

Sürekli Denetim Yaklaşımı: İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nda Bir Araştırma

Seda AĞGÜL



ÖZGÜR
YAYINLARI

Sürekli Denetim
Yaklaşımı:
İSO 500 Büyük Sanayi
Kuruluşu'nda Bir
Araştırma

Seda AĞGÜL



Published by

Özgür Yayın-Dağıtım Co. Ltd.

Certificate Number: 45503

📍 15 Temmuz Mah. 148136. Sk. No: 9 Şehitkamil/Gaziantep

☎ +90.850 260 09 97

📞 +90.532 289 82 15

🌐 www.ozgur yayinlari.com

✉ info@ozgur yayinlari.com

Sürekli Denetim Yaklaşımı:

İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nda Bir Araştırma

Seda AĞGÜL

Editör: Turan ÖNDEŞ

Language: Turkish

Publication Date: 2026

Cover design by Mehmet Çakır

Cover design and image licensed under CC BY-NC 4.0

Print and digital versions typeset by Çizgi Medya Co. Ltd.

ISBN (PDF): 978-625-8998-90-0

DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1316>



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0). To view a copy of this license, visit <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>
This license allows for copying any part of the work for personal use, not commercial use, providing author attribution is clearly stated.

Suggested citation:

Ağgöl, S., Öndeş, T. (ed) (2026). *Sürekli Denetim Yaklaşımı: İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nda Bir Araştırma*.

Özgür Publications. DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub1316>. License: CC-BY-NC 4.01

The full text of this book has been peer-reviewed to ensure high academic standards. For full review policies, see <https://www.ozgur yayinlari.com/>



Ön Söz

Küreselleşmenin hız kazandığı, bilgi teknolojilerinin işletme süreçlerini dönüştürdüğü günümüz dünyasında muhasebe ve denetim anlayışı da önemli bir değişim sürecinden geçmektedir. Özellikle dijitalleşme, büyük veri, otomasyon ve gerçek zamanlı bilgi ihtiyacının artması; geleneksel denetim yöntemlerinin yeniden değerlendirilmesini zorunlu hale getirmiştir. İşletmeler açısından yalnızca geçmiş işlemlerin kontrol edilmesi yeterli görülmemekte, aynı zamanda risklerin anlık olarak izlenmesi, hata ve hilelerin kısa sürede tespit edilmesi ve güvenilir finansal bilginin sürekliliğinin sağlanması beklenmektedir. Bu noktada sürekli denetim yaklaşımı, modern denetim anlayışının en önemli unsurlarından biri olarak ön plana çıkmaktadır.

Sürekli denetim; bilgi teknolojileri destekli yapısıyla işletmelere gerçek zamanlı kontrol, hızlı raporlama ve etkin risk yönetimi imkânı sunmaktadır. Özellikle yaşanan küresel muhasebe skandalları sonrasında denetim süreçlerine duyulan güvenin yeniden tesis edilmesi ihtiyacı, sürekli denetim uygulamalarının önemini daha da artırmıştır. İşletmelerin rekabet avantajı elde edebilmesi, kurumsal sürdürülebilirliği sağlayabilmesi ve paydaşlarına güvenilir bilgi sunabilmesi açısından etkin denetim sistemleri artık bir tercih değil, zorunluluk haline gelmiştir.

Bu çalışma, İstanbul Sanayi Odası'nın (İSO) belirlediği Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu çerçevesinde sürekli denetim uygulamalarını inceleyerek, işletmelerin bu yaklaşıma bakış açılarını, uygulama düzeylerini, karşılaştıkları sorunları ve elde ettikleri avantajları ortaya koymayı amaçlamaktadır. Çalışmanın; muhasebe, denetim ve bilgi teknolojileri alanındaki literatüre katkı sağlaması, uygulayıcılara yol göstermesi ve gelecekte yapılacak araştırmalara kaynak oluşturması temenni edilmektedir.

Bu kitabın hazırlanması sürecinde bilgi ve deneyimleriyle katkı sağlayan tüm akademisyenlere, meslek mensuplarına ve araştırmaya katılım gösteren işletme temsilcilerine teşekkür eder; çalışmanın araştırmacılar, uygulayıcılar ve konuya ilgi duyan tüm okuyucular için faydalı olmasını dilerim.

İçindekiler

Ön Söz	iii
Kısaltmalar Dizini	vii
Giriş	1
1 Denetim ve İç Denetim	5
Denetim Kavramı	5
Denetçi Kavramı ve Türleri	23
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	29
İç Denetim Kavramı	35
Denetim / İç Denetimle Benzer Kavramlar	38
İç Kontrol	42
Değişen Denetim Anlayışı	50
2 Sürekli Denetim	57
Sürekli Denetim Kavramı	57
Bilgi Teknolojileri ve Sürekli Denetim İlişkisi	76
Sürekli Denetim Ve Xbrl	78
Sürekli Denetimle Geleneksel Denetimin Karşılaştırılması	81
Sürekli Denetimle İlişkili Kavramlar	84
Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları	87
Sürekli Denetimin Hileyi Önlemedeki Rolü	90
Sürekli Denetimde Kontrol Ve Risk Odaklılık	91
3 Sürekli Denetimin İSO 500 (Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu)'de	
Araştırılması	93
Araştırmanın Amacı, Önemi ve Kapsamı	93
Araştırma Soruları	96

Araştırmanın Kısıtları	97
Araştırmanın Yöntemi	98
Araştırmanın Bulguları	106
Sonuç ve Öneriler	161
Kaynakça	171

Kısaltmalar Dizini

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
ASMMMO	: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
BDDT	: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri
BT	: Bilgi Teknolojileri
CICA	: Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
COSO	: Treadway Komisyonu Sponsor Örgütler Komitesi
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
ERP	: Kurumsal Kaynak Planlaması
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GKGMS	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İSO	: İstanbul Sanayi Odası
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
SEC	: Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu
SOX	: Sarbanes-Oxley
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TODAİE	: Türkiye ve Orta Doğu Amme idaresi Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
XBRL	: Genişletilebilir Finansal Raporlama Dili

Giriş¹

Günümüzün giderek küreselleşen dünyasında değişen birçok şeyle beraber, denetim alanında da değişiklik ve yeniliklerin yaşanması kaçınılmaz olmuştur. Bununla birlikte, artan rekabet ortamında denetimdeki risk ve kontrolü sürekli güvence altına almak da zorunlu hale gelmiştir. Firmaların çoğunun denetim sistemlerinde ileri teknolojiyi kullandığı modern çağda geleneksel denetim yöntemlerine bağlı kalmak ve teknolojinin sunduğu olanaklardan hakkıyla faydalanamamak doğru değildir.

Artan rekabet ortamında, işletmeler rakiplerinden farklılaşarak bir adım daha öne çıkma çabası içerisindeyken bunun ekonomik faaliyetlerin etkin ve verimli olarak yürütülmesiyle mümkün olabileceğinin farkındadırlar. İşletme faaliyetlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi ise etkin bir iç denetim mekanizmasıyla mümkündür. Çünkü, kontrolleri uygun bir biçimde yapılmayan finansal işlemlerin kalitesi de o denli düşüşe uğrayacaktır. Sağlıklı bir iç denetim ise iç kontrol şartlarının iyileştirilmesiyle gerçekleşecektir. Teknolojinin getirdiği yeniliklerden faydalanmak isteyen işletmeler, yeni teknolojik gelişmeleri denetim sistemlerine entegre ederek maraton koşusunu aratmayacak bir rekabet ortamında hızla öne geçmeyi başarabilmektedirler.

Bilgi teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte, bilgi ekonomisi kavramı da işletmelerin ve paydaşlarının sıklıkla kullandığı bir kavram olmaya ve hafızalara hızla yerleşmeye başlamıştır. Küreselleşmeyle birlikte bilgi ihtiyacı hissedilir derecede artmış, muhasebe ve denetim alanında değişimlerin yaşanması kaçınılmaz olmuştur. Şirketler, yaşanan bu gelişmelere kayıtsız kalmayarak denetim süreçleriyle bu değişimi bütünleştirme yolunda büyük adımlar atmışlardır.

1 Bu çalışma Seda AĞGÜL isimli öğrencinin “Sürekli Denetim Yaklaşımı: İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’nda Bir Araştırma” isimli doktora tezinden türetilmiştir.

İç denetimin önemi, yaşanan büyük denetim skandalları sonrasında özellikle 2000'li yıllardan itibaren daha da artmış ve iç denetime yönelik bakış açısı farklı boyutlara taşınmıştır. Artan müşteri talepleri, yaşanan teknolojik gelişmeler, veri hacimlerindeki büyük artış gibi pek çok faktörle birlikte firmalar daha rasyonel sistemler olan bilgisayar temelli iç denetim sistemlerine geçiş yapmışlardır. Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler işletmelerin de bu gelişime paralel olarak hareket etmelerini zorunlu kılmıştır.

Küresel boyutta yaşanan muhasebe skandalları, kurumsal yönetim ve denetim anlayışındaki değişimleri beraberinde getirmiştir. Özellikle Enron, Worldcom, Ahold gibi büyük ölçekli şirketlerde yaşanan denetim skandalları, ABD ve Avrupa ülkelerindeki şirketlerin denetim sistemlerinde önemli değişikliklerin yapılmasına sebep olmuştur. Skandallara hem şirketlerin hem de şirketleri denetleyen denetim firmalarının adının karışmasıyla birlikte genel olarak tüm şirketlerin finansal verilerine duyulan güven düzeyinde önemli ölçüde düşüş yaşanmıştır. Yaşanan bu derin skandallardan sonra ABD'de kurumsal yönetim ve denetimde büyük yenilikleri ve ortaya koyduğu düzenlemelere uyulmadığı takdirde büyük yaptırımları kapsayan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) yürürlüğe koyulmuştur.

Küreselleşmeyle birlikte işletmelerin odak noktası, kar amacı güden politikalar belirleyerek değişimlere uyumlu, esnek ve seri kararlar alabilmek olmuştur. Tüm bu özelliklere sahip karar mekanizmalarını oluşturmak ancak doğru bilgiler sunabilecek bir denetim sistemi yürütülmesiyle mümkündür. Bu bağlamda, denetimde yaşanan yenilik ve değişimlerin bir çıktısı olan sürekli denetim, fiziki belgeler kullanılmadan, gerçek zamanlı muhasebe bilgi sistemlerinin ürettiği finansal verilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş bildirmek amacıyla, bilgisayar destekli denetim metodlarının ve özel yazılım programlarının kullanılarak denetim kanıtlarının elektronik ortamda toplandığı ve bu kanıtlardan elde edilen sonuçların denetim raporu aracılığıyla bilgi kullanıcılarına gerçek zamanlı olarak bildirildiği sistematik bir süreçtir. Günümüzde birçok işletme sürekli denetimi giderek daha fazla kullanmakta ve iç denetim sistemlerinde sürekli denetimi uygulamaktadır. Hata ve hileleri gerçekleşmeden ya da gerçekleşikten çok kısa bir süre sonra tespit edebilen bir sistem olan sürekli denetim sistemi ile sadece geçmişin değil geleceğin de denetimi yapılmakta, işletmelerin finansal verilerine duyulan güven artmakta ve daha doğru sonuçlar elde edilerek işletmeyle ilgili daha doğru kararlar alınabilmektedir.

Bu çerçevede çalışmanın amacı, İstanbul Sanayi Odası (İSO)'nın belirlediği 2018 yılı Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nda sürekli denetimin uygulanma düzeyini tespit ederek, söz konusu şirketlerin sürekli denetim

uygulamalarındaki temel amaçlarını, sürekli denetime yönelik bakış açılarını, sürekli denetimin uygulanabilmesi için gerekli gördükleri koşulları, sürekli denetimden sağladıkları avantajları ve sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine yönelik görüşlerini ortaya koymaktır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; denetim kavramı, denetim ve muhasebe ilişkisi, denetimin hedefleri, denetim türleri, denetim süreci, denetçi kavramı, denetçi türleri, genel kabul görmüş denetim standartları, iç denetim kavramı, denetim ve iç denetimle benzer kavramlar, iç kontrol kavramı, COSO iç kontrol modeli, değişen denetim anlayışı ve iç denetimde güncel yaklaşımlar konuları ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

İkinci bölümde; sürekli denetim kavramı detaylarıyla incelenmiş; sürekli denetimin tanımı, sürekli denetimin önemi ve gerekliliği, sürekli denetimin tarihçesi, sürekli denetimin avantajları, sürekli denetimin dezavantajları/zorlukları/uygulanmama nedenleri, Enron Vakası, Sarbanes Oxley Yasası (SOX), bilgi teknolojileri ve sürekli denetim ilişkisi, sürekli denetimin geleneksel denetimle karşılaştırılması, sürekli denetimle ilişkili kavramlar olan sürekli izleme, sürekli güvence ve sürekli raporlama kavramları, sürekli denetim ve XBRL, sürekli denetim süreci, sürekli denetimin uygulama koşulları sürekli denetimin hileyi önlemedeki rolü, sürekli denetimde kontrol ve risk odaklılık konuları ele alınmıştır.

Çalışmanın uygulama bölümü olan üçüncü bölümünde ise İstanbul Sanayi Odası (İSO)'nın belirlediği 2018 yılı Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nda sürekli denetimin uygulanma düzeyini tespit etmeye yönelik hazırlanan anketten elde edilen sonuçlar analiz edilmiş ve araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, araştırma soruları, araştırmanın kısıtları, araştırmanın yöntemi, araştırma evreninin belirlenmesi ve örneklem seçimi, veri toplama araçlarının geliştirilmesi, analiz yöntemleri detaylı olarak açıklanmıştır. Araştırmanın bulguları kısmında ise demografik özelliklere ilişkin frekans analizleri, boyutlara ilişkin; güvenilirlik analizleri, açıklayıcı faktör analizleri, doğrulayıcı faktör analizleri, uyum indeksi sonuçları, tanımlayıcı istatistikler ve değişkenlere yönelik yapılan Bağımsız T Testi, homojenlik testi, Tek Yönlü Varyans Analizi, Çoklu Karşılaştırma Testi, Post Hoc (LSD ve Games Howell) Testi sonuçları verilmiş ve bu sonuçlar tablolar halinde sunulmuştur. Sonuç bölümünde de, analizlerden elde edilen çıktılar yorumlanarak önerilerde bulunulmuştur.

Denetim ve İç Denetim

1.1. Denetim Kavramı

Denetimin tarihi çok eski dönemlere dayanmakta ve bu kavram geçmişten günümüze kadar süregelen değişimlerle karşımıza çıkmaktadır. Denetim kavramının tarihsel gelişim süreci içerisinde tam olarak ne şekilde ve ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemektedir. Ancak ekonomik olaylarla yakından ilişkisi olduğu göz önüne alınırsa konusu para olan yani ekonomik faaliyetlerle hemen hemen aynı zamanlarda ortaya çıktığı düşünülebilir.

Geçmiş çok eskilere dayanan ve insanın saymayı öğrenmesinden itibaren başlayan denetim, o zamanlar “Munshi” diye adlandırılan ve günlük hesapların kontrolünü gerçekleştiren bir çeşit denetçi tarafından yapılırdı. Bu denetçiler hesapların denetimini denetledikleri kişiyi dinleyerek yaptıkları için İngilizce’de “Audience- Audition” ve Latince’de “Audire-Audencia” kelimelerinden türetilen “Auditor” yani “Denetçi-Denetleyen” kavramıyla nitelendirilmekteydi. Bunun sonucunda haber almak, duymak anlamlarına gelen “Audit” kavramı günümüzde de denetimin karşılığı olarak kullanılmaktadır (Özer, 1997: 4).

Giderek büyük bir gelişme gösteren denetime, özellikle 18. yüzyıldan sonra anonim şirketlerde büyük önem verildi. Hatta o yıllarda denetimin esas amacı sadece kasıtsız olarak yapılan yanlışlık anlamına gelen hata ve kasıtlı olarak yapılan yanlışlık anlamına gelen hileyi (Bulut Deniz ve Çukacı, 2018: 151) tespit etmek değil, denetimin doğru ve adil bir biçimde yapılıp yapılmadığının saptanması oldu.

Çalışmanın asıl konusu olan iç denetime geçmeden önce denetim kavramı hakkında daha detaylı bilgi verilmesi faydalı olacaktır.

1.1.1. Denetime Duyulan İhtiyaç

İnsanların birbirleri arasındaki ticari işlemlerinin herhangi bir denetime tabi tutulmaksızın gerçekleşmesinin kaosa sebebiyet verebilme ihtimali oldukça fazladır. Bu sebeptendir ki bir iktisadi olayın olduğu her yerde denetim de olmak zorundadır (Haftacı, 2016: 1). Hızla değişen rekabet koşulları, değişen müşteri talepleri ve globalleşmenin de etkisiyle doğru bilgiye ulaşma isteği giderek artmakta ve bu da denetime duyulan ihtiyacı ve denetimin önemini arttırmaktadır.

Giderek küreselleşen dünyada işletmeler, aralarındaki rekabet yarışında diğer işletmelerden bir adım daha öne geçebilmek için denetim faaliyetlerine önem vermekte ve denetim koşullarını iyileştirme çabası içine girmektedirler. Finansal işlemlerden tasarruf edebilme, hatalı ve hileli işlemlere karşı tedbir alma çabası ve ayrıca firmaların yönetim fonksiyonuna destek amaçlı olarak denetim çalışmaları hız kesmeden devam etmektedir. Ayrıca hem denetimin hem de denetimde şeffaflığın oldukça önem arz ettiği günümüzde, işletmelerin özellikle “şeffaflık” konusunda birbirleriyle girdikleri kıyasıya rekabette denetimlerini daha şeffaf olarak yapan işletmelerin bir adım daha öne geçtikleri görülmektedir.

Denetimin ekonomik faaliyetlerde paydaşlardan biri olan yatırımcılar açısından da doğru ve güvenli bilgi elde etmek ve karşılıklı olarak güven duygusu içerisinde ilişki kurabilmek gibi pek çok faydası vardır (Toroslu, 2012: 79-80).

İşletmelerin paydaşları olan sahip ve ortakları, personeli, yöneticileri; yatırımcılar, devlet, sendikalar, tedarikçiler vb. için finansal tablolar aracılığıyla sunulan finansal bilgiler büyük önem arz etmektedir. Çünkü bu bilgiler işletmenin ne durumda olduğunun en iyi kanıtıdır. Bu bilgileri kullanarak karar alan paydaşların, firmaları için karlı kararlar alabilmeleri bilgilerin hatasız olmasıyla mümkündür. Bu sebeple söz konusu bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekmekte, bu güvenilirlik de denetimle ölçülmektedir (Özer, Günlük ve Okutan, 2018: 591).

Denetçiliğin, tarihteki en eski mesleklerden biri olduğu söylenmektedir. Bu görüşü sunan kaynaklara göre, denetime o kadar çok ihtiyaç duyulmuştur ki bu ihtiyaç yazının bulunmasını da beraberinde getirmiştir (Cagnemi ve Singleton, 2003: 6).

İşletmelerde denetimi zorunlu hale getiren sebepler genel olarak aşağıdaki gibidir (Karahana ve Çolak, 2019: 565):

- **Çıkar çatışması:** İşletmelerin finansal tablolarını oluşturan yöneticilerle finansal tablo kullanıcıları arasında zaman zaman çıkar çatışmaları

yaşanabilmektedir. Mali tabloları hazırlayan yöneticilerle işletme hissedarları arasında da bu tür çatışmalar söz konusu olabilmektedir.

- **Bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması:** Alınacak kararların elde edilen bilgiler sonucunda alınması, karar alma sürecinde bilginin doğru ve eksiksiz olmasının önemini büyük ölçüde arttırmaktadır.
- **Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı:** İşletmelerin giderek büyümesi ve teknolojik gelişmeler muhasebe işlemlerini ve bu doğrultuda finansal tabloların hazırlanması sürecini karmaşıklaştırmaktadır. Dolayısıyla finansal tabloların hazırlanmasında oluşabilecek hataların artma ihtimali doğmakta bu bağlamda da denetim kaçınılmaz olmaktadır.
- **Diğer nedenler:** İşletmenin ve paydaşlarının aynı yerde bulunmaması ve finansal tablolardaki bilgilerden yararlanan bilgi kullanıcılarının direkt olarak denetim yapma yetkisinin bulunmaması gibi nedenler denetime olan ihtiyacı arttırmaktadır.

Ekonomik kararların finansal verilere dayanılarak alındığı göz önünde bulundurulursa bu verilerin güvenli bir denetim sisteminden geçirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Finansal bilginin etkin bir denetim sisteminden geçirilmesi ise işletmelerin doğru ve kendilerine faydalı olacak kararlar almalarını kolaylaştıracaktır.

Bu ve daha burada sayılamayacak pek çok sebepten ötürü, denetim işletmeler için büyük bir ihtiyaçtır ve denetlenmeyen her bilgi kontrolden çıkma tehlikesiyle karşı karşıyadır.

1.1.2. Denetim ve Muhasebe İlişkisi

Denetimsiz bir muhasebe düşünülemez. Denetlemenin esas dayanağı muhasebeyken muhasebenin koyulan kurallara, kanunlara, sistemlere ve ilkelere uygun hale getirilmesi, muhasebenin denetimidir. Denetim, üzerinde çalışılan fonksiyonun eksik ve hatalı yönlerini bulup ortaya çıkarmaktır. Bu bağlamda muhasebe olmadan yapılan denetleme dayanaksız, denetim olmadan yapılan muhasebe de sağlamasız olacaktır (Erdoğan, 2002: 54). Muhasebe ve denetimin karşılaştırılması Tablo 1.1'de gösterilmiştir:

Tablo 1.1. Denetim ve Muhasebe İlişkisi

DENETİM	MUHASEBE
Finansal bilgilerin doğruluğu incelenir.	Finansal bilgiler kayıt altına alınır.
İşlemlerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne ve mevzuata uygunluğu incelenir.	İşlemler Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne ve mevzuata uygun yapılır.
Denetim standartlarından faydalanılır.	Muhasebe standartlarından faydalanılır.
Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği değerlendirilir.	Finansal tablolar hazırlanır.
Denetim raporu ilgililere sunulur.	Hazırlanan finansal tablolar ilgililere sunulur.

Kaynak: (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 19)

Finansal işlemlerdeki hata ve hilelerin tespiti ancak iyi temelleri olan muhasebe sistemleriyle mümkündür. Yani güvenli bir denetim, güvenli bir muhasebe sistemiyle var olabilir. Çünkü denetime finansal bilgileri açıklayan ve sunan muhasebe sistemleridir.

Denetimin, muhasebenin bir alt kolu olduğu gibi bir düşünceyle denetim ve muhasebe kavramları genellikle birbirleriyle karıştırılabilmektedir. Halbuki muhasebenin esas işlevi ekonomik faaliyetlerle ilgili kayıt tutmak, işlemleri sınıflandırmak ve özetlemek iken denetimin esas işlevi muhasebenin yaptığı bu işlemleri ve işletmenin finansal tablolarını belirli kıstaslar çerçevesinde inceleyip uygulananların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile uygunluğunu ölçerek ilgililere görüş ve öneri bildirmektir (Ataman, Hacirüstemoğlu ve Bozkurt, 2001: 17).

1.1.3. Denetimin Tanımı ve Amacı

İşletmelerin hedeflerini gerçekleştirirken üretim, pazarlama, finansman, personel, dağıtım gibi fonksiyonlarının yanında bağımsız bir güvence hizmeti olarak denetim fonksiyonuna da ihtiyaçları vardır.

Literatürde denetimle ilgili birçok tanım bulunmaktadır. Geniş anlamıyla denetim, daha önce belirlenmiş olan bireysel ve toplumsal ilkelerle yapılan işin birbirlerine uygunluğunun belirlenmesi için gerçekleştirilen faaliyetler bütünüdür (Memiş, 2016: 38).

Başka bir ifadeyle denetim; para ile ilgili işlemlerin belli başlı kıstaslara göre düzenlenip düzenlenmediğinin objektif bir bakış açısıyla değerlendirilmesi sürecidir (Russel, 2012a: 2).

Bir diğer tanıma göre ise ekonomik faaliyetlerle ilgili sonuçların önceden belirlenen standart ve ilkelere uygunluk derecesini saptamak üzere kanıtların objektif olarak elde edilip değerlendirilmesi ve ilgililere nakledilmesidir (Yılandı, Yıldız ve Kiracı, 2013: 1).

Denetim; sonuçta olması gerekenle olanın, denetim prensiplerinden tamamlılık, doğruluk, kanunilik, gerçeklik, açıklık ve tarafsızlık kavramlarına aynı zamanda Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uygunluğunu belirlemek ve kendine özgü standartlar oluşturarak gelecekteki muhtemel hataların önlenmesine yardımcı olmak maksatlı ve en nihayetinde ekonomik faaliyetlerde yer alan paydaşlara eksiksiz ve doğru bilgi vermeyi amaçlayıp kişi ve kurumlara katkıda bulunmak için geliştirilen sistemler bütünüdür (Erdoğan, 2002: 55-56).

Bir diğer tanıma göre denetim, ekonomik işlemlere ilişkin savların belirlenmiş kistaslara uygunluk derecesini saptayıp bu savlarla ilgili toplanan objektif kanıtların ilgili taraflara raporlar halinde bildirilmesidir (ASMMMO, 2008:12).

Denetimin amacı, işletmelerin koydukları hedeflere ulaşabilme düzeyini belirleyerek firmanın etkinliğini ve verimliliğini maksimum düzeye eriştirebilmektir (Uğurlu ve Çukacı, 2019: 15).

Denetim kavramı, anlık bir faaliyetten ziyade birçok faaliyeti içine alan geniş kapsamlı bir süreci ifade etmektedir. Denetim çalışmaları ile başlayıp denetim faaliyet sonuçlarının raporlanarak ilgililere sunulmasıyla son bulan bu süreç, pek çok aşamadan oluşan kompleks bir yapıya sahiptir (Yakar, 2015: 252).

Tüm bu tanımlara baktığımızda, denetimin, belirli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgileri kapsadığı; bir süreç olduğu; bilgileri doğruluk ve güvenilirlik açısından değerlendirdiği; bir karşılaştırma, kanıt toplama ve değerlendirme eylemi olduğu; uzman ve bağımsız kurum veya kişilerce yapıldığı ve sonucunda raporlar halinde ilgililere sunulan sistematik bir süreç olduğu sonucuna varılabilir.

1.1.4. Denetimin Hedefleri

Denetimin hedefleri; gerçeklik, tamlık, dönemsellik, sahiplik, doğruluk, değerlendirme, sınıflandırma ve açıklama olarak sekiz başlık halinde incelenebilir. Bu hedefler aşağıda kısaca açıklanmıştır (Haftacı, 2016: 22-23):

Gerçeklik

Denetimde gerçeklik hedefi muhasebe defterlerinde yer alan işlemlerin ve hesap kalanlarının gerçekte olup olmadığının araştırılması üzerine çalışır.

Tamlık

Bir diğer adıyla bütünlük hedefi firmadaki finansal işlemlerin kayıtlara ve tablolara tam olarak geçip geçmediğiyle ilgili çalışma yapar.

Dönemsellik

Denetimin dönemsellik hedefi finansal tablolardaki bilgilerin, yer aldığı döneme ait olup olmadığının ve söz konusu döneme ait bütün bilgilerin finansal tablolarda yer alıp almadığının saptanmasıdır.

Sahiplik

Denetçi sahiplik hedefi doğrultusunda bilançoda yer alan varlık ve borçların gerçekten var olup olmadığının ve bunların işletmeye ait olup olmadığının araştırma ve incelemesini yapar.

Doğruluk

Denetimin doğruluk hedefiyle finansal tablolardaki tutarların doğruluğu saptanmaya çalışılır. Başka bir ifadeyle işletmenin çeşitli tablo ve defterlerindeki tutarların birbirleriyle uygunluğunun sağlanmasının yapılmasıdır.

Değerleme

Denetimin değerlendirme hedefi ile denetçi mali tablolardaki tutarların GKGMİ'ye uygunluğunu ölçmeye çalışır.

Sınıflandırma

Sınıflandırmayla denetçi, finansal tablolardaki bilgilerin doğru hesaplarda yer alıp almadığının yani sınıflandırılmasının uygunluğunu araştırır.

Açıklama

Denetimin açıklama hedefiyle finansal tabloların destekleyicisi niteliğinde olan ek raporlar veya dipnotlar gibi bilgilerin var olup olmadığına bakılarak verilerin niteliksel ve niceliksel olarak yeterliliğinin araştırması yapılır.

1.1.5. Denetim Türleri

Muhasebe denetimindeki çeşitlilik farklı açılardan sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma; amaçlarına göre, kapsamına göre, yapıma nedenine göre, uygulama zamanına göre ve denetçinin statüsüne göre olarak beş başlık altında toplanabilir. Bu başlıkların her biri de kendi içerisinde çeşitlere ayrılmaktadır. Tablo 1.2.'de denetim türleri başlıklar halinde sunulmuştur:

Tablo 1.2. Denetim Türleri

Amaçlarına Göre	Kapsamına Göre	Yapılış Nedenine Göre	Uygulama Zamanına Göre	Denetçinin Statüsüne Göre
-Mali Tabloların Denetimi -Uygunluk Denetimi -Faaliyet Denetimi	-Genel Denetim -Özel Denetim	-Zorunlu Denetim -İsteğe Bağlı Denetim	-Devamlı Denetim -Ara Denetim -Son Denetim	-İç Denetim -Bağımsız Denetim -Kamu Denetimi

1.1.5.1. Amaçlarına Göre Denetim

• Mali (Finansal) Tabloların Denetimi

Mali tabloların denetimi hem teoride hem de uygulamada en çok kullanılan denetim türüdür. Mali tabloların denetimindeki amaç paydaşlara makul bir güvence hizmeti sağlamak suretiyle mali tabloların güvenilirliğini sağlamaktır (Kaval, 2008:10).

Mali tablolar denetiminde işletmelerin mali tablolarının işletmenin durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst olarak yansıtıp yansıtmadığı ve tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle yasal prosedürlere uygunluğu ile ilgili değerlendirmelerde bulunulur (Bozkurt, 2006: 27). Finansal tablo denetimi yapılırken tablolar, doğruluk ve dürüstlük kavramları açısından değerlendirmeye alınmaktadır (Elitaş, 2011: 31).

Mali tablolar denetiminin genel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Ataman vd., 2001: 19):

- Mali tablolar denetiminin tamamen bağımsız kişi veya kişilerce yapılması gerekir,
- Asıl amaç önem arz eden hataların belirlenebilmesi ve incelenen mali tablonun güvenilirliğini sağlayabilmektir,
- Denetim sonunda tek tek hatalarla ilgili değil, mali tablolarla ilgili tek bir görüş elde edilir,
- Denetim sonunda oluşturulan söz konusu görüş mantıksal çerçevede ve güvenilir bir temel üzerine oturtulmakla birlikte hiçbir zaman “%100 güvenilirdir” gibi bir yargıya varılamaz.

• Uygunluk (Usul) Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance audit), örgütlerin ekonomik faaliyetlerinin; yönetim biriminin aldığı iç kontrol kararlarına, genel geçer kurallara, uygulama

prosedürlerini kapsayan ölçütlere ve yasal ilkelere uygunluğunun ölçüldüğü denetim çeşididir. Uygunluk denetiminde denetçi için veri kabul edilebilecek en önemli iki ölçünün devlet ve işletme tepe yönetimi tarafından konulan kural ve kaideler olduğu söylenebilir.

Uygunluk denetimi, uygulandığı alan açısından en kapsamlı ancak denetim esası açısından en dar kapsamlı denetim çeşididir. Çünkü uygunluk denetiminde ölçüt olarak tek ve dar kapsamlı bir kriter belirlenir ve denetime konu olan faaliyetin bu kritere uygunluğu araştırılır.

Kamu bünyesindeki kurumların finansal işlemlerinin ilgili mevzuata uygunluğunun Sayıştay tarafından incelenmesi, kurum çalışanlarının ücret bilgisini gösteren bordroların doğru düzenlenip düzenlenmediğinin SSK müfettişlerince denetiminin yapılması gibi işlemler uygunluk denetimine örnek olarak gösterilebilir (Duman, 2008: 14).

- **Faaliyet Denetimi**

Esas amacı, kurum yöneticilerine ve işletme dışındaki diğer paydaşlara ekonomik faaliyetlerin sonuçlarını, bu sonuçların uygun olması gereken esaslara uygunluğunu ve bunların yeterliliğini sunmak olan faaliyet denetimi işletme performansını ölçmede önemli bir denetim stratejisidir.

Faaliyet denetimi işletmelerin muhasebe dışında kalan faaliyetlerinin incelendiği denetim türüdür. Üretim, pazarlama gibi işletme fonksiyonlarının da denetlendiği faaliyet denetimine “yönetim denetimi” de denmektedir (Haftacı, 2016: 7).

1.1.5.2. Kapsamına Göre Denetim

- **Genel Denetim**

Genel denetim işletmelerin tüm muhasebe kayıt ve işlemlerinin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne uygunluğunu belirlemek amacıyla yapılmaktadır. Dönem içerisindeki tüm muhasebe işlemleri, mali tablolarda yer aldığı için mali tablolar denetimi aynı zamanda genel denetimdir.

Genel denetimin özel denetimle en büyük farkı denetim konusunun sınırlandırılmamış olmasıdır (Haftacı, 2016: 8).

- **Özel Denetim**

İşletme yönetiminin belirleyebileceği herhangi bir konuyla ilgili yönetime bilgi vermek amacıyla yapılan denetim türü, özel denetimdir. Denetime konu olacak işlem önceden belirlenir ve denetimi yapıldıktan sonra sonuç ilgililere aktarılır (Ricchiute, 1995: 6). Özel denetim için finansal işlemlerle alakalı belli

bir konu üzerinde araştırma yapıp sadece bu konu hakkında görüş bildirmeyi amaçlayan denetim türü de denebilir.

Sermaye piyasası araçlarının halka arz edilmesi amacıyla Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru esnasında ya da bölünme, birleşme, devir ve tasfiye durumundaki ortaklıklarla aynı vaziyetteki sermaye piyasası kurumları tarafından düzenlemesi yapılmış finansal tabloların denetimidir (Usul, 2013: 16).

1.1.5.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim

- **Devamlı Denetim**

İşletmelerin finansal işlemlerinin ve muhasebe kayıtlarının yıl boyunca sürekli olarak denetlenmesidir.

- **Ara Denetim**

Ara denetimde kurum faaliyetleri belirli dönemler itibariyle denetlenir.

- **Son Denetim**

Finansal işlemlerin gerçekleşip bittikten ve hesap dönemi kapandıktan sonra denetiminin yapıldığı şekli, son denetim ya da nihai denetim olarak ifade edilmektedir.

1.1.5.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim

- **İç Denetim**

Genel olarak tanımına bakacak olursak firmaların gerçekleştirdiği ekonomik faaliyetlerin etkinlik, verimlilik ve usule uygunluğunu belirlemek amacı ile kurumun kendi bünyesinde oluşturduğu bağımsız bir denetim mekanizmasıdır (Ramamoorti, 2003: 6).

İç denetim kavramına ilerleyen kısımlarda daha detaylı olarak değinilecektir.

- **Bağımsız Denetim**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda bağımsız denetim şu ifadelerle tanımlanmaktadır:

“Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” dır.

Bağımsız denetim, alanında uzman ve bağımsız muhasebe denetçileri tarafından firmaların finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne, mevcut yasa ve ilkelere uygunluğunun belirlenip ilgililere raporlar halinde bildirilmesidir.

Denetçinin bağımsız olmasının esas olduğu bağımsız denetimde, denetçinin aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir (İSM MMO, 2016: 36):

- İşletme ile aralarında sözleşmede yer alan tutardan başka veya başka bir ad altında bir ödeme söz konusu olmamalıdır,
- İşletme ile aralarında herhangi bir ticaret ilişkisi olmamalıdır,
- İşletme ile aralarında borç alacak ilişkisi bulunmamalıdır.

Bağımsız denetim SPK mevzuatına göre kendi arasında üçe ayrılmaktadır. Bunlar aşağıda açıklanmıştır (Kardeş Selimoğlu, 2014: 9):

- SPK gözetimindeki şirketlerin, halka açık şirketlerin, sigorta şirketlerinin, bankaların yılsonu finansal tablolarının GKGD'S'ye uygun bir biçimde denetlenmesi olan Sürekli Denetim,
- Hisse senedi borsada olan şirketlerin, menkul ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve aracı kurumların ara dönem mali tablolarının GKGD'S'ye uygun olarak denetlendiği Sınırlı Denetim ve
- Firmaların tasfiye, devir, bölünme veya birleşme gibi durumlarında veya halka ilk kez arz edilecek firmalara yönelik yapılan Özel Denetim'dir.

Bu bağlamda bağımsız sürekli denetim her yıl yapılır ve sadece bir veya birkaç yıl ile sınırlandırılmadan denetim devamlılık gösterir. Bağımsız sınırlı denetim çoğunlukla bilgi toplama ve analitik değerlendirmeler içeren bir bağımsız denetim çeşididir. Bağımsız özel denetimin ise finansal tabloların denetiminin şirketlerin kurul düzenlemeleri baz alınarak yapıldığı bağımsız denetim şekli olduğu söylenebilir (Yavaşoğlu, 2001:24-25).

Bağımsız denetimin -son yıllardaki bağımsız denetim skandalları ve hem işletme hem de paydaşları açısından nelere mal olduğu göz önünde bulundurulursa- işletmeler için büyük önem arz ettiği söylenebilir.

• **Kamu Denetimi**

Kamunun ortaya koyduğu yasa ve politikalar çerçevesinde kamu kurumları çalışanlarınca yürütülen denetim faaliyetidir. Bir kamu denetimi uygulandığı yere göre iç denetim faaliyeti de olabilir. Denetim; kamu denetçisinin denetimi kendi kurumunda yapması durumunda iç denetim kapsamına, özel sektörde yapması durumunda kamu denetimi kapsamına girmiş olur (Bozkurt, 2006: 33).

1.1.5.5. Yapılış Nedenine Göre Denetim

- **Zorunlu Denetim**

Yasaya ve denetime tabi tüm şirketler için zorunlu olan denetimdir. Bazı özel kuruluşlarla sigorta şirketleri ve bankaların zorunlu denetimi bu denetime örnek gösterilebilir. Zorunlu denetime tabi esaslar yönetmelik ve tebliğlerle tayin edilir.

- **İsteğe Bağlı Denetim**

Yasal olarak bir zorunluluk olmaksızın ilgililerce gerçek durumun belirlenmesi amacı güden isteğe bağlı denetime, hisse senedi satın alınmadan veya kredi kuruluşlarınca kredinin açılmasına karar verilmeden isteğe bağlı olarak yapılan denetimler örnek olarak gösterilebilir. İsteğe bağlı denetimde de denetçi uymak zorunda olduğu kurallara uymalıdır.

Uygulamada zorunlu denetim ile isteğe bağlı denetim arasında büyük ve mühim sayılabilecek bir farkın olmadığı söylenebilir (Haftacı, 2016:8).

1.1.6. Denetim Süreci

Denetim faaliyetlerinin bir süreç olduğu, denetimin tanımı yapılırken ifade edilmişti. Söz konusu bu süreç, aşamalara ayrılırsa bu aşamaların; müşteri kabulünün gerçekleşmesi ve denetim anlaşmasının yapılması, denetimin; planlanması, yürütülmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması olduğunu söylemek mümkündür.

Müşteri kabulünden denetçinin denetim faaliyeti ile ilgili görüşünün raporlanarak ilgililere bildirilmesi aşamasına kadar devam eden denetim mekanizmasının hedefi, kompleks bir yapıya sahip olan işletmelerin finansal tablolarından elde edilen bilgilerin doğruluğundan ve güvenilirliğinden emin olmaktır (Durmuş, Otlu ve Özkan, 2018: 67).

1.1.6.1. Denetim İşinin Alınması Aşaması

Denetim sürecinin başlayabilmesi için, öncelikle denetlenen taraf ve denetçinin belli olması gerekmektedir. Bu da denetim işinin alınması sürecinde gerçekleşir.

Denetçinin, denetleyeceği müşteri firmanın kabulünü gerçekleştirdiği bu aşamada denetçiden beklenen, potansiyel müşteri olarak gördüğü işletmeyle ilgili gerekli araştırmaları yaptıktan sonra denetim işini kabul edip etmeme konusunda karar vermesidir.

Müşteri yani denetlenecek işletme seçiminde gösterilecek dikkat ve özen, denetim faaliyeti gerçekleştirilirken maruz kalınacak riskler ile ters

orantılıdır. Risk konusundaki titizlik ve risklerin en aza indirilmesi gayreti bu aşamada başlamaktadır. Ayrıca denetlenecek işletmeye müşteri denemesinin sebebi, denetim kuruluşlarının iş önerme gibi bir usullerinin olmayışı ve kendilerine denetlenme talebinde bulunan işletmeler tarafından gelen teklifle işe başlamalarıdır (Yavaşoğlu, 2001: 46).

Denetçi, denetim işi için başvuruda bulunan her işletmeyle alakalı birtakım risklere maruz kalmaktadır. Dolayısıyla kendisine başvuran işletmeleri değerlendirdikten sonra katlanacağı risk düzeyinin fazla olacağını belirlemesi durumunda, müşteri işletmenin denetim isteğini reddetme hakkına sahiptir. Denetçiler bunun için denetim talebinde bulunan işletmeleri ön değerlendirmeye tabi tutmak amacıyla çeşitli yol ve politikalar belirlerler. Bu süreç denetçiye ilk defa başvuruda bulunan işletmeler söz konusu olduğu zaman daha zorluysen denetçinin önceden de denetlediği işletmeler söz konusu olduğunda daha kolaydır (Ataman vd., 2001: 53).

Denetim işinin alınması aşaması; müşteri işletmenin tanınması, önceki denetçi ile görüşme sağlanması ve denetim anlaşmasının imzalanması süreçlerinden oluşmaktadır.

Denetçi, denetleme hizmeti talep eden işletmeyi tanımak ve üzerine alacağı riski belirlemek için aşağıdaki yollara başvurur (Bozkurt, 2006: 87-88):

- İşletmenin içinde bulunduğu sektördeki durumu hakkında bilgi toplamak,
- İşletmenin geçmişini genel olarak ele almak,
- Özellikle devlet daha sonra da diğer kurumlarla kurduğu ilişkiye bakmak,
- İşletmenin finansal tablolarının analizini yaparak mali durumu hakkında genel bir kaniya varmaya çalışmak,
- İşletmenin tepe yöneticilerinin nasıl bir ahlak anlayışına sahip oldukları hakkında bilgi edinmek,
- İşletmenin hangi sebeple denetim isteğinde bulunduğunu öğrenmek,
- İşletmenin denetim isteğini kabul ettiği takdirde denetçinin toplum tarafından nasıl karşılanacağı konusunda bir yargıya varmak,
- İşletmeyi önceden denetleyen denetçiyle (varsa) görüşme sağlamak,
- İşletmede bağımsız bir çalışmanın mümkün olup olmayacağı konusunda fikir sahibi olmak,
- İşletmenin sahip olduğu muhasebe sisteminin, denetim çalışmalarını destekleyecek nitelikte olup olmadığı konusunda araştırma yapmak.

Denetçi, araştırma ve incelemeleri sonucunda denetimi talep eden işletmenin denetim işini üstlenmeyi kabul ettiği takdirde söz konusu işletme ile denetçi arasında sözleşme imzalanır. Sözleşme denetimin hangi amaçla yapılacağı, kapsamı, işletme ve denetçinin sorumlu olduğu konularla ilgili esas teşkil eder. Zaman ve ücret konularının da açık olarak belirtilmesinin gerektiği denetim sözleşmesinde, denetim faaliyetiyle ilgili gerekli tüm bilgiler yer almalıdır (Gücenme, 2004: 62).

1.1.6.2. Denetimin Planlanması Aşaması

Denetimin planlanması aşaması, denetim süreci için hayati önem arz etmektedir. Nitekim genel kabul görmüş denetim standartlarının çalışma alanı standartlarından olan denetimin planlanması ve gözetimi standardı, denetçiden denetim süreci başlamadan önce gerekli olan planlamaları yapmasını istemektedir.

Denetimin planlanması aşamasının, işletmeler için denetim sözleşmesi öncesi yapılan faaliyetler olduğu söylenebilir.

Planlama, genel anlamda hedeflenen bir faaliyetin gerçekleştirilmesi amacıyla izlenecek olan yolun seçilmesidir. Denetim planlaması ise denetçinin denetim faaliyetlerini yürütme biçimi konusundaki yol haritasıdır. Denetim planlaması genel olarak iki amaca hizmet eder. Bunlardan ilki planlama sayesinde oluşturulan denetim amaçları baz alınarak denetimin ne derece başarı elde ettiğinin belirlenmesi, ikincisi ise denetimin planlanması aşamasında denetim faaliyetleri uygulanırken izlenecek yollara ve belirlenen hedeflere ulaşılması için kullanılacak araçlara karar verilmesidir (Adiloğlu, 2011: 59).

Denetimin planlanması, genel olarak aşağıdaki alt aşamalardan oluşmaktadır:

- İşletmeyle ilgili gerekli bilgilerin ilgili yerlerden toplanması,
- Denetim risk modelinin kurulması,
- Önemlilik düzeyinin planlanması,
- Müşteri işletmenin iç kontrol yapısının tanınması,
- Denetim sürecini belirleyecek denetim programının hazırlanması.

Bir denetim planı yapılırken ilk aşama, **denetçinin denetleyeceği kurumla ilgili bilgi toplamasıdır**. Çünkü başarılı bir denetim, denetçinin müşterisini tanımasıyla mümkündür. Denetçi işletme içi geziler, analitik incelemeler, önceki denetim raporlarının sunduğu bilgiler, işletmenin yürüttüğü politikalar gibi bilgilerin ışığında denetim planlaması görevini daha sağlıklı bir şekilde yürütecektir (Usul, 2013: 84-85).

Denetim planının ikinci aşaması olan **risk değerlendirme**, denetçinin müşteri işletme ve bulunduğu sektör hakkında elde ettiği bilgileri kullanarak denetleyeceği kurumun riskini değerlendirdiği aşamadır. Burada bahsedilen risk, denetlenen işletmenin hedeflerine ulaşamama ihtimalinin oluşturduğu risktir. Son yıllarda işletme riskini önemli ölçüde etkileyen teknolojik gelişmeler, artan rekabet ortamı, yanlış yatırım politikaları gibi faktörlerle, işletmeler finansal tablolarını bilgi kullanıcılarını yanıltacak biçimde hazırlama eğilimindedirler. Bu nedenle denetçi, denetim planlaması yaparken işletmeyi olumsuz yönde etkileyebilecek risk unsurlarını belirleyerek denetimin daha rasyonel olarak yapılmasına imkân vermektedir (Uzay, 2014: 92-93).

Denetim planlamasının bir diğer unsuru olan **önemlilik planlaması**, denetçi için oldukça stratejik bir karardır. Önemlilik kavramı için; ekonomik kararlarını finansal tablolardaki verileri kullanarak veren çıkar gruplarının verecekleri kararlarda, finansal bilginin sunumu aşamasında eksik bırakılan ya da yanlış beyan edilen bir hesap kalemi veya açıklamadan önemli düzeyde etkilenmeleridir, denebilir. Yani bilgi, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahipse önemlidir (Bulut Deniz ve Çukacı, 2018: 151). Dolayısıyla finansal tablolardaki bir yanlışlık, tabloyu kullanarak karar verene olumsuz yönde tesir ediyorsa önemli görülmekte, tesir etmiyorsa önemsiz görülmektedir. Ancak denetçinin işlemlerin önemlilik düzeyini belirlemesi oldukça güçtür. Bu noktada, denetim elemanının mesleki bilgi ve tecrübesi devreye girecektir. Finansal tablo kullanıcıları için hangi bilginin önemli hangisinin önemsiz olduğunu gösteren bir standart olmadığı için işlemlerin önemlilik düzeyinin planlanmasında denetçinin mesleki yeterliliği belirleyici unsurdur (Usul, 2013: 85).

Denetçi, planlama aşamasında denetim planına temel oluşturmak için denetleyeceği işletmenin **iç kontrol yapısını tanımak** zorundadır. Bu bağlamda denetçi; iç kontrolün beş temel unsuru kapsamında müşteri işletmeye ait kontrol ortamını incelemeli, işletmenin risk değerlemesini yapmalı, işletmeye ait kontrol faaliyetleri hakkında gerekli bilgileri elde etmeli, işletmenin bilgi ve iletişim boyutundaki süreçlerini tanımalı ve analiz etmeli, işletmenin nasıl bir izleme (gözetim) politikasına sahip olduğu hakkında araştırmalar yapmalıdır.

Denetim planlamasının son aşaması olan **denetim programının hazırlanması**, özen gösterilmesi gereken önemli bir aşamadır. Denetim programı, denetçiyi denetim faaliyetlerini sürdürürken neyi, ne zaman ve nasıl yapacağı konusunda yönlendiren yazılı bir tasarıdır.

Denetçi, denetim programında aşağıdaki konulara yer vermelidir (Adiloğlu, 2011: 77-78):

- Sürdürülecek denetim faaliyetinin amacı ve çalışmanın kapsamı detaylı olarak açıklanmalıdır,
- Denetlenecek süreçlere esas teşkil edecek tüm bilgiler, programda yer almalıdır,
- Denetim süreci içerisinde, denetim hakkında bilgi sahibi olması gereken kişilerle görüşmeler yapılmalıdır,
- Denetimi sürdürebilmek için gerekli olan kaynaklar belirlenmelidir,
- Denetimi yapılması planlanan alanların belirlenmesi ve denetlenenlerin fikirlerinin alınması gereklidir,
- Kontrolle ilgili amaçların ve bu amaçlara ulaşmada işletmenin yürüttüğü kontrol politikalarının incelenmesi gerekir,
- Denetimi yapılacak faaliyetler ve kontrol yardımcıları hakkında gerekli bilgiler elde edilmelidir,
- Nasıl bir kanıt toplama politikasının izleneceği konusuna detaylı olarak değinilmelidir,
- Denetim süreci bittikten sonra, sonuçlarının ne şekilde, hangi süre içerisinde ve kimlere iletileceği konusunda açıklamalar yapılmalıdır.

Denetim programı hazırlanmasının yararlarının yanı sıra bazı sakıncaları da bulunmaktadır. Yararları ve sakıncaları aşağıda sıralanmaktadır (Duman, 2008: 66-67):

Yararları;

- Denetim faaliyetleri gerçekleştirilirken yapılacak işlemlerin genel görüntüsünü çizer,
- Denetim ekibindeki elemanlar arasındaki iş bölümünü sağlar,
- Zamandan ve emekten tasarruf edilmesini sağlar,
- Denetim faaliyetinin eksiksiz olmasını sağlar,
- Bir denetim elemanının başlattığı denetim işini, diğer bir denetim elemanının kolaylıkla sürdürebilmesini sağlar,
- Denetim ekibinden sorumlu kişilerin denetim işlemlerine düzgün bir şekilde eşlik edebilmelerini kolaylaştırır,
- Denetim faaliyeti bittikten sonraki soruşturmalara kanıt olarak sunulabilir,

- İlerleyen dönemlerde yapılacak olan denetim işlemlerine yol gösterici bir özelliğe sahiptir,
- Denetim faaliyetinin, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluğunu sağlar.

Sakıncaları;

- Zaman içerisinde değişim gösteren şartlara uyumu zorlaştırması,
- Bağımsız ve yapıcı düşünceyi engellemesi,
- Denetim faaliyetini otomatikleştirmesidir.

Denetim planı hazırlanırken denetlenecek firmanın stratejik amaçları dikkate alınıp hazırlanacak denetim planı, işletmenin denetim stratejisi ile de uyumlu olmalıdır. Ayrıca denetimi yapacak olan denetçinin, denetleyeceği firmaya güvence ve danışmanlık hizmeti çerçevesinde sunacağı denetim faaliyetleri planda açık bir şekilde belirtilmelidir (Pehlivanlı, 2010: 118-119).

Bu aşamada, şimdiye kadar yapılan denetim çalışmalarından elde edilen standart denetim programları mevcut olmasına karşın, işletmenin denetim ihtiyaçlarına cevap verebilecek, ekonomik değişkenlere uyumlu, daha esnek ve yeni denetim programları hazırlamak denetimin etkinliği ve verimliliği açısından daha sağlıklı olacaktır.

1.1.6.3. Denetimin Yürütülmesi

Denetim faaliyetinin üçüncü adımı olan denetimin yürütülmesi aşaması, hazırlanan denetim programının uygulamaya koyulduğu aşamadır. Denetim programının yürütülebilmesi ve denetçinin finansal tablolarla ilgili görüş bildirebilmesi için denetim faaliyetinin amacına uygun kanıtlar toplaması gerekmektedir. Bu aşamada denetçi, topladığı kanıtları değerlendirip çıkarımda bulunmaya çalışır.

Denetimin yürütülmesi aşamasında yapılan tüm faaliyetlere denetim işlemleri denmektedir. Denetim işlemleri yapılırken iç kontrol sistemi, “sistem testi” ve “fonksiyon testi” olmak üzere iki çeşit işlem testinden geçmektedir. Sistem testleri, denetimi yapılacak olan işlemin tabi tutulduğu kontrol sisteminin yeterli düzeyde olup olmadığını test edip kontrol riskini ortaya çıkarmaktadır. Fonksiyon testleri ise mevcut kontrol sistemi yeterli düzeyde olsa bile bu sistemin planlandığı gibi işleyip işlemediğini test etme amacı taşıyan testlerdir (Kurt, 2014: 135).

Testlerin denetim görüşünü destekleyici nitelikteki kanıtlara ulaşabilmesi için testin hedeflerinin doğru saptanması, testlerin eksiksiz ve zamanında uygulanması, testlerden elde edilen sonuçların doğru bir şekilde değerlendirilmesi

ve denetim hedeflerine olan etkisinin doğru belirlenmesi gerekmektedir (Pehlivanlı, 2010: 133).

Denetimin yürütülmesi aşamasının önemli bir ayağı da kanıt toplama sürecidir. Denetimde kanıt, denetimin yapılabilmesi için kullanılan her türlü bilgi, belge ve kaydı ifade eder. Uluslararası Denetim Standartları'na göre denetçi, denetim raporunda görüş oluşturacak yeterli sayıda ve güvenilir denetim kanıtı toplamak zorundadır. Denetçi denetim faaliyeti sona erene kadar kanıt toplamaya devam eder. Denetimde kanıt toplamanın amacı ile denetimin amacı birbiriyle örtüşmektedir. Bu bağlamda denetimde kanıt toplama da denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında bir kaniya varabilmek ve standartlarla finansal bilgilerin uygunluğunu test etmek amaçlıdır. Dolayısıyla iyi bir kanıt toplama süreci, iyi bir denetimi de beraberinde getirecek ve bu da işletmelerin ileride alacakları kararlarda yol gösterici olacaktır (Durmuş vd., 2018: 66).

Denetim faaliyetlerinde kanıt toplama süreci standartlaştırılmamıştır. Çünkü bu süreç, her bir denetim faaliyetinde zamana ve şartlara göre şekil değiştirebilmekte ve denetçi tarafından ayrıca belirlenmektedir (Tuan, 2009: 7).

Genel olarak denetim kanıtının yeterliliği;

- Toplanacak kanıtların miktarına,
- Kurumun iç kontrol sisteminin etkinliğine,
- Denetlenen hesap veya hesap grubunun önemlilik düzeyine,
- Denetlenen işletmenin genel durumuna,
- Sağlanan bilginin kaynağına ve güvenilirliğine bağlıdır.

Denetimin yürütülmesi işlemi, müşteri firmanın iç kontrol yapısının değerlendirildiği, hazırlanan denetim programında uygun ve gerekli değişikliklerin yapıldığı, hesap kalanlarının doğruluğunun araştırıldığı üç aşamadan oluşur. Denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının değerlendirildiği evrede denetçi, söz konusu işletmenin iç kontrol yapısını tanımaya çalışıp iç kontrol faaliyetinin uygulanma etkinliğini test ederek yapısını değerlendirmektedir. Denetim programında uygun ve gerekli değişikliklerin yapıldığı evrede, denetim faaliyeti sürdürülürken meydana gelen değişiklikler çerçevesinde önceden hazırlanmış denetim programında yapılması gereken değişiklikler yapılmaktadır. Hesap kalanlarının doğruluğunun araştırıldığı evrede ise hesapların denetimi yapılmakta ve döngü yaklaşımı adı verilen bir sistemle hesaplar tek tek denetlenmekten ziyade birbiri ile ilişkili hesaplar bir araya getirilerek denetimleri gerçekleştirilmektedir (Haftacı, 2016: 53-55).

1.1.6.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması

Denetimin tamamlanması ve raporlanması, denetim sürecinin son aşamasıdır. Bu aşamada, denetçinin hangi işlemleri denetlediği ve hangi sonuçlara ulaştığı, denetim raporu aracılığıyla ilgililere sunulur.

Denetçi, aşağıdaki hususlarda denetim raporu düzenler (Alagöz, 2014: 34):

- İşletmenin yıllık finansal tabloları,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu,
- Riskin erken saptanması ve yönetimi.

Bu aşama genel olarak üç adımda izlenir. Bunlar, denetim çalışmasının tamamlanması, elde edilen sonuçlar ve belirlenen hataların önemlilik düzeyi dikkate alınarak işletmenin durumuna uygun rapor türünün belirlenmesi ve standart bir denetim raporu düzenlenmesi ile bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemlerin yapılmasıdır.

Denetimi tamamlama çalışmaları;

- Yapılan denetim programının tekrar kontrol edilip eksik bırakılan önemli bir konunun olup olmadığının araştırılması,
- Gelecek dönemlerde ortaya çıkabilecek belirsizliklerin değerlendirilmesi,
- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan önemli olayların incelenmesi,
- Denetlenen firmayla ilişki içerisinde olan kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemlerin saptanması ve incelenmesi,
- Denetlenecek işletmeden beyan mektubu alınması,
- Genel analitik testlerin yapılmasıdır.

Elde edilen sonuçlar ve belirlenen hataların önemlilik düzeyi dikkate alınarak işletmenin durumuna uygun rapor türünün belirlenmesi aşamasında denetçi, raporunu hazırlarken denetlediği finansal tabloların işletmenin finansal durumunu doğru ve dürüst olarak yansıtır yansıtmadığını belirleme çerçevesinde finansal raporlama standartlarına uymak zorundadır. Ayrıca mali tabloların gerçeği tüm açıklığıyla gösterip göstermediğini belirlerken işlem türleri, hesap kalemleri ya da dipnotlara bağlı özel hükümleri gereğince hazırlanıp hazırlanmadığını da göz ardı etmemelidir. Denetimin tamamlanması ve raporlanması aşamasının üçüncü ayağı olan bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemlerin yapılması kısmında denetçi, rapor tarihinden sonra fakat finansal tabloların yayınlanmasından önce, söz konusu tabloları önemli derecede etkileyecek bir durumu fark ederse konuyu yönetimle görüşmek kaydıyla gerekli işlemleri yapar. İşletme yönetimi, finansal tablolarda gerekli

işlemleri ve değişiklikleri yaparsa denetçi de üzerinde değişiklik yapılan finansal tabloya dair gerekli teknikleri kullanarak yeni bir rapor hazırlayıp sunar. Şayet işletme gerekli değişiklikleri yapmazsa denetçi şartlı ya da olumsuz görüş bildirir (Özbirecikli, 2014: 183).

Yukarıda sayılan açıklamalardan olası belirsizliklerin gözden geçirilmesi aşamasında kurum ve paydaşlarına zarar verebilecek olası belirsizliklere; kaybedilmesi durumunda kurumun prestijini ya da finansal durumunu zora sokacak davalar, devlet kurumları ile olan ve hala devam eden -özellikle vergi hususundaki- ihtilaflar, işletmenin ekonomik durumunu aşan ve hayata geçtiği takdirde kuruma maddi zarar verebilecek olan sözleşme ve garantiler, işletmenin kendinden başka kişi veya kurumlara verdiği kefaletler, ekonomik sıkıntıyı gidermek için talep edilen ve hala pazarlığı süren krediler örnek olarak verilebilir (Bozkurt, 2006: 355).

Bu süreçte, denetim faaliyetini tamamlayan denetçi, eldeki veriler arasındaki doğruluğu belirlemek ve bunlar arasında bir sapmanın olup olmadığını araştırmak amacıyla çeşitli analitik incelemeler yapmaktadır. Ayrıca denetim elemanının denetlediği işletmeden aldığı bilgileri, kullandığı denetim yöntemlerini ve elde ettiği sonuçları göstermek üzere hazırladığı yazılı materyaller olan çalışma kâğıtlarının da değerlemesi yapılmaktadır. Denetim çalışmaları sırasında denetlenen işletmenin finansal tablolarına ilişkin hataların düzeltilmesi sürecini de içine alan bu aşamada ayrıca işletmenin sürekliliğini sürdürülebilirlik yeteneğinin incelenmesi yapılmaktadır. Bilanço tarihinde bulunan ve kar veya zarar getirmesi gelecekte ortaya çıkacak bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olan olaylar olan şarta bağlı olayların, finansal tablolara etki edip etmemesini tespit amaçlı olarak incelenmesi ve bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olayların analizi de denetimin tamamlanması aşamasında sürdürülen faaliyetlerdir (Uşul, 2013: 175-189).

1.2. Denetçi Kavramı ve Türleri

1.2.1. Denetçinin Tanımı ve Önemi

Hiç şüphesiz ki güvenilir olmayan bilgiler işletmeler için telafisi çok zor veya imkânsız olan sonuçlar doğurabilmektedir. Bu sebeple işletmeler finansal verilerinin alanında uzman bilirkişilerce incelenmesini ve denetlenmesini zorunlu bir ihtiyaç olarak görmektedir. İşte “denetçi” kavramı da bu noktada devreye girmektedir.

Genel tanımıyla denetçi, “Mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki özelliklere sahip, denetim faaliyetlerini yürüten kişidir” (Kardeş Selimoğlu, 2014: 10).

Uluslararası Denetim Standartları'na göre uygun bir denetim faaliyeti içerisinde bulunan bir denetçi, mali tabloları bir bütün olarak ele alarak söz konusu tablolarda hatalı veya hileli beyanlar olup olmadığını tespit edip kurumlara makul bir güvence hizmeti sunmakla sorumludur (TÜRMOB, 2013: 212).

Kurumlarının bünyesindeki yöneticiler ve kurumlarının dışındaki hissedarlar arasındaki bilgi asimetrisinin giderilmesinde, işletmelerin mali tablolarını hazırlayan muhasebeciler ve bu tabloların denetimini gerçekleştiren denetçiler büyük rol oynamaktadır. Burada denetçiye düşen, söz konusu tablolardaki verilerin işletmenin gerçek durumuna sadık olarak sunulmasını sağlamaktır (Memiş, 2016: 39).

Yayınlanmış mali tabloların dürüstlüğüyle ilgili bir kanaat oluşturmak ve bunu açıklamak denetçinin sorumluluğundadır. Denetçi, bilgileri oluşturan taraf olmayıp sadece bu bilgileri gözden geçiren taraf olduğundan bilgilerin doğruluğundan denetçi değil, işletme yöneticileri sorumludur (Duman, 2008: 34).

Narayanawamy, Raghunandan ve Rama'ya göre (2019) denetim ekipleri, kurumu geliştirip ona değer katmak amacıyla tasarlanmış, bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık faaliyetleri sağlama amacı güden organizasyonlardır.

İşletmelerde etkin bir iç kontrol ve iç denetim mekanizmasının varlığı, işletme bünyesinde çalışanların sorumluluklarını yerine getirmesinde ve işletmenin amaçlarına ulaşmasında büyük önem arz etmektedir. Küreselleşme ve teknolojinin hızla ilerlemesiyle birlikte işletmelerin iç kontrol sistemlerinde değişimler ve gelişmeler meydana gelmekte, denetçilerin de bu gelişme ve değişimleri denetim süreçlerine entegre etmeleri kaçınılmaz olmaktadır. Burada denetçilere düşen, söz konusu değişimlere kayıtsız kalmamak, hem mesleki gelişmelerini ilerletmek hem de denetledikleri firmanın daha sağlıklı bir denetimden geçmesini sağlayabilmek adına kendilerini sürekli olarak yenilemektir (Uyar, 2003: 1).

Sonuç olarak denetçiden; alanında uzman ve yeteri kadar tecrübeye sahip olması, kimsenin etkisi altında kalmadan objektif bir biçimde davranabilmesi ve denetim faaliyetlerini verimli ve etkin olarak yürütebilmesi beklenmektedir.

Literatürde üç farklı denetçi türünden bahsedilebilir. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

1.2.2. Denetçi Türleri

1.2.2.1. Bağımsız (Dış) Denetçiler

Dış denetçi diye de adlandırılan bağımsız denetçilerle denetimini gerçekleştirdikleri firmalar arasında bir işçi – işveren ilişkisi bulunmaması ve kendilerine ait iş yerlerinin olması sebebiyle bağımsız denetçilere en bağımsız denetçi grubu da denebilir (Usul, 2013: 24).

İşletmelerin yönetimleri ile paydaşları arasında bir köprü görevi gören bağımsız denetçiler asli görevleri olan işletmelerin finansal tablolarını denetlemenin yanında aşağıdaki faaliyetleri de gerçekleştirmektedirler (Bozkurt, 2006: 32):

- İşletmelere vergi ile ilgili konularda danışmanlık hizmeti sunmak,
- Bazı hususlarda yönetim danışmanlığı yapmak,
- İşletmelerin iç kontrol yapısını kurmak,
- İşletmelerdeki iç denetim fonksiyonunun oluşumuna yardımcı olmak,
- İşletmeleri çeşitli kurumlarda temsil etmek,
- İşletmelerin mevcut durumunu inceleyerek gerekli önerilerde bulunmak veya muhasebe sistemleri kurmak,
- Kamu kurumlarınca işletmelerden istenen bilgi ve belgeleri onaylamak,
- İşletmelere işçi bulma konusunda yardımcı olmak.

Bağımsız denetçiler, denetimleri sırasında gerekli denetim raporlarını elde etmek için işletmelerin iç kontrol mekanizmalarını değerlendirmeye alırlar ve gerektiğinde iç denetçi raporlarını da isteyebilirler. İç denetçi raporları da gerekli yasal düzenlemelere uygun olarak dış denetçilerle paylaşılabilir (Kurnaz, 2020: 45).

1.2.2.2. İç Denetçiler

İç denetçiler, işletmelerin üst yönetim tarafından belirlenmiş prosedür ve kurallara uygun faaliyetler gerçekleştirip gerçekleştirmediğini denetleyen ve yönetimin aldığı kararların destekleyicisi olan raporları zamanında ve eksiksiz olarak yönetime sunan kişilerdir (Öndeş, 2009: 25).

İç denetçiler, işletme bünyesinde çalışıp işletmeyle işçi-ışveren ilişkisi içerisinde olan, uyguladıkları faaliyetleri ve bu faaliyetleriyle ilgili önerileri işletme yönetimine raporlar halinde sunan denetçilerdir.

İç denetçilerin başlıca görevleri aşağıda sıralanmaktadır (Haftacı, 2016: 15):

- Kurumların faaliyet konusu içerisine giren her türlü işlemi incelemek,
- Ortaya çıkan hata ve hileleri tespit etmek,
- Faaliyetlerle ilgili delilleri ve bu delillerin dayanaklarını ortaya koyup karşılaştırarak değerlendirmek,
- İşletme çalışanlarının yapabileceği hata ve hilelere engel olmak,
- İşletmelerin belirlenen politikalara uygunluk düzeyini belirlemek,
- Faaliyet sonuçlarını ve sonuçlarla ilgili görüş ve önerileri raporlar halinde yönetime sunmak.

Uluslararası İç Denetim Standartları (IIA)'na göre iç denetçiler, faaliyetlerini yürütürken objektif davranmak zorundadır. Bu noktada objektiflik, iç denetçilerin denetim faaliyetlerine ilişkin karar alırken ve yorum yaparken hükümlerini başkalarınınkine bağlamamalarını gerekli kılmaktadır (IIA Std.-1100, 2017: 4).

İç denetçiler, denetledikleri kurumların iç kontrol sistemlerinin yeterliliğini, etkinliğini ve başarımlarını ölçüp ilgililere bilgi sağlama konusunda sorumludurlar (Uzun, 2009: 64).

Bir kurumun çalışanı ve üyesi olarak bir iç denetçi, denetimin kalite süreçleri üzerinde görüş bildirirken ve operasyonları inceleyip değerlendirirken bağımsız olmalıdır (Moeller, 2009: 3).

İç denetçiler; faaliyetlerin analizi, uyumun denetlenmesi ve izlenmesi ile risklere karşı korunmanın temin edilmesi hususunda aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirmektedirler (Memiş, 2016: 44-45):

Faaliyetlerin analizi hususunda;

- İşletmenin faaliyetlerini, politika ve prosedürlerini gözden geçirmektedirler,
- İşletmenin hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunmaktadır,
- Birtakım farklı faaliyet alanlarını ve “resmin bütünü” görmek ve anlamaktadırlar,
- Ekonominin geliştirilmesi ve verimliliğin artırılmasına yönelik önerilerde bulunmaktadır.

Uyumu denetleme ve izleme hususunda;

- İşletme yönetimi tarafından belirlenen politika ve uygulamalara riayet edilmesini sağlamaktadırlar,

- Prosedürlerde değişiklik yapıldığı takdirde bunun işletmeye ve paydaşlarına olan etkilerini analiz etmektedirler,
- Yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uyumu sağlamaktadırlar,
- İşletmenin kültürü, misyonu ve uyum hedeflerini incelemektedirler,
- Herhangi bir uyumsuzluğun etkilerinin kavranmasını ve anlaşılmasını kolaylaştırmaktadırlar.

Risklere karşı korunmayı sağlama hususunda;

- İç kontrol sistemini değerlendirirken varlıkları koruma amacı gütmektedirler,
- Teknolojik koruma araçlarını incelemektedirler,
- Ortaya çıkmakta olan sorunların analizini yapmaktadırlar.

Aşağıdaki tabloda iç denetçi ile bağımsız denetçi arasındaki bazı temel farklılıklara değinilmiştir.

Tablo 1.3. İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi Arasındaki Temel Farklılıklar

	İç Denetçi	Bağımsız Denetçi
İşveren Bakımından	İşletmeler, kamu kurumları ve kar amaçsız kuruluşlar	Bağımsız denetim firmaları
Ulusal Örgütlenme Bakımından	İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)
Belirlenmiş Sertifikalar Bakımından	Sertifikalı İç Denetçi	Sertifikalı Kamu Muhasebecisi
Asıl Sorumluluk Bakımından	Üst yönetime ve yönetim kuruluna karşı sorumludur.	Yatırımcılar, finans kuruluşları vb. üçüncü kişilere karşı sorumludur.
Amaç Bakımından	İşletmenin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan üçüncü kişilere hizmet eder.
Kapsam Bakımından	Kurumdaki etkinlik, yeterlilik ve ekonomikliği sağlamak için her çeşit faaliyet ve kontrolü inceler.	Bilanço ve gelir tablosunu incelemek önceliğidir. İşlemleri ve iç kontrolleri, denetim faaliyetlerini belirlemek amacıyla araştırır.
Hataların Bulunması ve Önlenmesi Bakımından	Her tür hata ve hilenin tespit edilmesi ve önüne geçilmesi ile doğrudan ilgilidir.	Yapılan hata mali tabloları önemli ölçüde etkiliyorsa ilgilidir.

Bağımsızlık Bakımından	Yönetimin isteklerine uymak şartıyla denetim faaliyetlerini bağımsız olarak yürütür.	Müşteri işletmenin yönetiminden her açıdan bağımsızdır.
Denetim Zamanı Bakımından	Faaliyetleri sürekli denetler.	Faaliyetleri dönemler itibariyle denetler.

Kaynak: (Uzay, 2014: 125)

1.2.2.3. Kamu Denetçileri

Şikayet görevlisi, vatandaş savunucusu ve uzlaştırıcı kavramlarına da karşılık gelen (Hill, 2015: 12), özellikle son yıllarda sıklıkla kullanılan ve daha evrensel olarak kabul görmüş “ombudsman” olarak da ifade edilebilen kamu denetçisi; “bazı kamu kurumlarının denetim biriminde çalışan, denetimini devlet adına yürüten ve faaliyet sonuçlarından elde ettiği denetim raporunu, bağlı bulunduğu kamu kurumuna bildirmekle yükümlü olan denetçidir” diye tanımlanabilir.

Kamu adına denetim çalışması yapan kamu denetçileri hem kamu kurumlarını hem de özel işletmeleri denetleme yetkisine sahiptirler. Örneğin; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetleyicileri kamu namına sermaye şirketlerini denetleyebildikleri gibi kendi teşkilatları içinde de denetim yapabilirler. Kamusal denetçilere Sosyal Güvenlik Kurumu müfettişleri, Sayıştay müfettişleri ve vergi müfettişleri örnek olarak verilebilir (Usul, 2013: 33).

Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu'na bağlı olarak çalışan kamu denetçileri, daha çok yönetimin şikâyet üzerine gelen haksızlıklarını ortaya çıkarmak, takdir yetkisine sahip kişilerin görevlerini kötüye kullanmalarına engel olmak, mevzuata karşı saygılı olmayı ve mevzuata uygun davranmayı sağlamak, hakkaniyet tedbirleri almak ve tüm bunların sonucu olarak hizmetlerin daha sağlıklı bir hal almasına vesile olup gereken düzenlemelerin yapılması için ön ayak olmak amacıyla denetim faaliyetlerini sürdürmektedirler (Cömert, 2016: 12).

Kamusal denetçiler, güçlerini yasalardan alırlar (Elitaş, 2011: 35) ve yasalardan aldıkları bu yetkiyle yaptırım gücüne sahip olurlar. Ayrıca denetim faaliyetlerini kendi kurumlarında yürüttükleri zaman iç denetim, başka kurumlarda yürüttükleri zaman kamu denetimi faaliyetini gerçekleştirmiş olurlar.

1.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim faaliyetlerinde bulunan denetçilerin ve denetim firmalarının uymakla yükümlü olduğu kurallar olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetim meslek örgütleri tarafından iş birliği içerisinde belirlenmiştir. 1947'de Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-

AICPA) tarafından kabul edilen bu standartları birçok ülke benimsemiştir ve üzerinde çok da fazla bir değişim yapmadan kullanmaya devam etmektedir (Arens ve Loebbecke, 2000: 29 - İSMMMO: 67).

Ayrıca uluslararası alanda kabul gören bu standartlar, pratik bir kılavuz olmasının yanı sıra çeşitli ülkelerde istihdam edilen iç veya dış denetçilere ve denetimle ilgisi olan diğer paydaşlara tavsiye edilen bir referans materyali niteliğindedir (Goldberg ve Godwin, 2003: 102).

İç denetime ilişkin ilk standartlar ise uluslararası bir kuruluş olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından, iç denetimin rolü ve sorumluluklarıyla ilgili bilgilerin olduğu standartlardır. Bu standartlar sonradan daha düzenli bir hale getirilerek "İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları" başlığı altında yürürlüğe girmiştir (Sabuncu, 2018: 783).

Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunun bilincine varıp yapması gereken işler konusunda yardımcı olan ve denetim faaliyetlerinde denetçiye yol gösteren ilkeler bütünüdür (Erdogan, 2002, 58).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları için "denetçinin denetim faaliyeti içerisindeyken uymak zorunda olduğu asgari standartlardır" da denebilir (Tuan, 2009: 1).

Denetim faaliyetlerine standartlar ve denetçilerin bu standartlara uyma zorunluluğu getirilmesindeki amaç denetim çalışmalarının kalitesini arttırmak ve denetçilere denetim faaliyetlerini gerçekleştirme sürecinde ışık tutmaktır (Duman, 2008: 44).

1.3.1. Genel Standartlar

Genel standartlara göre aşağıdaki hususlar önem arz etmektedir (Ataman vd., 2001: 23-24):

1. Denetim faaliyetleri; yeterli mesleki eğitim ve tecrübeye sahibi ve alanında uzmanlaşmış denetçiler tarafından yapılmalıdır,
2. Bu denetçiler vazifelerinin tüm aşamalarında bağımsız davranmalıdır,

3. Denetçi, araştırmalar sırasında ve araştırmalar sonucu denetim raporunu hazırlama aşamasında, gerekli mesleki özeni göstermelidir.

Bu durumda genel standartlar; mesleki eğitim ve yeterlilik standardı, bağımsızlık standardı, mesleki özen ve titizlik standardı olmak üzere üç başlık halinde incelenebilir.

1.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı, denetçinin yeterli eğitim ve mesleki tecrübeye sahip olmasını öngörür. Buna göre denetimi yapacak kişi, finansal olayların analizini etkin bir biçimde yapabilmeli ve denetimin paydaşlarına doğru kararlar almaları konusunda yol gösterecek doğru bilgileri sağlayabilmelidir. Bu standarda göre denetimi ancak mesleki eğitim ve yeterliliğe sahip kişiler yapmalıdır (Haftacı, 2016: 25).

Mesleki yeterlilik, denetçinin genel ve yeterli bir eğitim aşamasından geçtikten sonra belirli bir süre denetim faaliyeti gerçekleştirerek bu yeterliliği kazanmasıyla ve kendi alanı olan muhasebe ve denetim konularındaki gelişmeleri yakından takip ederek bu yeterliliği korumasıyla kazanılabilir (Gücenme, 2004: 33).

1.3.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık standardı, denetçinin serbest meslek sahibi olarak tarafsızlık ve dürüstlük kuralları çerçevesinde davranmasını öngörür. İşletmeler -finansal tablolarını kullanarak- çıkar gruplarına doğru ve dürüst bilgiler verdiklerini teyit amaçlı olarak denetçinin hizmetini kiraladığı olur. Bu bağlamda denetçi, hem bilgi kullanıcılarına hem de işletmelere karşı sorumludur. Dolayısıyla denetçi, denetimin her aşamasında tarafsız ve dürüst davranmalı, taraflar arasındaki güveni sağlamak adına denetim raporunu bağımsızlık ilkelerinin gerektirdiği biçimde hazırlamalıdır (Kardeş Selimoğlu, 2014: 14-15). Denetim faaliyeti gerçekleştirilirken hilelerin tespit edilmesi ya da hileden kaçınılması ancak iyi yürüten bir muhasebe sistemi ve bağımsız bir denetimle mümkündür (Erdoğan, 2002: 55).

İç denetim faaliyetleri, işletmelerdeki kurumsal yönetim anlayışının sağlıklı bir biçimde devam ettirilebilmesi için gerekli önlemleri almaktadır. İç denetimin bu önlemleri alırken yapması gereken, kurum üst yönetiminin yönlendirmelerine karşı dik bir duruş sergileyerek bağımsız davranabilme gücünü göstermektir. İç denetimin bağımsız davranabilmesiyle sağlıklı bir denetim faaliyeti gerçekleşmiş olacaktır (Özer vd., 2018: 595).

Denetçinin, denetim işlemini uygulayacağı işletme ile herhangi bir mali ilişkisinin bulunmaması, bağımsızlık ilkesine esas teşkil etmektedir (Gücenme, 2004: 34). İç denetimin, işlevini etkin ve verimli olarak değerlendirmesi bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerinin benimsenmesiyle mümkündür. Dolayısıyla denetçi, bağımsız bir davranış biçimiyle tarafsız olarak inceleme ve değerlendirmelerde bulunmalıdır (Chun, 1997: 249).

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsızlığa gölge düşürebilecek durumlar şu şekilde özetlenebilir (Duman, 2008: 47):

- Denetçinin, denetleyeceği işletme veya sahipleri ile ortak olması,
- Denetçinin, denetlediği işletmeden maaş, borç vb. sebeplerle fayda sağlaması,
- Dolaylı veya dolaysız ne şekilde olursa olsun, denetçinin denetlediği işletmenin hisse senedi, tahvil gibi finansman araçlarını satın alması,
- Denetçinin, denetlediği işletmenin ortak veya yöneticileri ile yakın akraba olması,
- Denetçinin, denetlediği işletmeden önemli bir tutarda hediye alması veya özel bir indirimle herhangi bir mal alması.

1.3.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

“Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder”. Buna göre denetçi, denetim faaliyetini olması gerektiği gibi planlayıp programlamak, yeterli miktar ve uygun nitelikte kanıt toplayıp bunları değerlendirmek, titizlikle hazırlanmış çalışma kâğıtları oluşturmak, mali tabloların güvenilirliği ile ilgili bir kanıya varmak ve bunu özen ve titizlikle hazırlayacağı bir denetim raporuyla ilgililere sunmak durumundadır (Alagöz, 2014: 53).

Denetçinin, mesleki eğitim ve yeterliliğe sahip ve bağımsız olması tek başına yeterli değildir. Bunların yanı sıra denetçinin yaptığı işe gereken özeni ve titizliği göstermesi ve özellikle kanıt toplama ve denetim raporunu hazırlama sürecinde denetim faaliyetinin kalitesi adına itinalı davranması gerekmektedir (Bozkurt, 2006: 39).

1.3.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları aşağıdaki üç konu üzerinde yoğunlaşmaktadır (Ataman vd., 2001: 24):

1. Denetim çalışmaları uygun bir biçimde planlanmalı ve varsa denetime katkıda bulunacak diğer kişiler de gözlenmelidir,

2. Denetçiler, faaliyetlerini planlamak ve uygulayacakları testlerin özelliklerini belirlemek adına kurumun iç kontrol mekanizmasının niteliklerini inceleyerek değerlendirmelidir,
3. Denetimi yapılan finansal tablolarla ilgili görüş bildirilmesine yardımcı olması amacıyla denetim teknikleri kullanılarak yeterli sayıda ve güvenilir nitelikte kanıt ulaştırılmalıdır.

1.3.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetimi Standardı

İşletmeler denetim planlamasını yeterli sayıda ve yeterli kalitede kanıt toplayabilmek, denetim maliyetlerini dengede tutabilmek ve denetimi yapılan işletmeyle alakalı yanlış anlaşılmalara mahal vermemek adına yaparlar. Tüm bu amaçları gerçekleştirebilmek için de denetim planında;

- Yürütülecek denetim politika ve prosedürlerinin,
- Elde edilen verilere göre hazırlanan denetim programlarının,
- Gereken özelliklere sahip kişilerin oluşturduğu denetim ekibinin,
- Gerekli hallerde yardımına başvurulacak uzman kişilerin,
- Denetim faaliyetlerinin zaman planlamasının,
- Kurumun iç denetçiden yararlanma şeklinin yer alması gerekmektedir (Bozkurt, 2006: 39-40).

1.3.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlenmesi Standardı

Bu standart, uygulanacak denetimin test büyüklüğünü belirlemek amacıyla denetimi yapılacak olan işletmenin iç kontrol sisteminin detaylı olarak incelenmesini öngörür. Denetim faaliyetinde bulunmadan önce denetçinin, denetleyeceği kurumun iç kontrol yapısının niteliksel ve niceliksel olarak yeterli olup olmadığının tespitini yapması ve tespit sonrası iç kontrol sistemini doğru bir raporlama oluşturup oluşturamayacağı açısından değerlendirmesi gerekmektedir (Kardeş Selimoğlu, 2014: 15-16).

1.3.2.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama Standardı

Kanıt toplama standardına göre denetçilerin denetim faaliyetleri sonucunda makul güvence verebilmelerini sağlamak için yeterli sayı ve kalitede denetim kanıtına ulaşmaları gerekmektedir. Denetçiler elde ettikleri bu kanıtları kayıt altına alarak denetimin usulüne uygun olarak yapıldığını da kanıtlamalıdır.

Kanıtların hangi niteliklere sahip olması gerektiği, ne miktarda elde edilmesinin yeterli olduğu ve hangi kanıtların güvenilir olduğu konusunda bilirkişi denetçidir. Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama standardı, sadece

yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edilmesi gerektiğini belirtmekle yükümlüdür (Kardeş Selimoğlu, 2014: 15-16).

1.3.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları aşağıdaki hususlara odaklıdır (Ataman vd., 2001: 24):

1. Denetlenen finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı denetim raporunda belirtilmelidir,
2. Denetimin yapıldığı dönemdeki muhasebe politikalarının önceki dönemde de aynı şekilde uygulanıp uygulanmadığı denetim raporunda açıklanmalıdır,
3. Denetim raporunda aksi bir hüküm bulunmadıkça incelenen finansal tablolardaki açıklayıcı notların yeterli seviyede olduğu kabul edilmelidir,
4. Denetim raporu, incelemesi yapılan finansal tabloyla ilgili genel bir görüşü veya görüş elde edilemediği ifadesini içermeli, aksi takdirde herhangi bir görüşe yer verilmeme nedeni raporda açıklanmalıdır. Bunun yanı sıra, yapılan incelenin özellikleri ve alınan sorumluluğun derecesi de açık bir biçimde raporda yer almalıdır.

1.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Denetimi yapılan mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyup uymadığının tespitini ele alan standarttır. Her işletme denetim faaliyeti sırasında, belirlenen muhasebe ilkelerine uyum sağlamakla yükümlüdür. Bu sebeple denetçilerin, denetimleri esnasında mali tablolarla muhasebe ilkelerini karşılaştırıp aralarında uyumsuzluklar varsa bunları denetim raporunda ilgililere sunmaları gerekmektedir.

1.3.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı (Devamlılık Özelliği)

Muhasebenin süreklilik ilkesinin hedefi, birbirini takip eden dönemlerin finansal tablolarının karşılaştırılmasını sağlamaktır. Karşılaştırılan dönemlerin hem muhasebe ilkeleri ve uygulama politikaları hem de bu politika ve ilkelerin uygulanma biçimleri arasında birtakım farklılıklar söz konusu olabilmektedir. Aralarında muhasebe ilkeleri açısından farklılık olan mali tablolar varsa ve karşılaştırmanın sonucu bu farklılıklardan önemli ölçüde etkileniyorsa denetçinin, denetim raporunda bu farklılıkları ve sonuçları açıkça belirtmesi gerekmektedir (Duman, 2008: 56).

1.3.3.3. Yeterli Açıklama Standardı

Denetçiden finansal tablolarla ilgili çıkar gruplarına ulaşması gerekli olan tüm bilgilerin, denetlenen kurum tarafından temin edilip edilmediğinin saptanmasının istendiği standarttır. İşletmeler, finansal tablolarda yer alan sayısal verilerin yanı sıra paydaşların hakkıyla faydalanmasını sağlamak adına, dipnotlar aracılığıyla ek bilgiler sunarlar. Denetçiden istenen ise bu açıklayıcı bilgilerin yeterlilik düzeyini raporunda belirtmesidir (Bozkurt, 2006: 41-42.)

1.3.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Standart denetçiden, denetim işleminin son basamağı olan denetim sonucunu raporunda belirtmesini ister. Denetçinin görüş bildirmede dört seçeneği vardır. Bunlar; olumlu görüş, şartlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma durumlarıdır.

Bu bağlamda hazırlanan denetim raporunun;

- olumlu görüş bildirmesi; denetlenen firmayla ilgili verilerin doğru ve hilesiz olduğu ayrıca finansal tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olduğunun göstergesi,
- -şartlı olumlu görüş bildirmesi; çeşitli uyumsuzlukların olduğunun fakat bunların finansal tabloların genel güvenilirliğini bozmayacak durumda olduğunun göstergesi,
- -olumsuz görüş bildirmesi; denetlenen firmayla ilgili verilerin gerçeği yansıtmadığı ve/veya finansal tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak hazırlanmadığının göstergesidir (Yılancı vd., 2013: 26).

Görüş bildirmekten kaçınma durumu ise denetim raporu hazırlamaya yetecek kadar kanıtın toplanamadığının veya denetlenen firmanın sürekliliğinin risk altında olduğunun göstergesidir. Tanımdan hareketle denetçinin görüş bildirmekten kaçınma durumu; çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun varlığı halinde, bu sınırlamaların denetçi ve denetlenenin iradesi dışında gerçekleşmesi halinde ve sınırlamalar nedeniyle denetçinin herhangi bir görüşe ulaşamadığı hallerde söz konusu olur (Yavaşoğlu, 2001: 321-322).

Denetçinin hangi hallerde ve önemlilik düzeyinde hangi görüşü bildireceği aşağıdaki tabloda gösterilmeye çalışılmıştır:

Tablo 1.4. Sorunun Önemlilik Düzeyi ile Denetçinin Görüşü Arasındaki İlişki

Önemlilik Düzeyi Sorunun Çeşidi	ÖNEMSİZ	ÖNEMLİ	ÇOK ÖNEMLİ
Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğunda sorun olması	OLUMLU	ŞARTLI	OLUMSUZ
Muhasebe yöntemlerinin uygulanmasında sorun olması	OLUMLU	ŞARTLI	OLUMSUZ
Finansal tablo açıklamalarının yetersizliği	OLUMLU	ŞARTLI	OLUMSUZ
Çalışma alanında sınırlama olması	OLUMLU	ŞARTLI	GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA
Firmanın sürekliliğine etki eden belirsizlikler	OLUMLU	ŞARTLI	GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA

Kaynak: (Özbirecikli, 2014: 177)

1.4. İç Denetim Kavramı

1.4.1. İç Denetimin Tanımı ve Amacı

İç denetim, bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık sağlama hizmetidir (Christopher, Sarens ve Leung, 2009: 200-201). Buradaki “güvence” ve “danışmanlık” kavramlarını daha detaylı olarak incelemekte fayda vardır.

Güvence; iç denetim faaliyetlerinin konusu içine giren risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iç kontrol gibi alanların iç denetim doğrultusunda değerlendirilmesinin yapıldıktan sonra elde edilen sonuçların yönetimle ve işletmenin diğer paydaşlarıyla paylaşılmasıdır. Güvence hizmetlerinin daha sağlıklı olması için iç denetçilerin bu süreçte bağımsız ve tarafsız olarak hareket etmeleri şarttır. Ayrıca iç denetçilerin işletmelere sağlamış olduğu bu güvence mutlak özellikte değil makul özellikte bir güvencedir. Danışmanlık ise yönetim işiyle ilgili herhangi bir görev almamakla birlikte işletmelerin ticari işlemlerini analiz etme fırsatına sahip iç denetçilerin işletmelerin faaliyetlerini daha etkin ve daha verimli kılmak adına denetimi altında olan kişilerle birbirlerine danışmalarıdır. Bilhassa yeni iş süreçlerinin tasarım aşaması ile hâlihazırdaki süreçlerin geliştirilmesi, kurumsal yönetim, iç kontrol, çalışanların risk yönetimi vb. konulara odaklı olan danışmanlık faaliyetleri planlı iç denetim faaliyetlerinin dışında yer alan bir süreçtir (Karcıoğlu ve Kurnaz, 2017: 69-70).

İç denetim, kurumdaki faaliyetlerin analiz edilmesi ve bu analizler sonucu değerlendirilmesinin yapılması işini üstlenen bağımsız değerlendirme merciidir (Moeller, 2009: 3).

İç denetim denince akla ilk gelen yapılardan biri olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors- IIA) iç denetimi şu ifadelerle tanımlamıştır; *“bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış, bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla değerlendirip geliştirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur”* (Kurnaz, 2020: 28).

İç denetim, finansal ve finansal olmayan faaliyetlerde verimliliği artırıp iç kontrol çalışmalarının daha etkin bir hale gelmesine katkıda bulunur. Ayrıca iç denetim faaliyetleri yönetimin tüm paydaşlarına denetimi yapılan işlemlerle ilgili değerlendirmeler, öneriler ve yorumlar sunarak mesuliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesinde yardımcı olmayı amaçlamaktadır (Chun, 1997: 248-249).

Günümüz işletmelerinin sürdürülebilir bir değer oluşturabilmelerinin en iyi yolu, yönetim faaliyetlerine önem vererek yönetim biriminin firmaya katma değerde bulunmasını sağlamaktır. Bu noktada iç denetim, kurumun risk ve kontrol süreçlerinin etkinliğini ölçüp eksikliklerini yönetime bildirerek kurumsal yönetime katma değerde bulunmuş olurlar. Dolayısıyla iç denetim, işletmeler için kurumsal varlığın garantisi niteliğinde olan kurumsal yönetim için de büyük önem arz etmektedir (Adiloğlu, 2011: 13-14).

Aynı zamanda iç denetim, kurumun çalışmalarına optimal fayda sağlamak, kaynakların yönetimini iktisadilik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirmek ve kurumlara danışmanlık faaliyeti yapmak üzere tasarlanmış süreçler bütünüdür (Sabuncu, 2018: 781).

İç denetim genel olarak aşağıdakileri kapsamaktadır (Karcioğlu ve Yanık, 2010: 230):

- İç kontrol sisteminin yeterlilik ve etkinlik anlamında incelenmesi,
- Risk yönetimi ve risk değerlendirme tekniklerinin uygulama ve etkinlik açısından değerlendirilmesi,
- Yönetim ve mali bilgi sistemlerinin (E-bilgi sistemi ve E-bankacılık da dâhil) kontrolü,
- Düzenleyici raporlamanın doğruluk ve güvenilirliğinin test edilmesi,

- Kanunlara, yasal düzenlemelere, prosedürlere ve ahlaki kurallara uygunluğun incelenmesi,
- Özel soruşturmaların yapılması,
- Finansal tabloların ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi,
- İşlemlerin ve iç kontrollerin usule uygunluğunun tetkiki.

Günümüz küreselleşen dünyasında işletmeler için önem arz eden konulardan biri de hem maliyeti az hem de kaliteli ürünler üretmek kadar işletmelerin odak noktası olan riskin yönetimini sağlamaktır. Bu kapsamda iç denetim faaliyetleri işletmeler için hem riski yönetip olumsuz etkilerinden kaçınma konusunda hem de başarıları için şart olan makul güvencenin sağlanması hususunda önem teşkil etmektedir (Ramamoorti, 2003: 9- 10).

KMYKK Madde 5'te belirtildiği üzere, iç denetim kurumlara nesnel, bağımsız ve objektif bir güvence hizmeti sağlamaktadır. Ayrıca kontrol, yönetim ve risk yönetimi konularında da kurumları destekleyici niteliktedir ve kurum hedeflerine de katkıda bulunmaktadır.

Tüm bu tanımlamalardan elde edilen sonuca göre iç denetimin temel unsurları;

- Bağımsız ve objektif bir çalışma olması,
- Makul güvence ve danışmanlık hizmeti vermesi,
- Kurumu bir bütün olarak değerlendirmesi,
- Sistematik ve disiplinli süreçleri kapsayan bir yaklaşım olmasıdır (Adiloğlu, 2011: 9).

1.4.2. İç Denetimin Önemi

Son yıllarda özellikle küreselleşmenin etkisiyle ülkeler arasındaki rekabet kıyasıya artmış ve aralarındaki iletişim de teknolojik gelişmelerle birlikte çok daha kolay bir hale gelmiştir. Tüm bu değişimlerle birlikte işletmeler, iç denetim sistemlerine de yenilikler getirmiş ve dünya çapında kabul gören yeni denetim modellerini benimseme yoluna gitmiştir. İç denetim sistemlerini standartlara ve yeniliklere daha uygun hale getirmek isteyen işletmeler, iç denetim alanına yoğunlaşmış ve bu konudaki değişim ve yeniliklere kayıtsız kalmamıştır. Çünkü iç denetime verilen önem, rekabet yarışında işletmeleri bir adım öne geçirecektir.

Hiç durmadan büyümeyi ve karlılıklarını arttırmayı hedefleyen firmalar kurumsal yönetimin yapı taşları olan eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve

sorumluluk ilkelerine uyabilmek için iç denetime ihtiyaç duymaktadırlar (Kurnaz, 2020: 31).

İç denetime ilişkin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda belirtilen hükümlere göre (Madde 5), iç denetim faaliyetleri kurum kaynaklarının ekonomik ve faydalı kullanılmasının yanı sıra elde edilen verilerin bir bütünlük içinde, güvenli bir biçimde ve zamanında elde edilmesini hedeflemektedir. Bu bağlamda kurumda oluşabilecek riskler ortaya çıkarılmakta ve asgari düzeye indirilebilmektedir. Bununla birlikte, gerekli tedbirler alınabilecek ve kuruma da nesnel bir güvence hizmeti sağlanmış olacaktır.

İç denetimin, geçmiş faaliyetler hakkında hesap verebilirken aynı zamanda gelecekte yürütülecek faaliyet sonuçlarının iyileştirilmesiyle ilgili önerilerde bulunması, organizasyonlar için önemini büyük ölçüde arttırmıştır. Dittenhofer (2001)' e göre, etkin bir iç denetim, kurumların amaçlarına ulaşmasında yardımcı bir rol oynamaktadır (Aktaran: Özer vd., 2018: 594).

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de iç denetim faaliyetleri oldukça önemlidir. Türkiye'deki iç denetim kuruluşlarından olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) 'nün kuruluşunun ilk adımları 1994 yılında atılmıştır. 1996'da IIA (The Institute of Internal Auditors) ve ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) üyeliğine kabul edilen Türkiye İç Denetim Enstitüsü, "Uluslararası İç Denetim Standartları" nı Türkçe'ye çevirerek çalışmalarına devam etmiştir. TİDE, iç denetimle ilgisi bulunan tüm paydaşlara faydalı eğitimler sunmakta ve iç denetçi sertifikası için yurtdışında yapılan sınavın Türkiye'de de yapılmasına vesile olarak denetçi adaylarına önemli ölçüde destek vermektedir (Sabuncu, 2018: 784).

İç denetim faaliyetleri, organizasyonların maliyet kontrolü üzerinde de etkilidir. Maliyetlerin dengede tutularak makul bir seviyeye gelmesine katkıda bulunmaktadır (Pickett, 2005: 5).

İç denetim, kurumsal yönetimin önemli bir unsurudur. Risk yönetimi üzerinde etkili olan iç denetimin temel rollerinden biri de, iç kontrollerin yanı sıra genel riskin yönetimi ve değerlendirilip raporlanmasıdır. Bu nedenle etkin bir iç denetimin kurumsal yönetim ve finansal raporlamanın önemli bir yapı taşı olduğu aşikardır (Narayanaswamy vd., 2019: 511-512).

1.5. Denetim / İç Denetimle Benzer Kavramlar

İngilizce'de "control" ve "audit" kavramları, anlam bakımından birbiriyle karıştırılmayan iki ayrı kelime olmasına karşın Türkçe'de bu kelimelerin karşılıkları olan "kontrol" ve "denetim" kavramları, anlam bakımından birbirlerine karıştırılmakta hatta birbirlerinin yerine kullanıldığı zamanlar

da olmaktadır. İşin içerisinde biraz daha eski kavramlar olan revizyon, teftiş, murakabe gibi kavramlar da girince olay daha da karmaşık bir hale gelmektedir. Özellikle kontrol ve denetim kavramlarının sıklıkla karıştırılan iki kavram olması sebebiyle iç kontrol ve iç denetim kavramları da hakkıyla idrak edilememektedir (Cömert, 2016: 1).

TÜRMOB-TESMER'e göre denetim kavramı, olması gerekenle gerçekleşen durum arasında karşılaştırma yapılması anlamına gelen murakabe; dönem içerisinde gerçekleşen işlemlere ait kayıt ve defterlerin incelenmesi anlamına gelen revizyon; aralıklarla yapılan bir gözden geçirme faaliyeti ile uygulanan işlemlerin yasa ve prosedürlere uygunluğunun saptanması anlamına gelen teftiş; hedeflenen sonuçlarla uygulama sonrası sonuçlarının karşılaştırılması anlamına gelen kontrol kavramlarının tümünü kapsayan geniş kapsamlı bir süreçtir.

Mevcut tanımlamalara bakıldığında denetimle benzer kavramlar olan bu kavramlar, denetim tanımlamasının içerisinde kullanılmaktadır. Mesela Türk Dil Kurumu "denetlemek" sözcüğünü "bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek" olarak tanımlamış ve görüldüğü üzere teftiş, murakabe ve kontrol kavramlarını da denetim kavramının içerisinde almıştır (Baykara, 2014: 44).

Literatürdeki çalışmalara göre özellikle kontrol, teftiş ve revizyon kavramları, denetimle iç içe geçmiş kavramlar olmakla birlikte bu kavramları daha detaylı olarak incelemek yerinde olacaktır.

1.5.1. Kontrol

Genel anlamda kontrol, bir işlemin gerçekleştiği sırada uygun bir biçimde kayıtlara geçirilip geçirilmediğinin belirlenmesi ve varsa hataların düzeltilmesi işlemi olarak tanımlanabilir.

Kontrol kelimesi, Latince "contra" ve "rotulus" kelimelerinden türetilmiştir. Kontrol, belirlenen bir hedefe ulaşıp ulaşılmadığını ya da ulaşılmışsa ne ölçüde ulaşıldığını inceleyip araştırmaktır. İşletme anlamında kontrol ise daha önce belirlenen standartlarla mevcut durum arasındaki uyumu karşılaştırmaktır. Bu bağlamda kontrol, inceleme ve araştırma yapmanın yanı sıra denetime esas teşkil edecek ölçütlerle, denetim sonuçlarını karşılaştırarak meydana gelen uyumsuzlukları ve bu uyumsuzlukların düzeltilmesi için gerekli olan önlemleri de içine alan denetimi destekleyici bir mekanizmadır.

Kontrol kelimesi, İngilizce'de "muhasabe" anlamına da gelmektedir. Çünkü bazı ülkelerde "muhasabe müdürü" nün karşılığı, "Controller" kelimesidir. Dolayısıyla "control" kelimesi de muhasabe kavramına karşılık gelmektedir. Yani kontrol ve denetim kavramları birbirleriyle örtüşen kavramlar olmasının

yanı sıra, muhasebe denetimi anlamında da kullanılmaktadır (Yakar, 2015: 252).

Fayol'a göre kontrol, yönetim işlevinin bir parçası olarak görülmeli, işlemlerin uyulması gereken programa göre gerçekleşip gerçekleşmediğine ve verilen talimatlara uyulup uyulmadığına dair bir kanaat oluşturma amaçlı olmalıdır. Kontrol eyleminin denetimden ayrılan yönlerinden biri bu eylemin karar alma ve uygulama faaliyeti olmamasıdır. Çünkü işletmeyle ilgili karar alma ve bu kararları uygulama faaliyetleri, kurumun diğer birimleri tarafından yürütülmektedir. Kontrol eyleminin amacı ise kurumun genel olarak hiyerarşik işleyiş biçimine uygunluğunun denetimidir (Cömert, 2016: 4). Bu bağlamda kontrol faaliyeti bir yönetim ilkesi olup yönetim ve denetim birimlerini destekleyici bir mekanizma, denetim ise başlı başına bir işletme fonksiyonudur.

Denetim, işletmelerin faaliyet dönemlerinde gerçekleştirdikleri finansal ya da finansal olmayan tüm işlemlerin, yönetimin beş temel fonksiyonundan biri olan kontrol fonksiyonu çerçevesinde, işletme tarafından belirlenen standartlara ve ulusal/uluslararası düzenleyici kuruluşlar tarafından belirlenen ilkelere uyumunun tespit edilmesidir (Memiş, 2016: 38). Bu tanımdan hareketle, hem denetim ve kontrol kavramları birbiri ile ilişkilendirilebilmekte hem de kontrol kavramının esas olarak yönetimin bir fonksiyonu olduğu sonucuna varılabilmektedir.

Uzay (2014)'e göre, kontrol kavramı denetimden farklı olarak “olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma” anlamına gelmektedir. Kontroller, hem muhasebe hem de muhasebe dışındaki konularla ilgili olabilmektedir.

Denetim ve kontrolün diğer bir farkı da kontrol sürecinin sürekli olmasıdır. Bir denetim faaliyetinin başlangıcı ve bitişi söz konusuysen kontrol faaliyeti devamlılık arz eden ve sürekli yapılan bir çalışmadır. Ayrıca kontrol sürecine işletme içindeki herkes dahil olabilirken denetim faaliyetine belli başlı kişi veya birimler katılır (Yılancı vd., 2013: 4).

1.5.2. Teftiş

Teftiş, yürütülen işlerin usulüne uygun olup olmadığını ve bir durumun aslına uygun bir biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğini incelemek amacıyla yürütülen ve denetimden farklı olarak bir olgunun geneli üzerine değil, içerisindeki özel durumlara uygulanan bir çeşit incelemedir (Kaval, 2008: 4). Teftiş, denetime göre daha özel bir araştırmadır. Yani, denetim bir şeyin geneli için söz konusu iken teftiş bu genel içindeki özel haller için söz konusudur.

Teftiş, hizmetlerin ulusal performans standartlarını, yasal ve mesleki gereklilikleri ve verilen hizmetin hizmeti alanın ihtiyacını karşılayıp karşılayamadığını kontrol eden ve sonuçları raporlayan periyodik bir incelemedir. Teftiş raporları da denetim raporları gibi bilgi kullanıcıları için özlü, açık, kanıta dayalı ve kolay anlaşılır olmalıdır (Yörüker, 2004: 27).

Teftiş ve denetim kavramları birbirlerine ne kadar yakın olsalar da aralarında birçok farklılık bulunmaktadır. Bu farklılıklar Tablo 1.5.'te gösterilmiştir:

Tablo 1.5. Denetim/İç Denetim ile Teftişin Farkı

İç Denetim	Teftiş
- İnsan odaklı ve güven esastır.	-Devlet/bürokrasi odaklıdır.
- Uluslararası denetim standartlarının belirlediği denetim teknikleri kullanılır. Risk esaslı ve sistematik süreç denetimleri yapılır. Proaktiftir.	-Uygunluk denetimleriyle yolsuzlukla mücadeleyi hedefler. Mevzuata uygun olmayı esas alır. Teftiş yaparken birey, olay ve işlem odaklıdır. Reaktiftir.
- Risk temelli denetim anlayışına sahiptir.	-Risk değerlendirmesini geçmiş tecrübelerini kullanarak yapar.
-Denetim maliyetleri önemlidir.	-Denetim maliyetlerini sorgulamaz.
- Denetçinin performansı sürekli olarak ölçülür.	-Denetçinin performansını değerlendirme ölçütleri kısıtlı ve teamüllere bağlıdır.
-Mesleki yeterlik icabı sürekli ve sistematik eğitim mevcuttur.	-Düzensiz, kesintili meslek içi eğitim mevcuttur.
-İdareye makul bir güvence sunar.	-İdari uygulamalardaki hata ve yanlışlıkları tespit etmek amacıyla idareye güvence sağlar.
-İdareye sürekli danışmanlık hizmeti sunar.	-İdareye teftiş öncesi ve sonrası her zaman önerilerde bulunur.
-Denetimi sistem ve süreç odaklı yapar.	-Denetimi örnekleme yoluyla yapar.
-En üstteki yönetime bağlıdır.	-Bakan da dâhil olmak üzere farklı otoritelere bağlıdır.
-Denetimin tüm türlerini içine alır.	-İdari iş ve işlemlerin tümü odak noktasıdır.
- Asli işi yolsuzluk ve usulsüzlükleri tespit etmek değildir.	-Yolsuzluk ve usulsüzlükleri tespit etmek asli işlerinden sadece biridir.
-Gelecek odaklıdır.	-Geçmişe dönüktür.
-Yazılı kuralları vardır.	-Geleneklere bağlıdır.
-Çalışma ve raporlama anlayışı standarttır.	-Genel kabul gören standartları azdır.

Kaynak: (Baykara, 2014: 45)

1.5.3. Revizyon

Gözden geçirme, tekrar inceleme anlamı taşıyan revizyon kavramı, daha çok finansal işlemlerin ve vergi hesaplamalarında kullanılan belgelerin vb. incelenmesidir. Revizyon işlemi sıklıkla muhasebe işlemlerinin kayıtları sonuçlandırıldıktan sonra hesapların ve belgelerin vergiyle ilgili yasalarına ve diğer yükümlülüklerle uygun olup olmadığının bir kez daha incelenip analiz edilmesi yoluyla gerçekleştirilir (Kardeş Selimoğlu, 2014: 5).

1.6. İç Kontrol

1.6.1. İç Kontrolün Tanımı

5018 sayılı KMYKK, iç kontrolü şu ifadelerle tanımlamaktadır:

“İç kontrol: İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür” dır.

Bu bağlamda iç kontrol; muhasebe tarafından sağlanan verilerin usule uygunluğunu ve doğruluğunu ölçmek, yönetim tarafından belirlenen prosedürlerle uyumlu olmasını sağlamak için tatbik edilen yöntemler bütünüdür.

İç kontrol; iç denetimin kapsamında olan ve işletmenin yönetim kurulu, yönetim ekibi ve diğer personeller tarafından işletme faaliyetlerindeki etkinliğin oluşturulması, yeterliliğin sağlanması, finansal raporlarda güvenilirliğin oluşturulması, faaliyetlerin yürürlükteki kanun ve yasal düzenlemelere uygun hale getirilmesi vb. konularda makul güvence sağlayan bir mekanizmadır (Karcıoğlu ve Yanık, 2010: 229-230).

İç kontroller, yönetim tarafından uygulanır ve makul güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır. Ayrıca aşağıdaki özelliklere sahiptir (Moeller, 2009: 24):

- Güvenilir finansal ve operasyonel veriler içerir,
- Politikalara, prosedürlere, yasalara, kurallara ve yönetmeliklere uygun planlar tasarlar,
- Varlıkların korunmasına dayalıdır,
- İşlevsel verimliliği önemser,
- Kurumsal operasyonlar için belirlenen misyon ve hedeflere ulaşma amacı güder,

- Bütünlüğü ve etik değerleri dikkate alır.

Pehlivanlı (2010)'ya göre iç kontrol sistemi; işletme yönetimi ve diğer ilgili personellerce işletmenin arzu ettiği hedeflere ulaştığına, ekonomik faaliyetlerin ve finansal işlemlerin etkin bir biçimde gerçekleştirildiğine, yürürlükteki kanun ve politikalara uygun işlemler yapıldığına dair makul bir güvence hizmeti oluşturmak için tasarlanmış bir sistemdir. Bu bağlamda bir iç kontrol sistemi; içerir.

- a) Kontrol çevresini,
- b) Kurumun risk değerlendirme sürecini,
- c) Finansal raporlama ve iletişim faaliyetlerini de kapsayan bilgi sistemlerini,
- d) Kontrole ilgili işlemleri,
- e) Kontrollerin gözetilmesiyle ilgili işlemleri

Organizasyonların karşı karşıya kaldığı risk ve değişimlere anında uyum sağlayabilen ve bu bağlamda dinamik bir yapıya sahip olan iç kontrol, örgütlerin genel amaçları gerçekleştirebileceği konusunda güvence sağlamak amacıyla oluşturulur (INTOSAI, 2004: 3).

Bir iç kontrol faaliyetinin yeterliliği için aşağıdaki şartlar sağlanmalıdır (Uzun, 2009: 65):

- Potansiyel riskler belirlenip ona göre kontrol faaliyetleri oluşturulmalı veya mevcut kontrollerin daha iyi bir hal alması sağlanmalıdır,
- Görev, yetki ve sorumluluklar gerektiği gibi dağıtılmalı ve iş akış süreçleri revize edilmelidir,
- Sürekli olarak yenilenen bilgi teknolojilerinden gereken destek alınmalı, hali hazırdaki bilgi teknolojileri iyileştirilmelidir,
- İç denetçiler, risk ve iç kontrol konularında yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır,
- Şirket içi risk ve kontrol farkındalığının sağlanması adına çalışmalar gerçekleştirilmelidir.

Sonuç olarak, işletme ile ilgili çıkar grupları, kararlarını alırken kullanacakları bilgi ve belgelerin hata ve hilelerden arındırılarak güvenilir bir hale getirilmesini talep ederler. Bu da, işletmenin iyi bir kontrol politikası yürütmesiyle mümkün olacaktır (Tuan, 2009: 13).

İyi bir iç kontrol sisteminin oluşturulması işletmelerdeki risk düzeyini kontrol altına alma açısından gereklidir. İç kontrol sisteminin kurulmasında ise

işletme büyüklüğü, işletmenin hukuki biçimi, mülkiyet yapısı, içinde bulunduğu sektörün özellikleri, mevcut yasal düzenlemeler, işletmedeki bilgi iletişim sistemleri gibi sınırlamalar bulunmaktadır. Sonuçta oluşturulan iç kontrol sistemi yeterli düzeydeyse kontrol riski azalmaktadır. Fakat iç kontrol sistemi yeterli düzeyde değilse denetim riski artmakta bu durum da denetçiyi daha fazla denetim kanıtı elde etmesi için daha fazla denetim metodu uygulamaya ve gerçekleştirdiği denetimin kapsamını arttırmaya mecbur bırakmaktadır (Öndeş, 2009: 16). Dolayısıyla işletmelerdeki iç kontrol sistemleri işletmelerdeki risk açısından büyük önem arz etmektedir.

1.6.2. İç Kontrolün İç Denetimle İlişkisi

İç kontrol, iç denetim demek değildir. İç kontrolle iç denetimin birbirinden ayrılan birçok tarafı olduğu gibi birbiriyle örtüşen tarafları da vardır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 2006/10654 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'e göre, iç kontrolün yeterli ve etkin bir biçimde hayata geçirilebilmesi için iç denetimin etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

KMYKK Madde 11'de iç denetimin; iç kontrolün yeterliliği, etkinliği ve işlerliğiyle ilgili yönetim birimine görüş bildirdiği ve önerilerde bulunduğu belirtilerek iç kontrol ve iç denetimin ilişkisi ortaya konulmuştur. Yani iç kontrol ve iç denetim birbirine sıkı sıkıya bağlı iki kavramdır.

İç kontrolle iç denetim arasında risk açısından ters bir ilişki bulunmaktadır. Bu bağlamda, iç kontrolün etkinliği ne kadar artarsa, denetim riski de o ölçüde azalacaktır.

İç kontrol, firmalardaki muhtemel riskleri minimize etmek için kurulan bir sistemken iç denetim, yönetim birimine yapılan iç kontroller hakkında bilgi vermek ve değerlendirmelerde bulunmakla görevli bir sistemdir (Sabuncu, 2017: 161).

Uygulanan iç kontrol faaliyetlerinin yeterliliği hakkında görüş bildirebilmek için iç denetim faaliyeti gerekmektedir. Bu sebeple iç denetim ve iç kontrolün birbirlerinden farklı olsalar da birbirlerini tamamlayan kavramlar olduğunu söylemek mümkündür (Uzun, 2009: 61).

İç denetim sayesinde etkin bir iç kontrol sağlanmaktadır. İç denetimle, kurumun planlanmış hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinlik düzeyi ölçülüp değerlendirilerek risk yönetimi, kontrol ve yönetişimle ilgili bilgiler ilgililere sunulmaktadır (Sabuncu, 2017: 170).

İç denetim sistemleri, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini izleme görevini üstlenmektedir. Bu bağlamda, hem kurumun amaçlarına ulaşması hem de iç kontrol ve risk yönetimini geliştirme konusunda kurum için değerli bir kaynak niteliğindedir (Memiş, 2016: 43).

Finansal işlemlerin, standartlara uygun olarak muhasebeleştirilmesi ve mali tabloların güvenilir bir biçimde hazırlanması, iç kontrol sistemleriyle mümkündür. Bu noktada COSO iç kontrol modelini incelemek faydalı olacaktır.

1.6.3. COSO İç Kontrol Modeli

İşletmelerin tüm faaliyetlerini içeren ve yönetimin temel fonksiyonlarından olan iç kontrol faaliyetinin etkin bir yapıya sahip olmasının işletmeler ve paydaşları için ne anlama geldiği uzun zamanlar boyunca üzerinde tartışılan bir konu olmuştur. COSO (Committee of Sponsoring Organizations), bu belirsizliğin ve kavram kargaşasının giderilmesi ve iç kontrolün net bir şekilde tanınmasının yapılması, kapsamının değerlendirilmesi ve temel öğelerinin saptanmasını amaç edinerek ABD’de bağımsız nitelikteki beş meslek kuruluşu tarafından oluşturulan özel bir girişimdir. 1992 yılında da etkin nitelikteki bir iç kontrol mekanizmasının özelliklerini ve kapsamını, COSO İç Kontrol Yapısı (COSO Internal Control Framework) ‘nı yayınlamak için ilgililere sunan COSO, daha sonra Sarbanes-Oxley yasası kapsamında sistemini daha güçlü bir temel üzerine oturmuştur (Türedi ve Koban, 2016: 156).

1992 yılında iç kontrol entegre çerçevesiyle ilgili bir yayın yapan COSO, 1994’te varlıkların korunmasına ilişkin ilave bir rapor daha yayınlamak için iç kontrol kapsamını genişletmiştir. Bu geniş kapsamlı raporla ilgililere, iç kontrolün tanımı ve bir işletmenin iç kontrol sisteminin nasıl değerlendirilmesi gerektiği ve nasıl iyileştireceği konusunda bir kılavuz niteliğindedir. Rapora göre bir kurumdaki yönetim birimi ve çalışanlarca planlanıp uygulanan iç kontrol;

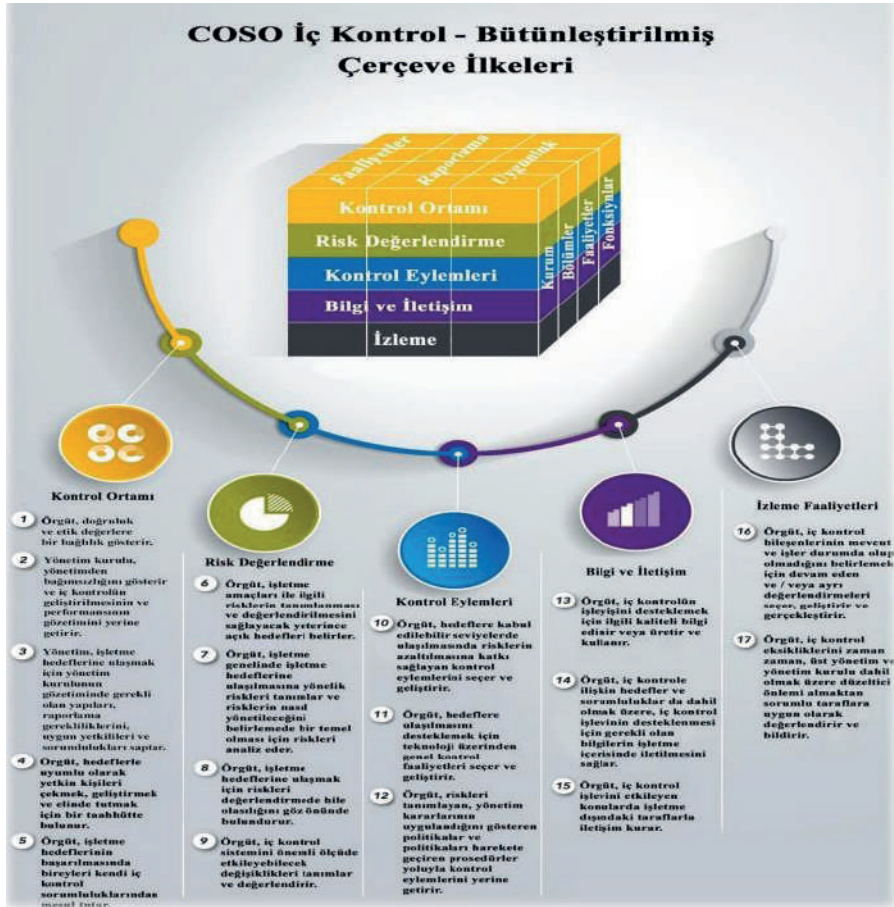
- Ekonomik faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlamak,
- Finansal raporlama sistemini güvenilir hale getirmek,
- İşletmelerin faaliyet konusuna giren uygulamaları önceden belirlenmiş politika ve düzenlemelere uyumlu hale getirmek

konularında organizasyonlara makul güvence sağlayan bir sistemdir (McCann ve Bace, 2003: 2).

Finansal raporlamaların etkinliğini ve verimliliğini arttırmak amacıyla oluşturulan ve gönüllü bir kuruluş olan COSO, yaşanan büyük çaplı mali krizler ve usulsüz denetim raporlamalarına yönelik kriterler geliştirmiştir.

COSO'nun misyonu kurumsal risk yönetimi, iç kontrol, organizasyonel performans ve sahtekârlığı caydırma konularında kapsamlı çerçeveler ve rehberlik geliştirmektir (www.coso.org).

COSO iç kontrol mekanizmasının özelliklerini üç boyutlu ve her bir boyutun birbiriyle bağlantısının olduğu aşağıdaki küp şekli ile göstermek mümkündür:



Şekil 1.1. COSO Küpü-Bütünleştirilmiş İlkeleri

Kaynak: (<https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>, 2020)

COSO küpüne göre iç kontrolün; Kontrol Çevresi, Risk Belirleme, Kontrol Eylemleri, Bilgi ve İletişim, ve İzleme olmak üzere beş bileşeni vardır (Pickett, 2005: 92).

Çeşitli meslek örgütlerinin ittifakı sonucu kurulan bu koalisyon, finansal iş dünyasında sahte finansal raporlama sorununa karşı tek bir ses olmak amacıyla kurulmuştur. Komite kendini ve misyonunu şöyle tanımlamaktadır: “iş ahlakı çerçevesinde ve kurumsal yönetim ilkelerini benimseyip etkili bir iç kontrol mekanizması geliştirerek finansal raporlamanın kalitesini arttırmaya adanmış, gönüllülük esası, özel bir kuruluştur” (McCann ve Bace, 2003: 1).

COSO kapsamında iç kontrol, organizasyonların hedeflerine ulaşmasını kolaylaştıran bir süreç olmakla beraber bu sürecin etkin bir şekilde tasarlanması, uygulanması ve değerlendirilmesi de organizasyon başarısı için kritik bir öneme sahiptir. Dolayısıyla zayıf bir iç kontrol sistemi bilgi çarpıtmalarına neden olabilir. Bu da operasyonel etkinliği, finansal raporların güvenilirliğini, faaliyetlerin yasa ve politikalara uygunluğunu olumsuz yönde etkiler (Chiu ve Wang, 2019: 89).

Sistem, birbirleriyle etkileşim içerisinde olan üç boyut halinde tasarlanmıştır. Küpün bir boyutunda; operasyonlar, mali raporlama ve uygunluk, ikinci boyutunda; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme ve üçüncü boyutunda ise bölümler ve faaliyetler yer almaktadır.

COSO iç kontrol çerçevesinde, iç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde söz sahibi olan bazı anahtar öğeler vardır. Bunlar aşağıda sıralanmıştır (Pehlivanlı, 2010: 32-33):

- Etik değerler,
- Yönetim kurulunun önemi,
- Yönetim felsefesi ve faaliyet yöntemi,
- Organizasyonel yapı,
- Mali raporlamanın yetkinliğiyle ilgili taahhüt,
- Yetki ve sorumluluk,
- İKY (insan kaynakları yönetimi) faaliyetleri,
- Finansal raporlamanın risklerinin tanımı ve analizi,
- Hata riskinin değerlendirilmesi,
- Kontrol faaliyetleri,
- Riske yönelik kontrol faaliyetleri,
- Kontrol faaliyetlerinin tasarımı ve geliştirilmesi,
- Bilgi teknolojileri,
- Bilgi ihtiyaçları,

- Bilgi sisteminin kontrolü,
- Yönetim kurulu ve üst yönetimin iletişim biçimi,
- İşletme dışındakilerle olan iletişim,
- Sürekli izlemeler,
- Raporlamadaki eksiklikler,
- Denetim komitesi ve yönetim kurulu,
- Diğer personeller.

1.6.3.1. COSO İç Kontrol Modeli Bileşenleri Kontrol Ortamı

İç kontrolün temel bileşeni olarak kabul edilen ve literatürde kontrol çevresi olarak da geçen kontrol ortamı, COSO iç kontrol modelinin başarısında büyük oranda etkilidir. COSO'nun bu bileşeni, yukarıda sıralaması verilen iç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde rol oynayan öğelerden dürüstlük ve etik değerlerin iletilmesi ve uygulanması, yeterlilik taahhüdü, yönetimden sorumlu olanların katılımı, yönetim felsefesi ve işleyiş tarzı, organizasyonel yapı, yetki ve sorumlulukların atanması, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları unsurlarından oluşur (IAASB, 2013: 401-402).

Kontrol ortamında dürüstlüğe ve etik değerlere bağlı bir organizasyon hedeflenerek iç kontrollerin geliştirilmesi ve performansının denetimini sağlar. Yönetim kurulu gözetilerek yetkililerin sorumlulukları belirlenir. Organizasyon, işinde yetkin bireyleri geliştirme ve elde tutma taahhüdünde bulunarak iç kontrollerle ilgili görevlerinden sorumlu tutar (Chiu ve Wang, 2019: 96).

İyi bir kontrol ortamının sağlanabilmesi için yönetim birimi ve diğer çalışanlar, pozitif ve birbirlerini destekleyici bir tavır içerisinde olmalı ve çalışmalarını bu şekilde sürdürmelidirler (Yörüker, 2004:5).

Risk Değerlendirme

COSO iç kontrol modelinin iç kontrol bileşenlerinden risk değerlendirme, kurumun maruz kaldığı ve faaliyet sonuçlarını olumsuz olarak etkileyebilecek risklerin saptanıp kuruma olan etki düzeyine göre önem sırasına konmasını ve söz konusu risklere karşı gerekli uygulamaların yapıp önlemlerin alınmasını öngörür. Bu bağlamda risk değerlendirme “riskleri belirlemek, ölçmek, önceliklendirmek ve bunlara yanıt vermek” amaçlı belli programlar geliştirmeye odaklanmıştır (McCann ve Bace, 2003: 3). İşletmedeki iç kontrol mekanizması, iç ve dış etkilerin oluşturacağı riskleri değerlendirmelidir (Yörüker, 2004:5).

Riski yok etmek mümkün olmamakla birlikte yönetmek mümkündür. Riski yönetmek; kontrol altında tutulması gerekli olan riskleri kontrol altında tutmak,

yararlanılması gerekli ve işletmeler için birer fırsat niteliğinde olanlardan ise istifade etmektir. Risklerin değerlendirilmesi, kurumun amaçlarına ulaşmasına engel olma ihtimali olan risklerin belirlenip önemlilik düzeyinin ölçülmesi, önceliklendirilmesi, kurum hedeflerini etkileyebilecek olan faktörlerin analiz edilmesi ve değerlendirilmesi faaliyetidir. COSO'ya göre risk değerlendirme ilkeleri şunlardır (Türedi ve Koban, 2016: 164-165):

- Hedeflerin Belirlenmesi: Kurumun hedeflerine ve bu hedeflerle alakalı risklere netlik kazandırılmalı, muhtemel etkileri değerlendirilmelidir,
- Risklerin Belirlenip Değerlendirilmesi: Risklerin ne şekilde yönetileceğinin belirlenmesi adına kurum hedeflerinin başarısını etkileyebilecek risklerin belirlenip incelenmesi gerekir,
- Hile Riskinin Değerlendirilmesi: Kurumun hedeflerini etkileyebilecek hile riskleri de detaylı olarak değerlendirilmelidir,
- Risklere Karşılık Verilmesi: Belirlenen, değerlendirilen ve önceliklendirilen risklere ne şekilde bir cevap verileceğinin tayin edilmesi gerekir.

Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, yönetim birimi tarafından talep edilen hususların, başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik politika ve prosedürleri kapsar. Onaylama, yetkilendirme, doğrulama, gözleme, görevlerin ayrılığı, faaliyet güvenliği gibi eylemleri de içine alan kontrol faaliyetleri, kurumun her kademesinde uygulanmaktadır (Sabuncu, 2017: 169).

Yönetimin, hedeflerine ulaşmasını sağlama ve tespit edilen risklere cevap verme amacı güden kontrol faaliyetleri; önleyici, tespit edici ve düzeltici kontroller olarak sınıflandırılmalı, bu kapsamda tasarlanmalıdır (Uğurlu ve Çukacı, 2019: 24).

Kurumun iç kontrol sistemi yönetime faaliyetlerin uygun bir biçimde gerçekleştiğine dair makul güvence sağlar. Kontrol faaliyetleri, kurumun kontrol amaçlarını gerçekleştirebilir nitelikte ve etkin olmalıdır (Yörüker, 2004:5).

Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim, bilgi paylaşımı yapmak ve iletişim kurmak suretiyle diğer bileşenler arasındaki ilişkiyi kurmaktadır. İşletme genelinde bilgi akışını düzenleyen bilgi ve iletişim boyutu, işletmenin kurumsal hedeflerine ulaşırken kullandığı iç kontrol mekanizmasının işlevini ve uygulanma yeteneğini attırmada önemli görülmektedir (Türedi ve Koban, 2016: 160).

Bilgi ve iletişimle iç kontrollerin işleyişlerine destek olmak amacıyla ilgili konuyla alakalı kaliteli bilgiler üretilerek bu bilgilerin kullanımı sağlanır (Chiu ve Wang, 2019: 96).

Bilgi ve iletişim bileşenine göre iç kontrol sürecinde elde edilen bilgiler kayıt altına alınmalı, yönetim birimine ve işletmeyle ilgili çıkar gruplarına bu bilgilerin iletimi uygun bir biçimde ve gereken süre içerisinde sağlanmalıdır (Yörüker, 2004: 5).

İzleme

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesinin, performansının ve kontrollerinin dizaynının gözden geçirilip alınması gerekli olan önlemlerin değerlendirilmesi sürecidir. Sürekli, ayrık ve karmaşık olmak üzere üç farklı izleme çeşidi vardır. Faaliyetlerin gerçekleştiği sırada yönetim ya da işi yapan personel tarafından yapılan izleme sürekli, daha çok kurumun iç denetim birimince gerçekleştirilen ya da faaliyeti gerçekleştirenlerden başka kişilerce gerçekleştirilen izleme ise ayrık izlemedir (Pehlivanlı, 2010: 37-38).

1.6.4. CoCo İç Kontrol Modeli

1995 yılında, Kanada Mali Müşavirler Odası tarafından literatüre giren CoCo iç kontrol modeli, COSO'ya göre daha açık ve kolay uygulanabilen bir kontrol modeli olmasına karşın COSO kadar büyük bir gelişim gösterememiş ve küreselleşme boyutunda geride kalmıştır (Root, 1998: 147-149).

1.7. Değişen Denetim Anlayışı

Değişen ekonomik koşulların sonucunda iş dünyasında meydana gelen değişiklikler işletmelerin organizasyon yapılarında, maliyet anlayışlarında ve bilhassa kontrol mekanizmalarında da birtakım değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Bu değişiklikler genel itibarıyla aşağıdaki gibidir (Memiş, 2008: 78):

- Organizasyonla ilgili değişimler: Geçmişe nazaran daha çok sorumluluk alma ve yetkilendirme, bürokratik kademeleri azaltma, yönetimin daha katılımcı ve ekip çalışmasına dayalı olması,
- Maliyetle ilgili değişimler: Genel giderlerin kısılıp küçülmeye gidilmesi, süreçlerin yeniden yapılandırılıp daha kolay bir hale getirilmesi, katma değeri bulunmayan ve gereksiz işlemlerin gerçekleştirilmemesi, yeni teknolojilerden yararlanılması, uygulama örneklerinde en iyilerin seçilmesi,
- Kontrolle ilgili değişimler: Geleneksel kontrol süreçlerinin revize edilmesi, kontrol sorumluluğunun daha büyük yetkilendirmelerle

merkezden faaliyet seviyelerine geçmesi, çalışma birimlerinden gerekli düzenlemelerini kendilerinin yapmasının istenmesi ile kontrolde birkaç eleman yerine profesyonel bir ekibin görevlendirilmesi ve sınırlı sayıda denetim yerine belirli aralıklarla denetim yapan iç kontrol sistemlerinin varlığı.

Dijital ekonomi olarak da ifade edilen yeni dönem ekonomisi, finansal işlemlerin yürütülme ve finansal bilgilerin iletirme şeklini önemli ölçüde değiştirmiştir. Bu değişimle birlikte çok sayıda firma, ekonomik faaliyetlerini gerçek zamanlı ve çevrim içi olarak yürütmekte ve ilişki içerisinde bulunduğu taraflara eş zamanlı bilgi sağlamayı hedeflemektedir (Rezaee, Sharbatoghlie, Elam ve McMickle, 2002: 147).

1950'li yıllardan önce birçok kuruluştaki iç denetim faaliyeti sadece finansal denetime odaklanmıştı ve denetim finansal tabloların yüzeysel olarak kontrol edilmesi olarak görülmekteydi (Chun, 1997: 249). Fakat 50'li yıllardan sonra bu yargı değişti ve denetim kavramı sadece hata ve hileleri tespit etmek amaçlı değil, işletmeye artı değerinde bulunmak amaçlı olan, daha etkin ve verimli olarak kullanılan bütünlük bir sistem haline gelmeye başladı. Her şirket, her zaman bir denetim anlayışına sahipti fakat özellikle büyük şirketler denetim fonksiyonunun daha duyarlı hale gelmeye başlamasıyla birlikte 1980 ve 1990'lı yıllarda denetim yaklaşımlarını değiştirmeye başladılar.

Giderek daha kaliteli denetim sistemleri geliştirmeye başlayan işletmelerin üzerinde durdukları en önemli konu, uygulanan denetimin kalitesi olmaya başladı. Çünkü bir denetim mekanizmasının kalitesi arttıkça ulaşılabilecek sonuçlar da o denli güvenilir olacaktır. Bu bağlamda denetim sistemlerini etkileyen en önemli konuların başında denetimin kalitesinin olduğu görüşü yaygınlaşmaya başladı (Nishtiman, Ku ve Noor, 2019: 4).

80'li ve 90'lı yıllardaki küresel mali krizler, usulsüz ve genel kabul görmüş ilkelere uygun olmayan denetimler sonucu ortaya çıkan büyük çaplı maddi krizleri engellemek adına işletmeler, muhasebe denetim ve kontrol alanında değişikliklere gitmişlerdir.

Daha çok kontrol temelli olan geleneksel iç denetim uygulamaları, geçmiş dönem verilerinin örnekleme yoluyla incelenip hata ve hileleri tespit etmeye odaklıken yeni iç denetim olgusu ileriye odaklı ve gelecekte ortaya çıkabilecek risklerin önceden belirlenip önlenerek yönetilmesi üzerine yoğunlaşmaktadır (Aksoy, 2018: 39).

Bugün iç denetimin, işletmenin tüm alanlarını içine alan, operasyonel özelliklere sahip ve üst yönetimin de katkılarıyla değerlendirilmiş, kurumun saygın bir parçası haline geldiği kanıtlanmıştır (Moeller, 2009: 8).

Değişen denetim anlayışıyla birlikte iç denetim kavramına olan bakış açısı zamanla değişmiştir. İç denetimin yıllar içerisindeki değişen yapısı aşağıdaki tabloyla özetlenmeye çalışılmıştır:

Tablo 1.6. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen Yapısı

Yıllar	İç Denetimden Beklentiler
1950'ler	Kurum varlıklarının korunması
1960'lar	Kurumun verilerinin güvenilirliğinin denetimi
1970'ler	Uygunluk denetimi
1980'ler	Kurum etkinliğinin denetimi
1990'lar	Kurumun amaçlarına ulaşılması
2000'ler	Kuruma katma değerde bulunma

Kaynak: (Memiş, 2008: 80).

Uluslararası anlamda yaşanan denetim skandalları sonrasında işletmelerin başta yönetim ve denetim olmak üzere birçok fonksiyonu revize edilmiş ve özellikle denetim alanında radikal adımlar atılmaya başlanmıştır. Değişen müşteri talepleri, artan bütçe açıkları ve giderek küreselleşen ekonomiyle birlikte literatüre de denetim alanında bazı kavramlar girmeye başlamıştır. Geleneksel denetim anlayışı yerini daha etkin ve verimli bir denetim şekli olan sürekli denetime bırakmıştır. Bu bağlamda çalışmanın ikinci bölümünde sürekli denetim kavramına yer verilmiştir.

1.7.1. İç Denetimde Güncel Yaklaşımlar

Günümüz ekonomik şartlarında avantajlardan yararlanılabilmesi ve stratejik yönetimin sağlanabilmesi, işin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığından ziyade doğru işin yapılıp yapılmadığını irdeleyen yaklaşımların benimsenmesiyle mümkündür (Aksoy, 2018: 40). Bu yaklaşımdan iç denetim sistemleri de etkilenmiş ve denetimde yeni yaklaşımlar ortaya çıkmıştır.

İç denetim alanında yapılan değişiklikler ve gelişmeler Daha Pro-Aktif Bir Yaklaşımın Önemi Verilmesi, Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşılması, Risk Denetimi Üzerine Yoğunlaşılması, Denetim Kalitesinde Sürekliliğin Sağlanması, Bilgi Teknolojilerindeki Gelişmelerden Yararlanılması, İç Denetimde Sürekli Denetim Yaklaşımının Uygulanması olarak ifade edilebilecek yaklaşımları da beraberinde getirmiştir. Bu yaklaşımları incelemek iç denetim sürecinin gelişimi ve değişimini görmek açısından faydalı olacaktır.

1.7.1.1. Daha Pro-Aktif Bir Yaklaşımın Önemi Verilmesi

Pro-aktif kelimesi “önceden tedbir alma” anlamını içermekle birlikte pro-aktif yaklaşım, işletmeleri çeşitli riskler meydana gelmeden önce söz konusu riskleri kontrol altına almaya ve sadece geçmişe yönelik değil gelecekte oluşabilecek değişimlere karşı da hazırlıklı olmaya teşvik etmektedir.

Denetçilere daha pro-aktif bir yaklaşımı benimseyebilmeleri için düşen görevler aşağıda sıralanmaktadır (Uyar, 2003: 3):

- Denetim faaliyeti esnasında kontrollere, risk yönetimine ve uygulama örneklerine ilişkin elde ettikleri bilgileri yönetimle paylaşmak,
- Kurum kaynaklarının maruz kalınan risklere karşı yeterli kontrollerinin sağlanmasını güvenceye almak,
- Denetlenen alanlarda ortaya çıkan olumsuz eğilimleri ve riskleri saptamak amacıyla veri tabanlarının sürekli olarak incelemesini yapmak,
- Tasarım aşamasında olan sistemleri incelemek,
- Bütün bu işlemleri yapabilmeyi kolaylaştırmak adına ileri teknolojik araçlar geliştirmek.

1.7.1.2. Denetlenene Müşteri Olarak Yaklaşılması

Denetlediği işletmeyi müşteri olarak gören denetçi, denetlediği işletmeye iş ortağı gözüyle bakmalıdır. Fakat bunu yaparken bağımsızlığına ve tarafsızlığına zarar getirecek faaliyetlerden kaçınmalı, öncelikli olarak denetlenen birim ile aralarında, işletmeyle ilgili bilgilerin uygun bir şekilde elde edilmesi ve aralarındaki bilgi akışını kolaylaştırması adına etkin bir bilgi ağı oluşturmalıdır. Dolayısıyla kurumun kültürü, iş öncelikleri, riskler ve yönetimle ilgili ortaya çıkabilecek değişikliklerle alakalı olarak denetçi bilgilendirilmiş olacak ve denetlenen işletmeyle daha yakın bir temas halinde olması sağlanacaktır (Uyar, 2003: 3).

1.7.1.3. Risk Denetimi Üzerine Yoğunlaşılması

Sözlük anlamı itibariyle risk, zarara uğrama tehlikesidir. Başka bir tanımda bir faaliyetle ilgili maddi bir kaybın yaşanması ve zararlar birlikte faydanın azalma ihtimali iken riski fırsat kavramıyla aynı anlama getiren tanımlamalar da yok değildir.

İşletmeler üzerinde etkisi olabilecek faaliyetler, usulüne, yasalara veya işletmenin çalışma politikalarına uygun olmayan işlemler, mali kayıplar, güvenilirliği zedeleyebilecek çalışmalar gibi kurum üzerinde negatif etki yaratabilecek olgular işletmeler açısından riskli kabul edilir. Dolayısıyla risk

kavramı için işletmenin amaçlarına ulaşabilmesinin ya da benimsediği ilkelere uygun olarak etkin ve verimli bir şekilde faaliyette bulunabilmesinin önünde engel teşkil eden olay ve davranışlardır da denebilir. Risk kavramı her zaman olumsuz bir kavram olarak algılanmakla beraber işletme açısından fayda sağlayabilecek olumlu bir etkiden uzak durmak da riskli sayılabilmektedir. Risk denetimi ise işletmelerin finansal ve idari mekanizmalarının; kontrol sistemlerinin eksik, hatalı ve bilhassa riskli yönlerini saptayarak iyileştirip geliştirmesine katkıda bulunması ve yasal uygunluklarını sağlama kapsamında iç kontrol sistemlerinin denetimini yapmasıdır (Kurnaz, 2016: 22-23).

Günümüz küresel rekabet ortamında şirketler, riski daha farklı bir bakış açısıyla değerlendirmeye başlamışlardır. Önceden riskli işlemlerden uzak durmak gerekirken artık riskli faaliyetleri birer fırsat haline dönüştürme anlayışı, işletmelerin odak noktası olmuştur. Özellikle son yıllarda yaşanan büyük çaplı küresel krizler sonrası risk priminden yararlanma güdüsü içerisinde riski yönetmek için çaba gösteren işletmeler, bu konuda önemli faaliyetler gerçekleştirmekte, risk odaklı bir yönetim anlayışı içerisinde riskin etkin bir biçimde denetimini sağlayan risk denetimi yaklaşımı üzerinde yoğunlaşmaktadırlar. Aşağıda geleneksel iç denetim ile risk odaklı iç denetimin çeşitli yönlerden karşılaştırılması tablo halinde verilmiştir:

Tablo 1.7. Geleneksel İç Denetim ile Risk Odaklı İç Denetimin Çeşitli Yönlerden Karşılaştırılması

Kriterler	Geleneksel İç Denetim	Risk Odaklı İç Denetim
<i>Odak Noktası</i>	İç Kontrol	Risk
<i>İç Denetim Aksiyonu</i>	İşlem sonrası, reaktif, kesintili inceleme rolü	Proaktif, gerçek zamanlı, stratejik planlamada katılımcı, sürekli inceleme rolü
<i>Risk Değerleme</i>	Risk faktörleri	Senaryolar üzerine planlama
<i>İç Denetim Test Odağı</i>	Kontrol odaklı	Risk odaklı
<i>İç Denetim Yöntemi</i>	Kontrol testlerindeki tüm detaylar uygulanmalı	Kurum riskleri geniş bir bakış açısıyla saptanmalı
<i>İç Denetim Tavsiyesi</i>	İç kontrollere yönelik; Fayda-Maliyet analizi göz önünde bulundurulmuş, etkili	Risk yönetimine yönelik; Riskin çeşitlendirilmesi, riskten kaçınma, riski paylaşırma/ devretme, riskin kontrolü/ yönetimi/kabulü
<i>İç Denetim Raporu</i>	Fonksiyonel denetimlere dikkat çekilir.	Süreçteki risklere dikkat çekilir.
<i>İç Denetimin Kurumdaki Rolü</i>	Bağımsız değer fonksiyonu	Üst yönetime entegre ve daha bütünlük risk yönetimi

Kaynak: (Aksoy, 2018: 47)

1.7.1.4. Denetim Kalitesinde Sürekliliğin Sağlanması

İşletmeler, rekabetin giderek arttığı iş dünyasında ayakta kalmanın denetim sistemlerinde yapılan yeniliklere ve değişikliklere ayak uydurmaktan geçtiğinin farkına vardıldıktan sonra iç denetim sistemlerinde köklü değişikliklere gitmekte ve iç denetim faaliyetlerini diğer işletmelerinkiyle kıyaslayarak en iyi uygulama örneklerini ortaya koymayı amaçlamaktadırlar. Bu bağlamda, iç denetim birimlerinin performans değerlemelerini düzenli olarak yapmakta ve denetim kalitesinde sürekliliğin sağlanmasını hedeflemektedirler (Adiloğlu, 2011: 55).

1.7.1.5. Bilgi Teknolojilerindeki Gelişmelerden Yararlanılması

Özellikle son yıllarda ilerleyen teknolojik imkânlarla birlikte, muhasebe ve denetim süreçleri de bu teknolojilerle uyumlu bir yapıya kavuşturularak bilgi teknolojilerine dayalı denetim sistemleri geliştirilmektedir. Bu bağlamda, denetim süreçlerine bilgi teknolojilerinin entegrasyonu ile denetimin kalite ve etkinliğinin artırılması işletmeler için son derece önemli bir durum haline gelmektedir.

Günümüz ekonomik şartlarında pek çok kurum, işletmeyle ilgili faaliyetlerini sanal ortamda bilgisayarlar aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla işletmeler için bilgi teknolojilerini sistemlerine dâhil etmek, çok önemli bir gereklilik haline gelmiştir. İş süreçlerini ve işletmelerin operasyonel faaliyetlerini desteklemek amaçlı kullanılan bilgi teknolojileri, akılcıca kullanılırsa işletmeler için birer fırsat olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda bilgi teknolojilerinin planlamadan uygulamaya kadar yönetim tarafından desteklenmesi gerekmektedir (Heningtyas, Fauziah ve Junaidi, 2019: 10).

1.7.1.6. İç Denetimde Sürekli Denetim Yaklaşımı

Genel itibarıyla sürekli denetim; denetime konu olan işlemin gerçekleşmesinin hemen sonrasında veya eş zamanlı olarak yazılı güvence verilmesini sağlayan sistemdir.

Daha geniş bir ifadeyle tanımlanacak olursa sürekli denetim; fiziki belgeler olmaksızın mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili görüş oluşturmak amacı ile bilgisayar destekli denetim teknik ve programları kullanılarak elektronik ortamda denetim kanıtlarının toplanıp bu kanıtlardan elde edilen görüşün ilgililere rapor halinde sunulduğu sistematik bir süreçtir (Rezaee vd., 2002: 150).

Sürekli denetim yaklaşımı, iç denetçilere kurumsal yönetim yapısındaki rollerini güçlendirmeleri ve paydaşlara katma değerde bulunmaları adına bir dizi fırsat sunmaktadır. Sürekli denetimin süreç ve sistem sorumluluğu yani

teknik özellikleri, uygulama alanları, test yöntemleri gibi faaliyetlerini yürütmek için denetçinin görevi kapsamındadır. Ayrıca risk yönetiminin odak noktası olduğu yönetim süreçlerinde sürekli denetim, iyi bir denetim planlaması için risk ortamını sürekli olarak izleme ve değerlendirme fırsatı sunmakla birlikte geleneksel denetimin belirleyemediği özellikle finans sektöründeki işletmeler gibi risk yoğun işletmelerdeki piyasa riskini kolaylıkla tespit edebilmektedir (Weins, Alm ve Wang, 2017: 53).

Sürekli denetim yaklaşımı, bu çalışmanın ana konusu olduğu için ikinci ve uygulama sürecini kapsayan üçüncü bölümde daha detaylı olarak ele alınacaktır.

Sürekli Denetim

2.1. Sürekli Denetim Kavramı

Gelişen bilgi teknolojileri, artan müşteri talepleri, küreselleşmenin etkisi, kızışan rekabet ortamı, veri ve işlem hacimlerindeki büyük artış, son yıllarda yaşanan büyük çaplı denetim skandalları, riskin kontrol altına alınmasının, başka bir ifadeyle riskin yönetiminin işletmeler için çok daha önemli bir hale gelmesi, denetimin geçmişe yönelik ve sadece belirli periyotlarla yapılmasının işletme etkinliği açısından yetersiz kalışı ve daha burada sayılamayacak pek çok faktörden ötürü işletmeler, denetim alanındaki yenilik ve gelişmelere ayak uydurmak durumunda kalmışlardır.

Bilgi sistemleri, işletmelerin faaliyet konularıyla ilgili karar verme süreçlerinde ihtiyaç duydukları bilgilerin zamanında, eksiksiz ve doğru olarak bilgi kullanıcılarına ulaşmasını sağlayan sistemlerdir. Doğru olarak planlanmış ve birbiriyle bütünleşmiş sistemlerin sunduğu bilgiler, işletme kararlarının daha sağlıklı olarak alınmasını kolaylaştırmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin işlem hacminin büyüklüğü, doğru bilgiye olan ihtiyaçları, karmaşık hesaplamalarının zorluğu gibi pek çok sebeple bilgi teknolojilerini sistemlerine entegre etmeleri zorunludur. Çünkü günümüz iş dünyasında bilgi teknolojilerindeki gelişmelerden yeterince faydalanamayan işletmelerin faaliyetlerinin etkin ve verimli olması mümkün görünmemektedir (Biçer ve Aydın, 2015: 214). Bu bağlamda sürekli denetim, teknoloji odaklı bilgi sistemlerini işletmelerin denetim faaliyetleriyle bütünleştirerek denetimde etkinliği sağlamaktadır.

Sürekli denetim, denetime yeni bir bakış açısı kazandıran, işletmelerin zamanında ve doğru kararlar alabilmelerini sağlamak amacıyla sadece

geçmişin değil aynı zamanda geleceğin de denetiminin yapıldığı bir denetim mekanizmasıdır.

Sürekli denetim, denetçilerin denetim faaliyetini sürekli bir hale getirmek amacıyla uyguladığı bir yöntemdir. Kurumsal sorumluluğun artması ve denetim sistemini düzenleyici birtakım faaliyetten sonra iç denetçiler denetim faaliyetlerinde etkinliği ve verimliliği arttırabilmek ve yönetim birimine, vereceği kararlarda yardımcı olabilmek için yeni yollar aramaya başlamışlardır. Denetimin yılda bir veya birkaç kez yapılmasının, şirket paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılayamaması ve dolandırıcılık olaylarının tarihteki en yüksek oranlara ulaşması sebebiyle dolandırıcılık ve denetimde yapılan hilelerle mücadele etmek adına denetim sistemlerine yeni yaklaşımlar getirilmiştir. Sürekli denetim de bu aşamada devreye girmiştir. Yatırımcının güvenini tekrar kazanmak ve sarsılan işletmeleri tekrar toparlayabilmek için denetimdeki bu yenilik bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu bağlamda sürekli denetim, sadece bir teknoloji girişimi değil tüm kuruluş tarafından benimsenmesi gereken bir girişimdir (Warren ve Smith, 2006: 27).

Aşağıdaki tabloda sürekli denetim ihtiyacını doğuran nedenler ve sonuçları özetlenmiştir.

Tablo 2.1. Sürekli Denetim İhtiyacını Doğuran Nedenler ve Sonuçları

Neden	Nedeni Tetikleyen Olaylar	Sonuçlar
Dışsal Nedenler	<i>Ticaretin Elektronikleşmesi</i>	-E- ticaret faaliyetleri sürekli denetime olan ihtiyacı hızlandırmıştır.
	<i>Daha Sık Sunum İhtiyacı</i>	-İşletmelerin finansal raporlamalarını sıklıkla yapmaları gelirlerinde artış sağlamak ve yönetimin agresif uygulamaları ile hisse senetlerinin fiyat değişkenliğini azaltmaktadır. -Finansal raporlamanın sık olması denetim prosedürlerinin hızlanmasına katkıda bulunmaktadır. -Bilgisayar destekli bilgi teknolojilerinin kullanımı ve gerçek zamanlı raporlama sürekli denetimin gelişmesine katkıda bulunmaktadır.
	<i>Anormalliklerin Daha Güncel Olarak Tespiti</i>	-Sürekli denetim olgusu içinde aktifleşen bilgisayar programlarının gelecek dönemlerde yaşanma ihtimali olan Enron benzeri olayları büyük oranda engelleyemeyeceği belirtilmiştir. -Enron vakası denetçilerin sürekli denetim yaklaşımını daha fazla benimsemesine neden olmuştur.

İç Kontrol Odaklılık	<i>İşlemlerin Bütünlüğünün Garanti Edilmesi</i>	- E-ticaretin egemen olduğu günümüz iş dünyasında işletmedeki operasyonel verinin entegrasyonu büyük önem arz etmektedir. -Elektronik veriler kapsamında şirket faaliyetleri arasındaki entegrasyonun inşa edilmesi sürekli denetime olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır.
	<i>Diğer Düzenlemeler</i>	-Ülkelerdeki yasal düzenlemeler sürekli denetim olgusunun gelişmesine direkt olarak katkıda bulunmaktadır.
Kanunlar ve Düzenlemeler	<i>Sarbanes –Oxley Yasası</i>	-SOX 404. Maddesine göre sürekli denetimdeki gelişme tetkik edilmiştir. -Uygulanan iç kontrol faaliyetleri yönetimin kontrol üzerinde daha etkin olarak söz sahibi olmasını sağlamıştır. - SOX 302 ve 404 Maddelerine göre sürekli denetim bir ihtiyaç haline almıştır.
	<i>Denetim Bilgilerinin Depolanması</i>	-Denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere toplanan bilginin depolanması ve diğer bilgi kullanıcıları arasındaki işlevsel ilişkinin üzerinde durulmaktadır.
Teknoloji	<i>Elektronik İşlemler</i>	-CICA/AICPA'nın ortak bir şekilde hazırladıkları rapordan hareketle e- ticaretteki artışın sürekli denetimi zorunlu hale getirdiği belirtilmektedir.
	<i>ERP Çevresi</i>	-Sürekli denetim için gereken denetim verilerinin depolanması aşamasında ERP sistemleri önemlidir.

Kaynak: (Marşap, Kurt ve Uçma, 2012: 4).

2.1.1. Sürekli Denetimin Tanımı

Genel itibariyle sürekli denetim, gerçek zamanlı olarak hazırlanmış finansal tabloların denetim raporlarına uygun görüş bildirmek amacıyla elde edilecek kanıtların elektronik ortamda toplanması süreci olarak ifade edilebilir (Rezaee, Elam ve Sharbatoghlic, 2001: 151).

Chiu, Liu ve Vasarhelyi (2018)'e göre, sürekli denetim, denetçinin denetim faaliyetiyle ilgili sürekli sonuçlar elde edip sürekli raporlama yapmasını kolaylaştıran bir denetim yöntemidir. Bu yöntem, manuel işlemlerin sıklıkla kullanıldığı geleneksel denetim yönteminden uygulanma sıklığı ve otomasyon açısından farklılık arz eder (Soedarsono, Mulyani, Tugiman ve Suhardi, 2019: 338).

Sürekli denetim, The Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA ve American Institute of Certified Public Accountants - AICPA Araştırma Raporunda; denetime konu olan işlemleri, gerçekleşmesinden hemen sonra ya da gerçekleşmesiyle eş anlı olarak denetime tabi tutan ve bu doğrultuda

denetçiye anlık rapor alabilme imkanını sunan bir denetim yöntemi olarak tanımlanmıştır (Acar, Öztürk ve Usul, 2016: 1561).

Genel olarak bakıldığında sürekli denetimin aşağıda sıralanan altı bileşeni olduğu söylenebilir (Kıymetli Şen, 2016: 386-387):

- **Web Sunucular;** bağlantı kurabilmek ve iletişime geçilmesi için yetkilendirilmesi gerekmektedir. Müşterinin web sunucusu, müşterinin veri tabanına denetçinin kontrollü olarak erişimini sağlamaktadır. Denetçinin web sunucusu ise üçüncü kişilere bu web tabanına sınırlı ve kontrollü olarak erişim sağlamanın onay verilmesine aracılık etmektedir.
- **Sürekli denetim çevresi;** denetçinin gözetimi altında sistem içerisindeki kontrollü veri akışını ifade etmektedir. Sistem ve izleme araçları fiili zamanlı olarak çalışmakta ve bu sayede güvence daha fazla sağlanmaktadır.
- **Sürekli denetim anlaşması;** sürekli denetimin esas tarafları olan müşteri ile denetim firması arasındaki sözleşmeyi ifade etmektedir.
- **Sürekli denetim;** birbirleri ile tam anlamıyla ilişki içerisindeki sistemlerin güvenilirliklerini kapsamaktadır. Bütünlük, güvenlik, dayanıklılık ve kullanılabilirlik; güvenilirliğin dört temel esasıdır.
- **Bilginin iletilmesi;** taraflar arasında yetkilendirme oluşturulup gizlilik, bütünlük ve kimlik doğrulamasını sağlamayı kapsamaktadır.
- **Sürekli raporlamalar;** sürekli denetim ortamında bir kullanıcı bir web sayfasına ulaştığında hali hazırda denetlenen raporların aktif olmasını ifade etmektedir.

Bir başka tanımıyla sürekli denetim, işletme varlıklarının korunması, veri bütünlüğünün sağlanarak devam ettirilmesi ve güvenilir nitelikteki finansal bilginin elde edilmesinde gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenmesi adına kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Yüksel, 2019: 144).

“Gerçek zamanlı” kavramının ise sahip olması gereken bazı özellikleri vardır. Sürekli denetim paydaşlara gerçek zamanlı raporlar üreterek denetime olan güveni büyük ölçüde arttırmaktadır. Bu bağlamda gerçek zamanlı raporlamanın özellikleri şunlardır (Erhan, 2012: 166):

- ✓ Güvenilir bir sistemin oluşturulması,
- ✓ Finansal verilerin kamuya arz edilmesinde gerekli olan bütün yöntemlerden yararlanılması,
- ✓ Hem finansal hem de finansal olmayan tüm bilgilerin kamuya açıklanması,

- ✓ Kurumsal hesap verebilirlik, yönetsel sorumluluk ve güçlü yapıda bir risk yönetiminin sağlanması,
- ✓ Kamunun sürekli ve şeffaf olarak aydınlatılması.

Sürekli denetimde finansal bilginin gerçek zamanlı olarak sunulması, açıklama sıklığını arttırdığı için verilerin güncelliğini de arttırmaktadır (Brown, Wong ve Baldwin, 2006: 1).

Bir diğer tanıma göre sürekli denetim, denetim konusuyla ilgili olayların meydana gelmesinden kısa bir süre sonra, aynı anda ya da kısa bir süre içinde düzenlenen bir dizi denetim raporu kullanarak konu hakkında yazılı güvence verilmesini sağlayan metodolojidir (Amin ve Mohamed, 2016: 113).

Sürekli denetim sistemleri, teknolojik imkânlardan yararlanılarak ve otomatik metotlar kullanılarak düzenli ve sürekli bir şekilde finansal verilerin üretilmesini sağlayan en ayrıntılı işlem ve süreçlerin izlenmesi ve bu süreçlere dair kontrol ve risk değerlendirmelerinin yapılmasıdır (Erhan, 2012: 163).

Sürekli denetim sistemi birçok alanda uygulanabilmektedir. Fakat kullanıldığı alanlar özellikle şunlardır (Topaloğlu, 2013: 213):

- Gelir, mali raporlama, şüpheli alacak konuları başta olmak üzere risk temelli süreçlerin denetimi,
- Giriş-Çıkış Kayıtları (Log) Analizleri,
- Sahtecilik/Suistimal (Fraud) Denetimleri,
- Bilhassa mantıksal erişim kontrolleri, uygulama kontrolleri (application control) ve veri tabanı yönetimi kontrolleri olmak üzere bilişim sistemleri denetimleri,
- Veri kalitesinin iyileştirilmesi amaçlı projeler.

Yapılan tanımlamalardan sürekli denetimin, veri işleme ve depolama süreci için bilgi teknolojilerinden yararlandığı ve denetim güvencesine destek olmak için bir çeşit analitik izleme metodolojisi olduğu kanısına varılabilir (Brown vd., 2006: 3-4).

Sürekli denetimin yapılan tanımlamaları üç odak noktada toplanmaktadır. Bunlar;

- Sürekli denetim uygulamaları hazırlanan raporlara ek güvence sağlamaktadır,
- Denetim raporları ilgili işlemin gerçekleşmesinden kısa bir süre sonra ya da o anda üretilmektedir,

- Sürekli denetim uygulamalarında belli seviyede teknoloji kullanılması gerekmektedir (Karahan ve Çolak, 2019: 566).

Bu bağlamda sürekli denetim; fiziki belgeler kullanılmadan, gerçek zamanlı muhasebe bilgi sistemlerince üretilen finansal tablolarda yer alan finansal nitelikteki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş bildirmek amacıyla, bilgisayar destekli denetim metodlarının kullanılıp denetim kanıtlarının elektronik ortamda toplandığı ve bu kanıtlardan elde edilen görüşün denetim raporu aracılığıyla bilgi kullanıcılarına bildirildiği sistematik bir süreçtir (Cankar, 2006: 71).

2.1.2. Sürekli Denetimin Amacı ve Önemi

Gerçekleştirilen her çalışmanın başarısı kadar önemli olan bir yönü daha vardır ki bu da onun sürdürülebilirliğidir. Sürdürülebilir nitelikte olmayan başarılı uygulamalar etkinliğini ve verimliliğini zamanla kaybetmektedir. Bir çalışmanın maliyet, zaman ve kalitesi üzerine yapılan katkıların yanı sıra sürdürülebilir olmasının da sağlanması, süratli ve devamlı olarak geri dönüşlerin elde edilebilmesi için “sürekliliğinin” üzerinde durulması gerekmektedir (Topaloğlu, 2013: 217).

İç denetimle ilgili son düzenlemeler ve Sarbanes-Oxley Yasası gibi iç denetimin etkinliği ve verimliliği için denetim departmanlarına düzenleyici hükümler getiren ve önemli taleplerde bulunan uygulamalarla birlikte, önerilen yöntemlerden biri olan sürekli denetim işletmeler tarafından uygulanmaya başlanmıştır. İç denetim kurumsal yönetimin dört temel yapı taşından biri olarak kabul edilmektedir. Buna göre IIA (The Institute of Internal Auditors) iç denetçiyi dört ayaklı bir masanın bir ayağına benzetmektedir. Bu masanın diğer üç ayağı ise denetim komitesi, yönetim kurulu ve dış denetçidir. Bu bağlamda denetim faaliyetlerinin iyileştirilmesi işletmeler için hayati önem taşımaktadır (Davidson, Desai ve Gerard, 2013: 41-43).

Sürekli denetim sisteminin amacı, işletmelere iş süreçlerinin bütünlüğü konusunda gerçek zamanlı güvence sağlamaktır (Kogan, Alles, Vasarhelyi ve Wu, 2014: 224). Tedarikçilere olan borçların ödenmesi sırasında, yönetimin varoluş ve bütünlük ilkelerine aykırı bir durumun ortaya çıkmasını engelleme hususunda yönetimi tatmin etme ve dolandırıcılıktan caydırma hedefi de sürekli denetimin en önemli hedeflerindedir (Borthick, 2012: 156).

Denetçinin denetim faaliyetlerinin kapsamı, uygulanan denetim standartları ve mevcut denetim ortamına göre şekillenmektedir. Bu tür farklılıklara maruz kalan denetçiler farkındalıklarını sürekli denetim gibi yeni ve teknoloji odaklı denetim tekniklerinden yararlanarak ortaya koymalıdır. Sürekli denetim gibi teknoloji yoğun denetim teknikleri, sürekli gelişen bilgi teknolojileriyle

birlikte değişen iş ortamının kontrolünde denetçilere yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda sürekli denetim denetçilerin bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgiyi sürekli olarak daha kaliteli ve zamanında karşılamalarını sağlamaktadır (Amin ve Mohamed, 2016: 112).

Pratik açıdan bakıldığında ise sürekli denetim uygulamalarının, denetimi daha pratik bir hale getirdiği ve denetim faaliyetleri üzerinde olumlu etkiler bıraktığı gözlemlenmiştir. Ayrıca sürekli denetim, teknoloji odaklı olmasından ötürü denetçilerin karar verme aşamasında objektif kararlar alabilmelerini sağlayan bir karar destek sistemi niteliğindedir (Barr-Pulliam, 2019: 45). Sürekli denetim teknolojinin denetim alanına entegrasyonunun doğal bir evrimidir.

Sürekli denetim, işletmelerin kritik alanlarında denetimin kapsamını ve ölçeğini genişletme, sıklığını arttırma olanağı sunduğundan dolayı pratikte önemini giderek arttırmaktadır. Dijital ekonomi ve elektronik ticaret (e-ticaret) çağında denetim süreci otomasyonunda bilgi sistemlerinin kullanımı hem teknolojik gelişmeler hem de değişen düzenleyici ortamlar nedeniyle önemli ölçüde artmaktadır (Majdalawieh, Sahraoui ve Barkhi, 2012: 309).

Web tabanlı teknolojiyle gerçek zamanlı finansal bilginin sağlanmasının, işletmeler ile paydaşları arasındaki iletişimin kalitesini arttırdığı söylenebilir. Fakat denetlenmeyen bir bilgi ağı, taraflar arasında bilgi asimetrisine yol açabilmektedir. Bu bağlamda sürekli denetim söz konusu bilgi ağının denetimini gerçekleştirmektedir (Chou ve Chang, 2010: 4).

Sürekli denetim, bilgilerin tanımlanması ve raporlama işlemlerini bütünsel ve gerçek zamanlı olarak gerçekleştirdiğinden dolayı işletme yöneticileri, akademisyenler ve denetçiler açısından önem arz etmektedir. Aynı zamanda COSO kontrol çerçevesi ve Sarbanes-Oxley yasası gibi düzenleyici faktörlere uyum sağlaması açısından da denetimde etkinliği ve verimliliği sağlamada işletmelere katkıda bulunmaktadır (Rogers, 2006: 167).

2.1.3. Sürekli Denetimin Tarihçesi

Kontrollerin test edilmesine yönelik otomasyon sistemi, 1960'lı yıllardaki bazı denetim modülleriyle başlamış fakat kullanım zorluğu nedeniyle uygulama alanı bulamamıştır. 1980'lerde ise denetçilerin bazı dijital analizleri kullanmaya başlamalarıyla birlikte amacı riskli alanlara odaklanmak olan sürekli izleme kavramı ortaya çıkmış fakat teknolojik altyapı yetersizliği nedeniyle geliştirilememiştir. 1990'larda bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelere paralel olarak veri analiz teknikleri kullanılmaya başlanmış iç denetim ve dış denetim ayrı iki işlev olmaktan çıkıp birbirleriyle bütünleşik hale getirilmiştir. Denetim ve bilgi teknolojilerindeki değişimlerle birlikte sürekli denetim kavramı yeniden

gündeme gelmiş, 1999'da Amerikan ve Kanadalı muhasebeci birliklerinin ortak kararıyla sürekli denetimin önemi vurgulanmış, 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley yasası ile çoğu ülkedeki denetim anlayışı değişmiş, geleneksel denetimin yerini risklere anında cevap vermeyi hedefleyen denetim anlayışı almıştır. 2000'li yıllardan sonra sürekli denetime gereken önem verilmeye başlanmış ve birçok sürekli denetim modeli literatüre girmiştir (Boydaş Hazar, 2014: 19-22).

Özellikle yaşanan muhasebe skandallarıyla birlikte etkin bir muhasebe sisteminin denetimin kalitesinde çok önemli etkilerinin olduğu ortaya çıkmış ve gerçek zamanlı denetim uygulamalarına olan ihtiyaç yeniden belirmiştir. 1990'lı yıllara gelindiğinde ise denetçiler iç kontrollerin etkinliğini ölçen veri çözümlemelerini faaliyete geçirmişlerdir (Marşap vd., 2012: 2).

Sürekli denetim kavramı 1980'lerin sonuna doğru ABD'de ortaya çıkmıştır. Groomer ve Murthy (1989) ile Vasarhelyi ve Helper (1991) ise çalışmalarında bilgisayar temelli denetim sistemlerinden bahsetmiş, sürekli denetimin ilk tanımı ise CICA/AICPA tarafından "güvenilir finansal bilgi üretme, veri bütünlüğü oluşturma ve varlıkların korunması amacıyla gerçek zamanlı muhasebenin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek üzere yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci" olarak yapılmıştır (Aktaran: Uyar ve Şahin, 2018: 71).

Sürekli denetim kavramı yirmi yıldan fazla süredir tam anlamıyla kabul edilmesine ve kurumlara sağladığı yararlarla rağmen pratikte uygulanması yavaş kaydedilmiştir (Gonzalez, Sharma ve Gallette, 2012: 248).

Sürekli denetimin tarihçesine genel olarak bakılırsa, son yıllarda gelişiminin yavaş seyrettiği söylenebilir. Fakat artık sürekli denetim uygulamaları birçok işletmedeki iç denetim biriminin özellikle risk izleme politikalarında gözdesi haline gelmiştir. Ayrıca sürekli denetim faaliyeti bağımsız denetimi güçlendirmenin önemli bir yolu olarak işletmeler tarafından daha çok benimsenmektedir (Kıymetli Şen, 2016: 388).

2.1.4. Sürekli Denetim Süreci

Başarılı bir sürekli denetim sisteminin oluşturulmasında bazı kritik aşamalar vardır. Bu aşamaların iyi planlanması ve yürütülmesi, aynı zamanda üst yönetimin ve denetim komitesinin de desteğinin alınması sistemin başarılı olması anlamında oldukça önemlidir. Bu aşamaları şu şekilde sıralayabiliriz (Sevimli, 2009: 3):

Hazırlık Aşaması

- Denetimin ihtiyaçlarının ve hedeflerinin ortaya koyulması,

- İşletmenin denetim planı ve risk değerlendirmeleriyle aynı doğrultuda olan bir çalışma planının oluşturulması,
- Konuyla ilgili birim yöneticileriyle görüşme sağlanması ve desteklerinin alınması,
- Gereken teknolojik çözümlerin, yazılım ve donanımların belirlenip temin edilmesi,
- Gerekli uzman ihtiyacının belirlenip temin edilmesi,
- Veri kaynaklarının elde edildiği sistemlerin belirlenip veri yapılarının analize tabi tutulması,
- Veri ihtiyacının saptanıp veri erişiminin temin edilmesi,
- Denetim ekibinin oluşturulması ve yetiştirilmesi,
- Denetim sistemini kullanacakların erişim rol ve yetkilerinin tanımlanması.

Uygulama Aşaması

- Denetimi yapılacak iş süreçlerinin anlaşılması, gerektiği yerde çıkartılması, risk ve kontrol noktalarının saptanması,
- Denetim programlarının ve analiz edilecek senaryoların oluşturulması,
- Denetim veri tabanı mimarisinin oluşturulması,
- Eldeki verilerin denetim veri tabanına alınması ve doğruluğunun/ tutarlılığının kontrol edilmesi,
- Denetim kütüphanelerinin meydana getirilmesi,
- İlgili raporların üretildiği dönemlerin belirlenmesi,
- Belirli aralıklarla kontrollerin yapılması,
- Raporların, istatistikî verilerin ve alarmların üretilmesi ve sonuçlarının ilgililerle paylaşılması,
- Tüm bunların üst yönetimin ve denetim ekibinin anlayacağı görsel ve grafiksel bir ortama aktarılması.

İzleme ve Revize Etme Aşaması

- Gerekli veri transferlerinin tam, doğru ve doğru zamanda yapıлып yapılmadığının izlenmesi,
- Senaryoların ve analizlerin revize edilmesi,
- Üretilen raporların üst yönetimle paylaşılması,
- Bilgi güvenliğinin sağlandığına dair kontrollerin yapılması.

Sürekli denetim süreci, durmaksızın değişen koşulları barındıran iş ortamının dinamikleriyle başa çıkmak için sürekli olarak ayarlanmalıdır. Bir yandan sürekli beliren çevresel tehditler, diğer yandan yasal ve düzenleyici mevzuattaki değişikliklerle birlikte sürekli denetim süreci de kendini revize etmelidir. Bu sebeple sürekli denetim kavramı, değişim yönetimi süreçlerine dahil edilmelidir (Lins, Schneider ve Sunyaev, 2018: 899). Genel olarak sürekli denetim süreci aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

Tablo 2.2. Sürekli Denetim Sürecinin Aşamaları

Sürekli Denetimin Amaçları	
<ul style="list-style-type: none"> • Sürekli denetim için amaçların tanımlanması • Üst yönetim desteğinin sağlanması ve sürdürülmesi • İzleme fonksiyonunu gerçekleştirecek yönetim derecesinin tespit edilmesi • Gerçekleştirilecek sürekli denetim çeşidinin ve öncelikli ele alınacak alanların belirlenmesi • Anahtar bilgi sistemlerinin ve veri kaynaklarının belirlenmesi • İş süreçlerinin ve bilgi sistemlerinin anlaşılması • BT (Bilgisayar Teknolojileri) yönetimi ile olan ilişkilerin geliştirilmesi 	
Veri Girişleri ve Kullanımı	
<ul style="list-style-type: none"> • Analiz araçlarının seçilmesi ve satın alınması • Erişim ve analiz yeteneklerinin geliştirilmesi • Denetçi analiz hünerlerinin ve tekniklerinin geliştirilmesi • Bilgi bütünlüğü ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi • Bilginin hazırlanması 	
Sürekli Kontrol Değerlemesi	Sürekli Risk Değerlemesi
<ul style="list-style-type: none"> • Kritik kontrol noktalarının belirlenmesi • Kontrol kurallarının tanımlanması • İstisnaların tanımlanması • Kontrollerin test edilmesi ve açıkların belirlenmesi için teknolojik desteğin oluşturulması 	<ul style="list-style-type: none"> • Değerlendirilecek varlıkların tanımlanması • Risk kategorilerinin belirlenmesi • Risk/performans göstergelerinin belirlenmesi • Risk artışlarının ölçümü için analitik testlerin tasarlanması
Raporlama ve Sonuçların Yönetilmesi	
<ul style="list-style-type: none"> • Sürekli denetim faaliyetlerinin sıklığının tespit edilmesi • Düzenli periyodlarla denetim testlerinin gerçekleştirilmesi • Kontrol noksanlıklarının veya artan risk seviyelerinin belirlenmesi • Sonuçların önem sıralamasına göre sınıflandırılması • Uygun denetim görüşünün oluşturulması ve sonuçların yönetime bildirilmesi • Raporlama, izleme ve takip gerektiren sonuçların yönetilmesi • Eyleme dönüşen sonuçların değerlendirilmesi • Sürekli denetim sürecinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve izlenmesi 	

Kaynak: (Coderre, 2005: 17).

Yukarıdaki tablodan görüldüğü gibi sürekli denetim sürecinde ilk olarak denetimin amaçları belirlenmekte, belirlenen bu amaçlar kapsamında veri girişleri yapılmakta ve kullanılmakta, yapılan veri girişleri sonucunda elde edilen verilerin kontrol ve risk değerlendirmeleri yapılmakta ve en son analiz edilmiş sonuçlar hazırlanan raporlarla ilgililere sunulmaktadır (Gönen ve Rasgen, 2015: 188).

2.1.5. Sürekli Denetimin Avantajları

Bir sürekli denetim faaliyetinden beklenen faydalar şunlardır (Esmeray, 2018: 300- Memiş ve Tüm, 2011: 153):

- ✓ Denetimin riskleri azaltma konusundaki yeteneğinin artış göstermesi,
- ✓ Şirketin iç kontrol değerlendirme maliyetinde azalma sağlaması,
- ✓ Finansal tablolardan elde edilen sonuçlara olan güvende artış sağlaması,
- ✓ Finansal süreçlerdeki işlemlerde iyileştirmeler meydana getirmesi,
- ✓ Finansal hata ve hilelerde azalmayı sağlaması,
- ✓ Karlılığı arttırmasıdır.

Sürekli denetim, geleneksel denetimin aksine örnekleme yoluyla değil tüm işlemlerin denetim sürecine dahil edilmesi yoluyla gerçekleştirilir. Bu bağlamda sürekli denetim, denetimin etkinliği açısından daha faydalıdır (Rikhardsson, Singh ve Best, 2019: 620).

Düzenli tasarlanmış bir sürekli denetim sistemi verilerin doğruluğunu, güncelliğini ve birbirleriyle olan ilgi düzeyini arttırdığı için, denetim sırasında toplanan kanıtların da kalitesini ve denetime uygunluğunu arttırıp denetçiye yargıya varmasında yardımcı olarak denetime olumlu katkılarda bulunmaktadır (Barr-Pulliam, 2019: 47).

Dünya çapında bir denetim, vergi ve danışmanlık hizmet sağlayıcısı olan KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler)' e göre (2008), bir şirketteki en etkili stratejilerden biri de iş organizasyonlarının ve işletme faaliyetlerinin sürekli denetimi ve sürekli izlenmesidir. Risk temelli performans, organizasyonel kontrol ve denetim ihtiyacını etkin olarak karşılayabilmek için pratik bir alternatiftir (Soedarsono vd., 2019: 335).

Sürekli denetim faaliyetleri işletmelere sadece işlemlerin denetiminde değil iş performans düzeyinin artırılması, iş süreçlerinin iyileştirilmesi gibi işletme faaliyetleriyle ilgili birçok konuda destek hizmet sunmaktadır. Örneğin; hisse senedi yatırımlarıyla ilgili alınacak kararlar, stok hareketleriyle ilgili yapılması gerekenler vb. konularda tahmine dayalı analitik uygulamalar gerçekleştirerek

işletmeleri verimlilik anlamında bir adım öne geçirmektedir (Hardy ve Laslett, 2015: 190).

Yapılan araştırmalar, işletmelerle ilgili etkili kararların zamanında ulaşılan bilgiyle alındığını, bilginin zamanında elde edilmesinin de yüksek bir raporlama sıklığıyla mümkün olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla sürekli denetimin, raporlamanın sık yapıldığı bir uygulama olması münasebetiyle, iş kararlarının kalitesinde ve karar verme sürecinde işletmelere katkıda bulunduğu söylenebilir (Hillo ve Weigand, 2016: 31).

İşlemlerin daha sık aralıklarla daha fazla analize tabi tutulması ve örgütsel iletişimin kuvvetli olmasının sonucu olarak sürekli denetim sisteminin uygulandığı işletmelerdeki muhasebe hataları daha hızlı bir biçimde ortaya çıkarılmaktadır (Gonzalez vd., 2012: 249).

Sürekli denetim, denetime konu olan olayın gerçekleşmesiyle hemen hemen aynı anda denetlenmesine olanak sağladığı için denetçilerin konuyla ilgili değişikliklere ve olaylara anında tepki vermelerine ve bu değişiklik ve olayların değerlendirilmesiyle ilgili olarak denetim raporları hazırlamalarına olanak tanımaktadır (Lins vd., 2018: 891).

Sürekli denetim; iş süreçlerinin iyileştirilmesi, yasal ve kurumsal güvenlik faaliyetlerine önem verilmesi, müşteriler ile yönetimin sorumlulukları ve üstlenecekleri rollerin açıkça belirtilmesi, denetimin tüm paydaşların iletişimi ve katılımı ile kurumsal olarak gerçekleştirilmesi anlayışının benimsenmesi, anahtar kontrollerin tanımlanması, risk sıralamasının kolaylıkla yapılabilmesi açısından da işletmelere avantaj sağlamaktadır (Rogers, 2006: 168).

Sürekli denetim yaklaşımı iç denetçilere de birçok avantaj sağlamaktadır. Bu bağlamda sürekli denetim iç denetçilerin aşağıdaki uygulamaları yapmasına imkân tanımaktadır (Memiş ve Tüm, 2011: 158-159):

- ✓ Denetim sürecindeki kritik kontrol noktalarını, kuralları ve beklentileri tam olarak anlayabilmek,
- ✓ Gerçek ya da yaklaşık zamanlı kontrol ve risk değerlemeleri uygulayabilmek,
- ✓ Kontrol sürecindeki açıkları ve ortaya çıkan riskleri analiz edebilmek,
- ✓ Denetim sürecindeki tüm aşamalarda sonuçları analiz edip bütünlük elde edebilmek.

Denetimde sürekli denetim uygulamasıyla işlemlerin tümünün zamanında doğrulanması kurumsal dolandırıcılığı büyük oranda azaltmakta, bir denetimin bütünlüğünü değerlendirmek için şart olan dokümantasyonun gerektiği biçimde

sağlanması da denetimin verimliliği üzerinde etkili olmaktadır. Bununla birlikte sürekli denetim bir karar destek sistemidir ve yapılan araştırmalar karar destek sistemlerinin denetçilerden daha tutarlı ve objektif olduğunu göstermektedir. Ayrıca raporların otomatik üretimi süreçler arasındaki anormalliklerin objektif olarak belirlenmesinin yanı sıra verilerdeki eğilimlerin, örüntülerin ve ilişkilerin nesnel dokümantasyonunu sağlamaktadır (Davidson vd., 2013: 47).

Sürekli denetimin işletmelere sağladığı avantajlar özetle ve maddeler halinde şu şekilde sıralanabilir (Boydaş Hazar, 2014: 15-19):

- Otomatik olarak sık sık uygulanan, gerçek zamanlı, kontrol ve risk odaklı bir denetim tekniği olduğu için denetim faaliyetlerinin etkinliğini artırır,
- İşletmeye danışmanlık vb. hizmetler sunarak denetime katma değer sağlayan faaliyetlerde bulunur,
- İşlemlerin gerçekleşmesiyle birlikte yapıldığı için gerçek zamanlı görüşler ortaya koyar,
- Kayıtların neredeyse tamamının denetimini gerçekleştirdiği için kapsamlı bir denetim modelidir,
- Tüm işlemler elektronik ortamda gerçekleştirildiği için olası insan hatalarını en aza indirerek denetimin güvenilirliğini artırır,
- Denetim sırasında detaylı belgeleme yapıldığından denetimin şeffaflığını artırır,
- Denetim tekniklerini kendi bünyesinde barındırdığından ötürü, bilgi işlem biriminden bağımsız hareket edebilir,
- Riski taşıyan alana ve risk düzeyine göre denetim planı geliştirebilir,
- Gerekli durumlarda özel denetim yapılmasına olanak sunar,
- Tekrar tekrar kullanılabilen bilgisayar programlarıyla kısa sürede ve az kişiyle denetime imkân verdiği için denetim maliyetini önemli ölçüde düşürür,
- Risk ve önemlilik değerlendirmesi etkin olarak yapıldığı için denetimden kaynaklanan israfı büyük ölçüde azaltır,
- Bilgi sistemlerinin hazırladığı standart raporlarla hem zamandan tasarruf eder hem de rapor kalitesini artırır,
- Denetimin sık aralıklarla yapılmasıyla denetim sonuçları sıkı bir şekilde takibe alınmış olur,

- Hem denetim ve muhasebe hem de teknolojiyi kullanma bilgi ve becerisi gerektirdiğinden farklı alanlardaki uzmanlıkların birleştirilmesini sağlar,
- Sürekli denetim uygulamaları hakkında dış denetçileri bilgilendirip dış denetim faaliyetiyle de etkin bir iletişim sağlar,
- Yatırımcıların ve diğer paydaşların sürekli denetim uygulayan şirketlere daha fazla güven duymasından ötürü sürekli denetim faaliyetleri firma değerini de bu oranda arttırmış olur.

2.1.6. Sürekli Denetimin Dezavantajları/ Zorlukları/ Uygulanmama Nedenleri

Yapılan araştırmalar, firma yönetimlerinin sürekli denetime verilmesi gereken önemi vermediği ve özellikle sürekli denetimin fayda sağlayacağına olan inanç, sürekli denetim için gereken uzmanlık düzeyi ve sürekli denetimin finansmanı konularında sisteme yeterli destekte bulunmadığı yönündedir. Ayrıca sürekli denetimin en az yirmi yıllık bir geçmişi ve işletmelere olan birçok katkısı göz önünde bulundurulduğunda, pratikte çok yavaş ilerlemesi de oldukça şaşırtıcıdır.

Sürekli izleme faaliyetleri zor olmamasına karşın, üst yönetimin sistemi tam anlamıyla kabul etmeyişi ve bunun için gerekli olan teknolojiyi finanse etmekte istekli olmayışı, sürekli izlemenin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Çünkü sistemin tam anlamıyla oturması için yönetimin tam desteği gerekmektedir. Bu da sadece uygulamanın önemine ilişkin bilinci kazanmakla değil sürekli izleme faaliyetinin uygulandığı anda da gerekli olan tam desteği vermekle mümkündür (Soedarsono vd., 2019: 339).

Sürekli denetimin destekleyicisi olan sürekli izlemenin yapılabilmesi için, işletmelerin modern bilgi teknolojilerini sistemleriyle bütünleştirmeleri gerekmektedir. Fakat günümüzde, bu sistemin uçtan uca entegrasyonuna sahip olan işletme sayısı çok da fazla değildir (Kogan vd., 2014: 224). Özellikle sürekli denetimin kavramsal ve teknik temel eksikliği uygulanmasını zorlaştıran sebeplerdendir.

Sürekli denetim ortamında işlemlerin uyumluluk doğrulaması için kullanılan denetim prosedürleri otomatiktir. Denetim prosedürlerinin otomasyonu denetçinin çalışmalarını; yapılan tahminlerin doğruluğunu yargılamasına ya da geleneksel standartlara bağımlılığının sonucu olarak kendi yargısını oluşturma çabası içine girmesine kaydırabilmektedir. Bu noktada asıl yapılması gereken ise denetçinin ana rolüne bürünmesi yani sürekli denetim sistemi tarafından tanımlanan usulsüzlüklerin araştırmasını yapmasıdır (Gonzalez vd., 2012: 251-252).

Sürekli denetimin uygulanmasının sıkıntılarında biri de denetim alarmlarının yönetimi konusuydu ilgilidir. Alarm ayarlarının yanlış yapılması, sisteme doğru uyarlanamaması gibi nedenler denetim sırasında sıkıntı çıkarabilmektedir. Ayrıca çalışanların şimdiye kadar deneyimlediği sistem, sürekli denetim sisteminden farklı olduğu için bir zaman sonra iş uygulamalarının olması gereken orijinal sistem tasarımından sapma ihtimali bulunmaktadır. Bu durum yeterince net hissedildiğinde ise yapılan denetim çalışmalarını devam ettirebilmek adına, sistemin yeniden dizayn edilme durumu bile ortaya çıkabilmektedir (Borthick, 2012: 160-161).

Denetim firmaları, sürekli denetimin uygulanması konusunda, sürekli denetim sonucu sağlayacakları faydaları göz önünde bulundurup ikna olmakta ve sisteme yatırım yapmakta fazla sorun çıkarmamaktadırlar. Fakat denetlenecek firmaların denetlenme için gereken alt yapı harcamalarının fazla olması ve sürekli denetlenme durumundan ötürü kendilerine göre haklı çekinceleri bulunmaktadır. Söz konusu bu çekinceler devlet eliyle verilecek güvenceler, şirket verilerini art niyetle kullanmanın önüne geçen yasal düzenlemeler ve desteklemeler (sübvansiyon) gibi uygulamalarla ortadan kaldırılabılır. Ayrıca geniş bir perspektiften bakılacak olursa ülke ekonomilerindeki her çeşit yolsuzluğun ve nitelsiz veriler sonucu ortaya çıkan yanlış yönetim ve yatırım kararlarının verdiği zarar, sürekli denetim uygulamalarının maliyetinden çok daha fazladır. Yani sürekli denetim için katlanılacak maliyet, sürekli denetimden elde edilecek faydanın yanında düşük kalmaktadır (Gönen ve Rasgen, 2015: 188).

Sürekli denetim ortamında hassas verilerin saklanması ve kontrol edilmesi süreci, potansiyel gizlilik ve güvenlik riskini de beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda kurumun verilerine ulaşma imkanı verilen denetim gruplarının bilgi gereksinimlerini giderdikleri zamanlarda, hassas verilerin gizliliği konusunda gerekli ilkelere uydularından emin olmak gerekmektedir. Ayrıca tespit edilen sorunların performans üzerindeki etkisini ölçerek özel durumların önemlilik düzeyinin ve en önemlisi de risk sıralamasının belirlenmesi, kontrollerin puanlanması işletmeler açısından hem oldukça zor hem de sürekli denetimin başarısı açısından kritik öneme sahiptir (Rogers, 2006: 168- 169).

Ayrıca sürekli denetimin daha etkin ve verimli olabilmesini engellemek adına muhasebe ve denetimi düzenleyici kuruluşların değerlendirme, sürekli denetim prosedürleri ve gerçek zamanlı muhasebe sistemlerini konu alan bir dizi elektronik denetim standardı geliştirmesi gerekmektedir (Amin ve Mohamed, 2016: 115).

Eski denetim uygulamalarının hızını yavaşlatma korkusu, katlanılacak uygulama ve bakım giderleri, piyasadaki teknik uzmanlık sıkıntısı ve denetim

metodolojisi değişikliğine karşı isteksizlik de sürekli denetimin uygulanmama nedenlerinden birkaçıdır (Davidson vd., 2013: 45).

CICA (The Canadian Institute of Chartered Accountants-Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü) ve AICPA (American Institute of Certified Public Accountants- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) tarafından hazırlanan raporda sürekli denetime engel teşkil eden bazı hususlar şu şekilde sıralanmıştır (Cankar, 2006: 77-78):

- Bilhassa dış kaynaklara ulaşamayan durumlarda ya da gerçekleşme ihtimali olan olaylar söz konusu olduğunda, ne derece güvenilir denetim kanıtı toparlanabileceği,
- Kontrol faaliyetlerindeki risk düzeyinde değişimler yaşandığında özellikle de düşük olduğu durumlarda, otomatik olarak devam eden denetim sürecinin, gerekli olan esas testlerin nasıl, ne zaman ve ne kadar yapılacağı hususundaki sorulara en uygun ve en erken nasıl cevap bulacağı,
- Denetlenecek konunun ve bu konudaki denetim raporunun, önemlilik ve risk seviyelerini etkileyip etkilemeyeceği,
- Klasik yöntemlerle yapılan denetlemelerde çok sık kullanılmayan otomatik denetim araç ve tekniklerinden etkin bir şekilde yararlanıp yararlanılamayacağı,
- Otomatik denetim sisteminin devreye girmesiyle, denetimde objektifliğin temin edilip edilemeyeceği,
- Sürekli denetim süreci planlanırken iç ve dış denetim çalışmalarının organizasyonunun yapılıp yapılamayacağıdır.

Sürekli denetim uygulamaları sırasında bahsi geçen sorunları gidermek adına denetçilerin yapması gereken birtakım görevleri bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Boydaş Hazar, 2014: 159):

- İlgili verilere zamanında ulaşmak,
- İşletmede kullanılan farklı bilgi sistemleri varsa verileri söz konusu sistemlerden toplayarak kullanılabilir hale getirmek,
- Sistemin performans düzeyini düşürmeden büyük miktardaki verinin analizini yapabilmek,
- Uygun analizler geliştirerek riskleri ve önemli derecedeki kontrol noktalarını saptayabilmek için iş süreçlerini anlamak,

- Sürekli denetim analizlerini ve testlerini yapabilmek adına en etkin veriyi ve kontrol noktalarını belirlemek,
- Önemli kontrol noktaları ve riskleri detaylı olarak teste tabi tutmak ve analiz ederek sonuçları gereken zamanda raporlamak,
- Olağandışı kayıtları ya da süreci araştırma aşamasında yapılan testleri ve analizleri kavramak,
- Riskleri sayısal veriler halinde toplamak,
- Sürekli denetim faaliyetlerinde kullanılan değişkenlerin takibini yapmak ve düzeltmek,
- Sürekli denetim sistemini yönetilebilir nitelikte sonuçlar verecek biçimde ayarlamak,
- Gerçekleştirilen faaliyetin maliyeti ve harcanan çaba ile çalışmadan elde edilen faydayı dengelemek,
- Yapılacak işleri öncelik sırasına koymak,
- Sistemin ikaz ettiği konulara önem vermek,
- Yapılan analizlerin ya da değişkenlerin yetkisi olmayan kişiler tarafından değiştirilmesini engelleyerek sürekli denetim sisteminin güvenliğini temin etmek.

2.1.7. Enron Vakası

Yaşanan muhasebe skandallarına, şirketlerle birlikte onları denetleyen denetim şirketlerinin de adının karışmasıyla birlikte denetim şirketlerine olan güven büyük ölçüde azalmıştır. Enron, Worldcom gibi şirketlerin denetleyicisi olan Arthur Andersen'in de bu küresel skandalda adının geçmesi, şirketin denetlediği diğer tüm şirketleri ve paydaşlarını da olumsuz etkilemiştir. Bu durum denetim konusundaki düzenleyici kuruluşları harekete geçirmiş, denetim otoritelerine bu tür skandalların tekrar yaşanmasını engellemek adına denetimde yeni yaklaşımlar oluşturmaları için ön ayak olmuştur (Uyar ve Şahin, 2018: 69).

Piyasaların etkin bir şekilde çalışmasını sağlayan ve yatırımcılar, kredi verenler, çalışanlar gibi işletme paydaşları için büyük önem arz eden güvenilir bilgiye olan ihtiyaç, 2001 ve 2002 yıllarının ilk yarısında ortaya çıkan muhasebe skandalları ve mali düzensizlikler sonrasında kamuoyu tarafından daha iyi anlaşılmıştır. Bu skandalların ilki Enron'da gerçekleşmiş daha sonra bu skandalı Crossing, Adelphia Communications, Tyco, AOL Time Warner, Rite Aid, Xerox, Imclone, Worldcom ve Qwest şirketlerindeki muhasebe skandalları ve

ardından Vivendi Universal ve France Telecom'daki yolsuzluklar takip etmiştir. Tüm bu skandalların sık aralıklarla ortaya çıkması finansal piyasalarda “iş ahlakındaki çöküş”, “bulaşıcı hırs” ve benzeri yorumlamalara neden olmuştur. Ayrıca bu durum üzerinde yöneticilerin dolandırıcılığı ve yönetim kurullarının ihmalkâr ve dikkatsiz uygulamalarının da etkili olduğu yönünde görüşler ortaya çıkmıştır (Özkul, 2003: 2).

İki doğalgaz dağıtım fabrikasının birleşmesi sonucu 1985'te kurulan Enron, kısa zaman içerisinde ABD'nin en uzun boru hattı şebekesini yönetimi altına almış, giderek gelişen spot piyasalarının etkisiyle iş tanımını çeşitlendirerek çelik, kömür, elektrik, kâğıt, kâğıt hamuru, optik kablo gibi endüstri kollarında faaliyetler yürütmüştür. Kısa zamanda ticari faaliyetlerini genişleten kurum ticari bir banka özelliği taşıyan gaz bankasını kurmuş ve işlemlerinde swap, forward ve futures sözleşmeleri gibi türev ürünleri kullanmaya başlamıştır. Bu kadar büyük hacimli işlemleri finanse edebilmek için bilanço dışı finansman araçları kullanarak mevcut kapasitesinin yirmi katı büyüklüğünde finansal faaliyetler gerçekleştirmeye başlamıştır. Zamanla Çin, Orta Doğu, Afrika ve Güney Amerika'daki enerji piyasalarına açılan kurum siyasî risklerin de etkisi altına girmiştir.

Tüm bu riskler ve piyasaya hızlı giriş yapan güçlü rakiplerinin de etkisiyle gücünü kaybetmeye başlamış, finansal verilerini paydaşlarına hileli bir biçimde sunarak büyük bir manipülasyon stratejisi izleme yoluna girmiştir. Ayı piyasaların etkisi ve ekonomik durgunlukla beraber hızlı bir şekilde çökmeye başlayan Enron, çöküşünü durdurabilmek maksadıyla piyasaya hileli bilgiler vermeyi sürdürmüştür. Bu hile ve yolsuzluklara firmalarını denetleyen bağımsız denetçinin de adının karışmasıyla çöküşü engellenemez olmuş ve dolayısıyla piyasada da denetime ve denetçiye karşı büyük bir güvensizlik meydana gelmiştir (Ağgöl, 2019: 190).

Tüm bu skandalların ardından yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley yasası ile denetçi davranışı ve denetim anlayışında birçok değişim işletmelere zorunlu kılınmıştır. Ancak denetçi davranışındaki değişikliğin asıl nedeni, yasal değişikliklerin ötesinde Enron ve Worldcom gibi kurumsal şirketleri iflasın eşiğine getirmede katkısı olan denetim skandalları sonrasında denetçilik mesleğinin kamu tarafından yoğun bir şekilde incelemeye alınması olmuştur (Feldmann ve Read, 2010: 267).

2.1.8. Sarbanes Oxley Yasası

Sıklıkla yaşanan şirket skandalları, denetimde yapılan yanıltıcı ve hileli işlemler ve kötü şirket yönetimlerinin ardından 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası yürürlüğe girmiştir. Yasanın en büyük amacı, firmaların iç kontrol

sistemlerinin etkinliğini ve finansal raporlamanın kalitesini arttırmaktır. Yasanın gerektirdiklerini karşılamak için işletmelerin yeterli düzeyde iç kontrol oluşturması ve bunu sürdürmesi gerekmektedir. Yeterli bir iç kontrol sistemiyle de işletmeler olası risklerin ve tehditlerin etkisini minimum düzeye indirebilmektedir (Hillo ve Weigand, 2016: 27).

Denetim mesleğini ciddi şekilde lekeleyen bir dizi şirket skandalının ardından yürürlüğe giren SOX ile hükümet yetkilileri ve medya, denetçi davranışına çok daha fazla dikkat çekmeye başlamıştır. SOX ile iç kontroldeki sorumluluklar ve denetçinin nasıl davranması gerektiği kapsamında birçok yeni düzenleme getirilmiştir (Feldmann ve Read, 2010: 267).

Sarbanes Oxley Yasası bir muhasebe/denetim reformu ve yatırımcıyı koruma yasasıdır. Bu bağlamda; şirketlere yatırımda bulunacakları daha doğru bilgilendirme, şirket yönetiminin yatırımcının sahip olduğu hakları koruması kapsamındaki vazifesini arttırma, denetim komitesinin sorumluluğunu arttırma ve denetimde bağımsızlığı sağlama amaçlı olarak kabul edilmiştir. Ayrıca şirket yöneticileri ile alakalı ciddi düzeyde birçok suçun tanımlanarak bunlara ilişkin cezaların öngörüldüğü, şirketlerin karar verme mekanizmalarında yetkin olanlara bazı yükümlülüklerin getirildiği ve bunların yerine getirilmediği takdirde uygulanacak yaptırımların tanzim edildiği bir kurumsal yönetim yasasıdır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 50).

Sarbanes- Oxley Kanunu, denetim ve muhasebe alanında birçok radikal kural ve bu kurallara uyulmaması durumunda da ağır yaptırımları beraberinde getirmiştir. Sarbanes Oxley Kanunu'na göre yasal olarak yapılması gereken bir incelemeyi ya da şirketin iflasını engellemek amacıyla halka açık şirketlerin resmî kayıtlarını kasten ortadan kaldıran, değiştiren, sahte kayıt düzenleyen veya bunları yapma niyetinde olduğu kanıtlanan kişilere yirmi yıla kadar hapis cezası uygulanabilmektedir. Yine kanunda denetçilere, denetime yönelik çalışma kâğıtlarını ve denetime esas oluşturan çalışmalarını beş yıl süreyle saklamalarına yönelik mecburiyetlere riayet etmemeleri halinde para cezası ya da on yıla kadar hapis cezası verilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca denetçinin aynı halka açık şirketi beş yıl üst üste denetlemesinin önüne geçilmiş, yapılan son düzenlemelerle de ABD'de halka açık şirketlerde denetim komitesi kurulması şartı getirilmiştir (Özkul, 2003: 33-35).

Yasa, işletmelerin üst düzey yöneticilerini işletme hedeflerini belirleme, ortaya çıkabilecek riskleri saptayıp bu riskleri en aza indirme hususlarında kontroller oluşturma yoluna zorlamıştır (Rikhardsson vd., 2019: 617). Ayrıca hem şirket yöneticilerinin hem de dış denetçilerin finansal raporlamaya konu olacak bilgilerin denetiminde iç kontrollere odaklanmasını talep etmiştir. Bu

bağlamda yönetim, kendi iç kontrol yapısının etkinliğini değerlendirmede sorumluluk sahibidir (Brown vd., 2006: 2).

2.2. Bilgi Teknolojileri ve Sürekli Denetim İlişkisi

Bilgi teknolojileri için; verilerin kaydedilmesi, saklanması, belirli bir işlem sürecinden geçirilerek bilgi üretilmesi, üretilen bu bilgilere erişim imkânı sağlanması ve bilgilerin nakli gibi işlemlerin etkili ve verimli olarak gerçekleştirilmesini sağlayan teknolojilerdir, denilebilir. Dolayısıyla bilgi teknolojileri “bilginin toplanması, saklanması, işlenmesi, erişilmesi ve dağıtılmasına hizmet eden teknolojiler, uygulama ve hizmetlerin bütünü ve sistem üzerindeki bilgilerin tümü” olarak da ifade edilebilir (Memiş ve Tüm, 2011: 147).

Bilgisayarların ortaya çıkması, işletmelerde yürütülen faaliyetlerdeki ve finansal bilginin iletilmesindeki değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Faaliyetlerini yürütme ve finansal raporlarını ilgililere sunmayla ilgili işlemlerini internet üzerinden gerçekleştirmeyi tercih eden çoğu işletme bunları gerçek zamanlı olarak yapmaktadır. Gerçek zamanlı raporlama ise denetimde doğruluğun ve güvenliğin sürekli olarak sağlanması için sürekli denetimi gerektirmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 219).

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler tüm dünyadaki denetim anlayışını büyük oranda etkilemiştir. Bu durumun nedenleri aşağıdaki gibidir (Esmeray, 2018: 299):

- Şirketlerin, dokümantasyon süreçlerini kolaylaştırabilmek için elektronik kâğıt kullanımına yönelmesi,
- Büyük çaplı şirketlerin müşteri kabulünden analitik prosedürlere kadar bilgisayar temelli karar destek sistemlerini kullanmaya başlamaları,
- Küçük denetim firmalarının da elektronik kâğıt kullanmak gibi uygulamalarla bilgi teknolojilerine adaptasyonlarının sağlanmaya çalışılması,
- Bilgi teknolojilerini sistemlerinde ciddi anlamda kullanan şirketlerin bireysel çalışma, tutum ve davranışlarının da bu oranda değişmesi,
- Bilgi teknolojilerinin belirli denetim yöntemlerini elimine ederek denetim otomasyonunu sağlaması ile denetimin kalite ve verimliliğinde artış sağlanması.

Aslında 1980'lerden beri araştırmacılar ve uygulayıcılar sürekli denetimi destekleyecek çeşitli bilgisayar destekli denetim araç ve teknolojileri geliştirmeye çalışmışlardır. Genelleştirilmiş denetim yazılımlarını, elektronik çalışma

kâğıtlarını, hata ve hile tespitine yönelik prosedürleri içeren bu bilgisayar destekli denetim araçlarıyla denetçiler, bilgi sistemlerine bağlanmak suretiyle denetim sürecinin bir parçası olarak denetim için gereken verileri otomatik olarak ayıklamakta ve analiz etmektedirler (Lins vd., 2018: 894).

Sürekli denetim faaliyetlerinde denetime konu teşkil edecek veriler gerçek zamanlı muhasebe sisteminde kaydedilen elektronik veriler olduğu için denetim uygulamalarında teknolojiden yararlanılmaktadır. Bu bağlamda finansal işlemler fiziki belgeler kullanılarak değil elektronik ortamda kayda alınmaktadır. Finansal raporlamalar XBRL (eXtensible Business Reporting Language) yoluyla yapılarak düzenlendiği anda işletmenin gerçek finansal durumunu ortaya koymaktadır. Teknolojiyle iç içe geçmiş bir sistem olarak kabul edilebilecek sürekli denetim sisteminde kullanılan bilgisayar destekli denetim teknik ve araçları, ACL, IDEA gibi özel olarak geliştirilmiş yazılım programları, destek programlar ve sistem yönetim programları gibi birçok denetim modülü, sürekli denetimi uygulayacak şirketlerin denetim sistemine uyarlanmıştır (Yüksel, 2019: 143- 144).

Means ve Warren (2005) bilgi sistemlerinin örnekleme esas alan geleneksel denetim yaklaşımlarının ve iç kontrol prosedürlerinin ötesinde bir denetim prosedürü geliştirmesinin gerekli olduğunu ileri sürmektedir (Aktaran: Brown vd., 2006: 2).

İlerleyen bilgi teknolojileri, periyodik olarak yapılan geleneksel denetimin sürekli denetim yoluyla gerçek zamanlı denetime evrilmesini mümkün kılabilir. İşletmelerin teknolojik imkânlar sayesinde dijitalleşmesiyle birlikte işlemler otomatik olarak kayıt altına alınmakta, gerekli veriler daha az maliyetle, daha hızlı ve daha kolay bir şekilde elde edilebilmektedir. Tüm bu gelişmeler denetimde analitik teknoloji araçlarını kullanma odaklı olan sürekli denetim faaliyetlerinin uygulanmasına olanak tanımaktadır (Hillo ve Weigand, 2016: 30).

İşlemlerin online olarak gerçekleştirilebilmesi ve yenilikçi internet teknolojisi ile gerçek zamanlı muhasebe bilgilerinin yayılımı hızlanmaktadır. Birçok şirket gönüllü olarak internet üzerinden web siteleri aracılığıyla finansal verilerine açık erişim sağlamaktadır. Denetim konusundaki düzenleyici kurumlar internet aracılığıyla yayılan bu bilgilerin bilgi kirliliğine yol açmasını engelleme amacı güden sürekli denetim sisteminin önemini sık sık vurgulamaktadır (Chou ve Chang, 2010: 5).

Bilgi teknolojilerinin avantajlarının yanında bazı dezavantajlarına da değinmek gerekir. Bilgi teknolojilerine yapılabilen virüs saldırıları, hacklenmeler, yetkili olmayan kişilerin de verilere ulaşmasında sağlanan kolaylık, elektronik

ortamda yapılan dolandırıcılık çeşitlerini barındırabilmesi gibi riskleri de mevcuttur. Ayrıca bilgisayar ortamında tutulan verilerin kaybı, hatalı kayıt tutma, sahtecilik riskindeki artış, yanlış bilgi teknolojilerinin seçilmesiyle oluşan rekabet dezavantajları, iş kesintileri, gizlilik ihlalleri, verilerin çalınması vb. riskler de söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda söz konusu bu risklerden etkilenmemek adına denetim standartları ihtiyaca uygun, güvenilir ve güncel nitelikte olmalıdır (Esmeray, 2018: 302).

2.3. Sürekli Denetim Ve Xbrl

eXtensible Business Reporting Language (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili- XBRL), işletmelerin raporlarında yer alan bilgilerin bilgisayarların okuyup anlamlandıracağı formatta tanımlanması ve etiketlenmesi ile internet aracılığıyla yayınlanması için kullanılan ve dünya genelinde standardizasyonu amaçlayan bir raporlama dilidir. Aslında asıl amaç finansal verilerin bir metin bloğu ya da basılı halde yayınlanmasından ziyade her bir veri için bir kimlik etiketi sağlayıp bilgisayarın okuyabileceği bir düzenekte yayınlanmasıdır (Karabınar ve Yılmaz, 2012: 4).

XBRL ilk olarak 1998'de ABD'de bir muhasebe şirketinin finansal raporlama sürecinde XML'nin nasıl kullanılacağını keşfetmesi ile uygulanmaya başlanmıştır. World Wide Web Konsorsiyumu'nca XML'nin özellikleri saptanmış ve XML'nin finansal raporlama versiyonu oluşturulmuş, bu adımı yine 1998'de Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)'nın XML'nin finansal raporlama sürecine entegre edilmesi konusundaki düzenlemeleri takip etmiştir. 1999 yılında bir bilgisayar şirketi aracılığıyla XBRL kullanılarak on adet işletmenin finansal raporları denemek için test edilmiştir. 2000 yılında ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) ve ABD Menkul Kıymetler Komisyonu (U.S.A. Securities and Exchange Commission-SEC) XBRL hakkında öneriler sunmuştur. 2002'de de The Australian Prudential Regulatory Agency, XBRL kullanımını resmen uygulamaya geçmiştir (Uyar ve Çelik, 2006: 98).

XBRL, bilgi üretenler ve üretilen bilgileri kullananlar tarafından veri alışverişi kapsamında ortak olarak kullanılan standart, platformdan bağımsız, dijital bir veri kodlama dilidir. Bu dil ile şirketler finansal raporlarını bir kez oluşturmaktadır ve her anlamdaki finansal rapor alışverişi için bu raporlar kullanılabilir (Yardımcıoğlu ve Özer, 2011: 79).

XBRL, finansal raporlamanın verimliliğini, güvenilirliğini ve doğruluğunu arttırmak için standart bir raporlama dilidir. Veriler için standart etiketler kullanıldığından dolayı diğer uygulamalardan bağımsızdır ve XBRL formatındaki verilerin bir uygulamadan diğerine dönüştürülmesi gerekmemektedir. XBRL'yi

geleneksel finansal raporlardan ayıran bir özelliği de hem finansal hem de finansal olmayan verileri destekleyebilmesidir. Ayrıca XBRL belgelerinde standart etiketlerin kullanılması; farklı yazılım uygulamaları arasındaki finansal bilgilerin tanımlanmasını, otomatik olarak değiştirilmesini ve güvenilir bir şekilde çıkarılmasını mümkün kılmaktadır (Yoon, Zo ve Ciganek, 2011: 158).

XBRL'nin amacı, finansal tabloların ve bu tablolardaki bilgilerin hazırlanmasını, yayınlanmasını, değiştirilmesini ve analiz edilmesini kolaylaştırmaktır. İster bir bireye ister bir bilgisayar sistemi okuyucusuna hitap etsin, bu ortak raporlama dili sayesinde sınıflandırılan, etiketlenen ve tanımlanan verilerin anlamları daha iyi anlaşılabilir (Brown vd., 2006: 8).

Farklı dillerde ve farklı muhasebe sistemlerindeki finansal tabloların birbirleriyle karşılaştırılabilir bir duruma gelmesi için yeniden düzenlenmeleri gerekmektedir. Bu durum da yeni bir iş yükünü beraberinde getirir. Ayrıca finansal raporların kâğıda basılı halde sunulmasının zor ve maliyetli olması ve elektronik ortamda raporların HTML, PDF, Word, Excel gibi formatlarda hazırlanmasının bu formatlarda hazırlanan raporların biçimleri ön planda tutup içeriğinin anlamlandırılmasına yönelik bir işlevinin olmamasından ötürü ilave olarak bilgilerin işlenmesi ve analize tutulmasını gerektirmesi gibi sebeplerle ortak ve standart bir bilgisayar dili oluşturarak verilerin bilgisayarlarca algılanmasını sağlayıp yeniden veri girişini ortadan kaldırılarak daha şeffaf ve karşılaştırılabilirliği yüksek raporlar sunmak amacıyla Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (eXtensible Business Reporting Language) birçok işletmede kullanılmaya başlanmıştır (Karabınar ve Yılmaz, 2012: 6).

XBRL yeni muhasebe standartları oluşturmamaktadır. XBRL ile hali hazırdaki standartların belirli özellikleri, verileri kullananların anlayacağı bir dilde ve bilgisayarların işleyeceği biçimde düzenlenerek elektronik ortama aktarılmaktadır. Bu kullanımın avantajlarından biri de bir işletmenin finansal tablolarını bir başka işletmeyle karşılaştırabilmesidir. Ayrıca XBRL “verileri tanımlayan veriler” olarak nitelendirilmekte ve bununla birlikte verileri tarama/ arama süreçlerinde de işletmelere kolaylık sağlamaktadır (Erhan, 2012: 167).

XBRL ile sürekli denetimde kullanılan yazılımlarla finansal bilginin herhangi bir yerden ve herhangi bir kişi tarafından ulaşılabilirliği ve okunabilirliği sağlanmaktadır (Uyar ve Şahin, 2018: 75).

XBRL, kullanıcıların talepleriyle ilgili ve özelleştirilmiş bilgiler üreten teknolojik bir araçtır. Bazı araştırmacılar bu dili “ikinci nesil bir dijital raporlama teknolojisi” olarak tanımlamaktadır. Çünkü statik özellikli olan PDF ve HTML biçimleri ile karakterize edilen birinci nesil teknolojilerin aksine XBRL, “daha

otomatik analiz, sorgulama ve bilginin birden fazla platforma yayılması ile ilgili taraflar için yeni bir iletişim kanalı” niteliğindedir (Torre, Valentinetti, Dumay ve Rea, 2018: 340).

Günümüzde birçok işletme, düzenleyici kurum ve yatırımcı XBRLden yararlanabilmektedir. Bu sayede farklı raporlama prosedürleri bütünleştirilmekte, raporlama yönetmelikleri ve veri kalitesi güvencesine uygunluk sağlanmakta, raporlama, işletmelerden bilgi edinme ve ayrıca uluslararası raporlama standartlarıyla ilişkili maliyetler azaltılmakta, işletmeler ve finansal piyasalar arasındaki iletişim kolaylaşmaktadır. XBRL, birbirinden farklı yapıdaki bilgilerin ortak biçimlerde elde edilmesini, entegrasyonunu, işlenmesini ve raporlanmasını sağlayarak şirketlerin faaliyetlerinin sürekli raporlamasını kolaylaştırmaktadır (Yoon vd., 2011: 158).

XBRL, sadece finansal raporlamaya katkı sağlayan bir uygulama değildir. Örneğin; Doni ve Inghirami (2011)'nin yaptığı çalışmada XBRL'nin güçlü bir odaklanma sağlayarak stratejik karar verme süreçlerinde de yararlı olduğu ortaya çıkmıştır. Bu sebeple, finansal raporlama konusunda iddia edilen yararlarına ek olarak iç raporlama ve dış finansal olmayan raporlamaya da katkıda bulunduğu söylenebilir. Çünkü XBRL'nin potansiyeli finansal veriler üzerindeki faydasıyla sınırlı değildir. (Torre vd., 2018: 344).

XBRL, finansal raporlarda bir standart sağladığından dolayı ilgili kişi ve kurumların finansal raporu kolay ve doğru bir şekilde anlamasını sağlamaktadır. Ayrıca denetçilerin daha fazla kurumu aynı sürede denetlemelerine imkân tanımakta, elektronik ortamda raporlamayı kolaylaştırmakta ve önde gelen birçok yazılım şirketi tarafından desteklendiği için diğer kurumsal yazılımlarla birlikte kullanılarak yeni işlevlerle etkinliği artırılabilir (Boydaz Hazar, 2014: 224-225).

XBRL'nin tam olarak ne olduğu ve ne olmadığı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 2.3. XBRL Nedir Ne Değildir?

XBRL Nedir?	XBRL Ne Değildir?
<p>-XBRL hali hazırdaki muhasebe standartları kapsamında verileri etkilemektedir.</p> <p>-XBRL finansal verilerin hazırlanmasını ve tekrar kullanılmasını ayrıca finansal raporların hazırlanmasını ve analiz edilmesini kolaylaştırmaktadır.</p> <p>-XBRL zaman ve mekân sınırlamalarını ortadan kaldırıp bilgilere herhangi bir yerden erişimi sağlamaktadır.</p> <p>-XBRL birden fazla veri girişi sonucunda oluşabilecek hatalara engel olabilecek nitelikteki otomatikleştirmeyi sağlamaktadır.</p> <p>-XBRL bireysel tercihlere uygulanabilecek esneklikte bir yapıya sahiptir.</p>	<p>-XBRL bir muhasebe standardı ya da standartları değiştiren bir oluşum değildir.</p> <p>-XBRL raporlanan veriler üzerinde ve mevcut verilerde herhangi bir değişiklik yapmamaktadır.</p> <p>-XBRL sadece ABD merkezli bir çalışma değildir. Uluslararası nitelikte etkileri ve temeli olan bir çalışmadır.</p> <p>-XBRL bütün muhasebe problemlerini çözebilecek yetenekte bir yapıda değildir.</p> <p>-XBRL özel bir teknoloji olmamakla birlikte lisanssız olarak kullanılabilen kamuya açık olan bir programlama dilidir.</p>

Kaynak: (Yardımcıoğlu ve Özer, 2011: 84)

2.4. Sürekli Denetimle Geleneksel Denetimin Karşılaştırılması

Geleneksel denetimin geçmişe yönelik olma özelliğinin aksine sürekli denetim, gerçek zamanlı denetim özelliği göstererek bir finansal olay gerçekleşir gerçekleşmez ya da gerçekleştikten çok az zaman sonra olayla ilgili makul güvence sağlamaktadır. Bir denetim sürecinde düzeltilmesi gereken işlemleri düzeltme yeteneği, geleneksel denetime göre çok daha hızlıdır. (Rikhardsson vd., 2019: 619).

Barr-Pulliam (2019), IIA (The Institute of Internal Auditors-İç Denetçiler Enstitüsü)'nın 2017 de yayınladığı çerçeveye dayanarak sürekli denetimin uygulanmasıyla ilgili iki görüş ortaya koymuştur. Bunlardan ilki, denetim fonksiyonunda periyodik olarak uygulanan denetime göre sürekli denetim uygulamalarının, yönetimin fırsatçı kazanç manipülasyonlarına girişme olasılığını düşüreceğidir. İkincisi ise iç denetim fonksiyonunda sürekli denetim uygulandığında yapılan manipülasyonların daha hızlı ve sık olarak raporlanabileceğidir.

Geleneksel denetimde ayın kontrol etkinliği üzerinde denetim işlemiyle ilgili herhangi bir değişikliğin söz konusu olup olmadığını belirlemek için denetimin manuel olarak tekrar gözden geçirilmesi gerekirken, sürekli denetimde sistemin çalışıp çalışmadığı ya da parametrelerin değiştirilip değiştirilmediği sürekli olarak denetlenmektedir (Hillo ve Weigand, 2016: 31).

Sürekli denetim daha kısa sürede ve daha az kişi ile yapılabildiğinden maliyeti geleneksel denetime göre daha düşüktür. Ayrıca bilgisayarlar aracılığıyla elektronik ortamda yapıldığından ötürü uzaktan denetime de imkan vermektedir (Boydaş Hazar, 2014: 14).

Geleneksel denetim yaklaşımında, finansal raporların gerçek zamanlı olarak hazırlanmasının çok maliyetli olmasından dolayı raporlamalar periyodik olarak (yıllık, altı aylık, üç aylık ya da aylık) hazırlanmaktadır. Bu da işlemlerin denetiminin geçmişe dönük yani üzerlerinden aylar geçtikten sonra yapıldığı anlamına gelir. Fakat sürekli denetim yaklaşımında gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinin geliştirilmesine paralel olarak işlemlerin denetim raporları da gerçek zamanlı olarak sunulabilmektedir (Cankar, 2006: 72).

Geleneksel denetim ve sürekli denetim sonrası hazırlanan raporların bilgi kullanıcıları için arz ettiği öneme bakılacak olunursa geleneksel denetimde denetimin son aşamasının bir çıktısı olan denetim raporu, denetçinin topladığı veriler ışığında denetimini gerçekleştirdiği işletme için sunduğu sonucun bildirildiği bir rapordur ve bu rapor bilgi kullanıcıları için son derece önemlidir. Fakat sürekli denetlenen bir işletmenin bilgi kullanıcıları için dönemsel olan bu rapor çok da önemli değildir çünkü bilgi kullanıcıları bu raporda yer alan bilgilere yetki ve ilgi alanları doğrultusunda her an ulaşabilmektedir (Erturan ve Ergin, 2018: 821).

Sürekli denetim uygulamaları, emek yoğun gözden geçirme sürecinin otomasyona çevrilmesi ile geleneksel denetimin doğasındaki verimsizlikleri, gözden geçirme sürecindeki potansiyel hataları ve denetçinin veri sağlaması için gerekli olan süreyi azaltmaktadır. Aynı zamanda sürekli denetimin geleneksel denetime göre denetçiye daha büyük boyuttaki veriyi hatta verilerin neredeyse yüzde yüzünü denetleme fırsatı vermesi ve sürekli denetimde kanıtların daha bağımsız olarak elde edilmesi de toplanan kanıtların ve denetimin kalitesini arttırmaktadır. Bununla birlikte kanıt toplama sürecinin otomasyonu denetçiye aksaklıkları takip etmesi ve işletmeyle ilgili daha fazla bilgi edinmesi için ekstra zaman sağlamaktadır. Bu bağlamda sürekli denetim ile denetim faaliyetlerinin reaktif bir boyuttan pro-aktif bir boyuta geçtiği görülmektedir (Davidson vd., 2013: 45).

Sürekli denetim zamana karşı geleneksel denetimden daha duyarlı olduğu için iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla yeni yollar geliştirmiştir. Bunlardan biri de elektronik denetim kanıtlarından faydalanmaktır. Elektronik denetim kanıtlarının sürekli denetimin etkinliğini ve verimliliğini sağlamada önemli bir yeri vardır. Ayrıca kanıtların dijitalleşmesiyle birlikte yeni bilgi toplama metotları da geliştirilmiştir. Bu metotlarla sürekli denetim “dolandırıcılık ve

suiistimali daha fazla önleyici” bir mekanizma iken geleneksel denetim bir “sonradan algılama” mekanizmasıdır (Majdalawich vd., 2012: 305).

Enron ve WorldCom gibi büyük şirketlerin denetim skandallarından sonra, geleneksel denetim sürecinde zamanında ve güvenilir bilgi sağlanamamasının doğurduğu sonuçlar göz önüne alındığında sürekli denetimin önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda sürekli denetim geleneksel denetime göre daha güvenilir nitelikteki bilgiyi gerekli zaman diliminde bilgi kullanıcılarına sunmaktadır. İç denetimin zamanla değişen yapısını aşağıdaki tablo ile özetlemek mümkündür:

Tablo 2.4. İç Denetimin Değişen Yapısı

20. yy. İç Denetim Anlayışı	Bugünün İç Denetim Anlayışı	Geleceğin Risk Odaklı İç Denetim Anlayışı
Periyodik ve rutin özellikli denetim planlarıyla kontrollere güvence sağlamak	Riske odaklanmış bir iç denetim planı ile kontrollere güvence sağlamak	Kontrollere güvence sağlamakla birlikte risk yönetiminin etkinliği üzerine güvence sağlamak

Kaynak: (Kaban ve Gül, 2019: 51).

Geleneksel denetimin tanımladığı denetçi kavramıyla teknoloji temelli denetim sistemlerinin tanımladığı denetçi kavramı arasında da birtakım farklılıklar söz konusudur. Uluslararası denetim standartları kapsamındaki geleneksel tanımda denetçi; “finansal tablolarda yer alan bilgilerin standartlara uygunluğu ve doğruluğuna ilişkin makul güvence sağlayacak yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde ederek standart denetim teknikleri vasıtasıyla kayıtları denetleyen ve değerlendirerek raporlar halinde ilgililere sunan” şeklindeyken, dijital veri analizinin yaygınlaşıp teknoloji ve bilgisayar temelli denetim sistemlerinden sonra yapılan çalışmalar ışığında denetçinin tanımı;

“Denetlediği şirket ile ilişkili olmayan, gerçekte ve görünürde bağımsız, teknolojiyi iyi kullanan, işletmelerin artan veri büyüklüğü ve karmaşıklık düzeyleri karşısında çözüm üretebilen, teknolojinin denetçiye sağlayacağı olanakları denetim sürecinde kullanma bilgisine ve yeteneğine sahip olan, sanal gerçeklik ve diğer akıllı uygulamaları kullanarak finansal tabloların öncesinde gerçekleşen olayları çok boyutlu olarak kavrayan, kanıt toplama aşamasında örneklem kullanmak yerine olayın bütününi görmesine olanak sağlayacak teknolojik gelişmeleri kullanabilen, akıllı algoritmalar aracılığıyla daha derin ve kaliteli bilgi elde edebilen ve sıfır hata ile çalışan, denetçi olma yeterliliklerine sahip uzman kişileri veya bu kişilerden oluşan denetim şirketini ifade eder” olarak değişmiştir (Erturan ve Ergin, 2018: 818-819).

Aşağıdaki tabloda sürekli denetimle geleneksel denetimin karşılaştırılması yapılmıştır:

Tablo 2.5. Sürekli Denetimle Geleneksel Denetimin Karşılaştırılması

KRİTERLER	SÜREKLİ DENETİM	GELENEKSEL DENETİM
<i>Hedefler</i>	Verilerin kalitesini arttırmak Meta kontrol yapısı oluşturmak	Yönetimin sunduğu mali tabloların güvenilirliğini arttırmak
<i>Denetim Araçları</i>	Sisteme entegre edilmiş dijital araçlar	Manuel/yarı otomatik araçlar
<i>Veri İncelemesi</i>	Verilerin tümünün incelenmesi	örnekleme yöntemi
<i>Denetim Otomasyonu</i>	Sürekli izleme ve anında cevap verme	Mevcut değil
<i>Benzerlikler</i>	Bağımsız ve profesyonel tasdik faaliyetleri GKGMİ'nin kriter olarak alınması	Bağımsız ve profesyonel tasdik faaliyetleri GKGMİ'nin kriter olarak alınması
<i>Farklılıklar</i>	Minimum fiziki belge kullanımı Talep halinde raporlama	Fiziki belge temelli Yılda bir kez rapor
<i>Sınırlamalar</i>	Belirgin teknik engeller Standartların ve rehberin olmayışı	Teknolojik adaptasyondan mahrumiyet Yalnızca periyodik denetim raporları
<i>Faydalar</i>	Gerçek zamanlı finansal bilgide artış Eş anlı denetim raporu	Teknik ve standartların kullanım geçmişine sahip oluşu
<i>Zamanlama</i>	Günlük, haftalık, aylık vs.	Yıllık ve/veya üç aylık
<i>Denetimin Konusu</i>	Hem finansal hem de finansal olmayan veriler	Sadece finansal veriler

Kaynak: (Kıymetli Şen, 2016: 389).

2.5. Sürekli Denetimle İlişkili Kavramlar

2.5.1. Sürekli İzleme

Sürekli izleme, işletme faaliyetleriyle ilgili politikaların, prosedürlerin ve süreçlerin etkin bir şekilde çalıştığından emin olmak için yapılan bir yönetim işlevidir. İşletmelere kısa, orta ve uzun vadeli hedeflerini belirlemede destek olan sürekli izleme işlemi, iş sürecinin özelliklerine bağlı olarak günlük, haftalık ya da aylık olarak yürütülebilmektedir. Sürekli denetim ve sürekli izleme; denetim faaliyetlerinde birbirinden ayrılmaz iki süreçtir. Çünkü sürekli denetimin makul bir güvence sağlayıp sağlayamadığı, iç kontrolün sürekli izlenip izlenmediğine bağlıdır (Soedarsono vd., 2019: 338).

Bir başka tanıma göre sürekli izleme, kontrollerin ve sistemlerin amaçlandığı gibi ilerlemesini ve işlemlerin öngörüldüğü gibi sürdürülmesini sağlamak için yönetim tarafından yürütülen bir kontrol mekanizmasıdır (Hillo ve Weigand, 2016: 30).

Sürekli izleme faaliyeti, tek tek işlemlere değil kontrol ortamının bütününe odaklanmaktadır. Bu sırada iç denetçiler de sürekli denetimin gerektirdiği uygulamalar yapılırken yönetime, sürekli izleme süreçlerinin düzgün çalışıp çalışmadığına dair ek güvence sunmaktadır (Warren ve Smith, 2006: 28).

Hataları, hileleri ve işlemlerle ilgili aksaklıkları takip edip denetimle ilgili tüm verilerin güncel, doğru ve kullanılabilir olmasını sağlayarak sürekli denetimden faydalanabilmek için işletmelerin kapsamlı ve gelişmiş sürekli izleme sistemleri kullanmaları gerekmektedir (Lins vd., 2018: 897).

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations)'nun tanımına göre sürekli denetim bir denetim çalışmasıyken sürekli izleme; izleme rolünün bir parçası, kontrol yapısının bir bölümü ve bir yönetim çalışmasıdır (Kurnaz ve Çetinoglu, 2010: 176).

İşlemlerin sürekli izlenmesi şirket yöneticilerine, iç denetçilere ve dış denetçilere karmaşık ve verilerin yoğun olduğu denetim ortamlarında, iç kontrol sisteminin hatalarını ve yapılan diğer ihlalleri keşfetme konusunda destek olmaktadır (Brown vd., 2006: 2).

Gonzalez ve Hoffman (2018) denetim sonuçlarının erken ve sık bildirilmesinin finansal işlemlerdeki dolandırıcılığı caydırmada her zaman tek başına yeterli olmadığını, bunun dolandırıcılığı caydırma konusunda tam bir yararının olması için izleme sisteminin güçlü olmasına bağlı olduğunu savunmuşlardır.

Sonuç olarak yapılan çalışmalarla sürekli denetimin destekleyicisi olan sürekli izlemenin, faaliyetlerin denetimini olumlu yönde etkileyeceği ve denetime katkıda bulunacağı kanıtlanmıştır.

2.5.2. Sürekli Güvence

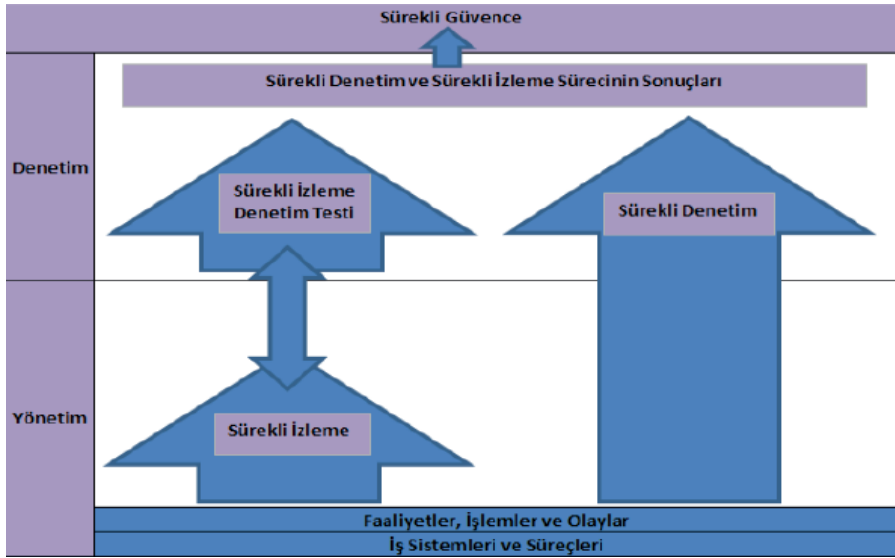
Denetim güvencesi; kontrollerin yeterli ve etkin olarak yapıldığını, bilginin eksiksiz ve doğru olduğunu açıklamaktır. Sürekli güvence faaliyetleri için ise denetçiler aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmektedir (Boydaş Hazar, 2014: 32):

- Kanıtları bağımsız bir bakış açısıyla incelemekte,
- Risk yönetimiyle alakalı strateji ve uygulamaları değerlendirmekte,
- Yönetimin yaptığı uygulamaları ve kontrol sistemlerini değerlendirmekte,

- Karar verme ve raporlama aşamasında kullanılan bilgiyi değerlendirmektedir.

Denetçiler, sürekli izleme ve sürekli denetim faaliyetlerini bir arada değerlendirirken iç kontrollerin etkinliğine ilişkin sürekli güvence sağlamak zorundadırlar (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 178).

Sürekli denetimin; sürekli izleme ve sürekli güvenceyle ilişkisi, Coderre'nin çalışmasında ortaya koyduğu, aşağıdaki şekilde gösterilebilir (Acar vd., 2016: 1563):



Şekil 2.1. Sürekli Denetim, Sürekli İzleme ve Sürekli Güvence - Kavramsal Modeli

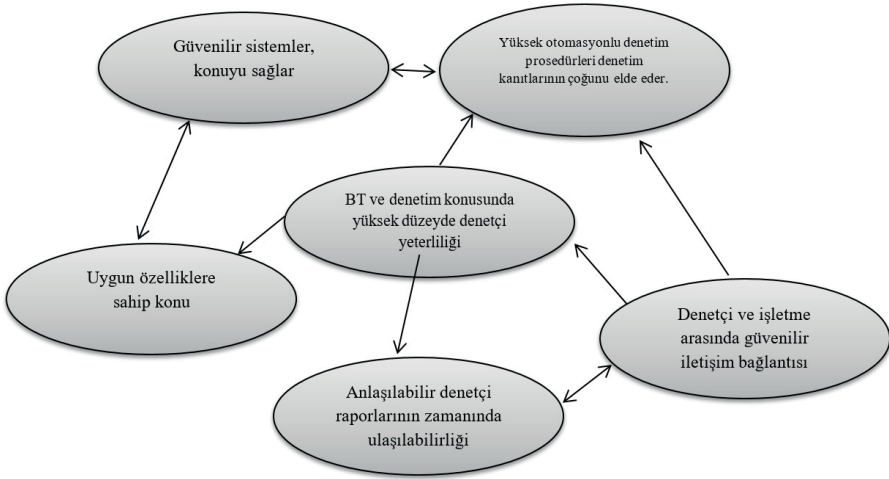
2.5.3. Sürekli Raporlama

İş dünyasındaki çoğu şirket çıkar gruplarına her yıl yıllık tam rapor ve üç ya da altı aylık olarak hazırlanan ara raporlar sunmaktadır. Yıllık raporda yer alan finansal tablolara tam bir yasal denetim uygulanabilecekken ara dönem raporunda bulunan finansal tablolar sadece bir denetim araştırmasına tabi tutulabilmektedir. Oysa sürekli raporlama, sadece bir denetim gerçekleştirme amaçlı olmadan daha düzenli olarak bilginin internette yayınlanmasını sağlamakta ve ilgililerin bu bilgilere erişimini kolaylaştırmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 168).

Eş anlı ve gerçek zamanlı raporlamanın unsurları aşağıda sıralanmaktadır (Uyar ve Çelik, 2006: 94):

- ✓ Güvenilir nitelikte bir sistemin inşa edilmesi,
- ✓ Finansal verileri kamuya sunmada gereken tüm yöntemlerin kullanılması,
- ✓ Hem finansal hem de finansal olmayan özellikteki tüm bilgilerin kamuya açıklanması,
- ✓ Yönetmelik sorumluluk, kurumsal hesap verebilirlik ve güçlü bir risk yönetimi oluşturulması,
- ✓ Şeffaf bir şekilde ve sürekli olarak kamunun aydınlatılmasıdır.

2.6. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları



Şekil 2.2. Sürekli Denetim İçin Gerekli Koşullar

Kaynak: (Warren ve Smith, 2006: 29).

CICA ve AICPA tarafından sürekli denetimin niteliğini, amacını, kapsamını ve temellerini incelemek amacıyla kurulan komitenin sunduğu araştırma raporuna göre; sürekli denetim ancak belirli koşullar yerine getirilip akademisyenler tarafından yapılan araştırmalar, uygulayıcılar tarafından yapılan deneyler ve yetkili kurumların rehberliği ile desteklenirse başarıyla uygulanabilecektir. Ayrıca denetçinin denetlediği işletmenin sistemine erişim yetkisine sahip olması da denetim için gerekli olan kanıtları toplamak zorunda olmasının bir gereğidir (Amin ve Mohamed, 2016: 113-115).

Sürekli denetimin uygulanmasının en önemli ön koşullarından biri de bilgi teknolojilerindeki gelişmelere ayak uydurmaktır. Dolayısıyla teknolojik

alt yapısı sağlam olan işletmelerde sürekli denetim faaliyetleri daha etkin ve verimli olarak uygulanabilmektedir (Chiu, 2014: 40).

Günümüz koşullarında bilgi sistemlerine olan ihtiyacın artmasıyla birlikte denetim faaliyetlerinde de birtakım değişikliklere gidilmiş, özellikle denetimin planlanması aşamasında denetçilerin denetimde bulunacakları işletmenin bilgi sistemini tanımaları ve denetimde bilgisayarlardan ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanmaları kaçınılmaz olmuştur. BDDT (bilgisayar destekli denetim teknikleri)'ler aracılığıyla yapılan veri analizleri ile uzun sürebilecek işlemler kısa sürede yapılabilmekte bu sayede denetim maliyetleri düşürülüp işlemlerde zaman tasarrufu sağlanabilmektedir. Ancak denetçilerin BDDT kullanarak denetim yapmaları için mesleki bilgi ve deneyimlerinin yanında bilgi sistem ve teknolojileriyle alakalı yeterli bilgi seviyesinde olmaları gerekmektedir (Biçer ve Aydın, 2015: 227).

Sürekli denetimin uygulanmasını kolaylaştıran etkenlerden biri de denetçilerin sisteme olan bakış açılarının olumlu yönde olmasıdır. Performans beklentisi, bir sistemi kullanan bireyin kullandığı sistemdeki iş performansından kazanım elde edeceğine olan inancı anlamına gelir. Sürekli denetim, gelişmiş veri analizleri yaparak sürekli hata ve hile tespit etmek gibi birçok avantajıyla etkili bir iç kontrol sistemi oluşturmaktadır. İç denetçilerin de bu faydalara ve sistemin yararlılığına dair beklentilerini yüksek tutmaları, sürekli denetimi geleneksel periyodik denetimden daha etkin ve öncül olarak görmeleri, sürekli denetim teknolojisini kullanmak için istekli olmaları sürekli denetimin uygulanmasını kolaylaştıracaktır (Gonzalez vd., 2012: 252).

Sürekli denetimin uygulanabilmesi için işletmelerin gelişmelere ayak uydurabilmesi ve değişen gereksinimleri karşılayabilmesi gerekmektedir. Teknik yeterlilikler sürekli denetim için hayattır fakat bunun yanında kurulacak güçlü ilişkiler, iyi bir iletişim ağı ve yenilikçi yaklaşımı benimseme çabası da teknik yeterlilik kadar gerekli kabul edilmektedir. Tüm bunlar kuruma adapte edilmesi açısından zor görünebilir fakat sürekli denetimin pratik anlamda daha da gelişmesi ve gelecekteki işlevselliği açısından birer fırsat niteliğindedir (Hardy ve Laslett, 2015: 193).

Yakın zamanda şirketlerin çok büyük bir kısmında gerçek zamanlı raporlamalar kullanılacak ve büyük denetim hedefleri bilgisayarlar aracılığıyla gerçekleştirilecektir. Bu bağlamda muhasebe/finans disiplininin; bilgi kullanıcılarının gerçek zamanlı bilgi edinme ihtiyaçlarını karşılamak için sürekli denetim yaklaşımının nasıl daha iyi uygulanacağı ve web tabanlı finansal bilgilerin kullanılarak karar verilirken güvenilirlik sorununun nasıl çözüleceği konularında çalışmalar yapması gerekmektedir (Chou ve Chang, 2010: 5).

Bir işletmedeki iç denetim biriminin sürekli denetime adapte olabilmesi için önemli faktörler bulunmaktadır. Bunlar aşağıda sıralanmıştır (Gönen ve Rasgen, 2015: 186):

- **Yönetim Desteği:** Sürekli denetim ilk aşamada pahalı ve riskli bir girişim olarak algılanmaktadır. Sürekli denetim önemli bir yatırım gerektirmekte ve yönetimin üst düzey verilere erişilebilmesi için denetçiyi desteklemesi gerekmektedir.
- **Çalışan Yeterliliği:** Sürekli denetim güçlü bir teknolojik bilgi ve tecrübe isteyen bir oluşumdur. Öyle ki işletmenin bölümlerinin veri tabanları bile kendi aralarında farklılık gösteriyor olabilmektedir. Bu bağlamda çalışanın yazılım sistemini ileri bir seviyede kullanması gerekmektedir. Bu konudaki görev ise yönetime düşmektedir. Dolayısıyla yönetimin personel eğitimine gereken önemi vermesi şarttır.
- **Maliyet:** İşletme yöneticileri sürekli denetim yazılımını yüksek maliyetli olarak değerlendirip iç denetim birimlerinin test görevlerini yürütebilmeleri için gerekli olan yazılımı satın almayabilirler.
- **Yasal Zorunluluklar:** Denetim prosedürlerinin içerikleri ve finansal raporlama zamanları, belirlenen yönetmelikler kapsamında değişikliğe uğrayabilmektedir. İşletmelerin iç denetim birimleri de bu değişikliklere ayak uydurmak ve sürekli denetim planını bu değişiklikler kapsamında revize etmek zorundadır.

Acar ve arkadaşlarına göre (2016) sürekli denetim, özellikle özel sektördeki büyük çaplı işletmeler için kontrol ve risk değerlendirmelerinin otomatik bir şekilde yapıldığı ve süreçlerin teknoloji odaklı olarak yürütüldüğü denetim sistemlerinde etkili olabilmektedir.

Geleneksel denetim yaklaşımından sürekli denetim yaklaşımına geçmek, gerçek zamanlı verileri elde edebilmek için elektronik denetim kanıtlarının işletmenin iş süreçlerine sorunsuz bir şekilde entegre edilmesine bağlıdır. Bu durum da bilgisayar destekli denetim tekniklerinin iş süreçlerine dahil edilmesini gerektirmektedir. Sürekli denetimin yüksek derecede güvenilirlik sağlaması ve etkin olarak uygulanabilmesi için sistematik olarak uygulanması ve gerekli kavramsal çerçeve ile iç denetim faaliyetleri ve bilgi akışlarıyla ilgili standartlar ve belirli protokollerin oluşturulması gerekmektedir (Majdalawieh vd., 2012: 312).

Sonuç olarak sürekli denetimin uygulanması için gerekli olan belli başlı koşullar şunlardır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 185):

- ✓ Denetime tabi tutulacak asıl konunun uygun özelliklere sahip olması gerekmektedir,
- ✓ Bilgi teknolojilerinin kullanılması ve esas konunun denetlenmesi hakkında denetçinin yüksek düzeyde yeterliliğe sahip olması gerekmektedir,
- ✓ Gitgide otomatik hale gelen denetim prosedürleri, denetim kanıtlarının birçoğuna ulaşılmasına katkıda bulunmaktadır,
- ✓ Zamanlılık temelinde denetim prosedürlerinden elde edilen sonuçların güvenilir olması gerekmektedir,
- ✓ Denetçi raporlarının zamanında hazırlanmış ve kontrol edilmiş olması gerekmektedir.

2.7. Sürekli Denetimin Hileyi Önlemedeki Rolü

Bir çalışanın, çalıştığı kurumun varlıkları ve kaynakları üzerinde bile isteye ahlaka uygun olmayan bir biçimde mülkiyet edinerek haksız çıkar sağlamasına hile denir (Kaban ve Gül, 2019: 53). Muhasebe kayıtlarında yapılan hilelerin bulunmasının ya da hilelerden kaçınılmasının en kestirme yolu, iyi işleyen bir muhasebe sistemi ve düzgün yapılan bir iç kontrolden geçmektedir. Muhasebe kayıtlarında yapılan hile genelde iki nedenle olur. Bunlardan ilki; yapılan hırsızlığın ya da yolsuzluğun üstünün örtülmesi, ikincisi ise işletme ile ilgili çıkar gruplarını yanıltmak amacıyla finansal işlemlerle ilgili gerçekleşmemiş bir olayı açıklama ihtiyacıdır (Erdoğan, 2002: 55).

Sürekli denetim hata ve hilelerin bulunmasının yanı sıra etkin bir önleme faaliyeti niteliğindedir. Yapılan araştırmalar geleneksel denetim yöntemi ile yapılan denetimlerin, hilelerin çok az bir kısmını açığa çıkardığını, bu durumun da iş ortamında huzursuzluğa, kurumsal etik değerlerin bozulmasına, kurumun prestijinin sarsılmasına, piyasa değerinin düşmesine ve daha sayılamayacak birçok olumsuz duruma sebep olabilecek hilelerin devam etmesi anlamına geldiğini göstermektedir. Bu bağlamda sürekli denetim sık aralılarla ve elektronik ortamda yapılarak işletmeler için hayatî öneme sahip olan hile önleme faaliyetleri kapsamında etkin bir uygulamadır (Boydaş Hazar, 2014: 15).

Denetim sonuçlarını işlemin gerçekleşmesiyle aynı anda ya da işlem gerçekleştikten kısa bir süre sonra üreten bir denetim uygulaması olan sürekli denetim ile işlemler otomatik testlere tabi tutulmakta böylelikle oluşabilecek hata ve hileler önemli ölçüde azaltılabilmektedir. Yönetimi ilgilendiren konularda yönetim birimine danışmanlık faaliyetini sürdüren denetçiler finansal bilgilerin hata veya hile barındırıp barındırmadığını tespit ederek doğruluğunu kanıtlamak zorundadır. Sürekli denetim sistemi ise işlemlerdeki hata ve hileleri

bulmada denetçiye ihtiyacı olan teknolojiyi sunarak denetimin gerçek zamanlı olarak yapılmasını mümkün kılmaktadır. Bu bağlamda, finansal işlemlerdeki hata ve hileler gerçekleşmeden önce uyarı veren sürekli denetim verileri dijital ortama kaydederek denetimlerinin daha etkin ve verimli olarak yapılmasını sağlamaktadır (Karahana ve Çolak, 2019: 570).

2.8. Sürekli Denetimde Kontrol Ve Risk Odaklılık

Sürekli denetimin odak noktalarından biri de risk ve kontrol analizlerinin otomatik olarak gerçekleştirilmesidir. Finansal tablolardan alınan verilerin otomatik analizinin yapılabilmesiyle birlikte, kontrol ve riskin değerlendirilmesi de gerçek zamanlı olarak yapılabilmektedir.

2.8.1. Sürekli Kontrol Değerlendirmesi

Sürekli kontrol değerlendirilmesi, yönetimin izleme faaliyetlerini analiz ederek kontrollerin etkinliğinin ölçülmesi ve ortaya çıkabilecek olumsuz durumlara hızlı bir şekilde müdahale edilmesinin mümkün olup olmadığının araştırılmasına yönelik olarak kontroller üzerindeki denetimleri ifade etmektedir (Boydaş Hazar, 2014: 6-7).

Sürekli kontrol değerlendirilmesi, denetçilerce kontrollerle ilgili güvence sağlanması için uygulanan işlemlerdir. Bu sayede kontroldeki zayıflıklar ve ihlaller saptanarak kontrollerin doğru çalışıp çalışmadığına ilişkin güvence sağlanmaktadır. İyi geliştirilmiş bir kontrol sistemi, süreçteki kontroller çalışmadığı zaman erken uyarı vermektedir. İç denetimin sürekli kontrol değerlendirilmesini yürütmek için ne kadar gerekli olduğu, yönetim biriminin sürekli izlemeye verdiği öneme bağlıdır. Etkili bir sürekli izleme, denetçilerin kontrollerde güvence sağlamak için yapması gereken ayrıntılı test miktarını azaltacaktır (Karahana ve Çolak, 2019: 568-569).

Sürekli kontrol değerlendirilmesi yapılan temel konulardan biri; kontrollerin işin yapısına uygun olarak tasarlanması yani denetimi yapılacak sürece ait dokümanlar, politikalar ve uygulamalar incelendikten sonra iş sürecindeki önemli kontrol noktalarının işlevini gerçek anlamda yerine getirip getirmediğine bakılmasıdır. Bir diğeri; kontrollerin planlandığı gibi kullanılması yani planlanan ve uygulandığı düşünülen sürecin gerçekte kullanılan süreçle aynı olduğunun belirlenmesi fakat süreç içerisinde ortaya çıkan yönetmelik ve dokümantasyonlarla ilgili değişikliklere de ayak uydurulmasıdır. Üçüncüsü de kontrollerin hedeflendiği biçimde çalışması yani sonucun beklendiği gibi ve kurumsal hedeflerle uyumlu olmasıdır (Boydaş Hazar, 2014: 42-43).

2.8.2. Sürekli Risk Değerlendirmesi

Sürekli risk değerlendirme, denetçilerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken olası risk düzeylerini belirlemek ve değerlendirmek için izledikleri süreci ifade etmektedir. Denetçi denetim çalışmalarına başlamadan önce işletmeyle ilgili risk kontrollerini yapmakta ve risk durumlarını tespit etmektedir (Yüksel, 2019: 146).

Modern bir iç denetim, bütünüyle risk odaklıdır. İşletmelerde risk odaklı denetimin benimsenmesindeki esas amaç, faaliyetler gerçekleştirilirken karşılaşılabilecek potansiyel risklerin önceden tespit edilip gereken önlemlerin alınmasıdır (Kaban ve Gül, 2019: 51).

Sürekli denetimde risk kavramı ve riskin yönetimi büyük önem arz etmektedir. Hatta zamanla sürekli denetimdeki denetim olgusu, riske yoğunlaşma ve iş performansını artırma amacına yönelmiştir. Sürekli denetimin giderek gelişen analitik yeteneği sayesinde kritik risk alanlarına zamanında cevap verebilen temel risk göstergeleri de büyük bir gelişme göstermiş ve daha ayrıntılı bir risk değerlendirme süreci içine girilmiştir (Hardy ve Laslett, 2015: 188).

Sürekli risk değerlendirmeyle denetçiler işletmenin riskli alanlarını saptayabilmekte, bu kapsamdaki riskleri derecelendirebilmekte ve sınırlı olan denetim kaynaklarının daha etkin olarak dağıtılmasını sağlamaktadırlar (Memiş ve Tüm, 2011: 149).

Tablo 2.6. Sürekli Kontrol Değerlemesi ile Sürekli Risk Değerlemesinin Karşılaştırılması

	Sürekli Kontrol Değerlemesi	Sürekli Risk Değerlemesi
<i>Odak Noktası</i>	Kontrol Odaklı	Risk Odaklı
<i>Analiz Teknikleri</i>	Gerçek Zamanlı/ Ayrıntılı İşlem Testi (Finansal Veri)	Eğilim/Karşılaştırma Testleri (Finansal/Operasyonel Veri)
<i>İlgili Denetim Faaliyetleri</i>	Kontrol Güvencesi Finansal Güvence Hile/Kötüye Kullanma/ Usulsüzlük	Denetimin Kapsamı ve Hedefleri Denetimin Gereklilikleri Yıllık Denetim Planı
<i>İlgili Yönetim Faaliyetleri</i>	Kontrol İzleme Performans İzleme	Kurumsal Kaynak Planlaması Toplam Kalite Yönetimi Dengeli Puan Kartı

Kaynak: (Coderre, 2005: 8).

Sürekli Denetimin İSO 500 (Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu)'de Araştırılması

Bu bölümde, İstanbul Sanayi Odası (İSO)'nın belirlediği 2018 yılı Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nun iç denetiminde sürekli denetim stratejisinin uygulanma düzeyini tespit etmeye yönelik yapılan araştırmanın amacına, önemine, kapsamına, kısıtlarına, yöntemine, araştırma sorularına ve sonuçların analizine yönelik bulgulara yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Kapsamı

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelerle birlikte iç denetimin etkinliğini geliştirme yolunda da adımlar atılmış ve sürekli denetim kavramı ortaya çıkmıştır. İç denetim faaliyetleri geleneksel denetimden bilgi teknolojilerine dayalı denetime doğru kaymaya başlamıştır. İç denetimin daha etkin ve daha verimli olarak yapılmasına imkan sunan sürekli denetim faaliyetleri, denetim işlemlerinde hata ve hileler ortaya çıkmadan ya da çıktıktan çok kısa bir süre sonra müdahale edilmesini kolaylaştıran gerçek zamanlı denetim faaliyetleridir.

Sürekli denetim, fiziki belgeler kullanılmadan gerçek zamanlı muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen bilgilerin özel bilgisayar destekli yazılım programları aracılığıyla gerçek zamanlı olarak denetimin gerçekleştirildiği, teknolojik alt yapısı kuvvetli bir denetim mekanizmasıdır. Günümüzde çoğu işletme iç denetim sistemlerinde bu mekanizmadan yararlanmaya başlamış ve denetim sistemlerine bilgi teknolojilerini entegre etmişlerdir. Bu sayede yapılan denetimlerde aşağıdaki gelişmeler yaşanmaktadır:

- Denetim faaliyetleri fiziki belgelere ihtiyaç duyulmadan bilgisayar ortamında gerçekleştirilmekte,

- Kontrol ve risk odaklı bir denetim yapıldığı için denetim faaliyetlerinin etkinliği artmakta,
- Gerçek zamanlı bir denetim gerçekleştirildiği için gerçek zamanlı sonuçlar ortaya çıkmakta,
- Muhasebe verilerindeki hata ve hileler daha hızlı bir şekilde belirlenmekte,
- Verilerin doğruluk ve güncellik düzeyi arttığı için denetim sırasında toplanan verilerin kalitesi artmakta,
- Denetim maliyetleri düşürülmekte,
- Denetime harcanan zamandan tasarruf edilmekte,
- Finansal tablolardan elde edilen sonuçlara olan güven düzeyinde artış sağlanmakta,
- Finansal hata ve hilelerde azalış meydana gelmekte,
- Yönetim birimine danışmanlık hizmeti sunulduğundan yönetimin etkinliği artmakta,
- Büyük çaplı verilerin girişi ve analizinde kolaylıklar sağlanmakta,
- Ortaya çıkabilecek olan riskler önceden saptanıp kontrol altına alınabilmekte,
- Eş zamanlı denetim raporu elde edilebilmekte,
- Denetim teknoloji odaklı yapıldığından insan kaynaklı hataların önüne geçilmekte,
- Denetim özel yazılım programlarıyla yapıldığından denetçilerin yükü hafiflemekte,
- Geleneksel denetimde kullanılan örnekleme yönteminin aksine işlemlerin neredeyse tamamına yakını hızlı bir şekilde analiz edilip denetlendiğinden daha doğru denetim sonuçları elde edilmekte,
- Denetçiye denetimin yanı sıra işletmenin diğer özellikler üzerine de yoğunlaşma fırsatı verildiğinden denetim raporlarının kalitesi de artmaktadır.

Sayılan tüm bu faydalarının yanı sıra işletmelere daha birçok faydası olan sürekli denetim, işletmelere büyük katkılar sunmakta ve amacı teknolojiye ve yaşanan gelişmelere uyum sağlamak olan işletmeler için kaçınılmaz olmaktadır. Özellikle üretim hacimleri ve satış gelirleri yüksek, büyük çaplı şirketlerin hemen hemen hepsinin iç denetiminde yer bulan sürekli denetim yöntemi hileli muhasebe işlemlerine engel olmakta ve büyük çaplı denetim skandallarının

önünü kesmektedir. Sürekli denetimin önemi Amerika’da yaşanan Enron vakasından sonra yürürlüğe konulan ve denetim alanına yeni düzenlemeler getiren Sarbanes-Oxley Kanunu ile daha da artmış ve işletmeler tarafından daha çok benimsenmiştir. Çünkü finansal verilerin güvenilirliğinin sağlanması işletmeler için büyük önem arz etmektedir. Sürekli denetim ise denetimin sık aralıklarla ve eş zamanlı yapılmasına olanak tanıdığından, finansal tablolardan elde edilen verilere olan güven düzeyinde büyük oranda artış sağlamaktadır.

Kısaca, etkin ve verimli bir denetimin varlığı, iç denetimde sürekli denetimin uygulanmasına bağlıdır. Modern denetimin bir çıktısı olan sürekli denetimi denetim birimlerine entegre eden şirketler, geleneksel denetimden vazgeçemeyen şirketlere göre bir adım daha öne geçmektedir.

Bu bağlamda bu araştırmanın temel amacı, İstanbul Sanayi Odası (İSO)’nın belirlediği 2018 yılı Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’nun iç denetiminde sürekli denetimin uygulanma düzeyini tespit etmektir. Bu doğrultuda araştırmanın temel amacı aşağıdaki alt amaçları içermektedir:

- İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’nda sürekli denetimin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmek,
- İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’nda sürekli denetim uygulanıyorsa ne kadar süredir uygulandığını belirlemek,
- İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’nun sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi olup olmadığını tespit etmek,
- Sürekli denetimin genel olarak hangi sektörlerdeki İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’nda uygulandığını tespit etmek,
- Sürekli denetimin İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’ndaki denetim beklentilerine karşılık verip vermediğini ortaya koymak,
- Sürekli denetimin, İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’nda temel amaçlarına ulaşmış ulaşmadığını tespit etmek,
- İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’nun sürekli denetime yönelik bakış açısını ortaya koymak,
- İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’nun sürekli denetimin uygulanabilmesi için gerekli olan koşulları ne şekilde değerlendirdiğini tespit etmek,
- Sürekli denetimin, İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’na sağladığı avantajları tespit etmektir.

Araştırmanın kapsamını İstanbul Sanayi Odası (İSO)’nın belirlediği 2018 yılı 500 Büyük Sanayi Kuruluşu oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında

oluşturulan anket, söz konusu şirketlerin muhasebe/denetim birimi çalışanlarına uygulanmıştır.

3.2. Araştırma Soruları

1. Katılımcı şirketlerin sürekli denetimin temel amaçlarına yönelik algıları ne düzeydedir?
2. Katılımcı şirketlerin sürekli denetime yönelik bakış açıları nasıldır?
3. Katılımcı şirketlerin sürekli denetimin uygulanabilmesi için gerekli olan koşullara yönelik algıları ne düzeydedir?
4. Katılımcı şirketlerin sürekli denetimin sağladığı avantajlara yönelik bakış açıları nasıldır?
5. Katılımcı şirketlerin sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine yönelik bakış açıları nasıldır?
6. Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcıların cinsiyetleri arasında anlamlı farklılık var mıdır?
7. Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcıların yaşları arasında anlamlı farklılık var mıdır?
8. Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcı şirketlerin faaliyette bulunduğu süre arasında anlamlı farklılık var mıdır?
9. Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcı şirketlerdeki çalışan sayısı arasında anlamlı farklılık var mıdır?
10. Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcı şirketlerin bulunduğu sektör arasında anlamlı farklılık var mıdır?
11. Katılımcı şirketler sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi midir? Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcı şirketlerin sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi olma durumu arasında anlamlı farklılık var mıdır?
12. Katılımcı şirketlerde sürekli denetim uygulanmakta mıdır? Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcı şirketlerde sürekli denetimin uygulanma durumu arasında anlamlı farklılık var mıdır?
13. Sürekli denetimin uygulanma süresi bakımından katılımcı şirketler arasında anlamlı farklılık var mıdır?
14. Sürekli denetimi uygulayan katılımcı şirketler sürekli denetimden olan beklentilerine karşılık bulmuşlar mıdır?

NOT: Sürekli denetimin uygulanma düzeyi ölçeği 5 boyut olarak ele alınmış olup bu boyutların her biri tek tek analiz edilecektir.

3.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın kapsamını İstanbul Sanayi Odası (İSO)'nın belirlediği 2018 yılı 500 Büyük Sanayi Kuruluşu oluşturmaktadır. Bu şirketler söz konusu yılda Türkiye'de sanayi faaliyet kolunda yer alan en büyük kuruluşlar olup, Türk sanayinin gelişimini görebilmek adına önemli rol üstlenicisi niteliğindedir. Bu bağlamda, anketlerin bu kadar büyük çaplı şirketlere uygulanması aşamasında çeşitli sıkıntıların ortaya çıkması da kaçınılmaz olmuştur.

Anketlerin uygulanması sırasında çoğu şirket ilk etapta finansal verileriyle ilgili herhangi bir kötüye kullanımın olması endişesiyle konuya yaklaşmış ve çalışmayla ilgili detaylı bilgi edinme çabası içerisine girmiştir. Şirketlerin Türkiye'nin en büyük sanayi şirketleri olması, anketlerin yüz yüze gerçekleştirilmesi aşamasında da çeşitli zorlukları beraberinde getirmiştir. Anketin uygulanacağı kişilere ancak sıkı ve uzun süren bir güvenlik aşamasından geçildikten sonra ulaşılmıştır. Anketlerin çok büyük bir kısmı elektronik ortamda uygulandığı için geriye dönüş süresinde uzamalar yaşanmıştır. Söz konusu şirketlerin büyük şirketler olması sebebiyle de ilgili/yetkili kişilere ulaşılması, diğer herhangi bir şirketteki kişilere ulaşılmasına nispeten daha zor olmuştur. Yetkili kişilere ulaşıldığında ise anketi doldurmalarını kabul ettirmek için de ayrıca bir gayret sarf edilmiştir. Ayrıca anketlerin her şirketin muhasebe/denetim birimi çalışanlarına uygulanması gerektiğinden; bu personelin yerinde olmaması, o an için meşgul olma durumu gibi sebepler yine zaman açısından aksaklıları beraberinde getirmiştir.

Ankette firmaya özel bilgilerin istenmesi, çalışanların üstlerinden onay almadan anketi doldurmak istememelerine sebep olmuştur. Anketin doldurulmadan önce incelenmek istenmesi, daha sonra uzun süre olumlu ya da olumsuz herhangi bir geri dönüşün olmaması sebebiyle de bir kişiyle defalarca telefon/e-mail yoluyla kontak kurulmaya çalışılmıştır. Yaşanan tüm bu olumsuzluklar anketleri uygulamak için öngörülenden daha fazla emek ve zaman harcanmasına neden olmuştur. Çalışmanın veri toplama aracı olarak anket yönteminden yararlanılması ve boyutlarla sınırlandırılması da araştırmanın bir diğer kısıtı olarak ele alınabilir.

Ayrıca anketlerin bir kısmının uygulanma sürecinin, dünya çapında yaşanan Covid-19 Pandemi sürecine denk gelmesi nedeniyle şirketlerin yüz yüze anket uygulaması için görüşmeyi kabul etmemeleri, şirketlerin çoğunun bir süreliğine kapatılıp evden çalışma sistemine geçilmesi gibi sebepler yine araştırmanın tamamlanmasının normalden çok daha fazla uzamasına sebebiyet vermiştir.

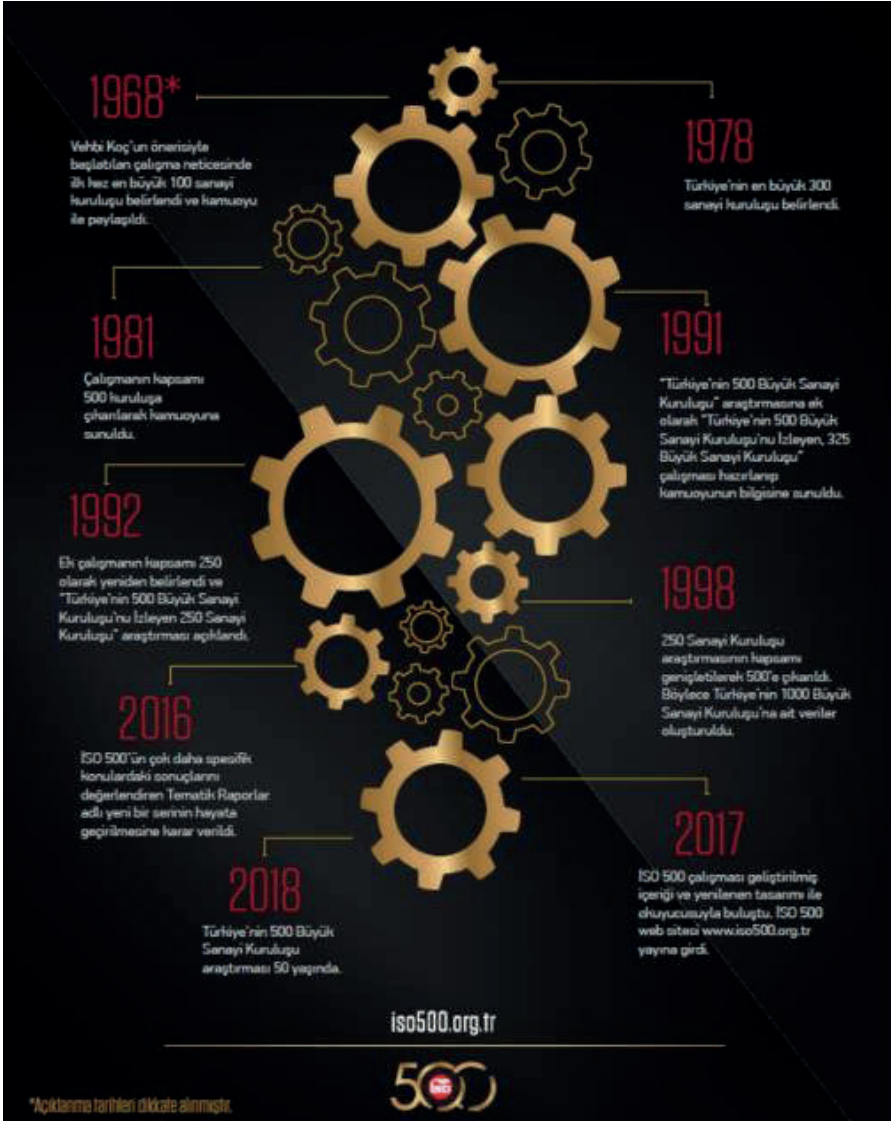
3.4. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın bu kısmında araştırma evreninin belirlenmesi ve örneklem seçimi, veri toplama araçlarının geliştirilmesi ile araştırmada kullanılan istatistiksel yöntem ve teknikler açıklanmıştır.

3.4.1. Araştırma Evreninin Belirlenmesi ve Örneklem Seçimi

Öncelikle araştırmanın, anketteki değişkenlerin ölçülebileceği uygun bir örneklem üzerinde yapılması hedeflenmiştir. Bu nedenle çalışmanın evreni, İstanbul Sanayi Odası (İSO)'nın belirlediği 2018 yılı Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu olarak belirlenmiştir. Çalışmanın evreninin İSO 500 olarak belirlenmesinin sebeplerinden ilki; İstanbul Sanayi Odası tarafından 1968 yılından beri yıllık olarak kamuoyuna sunulan “Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu” araştırmasının, Türkiye'nin sanayisine ve ekonomisine yönelik önemli bir referans niteliğinde olmasıdır. Ayrıca, Türk sanayi sektörünün gelişimine kılavuz niteliğinde olan İSO 500 araştırması, katılımcı şirketlerin yurt içi ve yurt dışında tanınmalarına da katkıda bulunmaktadır. Bir diğer neden; “Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu” araştırmalarının ülke ekonomisine tutulan güçlü bir ayna olması ve bugüne kadar da birçok tez ve araştırmaya konu olmasıdır. İSO 500 araştırması bir nevi tüm ülke ekonomisinin en güçlü sağlık testi özelliğindedir.

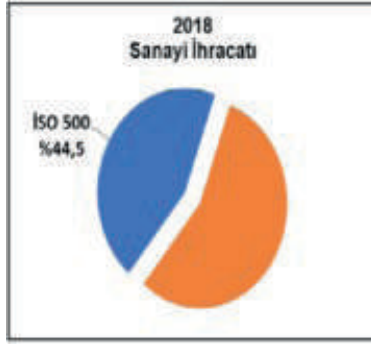
Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu (İSO 500) araştırmasının temel amacı, Türkiye'de sanayi kolunda faaliyet gösteren en büyük işletmeleri belirleyebilmek, bu işletmelerin büyüklüklerini ortaya koyarak Türk sanayinin gelişimini görebilmek ve geleceğe yönelik yol haritasının oluşturulmasına katkı sağlamaktır. Araştırma ankete dayalıdır ve katılım gönüllülük esastır. Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu anketi coğrafi olarak tüm ülkeyi, iktisadi olarak da sanayi sektöründe faaliyet gösteren bütün kuruluşları içine almaktadır. İSO 500'ün tarihsel gelişimi aşağıdaki şekilde gösterilmektedir:



Şekil 3.1. Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu Araştırmalarının Tarihsel Gelişimi

Kaynak: (iso500.org.tr)

ISO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nun araştırmaya konu olmasının sebeplerinden biri de ülke sanayi ihracatındaki önemli payıdır. Aşağıdaki şekilde ISO 500'ün 2018 yılı Türkiye Sanayi ihracatındaki payı verilmiştir:



Şekil 3.2. İSO 500'ün Türkiye Sanayi İhracatı İçerisindeki Payı-2018 (%)

Kaynak: (iso500.org.tr)

Sonuç olarak İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu, Türkiye'nin ekonomisi hakkında çok önemli görüşler bildiren ve gelecekteki ekonomik çalışmalar için de yol gösteren bir kılavuzdur. Bu bağlamda, çalışmanın asıl konusu olan sürekli denetimin söz konusu kuruluşlardaki uygulanma düzeyini tespit etmek, iç denetimde sürekli denetim stratejisinin Türkiye'deki yerini görmek açısından büyük önem arz etmektedir.

Araştırmanın evrenini İstanbul Sanayi Odası (İSO)'nın belirlediği 2018 yılı 500 Büyük Sanayi Kuruluşu oluşturmaktadır. Bu araştırma evreninden %95'lik güvenilirlik sınırları içerisinde, %5'lik bir hata payıyla seçilecek örneklem büyüklüğü 217 olarak hesaplanmıştır. Araştırma yatay kesit verilerinden oluşmaktadır. Çalışmada anketlerin uygulanacağı örneklem hacmini belirleyebilmek için;

$$n = \frac{N \cdot t^2 \cdot (p \cdot q)}{d^2(N-1) + t^2 \cdot p \cdot q}$$

formülü kullanılmıştır (Sancar, 2012). Formülde yer alan; N=Evrendeki şirket sayısı,

$$t=1,96 \text{ (0,05 anlamlılık düzeyinde) } p=0,5$$

$$q=0,5$$

$$d \text{ (duyarlılık) } =0,05$$

$$n = \frac{500 \times 1,96 \times 1,96 \times 0,5 \times 0,5}{0,05 \times 0,05 \times (500 - 1) + (1,96 \times 1,96) \times 0,5 \times 0,5} \rightarrow n = 217$$

olarak hesaplanmıştır. Analizlere konu olan anket sayısı da 221'dir. Elde edilen bu sayı hedeflenen 217 sayısından fazla olup bu sayede α ve d hataları en az seviyeye indirgenmeye çalışılmıştır. Örneğin seçiminde evrendeki her şirketin örneğe girme şansını eşitleyen basit tesadüfi yöntem kullanılmıştır.

Anketlerin tarafsız, samimi ve amaca uygun bir şekilde cevaplandırılabilmesi ve doğru/eksiksiz olarak doldurulması adına anketler uygulanmadan önce şirketlerin muhasebe/denetim birimleriyle ön görüşmeler gerçekleştirilmiş, ankette yer alan sorular ve bilhassa teknik terimler hakkında detaylı bilgilendirmeler yapılmıştır. Anketteki değişkenlerin daha sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesi amacıyla şirketlerin olası çekinceleri; elde edilen verilerin ilgili bilimsel çalışmadan farklı bir yerde kullanılmayacağı ve gerekli analizler yapılırken kuruluşların isimlerinin verilmeyeceğinin hatırlatılması yoluyla giderilmeye çalışılmıştır. Anketlerin çoğu elektronik ortamda mail yoluyla, bir kısmı yüz yüze kağıt ortamında, bir kısmı ise yine yüz yüze fakat tabletler aracılığıyla elektronik ortamda uygulanmıştır. Uygulanan 223 anketin 2'si eksik ve hatalı, 221'i ise eksiksiz ve doğru olarak doldurulup değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

3.4.2. Veri Toplama Araçlarının Geliştirilmesi

Verilerin toplanmasında anket yöntemi kullanılmıştır. Bunun için ilk olarak araştırmadaki değişkenleri içeren bir ölçeğin geliştirilmesi gerekmiştir. Bu amaçla denetim ve sürekli denetim konularıyla ilgili yerli ve yabancı kaynaklar kuramsal olarak incelenmiştir.

Anket formları hazırlanırken mümkün mertebe konuyla ilgili daha önceki çalışmalarda kullanılan geçerliliği ve güvenilirliği ispatlanmış ve Türkiye'de de geçerlilik ve güvenilirliği test edilmiş ölçeklerden yararlanılmıştır. Ancak bu ölçeklerin bir kısmının orijinal dili İngilizce olduğundan kültürel farklılıkların sebep olabileceği sorunları ortadan kaldırmak amacıyla ölçeklerin Türkçe'ye uyarlanması gerekmektedir. Bunun için ölçekler tercüme (İngilizce'den Türkçe'ye), geri tercüme (Türkçe'den İngilizce'ye) yöntemleri kullanılarak tercüme edilmiş, ifadelerin kültürel bağlamda farklılığı olup olmadığına bakılmıştır. Sonuç olarak hiçbir ifadenin anlam kaybına veya değişikliğine uğramadığı sonucuna varılmıştır. Sonraki süreçte ankete son hali verilmeye çalışılmış; anlaşılmayan, yeterince açık olmayan veya tartışma yaratabilecek ifadeleri tayin etmek, ifadelerin yerini ve anketlerin değerlendirilme süresini

belirlemek için konunun uzmanlarından yardım istenerek anket formu tekrar düzenlenmiştir. Tüm bu düzenlemeler sonucunda anket formu beş kısımdan ve toplam 48 maddeden oluşturulmuştur.

Anket formunun başında cinsiyet, yaş, işletmenin kaç yıldır faaliyet gösterdiği, çalışan sayısı ve sürekli denetim ile ilgili özellikleri tespit etme amaçlı olarak hazırlanan sorular bulunmaktadır. Bu sorular vasıtasıyla belirlenmeye çalışılan özellikler kontrol değişkeni olarak alınmış işletmelerin sürekli denetim uygulama düzeyleri bu değişkenler kapsamında değerlendirilmiştir.

Uygulanan anket beş boyuttan oluşmaktadır. Anketin birinci boyutu sürekli denetim uygulamalarının temel amaçlarını ölçmeye yöneliktir. İkinci boyut işletmelerin sürekli denetime yönelik bakış açısını, üçüncü boyut sürekli denetimin uygulanabilmesi için gerekli olan koşulların değerlendirilmesini, dördüncü boyut sürekli denetimin işletme açısından sağladığı avantajları ve son olarak beşinci boyut sürekli denetimin uygulanmama nedenlerini ölçmeye yönelik ifadeleri içermektedir. Bu boyutları ölçmeye yönelik ifadeler (Coderre, 2005; Vasarhelyi, Kogan ve Alles, 2002; Kıymetli Şen, 2016; Önce ve İşgüden, 2012; Searcy ve Woodroof 2003; Serçemeli, 2015; Warren, 2004; Murthy ve Groomer, 2004; Cankar, 2006; Warren ve Smith, 2006) çalışmalarından uyarlanarak elde edilmiştir.

Anketin tüm boyutlarındaki ifadeler 5'li Likert Ölçeği (1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2- Katılmıyorum, 3- Kararsızım, 4- Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum) şeklinde derecelendirilmiştir.

3.4.3. Analiz Yöntemleri

Çalışmada verilerin analizi için AMOS ve SPSS paket programlarından yararlanılmıştır. Analizlerde önem düzeyi $\alpha=0,05$ olarak kabul edilmiştir. Araştırmada ilk olarak ölçeğin ve boyutlarının güvenilirliği ve geçerliliği incelenmiştir. Güvenilirlik aynı değişkenin bağımsız ölçümleri arasındaki tutarlılığı ifade etmektedir. Ölçeğin kalıcılığını ve tutarlılığını ortaya koyan güvenilirlik, ölçek aracılığıyla yapılan ölçümlerin hatadan bağımsız kalma derecesini belirlemektedir (Büyükoztürk, 2011:169). Geçerlilik ise değişkenleri ve aralarındaki ilişkiyi ölçmek amacıyla oluşturulan ölçüm aracının ölçülmek istenen özelliği ne ölçüde ölçebileceğinin saptanmasında kullanılmaktadır.

Araştırmada analizler için kullanılacak 221 anket formunun araştırma evrenini temsil gücüne sahip olduğu söylenebilir. Çünkü evreni temsil etme açısından yeterli görülen ve örneği oluşturan anket formlarının büyük çoğunluğu geri dönmüş ve geri dönen anket formlarının neredeyse %99'u analizlerde kullanılmıştır.

Araştırmada ölçeklerin güvenilirlik düzeyleri içsel tutarlılık (internal consistency) yöntemi ile belirlenmiş ve cronbach alpha güvenilirlik ölçütünden yararlanılmıştır. Cronbach alpha değeri 0 ile 1 arasında değer alabilmekte ve 1'e yaklaştıkça ölçeğin güvenilirliği artmaktadır (Morgan, Leech, Gloeckner ve Barrett, 2004: 122).

Cronbach alpha değerleri incelenirken öncelikle madde analizi yoluyla madde toplam korelasyonu ve herhangi bir maddenin silinmesi durumunda cronbach alpha değerlerindeki değişime bakılmıştır. Madde toplam korelasyonu 0,20'den düşük olan maddelerin teste alınmaması, 0,20 ile 0,30 arasında olanların da düzeltilmesi gerektiği hatta zorunluluk halinde analize dâhil edilmesi önerilmektedir. 0,30 ve daha yüksek olan maddelerin ise iyi ayırt edici nitelikte olduğu düşünülebilir. Ölçeklerin güvenilirliğinde kullanılan önemli göstergeler, madde-toplam puan korelasyonu ve madde silindiği zaman alfa değerinde meydana gelen artıştır (Büyüköztürk, 2011, 171; Leech, Barrett ve Morgan, 2005: 67).

Araştırmada kullanılan ölçekte madde toplam korelasyonu 0,30'un altında kalan maddelerin silinmesi durumunda cronbach alpha değerinin artacağı görülmüş ve bu maddeler silindikten sonra analiz yinelenmiştir. Sonuçta araştırmada kullanılan ölçeklerin cronbach alpha değerlerinin kabul edilebilir düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Her bir ölçeğe ilişkin analiz sonuçları bulgular kısmında açıklanmıştır.

Anketlerin güvenilirliğini ve geçerliliğini belirlemek amacıyla açımlayıcı ve doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Çok değişkenli bir analiz tekniği olan faktör analizi birçok değişken arasındaki ilişkinin ortaya konulmasını kolaylaştırmak ve söz konusu değişkenleri bir araya getirerek daha az sayıda anlamlı yeni değişkenler ortaya çıkarmayı hedefleyen bir analiz yöntemidir (Büyüköztürk, 2002: 472). Faktör analizi açımlayıcı ve doğrulayıcı faktör analizi olarak ikiye ayrılmaktadır. Açımlayıcı faktör analizinde; bir maddenin faktör yükünün belirli bir değerinin altında olması o maddenin faktörü yeterince açıklayamadığını ortaya koymaktadır. Faktör yükünün alt değerinin ne olacağını ise genellikle örneklem büyüklüğü etkilemektedir. Literatürde bir maddenin faktör yükünün en az 0,30 olarak alınması için örneklem büyüklüğünün 350, faktör yükünün 0,40 olarak alınması için ise örneklem büyüklüğünün 200 olması gerektiği yönünde çalışmalar mevcuttur.

Araştırmada ölçeğin güvenilirliğini artırmak amacıyla açımlayıcı faktör analizinde faktör yükü alt değeri 0,40 olarak alınmış ve bu değerden düşük maddeler faktör analizinden çıkarılmıştır. Faktör analizinde faktörleştirme tekniği olarak temel bileşenler analizi yapılmış ve ölçeğin farklı faktörlere ayrılma durumunu tespit etmek için varimaks döndürme rotasyonu uygulanmıştır.

Açımlayıcı faktör analizinden önce bu analiz için gerekli ön koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullardan ilki, faktör analizi yapılacak soru kâğıdı sayısının, soru sayısından fazla olmasıdır. Öteki ise örneklem yeterlilik ölçütü (Kiaser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy) ve küresellik derecesinin (Barlett's Test of Sphercity) yeterli seviyede olmasıdır. Bu araştırmada KMO'nun 0,60'tan yüksek olması ve Barlett Küresellik Testinin anlamlılığının da 0,000 olması ölçüt olarak alınmıştır (Leech vd., 2005: 82).

Faktörlerin elde edilmesinde özdeğer (eigenvalues) istatistiği 1'den büyük olan faktörler anlamlı olarak değerlendirilmekte, küçük olan faktörler ise dikkate alınmamaktadır. Özdeğer (Eigen Value) faktörlerce açıklanan varyansı hesaplamada ve önemli faktör sayısını bulmada yararlanan bir katsayıdır. Faktör analizinde, ilk aşamada genel olarak öz değeri 1 veya 1'den büyük olan faktörler önemli faktörler olarak değerlendirilmektedirler (Şahin Fırat, 2010: 76). Fakat araştırmacı, analizlerden elde ettiği sonuçlara göre bu eşik değeri yükseltebilir. Bir analizde tüm faktörler değil eigen değeri büyük olan faktörler kullanılmalıdır.

Araştırmada kullanılan ölçeğin açımlayıcı faktör analizi ile tespit edilen faktör yapısının uyumluluğunun testi amacıyla doğrulayıcı faktör analizinden de yararlanılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizi ölçek geliştirme aşamasında genellikle gözlenen değişkenlerle gizil değişkenler arasındaki ilişkiyi incelemesi açısından açımlayıcı faktör analizine göre daha sağlıklı bir analiz yöntemi olarak değerlendirilmektedir (Şencan, 2005: 408). Bu analiz, korelasyon ve kovaryans matrislerinden yararlanarak değişkenlerin kaç bağımsız grup altında toplanabileceğini ve eldeki verilerin teoriyle uyumluluğunu da sorgulamaktadır ve analizde araştırmacı hangi maddenin hangi faktöre ait olduğu konusunda önceden bilgi sahibidir (Şimşek, 2007: 7). Doğrulayıcı faktör analizinde modelin uygunluğunun belirlenmesinde kullanılan çeşitli uyum indeksleri mevcuttur. Çalışmada Ki-Kare uyum testi (CMIN/DF), Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (CFI) ve (IFI), Artık Temelli Uyum İndeksi (RMR), Yaklaşık Hatalar Ortalama Karekökü (RMSEA), dikkate alınmıştır (Meydan ve Şeşen, 2011: 36).

Doğrulayıcı faktör analizi sonucunda bir ölçüm modelinin doğrulanmış olması, çoğu zaman birleşim geçerliliğine sahip olduğu anlamına gelmektedir. Ancak doğrulayıcı faktör analizine ek olarak ilave kanıtlar da sunulabilmektedir. Araştırmada ölçüm modelinin güvenilirliğini ortaya koymak adına doğrulayıcı faktör analizinin yanı sıra bileşik güvenilirlik (CR) testinden de yararlanılmıştır.

Maddelerin standardize yol katsayıları ve hata varyanslarını dikkate alan CR değeri, Cronbach's Alpha değerine bir alternatif olarak ele alınabilmekte ya da bu değerın katsayısının onaylanması amacı ile de kullanılabilir.

Esasen Cronbach's Alpha değerinden daha güçlü olan CR değerinin 0,70'in üzerinde olması gerekmektedir (Gürbüz, 2019).

Araştırmada güvenilirlik ve geçerlilik analizi kapsamında ölçeklerin yüzeysel, yakınsama (convergent) ve ayrışma (discriminate) geçerliliğine de bakılmıştır. Yüzeysel geçerlilik, sübjektif bir araştırmadır ve araştırmacının anketi uygulama sırasında edindiği izlenimleri doğrultusunda ortaya çıkarılmaktadır. Yüzeysel geçerliliği sağlamak amacıyla anketler tercüme ve geri tercüme yöntemine göre oluşturulmuştur. Yani orijinalleri İngilizce olan ölçekler konunun uzmanları tarafından önce Türkçe'ye çevrilmiş daha sonra tekrar İngilizce'ye çevrilmiştir. Sonuç olarak dil bakımından bir anlam kayması olmadığı, Türkçe anlamların orijinal anketteki mesajı yansıttığı belirlenmiştir. Ayrıca anket, örnekleme uygulanmadan önce 30 şirkete uygulanmış ve araştırmacı anketi örneğe uygularken ifadelerin anlaşılmasında herhangi bir sorun yaşamamıştır. Araştırma için hazırlanan her bir ölçeğe yönelik korelasyon matrisleri çıkarılarak ölçeklerin yakınsama ve ayrışma geçerlilikleri incelenmiştir. Korelasyon matrislerine bakıldığında aynı faktörü oluşturan ifadeler arasında korelasyon bulunduğu ve bu korelasyonun çok yüksek olmadığı görülmüştür, tüm bu durumların ölçeklerin yakınsama ve ayrışma geçerliliğini destekler niteliktedir.

Araştırmada kullanılan Doğrulamalı Faktör Analizine ait uyum indeksleri ve literatürde belirtilen referans aralıkları Tablo 3.1.'de yer almaktadır.

Tablo 3.1. Uyum İndeksi Değer Aralıkları

İndeksler	Referans Değeri	
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum
CMIN/DF	$0 < \chi^2/şd \leq 3$	$3 < \chi^2/şd \leq 5$
TLI	$0,95 < TLI \leq 1$	$0,90 < TLI \leq 0,94$
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$
CFI	$0,95 < CFI \leq 1$	$0,90 < CFI \leq 0,94$
GFI	$0,95 < GFI \leq 1$	$0,90 < GFI \leq 0,94$
RMR	$< 0,05$	$< 0,08$

Kaynak: (Hooper, Coughan ve Mullen, 2008; Yıldırım ve Kayapalı Yıldırım, 2016; Taşkın ve Korucuk, 2018).

3.5. Araştırmanın Bulguları

3.5.1. Demografik Özelliklere İlişkin Frekans Analizleri Tablo 3.2. Katılımcıların Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	78	35,3
Erkek	143	64,7
Toplam	221	100,0

Tablo 3.2.'ye göre araştırmaya katılan şirketlerdeki kişilerin %35,3'ü kadın olup, %64,7'si erkektir. Araştırmaya toplam 221 şirketteki 221 çalışan katılmış olup bunların 78'i kadın, 143'ü erkektir.

Tablo 3.3. Katılımcıların Yaş Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde
24-34	70	31,7
35-44	124	56,1
45 ve üstü	27	12,2
Toplam	221	100,0

Tablo 3.3.'e göre araştırmaya katılan şirketlerdeki kişilerin yaş dağılımları incelendiğinde; (24-34) yaş aralığında araştırmaya katılan kişilerin (f=70) yüzdesi 31,7'dir. (35-44) yaş aralığında araştırmaya katılan kişilerin (f=124) yüzdesi 56,1'dir. (45 ve üstü) yaş aralığında araştırmaya katılan kişilerin (f=27) yüzdesi 12,2'dir.

Tablo 3.4. Katılımcı Şirketlerin Faaliyet Yılı Dağılımı

Faaliyet Yılı	Frekans	Yüzde
1-10	14	6,3
11-20	18	8,1
21-30	46	20,8
31-40	39	17,6
41-50	37	16,7
51 ve üstü	67	30,3
Toplam	221	100,0

Tablo 3.4.'e göre araştırmaya katılan şirketlerin faaliyette buldukları süre incelendiğinde; (1-10) yıl arası faaliyet gösteren şirketlerin (f=14) yüzdesi 6,3'tür. (11- 20) yıl arası faaliyet gösteren şirketlerin (f=18) yüzdesi 8,1'dir. (21-30) yıl arası faaliyet gösteren şirketlerin (f=46) yüzdesi 20,8'dir. (31-40) yıl arası faaliyet gösteren şirketlerin (f=39) yüzdesi 17,6'dır. (41-50) yıl arası faaliyet gösteren şirketlerin (f=37) yüzdesi 16,7'dir. (51 ve üstü) yıl arası faaliyet gösteren şirketlerin (f=67) yüzdesi 30,3'tür.

Tablo 3.5. Katılımcı Şirketlerdeki Çalışan Sayısı Dağılımı

Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde
250'den az	20	9,0
251-500 arası	44	19,9
501-750 arası	49	22,2
751-1000 arası	18	8,1
1001 ve üstü	90	40,7
Toplam	221	100,0

Tablo 3.5.'e göre araştırmaya katılan şirketlerdeki çalışan sayılarının dağılımı incelendiğinde; (250'den az) çalışan sayısı olan şirketlerin (f=20) yüzdesi 9,0'dır. (251- 500 arası) çalışan sayısı olan şirketlerin (f=44) yüzdesi 19,9'dur. (501-750 arası) çalışan sayısı olan şirketlerin (f=49) yüzdesi 22,2'dir. (751-1000 arası) çalışan sayısı olan şirketlerin (f=18) yüzdesi 8,1'dir. (1001 ve üstü) çalışan sayısı olan şirketlerin (f=90) yüzdesi 40,7'dir.

Tablo 3.6. Katılımcı Şirketlerin Sektörel Dağılımı

Sektör	Frekans	Yüzde
Madencilik	51	23,1
İnşaat	14	6,3
Kimya	11	5,0
Gıda	42	19,0
Tekstil	28	12,7
Enerji	10	4,5
Otomotiv	19	8,6
Plastik	10	4,5
Diğer	36	16,3
Toplam	221	100,0

Tablo 3.6.'ya göre araştırmaya katılan şirketlerin sektörel dağılımı incelendiğinde; 221 şirketin; %23,1'ini oluşturan 51 şirketin madencilik, %6,3'ünü oluşturan 14 şirketin inşaat, %5,0'ını oluşturan 11 şirketin kimya, %19,0'ını oluşturan 42 şirketin gıda, %12,7'sini oluşturan 28 şirketin tekstil, %4,5'ini oluşturan 10 şirketin enerji, %8,6'sını oluşturan 19 şirketin otomotiv, %4,5'ini oluşturan 10 şirketin plastik, %16,3'ünü oluşturan 36 şirketin ise diğer sektörlerde faaliyet gösterdiği görülmektedir.

Tablo 3.7. Katılımcı Şirketlerin Sürekli Denetim Kavramı Hakkında Bilgi Sahibi Olup Olmama Durumu Dağılımı

Sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi misiniz?	Frekans	Yüzde
Evet	221	100
Hayır	0	0
Toplam	221	100,0

Tablo 3.7.'ye göre araştırmaya katılan şirketlere yöneltilen “Sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi misiniz?” sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde; 221 katılımcının hepsinin “Evet” yanıtı vererek sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi olduğu belirlenmiştir.

Tablo 3.8. Katılımcı Şirketlerde Sürekli Denetimin Uygulanma Durumu Dağılımı

İşletmenizde sürekli denetim uygulanmakta mıdır?	Frekans	Yüzde
Evet	221	100
Hayır	0	0
Toplam	221	100,0

Tablo 3.8.'e göre araştırmaya katılan şirketlere yöneltilen “İşletmenizde sürekli denetim uygulanmakta mıdır?” sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde; 221 katılımcının hepsinin “Evet” yanıtı verdiği ve araştırmaya katılan tüm şirketlerde sürekli denetimin uygulandığı saptanmıştır.

Tablo 3.9. Katılımcı Şirketlerdeki Sürekli Denetimin Uygulanma Süresi Dağılımı

İşletmeniz sürekli denetim faaliyetini ne kadar süredir uygulamaktadır?	Frekans	Yüzde
1-5 yıl arası	36	16,3
6-10 yıl arası	53	24,0
11-15 yıl arası	85	38,5
16 yıl ve üstü	47	21,3
Toplam	221	100,0

Tablo 3.9.'a göre araştırmaya katılan şirketlerde uygulanan sürekli denetim faaliyetlerinin ne kadar süredir uygulandığı incelendiğinde; (1-5 yıl arası) süredir sürekli denetim uygulayan şirketlerin (f=36) yüzdesi 16,3'tür. (6-10 yıl arası) süredir sürekli denetim uygulayan şirketlerin (f=53) yüzdesi 24,0'dır. (11-15 yıl arası) süredir sürekli denetim uygulayan şirketlerin (f=85) yüzdesi 38,5'tir. (16 yıl ve üstü) süredir sürekli denetim uygulayan şirketlerin (f=47) yüzdesi 21,3'tür.

Tablo 3.10. Sürekli Denetimin Katılımcı Şirketlerin Beklentilerine Karşılık Verme Durumu Dağılımı

İşletmenizde uygulanan sürekli denetim beklentilerinize karşılık verdi mi?	Frekans	Yüzde
Evet	221	100
Hayır	0	0
Toplam	221	100,0

Tablo 3.10.'a göre araştırmaya katılan şirketlere yöneltilen “İşletmenizde uygulanan sürekli denetim beklentilerinize karşılık verdi mi?” sorusuna yöneltilen cevaplar incelendiğinde; 221 katılımcının hepsinin “Evet” yanıtı verdiği ve dolayısıyla sürekli denetim uygulayan tüm şirketlerin sürekli denetimden beklentilerine karşılık bulunduğu söylenebilmektedir.

3.5.2. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Ölçeğine İlişkin Bulgular

Araştırmanın bu kısmında sürekli denetim uygulanma düzeyi ölçeğine ilişkin açımlayıcı ve doğrulayıcı faktör analizi sonuçlarına ve ölçekteki ifadelerle yönelik tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir. Bunun yanı sıra sürekli denetimin

uygulanma düzeyinin boyutlarına ilişkin madde analizleri ve birleşik güvenilirlik (CR) değerleri verilmiştir.

3.5.2.1. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi

Sürekli denetimin uygulanma düzeyi ölçeğine ilişkin temel bileşenler yöntemi kullanılarak varimax rotasyonlu açıklayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Araştırmada uyguladığımız açıklayıcı faktör analizi sonucunda sürekli denetimin uygulanma düzeyi ölçeğinin 5 boyutta ortaya çıktığı görülmüştür. Aşağıdaki tabloda ölçeğe ilişkin açıklayıcı faktör analizi sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 3.11. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Ölçeğine İlişkin Açıklayıcı Faktör Analizi

Faktörler	Faktör Yüklere				
	1	2	3	4	5
<i>Faktör: Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları</i>					
TemelAmaç5- Oluşabilecek riskleri gözlemleyip, kontrol altına almak	0,714				
TemelAmaç7- Büyük çaplı verileri rahat bir şekilde analiz etmek	0,758				
TemelAmaç6- Gerçek zamanlı/ eş anlı denetim raporu elde etmek	0,709				
TemelAmaç4- Maliyetleri minimize etmek	0,530				
TemelAmaç2- İnsan kaynaklı hataların önüne geçmek	0,557				
TemelAmaç3- Oluşabilecek hata ve hilelerden önceden haberdar olmak	0,504				
TemelAmaç1- Bilgilerin sürekli olarak sağlanması açısından güvence sistemi oluşturmak	0,582				
TemelAmaç8- Denetim için harcanan zamandan tasarruf etmek	0,653				
TemelAmaç9- Denetim raporlarının kalitesini arttırmak	0,485				
<i>Faktör: Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı</i>					
BakışAçısı6- Denetim uygulamalarında zaman tasarrufu sağlar.		0,792			
BakışAçısı4- Denetim maliyetlerini en aza indirir.		0,649			
BakışAçısı3- Denetimin etkinliğini artırır.		0,649			
BakışAçısı7- Yönetim birimine katkı sağlar.		0,675			
BakışAçısı5- Denetçilerin yükünü hafifletir.		0,686			

BakışAçısı8- Geleneksel denetime göre daha etkindir.	0,566
<i>Faktör: Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları</i>	
Koşul5- Denetim politikaları, denetim için gerekli olan kanıtlara ulaşım imkânı sağlamalıdır.	0,758
Koşul3- Denetçi, objektif bir yaklaşıma sahip olmalıdır.	0,733
Koşul1- Denetçi, denetleme yaptığı konu hakkında bilgi sahibi olmalıdır.	0,750
Koşul6- Sürekli denetimin uygulanabilmesi için üst düzey bir yöneticinin varlığı gerekmektedir.	0,745
Koşul2- Denetçi, bilgi teknolojilerini kullanabilmede yeterli olmalıdır.	0,716
Koşul7- Yüksek güvenilirlikli bilgi sistemleri bulunmalıdır.	0,702
Koşul4- Denetimin konusu, denetlenmeye uygun özelliklere sahip olmalıdır.	0,527
<i>Faktör: Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar</i>	
Avantaj5- Büyük çaplı verilerin analizinde kolaylık sağlar.	0,735
Avantaj4- Finansal sonuçlara olan güven düzeyinde artış sağlar.	0,637
Avantaj6- Maliyetlerin azaltılmasını sağlar.	0,589
Avantaj3- Oluşabilecek hata ve hilelerin önlenmesini sağlar.	0,570
Avantaj2- Yönetimin etkinliğini artırır.	0,577
<i>Faktör: Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri</i>	
Uygulanmama3- Veri güvenliği ile ilgili sorunların varlığı	0,856
Uygulanmama4- Veri girişlerinde sıkıntılıların yaşanması	0,834
Uygulanmama2- Alt yapı kurulum maliyetlerinin yüksek olması	0,825
Uygulanmama5- Bilgi teknolojilerindeki eksiklikler ve teknik engeller	0,787
Uygulanmama6- Sistemle ilgili yetkilendirilmemiş kişilerin kayıtlara erişebilmesi	0,653
Uygulanmama7- Sürekli denetim ile ilgili standartların olmaması	0,588
Uygulanmama9- Sürekli denetimin karmaşık bir yapıya sahip olması	0,636
Uygulanmama8- Personel yetersizliği	0,524
Uygulanmama1- Bütçe kısıtlamalarının olması	0,539

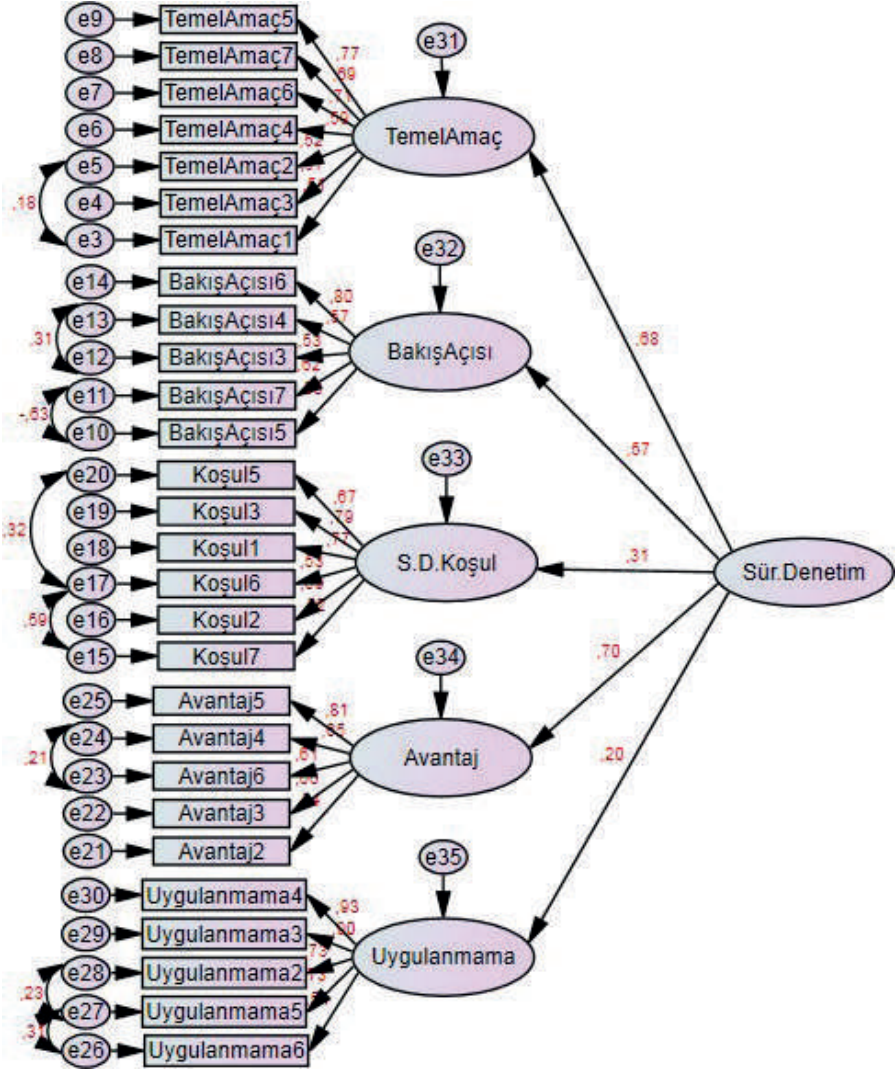
Sürekli denetimin uygulanma düzeyi ölçeğinin ilk boyutu 9 maddeden oluşan “Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları” boyutu olarak belirlenmiştir. İkinci boyut 8 maddeden oluşan “Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı” boyutudur. Sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutunda BakışAçısı1 ve BakışAçısı2 ifadeleri 0,40 değerinden düşük olduğu için analizden çıkarılmıştır. Ölçeğin üçüncü boyutu 7 maddeden oluşan “Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları” boyutudur. Dördüncü boyut ise 6 ifadeden oluşan “Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar” boyutudur. Bu boyutta da Avantaj1 ifadesi 0,40 değerinden düşük olduğu için analizlere dâhil edilmemiştir. Son olarak ölçeğin beşinci boyutu 9 maddeden oluşan “Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri” boyutudur.

Açımlayıcı faktör analiziyle ulaşılan ölçek toplam varyansın %49,805’ini açıklamaktadır. Araştırmadan elde edilen verilere göre betimleyici faktör analizi uygulayabilme koşulunu gösteren KMO (Kaise-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy) örneklem yeterli ölçütü (0,757) ve araştırma verilerinden anlamlı faktörler çıkabileceği sonucunu veren küresellik derecesi (Barlett’s Test of Sphericity; 4335,106; $p < 0,000$) yeterli düzeydedir. Sürekli denetimin uygulanma düzeyi ölçeğinin güvenilirliğini gösteren cronbach alpha oranı 0,864 olarak görülmektedir ki bu da literatürdeki kabul edilebilir güvenilirlik düzeyinin üstündedir.

3.5.2.2. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Ölçeğine İlişkin Doğrulamalı Faktör Analizi

Açımlayıcı faktör analiziyle belirlenen faktör yapısının uyumunu ortaya koymak için sürekli denetimin uygulanma düzeyi ölçeğine doğrulamalı faktör analizi de uygulanmıştır. Öncelikle sürekli denetimin uygulanma düzeyi ölçüm modelinin kestirim sonuçları incelenmiştir. Modelden elde edilen regresyon yüklerinin (parametre tahminleri), maddelerin standardize edilmiş regresyon yüklerinin 0,50’den düşük olup olmadığı incelenmiştir. Ekler kısmında sürekli denetimin uygulanma düzeyi ölçeğinin boyutlarına yönelik olarak modifikasyon yapılmadan önceki ve modifikasyon yapıldıktan sonraki doğrulamalı faktör analizi sonuçları ve uyum iyiliği değerleri verilmiştir.

Bu araştırmada kullanılan sürekli denetimin uygulanma düzeyi ölçeğine ilişkin faktör yapısını ifade eden modele ilişkin maddelerin faktör yükleri Şekil 3.3.’te gösterilmiştir.



Şekil 3.3. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Ölçüm Modeline İlişkin Doğrulamalı Faktör Analizi

Analiz sonuçları incelendiğinde TemelAmaç8 ve TemelAmaç9 kodlu maddelerin faktör yükleri 0,50'den düşük olduğu için analizlerden çıkarılmıştır. Ayrıca Avantaj1 ile Uygulanmama1, Uygulanmama7, Uygulanmama8 ve Uygulanmama9 kodlu maddeler de faktör yüklerinin 0,50'den düşük olması sebebiyle analizlerden çıkarılmıştır. Aynı zamanda uygulanan doğrulamalı faktör analizinde TemelAmaç1 ile TemelAmaç2, BakışAçısı4 ile BakışAçısı3, BakışAçısı7 ile BakışAçısı5, Koşul5 ile Koşul6, Koşul6 ile Koşul7, Avantaj4 ile Avantaj6, Uygulanmama2 ile Uygulanmama5 ve Uygulanmama5 ile

Uygulanmama6 maddeleri arasında modifikasyon yapıldığı takdirde ki-kare değerinin yükseleceği ve uyum değerlerinin artacağı görülmüştür. Maddeler çıkarıldıktan ve modifikasyon yapıldıktan sonra modele ilişkin uyum değerleri Tablo 3.12.'de verilmiştir. Çalışmada grupların normal dağılıp dağılmadığı belirlenmiştir. Normallik testi için Skewness ve Kurtosis değerlerine bakılmıştır. Skewness ve Kurtosis değerleri -1,5 ile +1,5 değerleri arasında olduğu zaman normal dağılım olduğu kabul edilmektedir (Tabachnick ve Fidell, 2013; McKillup, 2012; Wilcox, 2012b; Howitt ve Cramer, 2011). Ölçekte kullanılan tüm maddeler -1,5 ile 1,5 aralığında bir değere sahip olduğundan ölçeğin normal dağılıma uygun olduğuna karar verilmiştir. Ölçeğe ve her boyutuna ilişkin Skewness ve Kurtosis değerleri farklılık analizleri tablolarında ayrı sütunlar halinde sunulmuştur.

Tablo 3.12. Sürekli Denetimin Uygulama Düzeyi Ölçeğine İlişkin Uyum İndeksi Sonuçları

İndeksler	Referans Değeri		Ölçüm	Sonuç
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum		
CMIN/DF	$0 < \chi^2/sd \leq 3$	$3 < \chi^2/sd \leq 5$	2,183	İyi Uyum
TLI	$0,95 < TLI \leq 1$	$0,90 < TLI \leq 0,94$	0,940	Kabul Edilebilir Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$	0,073	Kabul Edilebilir Uyum
CFI	$0,95 < CFI \leq 1$	$0,90 < CFI \leq 0,94$	0,957	İyi Uyum
GFI	$0,95 < GFI \leq 1$	$0,90 < GFI \leq 0,94$	0,917	Kabul Edilebilir Uyum
RMR	<0,05	<0,08	0,048	İyi Uyum

3.5.2.3. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları Boyutuna İlişkin Analizler

3.5.2.3.1. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları Boyutuna İlişkin Güvenilirlik Analizi

Tablo 3.13. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları Boyutuna İlişkin Güvenilirlik Analizi

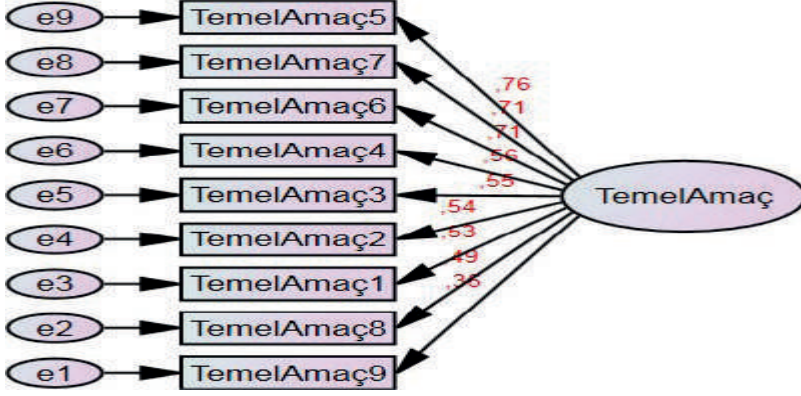
Madde No	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Madde Silinirse Ölçeğin Ortalaması	Madde Silinirse Ölçeğin Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Puan Korelasyonu	Madde Silinirse Ölçeğin Cronbach Alpha Katsayısı
TemelAmaç1	4,2443	,598	34,51	11,506	,493	,785
TemelAmaç2	4,2715	,791	34,48	10,696	,492	,787
TemelAmaç3	4,4751	,650	34,28	11,275	,496	,785
TemelAmaç4	4,0905	,953	34,67	10,042	,482	,796
TemelAmaç5	4,3846	,565	34,37	11,080	,656	,768
TemelAmaç6	4,2941	,538	34,46	11,386	,602	,775
TemelAmaç7	4,3258	,558	34,43	11,210	,628	,771
TemelAmaç8	4,2986	,523	34,46	11,895	,470	,789
TemelAmaç9	4,3710	,665	34,38	11,938	,323	,807
BOYUT GENELİ	Arit.Ort.	Stan.. Sapma	Varyans	Madde Sayısı	Cronbach Alpha	
	38,76	3,724	13,867	9	,804	

3.5.2.3.2. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları Boyutuna İlişkin Doğrulamalı Faktör Analizi

Tablo 3.14. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları Boyutuna İlişkin Uyum İndeksi Sonuçları

İndeksler	Referans Değeri		Ölçüm	Sonuç
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum		
CMIN/DF	$0 < \chi^2/sd \leq 3$	$3 < \chi^2/sd \leq 5$	3,112	Kabul Edilebilir Uyum
TLI	$,95 < TLI \leq 1$	$,90 < TLI \leq ,94$,857	Kabul Edilmeyen Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq ,05$	$,05 \leq RMSEA \leq ,08$,098	Kabul Edilmeyen Uyum
CFI	$,95 < CFI \leq 1$	$,90 < CFI \leq ,94$,893	Kabul Edilmeyen Uyum
GFI	$,95 < GFI \leq 1$	$,90 < GFI \leq ,94$,928	Kabul Edilebilir Uyum
RMR	$<0,05$	$<0,08$,027	İyi Uyum

Bu araştırmada kullanılan sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları boyutuna ilişkin faktör yapısını ifade eden modele ilişkin maddelerin faktör yükleri ise Şekil 3.4.'te gösterilmiştir.



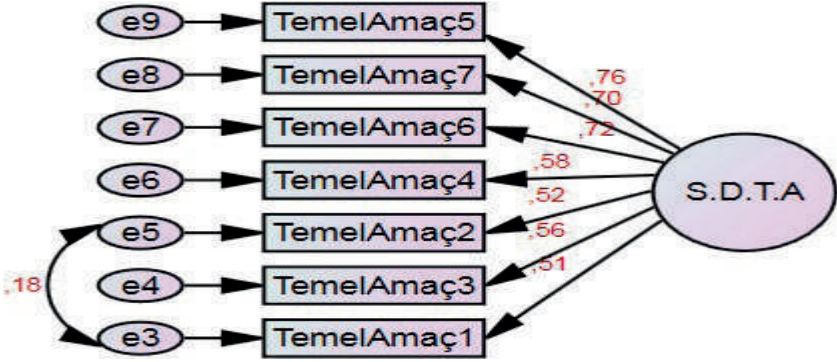
Şekil 3.4. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları Boyutuna İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Analiz sonuçları incelendiğinde TemelAmaç8 ve TemelAmaç9 kodlu maddelerin faktör yüklerinin 0,50'den düşük olduğu görülmektedir. Bu maddeler modelden çıkarılarak yeniden analiz yapılmıştır. Aynı zamanda uygulanan doğrulayıcı faktör analizinde TemelAmaç1 ve TemelAmaç2 maddeleri arasında modifikasyon yapıldığı takdirde ki-kare değerinin yükseleceği ve uyum değerlerinin artacağı görülmüştür.

Maddeler çıkarıldıktan ve modifikasyon yapıldıktan sonra modele ilişkin uyum değerleri Tablo 3.15.'te verilmiştir.

Tablo 3.15. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları Boyutuna İlişkin Modifikasyonlu Uyum İndeksi Sonuçları

İndeksler	Referans Değeri		Ölçüm	Sonuç
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum		
CMIN/DF	$0 < \chi^2/sd \leq 3$	$3 < \chi^2/sd \leq 5$	1,744	İyi Uyum
TLI	$,95 < TLI \leq 1$	$,90 < TLI \leq ,94$,963	İyi Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq ,05$	$,05 \leq RMSEA \leq ,08$,058	Kabul Edilebilir Uyum
CFI	$,95 < CFI \leq 1$	$,90 < CFI \leq ,94$,977	İyi Uyum
GFI	$,95 < GFI \leq 1$	$,90 < GFI \leq ,94$,972	İyi Uyum
RMR	$<0,05$	$<0,08$,017	İyi Uyum



Şekil 3.5. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları Boyutuna İlişkin Modifikasyonlu Doğrulamalı Faktör Analizi

3.5.2.3.3. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları Boyutunun Güvenilirlik Açısından Değerlendirilmesi

Sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları boyutunun CR bileşik güvenilirlik değerlerini gösteren tablo aşağıda verilmiştir. Tabloya göre CR değeri 0,70'in üzerindedir. Bu da ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.16. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları Boyutunun Güvenilirlik Açısından Değerlendirilmesi Tablosu

	Faktör Yüğü (λ)	λ^2	$1 - \lambda^2$	$\sum \lambda$	$\sum \lambda^2$	$\sum 1 - \lambda^2$	$(\sum \lambda)^2$	CR
Madde 5	,764	0,5837	0,4163	4,349	2,769	4,231	18,914	0,8172
Madde 7	,699	0,4886	0,5114					
Madde 6	,724	0,5242	0,4758					
Madde 4	,578	0,3341	0,6659					
Madde 2	,515	0,2652	0,7348					
Madde 3	,562	0,3158	0,6841					
Madde 1	,507	0,2570	0,7430					

3.5.2.3.4. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Şirketlerin sürekli denetim uygulamalarındaki temel amaçlarının ortaya koyulması, araştırmada cevap aranacak sorulardan birisini oluşturmaktadır. Bu

amaçla faktör analizi sonucunda elde edilen faktör yapısına ait değişkenlerin ortalamaları ve frekans dağılımları incelenmiştir.²

Tablo 3.17.'ye göre şirketler “oluşabilecek hata ve hilelerden önceden haberdar olmak” TemelAmaç3 ve “oluşabilecek riskleri gözlemleyip, kontrol altına almak” TemelAmaç5 amaçlarını daha öncelikli olarak görürken “maliyetleri minimize etmek” TemelAmaç4 ve “bilgilerin sürekli olarak sağlanması açısından güvence sistemi oluşturmak” TemelAmaç1 amaçlarını ise diğerlerine göre daha alt sıralarda görmektedirler. Ayrıca sürekli denetim uygulamalarındaki temel amaçların ortaya konulmasına ilişkin 7 ifadenin ortalamasının birbirine yakın olduğu söylenebilir (4,09- 4,48).

Sürekli denetim uygulamalarındaki temel amaçlarının ortaya konulması ile ilgili tanımlayıcı istatistik tablosuna genel olarak baktığımızda ise tercih edilen 1547 seçeneğin şirketler tarafından %90,42'si “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” şeklinde cevaplanırken, %1,42'si “kesinlikle katılmıyorum” ve “katılmıyorum” şeklinde cevaplanmıştır. Geri kalan %8,14'lük kısmını ise kararsızlar oluşturmaktadır. Sürekli denetim uygulamalarındaki temel amaçların ortaya konulmasına ilişkin 7 ifadenin genel ortalaması ise 4,29'dur. Bu sonuç bize araştırmaya katılan şirketlerin faaliyetlerini sürekli denetimin temel amaçlarına göre düzenlediklerini ve araştırma ölçeğindeki temel amaçlara yüksek bir oranda katıldıklarını göstermektedir.

Tablo 3.17. Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçlarına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

DEĞİŞKEN			1		2		3		4		5	
	X	SS	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
TemelAmaç5	4,38	0,565	0	0	1	0,5	6	2,7	121	54,8	93	42,1
TemelAmaç7	4,33	0,558	0	0	0	0	10	4,5	129	58,4	82	37,1
TemelAmaç6	4,29	0,539	0	0	0	0	9	4,1	138	62,4	74	33,5
TemelAmaç4	4,09	0,954	4	1,8	11	5,0	34	15,4	84	38,0	88	39,8
TemelAmaç2	4,27	0,791	0	0	4	1,8	35	15,8	79	35,7	103	46,6
TemelAmaç3	4,48	0,651	0	0	2	0,9	13	5,9	84	38,0	122	55,2
TemelAmaç1	4,24	0,599	0	0	0	0	19	8,6	129	58,4	73	33,0
Toplam	4,29	0,458	4	0,25	18	1,17	126	8,14	764	49,38	635	41,04

2 Tablolardaki her bir faktöre ilişkin değişken sıralamaları faktör analizinden elde edilen sıralamaya göre verilmiştir.

3.5.2.4. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı Boyutuna İlişkin Analizler

3.5.2.4.1. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı Boyutuna İlişkin Güvenilirlik Analizi

Tablo 3.18. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı Boyutuna İlişkin Güvenilirlik Analizi

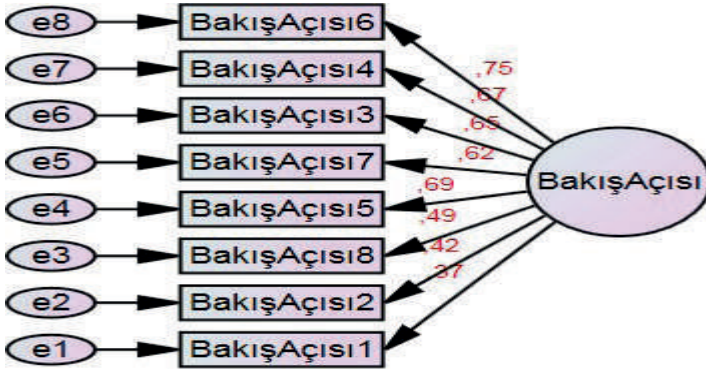
Madde No	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Madde Silinirse Ölçeğin Ortalaması	Madde Silinirse Ölçeğin Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Puan Korelasyonu	Madde Silinirse Ölçeğin Cronbach Alpha Katsayısı
BakışAçısı1	4,6063	,669	28,39	14,522	,362	,806
BakışAçısı2	4,2172	,835	28,78	13,653	,400	,804
BakışAçısı3	4,0860	,907	28,91	12,133	,610	,771
BakışAçısı4	3,7602	,968	29,24	11,756	,621	,769
BakışAçısı5	3,8688	,742	29,13	13,315	,545	,782
BakışAçısı6	3,9140	,772	29,09	12,824	,614	,772
BakışAçısı7	4,3620	,697	28,64	13,323	,591	,777
BakışAçısı8	4,1855	,630	28,81	14,325	,439	,797
BOYUT GENELİ	Arit.Ort.	Stan.. Sapma	Varyans	Madde Sayısı	Cronbach Alpha	
	33,00	4,101	16,818	8	,807	

3.5.2.4.2. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı Boyutuna İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Tablo 3.19. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı Boyutuna İlişkin Uyum İndeksi Sonuçları

İndeksler	Referans Değeri		Ölçüm	Sonuç
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum		
CMIN/DF	$0 < \chi^2/sd \leq 3$	$3 < \chi^2/sd \leq 5$	7,825	Kabul Edilmeyen Uyum
TLI	$,95 < TLI \leq 1$	$,90 < TLI \leq ,94$,655	Kabul Edilmeyen Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq ,05$	$,05 \leq RMSEA \leq ,08$,176	Kabul Edilmeyen Uyum
CFI	$,95 < CFI \leq 1$	$,90 < CFI \leq ,94$,754	Kabul Edilmeyen Uyum
GFI	$,95 < GFI \leq 1$	$,90 < GFI \leq ,94$,842	Kabul Edilmeyen Uyum
RMR	$<0,05$	$<0,08$,049	İyi Uyum

Bu araştırmada kullanılan sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutuna ilişkin faktör yapısını ifade eden modele ilişkin maddelerin faktör yükleri ise Şekil 3.6.'da gösterilmiştir.

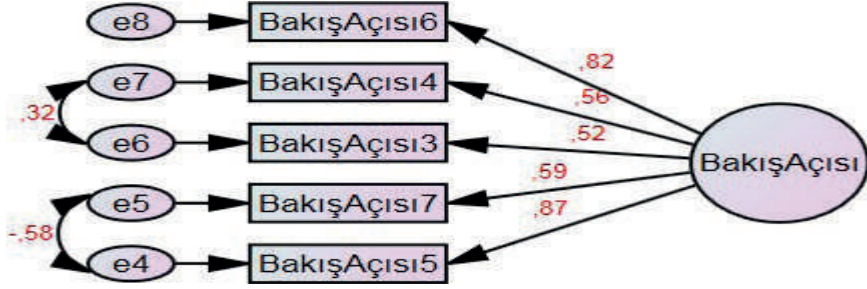


Şekil 3.6. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı Boyutuna İlişkin Doğrulamalı Faktör Analizi

Analiz sonuçları incelendiğinde BakışAçısı1, BakışAçısı2 ve BakışAçısı8 kodlu maddelerin faktör yüklerinin 0,50 den düşük olduğu görülmektedir. Bu maddeler modelden çıkarılarak yeniden analiz yapılmıştır. Aynı zamanda uygulanan doğrulamalı faktör analizinde BakışAçısı5 ile BakışAçısı7 ve BakışAçısı3 ile BakışAçısı4 maddeleri arasında modifikasyon yapıldığı takdirde ki-kare değerinin yükseleceği ve uyum değerlerinin artacağı görülmüştür. Maddeler çıkarıldıktan ve modifikasyon yapıldıktan sonra modele ilişkin uyum değerleri Tablo 3.20'de verilmiştir.

Tablo 3.20. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı Boyutuna İlişkin Modifikasyonlu Uyum İndeksi Sonuçları

İndeksler	Referans Değeri		Ölçüm	Sonuç
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum		
CMIN/DF	$0 < \chi^2/sd \leq 3$	$3 < \chi^2/sd \leq 5$	3,669	Kabul Edilebilir Uyum
TLI	$,95 < TLI \leq 1$	$,90 < TLI \leq ,94$,930	İyi Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq ,05$	$,05 \leq RMSEA \leq ,08$,072	Kabul Edilebilir Uyum
CFI	$,95 < CFI \leq 1$	$,90 < CFI \leq ,94$,979	İyi Uyum
GFI	$,95 < GFI \leq 1$	$,90 < GFI \leq ,94$,981	İyi Uyum
RMR	<0,05	<0,08	,027	İyi Uyum



Şekil 3.7. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı Boyutuna İlişkin Modifiye Edilmiş Doğrulayıcı Faktör Analizi

3.5.2.4.3. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı Boyutunun Güvenirlik Açısından Değerlendirilmesi

Sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutunun CR bileşik güvenilirlik değerlerini gösteren tablo aşağıda verilmiştir. Tabloya göre CR değeri 0,70'in üzerindedir. Bu da ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.21. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı Boyutunun Güvenirlik Açısından Değerlendirilmesi Tablosu

	Faktör Yüğü (λ)	λ^2	$1 - \lambda^2$	$\sum \lambda$	$\sum \lambda^2$	$\sum 1 - \lambda^2$	$(\sum \lambda)^2$	CR
Madde 6	,817	0,6675	0,3325	3,357	2,357	2,642	11,269	0,8100
Madde 4	,559	0,3125	0,6875					
Madde 3	,519	0,2694	0,7306					
Madde 7	,591	0,3493	0,6507					
Madde 5	,871	0,7586	0,2413					

3.5.2.4.4. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Şirketlerin sürekli denetime yönelik bakış açısının ortaya konulması, araştırmada cevap aranacak sorulardan birisini oluşturmaktadır. Bu amaçla faktör analizi sonucunda elde edilen faktör yapısına ait değişkenlerin ortalamaları ve frekans dağılımları incelenmiştir.³

3 Tablolardaki her bir faktöre ilişkin değişken sıralamaları faktör analizinden elde edilen sıralamaya göre verilmiştir.

Tablo 3.22.'ye göre şirketler “yönetim birimine katkı sağlar” BakışAçısı7 ve “denetimin etkinliğini artırır” BakışAçısı3 seçeneklerini öncelikli olarak tercih ederken “denetim maliyetlerini en aza indirir” BakışAçısı4 ve “denetçilerin yükünü hafifletir” BakışAçısı5 seçeneklerini ise daha alt sıralarda tercih etmektedirler. Ayrıca şirketlerin sürekli denetime yönelik bakış açısının ortaya konulmasına ilişkin 5 ifadenin ortalamasının birbirine yakın olduğu söylenebilir (3,76-4,36).

Şirketlerin sürekli denetime yönelik bakış açısının ortaya konulması ile ilgili tanımlayıcı istatistik tablosuna genel olarak baktığımızda ise tercih edilen 1105 seçeneğin şirketler tarafından %77,12'si “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” şeklinde cevaplanırken, %4,2'si “kesinlikle katılmıyorum” ve “katılmıyorum” şeklinde cevaplanmıştır. Geri kalan %18,72'lik kısmını ise kararsızlar oluşturmaktadır. Şirketlerin sürekli denetime yönelik bakış açısının ortaya konulmasına ilişkin 5 ifadenin genel ortalaması ise 3,99'dur. Bu sonuç bize araştırmaya katılan şirketlerin sürekli denetime ölçekte yer alan bakış açısına ilişkin maddelerle uyumlu ve genel olarak olumlu bir bakış açısına sahip olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.22. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

DEĞİŞKEN	1		2		3		4		5			
	X	SS	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
BakışAçısı6	3,91	0,773	3	1,4	4	1,8	46	20,8	124	56,1	44	19,9
BakışAçısı4	3,76	0,968	7	3,2	14	6,3	52	23,5	100	45,2	48	21,7
BakışAçısı3	4,09	0,908	5	2,3	5	2,3	37	16,7	93	42,1	81	36,7
BakışAçısı7	4,36	0,698	0	0	2	0,9	22	10,0	91	41,2	106	48,0
BakışAçısı5	3,87	0,742	3	1,4	3	1,4	50	22,6	129	58,4	36	16,3
Toplam	3,99	0,614	18	1,66	28	2,54	207	18,72	537	48,6	315	28,52

3.5.2.5. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları Boyutuna İlişkin Analizler

3.5.2.5.1. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları Boyutuna İlişkin Güvenilirlik Analizi

Tablo 3.23. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları Boyutuna İlişkin Güvenilirlik Analizi

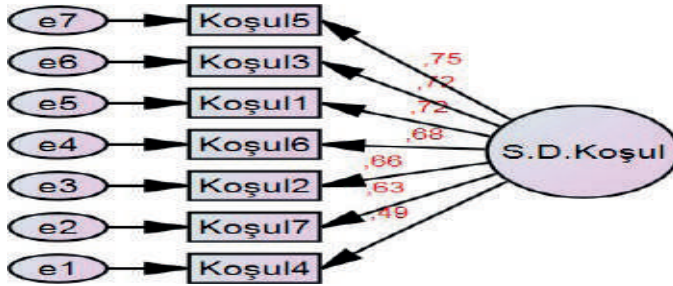
Madde No	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Madde Silinirse Ölçeğin Ortalaması	Madde Silinirse Ölçeğin Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Puan Korelasyonu	Madde Silinirse Ölçeğin Cronbach Alpha Katsayısı
Koşul1	4,5158	,447	27,79	5,941	,631	,814
Koşul2	4,8100	,589	27,92	5,557	,581	,819
Koşul3	4,6471	,426	27,76	6,013	,633	,815
Koşul4	4,7240	,458	27,84	6,307	,436	,838
Koşul5	4,5837	,570	27,98	5,400	,676	,803
Koşul6	4,5068	,636	28,06	5,228	,647	,808
Koşul7	4,7783	,664	28,05	5,266	,594	,819
BOYUT GENELİ	Arit.Ort.	Stan.. Sapma	Varyans	Madde Sayısı	Cronbach Alpha	
	32,57	2,742	7,520	7	,839	

3.5.2.5.2. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları Boyutuna İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Tablo 3.24. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları Boyutuna İlişkin Uyum İndeksi Sonuçları

İndeksler	Referans Değeri		Ölçüm	Sonuç
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum		
CMIN/DF	$0 < \chi^2/sd \leq 3$	$3 < \chi^2/sd \leq 5$	10,633	Kabul Edilmeyen Uyum
TLI	$,95 < TLI \leq 1$	$,90 < TLI \leq ,94$,679	Kabul Edilmeyen Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq ,05$	$,05 \leq RMSEA \leq ,08$,209	Kabul Edilmeyen Uyum
CFI	$,95 < CFI \leq 1$	$,90 < CFI \leq ,94$,786	Kabul Edilmeyen Uyum
GFI	$,95 < GFI \leq 1$	$,90 < GFI \leq ,94$,840	Kabul Edilmeyen Uyum
RMR	$<0,05$	$<0,08$,030	İyi Uyum

Bu araştırmada kullanılan sürekli denetimin uygulanma koşulları boyutuna ilişkin faktör yapısını ifade eden modele ilişkin maddelerin faktör yükleri ise Şekil 3.8.'de gösterilmiştir.

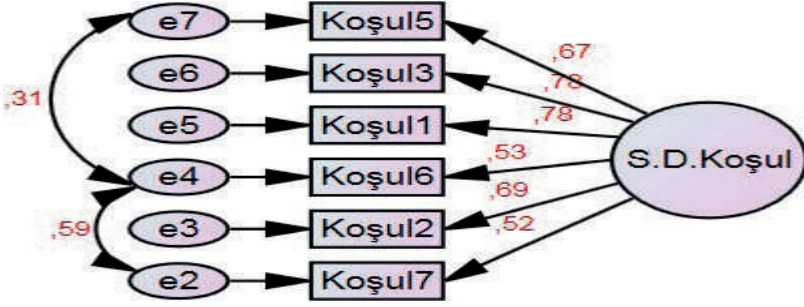


Şekil 3.8. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları Boyutuna İlişkin Doğrulamalı Faktör Analizi

Analiz sonuçları incelendiğinde Koşul4 kodlu maddenin faktör yüklerinin 0,50 den düşük olduğu görülmektedir. Bu madde modelden çıkarılarak yeniden analiz yapılmıştır. Aynı zamanda uygulanan doğrulamalı faktör analizinde Koşul7 ile Koşul6 ve Koşul6 ile Koşul5 maddeleri arasında modifikasyon yapıldığı takdirde ki-kare değerinin yükseleceği ve uyum değerlerinin artacağı görülmüştür. Maddeler çıkarıldıktan ve modifikasyon yapıldıktan sonra modele ilişkin uyum değerleri Tablo 3.25.'te verilmiştir.

Tablo 3.25. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları Boyutuna İlişkin Modifikasyonlu Uyum İndeksi Sonuçları

İndeksler	Referans Değeri		Ölçüm	Sonuç
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum		
CMIN/DF	$0 < \chi^2/sd \leq 3$	$3 < \chi^2/sd \leq 5$	2,000	İyi Uyum
TLI	$,95 < TLI \leq 1$	$,90 < TLI \leq ,94$,973	İyi Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq ,05$	$,05 \leq RMSEA \leq ,08$,067	Kabul Edilebilir Uyum
CFI	$,95 < CFI \leq 1$	$,90 < CFI \leq ,94$,988	İyi Uyum
GFI	$,95 < GFI \leq 1$	$,90 < GFI \leq ,94$,979	İyi Uyum
RMR	$<0,05$	$<0,08$,012	İyi Uyum



Şekil 3.9. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları Boyutuna İlişkin Modifikasyonlu Doğrulayıcı Faktör Analizi

3.5.2.5.3. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları Boyutunun Güvenirlik Açısından Değerlendirilmesi

Sürekli denetimin uygulanma koşulları boyutunun CR bileşik güvenilirlik değerlerini gösteren tablo aşağıda verilmiştir. Tabloya göre CR değeri 0,70'in üzerindedir. Bu da ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.26. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları Boyutunun Güvenirlik Açısından Değerlendirilmesi Tablosu

	Faktör Yüğü (λ)	λ^2	1- λ^2	$\Sigma \lambda$	$\Sigma \lambda^2$	$\Sigma 1-\lambda^2$	$(\Sigma \lambda)^2$	CR
Madde 5	,672	0,4516	0,5484	3,972	2,694	3,305	15,776	0,8267
Madde 3	,781	0,6099	0,3900					
Madde 1	,779	0,6068	0,3932					
Madde 6	,533	0,2841	0,7159					
Madde 2	,686	0,4706	0,5294					
Madde 7	,521	0,2714	0,7286					

3.5.2.5.4. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Sürekli denetimin uygulanma koşullarının ortaya konulması, araştırmada cevap aranacak sorulardan birini oluşturmaktadır. Bu amaçla faktör analizi sonucunda elde edilen faktör yapısına ait değişkenlerin ortalamaları ve frekans dağılımları incelenmiştir.⁴

4 Tablolardaki her bir faktöre ilişkin değişken sıralamaları faktör analizinden elde edilen sıralamaya göre verilmiştir.

Tablo 3.27.'ye göre şirketler “denetçi, bilgi teknolojilerini kullanabilmede yeterli olmalıdır” Koşul2 ve “yüksek güvenilirlikli bilgi sistemleri bulunmalıdır” Koşul7 seçeneklerini öncelikli olarak tercih ederken “sürekli denetimin uygulanabilmesi için üst düzey bir yöneticinin varlığı gerekmektedir” Koşul6 ve “denetçi, denetleme yaptığı konu hakkında bilgi sahibi olmalıdır” Koşul1 seçeneklerini ise daha alt sıralarda tercih etmektedirler. Ayrıca şirketlerin sürekli denetimin uygulanma koşullarının ortaya konulması ilişkin 6 ifadenin ortalamasının birbirine yakın olduğu söylenebilir (4,50- 4,81).

Şirketlerde sürekli denetimin uygulanma koşullarının ortaya konulması ile ilgili tanımlayıcı istatistik tablosuna genel olarak baktığımızda ise tercih edilen 1326 seçeneğin şirketler tarafından %95,8'i “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” şeklinde cevaplanırken, %0,38'i “kesinlikle katılmıyorum” ve “katılmıyorum” şeklinde cevaplanmıştır. Geri kalan %3,86'lık kısmını ise kararsızlar oluşturmaktadır. Şirketlerde sürekli denetimin uygulanma koşullarının ortaya konulmasına ilişkin 6 ifadenin genel ortalaması ise 4,64'tür. Bu sonuç bize şirketlerin, sürekli denetimin uygulanabilmesi için gerekli olan koşulların farkında olduklarını ve bu koşulların gerekliliğine yüksek ölçüde inandıklarını göstermektedir.

Tablo 3.27. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşullarına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

DEĞİŞKEN	1		2		3		4		5			
	X	SS	F	%	F	%	F	%	F	%		
Koşul5	4,58	0,571	0	0	0	0	9	4,1	74	33,5	138	62,4
Koşul3	4,64	0,426	0	0	0	0	3	1,4	36	16,3	182	82,4
Koşul1	4,51	0,448	0	0	0	0	3	1,4	43	19,5	175	79,2
Koşul6	4,50	0,637	0	0	2	0,9	11	5,0	81	36,7	127	57,5
Koşul2	4,81	0,590	0	0	1	0,5	10	4,5	55	24,9	155	70,1
Koşul7	4,77	0,665	0	0	2	0,9	15	6,8	71	32,1	133	60,2
Toplam	4,64	0,418	0	0	5	0,38	51	3,86	360	27,16	910	68,63

3.5.2.6. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar Boyutuna İlişkin Analizler

3.5.2.6.1. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar Boyutuna İlişkin Güvenilirlik Analizi

Tablo 3.28. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar Boyutuna İlişkin Güvenilirlik Analizi

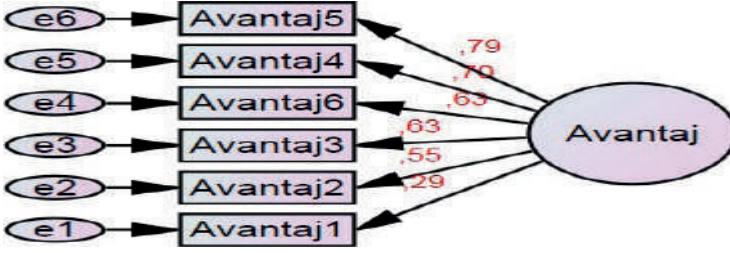
Madde No	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Madde Silinirse Ölçeğin Ortalaması	Madde Silinirse Ölçeğin Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Puan Korelasyonu	Madde Silinirse Ölçeğin Cronbach Alpha Katsayısı
Avantaj1	4,4344	,681	21,88	6,017	,287	,790
Avantaj2	4,5113	,691	21,80	5,433	,475	,743
Avantaj3	4,4480	,620	21,86	5,527	,525	,731
Avantaj4	4,3122	,711	22,00	4,982	,615	,704
Avantaj5	4,3529	,634	21,96	5,203	,635	,702
Avantaj6	4,2534	,666	22,06	5,292	,556	,722
BOYUT GENELİ	Arit.Ort.	Stan.. Sapma	Varyans	Madde Sayısı	Cronbach Alpha	
	26,31	2,728	7,443	6	,768	

3.5.2.6.2. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar Boyutuna İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Tablo 3.29. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar Boyutuna İlişkin Uyum İndeksi Sonuçları

İndeksler	Referans Değeri		Ölçüm	Sonuç
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum		
CMIN/DF	$0 < \chi^2/sd \leq 3$	$3 < \chi^2/sd \leq 5$	3,829	Kabul Edilebilir Uyum
TLI	$,95 < TLI \leq 1$	$,90 < TLI \leq ,94$,872	Kabul Edilmeyen Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq ,05$	$,05 \leq RMSEA \leq ,08$,113	Kabul Edilmeyen Uyum
CFI	$,95 < CFI \leq 1$	$,90 < CFI \leq ,94$,923	Kabul Edilebilir Uyum
GFI	$,95 < GFI \leq 1$	$,90 < GFI \leq ,94$,954	İyi Uyum
RMR	$<0,05$	$<0,08$,021	İyi Uyum

Bu araştırmada kullanılan sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutuna ilişkin faktör yapısını ifade eden modele ilişkin maddelerin faktör yükleri ise Şekil 3.10.'da gösterilmiştir.

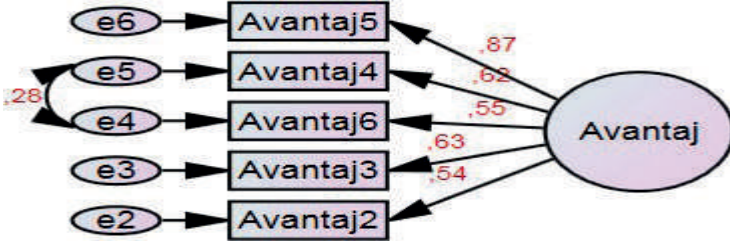


Şekil 3.10. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar Boyutuna İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Analiz sonuçları incelendiğinde Avantaj1 kodlu maddenin faktör yüklerinin 0,50'den düşük olduğu görülmektedir. Bu madde modelden çıkarılarak yeniden analiz yapılmıştır. Aynı zamanda uygulanan doğrulayıcı faktör analizinde Avantaj4 ile Avantaj6 maddeleri arasında modifikasyon yapıldığı takdirde ki-kare değerinin yükseleceği ve uyum değerlerinin artacağı görülmüştür. Maddeler çıkarıldıktan ve modifikasyon yapıldıktan sonra modele ilişkin uyum değerleri Tablo 3.30.'da verilmiştir.

Tablo 3.30. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar Boyutuna İlişkin Modifikasyonlu Uyum İndeksi Sonuçları

İndeksler	Referans Değeri		Ölçüm	Sonuç
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum		
CMIN/DF	$0 < \chi^2/sd \leq 3$	$3 < \chi^2/sd \leq 5$	1,708	İyi Uyum
TLI	$,95 < TLI \leq 1$	$,90 < TLI \leq ,94$,977	İyi Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq ,05$	$,05 \leq RMSEA \leq ,08$,057	Kabul Edilebilir Uyum
CFI	$,95 < CFI \leq 1$	$,90 < CFI \leq ,94$,991	İyi Uyum
GFI	$,95 < GFI \leq 1$	$,90 < GFI \leq ,94$,988	İyi Uyum
RMR	$<0,05$	$<0,08$,013	İyi Uyum



Şekil 3.11. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar Boyutuna İlişkin Modifikasyonlu Doğrulayıcı Faktör Analizi

3.5.2.6.3. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar Boyutunun Güvenirlik Açısından Değerlendirilmesi

Sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutunun CR bileşik güvenilirlik değerlerini gösteren tablo aşağıda verilmiştir. Tabloya göre CR değeri 0,70'in üzerindedir. Bu da ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.31. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar Boyutunun Güvenirlik Açısından Değerlendirilmesi Tablosu

	Faktör Yüğü (λ)	λ^2	$1 - \lambda^2$	$\sum \lambda$	$\sum \lambda^2$	$\sum 1 - \lambda^2$	$(\sum \lambda)^2$	CR
Madde 5	,875	0,7656	0,2344	3,216	2,142	2,857	10,342	0,7835
Madde 4	,620	0,3844	0,6156					
Madde 6	,548	0,3003	0,6997					
Madde 3	,633	0,4007	0,5993					
Madde 2	,540	0,2916	0,7084					

3.5.2.6.4. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Sürekli denetimin sağladığı avantajların ortaya konulması, araştırmada cevap aranacak sorulardan birini oluşturmaktadır. Bu amaçla faktör analizi sonucunda elde edilen faktör yapısına ait değişkenlerin ortalamaları ve frekans dağılımları incelenmiştir.⁵

Tablo 3.32.'ye göre şirketler "yönetimin etkinliğini artırır" Avantaj2 ve "oluşabilecek hata ve hilelerin önlenmesini sağlar" Avantaj3 seçeneklerini

5 Tablolardaki her bir faktöre ilişkin değişken sıralamaları faktör analizinden elde edilen sıralamaya göre verilmiştir.

öncelikli olarak tercih ederken “maliyetlerin azaltılmasını sağlar” Avantaj6 ve “finansal sonuçlara olan güven düzeyinde artış sağlar” Avantaj4 seçeneklerini ise daha alt sıralarda tercih etmektedirler. Ayrıca sürekli denetimin şirketlere sağladığı avantajların ortaya konulması ilişkin 5 ifadenin ortalamasının birbirine yakın olduğu söylenebilir (4,25-4,51).

Şirketlerde sürekli denetimin sağladığı avantajların ortaya konulması ile ilgili tanımlayıcı istatistik tablosuna genel olarak baktığımızda ise tercih edilen 1105 seçeneğin şirketler tarafından %91,32’si “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” şeklinde cevaplanırken, %0,66’sı “kesinlikle katılmıyorum” ve “katılmıyorum” şeklinde cevaplanmıştır. Geri kalan %8,04'lük kısmını ise kararsızlar oluşturmaktadır. Şirketlerde sürekli denetimin sağladığı avantajların ortaya konulmasına ilişkin 5 ifadenin genel ortalaması ise 4,37'dir. Bu sonuç bize ölçekte belirtilen sürekli denetim avantajlarının şirketler tarafından da avantaj olarak görüldüğünü göstermektedir.

Tablo 3.32. Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlara İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

DEĞİŞKEN			1		2		3		4		5	
	X	SS	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Avantaj5	4,35	0,634	0	0	0	0	19	8,6	105	47,5	97	43,9
Avantaj4	4,31	0,712	1	0,5	1	0,5	23	10,4	99	44,8	97	43,9
Avantaj6	4,25	0,667	2	0,9	0	0	16	7,2	125	56,6	78	35,3
Avantaj3	4,45	0,620	0	0	0	0	15	6,8	92	41,6	114	51,6
Avantaj2	4,51	0,692	0	0	3	1,4	16	7,2	67	30,3	135	61,1
Toplam	4,37	0,490	3	0,28	4	0,38	89	8,04	488	44,16	521	47,16

3.5.2.7. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutuna İlişkin Analizler

3.5.2.7.1. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutuna İlişkin Güvenilirlik Analizi

Tablo 3.33. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutuna İlişkin Güvenilirlik Analizi

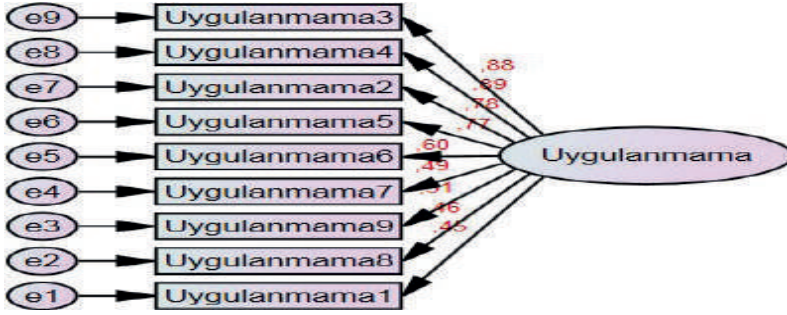
Madde No	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Madde Silinirse Ölçeğin Ortalaması	Madde Silinirse Ölçeğin Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Puan Korelasyonu	Madde Silinirse Ölçeğin Cronbach Alpha Katsayısı
Uygulanmama1	3,0000	1,232	25,99	39,254	,462	,877
Uygulanmama2	3,1900	1,217	25,80	35,824	,728	,850
Uygulanmama3	3,2398	1,164	25,75	36,061	,750	,848
Uygulanmama4	3,1674	1,109	25,82	36,628	,748	,849
Uygulanmama5	3,2308	,975	25,76	38,438	,705	,854
Uygulanmama6	3,1176	,946	25,87	39,811	,603	,863
Uygulanmama7	3,4118	1,052	25,58	39,745	,532	,868
Uygulanmama8	3,5249	,984	25,47	40,705	,497	,871
Uygulanmama9	3,1086	1,073	25,88	39,559	,533	,868
BOYUT GENELİ	Arit.Ort.	Stan.. Sapma	Varyans	Madde Sayısı	Cronbach Alpha	
	28,99	6,922	47,909	9	,875	

3.5.2.7.2. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutuna İlişkin Doğrulamalı Faktör Analizi

Tablo 3.34. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutuna İlişkin Uyum İndeksi Sonuçları

İndeksler	Referans Değeri		Ölçüm	Sonuç
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum		
CMIN/DF	$0 < \chi^2/sd \leq 3$	$3 < \chi^2/sd \leq 5$	6,323	Kabul Edilmeyen Uyum
TLI	$,95 < TLI \leq 1$	$,90 < TLI \leq ,94$,803	Kabul Edilmeyen Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq ,05$	$,05 \leq RMSEA \leq ,08$,156	Kabul Edilmeyen Uyum
CFI	$,95 < CFI \leq 1$	$,90 < CFI \leq ,94$,852	Kabul Edilmeyen Uyum
GFI	$,95 < GFI \leq 1$	$,90 < GFI \leq ,94$,847	Kabul Edilmeyen Uyum
RMR	$<0,05$	$<0,08$,091	Kabul Edilmeyen Uyum

Bu araştırmada kullanılan sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutuna ilişkin faktör yapısını ifade eden modele ilişkin maddelerin faktör yükleri ise Şekil 3.12.'de gösterilmiştir.

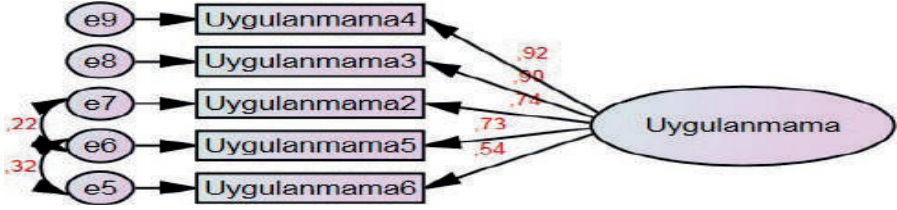


Şekil 3.12. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutuna İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Analiz sonuçları incelendiğinde Uygulanmama1, Uygulanmama8, Uygulanmama9, Uygulanmama7 kodlu maddenin faktör yüklerinin 0,50'den düşük olduğu görülmektedir. Bu madde modelden çıkarılarak yeniden analiz yapılmıştır. Aynı zamanda uygulanan doğrulayıcı faktör analizinde Uygulanmama6 ile Uygulanmama5 ve Uygulanmama5 ile Uygulanmama2 maddeleri arasında modifikasyon yapıldığı takdirde ki-kare değerinin yükseleceği ve uyum değerlerinin artacağı görülmüştür. Maddeler çıkarıldıktan ve modifikasyon yapıldıktan sonra modele ilişkin uyum değerleri Tablo 3.35.'te verilmiştir.

Tablo 3.35. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutuna İlişkin Modifikasyonlu Uyum İndeksi Sonuçları

İndeksler	Referans Değeri		Ölçüm	Sonuç
	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum		
CMIN/DF	$0 < \chi^2/sd \leq 3$	$3 < \chi^2/sd \leq 5$,509	İyi Uyum
TLI	$,95 < TLI \leq 1$	$,90 < TLI \leq ,94$	1,000	İyi Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq ,05$	$,05 \leq RMSEA \leq ,08$,000	Kabul Edilebilir Uyum
CFI	$,95 < CFI \leq 1$	$,90 < CFI \leq ,94$	1,000	İyi Uyum
GFI	$,95 < GFI \leq 1$	$,90 < GFI \leq ,94$,997	İyi Uyum
RMR	<0,05	<0,08	,010	İyi Uyum



Şekil 3.13. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutuna İlişkin Modifikasyonlu Doğrulayıcı Faktör Analizi

3.5.2.7.3. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutunun Güvenilirlik Açısından Değerlendirilmesi

Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutunun CR bileşik güvenilirlik değerlerini gösteren tablo aşağıda verilmiştir. Tabloya göre CR değeri 0,70'in üzerindedir. Bu da ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 3.36. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutunun Güvenirlik Açısından Değerlendirilmesi Tablosu

	Faktör Yüğü (λ)	λ^2	$1 - \lambda^2$	$\Sigma \lambda$	$\Sigma \lambda^2$	$\Sigma 1 - \lambda^2$	$(\Sigma \lambda)^2$	CR
Madde 4	,925	0,8556	0,1443	3,832	3,034	1,966	14,684	0,8819
Madde 3	901	0,8118	0,1882					
Madde 2	,736	0,5417	0,4583					
Madde 5	,732	0,5358	0,4642					
Madde 6	,538	0,2894	0,7106					

3.5.2.7.4. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Sürekli denetimin uygulanmama nedenlerinin ortaya konulması, araştırmada cevap aranacak sorulardan birisini oluşturmaktadır. Bu amaçla faktör analizi sonucunda elde edilen faktör yapısına ait değişkenlerin ortalamaları ve frekans dağılımları incelenmiştir.⁶

Tablo 3.37.'ye göre şirketler “veri güvenliği ile ilgili sorunların varlığı” Uygulanmama3 ve “bilgi teknolojilerindeki eksiklikler ve teknik engeller”

6 Tablolardaki her bir faktöre ilişkin değişken sıralamaları faktör analizinden elde edilen sıralamaya göre verilmiştir.

Uygulanmama5 seçeneklerini öncelikli olarak tercih ederken “sistemle ilgili yetkilendirilmemiş kişilerin kayıtlara erişebilmesi” Uygulanmama6 ve “veri girişlerinde sıkıntıların yaşanması” Uygulanmama4 seçeneklerini ise daha alt sıralarda tercih etmektedirler. Ayrıca sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine ilişkin 5 ifadenin ortalamasının birbirine yakın olduğu söylenebilir (3,12-3,24).

Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri ile ilgili tanımlayıcı istatistik tablosuna genel olarak baktığımızda ise tercih edilen 1105 seçeneğin şirketler tarafından %38,98’i “kesinlikle katılıyorum” ve “katılıyorum” şeklinde cevaplanırken, %23,6’sı “kesinlikle katılmıyorum” ve “katılmıyorum” şeklinde cevaplanmıştır. Geri kalan %37,38’lik kısmı ise kararsızlar oluşturmaktadır. Sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine ilişkin 5 ifadenin genel ortalaması ise 3,18’dir. Bu sonuç bize katılımcı şirketlerin büyük bir kısmının sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine katılmadıklarını dolayısıyla uygulanmasıyla ilgili herhangi bir olumsuz durum görmediklerini göstermektedir.

Tablo 3.37. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenlerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

DEĞİŞKEN	1		2		3		4		5			
	X	SS	F	%	F	%	F	%	F	%		
Uygulanmama4	3,17	1,109	19	8,6	37	16,7	79	35,7	60	27,1	26	11,8
Uygulanmama3	3,24	1,164	19	8,6	37	16,7	72	32,6	58	26,2	35	15,8
Uygulanmama2	3,19	1,217	26	11,8	36	16,3	61	27,6	66	29,9	32	14,5
Uygulanmama5	3,23	0,975	13	5,9	25	11,3	102	46,2	60	27,1	21	9,5
Uygulanmama6	3,12	0,946	12	5,4	37	16,7	99	44,8	59	26,7	14	6,3
Toplam	3,18	0,903	89	8,06	172	15,54	413	37,38	303	27,4	128	11,58

3.5.3. Demografik Değişkenlere İlişkin Bulgular

Çalışmanın bu kısmında cinsiyet, yaş, işletmenin kaç yıldır faaliyet gösterdiği, çalışan sayısı, faaliyet gösterdiği sektör, sürekli denetime yönelik bilgi sahipliği durumu, sürekli denetimi uygulama durumu, sürekli denetimin ne kadar süredir uygulandığı, sürekli denetimin beklentileri karşılama düzeyi değişkenlerine ilişkin tek yönlü varyans analizi ve çoklu karşılaştırma sonuçları incelenmiştir.

3.5.3.1. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcıların Cinsiyetleri Arasındaki Farklılığa Yönelik Bağımsız T Testi

Tablo 3.39'dan da izlenebileceği gibi işletmelerin sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları, sürekli denetime yönelik bakış açısı, sürekli denetimin uygulanma koşulları, sürekli denetimin sağladığı avantajlar ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından cinsiyetler arasındaki farklılığa ilişkin Bağımsız T Testi sonuçları verilmiştir. Tabloya göre sürekli denetimin sağladığı avantajlar dışındaki tüm boyutlar açısından cinsiyetler arasındaki farkın %95 güvenilirlikle anlamlı olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. Sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutu bakımından ise cinsiyet değişkeni arasında %95 önem düzeyinde anlamlı farklılık olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Grup varyanslarının homojenliğini test etmede ise Levene testi kullanılmıştır. Bu testin kullanılma amacı karşılaştırma testlerinde hangi testlerin yapılacağı ve hangi değerlerin ele alınacağını belirlemesidir. Levene testinde $p > 0.05$ olduğu zaman varyanslar homojendir denilebilir. Levene testinde $p < 0.05$ olması ise varyansların homojen dağılmadığını göstermektedir.

Tablo 3.38. Varyansların Homojenlik Testi (Cinsiyet)

	Levene Testi		Sig-2
	F	Sig	
S.D. Uygulamalarının Temel Amaçları	0,740	0,391	0,129 0,151
S.D. Yönelik Bakış Açısı	0,100	0,752	0,862 0,865
S.D. Uygulanma Koşulları	3,322	0,070	0,590 0,601
S. D. Sağladığı Avantajlar	2,975	0,086	0,002 0,004
S. D. Uygulanmama Nedenleri	0,911	0,341	0,827 0,827
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	0,244	0,622	0,220 0,225

Tablo 3.38'den Levene testi sonucuna göre varyansların homojen dağıldığını ifade edebiliriz.

Tablo 3.39. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcıların Cinsiyetleri Arasındaki Anlamlılığı Analiz Etmek İçin Yapılan Bağımsız T Testi Sonuçları

Boyut Cinsiyet	N	Ortalama	Stand. Sapma	t	p	Skewness	Kurtosis	
S. D. Uygulamalarının Temel Amaçları	Kadın	78	4,23	0,511	1,526	0,129	-0,976	1,442
	Erkek	143	4,33	0,425			-0,273	-0,592
S. D. Yönelik Bakış Açısı	Kadın	78	4,03	0,644	0,174	0,862	-1,227	-1,298
	Erkek	143	4,01	0,604			-0,941	1,217
S. D. Uygulanma Koşulları	Kadın	78	4,62	0,446	0,540	0,590	-0,903	-0,557
	Erkek	143	4,65	0,403			-1,199	0,484
S. D. Sağladığı Avantajlar	Kadın	78	4,26	0,524	3,085	0,002**	-0,295	-0,383
	Erkek	143	4,47	0,453			-0,733	0,028
S. D. Uygulanmama Nedenleri	Kadın	78	3,24	0,923	0,218	0,827	-0,457	0,366
	Erkek	143	3,21	0,927			-0,182	-0,601
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	Kadın	78	4,07	0,359	1,231	0,220	-0,631	0,863
	Erkek	143	4,13	0,345			0,637	0,612

** $p < 0,01$ * $p < 0,05$

Tablo 3.39.'a göre katılımcıların sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları boyutundan aldığı puanlar cinsiyet değişkenine göre incelendiğinde 78 kadın katılımcının puan ortalaması 4,23 iken 143 erkek katılımcının ortalaması 4,33'tür. Sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları bakımından katılımcıların cinsiyetleri arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,129$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutuna göre 78 kadın katılımcının ortalaması 4,03 iken, 143 erkek katılımcının ortalaması 4,01'dir. Sürekli denetime yönelik bakış açısı bakımından katılımcıların cinsiyetleri arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,862$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Sürekli denetimin uygulanma koşulları boyutuna göre 78 kadın katılımcının ortalaması 4,62 iken 143 erkek katılımcının ortalaması 4,65'tir. Sürekli denetimin uygulanma koşulları bakımından katılımcıların cinsiyetleri arasında

anlamli farklıliğin olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,590$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamli farklıliğin olmadığı tespit edilmiştir.

Sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutuna göre 78 kadın katılımcının ortalaması 4,26 iken 143 erkek katılımcının ortalaması 4,47'dir. Sürekli denetimin sağladığı avantajlar bakımından katılımcıların cinsiyetleri arasında anlamli farklıliğin olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,002$ olup $p<0.050$ olduğundan anlamli farklılık olduğu tespit edilmiştir. Bu farkın yönü incelendiğinde farkın erkek olanların lehine olduğu sonucuna varılmıştır. Çünkü ortalamalara bakıldığında erkeklerin (4,47) kadınlara oranla (4,26) daha yüksek bir ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Bu durumda erkeklerin kadınlara göre sürekli denetimin sağladığı avantajları daha yüksek oranda değerlendirdiği söylenebilir. Bu durumun erkeklerin kadınlara oranla sorun çözme yaklaşımlarının daha yüksek olması ve olaylara karşı daha pozitif yönlü bakış açısına sahip olmalarından kaynaklı olduğu düşünülebilir. Ayrıca araştırmaya katılanların yarısından fazlasının erkek olmasının da ortaya çıkan sonuca etki ettiği düşünülebilir.

Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutuna göre 78 kadın katılımcının ortalaması 3,24 iken 143 erkek katılımcının ortalaması 3,21'dir. Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından katılımcıların cinsiyetleri arasında anlamli farklıliğin olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,827$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamli farklıliğin olmadığı tespit edilmiştir.

Genel ölççeğe yani sürekli denetimin uygulanma düzeyine göre ise 78 kadın katılımcının ortalaması 4,07 iken 143 erkek katılımcının ortalaması 4,13'tür. Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcıların cinsiyetleri arasında anlamli farklıliğin olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,220$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamli farklıliğin olmadığı tespit edilmiştir. Bu durumda kadınlarla erkeklerin sadece sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutunda farklılaştığı genel olarak sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcıların cinsiyetinin bir anlam ifade etmediği yorumu yapılabilir.

3.5.3.2. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcıların Yaşları Arasındaki Farklılığa Yönelik Tek Yönlü Varyans Analizi

Tablo 3.40.'tan da izlenebileceği gibi işletmelerin sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları, sürekli denetime yönelik bakış açısı, sürekli denetimin uygulanma koşulları, sürekli denetimin sağladığı avantajlar ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından yaşlar arasındaki farklılığa ilişkin tek yönlü varyans analizi sonuçları verilmiştir. Tabloya göre sürekli denetime yönelik bakış açısı, sürekli denetimin sağladığı avantajlar ve

sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutları bakımından yaş değişkeni arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür.

Tablo 3.40. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcıların Yaşları Arasındaki Anlamlılığı Analiz Etmek İçin Yapılan Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Boyut	Yaş	N	Ortalama	Stand. Sapma	F	p	Skewness	Kurtosis
S.D. Uygulamalarının Temel Amaçları	24-34 arası	70	4,34	0,485			-1,016	1,473
	35-44 arası	124	4,27	0,448	0,493	0,611	-0,472	0,634
	45 ve üstü	27	4,29	0,441			-0,609	0,191
S.D. Yönelik Bakış Açısı	24-34 arası	70	4,16	0,576			-1,318	1,222
	35-44 arası	124	3,91	0,631	4,549	0,012*	-0,991	1,296
	45 ve üstü	27	4,16	0,571			-1,006	1,273
S.D. Uygulanma Koşulları	24-34 arası	70	4,67	0,415			-1,108	-0,012
	35-44 arası	124	4,62	0,439	0,262	0,770	-1,090	-0,022
	45 ve üstü	27	4,64	0,325			-0,676	-0,507
S.D. Sağladığı Avantajlar	24-34 arası	70	4,38	0,498			-0,385	-1,001
	35-44 arası	124	4,34	0,479	4,622	0,011*	-0,747	0,411
	45 ve üstü	27	4,65	0,439			-0,687	-1,386
S.D. Uygulanmama Nedenleri	24-34 arası	70	3,37	0,815			0,065	-0,285
	35-44 arası	124	3,05	0,962	5,404	0,005**	-0,255	-0,451
	45 ve üstü	27	3,59	0,851			-0,528	-0,380
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	24-34 arası	70	4,19	0,308			0,217	0,581
	35-44 arası	124	4,04	0,356	6,721	0,001**	-1,051	1,398
	45 ve üstü	27	4,25	0,357			-0,128	-0,328

** $p < 0,01$ * $p < 0,05$

Tablo 3.40.'a göre sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları boyutu değerlendirmeye alındığında, 24-34 yaş aralığında olan 70 kişinin ortalaması 4,34; 35-44 yaş aralığında olan 124 kişinin ortalaması 4,27; 45 ve üstü yaş aralığında olan 27 kişinin ortalaması ise 4,29'dur. Sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları bakımından katılımcıların yaşları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,611$ olup $p > 0,050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutu değerlendirmeye alındığında, 24-34 yaş aralığında olan 70 kişinin ortalaması 4,16; 35-44 yaş aralığında olan 124 kişinin ortalaması 3,91; 45 ve üstü yaş aralığında olan 27 kişinin ortalaması

ise 4,16'dır. Sürekli denetime yönelik bakış açısı bakımından katılımcıların yaşları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,012$ olup $p<0.050$ olduğundan anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Sürekli denetimin uygulanma koşulları boyutu değerlendirmeye alındığında, 24-34 yaş aralığında olan 70 kişinin ortalaması 4,67; 35-44 yaş aralığında olan 124 kişinin ortalaması 4,62; 45 ve üstü yaş aralığında olan 27 kişinin ortalaması ise 4,64'tür. Sürekli denetimin uygulanma koşulları bakımından katılımcıların yaşları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,770$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutu değerlendirmeye alındığında, 24-34 yaş aralığında olan 70 kişinin ortalaması 4,38; 35-44 yaş aralığında olan 124 kişinin ortalaması 4,34; 45 ve üstü yaş aralığında olan 27 kişinin ortalaması ise 4,65'tir. Sürekli denetimin sağladığı avantajlar bakımından katılımcıların yaşları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,011$ olup $p<0.050$ olduğundan anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutu değerlendirmeye alındığında, 24-34 yaş aralığında olan 70 kişinin ortalaması 3,37; 35-44 yaş aralığında olan 124 kişinin ortalaması 3,05; 45 ve üstü yaş aralığında olan 27 kişinin ortalaması ise 3,59'dur. Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından katılımcıların yaşları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,005$ olup $p<0.050$ olduğundan anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Genel olarak ölçek yani sürekli denetimin uygulanma düzeyi değerlendirmeye alındığında ise 24-34 yaş aralığında olan 70 kişinin ortalaması 4,19; 35-44 yaş aralığında olan 124 kişinin ortalaması 4,04; 45 ve üstü yaş aralığında olan 27 kişinin ortalaması 4,25'tir. Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcıların yaşları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,001$ olup $p<0.050$ olduğundan anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.41.'de Levene testi sonucuna göre varyansların homojen dağıldığını ifade edebiliriz.

Tablo 3.41. Varyansların Homojenlik Testi (Yaş)

	Levene İstatistik	df	Sig
S.D. Uygulamalarının Temel Amaçları	0,046	2	0,955
S.D. Yönelik Bakış Açısı	1,217	2	0,298
S.D. Uygulanma Koşulları	1,412	2	0,246
S. D. Sağladığı Avantajlar	0,666	2	0,515
S. D. Uygulanmama Nedenleri	1,436	2	0,240
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	0,788	2	0,456

Sürekli denetime yönelik bakış açısı, sürekli denetimin sağladığı avantajlar ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından yaş değişkeni arasında anlamlı farklılık çıktığından bu değişkeni oluşturan gruplar açısından faktör ortalamaları incelenmiş, farkın hangi gruptan kaynaklandığını test etmek için LSD testinden yararlanılmıştır.

Tablo 3.42. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı, Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar ve Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutları Bakımından Yaş Grupları Arasındaki Farklılığa Ait Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları

Post Hoc (LSD Testi)			
Karşılaştırma		Ortalama Arası Fark	Anlamlılık
S.D. Bakış Açısı	35-44 arası	0,248	0,007**
	24-34 arası		
	45 ve üstü	-0,000	0,999
	24-34 arası	-0,248	0,007**
	35-44 arası		
	45 ve üstü	-0,248	0,055
	35-44 arası	0,043	0,543
	24-34 arası		
S.D. Sağladığı Avantajlar	45 ve üstü	-0,266	0,015*
	24-34 arası	-0,043	0,543
	35-44 arası		
	45 ve üstü	-0,310	0,003**

S.D. Uygulanmama Nedenleri	35-44 arası	0,322	0,018*
	24-34 arası		
	45 ve üstü	-0,215	0,295
	24-34 arası	-0,322	0,018*
	35-44 arası		
	45 ve üstü	-0,537	0,006**
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	35-44 arası	0,149	0,004**
	24-34 arası		
	45 ve üstü	-0,061	0,426
	24-34 arası	-0,149	0,004**
	35-44 arası		
	45 ve üstü	-0,210	0,003**

** $p < 0,01$ * $p < 0,05$

Çoklu karşılaştırma sonuçlarına göre sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutunda 24-34 yaş arası gruba ait ortalama, 35-44 arası yaş grubu ortalamasından istatistiksel açıdan anlamlı ölçüde farklılaşmıştır. Buna göre 24-34 ($\bar{X} = 4,16 \pm 0,576$) yaş arası katılımcılar 35-44 ($\bar{X} = 3,91, \pm 0,631$) yaş aralığındaki katılımcılardan daha yüksek düzeyde sürekli denetime yönelik olumlu bakış açısına sahiptir. Bu durumda daha genç yaşta katılımcıların yaşı daha büyük olan katılımcılara göre sahip oldukları yenilikçi özellikler sayesinde sürekli denetimi daha yakın takip ederek onun hakkında daha pozitif bir bakış açısı geliştirdiği söylenebilir. Çoklu karşılaştırma sonuçlarına göre sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutunda 45 ve üstü yaş grubu ait ortalama hem 24-34 arası yaş grubu ortalamasından hem de 35-44 arası yaş grubu ortalamasından istatistiksel açıdan anlamlı ölçüde farklılaşmıştır. Buna göre 45 ve üstü ($\bar{X} = 4,64 \pm 0,439$) yaş arası katılımcılar hem 24-34 ($\bar{X} = 4,38 \pm 0,498$) yaş aralığındaki katılımcılardan hem de 35-44 ($\bar{X} = 4,34 \pm 0,479$) yaş aralığındaki katılımcılardan daha yüksek düzeyde sürekli denetimin sağladığı avantaj algısına sahiptir. Bu durum 45 ve üstü yaş grubunun sürekli denetimin avantajlarını daha fazla algıladıklarını göstermektedir. Bu bağlamda daha fazla yaş almış olan katılımcıların daha genç katılımcılara oranla sürekli denetimin sağladığı avantajları daha net gördükleri söylenebilir. Yaşın ilerlemesi ile elde edilen tecrübe bu durumu sağlamış olabilir.

Çoklu karşılaştırma sonuçlarına göre; sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutunda 24-34 yaş grubuna ait ortalamanın 35-44 yaş grubu ortalamasından istatistiksel açıdan anlamlı ölçüde farklılaştığı görülmektedir.

Buna göre 24-34 ($\bar{X} = 3,37 \pm 0,815$) yaş arası katılımcılar 35-44 ($\bar{X} = 3,05 \pm 0,962$) yaş aralığındaki katılımcılardan daha yüksek düzeyde sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine yönelik algılara sahiptir. Bu durum 24-34 yaş arasındaki grubun sürekli denetimin neden işletmelerde uygulanmadığına yönelik durumları daha fazla algıladıklarını göstermektedir. Yine çoklu karşılaştırma sonuçlarına göre; 35-44 yaş grubuna ait ortalamanın 45 ve üstü yaş grubu ortalamasından istatistiksel açıdan anlamlı ölçüde farklılaştığı görülmektedir. Buna göre 35-44 ($\bar{X} = 3,05 \pm 0,962$) yaş aralığındaki katılımcılar 45 ve üstü ($\bar{X} = 3,59 \pm 0,851$) yaş aralığındaki katılımcılardan daha düşük düzeyde sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine yönelik algılara sahiptir. Bu durum piyasadaki tecrübeleri doğrultusunda yaşı daha büyük olan katılımcıların sürekli denetimin neden uygulanmadığı yönünde daha fazla fikir sahibi olmaları ile açıklanabilir.

Çoklu karşılaştırma sonuçlarına göre; sürekli denetimin uygulanma düzeyi ölçeğinde 35-44 arası yaş grubuna ait ortalama hem 24-34 arası yaş grubu ortalamasından hem de 45 ve üstü yaş grubu ortalamasından istatistiksel açıdan anlamlı ölçüde farklılaşmıştır. Buna göre 35-44 ($\bar{X} = 4,04 \pm 0,356$) yaş arası katılımcılar hem 24-34 ($\bar{X} = 4,19 \pm 0,308$) yaş aralığındaki katılımcılardan hem de 45 ve üstü ($\bar{X} = 4,25 \pm 0,357$) yaş aralığındaki katılımcılardan daha düşük düzeyde sürekli denetimin uygulanma düzeyi algısına sahiptir. Dolayısıyla genç ve büyük yaş grubu katılımcıların orta yaş grubu katılımcılara göre sürekli denetime daha olumlu olarak yaklaştıkları söylenebilir. Bu durumda genç katılımcıların teknoloji odaklı bir denetim yaklaşımı olan sürekli denetime teknolojik yatkınlıklarından ötürü daha pozitif olarak baktıkları, üst yaş katılımcıların ise iş tecrübeleri doğrultusunda sürekli denetimin gerekli olduğuna dair daha fazla tecrübe edinmeleriyle ilgili oldukları yorumu yapılabilir.

3.5.3.3. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcı Şirketlerin Faaliyet Yılları Arasındaki Farklılığa Yönelik Tek Yönlü Varyans Analizi

Tablo 3.43.'ten de izlenebileceği gibi işletmelerin sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları, sürekli denetime yönelik bakış açısı, sürekli denetimin uygulanma koşulları, sürekli denetimin sağladığı avantajlar ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından katılımcı şirketlerin faaliyet yılı arasındaki farklılığa ilişkin tek yönlü varyans analizi sonuçları verilmiştir. Tabloya göre sürekli denetime yönelik bakış açısı ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutları bakımından faaliyet yılı değişkeni arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür.

Tablo 3.43. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcı Şirketlerin Faaliyet Yılları Arasındaki Anlamlılığı Analiz Etmek İçin Yapılan Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

<i>Boyut</i>	<i>Faaliyet Yılı</i>	<i>N</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Stand. Sapma</i>	<i>F</i>	<i>p</i>	<i>Skewness</i>	<i>Kurtosis</i>
S.D. Uygulamalarının Temel Amaçları	1-10 yıl	14	4,01	0,483	1,449	0,208	-1,377	1,121
	11-20 yıl	18	4,28	0,459			-0,143	-0,040
	21-30 yıl	46	4,27	0,466			-0,922	1,292
	31-40 yıl	39	4,37	0,514			-1,229	1,489
	41-50 yıl	37	4,34	0,425			-0,331	-0,608
	51 ve üstü	67	4,31	0,422			-0,158	-0,734
S.D. Yönelik Bakış Açısı	1-10 yıl	14	3,51	0,829	2,705	0,022*	-1,239	1,313
	11-20 yıl	18	4,03	0,495			-0,292	-1,056
	21-30 yıl	46	4,15	0,605			-0,830	0,191
	31-40 yıl	39	3,93	0,604			-1,457	1,204
	41-50 yıl	37	4,08	0,677			-0,969	1,002
	51 ve üstü	67	4,05	0,534			-0,837	1,201
S.D. Uygulanma Koşulları	1-10 yıl	14	4,58	0,379	0,953	0,448	-1,001	0,484
	11-20 yıl	18	4,47	0,461			-0,497	-0,860
	21-30 yıl	46	4,71	0,361			-1,381	0,928
	31-40 yıl	39	4,65	0,426			-1,142	0,427
	41-50 yıl	37	4,63	0,441			-1,111	-0,104
	51 ve üstü	67	4,63	0,433			-1,137	0,126
S.D. Sağladığı Avantajlar	1-10 yıl	14	4,15	0,598	1,343	0,247	0,120	-1,098
	11-20 yıl	18	4,46	0,522			1,369	1,336
	21-30 yıl	46	4,49	0,445			-0,734	-0,082
	31-40 yıl	39	4,34	0,500			-0,820	0,938
	41-50 yıl	37	4,44	0,485			-0,673	-0,033
	51 ve üstü	67	4,35	0,471			-0,249	-0,880
S.D. Uygulanmama Nedenleri	1-10 yıl	14	3,94	0,850	2,916	0,014*	-0,323	-1,066
	11-20 yıl	18	3,27	0,854			0,390	-0,753
	21-30 yıl	46	3,30	0,939			-0,327	-0,476
	31-40 yıl	39	3,09	0,951			-0,401	-0,192
	41-50 yıl	37	3,34	0,994			-0,484	-0,556
	51 ve üstü	67	3,00	0,817			-0,471	0,323
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	1-10 yıl	14	4,04	0,331	1,090	0,367	-0,252	0,394
	11-20 yıl	18	4,11	0,338			0,248	0,343
	21-30 yıl	46	4,19	0,324			-0,768	1,336
	31-40 yıl	39	4,07	0,416			-1,384	1,334
	41-50 yıl	37	4,17	0,397			-0,386	1,155
	51 ve üstü	67	4,06	0,301			-0,325	1,351

** $p < 0,01$ * $p < 0,05$

Tablo 3.43.'e göre sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları boyutu değerlendirmeye alındığında, 1-10 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 14 firmanın ortalaması 4,01; 11-20 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 18 firmanın ortalaması 4,28; 21-30 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 46 firmanın ortalaması 4,27; 31-40 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 39 firmanın ortalaması 4,37; 41-50 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 37 firmanın ortalaması 4,34; 51 yıl ve üstünde bir süredir faaliyette olan 67 firmanın ortalaması ise 4,31'dir. Sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları bakımından katılımcı şirketlerin faaliyet yılları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,208$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutu değerlendirmeye alındığında, 1-10 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 14 firmanın ortalaması 3,51; 11-20 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 18 firmanın ortalaması 4,03; 21-30 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 46 firmanın ortalaması 4,15; 31-40 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 39 firmanın ortalaması 3,93; 41-50 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 37 firmanın ortalaması 4,08; 51 yıl ve üstünde bir süredir faaliyette olan 67 firmanın ortalaması ise 4,05'tir. Sürekli denetime yönelik bakış açısı bakımından katılımcı şirketlerin faaliyet yılları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,022$ olup $p<0.050$ olduğundan anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Sürekli denetimin uygulanma koşulları boyutu değerlendirmeye alındığında, 1-10 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 14 firmanın ortalaması 4,58; 11-20 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 18 firmanın ortalaması 4,47; 21-30 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 46 firmanın ortalaması 4,71; 31-40 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 39 firmanın ortalaması 4,65; 41-50 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 37 firmanın ortalaması 4,63; 51 yıl ve üstünde bir süredir faaliyette olan 67 firmanın ortalaması ise 4,63'tür. Sürekli denetimin uygulanma koşulları bakımından katılımcı şirketlerin faaliyet yılları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,448$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutu değerlendirmeye alındığında, 1-10 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 14 firmanın ortalaması 4,15; 11-20 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 18 firmanın ortalaması 4,46; 21-30 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 46 firmanın ortalaması 4,49; 31-40 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 39 firmanın ortalaması 4,34; 41-50 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 37 firmanın ortalaması 4,44; 51 yıl ve üstünde bir süredir faaliyette olan 67 firmanın ortalaması ise 4,35'tir. Sürekli denetimin sağladığı avantajlar bakımından katılımcı şirketlerin faaliyet yılları

arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,247$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutu değerlendirmeye alındığında, 1- 10 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 14 firmanın ortalaması 3,94; 11-20 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 18 firmanın ortalaması 3,27; 21-30 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 46 firmanın ortalaması 3,30; 31-40 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 39 firmanın ortalaması 3,09; 41-50 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 37 firmanın ortalaması 3,34; 51 yıl ve üstünde bir süredir faaliyette olan 67 firmanın ortalaması ise 3,00'dır. Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından katılımcı şirketlerin faaliyet yılları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,014$ olup $p<0.050$ olduğundan anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Genel olarak sürekli denetimin uygulanma düzeyi değerlendirmeye alındığında ise 1-10 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 14 firmanın ortalaması 4,04; 11-20 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 18 firmanın ortalaması 4,11; 21-30 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 46 firmanın ortalaması 4,19; 31-40 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 39 firmanın ortalaması 4,07; 41-50 yıl arasında bir süredir faaliyette olan 37 firmanın ortalaması 4,17; 51 yıl ve üstünde bir süredir faaliyette olan 67 firmanın ortalaması ise 4,06'dır. Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcı şirketlerin faaliyet yılları arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,367$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 3.44.'te Levene testi sonucuna göre varyansların homojen dağıldığını ifade edebiliriz.

Tablo 3.44. Varyansların Homojenlik Testi (Faaliyet Yılı)

	Levene İstatistik	df	Sig
S.D. Uygulamalarının Temel Amaçları	0,232	5	0,948
S.D. Yönelik Bakış Açısı	0,762	5	0,578
S.D. Uygulanma Koşulları	1,011	5	0,412
S. D. Sağladığı Avantajlar	0,548	5	0,740
S. D. Uygulanmama Nedenleri	1,012	5	0,411
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	0,791	5	0,557

Sürekli denetime yönelik bakış açısı ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından faaliyet yılı değişkeni arasında anlamlı farklılık çıktığından bu değişkeni oluşturan gruplar açısından faktör ortalamaları incelenmiş, farkın hangi gruptan kaynaklandığını test etmek için LSD testinden yararlanılmıştır.

Tablo 3.45. Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı ve Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutları Bakımından Faaliyet Yılı Arasındaki Farklılığa Ait Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları

Post Hoc (LSD Testi)				
Karşılaştırma		Ortalama Arası Fark	Anlamlılık	
S.D. Yönelik Bakış Açısı	1-10 yıl	11-20 yıl	-0,519	0,017*
		21-30 yıl	-0,642	0,001**
		31-40 yıl	-0,419	0,027*
		41-50 yıl	-0,566	0,003**
		51 ve üstü	-0,542	0,003**
	11-20 yıl	1-10 yıl	0,519	0,017*
		21-30 yıl	-0,123	0,465
		31-40 yıl	0,100	0,563
		41-50 yıl	-0,047	0,784
		51 ve üstü	-0,023	0,884
	21-30 yıl	1-10 yıl	0,642	0,001**
		11-20 yıl	0,123	0,465
		31-40 yıl	0,223	0,092
		41-50 yıl	0,075	0,573
		51 ve üstü	0,099	0,390
	31-40 yıl	1-10 yıl	0,419	0,027*
		11-20 yıl	-0,100	0,563
		21-30 yıl	-0,223	0,092
		41-50 yıl	-0,147	0,289
		51 ve üstü	-0,123	0,313
41-50 yıl	1-10 yıl	0,566	0,003**	
	11-20 yıl	0,047	0,784	
	21-30 yıl	-0,075	0,573	
	31-40 yıl	0,147	0,289	
	51 ve üstü	0,024	0,844	
51 ve üstü	1-10 yıl	0,542	0,003**	
	11-20 yıl	0,023	0,884	
	21-30 yıl	-0,099	0,390	
	31-40 yıl	0,123	0,313	
	41-50 yıl	-0,024	0,844	
1-10 yıl	11-20 yıl	0,665	0,040*	
	21-30 yıl	0,638	0,022*	
	31-40 yıl	0,850	0,003**	

S.D. Uygulanmama Nedenleri		41-50 yıl	0,596	0,036*
		51 ve üstü	0,933	0,001**
	11-20 yıl	1-10 yıl	-0,665	0,040*
		21-30 yıl	-0,026	0,916
		31-40 yıl	0,185	0,472
		41-50 yıl	-0,068	0,793
		51 ve üstü	0,268	0,264
			1-10 yıl	-0,638
	21-30 yıl	11-20 yıl	0,026	0,916
		31-40 yıl	0,212	0,282
		41-50 yıl	-0,040	0,835
		51 ve üstü	0,295	0,089
			1-10 yıl	-0,850
	31-40 yıl	11-20 yıl	-0,185	0,472
		21-30 yıl	-0,212	0,282
		41-50 yıl	-0,253	0,223
		51 ve üstü	0,083	0,647
			1-10 yıl	-0,596
	41-50 yıl	11-20 yıl	0,068	0,793
		21-30 yıl	0,041	0,835
31-40 yıl		0,253	0,223	
51 ve üstü		0,336	0,070	
		1-10 yıl	-0,933	0,001**
51 ve üstü	11-20 yıl	-0,268	0,264	
	21-30 yıl	-0,295	0,089	
	31-40 yıl	-0,083	0,647	
	41-50 yıl	-0,336	0,070	

**** $p < 0,01$ * $p < 0,05$**

Çoklu karşılaştırma sonuçlarına göre; sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutunda 1-10 yıl arası gruba ait ortalama diğer tüm grup ortalamalarından istatistiksel açıdan anlamlı ölçüde farklılaşmıştır. Buna göre 1-10 yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan işletmeler ($X = 3,51 \pm 0,829$), 11-20 yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan

işletmelerden ($X = 4,03 \pm 0,495$), 21-30 yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan işletmelerden ($X = 4,15 \pm 0,605$), 31-40 yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan işletmelerden ($X = 3,93 \pm 0,604$), 41-50 yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan

işletmelerden ($\bar{X} = 4,08 \pm 0,535$), 51 ve üstü yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan işletmelerden ($\bar{X} = 4,05 \pm 0,535$) daha düşük düzeyde sürekli denetime yönelik olumlu bakış açısı algısına sahiptir. Bu durum 1-10 yıl arası faaliyet gösteren işletmelerin sürekli denetime karşı daha olumsuz bakış algısına sahip olduklarını göstermektedir. Başka bir ifade ile faaliyet yılı düşük olan işletmelerin uzun dönemli işletmelere göre sürekli denetimin faydalarını tam olarak göremediği ve daha az olumlu olarak değerlendirdiği sonucuna varılabilir.

Çoklu karşılaştırma sonuçlarına göre; sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutunda 1-10 yıl arası gruba ait ortalama diğer tüm grup ortalamalarından istatistiksel açıdan anlamlı ölçüde farklılaşmıştır. Buna göre 1-10 yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan işletmeler ($\bar{X} = 3,94 \pm 0,850$), 11-20 yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan

işletmelerden ($\bar{X} = 3,28 \pm 0,854$), 21-30 yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan işletmelerden ($\bar{X} = 3,30 \pm 0,939$), 31-40 yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan işletmelerden ($\bar{X} = 3,09 \pm 0,951$), 41-50 yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan

işletmelerden ($\bar{X} = 3,35 \pm 0,994$), 51 ve üstü yıl arası faaliyet süresi içerisinde olan işletmelerden ($\bar{X} = 3,10 \pm 0,817$) daha yüksek düzeyde sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine yönelik bakış açısı algısına sahiptir. Bu durum 1-10 yıl arası faaliyet gösteren işletmelerin sürekli denetimin uygulanmama nedenlerini daha fazla algıladıklarını göstermektedir. Bunun nedeni tecrübeli şirketlerin sürekli denetimi daha iyi değerlendirip uygulanmama nedenlerini çözümlenmiş olmaları ile açıklanabilir.

3.5.3.4. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcı Şirketlerdeki Çalışan Sayıları Arasındaki Farklılığa Yönelik Tek Yönlü Varyans Analizi

Tablo 3.46.'dan da izlenebileceği gibi işletmelerin sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları, sürekli denetime yönelik bakış açısı, sürekli denetimin uygulanma koşulları, sürekli denetimin sağladığı avantajlar ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından katılımcı şirketlerdeki çalışan sayısı arasındaki farklılığa ilişkin tek yönlü varyans analizi sonuçları verilmiştir. Tabloya göre çalışan sayısı değişkeni açısından ortaya çıkan farkın istatistiksel açıdan anlamlı olmadığı görülmüştür.

Tablo 3.46. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcı Şirketlerdeki Çalışan Sayıları Arasındaki Anlamlılığı Analiz Etmek İçin Yapılan Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

<i>Boyut</i>	<i>Çalışan Sayısı</i>	<i>N</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Stand. Sapma</i>	<i>F</i>	<i>p</i>	<i>Skewness</i>	<i>Kurtosis</i>
S.D. Uygulamalarının Temel Amaçları	250'den az	20	4,17	0,104	1,546	0,190	-1,472	1,005
	251-500 arası	44	4,35	0,063			-0,205	-0,478
	501-750 arası	49	4,40	0,052			-0,653	0,378
	751-1000 arası	18	4,23	0,120			0,099	-0,934
	1001 ve üstü	90	4,25	0,052			-0,667	0,924
S.D. Yönelik Bakış Açısı	250'den az	20	3,81	0,197	1,269	0,283	-1,255	1,407
	251-500 arası	44	4,14	0,080			-1,152	1,933
	501-750 arası	49	4,04	0,071			-1,271	1,120
	751-1000 arası	18	3,88	0,151			0,004	-0,983
	1001 ve üstü	90	4,02	0,066			-0,662	1,093
S.D. Uygulanma Koşulları	250'den az	20	4,65	0,082	0,590	0,670	-1,130	0,704
	251-500 arası	44	4,61	0,068			-1,137	0,065
	501-750 arası	49	4,58	0,061			-0,844	-0,456
	751-1000 arası	18	4,75	0,081			-1,398	1,379
	1001 ve üstü	90	4,65	0,044			-1,139	0,125
S.D. Sağladığı Avantajlar	250'den az	20	4,30	0,113	1,148	0,335	-0,714	-0,174
	251-500 arası	44	4,44	0,075			-0,667	-0,021
	501-750 arası	49	4,35	0,057			-0,342	0,037
	751-1000 arası	18	4,22	0,107			0,151	1,168
	1001 ve üstü	90	4,44	0,055			-0,822	0,054
S.D. Uygulanmama Nedenleri	250'den az	20	3,56	0,202	2,039	0,090	-0,340	-0,385
	251-500 arası	44	3,44	0,148			-0,588	0,069
	501-750 arası	49	3,20	0,117			0,190	-0,570
	751-1000 arası	18	3,11	0,228			-0,709	0,192
	1001 ve üstü	90	3,06	0,096			-0,269	-0,227
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	250'den az	20	4,10	0,281	0,834	0,505	-0,989	1,265
	251-500 arası	44	4,19	0,404			-0,540	0,612
	501-750 arası	49	4,11	0,290			-0,844	1,442
	751-1000 arası	18	4,04	0,344			1,153	1,233
	1001 ve üstü	90	4,08	0,367			-0,989	1,091

** $p < 0,01$ * $p < 0,05$

Tablo 3.46.'ya göre sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları, sürekli denetime yönelik bakış açısı, sürekli denetimin uygulanma koşulları, sürekli denetimin sağladığı avantajlar ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutları bakımından araştırmaya konu olan şirketlerdeki çalışan sayısı arasında anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Bu durum teknoloji odaklı olan sürekli denetim olgusunun şirketlerdeki çalışan sayısı ile ilişkili olmadığı yönünde görüş sağlamaktadır.

3.5.3.5. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcı Şirketlerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörler Arasındaki Farklılığa Yönelik Tek Yönlü Varyans Analizi

Tablo 3.47.'den de izlenebileceği gibi işletmelerin sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları, sürekli denetime yönelik bakış açısı, sürekli denetimin uygulanma koşulları, sürekli denetimin sağladığı avantajlar ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından katılımcı şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörler arasındaki farklılığa ilişkin tek yönlü varyans analizi sonuçları verilmiştir. Tabloya göre işletmelerin faaliyet gösterdiği sektör değişkeni açısından ortaya çıkan farkın istatistiksel açıdan anlamlı olmadığı görülmüştür.

Tablo 3.47. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcı Şirketlerin Faaliyet Gösterdikleri Sektörler Arasındaki Anlamlılığı Analiz Etmek İçin Yapılan Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Boyut	Sektör	N	Ortalama	Stand. Sapma	F	p	Skewnes	Kurtosis
S.D. Uygulamalarının Temel Amaçları	Madencilik	51	4,35	0,576	1,051	0,399	-1,118	1,015
	İnşaat	14	4,28	0,367			-0,127	-1,453
	Kimya	11	4,41	0,425			-0,640	-0,609
	Gıda	42	4,22	0,424			-0,073	-0,343
	Tekstil	28	4,17	0,478			-0,927	1,465
	Enerji	10	4,10	0,308			0,400	-0,797
	Otomotiv	19	4,38	0,464			-0,216	-1,328
	Plastik	10	4,41	0,273			-0,658	-1,109
	Diğer	36	4,35	0,391			-0,413	0,217
S.D. Yönelik Bakış Açısı	Madencilik	51	4,12	0,620	1,343	0,224	-1,007	0,790
	İnşaat	14	4,15	0,471			-0,563	-0,450
	Kimya	11	4,14	0,410			-0,229	-0,392
	Gıda	42	3,93	0,628			-0,229	-0,736
	Tekstil	28	3,99	0,700			-1,346	1,045
	Enerji	10	3,56	0,913			-1,590	0,926

	Otomotiv	19	3,97	0,565			0,482	-0,722
	Plastik	10	4,26	0,134			-0,434	-0,283
	Diğer	36	4,00	0,610			-1,002	1,255
S.D. Uygulanma Koşulları	Madencilik	51	4,53	0,472	1,161	0,324	-0,671	-0,884
	İnşaat	14	4,58	0,422			-0,860	-0,469
	Kimya	11	4,78	0,317			-1,061	1,180
	Gıda	42	4,71	0,371			-1,322	1,410
	Tekstil	28	4,71	0,381			-1,374	0,659
	Enerji	10	4,53	0,543			-0,945	-0,909
	Otomotiv	19	4,72	0,289			-0,993	0,538
	Plastik	10	4,71	0,360			1,001	1,295
	Diğer	36	4,58	0,462			-0,875	-0,422
S.D. Sağladığı Avantajlar	Madencilik	51	4,40	0,488	0,554	0,815	-0,459	-0,713
	İnşaat	14	4,34	0,516			-0,692	0,208
	Kimya	11	4,49	0,393			-0,302	-0,759
	Gıda	42	4,29	0,502			-0,184	-1,170
	Tekstil	28	4,34	0,474			-1,357	1,556
	Enerji	10	4,44	0,397			0,292	-1,463
	Otomotiv	19	4,49	0,477			-0,251	-1,372
	Plastik	10	4,52	0,329			-0,127	-1,257
	Diğer	36	4,42	0,575			-0,865	-0,007
S.D. Uygulanmama Nedenleri	Madencilik	51	3,29	0,903	1,443	0,180	-0,340	-0,024
	İnşaat	14	3,47	0,763			0,106	0,000
	Kimya	11	3,56	0,697			0,721	0,180
	Gıda	42	3,20	1,024			-0,518	-0,221
	Tekstil	28	2,79	0,868			-0,015	-0,662
	Enerji	10	3,32	0,674			0,541	-0,103
	Otomotiv	19	3,00	1,064			0,482	-0,474
	Plastik	10	3,12	0,737			0,630	-1,099
	Diğer	36	3,38	0,951			-0,689	0,143
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	Madencilik	51	4,12	0,397	1,066	0,388	-0,572	1,261
	İnşaat	14	4,16	0,260			0,456	0,100
	Kimya	11	4,28	0,249			-0,818	0,616
	Gıda	42	4,07	0,295			-1,089	1,336
	Tekstil	28	4,00	0,390			-1,047	1,185
	Enerji	10	3,99	0,306			0,600	-0,525
	Otomotiv	19	4,11	0,351			0,769	-0,468
	Plastik	10	4,20	0,221			0,261	-0,755
	Diğer	36	4,14	0,393			-0,521	1,293

**** $p < 0,01$ * $p < 0,05$**

Tablo 3.47.'ye göre sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları, sürekli denetime yönelik bakış açısı, sürekli denetimin uygulanma koşulları, sürekli denetimin sağladığı avantajlar ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutları bakımından araştırmaya konu olan şirketlerin buldukları sektörler arasında anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Bu durum sürekli denetim olgusunun şirketlerin buldukları sektörle ilişkili olmadığı yönünde görüş sağlamaktadır. Araştırmaya konu olan şirketlerin genel olarak benzer özelliklere sahip oluşu da bu durumu açıklayabilir.

3.5.3.6. İşletmeler Sürekli Denetim Kavramı Hakkında Bilgi Sahibi mi?

Tablo 3.48.'e göre araştırmaya katılan şirketlere yöneltilen “Sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi misiniz?” sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde 221 katılımcının hepsinin “Evet” yanıtı vererek sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi olduğu belirlenmiştir.

Tablo 3.48. Katılımcı Şirketlerin Sürekli Denetim Kavramı Hakkında Bilgi Sahibi Olup Olmama Durumu Dağılımı

Sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi misiniz?	Frekans	Yüzde
Evet	221	100
Hayır	0	0
Toplam	221	100,0

Katılımcıların tamamı “Sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi misiniz?” sorusuna aynı cevabı verdikleri için herhangi bir farklılık testi yapılamamıştır. Tablo 3.49.'daki ortalamaların verildiği tablo incelendiğinde katılımcı şirketlerin sürekli denetimin temel amaçlarını özümstedikleri, sürekli denetime yönelik olumlu bir bakış açısına sahip oldukları, sürekli denetimin uygulanma koşulları hakkında bilgi sahibi oldukları, sürekli denetimi avantajlı olarak gördükleri ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleriyle ilgili bilgi sahibi oldukları ortaya çıkmaktadır. Ayrıca tablodan sürekli denetimin uygulanmama nedenleri dışındaki boyutların yüksek bir ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Dolayısıyla şirketlerin büyük kısmının sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine çok fazla katılmadıkları yönünde bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3.49. Boyutların Ortalamalarının Dağılımı Tablosu

Boyut	Ortalama	Stand.Sapma
Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları	4,30	0,458
Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı	4,02	0,617
Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları	4,64	0,419
Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar	4,39	0,488
Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri	3,22	0,923
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	4,11	0,351

3.5.3.7. İşletmelerde Sürekli Denetim Uygulanıyor mu?

Tablo 3.50.'ye göre araştırmaya katılan şirketlere yöneltilen "İşletmenizde sürekli denetim uygulanmakta mıdır?" sorusuna verilen cevaplar incelendiğinde 221 katılımcının hepsinin "Evet" yanıtı verdiği ve araştırmaya katılan tüm şirketlerde sürekli denetimin uygulandığı saptanmıştır.

Tablo 3.50. Katılımcı Şirketlerde Sürekli Denetimin Uygulanma Durumu Dağılımı

İşletmenizde sürekli denetim uygulanmakta mıdır?	Frekans	Yüzde
Evet	221	100
Hayır	0	0
Toplam	221	100,0

Katılımcıların tamamı "İşletmenizde sürekli denetim uygulanmakta mıdır?" sorusuna aynı cevabı verdikleri için herhangi bir farklılık testi yapılamamıştır. Ayrıca Tablo 3.51.'deki ortalama tablosu incelendiğinde katılımcıların sürekli denetim uygulamalarına katıldıkları ve bu uygulamayı kullanarak sürekli denetim hakkında bilgi sahibi oldukları görülmektedir.

Tablo 3.51. Boyutların Ortalamalarının Dağılımı Tablosu

Boyut	Ortalama	Stand.Sapma
Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları	4,30	0,458
Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı	4,02	0,617
Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları	4,64	0,419
Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar	4,39	0,488
Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri	3,22	0,923
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	4,11	0,351

3.5.3.8. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcı Şirketlerdeki Sürekli Denetimin Uygulanma Süresi Arasındaki Farklılığa Yönelik Tek Yönlü Varyans Analizi

Tablo 3.52.'den de izlenebileceği gibi sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları, sürekli denetime yönelik bakış açısı, sürekli denetimin uygulanma koşulları, sürekli denetimin sağladığı avantajlar ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından katılımcı şirketlerdeki sürekli denetimin uygulanma süresi arasındaki farklılığa ilişkin tek yönlü varyans analizi sonuçları verilmiştir. Tabloya göre sürekli denetimin uygulanma koşulları ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutları bakımından sürekli denetimin uygulanma süresi değişkeni arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür.

Tablo 3.52. Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi Bakımından Katılımcı Şirketlerdeki Sürekli Denetimin Uygulanma Süresi Arasındaki Anlamlılığı Analiz Etmek İçin Yapılan Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları

Boyut	Uygulanma Süresi	N	Ortalama	Stand. Sapma	F	p	Skewness	Kurtosis
S.D. Uygulamaların Temel Amaçları	1-5 yıl arası	36	4,15	0,514	1,856	0,138	-0,909	1,196
	6-10 yıl arası	53	4,30	0,373			-0,437	-0,185
	11-15 yıl arası	85	4,30	0,514			-0,643	0,302
	16 yıl ve üstü	47	4,39	0,372			0,123	-0,956
S.D. Yönelik Bakış Açısı	1-5 yıl arası	36	3,79	0,799	2,784	0,052	-0,615	0,871
	6-10 yıl arası	53	4,10	0,527			-1,407	1,438
	11-15 yıl arası	85	4,09	0,647			-1,021	1,328
	16 yıl ve üstü	47	3,88	0,595			-1,231	1,417
S.D. Uygulanma Koşulları	1-5 yıl arası	36	4,47	0,453	2,941	0,034*	-0,328	-1,336
	6-10 yıl arası	53	4,72	0,335			-1,224	1,406
	11-15 yıl arası	85	4,63	0,421			-0,996	-0,142
	16 yıl ve üstü	47	4,67	0,444			-1,366	0,591
S.D. Sağladığı Avantajlar	1-5 yıl arası	36	4,32	0,551	0,508	0,677	-0,465	-0,714
	6-10 yıl arası	53	4,42	0,476			-0,910	0,585
	11-15 yıl arası	85	4,37	0,510			-0,533	-0,284
	16 yıl ve üstü	47	4,44	0,411			-0,173	-0,906
S.D. Uygulanmama Nedenleri	1-5 yıl arası	36	3,56	0,604	3,333	0,001***	0,598	-0,127
	6-10 yıl arası	53	3,30	0,835			0,100	-0,924
	11-15 yıl arası	85	3,26	1,049			-0,360	-0,521
	16 yıl ve üstü	47	2,80	0,853			-0,317	-0,633
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	1-5 yıl arası	36	4,06	0,274	1,535	0,206	-0,175	0,047
	6-10 yıl arası	53	4,17	0,236			-0,787	0,696
	11-15 yıl arası	85	4,13	0,463			-0,744	1,043
	16 yıl ve üstü	47	4,04	0,250			0,109	0,410

**p<0,01 *p<0,05

Tablo 3.52.'ye göre sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları boyutu değerlendirmeye alındığında, sürekli denetimin 1-5 yıl arasında bir süredir uygulandığı 36 şirketin ortalaması 4,15; sürekli denetimin 6-10 yıl arasında bir süredir uygulandığı 53 şirketin ortalaması 4,30; sürekli denetimin 11-15 yıl arasında bir süredir uygulandığı 85 şirketin ortalaması 4,30; sürekli denetimin 16 yıl ve üstünde bir süredir uygulandığı 47 şirketin ortalaması 4,39'dur. Sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları bakımından katılımcı şirketlerdeki sürekli denetimin uygulanma süresi arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,138$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutu değerlendirmeye alındığında, sürekli denetimin 1-5 yıl arasında bir süredir uygulandığı 36 şirketin ortalaması 3,79; sürekli denetimin 6-10 yıl arasında bir süredir uygulandığı 53 şirketin ortalaması 4,10; sürekli denetimin 11-15 yıl arasında bir süredir uygulandığı 85 şirketin ortalaması 4,09; sürekli denetimin 16 yıl ve üstünde bir süredir uygulandığı 47 şirketin ortalaması 3,88'dir. Sürekli denetime yönelik bakış açısı bakımından katılımcı şirketlerdeki sürekli denetimin uygulanma süresi arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,052$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Sürekli denetimin uygulanma koşulları boyutu değerlendirmeye alındığında, sürekli denetimin 1-5 yıl arasında bir süredir uygulandığı 36 şirketin ortalaması 4,47; sürekli denetimin 6-10 yıl arasında bir süredir uygulandığı 53 şirketin ortalaması 4,72; sürekli denetimin 11-15 yıl arasında bir süredir uygulandığı 85 şirketin ortalaması 4,63; sürekli denetimin 16 yıl ve üstünde bir süredir uygulandığı 47 şirketin ortalaması 4,67'dir. Sürekli denetimin uygulanma koşulları bakımından katılımcı şirketlerdeki sürekli denetimin uygulanma süresi arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,034$ olup $p<0.050$ olduğundan anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutu değerlendirmeye alındığında, sürekli denetimin 1-5 yıl arasında bir süredir uygulandığı 36 şirketin ortalaması 4,32; sürekli denetimin 6-10 yıl arasında bir süredir uygulandığı 53 şirketin ortalaması 4,42; sürekli denetimin 11-15 yıl arasında bir süredir uygulandığı 85 şirketin ortalaması 4,37; sürekli denetimin 16 yıl ve üstünde bir süredir uygulandığı 47 şirketin ortalaması 4,44'tür. Sürekli denetimin sağladığı avantajlar bakımından katılımcı şirketlerdeki sürekli denetimin uygulanma süresi arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,677$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutu değerlendirmeye alındığında, sürekli denetimin 1-5 yıl arasında bir süredir uygulandığı 36

şirketin ortalaması 3,56; sürekli denetimin 6-10 yıl arasında bir süredir uygulandığı 53 şirketin ortalaması 3,30; sürekli denetimin 11-15 yıl arasında bir süredir uygulandığı 85 şirketin ortalaması 3,26; sürekli denetimin 16 yıl ve üstünde bir süredir uygulandığı 47 şirketin ortalaması 2,80'dir.

Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından katılımcı şirketlerdeki sürekli denetimin uygulanma süresi arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,001$ olup $p<0.050$ olduğundan anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Genel olarak ölçek yani sürekli denetimin uygulanma düzeyi değerlendirmeye alındığında ise sürekli denetimin 1-5 yıl arasında bir süredir uygulandığı 36 şirketin ortalaması 4,06; sürekli denetimin 6-10 yıl arasında bir süredir uygulandığı 53 şirketin ortalaması 4,17; sürekli denetimin 11-15 yıl arasında bir süredir uygulandığı 85 şirketin ortalaması 4,13; sürekli denetimin 16 yıl ve üstünde bir süredir uygulandığı 47 şirketin ortalaması 4,04'tür. Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından katılımcı şirketlerdeki sürekli denetimin uygulanma süresi arasında anlamlı farklılığın olup olmadığı incelendiğinde ise $p=0,206$ olup $p>0.050$ olduğundan anlamlı farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 3.53.'te Levene testi sonucuna göre varyansların homojen dağılmadığını ifade edebiliriz.

Tablo 3.53. Varyansların Homojenlik Testi (Uygulanma Süresi)

	Levene İstatistik	df	Sig
S.D. Uygulamalarının Temel Amaçları	3,467	3	0,017
S.D. Yönelik Bakış Açısı	2,961	3	0,033
S.D. Uygulanma Koşulları	3,603	3	0,014
S. D. Sağladığı Avantajlar	1,728	3	0,162
S. D. Uygulanmama Nedenleri	5,442	3	0,001
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	8,327	3	0,000

Sürekli denetimin uygulanma koşulları ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından sürekli denetimin uygulanma süresi değişkeni arasında anlamlı farklılık çıktığından bu değişkeni oluşturan gruplar açısından faktör ortalamaları incelenmiş, farkın hangi gruptan kaynaklandığını test etmek için Games Howell testinden yararlanılmıştır.

Tablo 3.54. Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları ve Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri Boyutları Bakımından Sürekli Denetimin Uygulanma Süresi Arasındaki Farklılığa Ait Çoklu Karşılaştırma Testi Sonuçları

Post Hoc (Games Howell Testi)				
Karşılaştırma		Ortalama Arası Fark	Anlamlılık	
S.D. Uygulanma Koşulları	1-5 yıl arası	6-10 yıl arası	-0,257	0,025*
		11-15 yıl arası	-0,163	0,262
		16 yıl ve üstü	-0,205	0,176
	6-10 yıl arası	1-5 yıl arası	0,257	0,025*
		11-15 yıl arası	0,094	0,469
		16 yıl ve üstü	0,052	0,913
	11-15 yıl arası	1-5 yıl arası	0,163	0,262
		6-10 yıl arası	-0,094	0,469
		16 yıl ve üstü	-0,042	0,952
	16 yıl ve üstü	1-5 yıl arası	0,205	0,176
		6-10 yıl arası	-0,052	0,913
		11-15 yıl arası	0,042	0,952
S.D. Uygulanmama Nedenleri	1-5 yıl arası	6-10 yıl arası	0,255	0,344
		11-15 yıl arası	0,299	0,203
		16 yıl ve üstü	0,761	0,000**
	6-10 yıl arası	1-5 yıl arası	-0,255	0,344
		11-15 yıl arası	0,044	0,993
		16 yıl ve üstü	0,505	0,018*
	11-15 yıl arası	1-5 yıl arası	-0,299	0,203
		6-10 yıl arası	-0,044	0,993
		16 yıl ve üstü	0,461	0,036*
	16 yıl ve üstü	1-5 yıl arası	-0,761	0,000**
		6-10 yıl arası	-0,505	0,018*
		11-15 yıl arası	-0,461	0,036*

**** $p < 0,01$ * $p < 0,05$**

Çoklu karşılaştırma sonuçlarına göre; sürekli denetimin uygulanma koşulları boyutunda 1-5 yıl arası gruba ait ortalama 6-10 yıl arası grup ortalamalarından istatistiksel açıdan anlamlı ölçüde farklılaşmıştır. Buna göre 1-5 yıl arası sürekli denetimi uygulayan işletmeler ($X = 4,47 \pm ,453$), 6-10 yıl arası sürekli denetimi uygulayan işletmelerden ($X = 4,73 \pm ,335$) daha düşük düzeyde

algıya sahiptir. Bu durum 1-5 yıl arası sürekli denetimi uygulayan işletmelerin sürekli denetimin uygulanma koşullarını, uzun süreli olarak sürekli denetimi uygulayan işletmelere göre daha az net olarak algıladıklarını göstermektedir. Başka bir ifade ile sürekli denetim uygulamalarına yeni geçen işletmelerin sürekli denetimin uygulanma koşullarını uzun süreli kullananlara göre net olarak algılayamadıkları ifade edilebilir. İşletmelerin iç denetimlerinde uzun süredir sürekli denetim uygulamaları, onların şartları daha iyi değerlendirdiğini göstermektedir.

Çoklu karşılaştırma sonuçlarına göre; sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutunda 16 yıl ve üstü gruba ait ortalama diğer tüm grup ortalamalarından istatistiksel açıdan anlamlı ölçüde farklılaşmıştır. Buna göre 16 yıl ve üstü sürekli denetimi uygulayan işletmeler ($X = 2,80 \pm ,853$), 1-5 yıl arası sürekli denetimi uygulayan işletmelerden ($X = 3,56 \pm ,604$), 6-10 yıl arası sürekli denetimi uygulayan işletmelerden ($X = 3,31 \pm ,835$), 11-15 yıl arası sürekli denetimi uygulayan işletmelerden ($X = 3,26 \pm 1,04$) daha düşük düzeyde sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine yönelik bakış açısı algısına sahiptir. Bu durum 16 yıl ve üstünde bir süredir sürekli denetimi uygulayan işletmelerin sürekli denetimin uygulanmama nedenlerini diğer gruplara göre daha olumsuz olarak algıladıklarını göstermektedir. Bunun nedeni tecrübeli şirketlerin sürekli denetimi uzun yıllardır kullanmaları ve bu doğrultuda sürekli denetimin uygulanmama nedenlerini kendi içlerinde çözümlenmiş olabilmeleri ile açıklanabilir. Sürekli denetim uygulamalarına yeni geçen ya da kısa süreli olarak uygulayan işletmeler, sürekli denetimin uygulanmama nedenleri doğrultusunda ortaya çıkan problemlerle yeni karşılaştıkları için sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine daha fazla katılım sağlamış olabilirler.

3.5.3.9. İşletmenizde Uygulanan Sürekli Denetim Beklentilerinize Karşılık Verdi mi?

Tablo 3.55.'e göre araştırmaya katılan şirketlere yöneltilen "İşletmenizde uygulanan sürekli denetim beklentilerinize karşılık verdi mi?" sorusuna yöneltilen cevaplar incelendiğinde; 221 katılımcının hepsinin "Evet" yanıtı verdiği ve dolayısıyla sürekli denetim uygulayan tüm şirketlerin sürekli denetimden olan beklentilerine karşılık bulunduğu söylenebilmektedir.

Tablo 3.55. Sürekli Denetimin Katılımcı Şirketlerin Beklentilerine Karşılık Verme Durumu Dağılımı

İşletmenizde uygulanan sürekli denetim beklentilerinize karşılık verdi mi?	Frekans	Yüzde
Evet	221	100
Hayır	0	0
Toplam	221	100,0

Katılımcıların tamamı “İşletmenizde uygulanan sürekli denetim beklentilerinize karşılık verdi mi?” sorusuna aynı cevabı verdikleri için herhangi bir farklılık testi yapılamamıştır. Ayrıca Tablo 3.56.’daki ortalama tablosu incelendiğinde katılımcıların sürekli denetim uygulamalarının beklentilerini karşıladığı sonucuna varılabilir. Özellikle bu durumdan katılımcı şirketlerin sürekli denetimin temel amaçlarını özümstedikleri, sürekli denetime yönelik olumlu bir bakış açısına sahip oldukları, sürekli denetimin uygulanma koşulları hakkında bilgi sahibi oldukları, sürekli denetimi avantajlı olarak gördükleri, sürekli denetimin uygulanmama nedenleriyle ilgili bilgi sahibi oldukları ve sürekli denetim uygulamalarından tatmin oldukları sonucu çıkarılabilir.

Tablo 3.56. Boyutların Ortalamalarının Dağılımı Tablosu

Boyut	Ortalama	Stand.Sapma
Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları	4,30	0,458
Sürekli Denetime Yönelik Bakış Açısı	4,02	0,617
Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları	4,64	0,419
Sürekli Denetimin Sağladığı Avantajlar	4,39	0,488
Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri	3,22	0,923
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi	4,11	0,351

Sonuç ve Öneriler

Bu çalışma, İstanbul Sanayi Odası (İSO)'nın belirlediği 2018 yılı Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nun iç denetiminde sürekli denetimin uygulanma düzeyini tespit etmek amacıyla, İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu üzerinde yapılmıştır. Öncelikle, söz konusu şirketlerin sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi olup olmadığı, şirketlerde sürekli denetimin uygulanıp uygulanmadığı, sürekli denetim uygulanıyorsa ne kadar süredir uygulandığı, sürekli denetim uygulamasından beklenenin karşılanıp karşılanmadığı tespit edilmiştir. Şirketlerin sürekli denetim uygulamalarının temel amaçlarını, sürekli denetime yönelik bakış açılarını, sürekli denetimin uygulanma koşullarını, sürekli denetimin sağladığı avantajları ve sürekli denetimin uygulanmama nedenlerini nasıl değerlendirdiklerini belirlemek amacıyla yapılan çalışmada ilk olarak denetim, iç denetim ve sürekli denetim konularıyla ilgili kavramsal bir çerçeve oluşturulmuştur. Son bölümde de İSO tarafından belirlenen 2018 yılı Türkiye'nin Büyük Sanayi Kuruluşu'nda anket çalışması yapılarak erişilen veriler analiz edilmiş ve yorumlanmıştır.

Kavramsal çerçevenin ilk bölümünde denetim ve iç denetim kavramlarının tanımı yapılmış, denetime neden ihtiyaç duyulduğu hakkında bilgiler verilmiş, denetim ve muhasebenin ilişkisi incelenmiş, denetim türleri ayrıntılarıyla ele alınmış, denetim süreci ve denetim standartlarına değinilmiş ve iç kontrol kavramı açıklanmıştır. Denetim, önceden belirlenen çeşitli standartlarla, erişilen faaliyet sonuçlarının birbiriyle uyumunun incelenmesidir. Bu sayede, verilerle standartların uyuşmadığı durumlarda gereken önlemlerin alınması ve düzeltmelerin yapılması sağlanmaktadır. Ayrıca denetim kavramı, anlık bir faaliyetten ziyade birçok faaliyeti içine alan geniş kapsamlı bir süreci ifade etmektedir. Denetim, tüm iktisadi birimler için çok önemli bir kavramdır ve denetimsiz bir muhasebe düşünülememektedir. Çünkü ekonomik kararlar finansal verilere dayanılarak alınmaktadır ve bu verilerin güvenli bir denetim sisteminden geçmesi de kararların daha sağlıklı alınabilmesine imkân tanyacaktır.

Kavramsal çerçevenin ikinci bölümünde sürekli denetim kavramının tanımı yapılmış, sürekli denetimin neden önemli ve gerekli olduğu ele alınmış, yaşanan büyük çaplı muhasebe ve denetim skandalları ile Sarbanes Oxley Yasası'na dair bilgiler verilmiş, sürekli denetimin avantajları ve dezavantajları üzerinde durulmuş, sürekli denetimin bilgi teknolojileriyle ilişkisi incelenmiş, sürekli denetimle geleneksel denetimin karşılaştırması yapılmış, XBRL hakkında bilgi verilmiş, sürekli denetim sürecinden ve uygulama koşullarından bahsedilmiş ve sürekli denetimin hileyi önlemedeki rolü açıklanmıştır. Bilgi teknolojilerinin iş dünyasının hemen hemen her alanında etkisini göstermesiyle birlikte denetim alanında da pek çok gelişim yaşanmıştır. Ayrıca artan müşteri talepleri, küreselleşmenin varlığını giderek daha fazla hissettirmesi, rekabet ortamının kızışması, veri ve işlem hacminin artışı, risk yönetiminin stratejik bir öneme sahip olması gibi birçok sebeple işletmeler iç denetim sistemlerinde geleneksel denetim yerine bilgisayar tabanlı dijital denetim olan sürekli denetimi kullanmaya başlamışlardır. Sürekli denetim; fiziki belgeler kullanılmadan, gerçek zamanlı muhasebe bilgi sistemlerince üretilen finansal tablolarda yer alan finansal nitelikteki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş bildirmek amacıyla, bilgisayar destekli denetim metotlarının kullanılıp denetim kanıtlarının elektronik ortamda toplandığı ve bu kanıtlardan elde edilen görüşün denetim raporu aracılığıyla bilgi kullanıcılarına bildirildiği sistematik bir süreçtir. Sürekli denetim sisteminin amacı, işletmelere iş süreçlerinin bütünlüğü konusunda gerçek zamanlı güvence sağlamaktır. Büyük çaplı şirketler olan Enron, Crossing, Adelphia Communications, Tyco, AOL Time Warner, Rite Aid, Xerox, Imclone, Worldcom ve Qwest, Vivendi Universal ve France Telecom'da yaşanan muhasebe skandalları ve denetim yolsuzluklarının ardından işletme paydaşlarının güvenilir bilgiye olan ihtiyacı artmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümü olan uygulama bölümünde ise İstanbul Sanayi Odası'nın belirlediği 2018 yılı Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'na uygulanan ve amacı söz konusu şirketlerde sürekli denetimin uygulanma düzeyini tespit etmek olan anketler analiz edilmiş ve sonuçları sunulmuştur. 221 şirkete uygulanan ankette elde edilen veriler analiz edildiğinde, elde edilen bulgular şöyledir:

Araştırmaya katılan şirketlerdeki çalışanların %35'i kadın olup %64'ü erkektir. Bu durum araştırmaya katılanların şirketlerin çalışanlarının ağırlıklı olarak erkeklerden oluştuğunu göstermektedir. Katılımcıların yaş dağılımına bakıldığında toplam katılımın yarısından fazlasının 35-44 yaş aralığında, yaklaşık %32'lik bölümünün 24-34 yaş aralığında, %12'lik gibi küçük bir bölümünün de 45 ve üstü yaş olduğu belirlenmiştir. Bu durum araştırmaya katılan şirketlerdeki çalışanların genel olarak genç bir kesimden oluştuğunu göstermektedir.

Araştırmaya katılan şirketler faaliyette buldukları süre bazında değerlendirildiğinde şirketlerin büyük bölümünün (%30) 51 yıl ve üstünde bir süredir faaliyet gösterdiği görülmektedir. Araştırmada 1-10 yıl arasında bir süredir faaliyet gösteren az sayıda firma bulunmaktadır. Bu durum araştırmaya katılan şirketlerin uzun süredir faaliyette olan köklü ve tecrübeli şirketler olduğunu göstermektedir. Ayrıca toplam katılımın %20'si 21-30 yıl arasında bir süredir faaliyet gösteren şirketlerden oluşmaktadır. Kısaca toplam katılımın yarısından fazlası 20 yılın üzerinde bir süredir faaliyet göstermekte olan şirketlerdir.

Katılımcı şirketlerdeki çalışan sayıları değerlendirmeye alındığında toplam katılımın %40'tan fazlasının 1001 ve üstü sayıda çalışanı istihdam ettiği görülmektedir. 250'den az çalışanı bulunan şirketler, toplam katılımın %9'unu oluşturmaktadır. Bu durum araştırmaya katılan şirketlerin büyük bölümünün çalışan sayısı fazla olan büyük çaplı şirketler olduğunu göstermektedir. Katılımcı şirketlerin sektörel dağılımına bakıldığında toplam katılımın %23'ünün en yüksek katılımla madencilik⁷ sektöründe olduğu görülmektedir. Enerji ve plastik sektörü ise araştırmada en az katılımla yer almaktadır.

Katılımcı şirketlerin sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi olup olmadığı incelendiğinde 221 şirketin de sürekli denetim kavramı hakkında bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Bu durum son yıllarda birçok işletme tarafından kullanılan sürekli denetimin özellikle büyük hacimli işletmeler olmak üzere birçok işletme tarafından tanınır bir hale geldiğini göstermektedir. Katılımcı şirketlerde sürekli denetimin uygulanma durumu incelendiğinde ankete katılan tüm şirketlerde sürekli denetimin uygulandığı sonucuna varılmıştır. Bu durum günümüzde çoğu işletmenin bilgi teknolojilerinin gerekliliklerine uyum sağlayarak denetim sistemlerinde de bu uyumu yakaladıklarını göstermektedir. Katılımcı şirketlerdeki sürekli denetimin uygulanma süresine bakıldığında toplam katılımın en büyük bölümünü sürekli denetimi 11-15 yıl arasında bir süredir uygulayan şirketler oluşturmakta, en küçük bölümünü ise 1-5 yıl arasında bir süredir uygulayan şirketler oluşturmaktadır. Bu durum şirketlerin iç denetim sistemlerinde sürekli denetim uygulamasına hızlı bir şekilde ayak uydurduklarını göstermektedir. Katılımcı şirketlerin sürekli denetimden beklentilerinin karşılık bulup bulmadığı incelendiğinde ise araştırmaya katılan tüm şirketlerin sürekli denetimle ilgili beklentilerine karşılık bulduğu ve sürekli denetim uygulamasından memnun olduğu söylenebilir.

Sürekli denetim uygulamalarının temel amaçları boyutundan elde edilen bulgular incelendiğinde; boyuttaki maddelerin ortalamaları ve frekans

7 Analiz yapılırken demir-çelik, demir, çelik, alüminyum vb. alt sektörler madencilik sektörü adı altında birleştirilmiştir.

dağılımlarına göre şirketlerin anketteki maddelerden “oluşabilecek hata ve hilelerden önceden haberdar olmak” ve “oluşabilecek riskleri gözlemleyip, kontrol altına almak” maddelerine diğerlerine göre daha çok katılım gerçekleştirdikleri görülmektedir. Sürekli denetimin en büyük ve en önemli amaçlarından biri de hata ve hileleri gerçekleşmeden ya da gerçekleştikten çok kısa bir süre sonra tespit edebilmesidir. Ayrıca risk odaklı bir denetim türü olan sürekli denetimde potansiyel riskler büyük oranda dikkate alınmaktadır. Araştırmanın sonuçları da katılımcı şirketlerin büyük çoğunluğunun sürekli denetimi esas olarak bu iki amaçla uyguladıklarını göstermektedir. Fakat genel olarak ortalamalara bakıldığında ölçekteki sürekli denetim amaçlarının hepsi birbirine yakın olarak tercih edilmiştir. Katılımcı şirketler sürekli denetimi bilgilerin sürekli olarak sağlanması açısından güvence sistemi oluşturmak, insan kaynaklı hataların önüne geçmek, oluşabilecek hata ve hilelerden önceden haberdar olmak, maliyetleri minimize etmek, oluşabilecek riskleri gözlemleyip kontrol altına almak, gerçek zamanlı/ eş anlı denetim raporu elde etmek ve büyük çaplı verileri rahat bir şekilde analiz etmek amacıyla uygulamaktadırlar. Bu sonuç bize araştırmaya katılan şirketlerin faaliyetlerini sürekli denetimin temel amaçlarına göre düzenlediklerini ve araştırma ölçeğindeki temel amaçlara yüksek bir oranda katıldıklarını göstermektedir.

Sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutundan elde edilen bulgular incelendiğinde; boyuttaki maddelerin ortalamaları ve frekans dağılımlarına göre şirketlerin anketteki maddelerden “yönetim birimine katkı sağlar” ve “denetimin etkinliğini artırır” maddelerine diğerlerine göre daha çok katılım gerçekleştirdikleri görülmektedir. İşletmelerdeki denetim birimleri ve denetçiler yönetim birimlerine ve yöneticilere işletmeyle ilgili alacakları kararlar hususunda danışmanlık faaliyeti yürütmektedirler. Hatta işletmelerle ilgili sağlıklı kararlar alınabilmesi sağlıklı bir denetimden geçmiş verilerle mümkündür. Ayrıca sürekli denetim verilerin neredeyse tamamını gerçek zamanlı olarak denetlendiği için geleneksel denetime göre daha etkin ve daha verimli bir denetim sistemidir. Araştırmanın sonuçları da ankete katılan şirketlerin sürekli denetimin yönetim birimlerine katkıda bulunduğu ve denetimin etkinliğini arttırdığı düşüncesinde olduğunu göstermektedir. Genel olarak ortalamalara bakıldığında ise ölçekteki maddelerin ortalamalarının birbirine yakın olduğu görülmektedir. Katılımcı şirketlere göre sürekli denetim; denetimin etkinliğini arttırmakta, denetim maliyetlerini en aza indirmekte, denetçilerin yükünü hafifletmekte, denetim uygulamalarında zaman tasarrufu sağlamakta ve yönetim birimine katkı sağlamaktadır. Bu durum şirketlerin sürekli denetime yönelik olumlu bir bakış açısına sahip olduğunun göstergesidir.

Sürekli denetimin uygulanma koşulları boyutundan elde edilen bulgular incelendiğinde; boyuttaki maddelerin ortalamaları ve frekans dağılımlarına

göre şirketlerin anketteki maddelerden “denetçi, bilgi teknolojilerini kullanabilmede yeterli olmalıdır” ve “yüksek güvenilirlikli bilgi sistemleri bulunmalıdır” maddelerine diğerlerine göre daha çok katılım gerçekleştirdikleri görülmektedir. Sürekli denetim bilgisayar temelli ve teknoloji odaklı bir denetim yöntemidir. Veriler dijital ortamda analize tabi tutularak denetim raporları elde edilir. Bu bağlamda sürekli denetim süreci içerisinde bulunacak denetçinin bilgi teknolojilerini yeterli derecede kullanabilmesi gerekmektedir. Ayrıca sistemdeki verilere yetkili olmayan kişilerin de ulaşabilme riskine karşı gerekli tedbirlerin alınması gereklidir. Büyük hacimli verilerin tutulduğu sistemde verilerin korunaklı olarak saklanabilmesi de bu süreçte önem arz etmektedir. Araştırmanın sonuçları da katılımcı şirketlerin sürekli denetimin uygulanma şartı konusunda yeterli teknoloji bilgisine sahip denetçinin varlığı ve güvenli bilgi sistemleri konularına odaklandığını göstermektedir. Fakat genel olarak bakıldığında sürekli denetimin uygulanma koşulları katılımcı şirketler tarafından birbirine yakın olarak değerlendirilmiştir. Katılımcı şirketlere göre sürekli denetimin uygulanabilmesi için denetçi denetleme yaptığı konu hakkında bilgi sahibi olmalı, bilgi teknolojilerini kullanabilmede yeterli olmalı ve objektif bir yaklaşıma sahip olmalıdır. Bunların yanı sıra denetim politikaları denetim için gerekli olan kanıtlara ulaşım imkânı sağlamalı, yüksek güvenilirlikli bilgi sistemleri bulunmalıdır. Ayrıca sürekli denetimin uygulanabilmesi için üst düzey bir yöneticinin varlığı gerekmektedir. Bu sonuç şirketlerin sürekli denetimin uygulanabilmesi için gerekli olan koşullar hakkında bilgi sahibi olduklarını ve sürekli denetimin uygulanabilmesi için bu koşulların gerekliliğine yüksek ölçüde ikna olduklarını göstermektedir.

Sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutundan elde edilen bulgular, sürekli denetimin temel amaçları ve sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutlarından elde edilen bulguları destekler niteliktedir. Bu bulgular incelendiğinde; boyuttaki maddelerin ortalamaları ve frekans dağılımlarına göre şirketlerin anketteki maddelerden “yönetimin etkinliğini artırır” ve “oluşabilecek hata ve hilelerin önlenmesini sağlar” maddelerine diğerlerine göre daha çok katılım gerçekleştirdikleri görülmektedir. Önceden de bahsedildiği gibi sürekli denetim, yönetim birimine katma değerde bulunmakta ve yönetimi karar verme sürecinde destekleyici bir mekanizmadır. Ayrıca sürekli denetimde hata ve hilelerin eş anlı olarak tespit edilmesi bu hata ve hilelerin yol açabileceği zararları en aza indirmektedir. Araştırmanın sonuçları da şirketlerin, sürekli denetimin “yönetimin etkinliğini artırma” ve “potansiyel hata ve hileleri önleme” avantajlarını öncelikli olarak gördüklerini göstermektedir. Genel olarak sunulan avantajların hepsi birbirine yakın olarak görülmüştür. Katılımcı şirketlere göre sürekli denetim; yönetimin etkinliğini artırır, oluşabilecek hata ve hilelerin önlenmesini sağlar, finansal sonuçlara olan güven düzeyinde

artış sağlar, büyük çaplı verilerin analizinde kolaylık sağlar ve maliyetleri azaltır. Bu sonuç bize sürekli denetimin şirketlere avantaj sağlayan bir denetim uygulaması olduğu sonucunu vermektedir. Ayrıca sürekli denetimin literatürdeki avantajlarının uygulamada da görüldüğü sonucu ortaya çıkmaktadır.

Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutundan elde edilen bulgular, sürekli denetimin uygulanması için gerekli olan koşullar boyutundan elde edilen bulguları destekler niteliktedir. Bu bulgular incelendiğinde; boyuttaki maddelerin ortalamaları ve frekans dağılımlarına göre şirketlerin anketteki maddelerden “veri güvenliği ile ilgili sorunların varlığı” ve “bilgi teknolojilerindeki eksiklikler ve teknik engeller” maddelerine diğerlerine göre daha çok katılım gerçekleştirdikleri görülmektedir. Sürekli denetimin uygulanabilmesi için dijital ortamda toplanıp denetlenen verilerin güvenliği sağlanmalı ve denetim sistemleri bilgi teknolojilerine uyumlu hale getirilmelidir. Teknolojik anlamda yeterli olmayan ve teknoloji alt yapı bir sistem olan sürekli denetim sistemine tam olarak adapte olamayan sistemler, denetim faaliyetlerini etkin ve verimli olarak gerçekleştirememektedirler. Araştırma sonuçları da şirketlerin sürekli denetimin uygulanmama nedenleri olarak güvenlikle ve teknolojiyle ilgili sıkıntılara işaret ettiklerini göstermiştir. Fakat genel olarak bakıldığında verilen cevapların ortalamaları çok yüksek olmamakla birlikte ölçeğin küçümsenmeyecek bir bölümünü kararsızlar oluşturmaktadır. Nitekim araştırmaya katılan şirketlerin tümü sürekli denetimi uygulamaktadır. Bu sonuç bize araştırmaya katılan şirketlerin sürekli denetimin uygulanmama nedenleriyle ilgili bilgi sahibi olduğunu fakat uygulama aşamasında genellikle sıkıntılı bir durumla karşılaşmadıklarını göstermektedir.

Değişkenlerle boyutlar arasında anlamlı bir farklılığın bulunup bulunmadığı incelendiğinde ise elde edilen bulgular şöyledir:

Sürekli denetimin uygulanma düzeyini ölçen boyutlardan sadece sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutu bakımından katılımcıların cinsiyeti arasında anlamlı bir farklılığın olduğu ve bu farkın erkeklerin lehine olduğu tespit edilmiştir. Çünkü erkek katılımcıların söz konusu ölçekteki maddelerden aldıkları puanlar kadınlarınkine göre biraz daha yüksektir. Bu sonuç sürekli denetimi erkek katılımcıların kadın katılımcılara göre biraz daha avantajlı olarak gördüklerini göstermektedir. Bu durumun erkeklerin kadınlara oranla sorun çözüme yaklaşımlarının daha yüksek olması ve olaylara karşı daha pozitif yönlü bakış açısına sahip olmalarından kaynaklı olduğu düşünülebilir. Ayrıca araştırmaya katılanların yarısından fazlasının erkek olmasının da ortaya çıkan sonuca etki ettiği düşünülebilir.

Sürekli denetime yönelik bakış açısı, sürekli denetimin sağladığı avantajlar ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutları bakımından katılımcıların

yaşları arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutunda 24-34 yaş aralığındaki katılımcılar 35-44 yaş aralığındaki katılımcılardan daha yüksek bir ortalama ile farklılaşmıştır. Bu durumda daha genç yaşta katılımcıların daha büyük yaşta katılımcılara göre sahip oldukları yenilikçi özelliklerle sürekli denetimi daha yakın takip ederek sürekli denetim hakkında daha pozitif bir bakış açısı geliştirdiği söylenebilir. Sürekli denetimin sağladığı avantajlar boyutunda 45 ve üstü yaş aralığındaki katılımcılar hem 24-34 yaş aralığındaki katılımcılardan hem de 35-44 yaş aralığındaki katılımcılardan daha yüksek bir ortalama ile farklılaşmıştır. Bu durum 45 ve üstü yaş grubunun sürekli denetimin avantajlarını daha fazla algıladıklarını göstermektedir. Bu bağlamda daha fazla yaş almış olan katılımcıların daha genç katılımcılara oranla sürekli denetimin sağladığı avantajları daha net gördükleri söylenebilir. Yaşın ilerlemesi ile elde edilen tecrübe bu durumu sağlamış olabilir. Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutunda 24-34 yaş aralığındaki katılımcılar 35-44 yaş aralığındaki katılımcılardan daha yüksek bir ortalama ile farklılaşmıştır. Bu durum 24-34 yaş arasındaki grubun sürekli denetimin neden işletmelerde uygulanmadığına yönelik durumları daha fazla algıladıklarını göstermektedir. Yine 35-44 yaş aralığındaki katılımcılar 45 ve üstü yaş grubundaki katılımcılardan daha düşük bir ortalama ile farklılaşmıştır. Bu durum piyasadaki tecrübeleri doğrultusunda yaşı daha büyük olan katılımcıların sürekli denetimin neden uygulanmadığı yönünde daha fazla fikir sahibi olmaları ile açıklanabilir. Dolayısıyla genç ve büyük yaş grubu katılımcıların orta yaş grubu katılımcılara göre sürekli denetime daha olumlu olarak yaklaştıkları söylenebilir. Bu durumda genç katılımcıların teknoloji odaklı bir denetim yaklaşımı olan sürekli denetime teknolojik yatkınlıklarından ötürü daha pozitif olarak baktıkları, üst yaş katılımcıların ise iş tecrübeleri doğrultusunda sürekli denetimin gerekli olduğuna dair daha fazla tecrübe edilmeleriyle ilgili oldukları yorumu yapılabilir.

Sürekli denetimin uygulanma düzeyini ölçen boyutlardan sürekli denetime yönelik bakış açısı ile sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından işletmelerin faaliyette buldukları süre arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Sürekli denetime yönelik bakış açısı boyutunda 1-10 yıl arasında bir süredir faaliyette olan işletmeler; 11-20 yıl, 21-30 yıl, 31-40 yıl, 41-50 yıl ve 51 yıl ve üstünde bir süredir faaliyette olan işletmelerden daha düşük bir ortalama ile farklılaşmıştır. Bu durum 1-10 yıl arası faaliyet gösteren işletmelerin sürekli denetime karşı daha olumsuz bakış açısına sahip olduklarını göstermektedir. Başka bir ifade ile faaliyet yılı düşük olan işletmelerin uzun dönemli işletmelere göre sürekli denetimin faydalarını tam olarak göremediği ve daha az olumlu olarak değerlendirdiği sonucuna varılabilir. Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri boyutunda ise 1-10 yıl arasında bir süredir

faaliyette olan işletmeler; 11-20 yıl, 21-30 yıl, 31-40 yıl, 41-50 yıl ve 51 yıl ve üstünde bir süredir faaliyette olan işletmelerden daha yüksek bir ortalamayla farklılaşmıştır. Bu durum 1-10 yıl arası faaliyet gösteren işletmelerin sürekli denetimin uygulanmama nedenlerini daha fazla algıladıklarını göstermektedir. Bunun nedeni tecrübeli şirketlerin sürekli denetimi daha iyi değerlendirip uygulanmama nedenlerini çözümlenmiş olmaları ile açıklanabilir.

Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından şirketlerdeki çalışan sayıları arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Sürekli denetim teknoloji odaklı olduğu için insan faktörünü daha geri planda tutmaktadır. Bu bağlamda teknoloji yoğun bir sistem olan sürekli denetimle şirketlerdeki çalışan sayısının birbiriyle ilişkilendirilemeyeceği yönünde bir görüş sağlanabilir.

Sürekli denetimin uygulanma düzeyi bakımından şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörler arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Bu durum sürekli denetim olgusunun şirketlerin buldukları sektörle ilişkili olmadığı yönünde görüş sağlamaktadır. Nitekim araştırma grubu birçok farklı sektörden oluştuğu halde hepsinde sürekli denetim uygulanmakta ve tüm şirketlerden boyutlarla ilgili alınan sonuçlar birbirleriyle benzerlik göstermektedir. Ayrıca şirketlerin birbirlerine benzer özellikte olmaları da bu durumun sebebi olabilir.

Araştırmaya katılan şirketlerin hepsi sürekli denetimle ilgili bilgi sahibidir. Katılımcı şirketlerin genel olarak ölçekteki maddelere ilişkin tercihleri incelendiğinde sürekli denetimin temel amaçlarını özümstedikleri, sürekli denetime yönelik olumlu bakış açısına sahip oldukları, sürekli denetimin uygulanma koşulları hakkında bilgi sahibi oldukları, sürekli denetimin avantajlı olarak gördükleri ve sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine ilişkin görüş sahibi oldukları fakat ölçekteki uygulanmama nedenlerinin araştırmaya konu olan şirketler için çok fazla geçerli olmadığı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca finansal verilerin daha sağlıklı bir biçimde denetlenmesine imkan sunan sürekli denetimle ilgili günümüzde çoğu işletmenin fikir sahibi olması ve sistemin öneminin farkında olması kaçınılmaz olmuştur da denebilir.

Araştırmaya katılan tüm şirketlerin iç denetiminde sürekli denetim uygulanmaktadır. Bu durumda iç denetimde sürekli denetim uygulamalarının yoğun rekabet ortamında şirketleri bir adım daha öne geçirecek bir unsur olduğu sonucuna varılabilir. Çünkü günümüzde çoğu işletme iç denetim sistemine sürekli denetimi entegre etmekte ve denetim faaliyetlerini gerçek zamanlı olarak yürütmektedir.

Sürekli denetimin uygulanma koşulları ve sürekli denetimin uygulanmama nedenleri bakımından şirketlerde sürekli denetimin uygulanma süreleri arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Sürekli denetimin uygulanma koşulları boyutunda 1-5 yıl arasında bir süredir sürekli denetim faaliyetinde bulunan işletmeler 6-10 yıl arasında bir süredir sürekli denetim faaliyetinde bulunan işletmelerden daha düşük bir ortalama ile farklılaşmıştır. Bu durum 1-5 yıl arası sürekli denetimi uygulayan işletmelerin sürekli denetimin uygulanma koşullarını, uzun süreli olarak sürekli denetimi uygulayan işletmelere göre daha az algıladıklarını göstermektedir. Başka bir ifade ile sürekli denetim uygulamalarına yeni geçen işletmelerin sürekli denetimin uygulanma koşullarını sürekli denetimi uzun süredir kullananlara göre net olarak algılayamadıkları ifade edilebilir. İşletmelerin iç denetimlerinde uzun süredir sürekli denetim uygulamaları, onların şartları daha iyi değerlendirdiğini gösteriyor olabilir.

Sürekli denetimin uygulanmama nedenleri ölçeğinde 16 yıl ve üstünde bir süredir sürekli denetim faaliyetinde bulunan işletmeler 1-5 yıl, 6-10 yıl ve 11-15 yıl arasında bir süredir sürekli denetim faaliyetinde bulunan işletmelerden daha düşük bir ortalama ile farklılaşmıştır. Bu durum 16 yıl ve üstünde bir süredir sürekli denetim uygulayan işletmelerin sürekli denetimin uygulanmama nedenlerini diğer gruplara göre daha olumsuz olarak algıladıklarını göstermektedir. Bunun nedeni tecrübeli şirketlerin sürekli denetimi uzun yıllardır kullanmaları ve bu doğrultuda sürekli denetimin uygulanmama nedenlerini kendi içlerinde çözümlenmiş olabilmeleri ile açıklanabilir. Sürekli denetim uygulamalarına yeni geçen ya da kısa süreli olarak uygulayan işletmeler, sürekli denetimin uygulanmama nedenleri doğrultusunda ortaya çıkan problemlerle yeni karşılaştıkları için sürekli denetimin uygulanmama nedenlerine daha fazla katılım sağlamış olabilirler.

Araştırmaya katılan şirketlerin tümü sürekli denetimden olan beklentilerine karşılık bulunduğunu ifade etmiştir. Bu bağlamda sürekli denetimin beklenen faydalarının gerçekleştiği ve şirketlerin sürekli denetim uygulamalarından tatmin oldukları sonucu çıkarılabilir. Ayrıca elde edilen bu sonuç, sürekli denetim faaliyetlerini henüz iç denetim sistemleriyle bütünleştirmemiş olan şirketler için itici bir güç niteliğinde olup onları sürekli denetim uygulamalarına geçme konusunda motive edici olabilir.

Bu sonuçlardan hareketle şirketlere ve ileride yapılacak olan çalışmalara yönelik öneriler şunlardır:

- Literatürde özellikle de Türkiye’de sürekli denetim konusunda yapılan uygulamalı çalışmalar yetersizdir. Konuyla ilgili daha çok uygulamalı bilimsel çalışma yapılarak sürekli denetim kavramının daha çok gelişmesine katkıda bulunulabilir,

- Şirketler teknolojik altyapılarını kuvvetlendirmek için daha fazla yatırım yaparak özellikle denetim alanındaki teknoloji yatırımları için daha büyük bütçeler ayırabilirler,
- Denetçiler bilgi teknolojilerini kullanmada daha yeterli bir hale gelerek kendilerini özellikle bu konuda daha çok geliştirebilirler,
- Şirketlerin yönetim birimleri ile denetim birimleri daha fazla işbirliği içerisinde bulunabilirler,
- Şirketlerin iç kontrol sistemlerinde iyileştirici çalışmalar yapılabilir,
- Sürekli denetimle ilgili standartlar geliştirilebilir,
- Sürekli denetimi uygulayan şirketler bilhassa verilerin güvenliği konusunda daha yüksek güvenilirlikli sistemler geliştirebilir,
- Şirketler tarafından özellikle muhasebe ve denetim çalışanlarına sürekli denetimin metodolojisinin ve kullanımının daha iyi anlaşılmasını sağlayacak eğitim programları düzenlenebilir,
- Özellikle muhasebe meslek eğitimi verilen kurullarda gerçek zamanlı muhasebe sistemleri ve dijital muhasebe denetimi konuları muhasebe derslerine dâhil edilebilir.

Kaynakça

- Acar, D., Öztürk, M. S. ve Usul, H. (2016). "Dijital Ortamda Denetim: Sürekli Denetim". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21 (5), 1561-1571.
- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ağgöl, S. (2019). "İç Denetimde Sürekli Denetim Yaklaşımı". İçinde Mehmet Emin Karabayır (Ed.), *Muhasebe ve Denetimde Güncel Konular* (ss. 181-198). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Aksoy, T. (2018). "Risk Odaklı İç Denetim Sürecinde Operasyonel Risklerin Belirlenip Ölçülmesine Yönelik Uygulamalı Bir 3x5 Risk Matrisi ve Risk Analiz Anket Formu Önerisi". *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, (147), 37-77.
- Alagöz, A. (2014). "Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi". İçinde Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzun (Ed.), *Muhasebe Denetimi* (ss. 29-76). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Amin, M. G., Mohamed, K. A. (2016). "Auditors' Perceptions of the Impact of Continuous Auditing on the Quality of Internet Reported Financial Information in Egypt". *Managerial Auditing Journal*, 31 (1), 111-132.
- Arens, A. A. & Loebbecke, J. K. (2000). *Auditing an Integrated Approach*. New Jersey: Prentice Hall.
- ASMMM. (2008). *Muhasebe Denetimi, Maliyet Muhasebesi, İktisat ve Kamu Maliyesi, Finansal Muhasebe, Finansal Tablolara ve Analizi*. Ankara: ASMMM.
- Ataman, Ü., Hacırustemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Barr-Pulliam, D. (2019). "The Effect of Continuous Auditing and Role Duality on the Incidence and Likelihood of Reporting Management Opportunism". *Management Accounting Research*, (44), 44-56.
- Baykara, S. T. (2014). "Oecd Ülkelerinde İç Denetim". *Denetim*, (14), 42-58.

- Biçer, A. A., Aydın, O. (2015). “Denetimde Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin (BDDT) Kullanımı ve Bu Yöntem İle Bir Suistimal Vakasının Tespiti”. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Dergisi*, 14 (28), 213-229.
- Borthick, A. F. (2012). “Designing Continuous Auditing for a Highly Automated Procure-to-Pay Process”. *Journal of Information Systems*, 26 (2), 153-166.
- Boydaş Hazar, H. (2014). *Sürekli Denetim. Bilgisayar Ortamında Bağımsız ve İç Denetim Planlama, Analiz Teknikleri ve Uygulamalar*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bulut Deniz, M. ve Çukacı, Y. C. (2018). “Mevcut Muhasebe Uygulamaları ve Muhasebe Standartları Açısından Önemlilik Kavramı ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bu Bağlamda Değerlendirilmesi”. *Turkish Studies Economics, Finance and Politics*, 13 (22), 147-163.
- Büyüköztürk, Ş. (2002). “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı”. *Eğitim Yönetimi Dergisi*, 32, 470-483.
- Büyüköztürk, Ş. (2011). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı - İstatistik, Araştırma Deseni, SPSS Uygulamaları ve Yorum*. Ankara: Pegem Akademi.
- Cagnemi M. P., Singleton, T. (2003). *Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide*. New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.
- Cankar, İ. (2006). “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”. *Sayıştay Dergisi*, (61), 69-81.
- Chiu, T., Wang, T. D. (2019). “The COSO Framework in Emerging Technology Environments: An Effective In-Class Exercise on Internal Control”. *Journal of Emerging Technologies In Accounting*, 16 (2), 89-98.
- Chiu, V., Liu, Q. & Vasarhelyi, M. A. (2014). “The Development and Intellectual Structure of Continuous Auditing Research”. *Journal of Accounting Literature*, 33, 37-57.
- Chou, C. C., Chang, C. J. (2010). “Continuous Auditing for Web-Released Financial Information”. *Review of Accounting and Finance*, 9 (1), 4-32.
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). “A Critical Analysis Of The Independence Of The Internal Audit Function: Evidence From Australia”. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22 (2), 200-220.
- Chun, C. (1997). “On The Functions And Objectives Of Internal Audit And Their Underlying Conditions”. *Managerial Auditing Journal*, 12 (4), 247-250.
- Coderre, D. (2005). *Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment*. Global Technology Audit Guide, The Institute of Internal Auditors, USA.

- Cömert, N. (2016). “İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme”. *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review*, 1 (1), 1-20.
- Davidson, B. I., Desai, N. K., Gerard, G. J. (2013). “The Effect of Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the External Auditor’s Reliance on the Internal Audit Function”. *Journal of Information Systems*, 27 (1), 41-59.
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Ankara: Tesmer Yayınları.
- Durmuş, A. F., Otlu, F. ve Özkan, Ö. (2018). “Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi”. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 9 (1), 66- 88.
- Elitaş, C. (2011). *Muhasebe Denetiminde Çalışma Kâğıtları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Erdoğan, M. (2002). “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3 (1), 51-63.
- Erhan, D. U. (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetime Katkısı”. *MÖDAV*, (3), 157-176.
- Erturan, İ., Ergin, E. (2018). “Dijital Denetim ve Dijital İkiz Yöntemi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (4), 810-830.
- Esmeray, A. (2018). “Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Denetimine Katkısı”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 294-309
- Feldmann, D. A., Read, W. J. (2010). “Auditor Conservatism after Enron”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), 267-278.
- Gonzalez, G. C., Sharma, P. N., Galletta, D. F. (2012). “The Antecedents of the Use of Continuous Auditing in the Internal Auditing Context”. *International Journal of Accounting Information Systems*, (13), 248-262.
- Gonzalez, G. C., Hoffman, V. B. (2018). “Continuous Auditing’s Effectiveness as a Fraud Deterrent”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37 (2), 225-247.
- Gönen, S., Rasgen, M. (2015). “Sürekli Denetim Sisteminin Bir Yazılım Programında Uygulanabilirliğine İlişkin Örnek Olay Çalışması”. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 7 (1), 181-191.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Aktüel Yayınları.
- Gürbüz, S. (2019). *AMOS ile Yapısal Eşitlik Modellemesi Temel İlkeler ve Uygulamalı Analizler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Haftacı, V. (2016). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hardy, C. A., Laslett, G. (2015). “Continuous Auditing and Monitoring in Practice: Lessons from Metcash’s Business Assurance Group”. *Journal of Information Systems*, 29 (2), 183-194.

- Heningtyas, Y., Fauziah, L. & Junaidi, A. (2019). "Audit Teknoloji Bilgiyi İnançta Kullanma: Bir Araştırma". *Jurnal Sistem Informasi dan Telematika*, 10 (1), 10-19.
- Hill, L. B. (2015). *Democracy, Bureaucracy And The Ombudsman. The Model Ombudsman, Project Muse*. Princeton University Press.
- Hillo, R. V., Weigand, H. (2016). "Continuous Auditing & Continuous Monitoring: Continuous Value?". *IEEE 10th International Conference on Research Challenges in Information Science - Grenoble, France*, 27-37.
- Hooper, D., Coughan, J. & Mullen, M. R. (2008). "Structural Equation Modelling: Guidelines for Determining Model Fit". *Electronic Journal of Business Research Methods*, 6 (1), 53-60.
- Howitt, D. ve Cramer, D. (2011). *Introduction to SPSS Statistics in Psychology: For Version 19 and Earlier*. London: Pearson Education Limited.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). (2013). *Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı*. TÜRMOB.
- IIA Uluslararası İç Denetim Standartları. (2016). *Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları (Standartlar)*.
- Internal Auditing: A Research Note". *Accounting and Management Information Systems*, 18 (4), 614-639.
- Kaban, İ., Gül, M. (2019). "Sürekli Denetim Yöntemi Olarak Bankalarda Merkezden Denetimin Hile İle Mücadelede Önemi: Personel Üzerinde Nitel Bir Araştırma". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (54), 46-74.
- Karabınar, S., Yılmaz, E. (2012). "XBRL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) ve Geleneksel Finansal Raporlama Sistemlerindeki Sorunların Çözümüne Katkıları". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)*, 5 (2), 1-23.
- Karahan, M., Çolak, M. (2019). "Hile Önleyici Olarak Sürekli Denetim Verimliliği". *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21 (2), 561-572.
- Karicioğlu, R. ve Yanık, R. (2010). "Uluslararası İç Denetim Standartları ve Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşunda Bir Uygulama". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24 (4), 229-241.
- Karicioğlu, R. ve Kurnaz, E. (2017). "Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma". *İGÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 4 (2), 67-88.

- Kardeş Selimoğlu, S. (2014). “Denetimin Genel Çerçevesi”. İçinde Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzak (Ed.), *Muhasebe Denetimi* (ss. 1-11). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kardeş Selimoğlu, S. (2014). “Denetim Standartları, Meslek Ahlakı ve Yasal Sorumluluklar”. İçinde Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzak (Ed.), *Muhasebe Denetimi* (ss. 13-27). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kardeş Selimoğlu, S. ve Uzak, Ş. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: İSMMM.
- Kıymetli Şen, İ. (2016). “Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim”. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6 (1), 383-404.
- Kogan, A., Alles, M. G., Vasarhelyi, M. A. & Wu J. (2014). “Design and Evaluation of a Continuous Data Level Auditing System”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (4), 221-245.
- Kurnaz, E. (2016). *Risk Odaklı İç Denetim Yaklaşımı: Türkiye’de Kamu Sektöründeki İç Denetçilere Yönelik Bir Araştırma*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kurnaz, E. (2020). *Kurum Kültürü ve İç Denetim (Üniversiteler Üzerinde Bir Araştırma)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kurnaz, N., Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kurt, G. (2014). “Denetim Programının Yürütülmesi”. İçinde Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzak (Ed.), *Muhasebe Denetimi* (ss. 133-161). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Leech, N. L., Barrett, K. C. & Morgan, G. A. (2005). *SPSS for Intermediate Statistics: Use and Interpretation*, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates Publishers.
- Lins, S., Schneider, S. & Sunyaev, A. (2018). “Trust is Good, Control is Better: Creating Secure Clouds by Continuous Auditing”. *IEEE Transactions on Cloud Computing*, 6 (3), 890-903.
- Majdalawieh, M., Sahraoui, S., Barkhi, R. (2012). “Intra/Inter Process Continuous Auditing (IIPCA), Integrating CA within an Enterprise System Environment”. *Business Process Management Journal*, 18 (2), 304-327.
- Marşap, B., Kurt, G., Uçma, T. (2012). “Sürekli Denetimin Gerektirdiği İç Denetim Faaliyetleri Açısından Stratejik Yönetim Muhasebesinin Gerekliliği”. *MÖDAV*, 14 (4), 1-17.
- McCann, T. & Bace, M. M. (2003). *What Is COSO: Defining the Alliance That Defined Internal Control*. Financial Executives Research Foundation, Inc.

- McKillup, S. (2012). *Statistics Explained: An Introductory Guide for Life Scientists*. United States: Cambridge University Press.
- Memiş, M. Ü. (2008). "Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar". *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, (85), 75-91.
- Memiş, M. Ü. (2016). "Kurumsal İşletme Yönetiminde Denetimin Önemi". *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8 (1), 34-49.
- Memiş, M. Ü., Tüm, K. (2011). "Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim ile İlişkisi". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (37), 145-162.
- Meydan, C. H. ve Şeşen, H. (2011). *Yapısal Eşitlik Modellemesi AMOS Uygulamaları*. İstanbul: Detay Yayıncılık.
- Moeller, R. (2005). *Modern Internal Auditing*. USA: John Wiley and Sons.
- Moeller, R. R. & Brink, V. Z. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing : A Common Body of Knowledge*. John Wiley and Sons.
- Morgan, G. A., Leech, N. L., Gloeckner, G. W. & Barrett, K. C. (2004). *SPSS for Introductory Statistics: Use and Interpretation*. New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates Publishers.
- Murthy, U. S., Groomer, S. M. (2004). "A Continuous Auditing Web Services Model for XML-Based Accounting Systems". *International Journal of Accounting Information Systems*, 5, 139-163.
- Narayanaswamy, R., Raghunandan, K. & Rama, D. V. (2019). "Internal Auditing in India and China: Some Empirical Evidence and Issues for Research". *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 34 (4), 511-523.
- Nishtiman, H. M., Ku, N. I. K. I. & Noor, A. A. (2019). "Audit Quality and Accounting Conservatism". *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 5 (2), 1-23.
- Önce, S. ve İşgüden, B. (2012). "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*, 1, 127-155.
- Öndeş, T. (2009). "Firmalarda İç Denetim ve Noksanlık-Fazlalık İlişkisi". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23 (2), 15-27.
- Özbirecikli, M. (2014). "Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması". İçinde Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzay (Ed.), *Muhasebe Denetimi* (ss. 163-201). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özer G., Günlük M., Okutan K. (2018). "İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişkilerin, Üst Yönetim Desteginin ve İç Denetimin Bağımsızlığının İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Etkileri". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 590-613.
- Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Sayıştay Yayınları.

- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern İç Denetim Güncel İç Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Pickett, K. H. S. (2005). *The Essential Handbook of Internal Auditing*. USA: John Wiley&Sons.
- Ramamoorti, S. (2003). *Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects*. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Rezaee, Z., Elam, R. & Sharbatoghlie, A. (2001). "Continuous Auditing: The Audit of The Future". *Managerial Auditing Journal*, 16 (3), 150-158.
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. & McMickle, P. L. (2002). "Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability". *A Journal of Practice & Theory*, 21 (1), 147-163.
- Ricchiute, D. N. (1995). *Auditing*. Ohio: South-Western College Publishing.
- Rikhardsson, P., Singh, K. & Best, P. (2019). "Exploring Continuous Auditing Solutions and Internal Auditing: A Research Note". *Accounting and Management Information Systems*, 18 (4), 614-639.
- Rogers, C. (2006). "Continuous Monitoring of Business Controls: A Pilot Implementation of A Continuous Auditing System At Siemens Discussant's Comments". *International Journal of Accounting Information Systems*, (7), 167- 169.
- Root, S. J. (1998). *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. New York: John Wiley&Sons Inc.
- Russel, J.P., (2012a). *The ASQ Auditing Handbook*. Milwaukee: ASQ Quality Press.
- Sabuncu, B. (2017). "İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi". *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161-174.
- Sabuncu, B. (2018). "İç Denetim Anlayışındaki Değişiklikler ve Gelişmeler". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 779-789.
- Sancar, A. (2012). *Personel Güçlendirme Algısı ile Dönüştürücü Liderlik Arasındaki İlişkiler: Kamu Kuruluşunda Bir Araştırma* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Searcy, D. L., Woodroof, B. (2003). "Continuous Auditing: Leveraging Technology". *The CPA Journal*, 73(5), 46-48.
- Serçemeli, M. (2015). *İç Denetim Stratejisinde Sürekli Denetim Yaklaşımı BIST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Soedarsono, S., Mulyani, S., Tugiman, H. & Suhardi, D. (2019). "Information Quality and Management Support as Key Factors in the Applications of Continuous Auditing and Continuous Monitoring: An Empirical Study in the Government Sector of Indonesia". *Contemporary Economics*, 13 (3), 335-350.

- Şahin Fırat, N. (2010). “Okul Müdürü ve Öğretmenlerin Okul Kültürü ile Değer Sistemlerine İlişkin Algıları”. *Eğitim ve Bilim Dergisi*, 35 (156), 71-83.
- Şencan, H. (2005). *Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Geçerlik ve Güvenirlik*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şimşek, Ö. F. (2007). *Yapısal Eşitlik Modellemesine Giriş (Temel İlkeler ve LISREL Uygulamaları)*. Ankara: Ekinoks Yayın Evi.
- Tabachnick, B. G. ve Fidell, L.S. (2013). *Using Multivariate Statistics*. Boston: Pearson.
- Taşgın, A. ve Korucuk, M. (2018). “Development of Foreign Language Lesson Satisfaction Scale (FLSS): Validity and Reliability Study”. *Journal of Curriculum and Teaching*, 7 (2), 72.
- Topaloğlu, S. (2013). Sosyal Güvenlik Suiistimallerinin Tespiti ve Önlenmesi İçin Risk Analizi ve Sürekli Denetim Yöntemleri”. *TİSK AKADEMİ*, (2), 204-219.
- Toroslu, M. V. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolara Denetimi*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Torre, M. L., Valentinetti, D., Dumay, J. & Rea, M.A. (2018). “Improving Corporate Disclosure Through XBRL an Evidence-Based Taxonomy Structure For Integrated Reporting”. *Journal of Intellectual Capital*, 19 (2), 338-366.
- Tuan, K. (2009). “Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13 (2), 1-15.
- Türedi, H., Koban, A. O. (2016). “COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri”. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (46), 155-177.
- Uğurlu, F. ve Çukacı, Y. C. (2019). “Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Yapısı, İşleyişi: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma”. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 10 (1), 13-38.
- Uzul, H. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uyar, S. (2003). “İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü”. *Mali Çözüm Dergisi*, (63), 1-9.
- Uyar, S., Çelik, M. (2006). “Sürekli Kamuyu Aydınlatma ve İnternet Ortamında Finansal Raporlama Sürecinde Kullanılan Diller”. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 6 (2), 93- 103.
- Uyar, S., Şahin, O. N. (2018). “Sürekli Denetim Modelleri ve Yaklaşımları”. İçinde *Gerçek Zamanlı Güvence Modeli Olarak Sürekli Denetim ve Sürekli İzleme* (ss. 67-85). İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Uzay, Ş. (2014). “Denetim Süreci ve Aşamaları”. İçinde Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzay (Ed.), *Muhasebe Denetimi* (ss. 77-131). Ankara: Gazi Kitabevi.

- Uzun, A. K. (2009). “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”. *Denetim Dergisi*, (3), 2009, 59-65.
- Vasarhelyi, M. A., Kogan, A. & Alles, M. G. (2002). “Would Continuous Auditing Have Prevented the Enron Mess?”. *The CPA Journal*, 72 (7), 80.
- Warren, J. D. & Smith, L., M. (2006). “Continuous Auditing: An Effective Tool For Internal Auditors”. *Internal Auditing*, 21 (2), 27-35.
- Warren, J. D. (2004). *Continuous Auditing: Implications of the Current Technological, Regulatory and Corporate Environment*. Texas A & M University.
- Weins, S., Alm, B. & Wang, B. T. (2017). “An Integrated Continuous Auditing Approach”. *Journal Of Emerging Technologies In Accounting*, 14 (2), 47-57.
- Wilcox, R. R. (2012b). *Modern Statistics for the Social and Behavioral Sciences: A Practical Introduction*. United States: Chapman & Hall/CRC Press.
- Yakar, S. (2015). “Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği”. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14 (54), 251-263.
- Yardımcıoğlu, M., Özer, Ö. (2011). “Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL)”. *Kabramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, (2), 79-106.
- Yavaşoğlu, M. (2001). *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yılandı, M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2013). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, F. ve Kayapalı Yıldırım, S. (2016). “Effects of Cynicism on Empowerment in Organizations”. *Journal of Human Sciences*, 13 (3), 5741.
- Yoon, H., Zo, H. & Ciganek, A. P. (2011). “Does XBRL Adoption Reduce Information Asymmetry?”. *Journal of Business Research*, (64), 157-163.
- Yörüker, S. (2004). *Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve*. Ankara: TESEV Denetim Çalıştay İkinci Toplantısı.
- Yüksel, F. (2019). “Sürekli Denetim, Entegre Raporlama’nın Sürekli Denetimi”. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1 (2), 141-155.

İNTERNET KAYNAKLARI

- “İç Kontrol El Rehberi”. (2014). T.C. Karadeniz Teknik Üniversitesi Mimarlık Fakültesi http://www.ktu.edu.tr/dosyalar/48_00_00_39381.pdf. Erişim Tarihi: 08.01.2020.
- 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 12.07.2006 Tarihli ve 26226 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 4.
- 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 12.07.2006 Tarihli ve 26226 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 5.

- 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 19.04.2013 Tarihli ve 28623 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 4.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 26.12.2012 Tarihli ve 28509 Sayılı Resmi Gazete, Madde, 4. archive.ismmmo.org.tr > Erişim Tarihi: 12.02.2020.
- Brown, C. E., Wong, J. A., Baldwin, A. A. "Research Streams in Continuous Audit: A Review and Analysis of the Existing Literature". <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.470.6784&rep=rep1&type=pdf>, Erişim Tarihi: 02.03.2020
- INTOSAI (2004). *Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*. (2004). Özet Çeviri: Baran Özeren. (sayistay.gov.tr) Erişim Tarihi: 03.11.2019.
- [http://archive.mu.ac.in/myweb_test/study%20TYBCom%20Accountancy%20Auditing- II.pdf](http://archive.mu.ac.in/myweb_test/study%20TYBCom%20Accountancy%20Auditing-II.pdf), > Erişim Tarihi: 25.09.2019.
- https://ce.jalisco.gob.mx/sites/ce.jalisco.gob.mx/files/coso_mejoras_al_control_interno.pdf, > Erişim Tarihi: 03.12.2019.
- [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00047-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00047-2), > Erişim Tarihi: 17.03.2020.
- <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/turkiyedevedunyada.pdf>, Erişim Tarihi: 20.01.2020
- <https://sozluk.gov.tr/?kelime=denetlemek>, > Erişim Tarihi: 18.11.2019. <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>, Erişim Tarihi: 25.03.2020.
- Özkul, L. (2003). "ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD'de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu'nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi Yeterlik Etüdü". *Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi*, <https://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/405>, Erişim Tarihi: 16.02.2020
- serkangul.blogspot.com > 2016/09 > denetim-nedir, Erişim Tarihi: 01.10.2019.
- Sevimli, A. (2009). Sürekli Denetim: Dünü Anla, Bugünü Değerlendir, Geleceği Denetle. http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/surekli_denetim.pdf, Erişim Tarihi: 21.11.2019
- www.iso500.org.tr, Erişim Tarihi: 25.10.2019.
- www.selcuk.edu.tr > dosyalar > files > muhasebe denetimi, Erişim Tarihi: 06.11.2019.

Sürekli Denetim Yaklaşımı: İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nda Bir Araştırma

Seda AĞGÜL