



T.C.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBECİLERİN SÜREKLİ DENETİM KONUSUNDAKİ ALGI
DÜZEYLERİ: ISPARTA İLİNDE BİR UYGULAMA

HAZIRLAYAN

Resul GÜRBÜZ

2130252003

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK

ISPARTA - 2024

TEZ SINAV SAVUNMA TUTANAĞI





T.C.
SÜLEYMAN DEMİRELÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Muhasebecilerin Sürekli Denetim Konusundaki Algı Düzeyleri: Isparta İlinde Bir Uygulama**” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Resul GÜRBÜZ

25.04.2024



T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK
RAPORU
BEYAN BELGESİ



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-SOYADI	Resul GÜRBÜZ
Öğrenci Numarası	2130252003
Enstitü Ana Bilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı
Programı	II. Öğretim Tezli Yüksek Lisans
Programın Türü	(X) Tezli Yüksek Lisans () Doktora
Danışmanın Unvanı, Adı-SOYADI	Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK
Tez Başlığı	Muhasebecilerin Sürekli Denetim Konusundaki Algı Düzeyleri: Isparta İlinde Bir Uygulama
Turnitin Ödev Numarası	2323569312

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 86 sayfalık kısmına ilişkin olarak, 25/04/2024 tarihinde tarafımdan Turnitin adlı intihal tespit programından Üniversitemiz Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönergesinin 14 üncü maddesinde yer alan filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve ekte sunulan rapora göre, tezin/dönem projesinin benzerlik oranı;

Kaynakçalar hariç, alıntılar dahil, 10 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç;
% 7 'dir.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

(X) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylarım.

() Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esasları'nda öngörülen yüzdelik sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlerin ışığı altında tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.

25/04/2024

(İmza)

Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK

(GÜRBÜZ, Resul, *Muhasebecilerin Sürekli Denetim Konusundaki Algı Düzeyleri: Isparta İlinde Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2024.)

ÖZET

Bu çalışmada temel amaç olarak, Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na (ISMMMO) kayıtlı ve Isparta il genelinde faaliyetlerini sürdürmekte olan muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim konusundaki algı düzeylerinin tespiti hedeflenmiştir. ISMMMO kayıtlarına göre 2023 yılı içerisinde üye olarak Isparta il genelinde odaya kayıtlı 362 muhasebe meslek mensubunun varlığı tespit edilmiştir. Araştırmanın örneklemini ISMMMO'ya kayıtlı üyeler içerisinde çalışmaya katkı sunmayı kabul etmiş olan 193 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında, kolayda örneklem yöntemi ile 5'li Likert ölçeğine göre cevaplanabilecek 5 demografik soru ve 24 adet de ifade içeren anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Anket verilerinin toplanması yöntemi uygulanırken muhasebe meslek mensupları ile yüz yüze görüşülerek anketlerin kendileri tarafından cevaplandırılması sağlanmıştır. Çalışma neticesinde araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının cevaplarından elde edilen veriler analiz edildiğinde, sürekli denetim hakkında genel bir bilgiye sahip oldukları ancak uygulama detayları hakkında eksik yönlerinin olduğu anlaşılmıştır. Sürekli denetimin muhasebe ve denetim süreçlerine özellikle devlet kurumları başta olmak üzere tüm paydaşlar için katkı sağlayacağı fikri katılımcılarda genel bir kanaat olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca muhasebe meslek mensupları, vergilendirme süreçlerinin daha verimli olarak uygulanabilirliğine sürekli denetimin olumlu etkisi olacağını ifade etmişlerdir. Muhasebe ve denetim uygulamalarına dair tüm paydaşların sürekli denetimden faydalanma olasılığı katılımcılar arasında yaygın bir görüştür. Bu bakış açılarının yanı sıra, sürekli denetimin uygulanma alanları hususunda katılımcılar arasında fikir ayrılıkları ortaya çıkmakta ve sürekli denetimin paydaşlardan herhangi birisinin tek başına uygulamasına razı olmadıkları ortaya çıkmıştır. Ayrıca katılımcılar sürekli denetim konusunda bilgiye ulaşmanın güçlüğüne ve teknolojik gereksinimlere dikkat çekmektedirler.

Anahtar Kelimeler: Sürekli Denetim, Denetim, Muhasebe, Muhasebeci.

(GÜRBÜZ, Resul, *Perception Levels of Accountants About Continuous Auditing:An Application in Isparta*, Master Thesis, 2024.)

ABSTRACT

The purpose of this study is to determine the perception levels of accounting professionals registered with the Isparta Chamber of Certified Public Accountants and operating in Isparta province regarding continuous auditing. According to Isparta CPA Office records, it was determined that there were 362 accounting professionals registered as members in Isparta province in 2023. The study sample comprises 193 accounting professionals who agreed to participate from among the registered members of Isparta CPA. The research utilized a questionnaire consisting of 5 demographic questions and 24 statements that were rated on a 5-point Likert scale. Convenience sampling was employed within the scope of the study. During the survey data collection process, accounting professionals were interviewed face-to-face and answered questionnaires. The study revealed that while the professionals had a general understanding of continuous auditing, they lacked knowledge about its implementation details. The participants generally believe that continuous auditing can enhance accounting and auditing processes for all stakeholders, including government agencies. Accounting professionals also believe that continuous auditing can lead to more efficient implementation of taxation processes. The participants share a common view that continuous auditing can benefit all stakeholders involved in accounting and auditing practices. There is disagreement among the participants regarding the areas of application of continuous auditing. Additionally, stakeholders are not willing to implement continuous auditing alone. Participants also highlighted the difficulty of accessing information on continuous supervision and technological requirements.

Keywords: Continuous Auditing, Auditing, Accounting, Accountant.

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın niyeti ile başlayan ve ilerledikçe çeşitlendirdiğimiz diğer araştırmalarla birlikte yürütülen tüm akademik çalışmalarımın mimarı, teşvik edici destekçisi, anlayış ve sabrı ile yol göstericisi, her an her yerde şahsımın gelişmesine katkı sağlama gayretiyle hep yanımda olan, gösterdiği ilgi ve harcadığı emek için Danışman Hocam Sayın Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK'e çok teşekkür ederim.

Özellikle bu çalışmanın tamamlanması hususunda yardımcı olmayı kabul eden müstesna muhasebe meslek mensuplarına ve mali müşavirlere teşekkürlerimi sunarım. Çalışmalarımın her aşamasında varlıkları ile eksikliklerimin tamamlanması, sorunlarımın çözülmesi, hatalarımın düzeltilmesi ve karamsarlıklarımın giderilmesi hususlarında sabırla yardımcı olan tüm arkadaşlarıma müteşekkirim.

Hayatımın tüm önemli anlarında olduğu gibi akademik çalışmalarımın her aşamasında da şahsımı teşvik eden, destekleyen ve benim dertlerimi paylaşan başta ömür ortağım eşim Tuğba'ma, kızım Gökçe'me ve değerli ailelerimize şükranlarımı sunarım.

Resul GÜRBÜZ

Isparta - 2024

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEZ SINAV SAVUNMA TUTANAĞI	ii
YEMİN METNİ	iii
TEZ ORJİNALLİK BEYANI	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar DİZİNİ	xi
ŞEKİLLER DİZİNİ	xii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1. MUHASEBE KAVRAMI	3
2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMLERİ	4
3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI.....	5
4. DENETİM KAVRAMI.....	7
4.1. İç Denetim	7
4.2. Bağımsız Denetim	8
4.3. Kamu Denetimi	8
4.4. Sürekli Denetim.....	9
5. LİTERATÜR TARAMASI	10

İKİNCİ BÖLÜM

SÜREKLİ DENETİM

1. SÜREKLİ DENETİM KAVRAMI.....	14
1.1. Sürekli Denetimin Tanımı	14
1.2. Sürekli Denetimin Amacı	16
1.3. Sürekli Denetim ile Alakalı Kavramlar	17
1.3.1. Sürekli Güvence	17
1.3.2. Sürekli Raporlama	18
1.3.3. Sürekli İzleme.....	18
2. SÜREKLİ DENETİMİN GELİŞİMİ	20
2.1. Sürekli Denetimin Tarihçesi.....	20
2.2. Sürekli Denetimin Önem Kazanması	22
2.2.1. Enron Vakası	22
2.2.2. Sarbanes - Oxley Yasası	23
2.2.3. Hileli İşlem Önleme.....	24
3. GELENEKSEL DENETİM İLE SÜREKLİ DENETİMİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	25
4. SÜREKLİ DENETİMİN UYGULAMA GEREKSİNİMLERİ.....	27
4.1. Bilgi Teknolojileri	27
4.2. XBRL	28
4.3. Siber Güvenlik.....	29
4.4. Kurumsal Kaynak Programları ve Yapay Zeka	29
4.5. E-İmza	30
5. SÜREKLİ DENETİMİN İŞLEYİŞ SÜRECİ VE UYGULAMA ESASLARI.....	31
6. SÜREKLİ DENETİMİN AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI	34
6.1. Sürekli Denetimin Avantajları	34
6.2. Sürekli Denetimin Dezavantajları	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA

1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	37
2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	38
3. EVREN VE ÖRNEKLEM	38
4. VERİ TOPLAMA SÜRECİ VE ARAÇLARI.....	39

4. BÖLÜM

BULGULAR

1. DEMOGRAFİK İSTATİSTİKLER.....	40
2. ÖLÇEĞİN TANIMLAYICI İSTATİSTİKLERİ.....	42
3. ÖLÇEĞİN GÜVENİLİRLİĞİ.....	44
4. ÖLÇEĞE AİT NORMAL DAĞILIM SONUÇLARI.....	45
5. ÖLÇEĞİN GEÇERLİLİĞİNİN TEST EDİLMESİ VE AÇIKLAYICI FAKTÖR ANALİZİ SONUÇLARI.....	46
6. ARAŞTIRMADA OLUŞTURULAN HİPOTEZ TESTLERİ VE TEST SONUÇLARI.....	49
SONUÇ.....	54
KAYNAKÇA	62
EKLER.....	70
Ek 1. Anket Formu	70
Ek 2. Etik Kurulu Raporu.....	72
ÖZGEÇMİŞ.....	73

TABLÖLAR DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 1.1. Sürekli Denetime Dair Araştırmalar	11
Tablo 2.1. Sürekli Denetimin Gelişim Süreci	21
Tablo 2.2. Sürekli Denetimin Geleneksel Denetim ile Karşılaştırılması	26
Tablo 2.3. XBRL Kavramı.....	28
Tablo 2.4. Muhasebe Döngüsüne Genel Bir Bakış ve Sürekli Denetim Süreci.....	32
Tablo 2.5. Sürekli Denetim Uygulaması.....	33
Tablo 4.1. Muhasebe meslek mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımları.....	40
Tablo 4.2. Muhasebe meslek mensuplarının Yaş Dağılımları	40
Tablo 4.3. Muhasebe meslek mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları	41
Tablo 4.4. Muhasebe meslek mensuplarının Mesleki Tecrübe Yıllarına Göre Dağılımları	41
Tablo 4.5. Muhasebe meslek mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre Dağılımları	42
Tablo 4.6. Ölçeğin Tamamlayıcı İstatistikleri	42
Tablo 4.7. Ölçeğin Güvenilirlik Sonucu	44
Tablo 4.8. Ölçeğe Ait Normal Dağılım Sonuçları	45
Tablo 4.9. Faktör Analizi Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett Testi Sonuçları	47
Tablo 4.10. Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları	48
Tablo 4.11. H1 Hipotezine Ait t Testi Sonuçları	50
Tablo 4.12. H2 Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları.....	51
Tablo 4.13. H3 Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları.....	51
Tablo 4.14. H4 Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları.....	52
Tablo 4.15. H5 Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları.....	53

ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 2.1. Sürekli Denetim, Sürekli İzleme ve Sürekli Güvence İlişkisi	19



KISALTMALAR DİZİNİ

AACSB	The Association to Advance Collegiate Schools of Business (İşletme Yüksek Okullarını Geliştirme Derneği)
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners (Uluslararası Suistimal İncelme Uzmanları Birliği)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
CICA	The Canadian Institute of Chartered Accountants (Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations
ERP	Enterprise Resource Planning (Kurumsal Kaynak Programları)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
IAA	The Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IP	Internet Protocol (İnternet Protokol)
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
s.	Sayfa
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Raporlama Standartları
vd.,	Ve diğerleri
vs.	Ve saire
XBRL	Xtensible Business Reporting Language (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili)
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Dünya genelinde bilgi teknolojilerinde hızlı bir gelişim yaşanmaktadır. İlerleyen teknolojinin değişen dünyanın her alanına tesiri olduğu gibi muhasebenin de uygulanmasında da yansımaları gözlemlenmektedir. Muhasebe işlemlerinin sürdürülmesi dijital dönüşümden etkilenerek e-uygulamalar aracılığıyla yürütülmeye başlanmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergilendirmeyi kolaylaştırmak, vergi kaybını engelleyerek kayıt dışı iktisadi faaliyetleri tespit edebilmek, maliyetleri indirgeyerek bütçesine katkı sağlamak ve denetim için erişmek istediği verilere daha hızlı ulaşabilmek için e-dönüşüm sürecine dahil olmuştur. Kamu otoritesinin de e-uygulamalar üzerinden hizmet icra etmesi, muhasebe meslek mensuplarının mecburen e-dönüşümden etkilenmelerine sebep olmuştur (Bekçi vd., 2020).

Teknolojinin gelişmesinin etkilerine bağlı olarak muhasebe meslek mensuplarının, gerçekleştirdikleri işlemlere ait kayıt altına alma, sınıflandırma, belgeleme, değerlendirme gibi süreçleri yeni yöntemler ile gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Muhasebe meslek mensupları için elektronik dönüşüm ile e-fatura, e-imza, e-defter, e-denetim, e-tebligat şeklini alan muhasebe esaslarının dijitalleşmesine uyum sağlamaları zorunluluğu oluşmaktadır (Ömürbek vd., 2023).

Muhasebe alanında gerçekleştirilmesine ihtiyaç duyulan bu yeni tertip edilmiş uygulamaların muhatabı konumundaki muhasebe meslek mensuplarının ve ilgili meslek örgütlerinin hali hazırda yapmaya devam ettikleri muhasebe işlemlerinde gerçekleştirdikleri farklı ve yanlış icraatlarına rağmen yeni düzenlemelerin destekçisi halini alarak kültürel bir statükoculuğa karşı profesyonellik kavramını değerlendirmektedirler (Kıymık vd., 2015).

Kurumsal yönetimlerin aldıkları kararların işletmelerinin paydaşlarına yönelik fayda sağlayıcılığı hedeflemesi beklenmektedir. Bu hedef, muhasebenin işlediği bilgilerden hazırlanan finansal raporların, kamunun dikkatine sunulmasına sebep olmaktadır. Raporlamaların yüksek etkinlik seviyesi, kaliteli bir bilgi sisteminin uygulandığı muhasebe sürecinin neticesidir. Muhasebe bilgi kalitesinin artırılması ise kurumsal yönetimin başarısının kaynağıdır (Özçelik, 2018).

Muhasebe işleyişinin kaliteli halde ilerleyebilmesi dijital dönüşümün katkısı ile daha kolay sağlanmaktadır. İşletme içerisinde teknik altyapının sağlanması ile kurulacak olan güçlü bir otomasyon sisteminin varlığı hem kurumsal yönetim kadrosu hem de şirket içi işlemleri gerçekleştiren personel kadrosu için sorumluk çerçevesi halini alacaktır. Denetimlere karşı gerçekleştirilmiş işlemlerin mesul kişinin kolaylıkla bulunması hile ve hata durumlarının önüne geçmede etken olacaktır. Ayrıca işlemlerin basitleştirilmesi, şirket içi kontrolün her an yapılabilmesi, kullanıcıların verilere istedikleri an ulaşabilme imkanını tanıması ile muhasebe ve denetimin sürekliliğe dönüşme ihtiyacı sürekli denetim kavramının uygulanmaya başlanmasını sağlamıştır. Sürekli denetim zaman ve maliyetler açısından tasarruf sağlamaktadır. İç ve bağımsız denetimlere karşı da işletmenin her an hazır halde bulunmasını sağlayan dijital bir sistemdir (Acar vd., 2016).

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1. MUHASEBE KAVRAMI

Muhasebe, tarihsel olarak ilk uygarlıklardan daha da öncesine dayanmaktadır. Avcı ve toplayıcı bir yaşam şekline sahip ilk insanların varlıklarının hakimiyetini sağlayabilmek adına hesap tutma ihtiyacı hissetmeleri muhasebe olgusunun ortaya çıkışını sağlamıştır. İnsanlık tarihinin gelişimine ve medeniyetin yaygınlaşmasına paralel olarak muhasebe toplumların genel bir ihtiyacı olmaktan çıkarak kurumsal hüviyete sahip teşkilatların mali kimlikleri haline dönüşmüştür (Bakır ve Erserim, 2022).

Ticari teşekküllerin faaliyetlerinden doğan değer taşıyan paralara dayalı mali durumlarının hesaplanması ve hesaplaşmaya hazır hale getirilmesi süreci muhasebe olarak ifade edilmektedir. (Karcıoğlu, 2020) Muhasebe, işletmenin faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen finans alanında olup olmadığına bakılmaksızın elde edilen verilerin karar verme süreçlerinde nasıl kullanılması gerektiğine yön veren işletme dili olarak ifade edilmektedir (Akdoğan ve Umut Doğan, 2022).

1974 yılında Türkiye'nin Uluslararası Raporlama Standartlarını (UFRS) komitesine üye olması ile günümüz muhasebesinin standartlara dayandırılması sağlanmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na dayanan Kamu Gözetim Kurumu (KGK) etkin ve aynı zamanda bağımsız bir kamu gözetim ve denetim otoritesi halini almıştır. Türk Ticaret Kanunu uyarınca Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) mali defter uygulamalarının çerçevesini oluşturmaktadır. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin uygulanma sahası Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) sınıflandırması ile kategorize edilmiştir. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile mali tabloların sunulması ve denetlenmesi küçük işletmelerden ayrıştırılmıştır. Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı'nın da oluşturulması ile bağımsız ve dürüstlük temelli kamu gözetim mesuliyeti yerine getirilmiş olacaktır (Yünlü, 2020).

Muhasebenin işlemlerden geçirmek için kullandığı, değerlendirilmesi adına başta yöneticilere, ortaklara, denetçilere ve yatırımcılara yönelik olarak sunuma hazırlandığı tüm verilerin kalitesi, muhasebenin kavramsal olarak tam manası ile gerçekleşmesinin, güvenilirliğinin ve de işlevselliğinin kalitesi ortaya koymaktadır. İlerleyen teknolojiye, değişen mevzuat kurallarına, yeni ihtiyaçların gereksinimlerine göre muhasebenin gerçekleştirilme süreçleri daha şeffaf, derinlikli genişletilmiş ve hukuka dayalı olarak yürütülmeli ve işletme ile ilgilenen tüm paydaşlar tarafından rahat bir şekilde erişilerek incelenebilir olmalıdır (Demirel Arıcı ve Kargın, 2017).

2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMLERİ

Muhasebe bilgi sistemi, muhasebe ile işletme içerisindeki diğer tüm birimlerin etkin bir koordinasyon içerisinde çalışmasını ve birimler arası veri akışını sağlayan entegre yazılımlara dayalı işletim sistemleridir. Kullanıcıların, yetkileri dahilinde şirket verilerine istedikleri zaman tam erişim sağlayabildiği muhasebe bilgi sistemleri, aranılan verinin hızlıca bulunmasını sağlayarak kolaylık sağladığı gibi otomasyon olarak çalışmasından kaynaklı da güvenilirliği sağlamaktadır (Savcı ve Balioğlu, 2021).

İşletmelerin çalışma faaliyetlerine dayanan finansal tablo ve raporlamalar muhasebe bilgi sisteminin ürettiği veri sunumlarıdır. Hazırlanan bu tablo ve raporlamaların karı arttırma niyeti ile ya da var olan bazı verileri gizleme gayretiyle değiştirilmesi hedeflenerek muhasebe bilgi sistemlerine müdahale etme arzusu yaşanabilmektedir. Özellikle dünya genelinde yaşanmış muhasebe ve denetim skandallarından tecrübe ile muhasebe bilgi sistemleri sürekli olarak geliştirilerek güncellenmektedir. Muhasebe bilgi sisteminin nitelik ve nicelik olarak en iyi seviyede olması muhasebenin gerçekliği için gereklidir (Kıllı ve Samet, 2017).

İşletmelerin yürüttükleri ticari işlemleri bütün haliyle sürdürebilmelerine imkân tanıyan tüm verileri bir arada bulunduran bilgi sistemleri genel olarak Kurumsal Kaynak Programları (ERP) olarak adlandırılmaktadır. Yazılım maliyeti yüksek olmasına rağmen kurumsal kaynak programları sağladıkları zaman ve enerji tasarrufu gibi faydalar nedeniyle şirket yöneticileri tarafından tercih edilmektedir.

Sektör farklılıkları ve kullanılacak birimin alanına göre entegre edilmesi gereken ERP sistemleri gün geçtikçe geniş kullanım alanlarına yayılmaktadır (Kant ve Odabaş, 2019).

Ticari ve kamu kuruluşlarının güncellenen teknoloji ve faaliyete dayalı ihtiyaç gereksinimlerine yönelik çözüm olarak muhasebe uygulamalarının bilgi sistemleri aracılığı ile gidermesi beklenmektedir. (Öztürk ve Çarıkçı, 2019) Dolayısıyla muhasebe bilgi sistemlerinin verimle kullanılabilmesi kullanıcılarının ERP sistemlerine hâkim olmasına bağlıdır. Muhasebe bilgi sistemlerinin yaygınlaştırılması adına, akreditasyon alanında dünyada öncü olan The Association to Advance Collegiate Schools of Business (AACSB) tarafından Uluslararası Muhasebe Akreditasyon Standartları belirlenmiştir. Bu standartlar kapsamında, işletme alanında lisans düzeyinde eğitim alan öğrencilerin geliştirilmesi için muhasebe bilgi sistemleri konusunda işletme lisansa öğrencilerine bütünleşmiş eğitim verilmesinin gerekliliği ifade edilmiştir (Öztürk ve Erdoğan, 2018).

Bu gereklilik dikkate alınarak yapılan araştırmada Türkiye’de eğitim veren 208 üniversite içerisinde e-muhasebe dönüşümü kapsamında bilgisayarlı muhasebe ve/veya paket muhasebe programları derslerinden herhangi birisi gerçekleştirilen 11 üniversite olduğu gözlemlenmiştir. Bu sonuç itibarı ile Türkiye’de e-muhasebe dönüşümü üzerine verilecek eğitim düzeyinin ilerletilmesi ve yaygınlaştırılması için çaba harcanmalıdır (Akbulut ve Öz, 2022).

3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

Şirketlerin varlıklarını arttırabilmesi kurumsal ömürlerini uzatabilmesi iyi bir muhasebe uygulamalarının sürdürülmesi ile mümkündür. Dünya standartlarının dikkate alınarak ülke mevzuatları çerçevesinde uygulandığı muhasebe yönetimi, işletmenin toplum nezdindeki güvenilir itibarının da muhafaza etmekle yükümlüdür. Gelişen ve değişen rekabet dünyasında muhasebenin disiplin ile yürütülmesi muhasebe meslek mensuplarının mesuliyeti dahilindedir (Aysan, 2007).

Muhasebe ile ilgili olarak çalışan meslek mensuplarını kapsayan mevzuat Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile

yürürlüğe girmiştir (SMMM ve YMM Kanunu, 1989). 2008 yılında yasada gerçekleştirilen değişiklik ile kanunun gerekliliklerinin yerine getirilmesine ek olarak muhasebe alanında tamamlanması gereken meslek sınavları tanımlanmıştır. Bu meslek sınavlarında alınan başarı durumlarına göre de “Yeminli Mali Müşavirlik” (YMM) veya “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” (SMMM) unvanına hak kazanılmaktadır. Mesleğin ifa edilme sürecinde temel olarak bu iki sınıflandırmanın yanı sıra alt ayrımlar olarak bilirkişi, denetçi, danışman, müfettiş gibi sıfatlar ile kamu veya özelde çalışma imkanı bulunmaktadır (Beder, 2021).

Muhasebe meslek mensuplarının çalışmaları mükelleflerinin memnuniyetlerine dayandırılmaktadır. Yükümlü oldukları mali sorumluluklarının yanı sıra müşterileri konumundaki mükelleflerin aynı zamanda varlıklarının sebebi olması muhasebe meslek mensuplarının işleri yerine getirme süreçlerinde performanslarını etkilemektedir. Gelişen teknolojinin, değişen gündemlerin ve yeni çıkartılan kuralların takip edilmesi, sorumlulukları altındaki şirketlerin mali işlemlerinin sürdürülmesi ve ilgili şirketlerin mali tablolarının denetimlere karşı eksiksiz ve hatasız olmasını sağlama yükümlülüğünün yanı sıra mükelleflerinin kendilerinden memnun olmalarını sağlayacak şekilde çalışma sisteminin oluşturulması muhasebe meslek mensuplarının güncel mesuliyeti haline dönüşmüştür (Gök ve Öztürk, 2022).

Türkiye’de muhasebe işlemlerinin özel sektörde yürütülmesi mali müşavirler sorumluluğunda yürütülmektedir. Bu mesul kişilerin gerçekleştirmiş oldukları muhasebe işlemlerinin bir de denetim süreci mevcuttur.

Denetimlerin yürütülmesi üç ana uygulayıcı tarafından gerçekleştirilmektedir;

- Bağımsız Denetçi: muhasebe kayıtlarını gerçekleştiren ilgili personelle ve işletmenin sahipleri ile bağı olmayan kişilerdir. İşletmelerin mali tablo ve finansal raporlarını inceleyerek denetlemelerini gerçekleştirir.
- İç Denetçi: İşletmenin kendi bünyesinde görevlendirdiği ve işletmenin dış denetçilere hazır hale getirilmesini sağlayan bağımlı bir denetim görevlisidir.
- Kamusal Denetçi: Devlet tarafından yürütülen hem kamu hem de özel sektör temsilcisi işletmelerin denetimini gerçekleştiren kamu personelidir (Gürbüz, 1995).

4. DENETİM KAVRAMI

Ekonominin sürdürülmesi işletme temelli arz ve talep dengesine sahip finansal sistemine dayalıdır. Ticari ve kamu örgütlerinin bu dengeyi koruyabilmeleri etik değerlere bağlı yasal çerçeveler dahilinde yürütülecek muhasebe sistemlerine bağlıdır. Finans sorunlarının oluşmaması, ekonomik skandalların yaşanmaması veya gerçekleşmiş mali sorunların çözüme kavuşturulması denetim ve kontrol disiplininin geçmektedir. Bu bağlamda başarılı sonuç alabilmek için denetim ve kontrol mekanizması dürüst yöneticilere, donanımlı denetçilere ve bilgili muhasebecilere ihtiyaç duymaktadır (Ayboğa, 2022).

Geleneksel muhasebe ve denetim anlayışının günümüzün değişikliklerine tam karşılık verememesi nedeniyle daha hızlı hareket edebilecek ve de eksiklik ile hataların tespitini sağlayarak çözümlenmesine fırsat tanıyacak güncel denetim çeşitlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Henüz mali bir sorun yok iken sorun varmış gibi denetim süreci yürütmek işletmenin daha dinamik halde bulunmasına katkı sağlayacaktır (Akarçay Öğüz ve Bircan, 2021).

İlerleyen teknoloji ve gelişen dünya rekabeti ile şirketlerin gerçekleştirdikleri işlemlerin sayısı ve hacmi giderek artmaktadır. Karmaşık mali işlemler arasında hata veya noksanlıkların yaşanma ihtimali de yaşanan sürece paralel olarak artmaktadır. Aynı zamanda büyüyen finansal tabloların hileli sunum yapma isteğinin artması olasıdır. Bu sebeple şirketlerin iç denetimlere önem vermesi ve dış denetimlere hazır halde bulunmaları günümüzün gerekliliği halini almıştır (Çiftçi ve Akbulut, 2023).

4.1. İç Denetim

Şirketi yönetenlerin görevlerinin yükümlülüklerini etkin bir şekilde tamamlayabilmek için muhasebe süreçlerinin denetimini kendi personellerine yaptırarak faaliyetlerin gözden geçirilmesini sapladıkları yönetime bağımlı kontrol sistemine iç denetim denilmektedir (Gürbüz, 1995).

İç denetimin günümüz koşulları göz önünde bulundurulduğunda, her alanda kullanılan ilerleyen teknoloji imkanlarından faydalanmaması beklenemez. Şirketlerin taşımış oldukları risklerin tespiti, sorunlarının çözümlenmesi ve de yönetime

sunumların gerçekleştirilmesinin aracı yöntemi olan iç denetim, uygulanma sürecinde dijital yazımlar ve donanımlar ile desteklenmelidir (Durdu ve Aydın, 2021).

İç denetim sürecinde işletme içerisinden ya da dışarıdan temin edilen bilgiler, ileri seviye metotlar aracılığıyla analitik değerlendirmelerden geçirilerek mali istatistik haline dönüştürülmelidir. Bu dönüşüm anında eksiksiz, doğru ve istikrarlı bilgilere dayanan büyük veri analitiği tercih edilerek iç denetim uygulaması gerçekleştirildiğinde daha hızlı ve kolay sonuçlara erişilecektir. Risklerin farkındalığı, kontrol mekanizasyonun çalıştırılması ve verimli bir iç kontrol analizinin sağlanması büyük veri havuzunun çok yönlü ve eş zamanlı olarak beslenmesine bağlıdır (Onay, 2020).

4.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim (Dış Denetim), şirketlerle bağı bulunmayan bağımsız denetçiler tarafında gerçekleştirilen denetime tabi işletmenin sunmuş olduğu mali verilerin doğru olarak sunulmasının teyidi ve muhasebe standartlarına uygun olarak işlemlerin gerçekleştirildiğinin kontrolü olarak tanımlanmaktadır (Gürbüz, 1995).

Dünya genelinde yaşanan finansal krizler, mali skandallar insanların dikkatini şirketlerin mali süreçlerini yürüten muhasebe meslek mensuplarına ve icra ettikleri işlere çekmiştir. Büyüyen dünya nüfusuna göre sertleşen rekabet, gelişen teknoloji, artan işlem hacimleri ve yükselen rakamsal değerler ekonominin dinamikleri konumdaki ticari işletmeleri ile ilgilenen paydaşlarının da artmasına sebep olmuştur. Paydaşların dikkatine sunulan karmaşık mali tabloların doğru değerlendirilmesinin önemine istinaden bağımsız denetimin zaruriet de artmıştır (Esendemir, 2011).

4.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi kavram olarak; kanuni düzenlemelere dayalı, kamu yararının gözetildiği ve kamuyu oluşturan halkın haklarının korunmasının hedeflendiği, denetimin yürütücülüğünün yetkilendirilmiş kamu personelleri veya diğer kamu örgütleri tarafından sağlandığı kamu düzeni sağlayıcısı denetim türüdür (Gürbüz, 1995).

Endüstri 4.0 kavramı ile dijitalleşen muhasebe ve denetim süreçlerinde işlemlerin daha kısa sürede gerçekleştirilmesi, faaliyetlerin sürdürülmesi hususunda da maliyetlerin daha da azaltılması sağlanmaktadır. Kamu yararına yürütülen kamu denetimi hizmetlerinin daha kaliteli sürdürülmesi ve daha hızlı sonuçlandırılması dijitalleşme gelişmeleri ile daha kolay hedeflenebileceği öngörülmektedir (Özel ve Gürel, 2020).

Kamu kurum ve kuruluşlarında geleneksel denetime dair bilgi ve tecrübe, dijitalleşen dünya şartlarından etkilenecek dönüşüme uğrama gereksinimi taşımaktadır. Ancak, kamu denetimin teknolojiden beslenerek gerçekleştirebileceği denetim süreçlerine yönelik alt mevzuat ve birimlerin tam olarak yeterli olmadığı düşünülmektedir. İlerleyen zamanlarda kamu merkezli denetimlerin güncel yöntem ve yeni mevzuatlara geçiş yapması beklenmektedir (Sarıkaya vd., 2020).

Kamu denetim süreçlerinin uygulanması esnasında internet tabanlı bir ağdan beslenilmesi verilerin güvenliği açısından risk taşımaktadır. Kamu kuruluşlarının yaşamış oldukları e-dönüşüm gelişmelerinde, dijital ortamın siber güvenliğini sağlama konusunda daha etkin faaliyet yürütmeleri beklenmektedir (Akmeşe, 2020).

4.4. Sürekli Denetim

“American Institute of Certified Public Accountants” (AICPA) raporunda yapılan tanımlamaya göre sürekli denetim, muhasebe olaylarının gerçekleşmesini takiben ya da aynı anda yayınlanan yazılı raporlamalar ile denetçilere güvence kaynağı olan bir denetleme yöntemidir (Searcy vd., 2003) Bir başka ifade ile, verilerin güvenilirliğine dair bilgisayar destekli ve analitik işlemlere dayalı elektronik olarak elde edilmiş kanıtlar ile denetleme değerlendirmesine olanak sağlayan denetim süreçlerine sürekli denetim denilmektedir (Usul, 2013).

İşletmelerin faaliyetlerine devam ederken dış denetimi beklemeden otomasyona dayalı elektronik kayıtlar ile oluşturulan iç denetim mekanizmasına sahip olması artan rekabet ortamında ciddi fayda sağlayacaktır. Otomatik olarak gerçekleşen ve eş zamanlı gerçek verilere ulaşılabilme imkanı tanıyan bu denetim şekli, süreklilik hali oluşturması neticesinde sürekli denetim olarak adlandırılmaktadır. Sürekli denetim uygulanmasının kaliteli kurumsal kaynak

programları ile de desteklendiği takdirde hata ve hileleri önleyici, şeffaflığı arttırıcı bir güvence olacaktır (Öztürk ve Acar, 2015).

Özellikle Amerika’da yaşanan Enron vakası ile geleneksel denetimin dijital ortama taşınması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Sürekli denetimin uygulanması için gerekli maliyetin başlangıç için yüksek olmasına rağmen şirketlere ve kamuya sağlayacağı yarar göz önünde bulundurularak yaygınlaştırılması hedeflenmiştir. Sürekli denetim, işlemleri gerçekleştirenin kaydını da tutması nedeniyle hileli ve hatalı işlemlerin önlenmesi hususunda etkin bir önleyicidir. Otomasyona dayalı yapısı ile kontrol değerlendirmelerinde risklerin tespitini önceden ortaya koymaktadır (Durmuş vd., 2016).

Günümüz koşullarında muhasebe ve denetim işlemlerinin daha hızlı gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Özellikle yenilenen teknolojik imkanlar daha dinamik bir ortam sağlayarak hızla cevap alabilmeyi hedeflemektedir. Sürekli denetim, bu hızlı akışı sağlamaya yarayan aracı bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır (Topal vd., 2020).

Sürekli denetim uygulanması esnasında büyük veri ağı ile geniş ve tam temel bilgi kaynaklarından beslenerek gerçek edinimlere hızlı erişme imkanı bulunmaktadır. Geleneksel yöntemlerde belirli aralıklardaki dar kapsamlı veriler ile işlemler incelenmekte idi. Bu fark, büyük veriden beslenen sürekli denetimi doğruya en yakını veren güvenli dayanak olarak sunmaktadır (Avunduk ve Kızgın, 2020).

5. LİTERATÜR TARAMASI

Aşağıda yer alan literatür tablosunda (Tablo 1.1) sürekli denetim konusunda araştırmalar yapılarak örnek uygulamalar üzerindeki etkilerinin incelendiği çalışmalara yer verilmiştir.

Tablo 1.1. Sürekli Denetime Dair Araştırmalar

Yazarları	Türü	Yılı	Gayesi	Bulguları/Sonuçları
İsa Cankar	Makale	2006	Sürekli denetim kavramının inceleyerek açıklamak	Sürekli denetimin olumlu katkılarının yanında insan faktörünün yadsınamaz olduğu ortaya çıkmıştır.
Mehmet Ünsal Memiş, Kayahan Tüm	Makale	2011	Sürekli Denetim ile İç Denetim arasındaki ilişkiyi incelemek	İç Denetimin uygulanabilirliği için sürekli denetimden destek alınması gerekmektedir.
Mahmut Sami Öztürk, Durmuş Acar	Makale	2015	Borsa İstanbul'da işlem gören bir şirketin sürekli denetim sistemini sürekli risk değerlendirmesi ve kontrol mekanizması açısından değerlendirmek	İşletmenin kullanmış olduğu kurumsal kaynak programı aracılığı ile yürütülen sürekli denetimin şirkete olan katkısı tespit edilerek ortaya koyulmuştur.
Seçkin Gönen, Mithat Rasgen	Makale	2015	Sürekli denetimin yazılım aracılığı ile uygulanabilirliğini incelemek	Örnek Olay Çalışmasından faydalanan bu çalışmada incelenen yazılımın etkili bir sürekli denetim sürecine katkısının yeterli seviyede olduğu tespit edilmiştir.
İlker Kıymetli Şen	Makale	2016	Sürekli denetim ve XBRL kavramlarının izah edilerek denetim alanındaki yerlerinin belirlenmek.	XBRL yardımı ile sürekli denetimin uygulanabilirliği daha da kolaylaşacaktır.
Durmuş Acar, M. Sami Öztürk, Hayrettin Usul	Makale	2016	Sürekli denetimin kavramsal anlamının, gelişim sürecinin, gerekli ihtiyaçlarının, uygulama esaslarının ve müspet ya da menfi yanlarının belirlenmek.	Sürekli Denetim sayesinde verileri sınıflandırılması, verilere kolay erişim, veri kayıtlarının sorumlularının tespiti, risklerin erken saptanması, otomasyona dayalı iç denetimin gerçekleştirilmesi mümkündür.
Murat Serçemeli, Suphi Orhan	Makale	2016	Denetim kapsamında sürekli denetim hakkında denetçilerin bakış açılarını yakalamak.	Geleceğin sürekli denetime doğru hızla ilerlediğini düşünen denetçiler, denetçi iradesinin yine de yadsınamayacağını düşünmektedirler.
Yusuf Kaldırım, Zeliha Kaldırım	Makale	2018	Sürekli denetim ile iç denetimin ilişkisini tespit etmek.	Sürekli denetim işlevsel olarak iç denetimi kapsamakta ve denetim sürecini daha hızlı sonuçlandırmaktadır.
Filiz Yüksel	Makale	2019	Kurumsal risk yönetimi, sürdürülebilirlik ve sürekli denetim ile entegre raporlamayı beraber inceleyerek açıklamak.	Eş zamanlı olarak kullanılabilen bilgi teknolojileri sistemlerinin şirketler tarafından kullanımı teşvik edilmelidir. XBRL'ye dayalı entegre raporlamalar sürekli denetim ile daha güvenilir hale dönüşmektedir.

Tablo 1.1. Sürekli Denetime Dair Araştırmalar (devamı)

Yazarları	Türü	Yılı	Gayesi	Bulguları/Sonuçları
Murat Karahan, Mustafa Çolak	Makale	2019	Hilelerin önlenmesi için uygulanacak olan sürekli denetimi irdeleyip açıklamak.	Gelişmiş teknolojik imkanlar, güçlü otomasyon sistemleri, sağlam altyapı, yetkin personel şartlarını sağlayabilen sürekli denetim hile önleyici vasfı taşımaktadır.
Bahadır Topal, Hakan Velioğlu, Selçuk Olum	Makale	2020	Sürekli denetimin kavramsal olarak açıklanmak ve iç denetim olarak uygulanabilirliğini değerlendirmek.	İç denetim için sürekli denetim, zaman kazancı sağlar ve daha kolay gerçekleştirilme imkanı tanır.
Hüseyin Avunduk, Merve Kızgın	Makale	2020	Büyük veri kavramının sürekli denetimdeki yerinin belirlemek ve veri analizlerine katkısının saptamak.	Büyük verinin sürekli denetim aracılığı ile yaygınlaşarak tüm sektörlerde kullanım ihtiyacına dönüşeceği öngörülmektedir.
İlyas Turgay, Sibel Doğan, Banu Tarhan Mengi	Makale	2020	Sürekli denetimin iç denetime yönelik etki ve katkı seviyesini belirlemek.	Sürekli denetim içerisinde analitik değerlendirmelerin gerçekleştirilmesi iç denetim adına daha iyi sonuçların alınmasını sağlayacağı varsayılmaktadır. Denetçilere ve yöneticilere sürekli denetim hakkında eğitim tavsiye edilmektedir.
Rasim Sarıkaya, Ramazan Orman, Çiğdem Özgel	Makale	2020	Kamu denetimi kapsamında Tarım ve Orman Bakanlığı bünyesinde yapay zekâ temelli sürekli denetim aracı olarak kullanılan E-Denetçi (SDM) programını incelemek.	Yapay zeka ile veri analizi değerlendirmesi yapan E-Denetçi uygulamasının sürekli denetim sürecinin gerçekleştirilmesi hususunda başarı ile uygulandığı anlaşılmıştır. Denetim anında denetçi iradesinin göz ardı edilmemesi kanaati yaygın olarak gözlenmiştir.
Seda Ağgöl, Turan Öndeş	Makale	2020	İstanbul Sanayi Odası'nın Türkiye'nin en büyük ilk 500 şirketi 2018 listesinde yer alan işletmelerde sürekli denetim kavramının yerini tespit etmek.	Şirketlerin sürekli denetim konusunda bilgi sahibi oldukları, sürekli denetimin ihtiyaçlarını bildikleri, sağladığı faydaların farkında oldukları ve genel olarak avantajlı bir denetim türü olarak kabul ettikleri anlaşılmıştır.

Sürekli denetim; elektronik altyapıdan oluşan büyük veri ağı ile beslenen yapay zeka aracılığı ile analitik değerlendirmeler yapabilen bir yazılım ve donanım sistemlerinin oluşturduğu bütünlüktür. Maliyetlerden edilebilecek tasarruflar, hızla gerçekleşecek işlemler, sorumluluklarının netleşmesi, her an denetime hazır halde olma, risk süreçlerini kontrol altında tutabilme sürekli denetimin işletmelere sağladığı kazanımlardandır (Turgay vd., 2020).

Tüm bunların yanı sıra sürekli denetimin kaliteli olarak sürdürülebilirliği aşağıdaki gelişmelerin arttırılmasına bağlıdır:

- Sürekli denetimin gereksinimlerinden yola çıkarak hazırlanacak kapsamlı eğitim müfredatından oluşacak üniversite eğitim hayatı, gelecek adına yetkin ve etkin personel kaynağını oluşturacaktır.
- İşletmelerin yetkili yöneticilerinin sürekli denetim konusunda bilgilendirilmeleri ve sürekli denetimin işletmeye sağlayacağı katkılar hususunda ikna edilmeleri sürecin işleyişinin daha verimli olarak uygulanmasını sağlayacaktır.
- İşletmelerin sürekli denetim gerçek manada uygulayabilmesi için ihtiyaç duyulan yazılım sistemlerine donanım gereçlerine ve yetkin personel istihdamlarına uygun yönetim sergilemelidirler.
- Denetim sürecinin dijitalleşmesinden kaynaklı yeniliklerin denetçilere de aktarımı sağlanarak denetim süreçlerinin güncel ve sorunsuz olarak gerçekleştirilmesi hedeflenmelidir (Turgay vd., 2020).

İKİNCİ BÖLÜM

SÜREKLİ DENETİM

1. SÜREKLİ DENETİM KAVRAMI

Gelişen teknoloji, hızla artan rekabet, müşteri pazar anlayışının yaygın bir sahaya dönüşmesi, erişimin küresel boyutlara dönüşmesi, büyüyen cirolar, artan riskler, kamu otoritelerinin denetimi sıklaştırması, olası hataların büyük skandalları sebebiyet verme ihtimalleri, personellerin kabiliyet farklılıkları, tecrübeli ve vasıflı personellerin giderek azalması gibi değişken faktörler şirketlerin sahipleri, ortakları ile şirketlerin muhasebe kayıtlarının tertip ve düzeninden sorumlu muhasebe meslek mensuplarının mali denetim yeniliklerine ayak uydurmaya zorlamaktadır.

Özellikle muhasebe bilgi sistemleri kapsamında yenilenen ERP programları ile gelişen ve değişen bir teknolojik altyapı şirketlerin hizmetine sunulmaya başlamıştır. Daha doğru ve daha hızlı bilgiye erişme gayesine uygun olarak bu programlardan faydalanmak şirketlerin lehinedir. Aksi haldeki şirketlerin günümüz şartlarında verimli olmaları pek mümkün görünmemektedir (Biçer ve Aydın, 2015).

Sürekli Denetim olgusu, şirketlerin geçmiş verilerine erişimi kolaylaştırdığı gibi aynı zamanda gelecek verilerinin de doğru bir zemine oturtulmasına olanak sağlamaktadır. Bu durum, şirketlerin denetimden sorunsuz geçmesine ve olası hatalardan kaynaklanabilecek mali yükümlülük bedellerinden korunmayı da sağlamaktadır. Hileden arınmış, güvenilir bir şirket yapısı müşteri ve yatırımcısı açısından iyi bir referans olacaktır (Warren ve Smith, 2006).

1.1. Sürekli Denetimin Tanımı

Sürekli denetim, eş zaman dahilinde gerçekleştirilen finansal işlemlerin yeniden erişime ve denetime hazır hale getirilmiş mali verilerini elektronik ortamda kayıt altına alarak denetim kanıtı olarak sunulabilir sistematik bir süreç şeklinde tanımlanabilir (Rezaee vd., 2001).

Şirket faaliyetlerinin yerine getirilmesi sürecinde yazılı kaynaklara dayalı çalışma şekli verilere erişmeyi geciktirebilir. Yazılı kayıt tutmak, sistematik bir arşiv düzeninin oluşturulmasını gerektirir. Aksi takdirde veriye ulaşmak zaman ve enerji kaybına sebep olacaktır. Bu nedenle muhasebe kayıtlarının yazılı ortamlardan gelişen bilgi teknolojisi araçlarına taşınması şirketler lehine fayda sağlayacaktır (Alles vd., 2006).

Fiziki kayıt ve depolama ortamlarından gerçek zamanlı işlem ve arşivleme sürecine geçiş muhasebe bilgi sistemleri vasıtası ile gerçekleştirilebilmektedir. Bilgisayar teknolojisinden yola çıkılarak oluşturulan programlar aracılığı ile hem işlemlerin gerçek ve eş zamanlı olarak sürdürülmesi hem de denetime yönelik teknik ve analitik altyapının gerçek ve eş zamanlı olarak oluşturulması mümkündür. Bu işlem bütünlüğü sürekli denetim olgusunun sistematik döngüsünü ortaya koymaktadır (Selimoğlu, 2005).

Sürekli denetim, American Institute of Certified Public Accountants - AICPA (Amerika Yeminli Müşavirler Enstitüsü) ve The Canadian Institute of Chartered Accountants - CICA (Kanada Yeminli Müşavirler Enstitüsü) tarafından hazırlanan araştırma raporuna göre kavram olarak denetim kapsamında olan muhasebe işlemlerini kayıt esnasında veya sonrasında veriye ulaşmak isteyen denetçiye anlık olarak erişebilme imkânı sağlayan yöntem olarak adlandırılmıştır (Acar, Öztürk ve Usul, 2016: 1561). CICA VE AICPA'nın ilgili araştırma raporuna göre, sürekli denetimin bu özelliğini denetçilerin raporlamalarını eş zamanlı olarak oluşturabilme ve bu oluşan raporların da bağımsız denetçiler tarafından güvenle kullanılabilmesi açısından güvenli bir metot olarak değerlendirmişlerdir (Searcy vd., 2003).

AICPA ve CICA tarafından yapılan bu tanımlamalardan sürekli denetimin özellikle büyük ölçekli şirketlerde teknolojik altyapı ile daha sistematik gerçekleştiği ve otomatik kontrol mekanizması ile etkin bir süreç olarak karşımıza çıktığı düşünülmektedir (Li, 2007). Bu kapsamda sürekli denetim süreçlerinin geleneksel muhasebe uygulamalarından ve geleneksel denetim süreçlerinden farklı bir uygulama ve çıktı metodu olduğu kabul edilmektedir (Soedarsono vd., 2019).

Bu kontrol mekanizmasına dair CICA raporlarında muhasebe işlem kayıtları rutin olarak sistemsal otomatik bir taramadan geçirilerek işlemlere ait denetçileri

ilgilendiren hususlarda uyarı oluşturması gerekliliğine dikkat çekilmiştir. Olağandışı işlemler hakkında kullanıcılar ve denetçiler muhasebe süreçlerinin sürekli denetlenmesi ile hemen haberdar olmaları sağlanmalıdır (Nigrini, 2000). Kontrolün sürekli denetim yöntemi ile sağlanması denetimi gerçekleştiren kişinin işini kolaylaştırması açısından faydalı bir yöntemdir (Chiu vd., 2014).

Sistem bütünlüğü teknolojik altyapıya dayalı olan sürekli denetim, mali işlemlerin neticesinde oluşan finansal verilerinin detaylı olarak kayda geçmesini ve bu detaylandırılarak elektronik arşivlemeye dönüşen sürecin hızlı bir erişim imkanı ile kontrol ve risk analizlerinin yapılabilmesine olanak sağlamaktadır. Sürekli denetim, mali işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında muhasebenin temel prensiplerinden yararlanarak kamu otoritesine ve yatırımcı ortaklarına yönelik sürekli ve daimi finansal açıdan hazır olma aracıdır. Hesap verebilmeyi artırır, şeffaflığı sağlar. şirketin tüm paydaşları açısından gerekli hallerde gerçek zamanda dair finansal verilere erişilebilir olmak, sürekli denetim aracılığı ile sağlanmış tertipli bir mali sistem ile şirket sürdürülebilirliğini sağlamak güven duygusunun oluşturacaktır (Erhan, 2012).

İşletmelerin sürekli denetim kavramından beslenerek gerçek zamanlı işlemlerini sürdürmesi ve muhasebe süreçlerini tamamlaması veri bütünlüğünü sağlamaya yönelik etkin bir adımdır. Bu etkinlik, söz konusu şirketlerin devamlılıkları için gerekli finansal kazanımlarının ve öz sermayelerinin sürdürülebilir hale getirilmesi ile muhafaza edilmesi açısından değerlendirme kıstasıdır (Yüksel, 2019).

1.2. Sürekli Denetimin Amacı

Geleneksel muhasebe yöntemleri ve denetim metotları göz önüne alındığında, olağandışı ani gelişen problemlere karşılık verme hızı ile çözümün sağlanma sürecinin sağlıklı sürdürölme olasılığı sürekli denetimin sağlayacağı katkıya oranla daha zayıf kalacaktır. Bu nedenle sürekli denetim, hem herhangi ani denetim gelişmelerine daha hızlı cevap verebilmeyi sağlayarak zamandan tasarruf sağlayacak hem de muhasebe işlenmelerinin kaydedilmesini takiben güçlü iç kontrol

mekanizmaları ile gerekli hallerdeki ani veri bulma süreçlerini daha verimli bir şekilde tamamlayacaktır (Zahid, 2012).

Sürekli denetim esasen gayesi, muhasebe mekanizması içerisinde kurulmuş olan işlemler sisteminin bütün olarak tam kapasite ile sorunsuz sonuç verebilmesi ve bu yapısı ile muhasebe mensupları başta olmak üzere tüm ilgili paydaşlarına ve yatırımcılara güven aşılayabilmesidir (Kogan vd., 2014).

Şirketleri ve mali mesul kişileri, muhasebe standartları kapsamında denetçilere karşı muhasebe faaliyetlerinin sorunsuz sürdürülmesini sağlayarak gerçek zamanlı olarak koruyabilmelidir. Sürekli denetim hizmet kapsamında, değişen ve gelişen teknolojik farklılıklardan faydalanarak daha verimli daha kaliteli ve gerçek zamanlı olarak muhasebe personellerine yardımcı olmalıdır (Amin ve Mohamed, 2016). Öyle ki, mali işlem kayıtlarını hemen kayda alarak raporlama süreçlerinin hızlandırmaya katkı sağlamalıdır (Aboa, 2014).

1.3. Sürekli Denetim ile Alakalı Kavramlar

1.3.1. Sürekli Güvence

Sürekli güvence kavramı, muhasebe işlemlerinin sürekli olarak kayda alınmasına takiben verilerin anlık olarak değerlendirilmeye hazır, tarafsız ve bağımsız çerçevede standartlarının uygulanabilmesine olanak sağlayabilme haline dayanmaktadır (Vasarhelyi vd., 2002).

Denetim kapsamında muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesinden doğan finansal tablolar ve bilanço analizleri ile elde edilen tüm iç denetim verileri ancak tarafsız bir kontrol sorgulamasından geçerse hizmet güvencesine dahil olur. Bu kontrol sürecinin hem güven hem değerlendirme dayanağı olarak sürekli denetim yöntemleri yeterli bir temeli oluşturmaktadır. Şirketlerin risklerinin yönetimi ve değerlendirilmesi ile denetçilere karşı çalıştırılacak oto kontrol mekanizması olarak sürekli denetim güvenceyi sağlayabilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010).

1.3.2. Sürekli Raporlama

Şirketlerin muhasebe personelleri ya da müşavirleri tarafından genellikle üçer ay, altı ay veya yıllık periyotlar ile şirket ilgili paydaşlarına bilgi akışı sağlamak adına mali işlemlerinden elde edilen veriler ile finansal raporlar hazırlanır. Denetim gayesine de uygun olarak hazırlanan bu raporlamalar sürekli denetim yöntemleri sayesinde şirket hakkında bilgiye erişimler daha kolay ve hızlı sağlanır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010).

Bu raporlama unsurları, şirketin mesuliyetleri göz önünde bulundurularak şeffaf bir şekilde hazırlanmalı ve hesap verebilmeye uygun bir usulle gerçek zamanlı olarak sunulmalıdır. Tüm denetim yönetimlerinden faydalanılarak kamuya açık ve net bir şekilde istikrarlı hazırlanan raporlamalar şirkete duyulan güveni arttıracaktır (Uyar ve Çelik, 2006)

Sürekli raporlama kavram olarak, verilerin işlemler gerçekleştirilirken eş zamanlı olarak elektronik altyapı aracılığı ile kayda geçirilmesini ve muhasebe çalışma alanının dijitalleştirilmesini ifade eder. Bu dijitalleştirme gereksinimi şirketlerin bilgi teknolojilerinden yararlanarak uygun kurumsal veri tabanlarını hazır bulundurmaları ile mümkündür (Soltani, 2007).

1.3.3. Sürekli İzleme

Sürekli izleme, COSO (The Comminttee of Sponsoring Organizations) tarafından yönetim çalışmasına dahil bir kontrol bir parçası olarak tanımlanır. Kontrol alanlarının tespiti, güvenlik mekanizmalarının oluşturulması, işlemlerin test edilerek hata ve noksanlıkların farkına varılması sürekli izlemenin temel prensipleri olarak belirlenmiştir. Sürekli izleme, şirketin gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin ve kontrol aşamalarının daima izlenmesini sağlar. Şirket yönetimi, sorumluluklarının doğru olarak giderilmesi için etkin teknik metotlardan faydalanarak kontrol izleme faaliyetlerini sürdürür. Bu aynı zamanda sürekli denetime yakın bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Şirket yönetimi, işletme içindeki kontrollerin yürütülmesini ve olası hata veya noksanlıkların giderilmesini sürekli izleme yaparak daha erken fark edebilirler. Kazanılacak zaman, enerji, gider tasarrufu gibi hususlar ile işletmenin faaliyet karlılığına katkıyı arttırabilirler (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010).

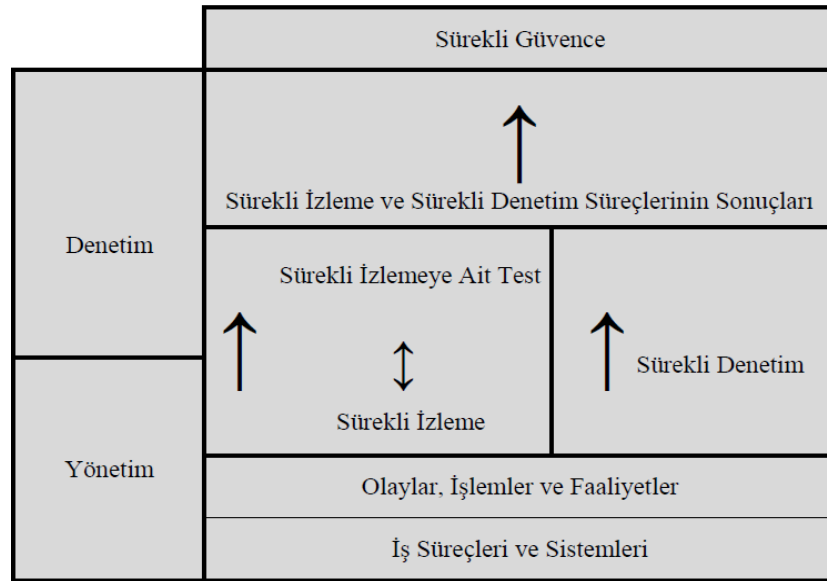
Denetimin bir parçası olarak kabul edilen sürekli izleme denetim süreçlerine eş zamanlı olarak yapılan işlerin özelliklerine göre belirli zaman periyotlarının sürdürülmektedir. Sürekli izleme, İşletmelerin kısa, orta ve uzun vadeli planlamalarını faaliyetlerine uygun olarak tasarlanması adına gerçekleştirilen bir yönetim işlevidir (Soedarsono vd., 2019).

Yöneticilerin şirket içi kontrollerini gerçekleştirme ve sürdürülebilirlik yetkinliklerini değerlendirme yöntemi olarak sürekli izleme uygulanır. Sürekli izleme, İşletmenin iç operasyonlarından doğabilecek risklerin farkındalığını gereken analiz çıktılarının oluşumunu tetikler (Soltani, 2007).

Muhasebe işlemlerini bütün olarak ele alan sürekli izleme iç denetçilerin bu bütünsel kontrolden beslenerek tüm paydaşlar için gerekli güvence ihtiyacını karşılar (Warren ve Smith, 2006).

Söz konusu bu işlemlerin sürekli izlenerek sağladığı veriler iç ve dış denetçilerin işlerini daha kolay yapabilmelerine olanak sağlamaktadır (Brown vd., 2007).

Coderro'nun yapmış olduğu çalışmada sürekli denetim ile sürekli izlemenin ilişkisi ve sürekli güvence olgusunun bağlantısı aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir (Öztürk ve Acar, 2015):



Şekil 2.1. Sürekli Denetim, Sürekli İzleme ve Sürekli Güvence İlişkisi

Kaynak: Durmuş vd., 2016.

2. SÜREKLİ DENETİMİN GELİŞİMİ

2.1. Sürekli Denetimin Tarihçesi

Sürekli denetim kavramının ortaya çıkma süresi çeyrek asırdan daha fazla olmasına rağmen yayılma süreci beklenenden daha uzun sürmektedir. Muhataplarının bilgi teknolojilerine dayanan bu kavramı kabullenmeleri ve gerekliliklerini yerine getirmeleri zaman almaktadır (Gonzalez vd., 2012).

Muhasebe ve denetim işlemleri, geleneksel yöntemlerden elektronik bir alt yapı ile bilgi teknolojileri ürünlerine dayalı sistemsel bütünleşik metotlara doğru geçiş yaşamaktadır. Muhasebe ve denetim işlemlerin hızlanması, bu işlemlere dair hataların azaltılması, ilgili işlemlerin eksikliklerinin giderilmesi için sürekli denetimden faydalanılmaktadır (Rezaee vd., 2001).

Kontrol işlevlerinin yürütülmesi adına 1960'lı yıllarda otomasyon sistemleri geliştirilmiş ancak pratik kullanıma sahip olmadıkları için uygulama alanlarına yayılamamıştır. 1980'li yıllara gelindiğinde dijital analiz metotları özellikle denetçiler tarafından tercih edilmeye başlanmış bilgi teknolojilerinin tam olarak hazır olmaması nedeniyle uygulama alanları genişletilememiştir. 1990'lı yıllarda teknolojik gelişmelerin ilerlemesine paralel olarak verilerin işlenerek iç denetime ve dış denetime yönelik analize uygun hale getirilmesi ve bu yapıların bütünsel bir oluşuma dönüştürülmesi hedeflenmiştir. 1990'lı yılların sonunda sürekli denetim kavramının önemi Amerikalı ve Kanadalı muhasebe meslek mensupları tarafından ortaya koyulmuştur. 2000'li yıllarda gelişen teknoloji ve denetim gereksinimleri sürekli denetimin varlığını kabullendirmiştir (Hazar, 2014).

Sürekli denetim kavramı ortaya çıkarken CICA/AICPA tarafından kavram olarak; finansal bilgilerin üretilmesi, verilerin işlenirken bütüncül olarak kaydedilmesi ile işletme varlıklarının korunabilmesi için gerçek zamana dayanan muhasebenin verimliliğini ve etkinlik düzeyinin belirlenmesini hedefleyen değerlendirme yöntemi şeklinde tanımlanmıştır (Uyar ve Şahin, 2018)

Geçmiş yıllarda yaşanan ilerleme durumu göz önüne alındığında sürekli denetimin ilerleme hızının düşük kaldığından bahsedilebilir. Ancak günümüz teknoloji şartlarının geldiği düzey ve işletmelerin özellikle denetim konusunda

hissettikleri gereksinimler düşünüldüğünde sürekli denetim eskiye nazaran daha yaygın ve geniş alanlarda şirket içi faaliyet kapsamında bağımsız bir risk yönetme aracı olarak tercih edilmeye başlanılmıştır (Kıymetli Şen, 2016).

Tüm gelişim süreçleri göz önüne alındığında sürekli denetimin gelişim ve değişim durumu aşağıdaki Tablo 2.1. aracılığı ile daha net anlaşılmaktadır.

Tablo 2.1. Sürekli Denetimin Gelişim Süreci

	Geleneksel Denetim	Gelişmekte Olan Denetim	Olgunlaşan Denetim	Sürekli Denetim
Amaçlar	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal raporlar üzerinde güvence hizmeti	-Etkili kontrol izlemesi	-Faaliyet sonuçlarının ve kontrollerin kalitesinin kanıtlanması	-İstisna Denetimi -Veri kalitesindeki iyileşmeler -Kritik bir meta-kontrol yapısının oluşturulması
Araçlar	-Manüel süreçler ile bilgi teknolojileri denetiminin birbirinden ayrılması	-Bilgi teknolojileri ve finansal denetim arasındaki entegrasyonun fark edilmesi	-Denetimin finansal ve operasyonel süreçler arasında bağlantı oluşturması	-Denetimin büyük bir kısmının otomatikleştirilmesi
Yaklaşım	-Geleneksel geçiş dönemi ve yılsonu denetimi	-Geleneksele ilave olarak bazı anahtar izleme süreçleri	-Kanıt olarak çeşitli ikazların kullanılması -Sürekli kontrol izlemeleri	-İstisna Denetimi
Bilgi Teknolojileri Veri Erişimi	-Vakaya göre yaklaşım -Denetim süreci esnasında veri alınması	-Döngüler üzerinde tekrarlanan anahtar çıkarımlar	-Süreçler ile veri temininin sistematik olarak izlenmesi	-Tam bir veri erişimi
Denetim Otomasyonu	-Yok	-Denetim yazılımı -Çalışma kağıdı hazırlama yazılımı	-Otomatik izleme modülü İkaz ve takip süreçleri	-Sürekli izleme ve anında verilen tepkiler
Denetim ve Yönetim Paylaşımı	-Birbirinden bağımsız ve birbirine aleyhte olma	-Birbirinden bağımsız fakat bazı önemli izleme paylaşımlarının olması	-Doğal süreçlerin izin verdiği sistemler ve kaynaklar arasında paylaşım	-Bir amaca yönelik benzer sistemler ve müşterek altyapılar
Denetim Fonksiyon Yönetimi	-Finansal organizasyonun yönetim kuruluna sunulan raporları denetlemesi	-Risk ve denetim alanları arasında bazı koordinasyonların sağlanması -Bilgi teknolojileri denetiminin bağımsız olarak çalışması	-İç denetim ve bilgi teknolojileri denetiminin risk yönetimini koordine etmesi -Otomatik denetim süreçlerinin iç denetim ve bilgi teknolojileri denetimi arasında paylaşılması	-Sarbanes Oxley Yasası ve bağımsız denetim ile uyumlu olan merkezileşmiş ve entegre olmuş bir risk yönetimi -Yüksek düzeyde güvenilirlik
Analitik Yöntemler	-Finansal oranlar	-Sektör düzeyinde finansal oranlar	-Anahtar Performans Göstergeleri düzeyinde izleme -Yapısal süreklilik denklemleri -Kayıt hesap ve finansal raporlar üzerinde izleme	-İşletmenin ana sektörlerinin kurumsal modelleri -Erken uyarı sistemi

Kaynak: Öztürk, 2015.

2.2. Sürekli Denetimin Önem Kazanması

Şirketlerin faaliyetlerini yürütürken işletme varlıklarının korunması ve sürdürülür halde olunması şirketi içinde gerçekleşebilecek eksiklik, hata, hile ve skandallara karşı hazır olunması gerekir.

İç denetimin yürütücüleri olan muhasebe ve denetim mensuplarının verimli düzenleyici olarak sürekli denetimin uygulayıcıları olmaları önerilmektedir. IAA (The Institute of Internal Auditors) denetim sürecini, şirket yönetim kurulu, denetim komitesi, iç denetçi ve dış denetçiden oluşan dört ayaklı bir masa benzetmesi ile izah etmektedir (Davidson vd., 2013).

2.2.1. Enron Vakası

Enron, 1985'te Amerika'da doğalgaz dağıtım alanında faaliyet gösteren iki şirketin birleşmesi ile ortaya çıkan bir işletmedir. ABD tarihinin en uzun enerji nakil hattı kontrolünü elinde bulunduran Enron zamanla farklı enerji ve endüstri kollarında da hizmet vermeye başlamıştır. Büyüyen iş hacmi nedeniyle ticari faaliyetlerinin sürdürebilmek için bankalar ile çalışmalarını hızlandırmış ve kapsamlı finansal sözleşmeler ile işletme yapısını büyütmüştür. Büyüyen mali bütçe artan hacme sahip bilanço tabloları ve yurtdışı iş kapasitesi ile Enron siyasi ve ekonomik gelişmelerin de etkisinde kalmaya başlamıştır. Rekabet ortamlarının ve ülkenin siyasi otoritesinin de oluşturduğu bu baskılar yüksek boyutlara ulaşmış risklerinin kontrolden çıkmasına sebep olmuştur. Ülke içerisinde ekonomik buhranların yaygınlaşması ile kendi mali performansını gizlemeye çalışan Enron şirketi finansal verilerini kasten değiştirerek hileli olarak paydaşlarına sunulmasını sağlamıştır. Enron şirketi yöneticilerinin ve şirketi denetleyen bağımsız denetçilerinde baskı ile bu yolsuzluğa iştiraklerinin sağlanması ile mali durumun bozulması engellenemeyerek işletmenin çöküşü gerçekleşmiştir. Bu vaka ile denetim kavramına ve uygulayıcısı olan denetçilere yönelik güven problemi ortaya çıkmıştır (Ağgöl ve Öndeş, 2020).

Gerçekleşen Enron Skandalı ile işletmeler ile birlikte kendilerini denetleyen bağımsız denetim firmaları ve denetçileri de yaşanan olaydan itibar zedelenmesi yaşayarak güven kaybı zararına uğramışlardır. Enron, Worldcom gibi şirketlerin denetçisi konumu da olan Arthur Andersen ile birlikte Andersen'in takibinden ve

denetiminde olan tüm şirketler de paydaşları nezdinde olumsuz intiba ile karşı karşıya kalmışlardır. Bu güven probleminden yola çıkarak denetim alanında önde gelen denetçiler yaşanan bu skandalın benzerlerinin yeniden yaşanmaması adına denetimlerin ihtiyacını şeffaf bir şekilde karşılayacak yeni yöntem arayışlarına girişmişlerdir (Uyar ve Şahin, 2018).

Denetim otoritelerinde oluşan kanaate göre, Enron vakasından yola çıkarak geleneksel muhasebe ve denetim yöntemleri ile şirketlerin finansal operasyonlarında yaşanan sıkıntıları çoğunlukla tespit edilebileceğini düşünseler de sürekli denetim ile Enron vakasında yaşanan mali problemlerin daha erken fark edilebileceği hususunda birleşmişlerdir. Sürekli denetim, mali verilerin finansal raporlama kısımlarına lazım olan bilgilerin yanı sıra şirket içerisinde gerçekleştirilen tüm mali kayıtları yeniden erişmeye hazır bir halde düzenleyerek muhasebe veya denetim mensuplarının faydalanmaları adına otoriter bir güvence olmaktadır. Anlık işlenen verilerin analizi de anlık olarak hazırlanmakta olup denetçinin erişimine sunulmaktadır. Bilgi teknolojisinin vermiş olduğu hız ve güvence ile Enron vakasında yaşanan olayların benzerlerine karşı her an hazır olmayı sağlamaktadır (Vasarhelyi vd., 2002).

2.2.2. Sarbanes - Oxley Yasası

Enron vakası denetçiler üzerinde baskı oluşturmuştur. Denetim süreçlerinin yeniden ele alınması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Kamu, Enron vakasına müteakiben denetçilerin uygulayıcılığı üzerine yeniden tasarlanacak yasalara ihtiyaç olduğu konusunda yoğunlaşmıştır. Çalışmalar neticesinde iç ve dış denetçiler için yeni uygulama düzenlemesi oluşturulmuştur (Feldmann ve Read, 2010).

2001 yılının sonunda yaşanan Enron şirketinin hileli finansal raporlamaları ve yanıltıcı denetim sonuçları ile gerçekleşen dolandırıcılık skandalı neticesinde 2002 yılında ABD kongresinde Sarbanes Oxley yasası kabul edilmiştir. İç kontrol yapısının bozukluğu, yanıltıcı bilanço tabloları ve şirket yöneticileri ile denetçilerin karmaşık ilişkileri Enron vakasının üç ana temel maddesini oluşturmaktadır. Sarbanes Oxley Yasası ile bu üç ana unsura yönelik hükümler dahil edilmiştir (Eichar, 2009).

ABD kongresinden geçen bu yeni yasa ile şirketlerin kendi işlerinde gerçekleştirecekleri kontroller ve dış denetçilere sunacakları raporların etkinlik düzeyleri arttırıldı. Denetim süreçleri risklerin ve olası hilelerin oluşabilmesini önleme hususunda daha da kati kurallara dayandırıldı (van Hillo ve Weigand, 2016).

Denetim sürecinde değişikliklere sebep olan Enron vakası sonrası ABD’de çıkarılan bu yeni yasa hileli işlem gerçekleştiren şirket yetkililerini ve denetçilerini ağır cezai yaptırımlar ile engellemeyi hedeflemiştir. Oxley yasası ile kasten hatalı işlem yürütülmesinden caydırmak adına hileli işlem gerçekleştirenlere yönelik para cezaları uygulanması, caydırmaya yeterli gelmemesi halinde de hapis cezaları ile hüküm giydirilmelerine imkan tanınmıştır. Denetçiler ve şirketler denetimlere ait kayıtları belirli sürelerle saklaması zorunlu tutulmuş ve aynı denetçilerin üst üste aynı şirketleri denetlemeleri engellenmiştir (Özkul, 2003).

Yaşanan olaylar ve çıkan yeni yasa ile muhasebe meslek mensuplarının ve denetçilerin özellikle yenilenen muhasebe araçlarından ve gelişen teknolojilerden faydalanarak yeni ve daha detaylı yöntemlerden yararlanmalarının kontrollerin doğruluğu ve şirketlerin sürdürülebilirlikleri için gerekli olduğu öngörülmüştür. Yenilenen muhasebe bilgi sistemleri ile her işlemin kaydının tutulması neticesinde şirket yetkilileri ve denetçiler hem işlemlerin yürütülmesini daha kolay gerçekleştireceklerdir hem de sorumluluklarının bilincine uygun hareket ederek mesuliyetlerinden kaçamayacaklardır (Flowerday ve von Solms, 2005).

2.2.3. Hileli İşlem Önleme

Muhasebe işlemlerin devamında hazırlanan finansal raporlar ile bilanço tabloları, iç denetim kapsamında şirket yetkililerinin dış denetim kapsamında da diğer tüm paydaşların ve yasal otoritenin ilgili şirket hakkında verilere ulaştığı kaynaklardır. Bu mali kaynaklarda gerçek dışı beyanlardan yola çıkarak kasten yanıltıcı sonuçların kullanılması tüm paydaşların aldatılması anlamına gelmektedir. Tüm bu gerçek dışı rakamlara dayandırılmış mali beyanlar, hileli finansal raporlama sınıflandırılmasına dahil edilmektedir (AICPA ve CIMA, 2022).

Hileli işlem yaparak hazırlanacak finansal raporların çeşitleri;

- Şirketin sahip olduğu varlıkların olduğundan az ya da çok gösterilmesi

- Gerçekleşen mali işlemlerin zamanlamasının farklı gösterilmesi
- Şirketin gelirlerinin ve giderlerinin olduğundan farklı gösterilmesi
- Şirket adına oluşan borç hacminin saklanması
- Öz sermaye dışında bulundurulmuş edinimlerin hatalı olarak değer hesabı yapılması
- Mali işlemlerin bir kısmının ya da tamamının ilgili paydaşlara ya da denetçilere farklı olarak sunulması

şeklinde sınıflandırılmaktadır (Svabova vd., 2020).

ACFE 2022 raporuna göre işletmelerde çalışan yetkili muhasebe meslek mensuplarının ve şirket yöneticilerinin gerçekleştirmiş oldukları hileli kayıtlardan dolayı %5 gelir kaybına uğradıkları gözlemlenmiştir. Dolayısıyla şirketler teknoloji destekli olacak şekilde muhasebe işlemlerinin sürdürülmesi ve bilgi sistemlerine dayalı kontrol mekanizmalarının gerçekleştirilmesi işletmelerin finansal ömürlerine katkı sağlayacaktır (Çiftçi ve Akbulut, 2023).

Ayrıca teknik altyapının sağlanmasına ve teknolojik programların entegre edilmesine ek olarak bu sistemleri verimli şekilde idare edebilecek yetkin personellerin varlığı hatalı veya hileli işlemlerin tespit edilebilmesi için etken bir gereksinimdir (Karahan ve Çolak, 2019).

3. GELENEKSEL DENETİM İLE SÜREKLİ DENETİMİN KARŞILAŞTIRILMASI

The Institute of Internal Auditors - İç Denetçiler Enstitüsü (IAA)'ya göre sürekli denetimin, şirket yöneticilerini kazanma hırsına yenik düşerek işlemleri manipüle etmelerini engelleyecektir. Hatta şirket yetkililerinin olası hileli işlemlerini belirli periyotlarla ile yapılan geleneksel denetimlere göre çok daha hızlı fark ettirecek yöntem olarak sürekli denetimin ön plana çıktığı vurgulanmıştır (Barr-Pulliam, 2019).

Sürekli denetim geleneksel denetime göre daha hızlı ve net bilgileri sağlamaktadır. Elektronik altyapıdan beslenen sürekli denetim, denetlemeler

hususunda da anlık farkındalık oluşturarak denetçiye uyardır. Geleneksel muhasebe ve denetim uygulamalarında ise denetlenen işlemler ile denetleme zamanı arasında fark oluşmaktadır. Bu durum geriye dönük işlem yapmayı güçleştirirken gelişen teknoloji ile anlık denetim anlık reaksiyon sağlayan sürekli denetim daha uygundur (Majdalawieh vd., 2012).

Aşağıda standartları yaşanan tecrübelerle dayalı olarak genele uygun hale gelmiş, muhasebe meslek mensupları açısından çalışma yöntemleri belirginleşmiş, işletmeler ve kamu otoriteleri tarafından yaygın bir uygulama alanı sahip geleneksel denetim ile özellikle 21. yüzyıl ile gelişen teknolojiden destek alarak ilerleyen, genele yaygınlaşmaya çalışan muhasebe bilgi sistemleri ile muhasebe meslek mensuplarının kullanımına sunulan sürekli denetimin birbirleri ile olan benzerlik ve farklılıklarına dair Tablo 2.2. aşağıdadır;

Tablo 2.2. Sürekli Denetimin Geleneksel Denetim ile Karşılaştırılması

Kriterler	Sürekli Denetim	Geleneksel Denetim
Benzerlikler	- GAAP'tan faydalanarak uygulanması - Bağımsız tasdik hizmetleri	- GAAP'tan faydalanarak uygulanması - Bağımsız tasdik hizmetleri
Farklılıklar	- Muhasebe kayıtları esnasında olabildiğince az kağıt tüketimi - Raporlarının talep anında gerçekleştirilmesi	- Muhasebe kayıtlarının sürekli olarak kağıt üzerinden sürdürülmesi - Dönemlik raporlama alımı
Faydaları	- Gerçek zamanlı mali raporların hazırlanabilmesi ile iç ve dış denetimin istenilen an sağlanabilmesi	- Muhasebe sisteminin geçmişe dayalı olmasından kaynaklı sorunsuz sistem işleyişi
Sınırlamalar	- İşlemlerin uygulanması esnasında teknik sorunlar - Gelişmeye devam eden yapısı ile standartlarının tam oluşmaması	- Raporlamaların sadece belirli zamanlarda gerçekleştirilmesi - Gelişen teknolojiden geri kalınması
Denetim Mekanizması	- Sistemlerden beslenen anlık veri üretebilen tümleşik altyapı	- Basit bilgi sistemleri ya da el yordamı ile çalışma
Veri Analizi	- Tüm verilerden faydalanma	- Örneklendirme metodu
Denetimin Gayesi	- Denetime uygun veri kalitesini arttırmak - Otomasyona dayalı kontrol gerçekleştirmek	- Yönetimin hazırladığı finansal ve mali tabloların güvenilirliğini arttırmak
Denetim Konusu	- Finansal verilerin yanında finansal olmayan bilgiler de dahil	- Sadece finansal veriler
Zamanlama	- Anlık, günlük, haftalık, aylık vs...	- Üç Aylık ve/veya yıllık periyotlarla.

Kaynak: Memiş ve Tüm, 2011.

Denetçilerin faaliyetlerini yürütürken güvenilir verilere ulaşabilmesi, denetimlerin kalitesini artırıcı etkidir. Daha sık raporlama imkanları risklerin erkenden tespitini ve sorunların çözümlenmesine fırsat bulunmasına olanak sağlar. Hileli veya hatalı anormalliklerin fark edilerek engellenmesi denetim süreçlerinin sorunsuz gerçekleştirilmesine vesile olur. Geleneksel denetim süreçlerinin sağlamakta eksik kaldığı bu farklılıklar ile sürekli denetim, denetim türleri arasında ayrılarak önem kazanmaktadır (Kaldırım ve Kaldırım, 2018).

4. SÜREKLİ DENETİMİN UYGULAMA GEREKSİNİMLERİ

4.1. Bilgi Teknolojileri

Muhasebe işlemlerinde şirket içinde ve/veya denetleme süreçlerinde yaşanabilecek hileli operasyonlar;

- Girdi usulsüzlükleri (input tampering)
- Çıktı usulsüzlükleri (output tampering)
- Süreç usulsüzlükleri

Olarak üç ana metotla incelenmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının mali işlemlere ait verileri kaydederken gerçekleştirecekleri hata veya hileler girdi usulsüzlükleri olarak değerlendirilir. Muhasebe işlemlerinin kaydının tutulduğu ortamlardan şirkete dair verilerin çalınması ise çıktı usulsüzlükleri kapsamında incelenmektedir. Bu iki usulsüzlük haricinde işletmenin muhasebe sistemlerine, finansal varlıklarının muhafazasına ait kurumsal şifrelerinin art niyetli olarak değiştirilerek şirket yetkililerinin erişimini engellemek, işletmenin ticari sırlarının deşifre edilmesi adına veri sızdırmak gibi kanunsuz yöntemler süreç usulsüzlükleri kapsamına dahil edilir (Kandemir ve Kandemir, 2012).

Muhasebe süreçlerinde yaşanan problemler, ortaya çıkan denetim skandalları, muhasebe meslek mensuplarının risklerden emin olma arzusu muhasebe ve denetim uygulayıcılarını gelişen teknolojiye faydalanmaya yöneltmiştir. Elektronik altyapı, yazılımların detaylandırılması, bilgi sistemlerinin kullanılmaya başlanması ile denetçiler için verilerin elde edilmesi ve değerlendirilmesi daha kolay sağlanmaktadır (Lins vd., 2018).

4.2. XBRL

Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili-XBRL (Xtensible Business Reporting Language), verilerin bilgisayarların algılayacağı şekilde tanımlandırma ve tekrar erişilebilir etiketlemeler depolama sağlayan genel bir bilişim dilidir. XBRL, sadece finansal işlemlere dayalı bir dil değildir, sağladığı katkılar ile finansal olmayan işlemlerin de sürdürölmesini sağlamaktadır. Kullanıcının isteklerine yönelik kayıtlama yapan ve kayıtlarını depolayan, depoladığı verileri de etiketlemeleri sayesinde geri çağırabilen XBRL, dijital raporlama teknolojisinin yeni bir botuna geçmesine neden olmuştur. HTML ve PDF versiyonlarına göre daha hızlı cevap verebilmesi, işlemleri geręekleřtirirken yayılımını da sağlayabilmesi farklılığını ortaya koymaktadır (La Torre vd., 2018).

XBRL'nin çalıştırılabilmesi, tanımlama, sınıflandırma, örneklendirme ve şablonlar aracılığı ile geręekleřtirilmektedir (Doğan, 2013). Detaylandırması daha iyi olan XBRL dilinin kullanımı eş zamanlı olarak farklı ortamlardan aynı veriye ulaşabilmeyi mümkün kılmaktadır (Uyar ve şahin, 2018). Günümüz Türkiye'sinde de kamu kurumları denetim süreçlerinin yürütölmesi kapsamında HTML'nin yanı sıra XBRL programlama dilini de kullanmaktadır (Varol, 2023).

XBRL'ye genel bir bakış için aşağıdaki Tablo 2.3. incelenebilir;

Tablo 2.3. XBRL Kavramı

XBRL Nedir?	XBRL Ne Değildir?
Muhasebe standartları dahilinde verileri kendine özgü etiketleme ile kayıt yapan programlama dilidir.	Muhasebenin kurallarını bozan ya da değişime uğratan bir yenilik değildir.
Finansal raporların ve mali tabloların daha hızlı hazırlanarak kaydedilmesine, denetleme, değerlendirme ya da yeniden kullanıma alma isteklerinde de daha hızlı tekrar erişilmesine imkanı sağlar.	Program dili olarak işlenen verilerde, hazırlanan raporlarda değişiklik yapmadan hizmet sunmaktadır.
Eş zamanlı olarak kayda geğmiş tüm verilere mekân fark etmemeksizin ulaşabilmeyi sağlar.	ABD kaynaklı bir yazılım değildir, Uluslararası temeli olan etkin bir ortak çalışmadır.
Veri girişlerinde mükerrer kayıtları engelleyebilecek niteliktedir.	Muhasebenin tüm ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir çalışma değildir.
Kullanıcıya yönelik bireysel farklılıklara uygundur.	Özel bir programlama dili olmadığı için kamunun kullanımına açıktır.

Kaynak: Yardımcıoğlu ve Özer, 2011.

4.3. Siber Güvenlik

Bilgisayar teknolojisine dayalı muhasebe sistemlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi esas kullanıcıların IP (internet protocol adress)'ye dayalı veri giriş ve işleme kanallarından sağlanır. İşlemlerin kaydedilmesi, onaylanması, denetlenmesi tekrar erişime olanak sağlanması, elektronik imzalanması, yedeklenmesi, şifrelenmesi gibi verinin korunması yine muhasebe bilgi sistemi başta olmak üzere bilgisayar ve internet güvenliğine dayanmaktadır (Özbilger vd., 2023).

Muhasebe ve denetim işlerini gerçekleştiren personellerin kullanımında olan muhasebe bilgi sistemlerinin otomasyonunun çalışması ve kontrollerinin doğruluğuna dikkat edilmelidir. Verilerin işlenmesini takiben alınacak raporlama çıktılarının güvenilirliği kontrol edilmelidir. Hileli işlem veya hatalara karşı sistem içerisinde kontrol mekanizmasının varlığı önemlidir. Yapılabilecek hataların yazılım veya internet ortamında sürekli olarak taranması sağlanmalıdır. Bütün bir muhasebe programında denetim mekanizmalarının işlevselliği sürekli olarak test edilerek hazırlanacak finansal tabloların güvenilirliği artırılmalıdır (Acar vd., 2016).

4.4. Kurumsal Kaynak Programları ve Yapay Zeka

Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning - ERP), merkezi konumda bulunan verilerin işlenerek kaydedildiği ve her an kullanıma hazır halde tutulan; muhasebe, denetim, yönetim, pazarlama gibi işletmelerin ihtiyaçlarına yönelik konuların idaresi için birleşik halde hizmet veren bilgi temelli sistem bütünlüğüdür (Bulut ve Aslan, 2022).

İşletmelerin varlıklarının sürdürebilmesi adına finansal sorumluluklarını doğru ve hızlı bir şekilde gerçekleştirmeleri önemlidir. Gelişen teknoloji ile verilerin daha doğru ve düzenli bulundurulması şirketler için yeni arayışlara sebep olmuştur. Yapay zeka teknolojisi ile kamu denetim kurumlarının da elektronik tabanlı sistemlere geçmeleri mükellef konumunda olan özel işletmelerin de zorunlu olarak paket program muhasebe bilgi sistemlerinden yararlanmalarını sağlamıştır. Bu açıdan ERP programları şirketlerin yeni düzen sürdürülebilirlik ve kontrol aracı olmaya başlamıştır (Sevim ve Bülbül, 2017).

Yapay zekanın işlemleri hızlıca gerçekleştirecek yazılıma sahip olması, önceden tespiti muhtaç konularda hızlı tepki vererek kullanıcıya zaman kazandırması muhasebe ve denetim hususlarında dijital dönüşümü hızlandırmaktadır. Genel olarak yapay zekanın faydaları şu şekildedir;

- İşlemleri hızlı gerçekleştirme
- Verilere kolay ulaşabilme
- Hata paylarını indirgeme
- Maliyetleri azaltma
- Vergilendirmeyi kolaylaştırma
- Denetimi basitleştirme
- Güvenirliliği sağlama

Yapay zeka, dijital algoritmalar ile insani duygulardan yoksun olması finansal tablo ve raporlamaların sunulma süreçlerini nitelik ve nicelik açısından daha sağlıklı olarak gerçekleştirmektedir (Yardımcıoğlu ve Şitak, 2020).

4.5. E-İmza

Elektronik imza, verilerin kaydını gerçekleştiren ve işleminden mesul olan kişinin belirtilmesi ve gerçekleştireceği diğer işlemler ile de alakalandırılması için yetkili kişiye özgü dijital ortamda bırakılan özel bilgidir (Erturgut, 2003).

Ülkemizde elektronik imza uygulaması, 23.01.2004 tarihinde 25355 sayılı Elektronik İmza adıyla kanunlaşmış ve 23.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Telekomünikasyon Kurumunca hazırlanan yönetmelikler ile uygulama alanlarının ihtiyaçlarına göre değişiklikler sağlanmaktadır. Başta resmi Devlet kurumları olmak üzere belediyeler ve özel şirketler de elektronik imza ile yetki ve zaman damgalamasını kullanmaktadır (Avaroğlu, 2007).

E-imza zaman ve enerji kazancı bakımından fayda sağlamaktadır.

5. SÜREKLİ DENETİMİN İŞLEYİŞ SÜRECİ VE UYGULAMA ESASLARI

Sürekli denetiminin verimli bir şekilde işleyebilmesi sürecin iyi bir şekilde planlanması ve doğru bir yürütme ile de uygulanması gerekir. Sürecin işleyişine hâkim olmak için hazırlık aşamasında detaylıca temel prensipler belirlenmelidir. Belirlenen bu kriterlere uygun olarak oluşturulacak sürekli denetim planının icra edilmesi doğru sonuçların çıkmasını sağlayacaktır. İzlenen bu sürecin neticesinde çıkan sonuçların doğru analiz edilmesi ile raporlamanın paydaşlara sunulması sürekli denetimin değerini ortaya koyacaktır. Sürekli denetimin üst yönetimin destek bulması ile sürdürülebilirliğinin sağlanması ve denetçilere karşı da doğru risk ve kontrol testlerinden geçerek finansal rapor sunması bu sistemsel işleyiş ile mümkündür (Sevimli, 2009).

Sürekli denetim tarihsel gelişimine dayanak noktası olan teknolojik gelişmelere paralel olarak sürekli olarak evrimleşmektedir. İlerleyen teknik altyapı ve yazılımlar sayesinde sürekli denetim gereksinimleri ve sağladığı katkılar farklılaşmaya devam etmektedir (Rezaee vd., 2001).

Sürekli denetim uygulamalarının, teknolojide yaşanabilecek yeni gelişmelere, muhasebecilerin ve denetçilerin ihtiyaçlarına göre ortaya çıkabilecek gereksinimlere, yeni düzenlenen ve/veya değiştirilen yasalara uygun olacak şekilde güncel mevzuat ayarlamalarına uyum sağlaması gerekmektedir (Tablo 2.4) (Lins vd., 2018).

Tablo 2.4. Muhasebe Döngüsüne Genel Bir Bakış ve Sürekli Denetim Süreci

Zaman Periyodu	Müşteri (Gerçek Zamanlı Muhasebe)	Denetçi (Sürekli Denetim)	Denetim Uygulaması
	İşlem ve Olaylar ↓	← Denetimin Planlaması ↓	Müşteriye ve ilgili sektörüne dair veri toplanması. Müşterinin faaliyetlerine yönelik iç kontrol mekanizması ve kontrol kapsamının oluşturularak sürekli olarak güncellenmesi. Denetimin risk çerçevesinin oluşturularak stratejinin belirlenmesi
Ara Dönem Tablolar ↓	Gerçek zamana dayalı çevrimiçi Muhasebe Bilgi Sistemleri ↓		
1.1 - 31.12	İç Kontrol Yapısı ↓	İç Kontrol Yapısının Dikkate alınması	İç Kontrol mekanizmasının sürekli olarak uygulanması ve değerlendirilmesi. Kontrollere yönelik elektronik test yapılması ve denetime ait programların uyarlanması.
Ara Dönem Tablolar ↓	Elektronik kayıtlı işlemler ↑	İşlem detaylarının test edilmesi ↓	Denetime uygun elektronik araçlar ile yöntemlerin belirlenmesi ve uygulanması. Güvenilir denetim kanıtların elde edildiğinden emin olunması.
Yıl Sonu	Çevrimiçi ortamda sunulan hesap bakiyelerini gösterir defteri kebir ↓	Hesap bakiyelerine ait testler ve analitik işlemler ↓	Yeterli ve yetkin denetim kanıtlarını elde edilmesi ve by kanıtların güncelliğinin korunması. Sürekli denetimin izlenmesi.
31.12 - 25.03	Çevrimiçi gerçek zamana ait finansal tablolar	Denetimin tamamlanarak raporlanması ←	Denetimin raporlanması ve sürekli denetimin sürdürülmesine yönelik karar alınması

Kaynak: (M. Öztürk, 2015)

Sürekli denetimin gerçekleştirilmesi için uygulanan işleyiş süreci, temel esaslar ve iş disiplinleri genel olarak şu şekilde ifade edilmektedir (Tablo 2.5):

Tablo 2.5. Sürekli Denetim Uygulaması

Sürekli Denetimin Amacı	Sürekli denetim gayesinin ortaya koyulması
	Üst yetkililerin desteklerinin alınması ve devamlılığı
	Sürecin izlenmesinde yöneticilerin sürece dahil olma seviyelerinin tespiti
	Hedeflenen denetim çeşitlerinin belirlenerek öncelik sırasının oluşturulması
	Esas temel veri kaynaklarının ve bilgi sistemlerinin tespiti
	Uygulanacak iş süreçlerinin ve kullanılacak bilgi sistemlerin kavranması
	Bilgi teknolojileri ile olan ilişkinin artırılması
Veri Girişleri ve Kullanımı	Analiz için gerekli araçların belirlenmesi ve temin edilmesi
	Erişim ve analiz yeteneklerinin geliştirilmesi
	Denetçinin değerlendirme ve teknik özelliklerinin artırılarak sürdürülmesi
	Bilgilerin doğrulunun ve güvenilirliğinin analizi
	Bilgilerin net bir şekilde hazırlanması
Sürekli Kontrol Değerlendirmesi	Kritik kontrol noktalarının saptanması
	Kontrol kurallarının tanımlanması
	İstisnaların belirlenmesi
	Kontrollerin test edilmesi ve eksiklerin tespiti için teknolojik desteğin tasarlanması
Sürekli Risk Değerlendirmesi	Değerlendirmeye tabi unsurların tespiti
	Risk kategorilerinin belirlenmesi
	Risk/performans durumunun bilgilere dayalı göstergesinin oluşturulması
	Risklerin ileri seviyeleri için analitik testlerin tasarlanması
Sonuçların Raporlanması ve Yönetimi	Denetimin gerçekleştirilme sıklığının belirlenmesi
	Belirli zaman aralıkları içinde testlerin sürekli gerçekleştirilmesi
	Denetim sonuçlarının önem sırasının oluşturulması
	Uygun denetim yükümlülüklerinin saptanması ve yönetime bildirilmesi
	İzleme, raporlama ve sonuçların yönetilmesi
	Çıkan sonuçların değerlendirilmesi
	Eksik, noksan ve/veya hatalı noktaların tespiti ile kullanılan ERP programlarının, izleme, risk değerlendirme, performans ölçme uygulamalarının yönetime uygunluğundan emin olunması.
	Sürekli denetim için uygulanan testlerin kullanılan yöntemlerin izlenmesi ve değerlendirilerek gerekirse yeni denetim testlerinin oluşturulması

Kaynak: Coderre ve Police, 2005.

Yukarıdaki tabloda yer alan bilgiler, sürekli denetim için bilgilerin önce sisteme girilmesi sonra işlenmesi ve denetime hazır halde iken risk ve kontrol değerlendirmeleri için test edilmesi hakkında bilgi vermektedir (Gönen ve Rasgen, 2015). Risk değerlendirmelerinde muhasebe işleyişinde yaşanan durumlara göre değişiklikler gerçekleştirerek işlemler değerlendirilir. Kontrol testlerinde ise bilgiler belirlenmiş kriterlere uygunluğu net olarak tespit edilmelidir. Kontrol değerlendirmelerinde kontrol testlerinin parametrelerinde değişiklik öngörülür ise kontrol testleri yenilenerek tekrar edilir (Zahid, 2012).

6. SÜREKLİ DENETİMİN AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI

6.1. Sürekli Denetimin Avantajları

Sürekli denetim anlık olarak verilere erişebilmesi ve bu verilerin değerlendirmesini hızlandırması açısından denetimin sonuçlandırılmasını erkene çekmektedir. Bu zaman tasarrufu hileli işlem, hata payları veya noksanlıklardan doğabilecek yanlış raporlamaların önüne geçmeyi sağlamaktadır. Bu durum işletmeler ve ilgili paydaşları açısından yadsınamaz bir kazanımdır (Davidson vd., 2013)

Sürekli denetim aracılığı ile finansal süreçlerin gerçekleştirilmesi esnasında harcanan enerjiden ve çalışan personelden edilen tasarruflar ile muhasebe maliyetlerinde azalma sağlanmakta ve işletme karlılıklarına olumlu katkı sağlanmaktadır. Eş zamanlı olarak işlemlerin risk ve kontrol değerlendirilmelerinin gerçekleştirilmesi yönetim için de kararlarını hızlı almalarına fırsat vermektedir. Şirket içinde elde edilen bu kazanıma ek olarak denetçiler de finansal raporlara ve mali tablolara ayıracakları zamandan ve harcayacakları enerjiden tasarruf ederek verilerin doğruluklarına daha kolay odaklanabileceklerdir (Rezaee vd., 2001).

Yüksek işlem hacimlerine sahip şirketlerin oransal olarak genele göre daha büyük rakamsal değeri olan finansal raporlarının değerlendirilmesi ve yoğun işlem birikimlerini kolayca ayırt ederek sonuca ulaştırması sürekli denetimin sistemsel faydalarındandır. İşlemlerin gerçekleşme zamanları ile eş zamanlı olarak kontrol ve analiz etmeye fırsat tanınması olası hataların tespitini sağlayarak hemen

düzeltilmesine imkan tanımaktadır. Dolayısıyla, işlemlerin hızlandırılması hem denetimi kolaylaştırmakta hem de düzeltmeler için değişiklik yapabilmeyi kolaylaştırmaktadır. Hızlı tamamlanan sürekli denetim sürecinden çıkan değerlendirme sonuçlarına göre de yöneticilerin işletme adına daha doğru ve daha hızlı karar almalarına vesile olmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010).

Otomasyona dayalı bir denetim şeklinde olması nedeniyle denetimin etkinliğini arttıran sürekli denetim, insana dayalı muhasebe ve denetim anlayışından farklı olarak daha az hata ve daha az duygusallık içeren net sonuç ortaya koyan bir yöntemdir. Sistem içerisinde özel talimatlar ile anlık geri dönüş alınabilen bu yöntem insandan bağımsız olarak kontrol yapar, değişiklik önerir ve ilgili paydaşlarına anında paylaşır. Tüm bu sürekli denetim süreci başarılı bir şekilde sürdürüldüğü müddetçe şirkete ve denetçilere olan güven duygusunun arttırılmasını sağlar (Hazar Boydaş, 2014).

6.2. Sürekli Denetimin Dezavantajları

Sürekli denetimin uygulanabilirliği üst yönetimin tam desteği ile mümkündür. İşletme yönetiminin sürekli denetim için gerekli teknolojik donanımların temini ve sürecin işleyişinin devamlılığı için ayrılması gereken bütçeleri maliyetli bulması sürekli denetim faaliyetinin önündeki en büyük engellerden biridir. Sürekli denetim kavramının yönetim kadrosu tarafından tam manası ile anlaşılması ve doğru olarak yürütülmesi gerekmektedir. Sürekli denetim neticesinde ortaya çıkacak sorunlara karşı verilecek tepkiler ve yaşanacak problemler karşı da doğru çözüm adımlarının yönetim tarafından gerçekleştirilmesi hedeflenir. Bu mesuliyet yöneticilerin sürekli denetime karşı direncini oluşturmaktadır (Soedarsono vd., 2019).

Bist 100’de yer alan şirketlerin denetim birimlerinde yetkili sorumlular ve personeller üzerinde yapılan araştırmada sürekli denetimin getirdiği faydaların yanında en büyük ihtiyacın denetçi olarak vazifeli kişilerin teknolojik yeterliliklerini güncellemeleri ve sorunsuz iş yürütümüne uygun hale getirmeleri gerekliliği ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda tüm teknolojik gelişmelerin sağlamış olduğu desteklere rağmen denetçinin şahsi sorumluluğunun değişmeyeceği kanaati denetçiler arasında yaygın bir görüştür. Sürekli denetim için gerekli sistemlerin ve programların

aksamasına bağlı olarak yaşanabilecek sorunların denetim süreçlerine olumsuz etkisinin olacağı da endiőe veren dezavantajlarındandır (Serçemeli ve Orhan, 2016).

CICA ve AICPA tarafından yayınlanan raporda sürekli denetimin uygulanabilirliği hususunda ne çıkan olumsuzluklar şu şekilde belirtilmiştir (Cankar, 2006);

- Dış kaynaklara erişim problemi yaşandığında ya da yaşanabilecek aksiliklerde toparlanacak denetim kanıtlarının nasıl güvenilir olacağı,
- Otomasyona dayalı denetim düzeninde risk değişkenlerinin kontrol testlerini nasıl etkileyeceği, uygunluk kararının nasıl verileceği,
- Denetim konusun ve bu konuya dair raporlamanın, risk düzeylerini ve önem sıralamasını etkileme durumunun nasıl olacağı,
- Geleneksel olarak sürdürülen denetimlerde sıklıkla kullanılmayan otomatik tekniklerin ve araçların etkin bir şekilde kullanılıp kullanılamayacağı,
- Otomatik işleyen denetim sisteminde objektif hareket edilip edilmeyeceği,
- Sürekli denetim ile i ve dış denetim çalışmaları planlanırken iyi bir organizasyon ile yapılıp yapılamayacağıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA

1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın amacı muhasebecilerin sürekli denetim konusundaki algı düzeylerini belirlemektir. Bu kapsamda Isparta ili genelinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları araştırmanın evreni olarak hedeflenmiştir. Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensupları üzerindeki etki; cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mesleki tecrübe yılı ve muhasebecinin sorumlu olduğu mükellef sayısı bakımından farklılıkları tespit edilerek incelenmiştir. Araştırma bünyesinde, muhasebe mesleğini ifa eden, yapılan işin kapsamını ve muhasebe işlemlerinin gidişatını etkileyen sürekli denetim olgunun muhasebe meslek mensupları üzerinde bıraktığı izlenim ve o izlenimden doğan bakış açısının değerlendirilebilmesi ile bu hususta yeni çalışma yapacak kişilere fikir verebilmesi umulmuştur. Anket araştırmamız Isparta ilinin genel hudutları ile sınırlandırılmış olup farklı bir şehirden katılımcı dahil edilmemiştir.

Anket araştırmamıza istinaden oluşan hipotezler şu şekilde belirlenmiştir:

- **H1 Hipotezi:** Anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim konusundaki algı düzeyleri; anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.
- **H2 Hipotezi:** Anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim konusundaki algı düzeyleri; anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının yaşlarına göre farklılık göstermektedir.
- **H3 Hipotezi:** Anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim konusundaki algı düzeyleri; anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir.
- **H4 Hipotezi:** Anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim konusundaki algı düzeyleri; anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık göstermektedir.

- **H5 Hipotezi:** Anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim konusundaki algı düzeyleri; anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sorumlu olduğu mükellef sayısına göre farklılık göstermektedir.

2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Yapmış olduğumuz bu araştırma anket çalışmamız bağımsız muhasebe meslek mensuplarının çağımızın teknolojik gelişmelerinden iş alanları üzerindeki etkisini nasıl değerlendirdiklerini görmek açısından önemlidir. Sürekli Denetim hususunda evvelden yapılmış akademik çalışmalara ek destek sağlayabilecek olan bu saha araştırması, iş yürütücülerinin görüşlerini yansıtmaya nedeniyle önem arz etmektedir. Muhasebecilik, gelişen teknolojik yeniliklerden direkt etkilenen kritik sektörlerin içerisinde yer almaktadır. Dolayısıyla teknolojik imkanlardan yola çıkılarak hazırlanan denetim şekline yönelik bu araştırma önemlidir.

3. EVREN VE ÖRNEKLEM

Araştırmanın evreni Isparta il sınırları içerisinde faaliyet gösteren Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı bağımsız muhasebe meslek mensuplarından oluşturmaktadır. Isparta ili SMMM Odasının 2023 yılı kayıtlarına göre üye olarak Isparta il genelinde odaya kayıtlı 6'sı serbest, 15'i bağımlı 21 adet serbest muhasebeci ve 123'ü bağımlı, 218'i bağımsız 341 adet serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplamda 362 muhasebe meslek mensubunun varlığı tespit edilmiştir. Araştırma evrenine göre minimum ulaşılması gereken örneklem sayısı 187'dir. Araştırmada ulaşılan örneklem sayısı ise 193 muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Bu bilgiler dahilinde, güven aralığına göre ulaşılması gereken minimum örneklem sayısından fazla muhasebe meslek mensuplarına ulaşılmıştır. Yapılan anketler sonucunda 193 kişiye ulaşılarak saha araştırması yapılmıştır. Örneklem olarak kolayda örnekleme yöntemi kullanılarak ankete katılmak isteyen 193 muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır (ISSMMMO, 2023).

4. VERİ TOPLAMA SÜRECİ VE ARAÇLARI

Araştırmada Isparta SMMM odasına kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına yönelik 5’li Likert tipi ölçek kullanılarak hazırlanan anket yönteminde; ‘Kesinlikle katılmıyorum’, ‘Katılmıyorum’, ‘Kısmen Katılıyorum’, ‘Katılıyorum’, ‘Kesinlikle Katılıyorum’ şeklinde cevap seçeneği sunulmuştur.

Araştırma 5 demografik soru ve 24 adet Likert tipi soru olmak üzere toplam 29 maddeden oluşmaktadır. Araştırmanın anketi iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcıların demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorular yer almaktadır. İkinci bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim hakkındaki algı düzeylerine yönelik ifadeler 5’li Likert tipi ölçeğe göre yanıtlar yer almaktadır. Verilerin analizi istatistik paket programı aracılığıyla yapılmıştır.

4. BÖLÜM

BULGULAR

1. DEMOGRAFİK İSTATİSTİKLER

Anket araştırmasına katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarına ait demografik verilerin tanımlayıcı istatistikleri çalışmanın bu bölümünde detayları ile aktarılmaktadır. Ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre dağılımları şu şekildedir:

Tablo 4.1. Muhasebe meslek mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Kadın	78	40,4
Erkek	115	59,6
Toplam	193	100,0

Tablo 4.1’de yer alan bilgilere göre anket araştırmasına katılan 193 muhasebe meslek mensuplarından 78’i kadın ve oransal olarak katılımcıların %40,4’ünü oluşturmaktadır. Anket araştırmasına katılan muhasebe meslek mensuplarından 115’i erkek ve oransal olarak katılımcıların %59,6’sını oluşturmaktadır. Ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının yaşlarına göre dağılımları şu şekildedir:

Tablo 4.2. Muhasebe meslek mensuplarının Yaş Dağılımları

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde
30 yaş ve altı	39	20,2
31-44 yaş	99	51,3
45 ve üstü yaş	55	28,5
Toplam	193	100,0

Tablo 4.2’de yer alan bilgilere göre ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarından 39 kişi 30 yaş ve altında olup katılımcıların %20,2’sini oluşturmaktadır. Ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının %51,3’ünü oluşturan 31-44 yaş aralığına sahip kişi sayısı 99’dur. Ankete katılım sağlayanlardan geriye kalan 55 kişi ise katılımcıların %28,5’ini oluşturan 45 yaş ve üstü muhasebe meslek mensuplarıdır.

Ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre dağılımları şu şekildedir:

Tablo 4.3. Muhasebe meslek mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde
Lise	18	9,3
Önlisans	42	21,8
Lisans	106	54,9
Lisansüstü	27	14,0
Toplam	193	100,0

Tablo 4.3'e göre ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının %9,3'lük kesimi 18 kişiden oluşan lise mezunlarıdır. Ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarından önlisans mezunu olan 42 kişi katılımcıların %21,8'ini, lisans mezunu 106 kişi ise katılımcıların %54,9'unu oluşturmaktadır. Ankete katılım sağlayan 27 kişiden oluşan diğer muhasebe meslek mensupları grubu ise lisansüstü eğitimlerini tamamlayarak katılımcı dağılımının %14'ünü oluşturmaktadır.

Ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübe yıllarına göre dağılımları aşağıdaki Tablo 4.4'de sunulmaktadır:

Tablo 4.4. Muhasebe meslek mensuplarının Mesleki Tecrübe Yıllarına Göre Dağılımları

Mesleki Tecrübe	Frekans	Yüzde
10 yıl ve altı	54	28,0
11-19	67	34,7
20 ve üstü	72	37,3
Toplam	193	100,0

Tablo 4.4'e göre ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının %28'ini oluşturan 54 kişi 10 yıl ve altı tecrübeye sahiptir. Ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarından 67 kişi 11-19 yıl arası tecrübe ile katılımcıların %34,7'sini oluşturmaktadır. Katılımcıların %37,3'ü, 20 ve üstü yıl tecrübeye sahip 72 muhasebe meslek elemanından oluşmaktadır.

Ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayılarına göre dağılımları ise şu şekildedir:

Tablo 4.5. Muhasebe meslek mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre Dağılımları

Mükellef Sayısı	Frekans	Yüzde
1-9	29	15,0
10-24	54	28,0
25-49	60	31,1
50 ve üstü	50	25,9
Toplam	193	100,0

Tablo 4.5'e göre ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının 29'u 1-9 arası mükellefe sahip ve katılımcıların %15'ini oluşturmaktadır. Ankete katılım sağlayan 54 muhasebe meslek elemanı 10-24 arası mükellef sayısı ile katılımcıların %28'ini oluşturmaktadır. Ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının %31,1'ini oluşturan 60 katılımcı 25-49 arası mükellef sayısına sahiptir. Son olarak anket katılımcılarının %25,9'unu oluşturan, 50 ve üstü mükellef sayısına sahip 50 muhasebe meslek elemanı mevcuttur.

2. ÖLÇEĞİN TANIMLAYICI İSTATİSTİKLERİ

Tablo 4.6. Ölçeğin Tamamlayıcı İstatistikleri

	Minimum Değer	Maksimum Değer	Ortalama	Standart Sapma
Sürekli denetim hakkında bilgi sahibiyim.	1,00	5,00	3,1917	1,09427
Sürekli denetim hakkında bilgiye erişmek ve eğitim almak kolaydır.	1,00	5,00	3,2280	0,98417
Sürekli denetim için teknolojik altyapı ve ERP programları şarttır.	1,00	5,00	3,6528	1,05510
Sürekli denetim ve ilgili ERP programları anlaşılabilir ve uygulanabilir.	1,00	5,00	3,3679	1,00747
Sürekli denetim, muhasebenin gayesine uygunluğu açısından faydalıdır.	1,00	5,00	3,6477	1,02582
Sürekli denetim bilgiye erişmeyi ve bilginin teyidini kolaylaştırır.	1,00	5,00	3,6114	1,07008
Sürekli denetim, işlemlerin gerçekleştirilmesini, raporlanmasını hızlandırarak hesap verilebilirliği kolaylaştırır.	1,00	5,00	3,7979	1,04363
Sürekli denetim, kazandırdığı zaman ile personel sayısında tasarruf sağlar.	1,00	5,00	3,4456	1,07935
Sürekli denetim, kazandırdığı iş gücü verimliliği ile ilgili şirket/Ofis/Kurum'da karlılığa katkı sağlar.	1,00	5,00	3,3782	0,97732

Tablo 4.6. Ölçeğin Tamamlayıcı İstatistikleri (devamı)

	Minimum Değer	Maksimum Değer	Ortalama	Standart Sapma
Sürekli denetim, yazılımlar aracılığı ile uygulandığı için siber güvenlik riski barındırır.	1,00	5,00	3,5233	1,08047
Sürekli denetimin uygulandığı yazılımlarda fark edilmeyen olası hata veya eksiklikler verilerin yanlış sonuç vermesine neden olabilir.	1,00	5,00	3,3368	1,15720
Sürekli denetimin dayanağı olan platformlar enerji kaynağı olarak elektrik ile beslendiği için ani elektrik kesilmelerinde işlerin aksamasına sebep olabilir.	1,00	5,00	3,4508	1,11286
Sürekli denetimin uygulanabilirliği adına teknolojik ürünleri kullanabilmesi için var olan personellerin eğitime ya da söz konusu ürünleri kullanabilecek yeni personellere ihtiyaç doğar.	1,00	5,00	3,4301	1,00339
Sürekli denetim, klasik muhasebe işleyişine göre daha masraflıdır.	1,00	5,00	3,2694	1,08970
Sürekli denetim sadece şirket içerisinde olmalıdır.	1,00	5,00	2,7668	1,17373
Sürekli denetim sadece mali işler birimi/mali müşavir bürosu kapsamında olmalıdır.	1,00	5,00	2,9741	1,14307
Sürekli denetim sadece Gelir İdaresi Başkanlığı/ Maliye Bakanlığı'nda olmalıdır.	1,00	5,00	2,8756	1,13426
Sürekli denetim şirket ve mali müşavirin ortak kullanımına açık bir şekilde gerçekleştirilmelidir.	1,00	5,00	3,5389	1,01026
Sürekli denetim mali müşavir ile Gelir İdaresi/Maliye Bakanlığı arasında uygulanmalıdır.	1,00	5,00	3,3264	1,09553
Sürekli denetim hem şirket hem mali müşavir hem de GİB/Maliye Bakanlığı arasında tam entegre olarak ortak paydada gerçekleştirilmelidir.	1,00	5,00	3,4560	1,11774
Sürekli denetimin yaygınlaştırılması için gerekli ERP programlarının üretilmesi ve kullanıcılarının eğitilmesi Devlet'in ilgili kurumları aracılığı ile desteklenmelidir.	1,00	5,00	3,6321	0,98658
Sürekli denetim mali denetimleri kolaylaştırarak hataların ve hileli işlemlerin azalmasını sağlar.	1,00	5,00	3,6373	1,02218
Sürekli denetim vergilendirmeyi verimli hale dönüştürerek Devlet bütçesine katkıyı artırır.	1,00	5,00	3,7461	0,96975
Sürekli denetim, muhasebe alanında gereklidir ve standart bir düzen için yasal zorunluluk haline getirilmelidir.	1,00	5,00	3,5648	1,07877

Tablo 4.6’da görüldüğü üzere ifadelerin ortalama değerlerine bakıldığında katılımcıların en az katıldıkları 5 ifade ise şu şekildedir:

- Sürekli denetim sadece şirket içerisinde olmalıdır.
- Sürekli denetim sadece Maliye Bakanlığı’nda (Gelir İdaresi Başkanlığı) olmalıdır.
- Sürekli denetim sadece mali işler birimi/mali müşavir bürosu kapsamında olmalıdır
- Sürekli denetim hakkında bilgi sahibiyim.
- Sürekli denetim hakkında bilgiye erişmek ve eğitim almak kolaydır.

Tablo 4.6’da görüldüğü üzere ifadelerin ortalama değerlerine bakıldığında katılımcıların en çok katıldıkları 5 ifade ise şu şekildedir:

- Sürekli denetim, işlemlerin gerçekleştirilmesini, raporlanmasını hızlandırarak hesap verilebilirliği kolaylaştırır.
- Sürekli denetim vergilendirmeyi verimli hale dönüştürerek Devlet bütçesine katkıyı artırır.
- Sürekli denetim için teknolojik altyapı ve ERP programları şarttır.
- Sürekli denetim, muhasebenin gayesine uygunluğu açısından faydalıdır.
- Sürekli denetim mali denetimleri kolaylaştırarak hataların ve hileli işlemlerin azalmasını sağlar.

3. ÖLÇEĞİN GÜVENİLİRLİĞİ

Bağımsız Muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılmış olan bu çalışmada kullanılan ölçeğin güvenilirliğini ölçmek için Cronbach’s Alpha değeri araştırılmış ve şu sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 4.7. Ölçeğin Güvenilirlik Sonucu

Ankete Katılan Kişi Sayısı	Cronbach’s Alpha Değeri
193	0,831

Tablo 4.7’de görüldüğü üzere ölçeğin güvenirlik Cronbach’s Alpha değeri 0,831 olarak tespit edilmiştir. Elde edilen bu sonuca göre anket araştırmasında kullanılan ölçeğin oldukça güvenilir olduğu söylenebilmektedir.

4. ÖLÇEĞE AİT NORMAL DAĞILIM SONUÇLARI

Tablo 4.8. Ölçeğe Ait Normal Dağılım Sonuçları

	Skewness Değeri	Kurtosis Değeri
Sürekli denetim hakkında bilgi sahibiyim.	-0,026	-0,937
Sürekli denetim hakkında bilgiye erişmek ve eğitim almak kolaydır.	-0,207	-0,415
Sürekli denetim için teknolojik altyapı ve ERP programları şarttır.	-0,342	-0,560
Sürekli denetim ve ilgili ERP programları anlaşılabilir ve uygulanabilir.	-0,328	-0,309
Sürekli denetim, muhasebenin gayesine uygunluğu açısından faydalıdır.	-0,390	-0,506
Sürekli denetim bilgiye erişme ve bilginin teyidini kolaylaştırır.	-0,410	-0,617
Sürekli denetim, işlemlerin gerçekleştirilmesini, raporlanmasını hızlandırarak hesap verilebilirliği kolaylaştırır.	-0,559	-0,402
Sürekli denetim, kazandırdığı zaman ile personel sayısında tasarruf sağlar.	-0,260	-0,472
Sürekli denetim, kazandırdığı iş gücü verimliliği ile ilgili şirket/Ofis/Kurum’da karlılığa katkı sağlar.	-0,212	-0,300
Sürekli denetim, yazılımlar aracılığı ile uygulandığı için siber güvenlik riski barındırır.	-0,286	-0,675
Sürekli denetimin uygulandığı yazılımlarda fark edilmeyen olası hata veya eksiklikler verilerin yanlış sonuç vermesine neden olabilir.	-0,279	-0,685
Sürekli denetimin dayanağı olan platformlar enerji kaynağı olarak elektrik ile beslendiği için ani elektrik kesilmelerinde işlerin aksamasına sebep olabilir.	-0,161	-0,794
Sürekli denetimin uygulanabilirliği adına teknolojik ürünleri kullanabilmesi için var olan personellerin eğitimine ya da söz konusu ürünleri kullanabilecek yeni personellere ihtiyaç doğar.	-0,040	-0,581
Sürekli denetim, klasik muhasebe işleyişine göre daha masraflıdır.	-0,187	-0,626
Sürekli denetim sadece şirket içerisinde olmalıdır.	0,171	-0,915
Sürekli denetim sadece mali işler birimi/mali müşavir bürosu kapsamında olmalıdır.	-0,181	-0,653
Sürekli denetim sadece Maliye Bakanlığı’nda (Gelir İdaresi Başkanlığı) olmalıdır.	-0,034	-0,806

Tablo 4.8. Ölçeğe Ait Normal Dağılım Sonuçları (devamı)

	Skewness Değeri	Kurtosis Değeri
Sürekli denetim şirket ve mali müşavirin ortak kullanımına açık bir şekilde gerçekleştirilmelidir.	-0,566	-0,006
Sürekli denetim mali müşavir ile Gelir İdaresi/Maliye Bakanlığı arasında uygulanmalıdır.	-0,294	-0,521
Sürekli denetim hem şirket hem mali müşavir hem de GİB/Maliye Bakanlığı arasında tam entegre olarak ortak paydada gerçekleştirilmelidir.	-0,499	-0,287
Sürekli denetimin yaygınlaştırılması için gerekli ERP programlarının üretilmesi ve kullanıcılarının eğitilmesi Devlet'in ilgili kurumları aracılığı ile desteklenmelidir.	-0,324	-0,491
Sürekli denetim mali denetimleri kolaylaştırarak hataların ve hileli işlemlerin azalmasını sağlar.	-0,318	-0,770
Sürekli denetim vergilendirmeyi verimli hale dönüştürerek Devlet bütçesine katkıyı artırır.	-0,371	-0,659
Sürekli denetim, muhasebe alanında gereklidir ve standart bir düzen için yasal zorunluluk haline getirilmelidir.	-0,546	-0,190

Tablo 4.8'de görüldüğü üzere tüm ifadeler için Skewness ve Kurtosis değerleri -1,5 ile +1,5 arasında olduğu için ölçekteki tüm ifadelerin normal dağılıma uygun olduğu söylenilebilir.

5. ÖLÇEĞİN GEÇERLİLİĞİNİN TEST EDİLMESİ VE AÇIKLAYICI FAKTÖR ANALİZİ SONUÇLARI

Ankete katılım sağlamış olan muhasebe meslek mensuplarını; sürekli denetim konusundaki algı düzeylerini daha rahat analiz edebilmek adına belirli kategoriler altında toplanması ve söz konusu anketteki ifadeler katılımcılar tarafından verilen cevapların değerlendirilmesi neticesinde elde edilen verilerden daha çok sayıdaki değişkenin daha az sayıda ve belirli değişkenler ile ifade edilebilmesi için açıklayıcı faktör analizi uygulanmıştır.

Gerçekleştirilen bu açıklayıcı faktör analizi sonucunda öncelikle Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett Testleri sonuçları şu şekilde bulunmuştur:

Tablo 4.9. Faktör Analizi Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Değeri	0,808
Bartlett Küresellik Testi Sonucu	1189,147
df	231
Significance Değeri	0,001

Tablo 4.9’da ifade edildiği üzere KMO değeri 0,808 olarak bulunmuş ve faktör analizine dahil edilen ölçekteki ifadelerin veri bütünüünün faktör analizi için uygun olduğu görülmüştür.

Bunun yanı sıra significance değeri 0,05’ten küçük çıktığı için yapılan testin anlamlı olduğu anlaşılmıştır. Dolayısıyla ölçeğin geçerliliği tespit edilmiştir.

Açıklayıcı faktör analizi yapılırken aşağıda belirtilen 2 adet sorunun faktör analizine uygun olmaması sebebiyle 2 soru faktör analizi dışında bırakılmıştır.

- Sürekli denetimin uygulanabilirliği adına teknolojik ürünleri kullanabilmesi için var olan personellerin eğitimine ya da söz konusu ürünleri kullanabilecek yeni personellere ihtiyaç doğar.
- Sürekli denetim mali müşavir ile Gelir İdaresi/Maliye Bakanlığı arasında uygulanmalıdır.

Açıklayıcı faktör analizine göre bu kapsamda değerlendirilen ifadelere ait faktör yükü değerleri, faktörlerin özdeğerleri, faktörlerin Varyans açıklama oranı, faktörlere ait güvenilirlik değerleri ile faktörlerin ortalama değerleri şu şekildedir:

Tablo 4.10. Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

FAKTÖRLER	Faktör Yüğü	Özdeğer	Varyans Açıklama Oranı (%)	Güvenilirlik	Ortalama
FAKTÖR 1: Paydaşların Kazanımları		3,519	15,998	0,814	3,6084
Sürekli denetim, kazandırdığı zaman ile personel sayısında tasarruf sağlar.	0,708				
Sürekli denetim bilgiye erişmeyi ve bilginin teyidini kolaylaştırır.	0,665				
Sürekli denetim, işlemlerin gerçekleştirilmesini, raporlanmasını hızlandırarak hesap verilebilirliği kolaylaştırır.	0,659				
Sürekli denetim, kazandırdığı iş gücü verimliliği ile ilgili şirket/Ofis/Kurum'da karlılığa katkı sağlar.	0,623				
Sürekli denetim vergilendirmeyi verimli hale dönüştürülerek Devlet bütçesine katkısı artırır.	0,614				
Sürekli denetimin yaygınlaştırılması için gerekli ERP programlarının üretilmesi ve kullanıcılarının eğitilmesi Devletin ilgili kurumları aracılığı ile desteklenmelidir.	0,589				
Sürekli denetim, muhasebenin gayesine uygunluğu açısından faydalıdır.	0,455				
FAKTÖR 2: Teorik ve Teknik Altyapı		2,157	9,803	0,602	3,4378
Sürekli denetim için teknolojik altyapı ve ERP programları şarttır.	0,714				
Sürekli denetim hakkında bilgi sahibiyim.	0,583				
FAKTÖR 1: Paydaşların Kazanımları		3,519	15,998	0,814	3,6084
Sürekli denetim ve ilgili ERP programları anlaşılabilir ve uygulanabilir.	0,577				
Sürekli denetim şirket ve mali müşavirin ortak kullanımına açık bir şekilde gerçekleştirilmelidir.	0,561				
FAKTÖR 3: Riskler ve Maliyetler		2,085	9,479	0,647	3,3951
Sürekli denetimin uygulandığı yazılımlarda fark edilmeyen olası hata veya eksiklikler verilerin yanlış sonuç vermesine neden olabilir.	0,770				
Sürekli denetimin dayanağı olan platformlar enerji kaynağı olarak elektrik ile beslendiği için ani elektrik kesilmelerinde işlerin aksamasına sebep olabilir.	0,734				
Sürekli denetim, yazılımlar aracılığı ile uygulandığı için siber güvenlik riski barındırır.	0,610				
Sürekli denetim, klasik muhasebe işleyişine göre daha masraflıdır.	0,539				
FAKTÖR 4: Sürekli Denetimin Devlete Faydası		2,061	9,369	0,719	3,5527
Sürekli denetim hem şirket hem mali müşavir hem de GİB/Maliye Bakanlığı arasında tam entegre olarak ortak paydada gerçekleştirilmelidir.	0,836				
Sürekli denetim mali denetimleri kolaylaştırarak hataların ve hileli işlemlerin azalmasını sağlar.	0,660				
Sürekli denetim, muhasebe alanında gereklidir ve standart düzen için yasal zorunluluk haline getirilmelidir.	0,642				
FAKTÖR 5: Uygulama Alanı		1,724	7,838	0,602	2,8705
Sürekli denetim sadece mali işler birimi/mali müşavir bürosu kapsamında olmalıdır.	0,828				
Sürekli denetim sadece şirket içerisinde olmalıdır.	0,755				
FAKTÖR 6		1,300	5,908	0,084	3,0518
Sürekli denetim sadece Gelir İdaresi Başkanlığı/Maliye Bakanlığı'nda olmalıdır.	0,661				
Sürekli denetim hakkında bilgiye erişmek ve eğitim almak kolaydır.	0,519				

Tablo 4.10’da görüldüğü üzere açıklayıcı faktör analizi neticesinde toplam 6 adet faktör elde edilmiştir. Faktörlerin güvenirlik değerlerine bakıldığında ilk 5 faktörün güvenirlik değeri yüksek çıkmış olup 6. Faktörün güvenirlik değeri ise düşük çıkmıştır. Dolayısıyla 6. Faktör çalışmanın hipotez testleri kısmında kullanılmamıştır. Analizlere 5 faktör dahil edilmiştir. Analizlere dahil edilen 5 faktöre şu isimler verilmiştir:

Faktör 1: Paydaşların Kazanımları

Faktör 2: Teorik ve Teknik Altyapı

Faktör 3: Riskler ve Maliyetler

Faktör 4: Sürekli Denetimin Devlete Faydası

Faktör 5: Uygulama Alanı

Analizlere dahil edilen 5 faktörün ortalama değerlerine bakıldığında görülmektedir ki; katılımcıların en çok katıldıkları boyut sürekli denetimde paydaşların kazanımları boyutudur.

6. ARAŞTIRMADA OLUŞTURULAN HİPOTEZ TESTLERİ VE TEST SONUÇLARI

Çalışmanın bu kısmında araştırma kapsamında yapılmış olan ankete dair hipotezler sunulmaktadır. Bu hipotezlerin değerlendirilmesi için yapılan testlerin sonuçları sırasıyla ifade edilmektedir. Araştırma kapsamında yapılan çalışmadaki bilgiler normal dağılıma uygun olduğu için oluşturulan hipotezlerin test edilmesi için parametrik olan testlerden Independent Samples T Testinden ve Oneway Anova Testinden faydalanılmıştır. Araştırmaya ait hipotezler ve ilgili hipotez testi sonuçları aşağıda sırasıyla yer almaktadır:

H1 Hipotezi: Anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim konusundaki algı düzeyleri; anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.

H1 hipotezini test edebilmek gayesiyle Independent Samples T Testi kullanılmıştır. H1 hipotezine ait Independent Samples T Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 4.11. H1 Hipotezine Ait t Testi Sonuçları

Faktörler	Cinsiyet				Significance Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	Kadın		Erkek			
	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama	Standart Sapma		
Paydaşların Kazanımları	3,4615	0,72512	3,7081	0,67256	0,008	Kabul
Teorik ve Teknik Altyapı	3,3141	0,64772	3,5217	0,73042	0,022	Kabul
Riskler ve Maliyetler	3,3237	0,81195	3,4435	0,74711	0,146	Ret
Sürekli Denetimin Devlete Faydası	3,3291	0,88517	3,7043	0,81022	0,001	Kabul
Uygulama Alanı	2,8013	0,99785	2,9174	0,96865	0,210	Ret

Tablo 4.11’de görüldüğü üzere Paydaşların Kazanımları, Teorik ve Teknik Altyapı ve Sürekli Denetimin Devlete Faydası faktörlerine ait significance değerleri 0,05’in altında; Riskler ve Maliyetler ile Uygulama Alanı faktörlerine ait significance değerleri ise 0,05’in üstünde olduğu için söz konusu hipoteze ait muhasebe meslek mensuplarının Paydaşların Kazanımları, Teorik ve Teknik Altyapı ve Sürekli Denetimin Devlete Faydası hakkındaki bakış açıları; katılımcıların cinsiyetlerine göre farklılık göstermektedir.

Boyutların ortalama değerlerine bakıldığında görülmektedir ki; sürekli denetimde Paydaşların Kazanımları, Teorik ve Teknik Altyapı ve Sürekli Denetimin Devlete Faydası konusunda erkekler kadınlara göre daha olumlu düşünmektedir.

H2 Hipotezi: Anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim konusundaki algı düzeyleri; anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının yaşlarına göre farklılık göstermektedir.

H2 hipotezini test edebilmek gayesiyle Oneway Anova Testinden faydalanılmıştır. H2 hipotezine ait Oneway Anova Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 4.12. H2 Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Yaş Aralığı			F Değeri	p Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	30 Yaş ve altı	31-44 Yaş	45 Yaş ve üstü			
	Ortalama					
Paydaşların Kazanımları	3,6227	3,6479	3,5273	0,528	0,591	Ret
Teorik ve Teknik Altyapı	3,3782	3,5101	3,3500	1,091	0,338	Ret
Riskler ve Maliyetler	3,2949	3,4116	3,4364	0,425	0,654	Ret
Sürekli Denetimin Devlete Faydası	3,7009	3,5152	3,5152	0,725	0,486	Ret
Uygulama Alanı	2,9872	2,8434	2,8364	0,345	0,708	Ret

Tablo 4.12’de görüldüğü üzere tüm faktörlere ait significance değerlerinin 0,05’in üzerinde çıkması nedeniyle söz konusu hipotez tamamıyla reddedilmiştir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim hakkındaki görüşleri; ilgili katılımcıların yaşlarına göre farklılık göstermemektedir.

H3 Hipotezi: Anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim konusundaki algı düzeyleri; anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

H3 hipotezini test edebilmek gayesiyle Oneway Anova Testinden faydalanılmıştır. H4 hipotezine ait Oneway Anova Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 4.13. H3 Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Eğitim Durumu				F Değeri	p Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	Lise	Ön Lisans	Lisans	Lisansüstü			
	Ortalama						
Paydaşların Kazanımları	3,5000	3,3878	3,6954	3,6825	2,204	0,089	Ret
Teorik ve Teknik Altyapı	3,3750	3,1012	3,5024	3,7500	5,708	0,001	Kabul
Riskler ve Maliyetler	3,4028	3,3333	3,3868	3,5185	0,319	0,812	Ret
Sürekli Denetimin Devlete Faydası	3,5926	3,3333	3,5503	3,8765	2,248	0,084	Ret
Uygulama Alanı	2,8611	3,1071	2,7453	3,0000	1,566	0,199	Ret

Tablo 4.13’de gösterildiği gibi H4 hipotezine ait test sonuçlarına göre sadece Teorik ve Teknik Altyapı faktör boyutuna ait significance değeri 0,05’in altında çıkmıştır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetimde teorik ve teknik altyapı hakkındaki görüşleri; katılımcıların eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

Teorik ve Teknik Altyapı faktör boyutunun ortalama değerleri incelendiğinde; eğitim grupları arasındaki en yüksek fark önlisans mezunu katılımcılar ile lisansüstü eğitim mezuniyetine haiz katılımcılar arasında olduğu görülmüştür. Lisansüstü eğitim seviyesine sahip muhasebe meslek mensuplarının önlisans mezunu katılımcılara göre sürekli denetimin Teorik ve Teknik Altyapısı konusunda daha olumlu düşündükleri tespit edilmiştir.

H4 Hipotezi: Anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim konusundaki algı düzeyleri; anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık göstermektedir.

H4 hipotezini test edebilmek gayesiyle Oneway Anova Testinden faydalanılmıştır. H4 hipotezine ait Oneway Anova Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 4.14. H4 Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Mesleki Tecrübe			F Değeri	p Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	10 yıl ve altı	11-19 yıl	20 yıl ve üstü			
	Ortalama					
Paydaşların Kazanımları	3,6164	3,5757	3,6329	0,119	0,888	Ret
Teorik ve Teknik Altyapı	3,3981	3,3806	3,5208	0,806	0,448	Ret
Riskler ve Maliyetler	3,3148	3,3993	3,4514	0,479	0,620	Ret
Sürekli Denetimin Devlete Faydası	3,6358	3,4229	3,6111	1,186	0,308	Ret
Uygulama Alanı	2,8704	2,9627	2,7847	0,570	0,566	Ret

Tablo 4.14’de sunulan verilere bakıldığında söz konusu H4 hipotezine ait test sonuçlarına bakıldığında tüm faktörlere ait significance değerlerinin 0,05’in üzerinde çıkması nedeniyle söz konusu hipotez tamamıyla reddedilmiştir. Dolayısıyla

muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim hakkındaki görüşleri; katılımcıların mesleki tecrübe yıllarına göre farklılık göstermemektedir.

H5 Hipotezi: Anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim konusundaki algı düzeyleri; anket katılımcısı muhasebe meslek mensuplarının sorumlu olduğu mükellef sayısına göre farklılık göstermektedir.

H5 hipotezini test edebilmek gayesiyle Oneway Anova Testinden faydalanılmıştır. H5 hipotezine ait Oneway Anova Testi sonuçları şu şekildedir:

Tablo 4.15. H5 Hipotezine Ait Oneway Anova Testi Sonuçları

Faktör Boyutları	Mükellef Sayısı				F Değeri	p Değeri	Hipotez Testi Sonucu
	1-9	10-24	25-49	50 ve üstü			
	Ortalama						
Paydaşların Kazanımları	3,5369	3,4894	3,5810	3,8114	2,070	0,106	Ret
Teorik ve Teknik Altyapı	3,2241	3,2593	3,4708	3,7150	4,968	0,002	Kabul
Riskler ve Maliyetler	3,3103	3,3750	3,3833	3,4800	0,330	0,804	Ret
Sürekli Denetimin Devlete Faydası	3,5632	3,4753	3,4056	3,8067	2,233	0,086	Ret
Uygulama Alanı	3,1379	2,8981	2,7250	2,8600	1,181	0,318	Ret

Tablo 4.15’de görüldüğü üzere H5 hipotezine ait test sonuçlarına göre sadece Teorik ve Teknik Altyapı faktör boyutuna ait significance değeri 0,05’in altında çıkmıştır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetimde Teorik ve Teknik Altyapı hakkındaki görüşleri; katılımcıların eğitim durumlarına göre farklılık göstermektedir.

Teorik ve Teknik Altyapı faktör boyutunun ortalama değerleri incelendiğinde; muhasebe meslek mensuplarından sorumlu oldukları mükellef sayısı 1-9 arası olanlar ile 50 ve üstü olanlar arasındaki fark en fazladır. Sürekli denetimde teorik ve teknik altyapı konusunda 50 ve üstü mükellefe sahip muhasebe meslek mensuplarının diğer katılımcılara göre daha olumlu düşündükleri tespit edilmiştir.

SONUÇ

Sürekli Denetim kavramının muhasebeciler üzerindeki etkisinin belirlenebilmesi adına Isparta ili uygulama alanında anket ile veri toplama çalışması yapılmıştır. Mali müşavirlik hizmeti sunan, şirket içinde veya bağımsız ofisler aracılığı ile mali işlemlerin yürütülmesini sağlayan meslek mensuplarının dahil olduğu bir evren hedeflenmiştir. İlgili muhasebe meslek mensuplarına 5 demografik yapı sorusu ve 5'li Likert ölçeğine göre cevaplandırabilecekleri 24 ifadeden oluşan anket yöneltilmiştir. Gerçekleştirilen bu anket çalışmasında 193 kişiye ulaşılmıştır. Araştırma evreninin %40,4'nü 78 kadın ve %59,6'sını 115 erkek katılımcı oluşturmaktadır. Mevcut çalışma evreninin çoğunluğu erkek katılımcılar tarafından oluşmuş bulunmaktadır.

Katılımcılardan 30 ve altı yaş aralığına sahip, diğerlerine göre daha genç olan 39 kişilik yaş grubu çalışma evreninin %20,2'sini oluşturmaktadır. Anket katılımcılarının genel ağırlık yaş grubunu %51,3 oran ile 31-44 yaş aralığına sahip orta yaş grubu oluşturmaktadır. Bu yaş aralığını %28,5 oran ile 55 kişiden oluşan 45 ve üstü yaşa sahip diğer katılımcı muhasebe meslek mensupları takip etmektedir. Saha araştırması yapılırken faal olarak çalışmakta olan muhasebe meslek mensuplarının genel olarak orta yaş grubundan oluştuğu gözlemlenmiş, yaşlı sınıfına dahil edilebilecek 60 yaş üstü meslek elemanı ile karşılaşılmamıştır.

Katılımcıların %54,9'u (106 Kişi) lisans mezuniyetine sahiptir. %21,8'lik katılımcı grubu önlisans mezunu ve %14,0'lük kesim ise lisansüstü eğitimi tamamlamıştır. Anket araştırması yapılırken, katılımcıların sözlü beyanatlarından lisansüstü eğitimlerini genellikle SMMM stajından düşürebilmek gayesi ile gerçekleştirdikleri izlenimi yaygın olarak fark edilmiştir. Günümüz şartlarında hizmet vermeye devam eden muhasebe meslek mensuplarından anketimize katılım göstermiş olan %9,3'lük kesim ise sadece lise mezuniyetine sahiptir.

Katılımcıların %28,0'i 10 yıl ve altı mesleki tecrübeye sahiptir. %34,7'lik kesim 11-19 yıllık mesleki tecrübeye sahip iken %37,3'ü ise 20 ve üstü yıl ile tecrübeli meslek mensubu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu veriler ışığında mesleki tecrübe bakımından çalışma evreninin de dengeli bir kıdem süresi geçerliliği ifade edilebilir.

Anket çalışmasına katılan muhasebe meslek mensuplarının %15,0'i 1-9 arası mükelleflerden sorumlu iken %28,0'i 10-24 arası mükelleften sorumlu olarak çalışmaktadır. Katılımcı 60 muhasebe meslek elemanı ise 25-49 arası mükelleften sorumlu olarak hizmet vermektedir. 50 ve üstü mükelleften sorumlu muhasebe meslek elemanı sayısı 50 olarak tespit edilmiş ve %25,9 oran ile çalışmada yer bulmaktadır.

Anket çalışmasına katılan muhasebe meslek mensupları en çok katıldıkları ifadelerle bakıldığında; sürekli denetimin çalışma şekillerine kolaylık sağlayacağına, işlem gerçekleştirme sürelerinde hızlanmaya katkı sağlayarak çalışma sürelerinin daha verimli geçebileceğine inandıkları gözlenmiştir. Aynı zamanda sürekli denetim sayesinde daha sade bir çalışma kazanımı ile gerekli hallerde daha kolay hesap verilebilir olunacağına kanaat getirdikleri düşünülmektedir. Bu sade çalışma şekli ve kazanılan hızdan yola çıkarak devlet otoritesinin erklerinden olan Maliye Bakanlığı'nın daha rahat ve hızlı bir şekilde vergilendirme süreçlerini sürdürebileceği ve tamamlayabileceği varsayılmaktadır. Katılımcılar, bu varsayım ile devlet bütçesinin sürekli denetimin olmadığı eski düzen muhasebe işleyişine göre daha iyi bir kazanım elde ederek devlet bütçesine olumlu yansıyabileceğini öngörmektedir.

Katılımcılar sürekli denetimin gerçekleştirilebilmesi için başta internet olmak üzere bilgisayar, tablet, akıllı telefon gibi teknolojik araçların gereksinimine ve bu araçlar üzerinden ortak işlem paydasının sağlanabilmesi için ERP programlarına ihtiyaç olduğunu düşünmektedir. Mali müşavirlik ofislerinde, mükelleflerine ait şirket içi ortamlara da bu gereksinime ihtiyaç duyulduğu gibi Maliye Bakanlığı içerisinde ve Maliye Bakanlığı'nın muhasebe meslek mensuplarının işlerini yerine getirmeleri kapsamında sunmuş olduğu kamu hizmet alanlarında da söz konusu teknolojik alt yapının sağlanmasının önemi ortaya çıkmıştır. Kamu hizmetlerinin tamamlanması adına kamu personelleri ile mükelleflerin mesuliyetini üzerine almış muhasebe meslek mensuplarının başarılı bir sürekli denetim ağına sahip olmaları hususu öne çıkmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının anket içerisinde destekledikleri ifadeler değerlendirildiğinde, sürekli denetim olgusunun muhasebenin genel gayesi

açısından doğru ve geçerli olduğu ortaya çıkmaktadır. Sürekli denetimin, şirket sahiplerinden başlayarak ilgili bakanlığa kadar süren denetlenme sürecinin paydaşları adına katkı sağlayacağı kanaati katılımcılar üzerinde de yaygın bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Katılımcıların en çok katıldığı cevaplara bakıldığında; temel muhasebe kavramları gayesine uygun şekilde başlayan ama günümüzde daha da detaylandırılmış muhasebe mevzuatının pratik bir işleyişine sahip olabilmesi için sürekli denetim kavramından beslenilmesi, muhasebe meslek mensuplarının yükünü daha da hafifleteceği varsayılabilir.

Gerçekleştirilen anket çalışmasına verilen cevaplar irdelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetime bakış açılarının; kavram ve işleyişi bakımından karışıklıkları giderebilmesi, hataları indirgeyebilmesi ve olası art niyet sahibi kişilerin yanlış ve/veya yalan beyan verebilmelerini engellenmesi adına ciddi bir önem arz ettiğini kabul ettikleri görülmüştür. Sürekli denetim konusu kapsamında; denetleyicilere hesap verilebilir olma, mükelleflerine yönelik doğru iş yapma gayesi taşıyan muhasebe meslek mensuplarının ortak kaygılarını ortadan kaldırmaya vesile olabileceği düşünülmektedir. Sürekli denetimin özellikle kamu yararına ciddi katkı sağlayabilecek bir kazanımdır. Anket katılımcılarının vermiş olduğu cevaplardan yola çıkarak, muhasebenin gayesine uygunluğu ve muhasebenin uygulayıcıları konumundaki muhasebe meslek mensuplarının hali hazırda kabulü var iken sürekli denetim kavramının yaygınlaştırılması ve daha aktif sürdürülebilmesi tüm kamu adına önem arz etmektedir.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının en az katıldıkları cevaplara bakıldığında muhasebeciler; sürekli denetimin sadece şirket içerisinde olmasının sürekli denetimin gayesine tam olarak uymadığı, işlemlerin yürütülmesinde eksikliğe sebep olabileceği ve muhasebe meslek mensupları tarafından takip edilemeyen işlemlerde de hata ve/veya noksanlıklara sebep olabileceği kanaati hakimdir. Yine benzer bir şekilde sürekli denetim sürecinin sadece bakanlık nezdinde uygulanmasının da sürekli denetim olgusunun gereklilikleri ile uyuşmadığı dolayısıyla muhasebenin tek bir tarafında kısıtlanmasının tam bir başarıya ulaştırmayacağı ifade edilebilmektedir. Bu aynı zamanda sürekli denetim

kavramının sadece mali müşavirlik ofislerinde de olmaması, sürekli denetim kavramının yayılarak sürdürülmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Anket çalışmasında, katılımcıların genel çoğunluğu sürekli denetim hakkında tam bir bilgiye sahip olmadıklarını ifade etmişlerdir. Hatta katılımcılar vermiş oldukları cevaplar ile sürekli denetim özelinde doğru ve tam bilgilere ulaşmanın, uygulamaya yansıtmanın güçlüğüne dikkat çekmişlerdir. Bu bilgi eksiklikleri sürekli denetim kavramının gerekliliklerinin farkında olan ama ne yapmalarını tam manası ile bilemeyenlerden oluşan bir muhasebe ortamına sebep olmaktadır. Başta Maliye Bakanlığı olmak üzere, akademik kurum ve kuruluşlar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ortak çalışmalar ile sürekli denetimin gayesi, içeriği, gerekliliği ve gereksinimleri muhasebenin uygulayıcılarına aktararak yaygınlaştırılmalıdır. Günümüz şartlarında bu teorik altyapı hızlı bir şekilde tamamlanarak teknik altyapılar aracılığı ile kamu yararına dönüştürülmelidir.

Sürekli Denetim konusunda yapılan anket çalışmasına ait verilerin daha rahat analiz edilebilmesi için çok değişkenli yapının daha az değişkenli ifadelere dönüştürülmesi için faktör analizleri yapılmıştır. Açıklayıcı faktör analizleri için Meyer-Olkin ve Barlett testlerinden faydalanılmıştır. Analiz yapılırken 2 adet araştırma anket ifadesi değerlendirmeden çıkarılmıştır. Geri kalan 22 araştırma anket ifadesi analize tabi tutulmuştur. Analiz neticesinde araştırma anket ifadeleri 6 faktör altında gruplandırılmıştır. Oluşturulan faktörlerin güvenilirlik değerleri incelendiğinde 6. Faktörün güvenilirlik değeri düşük çıktığı için hipotez testleri kısmına dahil edilmemiştir. Güvenilirlik değerleri yeterli seviyede olan 5 faktöre isim olarak sırasıyla; Paydaşların Kazanımları, Teorik ve Teknik Altyapı, Riskler ve Maliyetler, Sürekli Denetimin Devlete Faydası, Uygulama Alanları başlıkları verilmiştir.

Faktör analizlerinin değerlendirilmesinde sürekli denetim hususunda anket katılımcıların verdikleri cevapların ortalama değerlerine göre katılımcıların en çok katıldıkları boyut sürekli denetimde paydaşların kazanımları boyutu olmuştur. Sürekli denetimin, hitap ettiği şirketler, muhasebe meslek mensupları ve devlet erki tarafı ile her kesime yönelik olduğu ve sürekli denetimin yaygın kullanımı ile

tüm söz konusu paydaşların klasik muhasebe uygulamalarına göre daha kazançlı olacağı kanaati bu faktör boyutunun desteklenmesi ile belirgin olarak ortaya çıkmıştır. Katılımcıların fikri olarak katıldığı faktör boyutlarına göre; özellikle devlet otoritesinin sürekli denetim olgusundan faydalanma olasılığının yüksek olduğu düşüncesi hakimdir. Devletin iş takibi, yürütme süreçleri ve vergilendirme yöntemleri hususları göz önüne alındığında sürekli denetim yöntemlerinin uygulanması halinde şirketlere ve muhasebe meslek mensuplarına nazaran daha avantajlı olacağı görülmektedir. Sürekli denetim kavramının genel uygulama yöntemi olarak tercih edilmesi halinde, vergilendirmenin daha hızlı yapılabileceği ve bu vergilendirmeye dair tahsilatın da başarı ile tamamlanabilmesi halinde devlet bütçesine kazanç olarak döneceği öngörülmektedir.

Açıklayıcı faktör analizlerinin ortalama değerleri incelendiğinde anket katılımcılarının en az katıldığı boyut uygulama alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Anket katılımcıları, sürekli denetimin şirket, muhasebe birimleri ve devlet üçgeninde hangi noktada koordineli yürütülmesi hususunda farklı görüşlere sahip oldukları görülmektedir. Anket katılımcıların büyük bir çoğunluğu vermiş oldukları cevaplarda, sürekli denetimin ilgili paydaşlarından devlet otoritesi ile ayrı uygulamasının sürecin sürdürülebilirliği açısından daha iyi olacağını belirtmişlerdir. Bunun yanı sıra mükelleflerinin yapmış oldukları işlemlere hâkim olabilmek adına muhasebe meslek mensupları sürekli denetimin sadece şirket içerisinde olmasının iyi bir fikir olmadığını düşünmektedirler. Anket katılımcılarında; mükelleflerin işlemlerini kayıt altına almaları, sistematik olarak sürdürebilmeleri ve kendilerine bilgileri noksansız aktarabilmeleri ve bu bilgilerin doğruluğunun kontrolü, hataların düzeltilmesi, mali beyanların tamamlanması adına sürekli denetim uygulamalarının mali müşavirlik birimi ile şirket içi kullanıcıları arasında birlikte kullanılmasının faydalı olabileceği fikri mevcuttur. Katılımcılar, devlet otoritesi ile devlete karşı mesul konumda olan mali müşavirin ve mükellefi şirket bünyesinin eş zamanlı entegre olarak sürekli denetime tabi olmalarının sakıncalı olduğunu düşünmektedir.

Çalışmadan elde edilen veriler normal dağılıma uygun olduğu için parametrik olan Independent Samples T Testi ve Oneway Anova Testi kullanılarak hipotezler test edilmiştir. Boyutların ortalama değerleri incelendiğinde sürekli

denetimde Paydaşların Kazanımı, Teorik ve Teknik Altyapı ile Sürekli Denetimin Devlete Faydası hususunda erkek katılımcılar kadın katılımcılara göre daha faydalı olacağı kanaatine sahip olduğu gözlenmiştir. Katılımcıların eğitim durumları incelendiğinde Teorik ve Teknik Altyapı konusunda önlisans mezunu muhasebe meslek mensuplarına göre lisansüstü mezunu muhasebe meslek mensuplarının daha olumlu fikre sahip oldukları tespit edilmiştir. Öğrenim düzeyleri ile doğru orantılı şekilde sürekli denetimin Teorik ve Teknik Altyapı ihtiyaçlarına bakış açılarında farklılıkların olması normal sayılabilir. Teorik ve Teknik Altyapı farkındalığının detaylandırılması eğitim düzeylerinin ileri seviyelerinde daha kapsamlı irdelenmesi mezuniyet sınıflandırılması ile farklılık göstermesi normal karşılanabilir. Yine sürekli denetim kavramı özelinde Teorik ve Teknik Altyapı konusunda muhasebe meslek mensuplarının sorumlu oldukları mükellef sayılarına göre doğru orantılı daha olumlu ifade seçmişlerdir. 50 ve üstü mükelleften sorumlu olan muhasebe meslek mensupları sürekli denetimin Teorik ve Teknik Altyapısı faktör boyutunda diğer katılımcılara göre en olumlu düşünceye sahip katılımcı grubunu oluşturmuşlardır.

Sürekli Denetimin muhasebe meslek mensupları üzerinde oluşturduğu intibayı belirlemek adına Muhasebecilerin Denetim Konusundaki Algı Düzeyleri başlıklı anket çalışmasında katılımcıların vermiş oldukları cevaplar irdelendiğinde; sürekli denetim konusunda ortalama sayılabilecek bir bilgiye sahip oldukları belirlenmiştir. Anket çalışması yapılırken kısmen de olsa bazı muhasebe meslek mensuplarının sürekli denetim kavramı hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığı gözlenmiştir. Anket çalışmasına verilen cevaplar incelendiğinde sürekli denetim kavramının daha iyi anlaşılabilmesi ve yaygınlaştırılabilmesi adına daha çok çalışma yapılması gerektiği öngörülmektedir. Özellikle sürekli denetimin kavranabilmesi adına başta muhasebe meslek mensupları olmak üzere ilgili tarafların tüm mensuplarını kapsayacak, küçük ve orta ölçekli şirketlerin sahiplerini de dahil ederek geniş bir eğitim sürecinin işletilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu eğitimlerin, devlet erki olan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı yürütmenin ilgili birim mensuplarını da kapsayarak detaylı gerçekleştirilmesinin sürekli denetim kavramının muhasebe meslek mensupları ve

özel sektör şirket temsilcileri ile eş bilgi dağılımına olanak sağlayacağı varsayılmaktadır.

Uygulayıcıların ortak ve aynı bilgi kaynağını kullanılması denetim sürecinin daha verimli işleyebilmesine vesile olabilir. Dolayısıyla, tüm paydaşları kapsayacak bir eğitim mekanizmasının oluşturulması için başta Devletin üst yönetimlerinin oluru ile üniversitelerin akademik bilgi havuzundan ve personellerinden teorik noksanlıkların giderilmesi desteği alınabilir. TÜRMOB ile entegre olarak eğitim faaliyetleri yaygınlaştırılarak sürekli denetim kavramı ve gereksinimleri hakkında teorik bilgi eğitimleri hedef kitle olan muhasebe meslek mensuplarının erişimini kolaylaştırabilir. Sürekli denetimin uygulayıcılarının kullanımına sunulmuş paket muhasebe programlarının da daha yaygın eğitim programları ile anlaşılabilir hale getirilmesi hedeflenmelidir. Paket muhasebe programlarının finanse edilmesi hususunda devlet tarafından teşvik kapsamı oluşturulması sürekli denetimin yaygınlaştırılmasına katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

Sürekli denetimin şirketlere sağlayabileceği faydalar genel olarak;

- Verilere daha hızlı erişebilmek,
- Verilerin daha düzenli kaydedilmesi,
- Verilerin denetime hazır halde tutulması,
- Şirket hesap verilebilirliğini sürekli hale dönüştürme,
- Mali tabloların şeffaf olarak her an sunuma hazır bulundurma,
- Hileli, şüpheli, hatalı veya noksan işlemlerin erken fark edilerek düzeltilebilme olanağının bulunması,
- Şirket yöneticilerinin mesuliyetlerini yerine getirmede kolaylık sağlaması,
- İşletmelerin işlemlerin daha hızlı yapılmasından dolayı kazanacakları zaman tasarrufu,
- İşletmelerin işlemlere dair kayıtların tutulacağı arşiv ortamlarından tasarruf sağlamaları,
- İşletmelerin çok personel az iş ekseninden az personel çok iş moduna dönüşerek personel giderlerinden tasarruf etmesi,

- İşletmelerin finansal analizlerini daha çabuk gerçekleştirerek iç ve dış denetimlere karşı her an hazır bulunması ve bu hazırlık ile şirketin tüm paydaşlarına, yatırımcısına karşı güven kazanımı,
- Devlet otoritesi ile işletmeler arasındaki ilişkilerin daha hızlı ve rahat sürdürülmesi,
- Devlet otoritesinin denetim süreçlerini daha kolay gerçekleştirebilmesi,
- Daha etkin vergilendirme ile Devlet bütçesine katkı payının artması,
- Devlet kurumlarında personel ve zaman tasarrufu olarak gözlemlenebileceği düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

- Aboa, Y. P. J. D., (2014), *Continuous Auditing: Technology Involved*, United States: East Tennessee State University.
- Acar, D., Öztürk, M. S. ve Usul, H., (2016), “Dijital Ortamda Denetim: Sürekli Denetim”, *SDÜ, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), 1561-1571.
- Ağgöl, S. ve Öndeş, T., (2020), “Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları ve Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları: ISO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’nda Bir Araştırma”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 3550-3568.
- AICPA and CIMA, (2022), “AICPA SASs-Currently effective Resources”, <https://www.aicpa-cima.com/resources/download/aicpa-statements-on-auditing-standards-currently-effective> (14.10.2023).
- Akarçay Öğüz, A. ve Bircan, G. N., (2021), Denetim Senaryolarının Muhasebe Denetimindeki Önemi, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi (Journal of Accounting Institute)*, (65), 13-22.
- Akbulut, H. ve Öz, Y., (2022), “E- Muhasebenin Muhasebe Eğitimindeki Yeri”, *Uluslararası Batı Karadeniz Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 6(2), 217-226.
- Akdoğan, N. ve Umut Doğan, D., (2022), “Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Dünyü Bugünü ve Geleceğı” *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 25(Özel Sayı), 390-414.
- Akmeşe, S., (2020), “Kamuda Dijital Dönüşümün Siber Güvenlik ve Dijital Güvence Boyutları ve İç Denetimin Rolü”, *Denetışim*, 20, 108-119.
- Alles, M., Brennan, G., Kogan, A. and Vasarhelyi, M., (2006), “Continuous Monitoring of Business Process Controls: A Pilot İmplementation of A Continuous Auditing System At Siemens”, *International Journal of Accounting Information Systems*, 7, 137-161. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2005.10.004> (14.11.2023).
- Amin, H. ve Mohamed, E., (2016), “Auditors’ Perceptions Of The İmpact Of Continuous Auditing on The Quality of Internet Reported Financial İnformation İn Egypt”, *Managerial Auditing Journal*, 31, 111-132. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2014-0989> (14.11.2023).
- Avaroğlu, E., (2007), “Elektronik İmza”, *İnönü Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi)*, Malatya.
- Avunduk, H. ve Kızgın, M., (2020), “Büyük Veri ve Sürekli Denetimde Veri Analizi”, *Journal of Business in The Digital Age*, 3(1), 76-83.

- Ayboğa, D. M. H., (2022), “İşletmelerde Yaşanan Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde Alınan Denetim Tedbirleri”, *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (17), 39-68.
- Aysan, M. A., (2007), “Muhasebe ve Kurumsal Yönetim”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 35, 17-24.
- Bakır, M. ve Erserim, A., (2022), “Muhasebenin Tarihsel Gelişimi: Toplumsal-Kamusal-Kurumsal Dönüşüm Üzerine Bir Değerlendirme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(1), 35-59.
- Barr-Pulliam, D., (2019), “The Effect Of Continuous Auditing and Role Duality On The Incidence and Likelihood Of Reporting Management Opportunism” *Management Accounting Research*, 44, 44-56. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.10.001> (17.11.2023).
- Beder, N., (2021), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Yeni Dünya ile İmtihani”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(1), 163-184.
- Bekçi, İ., Apalı, A. ve Engin, M., (2020), “E-Dönüşümün Muhasebe Meslek Mensuplarında Memnuniyet Düzeyi: Bursa İli Örneği”, *İnönü University International Journal of Social Sciences (INIJOSS)*, 9(2), 579-596.
- Biçer, A. A. ve Aydın, O., (2015), “Denetimde Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin (Bddt) Kullanımı ve Bu Yöntem ile Bir Suistimal Vakasının Tespiti”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 28(2), 213-229.
- Brown, C. E., Wong, J. A. and Baldwin, A. A., (2007), “A Review and Analysis of the Existing Research Streams in Continuous Auditing”, *Journal Of Emerging Technologies In Accounting* - Sarasota, Fla : American Accounting Association, 4, 1-28, <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=ea7e5e207f873f5c9abe3bdce85fded8ed5136f9> (17.11.2023).
- Bulut, Y. ve Aslan, M. M., (2022), “Yönetimde Karar Verme Süreçlerine İlişkin Bir Öneri: Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP)”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2), 1260-1270.
- Cankar, İ., (2006), “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, 61, 69-81.
- Chiu, V., Liu, Q. and Vasarhelyi, M. A., (2014), “The Development and Intellectual Structure Of Continuous Auditing Research”, *Journal of Accounting Literature*, 33(1-2), 37-57. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2014.08.001> (18.11.2023).
- Coderre, D. and Police, R. C. M., (2005), Global Technology Audit Guide: Continuous Auditing Implications For Assurance, Monitoring, and Risk Assessment, *The Institute of Internal Auditors*, 1-34.

- Çiftçi, H. ve Akbulut, H., (2023), “Muhasebede Hile Kavramı ve Hile Denetimi”, *Yönetim Ekonomi Edebiyat İslami ve Politik Bilimler Dergisi*, 8(1), 23-41.
- Davidson, B. I., Desai, N. K. and Gerard, G. J., (2013), “The Effect of Continuous Auditing on the Relationship Between Internal Audit Sourcing and the External Auditor’s Reliance on the Internal Audit Function”, *Journal of Information Systems*, 27(1), 41-59. <https://doi.org/10.2308/isys-50430> (20.11.2023).
- Demirel Arıcı, N. ve Karğın, M., (2017), “Muhasebe Bilgilerinin Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi”, *Yönetim ve Ekonomi-Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(1), 217-232.
- Doğan, M., (2013), “Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL): Eleştirel Bir Bakış”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(2),145-161.
- Durdu, A. ve Aydın, G., (2021), “İşletmelerde İç Denetim Faaliyetlerinde İç Denetim Yazılımının Kullanımının Avantajları ve Dezavantajları”, *Acta Infologica*, 5(2), 475-489.
- Durmuş, A., Öztürk, M. S. ve Hayrettin, U., (2016), “Dijital Ortamda Denetim: Sürekli Denetim”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), 1561-1571.
- Eichar, S. W., (2009), *Sarbanes Oxley Act of 2002: Will it Be Effective in Preventing Another Enron Scandal?* Published Law, Political Science, USA: Liberty University.
- Erhan, D. U., (2012), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetime Katkısı”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(3), 157-176.
- Erturgut, M., (2003), “Elektronik İmza Kanunu Bakımından E-Belge ve E-İmza”, *Bankacılar Dergisi*, 48, 66-79.
- Esendemir, E., (2011), “Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler”, *Journal of Yaşar University*, 23(6) 3890-3903.
- Feldmann, D. A. and Read, W. J., (2010), “Auditor Conservatism After Enron”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(1), 267-278. <https://doi.org/10.2308/ aud.2010.29.1.267> (01.12.2023).
- Flowerday, S. and von Solms, R., (2005), “Continuous Auditing: Verifying Information Integrity and Providing Assurances For Financial Reports”, *Computer Fraud and Security*, (7), 12-16. [https://doi.org/10.1016/S1361-3723\(05\)70232-3](https://doi.org/10.1016/S1361-3723(05)70232-3) (14.02.2024).

- Gonzalez, G. C., Sharma, P. N. and Galletta, D. F., (2012), "The Antecedents Of The Use Of Continuous Auditing In The Internal Auditing Context", *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 248-262. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.06.009> (01.12.2023).
- Gök, A. G. ve Öztürk, M. S. (2022), "Muhasebe Mesleğinde Performansın Hizmet Kalitesine Etkisi: Bir Uygulama", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 14(1), 590-604.
- Gönen, S. ve Rasgen, M. (2015), "Sürekli Denetim Sisteminin Bir Yazılım Programında Uygulanabilirliğine İlişkin Örnek Olay Çalışması", *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 7(1), 181-191.
- Gürbüz, H., (1995), *Muhasebe Denetimi*, Geliştirilmiş 4. Baskı. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Hazar Boydaş, H., (2014), *Sürekli Denetim Bilgisayar Ortamında Bağımsız ve İç Denetim Planlama, Analiz Teknikleri ve Uygulamalar*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- ISSMMMO Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://issmo.org.tr/istatistikler/72930aad-2c4a-4592-b492-6b5f4df1c503/calisanlarin-kutuge-kayitli-olanlar---olmayanlar-ozet-tablosu> (01.08.2023).
- Kaldırım, Y. ve Kaldırım, Z. (2018), "Gerçek Zamanlı Güvence, Kontrol ve Raporlama Aracı: Sürekli Denetim", *Uluslararası Akademik Forum 2018*, Yayın No:15, 296-312, Eskişehir: İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Kandemir, C. ve Kandemir, Ş., (2012), "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi Ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Çağdaş Araç ve Yöntemler", *Financial Analysis / Mali Çözüm Dergisi*, 22(113), 39-77.
- Kant, B. ve Odabaş, M. S., (2019), "ERP Sistemlerinin Farklı Uygulama Alanlarında Kullanımının Kronolojik İncelenmesi", *Black Sea Journal of Engineering and Science*, 2(3), 106-111.
- Karahan, M. ve Çolak, M. (2019), "Hile Önleyici Olarak Sürekli Denetim Verimliliği" *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(2), 561-572.
- Karcıoğlu, R. (2020), "İnsan-İktisat-İşletme ve Muhasebe", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(4), 1581-1589.
- Kıllı, M. ve Samet, E., (2017), "Muhasebe Manipülasyonlarının Tespitinde Kullanılan Modeller", *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 68-79.

- Kıymetli Şen, İ., (2016), “Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1), 383-404.
- Kıymık, H., Bekçi, I. ve Acar, D., (2015), “Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü İle Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul (BIST) Hizmetler Endeksinde Bir Araştırma”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(4), s. 759-784.
- Kogan, A., Alles, M. G., Vasarhelyi, M. A. and Wu, J., (2014), “Design and Evaluation Of A Continuous Data Level Auditing System”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(4), 221-245. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50844> (10.12.2023).
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T., (2010), *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- La Torre, M., Valentinetti, D., Dumay, J. and Rea, M., (2018), “Improving Corporate Disclosure Through XBRL: An Evidence-Based Taxonomy Structure For Integrated Reporting”, *Journal of Intellectual Capital*, 19, 00-00. <https://doi.org/10.1108/JIC-03-2016-0030> (11.12.2023).
- Li, Y., Roge, J. N., Rydl, L. and Hughes, J., (2007), “Achieving Sarbanes-Oxley Compliance with Xbrl-Based ERP and Continuous Auditing”, *Issues in Information Systems*, 8(2), 430-436.
- Lins, S., Schneider, S. and Sunyaev, A., (2018), “Trust is Good, Control is Better: Creating Secure Clouds by Continuous Auditing”, *IEEE Transactions on Cloud Computing*, 6(3), 890-903. <https://doi.org/10.1109/TCC.2016.2522411> (14.12.2023).
- Majdalawieh, M., Sahraoui, S. and Barkhi, R., (2012), “Intra/İnter Process Continuous Auditing (IIPCA), Integrating CA Within An Enterprise System Environment”, *Business Process Management Journal*, 18(2), 304-327. <https://doi.org/10.1108/14637151211225216> (18.12.2023).
- Memiş, M. Ü. ve Tüm, K., (2011), “Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim ile İlişkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37, 145-162.
- Nigrini, M. J., (2000), “Continuous Auditing, Ernst and Young Center for Auditing Research and Advanced Technology University of Kansas”, http://www2.aaahq.org/audit/midyear/01midyear/papers/nigrini_continuous_audit.pdf (18.10.2023).
- Onay, A., (2020), “Büyük Veri Çağında İç Denetimin Dönüşümü”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(1), 127-163.

- Ömürbek, V., Akçakanat, Ö. ve Kiliç, Z., (2023), “Muhasebe Mesleğinde E-Dönüşümün Muhasebe Meslek Mensuplarının Mutluluk ve İş Tatmini Seviyeleri Üzerine Etkisi”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Dergisi*, 7(1), 1-23.
- Özbilger, H. İ., Sarıyar, B. ve Ertürk, A., (2023), “Bilgi ve İletişim Güvenliği Rehberinin Uygulanması ve Denetimlerine Yönelik İyileştirme Önerileri”, *Bilgi Teknolojileri ve İletişim Dergisi*, 1(1), 1-41.
- Özçelik, H., (2018), “Kurumsal Yönetim Temelinde Muhasebe Bilgi Kalitesinin Geliştirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10. Yıl Özel Sayısı, 532-547.
- Özen, A., ve Gürel, F. N., (2020), “Kamu Denetiminde Dijital Dönüşüm: Dijital İkiz Yöntemi”, *İzmir Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 16-23.
- Özkul, L., (2003), “ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin Ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi”, *Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etüdü*, İstanbul.
- Öztürk, M. S. ve Acar, D., (2015), “Sürekli Kontrol ve Risk Değerlendirmesi Kapsamında Bir Sürekli Denetim Uygulaması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(4), 67-85.
- Öztürk, M. S., (2015), “Sürekli Denetim Sistemi: Borsa İstanbul’da İşlem Gören Bir İşletmede Uygulama”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Doktora Tezi)*, Isparta.
- Öztürk, M. S. ve Çarıkçı, O., (2019), “Elektronik Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Geleceğin Muhasebecileri Üzerine Bir Araştırma”, *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 7(16), 1007-1026.
- Öztürk, M. S. ve Erdoğan, M., (2018), “Muhasebe Eğitiminde Bilgi Teknolojileri Kullanımı Üzerine Bir Araştırma”, *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(38), 173-196.
- Rezaee, Z., Elam, R. and Sharbatoghlie, A., (2001), “Continuous Auditing: The Audit of The Future”, *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 150-158. <https://doi.org/10.1108/02686900110385605> (23.12.2023).
- Resmi Gazete, (1989), *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*, Kanun No: 3568, Kabul Tarihi: 1.6.1989, Resmi Gazete Yayın Tarihi: 13.06.1989, Sayı: 20194, s. 297, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3568.pdf> (27.12.2023).
- Sarikaya, R., Orman, R. and Özgel, Ç., (2020), “An Application For Continuous Auditing In Turkish Public Sector: E-Auditor”, *Denetim*, (21): 53-65.

- Savcı, M. ve Balioğlu, İ., (2021), “Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri Kalitesinin Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine Etkisinin Değerlendirilmesi”, *Journal of Emerging Economies and Policy*, 2021 6(1) 52-63.
- Searcy, D., Woodroof, J. and Behn, B., (2003), “Continuous Audit: The Motivations, Benefits, Problems and Challenges Identified By Partners of A Big 4 Accounting Firm”, *36th Annual Hawaii International Conference on System Sciences*, 2003. Proceedings of The, 10 pp. <https://doi.org/10.1109/HICSS.2003.1174565> (24.12.2023).
- Selimoğlu, S. K., (2005), “Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi”, *7. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 20-24 Nisan, Antalya, s. 277-294.
- Serçemeli, M. ve Orhan, M. S., (2016), “Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine BİST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma”, *Sayıştay Dergisi*, 101, 31-50.
- Sevim, A. ve Bülbül, S., (2017), “Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning ERP) Sistemlerinin Sürekli Denetiminde Yapay Zekâ Kullanımı. Enterprise Resource Planning”, *Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 1-12.
- Sevimli, A., (2009), “Sürekli Denetim: Dünü Anla, Bugünü Değerlendir, Geleceği Denetle”, *Dünya Gazetesi*, 20, 2009.
- Soedarsono, S., Mulyani, S., Tugiman, H. and Suhardi, D., (2019), “Information Quality and Management Support as Key Factors in the Applications of Continuous Auditing and Continuous Monitoring: An Empirical Study in the Government Sector of Indonesia”, *Contemporary Economics*, 13(3), 335-350.
- Soltani, B., (2007), *Auditing: An International Approach*, Pearson Education, England: Financial Times Prentice Hall.
- Svabova, L., Kramárová, K., Chutka, J. and Strakova, L., (2020), “Detecting Earnings Manipulation and Fraudulent Financial Reporting İn Slovakia”, *Oeconomia Copernicana*, 11, 485-508. <https://doi.org/10.24136/oc.2020.020> (05.01.2024).
- Topal, B., Velioğlu, H. ve Olum, S., (2020), Sürekli Denetimin Yol Haritası, *Denetişim* (21), 27-38.
- Turğay, İ., Doğan, S. ve Mengi Tarhan, B., (2020), “İç Denetim Faaliyetlerinde Sürekli Denetim: Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı”, *Denetişim*, (21), 5-26.
- Usul, H. (2013), *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*, Ankara: Detay Yayıncılık.

- Uyar, S. ve Çelik, M., (2006), “Sürekli Kamuyu Aydınlatma ve İnternet Ortamında Finansal Raporlama Sürecinde Kullanılan Diller”, *Ege Academic Review*, 6(2), 93-103.
- Uyar, S. ve Şahin, O., (2018), “Sürekli Denetim Modelleri ve Yaklaşımları”, *Uluslararası Akademik Forum 2018*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Yayın No:15, Eskişehir.
- Van Hillo, R. ve Weigand, H., (2016), Continuous Auditing and Continuous Monitoring: Continuous Value?, *2016 IEEE Tenth International Conference on Research Challenges in Information Science (RCIS)*, 1-11. <https://doi.org/10.1109/RCIS.2016.7549279> (08.01.2024).
- Varol, N., (2023), “Dijital Dönüşüm ve Yapay Zekâ: Muhasebenin ve Denetimin Geleceği”, *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3(2), 162-184
- Vasarhelyi, M. A., Kogan, A. and Alles, M. G., (2002), “Would Continuous Auditing Have Prevented The Enron Mess? – ProQuest”, *The CPA Journal*, 72(7), 80.
- Warren, D. and Smith, M., (2006), Continuous Auditing: An Effective Tool for Internal Auditors, *Business, Behavioural & Experimental Accounting*, 27-35.
- Yardımcıoğlu, M. ve Özer, Ö., (2011), “Genişletilebilir İşletme Programlama Dili (XBRL)”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(2), 79-106.
- Yardımcıoğlu, M. ve Şitak, B., (2020), “Yapay Zekâ Teknolojisinin Muhasebe Alanına Yansımaları: Literatür İncelemesi”, *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(2), 342-353.
- Yüksel, F., (2019), “Sürekli Denetim, Entegre Raporlama’nın Sürekli Denetimi”, *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 141-155.
- Yünlü, M., (2020), “Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi ve Günümüzdeki Durumu”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 18, 180-192.
- Zahid, A. (2012), *Towards a Continuous Process Auditing Framework (Case study in Healthcare Auditing and Decision Support - Infection Regime Control Survey)*, Master Thesis, Canada: Published Medicine, Business.

EKLER

Ek 1. Anket Formu

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZ ARAŞTIRMA ANKETİ

Değerli Katılımcı,

Söz konusu bu araştırma anketi; fiziki verilerin bilgisayar programları aracılığı ile anlık takip imkânı sağlayan, anlık veri çekilerek hızlı değerlendirmeyi kolaylaştıran, şirket/kurum içinde ve bağlantılı olduğu mali müşavirlik ortamlarında hızlı analiz ve hesap verilebilirliği tesis eden sürekli denetim süreci hususunda yapmak istediğimiz araştırmada kullanılacaktır. Anket çalışmamız için iş ve şahsi bilgilerinize dair genel özellikleriniz istatistik oluşturmak amacıyla akademik çalışmada kullanılmak üzere talep edilmektedir. Araştırmamızın verimliliği adına ilgili ifadelerle samimi cevaplarınızı rahatlıkla verebileceğinizi önemle vurgulamak isteriz. Tez araştırmamız için gerçekleştirdiğimiz bu anketimize vakit ayırarak sağlamış olduğunuz katılım ve vermiş olduğunuz cevaplarınız için teşekkür eder, iyi günler dileriz.

Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK
Danışman

Resul GÜRBÜZ
Yüksek Lisans Öğrencisi

Cinsiyetiniz : Kadın ☐ Erkek ☐
Yaşınız :
Eğitim Durumunuz : Lise ☐ Ön lisans ☐ Lisans ☐ Lisansüstü ☐
Mesleki Tecrübeniz (Yıl) :
Takibinizdeki Mükellef Sayısı: 1-9 ☐ 10-24 ☐ 25-49 ☐ 50 ve üstü ☐

MUHASEBECİLERİN DENETİM KONUSUNDAKİ ALGI DÜZEYLERİ					
Lütfen, aşağıdaki ifadelerle yönelik sizin cevabınıza en uygun olan sadece bir seçeneği işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Sürekli denetim hakkında bilgi sahibiyim.					
Sürekli denetim hakkında bilgiye erişmek ve eğitim almak kolaydır.					
Sürekli denetim için teknolojik altyapı ve ERP programları şarttır.					
Sürekli denetim ve ilgili ERP programları anlaşılabilir ve uygulanabilir.					
Sürekli denetim, muhasebenin gayesine uygunluğu açısından faydalıdır.					
Sürekli denetim bilgiye erişmeyi ve bilginin teyidini kolaylaştırır.					
Sürekli denetim, işlemlerin gerçekleştirilmesini, raporlanmasını hızlandırarak hesap verilebilirliği kolaylaştırır.					
Sürekli denetim, kazandırdığı zaman ile personel sayısında tasarruf sağlar.					
Sürekli denetim, kazandırdığı iş gücü verimliliği ile ilgili şirket/Ofis/Kurum'da karlılığa katkı sağlar.					
Sürekli denetim, yazılımlar aracılığı ile uygulandığı için siber güvenlik riski barındırır.					
Sürekli denetimin uygulandığı yazılımlarda fark edilmeyen olası hata veya eksiklikler verilerin yanlış sonuç vermesine neden olabilir.					
Sürekli denetimin dayanağı olan platformlar enerji kaynağı olarak elektrik ile beslendiği için ani elektrik kesilmelerinde işlerin aksamasına sebep olabilir.					

Sürekli denetimin uygulanabilirliği adına teknolojik ürünleri kullanabilmesi için var olan personellerin eğitimine ya da söz konusu ürünleri kullanabilecek yeni personellere ihtiyaç doğar.					
Sürekli denetim, klasik muhasebe işleyişine göre daha masraflıdır.					
Sürekli denetim sadece şirket içerisinde olmalıdır.					
Sürekli denetim sadece mali işler birimi/mali müşavir bürosu kapsamında olmalıdır.					
Sürekli denetim sadece Gelir İdaresi Başkanlığı/ Maliye Bakanlığı'nda olmalıdır.					
Sürekli denetim şirket ve mali müşavirin ortak kullanımına açık bir şekilde gerçekleştirilmelidir.					
Sürekli denetim mali müşavir ile Gelir İdaresi/Maliye Bakanlığı arasında uygulanmalıdır.					
Sürekli denetim hem şirket hem mali müşavir hem de GİB/Maliye Bakanlığı arasında tam entegre olarak ortak paydada gerçekleştirilmelidir.					
Sürekli denetimin yaygınlaştırılması için gerekli ERP programlarının üretilmesi ve kullanıcılarının eğitilmesi Devlet'in ilgili kurumları aracılığı ile desteklenmelidir.					
Sürekli denetim mali denetimleri kolaylaştırarak hataların ve hileli işlemlerin azalmasını sağlar.					
Sürekli denetim vergilendirmeyi verimli hale dönüştürerek Devlet bütçesine katkıyı artırır.					
Sürekli denetim, muhasebe alanında gereklidir ve standart bir düzen için yasal zorunluluk haline getirilmelidir.					

Ek 2. Etik Kurulu Raporu

T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
Sosyal ve Beşeri Bilimler
Etik Kurul Kararları

TOPLANTI TARİHİ	TOPLANTI SAYISI	KARAR SAYISI
31.10.2023	141	14

14- Üniversitemiz Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Resul GÜRBÜZ tarafından yürütülen “**Muhasebecilerin Denetim Konusundaki Algı Düzeyleri**” başlıklı bilimsel çalışma hk.

Üniversitemiz Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Resul GÜRBÜZ tarafından yürütülen “**Muhasebecilerin Denetim Konusundaki Algı Düzeyleri**” başlıklı bilimsel çalışmanın kapsam ve uygulama açısından etik ilkelere ve insan haklarına uygun olduğuna,

Mevcudun oybirliği ile karar verildi.

(İmza)
Prof.Dr.Alim KOŞAR
Başkan

(İmza)
Prof.Dr.Bilge HÜRMÜZLÜ KORTHOLT
Üye

(İmza)
Prof.Dr.Nejdet DURAK
Üye

(İmza)
Prof.Dr.Hüseyin GÜL
Üye

(İmza)
Prof.Dr.Talat SAKALLI
Üye

(Görevli)
Prof.Dr.Serpil SENAL
Üye

(İmza)
Prof.Dr.Gülcan SARP
Üye



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı Soyadı : Resul GÜRBÜZ

Eğitim Durumu :

Lisans : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü

Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi
Sağlık Yönetimi Bölümü

Yüksek Lisans : Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İşletme Anabilim Dalı

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar:

1. Gürbüz, R. ve Öztürk, M.S., (2024), “Yakınsal Tarih Süreçte Sürekli Denetime Bakış”. 2. *Bilsel International Gordion Science Researches Congress*, Ankara, Türkiye.