

SÜREKLİ DENETİMİN UYGULANMA DÜZEYİ İLE İLGİLİ BIST 100 ŞİRKETLERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Prof. Dr. M. Suphi ORHAN*

Arş. Gör. Murat SERÇEMELİ**

ÖZET

Küreselleşmenin etkisiyle bilgiye daha hızlı ulaşma ihtiyacı diğer alanlar gibi muhasebe denetimini de etkilemiştir. Sürekli denetim muhasebe bilgilerinde meydana gelebilecek hata ve hilelerin tespitinde bilgiye daha hızlı ulaşma ihtiyacını karşılayabilmektedir. Sürekli denetim vasıtasıyla şirketler ileride gerçekleşmesi muhtemel hata ve hileleri birtakım senaryolarla önceden belirlemekte ve olayın gerçekleşme anına çok yakın bir zamanda tespit edilebilmektedir.

Çalışmada ülkemizdeki şirketlerden bu sistemi uygulayabilme potansiyeline sahip BIST 100 şirketlerinde sürekli denetimle ilgili denetimde sorumluluğu olan yönetici ve çalışanlarına anket çalışması yapılmıştır. Sonuç olarak şirketlerin sürekli denetimi uygulama düzeyi ile katılımcıların konuyla ilgili bilgi ve bakış açıları analiz edilerek değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sürekli Denetim, Hata, Hile, BIST 100.

AN INVESTIGATION ON BIST100 FIRMS ABOUT THE APPLICATION LEVEL OF CONTINUOUS AUDITING

ABSTRACT

Along with globalization, the essence to access information has effected accounting auditing as well as a wide variety of fields. Continuous auditing can compensate this essence on determining possible faults and frauds of accounting information. Firms can determine further possible faults and frauds just before their realization through continuous auditing.

In this study, a sample of BIST100 firms that can potentially perform this system is selected and a questionnaire is administered to their responsive managers and employees of continuous auditing. As a result, the application levels of continuous auditing on the corresponding firms, respondents' knowledge and standpoints are analyzed and discussed.

Key Words: Continuous Auditing, Fault, Fraud, BIST 100

* Atatürk Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, msuphi@atauni.edu.tr

** Atatürk Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, muratsercemeli@gmail.com

1. GİRİŞ

Sürekli denetim konsepti günümüzdeki daha az maliyetle daha etkili denetim yapabilmek için karşılayabilmek için denetçilerin ilgisini çekmektedir.

Literatürde “Sürekli Denetim” kavramına ilk olarak CA Magazine Eylül 1980 sayısında John Kearns tarafından yazılan “Sürekli denetim sürecine hazır mıyız?” adlı makalesinde rastlamaktayız. Burada Kearns sürekli denetimin bilgisayar aracılığıyla gerçekleştirilebilecek bir fikir olduğuna dair birçok faktörün olduğunu bildirmiştir. Bu faktörleri artan gelişmiş bilgi sistemlerine olan bağımlılık, büyük hacimli verilerin artışı, yeterli iç kontrol için artan yönetim sorumlulukları ve gelişmiş denetim araçlarının varlığı olarak saymıştır (Shields, 1998, 39). 1980’li yıllarda bir fikir olarak ortaya atılan bu sistem günümüz teknolojik imkanlarıyla artık uygulanabilir hale gelmiştir.

Sürekli denetim fiziki belge olmadan gerçek zamanlı muhasebe sistemiyle finansal tablo sunumunun ortaya çıkmasına temel olacak şekilde, elektronik denetim kanıtları toplamaya yönelik sistematik bir süreçtir. Başka bir anlatımla sürekli denetim işletme varlıklarının korunmasında, veri bütünlüğünün korunması ve güvenilir finansal bilginin üretilmesi konularında gerçek zamanlı muhasebenin etkinlik ve etkililiğini belirlemeye yönelik kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir (Rezaee, Elam, Sharbatoghlie, 2001: 151).

Geçmişe dönük ve geleneksel yıllık raporların denetimi, iş dünyası ve denetimde meydana gelen gelişmeler sonucu finansal rapor kullanıcıları için günümüz ihtiyaçlarını karşılayamaz hale getirmiştir. Gerçek zamanlı muhasebe sistemleri, elektronik finansal raporlar ve sürekli denetim iş dünyası ve muhasebe çevrelerinde dikkat çekmeye başlamıştır (Rezaee, Sharbatoghlie, Elam, McMickle, 2002: 150).

Günümüzde teknolojik gelişmeler sonucu üretilen verilerin hacmi artmış ve kurumları elektronik ortamlara bağımlı kılmıştır. Yine teknoloji, büyük ve orta ölçekli birçok firmada iş süreçlerinin bilgi teknolojileri vasıtasıyla gerçekleşmesine neden olmuştur. Yüksek hacimli bilgi ile çalışma ihtiyacı eski usuller ile denetim ve kontrol çalışmalarını gerçekleştirilemez hale getirmiştir. Rekabet ortamında bilginin bütünü ile çalışma ihtiyacı, hukuki risklerin artması, hızlı ve etkin denetim ihtiyacı yine işletmeleri bilgi teknolojileri nimetlerinden faydalanılmaya yöneltmiştir (Özgeneci, 2007: 2).

CICA tarafından yapılan araştırma raporu sürekli denetimi şöyle tanımlar (CICA, 1999):

Sürekli denetim bağımsız denetçilere, hata ya da hileler gerçekleştiği anda ya da kısa bir süre sonrasında, tespit edilebilmesine olanak sağlayan bir yöntemdir.

Sürekli denetime ilişkin CICA raporunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılabılır (Kurnaz, Çetinoğlu, 2010: 153):

- 1- Sürekli denetim uygulanabiliridir,
- 2- Akademisyenlerin araştırmaları, uygulayıcıların tecrübeleri ve standart koyucuların çalışmaları sürekli denetimin yavaş yavaş gelişmesine yardımcı olacaktır,
- 3- Alınacak kararlarla daha ilgili, güvenilir ve zamanlı bilgi talebi, sürekli denetim konusunda bir ihtiyaç doğurmaktadır.

Sürekli denetim denetçilere problemler ortaya çıkmadan önce herhangi bir müdahaleye gerek duymaksızın önceden kontrol edebilme olanağı sağlar (KPMG Advisory, 2010: 4). Bu ise kullanılan programlara entegre edilen birtakım senaryolarla mümkündür. Kullanılan sürekli denetim programı, ilgili senaryoya göre devamlı tarama yapmakta, herhangi bir anormallik durumunda yetkili kişilere uyarı raporu göndermektedir. Bu senaryolar ise her sektör ve firmaya göre farklı-

lık göstermektedir. Programlar senaryolarla ilgili ekleme ya da genişletme olanağı sunmaktadır.

Sürekli denetim, denetçilere ve üst yönetime önemli problemler konusunda eş zamanlı bilgi sahibi olma olanağı sağlar. Bazı durumlarda bir problemle nasıl başa çıkılacağına tamamen yönetim karar verebilir. Böyle durumlarda denetçiler danışmanlık fonksiyonunu üstlenmektedirler. Bazı durumlarda ise problemin kaynağının ve niteliğinin belirlenmesi amacıyla bu alanların denetimini gerektirebilir. Ayrıca, Sürekli Denetim, modern ve sağlam bir kontrol kültürünün geliştirilmesi ve yönetim kontrol çerçevesinin sürekli olarak değerlendirilmesine destek verme gibi amaçlara da hizmet etmektedir. Bu durum denetçilerin birimlerin uygulamalarındaki olağandışlıkları veya diğer koşulları tespit ederek, karar verme mekanizmalarında kullanılan bilgilerin tutarlılığını ve güvenilirliğini test etmelerine imkan verecektir (Kurnaz, Çetinoğlu, 2010: 155).

Sürekli denetim modelleri, günümüz IT (Bilgi Teknolojileri) sistemlerinin getirdiği imkanlarla uygulanabilmekte ve denetimin geleceğinde önemli bir rol oynamaktadır. 2003 yılında yapılan “Gerçek Zamanlı İşletme Araştırması” adlı çalışmada muhasebe ve finans alanında çalışan 261 kişiye yapılan anket sonucu, katılımcıların % 76’sı tarafından bilgiye daha hızlı ulaşmanın günümüzde gerekli olduğu ifade edilmiştir (Warren, Parker, 2003: 2).

Bu modeli kullanmak denetçilere şu yararları sağlayabilir (Handscombe, 2007: 4-5):

- **Bekleme Zamanını Azaltma:** Müşteriden veri talep ve teslim edilmesi için beklemek yerine, denetçiler istediğinde ihtiyaç duydukları verileri alabilirler.
- **İstisna Raporlarını Denetleme:** Denetçi kontrollerin çalışmasını tekrar tekrar test et-

mek yerine, kontrollerin durduğuna dair bir rapor geldiğinde harekete geçebilir.

- **Aynı Denetim Maliyetiyle Daha Derinlemesine İnceleme:** Denetçiler örnekleme olmadan daha detaylı inceleme olanağına kavuşurlar.
- **Daha Fazla Yaklaşım Seçeneği:** Denetçiler önleyici kontrollere bağlı olarak işlerinde daha fazla alternatiflere sahip olurlar. Bu yaklaşım önleyici kontrollerin sürekli temelde izlenmesini sağlar.
- **Proaktif Yaklaşım:** Bu yaklaşım müşterilerin problemleri ortaya çıktığında daha fazla değer sağlar.

Sürekli denetimin başarılı olabilmesi için bilgi, güvenilir ve kontrol edilmiş uygulama sistemleri tarafından üretilmiş olmak zorundadır. Sürekli denetim süreci otomatikleşmiş olmalıdır (Kurnaz, Çetinoğlu, 2010: 186). Bunun için de denetçilerin çoğunun denetim yazılımlarını kullanmaları gerekmektedir. Bu denetim yazılımlarında en yaygın kullanılanlar şunlardır: ACL, IDEA, SAS, Smart, SAP, AS 400, Excel, Access, Oracle, v.b. (Önce, İşgüden, 2012: 136).

Etkili bir sürekli denetim metodolojisi farklı sistem ve platformlardan gelen farklı dosya formatlarına erişimin sağlanması ve bu dosyaların dönüşümünü sağlayan bilgi teknolojisi altyapısının kurulmasını gerektirmektedir. Bu işlem veri kaynakları ve mevcut sistemlerden elde edilen verilerin standardizasyonunu gerektirir. Verinin standartlaştırılması, sürekli denetim yapısı oluşturulmasının önündeki en karışık ve zorlu meseledir. Çünkü hatalı ve mükerrer kayıtlardan kaynaklanan muhtemel risk, karışıklık ve maliyet son kullanıcının denetim testleri yapabilmesi ve analize tabi tutabilmesinin önünde zorlu engeller oluşturacaktır (Rezaee ve diğ., 2002: 152).

Sürekli denetimin uygulanmaması konusunda 5 temel neden tespit edilmiştir (Marks, 2010):

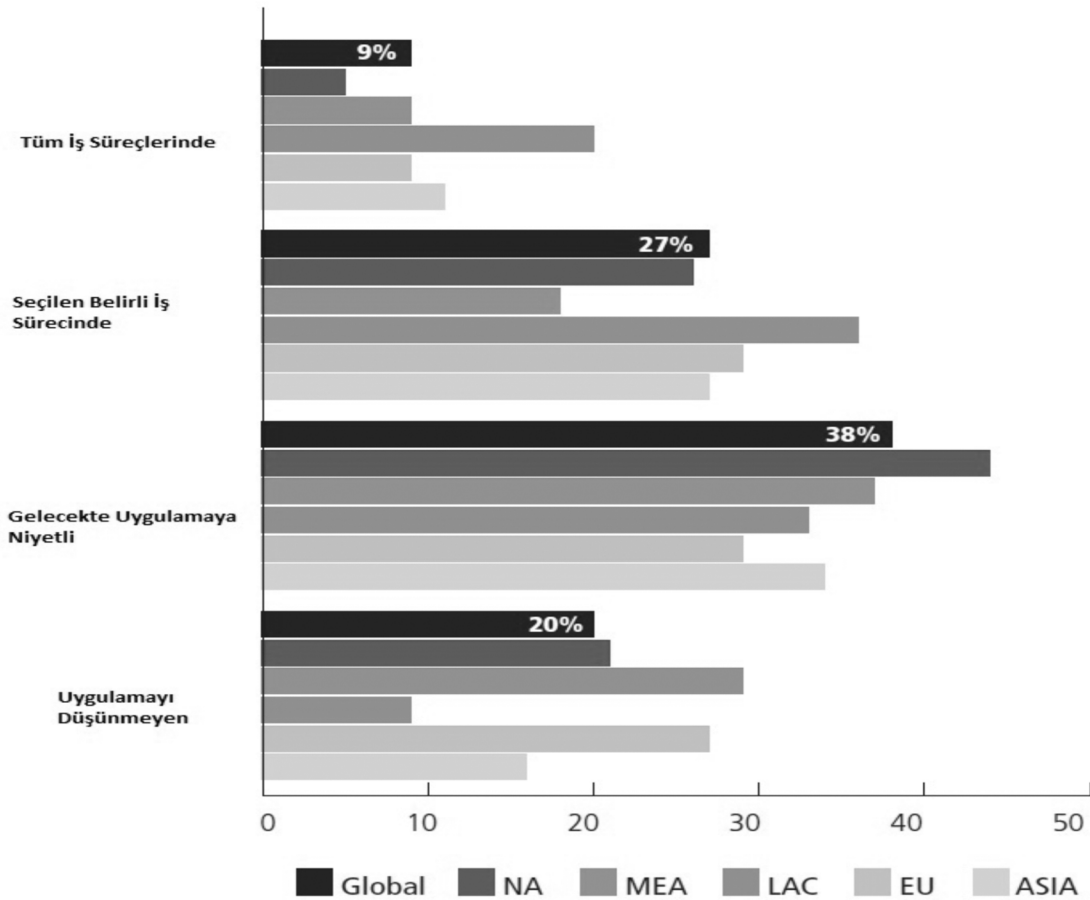
- 1. Bütçe Olmaması:** İç denetçiler iyi zamanlarda bile bütçe kısıtlamalarından yakınmaktadır. Bunun için örnek finansal vaka oluşturulup, sonuçta zamanla sürekli denetimle birlikte tasarruf oluşturulabileceğine üst yönetim ikna edilebilir.
- 2. Bu Sistemin Nasıl Uygulanacağını Bilmemesi:** Bunun için sürekli denetim program sağlayıcılarından destek alınabilir.
- 3. Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinden Farkının Bilinmemesi**
- 4. Sürekli Denetimin Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak Görülmesi**

- 5. Bilgi Teknolojileri Departmanının Sürekli Denetimle İlgili Ürünler Kullanılmasına Karşı Çıkması:** Bilgi teknolojileri departmanı daha fazla sağlayıcıyla birlikte yeni ürünlerin daha fazla karışıklık, risk ve maliyet meydana getireceğine inanmaktadır.

2. DÜNYA'DA SÜREKLİ DENETİMİN UYGULANMA DURUMU

Yıllık gelirleri 100 milyon dolar ya da daha fazla olan dünya genelinde şirketlerde çalışan 858 denetçiye yapılan anket sonucunda sürekli denetimin uygulanma düzeyi ile ilgili aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır (ACL, 2006: 9):

Tablo 1: Sürekli Denetimin Dünya'da Uygulanma Durumu*



* Grafikte anket katılımcılarından kararsız olan ya da eksik cevaplayan %6'lık kısmı ihmal edilmiştir. Grafik yüzdeleri sırasıyla Dünya Geneli, Kuzey Amerika, Orta Doğu ve Afrika, Uzak Doğu, Avrupa ve Asya şeklinde sıralanmıştır.

Tüm katılımcılardan sürekli denetim yaklaşımını benimseyenlerin %9'u tüm iş süreçlerinde sürekli denetimi uyguladıklarını, %27'si ise sadece seçilen belirli iş süreçlerinde uyguladıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların %38'i gelecekte sürekli denetimi uygulamayı düşündüklerini, %20'si ise bu yöntemi uygulamayı düşünmediklerini ifade etmişlerdir.

Bölgesel bazda baktığımızda Kuzey Amerika sürekli denetimi gelecekte uygulamaya en fazla niyetli olan (%44) bölgedir. Onu %37 oranında Orta Doğu ve Afrika bölgeleri izlemektedir.

Sürekli denetimi şuanda uygulamayan ya da gelecekte uygulamayı düşünmeyenlerin uygulamama sebepleri şunlardır:

- Zaman kısıtlamaları
- Yeterli kaynak eksiklikleri (Personel ve Bütçe)
- Nitelikli teknik becerilerin yetersizliği
- Yönetimin bu sistemi satın almaya sıcak bakmaması ya da farklı önceliklerinin olması
- Sistemin uygulanmasının çok karmaşık olması
- Bilgisayar sistemleri ve veri yapıları ile ilgili kısıtlamaları
- Verilere ulaşılma problemleri ya da IT (Bilgi Teknolojileri) biriminden yeterli destek alamama

Sürekli denetimin model olarak konseptine literatürde Groomer ve Murthy (1989) tarafından yapılan "Veritabanı Uygulamaları sürekli denetimi: Bütünleşik bir denetim modülü yaklaşımı" ve Vasarhelyi and Halper (1991) tarafından yapılan "Online sistemlerin sürekli denetimi" adlı makalelerinde rastlamaktayız. Bundan sonra sürekli denetim prototip ya da tam anlamıyla AT&T Corp., Siemens, HCA Inc, Itau Uniban-

co, IBM, HP, MetLife, and Proctor & Gamble gibi şirketler tarafından uygulanmıştır (Chan, Vasarhelyi, 2011: 154).

Aşağıda ise bu firmalardan bazılarının sürekli denetimle ilgili yaptıkları işlemler görülmektedir (www.en.wikipedia.org/wiki/Continuous_auditing#Comparison_to_Computer-Aided_Auditing):

Itau Unibanco : Brezilya'da faaliyet gösteren, 2000 yılından itibaren sürekli denetimi aktif bir şekilde uygulayan bir bankadır. Sürekli denetim programı iç denetimde bilgi teknolojileri birimi tarafından uygulanmaktadır. Bu birimde farklı görevlere sahip 10 kişi istihdam edilmektedir. Sürekli denetim sistemi 5 milyon müşterinin hesaplarını günlük olarak izler ve ayda yaklaşık 6000 uyarıyı iç denetçilere iletir.

AT&T Bell Laboratories : Sürekli denetimin ilk modeli şirket içinde faturalandırma sistemini değerlendirmek için geliştirilmiştir.

Procter & Gamble : Uzaktan denetim yapabilmek gelişmiş otomasyon sağlamak için analizler geliştirilmiştir. Siemens – İç kontrolde sürekli izleme yapabilmek IT (Bilgi Teknolojileri) sistemlerine ulaşabilmek için sistem geliştirmiştir.

Aşağıda ise ACL programı ile sürekli denetimi uygulamış olan şirketlerin uygulama amaçları ile uygulama sonrası elde ettikleri sonuçlara ilişkin örnekler verilmiştir (www.acl.com/customers/case-studies/case-studies/, 2013):

T.C. Ziraat Bankası A.Ş. : Türkiye'nin en büyük bankasıdır. Türkiye'de 1300 şubesi, 50 özel operasyon merkezi vardır ve dünya genelinde 17 ülkede faaliyet göstermektedir. Yaklaşık 23.000 çalışanı vardır ve yıllık net geliri 2.4 milyar dolardır.

Ziraat Bankası günlük 2,5 milyondan fazla günlük işlemde meydana gelecek hileleri belirle-

mek ve riskleri ölçmek için güçlü bir teknolojiye ihtiyaç duymaktadır. Geleneksel, manuel denetim tekniklerini kullanarak böyle büyük derecedeki işlemleri kontrol etmek mümkün değildir.

Bu şirket 2005 yılından itibaren merkezi denetim departmanında ACL programını potansiyel kontrol risklerini tanımlamak ve hileleri tespit amacıyla kullanmaya başlamıştır.

Denetim yöneticileri zaman alıcı, maliyetli saha incelemelerine gerek duymadan hile denetimi için ACL programından yararlanmaktadırlar. Programı şubelerin bilançolarını incelemek ve riskli alanları belirlemek için kullanmaktadırlar. Aynı zamanda büyük boyutlu dosyaları inceleyerek kredi değerlendirmeleri yapmak, hesap bakiyelerini takip etmek, mevduat hesaplarındaki yapısal değişiklikleri belirlemek ve diğer önemli müşteri faaliyetlerini de incelemek için kullanılmaktadır. Şüpheli işlemler program tarafından tanımlanarak yetkili yöneticiye ayrıntılı inceleme yapması için gönderilir.

Banka bu özel denetim teknolojisini krediler, borçlar, işlemlerin toplamlarını, çalışanların profillerini, denetim geçmiş verilerini ve diğer önemli dosyaları içeren tüm veri dosyalarını incelemek için kullanmaktadır. Merkezi denetim birimi kolayca yeni yasal düzenlemeler, kritik alanlar olması durumunda programa eklemeler yapabilmektedir. Veriler merkezi bir yerde depolanır ve teknik bilgiler kayba uğramaksızın korunur.

Ziraat Bankası bu teknolojiyle sonuç olarak hileleri, fonların şüpheli kullanımı ve şüpheli olayları tanımlayabilmektedir. Sayısı milyonları bulan günlük işlemleri hızlıca analiz edebilmektedir. Bu çözüm iç denetçilere risk analizine dayalı iş güvencesi sağlamak için esnek, etkili ve verimli bir yapı sunar. Veri testleri ve sonuçları

kullanıcının yetkisine bağlı olarak gizli bir şekilde saklanarak iletilir.

Baptist Health System (BHS) (Synco, 2013: 14-16): BHS kar amacı gütmeyen dört hastane ve otuz civarında sağlık merkeziyle Alabama'da faaliyet gösteren bir kuruluştur. Hem yasal zorunluluklar, hem kurum anlaşmaları nedeniyle doktor ücretleri ve reçetelerin ödemelerinde zorluklar yaşamaktadırlar. Denetçiler 4 BHS hastanesi ve iki büyük sağlık merkezinde gerçekleşen ödemeleri manuel olarak kontrol etmek için altı ile sekiz hafta arası zaman harcamaktadırlar.

Her bir ödeme yapılması sırasında doktor ile hastane arasındaki sözleşme gereği doğrulama işlemi yapılması gerekmektedir. Ayrıca ödemenin doğruluğu, sözleşme hükümlerini aşır aşmadığı ve beklenen değeri aşır aşmadığı kontrol edilmekteydi. Geleneksel denetimler hataları ve sözleşme hükümlerini kontrol etmek için etkisiz kalmaktaydı. Aynı zamanda bir hata tespit edildiğinde o hata üzerinden 12-18 ay geçmiş oluyordu. Denetim açısından bu kabul edilemez bir süreydi. Tüm bu nedenlerden ACL programı ile sürekli denetim uygulaması yapılmaya başlandı.

Programla doktorlarla ilgili ödemeler her ayın 15'inde veriler analiz edilmekteydi. Analiz tamamlandığında sistem otomatik olarak sözleşmesi dolan ya da sözleşmesi olmayan doktorlara yapılan ödemeler için rapor oluşturur. BHS böylece 36 haftada gerçekleştirilen denetim işlemlerini 7 haftada tamamlamaktadır. Ayrıca sözleşmeye aykırı yapılan işlemleri 18 ay yerine 1 ayda çözümleyebilmektedir. Yine bu teknoloji, çalışanlar, hizmet sağlayıcıları ve doktorlarla ilgili genel tespitler yapılmasına olanak sağlar.

İç denetim birimi otomatik veri tabanı ile şu işlemlere ilişkin taramalar yapar;

1) Mükerrer faturalar

- 2) Sipariş tarihinden önce yapılan oluşturulan faturalar
- 3) Çalışanların geri ödemeleri
- 4) Satıcı – Çalışan ödeme eşleştirmeleri
- 5) Ardışık faturalar
- 6) Aynı adrese sahip farklı olan tedarikçiler
- 7) Aynı kişi tarafından oluşturulup siparişi verilen satın alma siparişleri

Anglo Gold Ashanti (www.acl.com/pdfs/Case_Study_AngloGold_Ashanti.pdf, 2013): Bu şirket AngloGold ile Ashanti Goldfields Corporation şirketlerinin birleşmesi sonucu 2004 yılında kurulan altın madencilik şirkettir. Şirket dört kıtada 21 farklı işletme ile faaliyet göstermektedir. Şirketin yıllık geliri 3.6 milyar doların üzerindedir ve 60.000 civarında çalışanı bulunmaktadır. AngloGold şirketi iç denetim yöneticisi Marius Kies'e göre maden çıkarma sektöründeki birbirinden ayrı ve farklı birçok işletmenin karlılığını ve performansını korumak, görülmemiş zorluklara sahiptir. Bu durumlarda denetim için geçmiş altı aylık dönemleri denetlemek, şirketlerin verimsizlikleri, hataları gibi unsurları tespit etmekte fazla olmaktadır. Bunun yerine iç denetim ekibinin hemen herhangi bir sapma, zayıflık ya da ihlallerin meydana gelen kayıpları ciddi boyutlara ulaşmadan tespit edilmesi büyük önem arz etmektedir.

Buna karşın sürekli denetimi başarmak denetim departmanı için oldukça zorlu bir dönem olmuştur. Şirket denetim ekibi sadece 50 kişiden oluşmakta ve bunun 35'i Güney Afrika'da faaliyet göstermekteydi. Kies'e göre nispeten daha küçük bir ekiple bilgi teknolojilerinin yardımıyla ve birtakım yazılımlar kullanmak veri toplama, analiz ve raporlamada daha etkili sonuçlar verecektir.

Hawaiian Airlines (www.acl.com/pdfs/Case_Study_Hawaiian_Airlines.pdf, 2013): Hawaiian havayolları Pasifik bölgesinde 20 ulusal ve uluslararası noktaya hizmet veren, devletin en büyük havayolu şirkettir. Şirketin 3.800 çalışanı vardır ve her yıl yaklaşık sekiz milyon yolcuya 190 günlük uçuş imkanı sağlar. 1929 yılında Honolulu'da kurulmuştur.

Şirket çeşitli ve birbirinden farklı sistemlerden büyük miktardaki veriyi çekebilmek için tam bir güvenceye ve sunucuya ihtiyaç duymaktaydı. Denetim birimi sadece ihtiyacını tam karşılamayan bir veriyi bulabilmek için haftalarca beklemek zorunda kalırdı. Bu işlemler zaman alıcı ve verimsiz bir yöntemdi. Grup aynı zamanda veri analizini sürekli temelde yapabilmek ihtiyacındaydı. ACL programıyla farklı projeleri birbirinden ayırmak ve bunlarla işlem yapmak basit hale getirildi.

Verilere ulaşılabilmesi neticesinde, denetçiler gereken bilgi ve veriyi doğrudan, zaman alıcı işlemler olmadan çekebilmektedirler. Denetçiler daha etkili hale gelmiştir.

Hawaiian Havayolları sürekli denetimi uygulama sonucunda;

- 1) İşlemlerini otomasyon vasıtasıyla yaklaşık %99 oranında zamandan tasarruf sağlayarak yapma imkanına kavuşmuştur
- 2) %100 veri kapsamıyla yanlış uçuş sıklığının azaltılması sağlanmıştır
- 3) Ara elemanlara ihtiyaç duymadan denetçilerin gerekli veriye doğrudan ulaşabilmesi sağlanmıştır
- 4) Sürekli güvenceye kavuşulmuştur
- 5) Otomatik sürekli denetim yapılarak ölçülebilir faydalar elde edilmiştir.

Vestas Wind Systems A/S (www.acl.com/pdfs/Case_Study_Vestas.pdf, 2013):

Şirket Danimarka’da küçük bir kasabada çalışan bir demirci tarafından 1898 yılında kurulmuştur. Vestas Wind Systems A/S altı kıtada 63 ülkede faaliyet göstermektedir. Bugüne kadar Vestas dünya çapında 46.000 rüzgar türbini kurmuştur ve 21.000 civarında kişiye istihdam sağlamıştır. Şirket 2020 yılına kadar rüzgar enerjisi ile dünya elektriğinin % 10'dan fazlasını üretmek ve global müşterilerine tüm rüzgar enerjisi üzerinde sürdürülebilir bir getiri sunmayı amaçlamaktadır.

ACL ile Vestas gizli bilgilerini korumak için ve güvenli bir arşive kavuşmak için sunucularını güçlendirmiştir. Denetim ekibi şimdi anlık güvence sağlayan üç ilave testle ve aylık temelde yapılan mantıksal test yapmaktadır. Programla denetim işlemlerini yürütmek ve tamamlamak sürekli bir temelde daha kolay hale gelmiştir. Vestas aynı zamanda bu teknolojiyi operasyonel hileleri tespit, şirket politikalarına uyumluluk testi ve büyük verilerin ayıklanması için de kullanmaktadır.

Operasyonel testlerde, denetim ekibi mükerrer ödemeleri, uygun olmayan ödemeleri ve çalışanlarla tedarikçi hesapları, isimleri ve adresleri arasındaki eşleştirmeleri tespit eder. Dört ek testle iş akışı onayları, uygunsuz değişimler ve aynı kişi tarafından oluşturulan talep ve sipariş emirlerini tespit etmek için izlenir.

3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Araştırmanın kapsamını BIST 100 endeksine kayıtlı şirketler oluşturmaktadır. Ana kütlenin seçiminde, BIST 100 endeksinde yer alan şirketlerin işlem hacimlerinin genişliği, sermaye piyasasını temsil edici niteliği, faaliyet konuları ve büyüklüklerinin iç denetimi gerektirecek unsur-

lar içermesi ve yaşanan değişimlerin öncüsü olma özelliği dikkate alınmıştır.

Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu, Halka Açık Anonim Şirketlerin (HAAŞ) esas alacakları Kurumsal Yönetim İlkelerini 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 22’nci maddesinin birinci fıkrasına 654 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname’nin 2’nci maddesi ile eklenen (z) bendine dayanılarak hazırlanan Seri:IV, No:54 “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” ile düzenlenmiştir. Payları Borsa İstanbul’da (eski adıyla İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) işlem gören HAAŞ’lardan BIST 30 (BIST eski adıyla İMKB 30) Endeksine dahil olan bankalar hariçindeki HAAŞ’lar, Kurumsal Yönetim İlkelerinin “A) Pay Sahipleri” bölümünde yer alan 3.2.1, 3.2.4, 3.4.3, 3.4.14, 3.6 ve 4.7 numaralı maddeleri ile “D) Yönetim Kurulu” bölümünde yer alan 3.3.1, 3.3.4, 3.3.5 ve 3.3.6 numaralı maddelerini uygulamakla yükümlüdürler. Payları BIST’de işlem gören HAAŞ’lardan bu kapsamda olmayanlar, faaliyet büyüklükleri ile yapılanma türlerine göre, kurumsal yönetime ilişkin yapı ve süreçlerini, Kurumsal Yönetim İlkelerini esas alarak belirleyebilirler. Payları BIST’de işlem gören HAAŞ’ların yıllık faaliyet raporlarında; Kurumsal Yönetim İlkelerinde yer alan prensiplerin uygulanıp uygulanmadığı; uygulanmıyorsa bunun sebepleri, bu prensiplere tam olarak uymama sonucunda oluşan çıkar çatışmalarına ve gelecekte şirketin yönetim uygulamalarında ilkelerde yer alan prensipler çerçevesinde bir değişiklik yapma planının olup olmadığına ilişkin açıklamalara yer verilir (Akbulak, 2011: 112-113). Kurumsal yönetim; şirketlerin, yatırımcılara ve diğer çıkar gruplarına karşı olan sorumlulukları ve kamuyu aydınlatma esasları çerçevesinde, etkin yönetimi ve kontro-

lünü sağlayan bir ilkeler bütünüdür. Şeffaflık, açıklık ve hesap verilebilirlik kavramları ile ifade edilebilen kurumsal yönetimin olmazsa olmaz unsurlarından biri güçlü bir iç kontrol sistemidir. Kurumsal yönetim uygulamalarının temel unsurları olan “eşitlik”, “saydamlık/şeffaflık”, “hesap verebilirlik” ve “sorumluluk” kavramları BIST 30 endeksindeki şirketleri de içeren BIST 100 şirketlerinde de uygulanmakta ve dolayısıyla da denetimde yer alan güncel gelişmelerin de bu şirketlerde uygulanma ihtimalleri daha fazla olmaktadır.

Açıklanan bu nedenlerle sermaye piyasasında önemli yere sahip ve yaşanan değişimlerin öncüsü olma özelliğini taşıyan BIST’te yer alan şirketlerden 01.10.2013-31.12.2013 tarihleri arasında işlem gören hisse senetlerinin fiili dolayışında bulunan kısmının piyasa değeri ile işlem hacmi en yüksek ilk yüz şirket araştırma kapsamına alınmıştır.

Araştırmada veriler anket yöntemi ile toplanmıştır. Söz konusu anket, Sürekli Denetim üzerine yapılan yerli ve yabancı literatürün incelenmesinden sonra hazırlanmıştır. Yapılan bu çalışma için hazırlanan anket formunun anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla özel sektörde faaliyet gösteren çeşitli şirketlerde görev yapan denetçilerin, kamu sektöründe denetçilik yapan uzmanların ve denetim alanında çalışmalar yapan akademisyenlerin görüşü alınarak bir ön değerlendirme yapılmıştır. Alınan

görüşler kapsamında yapılan ön değerlendirme sonuçlarına göre anket formunda gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Anket sorularının cevaplanmasından önce kavram kargaşasının önlenmesi amacıyla sürekli denetim kavramı ile ilgili kısa bir açıklamaya yer verilmiştir.

Anket çalışması bir araştırma şirketi tarafından gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya katılan iç denetim alanında sorumluluğu bulunan yönetici ya da çalışanların, çalıştıkları işletmelerin isimleri gizli tutulmuştur.

4. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışma tanımlayıcı bir araştırma olarak nitelendirilebilir. Araştırmanın amacı Sürekli Denetimin BIST 100 şirketlerinde uygulanma düzeyini tespit etmek, iç denetimde sorumluluğu bulunan muhasebe, mali işler ve iç denetim müdürü gibi yönetici ve çalışanlarının kavramla ilgili bilgi düzeylerini ve bakış açılarını ortaya koymaktır.

5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ

Çalışmanın bu bölümünde yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlar analiz edilmektedir.

5.1. Demografik Özelliklerin Analizi

Araştırmaya katılanlara yöneltilen bazı kişisel sorulara verdikleri yanıtlar ile şirketlere ait özelliklerin dağılımları Tablo 2’de görülmektedir.

Tablo 2. Katılımcıların Demografik Bilgileri

Demografik Özellik		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	18	29
	Erkek	44	71
	Toplam	62	100
Yaş	30'dan az	7	11,3
	30-34 arası	22	35,5
	35-39 arası	15	24,2
	40-44 arası	8	12,9
	45-49 arası	3	4,8
	50 ve üzeri	7	11,3
	Toplam	62	100
Eğitim Durumu	Lisans	36	58,1
	Lisansüstü	26	41,9
	Toplam	62	100
Şirketteki pozisyonu	İç denetim müdürü	17	27,4
	İç kontrol yöneticisi	4	6,5
	İç denetçi	22	35,5
	Mali işler müdürü	5	8,1
	Mali işler müdür yardımcısı	1	1,6
	Bütçe ve raporlama müdürü	1	1,6
	Muhasebe müdürü	7	11,3
	Muhasebe müdürü yardımcısı	1	1,6
	Muhasebe uzmanı	2	3,2
	Mali işler şefi	1	1,6
	CFO	1	1,6
	Toplam	62	100
	Bu pozisyonda çalışma süresi	5 yıldan az	30
5-9 yıl arası		21	33,9
10-14 yıl arası		5	8,1
15-19 yıl arası		4	6,5
20 ve daha fazla		2	3,2
Toplam		62	100

Anket formu BIST 100 endeksindeki tüm şirketlere gönderilmiş, ancak bunların 65 tanesi yanıt vermiştir. Bununla birlikte bu anketlerden 3 tanesi verilen yanıtların eksik ve tutarsız oluşu nedeniyle analiz edilmemiştir. Tablo 2’de ankette katılanların özelliklerine bakıldığında %71’inin Erkek, % 35,5’inin 30-34 yaş aralığında olduğunu görmekteyiz. Eğitim durumları %58,1’i Lisans ve %41,9’u Lisansüstü seviyesindedir. İç denetim alanında sorumluluğu bul-

nan katılımcıların pozisyonları Tablo 2’de belirtildiği gibi farklılıklar arz etmektedir ve %48,4’lik kısmının bu pozisyonda 5 yıldan az, %33,9’luk kısmı ise 5-9 yıl arası çalıştıkları görülmektedir.

5.2. Şirket Özelliklerinin Analizi

Araştırmaya katılan şirketlere ait özelliklerin dağılımları Tablo 3’de görülmektedir.

Tablo 3. Şirket Özellikleri

Şirket Özellikleri		Frekans	Yüzde
Şirketin faaliyet gösterdiği sektör	Madencilik	2	3,2
	İmalat sanayi	24	38,7
	Elektrik, Gaz ve Su	1	1,6
	İnşaat ve Bayındırlık	2	3,2
	Ulaştırma ve Haberleşme	4	6,5
	Mali Kuruluşlar	22	35,5
	Toptan ve Perakende Ticaret	5	8,1
	Teknoloji	2	3,2
	Toplam	62	100
Sektördeki faaliyet yılı	20 yıldan az	9	14,5
	20-39 yıl arası	18	29,0
	40-59 yıl arası	20	32,3
	60-79 yıl arası	10	16,1
	80 ve daha fazla	5	8,1
	Toplam	62	100,0

Tablo 3’de katılımcı şirketlerin %38,7’lik kısmının imalat sanayi, %35,5’inin ise mali kuruluş olduğunu görmekteyiz. Yaklaşık % 85’i 20 yıl ve daha fazla süredir faaliyet göstermektedir.

5.3. Sürekli Denetimle İlgili Sorulara Verilen Yanıtların Analizi

Araştırmaya katılan yönetici ya da çalışanların sürekli denetim kavramına ilişkin bilgi düzeylerinin dağılımları Tablo 4'te görülmektedir.

Tablo 4. Sürekli Denetim Kavramı Hakkındaki Bilgi Düzeyi

	Frekans	Yüzde
Evet	51	82,3
Hayır	3	4,8
Kısmen	8	12,9
TOPLAM	62	100,0

Tablo 4'te katılımcıların % 82,3'lük büyük bir kısmı sürekli denetimle ilgili bilgilerinin olduklarını ifade ettikleri görülmektedir.

Araştırmaya katılan şirketlerde sürekli denetimin uygulanma düzeyine ilişkin dağılımlar Tablo 5'te görülmektedir.

Tablo 5. Sürekli Denetimin Şirkette Uygulanma Düzeyi

	Frekans	Yüzde
Evet	26	41,9
Hayır	36	58,1
TOPLAM	62	100,0

Tablo 5'te bu denetim sistemini 26 şirketin uyguladığı, 36 şirketin ise uygulamadığı görülmektedir.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulayan şirketlerin yönetici ya da çalışanlarının uygulama sonrası beklentilerini karşılama düzeylerine ilişkin dağılımlar Tablo 6'da görülmektedir;

Tablo 6. Sürekli Denetimi Uygulayanların Beklentilerini Karşılama Düzeyi

	Frekans	Yüzde
Evet	26	100
Hayır	-	-
Kararsızım	-	-
TOPLAM	26	100

Tablo 6'da sürekli denetim uygulanan şirketlerin tamamının bu sistemden elde ettikleri sonuçların beklentilerini karşıladığını ifade etmeleri dikkat çekicidir. Bu sistemin uygulayıcı şirketler için son derece faydalı olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulamayan şirketlerin yönetici ya da çalışanlarının bu sistemin gelecekte şirketlerinde uygulanabileceği fikrine katılımlarına ilişkin dağılımlar Tablo 7'de görülmektedir.

Tablo 7. Sürekli Denetimi Uygulamayanların Gelecekte Bu Sistemin Şirketlerinde Uygulanabileceği Fikrine Katılım Düzeyi

	Frekans	Yüzde
Evet	20	55,5
Hayır	4	11,1
Kararsızım	12	33,3
TOPLAM	36	100

Tablo 7'de sürekli denetimi uygulamayan şirketlerde cevaplayıcıların %55,5 lik bölümü bu sistemin ilerleyen zamanlarda şirketlerinde uygulanabileceğini düşünmekte, diğerleri ise uygulanamayacağını düşünmekte ya da kararsız kalmaktadırlar.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulayan şirketlerin kullandıkları programlara ilişkin dağılımlar Tablo 8’de görülmektedir.

Tablo 8. Sürekli Denetimi Uygulayan Şirketlerin Kullandıkları Programlar

Kullanılan Program Adı	Kullanan Şirket Sayısı
ACL	1
IDEA	1
ORACLE GRC	5
SAP GRC	8
BUSINESS OBJECTS	1
SIRON AML	1
AS400	1
DİĞER (ÖZEL)	8
Toplam	26

Tablo 8’de sürekli denetimde kullanılan programlara bakıldığında SAP GRC ve ORACLE GRC’nin ön plana çıktığı görülmektedir. 8 şirket ise kullandıkları programların, genelleştirilmiş yazılım programlarının dışında kendi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde özelleştirilmiş denetim programları olduğu gerekçesiyle isim belirtmemişlerdir.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulayan şirketlerin yönetici ya da çalışanlarının bu sistemin uygulanması sonrası fayda sağladıklarını düşündükleri alanlara ilişkin dağılımlar Tablo 9’da görülmektedir.

Tablo 9. Sürekli Denetimi Uygulama Sonrası Fayda Sağlanan Alanlar

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Hile önleme ve bulma	1	3,8	4	15,4	4	15,4	12	46,2	5	19,2
Çok büyük boyuttaki dataların incelenip raporlanabilmesi	1	3,8	3	11,5	-	-	14	53,8	8	30,8
İyi bir yönetim sağlama	1	3,8	1	3,8	3	11,5	14	53,8	7	26,9
Maliyeti azaltma	1	3,8	1	3,8	7	26,9	14	53,8	3	11,5
Denetimin etkinliğini artırma	1	3,8	1	3,8	-	-	15	57,7	9	34,6

Tablo 9’da sürekli denetimi uygulayan şirketlere bu sistemi uygulama sonrası fayda sağladıkları alanlar sorulduğunda, %65,4’lük kısmının hile önleme ve bulma, %84,6’lık kısmının çok büyük boyuttaki dataların incelenip raporlanabilmesi, %80,7’lik kısmının iyi bir yönetim sağlama, %65,3’lük kısmının maliyeti azaltma ve %92,3’lük kısmının ise denetimin etkinliğini artırmada fayda sağladıklarını ifade ettikleri görülmektedir. Ayrıca yukarıda sayılan faydalara ek olarak katılımcılar şunları ifade etmişlerdir; sürekli denetim ile geniş boyuttaki veriler incelenebilmekte ve olası olumsuzluklar daha rahat tespit edilebilmektedir. İşlemlerin tekil kontrolü ile tespit edilemeyecek konular ancak bu şekilde bulunabilmektedir. Bu da çalışmaların etkinlik ve verimliliğini artırmaktadır ve bu sistem çalışanların iş yükünü hafifletmiştir.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulayan ya da uygulamasın tüm şirketlerin yönetici ya da çalışanlarının bu sistemin uygulanma amacıyla ilgili fikirlerine ilişkin dağılımlar Tablo 10’da görülmektedir.

Tablo 10. Sürekli Denetimin Uygulanma Amacı

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Bilgi teknolojilerinin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataların engellenmesi	1	1,6	3	4,8	2	3,2	38	61,3	18	29
Daha etkili ve az maliyetli denetim yapabilmek	1	1,6	1	1,6	9	14,5	35	56,5	16	25,8
Olaylara daha hızlı tepki verme ihtiyacı	1	1,6	1	1,6	5	8,1	35	56,5	20	32,3
Yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe riski gibi denetim risklerinin büyük ölçüde kontrol altına alınması	1	1,6	4	6,5	7	11,3	35	56,5	15	24,2
Denetim işlemlerinin esneklikle yürütülmesi	1	1,6	10	16,1	13	21	30	48,4	8	12,9

Tablo 10’da sürekli denetimin uygulanma amacıyla ilgili sorulara verilen cevaplara bakıldığında, katılımcıların %90,3’ü bu sistemin bilgi teknolojilerinin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataların engellenmesi için uygulanabileceğini ifade etmişlerdir. Katılımcıların %82,3’ü daha etkili ve az maliyetli denetim yapabilmek için bu sistemin uygulanabileceğini belirtmişlerdir. Küreselleşen dünyanın etkisiyle artık tüm işlemlerin hızlı yapılabilmesi ihtiyacını bu sistemin karşılayacağını belirtenlerin oranı %88,8’dir. Bu sistemin uygulanmasıyla ilgili yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe gibi denetim risklerinin kontrol altına alınabileceğini belirtenler %80,7’dir. Bu sistemin uygulanmasının denetim işlemlerinin esneklikle yürütülmesi amacıyla kullanılmasına katılanların oranı ise %61,3’tür.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulamasın ya da uygulamasın tüm şirketlerin yönetici ya da çalışanlarının bu sistemin uygulanmama nedenleriyle ilgili fikirlerine ilişkin dağılımlar Tablo 11’de görülmektedir.

Tablo 11. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Sürekli denetim hakkında bilgi sahibi olunmaması	3	4,8	9	14,5	10	16,1	35	56,5	5	8,1
Bilgisayar sistemleri ve veri yapıları ile ilgili kısıtların (teknolojik altyapı eksikliği, sistem entegrasyonu vb.) olması	-	-	10	16,1	2	3,2	31	50	19	30,6
Sürekli denetim yaklaşımına önem verilmemesi	1	1,6	13	21	12	19,4	29	46,8	7	11,3
Karmaşık bir yaklaşım olması	6	9,7	21	33,9	20	32,3	14	22,6	1	1,6
Personel yetersizliği	2	3,2	23	37,1	11	17,7	21	33,9	5	8,1
Bütçe kısıtlamaları ve maliyetin ne olacağının bilinmemesi	1	1,6	13	21	10	16,1	29	46,8	9	14,5
Üst yönetim desteğinin alınamaması	2	3,2	13	21	14	22,6	24	38,7	9	14,5
Uygulama ve sürecin şirketin yapısına uygun olmaması	4	6,5	15	24,2	14	22,6	21	33,9	8	12,9

Tablo 11’de sürekli denetimin uygulanmama nedenleriyle ilgili verilen cevaplar incelendiğinde katılımcıların %64,6’lık kısmı sistem hakkında bilgi sahibi olunmamasını bildirmişlerdir. Bu sistemin uygulanmama nedenleri olarak bilgisayar sistemleri ve veri yapıları ile ilgili kısıtların (teknolojik altyapı eksikliği, sistem entegrasyonu vb.) olmasını ifade edenlerin oranı %80,6’dır. Katılımcıların %58,1’lik kısmı bu yaklaşıma önem verilmediği için uygulanmadığını ifade etmişlerdir. Sistemin karmaşık bir yaklaşım oldu-

ğundan uygulanmadığı fikrine %24,2’lik kısmı hariç kararsız kalmakta ya da katılmamaktadırlar. Personel yetersizliği nedeniyle sürekli denetimin uygulanmadığını ifade edenlerin oranı %42’dir. %61,3’lük bir kısmı bütçe kısıtlamaları ve maliyetin ne olacağının bilinmemesi nedeniyle uygulanmadığı, %53,2’lik kısmı üst yönetim desteğinin alınamaması nedeniyle uygulanmadığı, %53,3’lük kısmı ise uygulama ve sürecin şirketin yapısına uygun olmaması nedeniyle uygulanmadığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

6. SONUÇ

Teknolojik gelişmeler neticesinde denetim işlemlerinin artık bilgisayarlar vasıtasıyla yapılabilmesi denetçilerin işlerini kolaylaştırmıştır. Bununla birlikte artan iş hacmi, işlemlerin karmaşıklaşması, çok büyük dataların incelenme gereksinimi yine de birtakım zorlukları beraberinde getirmiştir. Küreselleşen dünyada artık sadece geçmişin irdelenmesi işletmeler için yeterli olmamaktadır. Sürekli denetim vasıtasıyla gelişen bilgisayar programları ile meydana gelebilecek herhangi bir hata ya da hile gerçekleşme anında ya da gerçekleşme anına çok yakın bir zamanda tespit edilebilmektedir. Bu ise bu programlara entegre edilen birtakım senaryolarla mümkündür. Sistem önceden belirlenmiş senaryolara uygun olarak devamlı tarama yapmakta ve herhangi bir anormallik tespit edildiğinde yetkilendirilmiş kişilere kontrol için rapor göndermektedir. Sürekli denetim vasıtasıyla bir nevi geçmişin değil, geleceğin denetimi yapılabilmektedir.

Çalışmada dünyada birçok ülkede yaygınlaşan bu sistemin Türkiye'deki durumu ve uygulayıcıları olan denetim alanında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların konuyla ilgili bilgi düzeyleri ve bakış açılarıyla ilgili bir araştırma yapılmıştır. Araştırma özellikle gerek teknolojik altyapı, gerek ekonomik anlamda, gerekse de personel anlamında bu sistemi en çok uygulayıcı

bileceği düşünülen BIST 100 şirketlerinde yapılmıştır.

Katılımcıların bu sistemle ilgili bilgi sahibi olduklarını beyan ettikleri, sürekli denetimi uygulayanların sistemden beklentilerini karşıladıkları, uygulama sonrasında en fazla hile önleme ve bulma ile iyi bir yönetim sağlamada faydalandıkları, sistemin uygulama amacının en çok daha etkili ve az maliyetli denetim yapabilmek, olaylara daha hızlı tepki verme ihtiyacı ile denetim risklerinin büyük ölçüde kontrol altına alınması olduğu, sürekli denetimin uygulanmama sebepleri ile ilgili olarak ise en fazla sistemle ilgili yeterince bilgi sahibi olunmaması ile teknolojik altyapı ile ilgili eksikliklerin olduğu ifade edilmiştir.

Sonuç olarak sürekli denetimin Türkiye'de oldukça yeni bir uygulama olduğu görülmektedir. Ülkemiz literatüründe de konuyla ilgili çok fazla çalışma yapılmamıştır. Dolayısıyla bu sistemin nasıl kurulacağından, uygulanmasına, faydalarından, maliyetine ve sistemin gerekliliğine dair birçok husus hakkında fikir sahibi olunmadığı görülmektedir. Fikir sahibi olunmaması da dolayısıyla bu sistemin uygulanmaması ve önem verilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Bunun için daha fazla akademik çalışmalar yapılması, uygulayıcılara seminerler verilmesi gerekmektedir. Ayrıca sürekli denetim programlarının hizmet sağlayıcılarının da bu sistemin tanıtımında daha aktif rol almaları gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- ACL, *New Demands, New Priorities, The Evolving Role of Internal Audit*, 2006.
- Akbulak, Yavuz, "Türk Sermaye Piyasasında Esaslı Bir Devrim; Kurumsal Yönetim İlkeleri", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 108, s.111-138, 2011.
- CICA, *Continuous Auditing Research Report*, Toronto, Ontario, 1999.
- Chan, D. Y., Vasarhelyi, M. A. "Innovation And Practice Of Continuous Auditing", *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(2), 152-160, 2011.
- Handscombe, Kevin, "Continuous Auditing From a Practical Perspective", *Information Systems Control Journal*, 2, 1-5, 2007.
- KPMG Advisory, *Continuous Auditing And Monitoring: Are Promised Benefits Now Being Realised*, 2010.
- Kurnaz, Niyazi, Çetinoğlu, Tansel, *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010.
- Marks, Norman, "Why Is The Move To Continuous Auditing So Slow?" <http://normanmarks.wordpress.com/2010/01/14/why-is-the-move-to-continuous-auditing-so-slow/> (28.05.2013).
- Önce, Saime, İşgüden, Burcu. "Bilgi Teknolojilerindeki Değişmelerin Ön Plana Çıkardığı Sürekli Denetim Yaklaşımının ve Güvence ve Danışmanlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi- İMKB 100 İşletmelerinde Bir Araştırma". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 5(1), 127-155, 2012.
- Özgeneci, Aylin, "Denetim Çalışmalarında Teknoloji - Veri Analizi", http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/CAAT_Makale.pdf (20.07.2013)
- Rezaee, Zabihollah, Elam, Rick, Sharbatoghlie, Ahmad, "Continuous Auditing: The Audit Of Future". *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 150-158, 2001.
- Rezaee, Zabihollah, Sharbatoghlie, Ahmad, Elam, Rick, McMickle, Peter, "Continuous Auditing Building Automated Auditing Capability". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 147-163, 2002.
- Shields, Greg, "Non-Stop Auditing", *CA Magazine*, 131(7), 39-40, 1998.
- Synco, C. B. "Analytic Technology Enhances Healthcare Compliance Program", *Journal of the Association of Healthcare Internal Auditors*, 32(2), 14-16, 2013.
- Warren, J. Donald, Parker, Xenia Ley, *Continuous Auditing: Potential for Internal Auditing*. USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.
- www.acl.com/customers/case-studies/case-studies/, (20.09.2013).
- www.en.wikipedia.org/wiki/Continuous_auditing#Comparison_to_Computer_Aided_Auditing, (15.10.2013).
- www.acl.com/pdfs/Case_Study_AngloGold_Ashanti.pdf, (5.6.2013).
- www.acl.com/pdfs/Case_Study_Hawaiian_Airlines.pdf, (7.11.2013). www.acl.com/pdfs/Case_Study_Vestas.pdf, (1.10.2013).

