



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA

www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 15, Sayı: 29, 80-96, 2024

Araştırma Makalesi

SÜREKLİ DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM VE HİLE DENETİMİ: DENETÇİ GÖRÜŞÜNE ETKİSİ

(CONTINUOUS AUDIT, INDEPENDENT AUDIT, AND FRAUD AUDIT:
THEIR IMPACT ON THE AUDITOR'S OPINION)

İpek YAYLALI¹

ÖZ

Küresel piyasaların birbirine entegre edilmesi ve faaliyetlerde çeşitliliğin artması günümüz dünyasında muhasebe alanlarında yaşanan hata ve hileleri kaçınılmaz bir hale getirmiştir. İlgili hata ve hilelerin ortaya çıkartılması zaman alabilmekte ve geri döndürülemez ağır sonuçlara yol açabilmektedir. Enron, Parmalat, Worldcom vb. muhasebe ve denetim skandalları, denetim kavramının işletmeler açısından daha da önem kazanmasına, denetim eksikliklerinin tekrardan göz geçirilmesine ve denetimin yasal düzenlemeler çerçevesinde etkin şekilde işlenmesine neden olmuştur. Bu çalışmanın amacı, faaliyetlerde ortaya çıkan hata ve hilelerin erkenden tespiti ve önlenmesi hususunda denetçi görüşüne etki eden denetim fonksiyonlarının birbirleriyle olan ilişkileri açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar kelimeler: Sürekli Denetim, Bağımsız Denetim, Hile Denetimi, Denetçi Görüşü

JEL Kodları: M40, M41, M42, M49

ABSTRACT

The integration of global markets and the increasing diversity of activities have inevitably made errors and fraud in the field of accounting prevalent in today's world. The identification of relevant errors and fraud may take time and can lead to irreversible, severe consequences. Accounting and audit scandals such as Enron, Parmalat, Worldcom, etc., have heightened the significance of the audit concept for businesses, prompting a reevaluation of audit deficiencies and the effective implementation of audits within the framework of legal regulations. The aim of this study is to explain the relationships between audit functions that influence the auditor's opinion in the early detection and prevention of errors and fraud in activities.

Keywords: Continuous Audit, Independent Audit, Fraud Audit, Auditor's Opinion

JEL Codes: M40, M41, M42, M49

1. GİRİŞ

Teknolojinin iş dünyasında hızlıca yerini alması, işletme içi ve işletme dışı unsurların karmaşıklaşması, faaliyetlerin ve işlemlerin dijital ortama taşınması gibi faktörler günümüzde denetim faaliyetlerinin doğru yürütülmesi açısından elektronik ortama uyumlu hale getirilmesini bir zorunluluk haline gelmiştir (Turğay ve diğerleri, 2020).

Denetim mesleğinin önemi arttıkça denetim hizmetlerinin kalitesi ve niteliği doğrudan artmaktadır. Denetimin sağladığı güvence seviyesi verilen denetim hizmetinin kalitesinin bir göstergesidir (Erdoğan & Kutay, 2016). Bu bağlamda, ekonomiye katkı sağlayan işletmelerin sahipleri tarafından denetlenmesi zor olmakla birlikte, profesyonel mesleki

¹ Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Medipol Üniversitesi, İşletme Ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, OrcID: 0000-0001-7171-7752, yaylaliipek@gmail.com

tecrübesi olan yöneticilerin işletme sahipleri adına süreçleri kontrol etmesi ve değerlendirmesinin önemi giderek artmaya başlamıştır (Erdoğan, 2015).

İşletmeler, ekonominin temel taşını oluşturmaktadır. İşletme sahipleri, kendi çıkarlarını korumak için birtakım kararlar almak zorundadırlar. Söz konusu bu kararların etkili olabilmesi için güvenilir bilgiye gereksinim duyulmaktadır. Güvenilir olmayan bir bilgi, kararları olumsuz etkilemekte ve işletmeler için önemli riskler oluşturmaktadır. Güvenilir bilgiye ulaşabilmek için işletme ilgililerinin faaliyetleri ya kendi denetlemesi ya da denetletirmesi önem taşımaktadır (Ataman ve diğerleri, 2001). Giderek artan ve karmaşık hale gelen ticari faaliyetler, hesaplaşma ve kontrol ihtiyaçlarının gereksinimini ortaya koyarak muhasebe denetiminin oluşmasında rol oynamıştır (Karavardar, 2016)

İşletmenin faaliyetlerini hem yürüten hem de ilgili raporları düzenleyen yönetimdir. Yönetimin her iki aşamada yer alması hazırlanan finansal tablolarda bir boşluğun olma olasılığını diğer bir ifadeyle hile ihtimalini artırmaktadır. Bu aşamada denetim, söz konusu bu boşlukları kapatmak ve finansal tabloların hissedarlar ve diğer menfaat sahipleri tarafından güvenilirliğini artırması kapsamında gereklidir (Salem, 2012). Finansal tablolara olan güvenin azalması, finansal yolsuzluklar ve hatalı kararlardan kaynaklanan yatırım başarısızlıkları, muhasebede üretilen bilgilere dayanmaktadır (Persakis & Iatridis, 2016). Bu aşamada, muhasebe verilerinin doğruluğunun sağlanması denetçinin önemini bir kez daha ortaya koymaktadır. İşletmeleri başarıya ya da iflasa kadar götüren bilgiler, muhasebe biriminin etkinliği ve verimliliği ile doğru orantılıdır. Ayrıca, çalışanların bilinçli ve yeterli bilgiye sahip olması da diğer önemli bir faktördür.

Gelişen denetim ve yönetim anlayışları kapsamında ihtiyaca göre denetim fonksiyonları işletme faaliyetlerin daha sağlıklı yönetilmesinde önemli rol oynamaktadır. Sosyal bilimler alanında yapılan literatür çalışmalarında denetim faaliyetleri ile ilgili sayısız çalışmaların olduğu görülmektedir. Fakat gelişen teknoloji ve rekabet, işletmeleri faaliyetlerde çeşitliliğe yönlendirmekte olup, bu durum işlemlerde veri hacmini fazlalaştırarak denetim fonksiyonlarının birlikte işlev görmesi konusunda ortak fikir sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, teknolojinin gelişimi ile faaliyetlerde artan çeşitlilik veri hacimlerini artırmıştır. Veri hacimlerinin artması ile geleneksel ortamda yapılan denetimler yetersiz kalmış ve yerine elektronik ortamda yapılan denetimlere bırakmıştır. İş ve işlemlerin elektronik ortamda yapılması, verilerin analizini daha da kolaylaştırarak olumsuz durumların erkenden fark edilmesinde sürekli denetim yaklaşımını ön plana çıkartmıştır. Diğer önemli konu yatırımcılar ve diğer kuruluşlar için önem taşıyan finansal tabloların doğruluğu için makul güvence veren bağımsız denetim yaklaşımı önem taşımaktadır. Günümüz koşullarında denetim, alanlara özgü daha işlevli çalışmalar sergilemekte olup hata ve hilelerin tespitinde ise hile denetiminin diğer denetim fonksiyonlarıyla birlikte değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Yapılan değerlendirmeler neticesinde ulaşılan sonuç, sürekli denetim, bağımsız denetim ve hile denetimi yaklaşımlarının birlikte ele alınarak irdelenmesi ve daha detaylı çalışmaların yapılması yönündedir. Bu konuda yapılacak bir araştırma işletmelere fayda sağlayacaktır.

2. LİTERATÜR DEĞERLENDİRMESİ

Karahan ve Çolak (2019), çalışmalarında hileleri önlemede sürekli denetimin nasıl bir etkiye sahip olduğunu ve sürekli denetimin hileleri önemli ve etkili olduğu sonucuna varmışlardır.

Akdoğan ve diğerleri (2015), Borsa İstanbul Ulusal Pazarda (yatırım fonları hariç kurumsal ürünler pazarı dahil) şirketlerin bağımsız denetçileri, denetim görüşlerinin dağılımı ve değişiklikleri ve şartlı görüş alan şirketlerin gelecek dönemde denetçi değişikliğine gidip gitmediğinin ve denetçi değişikliğinin görüşlere etkisini araştırmışlardır.

Varıcı (2012), çalışmasında hileli finansal raporlama olma olasılığı olan işletmelerin denetim raporları incelenmiştir. Çalışmada denetçilerin, denetim raporlarında olumsuz raporla değil şartlı raporla veya denetim görüşünden kaçınma ile ifade ettikleri sonucuna varmıştır. Ayrıca araştırma sonucunda denetçilerin sosyal ve mesleki sorumluluklarını yerine getirmedikleri tespit edilmiştir.

Gonzales ve Hoffman (2018), çalışmalarında hileleri önlemede sürekli denetimin etkinliğini incelemişlerdir. Sürekli denetim sayesinde denetim sonuçlarının erken ve sık bildirilmesinin yolsuzlukları önlemede tek başına yeterli olmadığı, sürekli denetimin faydasının yolsuzlukları tespit etmede güçlü ya da zayıf olması kullandıkları yöntemlere bağlı olduğu tespit edilmiştir.

Sekizsu ve Ertaş (2018), çalışmalarında Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin denetim raporları ve bu raporlarda yer alan denetim görüşlerini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda denetim görüşleri, denetim şirketlerine ve denetimde kullanılan standart setine göre farklılaştığı sonucuna varmışlardır.

Chen ve diğerleri (2000), Çin’de yaptıkları çalışmalarında işletmelerin hisse senetleri fiyatlarının olumlu ya da olumsuz denetim görüşleri kapsamında yön değiştirip değiştirmediğini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda olumsuz denetim görüşüne sahip olan işletmelerin faaliyetlerin yönetilmesinde negatif sonuçlarla karşılaştıkları tespit edilmiştir.

Serçemeli ve Orhan (2016), çalışmalarında sürekli denetim ve iç denetimin geleceği hakkında denetçilerin bakış açılarını incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, denetçilerin iç denetimin etkinliğinde sürekli denetime olumlu baktıkları ve denetimin geleceğinin bu yönde gelişeceğinin sonucuna varmışlardır.

Saad ve Lesage (2010), çalışmalarında finansal tablolardaki hilelerin tamamından denetçilerin sorumlu olup olmadığı konusundaki görüşleri incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, denetim süreci kapsamında denetçinin psikolojik durumunun hileli finansal raporlama üzerinde etkili olduğu sonucuna varmışlardır.

Doğan ve Kayakıran (2017), çalışmalarında hile kavramı ve hile türlerine ilişkin açıklamalara yer vererek, hile denetiminin önemini, hilelerin önlenmesinde hile denetiminin önemli bir araç olduğunu ve ayrıca hilelerin önlenmesi için gerekli önerilerde bulunmuşlardır.

Acar ve diğerleri (2016), çalışmalarında işletmeler için hayati öneme sahip yeni bir yöntem olan ve gündün güne genişleyen sürekli denetimin tanımını, önemini, fonksiyonlarını ve üstünlüklerini ele almışlardır.

Duréndez ve Guillamón (2003), çalışmalarında denetçi görüşü kapsamında denetim raporlarının hisse senedi yatırım şirketlerine dair yatırım ve kredi kuruluşlarının borç verme karar süreçlerine olan etkisini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, karar verici konumundakiler için denetçi görüşlerinin önemli olduğu, kredi verme ve yatırım alanlarını pozitif yönde etkilediği sonucuna varmışlardır.

Yaşar (2015), çalışmasında Borsa İstanbul sınıai işletmelerinde olumsuz denetim görüşü ve bağımsız denetçi değişikliği arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma sonucunda, olumsuz denetim görüşü ve bağımsız denetçi değişikliği arasında anlamlı ilişki olduğu, şirket yöneticilerinin olumsuz görüş sonrasında denetçi değişikliğine gidildiği sonucuna varılmıştır.

3. KONUYLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Denetim kavramı hakkında literatürde birçok tanımlara rastlamak mümkündür.

“Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletişimini sağlayan sistematik bir süreçtir” (Yılancı, 2003). Başka bir ifadeye göre ise denetim; belirlenen bilgi hakkında gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve söz konusu bilginin kabul edilen kriterlerle karşılaştırılarak uygunluğunun rapora bağlanmasıdır (Arens ve diğerleri, 2012). Denetim, sermaye piyasalarında güvence sağladığı için esastır. Denetim, ekonomik bir faaliyet olarak kabul edilir (Knechel ve diğerleri, 2020).

Denetim, finansal tabloların hata ve hile kaynaklı yanlışlık içerip içermediği yönünde doğruluğu, adilliği ve şeffaflığı sağlayan bağımsız bir inceleme sürecidir. İşletme içinde ve dışında yer alan denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirir, finansal tablolardaki verileri inceler ve güvenilirlikleri hakkında görüş bildirir. Denetimin temel amacı, finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlamak ve paydaşlara güvence vermektir (Hussain ve diğerleri, 2023). Denetim faktörü, ilgili kanıtların doğru bir şekilde elde edilmesi ve incelenmesi sürecidir. İşletmenin temel ekonomik ve ticari faaliyetleri hakkındaki beyanların ortaya çıkartılmasında gerekli konumdadır. İşletmelerde denetim talebi genellikle işletme sahipleri ile diğer paydaşları arasında var olan potansiyel çıkarlarını önlemek amacıyla ortaya çıkmıştır (Wei ve diğerleri, 2012). Denetim sürecinin faaliyetlerde artan verimliliği, gerçek zamanlı denetimlere olanak tanır ve dolayısıyla temel bilgilerin güvenilirliğini artırır (Vasarhelyi ve diğerleri, 2010).

Bilgi teknolojilerinin değişimi muhasebe ve denetim alanını etkilemiştir. Mesleki muhasebe ve denetim kuruluşlarının değişikliklerin farkında olması nedeni ile pratikte muhasebe ve denetim alanında proaktif yöntemlerin uygulanması hız kazanmıştır (Janvrin & Watson, 2017). Diğer bir ifadeyle ekonomi, ticari işlemler ve bilgi sistemlerinde yaşanan değişiklikler, iş ortamını günlük olarak bunlara uyum sağlamaya mecbur bırakmıştır (Barros & Marques, 2022). Bu noktadan hareketle, faaliyetlerde manuel kontroller hata ve hileleri önlemede artık yetersiz kalmaktadır. Bu durum zamanla itibar kaybına ve yıkıcı finansal tahrifata neden olmaktadır (Ramamoorti & Dupree, 2010). Denetim sürecinde denetçiler, iş ve işlemleri daha fazla gerçekleştirdiklerinden artık teknolojinin de gelişmesiyle birlikte somut kâğıt ve belgelerin incelenmesine gerek kalmamaktadır. Geliştirilen denetim yazılımları, denetçilerin denetim yöntemlerinin çoğunu çevrimiçi olarak gerçekleştirebilmelerini sağlamaktadır (Bierstaker ve diğerleri, 2001). Bu kapsamda, işletmelerin

değişim karşısında faaliyetlerde verimliliği ve rekabet koşullarını sağlamaları, muhasebe ve denetim alanlarında elde edilecek başarı ile mümkündür.

3.1. Sürekli Denetimin Tanımı ve Önemi

Sürekli denetim, The Canadian Institute of Chartered Accountants- CICA ile American Institute of Certified Public Accountants- AICPA Araştırma Raporunda, ilgili olan olayların gerçekleşmesinin hemen sonrasında veya eşzamanlı olarak yayınlanan denetçi raporlarının kullanılması ile bağımsız denetçilere yazılı bir güvence elde etmeye olanak sağlayan bir yöntemdir (Searcy & Woodroof, 2003) ifade edilmektedir. Sürekli denetim; “işletme faaliyetlerinin ve süreçlerinin iç denetçiler tarafından sürekli kontrol mekanizmasına odaklı olarak analiz edildiği denetim faaliyeti” (Gonzalez & Hoffman, 2018) şeklinde tanımlanmaktadır.

Sürekli denetim, kısa süreli ve eş zamanlı denetim sonuçlarını üreten bir denetim türüdür (Kogan ve diğerleri, 2003). Sürekli denetim, faaliyetlerde olası bazı olumsuz durumların erkenden fark edilmesinde birçok faydası olmasına karşın, pratikte uygulanması ve kabul görmesi zaman alabilmektedir. Sürekli denetim yavaş bir süreç olarak kabul edilir ve teknoloji kullanımı büyük ölçüde iç denetim fonksiyonu ile sınırlı kalmıştır (Gonzales ve diğerleri, 2012).

2002 yılında ortaya çıkan ve günümüze kadar etkisi süren Enron, WorldCom, Adelphia, Global Crossing, Parmalat, Lucent, Tyco ve Xerox gibi bilinen muhasebe skandalları işletmeleri iflasa sürüklemiş, paydaşlara ciddi zararlar vererek büyük kayıplara yol açmıştır (Rezaee, 2004). Dolayısıyla, işletme faaliyetlerinde ortaya çıkan verilerin sürekli incelenmesi gerekliliği yavaş yavaş değer kazanarak risk izleme stratejilerinde önemli bir unsur haline gelmiştir (Kuhn & Sutton, 2010).

Sürekli denetim ile ilgili yapılan tanımlardan hareketle üç temel unsurun olduğu görülmektedir. Söz konusu üç unsur şu şekilde özetlenebilir (Aboa, 2014):

- Sürekli denetim, düzenlenen raporlara ek güvence sağlamaktadır,
- Sürekli denetim, belirli bir teknoloji seviyesini kapsamaktadır,
- Sürekli denetim çerçevesinde oluşturulan raporlar, ilgili olayların kaydedilmesinden sonra ve zamanında oluşturulmaktadır.

Sürekli denetim fonksiyonun iki temel bileşeni mevcuttur. Bunlar:

a) Sürekli kontrol değerlendirmesi (Continuous control assessment): Sürekli kontrol değerlendirmesi kontrol odaklı bir yaklaşımdır. İlgili kontrol yaklaşımları üzerinde zaman kaybı yaşanmadan denetimin yapılabilmesini ifade eder. Sürekli kontrol değerlendirme bileşeni sayesinde iç denetçiler, yönetimin faaliyetlerdeki izleme fonksiyonun yeterliliğini değerlendirmekte, yönetime kontrollerin etkin çalışıp çalışmadığı konusunda bilgi aktarmakta ve olumsuz durumların varlığı halinde gerekli kontrollerin sağlanıp sağlanmadığının garantisini vermektedir (Coderre, 2005).

b) Sürekli risk değerlendirmesi (Continuous risk assessment): Sürekli risk değerlendirmesi ise faaliyetlerde muhtemel risklerin nasıl ve ne şekilde önlenebileceği hususunda gerekli sistemlerin varlığını ve süreçlerin belirlenmesini ifade etmektedir. Sürekli risk değerlendirme bileşeni sayesinde denetçiler, işletmede olası riskleri belirlemede, riskleri derecelendirmekte ve sınırlı olan denetim kaynaklarının etkin kullanımını sağlamaktadırlar (Coderre, 2005).

Söz konusu iki ana bileşene ait olan tanımlar Tablo 1’de görselleştirilmiştir.

Tablo 1. Sürekli Denetim Bileşenleri

Yaklaşım	Sürekli Kontrol Değerlendirmesi			Sürekli Risk Değerlendirmesi		
Odak Noktası	Kontrol Odaklı			Risk Odaklı		
Analiz Teknikleri	Gerçek Zamanlı/Detaylı İşlemlerin Test Edilmesi			Eğilim/Karşılaştırmalı Testler		
Denetim Faaliyetleri	Kontrol Güvencesi	Finansal Güvence	Hile/ Usulsüzlük	Denetimin Kapsamı	Denetim Gereklilikleri	Denetim Planı
İlgili Yönetim Faaliyetleri	Kontrol Gözetimi		Performans Gözetimi	Kurumsal Kaynak Planlaması	Toplam Kalite Yönetimi	Dengeli Puan Kartı

(Coderre, 2005)

Sürekli denetimin işletme faaliyetlerinde önemli yer edinmesindeki temel nokta, geleneksel denetimde zaman sorununun varlığıdır. Bu durum sürekli denetimin uygulama alanını genişleterek işletmelerde önem kazanmasına neden olmuştur (Rezaee ve diğerleri, 2002); (Coderre, 2005). Diğer ayırt edici önemli nokta ise sürekli denetim yaklaşımının finansal bilgilerin değerini artırıcı yönde olmasıdır. Geleneksel denetimden farklı olarak sürekli denetim kapsamında istenilen bilgilerin zamanında sağlanması ve güvenilir raporların elde edilmesi hedeflenmektedir (Zhao ve diğerleri, 2004). Sürekli denetim ile geleneksel denetim yaklaşımı amaç yönünden de farklılaşmaktadır. Geleneksel denetim, finansal bilgilerin doğruluğunu sağlarken, sürekli denetim ise finansal tabloların doğruluğunun yanı sıra veri kalitesinin iyileştirilmesine de odaklanmaktadır. Finansal bilgilerin doğruluğunun sağlanmasında geleneksel denetimde manuel ya da yarı elektronik kontrol mekanizmaları uygulanmakta olup, sürekli denetimde tamamen dijital araçlar kullanılmaktadır (Vasarhelyi ve diğerleri, 2010).

Sürekli denetimin geleneksel denetime göre üstün yönleri bulunmaktadır. Örneğin; manuel denetimde kâğıt maliyetlerinin ortadan kaldırılması ve zaman kapsamının kazandırılması şeklinde olup, diğer önemli özellikler ise şu şekilde sıralanabilir (Omoteso ve diğerleri, 2008):

- Muhasebe de hata ve hilelerin hızlı bir şekilde tespit edilmesi,
- Denetimde zaman tasarrufunun sağlanması ve maliyetlerin düşürülmesi,
- Toplanan denetim kanıtlarında doğruluk, uygunluk ve güvenilirliğin sağlanması,
- Müşterilere ve diğer kullanıcılara verilerin sağlanmasında anında geri dönüşün yapılması,
- Faaliyetlerde ortaya çıkan verilerin doğruluğunun güvence altına alınması,
- Olası hilelerin ve kontrol ihlali halinde eylemlerin anında tespit edilmesi,
- Verilerin hızlı şekilde yorumlamaya hazır halde bulunmasıdır.

Sürekli denetim yaklaşımı ile geleneksel denetim yaklaşımında ortaya çıkan farklılıklar, benzerlikler, faydalar ve sınırlamalar Tablo 2’de özetlenmektedir.

Tablo 2. Sürekli Denetim ve Geleneksel Denetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

Kriterler	Geleneksel Denetim	Sürekli Denetim
Benzerlikler	<ul style="list-style-type: none">• Bağımsız profesyonel tasdik hizmetleri• Kriter olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin (GKHMİ) kullanılması	<ul style="list-style-type: none">• Bağımsız profesyonel tasdik hizmetleri• Kriter olarak GKGMİ'nin kullanılması
Farklılıklar	<ul style="list-style-type: none">• Kağıt-Temelli muhasebe bilgi sistem- lerinin kullanımı• Yılda bir kez rapor	<ul style="list-style-type: none">• Muhasebe bilgi sistemlerinde asgari düzeyde kağıt kullanımı• Talep üzerine rapor
Sınırlamalar	<ul style="list-style-type: none">• Teknolojik adaptasyon yoksunluğu• Sadece periyodik denetim raporları	<ul style="list-style-type: none">• Belirgin teknik engeller• Standartlar ve rehber yoksunluğu
Faydalar	<ul style="list-style-type: none">• Teknikler ve standart kullanım geçmişi, kurum kültürü	<ul style="list-style-type: none">• Gerçek zamanlı finansal bilgi artışı• Zamanlı denetim raporu
Amaçlar	<ul style="list-style-type: none">• Yönetim tarafından sunulan mali tabloların güvenilirliğini artırma	<ul style="list-style-type: none">• Veri kalitesini iyileştirme• Meta-kontrol yapısı oluşturma
Denetim Araçları	<ul style="list-style-type: none">• Manuel ve yarı otomatik araçlar	<ul style="list-style-type: none">• Sisteme bütünleştirilmiş tam otomatik dijital araçlar
Zamanlama	<ul style="list-style-type: none">• Yıllık ve/veya üç aylık	<ul style="list-style-type: none">• Günlük, haftalık, aylık, vb.
Veri İncelemesi	<ul style="list-style-type: none">• Örneklemeye metodu	<ul style="list-style-type: none">• Tüm verilerin incelenmesi
Denetim Konusu	<ul style="list-style-type: none">• Finansal bilgi	<ul style="list-style-type: none">• Finansal ve finansal olmayan bilgiler

(Vasarhelyi ve diğerleri, 2010)

Tablo 2’de görüldüğü üzere, sürekli denetim yaklaşımı ile geleneksel denetim yaklaşımı arasında pek çok farklılıklar mevcuttur. Özellikle sürekli denetim kapsamında, denetim süreçlerinin işleyişinde teknoloji temelli yaklaşımın yer alması en belirgin farklardan birisidir.

Sürekli denetim yaklaşımı, geleneksel denetimle karşılaştırıldığında daha sık denetimler gerçekleştirmekte, daha proaktif bir model kullanmakta ve otomatikleştirilmiş prosedürler içermektedir. Sürekli denetim, daha yüksek risk düzeylerine sahip süreçlerin veya sistemlerin mümkün olduğunca erken denetlenmesini kapsar. Aynı zamanda, denetçinin niteliğini, rolünü, zamanlamasını ve denetim raporlamasının niteliğini değiştirir ve veri modelleme, veri analizi konularına odaklanır (Yoon ve diğerleri, 2021). Ayrıca sistemin verimliliği, kontrol ve risk değerlendirme süreçlerinin gerçekleştirilmesi ve verileri toplama/değerlendirme gibi süreçleri de kapsamaktadır (Coderre, 2005); (Marques & Santos, 2017).

Bu noktadan hareketle, sürekli denetim aşamaları Tablo 3’te ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

Tablo 3. Sürekli Denetim Sürecinin Aşamaları

Sürekli Denetim Amaçları	
<ul style="list-style-type: none">• Sürekli denetim için amaçların tanımlanması• Üst yönetim desteğinin sağlanması ve sürdürülmesi• Anahtar bilgi sistemlerinin ve veri kaynaklarının belirlenmesi• İş süreçlerinin ve bilgi sistemlerinin anlaşılması• Bilgi Teknolojileri yönetimi ile olan ilişkilerin geliştirilmesi	
Veri Girişleri ve Kullanımı	
<ul style="list-style-type: none">• Analiz araçlarının seçimi ve satın alınması• Erişim ve analiz yeteneklerinin geliştirilmesi• Denetçi analiz hünerlerinin ve tekniklerinin geliştirilmesi• Bilgi bütünlüğü ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi• Bilginin hazırlanması	
Sürekli Kontrol Değerlendirmesi	Sürekli Risk Değerlendirmesi
<ul style="list-style-type: none">• Kritik kontrol noktalarının belirlenmesi• Kontrol kurallarının ve istisnaların tanımlanması• Kontrollerin test edilmesi ve açıkların belirlenmesi için teknolojik desteğin oluşturulması	<ul style="list-style-type: none">• Değerlendirilecek varlıkların tanımlanması• Risk kategorilerinin belirlenmesi• Risk/performans göstergelerinin belirlenmesi• Risk artışlarının ölçümü için analitik testlerin tasarlanması
Raporlama ve Sonuçların Yönetilmesi	
<ul style="list-style-type: none">• Sürekli denetim faaliyetlerinin sıklığının belirlenmesi• Kontrol açıklarının veya artan risk seviyelerinin belirlenmesi• Sonuçları önem sırasına göre sıralamak• Uygun denetim görüşünü oluşturmak ve sonuçları yönetime bildirmek• Raporlama, izleme ve takip gerektiren sonuçları yönetmek• Eyleme dönüşen sonuçları değerlendirmek• Sürekli denetim sürecinin etkinliğini değerlendirmek ve izlemek	

(Coderre, 2005)

3.1.1. Sürekli Denetimin Amacı

Sürekli denetim yaklaşımı, denetçilerin denetim süreci boyunca ilgili bilgileri teknoloji aracılığı ile takip etmesini ve denetçilerin özel yazılım ve bilgisayar yazılım araçlarını kullanmalarını gerekli kılmaktadır. Sürekli denetim yaklaşımı, bilgilerin zamanında elde edilmesine ve doğru olarak raporlanmasına olanak sağlar (Bibi, 2010).

Sürekli denetim risk değerlendirme, denetim planlaması, kontrol güvencesi, dijital analiz ve diğer denetim tekniklerini bir araya getiren birleştirici bir fonksiyondur. Sürekli denetim, ilgili kontrollerin etkinliğini değerlendirmek için ayrıntılı işlem testi gibi mikro denetim konuları ve yıllık denetim planını hazırlamak adına risk belirleme ve değerlendirme stratejileri gibi makro denetim konularını da destekler (Vasarhelyi ve diğerleri, 2010). Sürekli denetim, denetim sürecinin

yoğun emek iş yükünü azaltmayı ve teknoloji temelli yaklaşım anlayışı ile faaliyetlerde verimliliği artırmayı amaçlamaktadır. Bu bağlamda sürekli denetim, gerçek zamanlı işlemlerin geliştirilmesinde önemli bir adım olarak düşünülebilir (Menon & Williams, 2001).

3.2. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Önemi

Küreselleşme, rekabet koşullarını sağlama, ticaretin genişlemesi, finansal piyasalarda etkileşimin artması, faaliyetlerde çeşitlilik vb. gibi etkenler işletmelerin yapılarında birtakım değişiklikleri gerekli kılmıştır. İşletmeler, bu değişim karşısında güvenilir bilgi arayışına girmişlerdir. Yatırımcıların sağlıklı karar verebilmeleri adına ilgili işletmelerin finansal tablolarına güven ihtiyacı doğmuştur. Dolayısıyla, finansal tabloların doğruluğu hakkında makul güvence veren bağımsız denetimin önemi artmıştır (Yazar ve diğerleri, 2018).

Literatürde bağımsız denetim ile ilgili birçok tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları ise şöyledir:

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan “Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir”.

Bağımsız denetim, yasa ve mevzuatta göre periyodik olarak gerçekleştirilmesi zorunlu olan, işletmenin finansal tablolarının bağımsız kişiler tarafından denetlenmesi şeklinde icra edilen bir faaliyettir (Nasta & Ladar, 2015). Bağımsız denetim kavramı, finansal tabloların doğruluğu hakkında makul bir güvence vermek amacıyla bazı kaynaklarda finansal tablo denetimi olarak adlandırılmaktadır (Lessambo, 2018). Bağımsız denetimin temel işlevi, işletmenin finansal tablolarının doğruluğu hakkında bir görüş bildirmektir (Josheski & Jovanova, 2012). Bağımsız denetim çalışmalarının belirli bir kalitede olması önemlidir. Söz konusu kalite, finansal tablolara olan güveni doğrudan etkilemektedir. (Cossierat, 2009).

Bağımsız denetim sürecinin etkin ve verimli olabilmesi adına danışmanlık hizmetlerinin daraltılması, muhasebe yönetici ve elemanlarının periyodik olarak değişimi, denetim firmalarının belli süreden sonra değiştirilmesi ve mesleğinde tecrübeli, nitelikli denetçilere yer verilmesi gerekmektedir (Chapman, 2003). Verimli ve etkin bir bağımsız denetim süreci, müşteri işletmenin sürekliliğine doğrudan fayda sağlar (Uzay, 2017).

3.2.1. Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin birçok amacı mevcut olup, en önemlisi ortaklar arasında oluşabilecek muhtemel çıkarların asgari seviyeye indirilmesi aşamasında finansal bilgilerin doğruluğunun tespitidir. Finansal bilgilerin bağımsız denetim birimleri tarafından kontrol edilmesi zamanla daha fazla önem kazanmaktadır (Gore ve diğerleri, 2001).

Bağımsız denetim, hata ve hileleri ortaya çıkartmak şeklinde ifade edilirken, artık günümüz şartlarında bağımsız denetimin temel amacı finansal tabloların güvenilirliğini ortaya koymaktır (Lakis, 2008).

Bağımsız denetim süreci, bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güven seviyesini yükseltmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetçilere bu aşamada önemli sorumluluklar düşmektedir. Bağımsız denetimin tamamlanmasından sonra denetçi tarafından oluşturulan denetim görüşü, finansal tabloların hata ve hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine dair makul bir güvence sağlamaktadır. Söz konusu makul bir güvencenin sağlanmasında ise denetçinin denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirmesi gerekmektedir (Kaya & Gökbayrak, 2021).

3.3. Hile Denetiminin Tanımı ve Önemi

2000’li yıllarda finansal tabloların gerçeği yansıtmaması ile ortaya çıkan muhasebe skandalları, hile kavramının üzerinde daha çok yoğunlaşması gerektiğine neden olmuştur (Demir ve diğerleri, 2019). Söz konusu muhasebe skandalları genellikle işletme sahipleri ile ortaklar arasındaki çıkarlardan kaynaklanmaktadır. İşletme sahipleri ile ortaklar kendi çıkarları doğrultusunda yasa ve mevzuatı göz ardı ederek muhasebe sistemine müdahale etmekte olup, işlemleri gerçekleştirmekte ve fırsatlardan yararlanmaktadırlar (Usul & Topçuoğlu, 2011).

Hile, aldatma, güveni suiistimal etme, gizleme gibi eylemleri kapsayan, kurumlar, kuruluşlar ve bireyler tarafından gerçekleştirilen işlemlerdir (Thornton, 2013). Hile, kasıtlı bir eylemdir ve başkalarının haklarını ele geçirme işlemidir

(Okute & Enah, 2019). Hile eylemi, zimmete para geçirme, finansal tablolarda rakamlar üzerinde oynama, işletmeye ait olan varlıkları tahrip etme gibi çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır.

İşletme faaliyetlerinde hile denetimini gerektiren nedenlerin başında yönetimin mesleki tecrübesizliği ile bilgi yetersizliği gelmektedir. Hileli işlemlerin açığa çıkartılmasında muhasebe birimi yetersiz kalmaktadır. Muhasebe biriminin temel amacı; verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve yorumlanması olup, hata ve hilelerin tespitinde yeterli deneyime sahip değildir (Lehman & Okcabol, 2005). İşletmeler açısından hilelerin nasıl ve kimler tarafından gerçekleştiği önemlidir. İşletmelerde ortaya çıkan hilelerin çalışanlar tarafından nasıl ve ne şekilde yapıldığı konusunda hile denetçilerinin tecrübeli ve bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. İşletmeler için kabusa dönüşen hilelerin tespiti konusunda bağımsız, eğitilmiş ve bilgili kişilere gereksinim duyulmaktadır (Yang ve diğerleri, 2017).

İşletmelerin büyümesi, iş hacminin genişlemesi, istihdamın artması gibi etkenler işletme yönetiminin faaliyetler üzerindeki kontrol gücünün kaybetmesine neden olabilmektedir. Bu durum, fırsat unsurunun ortaya çıkmasına neden olmakta ve hile riskini artırmaktadır. Dolayısıyla sektör farkı gözetilmeksizin tüm işletmeler kontrol mekanizmalarını uygulamaları gerekmektedir. Uygulamada hilelerin tespiti ve önlenmesi konusunda birçok yöntem olmasına karşın en çok kullanılan yöntemlerden biri de sürekli denetim yaklaşımıdır (Karahana & Çolak, 2019).

Hile denetimi, hile riskine karşı yanıt vermek adına oluşturulmuş proaktif denetim yaklaşımıdır (Vona, 2012). Hile denetimi, finansal tabloların doğruluğu, varlıkların korunması, yolsuzlukların önlenmesi ve risklerin erkenden tespitine yönelik gerçekleştirilen bir faaliyettir. Bu kapsamda, işletmelerde ortaya çıkan hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde verimli bir iç kontrol sistemi ile etkin bir denetim fonksiyonu büyük önem taşımaktadır (Emir, 2008). Hile denetimi, şikâyet, ihbar, hile iddiaları, ipuçları ve muhasebe yöntemleri vasıtasıyla tespit edilen sistematik bir yaklaşımdır. Hile denetimi potansiyel şüphelileri sorgulama, soruşturma, kanıt toplama unsurlarını kapsamaktadır (Kranacher ve diğerleri, 2011).

3.3.1. Hile Denetiminin Amacı

Son yıllarda yaşanan ve günümüze kadar etkisi devam eden muhasebe skandalları, geleneksel olarak hazırlanan finansal raporlama sistemlerinin önemini kaybetmesine neden olmuş ve raporlamada anlaşılabilir, şeffaf, hesap verebilirlik unsurlarının gündeme gelmesine yol açmıştır (Walker D. M., 2002).

Hile ve yolsuzluk, işletme ve ekonomiye ağır darbe vermekte olup, işletmenin itibarını zedeleyerek şirketi iflase kadar götürebilmektedir (Yasin ve diğerleri, 2019). Hile, işletmeleri finansal risklere karşı maruz bırakarak hem karlılığı hem de sürekliliği tehdit eden ciddi sorundur. İşletmelerin ömrü devam ettikçe, hileli işlemlere kurban gideceği olasıdır (Rosnidah ve diğerleri, 2022). Dolayısıyla, hileli işlemlerin tespitinde etkin bir iç kontrol mekanizmasının varlığı önemlidir (Seitz ve diğerleri, 2015).

Hile denetimi, hileli işlemleri tespit etmek için yapılmaktadır. Alana özgü yapılan tüm denetimlerde uygunluk esası dikkate alınarak, muhasebe denetiminde finansal tabloların uygunluğu araştırılırken, hile denetiminde hileli işlemler tespit edilmeye çalışılmaktadır (Jafarlı & Gahramanlı, 2018).

4. SÜREKLİ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

Büyük hacimli işletmeler; ekonomik kriz, muhasebede yaşanan yolsuzluklar ve değişen piyasa koşulları nedeni ile verimli ve etkin denetim sistemlerini kurmada ya da var olan sistemleri iyileştirmede birtakım baskılara maruz kalabilmektedirler. Bu etkenler karşısında işletmeler, risk yönetimini analiz edebilen, tüm süreçlerde şeffaflığı koruyabilen, faaliyetlerin her aşamasını takip edebilen, işletme performansını ve karlılığı sağlayabilen yeni sistemlerin arayışına girmişlerdir (Tamay, 2010)

İş dünyasında faaliyetlerin etkin yönetilmesinde sürekli denetimin uygulanma düzeyi giderek artmaktadır. Teknolojinin değişimi, iş sirkülasyonunun artması ve faaliyetlerde artan çeşitlilik sürekli denetimin uygulanma düzeyini genişletmiştir (Warren & Parker, 2003). Söz konusu gelişmeler, geleneksel olarak hazırlanan raporların kalitesini sorgular hale gelmiş ve doğru raporlamaya gereksinim duyan bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamadığı görülmüştür. Dolayısıyla geleneksel olarak düzenlenen raporlar artık yerini elektronik ortamda yapılan denetimlere bırakarak, iş dünyasının ihtiyaçlarını karşılamada dikkat çekmeye başlamıştır (Rezaee ve diğerleri, 2002). İşletme bünyesinde faaliyetlerin denetiminde hem sürekli denetim hem de bağımsız denetimin birlikte uygulanması risklerin bertaraf edilmesinde önemlidir.

Faaliyet ve süreçlerin yönetilmesinde en önemli etken işletme verilerinin sağlıklı ölçülmesidir. Verilerin sağlıklı ölçülmesi ise denetim faaliyetlerinin performansına bağlıdır. Doğru analiz edilen veriler, işletme karlılığına ve sürekliliğe doğrudan etki edecektir. Faaliyetler üzerinde yapılan sürekli denetim, riskleri minimize edebilir. Diğer bir ifadeyle sürekli denetim, bağımsız denetimin çalışmasını tamamlayan ve bağımsız denetimin işlevine katkı sunan bir süreçtir. Bu noktadan hareketle, sürekli denetim ve bağımsız denetim birbiriyle ilişkili ve birbirlerini tamamlayan bir yaklaşımlardır.

5. SÜREKLİ DENETİM ve HİLE DENETİMİ İLİŞKİSİ

İşletme faaliyetlerinde yapılan denetim süreci, belge kontrolü yanı sıra bilgisayarla yapılan denetim yöntemlerine bırakmıştır. Dijitalleşme kapsamında denetim sürecinin zamanı, niteliği değişmekte ve sürekli denetim yöntemi giderek önem kazanmaktadır (Kıymetli Şen, 2006). Sürekli denetim, denetim faaliyetleri kapsamında yer alan ve önem kazanan bir yaklaşımdır. İşletme faaliyetlerinin genişlemesi ile hileler kaçınılmaz bir hale gelmekte olup, işletmeleri hilelerden koruyan, hileleri önlemeye çalışan, hile risk haritasını oluşturan ve risk şiddetini gidermeye çalışan yeni bir denetim türüne ihtiyaç duyulmaktadır (Pehlivanlı, 2011). Sürekli denetim sürecinin kullanımını içeren modeller muhasebe mesleğinin geliştirilmesi, finansal ve performans raporlamayı modernleştirmeye ve genişletmeye yardımcı olması bakımından kritik bir öneme sahiptir (Walker D. , 2005).

Hile denetimi kavramı, hileli işlemlerin yapıldığına ilişkin iddiaları öne süren, ipuçları, şikâyet ve muhasebe teknik yöntemleri aracılığıyla tespit etmeye çalışan bir denetimdir. Hile denetiminde verilerle ilgili kanıtların toplanması, soruşturma, rapor hazırlama, şüphelileri sorgulama gibi yöntemler uygulanmaktadır. Hileli eylemleri ortaya çıkartmak ve yanıtların verilmesini sağlamak amacıyla hile denetimi (Ataman & Aydın, 2017);

- Hile kim/kimler tarafından nasıl ve ne şekilde yapılmaktadır?
- Hangi tür hilelere dikkat edilmelidir?
- İşletmede ortaya çıkan hileler doğal risk olarak kabul edilir mi?
- Hile eylemleri ile iç kontrol sistemleri arasında bir ilişkiden bahsedilir mi?
- Hileler nasıl gizlenmektedir?
- Hileleri denetlemede hangi yöntemlerin uygulanması gerekmektedir? şeklinde birtakım sorulara yanıtlar aranmaktadır.

Teknolojik gelişmeler, denetim çalışmalarının yöntemini değiştirmiştir. Manuel olarak yapılan denetimler işletmelerde ciddi kayıplara neden olmakta ve sağlıklı sonuçları ortaya koymada yetersiz kalmaktadır. Ayrıca belge ve dokümanların incelenmesi zaman almakta ve maliyetli olabilmektedir. Sürekli denetim kapsamında yer alan işletmeler, hile denetimi sürecinde uygulanan yöntemlerden daha sağlıklı sonuçlar elde edebilmektedir. Diğer ifadeyle hile denetimi, hileli işlemlerin erkenden tespitine olanak sağlamaktadır. Sürekli denetim, hile denetiminin performansına katkı sağlayan bir süreçtir. İşletme bünyesinde sürekli yapılan denetim, riskleri tespit etmede önemli bir paya sahip olsa da bazı durumlarda hile denetimine gereksinim duyulmaktadır. Çünkü hile denetimi, başlı başına bir deneyim ve bilgi gerektiren süreçtir. Sürekli denetimin amaç ve kapsam yönünden hile denetimi ile benzer ya da farklılıkları olsa da her iki sürecin birbirine olan katkısı tartışılmaz.

Yapılan tanımlamalardan hareketle sürekli denetim ile hile denetiminin karşılaştırılması Tablo 4'te özetlenmiştir.

Tablo 4. Sürekli Denetim ile Hile Denetiminin Karşılaştırılması

	Sürekli Denetim	Hile Denetimi
Amaç	Süreç, kontrol ve riskler hakkında bilgi sunmak	Sadece hilenin olup olmadığına yönelik görüşü ortaya koymak ve hile sorumlularını tespit etmek
Kapsam	Denetim faaliyeti kapsamında tüm süreçler incelenmektedir.	İhbar, şikâyet ve özel bir iddiaları incelemek ve ortaya çıkartmak için yapılmaktadır.
Yöntem	İş süreçleri, bilgi sistemleri ve veri kaynaklarının değerlendirilmesinde teknoloji temelli araçların kullanımı	Hileyi gerçekleştiren kişi/kişileri tespit etme, kanıt toplama, belge inceleme, doğrulama ve soruşturma şeklinde yapılmakta
İlişki	Hem kişiye yönelik hem de kişiye yönelik olmama kapsamında yürütülen bir faaliyetidir.	Sadece kişiye yönelik yürütülen bir faaliyetidir.
Zaman	Denetim sık gerçekleşmekte	Hile belirtileri görüldüğünde ya da şüpheli bir durumun varlığı halinde denetim gerçekleşmekte

(Yazar tarafından oluşturulmuştur)

6. BAĞIMSIZ DENETİM ve HİLE DENETİMİ İLİŞKİSİ

Muhasebe biliminde hata ve hile kavramı arasındaki temel fark niyet olgusudur. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin kasıt unsuru taşımadan yanlış beyan edilmesi hata, finansal tablolarda yer alan bilgilerin kasıtlı olarak yanlış raporlanması ise hile olarak ifade edilmektedir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin kasıtlı olarak yapıp yapılmadığını anlamak kolay bir işlem değildir ve zaman alabilmektedir (Eilifsen & Messier, 2000). Dolayısıyla, bağımsız denetim kuruluşları sahip oldukları özellikler nedeniyle finansal tablolarda mevcut olan yanlış beyanları ortaya çıkarmada ciddi problemlerle karşılaşabilmektedirler (Erdoğan, 2015).

Denetim firmaları, hesaplarda yer alan tutarların doğruluğunu bazı durumlarda garanti edemeyebilir. Çünkü denetçi hesapların işleyişini ve tutarlarını bazen gözden kaçırabilmektedir. Bu durumda bağımsız denetçi her ne kadar titiz bir çalışma sergilese de hileli işlemleri tespit edemeyebilir. Denetçinin hileli işlemleri tespit etmede güçlük yaşamasının temel nedeni işletmenin yapısını tam olarak çözememesinden kaynaklanmaktadır. O halde, denetçi tarafından finansal tabloların güvenilirliği için verilen olumlu görüş, finansal tabloların yanlış beyan edilmediği anlamına gelmeyebilir. Söz konusu bu duruma etki eden diğer faktörler ise bağımsız denetçinin ya bağımsız davranmadığı ya da hileli işlemleri açığa çıkartmada yetersiz olduğu kanısındır (Sharma, 2010).

Bağımsız denetim, finansal tablolarda doğru bilgilendirmelerin yapılmasında ve bilgi kullanıcılarının uygun kararlar almasında önemli rol oynamaktadır (Akdoğan ve diğerleri, 2015). Bu doğrultuda, bağımsız denetçinin olası hileli işlemleri tespit etmek için şu adımları uygulamaları gerekmektedir (Messier ve diğerleri, 2010):

- Hileli işlemleri diğer denetim ekibi üyeleriyle tartışır.
- Hileli eylemler karşısında yönetimin ne düşündüğü hakkında soruşturma yapar.
- Denetçi, denetimin planlanması aşamasında analitik prosedürleri uygularken normal olmayan durumların olup olmadığını değerlendirir.
- İşletmenin dönem sonunda beklenmeyen birtakım işlemleri yapıp yapmadığını inceler.

Hilenin tespiti hem zor hem de zaman alıcı olduğu için denetçiler farklı yöntemler uygulamaktadırlar. Bu bağlamda, hileyi yaratacak fırsatların önceden tespit edilmesi ve ciddi kayıplara ulaşmadan önlenmesi aşamasında tasarlanmış “proaktif yöntemler” büyük önem kazanmıştır (Çatıkkaş & Çalış, 2010). Hilelerin tespitinde proaktif yöntemlerin uygulanmasının en büyük yararı, hilelerin ciddi zararlara ulaşmadan tespit edilmesidir. Denetçiler, uyguladıkları proaktif yöntemlerle birlikte diğer denetim ekibi üyeleri ile fikir birliği sağlayarak işletmede hangi tür hilelerin oluşabileceği ve belirtilerinin nasıl olabileceğini saptamaya yönelik çalışmalarını genişletir (Albrecht ve diğerleri, 2012). Fakat hileleri tespit etme hususunda bağımsız denetçilere düşen sorumluluk sürekli tartışılmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetçinin asıl işinin hileleri tespit etme olmadığı belirtilmiş olsa da denetim çalışmalarında bağımsız denetçinin hileleri bulma konusunun işinin bir parçası olduğu vurgulanmaktadır. Ancak, hilelerin tespiti uzmanlık gerektiren bir alan olduğundan dolayı, hile eğitimi almamış olan bağımsız denetçilerin sadece müşteri kaybetme korkusu nedeni ile hileleri görmezden gelmelerine neden olabileceği düşünülmektedir (Kaya & Uzay, 2018).

Söz konusu bilgiler doğrultusunda bağımsız denetim ile hile denetimi arasındaki farklılıklar Tablo 5’te karşılaştırmalı olarak görselleştirilmiştir.

Tablo 5. Bağımsız Denetim ile Hile Denetiminin Karşılaştırılması

	Bağımsız Denetim	Hile Denetimi
Zamanlama	Tekrarlayan: Denetim faaliyeti düzenli ve tekrarlayan bir şekilde yürütülür.	Tekrarlamayan: Hile incelemesi tekrarlamayan bir faaliyettir. Bu faaliyet yeterli dayanak olması halinde yürütülür.
Kapsam	Genel: Denetim faaliyetinin kapsamı mali bilgilerin incelenmesidir.	Özel: Hile incelemesi özel bazı iddiaları ortaya çıkarmak için yürütülür.
Amaç	Görüş: Denetim faaliyeti, genellikle mali tablolar ya da ilgili bilgiler hakkında bir görüş beyan etmek için yürütülür.	Sorumluyu/Sorumluları Tespit Etmek: Hile incelemesinin amacı hilenin olup olmadığını ve sorumluları tespit etmektir.
İlişki	Kişiyeye Yönelik Olmaması: Denetim faaliyeti kişiyeye yönelik yürütülen bir faaliyet değildir.	Kişiyeye Yönelik Olması: Hile incelemesi sorumlu/sorumluları tespit etmeye yönelik olduğundan kişiyeye yönelik yürütülen bir faaliyettir.
Metodoloji (Yöntemler/ Teknikler)	Denetim Teknikleri: Denetim faaliyeti mali bilginin incelenmesi ve doğrulayıcı kanıt toplama şeklinde yürütülür.	Hile İnceleme Teknikleri: Hile incelemesi (1) belge incelemesi; (2) kamuya açık kayıtlar gibi dış ortamdan alınan bilgilerin gözden geçirilmesi; (3) mülakatlar yoluyla yürütülür.
Standart	Profesyonel Şüphecilik: Denetçilerin denetim faaliyetini yürütürken profesyonel bir şüphe ile hareket etmeleri gerekir.	Kanıt: Hile incelemesi yapanlar, hilenin olmadığını tespit çıkarılmasında ya da hilenin olmadığını tespit edilmesinde yeterli düzeyde kanıt elde etmeye çalışırlar.

(Wells, 2003)

Hilenin tespiti iç kontrol, iç denetim, iyi işleyen bir muhasebe sistemi ve hile denetimi ile sağlanabilir. Söz konusu grup içinde bağımsız denetimin de rolü yadsınamaz. Bu kapsamda hileler hakkında bilgi ve eğitim eksikliği olası hilelerin tespitini geciktirebilir. Dolayısıyla işletme faaliyetleri alanına özgü denetim birimleriyle araştırmalı ve gerektiğinde ortak hareket etmelidir. Bu kapsamda maliyet faktörü ikinci planda tutulmalıdır. Sürdürülebilirliği ve karlılığı daimî olarak amaçlayan işletmelerin bu düşünce içerisinde hareket etmeleri gerekmektedir. Bağımsız denetim amaç, kapsam, zamanlama ve yöntem olarak hile denetiminden ayrılmaktadır. Diğer bir ifadeyle faaliyetlerin kontrolü her iki denetimde farklı sonuçları ortaya koyabilmektedir.

7. SÜREKLİ DENETİM, BAĞIMSIZ DENETİM ve HİLE DENETİMİ ARASINDAKİ İLİŞKİ ve DENETÇİ GÖRÜŞÜNE SAĞLADIĞI KATMA DEĞER

İşletme, ekonomik fayda sağlayan ve insan ihtiyaçlarının karşılanması için mal veya hizmet üreten bir birimdir. Ekonomik fayda sağlayan işletmelerin temel amaçları büyümek, karlılığı sağlamak, sürekliliği kalıcı kılmak ve paydaşlarına karşı gerekli faydayı sağlamaktır. Bu kapsamda işletmeler, yatırımcılara para kazandıran, ekonomik katkı sağlayan, işlemlerden doğan vergi yükümlülüğünü yerine getiren yapıdır. İşletmeler, ülke ekonomilerinin gelişmesinde önemli yer tutmaktadır (Sevim & Paça, 2022).

Finansal tablolar, bilgi kullanıcılarının önemli kararlar almasında kritik bir öneme sahiptir. Finansal tabloların güvenilirliğinin sağlanmasında ve riskin azaltılmasında bağımsız denetim faaliyeti önemli bir yer tutmaktadır (Yaşar, 2015). Bağımsız denetimin temel amacı, düzenlenen finansal tabloların işletme performansı ve finansal durumu hakkında verilerin doğru yansıtıldığını beyan etmek ve ilgili görüşü sunmaktır.

İşletme faaliyetlerinde ortaya çıkan verilerin doğru değerlendirilmesinde her denetim biriminin varlığı önem taşımaktadır. Her bir denetim birimi farklı sonuçları ve görüşleri ortaya koymakta ve işletmenin akıbeti hakkında farklı raporlar sunabilmektedir.

Denetim çalışmaları tamamlandıktan sonra denetçi tarafından görüş beyan edilmektedir. Denetçi, görüş hakkında yazılı bir rapor hazırlayarak ilgililere ulaştırmaktadır. Denetim raporu; mesleki deneyim ve bilgiye sahip uzman kişiler tarafından oluşturulmakta olup, ilgili rapor finansal bilgileri kullananlar ile denetçiler arasında köprü vazifesini görmektedir (Acar & Temiz, 2019). Denetim raporları, ilgililer ve denetçiler arasında köprü vazifesinin yanı sıra bilgi eksikliğini gidermede de önemli rol üstlenmektedir (Arens ve diğerleri, 2012).

Denetçi görüşü, yönetim tarafından sunulan finansal tabloların işletmenin gerçek finansal ve faaliyet sonuçlarını yansıtır yansıtmadığına dair bağımsız denetçi görüşü şeklinde ifade edilmektedir (Ardiana, 2014).

Denetim raporu, denetçinin çalışmalarını içeriğini ve finansal bilgiler hakkında görüşünü beyan ettiği bir belgedir. Denetçi, işletme ve paydaşlar arasındaki iletişimi denetim raporu aracılığıyla sağlamaktadır (Bozkurt, 2018).

Denetim raporunda bulunan denetçi görüşleri dört türde olmaktadır (Altaş, 2015):

- Olumlu Görüş,
- Sınırlı Olumlu Görüş,
- Olumsuz Görüş,
- Görüş Bildirmekten Kaçınma.

Denetim süreci sonunda elde edilen verilerin önemlilik düzeyleri ve ilgili kullanıcıların kararlarına olan etkileri denetçi tarafından sunulacak görüş türünün belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Görüş oluşturmada önemlilik düzeylerine ilişkin bilgiler Tablo 6'da özetlenmiştir.

Tablo 6. Görüş Oluşturmada Önemlilik

Önemlilik Düzeyi	Bilgi Kullanıcılarının Kararlarına Etkisi	Denetçi Görüşü
Tutarlar Önemsizdir	Kullanıcıların Kararları Etkilenmez	Olumlu
Tutarlar Önemlidir; Finansal Tablolar Bir Bütün Olarak Doğru ve Güvenilirdir	Hata ve Yanlışlıklar Kullanıcıların Kararlarını Etkilemektedir. Ancak Finansal Raporların Dürüst Olmasına Gölge Düşmemiştir	Sınırlı Olumlu
Tutarlar Yeterince Önemlidir; Finansal Tablolar Bir Bütün Olarak Doğru ve Güvenilir Değildir	Finansal Tablolara Dayalı Olarak Karar Alan Kullanıcıların Tümü ya da Çoğunluğunu Önemli Derecede Etkilemektedir	Görüş Bildirmekten Kaçınma ya da Olumsuz Görüş
Denetçi Bağımsız Değildir		Görüş Bildirmekten Kaçınma

(Güredin, 2014)

İşletme faaliyetlerinde alana özgü yapılan denetimler denetçi görüşlerinin türünü değiştirmektedir. Diğer bir ifadeyle işletmenin faaliyet ve finansal durumu hakkında verilen olumlu bir görüş, bazen beklenmedik finansal zayıflıklara, yolsuzluk ve hilelere neden olabilmektedir. Denetim alana özgü yapılmalıdır. Çünkü her alan mesleki tecrübe gerektirir. Mesleki bilgi kapsamında değerlendirilmeyen işlemler farklı görüşleri ortaya koyabilmektedir. İşletmede olası bir risk bazen bağımsız denetçi tarafından önemli olarak görülmemektedir. Söz konusu durum işletmeleri yanlış yatırımlara ve yanlış stratejilerin uygulanmasına yönlendirebilmektedir. İşletme içinde yönetim ve çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hileler sürekli denetim ve hile denetimi kapsamında daha hızlı tespit edilirken, finansal tablolardaki hata veya hileler bağımsız denetim kapsamında daha net ortaya konabilmektedir. Kısaca, işletme bünyesinde faaliyetlerin türüne göre yapılan denetimler farklı denetim görüşlerini ortaya koymaktadır. O halde işletme yönetimi sürdürülebilirliği sağlamak adına maliyet faktörlerini ikinci planda tutarak faaliyetlere göre denetimi gerçekleştirmeli ve ortaya çıkan görüşlere göre stratejileri uygulamalıdır. Bu doğrultuda, etkileşim halinde olan her denetim fonksiyonunun işletmenin geleceğine yön vereceği göz ardı edilmemelidir.

Denetçi görüşü sürdürülebilirliği etkilediği kadar piyasada itibarı da etkilemektedir. Dolayısıyla denetim fonksiyonlarının çalışmaları denetçi görüşünü, denetçi görüşü ise işletmelerin başarı düzeyini etkiler.

8. SONUÇ

Teknolojinin gelişimi ile faaliyetlerde artan iş yükü, kaos ve belirsizlik ortamını her geçen gün artırmaktadır. Değişen gelişmeler karşısında işletmelerin sürekliliği sağlamları önem arz etmektedir. Bu aşamada, belirsizliklerin giderilmesinde gerekli olan denetim faaliyetlerinin sisteme yerleştirilmesi bir ihtiyaçtan ziyade artık bir gereklilik haline dönüşmüştür. Bu bağlamda faaliyetlerde hata, hile ve suiistimallerin etki düzeyini azaltmak, işletme varlıklarını korumak, verimliliği sağlamak, finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliğini artırmak ve işletme sürdürülebilirliğini sağlama konularında sürekli denetim, bağımsız denetim ve hile denetiminin önemi tartışılmaz.

Geleneksel yöntemlerle yapılan denetimler yerini artık günümüzde dijital ortamda yapılan denetimlere bırakmıştır. Dijitalleşmenin denetim sürecine entegre edilmesiyle birlikte faaliyetlerde ortaya çıkabilecek hata ve hilelerin azaltılmasında katkı sağlayarak denetimin daha kaliteli yapılmasına ortam hazırlamıştır. Geleneksel olarak yapılan denetimlerde muhasebede hilelerin tespiti zaman almakta ve geri döndürülemez sonuçlara sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla teknoloji çağında sürekli denetimin varlığı hayati öneme sahiptir. Sürekli denetim, hileleri önceden tespit etmede, tekrarı azaltmada ve hilelerin etkisini minimum seviyeye düşürmede katkı sağlar. Sürekli denetim faaliyetinin diğer denetim fonksiyonları ile uygulanması verimliliği artıracaktır. Bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliği hakkında makul güvence verir. Hile denetimi ise hileli işlemlerin açığa çıkartılmasında faydası büyüktür. Dolayısıyla, bu üç yaklaşımın birlikte hareket etmesi risklerin derecesini azaltacaktır. O halde, işletmelerin faaliyetlerde verimliliği kalıcı kılmak adına denetimde etkinliği artırmaları gerekmektedir. Denetimde etkinliği artırırken maliyet ve harcanan zamanın dikkate alınması önemlidir. Aksi takdirde denetlenen işletme açısından önemli bir külfet oluşturacaktır.

İşletme bünyesinde ortaya çıkan hata ve hileler genellikle kontrol yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Yönetim gerekli alt yapıyı sağlayarak faaliyetlerin türüne göre denetim fonksiyonlarını oluşturmalıdır. Bu çalışmada, detaylı literatür araştırması yapılmıştır. Literatür çalışmalarında hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasında önem taşıyan sürekli denetim, bağımsız denetim ve hile denetimi konuları irdelenmiştir. Yapılan literatür çalışmaları, sürekli denetim, bağımsız denetim ve hile denetiminin tanımı ve önemi, faaliyetlerdeki etkinliği, sağladığı faydalar vb. konular ele alınmıştır.

İşletme verileri doğrultusunda hazırlanan denetim raporlarında yer alan denetçi görüşleri, işletmelerin kararlarını etkilemede önemli fonksiyona sahiptir. Dolayısıyla, farklı alanlarda elde edilen denetim görüşleri farklı politikaların uygulanmasını hızlandıracaktır. İşletme faaliyetlerinde alana özgü denetçilerin bulunmaması faaliyetlerin etkinliğini ölçmede yetersiz kalacaktır. Çünkü her alanın mesleki bilgisi ve yönlendirmesi farklıdır. Bu bakımdan, alanında uzman denetçiler tarafından hazırlanan raporlar, diğer denetçilerin görüşüne olumlu katkı sağlayacaktır. Çalışma, işletme kapsamında bu üç yaklaşımın denetçi görüşüne sağladığı katma değeri değerlendirmeye yönelik olup, konunun önemine ilişkin araştırmaların giderek yaygınlaştırılması yönündedir.

Sonuç olarak, faaliyet ve muhasebe süreçlerinin doğru yönetilmesi, işlemlerin doğru kayıtlara intikali ve finansal tabloların doğruluğu hakkında gerekli desteği sağlamada denetimin katkısı tartışılmaz. O halde tüm denetim birimleri birbiri ile bağlantılı ve gerekli durumlarda birbirlerinin destekçileridir. Faaliyetlerde ortaya çıkan olumsuz durumlar denetçinin görüşünü etkilemektedir. Denetim görüşünün olumlu olması, işletme faaliyetlerinin doğru işlemesi ile ilişkilidir. Denetim birimleri kendi alanında elde ettikleri bilgiler doğrultusunda diğer denetim birimleri ile istişare halinde nihai görüşü sunar. Denetçinin mesleki tecrübesi ve eğitimi bu çerçevede büyük önem taşımaktadır. Olası bir yanlışlık, kararların yanlış alınmasına ve işletmelerin varlığına olumsuz etki edecektir. Bu bakımdan hızlı, etkin ve güvenilir bilgilerin üretilmesi için 3'lü denetim faaliyetinin bünyede yer alması işletmelerde başarıyı kalıcı kılacaktır.

Kaynakça

- Aboa, Y. D. (2014). Continuous Auditing: Technology Involved, Undergraduate Honors Theses, 1-46.
- Acar, D., Öztürk, M. S., & Usul, H. (2016). Dijital Ortamda Denetim: Sürekli Denetim, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21(5), 1561-1571.
- Acar, M., & Temiz, H. (2019). Denetçi Görüşlerinin Pay Senedi Getirileri Üzerindeki Etkisi, Muhasebe ve Denetime Bakış, (58), 173-194.
- Akdoğan, N., Aktaş, M., & Gülhan, O. (2015). Borsa İstanbul'da Bağımsız Denetim Şirketleri ve Bağımsız Denetim Görüşleri Üzerine Bir İnceleme, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(1), 19-32.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2012). Fraud Examination. Mason, Ohio: South-Western Cengage Learning.
- Altaş, S. (2015). Şirket Denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ardiana, P. A. (2014). The Role of External Audit in Improving Firm's Value: Case of Indonesia, December, 21, The 5th International Conference Of The Japanese Accounting Review, 1-15.

- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, Boston: Prentice Hall.
- Ataman, B., & Aydın, R. (2017). Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Marmara Business Review*, 2(1), 1-23.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., & Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Yayınları: İstanbul.
- Barros, C., & Marques, R. P. (2022). Continuous Assurance for the Digital Transformation of Internal Auditing, *Journal of Information Systems Engineering and Management*, 7(1),1-12.
- Bibi, W. F. (2010). Continuous Auditing: The Basics, Reality and the Future. http://www.bibiconsulting.net/Continuous_audit_Article.pdf. Erişim Tarihi: 29.06.2014 adresinden alındı
- Bierstaker, J. L., Burnaby, P., & Thibodeau, J. (2001). The Impact of Information Technology on the Audit Process: An Assessment of the State of the Art and Implications for the Future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3),159-164.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Chapman, C. (2003). Let there be Light. *The Internal Auditor*, 60(1), 38-45.
- Chen, Charles, j., Su, X., & Zhao, R. (2000). An Emerging Market's Reaction To Initial Modified Audit Opinions: Evidence From The Shanghai Stock Exchange, *Contemporary Accounting Research*, 17(3), 429-455.
- Coderre, D. (2005). *Global Technology Audit Guide Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment*. Florida: The Institute of Internal Auditors.
- Cosserat, G. W. (2009). *Modern Auditing*. John Wiley & Sons Inc.
- Çatıkkaş, Ö., & Çalış, Y. E. (2010). Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (45), 146-156.
- Demir, M., Kısakürek, M. M., & Arslan, Ö. (2019). İç Denetim Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı Önlemedeki Rolüne Yönelik Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (82), 111-134.
- Doğan, S., & Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi, *Maliye ve Finans Yazıları*, (108), 167-187.
- Duréndez, G., & Guillamón, A. (2003). The Usefulness of the Audit Report in Investment and Financing Decisions, *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 549-559.
- Eilifsen, A., & Messier, W. F. (2000). The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research, *Journal of Accounting Literature* (19),1-43.
- Emir, M. (2008). Hile Denetimi, *Mali Çözüm*, (86), 109-121.
- Erdoğan, S. (2015). Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu, *Mali Çözüm*, 25(128), 15-32.
- Erdoğan, S., & Kutay, N. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Karakteristiklerinin Bağımsız Denetim Gelirleri Üzerindeki Etkisi, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(27), 105-122.
- Gonzales, G. C., Sharma, P. N., & Galletta, D. F. (2012). The Antecedents of the use of Continuous Auditing in the Internal Auditing Context, *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 248-262.
- Gonzalez, G. C., & Hoffman, V. B. (2018). Continuous Auditing's Effectiveness as a Fraud Deterrent, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 37 (2), 225-247.
- Gore, P., Pope, P., & Singh, A. (2001). *Non-Audit Services, Auditor Independence and Earnings Management*. Working paper. Lancaster University.

- Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hussain, A., Manickam, R., Selvam, M., & Sudha, M. (2023). A Study on Accounting and Auditing, Recent trends in Management and Commerce 2(1),136-143.
- Jafarlı, R., & Gahramanlı, G. (2018). Hata, Yaratıcı Muhasebe ve Hile Ayrımı, Muhasebe Hilelerine Karşı Çözüm Önerisi: Enron Skandalı Örneği. Ünye İktisadi İdari Bilimler Dergisi, 2(1), 1-15.
- Janvrin, D. J., & Watson, M. W. (2017). Big data: A New Twist to Accounting, Journal of Accounting Education, (38), 3-8.
- Josheski, D., & Jovanova, B. (2012). External Audit and Relation Between Internal Auditors, Supervisory Body and External Auditors of the Banking Sector in the Republic of Macedonia, MPRA Paper, 39754, 1-12.
- Karahan, M., & Çolak, M. (2019). Hile Önleyici Olarak Sürekli Denetim Verimliliği, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 21(2), 561-572.
- Karavardar, A. (2016). Denetim Kalitesine Etki Eden Faktörler: Türkiye'de Bir İnceleme, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, H. P., & Gökbayrak, S. (2021). Bağımsız Denetçilerin Denetim Riski ve Bileşenlerine Yönelik Yaklaşımları: Nitel Bir Araştırma, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 8(3), 468-493.
- Kaya, H. P., & Uzay, Ş. (2018). Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (20), 721-740.
- Kıymetli Şen, İ. (2006). Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim, Çankırı Karatekin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(1), 383-404.
- Knechel, W. R., Thomas, E., & Driskill, M. (2020). Understanding Financial Auditing from a Service Perspective, Accounting, Organizations and Society, 81(C), 1-23.
- Kogan, A., Sudit, E. F., & Vasarhelyi, M. A. (2003). Continuous Online Auditing: An Evolution. Unpublished Workpaper, 1-25.
- Kranacher, M. J., Riley, R., & Wells, J. T. (2011). Forensic Accounting and Fraud Examination. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- Kuhn, J. R., & Sutton, S. G. (2010). Continuous Auditing in ERP System Environments: The Current State and Future Directions, Journal of Information Systems, 24(1), 91-112.
- Lakis, V. (2008). Independent Auditing Development Tendencies, Technological and Economic Development of Economy, 14(2), 171-183.
- Lehman, C. R., & Okcabol, F. (2005). Accounting For Crime, Critical Perspectives on Accounting, 16(5), 613-639.
- Lessambo, F. I. (2018). Auditing, Assurance Services, And Forensics: A Comprehensive Approach.
- Marques, R. P., & Santos, C. (2017). Research on Continuous Auditing: A Bibliometric Analysis. Conference: 2017 12th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI).
- Menon, K., & Williams, D. D. (2001). Long-Term Trends in Audit Fees, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 20(1), 115-136.
- Messier, F. W., Glove, S. M., & Prawitt, D. F. (2010). Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach. McGraw-Hill Irwin, USA.
- Nasta, L. N., & Ladar, C. T. (2015). Convergences and Divergences between Internal and External Audit on International Context, AGORA International Journal of Administration Sciences, (1), 46-55.

- Okute, A. L., & Enah, I. S. (2019). Auditing and Fraud Control in Tertiary Institutions in Cross River State, Nigeria, *International Journal of Research & Review*, 6(9), 142-152.
- Omoteso, K., Patel, A., & Scott, P. (2008). An Investigation into the Application of Continuous Online Auditing In The U.K, *The International Journal of Digital Accounting Research*, 8(14), 23-44.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi: Metodoloji ve Raporlama*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Persakis, A., & Iatridis, G. E. (2016). Audit Quality, Investor Protection and Earnings Management During the Financial Crisis of 2008: An International Perspective, *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 41(1), 73-101.
- Ramamoorti, S., & Dupree, J. (2010). Continuous Controls Monitoring Can Help Defer Fraud, *Financial Executive*, 26(2), 66-67.
- Rezaee, Z. (2004). Restoring Public Trust in the Accounting Profession by Developing Anti-Fraud Education, Programs, and Auditing, *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 134-148.
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R., & McMickle, P. L. (2002). Continuous Auditing Building Automated Auditing Capability, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 147-163.
- Rosnidah, I., Johari, R. J., Mohd Hairudin, N. A., Hussin, S. S., & Musyaffi, A. M. (2022). Detecting and Preventing Fraud with Big Data Analytics: Auditing Perspective, *Journal of Governance and Regulation*, 11(4), 8-15.
- Saad, E. B., & Lesage, C. (2013). Saad, E.B and Lesage, C. (2013), Why are Auditors Over-Blamed in OccountingFrauds? <http://qqhq.org/meetings/AUD2010/WhyareAuditorsOver-blqmed.pdf>.
- Salem, M. M. (2012). An Overview of Research on Auditor's Responsibility to Detect Fraud on Financial Statements, *The Journal of Global Business Management*, 8(2), 218-229.
- Searcy, D. L., & Woodroof, B. (2003). Continuous Auditing: Leveraging Technology, *The CPA Journal*, 73(5), 46.
- Seitz, J., Oeding, J., & Wiese, M. (2015). Is It Ethical For The US Government To Offer Financial Awards To Potential Whistleblowers of Financial Statement Fraud And Internal Control Violations?, *Journal of Theoretical Accounting Research*, 69-80.
- Sekizsu, B., & Ertaş, F. C. (2018). Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 43-63.
- Serçemeli, M., & Orhan, M. S. (2016). Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine BIST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma, *Sayıştay Dergisi*, (101), 31-50.
- Sevim, U., & Paça, M. (2022). İşletme Sürekliliği Varsayımının Finansal Raporlar ve Denetim Raporları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2) 917-939.
- Sharma, A. (2010). *Auditing*. V.K. Enterprises, New Delhi, India.
- Tamay, G. (2010). Sürekli Denetim Sürekli Gözetim, *KPM Gündem Risk Yönetimi ve Uyum Hizmetleri Özel Sayısı*, 14-15.
- Thornton, P. B. (2013). *Management Principles and Practices*. 5th Edition, WingSpan Press.
- Turğay, İ., Doğan, S., & Mengi, T. B. (2020). İç Denetim Faaliyetlerinde Sürekli Denetim: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı, *Denetişim Dergisi*, (21), 5-26.
- Usul, H., & Topçuoğlu, M. (2011). Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması 379 Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(3), 53-66.

- Uzay, Ş. (2017). Bağımsız Denetimin İşletmenin Sürekliliğine Katkısı, KGK Muhasebe ve Denetimi Sempozyumu, İktisadi Gelişimde Muhasebe ve Denetimin Önemi, İstanbul.
- Varıcı, İ. (2012). Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Raporlarının İncelenmesi, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (5),122-144.
- Vasarhelyi, M. A., Alles, M., & Williams, K. T. (2010). Continuous Assurance for the Now Economy, Institute of Chartered Accountants in Australia.
- Vona, L. W. (2012). Fraud Risk Assessment: Building a Fraud Audit Program, John Wiley, Sons.
- Walker, D. (2005). Seven Voices from the Profession, Journal of Accountancy, 200(4), 26-27.
- Walker, D. M. (2002). Accounting Profession: Oversight, Auditor Independence, and Financial Reporting Issues. United States General Accounting Office, Washington. <http://www.gao.gov/new.items/d02742r.pdf> (23.08.2005) adresinden alındı
- Warren, J. D., & Parker, X. L. (2003). Continuous Auditing: Potential for Internal Auditing. USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Wei, Z., Wang, Z., Wu, Y., & Li, C. (2012). The Environment of Capital Market, Audit Opinion and the Cost of Liability, Audit Research, 3(3), 98-105.
- Wells, J. T. (2003). The First Step in Uncovering Fraud in the Auditor's Bailiwick: Analyzing Financial Information, Journal Of Accountancy, 196(2), 86-90.
- Yang, D., Jiao, H., & Buckland, R. (2017). The Determinants of Financial Fraud in Chinese Firms: Does Corporate Governance as an Institutional Innovation Matter? Technological Forecasting and Social Change, (125), 309-320.
- Yasin, M., Tahir, N., Aslam, M., Bakhsh, A., Ullah, S., Imran, M. A., & Khaliq, M. T. (2019). The Impact of Nepotism on Employment Status in Public Sector Institutions: An Evidence from Fresh Graduates of Pakistan, Journal of Economic Impact, 1(1), 8-11.
- Yaşar, A. (2015). Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (65), 81-96.
- Yazar, B. B., Güneş, R., & Çukacı, Y. C. (2018). Alınan Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalite Kontrol Sistemi Bağlamında Değerlendirilmesi: BIST 100 Örneği, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23(3), 1071-1083.
- Yılcı, M. (2003). İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Yoon, K., Liu, Y., Chiu, T., & Vasarhelyi, M. A. (2021). Design and Evaluation of an Advanced Continuous Data Level Auditing System: A three-layer Structure, International Journal of Accounting Information Systems, 42(2), 1-16.
- Zhao, N., Yen, D. C., & Chang, I. (2004). Auditing in the E-commerce Era, Information Management & Computer Security, 12(5),389-400.