraktar, A. *Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Trakya Üniversitesi, 2007.

Boydaş Hazar, H. *Sürekli Denetim* (1 b.). Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014.

Bozkurt, N. *Muhasebe Denetimi* (5 b.). İstanbu: Alfa Yayınları, 2010.

Can, G. ve Ocak, M. «Elektronik Ortamda Yapılan Hileler ve Denetimi.» *Birinci Uluslararası Yönetim Yolsuzluk Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı.* Edirne: Trakya Üniversitesi, 2009. (12.23.2017) tarihinde

https://www.researchgate.net/publication/265683550_Elektronik_Ortamda_Yapilan_Hileler_ve_Denetimi adresinden alındı

Cankar, İ. «Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim.» *Sayıştay Dergisi* (61), 69-81, 2006.

Coderre, D. *Continuous Auditing: Implications for Monitoring and Risk Assessment*. Global Technology Audit Guide, 2005. (23.11.2017) tarihinde https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/GTAG%203%20-%20Continuous%20Auditing%20Implications%20for%20Assurance_%20Monitoring_%20and%20Risk%20Assessment.pdf dosyasının html sürümüdür. adresinden alındı

Çatıkkaş, Ö. ve Yurtsever, G. «Bankacılık Sektöründe Bilgisayar Destekli Denetim», *Vergi Sorunları Dergisi, 32 (251), ss. 179-192*(251), 179-192, 2009. (10.02.2017) tarihinde http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:oUfFToluMs8J:www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/bilgisayar_destekli_denetim.pdf+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr adresinden alındı

Çetin, B. *Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,* Zonguldak Üniversitesi, 2011.

Çetinoğlu, T. *Sürekli Denetimin İç Denetimde Uygulanabilirliği ve Türkiye'de Ticari Bankalar İçin Sürekli Denetim Yapılandırma Modeli, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,* Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, 2007.

Çiftçi, Y. «Elektronik Bilgi İşlem (EBİ) Teknolojisindeki Gelişmeler ve Muhasebe Denetimi.» Sayı 62, s. 138-152. *Mali Çözüm Dergisi*(62), 138-152, 2003. (21.10.2017) tarihinde http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/62MaliCozum/25%20-%2062%20YAVUZ%20%C3%87%C4%B0TF%C3%87%C4%B0%20.doc adresinden alındı

Daigle, R. ve Lampe, J. «Responding to the Sarbanes-Oxley Act with continuous online assurance.» *Internal Auditing,* 2003.

Duman, Ö. *Muhasebe Denetimi ve Raporlama.* Ankara: Tesmer Yayınları, 2008.

Erdoğan, M. *Denetim: Kavramsal ve Teorik Yapı.* Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Ergin, H. *Denetim* (2 b.). Kütahya: Express Matbaası, 2006.

Gökalp, F. «Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi.» *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi Analiz, 5* (14), 2005.

Gönen, S., ve Rasgen, M. «Sürekli Denetim Sisteminin Bir Yazılım Programında Uygulanabilirliğine İlişkin Örnek Olay Çalışması.» *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 7*(1), 185-187, 2015.

Güder, G. *Bilgi İşlem Terimleri Sözlüğü.* İstanbul: Kipaş Yayıncılık, 1996.

Güney, C. «Bilgisayarlı Muhasebe sistemlerinin Denetiminde Kullanılan Denetim Yazılımları Üzerine Bir İnceleme.» *Denetim*(124), 8-16, 2013.

Gürbüz, H. *Muhasebe Denetimi* (4 b.). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995.

Güredin, E. *Denetim* (10 b.). İstanbul: Beta Basım Yayın, 2000.

Karacalar, M. *İşletmelerde Kurumsal Yönetim ilkeleri ve İç Denetim Sistemleri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.* Okan Üniversitesi, 2015.

Karahan, M. *Türkiye, ABD ve AB'de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması,* 2017. (20.11.2017) tarihinde Dergi Park Akademi: http://dergipark.gov.tr/download/article-file/360707 adresinden alındı

Kazmirci, K. «WebTrust ve SysTrust Trust Services (Güven Hizmetleri) Standardı.» *Active Dergisi*, 76-80, 2004.

Kepekçi, C. *Bağımsız Denetim* (5 b.). İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004.

Korkmaz , Y. *Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Türk Bankacılık Sisteminde İç Denetim, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.* İstanbul: Marmara Üniversitesi, 2013.

Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar* (1 b.). Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010.

Önce, S. ve İşgüden, B. «Bilgi Teknolojilerindeki Değişimlerin Ön Plana Çıkardığı Sürekli Denetim Yaklaşımının Ve Güvence Ve Danışmanlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi: İmkb-100 İşletmelerinde Bir Araştırma.» *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 127-175, 2012.

Özeren, B. *Sayıştay İnceleme Dizisi, "İç Denetim, Standartları ve Mesleğinin Yeni Açılımları",* 2000. (21.11.2017) tarihinde https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/icdenetimstandart_acilimlar.pdf adresinden alındı

Öztürk, M. S. ve Acar, D. «Sürekli Kontrol ve Risk Değerlendirmesi Kapsamında Bir Sürekli Denetim Uygulaması.» *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.20 S.4, s.67-85, 20*(4), 67-85, 2015.

Sağlar, J. ve Kandemir, C. «Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?» *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 11*(1), 20-39, 2007.

Saygılı, A. T. «Bilgisayar Teknolojisi Ve Muhasebe Denetimi.» *Mevzuat Dergisi*(91). 12 23, 2005. (20.12.2016) tarihinde https://www.mevzuatdergisi.com/2005/07a/03.htm# adresinden alındı

Selimoğlu, S. K. *Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi,* 2006. (İSMMMO, Düzenleyen) 23.11.2017 tarihinde http://ismmmo.org.tr/1. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve 7.Türkiye: http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/07Sempozyum/kitap/08%20genel%20oturum%204.pdf adresinden alındı

Selvi, Y., Türel, A. ve Şenyiğit, B. *İSMMMO, Elektronik Bilgi Ortamlarında Muhasebe Denetimi,7. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu,* 2006. (12.12.2017) tarihinde http://ismmmo.org.tr/: http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/07Sempozyum/kitap/08%20genel%20oturum%204.pdf adresinden alındı

Süer, A. Z. *İSMMMO*. (6. T. Sempozyumu, Düzenleyen), 2003. (21.11.2017) tarihinde Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler: http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf adresinden alındı

Süer, A. Z. *Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri.* İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2004.

Şahin, Z. "Türkiye'de Bağımsız Denetimin Tarihi Gelişimi Gerekliliği ve Yararları" *MuhasebeNet,* 2010. (19.05.2017) tarihinde www.muhasebenet.net: https://www.muhasebenet.net/devami_temmuz_1_2010.html adresinden alındı

Şahinaslan, E., Kantürk, A. ve Şahinaslan, Ö. «Bilgi teknolojileri Süreçlerinin Standartlara Dayalı Modellenmesi.» *Akademik Bilişim Konferansı,.* Muğla: Muğla Üniversitesi, 2010. (19.10.2017) tarihinde http://ab.org.tr/ab10/kitap/sahinaslan_kanturk_AB10.pdf adresinden alındı

Şen, İ. K. «Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim.» *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, 383-404, 2016.

Turan, D. Vergi Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri ve Bir Uygulama. (M. Üniversitesi, Dü.) *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,* 2006.

Uysal, Ö. Ö. «Sarbanes-Oxley Yasası Ve Sermaye Piyasası Ve Borsa Kurulu'nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu.» *Muhasebe Ve Denetime Bakış*(13), ss. 17-30, 2004.

Uzay, Ş. *Faaliyet Denetimine Genel Bakış,* 2007. (21.11.2017) tarihinde Erciyes Üniversitesi İİBF: http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_Faaliyet_Denetimi.pdf adresinden alındı

Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. *Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe,* 2009. (10.12.2017) tarihinde http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf adresinden alındı

Vasarhelyı, M. A., Kogan, A. ve Alles, M. G. «Would Continuous Auditing Have Prevented the Enron Mess? » *The CPA Journal* (72), 2002.

ww.wikipedia.org . (12.03.2016) tarihinde Wikipedia, Enron Olayı: ww.wikipedia.org adresinden alındı

www.komtas.com. (12.12.2016) tarihinde Komtaş Bilgi Yönetimi: http://www.komtas.com/teknoloji-kategori/3/acl adresinden alındı

www.xbrl.org. (10.09.2017) tarihinde http://www.xbrl.org adresinden alındı

EKLER

Ek-1: Katılımcıların Pozisyonu ile Çalıştığı Kurumda Sürekli Denetimin Uygulama Durumu Arasındaki İlişki

Crosstab

			Şuan bünyesinde çalıştığınız kurum da sürekli denetim sistemi uygulanıyor mu?		
			Evet	Hayır	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	21	19	40
		Expected Count	18,2	21,8	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	52,5%	47,5%	100,0%
		% within Şuan bünyesinde çalıştığınız kurum da sürekli denetim sistemi uygulanıyor mu?	40,4%	30,6%	35,1%
		% of Total	18,4%	16,7%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	9	16	25
		Expected Count	11,4	13,6	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	36,0%	64,0%	100,0%
		% within Şuan bünyesinde çalıştığınız kurum da sürekli denetim sistemi uygulanıyor mu?	17,3%	25,8%	21,9%
		% of Total	7,9%	14,0%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	9	25	34
		Expected Count	15,5	18,5	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	26,5%	73,5%	100,0%
		% within Şuan bünyesinde çalıştığınız kurum da sürekli denetim sistemi uygulanıyor mu?	17,3%	40,3%	29,8%
		% of Total	7,9%	21,9%	29,8%
	Diger	Count	13	2	15
		Expected Count	6,8	8,2	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	86,7%	13,3%	100,0%
		% within Şuan bünyesinde çalıştığınız kurum da sürekli denetim sistemi uygulanıyor mu?	25,0%	3,2%	13,2%
		% of Total	11,4%	1,8%	13,2%
Total		Count	52	62	114
		Expected Count	52,0	62,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	45,6%	54,4%	100,0%
		% within Şuan bünyesinde çalıştığınız kurum da sürekli denetim sistemi uygulanıyor mu?	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	45,6%	54,4%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	16,909[a]	3	,001
Likelihood Ratio	18,058	3	,000
Linear-by-Linear Association	,289	1	,591
N of Valid Cases	114		

a. 0 cells (,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 6,84

Ek-2: Eğitim Durumu ile Sürekli Denetimi Gerçekleştirecek Ekibin Bilgi Teknolojileri Konusunda Yeterli Bilgi ve Tecrübeye Sahip Olması Arasındaki İlişki

Crosstab

		Herhangi bir kamu kurum ve kuruluşta ya da özel sektör de sürekli denetimin uygulanır hale getirebilmek için, denetimi gerçekleştirecek ekibin Bilgi Teknolojileri konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir.					
		1	2	3	4	5	Total
Katılımcının eğitim durumu?	Count	2	0	5	33	45	85
	Expected Count	2,2	,7	5,2	38,8	38,0	85,0
	% within Katılımcının eğitim durumu?	2,4%	0,0%	5,9%	38,8%	52,9%	100,0%
LİSANS	% within Herhangi bir kamu kurum ve kuruluşta ya da özel sektör de sürekli denetimin uygulanır hale getirebilmek için, denetimi gerçekleştirecek ekibin Bilgi Teknolojileri konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir.	66,7%	0,0%	71,4%	63,5%	88,2%	74,6%
	% of Total	1,8%	0,0%	4,4%	28,9%	39,5%	74,6%
	Count	1	1	2	19	6	29
	Expected Count	,8	,3	1,8	13,2	13,0	29,0
LİSANSÜSTÜ	% within Katılımcının eğitim durumu?	3,4%	3,4%	6,9%	65,5%	20,7%	100,0%
	% within Herhangi bir kamu kurum ve kuruluşta ya da özel sektör de sürekli denetimin uygulanır hale getirebilmek için, denetimi gerçekleştirecek ekibin Bilgi Teknolojileri konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir.	33,3%	100,0%	28,6%	36,5%	11,8%	25,4%
	% of Total	0,9%	0,9%	1,8%	16,7%	5,3%	25,4%
Total	Count	3	1	7	52	51	114
	Expected Count	3,0	1,0	7,0	52,0	51,0	114,0
	% within Katılımcının eğitim durumu?	2,6%	0,9%	6,1%	45,6%	44,7%	100,0%
	% within Herhangi bir kamu kurum ve kuruluşta ya da özel sektör de sürekli denetimin uygulanır hale getirebilmek için, denetimi gerçekleştirecek ekibin Bilgi Teknolojileri konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir.	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
	% of Total	2,6%	0,9%	6,1%	45,6%	44,7%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	11,471[a]	4	,022
Likelihood Ratio	11,888	4	,018
Linear-by-Linear Association	5,806	1	,016
N of Valid Cases	114		

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,25.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, , Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Ek-3: Katılımcının Yaşı ile Sürekli Denetimin Uygulanması Nedeni Arasındaki İlişki

Crosstab

			Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının yaşı?	20-29	Count	0	0	4	21	17	42
		Expected Count	1,5	2,6	3,3	24,5	10,0	42,0
		% within Katılımcının yaşı?	0,0%	0,0%	9,5%	50,0%	40,5%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)	0,0%	0,0%	44,4%	31,8%	63,0%	37,2%
		% of Total	0,0%	0,0%	3,5%	18,6%	15,0%	37,2%
	30-39	Count	4	2	5	30	8	49
		Expected Count	1,7	3,0	3,9	28,6	11,7	49,0
		% within Katılımcının yaşı?	8,2%	4,1%	10,2%	61,2%	16,3%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)	100,0%	28,6%	55,6%	45,5%	29,6%	43,4%
		% of Total	3,5%	1,8%	4,4%	26,5%	7,1%	43,4%
	40-49	Count	0	4	0	11	2	17
		Expected Count	,6	1,1	1,4	9,9	4,1	17,0
		% within Katılımcının yaşı?	0,0%	23,5%	0,0%	64,7%	11,8%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)	0,0%	57,1%	0,0%	16,7%	7,4%	15,0%
		% of Total	0,0%	3,5%	0,0%	9,7%	1,8%	15,0%
	50 ve üstü	Count	0	1	0	4	0	5
		Expected Count	,2	,3	,4	2,9	1,2	5,0
		% within Katılımcının yaşı?	0,0%	20,0%	0,0%	80,0%	0,0%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)	0,0%	14,3%	0,0%	6,1%	0,0%	4,4%
		% of Total	0,0%	0,9%	0,0%	3,5%	0,0%	4,4%
Total		Count	4	7	9	66	27	113
		Expected Count	4,0	7,0	9,0	66,0	27,0	113,0
		% within Katılımcının yaşı?	3,5%	6,2%	8,0%	58,4%	23,9%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	3,5%	6,2%	8,0%	58,4%	23,9%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	29,492[a]	12	,003
Likelihood Ratio	32,007	12	,001
Linear-by-Linear Association	8,468	1	,004
N of Valid Cases	113		

a. 15 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,18.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, , Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Ek-4: Kurum Pozisyonu ile Sürekli Denetimin Uygulanır Hale Getirilmesinde İş Süreçlerine Hâkim Olunması Arasındaki İlişki

Crosstab

			Herhangi bir kamu kurum ve kuruluşta ya da özel sektör de sürekli denetimin uygulanır hale getirebilmek için, öncelikle denetçinin iş sürecine hâkim olması gerekir.					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	0	1	2	13	24	40
		Expected Count	,7	,4	1,8	18,6	18,6	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	2,5%	5,0%	32,5%	60,0%	100,0%
		% within Herhangi bir kamu kurum ve kuruluşta ya da özel sektör de sürekli denetimin uygulanır hale getirebilmek için, öncelikle denetçinin iş sürecine hâkim olması gerekir.	0,0%	100,0%	40,0%	24,5%	45,3%	35,1%
		% of Total	0,0%	0,9%	1,8%	11,4%	21,1%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	0	0	1	7	17	25
		Expected Count	,4	,2	1,1	11,6	11,6	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	0,0%	4,0%	28,0%	68,0%	100,0%
		% within Herhangi bir kamu kurum ve kuruluşta ya da özel sektör de sürekli denetimin uygulanır hale getirebilmek için, öncelikle denetçinin iş sürecine hâkim olması gerekir.	0,0%	0,0%	20,0%	13,2%	32,1%	21,9%
		% of Total	0,0%	0,0%	0,9%	6,1%	14,9%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	2	0	2	23	7	34
		Expected Count	,6	,3	1,5	15,8	15,8	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	5,9%	0,0%	5,9%	67,6%	20,6%	100,0%
		% within Herhangi bir kamu kurum ve kuruluşta ya da özel sektör de sürekli denetimin uygulanır hale getirebilmek için, öncelikle denetçinin iş sürecine hâkim olması gerekir.	100,0%	0,0%	40,0%	43,4%	13,2%	29,8%
		% of Total	1,8%	0,0%	1,8%	20,2%	6,1%	29,8%
	Diğer	Count	0	0	0	10	5	15
		Expected Count	,3	,1	,7	7,0	7,0	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	0,0%	0,0%	66,7%	33,3%	100,0%
		% within Herhangi bir kamu kurum ve kuruluşta ya da özel sektör de sürekli denetimin uygulanır hale getirebilmek için, öncelikle denetçinin iş sürecine hâkim olması gerekir.	0,0%	0,0%	0,0%	18,9%	9,4%	13,2%
		% of Total	0,0%	0,0%	0,0%	8,8%	4,4%	13,2%
Total		Count	2	1	5	53	53	114
		Expected Count	2,0	1,0	5,0	53,0	53,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	1,8%	0,9%	4,4%	46,5%	46,5%	100,0%
		% within Herhangi bir kamu kurum ve kuruluşta ya da özel sektör de sürekli denetimin uygulanır hale getirebilmek için, öncelikle denetçinin iş sürecine hâkim olması gerekir.	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	1,8%	0,9%	4,4%	46,5%	46,5%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	25,063[a]	12	,015
Likelihood Ratio	26,943	12	,008
Linear-by-Linear Association	5,011	1	,025
N of Valid Cases	114		

a. 12 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,13.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, , Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Ek-5: Katılımcıların Pozisyonu ile Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Arasındaki İlişki

			Sürekli denetim uygularken kurulacak olan bilgi sistemlerinin alt yapısının karmaşık olması,					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	0	7	15	15	3	40
		Expected Count	1,1	8,4	12,6	15,4	2,5	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	17,5%	37,5%	37,5%	7,5%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken kurulacak olan bilgi sistemlerinin alt yapısının karmaşık olması,	0,0%	29,2%	41,7%	34,1%	42,9%	35,1%
		% of Total	0,0%	6,1%	13,2%	13,2%	2,6%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	2	5	5	12	1	25
		Expected Count	,7	5,3	7,9	9,6	1,5	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	8,0%	20,0%	20,0%	48,0%	4,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken kurulacak olan bilgi sistemlerinin alt yapısının karmaşık olması,	66,7%	20,8%	13,9%	27,3%	14,3%	21,9%
		% of Total	1,8%	4,4%	4,4%	10,5%	0,9%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	0	9	9	13	3	34
		Expected Count	,9	7,2	10,7	13,1	2,1	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	26,5%	26,5%	38,2%	8,8%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken kurulacak olan bilgi sistemlerinin alt yapısının karmaşık olması,	0,0%	37,5%	25,0%	29,5%	42,9%	29,8%
		% of Total	0,0%	7,9%	7,9%	11,4%	2,6%	29,8%
	Diger	Count	1	3	7	4	0	15
		Expected Count	,4	3,2	4,7	5,8	,9	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	6,7%	20,0%	46,7%	26,7%	0,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken kurulacak olan bilgi sistemlerinin alt yapısının karmaşık olması,	33,3%	12,5%	19,4%	9,1%	0,0%	13,2%
		% of Total	0,9%	2,6%	6,1%	3,5%	0,0%	13,2%
Total		Count	3	24	36	44	7	114
		Expected Count	3,0	24,0	36,0	44,0	7,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,6%	21,1%	31,6%	38,6%	6,1%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken kurulacak olan bilgi sistemlerinin alt yapısının karmaşık olması,	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	2,6%	21,1%	31,6%	38,6%	6,1%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	11,982[a]	12	,447
Likelihood Ratio	13,584	12	,328
Linear-by-Linear Association	1,226	1	,268
N of Valid Cases	114		

a. 10 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,39.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, , Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Sürekli denetim uygularken verileri sisteme girişin zor olması,

Crosstab

			Sürekli denetim uygularken verileri sisteme girişin zor olması,					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	0	13	11	14	2	40
		Expected Count	2,1	14,4	11,9	10,5	1,1	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	32,5%	27,5%	35,0%	5,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken verileri sisteme girişin zor olması,	0,0%	31,7%	32,4%	46,7%	66,7%	35,1%
		% of Total	0,0%	11,4%	9,6%	12,3%	1,8%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	3	10	6	5	1	25
		Expected Count	1,3	9,0	7,5	6,6	,7	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	12,0%	40,0%	24,0%	20,0%	4,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken verileri sisteme girişin zor olması,	50,0%	24,4%	17,6%	16,7%	33,3%	21,9%
		% of Total	2,6%	8,8%	5,3%	4,4%	0,9%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	1	15	10	8	0	34
		Expected Count	1,8	12,2	10,1	8,9	,9	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,9%	44,1%	29,4%	23,5%	0,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken verileri sisteme girişin zor olması,	16,7%	36,6%	29,4%	26,7%	0,0%	29,8%
		% of Total	0,9%	13,2%	8,8%	7,0%	0,0%	29,8%
	Diger	Count	2	3	7	3	0	15
		Expected Count	,8	5,4	4,5	3,9	,4	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	13,3%	20,0%	46,7%	20,0%	0,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken verileri sisteme girişin zor olması,	33,3%	7,3%	20,6%	10,0%	0,0%	13,2%
		% of Total	1,8%	2,6%	6,1%	2,6%	0,0%	13,2%
Total		Count	6	41	34	30	3	114
		Expected Count	6,0	41,0	34,0	30,0	3,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	5,3%	36,0%	29,8%	26,3%	2,6%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken verileri sisteme girişin zor olması,	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	5,3%	36,0%	29,8%	26,3%	2,6%	100,0%

Chi-Square Tests	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	14,362[a]	12	,278
Likelihood Ratio	16,405	12	,173
Linear-by-Linear Association	2,847	1	,092
N of Valid Cases	114		

a. 10 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,39.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, , Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Sürekli denetim sürecini oluşturmanın çok zaman alıcı olması,

Crosstab

			Sürekli denetim sürecini oluşturmanın çok zaman alıcı olması,					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	1	5	12	20	2	40
		Expected Count	1,8	11,2	10,5	14,4	2,1	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,5%	12,5%	30,0%	50,0%	5,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim sürecini oluşturmanın çok zaman alıcı olması,	20,0%	15,6%	40,0%	48,8%	33,3%	35,1%
		% of Total	0,9%	4,4%	10,5%	17,5%	1,8%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	2	8	7	7	1	25
		Expected Count	1,1	7,0	6,6	9,0	1,3	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	8,0%	32,0%	28,0%	28,0%	4,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim sürecini oluşturmanın çok zaman alıcı olması,	40,0%	25,0%	23,3%	17,1%	16,7%	21,9%
		% of Total	1,8%	7,0%	6,1%	6,1%	0,9%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	1	14	7	10	2	34
		Expected Count	1,5	9,5	8,9	12,2	1,8	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,9%	41,2%	20,6%	29,4%	5,9%	100,0%
		% within Sürekli denetim sürecini oluşturmanın çok zaman alıcı olması,	20,0%	43,8%	23,3%	24,4%	33,3%	29,8%
		% of Total	0,9%	12,3%	6,1%	8,8%	1,8%	29,8%
	Diger	Count	1	5	4	4	1	15
		Expected Count	,7	4,2	3,9	5,4	,8	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	6,7%	33,3%	26,7%	26,7%	6,7%	100,0%
		% within Sürekli denetim sürecini oluşturmanın çok zaman alıcı olması,	20,0%	15,6%	13,3%	9,8%	16,7%	13,2%
		% of Total	0,9%	4,4%	3,5%	3,5%	0,9%	13,2%
Total		Count	5	32	30	41	6	114
		Expected Count	5,0	32,0	30,0	41,0	6,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	4,4%	28,1%	26,3%	36,0%	5,3%	100,0%
		% within Sürekli denetim sürecini oluşturmanın çok zaman alıcı olması,	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	4,4%	28,1%	26,3%	36,0%	5,3%	100,0%

Chi-Square Tests	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	11,448[a]	12	,491
Likelihood Ratio	11,877	12	,456
Linear-by-Linear Association	4,109	1	,043
N of Valid Cases	114		

a. 10 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,66.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, , Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Sürekli denetim hazırlığı yapmak için ön maliyetin yüksek olması,

Crosstab

			Sürekli denetim hazırlığı yapmak için ön maliyetin yüksek olması,					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	0	6	8	19	6	39
		Expected Count	,3	7,2	9,0	17,6	4,8	39,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	15,4%	20,5%	48,7%	15,4%	100,0 %
		% within Sürekli denetim hazırlığı yapmak için ön maliyetin yüksek olması,	0,0%	28,6%	30,8%	37,3%	42,9%	34,5%
		% of Total	0,0%	5,3%	7,1%	16,8%	5,3%	34,5%
	Muhasebe ve Finas	Count	0	7	5	9	4	25
		Expected Count	,2	4,6	5,8	11,3	3,1	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	28,0%	20,0%	36,0%	16,0%	100,0 %
		% within Sürekli denetim hazırlığı yapmak için ön maliyetin yüksek olması,	0,0%	33,3%	19,2%	17,6%	28,6%	22,1%
		% of Total	0,0%	6,2%	4,4%	8,0%	3,5%	22,1%
	SMMM ve Mali	Count	1	5	9	16	3	34
		Expected Count	,3	6,3	7,8	15,3	4,2	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,9%	14,7%	26,5%	47,1%	8,8%	100,0 %
		% within Sürekli denetim hazırlığı yapmak için ön maliyetin yüksek olması,	100,0%	23,8%	34,6%	31,4%	21,4%	30,1%
		% of Total	0,9%	4,4%	8,0%	14,2%	2,7%	30,1%
	Diger	Count	0	3	4	7	1	15
		Expected Count	,1	2,8	3,5	6,8	1,9	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	20,0%	26,7%	46,7%	6,7%	100,0 %
		% within Sürekli denetim hazırlığı yapmak için ön maliyetin yüksek olması,	0,0%	14,3%	15,4%	13,7%	7,1%	13,3%
		% of Total	0,0%	2,7%	3,5%	6,2%	0,9%	13,3%
Total		Count	1	21	26	51	14	113
		Expected Count	1,0	21,0	26,0	51,0	14,0	113,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,9%	18,6%	23,0%	45,1%	12,4%	100,0 %
		% within Sürekli denetim hazırlığı yapmak için ön maliyetin yüksek olması,	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0 %
		% of Total	0,9%	18,6%	23,0%	45,1%	12,4%	100,0 %

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,390[a]	12	,895
Likelihood Ratio	6,446	12	,892
Linear-by-Linear Association	,910	1	,340
N of Valid Cases	113		

a. 11 cells (55,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,13.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, , Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Sürekli denetim uygularken yeterli düzeyde teknik bilgiye sahip olmamak,

Crosstab

			Sürekli denetim uygularken yeterli düzeyde teknik bilgiye sahip olmamak,					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	0	3	10	21	6	40
		Expected Count	,7	3,5	6,7	21,4	7,7	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	7,5%	25,0%	52,5%	15,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken yeterli düzeyde teknik bilgiye sahip olmamak,	0,0%	30,0%	52,6%	34,4%	27,3%	35,1%
		% of Total	0,0%	2,6%	8,8%	18,4%	5,3%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	0	3	1	15	6	25
		Expected Count	,4	2,2	4,2	13,4	4,8	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	12,0%	4,0%	60,0%	24,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken yeterli düzeyde teknik bilgiye sahip olmamak,	0,0%	30,0%	5,3%	24,6%	27,3%	21,9%
		% of Total	0,0%	2,6%	0,9%	13,2%	5,3%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	2	2	3	19	8	34
		Expected Count	,6	3,0	5,7	18,2	6,6	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	5,9%	5,9%	8,8%	55,9%	23,5%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken yeterli düzeyde teknik bilgiye sahip olmamak,	100,0%	20,0%	15,8%	31,1%	36,4%	29,8%
		% of Total	1,8%	1,8%	2,6%	16,7%	7,0%	29,8%
	Diger	Count	0	2	5	6	2	15
		Expected Count	,3	1,3	2,5	8,0	2,9	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	13,3%	33,3%	40,0%	13,3%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken yeterli düzeyde teknik bilgiye sahip olmamak,	0,0%	20,0%	26,3%	9,8%	9,1%	13,2%
		% of Total	0,0%	1,8%	4,4%	5,3%	1,8%	13,2%
Total		Count	2	10	19	61	22	114
		Expected Count	2,0	10,0	19,0	61,0	22,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	1,8%	8,8%	16,7%	53,5%	19,3%	100,0%
		% within Sürekli denetim uygularken yeterli düzeyde teknik bilgiye sahip olmamak,	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	1,8%	8,8%	16,7%	53,5%	19,3%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	15,597[a]	12	,210
Likelihood Ratio	16,306	12	,178
Linear-by-Linear Association	,161	1	,689
N of Valid Cases	114		

a. 12 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,26.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, , Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Sürekli denetim ilgili yeterli sayıda kaynağın olmaması,

Crosstab

			Sürekli denetim ilgili yeterli sayıda kaynağın olmaması,					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	1	7	12	18	2	40
		Expected Count	2,5	7,4	9,8	18,9	1,4	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,5%	17,5%	30,0%	45,0%	5,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim ilgili yeterli sayıda kaynağın olmaması,	14,3%	33,3%	42,9%	33,3%	50,0%	35,1%
		% of Total	0,9%	6,1%	10,5%	15,8%	1,8%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	1	7	5	10	2	25
		Expected Count	1,5	4,6	6,1	11,8	,9	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	4,0%	28,0%	20,0%	40,0%	8,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim ilgili yeterli sayıda kaynağın olmaması,	14,3%	33,3%	17,9%	18,5%	50,0%	21,9%
		% of Total	0,9%	6,1%	4,4%	8,8%	1,8%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	3	5	5	21	0	34
		Expected Count	2,1	6,3	8,4	16,1	1,2	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	8,8%	14,7%	14,7%	61,8%	0,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim ilgili yeterli sayıda kaynağın olmaması,	42,9%	23,8%	17,9%	38,9%	0,0%	29,8%
		% of Total	2,6%	4,4%	4,4%	18,4%	0,0%	29,8%
	Diger	Count	2	2	6	5	0	15
		Expected Count	,9	2,8	3,7	7,1	,5	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	13,3%	13,3%	40,0%	33,3%	0,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim ilgili yeterli sayıda kaynağın olmaması,	28,6%	9,5%	21,4%	9,3%	0,0%	13,2%
		% of Total	1,8%	1,8%	5,3%	4,4%	0,0%	13,2%
Total		Count	7	21	28	54	4	114
		Expected Count	7,0	21,0	28,0	54,0	4,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	6,1%	18,4%	24,6%	47,4%	3,5%	100,0%
		% within Sürekli denetim ilgili yeterli sayıda kaynağın olmaması,	100,0%	100,0%	100,0 %	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	6,1%	18,4%	24,6%	47,4%	3,5%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	13,791[a]	12	,314
Likelihood Ratio	14,807	12	,252
Linear-by-Linear Association	,888	1	,346
N of Valid Cases	114		

a. 11 cells (55,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,53.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, , Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Sürekli denetim bilgi ve tecrübe isteyen karmaşık bir yapı olması,

Crosstab

			Sürekli denetim bilgi ve tecrübe isteyen karmaşık bir yapı olması,					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	0	7	9	20	4	40
		Expected Count	1,1	7,7	8,4	19,3	3,5	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	17,5%	22,5%	50,0%	10,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim bilgi ve tecrübe isteyen karmaşık bir yapı olması,	0,0%	31,8%	37,5%	36,4%	40,0%	35,1%
		% of Total	0,0%	6,1%	7,9%	17,5%	3,5%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	2	5	8	9	1	25
		Expected Count	,7	4,8	5,3	12,1	2,2	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	8,0%	20,0%	32,0%	36,0%	4,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim bilgi ve tecrübe isteyen karmaşık bir yapı olması,	66,7%	22,7%	33,3%	16,4%	10,0%	21,9%
		% of Total	1,8%	4,4%	7,0%	7,9%	0,9%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	1	7	5	18	3	34
		Expected Count	,9	6,6	7,2	16,4	3,0	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,9%	20,6%	14,7%	52,9%	8,8%	100,0%
		% within Sürekli denetim bilgi ve tecrübe isteyen karmaşık bir yapı olması,	33,3%	31,8%	20,8%	32,7%	30,0%	29,8%
		% of Total	0,9%	6,1%	4,4%	15,8%	2,6%	29,8%
	Diger	Count	0	3	2	8	2	15
		Expected Count	,4	2,9	3,2	7,2	1,3	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	20,0%	13,3%	53,3%	13,3%	100,0%
		% within Sürekli denetim bilgi ve tecrübe isteyen karmaşık bir yapı olması,	0,0%	13,6%	8,3%	14,5%	20,0%	13,2%
		% of Total	0,0%	2,6%	1,8%	7,0%	1,8%	13,2%
Total		Count	3	22	24	55	10	114
		Expected Count	3,0	22,0	24,0	55,0	10,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,6%	19,3%	21,1%	48,2%	8,8%	100,0%
		% within Sürekli denetim bilgi ve tecrübe isteyen karmaşık bir yapı olması,	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	2,6%	19,3%	21,1%	48,2%	8,8%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	8,954[a]	12	,707
Likelihood Ratio	9,553	12	,655
Linear-by-Linear Association	,035	1	,851
N of Valid Cases	114		

a. 11 cells (55,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,39.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Ek-6: Katılımcının Pozisyonu ile Sürekli Denetimin Uygulanma Nedeni(Amacı) Arasındaki İlişki

Crosstab

			Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (A-) Bilgi Teknolojilerin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataların engellenmesi)					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	1	0	6	24	9	40
		Expected Count	2,5	2,1	3,5	21,4	10,5	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,5%	0,0%	15,0%	60,0%	22,5%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (A-) Bilgi Teknolojilerin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataların engellenmesi)	14,3%	0,0%	60,0%	39,3%	30,0%	35,1%
		% of Total	0,9%	0,0%	5,3%	21,1%	7,9%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	0	3	1	11	10	25
		Expected Count	1,5	1,3	2,2	13,4	6,6	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	12,0%	4,0%	44,0%	40,0%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (A-) Bilgi Teknolojilerin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataların engellenmesi)	0,0%	50,0%	10,0%	18,0%	33,3%	21,9%
		% of Total	0,0%	2,6%	0,9%	9,6%	8,8%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	5	2	2	17	8	34
		Expected Count	2,1	1,8	3,0	18,2	8,9	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	14,7%	5,9%	5,9%	50,0%	23,5%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (A-) Bilgi Teknolojilerin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataların engellenmesi)	71,4%	33,3%	20,0%	27,9%	26,7%	29,8%
		% of Total	4,4%	1,8%	1,8%	14,9%	7,0%	29,8%
	Diger	Count	1	1	1	9	3	15
		Expected Count	,9	,8	1,3	8,0	3,9	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	6,7%	6,7%	6,7%	60,0%	20,0%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (A-) Bilgi Teknolojilerin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataların engellenmesi)	14,3%	16,7%	10,0%	14,8%	10,0%	13,2%
		% of Total	0,9%	0,9%	0,9%	7,9%	2,6%	13,2%
Total		Count	7	6	10	61	30	114
		Expected Count	7,0	6,0	10,0	61,0	30,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	6,1%	5,3%	8,8%	53,5%	26,3%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (A-) Bilgi Teknolojilerin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataların engellenmesi)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	6,1%	5,3%	8,8%	53,5%	26,3%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	16,888[a]	12	,154
Likelihood Ratio	18,747	12	,095
Linear-by-Linear Association	1,847	1	,174
N of Valid Cases	114		

a. 13 cells (65,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,79.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (B-) Denetim olaylarına hızlı müdahale edilmesi)

Crosstab

			Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (C-) Daha etkili ve az maliyetli denetim yapılması)					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	0	3	9	21	7	40
		Expected Count	,7	2,1	9,6	18,1	9,6	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	7,5%	22,5%	52,5%	17,5%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (C-) Daha etkili ve az maliyetli denetim yapılması)	0,0%	50,0%	33,3%	41,2%	25,9%	35,4%
		% of Total	0,0%	2,7%	8,0%	18,6%	6,2%	35,4%
	Muhasebe ve Finas	Count	0	0	3	13	9	25
		Expected Count	,4	1,3	6,0	11,3	6,0	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	0,0%	12,0%	52,0%	36,0%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (C-) Daha etkili ve az maliyetli denetim yapılması)	0,0%	0,0%	11,1%	25,5%	33,3%	22,1%
		% of Total	0,0%	0,0%	2,7%	11,5%	8,0%	22,1%
	SMMM ve Mali	Count	2	1	8	14	8	33
		Expected Count	,6	1,8	7,9	14,9	7,9	33,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	6,1%	3,0%	24,2%	42,4%	24,2%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (C-) Daha etkili ve az maliyetli denetim yapılması)	100,0%	16,7%	29,6%	27,5%	29,6%	29,2%
		% of Total	1,8%	0,9%	7,1%	12,4%	7,1%	29,2%
	Diger	Count	0	2	7	3	3	15
		Expected Count	,3	,8	3,6	6,8	3,6	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	13,3%	46,7%	20,0%	20,0%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (C-) Daha etkili ve az maliyetli denetim yapılması)	0,0%	33,3%	25,9%	5,9%	11,1%	13,3%
		% of Total	0,0%	1,8%	6,2%	2,7%	2,7%	13,3%
Total		Count	2	6	27	51	27	113
		Expected Count	2,0	6,0	27,0	51,0	27,0	113,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	1,8%	5,3%	23,9%	45,1%	23,9%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (C-) Daha etkili ve az maliyetli denetim yapılması)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	1,8%	5,3%	23,9%	45,1%	23,9%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	18,659[a]	12	,097
Likelihood Ratio	19,546	12	,076
Linear-by-Linear Association	1,426	1	,232
N of Valid Cases	113		

a. 10 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,27.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)

Crosstab

			Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	1	2	4	24	9	40
		Expected Count	1,4	2,5	3,2	23,4	9,6	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,5%	5,0%	10,0%	60,0%	22,5%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)	25,0%	28,6%	44,4%	36,4%	33,3%	35,4%
		% of Total	0,9%	1,8%	3,5%	21,2%	8,0%	35,4%
	Muhasebe ve Finas	Count	0	1	2	12	10	25
		Expected Count	,9	1,5	2,0	14,6	6,0	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	4,0%	8,0%	48,0%	40,0%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)	0,0%	14,3%	22,2%	18,2%	37,0%	22,1%
		% of Total	0,0%	0,9%	1,8%	10,6%	8,8%	22,1%
	SMMM ve Mali	Count	3	1	2	22	5	33
		Expected Count	1,2	2,0	2,6	19,3	7,9	33,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	9,1%	3,0%	6,1%	66,7%	15,2%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)	75,0%	14,3%	22,2%	33,3%	18,5%	29,2%
		% of Total	2,7%	0,9%	1,8%	19,5%	4,4%	29,2%
	Diger	Count	0	3	1	8	3	15
		Expected Count	,5	,9	1,2	8,8	3,6	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	20,0%	6,7%	53,3%	20,0%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)	0,0%	42,9%	11,1%	12,1%	11,1%	13,3%
		% of Total	0,0%	2,7%	0,9%	7,1%	2,7%	13,3%
Total		Count	4	7	9	66	27	113
		Expected Count	4,0	7,0	9,0	66,0	27,0	113,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	3,5%	6,2%	8,0%	58,4%	23,9%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (D-) Denetim risklerini büyük ölçüde kontrol altına alınması)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	3,5%	6,2%	8,0%	58,4%	23,9%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	15,066[a]	12	,238
Likelihood Ratio	13,772	12	,315
Linear-by-Linear Association	1,344	1	,246
N of Valid Cases	113		

a. 13 cells (65,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,53.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum:*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (E-) Denetim işlemleri daha rahat yürütülmesi)

Crosstab

			Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (E-) Denetim işlemleri daha rahat yürütülmesi)					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	0	4	5	25	6	40
		Expected Count	2,1	2,5	3,2	20,5	11,7	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	10,0%	12,5%	62,5%	15,0%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (E-) Denetim işlemleri daha rahat yürütülmesi)	0,0%	57,1%	55,6%	43,1%	18,2%	35,4%
		% of Total	0,0%	3,5%	4,4%	22,1%	5,3%	35,4%
	Muhasebe ve Finas	Count	0	1	1	10	13	25
		Expected Count	1,3	1,5	2,0	12,8	7,3	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	4,0%	4,0%	40,0%	52,0%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (E-) Denetim işlemleri daha rahat yürütülmesi)	0,0%	14,3%	11,1%	17,2%	39,4%	22,1%
		% of Total	0,0%	0,9%	0,9%	8,8%	11,5%	22,1%
	SMMM ve Mali	Count	5	0	3	16	9	33
		Expected Count	1,8	2,0	2,6	16,9	9,6	33,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	15,2%	0,0%	9,1%	48,5%	27,3%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (E-) Denetim işlemleri daha rahat yürütülmesi)	83,3%	0,0%	33,3%	27,6%	27,3%	29,2%
		% of Total	4,4%	0,0%	2,7%	14,2%	8,0%	29,2%
	Diger	Count	1	2	0	7	5	15
		Expected Count	,8	,9	1,2	7,7	4,4	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	6,7%	13,3%	0,0%	46,7%	33,3%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (E-) Denetim işlemleri daha rahat yürütülmesi)	16,7%	28,6%	0,0%	12,1%	15,2%	13,3%
		% of Total	0,9%	1,8%	0,0%	6,2%	4,4%	13,3%
Total		Count	6	7	9	58	33	113
		Expected Count	6,0	7,0	9,0	58,0	33,0	113,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	5,3%	6,2%	8,0%	51,3%	29,2%	100,0%
		% within Sürekli denetimin uygulanmasının nedenleri? (E-) Denetim işlemleri daha rahat yürütülmesi)	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	5,3%	6,2%	8,0%	51,3%	29,2%	100,0%

Chi-Square Tests	Value	Df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	25,759[a]	12	,012
Likelihood Ratio	29,688	12	,003
Linear-by-Linear Association	,135	1	,713
N of Valid Cases	113		

a. 13 cells (65,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,80.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum:*

Ek-7: Katılımcının Konumu ile Sürekli Denetimin Fayda Sağaldığı Alanlar Arasındaki İlişkisi

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, olabilecek hata ve yanlışların daha kısa sürede fark edilip düzenlemesinde fayda sağlar.

Crosstab

			Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, olabilecek hata ve yanlışların daha kısa sürede fark edilip düzenlemesinde fayda sağlar.				
			1	3	4	5	Total
Katılımcının kurum ozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	0	1	21	18	40
		Expected Count	,7	1,4	21,8	16,1	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	2,5%	52,5%	45,0%	100,0%
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, olabilecek hata ve yanlışların daha kısa sürede fark edilip düzenlemesinde fayda sağlar.	0,0%	25,0%	33,9%	39,1%	35,1%
		% of Total	0,0%	0,9%	18,4%	15,8%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	0	0	14	11	25
		Expected Count	,4	,9	13,6	10,1	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	0,0%	56,0%	44,0%	100,0%
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, olabilecek hata ve yanlışların daha kısa sürede fark edilip düzenlemesinde fayda sağlar.	0,0%	0,0%	22,6%	23,9%	21,9%
		% of Total	0,0%	0,0%	12,3%	9,6%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	2	1	20	11	34
		Expected Count	,6	1,2	18,5	13,7	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	5,9%	2,9%	58,8%	32,4%	100,0%
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, olabilecek hata ve yanlışların daha kısa sürede fark edilip düzenlemesinde fayda sağlar.	100,0%	25,0%	32,3%	23,9%	29,8%
		% of Total	1,8%	0,9%	17,5%	9,6%	29,8%
	Diğer	Count	0	2	7	6	15
		Expected Count	,3	,5	8,2	6,1	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	13,3%	46,7%	40,0%	100,0%
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, olabilecek hata ve yanlışların daha kısa sürede fark edilip düzenlemesinde fayda sağlar.	0,0%	50,0%	11,3%	13,0%	13,2%
		% of Total	0,0%	1,8%	6,1%	5,3%	13,2%
Total		Count	2	4	62	46	114
		Expected Count	2,0	4,0	62,0	46,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	1,8%	3,5%	54,4%	40,4%	100,0%
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, olabilecek hata ve yanlışların daha kısa sürede fark edilip düzenlemesinde fayda sağlar.	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	1,8%	3,5%	54,4%	40,4%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	11,018[a]	9	,274
Likelihood Ratio	10,345	9	,323
Linear-by-Linear Association	2,448	1	,118
N of Valid Cases	114		

a. 8 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,26

.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli

denetimin uygulandığı kurumlarda, denetim raporlarının daha kaliteli olmasını sağlar.

Crosstab

			Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetim raporlarının daha kaliteli olmasını sağlar.					Total
			1	2	3	4	5	
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	1	1	5	18	15	40
		Expected Count	,7	,7	3,2	20,4	15,1	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,5%	2,5%	12,5%	45,0%	37,5%	100,0 %
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetim raporlarının daha kaliteli olmasını sağlar.	50,0%	50,0%	55,6%	31,0%	34,9%	35,1%
		% of Total	0,9%	0,9%	4,4%	15,8%	13,2%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	0	0	1	10	14	25
		Expected Count	,4	,4	2,0	12,7	9,4	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	0,0%	4,0%	40,0%	56,0%	100,0 %
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetim raporlarının daha kaliteli olmasını sağlar.	0,0%	0,0%	11,1%	17,2%	32,6%	21,9%
		% of Total	0,0%	0,0%	0,9%	8,8%	12,3%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	1	1	3	23	6	34
		Expected Count	,6	,6	2,7	17,3	12,8	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	2,9%	2,9%	8,8%	67,6%	17,6%	100,0 %
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetim raporlarının daha kaliteli olmasını sağlar.	50,0%	50,0%	33,3%	39,7%	14,0%	29,8%
		% of Total	0,9%	0,9%	2,6%	20,2%	5,3%	29,8%
	Diger	Count	0	0	0	7	8	15
		Expected Count	,3	,3	1,2	7,6	5,7	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	0,0%	0,0%	46,7%	53,3%	100,0 %
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetim raporlarının daha kaliteli olmasını sağlar.	0,0%	0,0%	0,0%	12,1%	18,6%	13,2%
		% of Total	0,0%	0,0%	0,0%	6,1%	7,0%	13,2%
Total		Count	2	2	9	58	43	114
		Expected Count	2,0	2,0	9,0	58,0	43,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	1,8%	1,8%	7,9%	50,9%	37,7%	100,0 %
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetim raporlarının daha kaliteli olmasını sağlar.	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0 %
		% of Total	1,8%	1,8%	7,9%	50,9%	37,7%	100,0 %

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	14,580[a]	12	,265
Likelihood Ratio	17,369	12	,136
Linear-by-Linear Association	,187	1	,665
N of Valid Cases	114		

a. 12 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,26.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, yapılan işlemlerin ve hesapların manuel olarak incelemeden daha kısa bir sürede gerçekleştirilmesini sağlar,

Crosstab

			Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, yapılan işlemlerin ve hesapların manuel olarak incelemeden daha kısa bir sürede gerçekleştirilmesini sağlar,					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	0	1	2	23	14	40
		Expected Count	,7	1,1	2,5	20,0	15,8	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	2,5%	5,0%	57,5%	35,0%	100,0 %
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, yapılan işlemlerin ve hesapların manuel olarak incelemeden daha kısa bir sürede gerçekleştirilmesini sağlar,	0,0%	33,3%	28,6%	40,4%	31,1%	35,1%
		% of Total	0,0%	0,9%	1,8%	20,2%	12,3%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	0	2	1	8	14	25
		Expected Count	,4	,7	1,5	12,5	9,9	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	8,0%	4,0%	32,0%	56,0%	100,0 %
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, yapılan işlemlerin ve hesapların manuel olarak incelemeden daha kısa bir sürede gerçekleştirilmesini sağlar,	0,0%	66,7%	14,3%	14,0%	31,1%	21,9%
		% of Total	0,0%	1,8%	0,9%	7,0%	12,3%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	2	0	3	20	9	34
		Expected Count	,6	,9	2,1	17,0	13,4	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	5,9%	0,0%	8,8%	58,8%	26,5%	100,0 %
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, yapılan işlemlerin ve hesapların manuel olarak incelemeden daha kısa bir sürede gerçekleştirilmesini sağlar,	100,0%	0,0%	42,9%	35,1%	20,0%	29,8%
		% of Total	1,8%	0,0%	2,6%	17,5%	7,9%	29,8%
	Diğer	Count	0	0	1	6	8	15
		Expected Count	,3	,4	,9	7,5	5,9	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	0,0%	6,7%	40,0%	53,3%	100,0 %
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, yapılan işlemlerin ve hesapların manuel olarak incelemeden daha kısa bir sürede gerçekleştirilmesini sağlar,	0,0%	0,0%	14,3%	10,5%	17,8%	13,2%
		% of Total	0,0%	0,0%	0,9%	5,3%	7,0%	13,2%
Total		Count	2	3	7	57	45	114
		Expected Count	2,0	3,0	7,0	57,0	45,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	1,8%	2,6%	6,1%	50,0%	39,5%	100,0 %
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, yapılan işlemlerin ve hesapların manuel olarak incelemeden daha kısa bir sürede gerçekleştirilmesini sağlar,	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0 %
		% of Total	1,8%	2,6%	6,1%	50,0%	39,5%	100,0 %

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	16,431[a]	12	,172
Likelihood Ratio	17,003	12	,150
Linear-by-Linear Association	,025	1	,874
N of Valid Cases	114		

a. 12 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,26.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış) * Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetimin maliyetini düşürülmesini sağlar,

Crosstab

			Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetimin maliyetini düşürülmesini sağlar,					
			1	2	3	4	5	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	0	3	9	19	9	40
		Expected Count	,7	2,8	9,1	14,7	12,6	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	7,5%	22,5%	47,5%	22,5%	100,0%
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetimin maliyetini düşürülmesini sağlar,	0,0%	37,5%	34,6%	45,2%	25,0%	35,1%
		% of Total	0,0%	2,6%	7,9%	16,7%	7,9%	35,1%
	Muhasebe ve Finans	Count	0	3	4	4	14	25
		Expected Count	,4	1,8	5,7	9,2	7,9	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	12,0%	16,0%	16,0%	56,0%	100,0%
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetimin maliyetini düşürülmesini sağlar,	0,0%	37,5%	15,4%	9,5%	38,9%	21,9%
		% of Total	0,0%	2,6%	3,5%	3,5%	12,3%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	2	2	10	13	7	34
		Expected Count	,6	2,4	7,8	12,5	10,7	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	5,9%	5,9%	29,4%	38,2%	20,6%	100,0%
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetimin maliyetini düşürülmesini sağlar,	100,0%	25,0%	38,5%	31,0%	19,4%	29,8%
		% of Total	1,8%	1,8%	8,8%	11,4%	6,1%	29,8%
	Diğer	Count	0	0	3	6	6	15
		Expected Count	,3	1,1	3,4	5,5	4,7	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	0,0%	0,0%	20,0%	40,0%	40,0%	100,0%
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetimin maliyetini düşürülmesini sağlar,	0,0%	0,0%	11,5%	14,3%	16,7%	13,2%
		% of Total	0,0%	0,0%	2,6%	5,3%	5,3%	13,2%
Total		Count	2	8	26	42	36	114
		Expected Count	2,0	8,0	26,0	42,0	36,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	1,8%	7,0%	22,8%	36,8%	31,6%	100,0%
		% within Bilgi teknolojileriyle gelişen sürekli denetimin uygulandığı kurumlarda, denetimin maliyetini düşürülmesini sağlar,	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	1,8%	7,0%	22,8%	36,8%	31,6%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	19,573[a]	12	,076
Likelihood Ratio	20,691	12	,055
Linear-by-Linear Association	,018	1	,892
N of Valid Cases	114		

a. 10 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,26.

NOT: *Yukardaki tabloda rakamla gösterilen alanların dizilişi şu şekildedir; Kesinlikle Katılmıyorum:1, Katılmıyorum: 2, Kararsızım: 3, Katılıyorum: 4, Kesinlikle Katılıyorum: 5*

Ek-8: Katılımcının Pozisyonu ile Sürekli Denetim Yazlım Programları Arasındaki İlişki

NOT: Programlarla ilgili Metinlere Sığmadı)

Crosstab

			Sürekli denetimi uygulayan şirketlerin kullandıkları programlarla ilgili bilginiz var mı?		
			Evet	Hayır	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmıs)	Denetim	Count	9	30	39
		Expected Count	7,2	31,8	39,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmıs)	23,1%	76,9%	100,0%
		% within Sürekli denetimi uygulayan şirketlerin kullandıkları programlarla ilgili bilginiz var mı?	42,9%	32,6%	34,5%
		% of Total	8,0%	26,5%	34,5%
	Muhasebe ve Finans	Count	4	21	25
		Expected Count	4,6	20,4	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmıs)	16,0%	84,0%	100,0%
		% within Sürekli denetimi uygulayan şirketlerin kullandıkları programlarla ilgili bilginiz var mı?	19,0%	22,8%	22,1%
		% of Total	3,5%	18,6%	22,1%
	SMMM ve Mali	Count	7	27	34
		Expected Count	6,3	27,7	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmıs)	20,6%	79,4%	100,0%
		% within Sürekli denetimi uygulayan şirketlerin kullandıkları programlarla ilgili bilginiz var mı?	33,3%	29,3%	30,1%
		% of Total	6,2%	23,9%	30,1%
	Diğer	Count	1	14	15
		Expected Count	2,8	12,2	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmıs)	6,7%	93,3%	100,0%
		% within Sürekli denetimi uygulayan şirketlerin kullandıkları programlarla ilgili bilginiz var mı?	4,8%	15,2%	13,3%
		% of Total	0,9%	12,4%	13,3%
Total		Count	21	92	113
		Expected Count	21,0	92,0	113,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmıs)	18,6%	81,4%	100,0%
		% within Sürekli denetimi uygulayan şirketlerin kullandıkları programlarla ilgili bilginiz var mı?	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	18,6%	81,4%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	2,129[a]	3	,546
Likelihood Ratio	2,469	3	,481
Linear-by-Linear Association	1,109	1	,292
N of Valid Cases	113		

a. 2 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,79.

Ek-9: Katılımcıların Pozisyonu ile Sürekli Denetim Kavramının Bilgi Düzeyiyle Durumu Arasındaki İlişki

Crosstab

			Sürekli denetim kavramıyla ilgili bilginiz var mı?			
			Evet	Hayır	Biraz	Total
Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	Denetim	Count	24	7	9	40
		Expected Count	21,4	5,6	13,0	40,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	60,0%	17,5%	22,5%	100,0%
		% within Sürekli denetim kavramıyla ilgili bilginiz var mı?	39,3%	43,8%	24,3%	35,1%
		% of Total	21,1%	6,1%	7,9%	35,1%
	Muhasebe ve Finas	Count	15	2	8	25
		Expected Count	13,4	3,5	8,1	25,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	60,0%	8,0%	32,0%	100,0%
		% within Sürekli denetim kavramıyla ilgili bilginiz var mı?	24,6%	12,5%	21,6%	21,9%
		% of Total	13,2%	1,8%	7,0%	21,9%
	SMMM ve Mali	Count	17	5	12	34
		Expected Count	18,2	4,8	11,0	34,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	50,0%	14,7%	35,3%	100,0%
		% within Sürekli denetim kavramıyla ilgili bilginiz var mı?	27,9%	31,3%	32,4%	29,8%
		% of Total	14,9%	4,4%	10,5%	29,8%
	Diğer	Count	5	2	8	15
		Expected Count	8,0	2,1	4,9	15,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	33,3%	13,3%	53,3%	100,0%
		% within Sürekli denetim kavramıyla ilgili bilginiz var mı?	8,2%	12,5%	21,6%	13,2%
		% of Total	4,4%	1,8%	7,0%	13,2%
Total		Count	61	16	37	114
		Expected Count	61,0	16,0	37,0	114,0
		% within Katılımcının kurum pozisyonu? (Gruplanmış)	53,5%	14,0%	32,5%	100,0%
		% within Sürekli denetim kavramıyla ilgili bilginiz var mı?	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
		% of Total	53,5%	14,0%	32,5%	100,0%

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	6,060[a]	6	,416
Likelihood Ratio	6,132	6	,409
Linear-by-Linear Association	4,179	1	,041
N of Valid Cases	114		

a. 4 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,11.

ÖZGEÇMİŞ

01 Temmuz 1989 tarihinde, Hakkâri'nin Yüksekova ilçesinde doğdum. Ortaöğretimimi aynı ilçede tamamladıktan sonra, Üniversiteyi Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe Bölümünü okudum. Bu bölümden 2011 yılında mezun olduktan sonra, İstanbul Teknik Üniversitesi, İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı Birimi Muhasebe Pozisyonuna yerleştim. Halen görevimi sürdürmekteyim. 2014 yılında, Beykent Üniversitesi, İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, Muhasebe Bölümünde yüksek lisan eğitimime başladım.

Kitap okumak, bağlama çalmak, şiir yazmak vs. öncelikli ilgi alanlarımdır.

Yabancı dilim İngilizce

Cihan KOCA