

BİLGİ TEKNOLOJİLERİNDEKİ DEĞİŞİMLERİN ÖN PLANA ÇIKARDIĞI SÜREKLİ DENETİM YAKLAŞIMININ VE GÜVENCE VE DANIŞMANLIK HİZMETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: İMKB-100 İŞLETMELERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Prof. Dr. Saime ÖNCE*

Arş. Gör. Dr. Burcu İŞGÜDEN**

ÖZET

Gelişen bilgi teknolojileri ortamında gerçekleştirilen işlemlerin güvenilirliğinin sağlanması ve işletmedeki faaliyet alanlarına ilişkin çalışmalara yön verilmesi iç denetimin işlevlerini etkilemiş ve güvence ve danışmanlık hizmetinin ön plana çıkmasına yol açmıştır. İşletmelerde bilgi teknolojilerinin yaygın bir şekilde kullanılması, bu teknolojilerin denetimini de gündeme getirdiğinden, bu yöndeki çalışmalar bağlamında iç denetim birimlerince gerçekleştirilen güvence ve danışmanlık hizmetlerine ihtiyaç daha da artmıştır.

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler iç denetimin etkinliğini artırma çabalarını da ön plana çıkarmıştır. Bu çabalar sayesinde iç denetim faaliyetleri geleneksel denetim yaklaşımından uzaklaşarak bilgi teknolojilerine dayalı çalışma ortamlarının gerektirdiği sürekli denetim gibi yeni yaklaşımlara yönelmiştir.

Çalışmamızda bilgi teknolojilerindeki değişimlerin ön plana çıkardığı sürekli denetim yaklaşımının ve iç denetimin iki önemli işlevi haline gelen güvence ve danışmanlık hizmetlerinin değerlendirilmesi amacıyla İMKB-100 işletmelerinde bir araştırma yapılmıştır. Konu ile ilgili literatür özetle

* Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı, sonce@anadolu.edu.tr

** Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı, isguden@balikesir.edu.tr

incelenmiş ve sonrasında araştırmanın bulguları değerlendirilmiştir. Araştırmamızın sonuçlarına göre bilgi teknolojilerindeki değişimlerin etkisiyle ön plana çıkan güvence ve danışmanlık işlevinin iç denetim birimleri tarafından yerine getirilmeye başlandığı ve sürekli denetim yaklaşımını benimseme ve işletmede uygulama yönünde çalışmalar yapıldığı söylenebilir. Bu gelişmelere rağmen güvence ve danışmanlık hizmetlerinin bazı türlerinin uygulanışı ve sürekli denetim sürecinde XBRL'nin kullanımı konularında eksiklikler olduğu görülmüştür. Fakat bu eksikliklerin giderilmesi konusunda çalışmalar yapıldığı ve mesleki eğitimler gerçekleştirildiği gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bilgi Teknolojileri, Sürekli Denetim, Güvence Hizmetleri, Danışmanlık Hizmetleri.

Jel Kodlar: G20, M15, M42, M49

ASSESSING TO CONTINUOUS AUDITING AND ASSURANCE AND CONSULTING SERVICES THAT ARE HIGHLIGHTED BY CHANGES OF INFORMATION TECHNOLOGY: AN INVESTIGATION IN ISE-100 BUSINESSES

Abstract

Ensuring reliability of operations that are performing in the developing information technology environment and conducting studies about areas of activity in the business have effected functions of internal auditing an caused to services of assurance and consulting loom large. Widespread use of information technology in business because of control of these technology are on the agenda, in the context of studies in this direction, demand of assurance and consulting services performed by internal audit units have increased.

Developments in information technologies have caused changes in the activities carried out by the business and increased the need for protection against business risks. As a result, activity areas of internal auditing have expanded to include areas of risk management, internal control and corporate governance.

In our study it is investigated in ISE-100 businesses for assessing continuous auditing which has been highlighted by changes in information technology and assurance and consulting services which have become an important function of the internal auditing. The literature on the subject was summarily examined and then findings of the research were evalua-

ted. According to results of our study it is said that internal auditing units began to perform assurance and consulting services that is emerged by effects of information technology, and adopted continuous auditing approach and implemented in their business. However, it is observed that there were some deficiencies in the implementation of some types of assurance and consulting services and using of XBRL in the process of continuous auditing. But it is observed that studies about these issues were maintained and training activities were performed.

Key Words: Information Technology, Continuous Auditing, Assurance Services, Consulting Services.

Jel Codes: G20, M15, M42, M49

1. Giriş

Günümüzde denetim süreci, fiziki belgeleme ile yapılan muhasebe sisteminin geleneksel olarak denetlenmesinden, bilgisayarla gerçekleştirilen denetim yöntemlerine doğru kaymıştır. Bilgi teknolojilerindeki yeni gelişmeler denetçilerin, meydana gelmiş finansal tablo hatalarını ortadan kaldırmaya yönelik düzeltici eylemler yerine, finansal tablolardaki hatalara karşı önleyici ve caydırıcı eylemlere yönelmesine ve hata olduğu anda müdahale edebilen sürekli denetim uygulamalarını yerine getirmelerine olanak sağlamaktadır. Bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler, denetim sürecinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını değiştirerek, sürekli denetim fikrini yapılabilir olmaktan çok gerekli olmaya doğru götürmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 192).

Geçen zamanı değerlendirdiğimizde, iç denetim geleneksel iç denetim işlevlerini yerine getirmenin ötesine geçmiştir. Bu değişim sürecinde, bilgi sistemlerindeki ve bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin artmasının etkili olduğu yadsınamayacaktır. Bununla birlikte, iç denetimin odak noktasının değişmesi geleneksel iç denetim faaliyetlerinin ihmal edildiği anlamına gelmemekte aksine, iç denetim faaliyetlerinin sürekli denetim yaklaşımıyla zenginleşmesine neden olmaktadır. Hangi yaklaşım benimsenirse benimsenir, iç denetim birimi çeşitli alanlarda güvence ve danışmalık hizmetlerini yürütmektedir.

2. Bilgi Teknolojilerindeki Gelişmelerin Güvence ve Danışmanlık Hizmetleri Üzerine Etkileri

Bilgi teknolojilerinde meydana gelen değişimlerin etkisiyle birlikte işletmelerin risk profillerinin değişmesi ve risklere karşı korunma ihtiyacının artması sonucu iç denetimin faaliyet alanları genişlemiştir. İşletmelerin finansal performansları ve risk durumları hakkında bir kanıya varabilmek için bütünlük ve gerçek zamanlı bilgilere ihtiyaç vardır. Yapılacak raporların sıklığı belirsizlikleri azaltacak ve denetim verilerinin doğruluğunu sağlayacaktır. İç denetim zaman içinde işletmelerdeki mevcut sistemlerin güvenilirliği, iş süreçlerinin iyileştirilmesi ve bu konularda risklerin neler olduğu konularında üst yönetime ve denetim komitesine güvence ve danışmanlık hizmetleri sunmaktadır. İç denetimin üstlenmiş olduğu bu işlevler hem yönetsel kontrol hem de muhasebe kontrolü kapsamındadır.

2.1. Güvence hizmetleri ve türleri üzerine etkiler

İç denetçiler, güvence hizmetlerinin kapsamının belirlenmesi ve hangi hizmetlerin kendilerince sağlanacağını belirlenmesi konusunda sorumludurlar. Güvence hizmetlerinin belirlenmesi ile birlikte elde edilen kanıtların kalitesi ve yeterliliği ayrıca düzenlenen raporların kapsamı ve şekli de iç denetçilerin sorumluluğundadır ¹. İşletmede alınan kararları etkileyen tüm taraflara bilgi akışının sağlanmasında güvence hizmetlerinin rolü vardır. Alınan kararlardan sorumlu olan yöneticiler bilgilerin güvenilirliği ve kesinliği konusunda güvence hizmetlerine başvururlar (Soltani, 2007: 15).

Güvence hizmetleri, finansal tablolarda gösterilen finansal performans ve koşullara ilişkin bilgileri, etkinlik ve verimlilik hakkında bilgi sağlayan finansal olmayan bilgileri, etkinlik hakkında bilgi sağlayan sistem ve süreçlere ilişkin bilgileri kapsayabilir (Soltani, 2007:14).

Geleceğin güvence hizmetleri kapsamında, yeni mantıksal araçlar kapsamında ortaya çıkan gerçek zamanlı bilgiler finansal tablolardaki tarihi bilgilerden ziyade gerçek zamanlı sistemlerde üretilen bilgilere güvence sağlanması yönünde güvence ihtiyacını değiştirmiştir (Soltani, 2007: 16).

2003 yılından itibaren bilgi teknolojileri ortamında denetime ilişkin olarak Amerika Sertifikalı Mali Müşavirler Birliği (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından sunulan Webtrust ve Systrust hizmetleri ve bunlara ilişkin standartlar revize edilmiştir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 256).

¹ http://www.bic.ac/assets/3-1int_syllabus.pdf (01.09.2011).

Webtrust denetimleri sistem kontrollerinin hem etkin hem de çalışır durumda olduklarını onaylamaktadır. Webtrust denetimleri internet ortamında sunulan parasal işlem içeren ve elektronik ticaret türü hizmetler sunan sistemlerde yapılmaktadır. Systrust denetimleri sistem kontrollerinin sadece etkin olduklarını onaylamaktadır. Systrust denetimler herhangi bir sistemde yapılabilir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 261).

Systrust güvenlik sistemi kurumsal kaynak planlaması sistemi kurulurken işletmeye sistemin bir parçası şeklinde entegre edilir. Denetçi denetim raporunda işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilirliğini belirtirken kurumsal kaynak planlaması sistemiyle entegre edilmiş olarak kullanılan Systrust sisteminin ilkeleri ve kriterlerine uyulmak suretiyle bu güvenilirliğe ulaşıldığını görüşünde bildirir (Selimoğlu, 2006: 287).

2.2. Danışmanlık hizmetleri ve türleri üzerine etkiler

Bilgi teknolojilerinin yaratmış olduğu değişimler işletmelerde hemen hemen her süreçte kendini göstermiş olmakla birlikte risk yönetimi, sistem güvenliği, elektronik ticaret ve performans ölçümü konularında iç denetçilerin verdiği danışmanlık hizmetleri dikkat çekmektedir.

Risk yönetimi sürecinin işleyişi ile ilgili sorumluluklar üst yönetimde olmakla birlikte yönetimin risklere karşı oluşturduğu çözüm yollarını değerlendirmek, risk değerlendirme yöntemlerinin niteliksel ve niceliksel avantaj ve dezavantajlarını bildirmek, yönetimin risk değerlendirmesi ile denetçilerin risk değerlendirmesini karşılaştırmak iç denetim birimince sunulan danışmanlık hizmetleri kapsamındadır².

İşletmelerde performans ölçümü üzerinde güvence sağlamanın faydalarının belirlenmesi de iç denetim biriminin sağladığı danışmanlık hizmetleri arasında yerini almıştır. Bilgi sistemlerinin performans güvenliğinin nasıl değerlendirileceğinin belirleme konusunda da iç denetim biriminin çalışma sonuçları yönetime danışmanlık hizmeti verilmesini sağlamaktadır. Ayrıca bilgi güvenliği ve kontroller açısından ihtiyacın belirlenmesi, güvenilir ve tam zamanlı raporlama ihtiyacının belirlenmesi ve yönetime sağlanacak güvencenin faydasının belirlenmesi, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesindeki prosedürlerin yönetime anlatılması da sistem güvenliği konusunda iç denetim biriminin sağladığı danışmanlık hizmetinin kapsamı içinde yer almaktadır³. Yalnız yönetim iç kontrollerin kendi sorumlulukları

² http://www.bic.ac/assets/3-1int_syllabus.pdf (01.09.2011).

³ http://www.bic.ac/assets/3-1int_syllabus.pdf (01.09.2011).

altında olduğunu ve iç kontrolleri oluşturmaları gerektiğini bilmelidir (Rao, Cerpa ve Jamieson, 2001: 527).

E-ticaret konusunda da bilgi teknolojilerinin yaygın kullanımı iç denetime bu alanda da danışmanlık rolü yüklemiştir. E-ticaret sırasında çeşitli bilgi teknolojilerini kullanan işletmelere yol göstermek, e-ticaretin işletme risklerini nasıl etkilediğini üst yönetime bildirmek, işlem ve iletişim açısından bilginin gizliliğini ve güvenilirliğini sağlamak ve bu konularda üst yönetime bildirimde bulunmak ve web güvencesi ile ilgili ilkeleri ve kriterleri açıklamak gibi konularda iç denetim birimlerinde danışmanlık hizmeti alınabilmektedir⁴.

3. Bilgi Teknolojilerindeki Gelişmelerin Sürekli Denetim Yaklaşımı Üzerinde Etkileri

Belirli zamanlarda geçmişe dönük gerçekleştirilen denetim, sürekli denetime olanak sağlayan bilgi teknolojileri ile süreklilik temeline oturtulmuştur. Sürekli denetim, tam otomatik bir süreçte ve olayların sonuçlarına anında erişim sağlandığında iyi sonuçlar verir. Bu sonuçların elde edilmesi için sürekli denetimi çevrim içi bir bilgisayar sisteminde uygulamak gerekir. Sürekli denetim, elektronik ortamlarda güvence hizmetlerinin yerine getirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bilgi talep edenler, sunulan bilginin doğruluğu, güvenilirliği ve zamanlılığı konusundaki beklentilerini sürekli denetim ve güvence hizmetleri ile temin etmeye çalışmaktadır.

Sürekli denetim sürecinde, denetimin esas konusu olan olay gerçekleştiği anda veya bu olayın kısa bir süre sonrasında güvence hizmetini gerçekleştirmek bilgi teknolojileri sayesinde mümkün olmaktadır (Selimoğlu, 2006: 285; Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 159). Üst yönetimin gerçek zamanlı, eksiksiz ve doğru bilgi ihtiyacı, bilgi teknolojilerinin tasarımına ve güvenilirliğine odaklanılmasını önemli hale getirmiştir. Bilginin ilgili ve güvenilir olduğu konusundaki güvence hizmetine talebin artması sonucunda iç denetçiler açısından sürekli denetim yaklaşımının benimsenmesi gerekli olmuştur. Sürekli denetim, iç denetimin güvence hizmetlerinin tüm yönlerini desteklemektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 162).

3.1. Sürekli denetimin uygulama sürecindeki etkiler

Bilgi teknolojileri, otomasyon vasıtasıyla sürekli denetimi makul bir seçenek haline getirmede önemli bir rol oynamaktadır (The Institute of Internal Auditors, 2005: 2). Sürekli denetim, işletmelerin finansal bilgilerinin güvenilirliğini ve bütünlüğünü korumak ve yatırımcıların finansal piyasa-

⁴ http://www.bic.ac/assets/3-1int_syllabus.pdf (01.09.2011).

lara olan güvenini arttırmak için işletmelerin raporlama ihtiyaçlarının karşılanmasında en iyi alternatif olarak gözükmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 288).

İşletmelerin daha güvenilir, gerçek zamanlı ve kaliteli finansal bilgileri üretmeye yönelmeleri sürekli denetimin uygulanmasıyla birlikte **sürekli izleme** uygulamaları da gündeme gelmiştir. Bilgi teknolojilerini içeren geleneksel yöntemler sürekli denetim ve izleme teknolojileri tarafından değiştirilecek ve yeniden tanımlanacaktır. Sürekli izleme sistemleri yönetim bilgi sistemlerine benzer. Sürekli izleme, kontrollerin etkili ve yeterli bir şekilde ortaya çıkarılması yoluyla yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesini sağlar. Sürekli izleme, bir iş süreci içerisindeki kontrol noktalarının belirlenmesini, her bir kontrol noktası için güvenlik durumlarının ve kontrol amaçlarının belirlenmesini, otomatikleşmiş bir seri test sisteminin kurulmasını, doğru işlemin belirlenmesini ve kontrol zayıflıklarının belirlenmesini kapsar. Sürekli izlemenin en önemli noktası, etkili kontrol sistemlerinin çalıştırılması ve uygulanmasıdır. Bu noktalar yönetimin sorumluluğunda olan ve yönetim tarafından gerçekleştirilmesi gereken süreçlerdir. İç denetçiler ise üst yönetimin aktif olarak sürekli denetim ve sürekli izleme uygulamalarında yer aldığını garantilemekle yükümlüdür (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 173-175).

Sürekli denetim içindeki otomasyon düzeyi, denetim sistemi tasarımı ve uygulamasına göre değişiklik göstermektedir. Yüksek düzeyde otomasyona sahip süreçler nedeniyle sürekli olarak izleme ve raporlama sağlayan sistemler içinde denetim programları da yer alabilmektedir. Düşük seviyedeki otomasyona sahip süreçlerde ise veri otomatik olarak yakalanır, değiştirilir ve yüklenir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 197-198).

3.2. Sürekli denetim sürecinde kullanılan bilgisayar destekli denetim teknikleri, yazılımlar ve XBRL

İç denetimin hizmet anlayışını geliştirerek sürekli denetim yaklaşımını benimseyebilmesi için, öncelikle kullandığı teknolojiyi ve denetim araç ve tekniklerini riskleri belirleyebilecek düzeye taşıması gerekmektedir (Kahyaoğlu, 2010: 14). Sürekli denetim sürecinde kullanılan denetim araç ve teknikleri, bilgi teknolojileri denetimi sırasında risklerin belirlenmesi, iç kontrol sistemini değerlendirilmesi, elektronik olarak denetim prosedürlerini gerçekleştirilmesi, kontrol testlerine ilişkin örneklerin seçilebilmesi, anormal işlem ve farklılıkların tanımlanabilmesi açısından kullanılmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 196).

3.2.1. Bilgisayar destekli denetim teknikleri

Bilgisayar destekli denetim teknikleri, giderek artan bilgi teknolojileri ortamında gerçekleştirilen faaliyetlerin daha etkin ve verimli bir şekilde denetiminin yapılması için gerekli olan yöntemleri ortaya koymakta ve denetçileri veri yığınları ile uğraşmaktan kurtararak, belli kontrollerden geçirilmiş sonuçlar üzerinden denetim yapmalarına imkan sağlamaktadır.

En yaygın olarak bilinen ve kullanılan BDDT'leri arasında geliştirilmiş denetim yazılımları, paralel simülasyon, veri testi tekniği, bütünlük test teknikleri, elektronik çalışma kağıtları, uzman sistemler, analitik inceleme prosedürleri, kıyaslama (benchmarking), istatistiksel örnekleme, uygulama yazılımı izleme ve eşleme, süreç modelleme, akış şeması, dengeli ölçüm kartı yer almaktadır.

Genelleştirilmiş denetim yazılımı, bilgisayar sistemindeki kontrolleri test etmektedir. Ayrıca hesap bakiyelerinin doğrulanması ve kayıtların tamlığının ve tutarlılığının incelenmesi, farklı dosyalardaki verilerin karşılaştırılması, denetimin örnekleminin seçilmesi gibi alanlarda da genelleştirilmiş denetim yazılımları kullanılır (Selvi, Türel ve Şenyiğit, 2006: 310). **Paralel simülasyonda** ise denetçi işletme yazılımları ile paralel işlem yapan bir yazılım kullanır. Bu yazılımdan elde edilen çıktılar ile işletmenin orijinal yazılımından elde edilen çıktılar ile karşılaştırılır (Selvi, vd., 2006: 310). **Veri testi tekniğinde**, denetçi işletmede gerçekleşen finansal olaylarla ilgili iki farklı muhasebe işlem grubu seçer. Bu gruplardan biri doğru muhasebe işlemlerinden ikincisi hatalı muhasebe işlemlerinden oluşur. Daha sonra bu iki farklı muhasebe işlem grubunu bilgisayar sisteminde izler (Selvi, vd., 2006: 309-310). Programlara eklenen ve gerçek verinin denetçiler tarafından elde edilmesini sağlayan yazılımlar arasında **bütünlük test teknikleri** yazılımları yer alır. Bütünlük test teknikleri sayesinde denetçi uygulama programlarının mantığını ve kontrollerini tüm muhasebe bilgi sistemini ele alacak şekilde test edebilecektir (Çatıkkaş ve Yurtsever, 2009: 182-183). **Elektronik çalışma kağıtları**, genel geçici mizanın, ön çizelgelerin ve denetim kanıtlarının kaydedildiği ve diğer çizelgelerin hazırlandığı tablolardır (Ertaş ve Güven, 2008: 52). Denetçiler elektronik çalışma kağıtlarını risk analizi, denetim programları, denetim sonuçları, kanıtlar ve raporlar gibi uygulamalar sırasında kullanabilirler (Nastase ve Nastase, 2007: 45). **Uzman sistemler**, bir uzmanın önerdiği çözümleri üretebilen o alanın bilgileri ile donatılmış, gerçekleştirme metotları ile olayları süzebilen programlardır. Uzman sistemler insan bilgisini depolayıp işleminden geçirmeye yarayan bir araçtır (Alptürk, 2008: 252). **Analitik inceleme prosedürleri** denetim süre-

cinin planlama, test etme ve tamamlanma aşamalarında kullanılabilen denetimin oldukça etkili yürütülmesine neden olmaktadır. AİP'lerinin hata, hile veya düzensizlik ortaya çıkma olasılığı olan riskli alanları işaret etme yeteneği bulunmaktadır. İç denetçiler AİP'lerini kullanırken inceleyecekleri veriler ile bu verilerin anlamlılığını karşılaştıracakları verileri belirleyecekler ve iki veri arasında önemli bir farklılık ortaya çıktığında araştırma faaliyetlerini derinleştireceklerdir (Bozkurt, 2000: 2-3). **Kıyaslama**, süreçler ve uygulamalarla ilgilidir. Aynı zamanda büyük değişiklik gerektiren süreçleri tanımlama aracıdır. Kıyaslama çok çeşitli şekillerde yapılabilir. Kıyaslama çeşitleri içsel, rekabetçi, fonksiyonel, genel kıyaslama olarak sınıflandırılır. Bunlardan rekabetçi kıyaslanmanın potansiyel uygulama alanları, kaynak yönetimi, iç denetim, insan kaynağı yönetimi, ücret ve prim sistemleri, satın alma vb. dir. Bu çeşitler dışında odaklanılan noktaya göre süreç odaklı, performans odaklı, stratejik kıyaslama gibi sınıflandırmalar da yapılabilmektedir⁵. **İstatistiksel örnekleme** sayesinde denetçi duruma en uygun örnek büyüklüğünü belirleyebilmekte, arzu edilen güvenlik derecesi ve hata payını ortaya koyabilmekte, sonuçları bilimsel olarak savunabilmekte, örnekleme hatasını tahmin edebilmekte ve zaman ve maliyet tasarrufu sağlayabilmektedir (Bozkurt, 2010: 200-201). **Uygulama yazılımı izleme ve eşleme**, uygulama yazılımının işleme mantığı aracılığıyla veri akışını analiz etmek ve izlenen mantık, yollar, kontrol koşulları ve işleme sıralarını kaydetmek için kullanılacak uzmanlaşmış araçlardır. Uygulama yazılımı izleme ve eşleme, sadece hatalı işlem potansiyeline işaret etmektedir ve gerçek verilerin bu araçlar ile değerlendirilmesi söz konusu değildir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008: 132,134). **Süreç modelleme**, BT hizmetlerinin izlenmesi ve gerçekten bu hizmetlerden beklenen faydanın sağlanıp sağlanmadığının ölçülmesi ve iyileştirilmesini sağlar. BT süreç modellemesinde CobIT, ITIL, PMI, ISO 27001 gibi standartlar temel alınmaktadır. Kurumlar bu doğrultuda BT ilişkin ana süreç modelini oluşturmalıdır (Şahinaslan, Kantürk ve Şahinaslan, 2010: 301). **Akış şeması analizleri** sayesinde denetçi muhasebe işlem akışları işletme tarafından akış şemalarıyla gösterilmiş ve belgelendirilmişse, bu şemalardan faydalanarak muhasebe kontrollerini hem sistem hem de mantık akışı içinde saptayabilecek ve değerlendirebilecektir (Erdoğan, 2006: 108). **Dengeli ölçüm kartı**, bir yandan finansal sonuçlar dikkate alınırken bir yandan da kapasite artırma ve gelecekte büyüme ve gelişme sağlamaya imkan verecek şekilde değer yaratma konularındaki gelişmeleri eş anlı ve devamlı takip etmeyi mümkün kılmaktadır (Saygılı, 2007). Denetçi, sürekli denetim sonuçlarının

⁵ <http://www.yildiz.edu.tr/~palcan/word%20dokuman/BenchmarkingSON%20HAL.doc> (14.06.2011).

dengeli ölçüm kartı, kurumsal kaynak yönetimi, performans ölçümü ve izleme etkinlikleri gibi yönetim etkinliklerini içermesini sağlamalıdır (Yurdagül, 2010: 225).

3.2.2. Yazılımlar

Sürekli denetimin başarılı olabilmesi için bilgi güvenilir ve kontrol edilmiş uygulama sistemleri tarafından üretilmiş olmak zorundadır. Sürekli denetim süreci otomatikleşmiş olmalıdır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 186). Bunun içinde denetçilerin çoğunun denetim yazılımlarını kullanmaları gerekmektedir. Bu denetim yazılımlarında en yaygın kullanılanlar şunlardır: ACL, IDEA, SAS, Smart, SAP, AS 400, Excel, Access, Oracle, v.b.

Bu yazılımlar içinde günümüzde en çok kullanılanlar ACL ve IDEA yazılımlarıdır. ACL, veri analizi, veri sorgulama, raporlama ve bilgisayar destekli denetim konusunda önde gelen bir yazılımdır. ACL, mali suistimal ve dolandırıcılıkların tespit edilmesinde işletmeye özel geliştirdiği tekniklerle ve basitleştirilmiş grup çalışmalarıyla (workshop) ile düzeyde finansal denetim yapılmasını sağlar. Ayrıca BDDT'lerin kullanımı öncesindeki örnekleme risklerini de ortadan kaldırır. ACL kullanılarak yapılan denetimler sayesinde büyük veriler ile çalışma ve verilerin tamamını denetleyebilme, mevcut programlar ile yapılamayan kontrolleri yapma, tekrarlayan işleri otomatik hale getirme mümkün olmaktadır (Alptürk, 2008: 155).

IDEA ise veri elde etmeye ve veri analizine yardımcı olan bir yazılımdır. IDEA işletme verilerinin güvenliğinin analizinde çalışmalar yapılmasını sağlamaktadır. Veri güvenliğinin çok önemli olduğu günümüzde işletim sistemlerinin düzgün bir şekilde yapılandırılması dahi sistemlerin güvenlik seviyesini artırmasına yardımcı olur (Alptürk, 2008: 156).

3.2.3. XBRL

Sürekli denetim, işlemlerin oluşumundan kısa bir süre sonra veya anlık olarak işlemlerin değerlendirilmesini gerektirir. XBRL, finansal bilgilerin hazırlanmasını, yayınlanmasını ve denetlenmesini kolaylaştıran ve ticari işlemlerin raporlanması için standart hale getirilmiş XML tabanlı elektronik dildir. XBRL, çevrim içi finansal bilgi raporlaması için standart sunmakta ve bu sayede günümüzde kullanılmakta olan uygulamaların birbirinden farklılığını ortadan kaldırmaktadır (Aktaş ve Başçı, 2007: 42).

XBRL, eş zamanlı raporlama ve denetimde yeni bir yaklaşım olarak karşımıza çıkan sürekli denetimin gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadır. XBRL sayesinde iç denetçi veri transferini eş zamanlı olarak gerçekleştirmekte-

dir. XBRL, hem işletme içi hem işletme dışı raporlamada, sürekli denetim, süreli izleme ve finansal olmayan işletme ölçümlerinin yapılmasında kullanılabilir. XBRL ortamında finansal bilgi kullanıcıları otomatik olarak XBRL tabanlı raporlanan finansal tablolardan günlük satışlar, alacaklar ve hasıllattaki artış ile bunların karşılaştırmalı olarak analiz yapma imkanı elde edecektir. Ticari faaliyette bulunan veya üretim yapan işletmeler XBRL tabanlı finansal tabloları internette yayınladıklarında, kredi vermiş olan veya kredi verme aşamasında olan bankalar bu raporlara online olarak ulaşabilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu: 2010: 271).

XBRL taksonomilerini iki kısımda ele alabiliriz: XBRL FR (XBRL Financial Reporting) finansal raporlama taksonomisi ve XBRL GL (XBRL General Ledger) büyük defter taksonomisi. XBRL FR taksonomileri işletme raporlarında açıklanan nakit, stok, borç, vergi giderleri, hisse başına kazanç, v.b.kavramların tanımlarını standartlaştırır. Böylece XBRL uyumlu herhangi bir sistem bu bilgileri okuyabilir, rapor içindeki diğer kalemlerle nasıl bir ilişkisi olduğunu anlayabilir ve miktarı tespit edebilir. XBRL FR taksonomisi içinde her bir kalem etiketlenebilir (Erkuş, 2008: 77). XBRL GL ile finansal bilgi zincirine giren bir veri doğrudan XBRL GL taksonomileri etiketlenir ve XBRL FR'ye aktarılarak finansal raporlamaya elverişli hale getirilir. XBRL GL taksonomisi verilerin kurumsal kaynak planlaması sistemine akışı için genel bir model oluşturmaktadır. XBRL GL esnek bir yapıya sahiptir ve bu esnek yapı sayesinde elektronik veri değişimi gibi uygulamaları yetersiz kaldığı konuları çözebilmekte ve finans, muhasebe ve kredi verenlerin ihtiyaç duyduğu verilerin değişimini sağlamaktadır. XBRL GL, bütün muhasebe defteri fonksiyonlarını XBRL uyumlu hale getiren bir taksonomidir. XBRL GL, verileri organizasyonun farklı bölümlerine, finansal analiz araçlarına, arşive ve denetim işlerinde kullanılmak için denetçilere kolayca transfer edebilmektedir. XBRL GL finansal raporlamayı tamamlar ve finansal raporlar ve büyük defter arasında bağlantı kurulmasına ve denetçilerin ihtiyaç duyduğu özel bilgileri elde etmelerine imkan sağlar (Erkuş, 2008: 72-74).

4. Araştırma

4.1. Araştırmanın Amacı, Örnekleme ve Yöntemi

Çalışmamızın amacı, bilgi teknolojilerindeki değişimlerin ön plana çıkardığı sürekli denetim yaklaşımının ve iç denetimin iki önemli işlevi haline gelen güvence ve danışmanlık hizmetlerinin değerlendirilmesidir. Bu amaçla İMKB-100 işletmelerinde iç denetim alanında sorumluluğu bulunan iç denetçilere, iç denetim yöneticilerine, iç kontrol koordinatörlerine, denetim

koordinatörlerine, muhasebe müdürlerine, mali işler müdürlerine, genel müdür yardımcılara bir anket uygulanmıştır. 81 işletmeden 6'sı iç denetim birimleri bulunmaması ve 4'ü iş yoğunluğu nedeniyle ankete cevap vermemiştir. İstatistiksel değerlendirmeye uygun olan anket sayısı 51'dir.

4.2. Analizler

Çalışmamızın anket uygulamasından elde edilen verilere uygulanan güvenilirlik analizi, Komorogov-Smirnov Normallik Varsayımı testi, frekans analizi, çapraz tablo analizi, Kruskal-Wallis Testi ve Spearman's Rank Order Korelasyonu uygulanmıştır. Analizlere ilişkin tablolar metin içinde oldukça fazla yer kapladığından ve metni böldüğünden bazıları Ek'de verilecektir.

Çalışmamızda elde edilen verilerin değerlendirilmesi SPSS 16.0 istatistik programında gerçekleştirilmiştir. Elde edilen verilerin güvenilirlik analizi sonuçlarına bağlı olarak anket sorularının güvenilirliği 0.964 (% 96,4) olarak bulunmuştur.

Çalışmamızda verilerin normal dağılıp dağılmadığını test amacıyla Kolmogorov-Smirnov (K-S) normallik varsayımı testi uygulanmıştır. 0,05 anlamlılık düzeyine göre Kolmogorov-Smirnov testi için anketimizdeki tüm sorulara verilen cevaplardan elde edilen tüm verilerin p değerlerinin 0,05'ten küçük olması nedeniyle normallik varsayımının reddedildiği, dolayısıyla verilerin normal dağılım göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Böyle fark ve ilişki testlerinde parametrik olmayan analiz türleri tercih edilmiştir (Kruskal-Wallis Testi, Spearman's Rank Order Korelasyonu).

4.2.1. Demografik bulgular

Ankete katılanların işletmedeki konumlarına baktığımızda 19 kişi iç denetçi, 10 kişi iç denetim yöneticisi, 7 kişi muhasebe müdürü, 3 kişi genel müdür yardımcısı, 3 kişi mali işler müdürü, 2 kişi denetim koordinatörü, 4 kişi iç kontrol koordinatörü, 2 kişi iç kontrol koordinatör yardımcısı ve 1 kişi iç denetim yöneticisi yardımcısıdır.

Katılımcıların 3'ü 30 ve altı yaş grubunda yer alırken, 20' si 31-35 yaş, 14'ü 36-40 yaş, 10'u 41-45 yaş ve 4'ü de 46-50 yaş grubunda yer almaktadır. Katılımcılarının çoğunun 31-35 yaş ve 36-40 yaş olduğu görülmektedir.

Katılımcıların 1'i işletmelerinde 1 yıldan az bir süredir, 16'sı 1-5 yıldır, 7'si 6-10 yıldır ve bir diğer 16'sı da 11-15 yıldır iç denetim biriminin faaliyet gösterdiğini bildirmiştir. 21 yıl ve üzeri bir süredir işletmelerinde iç denetim biriminin faaliyet gösterdiğini bildirenler ise sadece 4 kişidir.

Katılımcıların 30'u 1-3 kişi, 9'u 4-6 kişi, 2'si 7-9 kişi, 5'i 10 ve üzeri kişi ola-

rak BT kullanan personel olduğunu bildirmiştir. 3 kişi BT kullanan personel olmadığını, 2 kişi de bu sayıyı bilmediklerini bildirmiştir.

Katılımcıların 6'sı BT denetiminin hiç uygulanmadığını bildirirken, 22'si 1-3 yıldır, 12'si 4-6 yıldır, 8'i 1 yıldan az bir süredir, 2'si 10 yıl ve üzeri bir süredir BT denetiminin uygulandığını bildirmişlerdir.

4.2.2. İç denetimin güvence ve danışmanlık hizmetleri ile ilgili çapraz tablo analizleri

İç denetimin BT'deki gelişmeler paralelinde ortaya çıkan işlevlerinden güvence ve danışmanlık hizmetleri ile ilgili çapraz tablo analizleri katılımcıların işletmedeki konuları itibarıyla düzenlenmiştir. Ankete katılanlar "iç denetimden sorumlu tarafların yerine getirdiği güvence hizmetleri", "güvence hizmetlerinin yapısı", "güvence sağlamada kullanılan yöntemler", "danışmanlık hizmeti sağladıkları alanlar", "danışmanlık hizmetlerinin yapısı" konularını değerlendirmişlerdir.

• Ankete katılanların konuları ile gerçekleştirilen güvence hizmetleri arasındaki ilişki:

En çok gerçekleştirilen ve katılımcıların tümünün belirttiği güvence hizmeti iç kontrolün etkinliğini sağlamaktır (50 kişi). Denetimden sorumlu tüm taraflar hangi konumda olursa olsun önceliği iç kontrolün etkinliğini sağlamaya vermiştir. İkinci sırada hile ve yolsuzluk ile ilgili risklerin değerlendirilmesi (33 kişi) gelmektedir. Bu hizmeti en fazla vurgulayanlar ise iç denetim yöneticileri, muhasebe müdürleri ve iç kontrol koordinatörleri olmuştur. Üçüncü olarak da ticari politika ve prosedürle uyum belirtilmiştir (32 kişi). Bu hizmeti en fazla vurgulayanlar iç denetim yöneticileri, muhasebe müdürleri ve iç kontrol koordinatörleri olmuştur. Ayrıca finansal tablo denetimi (29 kişi) ve finansal tabloların gözden geçirilmesi (25 kişi) de katılımcıların çoğu tarafından vurgulanmıştır. Muhasebe müdürlerinin hiçbirisi finansal tablo denetimini ve finansal tabloların gözden geçirilmesini gerçekleştirilmemektedir. İç denetçi ve iç kontrol koordinatörleri finansal tablo denetimi; iç denetim yöneticileri de finansal tabloların gözde geçirilmesi hizmetlerini daha çok vurgulamışlardır. WebTrust ve SysTrust hizmetleri katılımcıların çoğu tarafından gerçekleştirilmemektedir. Kalite sertifikasyonları ve çevre denetimleri ise genellikle iç denetçi ve iç denetim yöneticileri tarafından yerine getirilmektedir. Dijital bilgilerin biriktirilmesi, saklanması ve dağıtılması daha çok iç denetim yöneticilerin vurguladığı bir hizmettir (13 kişi) (Ekler Tablo-1).

Özetle, bilgi teknolojinin gelişimiyle birlikte iç denetim biriminin yerine

getirmesi gereken bazı güvence hizmetleri ön plana çıkmıştır. Bunların arasında iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlama ilk sırada yer almıştır. Hile ve yolsuzluklar ile ilgili risk değerlendirme hizmetleri de özellikle en çok iç denetim yöneticileri ve muhasebe müdürleri tarafından vurgulanmıştır. Ticari politika ve prosedürler arasındaki uyumu sağlama hizmeti özellikle iç denetim yöneticilerinin vurguladığı bir hizmet olmuştur. Finansal tablo denetimi ve finansal tabloların gözden geçirilmesi gerçekleştirilen güvence hizmetleri arasında muhasebe müdürleri hariç diğer katılımcıların genellikle yerine getirdiklerini bildirdikleri bir hizmet olmuştur. BT alanındaki gelişmelerin etkisini bir kez daha yoğun olarak gördüğümüz güvence hizmetlerinden olan WebTrust ve SysTrust'ın katılımcıların bilgi eksikliğinden dolayı uygulanamamaktadır. Kalite sertifikasyonları ve çevre denetimleri ise işletmelerin yer aldıkları sektörler tarafından da etkilenen güvence hizmetleri olduğundan bu hizmeti yerine getirenlerin sayısı zaten azdır, dolayısıyla bu da sektörel durumun bir sonucudur. BT alanındaki gelişmeler çoğunlukla güvence hizmetlerinin çeşitliliğini etkilemiştir.

• **Ankete katılanların konuları ile güvence sağlamada kullanılan yöntemler arasındaki ilişki:**

Güvence hizmetlerinin sağlanmasında katılımcıların en çok kullandığı yöntem düzenli yapılan manuel ve otomatik kontrollerin karışımıdır (21 kişi). Genel müdür yardımcıları hariç diğer tüm katılımcıların bu yöntemi kullandığı görülmektedir. Bir diğer en çok kullanılan yöntem de periyodik manuel kontroller ve standart raporlardır (19 kişi). Diğer yöntemlere nazaran en fazla iç denetçinin (12 kişi) bu yöntemi belirttiği dikkat çekmektedir. Genel müdür yardımcıları bu yöntemi tercih etmemektedir. Gerçek zamanlı manuel ve otomatik kontrollerinin karşımı olarak güvence hizmeti sağladığını bildirenler ise oldukça azdır (9 kişi). Bu kişilerin çoğunluğunu iç denetim yöneticileri ve genel müdür yardımcıları oluşturmaktadır (Ekler Tablo-2).

Özetle, gerçek zamanlı kontrollerin az olduğu ve bunlarında yine manuel kontroller ile birlikte gerçekleşiyor olması dikkat çekicidir. Bu durumun nedeninin işlem süreçlerinde tamamen BT'nin kullanılmamasından kaynaklı olabileceğini düşündürmektedir. Çünkü işletmelerde işlem süreçlerinde hala manuel olarak gerçekleştirilen işlemler bulunmakta ve dolayısıyla güvence sağlamada kullanılan kontrollerde de manuel işlemlerin kullanılması sürdürülmektedir.

- **Ankete katılanların konuları ile iç denetim biriminin güvence hizmetlerini verebilmesi için yerine getirmesi gereken faaliyetler arasındaki ilişki:**

Katılımcıların neredeyse tamamı (49 kişi) iç denetim biriminin kurumsal yönetim sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilerek yönetime güvence vermesi gerektiğine inanmaktadır. Üstelik 33 kişi bunun kesinlikle böyle olduğunu belirtirken, hiçbir katılımcı bu konuda kararsızlık göstermemektedir (Ekler Tablo-3). Bu da bu güvence hizmetinin mutlaka yerine getirilmesi gereken bir faaliyet olduğunu gösterir .

Yine hiç tereddütsüz iç denetim biriminin güvence hizmetini verebilmesi için gereken faaliyetlerden çoğunlukla kabul edilenlerden birisi; iç denetim biriminin bilginin bütünlüğünü, doğruluğunu ve tarafsızlığını denetlemesi ve sonucunda doğru bilginin karar vericilere ulaştırılmasıdır (Ekler Tablo-3).

Aslında Ekler Tablo-3’de yer alan tüm faaliyetler çoğunlukla iç denetim birimini güvence hizmetini yerine getirmesinde gerekli olarak görmektedir. İç denetim yöneticisinin yönetim kurulu ve denetim komitesi ile düzenli toplantılar yapması, iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin ölçülüp değerlendirilerek yönetime objektif bir güvence sağlanması ve bilgi teknolojilerinin güvenliğinin ve muhasebe bilgi sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi konularında katılımcıların tereddütleri vardır.

Katılımcılara göre güvence hizmetleri kapsamında iç denetim birimlerince bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgi güvenilir bilgi olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin ölçülüp değerlendirilerek yönetime bu konuda güvence verilmesi ve bilgi teknolojilerinin kullanımının çok yüksek olduğu muhasebe bilgi sistemlerinde bu teknolojilerin güvenliğinin sağlanmasını içeren güvence hizmetlerinin yerine getirilmesi, iç denetim biriminin en önemli sorumlulukları olarak görülmektedir (Ekler Tablo-3).

Katılımcıların güvence hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için gerekli görülen faaliyetler konusunda oldukça net olduğu dikkat çekmektedir. Bu da güvence hizmetlerine önem verildiğini ve özen gösterildiğini kanıtlamaktadır.

- **Ankete katılanların konuları ile danışmanlık hizmeti verilen alanlar arasındaki ilişki:**

Katılımcıların büyük bir kısmı risk yönetimi alanında danışmanlık hizmeti verildiğini belirtmiştir (46 kişi). Sonrasında ise sistem güvenliği (24 kişi)

ve performans ölçümü (20 kişi) gelmektedir. Performans ölçümünün mali işler koordinatörleri ve denetim koordinatörleri tarafından gerçekleştirilmediği dikkat çekmektedir. Ayrıca yerine getirilen faaliyetlerin standart ve çeşitli düzenlemeler ile uyumunu sağlama konusunda da yönetime danışmanlık hizmeti verildiği belirtilmiştir (6 kişi). Elektronik ticaret alanında ise danışmanlık hizmeti verilmemektedir (Ekler Tablo-4).

Özetle, danışmanlık hizmetleri açısından baktığımızda en fazla yerine getirilen hizmet risk yönetimidir. Bununla birlikte performans ölçümü ve özellikle bilgi teknolojileri açısından önem arz eden sistem güvenliği konularında da üst yönetime danışmanlık hizmeti sağlanmaktadır. Ayrıca işletme faaliyetlerinin ve gerçekleştirilen işlemlerin yasa, yönetmelik, standart gibi belirli kurallar içeren düzenlemelere uyum sağlaması için iç denetim birimi ve sorumluları üst yönetime danışmanlık vermektedir. E-ticaret işlemlerinin işleyişi veya denetimi konusunda ise henüz iç denetim birimlerinin herhangi bir çalışma yapmadıkları görülmektedir. Bunun nedeni işletmelerde e-ticaret işlemlerinin uygulanma oranı geçmişte çok düşükken, şimdilerde çok yaygın olmamakla birlikte çoğunlukla kısmen gerçekleştirilmesi ve iç denetim birimlerinin e-ticaretin örgütlenmesi ve denetlenmesi konularında uzmanlaşmalarının gecikmesidir.

• **Ankete katılanların konuları ile iç denetim biriminin danışmanlık hizmetlerini verebilmesi için yerine getirmesi gereken faaliyetler arasındaki ilişki:**

Katılımcıların neredeyse tümü iç denetçilerin danışmanlık hizmetini yerine getirirken risk odaklı bir görev planı uygulayarak işletmenin ihtiyaç duyduğu denetimin kapsamını belirlediğini vurgulamaktadırlar (50 kişi). Aynı şekilde katılımcıların neredeyse tümü danışmanlık hizmetlerinin işletme amaçlarına ulaşmasını sağlayacak tavsiyeleri içerdiğini belirtmektedir. Katılımcıların bu iki konuda herhangi bir kararsızlığı söz konusu değildir (Ekler Tablo-5). Fakat danışmanlık hizmetinin görev planına uygunluğun göz önüne alınması ve görev planının izin verdiği ölçüde danışmanlık hizmeti verilmesi konularında kararsızlığını bildiren katılımcıların olduğu görülmektedir (Ekler Tablo-5).

Özetle, BT alanında yaşanan gelişmeler ve ortaya çıkan yeni riskler nedeniyle iç denetim sorumluları risk odaklı bir iç denetim planı hazırlayarak işletmenin ihtiyaç duyduğu denetimin kapsamını belirleyip, bu konuda üst yönetime danışmanlık hizmeti vermektedirler. Ayrıca verilen danışmanlık hizmetleri işletmeyi amaçlarına ulaştıracak tavsiye niteliği taşır. İç denetçiler tarafından verilen bu danışmanlık hizmetleri iç denetim faaliyeti ile ilgili görev planına uygun düzenlenir ve bu görev planının izin verdiği ölçüde

danışmanlık hizmeti yerine getirilir. Katılımcıların danışmanlık hizmetlerini yerine getirebilmesi için gerekli görülen faaliyetler konusunda genelde net olduğu ve bu faaliyetlere önem verdiği anlaşılmaktadır.

4.2.3. İç denetimin güvence ve danışmanlık hizmetleri ile ilgili non-parametrik testler

İç denetimin güvence ve danışmanlık hizmetlerinin verilebilmesi için yerine getirilmesi gereken faaliyetler ile ankete katılanların konumları arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını görmek için Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır. Güvence hizmetlerinin verilebilmesi için yerine getirilmesi gereken faaliyetler ile ankete katılanların konumları arasında anlamlı farklılık bulunamamıştır. Aynı şekilde danışmanlık hizmetlerinin verilebilmesi için yerine getirilmesi gereken faaliyetler ile ankete katılanların konumları arasında da anlamlı farklılık yoktur.

Ayrıca non-parametrik testlerden bir diğeri olan Spearman's Rank Order Korelasyonu da katılanların konumları haricindeki diğer demografik sorulara uygulanmış ve bulunan anlamlı ilişkilere yer verilmiştir. Her biri ayrı ayrı olmak üzere iç denetim biriminin faaliyette bulunduğu süre, BT kullanan iç denetim personeli sayısı ve BT denetiminin uygulandığı süre ile güvence ve danışmanlık hizmetlerinin verilebilmesi için yapılması gereken faaliyetler arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır.

Gelişen bilgi teknolojilerinin değiştirdiği işletme süreçleri ile birlikte iç denetimin genişleyen faaliyet alanlarında güvence ve danışmanlık hizmeti sağlanması, belirlenen işletme amaçlarına ulaşılmasında katkı sağlamaktadır. Güvence ve danışmanlık hizmetlerinin verilebilmesi için yerine getirilmesi gereken faaliyetler işletmede bu alanda sorumluluğu bulan kişilerin konumları veya iç denetim birimine ilişkin diğer özelliklerden bağımsızdır.

1.1.4. Sürekli denetim ile ilgili çapraz tablo analizleri

Sürekli denetim yaklaşımı ile ilgili çapraz tablo analizleri katılımcıların işletmedeki konumları itibarıyla düzenlenmiştir. Ankete katılanlar "sürekli denetimin işletmede uygulanma durumunu", "uygulanmama nedenlerini", "uygulanmasındaki temel amaçları", "fayda sağladığı alanlar", "sürekli denetimi desteklemek amacıyla BT kullanımının yaygınlığı", "sürekli denetimde veri analizini", "sürekli izleme faaliyetinde BT kullanımını", "sürekli izleme kontrollerinin uygulanma durumunu" "kullanılan yazılımları", "XBRL kullanımını", "XBRL kullanılan süreçleri", "XBRL'nin kullanılmama nedenleri" ve "XBRL hakkında bilinmek istenenleri" değerlendirmişlerdir.

• Ankete katılanların konumları ile sürekli denetimin işletmede uygulanma durumu arasındaki ilişki:

Ankete katılanlardan 37 kişi iç denetim biriminde sürekli denetim yaklaşımının uygulandığını, 14 kişi ise uygulanmadığını bildirmiştir. Sürekli denetim yaklaşımının uygulandığını bildiren taraflar arasında her konumdan katılımcı bulunmakla birlikte iç denetçiler, iç denetim yöneticileri, muhasebe müdürleri, iç kontrol koordinatörleri çoğunluktadır. Ayrıca BT denetiminin uygulandığı süre ve iç denetim biriminin faaliyette bulunduğu süre açısından elde edilen sonuçlarda dikkat çekicidir (Ekler Tablo-6).

Sürekli denetim yaklaşımının uygulandığını belirten 36 kişinin 13'ü 1-3 yıldır, 12'si ise 4-6 yıldır BT denetiminin yapıldığını bildirmiştir. 8 kişi ise 1 yıldan az bir süredir BT denetiminin uygulandığını belirtmiştir. Sürekli denetim yaklaşımını uygulamadıklarını bildiren 14 kişiden 9'u 1-3 yıldır BT denetimi yaptıklarını belirtmiştir (Ekler Tablo-7).

Sürekli denetim yaklaşımının uygulandığını belirten 37 kişiden 12'si iç denetim biriminin 11-15 yıldır faaliyette olduğunu, 10 kişi de 1-5 yıldır faaliyette olduğunu bildirmiştir (Ekler Tablo-8).

Özetle, sürekli denetim yaklaşımının uygulanma durumu açısından baktığımızda 5-10 yıllık bir süreçte iç denetim birimi aktif olarak çalışan işletmelerin bu yaklaşımı benimsedikleri söylenebilir. Ayrıca 5 yıllık bir zaman dilimi içinde BT denetimi yapan işletmelerin de bu yaklaşımı benimsedikleri söylenebilir. Dolayısıyla iç denetim biriminin varlığı ve süresi sürekli denetim yaklaşımının benimsenmesinde önemli bir role sahiptir.

• Ankete katılanların konumları ile sürekli denetimin uygulanmama nedenleri arasındaki ilişki:

Daha önce belirttiğimiz üzere katılımcıların 14'ü sürekli denetim yaklaşımının kullanılmadığını bildirmişti. Bu katılımcıların en fazla bildirdiği nedenler arasında veri girişinde sorunlar olduğu bildirilmiştir (14 kişi). Bu nedeni bildirenler arasında iç denetçilerin sayısı fazladır. Sonrasında katılımcılardan 10 kişi bilgisayar sistemleri ve veri yapıları ile ilgili kısıtların olduğunu belirtmiştir. Ancak bu durumu iç denetim yöneticileri bir neden olarak görmezken iç denetçiler bir neden olarak görmektedir. Bunlar dışında sürekli denetim yaklaşımına önem verilmemesi ve bilgi teknolojileri bölümünden destek alınamaması da sürekli denetim yaklaşımının uygulanmama nedenleri arasında yer almıştır. Ayrıca uygulanmasının karmaşık bir yaklaşım olduğunu bildiren katılımcılar da vardır (5 kişi) (Ekler Tablo-9).

Sürekli denetim yaklaşımının uygulanmaması ile ilgili olarak iç denetçiler, muhasebe müdürleri, mali işler koordinatörleri, denetim koordinatörleri ve iç kontrol koordinatörleri BT sistemlerinin kısıtları, BT bölümünden destek alınamaması, veri girişi ile ilgili sorunlar ve personel yetersizliği gibi konulara yönelirken, iç denetim yöneticileri yaklaşımının karmaşıklığı, veri güvenliği, bütçe kısıtları ve yine veri girişi ile ilgili sorunlara yoğunlaşmışlardır. Çünkü iç denetçileri denetim sürecinin uygulama veya yürütülme kısmında yer aldıkları için BT konusunu ön plana çıkartmak zorundadır.

• **Ankete katılanların konuları ile sürekli denetim yaklaşımının uygulanmasındaki temel amaçlar arasındaki ilişki:**

Katılımcıların en çok katılım gösterdikleri temel amaçların; “elektronik ortamda ortaya çıkan verilere ve denetim kanıtlarına odaklanmak”, “bilgi teknolojilerinin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataları ve zaman kayıplarını engellemek”, “kontrol zayıflıklarını belirlemek”, “riskleri gözlemlemek” ve “potansiyel hile faaliyetlerini belirlemek” olduğu görülmektedir. Daha önce sürekli denetim yaklaşımının uygulandığını bildiren 37 kişinin tamamı bunları sürekli denetimin uygulanmasında temel amaçlar olarak görmektedir (Ekler Tablo-10).

Finansal karakterli bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin bir görüş oluşturmak da katılımcıların neredeyse tümünün bildirdiği bir diğer amaçtır (36 kişi). Dikkat çekici bir diğer sonuç da sürekli bilgi üzerinde bir dizi güvence hizmeti gerçekleştirmek amacıyla sürekli denetim yaklaşımının uygulandığını belirten 33 kişinin yanı sıra 2 kişinin buna kesinlikle katılmadığını bildirmesi ve bu kişilerin iç denetçi ve iç denetim yöneticisi oluşudur. Uygulanan önerileri izlemek amacıyla sürekli denetim yaklaşımının uygulandığını bildiren 31 kişinin yanı sıra bunu bir amaç olarak görmeyen 6 kişi vardır. Bu kişilerin çoğunluğu iç denetim yöneticisi ve iç kontrol koordinatörüdür (Ekler Tablo-10).

Özetle, sürekli denetim yaklaşımının uygulanmasındaki temel amaçlar konusunda iç denetim ile ilgili tüm taraflar fikir birliği içindedirler. Bu amaçların BT'nin yarattığı risklere karşı önlem niteliğinde olduğu da dikkat çekmektedir. İşletmeler açısından bilginin güvenliği konusu son derece önemlidir ve hala bu konuda soru işaretleri oluşabilmektedir. Hızlı bir şekilde gerçekleştirilen finansal raporlama sürecinde sürekli denetim yaklaşımını benimsenerek eş zamanlı denetim eylemleri gerçekleştirilmesi hatalara ve hilelere zamanında müdahale edilip, bilginin güvenilirliği konusundaki soru işaretlerinin ortadan kalkmasına, bilgi güvenliğinin artmasına ve BT risklerinin azaltılmasına yardımcı olacaktır. Çünkü sürekli denetim yakla-

şımı elektronik ortamda ortaya çıkan veriler ve kanıtlar üzerine odaklanarak, insan faktörünü geri planda bırakmıştır.

• **Ankete katılanların konumları ile sürekli denetim yaklaşımının fayda sağladığı alanlar arasındaki ilişki:**

Sürekli denetim yaklaşımının en fazla fayda sağladığı alan hile önleme ve bulma olarak görülmektedir (35 kişi). Sonrasında ise sürekli süreç iyileştirme (34 kişi) ve kapsamlı güvence sağlama (32 kişi) gelmektedir. Diğer alanlar olarak iyi bir yönetim sağlama denetim koordinatörleri hariç 24 kişi tarafından ve maliyet azaltma muhasebe müdürleri ve denetim koordinatörleri hariç 15 kişi tarafından bildirilmiştir (Ekler Tablo-11).

Özetle, diğer katılımcıların aksine denetim koordinatörlerine ve muhasebe müdürlerine göre sürekli denetim yaklaşımı işletmeye maliyetlerin azaltılması yönünde bir fayda sağlamamaktadır. Ayrıca denetim koordinatörleri sürekli denetim yaklaşımının iyi bir yönetim sağlamaya da faydası olmadığını düşünmektedir. Aslında sürekli denetim işletmenin yönetim kademesini de denetim sürecine dahil eden bir yaklaşımdır. Hangi konumda olursa olsun tüm iç denetim sorumlularının genelde ortak fikirde oldukları alanlar hile bulma ve önleme, sürekli süreç iyileştirme ve kapsamlı güvence sağlamadır. İşletmelerde bilginin ilgili ve güvenilir olduğu konusunda yönetim kademesinin güvence hizmeti talebinin artması ile birlikte iç denetçilerin güvence hizmetlerinin tüm yönlerini desteklemesi, sürekli denetim yaklaşımının benimsenme eğilimini arttırmıştır.

• **Ankete katılanların konumları ile sürekli denetimi desteklemek amacıyla işletmedeki BT kullanımının yaygınlığı arasındaki ilişki:**

Daha önce sürekli denetim yaklaşımının uygulandığını bildiren 37 kişinin 14'ü sürekli denetimde BT kullanımının yaygınlığı açısından denetim ve izleme için ayrılmış BT araçlarının kullanımının dikkate alındığını bildirmiştir. Bu kişilerin çoğunluğunu iç denetim yöneticileri ve muhasebe müdürleri oluşturmaktadır. Sonrasında en çok bildirilen durum geniş bir alanda denetim ve izleme araçlarının kullanıldığıdır (11 kişi). Bir diğer dikkat çeken durum da kısıtlı bir şekilde denetim ve izleme araçları kullanıldığıdır (9 kişi). Bu durumu bildirenler arasında iç denetçilerin çoğunlukta olduğu görülmektedir. Kurumsal kaynak planlaması gibi standart raporlama sistemlerinde BT'nin kullanımının yaygın olduğunu bildiren katılımcılar da vardır ve bunlar iç denetçilerdir (2 kişi) (Ekler Tablo-12).

Ayrıca sürekli denetimde BT'nin kullanım amacına ilişkin olarak katılımcılara verilen "sürekli denetim teknolojisi, risk yönetiminde kullanılabilen

teknoloji odaklı sürekli denetim çözümlerini yaygınlaştırmak için oluşturulmuştur” ifadesine verilen cevaplar da dikkat çekmektedir. Buna göre genel müdür yardımcıları ve mali işler koordinatörleri hariç katılımcıların çoğunluğu sürekli denetimde kullanılan teknolojilerin risk yönetiminde kullanılabilen teknoloji odaklı sürekli denetim tekniklerini yaygınlaştırmak için oluşturulduğunu düşünmektedir (Katılıyorum-18+Kesinlikle katılıyorum-7= 25 kişi) (Ekler Tablo-13).

Özetle, işletmelerde sürekli denetim yaklaşımının desteklenmesi amacıyla bilgi teknolojileri kullanımı daha çok denetim ve izleme faaliyetlerindedir. Denetim ve izleme araçlarına ilişkin bilgi teknolojisi kullanımı mutlaka geniş bir alanda olmak zorunda değildir. İşletmenin faaliyetlerine bağlı olarak kısıtlı bir alanda da olabilir. İç denetim yöneticileri ve muhasebe müdürleri kısıtlı bir şekilde denetim ve izleme araçları kullanıldığını düşünürken iç denetçiler ve iç kontrol koordinatörleri ise aksine geniş bir alanda denetim ve izleme araçları kullanıldığını düşünmektedir. Bunun nedeni denetim sürecinde çeşitli araç ve yöntemlerin kullanımına ilişkin birim yöneticilerinin beklentilerinin daha yüksek olması olabilir. Ayrıca katılımcıların çoğu sürekli denetimde kullanılan BT'nin risk yönetiminde kullanılabilen BT odaklı sürekli denetim tekniklerini yaygınlaştırmak için oluşturulduğunu düşünmektedir.

• **Ankete katılanların konumları ile sürekli denetimde veri analizinin kullanım yeri arasındaki ilişki:**

Katılımcıların çoğu sürekli denetimde veri analizinin denetim faaliyetinin yürütülmesinde kullanıldığını bildirmiştir (32 kişi). Sonrasında 25 kişi risk değerlendirme sürecinde veri analizini kullandıklarını bildirmiştir. Bu kişilerin çoğunluğunu iç denetim yöneticileri ve muhasebe müdürleri oluşturmaktadır. Ayrıca hile bulma programlarında da veri analizi kullanımı yüksektir (19 kişi). Burada da iç denetim yöneticileri ve iç kontrol koordinatörlerinin çoğunlukta olduğu görülmektedir. Denetimin planlama sürecinde (17 kişi) ve denetim raporlarında (17 kişi) veri analizinin kullanıldığını belirten katılımcılar da olmuştur (Ekler Tablo-14).

Sürekli denetimde veri analizi çalışmaları iç denetçiler tarafından sürekli denetim faaliyetlerinin gelişimini sürdürebilmek için önemlidir. Bu doğrultuda katılımcıların çoğunluğu denetim faaliyetinin yürütülmesi, risk değerlendirme ve hile bulma programlarında veri analizini kullandıklarını bildirmişlerdir. Özellikle hile bulma ile ilgili çalışmalarda diğer katılımcılara nazaran iç denetçiler, iç denetim yöneticileri ve iç kontrol koordinatörleri tarafından veri analizinin daha çok kullanıldığı görülmektedir.

• Ankete katılanların konuları ile sürekli izleme faaliyetinde BT kullanımı ve sürekli izleme kontrollerini uygulama durumları arasındaki ilişki:

Sürekli denetim yaklaşımının uygulandığını bildiren katılımcıların çoğunluğu sürekli izleme faaliyetinde BT'nin kullanıldığını belirtmiştir. Bu katılımcılar arasında muhasebe müdürleri hariç iç denetçilerin ve iç kontrol koordinatörlerinin çoğunlukta olduğu dikkat çekmektedir. Ayrıca sürekli izleme kontrollerinin uygulanması ile ilgili olarak da katılımcıların fikirleri alınmıştır (Ekler Tablo-15).

Katılımcılar herhangi bir yönetim veya iş sürecinde bu süreç sahipleri tarafından sürekli izleme kontrollerinin çoğunlukla uygulandığı görülmektedir (21 kişi). İç denetim yöneticileri, katılımı yüksek olan gruptur. Bu durumu bildirenler arasında muhasebe müdürleri yoktur, çünkü muhasebe müdürleri bu duruma ilişkin bilgi sahibi olmadıklarını bildirmişlerdir (Ekler Tablo-16).

Sürekli denetimin uygulanmasıyla birlikte sürekli izleme faaliyetleri de ortaya çıkmıştır. Sürekli denetim yaklaşımını benimseyen işletmelerde yönetim veya iş süreci sahipleri sürekli izleme kontrollerini de uygulamaktadırlar. Bu açıdan baktığımızda iç denetim yöneticilerinin ve iç kontrol koordinatörlerinin katılımların yüksek olduğu dikkat çekmektedir. Bu da doğal bir sonuçtur. Çünkü işletmedeki veri türlerinin, bilgi sistemlerinin, işlem süreçlerinin tümünün veya bunlardan herhangi birinin performansının ölçülmesini kapsayan sürekli izleme faaliyetleri iç denetim ve iç kontrol sorumlularının birlikte çalışmalarıyla gerçekleşmektedir. Ayrıca sürekli denetimde kullanılan bilgi teknolojilerinin risk yönetiminde kullanılan teknoloji odaklı sürekli denetim çözümlerini de yaygınlaştırdığı kabul edilmektedir. Bu konuda da bu kez iç denetçilerin ve yine iç kontrol koordinatörlerinin çoğunlukla katılımlarının yüksek olduğu görülmektedir. Çünkü elektronik veri ve kanıtlara dayanan sürekli denetim teknolojilerini risk yönetimi süreçlerinde bizzat yer alarak uygulayanlar iç denetçiler ve iç kontrol koordinatörleridir.

• Ankete katılanların konuları ile veri bulma, veri analizi ve sürekli denetim süreçlerinde kullanılan yazılımlar arasındaki ilişki:

Veri bulma, veri analizi ve sürekli denetim süreçlerinde kullanılan yazılımlardan katılımcılar tarafından en çok bildirilenler Access, ACL, Excel, Oracle ve SAP olmuştur. Bu yazılımlar içinde veri bulma ve veri analiz süreçleri açısından Excel ve Oracle'ın daha çok bildirildiği görülmektedir. Sürekli denetim sürecinde ise Excel ve Oracle ile birlikte ACL'in de kullanımının yüksek

olduğu görülmektedir. Sürekli denetim sürecinde bunların dışında Access ve IDEA'nın da kullanıldığı görülmektedir. Kullanımı az da olsa katılımcılar tarafından bahsedilen diğer yazılımlar Monarch, AS/400 Query, Crystal Reports, People Soft, SAS, Datas ve TeamMate'dir (Ekler Tablo-17).

Veri analizi, veri bulma ve sürekli denetim süreçlerinde işletmelerin kullandığı birçok yazılım olabilir. Katılımcılar tarafından yapılan değerlendirmelerde en çok bilinen ve kullanılan yazılımlar Access, ACL, Excel, Oracle ve SAP olmuştur. Bu konularda bilgili olan tarafların genellikle iç denetçiler, iç denetim yöneticileri, muhasebe müdürleri ve iç kontrol koordinatörleri olduğu görülmektedir.

• **Ankete katılanların konumları ile XBRL'nin kullanımı ve kullanılan süreçler arasındaki ilişki:**

Katılımcıların büyük bir kısmının ya XBRL'yi kullanmadığı ya da XBRL ile ilgili bilgi sahibi olmadığı görülmektedir (Ekler Tablo-18). Sadece 1 kişi XBRL'nin kullanıldığını bildirmiştir. Bu kişinin XBRL kullanımının hangi süreçlerde gerçekleştirdiğine dair bilgiler aşağıdaki Ekler Tablo-19'da görülmektedir. Buna göre XBRL finansal raporlama, finansal tabloların standartlara uygun hazırlanması, performans ölçümü, verinin bilgiye dönüştürülmesi gibi süreçlerde kullanılabilir.

Raporlama dilleri açısından uygulamada en yaygın kullanılan XBRL'nin ülkemizdeki işletmelerde kullanımı konusunda bilgi ve teknik uzmanlık konusunda yetersizliklerin olması, mevcut raporlama sisteminden memnun olunması ve yönetim tarafından onaylanmadığı gerekçeleri ile kullanımının olmadığı görülmüştür.

• **Ankete katılanların konumları ile XBRL'nin kullanılmama nedenleri ve XBRL hakkında bilinmek istenenler arasındaki ilişki:**

Daha önce XBRL'nin kullanılmadığını bildiren 25 kişinin 23'ü XBRL hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarından ötürü kullanılmadığını bildirmiştir. En önemli neden olarak bilgi yetersizliği görülmektedir. Bunun haricinde mevcut raporlama sisteminden memnun olunması, yönetim tarafından onaylanmaması, istek yapılmasının beklenmesi, yeterli teknik uzmanlığın olmaması gibi nedenler de bildirilmiştir. İç denetçilerin ve iç denetim yöneticilerinin XBRL'nin kullanılmama nedenlerine genelde katılım gösterdikleri görülmektedir (Ekler Tablo-20). Ayrıca katılımcıların XBRL ile ilgili bilmek istediği konular da kendilerine sorulmuştur. Alınan cevaplar aşağıda Ekler Tablo-21'de görülmektedir.

Katılımcıların XBRL ile ilgili bilmek istediği en önemli konunun XBRL sürecinde iç denetçinin rolünün ne olduğudur. Ayrıca XBRL sürecinin güvenliğinin nasıl sağlanacağı, XBRL'nin denetim planlamasındaki rolü, bilgi teknolojisi ile ilgili riskler ve kurulması gereken kontroller ve XBRL ile ilgili denetim riskleri diğer önde gelen konular arasında yer almaktadır. Bu konuları hemen hemen her konumdan katılımcı vurgulamıştır. Fakat XBRL ile ilgili denetim riskleri muhasebe müdürleri açısından merak edilen bir konu değildir. Bunlar dışında XBRL'nin kurumsal kaynak planlaması ile ilişkisi, finansal raporlama sürecine kattığı değer ve iç kontrollerin anlaşılması gibi konularda daha ziyade uygulamanın içinde yer alana iç denetçilerce merak edilen konular olmakla beraber mali işler koordinatörleri, muhasebe müdürleri, mali işler koordinatörleri tarafından pek fazla ilgi görmemiştir (Ekler Tablo-21).

İç denetim yaklaşımları doğrultusunda gerçekleştirilen iç denetim uygulama sürecinde kullanılacak araç ve gereçlere dair şimdiki ve gelecekteki durumun değerlendirilmesi ile ilgili çapraz tablo analizleri katılımcıların işletmedeki konumları itibarıyla düzenlenmiştir. Ankete katılanlar sürekli denetim, risk odaklı iç denetim ve kontrol özdeğerlendirme yaklaşımlarında kullanılacak araç ve gereçlerin hem mevcut durumda hem de gelecekteki kullanımlarına ilişkin değerlendirmelerde bulunmuşlardır.

• **Ankete katılanların konumları ile iç denetim faaliyetinde kullanılan araç ve teknikler arasındaki ilişki:**

Mevcut durumda katılımcıların en çok kullandığı araç risk odaklı iç denetim planıdır (Kullanılıyor-13+Çok kullanılıyor-32= 46 kişi). Ayrıca tablodan da görülmektedir ki bu 46 kişinin 32'si bu aracın çok kullanıldığını bildirmiştir. Sonrasında BDDT'lerini çoğunlukla kullandığını bildiren katılımcılar bunlar içerisinde de özellikle istatistiksel örnekleme, analitik inceleme prosedürleri, kıyaslama, süreç modelleme, veri testi tekniği, akış şemaları yazılımlarını, balans skor kart ve elektronik çalışma kağıtlarının en çok kullanıldığını belirtmiştir. Sürekli denetim tekniklerini de çoğunlukla kullandıklarını bildiren katılımcılar özellikle veri analizini de oldukça kullandıkları anlaşılmaktadır. Bu araç ve tekniklerin kullanımı konusunda genel olarak baktığımızda iç denetçilerin, iç denetim yöneticilerinin, iç kontrol koordinatörlerinin ve muhasebe müdürlerinin daha fazla bilgi sahibi olduğunu anlıyoruz (Ekler Tablo-22).

Katılımcıların gelecekle ilgili değerlendirmelerine bakıldığında hemen hemen tüm araç ve teknikler açısından kullanılacaklarına dair katılımların yüksek olduğu görülmektedir. Yine iç denetçilerin, iç denetim yöneticile-

rinin ve iç kontrol koordinatörlerinin katılımları diğer katılımcılara nazaran daha yüksektir (Ekler Tablo-23).

4.2.5.Sürekli denetim ile ilgili non-parametrik testler

Her biri için ayrı ayrı olmak üzere “sürekli denetim yaklaşımının uygulanmasının temel amaçları” ve “sürekli denetimde BT kullanmanın amacı” ile ankete katılanların konuları arasında anlamlı farklılıkların olup olmadığını görmek için Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır.

Sürekli denetim yaklaşımının uygulanmasının temel amaçlarından birisi olan uygulanan önerileri izleme ile ankete katılanların konuları arasında anlamlı farklılıklar bulunmuştur (Ekler Tablo-24). Muhasebe müdürleri, mali işler koordinatörleri ve denetim koordinatörleri sürekli denetimin temel amacını uygulanan önerileri izlemek olarak görürken, iç denetim yöneticileri aksi yönde bildirimde bulunmuştur. Çünkü iç denetim yöneticileri sürekli denetim yaklaşımının uygulanmasında elektronik veri ve kanıtlar üzerine daha çok odaklanmaktadır. BT kaynaklarının ve BT risklerinin değerlendirilmesinde iç denetim birimlerinin sorumluluk ve görevleri diğer yöneticilere göre daha fazladır.

Sürekli denetimde BT'nin kullanım amacı ile ankete katılanların konuları arasında anlamlı farklılıklar bulunmuştur (Ekler Tablo-25). Muhasebe müdürleri sürekli denetimde kullanılan teknolojilerin risk yönetiminde kullanılabilen teknoloji odaklı sürekli denetim tekniklerini yaygınlaştırmak için oluşturulduğunu düşünürken, genel müdür yardımcıları aksi yönde düşünmektedirler.

Kruskal-Wallis Testi dışında bir diğer non-parametrik test olarak uygulanan Spearman's Rank Order Korelasyonu sonuçlarına göre sürekli denetimde BT kullanım amacı ile ankete katılanların işletmedeki çalışma süreleri arasında anlamlı ilişki bulunmuştur (Ekler Tablo-26). Ankete katılanların işletmede çalışma süreleri arttıkça, sürekli denetimde kullanılan teknolojilerin risk yönetiminde kullanılabilen teknoloji odaklı sürekli denetim tekniklerini yaygınlaştırmak için oluşturulduğu düşüncesi kuvvetlenmektedir.

Sonuç

İşletmeler çoğunlukla bilgi teknolojilerindeki değişimler doğrultusunda iç denetim faaliyetlerini yapılandırmaya gayret etmişlerdir. Fakat bu süreçte bilgi ve mesleki eğitim açısından var olan eksiklikler, bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin etkisiyle ortaya çıkmış olan güvence ve danışmanlık hizmetlerinin ve iç denetim yaklaşımlarının uygulanış biçimini etkilemiştir.

Bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin, gelişimini hızlandırdığı güvence hizmetleri konusunda işletmelerde genellikle iç kontrolün etkinliğini sağlamaya, hile ve yolsuzluğun önlenmesine ve finansal tablo denetimi yapmaya yönelik çalışmalara yer verildiği, bilgi teknolojilerinin yoğun olarak kullanıldığı WebTrust ve SysTrust hizmetlerinin henüz kullanılmadığı görülmüştür. İç denetimden sorumlu taraflar bilgi teknolojilerinin yoğun olarak kullanıldığı güvence hizmetlerinden olan WebTrust ve SysTrust hizmetlerine ilişkin bilgi sahibi değildir. Bu güvence hizmetlerine ilişkin aldıkları bir eğitim veya herhangi bir sertifikaları bulunmamaktadır. Dolayısıyla gelişimi hızla devam eden güvence hizmetleri konusunda iç denetim birimlerinde eksik uygulamalar bulunmaktadır. Bilgi teknolojilerinin yoğun olarak kullanıldığı güvence hizmetlerinin yaygın olmaması, güvence hizmetlerinin gerçekleştirilmesi sırasında manuel kontrollerden ve kısıtlı olarak gerçek zamanlı kontrollerden yararlanılmasına neden olmuştur.

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmelerin işletmelerde oluşan risk profilleri açısından etkili olması iç denetim birimlerinin üst yönetime sağladığı danışmanlık hizmetlerini geliştirmiştir. Özellikle risk yönetimi ve sistem güvenliği konularında iç denetim birimleri risk odaklı bir iç denetim planı hazırlayarak işletmenin ihtiyaç duyduğu denetimin kapsamını belirleyerek bu konuda üst yönetime danışmanlık hizmeti sunmaktadır. Bunlar haricinde işletmelerde çeşitli standart, yönetmelik ve düzenlemelere uyum sağlama amacıyla da danışmanlık hizmeti sunulmaktadır. Fakat bilgi teknolojileri uygulamalarından olan ve yurt dışında önemli çalışmalar yapıldığı e-ticaret uygulamaları açısından ülkemizdeki işletmelerde henüz iç denetim birimleri e-ticaret işlemlerinin örgütlenmesi ve denetlenmesi konularında herhangi bir danışmanlık hizmeti sağlamamaktadırlar. Bu durumun nedeni işletmelerde e-ticaret işlemlerine karşı temkinli yaklaşılması ve e-ticaret uygulamalarının kısıtlı gerçekleştirilmesi olabilir.

Son yıllarda bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler iç denetimin etkinliğini artırma çabalarını ön plana çıkarmıştır. Bu çabalar sürekli denetim gibi yeni denetim yaklaşımlarını gündeme getirmiştir. İşletmelerde geleneksel denetim yaklaşımı henüz tam olarak terk edilmemekle birlikte yeni denetim yaklaşımlarına doğru bir yönelme olduğu da görülmektedir. İşletmelerde bu yeni yaklaşımların eksiksiz olarak uygulandığını söylemek ise mümkün değildir. Özellikle iç denetim yaklaşımlarının uygulanma süreçlerinde kullanılan yazılımlar, raporlama dilleri, bilgisayar destekli denetim teknikleri açısından iç denetim birimlerinde tam anlamıyla uyumun sağlanamadığı ve bilgi eksiklikleri nedeniyle bu konulara ilişkin herhangi bir çalışma yapılamadığı görülmüştür.

Sürekli denetim yaklaşımı bilgi teknolojilerinin yarattığı risklere karşı anlık denetimleri gerçekleştirmeyi ve gereken önlemleri almayı sağlar. Çalışmamızdan çıkan sonuçlara göre işletmeler elektronik ortamdan çıkan veri ve kanıtlara odaklanmak, hile faaliyetlerini belirlemek, kontrol zayıflıklarını önlemek, riskleri gözlemlemek, insan faktöründen kaynaklanan hataları önlemek ve güvence hizmetlerini gerçekleştirmek gibi amaçlarla sürekli denetim yaklaşımını uygulamaktadırlar. Bu amaçlar doğrultusunda sürekli denetim yaklaşımını benimseyen işletmeler kapsamlı güvence sağlama, hile önleme ve bulma ve sürekli süreç iyileştirme gibi faydalar elde etmektedirler. Özellikle son yıllarda üst yönetimin iç denetim biriminden güvence sağlama konusunda beklentilerinin artması ve sürekli denetim yaklaşımının da güvence hizmetlerinin tüm yönlerini desteklemesi nedeniyle iç denetçiler bu yaklaşımın uygulanması yönündeki çalışmalara destek vermektedirler. Fakat sürekli denetim yaklaşımının uygulanması konusunda henüz uzmanlaşamadıkları görülmektedir. Sürekli denetim yaklaşımını benimsemesi veri analizi ve sürekli denetimin uygulanma sürecinde birtakım yazılımların, raporlama dillerinin ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımını gerektirmektedir. Yurtdışındaki işletmelerde kullanımları oldukça yaygın olan yazılımların (ACL, IDEA, Monarch, AS/400 Query, Crystal Reports, People Soft, SAS, Datas, TeamMate, vb.) ülkemizde henüz bilinmediği veya çok az kullanıldığı görülmüştür. Yine yurtdışında sürekli denetimin uygulanma fırsatını arttırdığı için yaygın bir şekilde kullanılan raporlama dillerinin (XBRL) ülkemizde henüz kullanılmadığı görülmektedir. Çalışmamıza katılan işletmelerin bildirdiğinin aksine sürekli denetimin olmazsa olmazlarından olan bu yazılım ve raporlama dillerinin eksikliğinin sürekli denetimin tam anlamıyla uygulanmasını güçleştirdiği düşünülmektedir. Bilgisayar destekli denetim teknikleri açısından ise uzun zamandır bilinen ve pek çok işletme tarafından kullanılan tekniklerin kullanımına devam edilmekte, genelleştirilmiş denetim yazılımı, veri testi tekniği, süreç modelleme, paralel simülasyon gibi yeni tekniklerin henüz yaygınlaşmadığı görülmektedir.

Özetle, iç denetim birimlerinin bilgi teknolojileri uygulamaları sonucunda ortaya çıkan sürekli yaklaşımı ve ön plana çıkan işlevler bakımından bazı bilgi eksiklikleri vardır. Bu eksiklikler mesleki gelişimin sürekliliğinin sağlanması adına yapılacak eğitimlerle ortadan kaldırılabilir. Bu konuda iç denetim alanında sorumluluğu bulunan mesleki birliklere önemli görevler düşmektedir. Yapılacak eğitim çalışmalarına katılan meslek mensuplarının sayısını arttırmak önemlidir. Ayrıca sadece iç denetim birimleri ve sorumluları değil, işletme yöneticileri de iç denetim faaliyetinin önemini anlamlarını sağlayacak çalışmalara dahil edilmelidir.

Kaynakça

Aktaş, R. ve Başçı, E.S. (2007). "Elektronik ortamda finansal raporlamada genişleyebilir finansal raporlama dilinin (XBRL) kullanılması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 9 (1), ss. 39-60.

Alptürk, E. (2008). Elektronik Denetim Rehberi, (1. baskı), Kurtiş Matbaacılık, İstanbul.

Bozkurt, N. (2000). "Analitik inceleme prosedürleri ve iç denetim", MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 3(3), ss. 1-8.

Bozkurt, N. (2010). Muhasebe Denetimi, (5. baskı), Alfa Yayınları, İstanbul.

Çatıkkaş, Ö. ve Yurtsever, G. (2009). "Bankacılık sektöründe bilgisayar destekli denetim", Vergi Sorunları Dergisi, 32 (251), ss. 179-192.

Erdoğan, M. (2006). Denetim: Kavramsal ve Teorik Yapı, (güncelleştirilmiş 3. baskı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Erkuş, H. (2008). XBRL Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili, Gazi Kitabevi, Ankara.

Ertaş, F. Ç. ve Güven, P. (2008). "Bilgi teknolojilerinin denetim sürecine etkisi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 37, ss. 50-59.

Kahyaoğlu, S. B. (2010). "Bir güvence modeli olarak iç denetim mesleği", KPMG Gündem: Risk Yönetimi ve Uyum Hizmetleri Özel Sayısı, 1 (Ocak-Mart 2010), ss. 13-16.

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

Nastase, P. ve Nastase, F. (2007). "İnternet denetim teknolojilerinin Balkan ülkelerinde kullanılması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 34, ss. 41-51.

Rao, V., Cerpa N. ve Jamieson, R. (2001). "A comparison of online electronic commerce assurance service providers in Australia", 14th Bled Electronic Commerce Conference Bled, Slovenia, 25-26 June, ss. 520-537.

Saygılı, A.T. (2005). "Bilgisayar teknolojisi ve muhasebe denetimi", Mevzuat Dergisi, 8 (91), <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/07a/03.htm> (Erişim tarihi: 02.12.2010).

Selimoğlu, S. (2006). "Sürekli denetim ve raporlama aracı olarak: ACL ve Türkiye'de ACL kullanan işletmelere yönelik bir araştırma", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 8 (4), ss. 147-173.

Selvi, Y.; Türel, A. ve Şenyiğit, B. (2006). “Elektronik bilgi ortamlarında muhasebe denetimi”, 1. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve 7.Türkiye Muhasebe Denetimi, İSMMMO Yayın No: 58, ss. 301-315.

Soltani, B. (2007). Auditing: An International Approach, FT/Prentice Hall.

Şahinaslan, E. Kantürk, A. ve Şahinaslan, Ö. (2010). “Bilgi teknolojileri süreçlerinin standartlara dayalı modellenmesi”, Akademik Bilişim Konferansı, Muğla: Muğla Üniversitesi, <http://www.ab.org.tr/ab10/bildiri/75.pdf> (Erişim tarihi: 10.06.2011).

Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü (2008). Uluslararası İç Denetim Standartları: Mesleki Uygulama Çerçevesi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No: 4, Deloitte, İstanbul.

Yurdagül, Ö. (2010). Denetim, Güvence ve Kontrol Uzmanlarının BT Standartları, Rehberleri, Araçları ve Teknikleri, USA: ISACA.

_____ Benchmarking (Kıyaslama) Nedir?, <http://www.yildiz.edu.tr/~palcan/word%20dokuman/BenchmarkingSON%20HAL.doc> (14.06.2011).

_____ Audit and assurance services, http://www.bic.ac/assets/3-1int_syllabus.pdf (01.09.2011)

Ekler

Tablo-1. Ankete Katılanların Konumları*Yerine Getirilen Güvence Hizmetlerinin Türleri

Yerine Getirilen Güvence Hizmetlerinin Türleri \ Konum	İç Denetçi	İç Den. Yönet.	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	Toplam
Onaylama	12	1	1	1	1	0	2	18
Finansal tablo denetimi	14	5	2	0	2	1	5	29
İç kontrolün etkinliğini sağlama	19	11	3	7	3	2	5	50
Finansal tabloların gözden geçirilmesi	7	10	2	0	1	1	4	25
WebTrust Hizmetleri	1	0	0	0	0	0	1	2
SysTrust Hizmetleri	1	0	0	0	0	0	0	1
Yatırımlara ilişkin kontroller ve risklerin değerlendirilmesi	2	2	1	0	0	0	1	6
Dijital bilgilerin biriktirilmesi, dağıtılması ve saklanması	3	6	2	0	0	0	2	13
Hile ve yolsuzluk ile ilgili risk değerlendirmesi	6	11	2	6	2	1	5	33
Ticari politika ve prosedür arasındaki uyum	7	10	2	5	2	1	5	32
Kalite sertifikasyonları	3	0	0	0	0	0	0	3
Çevre denetimi	3	4	1	1	0	0	0	9

* Ankete katılanlar birden fazla seçenek işaretleyerek soruya cevap ver-bilmektedir.

Tablo-2. Ankete Katılanların Konumları*Güvence Sağlamada Kullanılan Yöntemler

Yöntemler Konum	Güvence sağlamada kullanılan yöntemler nelerdir?				
	Çoğunlukla periyodik manuel kontroller/ standart raporlar	Düzenli yapılan manuel ve otomatik kontrollerin karışımı	Gerçek zamanlı manuel ve otomatik kontrollerin karışımı	Bilmiyorum	Toplam
İç Denetçi	12	5	2	0	19
İç Denetim Yön.	3	4	4	0	11
Genel müdür yrd.	0	0	2	0	2
Muhasebe Md.	1	5	1	0	7
Mali İşler Koord.	1	2	0	0	3
Denetim Koord.	1	1	0	0	2
İç Kontrol Koord.	1	4	0	1	6
Toplam	19	21	9	1	50

* Ankete katılanlar birden fazla seçenek işaretleyerek soruya cevap verilmektedir.

Tablo-3. Ankete Katılanların Konumları*İç Denetim Biriminin Güvence Hizmetlerini Verebilmesi İçin Yerine Getirmesi Gereken Faaliyetler

Güvence Hizmetlerini Verebilmek için yerine Getirilmesi Gereken Faaliyetler	Konum	İç Denetçi	İç Den. Yön.	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kont. Koord.	Toplam
İç denetim işletmede kurumsal yönetim sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirerek yönetime güvence verir	Katılıyorum	7	2	1	0	1	1	4	16
	Kesinlikle katılıyorum	12	8	6	2	2	1	2	33
İç denetim yöneticisi kararlaştırılan konularda sağlanan ilerlemenin düzenli olarak izlenmesi amacıyla yönetim ve denetim komitesi ile düzenli toplantılar yapar.	Kararsızım	5	0	0	0	1	1	3	10
	Katılıyorum	2	0	1	0	0	0	1	4
İç denetim birimlerince bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip, doğrulanmış bilgi karar vericiler tarafından güvenilir bilgi olarak kabul edilir.	Katılıyorum	7	2	1	0	1	1	4	16
	Kesinlikle katılıyorum	12	8	6	2	2	1	2	33
İç denetim, kontrol sistemlerinin (operasyonel kontrol, finansal kontrol) etkinliğini ölçüp değerlendirerek yönetime objektif güvence sağlar.	Kararsızım	1	0	1	0	0	0	0	2
	Katılıyorum	6	2	0	0	1	1	2	12
İç denetim, işletmede kullanılan bilgi teknolojilerinin güvenliğini ve raporlama imkanlarını içeren muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini değerlendirir.	Kesinlikle katılıyorum	12	8	6	2	2	1	4	35
	Kararsızım	1	0	1	0	0	0	0	2
	Katılıyorum	6	2	0	0	1	1	2	12
	Kesinlikle katılıyorum	12	8	6	2	2	1	4	35

Tablo-4. Ankete Katılanların Konumları*Yerine Getirilen Danışmanlık Hizmetleri

Konum	İç Denetçi	İç Denetim Yön.	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	Toplam
Yerine Getirilen Danışmanlık Hizmetleri								
Risk yönetimi	19	9	3	7	3	1	4	46
Elektronik ticaret	0	0	0	0	0	0	0	0
Sistem güvenliği	8	8	1	2	1	1	3	24
Performans ölçümü	7	7	2	3	0	0	1	20
Diğer-Uyum	0	2	0	0	0	1	3	6

* Ankete katılanlar birden fazla seçenek işaretleyerek soruya cevap verebilmektedir.

Tablo-5. Ankete Katılanların Konumları ile İç Denetim Biriminin Danışmanlık Hizmetlerini Verebilmesi İçin Yerine Getirmesi Gereken Faaliyetler

Konum	İç Denetçi	İç Denetim Yön.	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	Toplam
İç denetçi, danışmanlık görevinin iç denetim faaliyetiyle ilgili temel görev planına uygunluğunu göz önünde bulundurur	Kararsızım	1	1	0	0	0	0	2
	Katılıyorum	8	3	1	0	1	1	18
	Kesinlikle katılıyorum	10	7	6	2	2	1	30
İç denetçiler risk odaklı bir görev planı uyguladıklarından işletmenin ihtiyaç duyduğu denetim kapsamını belirler	Katılıyorum	9	4	1	0	1	1	18
	Kesinlikle katılıyorum	10	7	6	2	2	1	32
İç denetçiler görev planının izin verdiği ölçüde danışmanlık hizmetini yerine getirmelidirler	Katılmıyorum	1	1	0	0	0	0	2
	Kararsızım	1	1	0	0	0	0	2
	Katılıyorum	7	0	1	0	1	1	12
	Kesinlikle katılıyorum	10	9	6	2	2	1	34
Danışmanlık hizmetleri, iç denetçiler tarafından sunulan ve denetlenen işletme amaçlarına ulaşmasını sağlayacak tavsiyeleri içerir	Katılıyorum	14	2	1	1	1	4	24
	Kesinlikle katılıyorum	5	9	5	1	2	1	25

Tablo-6. Ankete Katılanların İşletmedeki Konumları*Sürekli Denetimin Uygulama Durumu

KONUM	İç denetim birimi sürekli denetim yaklaşımını kullanıyor mu?		
	Evet	Hayır	Toplam
İç Denetçi	13	6	19
İç Denetim Yöneticisi	9	2	10
Genel müdür yardımcısı	2	1	3
Muhasebe Müdürü	5	2	7
Mali İşler koordinatörü	2	1	3
Denetim Koordinatörü	1	1	2
İç Kontrol Koordinatörü	5	1	4
Toplam	37	14	51

Tablo-7. Bilgi Teknolojileri Denetiminin Uygulandığı Süre*Sürekli Denetim Uygulama Durumu

Bilgi teknolojileri denetiminin uygulandığı süre	İç denetim birimi sürekli denetim yaklaşımını kullanıyor mu?		
	Evet	Hayır	Toplam
Hiç uygulanmaz	1	5	6
1 yıldan az	8	0	8
1-3 yıl	13	9	22
4-6 yıl	12	0	12
10 yıl ve üzeri	2	0	2
Toplam	36	14	50

Tablo-8. İç Denetim Biriminin Faaliyette Bulunduğu Süre*Sürekli Denetim Uygulama Durumu

İç denetim biriminin faaliyette bulunduğu süre	İç denetim birimi sürekli denetim yaklaşımını kullanıyor mu?		
	Evet	Hayır	Toplam
1 yıldan az	1	0	1
1-5 yıl	10	6	16
6-10 yıl	4	3	7
11-15 yıl	12	4	16
16-20 yıl	5	1	6
21 yıl ve üzeri	4	0	4
Bilmiyorum	1	0	1
Toplam	37	14	51

Tablo-9. Ankete Katılanların İşletmedeki Konumları*Sürekli Denetim Yaklaşımının Uygulanmama Nedenleri

Konum	İç Denetçi	İç Denetim Yön.	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	Toplam
Önem verilmiyor	1	1	0	1	0	0	0	3
Personel yetersizliği	4	1	0	1	1	1	1	9
Bütçe kısıtları	0	2	0	0	0	0	0	2
Zaman kısıtı	0	1	0	0	0	0	0	1
Uygulanması karmaşık bir yaklaşım	2	2	0	1	0	0	0	5
Bilgisayar sistemleri ve veri yapıları ile ilgili kısıtlar var	5	0	1	1	1	1	1	10
Veri güvenliği ve bütünlüğü ile ilgili sorunlar var	0	2	0	0	0	0	0	2
Veri girişinde sorunlar var	6	2	1	2	1	1	1	14
Bilgi Teknolojileri bölümünden destek alınamaması	5	0	1	0	1	1	1	9

Tablo-10. Ankete Katılanların İşletmedeki Konumları*Sürekli Denetim Yaklaşımının Uygulanmasındaki Temel Amaçlar

Sürekli Denetimin Kullanımındaki Temel Amaçlar	Konum	İç Denetçi	İç Denetim Yöneticisi	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	Toplam
Uygulanan önerileri izlemek	Katılmıyorum	1	3	0	0	0	0	2	6
	Katılıyorum	9	5	0	2	0	0	2	18
	Kesinlikle Katılıyorum	3	1	5	0	2	1	1	13
Finansal karakterli bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin bir görüş oluşturmak	Katılmıyorum	0	0	0	1	0	0	0	1
	Katılıyorum	4	2	0	0	0	0	2	8
	Kesinlikle Katılıyorum	9	7	5	1	2	1	3	28
Sürekli bilgi üzerinde bir dizi güvence hizmeti gerçekleştirmek	Kesinlikle katılmıyorum	1	1	0	0	0	0	0	2
	Kararsızım	0	0	0	0	0	0	2	2
	Katılıyorum	2	1	0	0	0	0	2	5
	Kesinlikle Katılıyorum	10	7	5	2	2	1	1	28
Elektronik ortamda ortaya çıkan verilere ve denetim kanıtlarına odaklanmak	Katılıyorum	2	0	0	1	0	0	2	5
	Kesinlikle Katılıyorum	11	9	5	1	2	1	3	32
Bilgi teknolojilerinin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataları ve zaman kayıplarını engellemek	Katılıyorum	3	1	0	1	0	0	2	7
	Kesinlikle Katılıyorum	10	8	5	1	2	1	3	30
Kontrol zayıflıklarını belirlemek	Katılıyorum	2	2	0	1	0	0	1	6
	Kesinlikle Katılıyorum	11	7	5	1	2	1	4	31
Riskleri gözlemek	Katılıyorum	3	2	0	1	0	0	1	7
	Kesinlikle Katılıyorum	10	7	5	1	2	1	4	30
Potansiyel hile faaliyetlerini belirlemek	Katılıyorum	2	0	0	1	0	0	3	6
	Kesinlikle Katılıyorum	11	9	5	1	2	1	2	31

Tablo-11. Ankete Katılanların Konumları*Sürekli Denetimin Fayda Sağladığı Alanlar

Konum	İç Denetçi	İç Denetim Yöneticisi	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	Toplam
Kapsamlı güvence sağlama	11	8	1	5	2	1	4	32
Hileyi önleme ve bulma	13	8	1	5	2	1	5	35
İyi bir yönetim sağlama	11	2	1	5	2	0	3	24
Sürekli süreç iyileştirme	14	6	1	5	2	1	5	34
Maliyet azaltma	9	2	1	0	1	0	2	15

Tablo-12. Ankete Katılanların İşletmedeki Konumları*Sürekli Denetimi Desteklemek Amacıyla İşletmedeki BT Kullanımının Yaygınlığı

KONUM	Sürekli denetimi desteklemek amacıyla işletmenizdeki bilgi teknolojisi kullanımının yaygınlığı ne düzeydedir?					
	Kurumsal kaynak planlaması gibi standart raporlama sistemleri kullanılır	Denetim ve izleme için tahsis edilmiş araçların kullanımı dikkate alınır	Kısıtlı olarak/ pilot uygulama kapsamında denetim ve izleme araçları kullanılır	Geniş bir alanda denetim ve izleme araçları kullanır	Bilmiyorum	Toplam
İç Denetçi	2	2	7	4	0	15
İç Denetim Yöneticisi	0	5	1	3	0	9
Genel müdür yardımcısı	0	0	1	0	1	2
Muhasebe Müdürü	0	5	0	0	0	5
Mali İşler koordinatörü	0	2	0	0	0	2
Denetim Koordinatörü	0	0	0	1	0	1
İç Kontrol Koordinatörü	0	0	0	3	0	3
Toplam	2	14	9	11	1	37

Tablo-13. Ankete Katılanların İşletmedeki Konumları*Sürekli Denetimde Kullanılma BT'nin Kullanım Amacı

KONUM	"SÜREKLİ DENETİM TEKNOLOJİSİ, RİSK YÖNETİMİNDE KULLANILABİLEN TEKNOLOJİ ODAKLI SÜREKLİ DENETİM TEKNİKLERİNİ YAYGINLAŞTIRMAK İÇİN OLUŞTURULMUŞTUR" bu ifadeye katılım düzeyinizi ifade ediniz.				
	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum	Toplam
İç Denetçi	2	6	5	0	13
İç Denetim Yöneticisi	1	0	8	0	9
Genel müdür yardımcısı	0	1	0	0	1
Muhasebe Müdürü	0	0	1	4	5
Mali İşler koordinatörü	1	0	0	1	2
Denetim Koordinatörü	0	0	1	0	1
İç Kontrol Koordinatörü	0	0	3	2	5
Toplam	4	7	18	7	36

Tablo-14. Ankete Katılanların İşletmelerindeki Konumları*Sürekli Denetimde Veri Analizinin Kullanım Yeri

Veri Analizinin Kullanım Yeri	Konum							Toplam
	İç Denetçi	İç Denetim Yöneticisi	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	
Denetim faaliyetinin yürütülmesinde	13	8	1	5	2	1	2	32
Hile bulma programlarında	5	8	0	0	1	1	4	19
Denetim planlama sürecinde	5	8	1	0	1	1	1	17
Risk değerlendirme sürecinde	5	8	1	5	2	1	3	25
Denetim raporlarında	7	6	0	0	1	1	2	17
Bilmiyorum	0	0	0	0	0	0	1	1

Tablo-15. Ankete Katılanların Konumları*Sürekli İzleme Faaliyetinde BT Kullanımı

KONUM	İşletmenizin herhangi bir biriminde veya sürecinde iç kontroller üzerinde sürekli izleme gerçekleştirmek amacıyla bilgi teknolojileri kullanılıyor mu?			
	Evet	Hayır	Bilmiyorum	Toplam
İç Denetçi	11	2	0	13
İç Denetim Yöneticisi	4	5	0	9
Genel müdür yardımcısı	1	0	1	2
Muhasebe Müdürü	0	0	5	5
Mali İşler koordinatörü	1	0	1	2
Denetim Koordinatörü	1	0	0	1
İç Kontrol Koordinatörü	5	0	0	5
Toplam	23	7	7	37

Tablo-16. Ankete Katılanların Konumları*Sürekli İzleme Kontrollerinin Uygulama Durumları

KONUM	Yönetim/iş süreci sahipleri sürekli izleme kontrollerini uyguluyorlar mı?			
	Evet	Hayır	Bilmiyorum	Toplam
İç Denetçi	7	7	0	14
İç Denetim Yöneticisi	8	0	0	8
Genel müdür yardımcısı	1	0	1	2
Muhasebe Müdürü	0	0	5	5
Mali İşler koordinatörü	1	0	1	2
Denetim Koordinatörü	1	0	0	1
İç Kontrol Koordinatörü	3	2	0	5
Toplam	21	9	7	37

Tablo-17. Ankete Katılanların İşletmedeki Konumları*Veri Bulma, Veri Analizi ve Sürekli Denetim Sürecinde Kullanılan Yazılımlar

Yazılımlar		Konum							Toplam
		İç Denetçi	İç Denetim Yöneticisi	Muhasebe Md	Gn Md. Yrd	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	
Access	Veri Bulma	3	5	0	0	0	0	2	10
	Veri Analizi	5	7	0	0	1	1	2	16
	Sürekli Denetim	0	0	5	0	1	0	0	6
ACL	Veri Bulma	7	1	0	1	0	1	0	10
	Veri Analizi	8	1	0	1	0	1	0	11
	Sürekli Denetim	8	1	4	1	0	1	2	17
IDEA	Veri Bulma	1	0	0	0	0	0	0	1
	Veri Analizi	-	-	-	-	-	-	-	-
	Sürekli Denetim	0	0	3	0	0	0	1	4
Excel	Veri Bulma	5	7	1	1	0	0	1	15
	Veri Analizi	8	9	1	1	1	1	3	24
	Sürekli Denetim	10	7	5	0	1	0	1	24
Monarch	Veri Bulma	-	-	-	-	-	-	-	-
	Veri Analizi	1	0	0	0	0	0	0	1
	Sürekli Denetim	0	0	2	0	0	0	1	3
Oracle	Veri Bulma	9	5	0	1	0	0	3	18
	Veri Analizi	11	6	0	1	0	1	3	22
	Sürekli Denetim	8	5	3	1	0	0	3	20
AS/400 Query	Veri Bulma	3	0	0	0	0	0	0	3
	Veri Analizi	1	0	0	0	0	0	0	1
	Sürekli Denetim	0	0	2	0	0	0	2	4
Crystal Reports	Veri Bulma	2	0	0	0	0	0	0	2
	Veri Analizi	1	0	0	0	0	0	0	1
	Sürekli Denetim	0	0	0	0	0	0	1	1
People Soft	Veri Bulma	1	0	0	0	0	0	0	1
	Veri Analizi	-	-	-	-	-	-	-	-
	Sürekli Denetim	0	0	0	0	0	0	1	1
SAP	Veri Bulma	1	0	0	0	0	0	1	2
	Veri Analizi	2	0	2	0	0	0	1	5
	Sürekli Denetim	1	0	0	0	0	0	1	2
SAS	Veri Bulma	-	-	-	-	-	-	-	-
	Veri Analizi	1	0	0	0	0	0	0	1
	Sürekli Denetim	0	0	0	0	0	0	1	1
Datas	Veri Bulma	1	0	0	0	0	0	0	1
	Veri Analizi	-	-	-	-	-	-	-	-
	Sürekli Denetim	0	0	0	0	0	0	1	1
TeamMate	Veri Bulma	2	0	0	0	0	0	0	2
	Veri Analizi	3	0	0	0	0	0	0	3
	Sürekli Denetim	0	0	0	0	0	0	1	1

Tablo-18. Ankete Katılanların İşletmedeki Konumları*XBRL Kullanımı

KONUM	İşletmenizdeki herhangi bir süreçte XBRL ye başvuruldu mu?			
	Evet	Hayır	Bilmiyorum	Toplam
İç Denetçi	1	14	4	19
İç Denetim Yöneticisi	0	6	5	11
Genel müdür yardımcısı	0	1	2	3
Muhasebe Müdürü	0	1	6	7
Mali İşler koordinatörü	0	1	2	3
Denetim Koordinatörü	0	1	1	2
İç Kontrol Koordinatörü	0	1	5	6
Toplam	1	25	25	51

Tablo-19. XBRL kullananlar*İşletmede XBRL Kullanılan Süreçler

İşletmede XBRL Kullanılan Süreçler	İşletmenizdeki herhangi bir süreçte XBRL ye başvuruldu mu? sorusuna EVET Cevabı Verenlerin Sayısı
Finansal raporlama	1
Finansal tabloların standartlara uygun hazırlanması	1
Performans ölçümünde	1
Verinin bilgiye dönüştürülmesinde	1
TOPLAM	1

Tablo-20. Ankete Katılanların İşletmedeki Konumları*XBRL'nin Kullanmama Nedenleri

XBRL'yi Kullanmama Nedenleri	Konum							
	İç Denetçi	İç Denetim Yöneticisi	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	Toplam
Yönetim tarafından onaylanmaması	2	0	0	1	0	-	0	3
İstek yapılmasını beklemek	2	1	0	0	0	-	0	3
Yeterli teknik uzmanlığın olmaması	1	1	0	0	0	-	0	2
İşletmenin küçük olması	-	-	-	-	-	-	-	-
XBRL hakkında bilgi yetersizliği	13	6	1	0	1	1	1	23
Mevcut raporlama sisteminden memnun olunması	1	4	1	0	0	-	0	6
Bilmiyorum	3	0	0	0	0	-	0	3

Tablo-21. Ankete Katılanların İşletmelerindeki Konumları*XBRL İle İlgili Bilmek İstenilen veya Bilinmesi Gereken Bilgiler

XBRL ile İlgili Bilmek İstenilen veya Bilinmesi Gereken Bilgiler	Konum							
	İç Denetçi	İç Denetim Yöneticisi	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	Toplam
XBRL'nin güvenilirliğinin nasıl sağlandığı	15	6	2	6	3	1	2	35
XBRL sürecinde iç denetçinin rolü	18	9	2	1	2	2	5	39
XBRL'nin bilgi teknolojileri ve muhasebe açısından rolü	15	5	2	1	1	1	4	29
XBRL'nin denetimin planlanmasındaki rolü	17	7	2	1	1	2	5	35
XBRL'nin Kurumsal Kaynak Planlaması ile ilişkisi	13	1	1	0	1	1	2	19
XBRL ile ilgili denetim riskleri	16	6	2	0	1	2	5	32
İç kontrollerin anlaşılması	15	6	2	0	1	1	3	28
Finansal raporlama sürecine kattığı değer	10	4	2	1	0	0	2	19
Bilgi teknolojisi ile ilgili riskler ve kurulması gereken kontroller	15	5	2	6	2	1	2	33
XBRL'nin uygulanma süreci, avantajları, dezavantajları ve maliyetlere etkisi	10	2	1	1	0	1	3	18

Tablo-22. Anket Katılanların Konumları* İç Denetim Faaliyetinde Kullanılan Araç ve Teknikler (Şimdi)

İç denetim Faaliyetinde Kullanılan Araç ve Teknikler		Konum							Toplam
		İç Denetçi	İç Den. Yön.	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	
Sürekli denetim teknikleri	Hiç kullanılmıyor	1	1	0	0	0	0	0	2
	Kullanılmıyor	5	2	2	0	1	1	1	12
	Kısmen kullanılıyor	0	0	0	1	0	0	0	1
	Kullanılıyor	10	7	1	1	0	1	2	22
	Çok kullanılıyor	3	0	4	0	2	0	3	12
Veri inceleme-veri analizi	Kullanılmıyor	1	2	1	0	0	0	0	4
	Kısmen kullanılıyor	7	1	2	1	1	1	1	14
	Kullanılıyor	5	4	1	0	0	1	4	15
Veri madenciliği	Çok kullanılıyor	6	3	3	1	2	0	1	16
	Hiç kullanılmıyor	7	1	1	0	1	0	2	12
	Kullanılmıyor	4	2	3	0	0	1	0	10
	Kısmen kullanılıyor	3	4	1	2	2	1	3	16
	Kullanılıyor	2	1	0	0	0	0	1	4
Risk odaklı iç denetim planı	Çok kullanılıyor	3	2	2	0	0	0	0	7
	Kullanılmıyor	1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılıyor	1	1	0	0	0	0	0	2
	Kullanılıyor	7	1	1	0	1	1	2	13
Bilgisayar destekli denetim teknikleri	Çok kullanılıyor	10	8	5	2	2	1	4	32
	Hiç kullanılmıyor	3	0	0	0	0	0	2	5
	Kullanılmıyor	2	0	1	0	0	1	1	5
	Kısmen kullanılıyor	2	4	0	0	0	0	1	7
	Kullanılıyor	8	3	5	2	2	0	0	20
Denetim uzman sistemleri	Çok kullanılıyor	4	3	1	0	1	1	2	12
	Hiç kullanılmıyor	5	1	0	0	1	0	3	10
	Kullanılmıyor	9	2	6	0	2	1	1	21
	Kısmen kullanılıyor	2	3	0	2	0	1	1	9
	Kullanılıyor	1	1	0	0	0	0	0	2
Genelleştirilmiş denetim yazılımı	Çok kullanılıyor	2	3	1	0	0	0	1	7
	Hiç kullanılmıyor	5	1	0	0	1	0	3	10
	Kullanılmıyor	9	2	6	0	2	2	2	23
	Kısmen kullanılıyor	2	4	0	2	0	0	0	8
	Kullanılıyor	1	1	0	0	0	0	0	2
Analitik inceleme prosedürleri	Çok kullanılıyor	2	2	1	0	0	0	1	6
	Hiç kullanılmıyor	4	1	0	0	1	0	0	6
	Kullanılmıyor	1	0	1	0	0	0	1	3
	Kısmen kullanılıyor	7	2	0	1	1	1	0	12
	Kullanılıyor	5	3	1	0	0	1	2	12
Kıyaslama	Çok kullanılıyor	2	4	5	1	1	0	3	16
	Hiç kullanılmıyor	4	1	0	0	1	0	1	7
	Kullanılmıyor	3	3	2	1	0	0	1	10
	Kısmen kullanılıyor	7	1	2	1	0	1	0	12
	Kullanılıyor	3	3	0	0	1	1	2	10
İstatistiksel örnekleme	Çok kullanılıyor	2	2	3	0	1	0	2	10
	Hiç kullanılmıyor	0	1	0	0	0	0	0	1
	Kullanılmıyor	1	0	1	0	0	0	1	3
	Kısmen kullanılıyor	7	0	1	0	1	1	1	11
	Kullanılıyor	1	3	1	0	0	0	0	5
Çok kullanılıyor	10	6	4	2	2	1	4	29	

Uygulama yazılımı ve eşleme	Hiç kullanılmıyor	4	2	0	0	1	0	3	10
	Kullanılmıyor	9	2	6	2	1	1	1	22
	Kısmen kullanılıyor	4	2	0	0	1	1	1	9
	Kullanılıyor	0	2	0	0	0	0	0	2
	Çok kullanılıyor	2	2	1	0	0	0	1	6
Süreç modelleme	Hiç kullanılmıyor	2	3	5	0	1	0	2	13
	Kullanılmıyor	11	2	1	2	1	1	1	19
	Kısmen kullanılıyor	1	2	0	0	0	0	0	3
	Kullanılıyor	3	2	0	0	1	1	2	9
	Çok kullanılıyor	2	1	1	0	0	0	1	5
Bütünleşik test tekniği	Hiç kullanılmıyor	4	3	0	0	1	0	3	11
	Kullanılmıyor	8	3	6	1	1	1	1	21
	Kısmen kullanılıyor	2	2	0	0	1	1	1	7
	Kullanılıyor	2	1	0	1	0	0	0	4
	Çok kullanılıyor	1	1	1	0	0	0	1	4
Veri testi tekniği	Hiç kullanılmıyor	1	3	0	0	0	0	2	6
	Kullanılmıyor	11	2	1	1	1	1	1	18
	Kısmen kullanılıyor	2	2	2	0	1	1	1	9
	Kullanılıyor	3	2	0	1	0	0	1	7
	Çok kullanılıyor	2	1	4	0	1	0	1	9
Paralel simülasyon tekniği	Hiç kullanılmıyor	6	2	0	0	1	0	3	12
	Kullanılmıyor	8	5	6	1	1	1	1	23
	Kısmen kullanılıyor	2	2	0	0	1	1	1	7
	Kullanılıyor	1	0	0	1	0	0	0	2
	Çok kullanılıyor	1	1	1	0	0	0	1	4
Elektronik çalışma kağıtları	Hiç kullanılmıyor	4	0	0	0	1	0	3	8
	Kullanılmıyor	11	2	6	2	2	2	2	27
	Kısmen kullanılıyor	1	0	0	0	0	0	0	1
	Kullanılıyor	2	4	0	0	0	0	0	6
	Çok kullanılıyor	1	3	1	0	0	0	1	6
Akış şeması yazılımları	Hiç kullanılmıyor	1	0	0	0	0	0	0	1
	Kullanılmıyor	11	4	1	2	1	1	2	22
	Kısmen kullanılıyor	2	1	1	0	0	0	2	6
	Kullanılıyor	2	3	0	0	0	1	1	7
	Çok kullanılıyor	3	2	5	0	2	0	1	13
Denegeli Ölçüm Kartı	Hiç kullanılmıyor	5	2	0	0	1	0	4	12
	Kullanılmıyor	8	3	6	2	1	1	0	21
	Kısmen kullanılıyor	2	0	0	0	0	0	0	2
	Kullanılıyor	3	3	0	0	1	1	2	10
	Çok kullanılıyor	1	2	1	0	0	0	0	4

Tablo-23. Ankete Katılanların Konumları*İç Denetim Faaliyetinde Kullanılan Araç ve Teknikler (Gelecekte)

İç denetim Faaliyetinde Kullanılan Araç ve Teknikler		Konum	İç Denetçi	İç Den. Yön.	Gn Md. Yrd	Muhasebe Md.	Mali İşler Koord.	Denetim Koord.	İç Kontrol Koord.	Toplam
Sürekli denetim teknikleri	Kullanılmayacak		1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak		1	0	0	0	0	0	0	1
	Kullanılacak		7	3	0	0	1	1	2	14
	Çok kullanılacak		10	7	6	2	2	1	4	32
Veri inceleme-veri analizi	Kullanılmayacak		1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak		1	0	1	0	0	0	0	2
	Kullanılacak		7	3	0	0	1	1	2	14
	Çok kullanılacak		10	7	5	2	2	1	4	31
Veri madenciliği	Hiç kullanılmayacak		0	0	1	0	0	0	0	1
	Kullanılmayacak		1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak		6	4	2	0	0	1	1	14
	Kullanılacak		5	2	0	0	1	1	4	13
	Çok kullanılacak		7	4	3	2	2	0	1	19
Risk odaklı iç denetim planı	Hiç kullanılmayacak		1	0	1	0	0	0	0	2
	Kullanılacak		3	1	0	0	0	0	1	5
	Çok kullanılacak		15	9	6	2	3	2	5	42
Bilgisayar destekli denetim teknikleri	Kullanılmayacak		1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak		0	0	0	0	0	0	2	2
	Kullanılacak		8	1	0	0	1	1	2	13
	Çok kullanılacak		10	9	6	2	2	1	2	32
Denetim uzman sistemleri	Kullanılmayacak		1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak		7	2	0	0	1	1	4	15
	Kullanılacak		9	2	0	1	1	1	1	15
	Çok kullanılacak		2	6	6	1	1	0	1	17
Genelleştirilmiş denetim yazılımı	Kullanılmayacak		6	0	1	0	1	0	1	9
	Kısmen kullanılacak		0	0	0	0	0	0	2	2
	Kullanılacak		10	4	0	1	0	2	2	19
	Çok kullanılacak		3	6	6	1	2	0	1	19
Analitik inceleme prosedürleri	Kullanılmayacak		1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak		5	0	0	0	1	0	1	7
	Kullanılacak		10	3	0	1	1	2	2	19
	Çok kullanılacak		3	7	6	1	1	0	3	21
Kıyaslama	Kullanılmayacak		1	1	1	0	0	0	0	3
	Kısmen kullanılacak		6	0	1	0	1	0	1	9
	Kullanılacak		10	2	0	1	1	2	2	18
	Çok kullanılacak		2	7	5	1	1	0	3	19
İstatistiksel örnekleme	Kullanılmayacak		1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak		1	0	0	0	0	0	0	1
	Kullanılacak		6	2	0	0	1	1	2	12
	Çok kullanılacak		11	8	6	2	2	1	4	34
Uygulama yazılımı ve eşleme	Kullanılmayacak		1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak		8	1	2	0	2	1	4	18
	Kullanılacak		8	3	0	1	0	1	1	14
	Çok kullanılacak		2	6	4	1	1	0	1	15
Süreç modelleme	Kullanılmayacak		1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak		3	3	3	0	0	0	2	11
	Kullanılacak		11	0	0	1	1	1	2	16
	Çok kullanılacak		4	7	3	1	2	1	2	20
Bütünleşik test tekniği	Kullanılmayacak		5	0	1	0	1	0	1	8
	Kısmen kullanılacak		10	4	2	0	1	2	3	22
	Kullanılacak		1	0	0	1	0	0	1	3
	Çok kullanılacak		3	6	4	1	1	0	1	16

Veri testi tekniği	Kullanılmayacak	1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak	1	2	2	0	0	0	2	7
	Kullanılacak	9	3	0	0	2	2	3	19
	Çok kullanılacak	8	5	4	2	1	0	1	21
Paralel simülasyon tekniği	Hiç kullanılmayacak	0	1	0	0	0	0	0	1
	Kullanılmayacak	6	1	1	0	1	0	1	10
	Kısmen kullanılacak	8	3	3	1	0	1	2	18
	Kullanılacak	3	1	0	0	1	1	2	8
Elektronik çalışma kağıtları	Çok kullanılacak	2	4	3	1	1	0	1	12
	Kullanılmayacak	1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak	1	1	2	0	0	0	2	6
	Kullanılacak	13	1	0	1	1	2	3	21
Akış şeması yazılımları	Çok kullanılacak	4	8	4	1	2	0	1	20
	Kullanılmayacak	1	0	1	0	0	0	0	2
	Kısmen kullanılacak	1	1	1	1	0	0	0	4
	Kullanılacak	7	1	0	0	1	0	2	11
Denegeli Ölçüm Kartı	Çok kullanılacak	10	8	5	1	2	2	4	32
	Kullanılmayacak	2	1	1	0	0	0	0	4
	Kısmen kullanılacak	6	2	2	1	1	1	3	16
	Kullanılacak	7	0	0	0	0	0	1	8
	Çok kullanılacak	4	7	4	1	2	1	2	21

Tablo-24. Ankete Katılanların İşletmedeki Konumları ile Sürekli Denetim Kullanımındaki Temel Amaçlar Arasında Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

	İşletmenizdeki konumunuz	N	Mean Rank**	Asymp. Sig.*
Uygulanan önerileri izlemek	İç Denetçi	13	18,15	0,011*
	İç Denetim Yöneticisi	9	13,22	
	Muhasebe Müdürü	5	31,00	
	Genel müdür yardımcısı	2	15,50	
	Mali İşler koordinatörü	2	31,00	
	Denetim Koordinatörü	1	31,00	
	İç Kontrol Koordinatörü	5	13,80	
	Toplam	37		

* Asymp. Sig (p değeri) < 0,05 olduğunda gruplar arasında anlamlı farklılıklar vardır.

**Mean Rank değeri, en yüksek ve en düşük ortalamaya sahip olan grupları göstermektedir.

Tablo-25. Ankete Katılanların İşletmedeki Konumları ile Sürekli Denetimde Kullanılma BT'nin Kullanım Amacı Arasında Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

	İşletmenizdeki konunuz	N	Mean Rank**	Asymp. Sig.*
"SÜREKLİ DENETİM TEKNOLOJİSİ, RİSK YÖNETİMİNDE KULLANILABİLEN TEKNOLOJİ ODAKLI SÜREKLİ DENETİM ÇÖZÜMLERİNİ YAYGINLAŞTIRMAK İÇİN OLUŞTURULMUŞTUR" bu ifadeye katılım düzeyinizi ifade ediniz.	İç Denetçi	13	11,96	0,009*
	İç Denetim Yöneticisi	9	18,50	
	Muhasebe Müdürü	5	30,50	
	Genel müdür yardımcısı	1	8,00	
	Mali İşler koordinatörü	2	17,75	
	Denetim Koordinatörü	1	20,50	
	İç Kontrol Koordinatörü/ Yönetmeni	5	25,50	
	Total	36		

* Asymp. Sig (p değeri) < 0,05 olduğunda gruplar arasında anlamlı farklılıklar vardır.

**Mean Rank değeri, en yüksek ve en düşük ortalamaya sahip olan grupları göstermektedir.

Tablo-26. Ankete Katılanların İşletmedeki Çalışma Süreleri Ve Sürekli Denetimde BT Kullanım Amacı Spearman's Rank Order Korelasyonu

	Çalışma süresi-Spearman rho
SÜREKLİ DENETİM TEKNOLOJİSİ, RİSK YÖNETİMİNDE KULLANILABİLEN TEKNOLOJİ ODAKLI SÜREKLİ DENETİM ÇÖZÜMLERİNİ YAYGINLAŞTIRMAK İÇİN OLUŞTURULMUŞTUR" bu ifadeye katılım düzeyinizi ifade ediniz.	0,477*

*Korelasyon katsayısı 0,30-0,49 aralığında ise iki değişken arasındaki ilişki orta derecededir.