Çankırı Karatekin Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi Dergisi
Y.2016, Cilt 6, Sayı 1, ss.383-404

Çankırı Karatekin University
Journal of The Faculty of Economics
and Administrative Sciences
Y.2016, Volume 6, Issue 1, pp.383-404

Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim*

İlker KIYMETLİ ŞEN

İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü,
ilksen@ticaret.edu.tr

Öz

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, işletmelerin üretim süreçlerini ve dolayısıyla pazarlama, muhasebe ve finans sistemlerinde de değişimine neden olmuştur. İş hayatındaki değişimle birlikte artan işlem hacimleri işletmelerin veri girişlerinin artmasına neden olmuştur. Bu değişim denetim alanını da etkilemiştir.

Bu çalışmanın amacı, günümüzde önemi giderek artan sürekli denetim kavramının açıklanması, bu kavramın önemi ve üstünlüklerinin belirtilmesi, bağımsız denetimdeki yeri anlatılarak genişletilebilir işletme raporlama dili hakkında bilgiler verilmesidir.

Anahtar Kelimeler: Bilgi Teknolojileri, Sürekli Denetim, Finansal Raporlama, Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili.

JEL Sınıflandırma Kodları: M41, M42.

The Effect of Change in Information Technology on Independent Audit of Financial Statements: Continuous Auditing**

Abstract

Developments in information and communication technology caused to changes in operation of the production process, marketing, accounting and finance systems. With the change in business, transaction volumes and data entry of business have increased. This transformation has also affected the auditing area.

The aims of this study include explaining the concept of continuous auditing determining the importance and advantages of this concept, explaining independent auditing and to providing information about the extensive business reporting language.

Keywords: Information Technologies, Continuous Auditing, Financial Reporting, Extensive Business Reporting Language.

JEL Classification Codes: M41, M42.

* Bu çalışma, 28-28 Nisan 2013 tarihleri arasında Antalya'da düzenlenen 32. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunda sözlü olarak sunulan bildirinin genişletilmiş ve gözden geçirilmiş halidir.

** Extended abstract is presented at the end of the article.

Atıfta bulunmak için…| Cite this paper…| Kıymetli Şen, İ. (2016). Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(1), 383-404.

Geliş / Received: 25.04.2016 Kabul / Accepted: 05.06.2016
Çevrimiçi Erişim / Available Online: 05.06.2016 DOI: 10.18074/cnuiibf.486

1. Giriş

Bilgi teknolojilerindeki değişim ve internetle birlikte elektronik veri değişimi (Elektronic Data Interchange-EDI), elektronik ticaret gibi yeni uygulamalar meydana gelmiştir. Bu uygulamalar, işletmelerin ticari işlemlerinin kaydedilmesi ve saklanması sürecindeki değişimi de beraberinde getirmiştir. İnternet kullanımının yaygınlaşması ile birlikte web üzerinde yapılan ticari faaliyetler işletmelerin dijital dünyaya bağlanmalarına ve faaliyetlerinin geliştirilmesine imkan vermektedir. İşletmelerin web siteleri, halihazırda mevcut olan ya da potansiyel alıcılara ürün ve/veya hizmetleri online olarak satın alma seçeneği sunmakta, bu da ürün ve/veya hizmetlerin satışını arttırmaktadır. Aynı zamanda işletmelerin fiili zamanlı finansal bilgi üretmelerine imkan vermektedir (Rezaee, vd., 2001, 150).

Bilgisayarların ve bilgi teknolojilerindeki gelişim muhasebe ve denetim alanında da birçok değişimi de beraberinde getirmiştir. Bilişim teknolojilerindeki değişime paralel olarak içsel kurumsal yönetim ve çok sayıdaki iş süreçleri fiili zamanlı raporlama yapmaya yönelmiştir. (Kogan, vd., 1999, 87).

Denetim süreci, denetçiler için dinamik bir öğrenme sürecidir. Nihai denetim görüşünün sunulması için denetçiler; finansal tablolar, hesaplar, muhasebe döngüleri gibi finansal tabloların ilgili bileşenlerini ayrı ayrı belirlemek zorundadır. Sürekli denetim ile denetçiler, her bir denetim alanı ile ilgili denetim kanıtlarına sürekli erişim sayesinde finansal tabloların güvenilirliklerinin artmasına imkan sağlamaktadır. Denetçiler, uluslararası denetim standartlarına göre finansal tablolarla ilgili makul bir denetim görüşü sunabilmektedir (Ye, vd., 2011, 192). Son global yolsuzluk skandalları (örneğin Enron) ile birlikte işletmelerde yönetim önceliği olarak kurumsal yönetim anlayışı ve biriminin oluşumu bir gereksinim olarak ortaya çıkmıştır. Ancak bu gerekliliğin işletmelerde uygulanmasının sağlanması için de çeşitli yasal veya düzenleyici kurum ve kuruluşların düzenlemelerine veya kanunlara ihtiyaç duyulmuştur. Özellikle Amerika'da Enron vakasından sonra Sarbanes-Oxley Kanunu çıkarılmış ve bu kanun ile denetim alanında yeni düzenlemeler getirilmiştir. Finansal ve muhasebe bilgilerinin güvenilirliğinin sağlanması günümüz dünyasında çok önemli hale gelmiş olup, bunun sağlanmasında ise sürekli denetim kavramı ortaya konmuştur (Kearney ve Tryfonas, 2008, 13).

Sürekli denetim kavramının ortaya konmasına paralel olarak Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL)'nin de önemi giderek artmaktadır. Çünkü fiili zamanlı denetimin yapılabilmesi için fiili zamanlı raporlamaya ihtiyaç duyulmaktadır. XBRL kullanılarak internet üzerinden tüm bilgisayarların anlayabileceği ve uygulayabileceği standart dijital bir finansal raporlama ile bilgi paylaşımı gerçekleşebilmektedir (Koşan, 2006, 108; Toraman ve Abdioğlu, 2008, 80).

Bu çalışmanın amacı, günümüzde önemi gitgide artmakta olan sürekli denetim kavramının açıklanması, kavramın önemi ve üstünlüklerinin belirtilmesi, bu kavramın bağımsız denetimdeki yeri ve geleneksel bağımsız denetim ile karşılaştırılması ve XBRL hakkında bilgiler verilmesidir.

2. Sürekli Denetim

2.1. Sürekli Denetimin Tanımı

İş dünyası ve dolayısıyla denetim çalışmalarında meydana gelen değişiklikler neticesinde yıllık finansal tablolar ve bu tablolarla ilgili denetim raporları, finansal tablo bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılayamaz duruma gelmeye başlamıştır. Bu nedenle fiili zamanlı muhasebe sistemleri, elektronik finansal raporlar ve sürekli denetim, iş ve muhasebe çevrelerinin ilgisini çekmeye başlamıştır (Cankar, 2006, 70). Literatürde sürekli denetim modelleri genellikle iç denetim için geliştirilen denetim modülleri olarak kullanıldığı ifade edilmektedir (Du ve Roohani, 2007, 133).

Denetim süreci artık günümüzde, fiziki belgeleme ile yapılan muhasebe sisteminin geleneksel olarak denetlenmesinden, bilgisayarla gerçekleştirilen denetim yöntemlerine doğru değişim göstermektedir. Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler denetim sürecinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını değiştirmekte ve sürekli denetim fikrini yapılabilir olmaktan çok, gerekli olmaya doğru götürmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, 192; Aktaran Önce ve İşgüden, 2012, 129).

Modern denetimin en önemli gelişmelerinden biri sürekli denetim kavramıdır. Sürekli denetim; denetim prosedürleri, bilgisayar destekli denetim teknikleri (Computer-Assested Auditing Techniques) ve denetim planındaki diğer görevlerin tam olarak biçimlendirilmesine dayanmaktadır. Sürekli denetimde, yüksek riskli işlemler ve fiili zamanlı kontrol hatalarının otomatik izleme cihazlarının mevcudiyeti ile uzaktan denetimi esastır (Teeter, vd., 2010, 84).

Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) ve American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) sürekli denetimi "*ilişkili olayların ortaya çıkmasına bağlı olarak anlık veya kısa süreli bir periyot dahilinde yapılan ve denetim raporlarının hazırlandığı bir yöntemdir*" olarak tanımlamaktadır. (Alles, vd., 2006: 138). Coderre (2005)'e göre sürekli denetim, risk ve kontrol değerlendirmelerini, denetim planını, dijital veri analizleri ve diğer denetim teknoloji ve tekniklerini bir araya getiren birleştirici bir yapıdır (Coderre, 2005a, 1). Rezaee vd. (2002) sürekli denetimi; fiziki belge olmaksızın, fiili zamanlı muhasebe bilgi sisteminde üretilmiş olan finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili bir görüş oluşturmak amacı ile bilgisayar destekli denetim teknikleri ve analitik denetim prosedürleri kullanılarak elektronik denetim kanıtları toplamaya ve toplanan kanıtlardan oluşan görüşün bir

denetim raporu ile finansal tablo bilgi kullanıcılarına sunulmasına yönelik sistematik bir süreç olarak tanımlamıştır (Rezaee, vd., 2002, 150).

Bu tanımlara göre sürekli denetim, teknolojik imkanlardan yararlanılarak, kısa bir zaman zarfında sunulan finansal bilgiye güvence verilmesi esasına dayanmaktadır (Memiş ve Tüm, 2011, 149). Yine bu tanımlara göre sürekli denetim, bağımsız denetçiler tarafından sunulmakta olan bir hizmettir. Fakat istenilen güvenilirlik seviyesinin ve istenilen sürekli bilginin çeşidine göre bağımsız denetçi sürekli denetimi bir denetim hizmeti, denetim sonrası bir hizmet ya da güvence hizmeti olarak sunabilmektedir. Sonuç olarak denetçi hangi hizmeti yerine getirirse getirsin, sürekli denetim yapmakla ulaştığı süreklilik gösteren bilgiyi üst yönetimin ve ilgili tarafların kullanımına sunmaktadır (Selimoğlu, 2005, 284).

Sürekli denetimin daha iyi anlaşılabilmesi için kontrol ve risk kavramları üzerinde durulması gerekmektedir. Kontrol, riski azaltmak için yapılan faaliyetlerdir. Kontrol, eksikliğin bulunduğu noktaları belirlemek ve muhtemel risk noktalarının tespit edilmesi demektir. Buna paralel olarak denetçiler riskleri dikkate alarak kontrolün eksik olduğu noktaları da belirleyebilmektedir (Memiş ve Tüm, 2011, 149). Sürekli denetim yaklaşımı işletmenin kontrol ve risk faktörlerinin sürekli olarak değerlendirmesini öngörmekle birlikte iki ana bileşeni bulunmaktadır. Bu bileşenler sürekli kontrol değerlendirmesi ve sürekli risk değerlendirmesi olup aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir (Coderre, 2005a, 7):

- **Sürekli Kontrol Değerlendirmesi** (Continuous Control Assessment): Kontrol zayıflıkları üzerinde olabildiğince hızlı denetim yapılmasını ifade etmektedir. Bu bileşen sayesinde iç denetçiler, yönetimin izleme fonksiyonunun yeterliliğini değerlendirebilmekte ve denetim kurulları ile yönetim kurullarına kontrollerin etkili bir şekilde çalıştığı konusunda ve işletmenin olası olumsuzlukları olabildiğince hızlı bir şekilde düzeltebileceği garantisi sunmaktadır.
- **Sürekli Risk Değerlendirmesi** (Continuous Risk Assessment): Bu bileşen beklenen risk düzeyinin üzerindeki sistem ve süreçlerin belirlenmesini ifade etmektedir. Bu bileşen sayesinde denetçiler işletmenin riskli alanlarını tespit ederek bu riskleri derecelendirmekte ve sınırlı denetim kaynaklarının daha etkin bir şekilde dağılımını sağlamaktadır.

Sürekli denetimin altı bileşeni olup bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Searcy ve Woodroof, 2003, 46):

- **Web sunucular**; bağlantı ve iletişim kurmak için yetki vermesi gerekmektedir. Müşterinin web sunucusu, müşterinin veritabanına denetçinin kontrollü erişimini sağlamaktadır. Denetçinin web sunucusu, üçüncü kişilere bu web tabanına sınırlı ve kontrollü erişiminin onaylanmasına aracılık etmektedir.

- **Sürekli denetim çevresi**; sistem içinde denetçinin gözetimi altında kontrollü veri akışını temsil etmektedir. Sistem ve izleme araçları fiili zamanlı olarak faaliyet göstermektedir. Böylece güvence daha çok sağlanmaktadır.
- **Sürekli denetim anlaşması**; sürekli denetimdeki temel taraflar olan müşteri ve denetim firması arasındaki sözleşmedir.
- **Sürekli denetim**; tamamen birbirleri ile ilişkili sistemlerin güvenilirliklerine dayanmaktadır. Güvenilirlik dört temel esası kapsamaktadır ki bunlar; bütünlük, güvenlik, kullanılabilirlik ve dayanıklılıktır.
- **Bilginin iletilmesi**; taraflar arasında yetkilendirme yapılarak gizlilik, bütünlük ve kimlik doğrulaması sağlanmalıdır.
- **Sürekli raporlamalar**; bir kullanıcı sürekli denetim ortamında bir web sayfasına eriştiğinde mevcut raporlar denetlenmektedir. Kullanıcılar siteye eriştiği zaman bu raporlar aktif olmaktadır.

2.2. Sürekli Denetimin Tarihçesi

Otomatik kontrol testinin kökeni yerleşik denetim modüllerinin (Embedded Audit Modules) kurulumu ve uygulanması ile 1960'larda başlamıştır. Bu modülleri kurmak ve korumak zor olduğundan nispeten az sayıda işletme tarafından kullanılmıştır. 1970'li yılların sonlarına doğru denetçiler bu yaklaşımdan uzaklaşmaya başlamıştır. 1980'li yıllara gelindiğinde özel inceleme ve analizler için bilgisayar destekli denetim araçları ve teknikleri (Computer-Assisted Audit Tools and Tecniques-CAATT) kullanılmaya başlanmıştır. CAATT uygulaması sürekli denetiminin bir başlangıcını oluşturmuş ve denetçilere sürekli izleme kavramı ilk olarak bu yıllarda akademik olarak tanıtılmıştır. Sürekli izlemenin temel dayanak noktası, sürekli otomatik veri analizi kullanımının denetçilerin denetimde risk düzeyi yüksek denetim alanlarını tespit etmeye yardımcı olacağıdır. Ancak denetçiler bu yıllarda bu tür bir denetim uygulaması için hazır değildir. Bu yıllarda denetçiler uygun yazılım araçlarına kolaylıkla erişimde, veri erişim zorluklarını aşmak için teknik kaynaklar, uzmanlıktan ve en önemlisi önemli ölçüde farklı bir denetim yaklaşımı ve metodolojisinden yoksundurlar (Coderre, 2005a, 3).

1990'lı yıllarda, global denetim mesleği içinde, iç kontrollerin etkinlik testini gerçekleştirmek için kritik bir araç olarak görülen, veri analitik çözümleri giderek artan bir şekilde benimsenmeye başlanmıştır. Ancak yine de bu teknolojik gelişimlere rağmen geleneksel denetim süreçleri, tüm işlemleri değerlendirmek yerine genellikle temsili örneklerin analiz edilmesine dayanmıştır (Coderre, 2005a, 3).

Sürekli denetim kavramı son yıllarda (yaklaşık 20 yıl) gündemde fazla yer tutmaktadır. Uzun bir süre geçmesine rağmen sürekli denetim kavramının faydalarının belirlenmesi, kabul edilmesi ve uygulamada kullanılması oldukça

yavaş olmuştur (Gonzalez, vd., 2012, 248). Sürekli denetimin ilk günlerindeki ideal, "mekanik denetimin[1]"(push buton audit) nihai gelişimidir. Sürekli denetimin potansiyelindeki bu aşırı iyimser görüş, modern bilgi teknolojisinin olağanüstü olanakları üzerine odaklanılmasının bir neticesidir. Sürekli denetimin gelişimi için pilot uygulamaların yapılması esas olmakla birlikte, öğrenimi için derslerin oluşturulması ve yaygınlaştırılmasında akademisyenlerin rolü önemlidir (Alles, vd., 2008, 199). Bu açıdan sürekli denetim olgusunun yerleşiminde ders programlarının önemi büyüktür. Şöyle ki, lisans düzeyinde olmasa bile lisansüstü düzeyde ders programları içine sürekli denetimle ilgili derslerin konması ve öğretilmesi sürekli denetimin gelişimi açısından olumlu olacaktır.

Özet olarak son yirmi yılda sürekli denetimin gelişimi konusunda yavaş bir ivme sağlanmıştır. Günümüzde sürekli denetim kavramı, birçok iç denetim departmanının risk izleme stratejilerinin anahtar unsuru haline gelmiştir. Buna ek olarak sürekli denetim, bağımsız denetimi güçlendirmek için bir araç olarak giderek daha fazla dikkate alınmaktadır (Kuhn ve Sutton, 2010, 91).

2.3. Sürekli Denetimin Önemi ve Üstünlükleri

Geleneksel denetim geriye dönük olarak ve genellikle işlemler gerçekleştikten sonra örneklem yöntemi ile işlemlerin seçilmesi ve bu işlemlerle ilgili politika ve prosedürlerin, belge ve mutabakatların incelenmesi suretiyle yapılmaktadır (Memiş ve Tüm, 2011, 146). Sürekli denetimse kontrol ve risk analizlerinin otomatik olarak gerçekleştirilmesidir. Sürekli denetim, örnek işlemlerin belirli dönemlerle (örneğin yıllık, altı aylık, üç aylık veya aylık) incelenmesinden ziyade, işlemlerin tamamının sürekli incelemeye konu edilmesinden dolayı denetim dizilerini değiştiren bir yaklaşımdır (Cankar, 2006, 72). Sürekli denetimi geleneksel denetimden ayıran diğer bir husus ise denetimin amacı ile ilgilidir. Geleneksel denetimin temel amacı, yönetim tarafından raporlanan finansal tabloların güvenilirliğini arttırmaktır. Sürekli denetimin amacı ise, geleneksel denetimin amacının yanı sıra veri kalitesinin arttırılmasını da dikkate almasıdır. Bu amaca ulaşabilmek için geleneksel denetimde yarı manuel, yarı elektronik kontrol araçları kullanılmakta iken, sürekli denetimde tamamen otomatikleşmiş dijital araçlar kullanılmaktadır (Memiş ve Tüm, 2011, 151). Sürekli denetimde geleneksel denetime göre yapılan denetimin kalitesi daha yüksektir. Bunun nedeni denetçinin müşterisinin işi, sektörü ve iç kontrol yapısı ile ilgili elde ettiği bilgilerin güvenilirliğinin de yüksek olmasıdır. Sürekli denetimde elde edilen bilgiler, elektronik ortamda hazırlanmış olan verilere, kayıtlar ve belgelere dayanmaktadır. Aşağıdaki tabloda geleneksel denetim ve sürekli denetim arasındaki benzerlikler ve farklılıklar sunulmuştur (Vasarhelyi, vd., 2010, 23):

Tablo 1: Geleneksel Denetim ve Sürekli Denetim Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

Kriterler	Geleneksel Denetim	Sürekli Denetim
Amaçlar	Yönetim tarafından sunulan finansal tabloların güvenilirliğini arttırmak	Veri kalitesini iyileştirmek Meta/kontrol yapısı oluşturmak
Denetim Araçları	Manuel yarı otomatik araçlar	Sistemle bütünleştirilmiş dijital araçlar
Veri İncelemesi	Örnekleme yöntemi	Tüm verilerin incelenmesi
Denetim Otomasyonu	Yoktur	Sürekli izleme ve anında cevap
Benzerlikler	Bağımsız profesyonel tasdik hizmetleri Kriter olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin kullanılması	Bağımsız profesyonel tasdik hizmetleri Kriter olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin kullanılması
Farklılıklar	Kağıt temelli muhasebe bilgi sistemlerinin kullanımı Yılda bir kez rapor	Muhasebe bilgi sistemlerinde asgari düzeyde kağıt kullanımı Talep üzerinde rapor
Sınırlamalar	Teknolojik adaptasyon yoksunluğu Sadece periyodik denetim raporları	Belirgin teknik engeller Standartlar ve rehber yoksunluğu
Faydalar	Teknikler ve standartlar kullanım geçmişi	Fiili zamanlı finansal bilgi artışı Zamanlı denetim raporu
Zamanlama	Yıllık ve/veya üç aylık	Günlük, haftalık, aylık vs.
Denetim Konusu	Finansal bilgi	Finansal ve finansal olmayan bilgiler

Kaynak: Miklos, Michael ve Katie (2010, 23)

Sürekli denetimin üstünlükleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Rezaee, vd., 2002: 151):

- İşlemlerin manuel testlere göre çok daha büyük bir oranda (%100'e kadar), çok daha hızlı ve etkili bir şekilde analizine imkan sağlayarak denetim maliyetlerini göreceli olarak düşürmektedir.
- İşlemlerin ve hesapların manuel olarak incelenmesi için gerekli olan süreyi büyük ölçüde azaltmaktadır.
- Denetçiye işletmenin dış yapısı, sektörü ve iç kontrol sistemi üzerinde yoğunlaşma imkanı sağladığı için denetim raporlarının kalitesi yükselmektedir.
- Kontrol ve temel denetim testlerinin uygulanacağı sürekli işlemlerin nasıl seçileceği önceden belirlenmiş kriterlere göre yapılmaktadır. Sürekli denetim araç ve teknikleri ile işlem testlerinin yıl içerisinde sürekli yapılması, genellikle yılsonunda bilanço üzerinde yapılan hesap bakiyeleri ile ilgili testlerin kapsamının daraltılmasını sağlamaktadır.

Sürekli denetimden beklenen faydalar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Coderre 2005b, 10):

- Riskleri azaltma yeteneğinde artış sağlanmaktadır,
- İç kontrollerin değerlendirme maliyetleri azalmaktadır,
- Finansal sonuçlara olan güven artmaktadır,
- Finansal işlemler iyileştirilmektedir,
- Finansal hatalar ve potansiyel hileler azalmaktadır,
- Karlılık artmaktadır.

2.4. Sürekli Denetim Süreci ve Bağımsız Denetim

Fiili zamanlı muhasebe sistemi aşağıdaki unsurlardan meydana gelmektedir (Rezaee, vd., 2001, 151-152):

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

Fiili zamanlı muhasebe sisteminin sürekli denetimi aşağıdaki adımlardan oluşmaktadır (Rezaee, vd., 2001, 152-153):

- Analitik prosedürleri de içeren denetim planlaması,

- Kontrol testlerinin performansı ve kontrol risk değerini içeren fiili zamanlı muhasebe sistemi ile ilgili iç kontrol yapısının dikkate alınması,
- İşlemlerle ilgili aralıklı ve sürekli testlerin uygulanması,
- Hesap bakiyelerinin ve analitik prosedürleri içeren tüm sonuçların yılsonu testlerinin yapılması,
- Denetimin tamamlanması ve denetim raporunun düzenlenmesi.

Sürekli denetim süreci aşağıdaki tabloda gösterilmektedir (Coderre, 2006, 26):

Tablo 2: Sürekli Denetim Sürecinin Aşamaları

<table>
<tr><td colspan="2">Sürekli Denetimin Amaçları
• Sürekli denetim için amaçların tanımlanması
• Üst yönetim desteğinin sağlanması ve sürdürülmesi
• İzleme fonksiyonunu gerçekleştirecek yönetim derecesinin tespit edilmesi
• Gerçekleştirilecek sürekli denetim çeşidinin ve öncelikli ele alınacak alanların belirlenmesi
• Anahtar bilgi sistemlerinin ve veri kaynaklarının belirlenmesi
• İş süreçlerinin ve bilgi sistemlerinin anlaşılması
• BT (Bilgisayar Teknolojileri) yönetimi ile olan ilişkilerin geliştirilmesi
Veri Girişleri ve Kullanımı
• Analiz araçlarının seçilmesi ve satın alınması
• Erişim ve analiz yeteneklerinin geliştirilmesi
• Denetçi analiz hünerlerinin ve tekniklerinin geliştirilmesi
• Bilgi bütünlüğü ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi
• Bilginin hazırlanması</td></tr>
<tr><td>Sürekli Kontrol Değerlemesi
• Kritik kontrol noktalarının belirlenmesi
• Kontrol kurallarının tanımlanması
• İstisnaların tanımlanması
• Kontrollerin test edilmesi ve açıkların belirlenmesi için teknolojik desteğin oluşturulması</td><td>Sürekli Risk Değerlemesi
• Değerlendirilecek varlıkların tanımlanması
• Risk kategorilerinin belirlenmesi
• Risk/performans göstergelerinin belirlenmesi
• Risk artışlarının ölçümü için analitik testlerin tasarlanması</td></tr>
<tr><td colspan="2">Raporlama ve Sonuçların Yönetilmesi
• Sürekli denetim faaliyetlerinin sıklığının tespit edilmesi
• Düzenli periyodlarla denetim testlerinin gerçekleştirilmesi
• Kontrol noksanlıklarının veya artan risk seviyelerinin belirlenmesi
• Sonuçların önem sıralamasına göre sınıflandırılması
• Uygun denetim görüşünün oluşturulması ve sonuçların yönetime bildirilmesi
• Raporlama, izleme ve takip gerektiren sonuçların yönetilmesi
• Eyleme dönüşen sonuçların değerlendirilmesi
• Sürekli denetim sürecinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve izlenmesi</td></tr>
</table>

Kaynak: Coderre (2006, 26)

Sürekli denetim yapabilmek için bazı koşulların mevcut olması gerekmektedir. Bu koşullar aşağıdaki gibidir (Murthy ve Groomer, 2004, 147):

- Müşterilerin yüksek güvenilirlikli sistemleri olmalıdır. Bu sistemler gerekli konularda denetçiye zamanında bilgi sağlayabilmelidir.
- Denetimin konusu, denetim yapmak için gerekli olan uygun özelliklere sahip olmalıdır. Örneğin denetim iç kontrollerin değerlemesine odaklanmış ise, denetçi bu kontrolleri elektronik bir şekilde sorgulayabilmelidir.
- Denetçi; bilgi sistemleri, bilgisayar teknolojisi ve denetlenen konu hakkında yeterliliğe sahip olmalıdır.
- Otomatik denetim prosedürleri denetim konusunda görüş için gerekli olan denetim kanıtlarını sağlamalıdır.
- Elde edilen kanıtlar, denetçinin denetim görüşüne ulaşmada güvenilir olmalıdır.
- Denetçinin sürekli denetim prosedürlerinin bir sonucu olarak üretilen herhangi bir denetim kanıtı üzerindeki kontrolü için zamanlı bir şekilde erişimi olmalıdır.
- Müşteri işletmede sürekli denetimin benimsenmesi ve desteklenmesi için bir lider olarak hizmet verecek "üst düzey yöneticisinin" olması gerekmektedir.

Sürekli denetimde çeşitli yazılımlardan yararlanılmaktadır. Bunun nedeni, geniş çaplı veri tabanlarının olması ve bu veri tabanları içindeki bilgiler arasındaki ilişkilerin tespit edilmesinin zor olmasıdır. Bundan dolayı denetimde denetçilerin izleyecekleri adımları belirlenmesi, diğer bir ifadeyle rehber standartların olması bir gereksinim haline gelmiştir. Bunun için de AICPA tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards Board) tarafından 1996 yılının Aralık ayında SAS No.80 "Denetim Kanıtları" ve 2001 yılı Mayıs ayında SAS No.94 "Bilgi Teknolojilerinin Denetçinin Finansal Tablo Denetimindeki İç Kontrol Görüşü Üzerine Etkilerinin Değerlendirilmesi" standartları yayınlanmıştır.

Bu iki standarttaki düzenlemeler denetçilere sürekli denetim konusunda yol göstermektedir. SAS No.94 daha kapsamlıdır. Bu standartta yapılan düzenlemeler üç başlık altında toplanabilmektedir (Selimoğlu, 2005, 286):

- Bilgi teknolojilerinin iç kontrol yapısı üzerine olan etkileri,
- Sürekli denetimde önemli olan bilgi teknolojisi kontrollerinin türleridir (kurumsal kaynak planlaması gibi),
- Fiili zamanlı muhasebe sistemleri finansal raporların sürecidir.

AICPA tarafından 2002 yılında Denetim Prosedürleri Çalışmaları (Auditing Procedures Study, The Information Technology Age: Evidential Matter in The

Electoronic Environment) yayınlanmıştır. Bu standart, SAS 80'in uygulanmasında ilave bilgiler içermektedir.

Rezaee vd.'ne göre sürekli denetim, geleneksel denetim sürecini çeşitli açılardan etkilemektedir. İlk olarak sürekli denetim, denetçinin müşterinin işi ve sektörü hakkındaki bilgisinin; elektronik belgeler, kayıtlar ve verilerin geçerliliği ve güvenilirliğini sağlamak için artmasını öngörmektedir. Müşterinin sektör ve işiyle ilgili stratejilerinin bilinmesi, bir müşterinin iş süreçlerinin amaçlarını anlamada ve ilgili risk ve iç kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesinde önemlidir. Teknolojik avantajların ve XBRL formatındaki fiili zamanlı muhasebe sistemlerinin kullanılması, elektronik finansal raporlamanın doğru bir şekilde yapılmasında denetimin planlama aşamasında müşterilerin iş süreçlerine daha da önemli vermeleri için denetçileri teşvik etmektedir (Rezaee, vd., 2002, 150).

İkinci olarak, denetçiler fiili zamanlı muhasebe sistemleri tarafından üretilen bilgilerin geçerliliğini ve güvenilirliğini sağlayacak şekilde ticari işlemlerle ilgili kontrol faaliyetlerini daha iyi anlamalıdır. Fiili zamanlı muhasebe sistemlerinde ticari işlemler elektronik olarak işlemekte ve iletilmektedir. Bu şekilde, denetçilerin bu elektronik işlemlerin değiştirilmediği hususunda güven kazanmaları gereklidir (Rezaee, vd., 2002, 151)

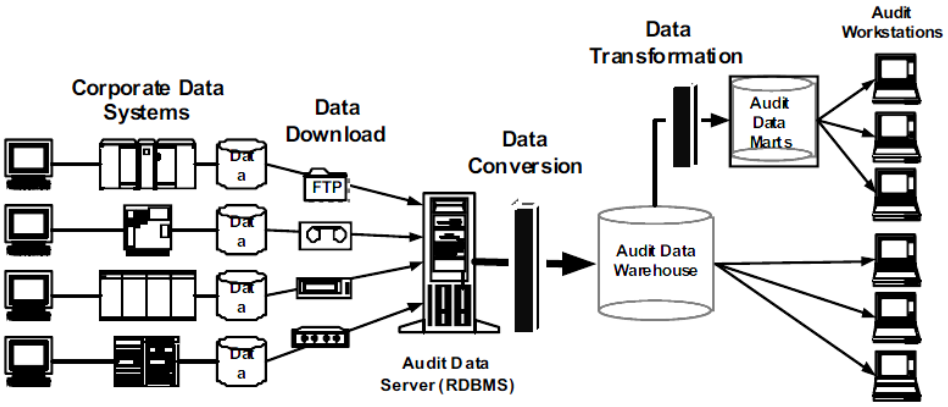
Üçüncü olarak sürekli denetimde denetçiler, elektronik belge ve işlemlerin maddilik testlerine daha az önem vererek, öncelikli olarak fiili zamanlı muhasebe sisteminin iç kontrol faaliyetlerinin yeterliliği ve etkinliğine odaklanan, risk odaklı denetim planı yapmalıdır. Sürekli denetim denetçilere;

- Müşterilerinin iç kontrol yapısının etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirmek,
- İçsel ve kontrol risklerini değerlendirmek,
- Yapılacak denetim testlerinin ayrıntılarını ele almak

için müşterilerine özgü iç kontrol şablonlarının geliştirilmesini gerektirmektedir. Bu iç kontrol şablonları; güvenlik duvarları da dahil olmak üzere gelişmiş kontrollerin elektronik testlerini, kimlik doğrulamayı, erişimi ve önemli bilgileri şifrelemeyi gerçekleştirebilmektedir (Rezaae, vd., 2002, 151).

Son olarak, sürekli denetim, denetçinin kendisinin geliştireceği ya da ticari olarak temin edeceği denetim paket yazılımlar aracılığı ile denetim yapmasını gerektirmektedir. Bu sürekli denetim araç ve teknikleri; riskin değerlendirilmesi, iç kontrollerin değerlendirilmesi ve elektronik olarak gerçekleştirilen çeşitli denetim işlemleri, analitik inceleme için bilgi indirilmesi, temel defterler, hesap kayıtları, kontrol ve maddilik testleri için seçilen örnekler, istisna ve olağandışı işlemlerin belirlenmesi ve onayları gerçekleştirmek için denetçileri etkinleştirmektedir (Rezaee, vd, 2002, 151).

Bağımsız denetim açısından kullanılacak olan sürekli denetim modeli Şekil 1'de gösterilmiştir. Aşağıdaki şekilden de görüldüğü gibi sürekli denetimde büyük hacimli veri depolarına ihtiyaç bulunmamaktadır.



Şekil 1: Sürekli Denetim Modeli

Kaynak: Rezaee vd. (2002, 156)

Yukarıdaki şekilde gösterilen model, şirketlerin denetim departmanları tarafından ilk uygulamasının maliyetli ve karmaşık gibi görünebilir. Bu sistemde hedef, şirket veri tabanına odaklanarak verilerin seçilmesi (dönüştürülmesi) ve seçilen bu veriler üzerinde denetim testlerinin uygulanarak raporların çıkartılmasıdır. Bu sistemde verilerin seçimi, denetim planına göre yapılmaktadır. Seçilen ve dönüştürülen veriler denetim veri depolarına aktarılmakta ve bu veriler sistem tarafından, üzerinde işlem yapılabilmek amacıyla dönüştürülmektedir. Denetim veri depolarına ulaşımı sağlamak amacıyla da dışarıdan kullanıcıların geçişine (data mart) izin verilmesi gerekmektedir. Dışarıdan denetim veri depolarına denetçilerin ulaşımı kısıtlıdır. Diğer bir ifadeyle her denetçiye ulaşım yetkisi verilmemektedir. Ancak nihai olarak denetim işleminin yapılabilmesi ve raporun hazırlanabilmesi için çeşitli yazılımlara da gerek duyulmaktadır. Dışarıdan erişim yetkisi verilen kullanıcılar iki türlüdür. Bunlardan ilki, sadece raporları görüntüleyebilen ve veriler arasındaki ilişki ile ilgilenmeyen kullanıcılardır. Diğeri ise veriler üzerinde incelemeler yapan ve bu amaçla çeşitli yazılımları kullanan kullanıcılardır (Rezaee vd., 2002, 156.).

3. Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL)

Bilgi teknolojilerinin gelişimi ile birlikte işletmeler ticari faaliyetlerinde EDI'den daha az maliyetli ve daha esnek Genişletilebilir Etiketleme Dili (Extensible Markup Language-XML)'ne geçmişlerdir. Bununla birlikte işletmelerin finansal bilgi paylaşımını kolaylaştırmak için Genişletilebilir Finansal Raporlama Biçimlendirme Dili (Extensible Financial Reporting Markup Language-XFRML)

geliştirilmiştir. Günümüzde pek çok işletme şu anda yıllık raporlarını internet üzerinden kamuya açıklamaktadır. Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (Extensible Business Reporting Language-XBRL) finansal bilginin hazırlanması, yayınlanması ve denetlenmesini kolaylaştıran bir elektronik dildir (Rezaee, vd., 2001, 150).

XBRL, XML'ye dayalı finansal rapor hazırlayıcı ve kullanıcılarına ek veri sağlayan bir teknoloji standardıdır. XBRL ile üretilen finansal bilgiler bilgisayar tarafından okunabildiği için kolayca iletilerek analiz edilebilmekte ve özetlenebilmektedir (Esendemir, 2012: 4272). XBRL, yeni muhasebe standartları belirlememektedir. XBRL ile mevcut standartların belirli özellikleri, finansal tablo kullanıcılarının anlayabileceği ve bilgisayarların işleyebileceği biçimde düzenlenerek elektronik ortamda sunulmaktadır. XBRL finansal muhasebe ve raporlama süreçleri ile ilgili mevcut kavramları elektronik ortama taşımakta ve bir işletmeye ait finansal tablolar ile diğer işletmelerin finansal tabloları karşılaştırılabilmektedir (Erhan, 2012, 167).

Günümüzde XBRL'ye ihtiyaç duyulmasının nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Toraman ve Abdioğlu, 2008, 85-86):

- Tüm bilgisayarlar tarafından anlaşılarak kullanılabilen standart bir raporlama diline duyulan ihtiyaç,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilir olmasına duyulan ihtiyaç,
- Şeffaf ve doğru bilgiye duyulan ihtiyaç,
- Bilgi paylaşımında şeffaflığın sağlanabilmesine duyulan ihtiyaç,
- Çeşitli yazılımlarla uyumlu olarak çalışabilen bir programa duyulan ihtiyaç,
- Gerekli olduğunda ilavelerin yapılabileceği genişletilebilir bir programa duyulan ihtiyaç,
- Bütünleşik kurumsal bilgi sağlama ihtiyacı,
- Entelektüel sermaye değerleri de dahil olmak üzere her türlü bilginin sunumuna imkan sağlanmasına duyulan ihtiyaç.

XBRL kullanımının ne ifade ettiği ve bu dilin ne olmadığı aşağıdaki tabloda gösterilmektedir (Karasioğlu ve Eryiğit, 2005, 135):

Tablo 3: XBRL Nedir, Ne Değildir?

XBRL Nedir?	**XBRL Ne Değildir?**
XBRL mevcut muhasebe standartları temelinde verilerin etiketlenmesini sağlamaktadır.	XBRL bir muhasebe standardı ya da bu standartları değiştiren bir uygulama değildir.
XBRL finansal verilerin hazırlanmasını, tekrar kullanımını, raporların hazırlanmasını ve analizini kolaylaştırmaktadır.	XBRL raporlanan bilgileri değiştirmemekte, mevcut olan bilgilerde herhangi bir değişiklik yapmamaktadır.
XBRL zaman ve mekan sınırlandırmalarını ortadan kaldırarak herhangi bir yerden bilgilere erişimi sağlamaktadır.	XBRL sadece Amerika merkezli bir çalışma değil, uluslararası etkileri ve temeli olan bir çalışmadır.
XBRL birden fazla veri girişi ile ortaya çıkabilecek hataları engelleyecek otomatikleşmeyi sağlamaktadır.	XBRL tüm muhasebe problemlerini çözebilecek bir yapıya sahip değildir.
XBRL bireysel tercihlere uygulanabilecek esnekliktedir.	XBRL özel bir teknoloji olmamakla birlikte, lisanssız olarak kullanılabilecek kamuya açık bir programlama dilidir.

Kaynak: Karasioğlu ve Eryiğit (2005, 135)

XBRL üç temel bileşenden meydana gelmekte olup bunlar; spesifikasyonlar, XBRL taksonomileri ve XBRL örnek dokümanlarıdır. Spesifikasyonlar, XBRL uyumlu belgelerin oluşturulmasını belirleyen kuralları içermekle birlikte XBRL'nin nasıl çalışacağını gösteren temel teknik tanımlamaları sağlamaktadır. Taksonomiler, finansal bilgileri tanımlama ve sınıflandırma sistemidir. Taksonomiler, Finansal Raporlama Taksonomileri (FR) ve Büyük Defter Taksonomileri (GL) olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. XBRL FR taksonomileri işletme raporlarında açıklanan nakit, stok, borç, vergi giderleri, hisse başına kazanç gibi kavramların tanımlarını standartlaştırmaktadır. Bu şekilde XBRL ile uyumlu herhangi bir sistem bu bilgileri okuyabilmekte ve rapor içindeki diğer kalemlerle nasıl bir ilişkisi olduğu anlaşılarak miktar tespit edilebilmektedir. XBRL GL taksonomileri ile finansal bilgi zincirine giren bir veri doğrudan XBRL GL taksonomileri etiketlenerek XBRL FR'ye aktarılmakta ve finansal raporlamaya elverişli hale getirilmektedir. Örnek dökümanlar ise XBRL etiketleri ile etiketlenmiş ve XBRL'ye uyumlu hale getirilmiş olan belgelerdir (Çıtak, 2009, 6; Önce ve İşgüden, 2012, 137; Tokel, vd., 2007, 2).

XBRL'nin temel özelliklerinden biri, finansal tabloların bir setinin belirli bir formata göre hazırlanması, pek çok uygulamada kullanılabilir ve izlenebilir olacağı konusunda işletmelere olanak sağlamasıdır. XBRL farklı biçimlerde

finansal tablolar hazırlama gereğini ortadan kaldırmakta ve finansal tabloların hazırlanma süresini kısaltmakta, maliyet tasarrufu sağlamakta ve farklı belgelerdeki hata olasılığını en aza indirmektedir. Finansal tablo kullanıcıları, internet ya da bir web sitesinden XBRL tablolarını indirerek finansal tabloları kolaylıkla okuyabilmektedir. XBRL'de kullanılan etiketlerle; finansal tablolarda her zamankinden daha kolay arama yapılmakta, finansal tablolarda sunulan bilgileri bulmak daha az zaman almakta ve standardize edilmiş online finansal tabloların denetimi daha etkin ve verimli olmaktadır (Rezaee, vd., 2002, 149).

XBRL'nin diğer faydaları aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir (Çıtak, 2009, 9; Yardımcıoğlu ve Özer, 2011, 89-90):

- XBRL; rapor hazırlama işlemlerinin daha hızlı ve etken olmasını, raporlanan finansal bilgilerin şeffaf, açıklayıcı ve karşılaştırılabilir olmasına olanak vermekte ve finansal verilerin doğruluğu ve güvenilirliğinde artış sağlamaktadır.
- XBRL kullanılarak şirketler ve diğer bilgi üreticileri veri toplama işini otomatikleştirebilmektedir. Örnek olarak, şayet bilgi kaynakları XBRL kullanılarak geliştirilmiş ise, farklı muhasebe sistemi olan şirket bölümlerinin verileri hızlı, daha az maliyetli ve etkili bir şekilde bir araya getirilebilmektedir.
- XBRL sadece düzenleyici kurumlara raporlama yapmak için değil, aynı zamanda borç verenleri ve diğer düzenleyici organları da kapsamaktadır.
- XBRL bir finansal kalemin nereye rapor edileceği endişesini azalttığı için kural bazlı muhasebeyi kolaylaştırmaktadır.
- XBRL ile veriler daha hızlı, etken ve doğru olarak analiz edilerek karşılaştırılabildiğinden finansal bilgilere şeffaflık getirmekle birlikte, analistlere ve diğer finansal bilgi kullanıcılarına ilgili konuları bulmalarına yardımcı olarak sermeye piyasalarının etkinliğini geliştirmektedir.
- XBRL bir şirketin kapsanması ile ve aynı zamanda pazarı daha küçük ve orta sermayeli şirketlere daha erişilebilir kılması ile ilgili maliyeti azaltarak sermaye piyasalarının etkinliğini arttırmaktadır.

Şirketler, paydaşlar ve yetkililer arasında XBRL gibi standartlar genel bir iletişim yolu olduğunda sürekli denetim araçlarının gelişimi son derece önemlidir. XBRL verilerin etiketlenmesine olanak sağlamaktadır ve böylece alıcının veritabanına doğrudan kabul edilebilmektedir. Veritabanından daha fazla analiz için veriler alınabilmekte ve bu tür teknoloji maliyet tasarrufu ile sürekli finansal raporlama fırsatları sunmaktadır. Sonuçta online, fiili zamanlı performans raporlaması sağlanabilmektedir. Örneğin otomatik denetim araçları; XBRL standartlarından, ileri uyarlanabilir bilgi teknolojisinden ve yüksek riskli işlemlerin belirlenmesinde analitik prosedürlere dayalı denetçi kriterlerinden faydalanabilmektedir (Koskivaara ve Back, 2007, 30).

XBRL'nin daha zamanlı, yüksek kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir nitelikte finansal raporlamaya imkan tanıması Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) temel amaçlarına hizmet etmektedir. Bu nedenle XBRL dünya çapında finansal raporlamada standardizasyon sağlama amacına yönelik uygun bir araç olarak görüldüğünden IASB tarafından hızla benimsenmiştir. ABD başta olmak üzere, gelişmiş sermaye piyasalarına sahip pek çok ülke ve IASCB finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında XBRL'yi kullanmak üzere yerel temsilcilikler oluşturmuş ve taksonomilerini yayınlamıştır (Karabınar ve Yılmaz, 2012, 20; Yılmaz ve Gelmedi, 2011, 234).

Son yıllarda Türkiye'de ön plana çıkan e-dönüşüm, e-devlet ve e-yönetişim çalışmaları göz önüne alındığında XBRL'nin temel katkısı daha rahat ortaya konabilmektedir. Bu çalışmaların temel motivasyonu, özellikle kamu yönetimi alanında teknolojik araçların artan ölçekte ve kapsamda kullanımı sağlanarak şeffaflık, veri paylaşımı ve veri sorgulama kültürünü geliştirmektir (Tokel ve Yücel, 2005, 2).

5. Sonuç

Son yıllarda bilgi teknolojilerinde yaşanan değişim ve gelişmeler işletmelerin birçok sürecinin değişmesine yol açmıştır. Bu değişiklikler özellikle muhasebe ve denetim fonksiyonları üzerinde de etkili olmuştur. Bilgi teknolojilerinin yaygın kullanımı ile fiili zamanlı raporlama ve denetim kavramları literatürde tartışılmıştır. Bu amaçla işletmelerde fiili zamanlı ve bilgi teknolojileri vasıtasıyla fiziki mekanda bulunarak yapılan denetim anlayışı yerine sürekli denetim anlayışı ön plana çıkmıştır.

Geleneksel denetim ile sürekli denetim arasında pek çok farklılık bulunmaktadır. Geleneksel denetimde bilgi teknolojilerinden ziyade manuel plan ve programlar kullanıldığından zaman zaman bazı denetim alanlarına yönelik aşırı denetimler yapılabilmektedir. Bu durum da beraberinde zaman ve maliyet israfını getirmektedir. Ayrıca geleneksel denetim anlayışında tecrübeli bir denetçinin varlığı çok önemli olmakla birlikte tüm işlemler manuel yapıldığından istenen bilgi ve belgelerin temininde de aksamalar yaşanmaktadır. Bu durumda denetim raporlarının zamanlı hazırlanmamasına neden olmaktadır. Nitekim SPK denetimine tabi Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin yıllık denetlenmiş finansal tablolarını açıklama zamanları bilanço tarihinden itibaren konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlar için 70 gün, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunmadığı durumlar için ise 60 gündür. Bu durum yılsonundaki bilginin yatırımcılar açısından değerinin yitirilmesine neden olmaktadır. Tüm bu eksiklikler, sürekli denetim ile ortadan kaldırılabilmektedir.

Geleneksel denetim ile sürekli denetim arasındaki en önemli farklılıklardan biri denetimin amacı ile ilgilidir. Geleneksel denetimin amacı işletme yönetimi

tarafından raporlanan finansal tablolara güvenilirlik kazandırmak iken, sürekli denetimin amacı geleneksel denetimin amacının yanında veri kalitesinin arttırılması ve fiili zamanlı verilerin sunulmasıdır. Sürekli denetimde kontrol ve risk analizleri otomatik olarak gerçekleştirilmekte ve işlemler arasından örnekler seçilerek bu örneklerin belirli periyotlarda incelenmesi yerine tüm işlemler sürekli olarak incelemeye tabi tutulmaktadır.

Sürekli denetimin üstünlükleri yanında bazı dezavantajları da olabilmektedir. Cankar (2006) yaptığı çalışmada bu dezavantajı; "işletmenin bilgisayarlarındaki muhasebe bilgi sistemine elle giriş yapıldığından dolayı, girilen verilerin hatalı olması veya söz konusu bu bilgilerin uygun olmayan bir şekilde girilmesi olasılığı" şeklinde ifade etmiştir. Bunun yanında sisteme girilen verilerin kaybolması, sistem dışından yetkilendirilmemiş kişiler tarafından kayıtlara erişilmesi ve bunun sonucunda da kayıtların uygun olmayan bir şekilde değiştirilmesi, sistemde yapılması gerekli olan değişimler sonucunda bilgisayar programındaki güncellemelerin başarısızlıkla neticelenmesi gibi durumlar bu tür riskler arasında yer almaktadır. Sayılan nedenlerden dolayı denetçi sürekli denetimde, işletmenin iç kontrol sistemini ayrıntılı bir şekilde tetkik ederek kabul edilebilir kontrol riski seviyesini belirlemeli ve denetim programını buna göre düzenlemelidir.

Sürekli denetim veya fiili zamanlı denetim yapılabilmesi için, fiili zamanlı raporlamanın yapılması gerekmektedir. Sürekli denetim kavramı ile birlikte XBRL gündeme gelmektedir. XBRL elektronik bir dil olup, finansal bilgilerin hazırlanmasını, yayınlanmasını ve denetlenmesini kolaylaştırmaktadır. Çünkü XBRL finansal tabloların farklı biçimlerde hazırlanması gereğini ortadan kaldırmakla birlikte, finansal tabloların hazırlanma süresini kısaltmakta ve finansal tablolarda hata yapılma ihtimalini düşürmektedir. Aynı zamanda XBRL sayesinde online finansal tabloların denetimi çok daha etkin ve etken olabilmektedir.

Yukarıda sayılan faydalar ve son zamanlarda Türkiye'de söz konusu olan e-devlet, e-yönetişim, e-dönüşüm uygulamaları ve online olarak vergisel işlemlerin yapılması da dikkate alındığında XBRL uygulamasının yaygınlaştırılması son derece faydalı olacaktır. Aynı zamanda sürekli denetimle ilgili olarak ilgili fakültelerin ve lisansüstü programların ders müfredatlarında yapılacak eklemelerle sürekli denetim uygulamasının yaygınlaştırılması arttırılabilecektir.

Kaynakça

Alles, M,G., Kogan, A. ve Vasarhelyi, M.A. (2008). Putting Continuous Auditing Theory Into Practice: Lessons From Two Pilot Implementations. *Journal of Information Systems*, 22(2), 195-214.

Alles, M., Brennan, G., Kogan, A. ve Vasarhelyi, M.A. (2006). Continuous Monitoring of Business Process Controls: A Pilot Implementation of A Continuous Auditing System At Siemens. *International Journal of Accounting Information Systems*, 7, 137-161.

Cankar, İ. (2006). Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim. *Sayıştay Dergisi*, (61), 69-81.

Coderre, D. (2006). Continuous View of Accounts. *Internal Auditor*, 4, 25-31.

Coderre D. (2005a). Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment. Global Technology Audit Guide, The Institute of Internal Auditors, http://iia.nl/SiteFiles/IIA_leden/Praktijkgidsen/GTAG3.pdf (Erişim Tarihi: 23.04.2016)

Coderre D. (2005b). Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment. A Summary of The IIA's Global Technology Audit Guide, The Institute of Internal Auditors, http://iia.nl/SiteFiles/IIA_leden/Praktijkgidsen/GTAG3.pdf (Erişim Tarihi: 23.04.2016)

Çıtak, N. (2009). Güvenilir Finansal Raporlama Açısından Genişletilebilir İşletme Raporlama Dilinin (XBRL) Önemi ve Dünya Ülkelerindeki Uygulaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2, 1-19.

Du, H., Roohan, S. (2007). Meeting Challenges and Expectations of Continuous Auditing In The Context of Independent Audits of Financial Statements. *International Journal of Auditing*, 11, 133-146.

Erhan, D.U. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu Ortamında Elektronik Raporlama Tekniklerinin Finansal Raporlama ve Denetime Katkısı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 3, 157-176.

Esendemir, E. (2012). Yeni Bilgi ve İletişim Teknolojilerinin Finansal Raporlama Sistemine Etkileri. *Journal of Yaşar University*, 25(7), 4268-4281.

Gonzalez, G.C., Sharma, P.N. ve Galletta, D.F. (2012). The Antecedents Of The Use Of Continuous Auditing In The Internal Auditing Context. International *Journal of Accounting Information Systems*, 13, 248-262.

Karabınar, S. ve Yılmaz, E. (2012). XBRL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) ve Geleneksel Finansal Raporlama Sistemlerindeki Sorunların Çözümüne Katkıları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2, 1-23.

Karasioğlu, F. ve Eryiğit, O. (2005). Finansal Raporlama ve XBRL (Genişletilebilir Kurumsal Raporlama Dili). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(2), 133-152.

Kearney, B. ve Tryfonas, T. (2008). Security Patterns For Automated Continuous Auditing. *Information Security Journal: A Global Perspective*, 17, 13-25.

Kogan, A., Sudit, E.F. ve Vasarhelyi, M.A. (1999). Continuous Online Auditing: A Program of Research. *Journal of Information Systems*, 13(2), 87-103.

Koskivaara, E. ve Back, B. (2007). Artificial Neural Network Assistant (ANNA) For Continuous Auditing and Monitoring of Financial Data. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 4, 29-45.

Koşan, L. (2006). Geleceğin Finansal Raporlama Dili: XBRL. *Mali Çözüm Dergisi*, (77), 108-120.

Kuhn, J.R.Jr. ve Sutton, S.G. (2010). Continuous Auditing In ERP System Environments: The Current State And Future Directions. *Journal of Information Systems*, 24(1), 91-112.

Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim: Güncel Yaklaşımlar*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

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.

Murthy, U.S. ve Groomer, S.M. (2004). A Continuous Auditing Web Services Model For XML-Based Accounting Systems. *International Journal of Information Systems*, 5, 139-163.

Önce, S. ve İşgüden, B. (2012). Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Ön Plana Çıkardığı Sürekli Denetim Yaklaşımının ve Güvence ve Danışmanlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi: İMKB-100 İşletmelerinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1, 127-155.

Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. ve Mcmickle, P.L. (2002). Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability. *Auditing: A Journal of Practice&Theory*, 21(1), 147-163.

Rezaee, Z., Elam, R. ve Sharbatoghlie, A. (2001). Continuous Auditing: The Audit of The Future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 150-158.

Searcy, D.L ve Woodroof, J.B. (2003). Continuous Auditing: Leveraging Technology. *The CPA Journal*, May, 46-48.

Selimoğlu, S.K. (2005). Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi. *1. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 20-24 Nisan 2005, Antalya, Türkiye: 277-294.

Teeter, R.A., Alles, M.G. ve Vasarhelyi, M.A. (2010). The Remote Audit. *Journal of Emerging Technologies ın Accounting*, 7, 73-88.

Tokel, Ö.E., Yücel, E.M. ve Öksüz, B. (2007). Türkiye'de XBRL'ye Geçiş Sürecinin Yol Haritası. *Active Dergisi*, Nisan-Mayıs-Haziran, 1-27.

Tokel, Ö.E. ve Yücel, E.M. (2005). Türkiye'de XBRL Standardı: Sektörel Bilanço Verileri Üzerine Bir Uygulama. *Active Dergisi*, Temmuz-Ağustos, 1-10.

Toraman, C. ve Abdioğlu, H. (2008). Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (GİRD) ve Gelir İdaresince Kullanımı. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 10(2), 79-109.

Vasarhelyi, M.A., Alles, M. ve Williams, K.T. (2010). *Continuous Assurance For The Now Economy*. A Thought Leadership Paper For The Institute of Chartered Accountants in Australia.

Yardımcıoğlu, M. ve Özer, Ö. (2011). Genişletilebilir İşletme RaporlamaDili (XBRL). *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, (2), 79-106.

Ye, H., Ruan, Y., Huang, G. ve Wang, Y. (2011). The Application of Data Fusion Technology In Continuous Auditing. *Advances In Information Sciences And Service Sciences*, 3(10), 192-198.

Yılmaz, E. ve Gelmedi, O. (2011). XBRL (Genişleyebilir İşletme Raporlama Dili) ve XBRL'in Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2, 211-237.

Notlar

Not 1. Mekanik denetim, otomatik olarak yapılan ve belli bir süre alışılagelmiş anlamı taşımaktadır.

The Effect of Change in Information Technology on Independent Audit of Financial Statements: Continuous Auditing

Extended Abstract

1. Introduction

Developments in computer and information technologies caused several changes in the field of auditing. In relation to the changes in information technologies internal institutional administration and business processes turned to real-time reporting.

Auditing is a learning process for auditors. In order to present the final auditing view auditors should separately determine the components of financial tables such as calculations and accounting cycles. By the way of permanent auditing, auditors provide an opportunity for increasing the reliability of financial tables through permanent access. Auditors are enabled to present a rational view about financial tables according to the international auditing standards. With the recent global corruption scandals such as Enron, institutional administration approach emerged as a necessity. However, for the employment of these approaches several legal institutions and regulatory laws are required. In the United States, the Law of Sarbanes-Oxley was introduced after the Enron case and that law provided new regulations in the field of auditing. The security of financial and accounting information became and important topic and permanent auditing is a vital part of it.

In accordance with the permanent auditing concept Extensive Business Reporting Language (XBRL) also gained important mainly because real-time auditing requires real-time reporting. Using XBRL enables information sharing by creating a standardized digital financial reporting that could be accessed through all computers over the internet.

This study aims to explain permanent auditing concept which is becoming increasingly important, indicate the importance and usefulness of the concept, compare the position of this concept in independent auditing and traditional independent auditing, and provide some information on XBRL.

2. Method

The study explains permanent auditing in a detailed way. Although permanent auditing approach predicts the continuous evaluation of risk factors and control of the business, it has two components. These components are permanent control evaluation and permanent risk evaluation.

The study further aims to give information on the development process of permanent auditing. It indicates the significance and superiority of permanent auditing and compares it with traditional auditing. It describes the steps of permanent auditing and discusses the conditions required for permanent auditing.

3. Results and Discussion

Latest developments in information technologies caused several changes in most of the processes in business. These changes had their effects specifically on accounting and auditing functions. The common use of information technologies, real-time reporting, and auditing concepts are discussed in the literature. Permanent auditing came into prominence instead of real time and physical auditing.

There are numerous differences between the traditional and permanent auditing. Since the manual plans and programs rather than information technologies are employed in the traditional auditing, the problem of extreme auditing may result. Additionally, the traditional auditing approach requires the presence of an experienced auditor and also may cause flaws in acquiring the necessary information and documents since all operations are handled manually. This causes the delays in getting auditing reports timely. As a result, the time for the declaration of annual audited financial tables of the companies operating in İstanbul Stock Market and under the control of Capital Market Council is 70 days for consolidated financial tables and 60 days for individual financial tables after the balance sheet date. All these shortcomings can be overcome by using continuous auditing.

One of the most important difference between the traditional auditing and continuous auditing is related to their goals. While the traditional auditing aims at creating reliability for the financial tables reported by the business administration, permanent auditing aims at increasing data quality and presenting real-time data. In permanent auditing control and risk analyses are handled automatically, and instead of randomly selecting among the cases, all cases are permanently under investigation.

In contrast to its advantages, permanent auditing has its shortcomings. Cankar (2006) puts that "since the data coding is entered manually into the computers of the business, those data might be entered incorrectly or inappropriately." Furthermore, the loss of data entered into the system, the access to the records by unauthorized people, and as a result, the changing of data, and failures of system updates may be considered as some other shortcomings. Because of these problems, the auditor should define an acceptable risk level by permanently detecting the internal control system of the business and regulate the auditing program accordingly.

4. Conclusion

In order to do permanent or real-time auditing, real-time reporting should be done. XBRL is on the agenda because of the permanent auditing concept. It is an electronic language and helps to prepare, publishing and examining financial information. It makes different types of financial tables unnecessary, shortens the time required for preparing financial tables, and decreases the possibility of making mistakes in financial tables.

In addition to the above-mentioned usefulness, if the applications such as e-state, e-governance, and e-transformation put under consideration, it becomes obvious that the dissemination of the XBRL is highly relevant and useful. Permanent auditing approach can also be made more common by making some regulations in the programs of the related faculties and graduate programs.