

DENETİMİN YENİ PARADİGMASI: SÜREKLİ DENETİM

İsa CANKAR*

Giriş

Teknoloji, kolaylıkların yanında bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Sistemlerin işleyişinde karşılaşılabilecek risk ve tehlikelere karşı “Sürekli Denetim” önem kazanmaktadır. Gecikmiş bir denetim, gecikecek bir müdahale doğuracaktır. Müdahalenin gecikmesinin ise bir takım kayıplar doğurması mümkündür. Fayda-maliyet analizi yapılarak bilginin sürekli denetim altında tutulması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.¹

Doğru kararlar verebilmek, bilginin kalitesine ve zamanında elde edilebilmesine bağlıdır. Elektronik bilginin kağıt üstünde tutulan bilgiye göre birçok üstünlüğü vardır. Şöyle ki, elektronik bilgiye daha zamanında ve rahat ulaşılabilmek; bu bilgiyi transfer etmek, depolamak, gözden geçirmek, özetlemek ve düzenlemek mümkündür. Teknoloji sayesinde kurumlar, kayıtlarını elektronik ortamda tutabilmekte ve finansal tablolarını gerçek zamanlı olarak ve anında hazırlayabilmektedirler. Gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinde, finansal bilgilerin ve denetim kanıtlarının çoğunluğu elektronik ortamlarda tutulmaktadır. Muhasebe kayıtlarına dayanak teşkil eden belgeler, elektronik kayıtlarla yer değiştirmektedir.² Örneğin; bir EFT işlemi herhangi bir banka şubesine gitmeksizin internet üzerinden gerçekleştirilebilmekte ve bu işleme ilişkin ekstre ya da dekont online olarak temin edilebilmektedir. Dolayısıyla, söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı da anında yapılabilmektedir. Artık, birçok kurum belli periyotlarda hazırladıkları finansal raporları kendi web sayfalarında yayınlamaktadır. Bilgi teknolojilerinin sağladığı dönüşüm, şeffaflığı ve bilgiye kolay erişimi sağlamaktadır.

* Stajyer Hazine Kontrolörü

¹ PEKDEMİR, Recep; ÖNAL, Mete (1999), “Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri”, *Yönetim*, Yıl: 10, Sayı: 34, sf.7-14.

² REZAEE, Zabihollah; SHARBATOGHLIE, Ahmad; ELAM, Rick; MCMICKLE, Peter L. (2002), “Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 21, No. 1, pp.147-164.

Enron skandalının etkilerinin azaltılması ve kurumsal yönetim uygulamalarının iyileştirilmesi için ABD’de 2002 yılında yayınlanan, Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası veya diğer adıyla Sarbanes-Oxley Yasası gibi yasal düzenlemelerin yanı sıra, denetim standartlarında ve yazılımlarındaki sürekli değişim, denetçilerin yeni teknikler uygulamasına imkan vermektedir. Aslında, teknolojide geline nokta, yeni çözümleri gerekli kılmaktadır. Sürekli denetim ise tamamen bilgi teknolojilerine dayanmaktadır. Teknolojideki hızlı gelişmeler sürekli denetimin uygulanabilirliğini de arttırmıştır. Özellikle, Enron, Worldcom, Xerox, Wickes, Bulmers gibi hile ve yolsuzluk vakalarından sonra, bu kavram ayrı bir önem kazanmaya başlamıştır. Yaşanan denetim skandallarının ardından, denetime kaybolan güvenin iadesi ve denetimin imajının düzeltilmesi ancak bu şekilde sağlanabilir.

1. Sürekli Denetim Nedir?

İş ve denetim dünyasında ortaya çıkan değişiklikler neticesinde, yıllık finansal tablolar ile bunlara ilişkin denetim raporları, nihai kullanıcıların ihtiyacını karşılamamaktadır. Bu nedenle, gerçek zamanlı muhasebe sistemleri, elektronik finansal raporlar ve sürekli denetim, iş ve muhasebe çevrelerinin ilgisini daha çok çekmeye başlamıştır. Sürekli denetimin yapısını ve çerçevesini anlamak için öncelikle genel geçer bir tanıma ihtiyaç vardır.

Rezaee’ye göre; sürekli denetim kağıtsız ve gerçek zamanlı muhasebe ortamında hazırlanmış finansal tablolara uygun görüş verebilmek için elektronik denetim kanıtlarının toplanması sürecidir.³ CICA ve AICPA tarafından hazırlanan rapora göre; sürekli denetim, denetim konusuna giren işlemlere ilişkin olarak anında veya işlemler gerçekleşikten kısa bir süre sonra yazılı güvence verilmesini sağlayan yöntemdir.⁴ Rezaee ve arkadaşlarının yaptığı diğer bir tanıma göre ise; sürekli denetim, bilginin ortaya çıkmasıyla veya müteakiben, denetçi tarafından sürekli bilgiye ilişkin güvence verilmesini sağlayan kapsamlı bir elektronik denetim sürecidir.⁵

³ REZAAE, Zabihollah; ELAM, Rick; SHARBATOGHLIE, Ahmad (2001), “Continuous Auditing: The Audit of The Future”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.16 No.3, pp.150-158.

⁴ CICA (Chartered Accountants of Canada); AICPA ([American Institute of Certified Public Accountants](#)) (1999), *Continuous Auditing-Executive Summary from CA research report*.

⁵ REZAAE v.d. (2002), a.g.e.

Sürekli denetim, fiziki belge olmaksızın gerçek zamanlı muhasebe bilgi sisteminde üretilmiş olan finansal tablolarda yer alan finansal karakterli bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin bir görüş oluşturmak amacıyla bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve analitik prosedürleri kullanarak elektronik denetim kanıtlarını toplamaya ve toplanan kanıtlardan ulaşılan görüşü bir denetim raporu ile bilgi kullanıcılarına sunmaya yönelik sistematik bir süreçtir.⁶

Sürekli denetim; işlemlerin gerçekleşmesi anında veya gerçekleşikten kısa bir süre sonra sonuçların denetlenmesi olduğundan ancak tam otomatik ve birbiriyle ilgili işlemlere ve sonuçlara hızlı erişimi sağlayan bir süreç ile mümkün olabilir. Bu gereksinimleri karşılayabilmenin tek yolu, sürekli denetimin online bir sistem üzerinde uygulanmasıdır.⁷

Sürekli denetimin iki ana bileşeni ise şunlardır:⁸

a) Sürekli kontrol değerlendirmesi (Continuous control assessment): Kontrol zaafiyetleri üzerinde mümkün olduğunca çabuk denetim yapılabilmesini ifade eder. Bu yöntem sayesinde, iç denetçiler yönetimin izleme fonksiyonunun yeterliliğini değerlendirmekte, denetim ve yönetim kurullarına kontrollerin etkili çalıştığı ve kurumun muhtemel olumsuzlukları hızlı bir şekilde düzeltebileceği garantisini sunmaktadırlar.

b) Sürekli risk değerlendirmesi (Continuous risk assessment): Beklenen risk düzeyinin üzerindeki sistem ve süreçlerin belirlenmesini ifade eder. Bu yöntem sayesinde, denetçiler kurumun riskli alanlarını tespit etmekte, bu türden riskleri derecelendirmekte ve sınırlı denetim kaynaklarının daha etkin dağılımını sağlamaktadırlar.

Bilgi teknolojilerinin yoğun kullanımıyla birlikte denetçilerin elektronik denetim kanıtlarına ihtiyaç duyması, bu konuda bazı denetim standartlarının geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu nedenle, Denetim Standartları Komitesi (ASB-Auditing Standards Board) tarafından 1996 yılı Aralık ayında “Denetim Kanıtları” (SAS No: 80) ve 2001 yılı Mayıs ayında “Bilgi Teknolojilerinin Denetçinin Finansal Tablo Denetimindeki İç Kontrol

⁶ SELİMOĞLU, Seval K. (2005), “Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi”, 7. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya, sf.9.

⁷ KOGAN, Alexander; Vasarhelyi, Miklos A. (1999), “Continuous Online Auditing; A Programme of Research”, *Journal of Information Systems*, Vol.13, No.2.

⁸ CODERRE, David (2005), *Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring and Risk Assessment*, Global Technology Audit Guide, RCMP.

Görüşü Üzerine Etkisi” (SAS No: 94) standartları yayınlanmıştır. Ayrıca AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından 2002 yılında Denetim Prosedürleri Çalışmaları (APS-Auditing Procedures Study, The Information Technology Age: Evidential Matter in the Electronic Environment) yayınlanmıştır.⁹ Bu standartları başka bir yazımızda detaylı olarak ele almayı düşünüyoruz.

2. Geleneksel Denetimle Karşılaştırılması

Geleneksel olarak güvenilir finansal raporlar sadece periyodik olarak hazırlanmaktadır, çünkü bu tarz raporların gerçek zamanlı olarak üretilmesi oldukça maliyetlidir. Bu nedenle, raporlar çoğu zaman işlemler gerçekleştikten aylar sonra hazırlanabilmektedir. Denetim ise, geriye dönük olarak, sadece örneklem yoluyla seçilen rapor konusu işlemlerin doğruluğunun test edilebilmesinden ibarettir. Günümüzde, kurumlar standart finansal bilgileri gerçek zamanlı olarak ve anında üretebilmektedir. Yakın bir zamanda bu bilgilere ilgililerin erişimi de mümkün olabilecektir. Halihazırda, kurumsal bilgilere internet sayfalarından ulaşabilmek mümkündür. Gerçek zamanlı muhasebe ise gerçek zamanlı denetimi gerektirmektedir. Bu nedenle, gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinin gelişmesine paralel olarak sürekli denetim olgusu da gelişmektedir. Sürekli denetim, işlemlerin gerçekleşmesiyle denetim güvencesinin verilmesi arasındaki süreyi minimuma indirmektedir.¹⁰

Geleneksel denetim; geriye dönük olarak ve genellikle işlemler gerçekleştikten aylar sonra, örneklem yoluyla işlemlerin seçilmesi ve bunlara ilişkin olarak politika ve prosedürlerin, belge ve mutabakatların incelenmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir. Sürekli denetim ise, kontrol ve risk analizlerinin otomatik olarak gerçekleştirilmesidir. Örnek işlemlerin belli periyotlarda örneğin; yıllık, altı aylık, üç aylık veya aylık incelenmesinden ziyade işlemlerin tamamının sürekli bir inceleme konusu olması, denetim paradigmasını değiştiren bir yaklaşımdır. Bu değişimi tetikleyen ana unsur ise teknolojidir. Bilginin otomatik analizi sayesinde, denetçiler kontrol ve risk analizlerini gerçek zamanlı olarak yapabilmektedirler. Sürekli denetim ile elde edilen sonuçlar, denetim planının hazırlanmasından denetim sonuçlarının takibine kadar denetim sürecinin tüm boyutlarında kullanılabilir. Denetçiler sürekli denetim sayesinde, örneklem seçme, standart raporların

⁹ SELİMOĞLU, a.g.e.

¹⁰ REZAAE v.d. (2002), a.g.e.

incelenmesi veya belli zamanlı değerlendirmeler yapma gibi klasik denetim yaklaşımına özgü kısıtlamaların ötesine geçme şansını bulabilmektedirler. Sürekli denetime özgü model ile, işlemler gerçekleştiği anda veya kısa bir süre zarfında ve sürekli olarak incelenmektedir.¹¹

Geleneksel denetim yaklaşımında, kurumun sene sonunda hazırlanan mali tablolarının doğruluğuna ve uygunluğuna ilişkin görüş vermek için uzun bir süreye ihtiyaç vardır. Genellikle, denetim raporlama döneminden sonraki birkaç aylık dönemde yürütülür. Örneğin, Türk vergi mevzuatına göre vergiye esas teşkil eden kurum kazancının belirlenmesi için üç aylık bir süre söz konusudur. Bu nedenle, yıl sonu hesaplarının kesinleştirilmesi ve gerekli denetim çalışmalarının tamamlanması için yeterli süre bulunmaktadır. Her ne kadar denetim eksikliklerini tamamlamak için yeterli süre varsa da Enron ve Worldcom gibi skandallar da göstermiştir ki denetim riski ve dolayısıyla yanlış denetim sonuçları ihtimali her zaman vardır. Öte yandan, böyle bir zaman avantajı olmayan sürekli denetim sonuçları için bu riskin düzeyi tartışmalıdır. Herhalde, sürekli denetim raporları sonuçlarına, geleneksel denetim raporlarına göre daha ihtiyatlı yaklaşılacaktır.¹²

Uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara karşın sürekli denetim, geleneksel denetime göre önemli avantajlar sunmaktadır. Sürekli denetimin gücü, zayıflıkların anında tespit edilerek giderilmesi imkanını vermesinden kaynaklanmaktadır.

Sürekli denetimin üstünlükleri şu şekilde sıralanabilir:¹³

- İşlemlerin manuel testlere göre çok daha büyük bir oranda (%100'e değin) ve daha hızlı ve etkili bir şekilde analizine imkan sağlayarak, denetim maliyetlerini göreceli olarak düşürmektedir.
- İşlemlerin ve hesapların manuel olarak incelenmesi için gereken süreyi büyük ölçüde azaltmaktadır.
- Denetçiye, kurumun dış yapısı, sektörü ve iç kontrol yapısı üzerinde yoğunlaşma imkanı verdiği için denetim raporlarının kalitesi yükselmektedir.

¹¹ CODERRE, a.g.e.

¹² WILLIAMS, Peter (2002), "Continuous Auditing and Reporting-The Fourth World Symposium", *Information Systems Control Journal*, Vol.5.

¹³ REZAEE v.d. (2002), a.g.e.

➤ Kontrol ve asıl testlerin uygulanacağı sürekli işlemlerin nasıl seçileceği önceden belirlenmiş seçim kriterlerine tabidir. Kontrol testleri ile sağlanan denetim kanıtları; analitik prosedürler ile işlem ve hesap bakiyeleri ayrıntılarına ilişkin daha maliyetli olan asıl testler için temel olarak kullanılabilir. Denetçi, tüm bu testleri bir arada kullanarak kurumun elektronik sisteminin güvenilir finansal bilgi ürettiği konusunda yeterli kanıt toplayabilir. Sürekli denetim araç ve teknikleri (CAATs-Continuous Audit Tools and Techniques) ile işlem testlerinin yıl içinde sürekli yapılması, genellikle yıl sonunda bilanço üzerinde yapılan hesap bakiyelerine ilişkin testlerin kapsamını daraltmayı sağlamaktadır.

Geleneksel denetim süreçlerinde yaşanan bazı olumsuzluklara literatürde değinilmiş olup, sürekli denetimin bu olumsuzlukları elimine edebileceği düşünülmektedir. Söz konusu olumsuzlukların başlıcaları ise şunlardır:¹⁴

i) Aşırı denetim (Overauditing): Denetim riskine ve önemlilik düzeyine göre belirlenen denetim düzeyinin üzerine çıkılması, yalnızca zaman ve maliyet artışına yol açmaktadır.

ii) Bekleme (Waiting): Denetçi, bilgi ve insan kaynağının yetersizliği nedeniyle ihtiyaç duyduğu bilgileri zamanında temin edemediği için denetim aksamaktadır.

iii) Gecikmeler (Time Delays): İlk iki olumsuzluk da zamanla ilgiliydi. Geleneksel denetimde zaman gereksinimleri oldukça fazladır. Bu gecikmelerden dolayı, raporlama dönemi ve denetim raporlarının düzenlenmesi arasında süre büyümekte bu ise ilgileri olumsuz etkilemektedir.

iv) Denetim Süreci (The Audit Process): Denetim sürecinin bizzat kendisinde yani planlamadan denetim raporunun hazırlanmasına kadar olan süreçte ortaya çıkan tecrübesiz personel, yetersiz bilgi ve gereksiz denetim adımları gibi olumsuzluklardır.

v) Yapılan iş (Work in Process): Denetim sürecinde başlangıcından bitişine bir çok duraklama ve yeniden başlama yaşanmaktadır.

vi) Gözden Geçirme (Review Process): Genellikle, denetim ekibinin kıdemsiz elemanları tarafından yürütülen denetimde, üst yöneticilerin ve

¹⁴ SEARCY DeWayne L.; WOODROOF Jon B. (2003), "Continuous Auditing: Leveraging Technology", *The CPA Journal*, Vol.73, i.5.

partnerlerin kalite kontrol amacıyla yaptıkları gözden geçirme faaliyeti için harcanan sürenin uzunluğu, sürekli denetim ile kısaltılabilir.

vii) Hata ve yanlışlar (Errors and mistakes): Gözden geçirmeye rağmen denetim sürecinde ortaya çıkan hata ve yanlışları düzeltmek, ekstra bir çaba gerektirmektedir.

Sürekli denetim otomatik bir süreç olduğu için yukarıda sayılan olumsuzluklar elimine edilerek ve kaynaklar israf edilmeden denetim gerçekleştirilebilmektedir. Ayrıca, ilgili taraflardan talep edilir edilmez, denetlenmiş mali tablolar üretilebilmektedir.

3. Gerçek Zamanlı Muhasebe Sistemleri

Denetçi sürekli denetim çalışması yaparken aynı zamanda işletmedeki bilgi teknolojisi uzmanlarından ve proje yöneticisinden de yardım almalıdır. Çünkü, denetçinin denetleyeceği gerçek zamanlı bir muhasebe sistemidir.¹⁵

Gerçek zamanlı muhasebe sistemi, aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır:¹⁶

- İşlemlerin ve diğer ekonomik olayların tanımlanması.
- Online ve gerçek zamanlı muhasebe sistemi altında işlemlerin hesaplanması, tanımlanması ve raporlanması.
- Yeterli ve etkin bir iç kontrol yapısının mevcut olması.
- İşlemlerin elektronik ortamda sürdürülmesi.
- Ana ve yardımcı hesaplara ilişkin büyük defterin online tutulması.
- Online ve gerçek zamanlı finansal tabloların hazırlanması.

Gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinde aşağıdaki gibi riskler görülebilir:¹⁷

- Sisteme girilen verilerin hatalı olması,
- Kayıtlara sistem dışından yetkisiz kişilerce erişim ve bu nedenle kayıtların bozulması veya uygun olmayan şekilde düzeltilmesi,
- Yetkisiz olarak bilgisayar programlarının değiştirilmesi,

¹⁵ SELİMOĞLU, a.g.e.

¹⁶ REZAAE v.d. (2001), a.g.e.

¹⁷ RATCLIFFE, Thomas A.; MUNTER, Paul (2002), "Information Technology, Internal Control, and Financial statement Audits", *The CPA Journal*, Vol.72, i. 4, pp.40-45.

- Yapılmak zorunda olunan değişiklikler nedeniyle bilgisayar programlarındaki değişimlerin başarısızlıkla sonuçlanması,
- Verilerin kaybolma olasılığı,
- Verilerin sisteme uygun olmayan bir şekilde, elle girilmesi.

Denetçi, sürekli denetimin iç kontrol sistemlerini değerlendirme aşamasında denetlediği işletmede hangi risklerin mevcut olup olmadığını ve kabul edilebilir kontrol riski düzeyini belirleyerek yapacağı denetime ait denetim plan ve programını hazırlar.¹⁸

Gerçek zamanlı muhasebe sisteminin sürekli denetimi aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır:¹⁹

- Analitik prosedürleri de içeren denetim planlaması.
- Gerçek zamanlı muhasebe sistemine ilişkin iç kontrol yapısının dikkate alınması.
- İşlemlere ilişkin aralıklı ve sürekli testlerin uygulanması.
- Hesap bakiyelerinin ve analitik prosedürleri içeren tüm sonuçların sene sonu testlerinin yapılması.
- Denetimin tamamlanması ve denetim raporunun düzenlenmesi.

4. Sürekli Denetimin Gereksinimleri

Sürekli denetim için öncelikle teknoloji yatırımlarının ve denetçilerin kabiliyetlerinin artırılması gerekmektedir. Çünkü, sürekli denetim uygulamasının ön şartı, denetim ekibinin bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmalarıdır.

CICA ve AICPA tarafından hazırlanan raporda belirtildiği üzere:²⁰

Raporlamanın kısa zaman aralıklarında yapılması nedeniyle denetim konusuna ilişkin bilgilerin teminini, depolanmasını ve analizini sağlayan yüksek bir otomasyon sürecine ihtiyaç duyulmaktadır.

Denetim konusu işlemlerin gerçekleşmesini müteakiben edinilen bilgilerin yüksek güvenilirliği sağlanmalıdır. Bu amaçla, otomatik engelleyici kontroller bulunmalıdır.

¹⁸ SELİMOĞLU, a.g.e.

¹⁹ REZAAE v.d. (2001), a.g.e.

²⁰ CICA ve AICPA, a.g.e.

Sisteme entegre edilen denetim araçlarıyla ihtiyaç duyulan denetim kanıtları büyük ölçüde sağlanabilir. Ancak, otomatik prosedürler ara sıra denetçilerin bizzat bulunacağı manuel prosedürlerle desteklenmelidir.

Otomatik prosedürlerin uygulanması sonucunda, sistemin tespit ettiği anormallikler ve hatalarla ilgili olarak denetçinin acilen bilgilendirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü, söz konusu sonuçların denetçinin yapacağı kişisel denetimle incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, kurumun sistemi ile denetçi arasında yeterli güvenlik önlemleriyle donatılmış bir elektronik iletişim hattı bulunmalıdır.

Denetim raporları otomatik olarak hazırlanmalı ve yetkisiz kişilerin yapabileceği değişiklikleri engelleyici bir mekanizmayla korunmalıdır.

Denetçinin teknik yeterliliğinin olması, bilgi teknolojilerini ve denetim konusunu iyi bilmesi gerekmektedir.

5. Sürekli Denetimin Önündeki Engeller

Etkin bir sürekli denetim metodolojisi geliştirebilmek için farklı sistemlerden gelen farklı dosya formatlarına erişimin sağlanması ve bu dosyaların dönüşümünü sağlayan bilgi teknolojisi altyapısının kurulması gerekmektedir. Bu sayede, çeşitli kaynaklardan sağlanan bilgi standart hale dönüşecektir. Bilginin standartlaştırılması, sürekli denetim kapasitesi oluşturulmasının önündeki en karışık ve zorlu meseledir. Çünkü, muhtemel hatalı ve mükerrer kayıtlardan kaynaklanan risk, karışıklık ve maliyet son kullanıcının denetim testleri yapılması ve analize tabi tutabilmesinin önünde zorlu engeller oluşturacaktır.²¹

CICA ve AICPA tarafından hazırlanan raporda sürekli denetimin önündeki bazı engellere de değinilmiş ve sürekli denetim kavramının gelişimini sağlamak için bu konularda akademisyenler, uygulayıcılar ve uzmanlar tarafından çalışmalar yapılması gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu raporda yer alan önemli başlıklar şunlardır:²²

- Özellikle dış kaynaklara ulaşamadığı veya belli olayların gerçekleşmesi beklendiğinde ne derece güvenilir denetim kanıtı sağlanabileceği;

²¹ REZAAE v.d. (2002), a.g.e.

²² CICA ve AICPA, a.g.e.

- Kontrol risk seviyelerinin değişkenlik gösterdiği özellikle düşük olduğu zamanlarda, otomatik denetim sürecinin asıl testlerin nasıl, ne zaman ve ne ölçüde uygulanacağı hususlarına en uygun ve çabuk nasıl karar vereceği;
- Denetim konusunun ve bu konudaki raporlama ihtiyacının, önemlilik ve risk düzeylerini etkileyip etkilemeyeceği;
- Klasik finansal tablo denetiminde pek kullanılmayan otomatik denetim araçları ve tekniklerinin etkin kullanılıp kullanılmayacağı;
- Otomatik denetim araçları ile donatılmış bir sistem söz konusu olduğunda objektivitenin sağlanıp sağlanamayacağı;
- İç ve dış denetim çalışmalarının sürekli denetim sürecini planlarken organize edilip edilemeyeceği.

6. Sürekli Denetim ve Enron

Teknolojide ve bilgisayar yazılım sektöründe ortaya çıkan yeni gelişmeler, finansal otoriteleri ve muhasebecileri şirket denetimlerindeki anlayışı değiştirmeye zorlamaktadır. Böyle bir gelişim neticesinde ortaya atılan sürekli denetim kavramının yeni bir Enron vakasını engelleyip engelleyemeyeceği önemli bir tartışma konusu haline gelmiştir.

Belli periyotlarda geçmişe dönük olarak gerçekleştirilen denetim, sürekli denetime imkan veren yazılımlar ile süreklilik temelinde yapılan denetime dönüşmektedir. Bu denetimin esası, yasa dışı finansal işlemleri zarar meydana gelmeden tespit etme ve engellemedir.²³

Loughborough Üniversitesinden Dr. Andrew Higson günümüz teknolojisinin kurumsal veri tabanlarına dışarıdan girişe izin verebildiğini ve dolayısıyla kurumsal bilginin ve yönetim muhasebe sisteminin gerçek zamanlı olarak analiz edilebileceğini söylemektedir. Ancak, Higson'a göre bilginin güvenilirliği konusunda kafalarda soru işaretleri olacaktır.²⁴ Yakın bir gelecekte kurumların daha hızlı raporlama yapması istenecektir. Hızlı sağlanan bilginin denetimden geçmiş olması, bilginin güvenilirliği konusundaki soru işaretlerini ortadan kaldıracak ve bilginin güvenilirliğini arttıracaktır.

²³ KRASS, Peter (2002), "The Never-Ending Audit: Can software prevent future Enrons?", *CFO Magazine*.

²⁴ HIGSON, Andrew (2002), *Continuous Auditing and Reporting-The Fourth World Symposium*.

Enron sonrasında ortaya çıkan gerçeklerden biri de hızlı raporlamaya ihtiyaç duyan birimlerin başında kamu kurumlarının yer aldığıdır. Daha sık yapılan raporlamanın ve denetimin belirsizliği azaltarak yatırımcıların kararlarını olumlu yönde etkileyeceği düşünülmektedir.²⁵

İyi yapılmış geleneksel bir denetimin Enron'un birçok işlevsel problemini tespit edebileceğine birçokları tarafından inanılsa da, iyi yapılmış sürekli bir denetim ile problemler çok daha çabuk gün yüzüne çıkardı. Sürekli denetimde, denetim sonuçları işlemlerle aynı anda üretilmektedir. Sürekli denetimde, işlemler sürekli takip edilmekte ve bulgular beklenen sonuçlarla karşılaştırılmaktadır. Herhangi bir açıklık söz konusu olduğunda, denetçiler ve yöneticiler sisteme güvence sağlamak için uyarılmaktadır. Sürekli denetim ile Enron'un hastalıkları teşhis edilebilirdi. Enron'un kendi şirketleriyle gerçekleştirdiği işlemler anormal nitelikteydi. Örneğin, Enron'un alt şirketlerine ait birçok oran, aynı sektörlerde yer alan rakiplerinin oranlarıyla uyumlu değildi. Sadece bu bile bir incelemeyi gerekli kılmaktaydı.²⁶

SONUÇ

Son yıllarda yaşanan Enron gibi olaylardan sonra sürekli denetimin önemi daha iyi anlaşılmıştır ve günümüzde bu önem giderek artmaktadır. Daha güvenilir, zamanında ve doğru karar mekanizmaları geliştirme ihtiyacı, sürekli denetime olan ihtiyacı da arttıracaktır. Çünkü, sürekli bilgi, karar alma için önemlidir ve sürekli denetime tabi bilginin güvenilirliği artacağı için bundan karar alma mekanizmaları olumlu yönde etkilenecektir.

Sürekli denetim yaklaşımını benimseyen kurumlarda, sonuçları itibarıyla hızlı bir kazanım olduğu görülmektedir. Şöyle ki, hata veya hilelerin tespit edilebilmesi imkanı, işlevsel etkinlik ile maliyetlerde sağlanan tasarruf önemli düzeylere ulaşmaktadır. Bilgi yönetim sistemlerinin etkili kullanılmasıyla birlikte sürekli denetim daha da önem kazanacaktır. Sürekli denetim için teknoloji anlaşılmalı ve kontrol edilebilmelidir.

Denetimin tamamen otomatik bir süreç olması mümkün değildir. Her zaman nihai değerlendirmelerin insan eliyle yapılmasına ihtiyaç olacaktır. Ancak, denetçilerin sürekli denetime dönük olarak kendilerini hazırlamaları ve bu trendin zorunlu hale getirdiği teknik kapasiteyi edinmeleri gerekmektedir.

²⁵ SEARCY ve WOODROOF, a.g.e.

²⁶ VASARHELYI, Miklos A.; KOGAN, Alexander; ALLES, Michael G. (2002), "Would Continuous Auditing Have Prevented the Enron Mess?", *The CPA Journal*, Vol.72, i.7.

KAYNAKÇA

- CICA (Chartered Accountants of Canada); AICPA ([American Institute of Certified Public Accountants](#)) (1999), *Continuous Auditing-Executive Summary from CA research report.*
- CODERRE, David (2005), *Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring and Risk Assessment*, Global Technology Audit Guide, RCMP.
- HIGSON, Andrew (2002), *Continuous Auditing and Reporting-The Fourth World Symposium.*
- KOGAN, Alexander; Vasarhelyi, Miklos A. (1999), “Continuous Online Auditing; A Programme of Research”, *Journal of Information Systems*, Vol.13, No.2.
- KRASS, Peter (2002), “The Never-Ending Audit: Can software prevent future Enrons?”, *CFO Magazine.*
- ONIONS, Robert L. (2003), *Towards a Paradigm for Continuous Auditing*, Information Systems Security Research Group, University of Salford.
- PEKDEMİR, Recep; ÖNAL, Mete (1999), “Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri”, *Yönetim*, Yıl: 10, Sayı: 34, sf.7-14.
- RATCLIFFE, Thomas A.; MUNTER, Paul (2002), “Information Technology, Internal Control, and Financial statement Audits”, *The CPA Journal*, Vol.72, i. 4, pp.40-45.
- REZAEI, Zabihollah; ELAM, Rick; SHARBATOGHLIE, Ahmad (2001), “Continuous Auditing: The Audit of The Future”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.16 No.3, pp.150-158.
- REZAEI, Zabihollah; SHARBATOGHLIE, Ahmad; ELAM, Rick; MCMICKLE, Peter L. (2002), “Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 21, No. 1, pp.147-164.
- SEARCY DeWayne L.; WOODROOF Jon B. (2003), “Continuous Auditing: Leveraging Technology”, *The CPA Journal*, Vol.73, i.5.

- SELİMOĞLU, Seval K. (2005), “Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi”, 7. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya, sf.9.
- VASARHELYI, Miklos A.; KOGAN, Alexander; ALLES, Michael G. (2002), “Would Continuous Auditing Have Prevented the Enron Mess?”, *The CPA Journal*, Vol.72, i.7.
- WILLIAMS, Peter (2002), “Continuous Auditing and Reporting-The Fourth World Symposium”, *Information Systems Control Journal*, Vol.5.