



Sürekli Denetim Konusunda 2011-2024 Yılları Arasında Yapılan Araştırmaların Literatür Taraması ve İçerik Analizi

Literature Review and Content Analysis of Research Conducted Between 2011-2024 on Continuous Audit

Zeliha KOCA¹ - Ebru ERDOĞAN²

Öz

Büyüyen işletmelerin yöneticileri işletme faaliyetlerini kontrol etme noktasında birtakım zorluklar yaşamaktadırlar. Bu durum, işletmelerde hata ve hile riskinin artmasına neden olmaktadır. İşletmelerin boyutundan bağımsız olarak hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesine yönelik tedbirler alınmalıdır. Bu nedenle son dönemde yaşanan finansal olaylar ve yürürlüğe giren yeni yasal düzenlemelerle birlikte, geleneksel denetim metotları yerini giderek daha fazla dijital denetimlere bırakmaktadır. Hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesinde önemli yöntemlerden biri de sürekli denetimdir. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de sürekli denetim konusunda 2011-2024 yılları arasında yapılan araştırmaların bilimsel yönelimini tespit etmektir. Bu doğrultuda Google Scholar, TR Dizin, Dergipark, EKUAL Keşif ve Web of Science (WOS) veri tabanları üzerinden ulaşılan sürekli denetim ile ilgili araştırmaların literatür taraması ve içerik analizi yapılmıştır. Yapılan literatür taraması sonuçlarına göre, öne çıkan konular arasında sürekli denetim ve iç denetim ilişkisi, sürekli denetimin hile önleyici etkinliği, sürekli denetim ile bağımsız denetim ilişkisi ve sürekli denetimin geleceği bulunmaktadır. Konuya ilişkin araştırmaların en fazla 2018-2020 yılları arasında olduğu görülmektedir. Bu araştırmalar, daha etkin ve modern bir sürekli denetim modelinin geliştirilmesi için yararlı bir kavramsal çerçeveye duyulan ihtiyacı desteklemektedir. Türkiye’de sürekli denetim alanında yapılan araştırmaların sayısının artırılmasının büyük veri miktarlarının arttığı ve artmaya devam edeceği zamanlarda, sektörler için oldukça yararlı olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sürekli Denetim, Hata, Hata Önleme, Hile, İçerik Analizi.

Abstract

Managers of growing businesses face a number of challenges in controlling business activities. This situation gives rise to an increased risk of error and fraud in enterprises. It is imperative that measures be taken to detect and prevent fraud, regardless of the size of the enterprise. In light of the recent financial events and new legal regulations that have come into force, it is becoming increasingly evident that traditional audit methods are being replaced by digital audits. One of the important methods in preventing and detecting fraud is continuous auditing. The objective of this study is to ascertain the scientific orientation of research on continuous auditing in Turkey between 2011 and 2024. In this direction, literature review and content analysis of the studies on continuous auditing accessed through Google Scholar, TR Index, Dergipark, EKUAL Discovery and Web of Science (WOS) databases were conducted. According to the results of the literature review, prominent topics include the relationship between continuous auditing and internal auditing, the fraud prevention effectiveness of continuous auditing, the relationship between continuous auditing and independent auditing, and the future of continuous auditing. It is observed that the most research on this subject was conducted between 2018 and 2020. These studies support the need for a conceptual framework to develop a more effective and modern continuous auditing model. Increasing the number of studies conducted in the field of continuous auditing in Turkey is considered to be highly beneficial for sectors as the amount of big data continues to grow.

Keywords: Continuous Auditing, Error, Error Prevention, Fraud, Content Analysis

¹ Öğr. Gör. Dr., Malatya Turgut Özal Üniversitesi, Arapgir MYO, zeliha.koca@ozal.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-5610-9257>

² Arş. Gör. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ebru.gulhan@inonu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-6981-8335>

Makale Türü/Article Type: Araştırma Makalesi/Research Article

Geliş Tarihi/Received Date: 10.05.2024 – Kabul Tarihi/Accepted Date: 03.08.2024

Atf İçin/For Cite: KOCA Z., ERDOĞAN E., “Sürekli Denetim Konusunda 2011-2024 Yılları Arasında Yapılan Araştırmaların Literatür Taraması ve İçerik Analizi”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 2024;23(92):1375-1393

<https://doi.org/10.17755/esosder.1481506>

Lisans: [CC BY-NC 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

1. GİRİŞ

Teknolojik ilerlemeler, finansal raporlama ve denetim süreçlerini büyük ölçüde dönüştürmektedir. Denetim sistemleri giderek daha kompleks bir yapıya bürünmekte ve çeşitli kamu ve özel sektör kuruluşlarının Teknik Uygulama Birimleri (UPT) için önemli bir gelişim aracı haline gelmektedir (Al-Mohammed, 2020). Bu gelişim araçlarından biri de, denetim sürecinde veri analizi kullanılmasını içeren sürekli denetim metodolojisidir. Sürekli Denetim (CA) ve Sürekli İzleme (CM) teknolojileri, gerçek zamanlı denetim kanıtlarının elde edilmesini ve kontrollerin etkin bir şekilde değerlendirilmesini sağlayarak bu ihtiyacı karşılamaktadır.

Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA) ve Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) sürekli denetimi “ilişkili olayların ortaya çıkmasına bağlı olarak anlık veya kısa süreli bir periyot kapsamında yapılan ve denetim raporlarının hazırlandığı bir teknik” olarak tanımlamaktadır (Alles, vd., 2006). Rezae (2002)’ye göre; sürekli denetim kâğıtsız ve gerçek zamanlı muhasebe ortamında hazırlanmış finansal tablolara uygun görüş verebilmek için elektronik denetim kanıtlarının toplanması sürecidir. Sürekli denetim, gerçek zamanlı muhasebe sistemlerini kullanarak işlemlerin dijital olarak kaydedilmesi, raporlanması ve denetlenmesi süreçlerini kapsar. Sürekli denetim aracılığıyla, işletmelerin şeffaflığı artarken, hesap verilebilirlik güçlenmektedir ve iç denetimler daha etkili sonuçlar ortaya koymaktadır. Sürekli denetim, kontrol ve risk değerlendirmelerinin otomatik olarak yapılmasını sağlar. Bu yaklaşım, işlemlerin belirli aralıklarla (örneğin yıllık veya aylık) örnekleme yöntemiyle incelenmesi yerine, tüm işlemlerin sürekli olarak incelenmesini içerir ve bu da denetim süreçlerinde önemli değişikliklere neden olur (Cankar, 2006).

Sürekli denetim ile teknolojinin kullanımıyla, hataların ve usulsüzlüklerin erkenden tespit edilmesi mümkün hale gelir, bu da finansal risklerin minimize edilmesine katkı sağlar. Bu teknolojiler, denetim süreçlerini daha etkin ve verimli hale getirerek kurumların sürekli olarak uyumlu kalmasını sağlar ve stratejik karar verme süreçlerine destek olur. Teknolojik gelişmelerle bütünleşen sürekli denetim araçları, işletmelerin finansal verilerinin doğruluğunu koruyarak genel iş performansını artırır. Sürekli denetim, işletmelerin finansal raporlamalarının doğruluğunu ve şeffaflığını garanti altına almak için hayati öneme sahiptir. Sürekli denetim araştırmaları, sürekli denetim uygulamaları ve teknolojilerinin hata ve usulsüzlüklerin önlenmesine nasıl yardımcı olduğunu değerlendirerek bu alanı daha da ileriye taşıyabilir (Bassasan vd., 2022).

Yapılan araştırmada, 2011-2024 yılları arasında Türkiye’de yayınlanmış bilimsel makaleler ve kitap bölümlerine ait literatür taraması yapılmış olup literatüre dair bilgiler kapsamlı bir biçimde değerlendirilmiştir. Literatür taraması yapılırken sürekli denetim ile ilgili çalışmaların 2011 yılından itibaren yoğunlaştığı tespit edildiğinden tarama aralığı başlangıcı 2011 yılı seçilmiştir. Kongre veya sempozyumda sunulan bildirilerin daha sonra kitap bölümüne dönüştürüldüğünün ya da makale olarak yayımlandığının tespit edilmesi nedeniyle bu alanda yapılan bildiri çalışmaları araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır. Çalışma kapsamında literatür taraması yapılmıştır.

Çalışmanın araştırma soruları aşağıda belirtilmiştir.

Türkiye’de sürekli denetim alanında yapılan çalışmaların yıllara göre eğilimi nasıldır?

Sürekli denetim alanında yapılan araştırmalar konu başlıkları olarak neleri kapsamaktadır?

Sürekli denetim alanında yapılan araştırmaların; yazarlarının ünvanlarına göre dağılımı, yazar işbirliği dağılımı, araştırma yöntemlerine göre dağılımı, veri toplama yöntemlerine göre dağılımı, atıf gelişiminin dağılımı, yayın eğilimlerine göre dağılımı ve anahtar kelime terimlerindeki dağılımları nasıldır?

Yapılan çalışma ile araştırma sorularının cevapları irdelenerek gelecekte bu alanda yapılacak çalışmalara ışık tutulması amaçlanmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASINDA ÖN PLANA ÇIKAN YAYINLAR VE İÇERİKLERİ

Yapılan yerli ve yabancı literatür taramasında ön plana çıkan yayınlar ve içerikleri ile ilgili bilgiler aşağıda verilmiştir.

Öncü ve İşgüden (2012), bilgi teknolojilerindeki evrimin getirdiği sürekli denetim metodolojisinin ve iç denetimin temel rolleri olan güvence ve danışmanlık hizmetlerinin etkinliğini araştırmak için İMKB-100 işletmelerinde bir inceleme yapmışlardır. Toplam 81 işletmede iç denetim alanında sorumluluğu bulunan iç denetçilere, iç denetim ve iç kontrolde görev alan yöneticilere, koordinatörlere, muhasebe müdürlerine, mali işler müdürlerine ve genel müdür yardımcılara anket uygulamışlardır. Çalışma sonunda yazarlar bilgi teknolojilerindeki değişikliklerin etkisi altında, iç denetim birimlerinin güvence ve danışmanlık işlevlerini üstlenmeye başladığını ve sürekli denetim yaklaşımını benimseyerek işletmelerde uygulamaya koyduklarını göstermişlerdir. Ancak, bazı güvence ve danışmanlık hizmetleri ile sürekli denetim süreçlerinde XBRL kullanımında eksiklikler tespit edilmiştir.

Orhan ve Serçemeli (2014), gerçekleştirdikleri çalışmalarında BIST 100 şirketlerinde sorumlu yönetici ve çalışanlara sürekli denetim konusunda anket uygulaması yapmışlardır. Sürekli denetimin BIST 100 şirketlerinde uygulanma düzeyini belirlemek, iç denetimde sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların sürekli denetim ile ilgili bilgi düzeylerini ve tutumlarını ortaya koymak amaçlanmıştır. Sürekli denetimin Türkiye’de yeni bir kavram olduğunu ve bu konuda az sayıda çalışma yapıldığını belirtmişlerdir. Sistemin kurulumu, uygulanması, faydaları, maliyeti ve gerekliliği hakkında yeterli bilgiye sahip olunmadığını dolayısıyla sistemin uygulanmaması ve önemsenmemesi sonucunun ortaya çıktığını tespit etmişlerdir. Bu nedenle, daha fazla akademik araştırmaların yapılmasını, uygulayıcılara seminerler verilmesini önermişlerdir. Ayrıca, akademisyenlerin bu sistemi tanıtmada daha aktif rol alması gerektiğini belirtmişlerdir.

Orhan ve Serçemeli (2015), çalışmalarında BIST-100 endeksine kayıtlı 65 şirketin iç denetim alanında sorumluluğu bulunan yönetici ya da çalışanlarına anket uygulaması yapılmıştır. Bu şirketlerde sürekli denetim uygulanma düzeyi belirlenerek şirketlerin bu uygulamaya hazır olup olmadıkları ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Araştırma sonucunda, bu yaklaşımı uygulayan işletmelerin insan kaynaklarının daha güçlü olduğu ancak uygulamayan işletmelere göre teknolojik ve ekonomik açıdan hiçbir farklılık göstermediği belirlenmiştir.

Gönen vd., (2015) çalışmalarında sürekli denetim sisteminin bir denetim yazılımı ile nasıl uygulanabileceğini araştırmışlardır. Teorik bilgilerin pratikte nasıl görüldüğünü ortaya koymak amacıyla "Örnek Olay Çalışması" yöntemini kullanmışlardır. Örnek olay çalışmasında seçilen şirket, sürekli denetim sistemini kullanmayıp gerekli denetim yazılımlarına sahip olmaması durumunda aylık 60.000\$'a kadar kayba sebep olabilecektir. Bu durum incelenen yazılımın etkili bir sürekli denetim uygulaması için yeterli ve faydalı olduğunu ortaya koymuştur.

Uludağ (2018), çalışmasında öngörüsül yaklaşımın bütünsel bir metot olarak benimsenmesini önermektedir ve bu yaklaşımın uygulanma yöntemlerini kavramsal bir çerçeve içinde sunmaktadır. Araştırma sonucunda, öngörüsül yaklaşımın kullanımıyla olaylar meydana gelmeden önce tahminlerde bulunarak, uygun zamanlamayla müdahale etmenin ve belirlenen alanlarda önleyici işlemler yaparak gerçek zamanlı güvence sağlamanın mümkün olduğunu belirtmektedir.

Uyar ve Şahin (2019), çalışmalarında literatürdeki sürekli denetim modelleri ve yaklaşımlarının araştırılmasını amaçlamış olup en çok bilinen ve özellikleri ile göze çarpan üç modeli incelemiş ve karşılaştırmalı olarak analiz etmişlerdir. Çalışmanın konusunu sürekli denetim modelleri ve yaklaşımlarından Rezaee vd. Modeli, Onions Modeli ve Woodroof&Searcry Modelleri oluşturmaktadır. Çalışma sonucunda bazı açılardan benzerliklere sahip olsalar da her üç modelin genel olarak farklılaştığı gözlemlenmiştir.

Yüksel (2019), çalışmasında sürekli denetim, sürdürülebilirlik risk yönetimi, kurumsal risk yönetimi ve entegre raporlama konuları ele alınmış, entegre raporlamanın sürekli denetime olan etkisi anlatılmıştır. İşletme faaliyetlerinde bilgi teknolojilerinin kullanımı, finansal ve finansal olmayan sermaye unsurları için eş zamanlı kayıt yapacak yazılımların geliştirilmesi ve kullanımı, entegre raporun XBRL (eXtensible Business Reporting Language- Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) ile hazırlanması için gerekli altyapının oluşturulması ve işletmelerin bu konuda teşvik edilmesi öngörülmüştür.

Karahan ve Çolak (2019), çalışmalarında sürekli denetimin dolandırıcılığı önleme üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Bu kapsamda öncelikle hata ve hile kavramları ile bunların çeşitleri üzerine bir kavramsal çerçeve geliştirilmiş, ardından denetim ve sürekli denetim terminolojileri açıklanmıştır. Çalışmanın sonunda ise sürekli denetimin hile önlemedeki işlevi detaylı bir şekilde ele alınmıştır. İşletmelerde sürekli denetimin eksiksiz uygulanabilmesi için teknik anlamda bir alt yapının gerekli olduğunu ve çalışan personelin teknolojiyi kullanımı anlamında kalifiye olmasının önemli olduğunu belirtmişlerdir.

Kaban ve Gül (2019), çalışmalarında bankacılık sektöründe meydana gelebilecek hile olaylarının önlenmesinde sürekli denetim olarak merkezi denetimin rolünü ele almaktadır. Nitel araştırma yöntemi olarak durum çalışması seçilmiştir. Araştırma, Türkiye'nin halka açık en büyük mevduat bankalarından birinde, banka yöneticilerinin katılımıyla yürütülmüş ve veri toplama yöntemi olarak yüz yüze görüşmeler yapılmıştır. Örneklem belirleme sürecinde ölçüt örneklem yöntemi uygulanmıştır. Araştırmanın amacı, hile türleri ve kaynakları açısından merkezi denetimin etkinliğini belirlemektir. Bu kapsamda, teftiş kurulundan gelen banka yöneticileri ile yapılan yüz yüze görüşmeler sonucunda, merkezi denetimin hileyle mücadelede etkili bir yöntem olduğu sonucuna varılmıştır.

Kahyaoğlu vd., (2020), Türkiye kamu sektörü içinde yer alan iç denetim uygulamalarını incelemişler ve en iyi uygulamalara dikkat çekmeyi amaçlamışlardır. Analiz için denetim işlemlerini dijitalleştiren bir yazılımı kullanan T.C. Tarım ve Orman Bakanlığı'nın iç denetim mekanizması seçilmiştir. Çalışma Türk kamu sektöründeki iç denetim yapısına genel bir bakış sunmaktadır. Tarım ve Orman Bakanlığı'nın iç denetim sürecini özetler niteliktedir. Bakanlık denetimine ait veri, metot ve bulgular değerlendirilmiştir ve sonuçta, bu bulgular üzerinden politika önerileri geliştirilerek literatüre katkı sağlanmıştır. Bulut bilişimin yaygınlaşması, veri depolama maliyetlerinin düşmesi ve veri entegrasyon araçlarındaki ilerlemeler, hükümetlerin performans analizi ile daha iyi politika kararları almasını ve harcamalarını daha etkili yönetmesini sağlamaktadır. Hükümetler, BT (Bilgi teknolojisi)'nin operasyonlarına ve hizmetlerine getirebileceği potansiyel faydalar ve yüksek performans beklentileri nedeniyle BT altyapılarına büyük yatırımlar yapmaktadır. Büyük verinin gücüyle, bilgiye yönelik çağdaş bir yaklaşım benimsenmiştir. Bu yaklaşım, veri silolarını ortadan kaldırırken, veri paylaşımını artırır ve yönetim, yapı, güvenlik ve veri kalitesinde yüksek standartları desteklemektedir. Hükümetler, bu sayede büyüyen veri hacimlerini yeni yollarla bulabilir, genişletebilir, birleştirebilir ve entegre edebilir ve dolayısıyla yüksek performansla yol açabilir. Kamu kurumlarının veri analizine dayalı sürekli denetim uygulamaları için hâlâ kaliteli veriye ve denetçileri aratmayacak yazılımlara ihtiyacı olduğu tavsiyesi verilmiştir.

Kaban (2020), çalışmasında Türkiye'deki bankacılık sektöründe merkezi denetim olarak sürekli denetim yaklaşımı üzerine özel bir araştırma olarak, SQL yazılımı kullanarak zimmet tespiti sürecini bir vaka çalışması olarak sunmuştur. Türkiye'de tasarruf hesabı dolandırıcılığıyla ilgili bir inceleme süreci örneği sunmuş, bankacılık sektöründe uygulanan sürekli denetim yaklaşımı olarak merkezi denetim faaliyetlerine ilişkin temel bilgiler vermiştir. Denetim için seçilen işlemler rastgele ve doğrulukla üretilmiş olup bu işlemler analiz edilerek veri madenciliği metotları kullanılarak hile riskleri belirlenmiştir. Yoğun işlemlerin yapıldığı bir sektör olan bankacılık sektöründe, yığın veriler arasında zimmete para geçirme şüphesi bulunan muhasebe işlemlerinin, bu veri analitik teknikleri kullanılarak kolaylıkla tespit edilebileceği görülmüştür. Çalışmada dolandırıcılık türleri temelinde ortaya çıkan ortalama kayıplar son on yılda önemli ölçüde azaldığı belirtilmiştir. 2006 yılında varlık zimmeti, yolsuzluk ve mali tablo dolandırıcılığı olarak görülen ortalama kayıplar, 2016 yılında sırasıyla 150.000 \$, 538.000 \$ ve 2.000.000 \$' dan 125.000 \$, 200.000 \$ ve 1.000.000 \$' a düşmüştür (ACFE, 2006, s.10; ACFE, 2016, s.12).

Sarıkaya vd., (2020), çalışmalarında Türk kamu yönetimi iç denetiminde bir ilk olarak kabul edilen Sürekli Denetim Merkezi (SDM) E-Denetçi uygulaması ele alınmaktadır. Türk kamu yönetimi iç denetiminde sürekli denetim yaklaşımının ilk sistematik uygulaması olan, veri analiz teknikleriyle tek noktadan ve anlık olarak denetim yapılmasını sağlayan yapay zekâ destekli Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından geliştirilmiş Sürekli Denetim Merkezi (SDM) E-Denetçi uygulaması hakkında bilgi verilmektedir. İç denetimin faaliyetlerinde sürekli denetim yaklaşımından faydalanabilmesi için kullanılan verinin doğruluğu, bütünlüğü ve zamanlılığına güvence vermesi kritik öneme sahiptir. Deneyimler, yapay zekâ destekli E-Denetçinin bağımsız olarak denetim yapabileceğini göstermiş olsa da denetçilerin muhakemesine hala ihtiyaç duyulduğunu ortaya koymuştur.

Turgay vd., (2020), çalışmalarında sürekli denetimlerin iç denetim faaliyetlerine olan etkisini belirlemek ve analitik inceleme tekniklerinin bu faaliyetlere nasıl katkı sağladığını değerlendirmek amacıyla konu ile ilgili önceki araştırmaları inceleyip özetleyip yorumlamışlardır. Araştırma sonucunda, sürekli denetim kavramının ve analitik tekniklerin iç denetimde kullanımının arttığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, elektronik veri, veri analizi ve veri modelleme teknikleri, süreçlerin daha iyi planlanması, incelenmesi ve raporlanmasını sağlama gibi katkılar sunduğu belirlenmiştir. Sürekli denetim ve analitik incelemelerin gelecekte artacağı öngörülmektedir. Bu açıdan sürekli denetim alanında uzman yetiştirmenin, yöneticilerin ve iç denetçilerin bu tekniklerin kullanımı konusunda bilinçlendirilmesinin ve eğitimlerinin sağlanmasının önemli olduğu söylenebilir.

Avunduk ve Kızgın (2020), işletme denetim süreci için büyük verilerin önemini tartışıldığı derleme çalışmalarında büyük verilerle sürekli denetimin olanaklı hale geldiğini ileri sürmüşlerdir. Sürekli denetim sayesinde, geçmişte tüm verilere ulaşmanın mümkün olmadığı dönemlere kıyasla günümüzde verinin tamamını analiz edebilmenin, işletmeler hakkında daha doğru sonuçlar elde edilmesine katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

Kestane (2021), Türkiye'de daha önceden denenmemiş olan SSD (Sürekli Süreç Denetimi) sistemleri için yeni bir model tasarlamıştır. Tasarlanan modelin, iç kontrol sistemleri temel alınarak iç denetim faaliyetlerine entegre edilmesi üzerinde durulmuştur. Uygulama sürecinde karşılaşılan zorluklar nedeniyle, model daha çok teorik bir perspektiften değerlendirilmiş ve Türkiye koşullarında nasıl uygulanabileceğine dair öneriler sunulmuştur. Geleneksel iç denetim hizmetlerinden günümüze kadar olan süreç incelendiğinde ortaya çıkan eksiklikler i) Kullanılan bilginin doğruluğu, ii) Kullanılan araçlar, yöntemler ve süreçlerdeki değişimler, iii) Uygulanan sınırlamalar, iv) Kullanılan verilerin incelenme sürecindeki

değişiklikler, v) Denetim süreçlerinin yapısal dinamiklerindeki farklılıklar olarak belirlenmiştir.

Acar vd., (2021), araştırmalarında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören bir şirkette sürekli izlemenin akış şemaları aracılığıyla incelemesini yapmışlardır. Tüm operasyonlarında, sürekli izleme ve sürekli denetim faaliyetlerinde ERP sistemini kullanan bir şirketin sürekli izleme faaliyetleri, süreçler incelenerek oluşturulan akış şemaları ile analiz edilmiştir. Yürütülen araştırma sonucunda, oluşturulan akış şemaları sayesinde sürekli izleme faaliyetlerinin iyileştirilebileceği ve akış şemalarında önerilen yeni kontrol noktaları kullanılarak sürekli denetim sisteminin geliştirileceği ifade edilmiştir. Üretim, satın alma, insan kaynakları, pazarlama, satış gibi tüm firma süreçlerinin tek bir akış şemasında entegre edilmesi ve bir izleme sisteminin oluşturulması nedeniyle bu çalışmanın önemli olduğu ve mevcut literatüre yeni bir bakış açısı kazandırma konusunda katkı sağladığı söylenebilir.

Kazak ve Erdemir (2022), çalışmalarında paydaş teorisi çerçevesinde, sürekli denetim süreçlerinde blok zinciri teknolojisini kullanmanın potansiyelini değerlendirmeyi hedeflemektedir. Araştırma örneği, BIST-100 endeksi altında yer alan bilişim sektörü firmalarının yönetici kadrosu ile muhasebe, denetim, finans, bütçe-raporlama ve yatırımcı ilişkileri departmanlarında çalışan personellerden oluşmaktadır. Analiz yöntemi olarak Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) kullanılması uygun görülmüştür. Araştırma sonuçları, paydaş teorisi çerçevesinde sürekli denetim ve blok zinciri teknolojisinin etkileşimi konusunda, BIST-100 endeksinde yer alan bilişim sektörü firmalarına yönelik geliştirilen ölçeğin, geçerli ve güvenilir bir ölçüm aracı olarak kullanılabileceğini göstermektedir.

Yaylalı (2024), çalışmasında iş süreçlerindeki hata ve hilelerin önceden fark edilmesi ve engellenmesine katkıda bulunan denetim işlevlerinin birbiriyle olan bağlantılarını ve denetçi değerlendirmeleri üzerine olan etkilerini ele almıştır. Sürekli denetimin hilelerin erken fark edilmesine, azalmasına ve etkilerinin en aza indirilmesine yardımcı olduğu bu nedenle sürekli denetim faaliyetlerinin diğer denetim işlevleriyle birlikte yürütülmesinin verimliliği artıracığı yönünde değerlendirme yapılmıştır. Araştırma sonucunda ise, işletmelerde sürekli başarı sağlamak için hızlı, etkili ve güvenilir bilgiler üreten üçlü denetim faaliyetlerinin kurum içinde bulunması tavsiye edilmektedir.

Eulerich ve Kalinichenko (2018), 1983 ve 2015 yılları arasında yayımlanmış 38 farklı dergideki 100 sürekli denetim makalesinin içerik analizini gerçekleştirmişlerdir. Literatür taraması, mevcut sürekli denetim literatürünü özetlemekte ve sınıflandırmaktadır. AIS (Muhasebe bilgi sistemleri) araştırmalarında sürekli denetim konusundaki mevcut bilgi durumunu incelemiş ve gelecekteki araştırma fırsatlarını önermişlerdir. "Sürekli denetim", "sürekli izleme", "sürekli güvence" ve "gerçek zamanlı denetim" anahtar kelimelerinin mantıksal bir araması temelinde, sürekli denetim ile ilgili geniş bir yayın yelpazesi belirlemişlerdir. İncelenen literatür, CA (Sürekli Denetim) 'nın doğası ve ana talep faktörlerini tartışan araştırma makalelerini, CA' nın uygulanmasına yönelik çeşitli teknik yöntemleri ele alan yayınları, pratik uygulama alanlarını tartışan makaleleri ve CA' nın potansiyel sonuçları olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. 2000 yılından sonra yayın sayılarında önemli bir artış olduğunu, bunun örneğin şirketlerdeki yeni bilgi teknolojilerinin ortaya çıkması veya dış denetçilerin yeni gelir fırsatları toplama ve denetim maliyetlerini azaltma yolları arayışları tarafından etkilendiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda, CA talebi, özellikle daha güvenilir bilgi ihtiyacı ve daha güçlü yasal gereklilikler olmak üzere denetim ortamındaki temel değişiklikleri yansıtmaktadır.

Rikhardsson vd., (2019), sürekli denetimin iç denetim bağlamında benimsenmesinin, uygulanmasının ve kullanımının ne gibi fırsatlar sunduğunu araştırmışlardır. Sürekli denetimi bir bilgi sistemi çözümü olarak incelemek için bir çerçeve geliştirilmiş ve iç denetim ile

ilişkilendirilmiştir. Mevcut literatür veri olarak kullanılmıştır. Araştırma, akademisyenlerin ve yöneticilerin, sürekli denetim süreçlerini, risklerini ve kontrollerini, teknolojisini ve çalışanlarını iş hedeflerine ulaşmak için ne ölçüde dönüştürebileceğini anlamalarını sağlamaktadır.

Cardoni vd., (2020), çalışmalarında yolsuzlukla mücadele için sürekli denetim vakasını araştırarak literatürdeki bir boşluğu doldurmayı amaçlamaktadırlar. Analiz için, tek bir vaka çalışması araştırma metodolojisi kullanılmıştır. Nitel bir yaklaşım uygulanmıştır. Sürekli denetimin uygulanması için başarı faktörleri belirlenip önerilen çerçeve Avrupa'da ISO 37001 sertifikalı tek çelik işleme şirketi olan İtalyan şirketi Acciai Speciali Terni Spa'ya (AST) uygulanmıştır. Etkili sürekli denetimin entegratif ve değişim yönetimi yaklaşımına odaklandığını ve stratejik vizyon, risk haritalaması ve yolsuzluğa karşı bir kültürün en etkili faktörler arasında olduğu görülmektedir. AST vakası, teknolojinin şu anda stratejik risk kontrolünü desteklemek için vazgeçilmez olduğunu ancak sadece örgütsel ve yönetsel yeteneklerde tutarlı bir büyüme ile entegre edildiğinde etkili olabileceğini göstermektedir.

Torkura vd., (2020), çalışmalarında CSBAuditor (Bulut Depolama Aracıları Denetçisi), Amazon Web Services ve Google Cloud Platform'da güvenlik kaosu mühendisliği (hata ekleme) stratejileri de dahil olmak üzere çeşitli stratejiler kullanılarak değerlendirilmiştir. Kötü niyetli etkinlikleri ve yetkisiz değişiklikleri tespit etmek için bulut altyapısını sürekli izleyen yeni bir bulut güvenlik sistemi olan CSBAuditor'u önermektedirler. CSBAuditor güvenlik sorunlarının üstesinden gelmek için durum geçiş analizi ve uzlaştırıcı modeli kavramını kullanmaktadır. Ayrıca, yeni bir puanlama sistemi olan Bulut Güvenlik Puanlama Sistemi kullanılarak tespit edilen güvenlik açıklarının önem derecelerini hesaplamak için güvenlik ölçümleri kullanılmaktadır. CSBAuditor, %98'in üzerinde bir tespit oranıyla yanlış yapılandırılmaları gerçek zamanlı olarak etkili bir şekilde tespit etmektedir. Ayrıca performans ek yükü kabul edilebilir sınırlar dâhilindedir.

Eulerich vd., (2020) iç denetim işlevi (IAF) nin risk tabanlı denetim planlamasında (RBAP) sürekli denetim (CA) bilgilerinin kullanımıyla ilişkili faktörleri incelemişlerdir. 264 baş denetçi yöneticisine anket uygulaması yapılmıştır. CA' dan gelen bilgilerin RBAP' de kullanımı üzerinde olumlu etkisi olan birkaç faktör bulunmuştur. Bu faktörler arasında veri analitiğinin önemi, denetim komitesi ve dış denetçiyle iş birliği ve IAF' nin sonuçlarının dolandırıcılığı önleme amacıyla kullanılması yer almaktadır. Ayrıca, ek analiz CA' nın iç denetimin potansiyel çıktı ölçütleri üzerindeki çeşitli olumlu etkilerini sunmaktadır.

Prakosa ve Khudri (2021), Teknoloji-Organizasyon-Çevre (TOE) Çerçevesine dayanarak SKK Migas İç Denetim Biriminde sürekli denetimin uygulanmasını destekleyen ana faktörleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Nitel bir vaka çalışması yaklaşımı uygulanmıştır. Bu çalışmada kullanılan veriler açık uçlu anketler ve yarı yapılandırılmış görüşmelerle toplanmış diğer veriler ise SKK Migas tarafından yayımlanan raporlardan elde edilmiştir. Anketler, günlük operasyonları yürüten yönetici ve personele yönelik olarak yapılırken, görüşmeler SKK Migas politikaları üzerinde daha fazla etkisi olan üst düzey yöneticilerle gerçekleştirilmiştir. Sürekli denetimin benimsenmesinin teknolojik, örgütsel ve çevresel bağlamlardan etkilendiği belirlenmiştir. Sürekli denetim kavramını benimsemeye üst yönetim desteği, bütçe uygunluğu ve bilgi teknolojisi altyapısının hazır olmasının dikkate alınması gereken ana faktörler olduğu ortaya konulmuştur. Daha ayrıntılı maliyet-fayda analizi yapılarak bu çalışmanın daha kapsamlı hale getirilmesi için yeni çalışmalar önerilmiştir.

Bassasan vd., (2022), çalışmalarında, sürekli denetim makalelerindeki (2013-2022) atıf gelişimi, yayın eğilimleri, yazar işbirliği, başlık terimlerinde eğilimler ve anahtar kelime terimlerinde eğilimlerin nasıl geliştiğini araştırmışlardır. Verilerin toplanmasında başlangıç veri tabanı olarak Scopus' ta bibliyografik arama yapmak için Publish or Perish (PoP) yazılımını

kullanmışlardır. 200 Scopus makalesinin incelenmesi sonucunda toplam 2.5781 atıf (yıllık ortalama 2915 atıf), makale başına 14,58 atıf ve ortalama h-indeksi 26 olarak tespit edilmiştir. En fazla atıfa sahip olan yazar 115 atıf ile C. Sarkar'dır. Başlıkta en sık kullanılan terim, 27 kez kullanılan sürekli denetimdir. Sürekli denetim araştırmalarının eğilimi, şirket başarısızlıklarını ve finansal tablo hatalarını önlemeye yönelik çeşitli yönlerinin geliştirildiği sonucuna varılmıştır.

Polizzi ve Scannella (2023), çalışmalarında kamu sektörü kuruluşlarının ve merkez bankalarının iç denetim departmanlarının sürekli denetim sistemlerini uygularken karşılaştıkları uygulama zorluklarını analiz etmeyi amaçlamaktadırlar. Tasarım bilimi bilgi sistemi araştırması ve tasarım bilimi araştırma süreci metodolojilerini kullanmışlardır. Kamu sektörü kuruluşları ve merkez bankaları için çeşitli uygulama zorluklarını tespit etmekte ve yeterli çözümler önermektedir. Bu zorlukların kuruluşların karmaşıklığı, kurumsal katılımı, iç denetçilerin bağımsızlığına yönelik potansiyel tehditler ve sürekli denetim sisteminin bir "gerçek zamanlı hata düzeltme" mekanizması olarak değerlendirilmesi sorunuyla ilgili olduğunu ortaya koymaktadır. İç denetçilerin sürekli denetim göstergelerini analiz etmelerini sağlamak için iş süreci odaklı bir denetim yaklaşımının geliştirilmesini ve denetim sürecinin her aşamasını desteklemek için sürekli denetim sistemlerinin kullanılmasını önermektedirler.

3. AMAÇ VE YÖNTEM

Bu çalışmanın amacı, 2011-2024 yılları arasında Türkiye'de sürekli denetim konusunda gerçekleştirilen araştırmaların bilimsel eğilimini belirlemektir. Bu kapsamda öncelikle çalışmada kullanılacak veri tabanları Google Scholar, Dergipark, TR Dizin, EKUAL Keşif ve Web of Science (WOS) olarak belirlenmiştir. Bu çalışmanın konusuna uygun olarak her bir veri tabanı için "sürekli denetim", "sürekli izleme", "sürekli güvence" ve "gerçek zamanlı denetim" terimleri anahtar kelimeler olarak belirlenmiştir. 2024 yılı Mart ayında yapılan arama sonucunda veri tabanı olarak Google Scholar'da 41 adet, Dergipark'ta 15 adet, TR Dizin'de 16 tane, EKUAL Keşif'de 18 adet ve Web of Science (WOS)'da 2 adet çalışma bulunmuştur. Her veri tabanındaki arama sonuçlarını topladıktan sonra bu sonuçlar bir liste halinde düzenlenmiştir. Her bir veri tabanından elde edilen sonuçları bir elektronik tablo kullanılarak birleştirilmiş ve her çalışmanın başlık, yazar, yayın yılı, dergi adı ve özet gibi temel bilgileri kaydedilmiştir. Araştırmaya dâhil edilecek çalışmaların belirli kriterleri karşılaması gerekmektedir. Bu kriterler çalışmaların 2011-2024 tarihleri aralığında yayımlanmış olması, Türk yazarlara ait olması ve tam metnine erişilebilir olması şeklindedir. Araştırmaya dâhil edilmeyecek çalışmalar belirli kriterlere göre elenmiştir. Bu kriterler araştırmanın yetersiz metodolojiye sahip çalışmalar, tam metnine erişilemeyen çalışmalar ve yalnızca özet halinde olan çalışmalar şeklinde belirlenmiştir. Birleştirilmiş veri setinde yinelenen kayıtları belirlenmiş ve duplikasyonlar silinmiştir. Bu adımları takip edilerek araştırmanın tekrarlanabilir ve şeffaf olması sağlanmıştır. Veri tabanları üzerinden erişilen sürekli denetim ile ilgili çalışmaların literatür taraması ve içerik analizi yapılmıştır. Literatür taraması sayesinde sürekli denetimin farkındalık düzeyi ve Türkiye'deki gelişim süreci yıllara göre değerlendirilmiştir. Ayrıca, bu çalışmaların (2011-2024) yayın eğilimleri, yazarlar arası işbirliği düzeyi, yapılan atıf sayıları ve anahtar kelime terimlerindeki eğilimlerin ortaya çıkarılması hedeflenmektedir.

4. BULGULAR

4.1. Literatür Taraması Tespitleri

Çalışma kapsamında değerlendirilen Türkiye'de yapılan 45 adet araştırma, sistematik inceleme yöntemi uygulanarak tespit edilmiş ve mevcut sürekli denetim literatürü veri olarak kullanılmıştır. Sürekli denetim ile ilgili literatürün incelenmesi sonucunda belirlenen tespitler aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

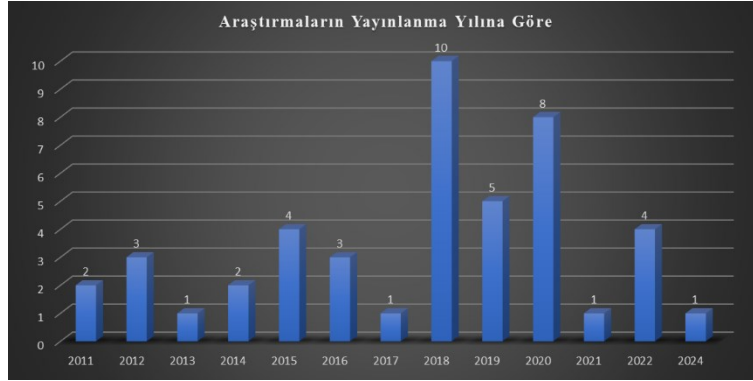
- Sürekli denetim, büyük veri miktarlarının arttığı ve artmaya devam edeceği zamanlarda, sektörler için zorunlu bir ihtiyaç olmaktadır (Avunduk ve Kızılgın, 2020).
- Son on yıl içinde sürekli denetim tekniği, hata ve hileleri gerçekleşmeden önce işaret eden bir sistem olarak giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Bugün itibarıyla, sürekli denetim birçok iç denetim departmanında risk izleme stratejilerinin temel bir bileşeni olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, sürekli denetim bağımsız denetimi güçlendirme aracı olarak giderek daha fazla önem kazanmaktadır (Karahana ve Çolak, 2019).
- Araştırmalar sürekli denetimin, işlemlerde anormallikler varsa, eğilimleri gözden geçirerek ve iş faaliyetleri üzerindeki kontrolleri test ederek eğilimleri tanımlayıp analiz edebilmeleri açısından denetçiler için çok yararlı olduğunu ortaya koymaktadır. Sürekli denetim yaklaşımının, denetçilerin sürekli denetim yapmalarına olanak sağlayan teknolojiye dayanması nedeniyle hile olasılığını en aza indirebileceği anlaşılmaktadır. Ancak denetimde yolsuzluk riski tamamen ortadan kaldırılamaz (Memiş ve Tüm, 2015).
- Sürekli denetim, iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi, kontrol zafiyetlerinin, yanlışlık veya dolandırıcılıkların belirlenmesi süreçlerini kapsar. Ayrıca, işletme faaliyetlerini etkileyebilecek risklerin saptanması ve yönetilmesi işlemleri de sürekli denetim kapsamında incelenir (Memiş ve Tüm, 2015).
- Entegre raporlama sürecinde, bilgi teknolojilerinin kullanımıyla işlemler anında kaydedilebilir hale gelmektedir. Bu durum, sürekli kontrol ve risk değerlendirmelerini kolaylaştırırken, entegre raporun XBRL formatında hazırlanması sürekli denetim olanağı yaratmaktadır (Öncü ve İşgüden, 2012).
- İşletmelerin hata ve hilelerin önüne geçebilmesi için güçlü bir otomasyon yapısına ihtiyaçları vardır. Bu sayede veriler dijital ortamda kaydedilip izlenebilmekte ve sürekli denetimin yapılabilmesi mümkün olmaktadır (Öztürk ve Acar, 2015).
- İşletmelerde sürekli denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için gerekli teknik altyapının ve teknolojiyi kullanacak yetkin personelin bulunması şarttır (Gönen ve Rasgen, 2015).
- Sürekli denetim, entegre karar alma sürecine ulaşmak için yaygın kapsam, büyük veri, niceliksel analiz, açıklayıcı ve tahmine dayalı modelleme ve gerçeklere dayalı yönetim üzerinde pratik yapmayı mümkün kılar. Ancak kamu kurumlarının veri analizine dayalı sürekli denetim uygulamaları için hâlâ kaliteli veriye ve denetçileri taklit edebilecek yazılımlara ihtiyacı vardır (Avunduk ve Kızılgın, 2020).
- Merkezi denetim, sürekli denetim metodolojisini temel alarak bankaların dolandırıcılıkla mücadele süreçlerini önemli ölçüde iyileştirmektedir. Geleneksel iç denetimler dolandırıcılık önlemede genellikle reaktif bir yaklaşım benimserken, merkezi denetim yapısı itibarıyla proaktif bir rol oynamaktadır. Bu yaklaşım, dolandırıcılıkların oluşmadan önce veya hemen olduktan sonra tespit edilmesini sağlar. Bu sayede, merkezi denetimin temel alındığı etkin bir dolandırıcılık önleme stratejisi ile geniş çaplı işlemlere karşı mücadele edilmesi mümkün olmaktadır (Kaban ve Gül, 2019).

4.2. Araştırma Bulguları

Yapılan çalışmada, 2011-2024 yılları arasında yapılan araştırmaların; yıllara göre dağılımı, yazarlarının unvanlarına göre dağılımı, yazar sayılarına göre dağılımı, kullanılan araştırma yöntemlerine göre dağılımı, kullanılan veri toplama yöntemlerine göre dağılımı, kullanılan paket programlara göre dağılımı, yayın türüne göre dağılımı, anahtar kelimelere göre dağılımı, aldığı atıf sayısına göre dağılımı irdelenmiş ve aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

4.2.1. Araştırmaların Yıllara Göre Dağılımı

Araştırmaların yıllara göre dağılımı Şekil 1’ de verilmiştir.

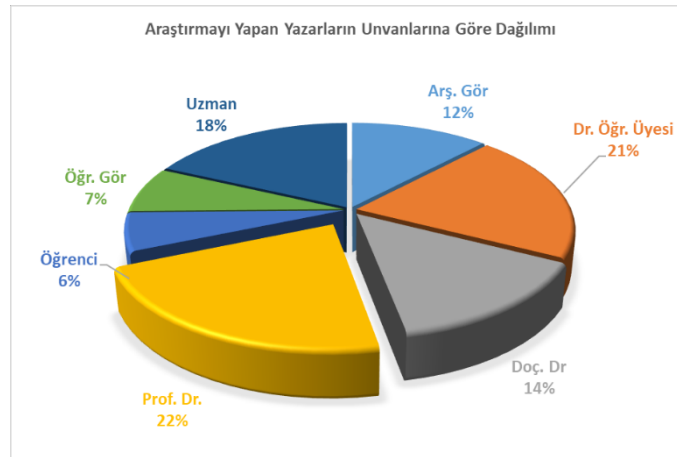


Şekil 1. Araştırmaların Yıllara Göre Dağılımı

2011-2024 yılları arasında toplam 45 çalışma yayınlanmıştır. Tabloya göre en çok çalışmanın yayınlandığı yıl 2018 yılı 10 olup, 2020 yılı 8, 2019 yılı 5 ve 2022 ve 2015 yılı 4 çalışma ile en çok çalışma yapılan yıllardır. Yapılan çalışmaların yıllara göre dağılımı incelendiğinde elektronik ticaretteki artışın sürekli denetimi artırdığı ve dolayısıyla yapılan çalışmaların bu kronolojiye uygun olduğu görülmektedir. Aslında sürekli denetim kavramı uzun yıllardır olmasına ve kurumlara yarar sağlamasına rağmen uygulamada yavaş ilerlemiştir.

4.2.2. Araştırmaların Yazarlarının Ünvanlarına Göre Dağılımı

Sürekli denetim hakkında 2011- 2024 yılları arasında yayınlanan çalışmalarını yapan yazarların ünvanlarına göre dağılımı Şekil 2’ de gösterilmiştir.



Şekil 2. Araştırmaların Yazarlarının Ünvanlarına Göre Dağılımı

Çalışmalarda katkı yapan yazarların ünvanlarına ait veriler Arş. Gör. 10 kez, Dr. Öğr. Üyesi 17 kez, Doç. Dr. 12 kez, Prof. Dr. 18 kez, Öğrenci 5 kez, Öğr. Gör. 6 kez ve Uzman 15 kez şeklinde sıralanmaktadır. Sürekli denetim konusunda en çok katkı sağlayan yazar ünvanının Prof. Dr. olduğu tespit edilmiştir. 2.sırada Dr. Öğr. Üyesi ünvanlı akademisyenler olup 3. sırada uzman ünvanlı yazarların konulara katkı sağladığı görülmüştür. Çalışmaların büyük kısmı (34 adet) üniversitelerde görev yapan akademisyenler tarafından yazılmış, diğer çalışmalar ise diğer kamu kurumlarında çalışan kişiler tarafından yazılmıştır.

4.2.3. Araştırmaların Yazar Sayılarına Göre Dağılımı

Sürekli denetim ile ilgili 2011-2024 yılları arasında yayınlanan araştırmaların yazar sayısına göre dağılımı Şekil 3’ de gösterilmiştir.

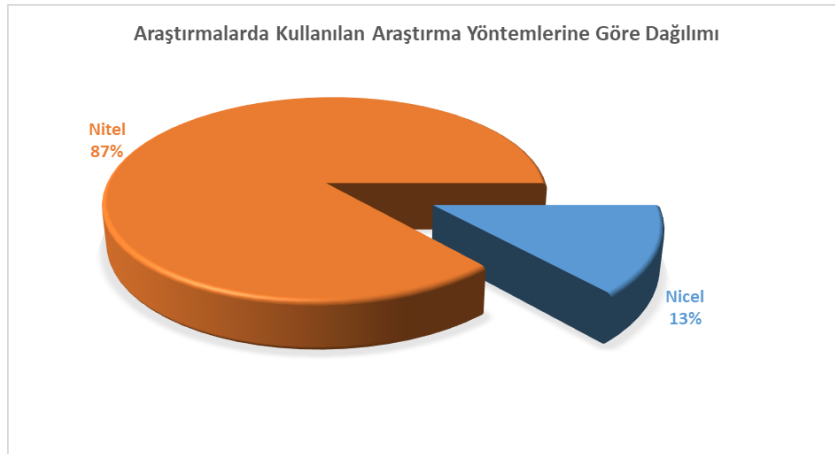


Şekil 3. Araştırmaların Yazar Sayılarına Göre Dağılımı

Yapılan araştırmaların yazar sayılarına göre dağılımı incelendiğinde yazarların daha çok 2 yazarlı (%56) yayın yapmayı tercih ettikleri görülmektedir. 1 yazarlı (%29) çalışma yapan yazar sayısı da azımsanmayacak kadar çoktur. Çalışmaların büyük kısmında yazar sayılarının birden fazla olması işbirliği eğiliminin yüksek olduğunu göstermektedir.

4.2.4. Araştırmaların Kullanılan Araştırma Yöntemlerine Göre Dağılımı

Sürekli denetim hakkında 2011-2024 yılları arasında yayınlanan araştırmaların kullanılan araştırma yöntemlerine göre dağılımı Şekil 4’de verilmiştir.

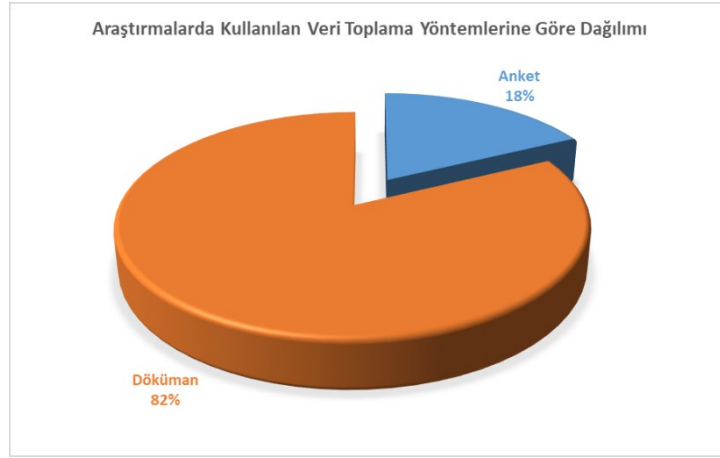


Şekil 4. Araştırmaların Kullanılan Araştırma Yöntemlerine Göre Dağılımı

Bilimsel çalışmalarda tercih edilen araştırma yöntemleri; yapılan çalışmalar hakkında bilgi sahibi olunmasına olanak tanımakla birlikte, bir ülkedeki bilimsel çalışmaların düzeyi hakkında da somut sonuçlara ulaşılması noktasında katkı sağlamaktadır (Kozak, 1994). İncelemeye alınan çalışmaların %87 oranında nitel %13 oranında nicel (anket) çalışmalar olduğu tespit edilmiştir. İncelenen çalışmalarda nitel analiz yöntemlerinden; mülakat, doküman analizi ve vaka çalışmaları uygulanmıştır. En fazla tercih edilen nitel analiz yönteminin doküman analizi olduğu görülmüştür. Nitel araştırmanın nicel araştırmadan fazla olması, belirli bir araştırma alanında metodolojik çeşitlilik ve vurguların nasıl şekillendiğini anlamak için oldukça önemlidir.

4.2.5. Araştırmalarda Kullanılan Veri Toplama Yöntemlerine Göre Dağılım

Sürekli denetim konusunda 2011-2024 yılları arasında yayınlanan çalışmaların kullanılan veri toplama yöntemlerine göre dağılımı Şekil 5’de gösterilmiştir.



Şekil 5. Araştırmalarda Kullanılan Veri Toplama Yöntemlerine Göre Dağılım

Araştırmalarda kullanılan veri toplama yöntemlerine göre dağılım incelendiğinde %82’ sinin doküman (resmi belgeler ve kurumlardan alınan raporlar), %18’ inin anket yöntemi ile veri topladıkları belirlenmiştir.

4.2.6. Araştırmalarda Kullanılan Paket Programlara Göre Dağılım

Sürekli denetim ile ilgili 2011-2024 yılları arasında yayınlanan çalışmalarda kullanılan paket programlara göre dağılımı Şekil 6’da verilmiştir.



Şekil 6. Araştırmalarda Kullanılan Paket Programlara Göre Dağılımı

Yayınlanan araştırmalarda kullanılan paket programlara göre dağılım incelendiğinde en çok tercih edilen program %82 MS Office’dir. İkinci olarak %16 SPSS programının kullanıldığı belirlenmiştir. %2 oranı ile Nvivo 11 programı en az tercih edilen program olmuştur.

4.2.7. Araştırmaların Yayın Türüne Göre Dağılımı

Sürekli denetim hakkında 2011-2024 yılları arasında yayınlanan çalışmaların yayın türüne göre dağılımı Şekil 7’de gösterilmiştir. Makale listesi ve kitap listesi makale ekinde verilmiştir.

Tablo 1. Araştırmaların Aldığı Atıf Sayısı

Yapılan Araştırmaların Yayınlandıkları Konulara Göre Dağılımı	Yayınlanma Yılı	Araştırmaların Aldığı Atıf Sayısı
Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim ile İlişkisi	2011	56
Dijital Denetim ve Dijital İkiz Yönetimi	2018	51
Dijital Ortamda Denetim: Sürekli Denetim	2016	42
Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetime Etkisi: Sürekli Denetim	2016	26
Sürekli Denetim Sisteminin Bir Yazılım Programında Uygulanabilirliğine İlişkin Örnek Olay Çalışması	2015	24
Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine BIST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma	2016	22
Hile Önleyici Olarak Sürekli Denetim Verimliliği	2019	18
Sosyal Güvenlik Suiistimallerinin Tespiti ve Önlenmesi için Risk Analizi ve Sürekli Denetim Yöntemleri	2011	16
Bilgi Teknolojilerindeki Sürekli Denetim Yaklaşımının ve Güvence ve Danışmanlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi İMKB-100 İşletmelerinde Bir Araştırma	2012	13
Sürekli Kontrol ve Risk Değerlendirmesi Kapsamında Bir Sürekli Denetim Uygulaması	2015	12
Central Audit Activities As a Continuous Audit Approach in the Turkish Banking Sector: A Case Study About Frauds in Savings Accounts (Türkiye Bankacılık Sektöründe Bir Sürekli Denetim Yaklaşımı Olarak Merkezden Denetim: Mevduat Hesaplarındaki Hileler Üzerine Bir Vaka Çalışması)	2020	10

Atıf, bilimsel makalelerde önemli bir unsurdur çünkü atıflar yoluyla yazarlar, okuyuculara diğer araştırmacıların çalışmalarına dayanan yazının bilimsel temelini göstermektedir. Yapılan araştırmaya göre 2011 yılında yayınlanan “Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim ile İlişkisi” adlı çalışma 56 atıfla en fazla atıf alan çalışmadır. 2018 yılında yayınlanan “Dijital Denetim ve Dijital İkiz Yöntemi” adlı çalışma ise 51 atıf almış olup en fazla ilgi çeken çalışmalardır. Sürekli denetim ile ilgili çalışmaların alınan atıf sayılarından dolayı ilgi çektiği söylenebilir.

5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Küreselleşen dünyada işletmelerin hızla değişen iş ortamının getirmiş olduğu zorluklarla başa çıkması kaçınılmaz olmuştur. İşletmelerin bu zorluklara karşı koyabilmesi sürekli olarak gelişimi yakalayabilmesine bağlıdır. Gelişen teknoloji, yeni yasal düzenlemeler ve dinamik iş koşulları, işletmelerin zamanında ve sürekli güvenceye ihtiyaç duyduğunu vurgulamaktadır. İşletmelerin, daha etkili bilgi raporlaması ve yeni düzeyde güvence sağlamak gereksinimi sürekli denetim kavramını ortaya çıkarmıştır. Büyüyen işlem hacmi nedeniyle artan verilerin doğru yorumlanması için veri kalitesinin artırılması ve veri yönetim süreçlerinin oluşturulması denetim verimliliği için bir zorunluluktur.

Türkiye'de halen geleneksel iç denetim hizmetleri yaygınken, sürekli denetime olan ilgi artmaktadır. Dünya çapında ise denetimlerin süreçlere daha entegre bir şekilde gerçekleştirildiği gözlemlenmektedir. Bu bağlamda, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) liderliğinde, denetim hizmetlerinin kapsamının ve denetçilerin görev alanlarının yeniden düzenlenmesi zorunluluk kazanmıştır. Uygulamada, yasal ve kanuni düzenlemelerin uygulanması ve denetçi eğitimlerinin yazılım sistemlerine odaklanarak geliştirilmesi

önerilmektedir. Ayrıca, denetçilerin bilgi teknolojileri konusunda yeterli düzeyde yetiştirilmeleri büyük önem arz etmektedir. Sürekli izleme faaliyetleri teknik açıdan çok fazla karmaşık olmasa da, işletmelerde üst yönetimlerin sistemi tam olarak benimsememesi ve mali açıdan gerekli teknolojiyi kullanma konusundaki isteksizliği, sürekli izleme uygulamalarını zorlaştırmaktadır. Sürekli denetim konusunda yönetimlerin destek olması gerekmektedir.

Çalışmada elde edilen bulgulardan, sürekli denetime ilişkin çeşitli araştırmaların en fazla 2018-2020 arasında olduğu görülmektedir. Bu araştırmalar, daha etkin ve modern bir sürekli denetim modelinin geliştirilmesi için yararlı bir kavramsal çerçeveye duyulan ihtiyacı destekleyebilir. Sürekli denetim ile iç denetim ilişkisinin araştırıldığı çalışmaların yüksek düzeyde atıf alması, bilimsel çalışmanın kalitesinin yeterince nitelikli olduğunu ve daha sonra şirketlerde veya devlet kurumlarında ihtiyaçlarına göre uygulanabileceğini göstermektedir. İncelenen çalışmalarda nitel analiz yöntemlerinden; mülakat, doküman analizi ve vaka çalışmaları uygulanmıştır. En fazla tercih edilen nitel analiz yönteminin doküman analizi olduğu görülmüştür. Dokümanlar genellikle belirli bir amaç için oluşturulmuş resmi kayıtlar olduğundan, objektif bilgi kaynağı olarak değerlendirilebilir.

Sürekli denetim ile ilgili yapılan çalışmalar, özellikle denetçiler için önemli bir kaynak olup, organizasyonlarda oluşabilecek dolandırıcılıkların önlenmesine yardımcı olabilir (Bassasan vd., 2022). Sürekli denetim ile ilgili çalışmalar, gelecekte daha iyi iç kontrolün etkinliğini artırmak için çeşitli temel yönlerin geliştirilmesine olanak tanımaktadır. Türkiye’de sürekli denetim alanında yapılan araştırmaların sayısının artırılmasının büyük veri miktarlarının arttığı ve artmaya devam edeceği zamanlarda, sektörler için oldukça yararlı olacağı düşünülmektedir. Gelecekte bu alanda Türkiye dışında yapılan araştırmalar daha derinlemesine incelenerek sürekli analizin geliştirilmesine katkıda bulunabilir. Ayrıca sürekli denetim sistemlerini uygularken karşılaşılan zorluklar, çözüm önerileri, sürekli denetim vaka çalışmaları, sürekli denetimin sunduğu fırsatlar araştırılabilir.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Gal, G., Öztürk, M. S. & Usul, H. (2021). A Case study in the implementation of a continuous monitoring system. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 18(1), 17-25.
- Associaiton of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2006). Report to the nations on occupational fraud and abuse. Retrieved from https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/2006-rtnn.pdf
- Associaiton of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2016). Report to the nations on occupational fraud and abuse 2016 global fraud study. Retrieved from <https://www.acfe.com/rtnn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>
- Alles, M., Brennan, G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2006). Continuous monitoring of business process controls: A pilot implementation of a continuous auditing system at Siemens. *International Journal of Accounting Information Systems*, 7(2), 137-161.
- Al-Mohammed, Y. A. (2020). The role of digitalization in developing Internal audit practices in an IT environment. *2nd Annual International Conference on Information and Sciences*, 230–236.
- Avunduk, H. & Kızıgın, M. (2020). Büyük Veri ve Sürekli Denetimde Veri Analizi, *Journal of Business in The Digital Age*, 3(1), 76-83.
- Bassasan, İ., Ismail, T., Taqi, M. & Yazid, H. (2022). Trend of continuous auditing research: A bibliometric analysis. *Proceedings of the International Conference on Sustainability in Technological, Environmental, Law, Management, Social and Economic Matters, ICOSTELM 2022, 4-5 November 2022, Bandar Lampung, Indonesia*.
- Cankar, İ. (2006). Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 61, 69-81.
- Cardoni A., Kiseleva E. & De Luca, F. (2020). Continuous auditing and data mining for strategic risk control and anticorruption: Creating “fair” value in the digital age, *Bus Strat Env.*, 29: 3072–3085.
- Eulerich, M., & Kalinichenko, A. (2018). The Current State and Future Directions of Continuous Auditing Research: An Analysis of the Existing Literature. *J. Inf. Syst.*, 32, 31-51.
- Eulerich, M., Georgi, C. & Schmidt, A. (2020). Continuous Auditing and Risk-Based Audit Planning—An Empirical Analysis. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 17(2), 141–155.
- Gönen S. & Rasgen M. (2015). Sürekli denetim sisteminin bir yazılım programında uygulanabilirliğine ilişkin örnek olay çalışması, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 7(1), 181-191.
- Kaban İ. & Gül, M. (2019). Sürekli denetim yöntemi olarak bankalarda merkezden denetimin hile ile mücadelede önemi: Personel üzerinde nitel bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 54, 46-74.
- Kaban, İ. (2020), Central audit activities as a continuous audit approach in the turkish banking sector: a case study about frauds in savings accounts. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 15(53), 254-275.

- Kahyaoğlu, S. B., Sarıkaya, R. & Topal, B. (2020). Kamu sektörü iç denetiminde stratejik bir araç olarak sürekli denetim: Türkiye örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(1),208-225.
- Karahan, M. & Çolak, M. (2019). Hile önleyici olarak sürekli denetim verimliliği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(2), 561-572.
- Kazak, G. & Erdemir N. K. (2022). Paydaş teorisi kapsamında sürekli denetimin rolü ve blok zinciri teknolojisi etkileşimi: BİST bilişim sektörü firmalarında uygulanması, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi (KMUSEKAD)*, 24(43), 974-991.
- Kestane A. (2021). Continuous process auditing, *The Journal of Economics and Related Studies*, 3(4), 226-250.
- Memiş, M. & Tüm, K. (2015). Sürekli denetim süreci ve iç denetim ile ilişkisi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37, 145-162.
- Orhan M.S. & Serçemeli, M. (2014). Sürekli denetimin uygulanma düzeyi ile ilgili BİST 100 şirketlerinde bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 14(43),1-16.
- Öncü, S. & İşgüden, B. (2012). Bilgi teknolojilerindeki değişimlerin ön plana çıkardığı sürekli denetim yaklaşımının ve güvence ve danışmanlık hizmetlerinin değerlendirilmesi: İMKB-100 işletmelerinde bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 127(1), 127-153.
- Öztürk, M. & Acar, D. (2015). Sürekli kontrol ve risk değerlendirmesi kapsamında bir sürekli denetim uygulaması. 20. 67-85. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(4), 67-85.
- 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.
- Sarıkaya, R., Orman, R. & Özgel, Ç. (2020). Türk kamu sektöründe sürekli denetim uygulaması: E-denetçi. *Denetim Dergisi*, 11(21), 53-65.
- Turgay, İ., Doğan, S. & Mengi, B. T. (2020). İç denetim faaliyetlerinde sürekli denetim: Analitik inceleme prosedürlerinin kullanımı. *Denetim Dergisi*, 11(21), 5-26.
- Uludağ, S. (2018) . Gerçek zamanlı güvence modelini oluşturmada öngörüsnel yaklaşım. *Uluslararası Akademik Forum 2018 Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No: 15, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği 1. Baskı*.
- Uyar, S. & Şahin, O.N. (2019). Gerçek zamanlı güvence modeli olarak sürekli denetim ve sürekli izleme. *Uluslararası Akademik Forum 2018 Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No: 15, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği 1. Baskı*.
- Yaylalı, İ. (2024). Sürekli denetim, bağımsız denetim ve hile denetimi: Denetçi görüşüne etkisi. *Denetim Dergisi*, 15(29), 80-96.
- Yüksel, F. (2019). Sürekli denetim, entegre raporlamanın sürekli denetimi. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 141-155.
- Zabihollah, R., Rick, E. & Ahmad, S. (2001). Continuous auditing: The audit of the future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3) ,150-158.
- Torkura, K.A., Muhammad I.H., Sukmana, Cheng F. & Meinel, C. (2021). Continuous auditing and threat detection in multi-cloud infrastructure, *Computers & Security*, 102, 1-22.

- Polizzi, S. & Scannella, E. (2023), Continuous auditing in public sector and central banks: a framework to tackle implementation challenges, *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 31(1), 40-59.
- Prakoso, B. & Khudri, Y. (2022). Adoption of continuous auditing in the internal audit unit of SKK migas using TOE framework, *Proceedings of the 7th Sriwijaya Economics, Accounting, and Business Conference (SEABC 2021)*, Atlantis Press, 57-62.
- Rikhardsson, P., Singh, K. & Best, P. (2019). Exploring continuous auditing solutions and internal auditing: A research note, *Journal of Accounting and Management Information Systems*. 18(4), 614-639.

Ek 1. Çalışmada Değerlendirilen Makaleler ve Kitap Bölümleri.

Makaleler
Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim
Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi
Dijital Denetim ve Dijital İkiz Yöntemi
Dijital Ortamda Denetim: Sürekli Denetim
Sürekli Denetim:Denetimde Bir Devrim mi Yoksa Bir Hayal mi ?
Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim
Sürekli Denetim Sisteminin Bir Yazılım Programında Uygulanabilirliğine İlişkin Örnek Olay Çalışması
Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine BIST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma
Hile Önleyici Olarak Sürekli Denetim Verimliliği
Sosyal Güvenlik Suuistimallerinin Tespiti ve Önlenmesi İçin Risk Analizi Ve Sürekli Denetim Yöntemleri
Bilgi Teknolojilerindeki Sürekli Denetim Yaklaşımının ve Güvence Ve Danışmanlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi İMKB-100 İşletmelerinde Bir Araştırma
Sürekli Kontrol ve Risk Değerlendirmesi Kapsamında Bir Sürekli Denetim Uygulaması
Central Audit Activities As a Continuous Audit Approach in the Turkish Banking Sector: A Case Study About Frauds in Savings Accounts (Türkiye Bankacılık Sektöründe Bir Sürekli Denetim Yaklaşımı Olarak Merkezden Denetim: Mevduat Hesaplarındaki Hileler Üzerine Bir Vaka Çalışması)
Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning ERP) Sistemlerinin Sürekli Denetiminde Yapay Zekâ Kullanımı
Sürekli Denetim, Entegre Raporlamanın Sürekli Denetimi
Büyük Veri ve Sürekli Denetimde Veri Analizi
Sürekli Denetimin Gerekli olduğu İç Denetim Faaliyetleri Açısından Stratejik Yönetim Muhasebesinin Gerekliliği
İç Denetim Faaliyetlerinde Sürekli Denetim: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı
Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi ile ilgili BİST 100 Şirketlerinde Bir Araştırma
Bankalarda Hile Denetimi: Merkezden Sürekli Denetimin Şube Faaliyetlerine Etkisi Üzerine Nitel Bir Araştırma
İç Denetim Stratejisinde Sürekli Denetimin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma
Türk Kamu Sektöründe Sürekli Denetim Uygulaması: E-Denetçi
Sürekli Denetim Yöntemi Olarak Bankalarda Merkezden Denetimin Hile İle Mücadelede Önemi: Personel Üzerinde Nitel Bir Araştırma
Sürekli Denetimin Yol Haritası
Gerçek Zamanlı Güvence, Kontrol ve Raporlama Aracı: Sürekli Denetim
Kamu Sektörü İç Denetiminde Stratejik Bir Araç Olarak Sürekli Denetim: Türkiye Örneği
Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları ve Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları: İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu'nda Bir Araştırma

Dijital Dönüşüm ve Denetim
Sürekli Denetim, Bağımsız Denetim ve Hile Denetimi: Denetçi Görüşüne Etkisi
Sürekli Süreç Denetimi
Paydaş Teorisi Kapsamında Sürekli Denetimin Rolü ve Blok Zinciri Teknolojisi Etkileşimi: BİST Bilişim Sektörü Firmalarında Uygulanması
Yükseköğretimde Kurumsal Hesap Verebilirliği Sağlama Aracı Olarak Sürekli Denetim
Dijital Çağda Bağımsız Denetimin Gereksinimi Olarak Sürekli Denetim
Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Sürekli Denetim: BİST İmalat Endeksi Üzerine Bir Araştırma
Kitap Bölümleri
Sürekli Denetim Modelleri ve Yaklaşımları
Sürekli Denetim Teknolojisi
Sürekli Güvence Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim
Sürekli Denetimin Kurumsal Yönetime Katkıları
Sürekli Denetimde Karşılaşılan Engeller Üzerine Bir Literatür Araştırması
Sürekli Denetimin Uygulanmasına Yönelik Bir Bakış Açısı: Erzurum İlinde Bir Araştırma
Sürekli Denetim ve Sürekli İzlemelerin Hile Risklerini Azaltmadaki Rolü
İç Denetimde Sürekli Denetim Yaklaşımı
Sürekli Denetim: Bilgisayar Ortamında Bağımsız ve İç Denetim Planlama, Analiz Teknikleri ve Uygulamalar
Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Sürekli Denetim: BİST İmalat Endeksi Üzerine Bir Araştırma
Sürekli Denetim: Bilgisayar Ortamında Bağımsız ve İç Denetim Planlama, Analiz Teknikleri ve Uygulamalar

- Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemektedir.
- Yazarlar çalışmaya eşit oranda katkıda bulunmuştur.