



T.C.

**OSMANIYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİNİN DENETİM MESLEĞİNE ETKİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DİLEM SEHER AKÇAKALE

OSMANIYE – 2014

T.C.
OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİNİN DENETİM MESLEĞİNE ETKİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

Yrd. Doç.Dr. Servet Önal

DİLEM SEHER AKÇAKALE

OSMANİYE – 2014

TEZ ONAYI

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne;

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü "İşletme" Ana Bilim Dalı "12YLIS1004" no'lu öğrencisi "Dilem Seher Akçakale" tarafından "Yrd.Doç.Dr. Servet Önal" danışmanlığında hazırlanan "Bilişim Teknolojilerinin Denetim Mesleğine Etkisi" başlıklı bu çalışma aşağıda imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından oy birliği ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Doç.Dr. Mehmet CİHANGİR

Danışman: Yrd. Doç.Dr. Servet ÖNAL

Üye: Yrd. Doç.Dr. Alparslan Yaşar

Yukarıdaki Jüri kararı Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve /..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof.Dr. Mustafa TANÇ

Enstitü Müdürü

Bu tezde kullanılan özgün bilgiler, şekil, çizelge ve fotoğraflardan kaynak göstermeden alıntı yapmak 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine tabidir.

T.C.
OSMANIYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Bilişim Teknolojilerinin Denetim Mesleğine Etkisi” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki 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.

.....
Dilem Seher AKÇAKALE
25.06.2014

ÖZET

BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİNİN DENETİM MESLEĞİNE ETKİLERİ

Dilem Seher Akçakale

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Servet Önal

Haziran 2014, 94 sayfa

Son yıllarda yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler hayatımızın her alanında kendini göstermiştir. Teknolojik gelişmelerin etkisiyle birçok işletmede, başta muhasebe bölümü olmak üzere bilgisayarlar kullanılmaktadır. Muhasebede bilgisayarların kullanımı bu gelişmelere paralel olarak karmaşıklaşmakta ve zorlaşmaktadır. Bilgisayarların muhasebe bölümünde kullanımı gerekli bilgileri kaydetmesinin yanında kaydedilen bu bilgilerin denetlenmesini de kaçınılmaz kılmıştır. Bu noktada denetçiden beklenen, bu gelişmelere uygun olarak denetçinin gerekli teknolojileri kullanma konusunda yeterli düzeyde eğitilmiş olmasıdır.

Denetimde bilişim teknolojileri yardımıyla iş ve işlemlerin otomasyonu sağlanarak üretim artışı ve maliyet azaltılması temel amaç olmuştur. Bu aşamada bilişim teknolojileri denetçilere büyük katkılar sağlamaktadır.

Bu çalışmada, muhasebe, muhasebe denetimi ve yaşanan teknolojik değişimler doğrultusunda denetim mesleğinde meydana gelen değişimler üzerinde araştırma yapılmış ve araştırmaya katkı sağlayacağı düşüncesiyle anket yöntemine başvurulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Bilişim teknolojileri(BT), BT Denetimi, Muhasebe Denetimi, Denetim, Osmaniye.

ABSTRACT

INFORMATION TECHNOLOGIES EFFECTS OF THE AUDIT PROFESSION

Dilem Seher Akçakale

Osmaniye Korkut Ata University, Institute of Social Sciences

Department of Business Administration

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Servet Önal

June, 2014 p. 94.

The rapid advances in the field of technology has deeply influenced in our daily life in recent years. As a result of technological development, many business sector, particularly accounting department, are utilizing computers. Parallel to this development, applying computers in accounting department gets more complicated and harder. Likewise, using computers in the field of accounting requires a system which provides a date-based recording and also supervision of these recording. Upon this fact, a general expectation from auditor is that they must have sufficient knowledge to manage these technological devices.

The basic purpose in supervision is to increase production and reduce cost with the help of information technology by providing business and automation of the process. At this juncture, information technology ensures tremendous contributions.

Within this study, a research has been conducted regarding changes occurring in the audit profession within the development on accounting, accounting supervision and technological changes. A survey method is applied during this investigation which is considered as suitable approaches on this search topic.

Keywords: Information Tecnology (IT), IT Auditing, Auditing, Audit, Osmaniye.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAYI	I
YEMİN METNİ	II
ÖZET	III
ABSTRACT	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
KISALTMALAR	IX
TABLOLAR	X
ŞEKİLLER.....	XII
ÖNSÖZ.....	XIII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE DENETİM

1.1. MUHASEBE TARİHİ	3
1.2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI	4
1.3. MUHASEBENİN İŞLETMELERDEKİ YERİ VE ÖNEMİ	7
1.4. MUHASEBE DENETİMİ.....	9
1.4.1.Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi	10
1.4.2. Denetim ve Denetim Türleri.....	11
1.4.2.1. Denetim Konusuna ve Amacına Göre Türleri.....	12
1.4.2.1.1. Finansal Tablo Denetimi.....	13
1.4.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	13
1.4.2.1.3. Faaliyet Denetimi.....	14
1.4.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	15
1.4.2.2.1. İç Denetim.....	15
1.4.2.2.2. Bağımsız Denetim.....	16
1.4.2.2.3. Kamu Denetimi.....	18
1.4.3.Denetçi Türleri.....	18
1.4.3.1.Bağımsız Denetçiler	18

1.4.3.2. İç Denetçiler	18
1.4.3.3. Kamu Denetçileri	19
1.4.4. Muhasebe Denetim Süreci	19
1.4.4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi	21
1.4.4.2. Denetim Planlaması	22
1.4.4.2.1. Müşteri Hakkında Bilgi Toplama	23
1.4.4.2.2. Denetim Programının Hazırlanması	24
1.4.4.2.3. İşgücü ve Zaman Planlaması	25
1.4.4.3. Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi	25
1.4.4.3.1. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	25
1.4.4.3.2. Denetim Programında Gerekli Değişiklikler	25
1.4.4.3.3. Hesap Bakiyelerinin Doğruluğunun Araştırılması	26
1.4.4.4. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporunun Yazılması	26

İKİNCİ BÖLÜM

BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ İLE MUHASEBE DENETİMİ

2.1. BİLGİ İŞLEME SİSTEMLERİ	28
2.1.1. Yığın İşlem Sistemleri	28
2.1.2. Veri Tabanı Sistemi	29
2.1.3. Çevrim İçi İşlem Sistemi	30
2.2. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ ORTAMINDA KONTROL TESTLERİ	30
2.2.1. Veri Testi Tekniği	30
2.2.2. Bütünleşik Test Tekniği	31
2.2.3. Paralel Benzetim Tekniği	33
2.3. DENETİMDE UZMAN SİSTEMLER, YAPAY SİNİR AĞLARI VE YAPAY ZEKA KULLANIMI	34
2.3.1. Uzman Sistemler	34
2.3.2. Yapay Sinir Ağları	35
2.3.3. Yapay Zekâ	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİNDEKİ GELİŞİMİN DENETİM MESLEĞİNE
ETKİLERİ

3.1. BİLİŞİM KAVRAMI	36
3.2. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ KAVRAMI	36
3.3. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ DENETİMİ	36
3.4. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ UYGULAMALARI.....	37
3.4.1. İnternet.....	38
3.4.2. İnternet ve Ekstranet	38
3.4.3. Elektronik Veri Değişimi.....	39
3.4.4. Genişletilebilir İşaretleme Dili (XML).....	39
3.4.5.Genişletilebilir Biçimleme Dili(XBRL)	41
3.4.6. Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri(COBIT)	42
3.5. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİNİN DENETİM MESLEĞİNE ETKİLERİ.....	44
3.6. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİNİN DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ.....	47
3.6.1. Genel Kontroller	48
3.6.1.1. Örgütsel Kontroller	50
3.6.1.2. İşletim Sistemi Kontrolleri.....	50
3.6.1.3. Veri Kaynağı Kontrolleri	51
3.6.1.4. Sistem Geliştirme Kontrolleri	52
3.6.1.5. Sistem Bakım Kontrolleri	52
3.6.1.6. Bilgi İşlem Merkezi Güvenliği ve Kontrolü	53
3.6.1.7. Veri İletişim Kontrolleri.....	53
3.6.1.8. Elektronik Veri Değişim Kontrolleri	53
3.6.2. Uygulama Kontrolleri.....	54

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

OSMANİYE İL MERKEZİNDE MUHASEBE DENETİMİ ANKET UYGULAMASI	
4.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ	55
4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI	55
4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	56
4.3.1. Veri Toplama Yönteminin Belirlenmesi	56
4.3.2. Anket Formunun Hazırlanması	56
4.3.3. Elde Edilen Bulguların Analizi ve Yorumlanması	57

SONUÇ	85
KAYNAKLAR	88
ÖZGEÇMİŞ.....	91

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

Asmmmo: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

BİM: Bilgi İşlem Merkezi

BT: Bilişim Teknolojileri

COBIT: Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri

EDI: Electronic Data Interchange

EVD: Elektronik Veri Değişimi

GKGDS: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

ISACA: Information Systems Audit and Control Association

IT: Information Tecnology

ITGI: IT Governance Institute

İsmmmo: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TDS: Türkiye Denetim Standartları

XBRL: Genişletilebilir Biçimleme Dili

XML: Genişletilebilir İşaretleme Dili

VTYS: Veri Tabanı Yönetim Sistemi

YSA: Yapay Sinir Ağları

YZ: Yapay Zeka

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Finansal Tablo Denetimi.....	13
Tablo 1.2. Uygunluk Denetimi	14
Tablo 1.3. Faaliyet Denetimi.....	15
Tablo 3.1. COBIT Süreç Alanı.....	43
Tablo 3.2. COBIT Süreç Alanı.....	43
Tablo 3.3. COBIT Süreç Alanı.....	43
Tablo 3.4. COBIT Süreç Alanı.....	44
Tablo 3.5. Genel Kontrollerin ve Uygulama Kontrollerinin Sınıflandırılması.....	49
Tablo 4.1. Mesleki Unvan Değişkenine Göre Dağılım.....	57
Tablo 4.2 Cinsiyet Dağılımı.....	57
Tablo 4.3. Yaş Dağılımı.....	58
Tablo 4.4. Unvanlara Göre Görev Süresi Dağılımı.....	58
Tablo 4.5. Denetim Eğitimi Alma Dağılımı.....	59
Tablo 4.6. Bağımsız Denetim Eğitimi Alanların Mesleğe Devam Etme Dağılımı.....	59
Tablo 4.7. Alınan Bağımsız Denetim Eğitiminin Yeterlilik Düzeyine Göre Dağılım.....	60
Tablo 4.8. Eğitimin Hangi Kurumlardan İstenmesi Gerekliliğine Göre Dağılım.....	61
Tablo 4.9. Telefon Kullanım Düzeyine Göre Dağılım.....	62
Tablo 4.10. Faks Kullanım Düzeyine Göre Dağılımı.....	62
Tablo 4.11. İnternet Kullanım Düzeyine Göre Dağılım.....	63
Tablo 4.12. İtranet Kullanım Düzeyine Göre Dağılım.....	64
Tablo 4.13. Bilgisayar Kullanım Düzeyine Göre Dağılım.....	64
Tablo 4.14. Genel Kontrollerin ve Uygulama Kontrollerinin Sınıflandırılması.....	65
Tablo 4.15. Bilişim Teknolojilerinin Denetimde Etkin Kullanım Düzeyi Dağılımı.....	66
Tablo 4.16. Meslek Mensuplarının Denetim Programları Hakkında Bilgi Düzeyleri....	66
Tablo 4.17. Denetim Sürecinde Bilişim Teknolojilerinin Etkisi.....	67
Tablo 4.18. Denetim Sürecinde Küreselleşme Faktörünün Etkisi.....	68
Tablo 4.19. Denetim Sürecinde Değişen İş Yeri Özelliklerinin Etkisi.....	68
Tablo 4.20. Denetim Sürecinde Rakip Denetçilerin Etkisi.....	69
Tablo 4.21. Denetim Sürecinde Bilişim Teknolojilerindeki Eğitimin Etkisi	70
Tablo 4.22. Denetim Sürecinde Kamunun Bilişim Teknolojilerindeki Duyarlılığı.....	70
Tablo 4.23. Denetçilerin Verimli Olma İsteği Faktörüne Göre Dağılımı.....	71
Tablo 4.24. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi Değişkenine Göre Dağılım	72
Tablo 4.25. Denetim Planlaması Değişkenine Göre Dağılım.....	73
Tablo 4.26. Müşteri İşletmenin Faaliyetleri Hakkında Bilgi Toplama Düzeyi.....	74
Tablo 4.27. Denetim Programının Hazırlanma Düzeyi.....	75

Tablo 4.28. Çalışma Programının Hazırlanma Düzeyi.....	76
Tablo 4.29. Denetim Programının Yürütülme Düzeyi.....	77
Tablo 4.30. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Değişkenine Göre Dağılım.....	78
Tablo 4.31. Denetim Raporunun Hazırlanma Düzeyi.....	79
Tablo 4.32. Kalifiye Eleman Eksikliği Düzeyi.....	80
Tablo 4.33. Çalışanların Programla İlgili Eğitim Eksikliği Düzeyi.....	81
Tablo 4.34. Kullanılan Programların Yetersizlikleri Düzeyi.....	82
Tablo 4.35. Kullanılan Programların Teknik Servis Eksiklikleri Düzeyi.....	83
Tablo 4.36. Maliyet Artışına Sebep Olması Düzeyi.....	84

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Denetim Süreci.....	20
Şekil 2.1. Veri Testi Uygulaması.....	31
Şekil 2.2. Bütünleşik Test Tekniğinin Uygulanışı.....	32
Şekil 2.3. Paralel Simülasyon Tekniğinin Uygulanması.....	33
Şekil 2.4. Uzman Sistem Yapısı.....	34
Şekil 3.1. BT Ortamında Temel Denetim Adımları.....	48

ÖNSÖZ

Bilişim teknolojilerinde meydana gelen değişimler paralelinde işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için bu değişimleri yakından takip etmesi kaçınılmazdır. Bu gelişimi konu itibariyle denetim mesleğine etkisi üzerinde ele alacak olursak, bilişim teknolojilerinde yaşanan bu gelişmeler denetimin amacın değiştirmedığı, denetim nasıl uygulanacağı konusunda farklılıklar ortaya çıkardığı görülmektedir.

Bilişim teknolojilerindeki artış denetim mesleğini yakından etkilemiş denetim elemanlarının bu konuda daha eğitilmiş ve donanımlı olmalarına kaynak oluşturmuştur. Firmalar mevcut sistemle daha etkin denetim yapabilme olanağına sahip olmuşlardır.

Bu çalışmanın teorik kısmında; muhasebede denetim kavramından, bilişim teknolojilerinden ve bilişim teknolojilerinde meydana gelen gelişimin denetim mesleğine etkilerinden bahsedilmeye çalışılmış ve uygulama kısmında da bilişim teknolojilerinde meydana gelen bu farklılıkların meslek mensupları üzerinde nasıl bir değişime sebep olduğu sorusuna cevap bulabilmek amacıyla anket yöntemine başvurulmuştur.

Bu çalışmamın tamamlanmasında olduğu gibi tüm eğitim hayatım boyunca her zaman yanımda olan aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca benden hiçbir zaman desteğini esirgemeyen, tavsiyeleriyle bana her zaman çalışma azmi veren değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Servet Önal'a, tez aşaması ve öncesinde çok önemli desteklerini gördüğüm Prof. Dr. Zeynep Türk'e, Doç. Dr. Mehmet Cihangir'e ve Doç. Dr. Bülent Öz'e, Yrd. Doç. Dr. Alparslan Yaşar'a katkılarından dolayı teşekkürü bir borç bilirim.

GİRİŞ

Bilginin her geçen gün artan önemi beraberinde bilişim teknolojilerine artan ihtiyacı da artırmıştır. Gün geçtikçe daha da önemli hale gelen bilişim teknolojileri karar alma süreçlerinde belirleyici bir rol oynarken, eski sistemlerde bilgiye bu kadar kolay ulaşmak mümkün olmamıştır. Bilişim teknolojilerinde halen devam eden bu değişim süreci eski kurumsal sistemleri değiştirmenin yanında denetimde de risk ve kontrollerin doğasını değiştirmiş ve bu kapsamda yeni denetim anlayışlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Bu çalışmadaki amaç, denetim mesleğinde bilişim teknolojileri kullanımının etkin kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymak, gerek denetçilerin gerekse mali müşavirlerin teknolojik gelişmeleri takip edip etmediğini saptamak, bu meslek mensuplarının çalışanlarına yaşanan bu gelişimler çerçevesinde yeterli alt yapıyı oluşturup oluşturmadığını gösterebilmek ve böylelikle bilişim teknolojilerinin etkin bir şekilde kullanıma katkı sağlamaktır. Bu düşüncelerden hareketle, Osmaniye İlinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının bilişim teknolojilerinin kullanım düzeyini ölçmek amacıyla anket uygulaması yapılmıştır. Anket yönetimin tercih edilmesi, kişilerle birebir görüşme yapmanın çalışmaya verimlilik katacağı düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Araştırmanın kapsamı, Osmaniye İlindeki SMMM Bağımsız Denetçiler ve SMMM'ler olarak belirlenmiştir.

Tezin genel amaçlarından bahsedilen ve kısaca tez hakkında bilgi verilen giriş bölümünü takip eden birinci bölümde, muhasebe tarihi, muhasebenin temel kavramları, muhasebenin işletmelerdeki yeri ve önemi ve son olarak da muhasebe denetimi incelenerek çalışmanın teorik kısmına giriş yapılacaktır.

İkinci bölümde, bilgi işleme sistemlerinden, bilgi teknolojileri ortamında kontrol testlerinden ve denetimde uzman sistemler, yapay sinir ağları ve yapay zekâ kavramlarından bahsedilecektir.

Bilişim teknolojilerindeki gelişimin denetim mesleğine etkileri adlı üçüncü bölümde, kısa tanımlamaların ardından denetim mesleğini kolaylaştıran programlardan ve bilişim teknolojilerinin denetim mesleğine etkilerinden bahsedilecektir.

Son bölümde, belirlenen hedef kitleye uygulanan anket verileri ışığında araştırmanın bulguları değerlendirilip, gerekli öneriler yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE DENETİM

1.1. MUHASEBE TARİHİ

Çok eski zamanlarda dahi iktisadi faaliyetler, belirli hadiselerin tespitini ve kaydını zorunlu kılıyordu. İlk zamanlar bu kayıtlar, sadece alacakların ve borçların kaydı şeklinde olmuştur. Daha sonra bu kayıt ve tespitler işletmenin tüm iktisadi faaliyetlerini içine alacak şekilde genişlemiştir. Yani muhasebe, iktisadi faaliyetlerdeki evrime bağlı olarak günlük hayatın ihtiyaç ve zorluklarını karşılamak üzere kendiliğinden gelişmiştir. Bu bakımdan; ticari hayatın başka bir ifade ile mal alım satımına ilişkin faaliyetlerin arttığı devirlerde ve yerlerde muhasebe usullerinin de ilerlediği gözlenmektedir. Ticari hayatın milattan yüzyıllar önce Mısır, Suriye ve Irak'ta gelişmiş olduğu ve ticari faaliyetlerin bu bölgelerde basit olarak kaydedildiği kabul edilmektedir. Esaslı dokümanlar 14. ve 15. Asırlardan arta kalanlardır. Bu çağlarda Roma İmparatorluğu'nda devlet muhasebesinin olduğu anlaşılmaktadır. Başlangıçta bağlantısız tek taraflı basit yöntem kullanılmış daha sonra basit kayıt yöntemi terk edilerek çift taraflı kayıtlara başlanmıştır(Küçüksavaş, 2010, s.14).

İtalya'da ortaya çıkan çift taraflı muhasebe sistemi Avrupa ve diğer ülkelerde de kullanılmaya başlamıştır. Endüstri devrimiyle birlikte muhasebe verilerinin daha kesin ve zamanında hazırlanması gerekliliği ortaya çıkmış ve bu durum muhasebenin gelişimini hızlandırmıştır. Zaman içinde muhasebe verilerine sadece işletme sahipleri ve/veya yöneticileri değil, işletme ile bağlantısı olan işletme dışından kişiler de ihtiyaç duymaya başlamıştır. Buna bağlı olarak, muhasebe sistemi gelişimini sürdürmüş ve muhasebe mesleği büyük saygı ve önem kazanmıştır. Ancak, muhasebe sisteminin ihtiyaca bağlı olarak gelişmesine ve ilk ortaya çıkışından bu yana çok büyük değişikliklere uğramasına rağmen, Paciolo döneminde oluşan temel muhasebe kuralları bugün dahi geçerliliğini sürdürmektedir(Çakır, Sarıtaş, Aygören, 2003, s.8).

1.2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebenin temel kavramları 12 adet olup içerikleri hakkında kısaca bilgi verilecektir(Elitaş ve Topçu, 2009, s.45).

a. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram(ilke) işletmenin yürüttüğü işlerde yalnızca kendi ve çevresinin çıkarlarını değil tüm toplumun menfaatini önde tutması gerektiğini ifade etmektedir. İşletmeler edimlerinde toplumun çıkarlarını gözetmelidir.

b. Kişilik Kavramı

Kişilik kavramı, işletmelerin hissedarlarından ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olmasını ifade eder. Genel kural olarak, belirli kaynakları kontrolünde bulunduran ve bu kaynakların kullanımından sorumlu olan işletme birimleri de, muhasebe açısından bağımsız bir kişiliğe sahiptir. Muhasebede 1. Kişi: İşletmenin kendisidir. 2. Kişi: Sahip ve Ortakları iken 3. Kişi: 1. ve 2. Kişi dışındakilerin tamamıdır(Bankalar, Satıcılar, Alıcılar, Devlet vb.) (Arzova, 2009, s.17).

c. Süreklilik Kavramı

İşletmenin sürekliliği kavramı, işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirirken belli bir süreye bağlı kalmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletmenin ömrünün sahip veya hissedarların yaşam sürelerine bağlı olmadığı varsayımına dayanır.

Bu kavram, uygulamada işletmede meydana gelen olay ve işlemlerin kayıt altına alınması ve varlıkların değerlemesine temel teşkil eder. Bilhassa işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu bina, makine, taşıt vb. uzun süre işletmede kullanılacak varlıklar bu kavram gereği işletmenin varlıkları arasında yer alır. Aksi takdirde bunlarda işletmenin dönem gideri olurlar. İşletmelerde meydana gelen çoğu olayların çoğu uzun döneme ilişkindir. Örneğin, 2-3 yıl için kiralanacak bir binanın kirasına ilişkin peşin ödeme, süreklilik kavramı geçerli olmadığı takdirde gerçekleştiği anda gider olarak kayıt altına alınacaktır. Oysa bu binadan kira dönemi süresince işletme faaliyetleri için yararlanılacak ve fayda sağlanacaktır. Bu giderin süreklilik kavramı göz ardı edilerek doğrudan doğruya gerçekleştiği dönem faaliyet

sonuçlarına gider olarak kaydedilmesi işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun gerçeği yansıtmamasına yol açar. Bu kavram göz önünde bulundurularak işletmenin finansal yapısı ve faaliyet sonuçlarına ilişkin güvenilir ve doğru bilgiler raporlanabilir(Atabey, Parlakkaya, Alagöz, 2012, s.25).

d. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı, işletmelerin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifade eder. Bu kavrama göre, faaliyet sonuçları ilgili olduğu dönemde değerlendirilir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir (Arzova, 2009, s.14).

Bu kavramın açıklanmasında paranın ödeme zamanı veya söz konusu işlemin yapılma zamanına göre gider ve gelirin gerçekleştiğini varsayan farklı bakış açıları mevcuttur. Örneğin satın alınan kırtasiye malzemesi için para ödendiğinde mi bu bir gider sayılır yoksa para verilirse de satın alma işlemini gösteren belge düzenlendiğinde mi gider yapılmış sayılır. Bu nedenle dönemsellik kavramını daha iyi anlayabilmek, gelir ve giderin hangi şartlarda gelir ve gider kabul edilebileceğini belirleyebilmek için, dönemsellik kavramını açıklayan iki farklı teoriden (esas) biri kullanılmaktadır. Bunlar 'nakit' ve 'tahakkuk' esasları olarak ifade edilebilmektedir(Tanış, Berikol, 2011, s.11).

Tahakkuk Esası: Bu esasa göre, işlemlerin ve diğer olayların etkisi, nakit veya nakit benzerleri tahsil edildiğinde veya ödendiğinde değil, bu işlem ve olaylar olduğu zaman tahakkuk ettirilir ve ilgili oldukları dönemin muhasebe kayıtlarına kaydedilerek o dönemin finansal tablolarında raporlanırlar(Örten, vd., 2012, s.4).

Nakit Esası: Ticari işlemin ne zaman yapıldığına bakılmaksızın paranın tahsil edildiği veya ödendiği zaman dikkate alınarak gelir ve giderin ortaya çıktığını varsayan teoridir(Tanış, Berikol, 2011, s.12).

e. Parayla Ölçme Kavramı

Bu kavram varlıklarda ve kaynaklarda meydana gelen değişmelerin ortak bir ölçü olarak para birimiyle ölçülmesi gerektiğini ifade eder. Bu nedenle bu kavram "Parayla Ölçme Kavramı" olarak ifade edilmektedir. Bu kavram

muhasebenin tanımından başlamak üzere tüm muhasebe süreci içinde etkilidir. Bilindiği gibi muhasebe, varlık ve kaynaklar üzerinde parayla ifade edilebilen değişikliklerle ilgilenir(Sürmeli, 2009, s.119).

f. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder(Uysal, Şenlik, 2012, s.41)

g. Tarafsızlık Ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder(Tesmer, 2010, s.12).

h. Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tekdüzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler (Ataman, 2010, s.8).

i. Tam Açıklama Kavramı

Muhasebenin, ilgili tarafların kararlarında kullanacakları bilgileri üretirken Sosyal Sorumluluk Kavramına bağlı kalacağı bilinmektedir. Bu kavramla yakın ilgisi olan ‘Tam Açıklama Kavramına göre muhasebe, kayıt sistemi içine dâhil edemediği ancak ilgili taraflar için önem taşıyan bazı bilgileri Sosyal Sorumluluk Kavramının bir uzantısı olarak mali raporlarda parantez içinde veya

dipnot olarak veya açıklama halinde vermek durumundadır. Varlıkların ipotekli veya sigortalı olup olmadıkları, ipotek dereceleri veya sigorta değerleri, bilanço hazırlıkları sırasında fakat bilanço tarihinden sonra meydana gelmiş büyük bir zarar(yangın, sel, vs.)veya dönem içinde yapılan fakat tamamlanmamış büyük değere sahip bir anlaşma(alınan bir sipariş gibi), ya da benimsenen ilke ve usullerdeki değişmeler ile yarattıkları farklar ile ilgililere açıklanmalıdır (Sürmeli, 2009, s.121).

j. İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtelif giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve karları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturmaz(Karacan, 2012, s.21).

k. Önemlilik Kavramı

Üretilen bilgilerin muhasebe raporlarına aktarılmasında, belli özetlemeler yapılarak, raporların kullanıcıları tarafından kolayca anlaşılması ve yorumlanması sağlanmalıdır. Ancak bu özetlemeler sırasında sayısal sonuç küçük olmakla birlikte onu doğuran olay önemli ise bu rakam diğer rakamlarla birleştirilmemeli ve ayrıca gösterilmelidir. Bir bilgi, verilmediği takdirde mali tablo doğru yorumlanamıyorsa, o bilgi “ önemli” dir. Dolayısıyla o bilginin ayrıca verilmesi gerekmektedir(Soylu, 2013, s.19).

l. Özün Önceliği Kavramı

Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirilmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün önceliği esastır(Tesmer, 2010, s.13).

1.3. MUHASEBENİN İŞLETMELERDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Sınırsız ve sonsuz olduğu varsayılan insan ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal ve hizmet üreten birimlere işletme adı verilir. İşletmelerde pek çok olay gerçekleşir. Bu olaylar içerisinde mali nitelikli olanlar muhasebenin alanına girer. O halde muhasebeyi farklı şekillerde tanımlayabiliriz;

Muhasebe bilgi sistemi; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, sorumluluk muhasebesi, nakit ve sermaye bütçelemesi, işletmelerin varlıkları, borçları, sermayesi, gelir ve giderleri ile ilgili mali nitelikteki tarihi veya ileriye dönük bilgileri sağlayan bir bilgi sistemidir(Elitaş, Topçu, 2009, s.49).

Tamamen veya kısmen mali karakterde para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğrulukların saptanmasına, kaydedilmesine, sınıflandırılmasına, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına muhasebe denir(Tesmer, 2010, s.7).

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri sağlayan, bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir(Öztürk, 2007, s.3).

Yukarıdaki yapılan tanımlar doğrultusunda varılan sonuç; muhasebe bilgi sisteminin işletme içi ve işletme dışı finansal kullanıcılarına işletme faaliyetleri hakkında sağlıklı bilgi verebilme, faaliyetlerin planlı bir şekilde yürütülmesi ve denetlenmesi için gerekli tüm bilgileri sağlayan bir sistem olduğu şeklindedir.

Muhasebe bilgi sisteminin sağladığı bu yararları maddeler halinde sınıflandırmak ilgi duyanlara kavrama konusunda yardımcı olacaktır. Buna göre;

Muhasebe sisteminin temel amaçları şunlardır(Ünkaya, Aslan, 2009, s.5);

- Yöneticilere, işletme faaliyetlerini planlama ve kontrol etmede yardımcı olarak finansal bilgi sağlamak,
- İşletme dışı ilgililere, işletmeye ilişkin gerekli bilgiyi sunmak,
- İşletme varlıklarını koruyucu bir görev üstlenmek,

- İşletmeye konan sermayenin durumunu belirlemek,
- Yürütülen faaliyetler sonucunda sermayede oluşan değişiklikleri ölçmek

1.4. MUHASEBE DENETİMİ

Muhasebe denetiminin tanımı birçok yazında yer almaktadır. Ancak genel ve temel bir içerik olarak tanım yapılmak istendiğinde; ‘muhasabe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden saptanarak belirlenmiş olan ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız uzmanlar tarafından yapılan kanıt toplama ve elde edilen kanıtları değerlendirerek bir sonuca ulaşma sürecidir’ şeklinde tanımlanabilir(Elitaş, 2011, s.28).

Yukarıdaki tanımdan, muhasabe denetiminin aşağıdaki özellikleri taşıyan bir süreç olduğu anlaşılmaktadır(Karanfiloğlu, 1999, s.29).

a. Denetim bir karşılaştırma sürecidir

Denetimin amacı, rakamlarla ifade edilebilen bilgiler ile önceden tespit edilmiş kıstaslar arasındaki uyum derecesini belirlemektir. Bu nedenle denetim, rakamlaştırılabilir bilgiler ile kıstasların karşılaştırılması işlemi olarak tanımlanabilir.

Denetim yapabilmek için önce rakamlarla ifade edilebilen bilgileri elde etmek gerekir. Bu bilgiler; kayıtlar, tablolar, tutarlar vb. olabilir. Karşılaştırma kıstasları ise genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri, yasa ve yönetmelikler, sözleşme şartları olabilir.

Karşılaştırılabilir bilgiler ile kıstaslar, denetim amacına göre değişir örneğin denetimin amacı, mali tabloları denetlemek ise rakamlaştırılabilir bilgi finansal tablolardır. Karşılaştırma kıstasları ise genel kabul görmüş muhasabe ilkeleridir. Denetimin amacı, kayıt işlemlerinin doğruluğunu araştırmak ise birinci unsur işletme personeline tutulmuş kayıtlardır. Kıstaslar ise yetkililerce konulmuş olan prosedürler, yöntemler ve yasal yükümlülüklerdir.

b. Denetim belli bir ekonomik birime ait bilgileri kapsar

Denetim kapsamı genellikle belli bir ekonomik birim veya dönem ile sınırlıdır. Çoğu kez ekonomik birim devlet, ortaklıklar, kişisel firmalar gibi tüzel kişiler olabilir.

Denetimin kapsadığı dönem, genellikle bir yıldır. Fakat günümüzde bir aylık, üç aylık, altı aylık, dönemler itibariyle denetimler yapılması olağandır. Bazı durumlarda birkaç yıl, hatta bir işletmenin tüm ömrü denetim konusu yapılabilir.

c. Denetim delil toplama ve değerlendirme sürecidir

Denetimin delilleri, denetlenen işletmenin personelinin veya üçüncü kişilerin yazılı ve sözlü bildirimleri, denetçinin gözlemleri vb. çok çeşitli biçimlerde olabilir. Denetim amaçlarına ulaşmak için denetçi yeterli miktar ve kalitede delil toplamak zorundadır. Bu nokta denetimin en kritik yönüdür.

d. Denetim uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılır

Denetimi yapacak kişi rakamlarla ifade edilebilecek bilgileri ve bunların karşılaştırılacağı kıstasları çok iyi bilmelidir. Denetim süreci boyunca yeterli miktar ve kalitede delil toplayabilmeli ve bir kanaat oluşturabilmelidir. Bu nedenle denetçi yüksek düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahip bir uzman olmalıdır.

Diğer bir bakışla muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir(Yılmaz, 2007, s.3).

1.4.1.Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Anglo-sakson ülkelerde 'Auditing' olarak kullanılan sözcük dilimize 'Muhasebe Denetimi' olarak çevrilmiştir. Sözcük Latince 'işitme veya dinleme 'anlamına gelen 'Audire' fiiline dayanmaktadır(Bayraklı ve diğerleri, 2012, s.3).

Tarihi gelişimde denetim belki insanlık tarihi kadar eskidir. Zira insan zekâ ve emeği ile meydana getirilen her türlü iş ve işlemde eninde sonunda herhangi bir sapmada şu ya da bu sebeple mutlak suretle bir değerlendirme ve bunun için de bir araştırma ve inceleme, diğer bir deyimle "denetim" gereği duyulur. Bu anlamda denetim, çok geniş ve genel nitelikte bir değerlendirme işlevi olarak karşımıza çıkar(Arslan, 2009, s.18).

Denetim ile muhasebe arasında oldukça sıkı bir bağ bulunmaktadır. Adeta denetim muhasebe ile anlamını bulmakta ve fonksiyonunu ifa edebilmektedir. Bu ilişkiyi en iyi vurgulayan ifadeye göre 'muhasebesiz denetim dayanıksız, denetimsiz muhasebe de

sağlamasızdır.’ Tarihte ilk muhasebe denetimi, 14. Ve 15. Yy. da Abdullah İbni Muhammed’in Risale-i Felekiyye adli eserine ve rahip Lukan’ın çift kayıt yöntemine dayandırılmaktadır. Denetimin gelişimi sanayi devrimi sonrasında kendini dört aşamayla göstermiştir(Altınkaynak, 2009, s.5).

1900’lü yıllara kadar sermaye sahiplerinin işletmelerinden doğru bilgi alma ihtiyaçları, denetimin gelişmesini hızlandırmıştır ve bu dönemde belgelerin incelenmesine yönelik olarak ‘belge denetimi yaklaşımı’ benimsenmiştir.

1900-1930 arasındaki gelişmeler, denetçileri, işletmelerin mali tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiş ve bunun sonucunda işletmelerdeki hata ve hilelerin ortaya çıkarılması yerine, mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşü ön plana çıkmıştır ki bu akıma ‘mali tablolar denetimi yaklaşımı’ denmektedir. Denetimin bir meslek haline gelmesi ve modern ekonomiye ayak uydurabilmesi ise 1929 Dünya ekonomi kriziyle olmuştur.

1930 sonrasında işletmeler, bünyelerinde iç kontrol yapılarını kurmaya başlamışlardır.

Günümüze kadar ki süreçte ise istatistik ve matematiksel yöntemler, denetimin vazgeçilmezleri olmuştur.

1.4.2. Denetim ve Denetim Türleri

Genel anlamda denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden saptamış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı gibi denetimin unsurları şu başlıklar altında toplanabilir(Uzun, Ergüden, 2010, s.338):

- Denetim bir süreçtir: denetim faaliyeti çeşitli evreler halinde gerçekleştirilir. Birbirini izleyen bu evrelerin başlangıç ve sonucu arasındaki faaliyetler belirli bir plan dâhilinde sürdürülür.
- İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: İşletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Söz konusu raporlar ve beyanlar, işletme tarafından hazırlanmış ve menfaat gruplarına sunulmuştur. Denetim, bu iddiaların doğruluğu ve güvenliğinin araştırılmasıdır.

- Önceden saptanmış ölçütler: Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçüte göre doğruluk ve güvenilirliğe karar verir. Bu ölçütler, kanunlar, anlaşmalar, yönetim tarafından saptanmış hedefler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir. Söz konusu ölçütler, aslında denetimin türünü belirlemek bakımından da önemlidir. Eğer vergi amaçlı bir denetim söz konusu ise önceden saptanmış ölçüt vergi yasaları, muhasebe denetimi ise yetkili otoriteler tarafından saptanmış muhasebe standartları veya düzenlemelerdir. Esas alınan ölçüt, SPK tarafından belirlenmiş sermaye piyasalarında muhasebe standartları veya BDDK tarafından belirlenmiş uluslararası standarttaki mali tablolar olabilir.
- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetimin amaçlarına ulaşılabilmesi için ulaşılabilen her türlü bilgi kanıt niteliğindedir. Kanıtların türleri ve kanıtların değerlendirilmesi için kullanılacak kriterler denetimin amacına göre farklı olabilir. Denetçi kanıtları toplarken tarafsız olmak zorundadır, önyargısız, bağımsız, profesyonel ve uzman bir kişi olarak davranmak zorundadır(www.aktifonline.net)(Erişim Tarihi: 21.04.2014).
- İlgi Duyanlara Bildirme: İşletmeyle ilgili finansal olaylarla birçok kişi ve kuruluşun doğrudan ve dolaylı ilgisi bulunmaktadır. Denetçi bu ilgililere, işletmenin finansal bilgileri konusunda yaptığı denetim sonucunda ulaştığı sonucu yazılı bir raporla açıklar. Bu aşama denetim son aşamasını oluşturur(Uzun, Ergüden, 2010, s.339).

Denetim çalışmaları çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Bu çalışmaları konusuna ve amacına göre, denetçinin statüsüne göre ve kapsam bakımından olmak üzere çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür.

2.4.2.1. Denetim Konusuna ve Amacına Göre Türleri

Denetim konusuna ve amacına göre olmak üzere üçe ayrılır:

-Finansal tablo denetimi

-Uygunluk denetimi

-Faaliyet denetimi

1.4.2.1.1. Finansal Tablo Denetimi

Finansal tabloların denetimi (audit of financial statements), bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu mali tabloların incelenmesini kapsar. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir. Bu denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, ortaklara veya vergi dairesine verilen mali tablolardır(Kepekçi, 2004, s.3).

Tablo 1.1: Finansal Tablolar Denetimi

Amaç	Finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin ölçülmesi
Kapsam	Finansal tablolar ve ekleri
Ölçüt	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile finansal bilgileri etkileyen diğer düzenlemeler

Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr> (Erişim Tarihi: 31.03.2014).

İşletmelerle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayılarında önemli artışlar, büyüme sonucu işlem ve kayıt sayısının artmasının denetçinin her bir işlem ve muhasebe kaydını birer birer gözden geçirmesini zorlaştırması, organizasyon yapılarının kurumsallaşarak işletme içi alt sistemlerin oluşması, iç kontrol kavramının denetim literatür ve uygulamasında yer almasını sağlamıştır. 20. yüzyılın ilk yıllarında iç kontrol sistemi muhasebenin bir parçası olarak görülüyordu ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığında denetçinin her bir işlemi denetlemesine gerek olmadığı meslek ile ilgili yayınlarda ifade ediliyordu. Sonuç olarak 1910'lu yıllardan itibaren işletmelerin finansal durum ve kazançlarının değerlendirilmesi finansal denetim açısından denetim mesleğinin birinci amacı haline gelmiştir(Baykara, 2013, s.104).

1.4.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Bir işletmenin faaliyetlerini ve mali nitelikteki olayların önceden saptanmış yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığının belirlenmesi için yapılan denetimdir.

Uygunluk denetimin amacı, işletme yönetimi tarafından konulan kurallara ve benimsenen işletme politikalarına, işletme personelinin ne ölçüde uygun hareket ettiklerinin araştırılmasıdır. Uygunluk denetimi, kullanıldığı alan bakımından en geniş kapsamlı, özü açısından en dar kapsamlı bir denetim türüdür. Burada bir ölçüt alınır ve işlerin bu ölçütlere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğine bakılır. Uygunluk denetimi işletme dışı kişiler tarafından da işletme personeli tarafından da yapılabilir. Vergi idaresi yetkililerince işletmelerde yapılan vergi incelemeleri işletme dışı uygunluk denetimine, banka müfettişlerince bankalarda gerçekleştirilen çeşitli incelemeler işletme içi uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir. Uygunluk denetiminde kullanılacak kimi ölçütler şöyle sıralanabilirler(Haftacı, 2011, s.6)

- Kanun, tüzük ve yönetmelikler,
- Ana sözleşme,
- İşletme içi yönetmelik ve yönergeler
- Yönetim kurulu kararları
- Üst yönetimin belirlediği politika ve yöntemler,
- Üçüncü kişilerce yapılan sözleşmeler

Tablo 1.2: Uygunluk Denetimi

Amaç	İşletme faaliyetlerinin yetkili otoriteler(işletme içi ve dışı) tarafından belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin araştırılması
Kapsam	Tüm işletme faaliyetleri
Ölçüt	Kanun, yönetmelik, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları, işletme içine dönük yönetmelik ve sirküler, işletme yönetiminin belirlediği iç kontrol politika ve prosedürleri

Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr> (Erişim Tarihi: 31.03.2014).

1.4.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dâhil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali

raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkinliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlendirmek için (http://iibf.erciyes.edu.tr)(Erişim Tarihi:21.02.2014)

Geleneksel anlamda muhasebe denetiminin kapsamına muhasebe çalışmaları girmektedir. Faaliyet denetiminin değerlendirme ölçütleri ise önemli oranda subjektiftir. Etkinlik ve etkinlik kavramları söz konusu olduğunda uygulama şartlarına göre farklılık gösterebilmektedir. Faaliyet denetiminde uygulanan çalışmalar sonucunda mevcut yöntem ve prosedürlerin daha etkin ve etken olması için yönetime yeni çözüm ve öneriler içeren bir rapor sunulmaktadır.

Faaliyet denetimi salt muhasebe işlemleri ile sınırlı olmayıp, işletmenin diğer işlevlerini de içermektedir. Bu nedenle uygulama alanı oldukça geniştir. Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir. Bu nedenle faaliyet denetiminin uygulanması, diğer denetim türlerine göre daha karmaşıktır. Özellikle karşılaştırma ölçütleri diğerlerine göre daha soyuttur. Genelde ölçüt olarak bütçeler, başarı ölçütleri oranlar ve sektör ortalamaları kullanılmaktadır(Bozkurt, 2000, s.29).

Tablo 1.3: Faaliyet Denetimi

Amaç	Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek
Kapsam	Tüm işletme faaliyetleri
Ölçüt	Bütçeler, performans ölçütleri, verimlilik oranları vb.

Kaynak: http://archive.ismmmo.org.tr (Erişim Tarihi: 31.03.2014).

1.4.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Bu açıdan denetim, iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılır.

1.4.2.2.1. İç Denetim

İç denetim mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirmesinin yapıldığı bir denetim türüdür. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır. İç denetim üst yönetim için aynı zamanda müşavirlik/danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar

almasını sağlamaktadır. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunur (www.icdenetim.net)(Erişim Tarihi: 27.03.2014).

Özel sektör kuruluşları tarafından yoğun olarak kullanılan iç denetim faaliyeti, son yıllarda kamu iç mali sistemlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetim sisteminin kurulması zorunluluğu ortaya çıkmış ve bunun sonucu olarak iç denetim sistemi, bu ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir. Ülkemizde de iç denetim kavramı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yerini almıştır(<http://icdenetim.sanayi.gov.tr>)(Erişim Tarihi: 27.03.2014).

İç denetim bağımsız denetim kadar önemlidir. Fakat birçok yönden bağımsız denetimden ayrılır. İkisi arasındaki en önemli fark, iç denetimin işletme yönetimine; bağımsız denetimin ise işletme dışındaki mali tablo kullanıcılarına hizmet etmesidir. İç denetim çalışmaları mali tablolar denetimini, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini de kapsayan işletme içinde kurulmuş bir inceleme ve değerlendirme işlevidir. İç denetim için zorunlu olarak önerilen muayyen bir süre olmadığı gibi iç denetim diğer denetimlerden farklı olarak sürekli denetim niteliğindedir (Kurnaz, Çetinoğlu, 2010, s.18).

İç denetimin amacı; işletme varlıklarının muhtemel tüm zararlara karşın korunup korunmadığını, faaliyetlerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır. İç denetime kapsamlı bir şekilde bakıldığında uygunluk denetimi, finansal denetim ve faaliyet denetimini içerisine aldığı görülür.

Aynı zamanda, işletme kültürü, sistemleri ve süreçleri ile ilgili bilgi ve deneyim sahibi profesyonellerce yürütülen iç denetim faaliyeti yönetime, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin gelişiminde görüş ve önerileri ile yardımcı olur(<http://archive.ismmmo.org.tr>)(Erişim Tarihi: 29.03.2014).

1.4.2.2.4. Bağımsız Denetim

ABD' de ve AB ülkelerinde yaşanan finansal skandallar, başta ABD olmak üzere, çeşitli ülkelerde sadece şirket ve şirket yönetimlerine değil aynı zamanda bağımsız dış

denetime ve dolayısıyla bağımsız dış denetim kuruluşlarına olan güvenin de yitirilmesine neden olmuştur(Yaşar, 2013, s.471). Bu kapsamda düşünüldüğü takdirde bağımsız denetim, firmaların güvenli finansal tablo hazırlama konusunda firmaları teşvik edici olma görevi üstlenmiş durumdadır.

Denetim firmaları bağımsız denetim hizmeti sunan firmalardır. SPK' nın yayımladığı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'e göre bağımsız denetim; "İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir" (Türk, 2008, s.37). Bu denetimlerde kamuya sunulan mali tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığı saptanmaktadır. Ancak hileler, yolsuzluk ve usulsüzlükler genelde işletme girdilerinin piyasaya göre yüksek fiyatla alınması, alınacak sabit kıymetlerin türünün seçimi, uygun üretim ve pazarlamanın neler olduğu gibi konularda yapılmaktadır. Bağımsız denetim işletmelerin bu tür hileli veya gizli eylemlerine karışmamaktadır(Cihangir, İnan, 2006).

Bu tür denetimdeki asıl amaç, yasalar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin işletme faaliyetlerinin yapılması sırasında dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesidir. Bağımsız denetim çalışmalarının ağırlıklı kısmını, mali tablolar üzerinde yapılan denetim çalışmaları oluşturmaktadır(Bakır, 2011, s.16).

Bağımsız denetim kanunların, düzenlemelerin, yönetmeliklerin işletmelere uygulamış olduğu bir dayatma unsuru değil aksine günümüz rekabet ortamında güvenilir, şeffaf ve ilgi duyanlara daha net finansal tablolar sunması bakımından vazgeçilmez bir ihtiyaçtır. Günümüz rekabet ortamında şeffaflığın giderek ön plana çıkmasıyla bağımsız denetime olan ilgi her geçen gün artmaktadır.

1.4.2.2.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev yetkilerini yasalardan alan kamu adına, kamu ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir (Ataman, 2010, s.19).

1.4.3. Denetçi Türleri

Denetçiler, bağımsız denetçiler, kamu denetçileri ve iç denetçiler olmak üzere üç şekilde nitelendirilirler.

1.4.3.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri ifade eder (www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 21.04.2013).

1.4.3.2. İç Denetçiler

İşletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten ve işletmenin devamlı olarak çalışanı olan kişilere iç denetçi adı verilir.

İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri, ve diğer vasıflara sahip olmalıdır (...) kuşkusuz iç denetçilerden her alanda uzman olmaları beklenmemektedir. İşletme iç denetçilerinin yetersiz kaldığı uzmanlık alanlarında dışarıdan uzmanlık desteği alınabilir. İç denetçilerin sahip olmaları gereken yeterliliklerin yanı sıra görevlerini ifa ederken dürüst hareket etmeleri ve objektif olmaları gerekmektedir. Ayrıca iç denetçiler görevleri gereği ulaştıkları bilgileri sadece kurum dışı kişilerle değil kurum içinde de ilgisiz personelle dahi paylaşmamalıdır (Pehlivanlı, 2010, s.18).

İç denetçiler, her görev için, kapsam, amaçlar, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamalı ve kaydetmelidir. Daha sonra her denetim görevi için bir denetim programı hazırlanır. Denetim programında hedeflerin yanı sıra bu hedeflere ulaşılması için gerekli olduğu düşünülen denetim çalışması özet olarak tanımlanır. Fakat bu husus bulgulara göre uyarlanacak ve tanımlanacak şekilde

esneklik içermelidir. Bu noktada denetim usullerinin çalışma dokümanları biçiminde belgelenmesi önemlidir. Bu suretle incelemenin gerektiği biçimde tamamlayıp tamamlanmadığının ve görevin uygun biçimde tamamlanıp tamamlanmadığının incelenmesi mümkün olmaktadır. Daha sonra her görev ile ilgili olarak yazılı bir denetim raporu hazırlanır. Denetim raporunda, denetim amaç ve kapsamı sunulur ve iç denetim biriminin bulguları ve tavsiyeleri ile denetlenen kişinin cevaplarına yer verilir. Ayrıca, denetimin sonunda üzerinde mutabık kılınan hususlar açıklanır. Daha sonra da denetim raporunda belirtilen hususların uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilir(www.icdenetim.net)(Erişim Tarihi: 21.04.2013).

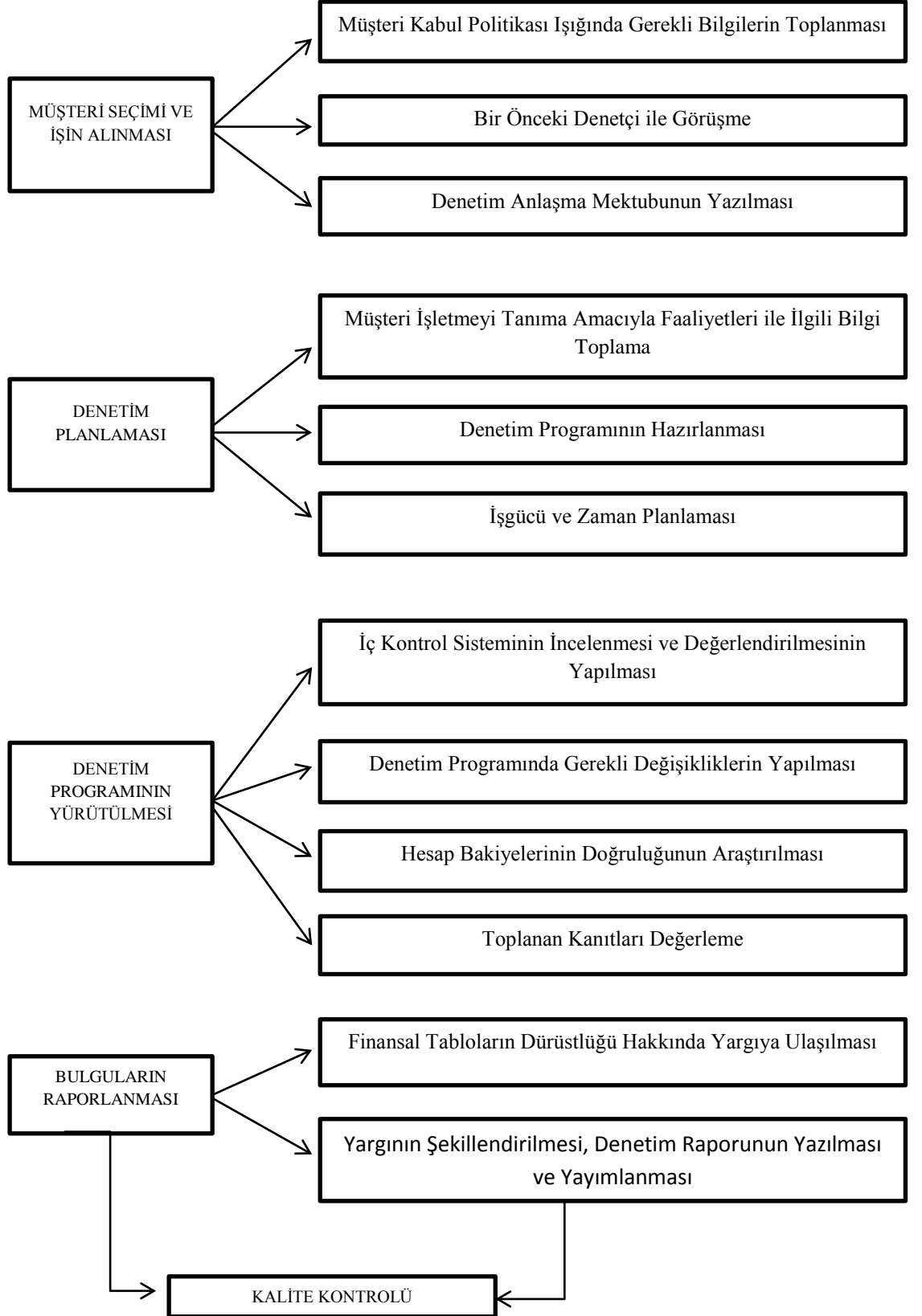
1.4.3.3. Kamu Denetçileri

29 Haziran 2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere TBMM'ye bağlı tüzel kişiliğini haiz özel bütçeli Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuş olup, 29.3.2013 tarihi itibarıyla şikâyet başvuruları alınmaya başlandı (<http://tr.wikipedia.org>)(Erişim Tarihi: 21.04.2013).

6102 sayılı Kanun'un 400.maddesinin geçici 3. Maddesine göre; kamu adına denetleyici, tüzel kişiliğe haiz bir üst kurum kuruluncaya kadar 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 'un hükümleri, standartlara ve amaca uygun olarak yapmasını sağlamak için denetçilerin yerinden ve internette, denetleme belgelerine erişim suretiyle ve ayrıca gerekli bilgileri alarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından denetleneceği açıkça ifade edilmiştir (Özgül, 2011, s.214).

1.4.4. Muhasebe Denetim Süreci

Denetim süreci, denetim yapılacak müşteri işletmenin seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlayıp denetimin planlanması, denetim programının yürütülmesi ile devam eden ve denetimin tamamlanarak raporlanmasıyla sona eren çeşitli evrelerden oluşmaktadır(Karacan, Uygun, 2012, s.69).



Şekil 1.1: Denetim Süreci

Kaynak : (Güredin, 2010, s.179)

1.4.4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi

a. Kalite kontrol politikaları ve prosedürleri ile müşteriyi değerlendirme

Yeni bir müşterinin kabulüne ve mevcut müşterilerinin denetiminin devamına ilişkin politika ve prosedürler önemlidir. Çünkü bunlar yönetimi dürüst olmayan bir müşterinin mali tablolarını denetlemekten kaçınmak için alınacak ilk önlemdir. Denetim sözleşmesi yapılmadan denetimin getireceği riski belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmalar yapılmak zorundadır(www.asmmmo.org.tr)(Erişim Tarihi: 12.05.2013).

b. Önceki denetçi ile görüşme

Denetçi denetim işini kabul etmeden önce kendisine yardımcı olabilecek konularda önceki denetçiye sorular sorarak müşteri işletmenin yöneticilerinin dürüstlüğü, mevcut muhasebe ilkeleri denetim prosedürleri gibi konularda bilgi sahibi olmayı hedefler ve müşterinin seçilip seçilmeyeceğine karar verir.

İşletme hakkında sağlıklı bilgi almanın temel yollarından biri, işletmenin önceki denetçisi ile görüşme yapmaktır. Denetçinin önceki denetçiyle görüşme yapabilmesi için işletmeden izin alması gerekmektedir. Bu iznin alınmaması, işin reddedilmesi için önemli bir göstergedir. İzin verilmesi durumunda, denetçi önceki denetçiden aşağıda belirlenen konularla ilgili bilgileri elde etmeye çalışmaktadır(Bozkurt, 2000, s.88):

- İşine son verilmesinin veya ayrılmasının nedenleri,
- Yöneticilerin dürüstlüğü hakkındaki düşünceleri,
- İşletmenin muhasebe sisteminde var olabilecek aksaklıklar hakkındaki düşünceleri,
- Çalışmaları sırasında engellemeler ile karşılaşmış karşılaşmadığı,
- Çalışmaları sırasında karşılaştığı olağan olmayan durumlarda ilgili görüşleri.

c. Denetim Anlaşmasının Yapılması

İşletme hakkında toplanan bilgilerin irdelenmesi sonucunda denetçi işi alıp almama konusunda bir karara varacaktır. Kararını, işi kabul etme yönünde veren denetçi durumu bir mektup ile işletmeye bildirir. Gönderilen ve taraflarca imzalanan bu mektup,

sözleşme niteliğindedir. Bu nedenle adına ‘Denetim Sözleşmesi’ veya ‘Denetim Anlaşma Mektubu’ denilmektedir(Bozkurt, 2000, s.88):

1.4.4.2. Denetim Planlaması

Geçmiş yıllarda bağımsız denetçiler zamanlarının büyük bir kısmını hesap kalemlerinin doğruluğuna yönelik çalışmalar oluştururken, günümüzde müşterilerin kabulü, denetimin planlanması, iç kontrollerin tanınması ve test edilmesi ile yolsuzluk araştırmalarına daha çok zaman ayırmaktadır. Çalışma alanı ile ilgili genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetçinin yeterli bir denetim planlaması yapması gerekmektedir(Selimoğlu, Uzay, 2011, s.73).

Etkin bir denetim için planlama gereklidir. Denetimin temeli yapılan bir faaliyetin istenen sonuçları verip vermediğini anlamakta yatmaktadır. Denetimin olabilmesi için, istenen sonuçların bilinmesi gerekir. Bir başka deyişle planlama olmadan denetim olmayacaktır. Yönetimciler bu fonksiyonu ya kendileri doğrudan ya da güvendikleri, yetki devrettikleri bir kişi veya organ aracılığı ile yerine getirmek zorundadır (Özarslan, 2007, s.36).

Genel kabul görmüş denetim standartları denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanması gereğini vurgulamaktadır. Planlama geniş anlamda somut bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için izlenecek yolun belirlenmesidir. Denetim planlaması, planlanmanın özet türü olarak, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetleri ne şekilde yürütecekleri hususundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı denetim konusunu denetim sahalarına ayırmak, denetçileri denetim sahaları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim sahasında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır (Güredin, 2010, s.184).

Denetimde planlamanın genel amacı, bir bütün olarak mali tablolara ilişkin bir görüşe yeterli düzeyde temel oluşturacak yeterli ve geçerli kanıt elde etmektir. Denetçi mali tabloların her bir kalemi için özel denetim amaçlarını belirledikten sonra, kanıt toplama sürecini başlatabilir. Denetçi denetim sürecini izleyerek, toplayacağı kanıtları belirler. Ancak, denetim süreci kanıt toplama süreci ile başlamaz. Denetim süreci, müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlar. Denetimin planlanması ve denetim

çalışmalarının yapılması ile devam eder, denetim raporunun yazılmasıyla sona erer. (<http://muhasebedersleri.com>)(Erişim Tarihi: 18.05.2013).

Planlama sürecinde her şeyden önce denetçiler tarafından denetlenen kurumun, iş yönetim aşamasında kullanılan bilişim sistemi ve mali raporlama hakkında yeterli düzeyde bilinmesi gerekmektedir. Bu aşamada bilişim sistemlerini oluşturan unsurlar belirlenir, denetlenecek olan kuruma haiz yasal düzenlenmeler saptanır, iç denetim veya diğer denetim raporları incelenerek gerekli bilgiler toplanarak bilişim ortamında gerçekleştirilen işler ve kurum iş süreçleri tespit edilir.

Bu sürecin en önemli aşamalarından biri iş akış şemalarının çıkarılmasıdır. İş akış şemaları, iş akış süreçlerinde; süreç adımlarının, otomatik/manuel kontrollerin, sürecin özel durumlarını da gösteren alternatif akış yollarının, paralel işleyen adımların gösterildiği diyagramlardır. Bu şemalarda, yapılan işin kurumun hangi birim tarafından ve hangi sistem kullanılarak yapıldığı da görülebilmelidir. Kurum iş akışlarını incelerken, iş süreçlerinde oluşturulmuş kontroller belirlenmeli ve daha sonraki detaylı incelemeler için notlar alınmalıdır. Ayrıca, kurum iş süreçleri belirlenirken, muhasebe ve hesap alanlarını etkileyen sistemlerin de ortaya konması gerekir(www.sayder.org)(Erişim Tarihi: 18.05.2013).

Kurum bilişim sistemleri ve kurumun tanınmasından sonra, saptanan sistemlerde çeşitli ölçütlere göre risk değerlemesi yapılır ve risk derece puanları dikkate alınarak önemlilik sıralaması yapılır. Bu uygulamalar sonrasında, hangi kontrol alanlarının analiz edileceği, bu esnada hangi kontrollerin varlığının aranacağı ve varsa bununla ilgili kontrollerin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığının uygun yöntemler kullanarak test edileceğinin saptanması gerekmektedir.

1.4.4.2.1. Müşteri Hakkında Bilgi Toplama

Öncelikle müşteri işletmenin bulunduğu sektör içerisinde ekonominin genel hatları ve sektörün durumu hakkında bilgi toplayarak işe başlayan denetçi, müşteri işletmenin rakipleri ve çevresi ile olan ilişkileri, müşteri işletmenin organizasyon yapısı, finansal yapısı, yine aynı şekilde müşteri işletmenin mevcut personel durumu, müşteri işletmeye ilişkin özel durumlara ilişkin bilgilere ulaşarak ve müşteri işletmeyi etkileyen yasal düzenlemeler hakkında edindikleri bilgilerle müşteri hakkında bilgi toplama aşamasını gerçekleştirmiş olur.

Sektör incelemesinden sonra işletme ile ilgili bilgilerin toplanıp değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmeyi yapabilmek için işletmenin örgüt yapısı, üretim türü ve diğer hizmetleri, öz kaynak yapısı, merkez-şube yapısı, pazarlama ve dağıtım sistemleri, stok değerlendirme yöntemleri hakkında bilgi toplanması gerekmektedir (Ay, 2007, s.24).

1.4.4.2.2. Denetim Programının Hazırlanması

Denetim programı; bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim işlemlerini çalışma kâğıtlarıyla ilişkilendirerek kalemler itibariyle çeşit, tarih ve süre ile görevlendirilen elemanlar bakımından ayrıntılı olarak belirlendiği dokümanı ifade eder(Teraman, 2011, s.65).

Denetim programı denetim çalışması sırasında uygulanacak denetim prosedürlerinin listesidir. Yani denetimde yapılacak işlemlerin neler olduğunu, kimler tarafından ne zaman yapılacağı belirlendiği bir taslaktır. Temel tasarımı planlama aşamasında yapılır ancak denetim ilerledikçe programda değişiklik yapmak gerekeceğinden program aşama aşama ve aksaklıklara karşı esnek olarak yapılmalıdır(www.asmmmo.org.tr)(Erişim Tarihi:18.05.2013).

İyi bir denetim programının yararları (<https://docs.google.com>) (Erişim Tarihi: 18.05.2013);

- Denetim çalışmaları sırasında yapılacak işlerin genel görünümü hakkında bilgi verir.
- Denetim elemanları arasında dengeli bir iş bölümü yapılmasını sağlar.
- Zaman ve emek tasarrufu sağlar.
- Bir denetim elemanı tarafından başlatılmış denetim çalışmasının başka denetim elemanları tarafından sürdürülmesine imkân verir.
- Denetim çalışmalarının eksiksiz yapılmasına imkân sağlar.
- Daha sonra yapılacak çeşitli soruşturmalarda kanıt olarak kullanılabilir.
- Denetim sorumlularının işlere düzgün bir şekilde nezaret edebilmelerine imkân sağlar.
- Gelecekte yapılacak denetimlerde yol gösterici veya destekleyici olarak kullanılabilir.

- Denetçi ve yardımcılarının(denetim elemanlarının) çalışmalarını GKGDS'na göre yürütmelerini sağlar.
- Gelecekte yapılacak denetimlerde denetim maliyetini tahminde yardımcı olur.

1.4.4.2.3. İşgücü ve Zaman Planlaması

Denetimde zaman planlaması, yürütülecek denetimin, denetçinin aynı işletmede yaptığı ilk denetim veya yinelenen bir denetim olmasına göre farklılık gösterir. Yinelenen denetimlerde denetçi işletme hakkında yeterince bilgiye sahip olduğundan zaman planlamasının yapılması daha kolaydır(Güredin, 2010, s.192).

Denetim planlaması ve programı aşamasında belirlenmesi gereken diğer bir unsurda, denetim çalışmasında görev alacak personelin kimler olacağıdır. Bu noktada işletmede yapılacak denetim çalışmasından sorumlu olan denetçi denetim ekibini kurar. Denetim ekibi oluşturulurken, işletmenin ve işin niteliğine, deneyime ve sorumluluğa dikkat edilir. Yinelenen denetimlerde olabildiğince aynı denetim ekibinin görevlendirilmesine özen gösterilir(Bozkurt, 2000, s.191).

1.4.4.3. Denetim Faaliyetinin Yürütülmesi

Denetim planlandıktan sonra sıra uygulamaya gelmektedir. Denetimin yürütülmesi, denetim programının uygulanarak denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesidir(Turhan, 2009, s.54). Denetçi planlama aşamasında her şeyden önce denetim konusunu denetim safhalarına bölümlendirir ve her biri için uygulanacak yöntem ve teknikleri saptar.

1.4.4.3.1. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Bir işletmede etkin bir iç kontrol muhasebe sisteminin bulunması, yayınlanan finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı finansal tabloların hatalı olma riskini azaltır. Denetim riskinin az olması ise denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daraltılmasına neden olur(Kirez, 2006, s.23).

1.4.4.3.2. Denetim Programında Gerekli Değişiklikler

Denetim faaliyetini yürütürken denetçinin neyi, nasıl ve ne zaman yapacağı konusunda aldığı kararların yazılı haline denetim programı denir.

Denetim çalışmalarının önemli aşamalarından biri olan denetim programında gerekli değişikliklerin yapılması aşaması, denetçiye faaliyetlerini etkili bir şekilde yürütme imkânı sunar.

Denetim planlamasının son aşaması ve çıktısı olan denetim programı, denetimin yürütülmesinde denetçinin neyi, ne zaman ve nasıl yapacağı konusundaki en önemli rehberdir. Denetim çalışmalarının ilerleyen aşamalarında ortaya çıkan koşullara göre denetçi bu programda kimi değişiklikler yapabilir. Sözgelimi; iç kontrol yapısı zayıfsa denetim programı genişletilir, iç kontrol yapısı etkinse denetim programı daraltılır. Denetim programının düzeltimi ya genişletme ya da daraltma şeklinde olmak zorunda değildir. Programın kimi alanlarında genişletme, kimi alanlarında daraltma yapmak suretiyle de denetim programı değişiklikleri gerçekleştirilebilir(Haftacı, 2011, s.41).

1.4.4.3.3. Hesap Bakiyelerinin Doğruluğunun Araştırılması

Hesapların incelendiği ya da hesapların denetiminin yapıldığı bu aşama denetimin yürütülmesindeki, en önemli aşamalardan birisi olmaktadır.

Eskiden tek tek hesapların denetimi ile yapılan bu çalışmalar, bugün artık birbiri ile ilişkili hesapların bir araya getirilmesi ile oluşturulan ve döngü yaklaşımı olarak da adlandırılan bir anlayış içinde gerçekleştirilmektedir. Bugün muhasebe denetimi çalışmalarında hesaplar tek tek incelenmemekte, bunun yerine bu inceleme döngü yaklaşımı ile ele alınmaktadır. Bu yaklaşımda finansal tabloların oluştuğu süreç işlemlere ayrılmakta, aralarında doğruca ilişki bulunan hesap kümeleri bir döngü oluşturmaktadır. Her döngü ayrı ayrı ve farklı kişiler tarafından incelenmekte yeterli bir işbölümü ile zaman tasarrufu sağlanmakta, biten döngü inceleme sonuçları birleştirilerek finansal tablolar hakkında genel bir görüşe ulaşılmaktadır (Haftacı, 2011, s.41).

1.4.4.4. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporunun Yazılması

Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir(kgk.gov.tr) (Erişim Tarihi:13.02.2013).

Denetçi, dönem içinde gerçekleştirdiği iç kontrol sistemi ve muhasebe sistemini inceleme, test etme ve değerlendirme çalışmaları ile dönem sona erdikten sonra gerçekleştirdiği maddi doğruluk testleri çalışmalarını bitirdiğinde finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüşe de ulaşmış olmaktadır. Ancak denetçi, denetim raporu hazırlamadan önce finansal tabloların her bir unsurunun ve dipnotlarda yapılan açıklamaların muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu hakkında toplanan kanıtların yeterliliğinin yanı sıra bu kanıtların denetim çalışmaları sırasında temin edilen diğer kanıtlarla olan tutarlılığını da değerlendirmek zorundadır (Karacan, Uygun, 2012, s.221).

İKİNCİ BÖLÜM

BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ İLE MUHASEBE DENETİMİ

Muhasebede bilgisayarların kullanımı, muhasebe-denetim arasındaki ilişkiyi büyük ölçüde etkilemiş bulunmaktadır. Denetim nesnesinin değişmesine paralel olarak denetim süreci ve denetim teknikleri de değişmiştir. Denetçiler bu değişime uyum sağlamak için yeni denetim yöntemleri geliştirmişlerdir. Günümüzde de bilgisayarlar denetimde vazgeçilmez bir araç durumuna gelmiştir.

2.1. BİLGİ İŞLEME SİSTEMLERİ

Bir sistem olarak bilgisayarla bilgi işleme teknolojisinin; donanım, yazılım ve personel olmak üzere üç bileşeni vardır. Bilgisayar donanımı, bilgisayar sistemine ilişkin fiziksel ögeler bütünü olup, bilgisayar yazılımı ise bilgi işleme amacıyla donanımın çeşitli bileşenleri işlevini sağlayan ve denetleyen her türdeki programlardan oluşur. Yazılım programları, uygulama ve sistem yazılımı olarak ikiye ayrılır. Uygulama yazılımı, kullanıcının özel uygulamalarına ilişkin gereksinimlerini karşılamak üzere hazırlanmış olan programlar (örneğin, stok kontrol programı vb.) iken, sistem yazılımı uygulama programındaki komutları yorumlayarak bunları nasıl yürüteceğini donanıma ifade eden programlar dizisidir. Bilgisayar teknolojisi bilgi işlem sürecini etkilemiş ve bilgisayarla bilgi işleme sistemleri olarak yığın işlem ve çevrimiçi sistemler ortaya çıkmıştır. Yığın işlem, benzer işlemlerin bir araya getirilmesi, gruplanması ve işlenmesidir. Buna karşın çevrimiçi işletim sistemi beklemeksizin ve veri biriktirmeksizin işlem yapılmasını öngörür. Çevrimiçi yığın ve gerçek zamanlı işlemler yapılmaktadır. Bunun dışında bilgisayar teknolojisinde son yılların önemli bir gelişmesi olan veri tabanı birbirleri ile ilişkili kütüklerin birleştirilerek, birbirinden bağımsız alanlarda ortaklaşa kullanımına olanak veren bir yapılanma olup, veri tabanı yönetim sistemi-VTYS adı verilen gelişmiş bir yazılıma bağlı olarak işlem görür. VTYS ise, uygulama programları ile veri arasında yer alan bir ara birim olup, veriyi yönetim ve kontrol eden bilgisayar programlarından oluşmaktadır(Tektüfekçi, 2013, s.81).

2.1.1. YIĞIN İŞLEM SİSTEMLERİ

Yığın işlem (batch processing), genel anlamıyla, benzer işlemlerin bir araya getirilmesi, gruplanması ve işlenmesidir. Bu ilişkilerin gruplanmasında sayı ve zaman rol oynar.

Sözgelimi, bir gün veya bir hafta boyunca biriktirilen belgelerin işlenmesi gibi. Yine belgelerin 50 veya 100 gibi bir sayıya ulaşması ve ondan sonra işlenmesi de öngörülebilir. Bu belirleme, işletmenin işlem yoğunluğuna göre yapılır. Satış faturalarının bir yığın haline getirilerek bilgisayara girilmesi veya işçi zaman kartlarının biriktirilmesi, işlenecek belgelere örnek gösterilebilir. Yığın işlem yaklaşımı, iş ve belge düzeni açısından önem taşıdığı gibi, kontrol etkinliğini de artırıcı önem taşır. Yığın işlem, yalnızca bilgisayara girilecek belgelerin biriktirilmesi gibi algılanmamalıdır. Yığın işleme aynı zamanda kütükler üzerinde saklama, silme, değiştirme ve kütük yaratma süreci de gerçekleştirilmiş olmaktadır(archive.ismmmo.org.tr) (Erişim Tarihi:12.03.2014).

Yığın işlemin bir türü de belirli bir manyetik ortamda (disk gibi) biriktirilen bilgilerin bilgisayara girilmesidir. İşletmelerin çoğunun merkezden uzak noktalarda (örneğin farklı kentlerde) satış noktaları veya şubeleri vardır. Bu birimler ve merkez arasında iletişim hattı bulunmadığı durumlarda şube, işlemlerini merkezdeki bilgi işlem sisteminden bağımsız olarak yürütür. Söz gelimi bir hafta boyunca işlemlerini kaydettiği diski, hafta sonunda merkeze göndererek ana işlem birimine bilgilerin yüklenmesini sağlar. Bu şekilde ana işlem biriminin doğrudan denetimi altında olmadan bağımsızca işlem yapılması, çevrim dışı (off-line) olarak adlandırılır. Bu şekilde çalışan bir donanım birimi ise çevrim dışı birimidir(Erdoğan, 2013, s.107).

2.1.2. Veri Tabanı Sistemi

Veri tabanı (data base), birbiriyle ilişkili kütüklerin birleştirilerek birbirinden bağımsız alanlarda ortaklaşa kullanımına olanak veren bir yapılandırma. Veri tabanı uygulamasıyla bir işletmeye ilişkin tüm bilgiler, ortak kullanıma açık hale gelir. Veri tabanı uygulamasıyla(Erdogan, 2013, s.108);

- Verilerin birden fazla yerde gereksizce saklanmasını önler,
- Belirlenmiş olan bir konudaki tüm bilgileri kapsar,
- Bilgilerin çelişmesini önleyerek tutarlılığı sağlar,
- Disk belleğinde tasarruf sağlar,
- Veriye erişimi hızlandırır,
- Kullanıcının öğrenmesi kolaydır.

2.1.3. Çevrim İçi İşlem Sistemi

Her bir işlemin gerçekleştiği anda merkezi işlem birine yansıtıldığı bir yöntemdir. Örneğin; herhangi bir stok kaleminde meydana gelen değişim faturası bilgisayara girildiğinde bu hareket anında işletmenin bilançosuna yansiyacaktır.

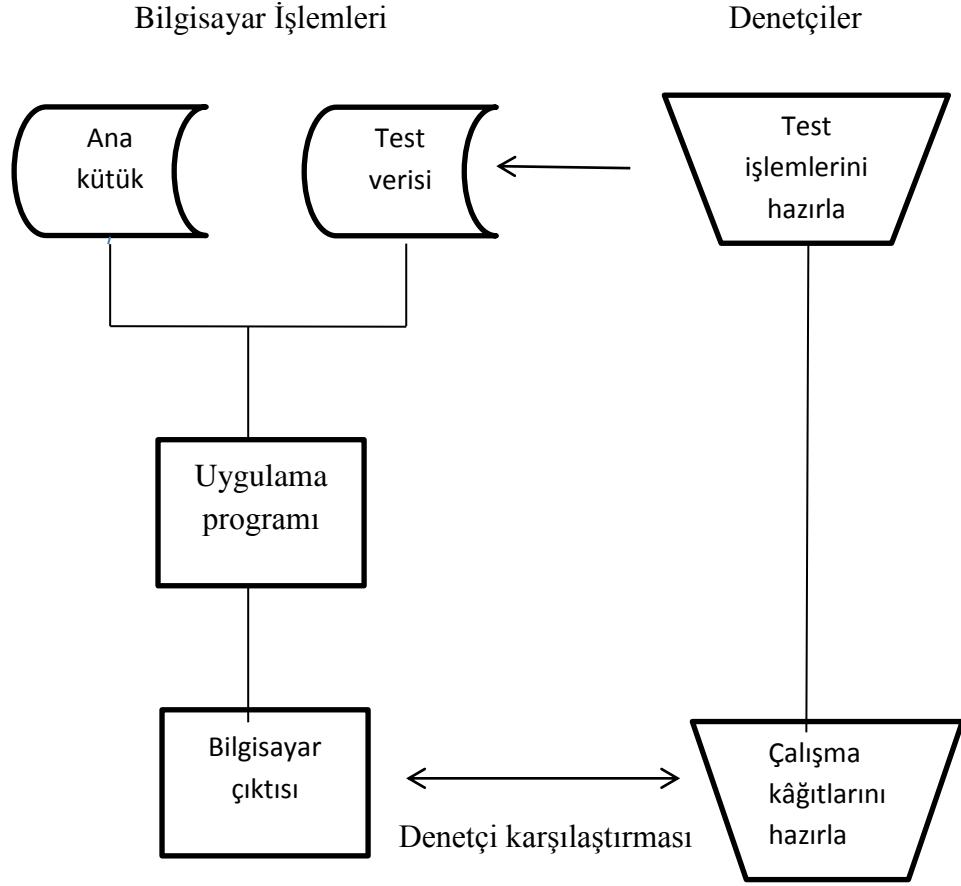
Çevrim içi veri işleme yönteminin en önemli avantajı, anlık olarak güncellenen bir kütüğe sahip olmaktır. Bu, çok sayıda işlemin gerçekleştiği ve işlemlerin anlık olarak izlenmesine ihtiyaç duyulan bir işletme için çok önemlidir. Çevrim içi veri işleme yönteminin dezavantajı, çok karmaşık bir yapıda ve pahalı olmasıdır. Ayrıca bu sistemde, izinsiz ve insan hatası dolayısıyla eksik veya yanlış verilerin girilme riski mevcuttur. Bu nedenle çevrim içi veri işleme yöntemi denetim için fazla uygun değildir(Yılmaz, 2007, s.37).

2.2. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ ORTAMINDA KONTROL TESTLERİ

2.2.1. Veri Testi Tekniği

Veri testleri, bilgisayar destekli muhasebe denetiminde önemli bir tekniktir. Bu teknikte amaç, programlanmış kontrollerdeki testlerin işlevi görüp görmediğinin denetçi tarafından sınanması olmaktadır. Kullanılacak test verileri, denetçi tarafından seçilmektedir. Seçilen veri kümesi, programlanmış kontrolleri ve yönetimsel işlemleri test edebilecek nitelikte olmalıdır(Yılmaz, 2007, s.76).

İşletmenin uygulama programlarını kullanarak işlenen veri testlerinde, elde edilen sonuçlarla beklenen sonuçlar karşılaştırılır. Test edilen uygulamada denetçi, belgelendirmede gösterildiği gibi çalışacağı ve etkin bir şekilde programlanmış kontroller içerdiği varsayımları ile beklenen bir sonuç tahmininde bulunur. Beklenen sonuçlarla elde edilen sonuçlar birbirleriyle uyumlu ise programların tasarlandığı gibi çalıştığı kanıtlanmış olur. Beklenen sonuçlarla elde edilen sonuçlar birbirleriyle uyumlu değilse programların test edilen koşullar için yeteri kadar güvence sağlamadığı görüşüne varılır.

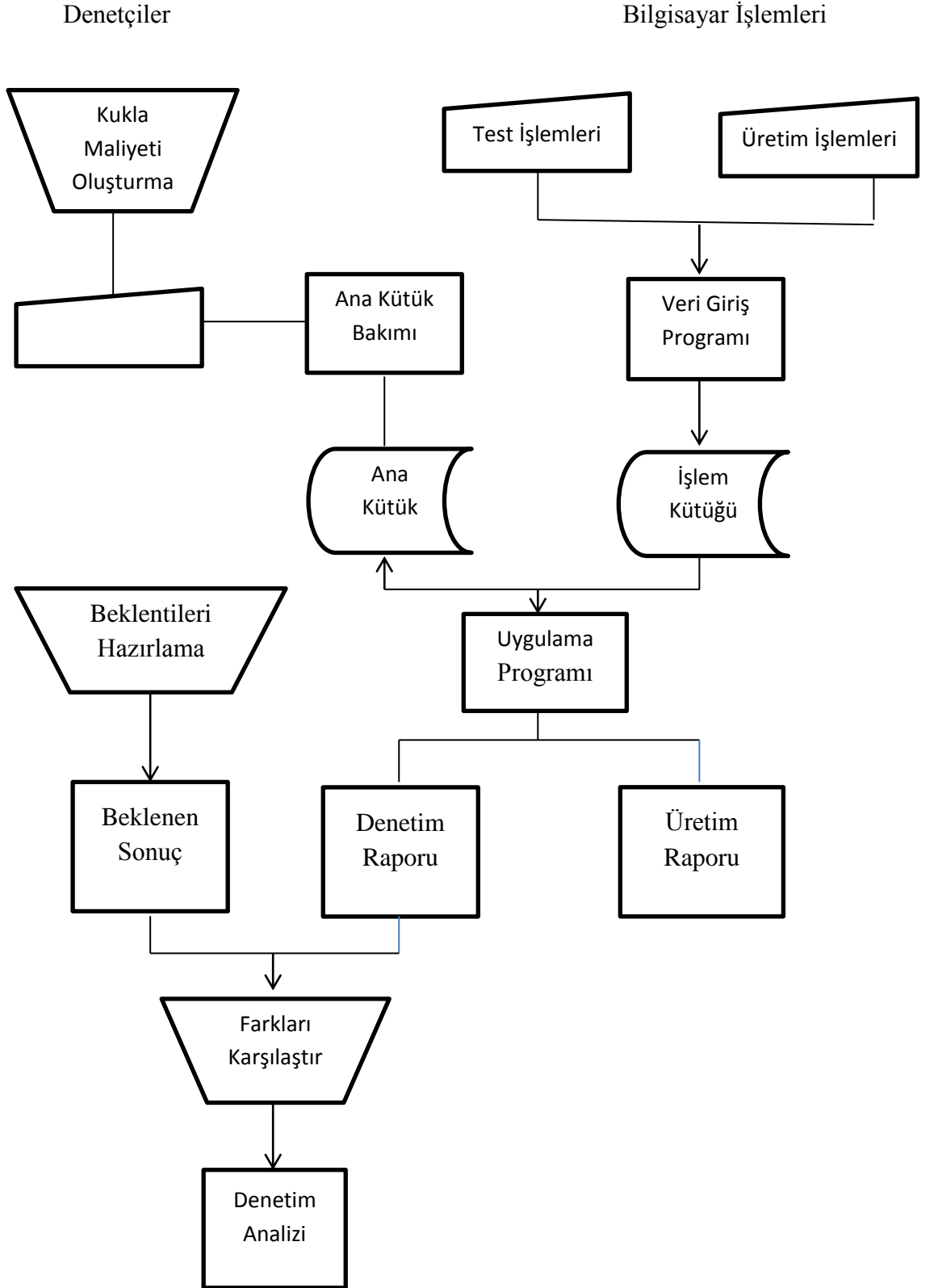


Şekil 2.1: Veri Testi Uygulaması

Kaynak: (Yılmaz, 2007, s.77)

2.2.2. Bütünleşik Test Tekniği

Bütünleşik test tekniği ile denetçi, işletme uygulama programlarının mantığını ve kontrollerini tüm muhasebe bilgi sistemini içerecek biçimde test edebilir. Veri testinin bir türü olan bu teknikte denetçi hayali kayıtlar oluşturup, bu kayıtları süregelen bir temelde kukla verilerle çalıştırabilir ve testin etkinliği önemli ölçüde artırılmış olur(Teraman, 2011, s.90).

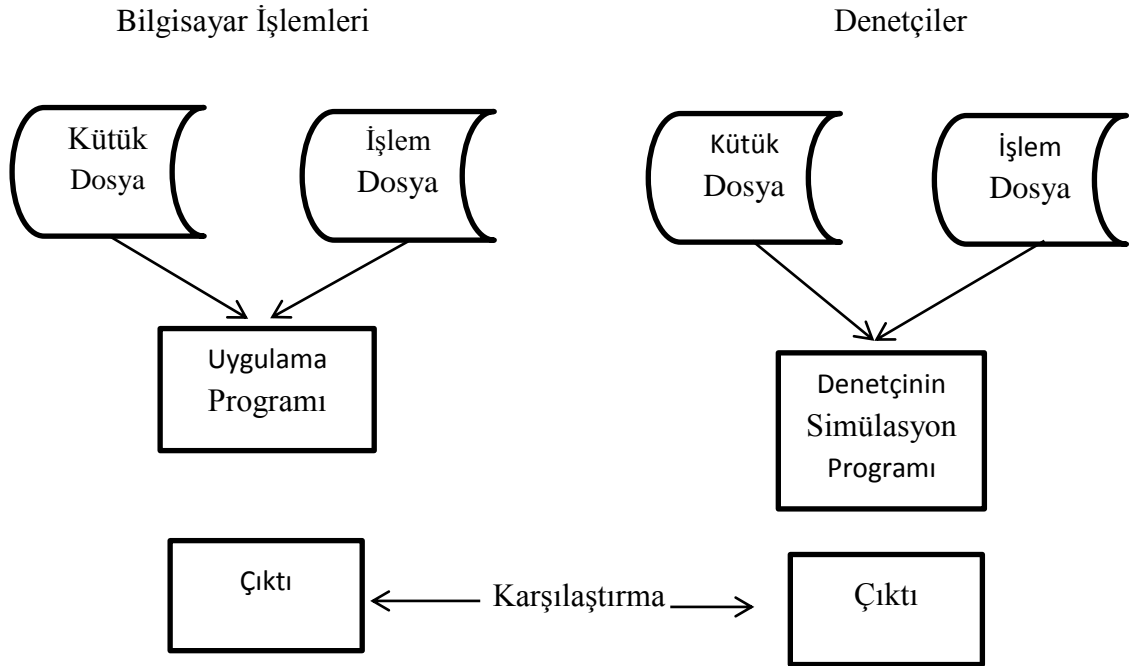


Şekil 2.2: Bütünleşik Test Tekniğinin Uygulanışı

Kaynak: (Yılmaz, 2007, s.79)

2.2.3. Paralel Benzetim Tekniği

Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin değerlemede yaygın olarak kullanılan paralel benzetim tekniği, denetlenen işletmede gerçekleşen bir muhasebe uygulamasına ait verilerin işletmenin ve denetçinin programlarında birbirinden bağımsız ama paralel olarak işlenmesi şeklinde gerçekleştirilir. Bu teknikle, birbirinden bağımsız iki programın girdi, bilgi işleme ve çıktı sonuçlarının karşılaştırılarak denetlenen işletmedeki bilgisayar sistemi ve programlanmış kontrollerin etkinliğinin test edilmesi amaçlanmaktadır. Denetlenen işletmenin bilgisayar sistemi ile denetçinin kullandığı programın aynı sonuçları vermemesi denetlenen işletmenin sisteminde bir takım zayıf kontrol noktalarının olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilecektir. Denetlenen işletmedeki zayıf kontrol noktaları ve önemlilikleri yine bilgisayar programları yardımıyla denetçi tarafından belirlenebilecektir(Saygılı,2005).



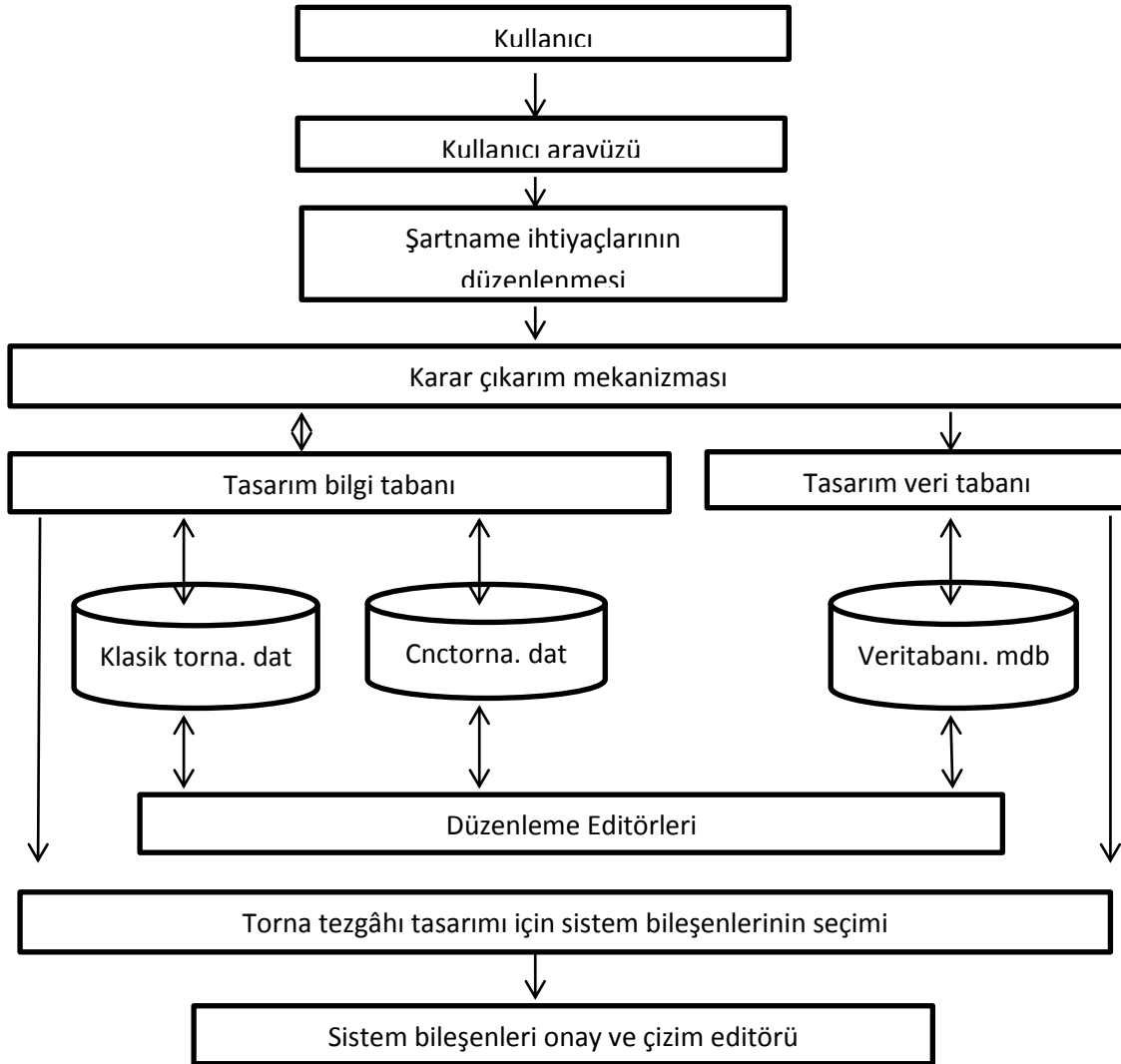
Şekil 2.3: Paralel Simülasyon Tekniğinin Uygulanması

Kaynak : (Yılmaz, 2007, s.76)

2.3. DENETİMDE UZMAN SİSTEMLER, YAPAY SİNİR AĞLARI VE YAPAY ZEKÂ KULLANIMI

2.3.1. Uzman Sistemler

Gerçekleşmekte olan bir olay ya da durum hakkında zeki kararlar alan veya zeki öneriler teklif edebilen sistemlerin düzenlenmesi gibi, uzmanların yetenekleri sayesinde bilgi tabanlı elemanların bilgisayar içinde düzenlenmesidir (Dulkadir, Akkoyun, 2013, s.75).



Şekil 2.4: Uzman sistemin yapısı

Kaynak: <http://inet-tr.org> (Erişim Tarihi:12.03.2014)

2.3.2. Yapay Sinir Ağları

Yapay sinir ağları (Neural Networks), biyolojik zekânın benzetimi kavramını temel almaktadır. Gerçekleştirilen, insan zekâsının beyindeki nöronların diğer nöronlara sinyal göndermesiyle etkileşiminden ortaya çıkması kuramına dayanarak bilgisayar sistemlerinin tasarımında insan beyinin fonksiyonunun (yeteneklerinin) taklit edilmesidir. Yapay sinir ağları (YSA), düğümlerden ve bu düğümler arasındaki bağlantılardan oluşmaktadır. Bu yapı, insan beyindeki nöronlar ve sinapslar arasındaki ilişkiye benzemektedir. Bu sistemleri belirli bir sürecin girdiler ve çıktılar arasındaki fonksiyonel ilişkilerini öğrenebilme ve daha sonra açıklayabilme yeteneğine sahiptir(Erdogan, 2013, s.132).

Genel anlamda yapay sinir ağları, beyin bir işlevi yerine getirme yöntemini modellemek için tasarlanan bir sistem olarak tanımlanabilir. Yapay sinir ağları, yapay sinir hücrelerinin birbirleri ile çeşitli şekillerde bağlanmasından oluşur ve genellikle katmanlar şeklinde düzenlenir. Donanım olarak elektronik devrelerle ya da bilgisayarlarda yazılım olarak gerçekleştirilebilir. Beynin bilgi işleme yöntemine uygun olarak yapay sinir ağları, bir öğrenme sürecinden sonra bilgiyi toplar, hücreler arasındaki bağlantı ağırlıkları ile bu bilgiyi saklar ve genelleme yeteneğine sahip paralel dağılmış bir işlemci olarak çalışır. Bunun yanında öğrenme süreci, arzu edilen amaca ulaşmak için yapay sinir ağlarının ağırlıklarının yenilenmesini içeren öğrenme algoritmasını içerir(Vural, 2007, s.10).

2.3.3. Yapay Zekâ

Yapay Zeka (YZ); zeka ve düşünme gerektiren işlemlerin bilgisayarlar tarafından yapılmasını sağlayacak araştırmaların ve yeni yöntemlerin geliştirilmesi hususunda çalışan bilim dalıdır. YZ; “düşünme, anlama, kavrama, yorumlama ve öğrenme yapılarının programlamayla taklit edilerek problemlerin çözümüne uygulanması” olarak ifade edilebilir(Kaya vd., 2004, s.88).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİNDEKİ GELİŞİMİN DENETİM MESLEĞİNE ETKİLERİ

3.1. BİLİŞİM KAVRAMI

Bilişim, insanoğlunun teknik, ekonomik ve toplumsal alanlardaki iletişimde kullandığı ve bilimin dayanağı olan bilginin özellikle elektronik makineler aracılığıyla düzenli ve akla uygun bir biçimde işlenmesi bilimi, enformatik olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2013)(Erişim Tarihi:24.04.2013).

3.2. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ KAVRAMI

Bilişim teknolojisi, bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden bir yere iletilip kullanıcıların hizmetine sunulmasında kullanılan iletişim ve bilgisayarlar dâhil bütün teknolojileri kapsayan teknolojilerdir (www.teknolojide.com)(Erişim Tarihi:27.04.2013).

İşletmeler mal, hizmet, para ve bilgi gibi unsurlarla ilgili değer hareketlerini dijital ve bilgisayar ortamlarda hazırlayarak; müşteriler, tedarikçiler, çalışanlar, iş ortakları ve toplum ile olan ilişkilerini yürütmektedirler. Bilgi teknolojilerinden faydalanarak iç ve dış çevreler ile sağlanan iletişimde şeffaflık, paylaşım ve entegrasyonun sağlanması, günümüz iş dünyasında iş yapmanın kaçınılmaz gereğidir. Kuruluşlar, bilgi teknolojilerinin imkânlarından faydalanabilmek adına farklı boyutlarda bilgi teknolojilerine yatırım yapmaktadırlar. Bilgi teknolojilerinin rolü son yıllarda değişime uğrayarak şirket yönetimi ve kaynakların kontrolünün önemli bir parçası haline gelmiştir(Memiş ve Tüm, 2011, s.146).

3.3. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ DENETİMİ

Son zamanlarda bilgisayar donanım ve yazılımlarında ortaya çıkan hızlı gelişme bilgi sistemlerinin yönetimi ve denetiminde kullanılan tekniklerde önemli değişikliklere sebep olmuştur. Öz itibarıyla bilgisayar esaslı sistemlerin kontrol ve denetim hedeflerinde önemli bir değişiklik yoktur. Bilgisayar yardımıyla gerçekleştirilen denetim, klasik yöntem olarak adlandırabileceğimiz elle yürütülen denetimden farkı kullanılan araç ve tekniklerdir.

Bilişim teknolojileri(BT) denetimi, farklı şekillerde adlandırılmış ve denetimi yapan kurumun özelliğine göre de değişik anlamlar içerek şekilde tanımlanmıştır. 2000'l, yıllara kadar bilişim teknolojilerinin amacı elektronik veri işlemeyken, daha sonra bilgiyi yönetmek olgusu ön plana çıkmış ve bu nedenle elektronik veri işleme denetimi terimi de yerini bilişim sistemleri denetimi ya da BT denetimi kavramlarına bırakmıştır(Kayrak, 2012, s.147).

Bilgi teknolojileri denetimi, bilgisayarın organizasyonlar içerisinde kullanımının yaygınlaşması sonucunda denetime tabi faaliyetlerin kontrol altına alınması ve denetlenmesi ihtiyacından doğmuştur. Bu tür denetimleri geleneksel denetim sınıflandırması (iç ve dış denetim) içinde değerlendirmek oldukça zordur. Çünkü bilgi teknolojileri denetimleri, bu tür denetimleri yürütecek olan kişilerin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları dışında, belirli derecede bilgisayar uzmanlık bilgilerine de sahip olmaları gereğini ortaya çıkarmıştır. Bilgi teknolojileri denetimi özetle; organizasyonların sahip oldukları bilgi teknolojisi kaynaklarının değerlendirilmesi sürecidir. Bu amaç doğrultusunda bilgi teknolojisi ile ilgili unsurların güvenlik altında olduğu ve organizasyonel amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı dikkatli bir şekilde incelenmelidir. Kısacası; bilgi teknolojisi denetimin temel amacı, bilgisayar sistemleri için varolan kontrol standartlarını, politikalarını ve süreçlerini incelemek ve bu süreçlerle ilgili geliştirilebilecek ek kontrolleri tanımlamaktır. Böylelikle olumsuzluklar karşısında olası kayıpların en aza indirilmesi hedeflenmektedir(Kurnaz, Çetinoğlu, 2010, s.241).

3.4. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİ UYGULAMALARI

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sermaye piyasalarında yatırımları artırmaktadır. Bu artışla birlikte işletmelerde yaşanan muhasebe skandalları muhasebe, finansal raporlama süreci ve finansal bilgilere olan güveni sarsmıştır. Bu güvenin yeniden oluşturulması ilgili finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlayacak sistemlerin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Finansal raporların, hızlı, güvenilir, zamanında sunulmuş ve analizinin kolay olması, yatırımcı ve diğer ilgililer açısından son derece önemlidir. Ancak işletmeler tarafından geleneksel yöntemlerle kamuya açıklanan finansal bilgilerin analiz edilmesi hem çok zor hem de maliyetlidir. Bu sorunun giderilmesi amacıyla elektronik raporlama dilleri kullanılmaktadır(ab.org.tr) (Erişim Tarihi:27.04.2013).

3.4.1. İnternet

Bilgisayar verinin daha ayrıntılı toplanmasını ve işlenmesini, sonuçlarının ihtiyaç duyulan zamanlarda ve kapsamda elde edilmesini mümkün hale getirmiştir. Bilginin güç ile özdeş görüldüğü günümüzde işletmeler gittikçe karmaşık hale gelen ekonomik çevre içinde yaşayabilmek için bilgisayar ve bilgi teknolojisi araçları ile hızlı bir bütünleşme sürecine girmiştir. Bu süreç donanım ve yazılım alanında meydana gelen değişmelerle daha da hızlanmıştır(Önal, Eraslan, Kendirli, 1999, s.96). Bu Bağlamda internetin hayatımıza girişinin de bilgisayarlarla yakın zamanlarda olduğunu söyleyebiliriz.

İnternetin kökeni, hayata dayanıklı, sağlam ve özel bir bilgisayar ağı kurmak isteyen Amerika Birleşik Devletleri hükümeti tarafından 1960 yılındaki araştırmalara dayanır. 1980'lerde ulusal bilim vakfı tarafından yeni bir ABD omurgasının finansmanı için toplanan özel fonlar, dünya çapında katılım ve birçok özel ağın birleşmesine neden olmuştur. 1990'larda uluslararası bir ağın yaygınlaşması ile internet, modern insan hayatının temelinde yer almıştır(<http://tr.wikipedia.org>)(Erişim Tarihi:27.04.2013).

İnternet, birbirleriyle tüm dünya üzerinde yayılmış bilgisayar ağlarının birleşiminden oluşan devasa bir bilgisayar ağıdır. Telefon hatlarıyla birbirine bağlı bu ağda, kişi ve kuruluşların kullandığı farklı yapıda bilgisayarlar ve bu bilgisayarlarda kullanılan farklı işletim sistemleri bulunabilir. İnternet bu farklı yapıda bilgisayarların ortak bir dille iletişim kurmasına imkân sağlayarak, üzerlerinde farklı programlar çalıştırılabilir bile kişiler ekranda aynı bilgileri görür ve değerlendirirler(www.armaweb.com.tr) (Erişim Tarihi:27.04.2013).

3.4.2. İnternet ve Ekstranet

İşletme çalışanları ve bölümlerini internet yazılımları ve standartları kullanarak birbirine bağlayan özel bir bilgisayar ağıdır. İnternet web sitelerini diğer bilgisayar sitelerinden farklı kılan, bir koruma sistemi aracılığıyla istenmeyen kişilerin veya kullanıcıların siteye erişimini engellemektir. Ekstranet ise, işletme dışından başka kişilerin kısmen kullanımına da açık kalmasıdır. İnternet bilişim ağlarıyla şirketler arasında insan kaynakları, muhasebe, üretim, otomasyon yazılımları çalıştırmak mümkün olduğu gibi, çeşitli veri tabanları tutmak ve belge dağıtım gibi işlemleri de gerçekleştirir(Dulkadir ve Akkoyun, 2013, s.74).

3.4.3. Elektronik Veri Değişimi

EDI, belli bir şekilde yapılandırılmış bir format kullanarak, iki şirketin iş bilgilerini elektronik ortamda birbirlerine aktarmalarını ifade etmektedir. Bu kavram 1970’den beri bilinmekte ve satın alma siparişi, fatura gibi geleneksel satıcı-alıcı ilişkilerini otomatikleştirme için kullanılmaktadır(www.workcube.com)(ErişimTarihi:24.05.2014).

İşletmelerin faaliyetlerini yürütebilmeleri için, sipariştten yükleme bilgilerine, ürün kataloglarından fiyat listelerine kadar çok çeşitli bilgi ve dokümanın ticari ortaklar arasında karşılıklı değişimi gerektirmektedir. Her işletme bilgi alma ve gönderme gereksinimini sağlayacak bir bilişim sistemine sahip olmalıdır. Geleneksel olarak bilgi, özel veya ulusal posta sistemi, telefon, teleks, faks gibi iletişim araçları vasıtasıyla iletilmekteydi. Bilginin alıcıya ulaşmaması ya da ulaşmıncaya kadar geçen zamanın uzun olması, bu sistemlerin temel eksikleridir. Öte yandan bilginin, hem gönderen hem de alan tarafından kolayca yorumlanabilecek ve anlaşılabilir standart bir doküman türü kullanılarak bir bilgisayardan diğerine iletilmesi, bu eksikleri ortadan kaldırmaktadır. Bu ortamın sağlanabilmesi için her iki bilgisayarı birbirine bağlayan telekomünikasyon hizmetinin olması gerekmektedir. Elektronik veri değişim sistemi bu hizmeti sunmakta ve bilgisayarda işlenebilecek standart bir formatta iş dokümanlarının bilgisayardan farklı bir bilgisayara değişimi sağlamaktadır(Ay, 2007, s.67).

3.4.4. Genişletilebilir İşaretleme Dili (XML)

Bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmelerin muhasebe mesleğine olumlu etkilerden birisi belirli aralıklarla finansal raporlama yerine ‘sürekli finansal raporların’ hayata geçirilmesidir. İş dünyasında finansal bilgilerin farklı şekillerde sunulması, bilgilerin hem kullanımında hem de sunulmasında uyumsuzluklara sebep olabilmektedir. Sunulan bilgilerle ilgili farklılığın giderilmesi için kullanıcıların bu bilgileri kendi sistemlerine manüel olarak tekrardan girmeleri gerekmektedir. Diğer bir sorun ise, bilgi sağlayıcıların bu bilgiyi talebe göre farklı şekillerde sunma zorunluluğudur.

Bu iki sorun hem zaman alıcı hem de maliyet artırıcı olmakla beraber finansal bilgilerin farklı formatlarda manüel olarak hazırlanma süreci finansal manipülasyon riskini artıran bir unsurdur. Bu durum ise yayınlanan finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Finansal şeffaflığın elde edilmesinde manüel olarak

yapılan bu işlemlerin ciddi bir öneme sahip olmakla beraber bilginin sunulması ve kullanılması ile ilgili bu sorunların giderilebilmesi için ilk web tabanlı olarak Charles Hoffman 1998 yılında XML (Genişletilebilir İşaretleme Dili) denemeleri ile başlatmıştır(Doymaz, 2011, s.85).

Bağımsız bir kuruluş olan W3C (World Wide Web Consortium) organizasyonu tarafından tasarlanan ve herhangi bir kurumun tekelinde bulunmayan XML (eXtensible Markup Language), kişilerin kendi sistemlerini oluşturabilecekleri, kendi etiketlerini tanımlayarak çok daha rahat ve etkin programlama yapabilecekleri ve bu belirlenen etiketleri kendi yapıları içerisinde standardize edebilecekleri esnek, genişleyebilir ve kolay uygulanabilir bir meta dildir (<http://bilisim.milliyet.com.tr>) (Erişim Tarihi: 01.04.2014).

Çok farklı tipteki verileri orijinal formatlarında tek bir havuzda tutabilen XML, bilgiye hızlı, kolay ve ortamdaki bağımsız olarak erişebilme imkânı sunar. Günlük yaşantımızda kullanmakta olduğumuz verilerin %80'ini oluşturan ve 'unstructured' olma özellikleri nedeniyle kendi buldukları medya dışında veri özelliklerini koruyamayan(kelime işlem, elektronik tablo çıktıları, PDF dokümanları, ses, resim vb.) farklı tipteki verilerin, oryantasyona gerek duymadan hiyerarşik bir yapıda kullanılabilmelerine olanak vermekte ve bu verilerin hızlı bir şekilde sorgulanabilmelerini sağlamaktadır. Öncelikle veri transferinin kolaylaşmasını ve verinin içerik bilgisiyle saklanabilmesini hedefleyen XML, içerik ve sunum bilgilerini birbirinden ayırır. Bu özelliği ile de HTML'den farklılaşır(www.rssnedir.com)(Erişim Tarihi:02.04.2014).

- XML bir document'in (belgenin) yapısını ve görünümünü tanımlamak için kullanılan uluslararası bir standarttır.
- XML(Extensible Markup Language – Genişletilebilir İşaretleme Dili) yapılandırılmış belge ve verilerin evrensel formatıdır.
- XML text tabanlı markup dilidir ve data alış verişinde kullanılan bir standarttır.
- XML bilginin yapısını tanımlamak için kullanılan bir teknolojidir.
- XML bilgiyi tanımlayan ve web'te bilgi alış verişi için kullanılan standart bir biçimdir.
- XML markup dillerini tanımlayan bir meta dilidir.
- XML verinin yapılandırılması ve tanımlanması için kullanılan bir teknolojidir.

- XML herhangi bir verinin biçimlenmesi, tanımlanması için kullanılan bir teknolojidir.

3.4.5.Genişletilebilir Biçimleme Dili(XBRL)

Para ve sermaye piyasalarında güven, uluslararası yatırımların ve ekonomik gelişiminin temelini oluşturmaktadır. Gerek işletmeler tarafından sunulan finansal raporların güvenilirliğinin dünya çapında bir sorun haline gelmiş olması ve gerekse farklı formatlarda hazırlanan finansal bilgilerin karşılaştırılmalarında ve analiz edilmelerinde güçlüklerle karşılaşılması sebebiyle tüm dünyada kabul edilen ortak bir finansal raporlama dilinin kullanılması ihtiyacı doğmuştur. XBRL, bu çalışmalar sonucunda ortaya çıkmış bir finansal raporlama dilidir(www.sayder.org.tr)(Erişim Tarihi: 21.04.2014).

İş dünyasındaki ve kamu sektöründeki veri akışında veri formatlarından kaynaklanan sorunlar yaşanabilmektedir. Kurumsal birikimler oluşturulurken kullanılan teknolojilerin farklılıkları, söz konusu teknolojileri sunan uygulamaların marka ve kapsam bazında farklılaşabilmesi bu sorunların altında yatan başlıca nedenler olarak sıralanabilir. Veri akışında aksaklıklar, mal ve hizmetlerin üretiminden nihai tüketiciye ulaştırılmasına kadar tipik süreçlerden firmaların kredi değerlendirme işlemlerine, kamunun denetim işlevlerinden akademik çalışmalara kadar sayısız alanda verim kaybına yol açmaktadır. XBRL standardı, XML(Extensible Markup Language, Genişletilebilir Biçimleme Dili) standardı üzerine kurulmuştur. XML temel olarak özelleştirilebilir imler (tags) kullanan ve etiketler sayesinde değiş-tokuş edilebilir, doğrulanabilir, sorgulanıp yorumlanabilir semantik veri sunuşuna olanak tanıyan bir ağ teknolojisidir. XBRL bu anlamsal içerik avantajlarını ticari ve finansal gereksinimler doğrultusunda özelleştirerek, iş dünyasındaki veri akışını rahatlatan bir açılım sunmaktadır. XBRL, kullanımı lisans gerektirmeyen, uluslararası 170 şirket ve kurumun bir araya gelerek oluşturduğu şeffaf raporlama dilidir. Bu şekilde farklı kesimlerden katılımcılardan meydana gelen XBRL toplulukları, finansal terimlerin XBRL dilinde nasıl tanımlandığını anlatan dokümanları, spesifikasyonları (specification), oluşturur. Böylelikle XBRL spesifikasyonlarını uygulayan yazılımcılar ticari raporlama bilgilerinin oluşturulmasını, karşılaştırılmasını, değiş-tokuş edilmesini, standart ve çok daha kolay hale getirirler. (Tokel vd., 2007, s.1).

XBRL, bir bilginin diğer bilgilerle en iyi şekilde bağlantılı olduğunu da gösterebilmektedir. Aynı zamanda bu bilginin farklı bilgi gruplarında da hangi şekilde kullanıldığını, grup ve sunum yönleriyle de izleyebilme imkânı da sağlamaktadır. Bir diğer önemli hususta XBRL son derece esnek bir çalışma programına sahiptir. Bu nedenle işletmeler ya da diğer organizasyonlar özel koşullarına göre yazılımı kolaylıkla uyumlu hale getirebilmektedir.

3.4.6. Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri(COBIT)

Bilgi ve İlgili Teknolojiler İçin Kontrol Hedefleri (COBIT) ISACA (Information Systems Audit and Control Association) ve ITGI (IT Governance Institute) tarafından 1996 yılında geliştirilmiş, Bilgi Teknolojileri Yönetimi için en iyi uygulamalar kümesidir. COBIT yöneticilere, denetçilere ve Bilgi Teknolojileri(BT) kullanıcılarına iş hedeflerinin bilgi işlem hedeflerine dönüşümünü, bu hedeflere ulaşmak için gerekli kaynakları ve gerçekleştirilen süreçleri bir araya getirirken, aynı zamanda bilgi teknolojileri alt yapılarını da etkin kullanmayı sağlar(<http://tr.wikipedia.org>) (Erişim Tarihi:22.04.2014).

COBIT yöneticinin, kontrol gereksinimleri, teknik konular ve iş riskleri arasındaki boşluklar arasında köprü kurmasına yardımcı olan yönetim çatısı ve destekleyici araçlardır. COBIT, organizasyon genelinde bilgi teknolojisi kontrolü için saydam politika geliştirilmesine ve başarıyla uygulanmasına imkân vermektedir. Bilgi teknolojisinin işletmenin gereksinimlerini yerine getirmek konusunda başarılı olabilmesi için, yönetim iç kontrol modeli oluşturmaktadır. COBIT, kontrol çerçevesi bu ihtiyaca cevap verir. İşletmenin gereksinimleri ile bağlantı kurar. Bilgi teknolojisi faaliyetlerini genel kabul görmüş bir süreç modeli şeklinde örgütler. Ana bilgi teknolojisi kaynaklarını tanımlar. İşletme kontrol hedeflerini açıklar(<http://kontrol.bumko.gov.tr>)(Erişim Tarihi:05.02.2014).

Türkiye’de özellikle finans sektöründe COBİT’ in önemi anlaşılmış olup son yıllarda üretimden hizmete, holdinglerden Kobilere pek çok farklı alanda görülmeye başladı. ‘Bilgi ve ilgili teknoloji için kontrol nesnelere’ olarak COBİT, dört süreç alanında gruplanmış 34 kontrol amacı ve 318 ayrıntılı kontrol amacı yer almaktadır(<http://ab.org.tr>)(Erişim Tarihi:05.02.2014).

Tablo 3.1: COBIT Süreç Alanı

PO	Planla ve Organize Et
PO1	Stratejik BT Planının Tanımlanması
PO2	Bilgi Mimarisinin Tanımlanması
PO3	Teknolojik Yönün Belirlenmesi
PO4	BT Organizasyon ve İlişkilerinin Tanımlanması
PO5	BT Yatırımlarının Yönetimi
PO6	Yönetimin Hedeflerinin ve Talimatlarının iletilmesi
PO7	İnsan Kaynakları Yönetimi
PO8	Kalite Yönetimi
PO9	Risk Değerlendirme
PO10	Proje Yönetimi

Tablo 3.2: COBIT Süreç Alanı

ME	İzle ve Değerlendir
ME1	Süreç İzleme
ME2	İç Kontrol Değerlendirme Yeterliliği
ME3	Bağımsız Güvence Elde Edilmesi
ME4	Bağımsız Denetimin Sağlanması

Tablo 3.3: COBIT Süreç Alanı

AI	Tedarik ve Uygulama
AI1	Otomasyon Çözümlerinin Belirlenmesi
AI2	Uygulama Yazılımı Tedarik Edilmesi ve Bakımı
AI3	Teknoloji Altyapısının Tedarik Edilmesi ve Bakımı
AI4	İş ve Kullanımının Etkin Kılınması
AI5	BT Kaynaklarının Sağlanması
AI6	Değişiklik Yönetimi
AI7	Çözüm ve Değişikliklerin Kurulması ve Kabul Edilmesi

Tablo 3.4: COBIT Süreç Alanı

DS	Teslimat ve Destek
DS1	Hizmet Düzeyi Belirleme ve Yönetimi
DS2	Üçüncü Parti Hizmet Yönetimi
DS3	Performans ve Kapasite Yönetimi
DS4	Sürekli Hizmetin Sağlanması
DS5	Sistem Güvenliğinin Sağlanması
DS6	Harcamaların Belirlenmesi ve Bütçelenmesi
DS7	Kullanıcı Eğitimi
DS8	Kullanıcılara Yardım ve Danışmanlık
DS9	Konfigürasyon Yönetimi
DS10	Problem ve Olay Yönetimi
DS11	Veri Yönetimi
DS12	Fiziksel Çevre Yönetimi
DS13	Operasyon Yönetimi

3.5. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİNİN DENETİM MESLEĞİNE ETKİLERİ

Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler hiç kuşkusuz işletmelerdeki muhasebe bilgi sisteminde büyük ölçüde değişiklikler meydana getirmiştir. İşletmelerde gerçekleşen faaliyetlerin elektronik ortama taşınması geleneksel fiziki belgelerle yapılan faaliyetleri ortadan kaldırmış ve şirket faaliyetlerinin elektronik ortamda izlenmesine, yönetilmesine ve finansal tablolarının elektronik bir şekilde sunulmasına imkân sağlamıştır.

Denetim mesleği ve denetim uygulamaları, teknolojik gelişmelere paralel olarak birçok değişikliğe uğramış, günümüzde geldiği noktaya kadar da pek çok evreler geçirmiştir. Özellikle, Yirminci Yüzyılda yatırımcıların bilgilendirilmesi ve toplum-kamu çıkarlarının korunması açısından denetim mesleği ve uygulamaları ile ilgili olarak standartların oluşturulması ve yasal düzenlemelere gidilmesi söz konusu olmuştur. Bu noktada, oluşturulacak standartlar ile yapılacak yasal düzenlemelerde bilgi teknolojilerindeki yeniliklere yer verilmesi ve kuruluşların denetimleri sırasında bilgi

teknolojileri ortamlarının dikkate alınması da zorunluluk haline gelmiştir (Özbilgin, 2003, s.123).

1990'lı yılların ortasından itibaren dünyadaki internet kullanıcıların artması yeni bir gelişmeyi de beraberinde getirmiştir. Bu gelişme, internet üzerinden ticari işlemlerin gerçekleştirilmesidir. Kısa sürede internet üzerinden yapılan ticari işlemler artmaya başlamış ve 'elektronik ticaret' adı verilen yeni bir ticaret anlayışı ortaya çıkmıştır. Elektronik ticaret sonucunda oluşan ve elektronik ortamda kayıt altına alınan verilerin doğruluğunun denetlenmesi, bilgisayar aracılığıyla çok kısa sürede gerçekleştirilebilmektedir. Aynı zamanda denetim kanıtları tüm dünyayı kapsayan internet ağı sayesinde hızlı bir şekilde elde edilebilmektedir(Teraman, 2011, s.78).

Elektronik ticaret, kâğıt üzerindeki işlemleri bilgisayar ortamında yapılan işlemlere dönüştürmüştür. Böylelikle, geleneksel mal ve hizmet ticaretindeki belgeler ortadan kalkmış ve vergi dairesine denetim ve işleyişte imkânlar getirmiştir. E-ticaretteki gelişmelere paralel olarak, giderek kâğıt üzerinde yapılan işlemlerin yerine bilgisayar ortamında yapılan işlemler ikame edilmektedir. Bu ise, geleneksel mal ve hizmet ticaretinde kullanılan birçok belge ve bilginin de ortandan kalkması anlamına gelmektedir. Buradan olumlu ve olumsuz iki sonuç çıkmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler bir taraftan vergi idaresine normal işleyişte ve mükelleflerin denetiminde önemli yeni imkânlar sunmakta, bir taraftan da vergi kaçırma imkânlarını artırmaktadır(Çetin, 2010, s.80).

Bilişim teknolojilerinin kullanımının artması firmalara denetim kolaylığı sağlarken diğer taraftan da yeni yolsuzlukların ortaya çıkması, usulsüzlükler gibi nedenlerden dolayı yeni kontrol mekanizmalarına duyulan ihtiyacı artırmıştır. Gelişmiş birçok ülke bilişim teknolojilerinin sağladığı avantajları değerlendirerek etkin kontrol sistemleri oluşturmuşlardır ve bu konuda ulusal ve uluslararası yasal düzenlemeler oluşturmuşlardır.

Organizasyonların hemen her kademesinde bilgisayarlardan ve bilgisayar sistemlerinden yararlanmanın giderek artması risk denetimi kapsamındaki iç denetimin karmaşıklığını da arttırmaktadır. Ancak bilgisayarların gücünün ve hızının artması ve denetim yazılımlarının kolaylığı aslında denetim elemanına daha etkili denetim yürütme imkânı sağlamaktadır. Denetim birimlerinin risklerini izlemek, eğilimleri ve gereksiz

işlemleri tespit etmek ve sapmaları ortaya çıkarmak üzere verileri analiz etmek ve denetim biriminin verimliliği arttırmak bakımından bilgisayarlardan yararlanılmaktadır. Bu yararlanma sekline; çok yıllık denetim planlarının güncelleştirilmesi, denetlenebilir özel faaliyetlerle bağlantılı olan risk değişikliklerin izlenmesi, on-line sistemi ile denetim el kitaplarına, raporlara, denetim programlarına ve talimatlara ulaşılması, çalışma kâğıtlarının hazırlanması, denetim biriminin merkezi ve taşradaki diğer denetim elemanları ile iletişim kurulması örnek olarak verilebilir(Demirbaş, 2005, s.184).

Kâğıt ortamında kayda alınan bilgilerin intranet ve internet ortamının sonsuz imkânlarından dolayı herhangi bir iz bırakmadan kaybolması kontrol mekanizmasının ve denetlenebilirliğin yetersiz kaldığını göstermektedir.

Ülkemizde bu konuda standartların oluşturulmamış olması işletme ve paydaşlar açısından ciddi risklerin bulunduğunu göstermektedir. Standartların olmadığı, kuralların bulunmadığı bir ortamda gelen ve gönderilen e-postaların içeriği hakkında bir denetçi olarak bilgi sahibi olmamız güçleşmektedir. Spekülasyonlara, kural dışı uygulamalara imkân tanıyan böyle bir ortamda eskiden olduğu gibi işi öğrenme, etkili denetim yapabilme fırsatı ortadan kalkmaktadır. E-posta yoluyla tüm teşkilata gönderilen bir talimat, talimatın işletme ve/veya bazı çıkar grupları için sakıncalı sonuçları olduğu görüldüğüne kolaylıkla bilgi teknolojisi sisteminden silinerek yok edilebilir, ya da işletme içi ve dışı çeşitli amaçlarla yaratılan e-postalar saklanmadığı takdirde gerçeğin izini bulmak güçleşir(www.denetimnet.net)(Erişim Tarihi:05.02.2014).

Bilişim sistemleri denetimi, bilişim teknolojisinin gelişimine ve kurumlarda kullanım düzeyine paralel olarak üç şekilde yapılabilmektedir. Bilgisayar çevresinde denetim, bilgisayarlı denetim, bilgisayarın içinde denetim(Yıldız, 2007, s.176).

Bilgisayar çevresinde denetim; bilişim teknolojilerinin kurumlar tarafından kullanılmaya başlandığı ilk yıllarda, birçok işlem bilişim teknolojileri ile birlikte manuel olarak da yapılmaktadır. Burada denetçiler denetim izini, bilgisayara giren kaynak dokümanlardan elde edip bilgisayardan çıkan dokümanla karşılaştırarak, kayıtları takip ederek ihtiyaç duyulan kanıtları manuel olarak elde etmektedir. Bu yöntemde, denetçiler bilgisayara girilen veriler ve ürettiği çıktılarla ilgilendiği halde, bilgisayarın kendisi ile ilgilenmemektedir.

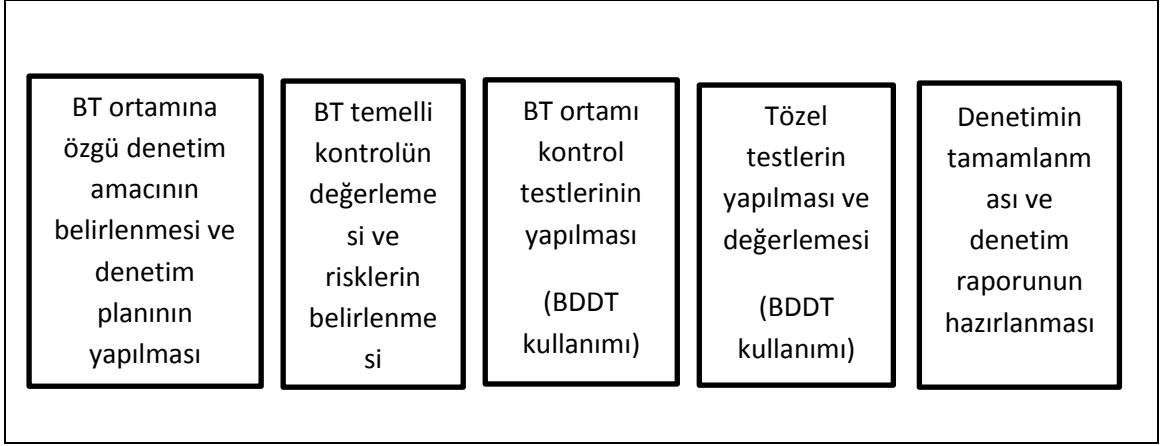
Bilgisayarlı denetim; bilişim sistemlerini yaygın olarak kullanan ve işlemlerini daha az manuel olarak yürüten kurumlarda bu sistemdeki verileri araştırmak, karşılaştırmak, analiz etmek ve değişik test türlerini uygulamak veya veriler üzerinde matematiksel hesaplamalar yapmak için bilgisayar kullanılmaktadır. Denetimde etkinliği ve verimliliği önemli ölçüde arttırmak için kullanılan bu tekniklere bilgisayar destekli denetim teknikleri (BDDT) denmektedir.

Bilgisayar içinde denetim; manuel olarak üretilen çıktılarının minimuma indiği, kurumun bütün bilgileri ve iletişiminin bilişim teknolojileri aracılığıyla sağlandığı karmaşık ve büyük sistemlerin denetime ilişkin olarak kullanılan bu yöntemde, bilgisayar, sistem içinde var olan işlem mantığını, var olan kontrol mekanizmalarını ve sistem tarafından üretilen kayıtları test etmek için kullanılmaktadır. Denetçi, sistem tasarımı ve sistemin geliştirilmesinde de belli görevler üstlenmektedir.

3.6. BİLİŞİM TEKNOLOJİLERİNİN DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ

Bilgi teknolojileri denetiminde yer alan adımlar, her finansal denetimde gerçekleştirilenlerle benzerlik göstermektedir. Farklı olan ise denetçinin incelemelerinde bilgisayar tabanlı muhasebe bilgi sistemlerinin dikkate alınmasıdır. Süreç, sistemin ön değerlendirilmesi ile başlamaktadır. Denetçi ilk olarak, muhasebe verilerine dair bilgisayar sürecinin anlamlı mı veya bir incelemeyi gerektirecek derece karmaşık mı oluşuna karar vermelidir. Eğer sistem büyük veya karmaşık değilse, denetim manuel veri işleme süreci söz konusuymuş gibi sürdürülebilmektedir. Çoğunlukla bilgisayara tabanlı süreçler, kontrol ortamı hakkında hızlı bir yargıya varmak için denetçi tarafından bir ön değerlendirmeyi gerektirmektedir(Yalkın, 2011, s.30).

BT ortamına özgü bir denetim yaklaşımında denetçinin, denetimini planlamasından raporlamasına dek uzanan sürecin adımlarını özenle belirlemesi ve ussal bir yapıya oturtması gerekir. BT ortamına özgü temel denetim adımları verilmiştir (Erdoğan, 2013, s.115).



Şekil 3.1: BT Ortamında Temel Denetim Adımları

3.6.1. Genel Kontroller

Altyapı kontrolleri olarak da bilinirler, belirli bir kurumla veya sistemler ortamıyla ilgili bütün sistem unsurları, süreçler ve verilere uygulanır. Genel kontroller, bunlarla sınırlı kalmaksızın şunları da içerir: bilgi güvenliği politikası, yönetim, erişim ve doğruluk kontrolü; kilit BT fonksiyonlarının ayrılması; sistemlerin iktisabı ve uygulanması yönetimi; değişiklik yönetimi; yedekleme; kurtarma ve iş sürekliliği (denetim.bumko.gov.tr)(Erişim Tarihi:05.05.2014).

Tablo 3.5: Genel Kontrollerin ve Uygulama Kontrollerinin Sınıflandırılması

	Kontrol Türleri	Kontrol Örnekleri
Genel Kontroller	Bilgi işleme ilgili yönetsel kontroller	Bilgi işlem müdürünün raporlamayı üst yönetime veya yönetim kuruluna yapması
	Bilgi işlem görevlerinin birbirinden ayrılması	Bilgi işlem görevlerinin birbirinden ayrılması
	Sistem geliştirme	Kullanıcıların, sistem analistlerinin ve programcıların yazılımı geliştirmesi ve test etmesi.
	Fiziksel ve çevrimiçi güvenlik	Bilgisayar sisteminin çalışması, bilgilerin ve programların korunması için yetkili şifre gerekliliği.
	Yedekleme ve acil durum planlaması	Yazılı yedekleme planları hazırlanır ve yıl içinde düzenli olarak test edilir.
	Donanım kontrolleri	Monitörde hata mesajı çıkmasına neden olan bellek veya sürücü hataları.
Uygulama Kontrolleri	Girdi Kontrolleri	Veri işleme süreci öncesi satış işlemi yetkisi.
	Süreç (işleme) Kontrolleri	Satış işlemindeki birim satış fiyatının uygunluk testi.
	Çıktı Kontrolleri	Satış departmanı tarafından satış işlemlerinin veri işleme süreci sonrası incelenmesi.

Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/> (Erişim Tarihi:12.03.2014)

3.6.1.1. Örgütsel Kontroller

Denetçinin organizasyon yapısını kontrol etmesinin sebebi, genellikle meydana gelebilecek hilelerin bilgi işlem personeline, hataların ise organizasyon bozukluğundan kaynaklanmasıdır. Bilgi işlem personeli, bilgi işleme sürecinin en önemli görevini üstlenmiştir. Verilerin bilgisayara doğru ya da yanlış girilmesi onlara bağlıdır. Organizasyon yapısının düzensiz ve karmaşık olması ise, hata olasılığını arttıracaktır(archive. ismmmo. org.tr)(Erişim Tarihi: 05.05.2014)

Örgütsel kontrolde, öncelikle bilgi işlem bölümünün işletmedeki yeri ve bağlanması olası diğer bölümler belirlenmelidir. Örneğin, muhasebe işlemlerinin yoğun olduğu bir işletmede, bilgi işlem bölümünün pazarlama bölümüne bağlı olması sorun yaratabilir. Bunun yanında bilgi işlem bölümünün muhasebe bölümüyle olan ilişkileri de büyük önem taşımaktadır. İşlemlerin hızlı, düzenli ve olabildiğince hatasız yapılabilmesi bu sorumluluk ortaklığının dengeli biçimde yürütülmesiyle mümkündür. İşlemler üzerinde her iki bölümden birinin personeli, kontrol olgusunu diğer bölüm personeline üstünlük sağlayacak biçimde ele geçirilmelidir. Bunu önlemek için bilgi işlem bölümünü bilgi işleme göreviyle sınırlamalı ve kaynak belgeler, muhasebe bölümüne onaylanmalıdır. Sorumluluk paylaşmalı, ancak paylaşımında her bölüme sadece payına düşen sorumluluğu yerine getirecek biçimde yetki vermelidir. Bu arada kontrollerin yoğunlaşacağı iki temel nokta; işlemlerin yetki alanları içinde ve onay görenek yapılması ile işlemlerin kaydına girdi, verilerinin tamlığı ve kesinliği konusundaki muhasebe bölümünün sorumluluğunun bilgi işlem bölümündeki kontrollerle desteklenmesidir(Ay, 2007, s.111).

3.6.1.2. İşletim Sistemi Kontrolleri

Denetçi açısından oldukça büyük öneme sahip olan işletim sistemleri, bütün muhasebe verilerini işler, hesaplamalar yapar, raporlar ortaya koyar, mevcut bilgileri saklar. Bu fonksiyonlarından dolayı muhasebenin görevlerini büyük ölçüde üstlenmiş durumdadır. Denetçinin sağlıklı bir denetim yapabilmesi için hatasız bir işletim sistemine sahip olduğunu bilmesi gerekir. Aynı zamanda bir muhasebe sistemini denetleyecek olan denetçi, kullanılan işletim sistemi ve işleyişi hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmalıdır.

Bir işletim sistemi beş temel kontrol amacını yerine getirmelidir(Erdoğan, 2013, s.118):

- a. İşletim sistemi, kendini kullanıcılardan koruyabilmelidir.
- b. İşletim sistemi, kullanıcıyı diğer kullanıcılardan koruyabilmelidir.
- c. İşletim sistemi, kullanıcılarını kendilerinden koruyabilmelidir.
- d. İşletim sistemi, kendisinden korunmuş olmalıdır.
- e. İşletim sistemi, çevresinden korunmuş olmalıdır.

3.6.1.3. Veri Kaynağı Kontrolleri

Veri kaynağı kontrolleri, yedekleme kontrolleri ve veri tabanı yönetim sistemi kontrollerinden oluşmaktadır.

Yedekleme kontrolleri: İşletme uygulamalarına ilişkin manyetik ortamlarda yer alan çok büyük veri evrenlerinin özenle korunması ile bunların yedeklenmesi ve saklanması gerekmektedir. Yedekleme amacıyla uygulanan çeşitli teknikler bulunmaktadır. Bunlar sıralı dosyaların yedeklenmesi, erişim dosyalarının yedeklenmesi ve veri tabanının yedeklenmesidir(Ay, 2007, s.108).

Veri tabanı yönetim sistemi kontrolleri de erişim ve fiziksel güvenlik kontrolleri olmak üzere iki kısımda incelenebilir.

Erişim kontrolleri; korunması gerekli veriye zarar verilmesine, değiştirilmesine, yok edilmesine ve görülmesine yönelik her türlü yetkisiz erişimi önlemek amacıyla oluşturulur(Erdoğan, 2013, s.119).

Fiziksel ve güvenlik kontrolleri dört temel özellik taşımaktadır. Birincisi, tüm veri tabanının periyodik olarak yedeklenmesidir. İkincisi ise bilgisayarda yürütülen tüm işlemler için bir işlem kütüğü oluşturulmasıdır. Üçüncüsü, kontrol noktası adı verilen özelliktir. Sistem işlem kütüğü ile veri tabanı değişim kütüğünün uyumunu sağladığı sırada tüm bilgi işlemeyi askıya alır. Eğer bilgi işleme sırasında veri kaybı gibi bir sorun ortaya çıkarsa, kontrol noktasının devreye girişinden başlayarak bilgi işleme devam ettirilebilir(Ay, 2007, s.108).

3.6.1.4. Sistem Geliştirme Kontrolleri

Sistem geliştirme kontrollerinin yeterli düzeyde kurulmaması durumunda karşılaşılabilecek riskler şunlardır(www.sayistay.gov.tr)(Erişim Tarihi:03.05.2014):

- Sistem geliştirme projesinin yetersiz hazırlanması, politika ve prosedürlerinin standartlara uymaması
- Proje yönetim ekibinin yeterli nitelik ve deneyime sahip olmaması
- Planın kurum ihtiyaçlarına cevap vermemesi
- Kaynak problemlerinin oluşması
- Fizibilite çalışmasında yeterli analizin yapılmaması
- Uygun sistem seçim kriterlerinin tesis edilememesi
- Seçilen yapının kurum üzerindeki etki değerlendirmesinde hata yapılması
- Sistem temin sözleşmesinde sistemin gerektiği gibi teslimine ilişkin yeterli ayrıntıların bulunmaması

3.6.1.5. Sistem Bakım Kontrolleri

Bir bilgisayar sisteminin mümkün olduğu kadar uzun dönemde sorunsuz bir şekilde çalışması işletmeler açısından oldukça önemlidir. Bunu sağlamak da yazılım ve donanımın etkili bakımına bağlıdır. Yazılım bakımı, mevcut programların güncelleme yapılarak gerekli değişikliklerin yapılması ile gerçekleşirken, donanım bakımı ise kullanılan makinede gerekli zamanlarda denetim yapılarak ve programların sürelerini artırarak sağlanır.

Bunun dışında sistem bakım kontrollerinde denetçinin asıl amacı lisanssız programların bakımını, uygulama hatalarını ve yanlış kullanımlarını gözlemlemektir. Buna bağlı olarak denetçi aşağıdaki önlemleri almalıdır(Ay, 2007, s.113);

- Prosedürleri lisanssız değişikliklere karşı korumalıdır,
- Uygulama hatalarından korumalıdır,
- Kütük programlarını izinsiz girişlerden korumalıdır.

3.6.1.6. Bilgi İşlem Merkezi Güvenliği ve Kontrolü

İşletmenin tüm verilerinin işlendiği, saklandığı, iletildiği bilgi işlem merkezinin (BİM) ve bilgisayar sisteminin çok iyi korunması gerektiği açıktır. Bu bakımdan BİM’le ilgili özel koruma önlemlerinin alınması zorunludur. BİM’in fiziksel yerleşimi, yetkisiz erişim ve zarar görme riski taşımayan güvenli bir alanda olmalıdır. İdeal olarak, BİM, sağlam, kapalı, telefon ve iletişim hatları yeraltında güven altına alınmış, filtre sistemine sahip bir yapıda yer almalıdır. BİM’e erişim, belirlenmiş kişilerle son derece sınırlandırılmış olmalı, tek bir girişi olmalı, yangın söndürme sistemleri ve alarmlarla donatılmış olmalıdır. Yüksek düzeyde güvenlik sağlanması için, kapalı devre güvenlik kameraları, monitörleri ve video kayıt sistemleri kurulmuş olmalıdır. BİM’ler için önemli bir sorun da havalandırmadır. BİM’in 70-75 Fahrenheit derecede ve %50 nem oranında tutulması gerekmektedir. Yine böyle bir BİM’ de kesintisiz güç kaynağının bulundurulması büyük önem taşımaktadır(archive. ismmmo. org.tr)(Erişim Tarihi: 13.05.2014).

3.6.1.7. Veri İletişim Kontrolleri

Veri iletişimi, bir verinin bir noktadan diğer bir noktaya iletilmesidir. Bu sistemler veriyi iletişim hatları üzerinden veya uydular aracılığıyla gerçekleştirmektedir.

Veri iletişimi, gönderme biriminden modeme iletilen dijital sinyallerin, modem tarafından analog sinyallere dönüştürülmesi ve alıcı modem tarafından da yine dijital sinyallere dönüştürülerek alıcı birimler olarak bilgisayarlara iletilmesi şeklinde işlemektedir. Denetçiler veri iletişimini sağlayan bu unsurları kontrol etmeli ve gerekli gördüğü önlemleri alabilmelidir(Ay, 2007, s.114).

3.6.1.8. Elektronik Veri Değişim Kontrolleri

EDI, bir işletmenin diğer işletmelerle olan her türlü iş evrakı alışverişini elektronik olarak ve belirli bir veri standardı yardımıyla gerçekleştirilmesi işlemidir. Bu işlem, temel iş verilerinin bir bilgisayardan diğerine gönderilmesinde kullanılacak işlem setlerinin veya mesajların standardize edilerek belirli bir formata oturtulması prensibine dayanmaktadır(www.biymed.com)(Erişim Tarihi:15.05.2014).

EVD kontrolleri üç alanda oluşturulmalıdır(Erdoğan, 2013, s.122):

- İşlemlerin yetkilendirilmesi ve geçerli kılınması (kullanıcı ve parolaların kullanılması gibi)
- Erişim kontrolleri
- EVD denetim izi günlüklerinin (kütüklerinin) oluşturulması

3.6.2. Uygulama Kontrolleri

Uygulama kontrolleri özellikle muhasebe tarafından üretilen verilerin doğrudan kontrol edilmesidir. Uygulama kontrolleri ile bir muhasebe işleminin, bütünlüğü, var olup olmadığı ve doğruluğu kontrol edilir. Bir alış veya satış yapıldığında, bu işlemin yetki düzeyi kontrol edilmekte, alınan veya düzenlenen belgelere bakılmakta, düzenlenen ödeme araçları incelenmekte, cari hesaplar kontrol edilmektedir (<http://www.mevzuatdergisi.com>).)(Erişim Tarihi: 13.05.2014).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

OSMANIYE İL MERKEZİNDE MUHASEBE DENETİMİ ANKET UYGULAMASI

4.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

Sürekli gelişen iletişim ve bilişim teknolojilerindeki gelişmeler her alanı etkilediği gibi şüphesiz muhasebe denetimini de önemli ölçüde etkilemiştir. Günümüzde işletmeler muhasebe kayıtlarını, işletmeyle ilgili karar alma aşamalarında bilişim teknolojilerini kullanmaktadırlar. Böylelikle alınan kararlar anında tepe yöneticilere ulaşmaktadır.

Bu gelişmeler çerçevesinde muhasebe denetiminde artık kâğıt ortamında işlemler azalmakta hemen hemen bütün işlemler bilgisayar ortamında takip edilmektedir. Bu kapsamda bilişim teknolojilerinin denetim sürecinde hangi aşamada kullanıldığını belirlemek son derece önemlidir.

4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın amacı, belirlenen alt amaçlar doğrultusunda genel olarak, Osmaniye İlinde Faaliyet gösteren SMMM ve SMMM Bağımsız Denetçilerin bilişim teknolojilerinin denetim mesleğinde ne derece kullanıldığı hakkındaki düşüncelerini ortaya koymaktır. Bu alt amaçlar;

- Öncelikle meslek mensupları arasında SMMM veya SMMM Bağımsız Denetçi ayrımını yapmak,
- SMMM ve SMMM Bağımsız Denetçilerin bilişim teknolojilerini ne düzeyde kullandıklarını belirlemek,
- SMMM'lerin bağımsız denetim eğitimi alıp almadıklarını belirlemek,
- Eğitim alıp almama durumlarına göre meslek mensuplarının bilişim teknolojileri kullanım düzeylerini değerlendirmeye almak,
- Mevcut işlemlerin hangi şekilde yürütüldüğünü ortaya koymak,
- Bilişim teknolojilerinin parçaları olarak görülen telefon, faks, internet gibi değişkenlerin kullanım düzeylerini belirlemek,
- Bağımsız denetim eğitimi alan meslek mensuplarının bu eğitimi yeterli görüp görmediğini belirlemek,

- Meslek mensuplarının kullanılan denetim programları hakkında yeterli bilgiye sahip olup olmadıklarını ortaya koymak,
- Denetim süreci aşamalarında bilişim teknolojilerinin kullanım düzeyini belirlemek,
- Bilişim teknolojileri kullanılırken karşılaşılan sorunların önemlilik düzeylerini belirlemek.

4.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde, araştırmanın dayanağını oluşturan veri toplama yönteminin belirlenmesi, anket formunun hazırlanması, elde edilen bulguların analizi ve yorumlanması hakkında bilgi verilecektir.

4.3.1. Veri Toplama Yönteminin Belirlenmesi

Araştırmanın analiz edilebilmesi amacıyla Osmaniye İl Merkezinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olan meslek mensuplarının listesi temin edilmiştir. Osmaniye İl Merkezi'nde faaliyet gösteren 17 bayan 54 erkek olmak üzere toplam 71 meslek mensubundan tesadüfi örnekleme yöntemiyle 4'ü bayan 36'sı erkek meslek mensubu olmak üzere 20 SMMM ve 20 SMMM Bağımsız Denetçi olmak üzere toplam 40 meslek mensubuna ulaşılabilmektedir.

Araştırmanın üçüncü kısmında veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmış ve anketler birebir görüşme ile gerçekleştirilmiştir.

Elde edilen bu anketlerden sağlanan veriler yüzde tekniği ile düzenlenmiş analiz edilmiştir.

4.3.2. Anket Formunun Hazırlanması

Araştırma için hazırlanan anket sorularının bir kısmı daha önce yapılmış araştırmalardan düzenlenmiş ve bir kısmı konuyla alakalı gerekli literatür taraması ve internet araştırmaları yapılarak araştırmanın amacı kapsamında geliştirilmiştir.

Anket çalışmasına son şekli verilmeden önce, taslak anket formu alanın uzmanı olan akademisyenlere sunulmuş ve görüşleri alınmıştır.

Anket formunun içerik kısmı oluşturulduktan sonra biçim ve yazı özellikleri tasarlanmıştır. Anket formu, A4 büyüklüğünde kâğıda basılmış olup 2 sayfa şeklinde hazırlanmıştır.

4.3.3. Elde Edilen Bulguların Analizi ve Yorumlanması

Araştırma sonucunda elde edilen verilerin analizi ve yorumu aşağıdaki gibidir;

Tablo 4.1. Mesleki Unvan Değişkenine Göre Dağılım

Unvanınız	Frekans	Yüzde
SMMM	20	50
SMMM Bağımsız Denetçi	20	50
Toplam	40	100

Ankete katılanların % 50'sinin SMMM olup, % 50'sinin de SMMM Bağımsız Denetçi olduğu gözlenmektedir.

Tablo4.2 Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Bayan	4	10
Erkek	36	90
Toplam	40	100

Cinsiyet açısından ankete katılanların oranına baktığımızda, bayan meslek mensupları toplam içerisinde % 10'luk bir orana sahiptir. Ankete katılanların % 90 lık kısmının ise erkeklerin oluşturduğu gözlenmektedir.

Tablo4.3.Yaş Dağılımı

Yaşınız	Frekans	Yüzde
20-25	-	-
25-30	1	2.5
30-35	7	17.5
40-45	6	15
45 üstü	26	65
Toplam	40	100

Ankete katılanların yaş açısından oranına baktığımızda, 45 üstü yaş grubu çoğunlukta olup oranı % 65'tir. Yaş grubu 40-45 olanların oranı yüzde %15, yaş grubu 30-35 olanların oranı % 17.5, 25-30 yaş grubunun oranı da % 2.5 olduğu gözlenmiştir.

Tablo4.4.Unvanlara Göre Görev Süresi Dağılımı

Görev Süresi	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi Yüzde
1 yıldan az	-	-	-	-
1-4 yıl	2	10	-	-
4-7 yıl	2	10	-	-
7-10 yıl	2	10	-	-
10 yıl ve üzeri	14	70	20	100
Toplam	20	100	20	100

SMMM unvanına sahip ankete katılanların görev süresi açısından % 70'inin 10 yıl ve üzeri hizmet yılına sahip olduğu gözlenmiştir. SMMM Bağımsız Denetçi unvanına sahip ankete katılanların görev süresi açısından ise % 100'ünün 10 yıl ve üzeri hizmet yılına sahip olduğu gözlenmiştir. Genel olarak ifade edecek olursak, hizmet yılının bağımsız denetçi unvanına sahip meslek mensuplarının SMMM'lere göre daha fazla olduğu gözlenmiştir. Bu yoğunluğun sebebi, SMMM Bağımsız Denetçilerin bu unvana sahip olmaları için 10 yıl ve üzeri çalışma şartından kaynaklanmaktadır.

Tablo 4.5. Denetim Eğitimi Alma Dağılımı

Bağımsız Denetim Eğitimi Alma	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi Yüzde
Evet	9	45	19	95
Hayır	11	55	1	5
Toplam	20	100	20	100

Tablo 4.5 incelendiğinde, ankete katılanların SMMM'lerin % 45'inin bağımsız denetim eğitimi aldığı % 55'inin ise almadığı, SMMM Bağımsız Denetçilerin ise, % 95lik kısmının bu eğitimi aldığı % yüzde 5'lik kısmının ise almadığı gözlenmektedir.

Araştırmanın bu aşamasında önemli bir karar alınmış araştırmanın amaçları gözetilerek denetim eğitimi almayan meslek mensuplarına bundan sonraki üç soruya cevap vermelerine gerek olmadığı ifade edilmiş ve son 6 soruya cevap vermeleri istenmiştir.

Tablo4.6. Bağımsız Denetim Eğitimi Alanların Mesleğe Devam Etme Dağılımı

Bağımsız Denetim Alanında Çalışma Tercih Durumu	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Evet	4	44	18	90
Hayır	5	56	2	10
Toplam	9	100	20	100

Cevap vericilerin aldıkları eğitim doğrultusunda denetim mesleğine devam etmeleri SMMM ve SMMM Bağımsız Denetçi açısından incelenecek olursa, SMMM Bağımsız Denetçilerin mesleğe devam etmek istemeleri % 90'lık oranla SMMM'lerden büyük oranda farklılık göstermiştir. İki meslek mensubunun bağımsız denetim mesleğine devam etme isteği oranları birbirinden çok farklı olup SMMM Bağımsız Denetçilerin hemen hemen hepsinin bu mesleğe devam etmek istedikleri gözlenmiş, SMMM 'lerin ise bağımsız denetim mesleğini icra etme konusundaki istek oranının % 50 nin altında kaldığı gözlenmiştir.

Tablo 4.7. Alınan Bağımsız Denetim Eğitiminin Yeterlilik Düzeyine Göre Dağılım

Eğitim Düzeyi	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Hiç yeterli değil	1	11	-	-
Yetersiz	1	11	1	5.3
Orta düzeyde yeterli	5	56	11	57.8
Yeterli	1	11	6	31.6
Oldukça yeterli	1	11	1	5.3
Toplam	9	100	19	100

Tablo 4.7. incelendiğinde, SMMM lerin aldıkları eğitimin yeterlilik düzeyleri, % 11 hiç yeterli değil, % 11 yetersiz, % 56 orta düzey yeterli, % 11 yeterli, % 11 oldukça yeterli ve SMMM Bağımsız Denetçilerin ise, % 5.3 yetersiz, % 57.8 orta düzey yeterli, % 31.6 yeterli, % 5.3 oldukça yeterli olarak belirlenmiştir. Bu oranlar çoğunlukla denetim konusunda verilen eğitimin orta düzeyde yeterli olduğunu göstermektedir.

Tablo 4.8. Eğitimin Hangi Kurumlardan İstenmesi Gerekliliğine Göre Dağılım

	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi Yüzde
KGK kendisinin planladığı uygulamacı eğitimciler tarafından	-	-	-	-
Üniversitelerin planladığı öğretim üyeleri tarafından		-	2	13.3
TÜRMOB'un planladığı meslek mensupları tarafından	1	12.5	2	13.3
TÜRMOB'un planladığı meslek mensupları ve öğretim üyeleri tarafından	-	-	1	6.7
KGK, üniversiteler ve TÜRMOB'un planladığı meslek mensupları ve öğretim üyeleri tarafından	7	87.5	10	66.7
Toplam	8	100	15	100

Ankete katılanlardan, eğitimin yetersiz veya orta düzey yeterli olduğunu düşünenlerin SMMM Bağımsız Denetçi olanlarda % 66.7 si SMMM olanlarda % 87,5 i bu eğitimin KGK, üniversiteler ve TÜRMOB'un planladığı meslek mensupları ve öğretim üyeleri tarafından verilmesini istediği gözlenmektedir. Genel olarak oranlara bakacak olursak her iki meslek mensubunun bu eğitimin KGK, üniversiteler ve TÜRMOB'un planladığı meslek mensupları ve öğretim üyeleri tarafından verilmesini uygun gördükleri saptanmıştır.

Tablo 4.9. Telefon Kullanım Düzeyine Göre Dağılım

Telefon Kullanımı	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok yüksek düzey	12	60	12	60
Yüksek düzey	6	30	6	30
Kısmen kullanılıyor	1	5	2	10
Az kullanılıyor	1	5	-	-
Hiç kullanılmıyor	-	-	-	-
Toplam	20	100	20	100

Ankete cevap verenlerin telefon kullanım düzeyi SMMM ve SMMM Bağımsız Denetçiler arasında dengeli bir dağılım göstermiş olup, iki grupta da çok yüksek düzey kullanımın % 60' lık oranla çoğunlukla tercih edildiği saptanmıştır. Her iki meslek mensubunun çok yüksek ve yüksek düzey kullanım seçeneklerindeki oranları arasında fark olmadığı gözlenmiştir.

Tablo 4.10. Faks Kullanım Düzeyine Göre Dağılım

Faks	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok yüksek düzey	6	30	5	25
Yüksek düzey	-	-	4	20
Kısmen kullanılıyor	5	25	6	30
Az kullanılıyor	5	25	2	10
Hiç kullanılmıyor	4	20	3	15
Toplam	20	100	20	100

Tablo 4.10 incelendiğinde, faks kullanımının meslek mensupları arasındaki dağılımına baktığımızda SMMM'lerin genel olarak çoğu kullanım düzeyine yakın cevaplar vermiş

olup ortalamadan çok az farkla çok yüksek düzey kullanımının tercih edildiği gözlenmiştir. SMMM Bağımsız denetçilerin ise verdiği cevaplar doğrultusunda oranlar birbirine çok uzak olmamakla birlikte faksın çoğunlukla kısmen kullanılıyor yanıtında yoğunlaştıkları gözlenmektedir.

Tablo 4.11. İnternet Kullanım Düzeyine Göre Dağılım

İnternet	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok yüksek düzey	16	80	13	65
Yüksek düzey	3	15	6	30
Kısmen kullanılıyor	1	5	1	5
Az kullanılıyor	-	-	-	-
Hiç kullanılmıyor	-	-	-	-
Toplam	20	100	20	100

Tablo 4.11 incelendiğinde, ankete cevap verenlerin internet kullanım düzeyi SMMM'lerde çok yüksek düzey seçeneği % 80 oranında tercih edildiği, yüksek düzey seçeneğin ise % 15 oranında tercih edildiği gözlenmektedir. SMMM bağımsız denetçilerde ise bu oranların çok yüksek kullanım düzeyinde % 65, yüksek kullanım düzeyinde % 30 olduğu saptanmıştır. Genel itibariyle her iki meslek mensubunun yüksek ve çok yüksek düzey kullanım oranları toplamının birbirleriyle aynı olduğu gözlenmiştir.

Tablo 4.12. İtranet Kullanım Düzeyine Göre Dağılım

İtranet	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok yüksek düzey	-	-	5	25
Yüksek düzey	2	10	2	10
Kısmen kullanılıyor	4	20	3	15
Az kullanılıyor	1	5	2	10
Hiç kullanılmıyor	13	65	8	40
Toplam	20	100	20	100

Ankete katılanların intranet kullanım düzeyi incelenecek olursa, SMMM’lerde yüksek düzey kullanılıyor seçeneğinin hiçbir meslek mensubu tarafından tercih edilmediği anlaşılmıştır. SMMM Bağımsız Denetçiler ise bu seçeneğinin % 25 oranında tercih ettiği gözlenmiştir. SMMM Bağımsız Denetçilerin SMMM’lere göre intraneti daha çok kullandıkları tespit edilmiştir.

Tablo 4.13. Bilgisayar Kullanım Düzeyine Göre Dağılım

Bilgisayar	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok yüksek düzey	15	75	13	65
Yüksek düzey	4	20	6	30
Kısmen kullanılıyor	1	5	1	5
Az kullanılıyor	-	-	-	-
Hiç kullanılmıyor	-	-	-	-
Toplam	20	100	20	100

Tablo 4.13 incelendiğinde günümüz için bilgisayar kullanım düzeyi SMMM ve SMMM Bağımsız Denetçiler arasında dengeli dağılım gösterdiği saptanmış olup meslek mensuplarının bilgisayarı çok yüksek düzeyde kullandıkları gözlenmiştir. Her iki

meslek mensubunun bilgisayar kullanma düzeyi, çok yüksek ve yüksek düzey seçeneklerinde yoğunlaşmıştır.

Tablo 4.14. Bilişim Teknolojileri İle İlgili İşlerin Yürütülme Şekline Göre Dağılım

	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Bilişim teknolojileri kullanılması gereken işler, yetersiz teknolojiden dolayı elle yürütülmektedir	2	10	-	-
Bilişim teknolojileri yeterli fakat işler elle yürütülmektedir	1	5	-	-
İşler hem bilişim teknolojileri yardımıyla hem de elle yürütülmektedir	14	70	16	80
İşler sadece bilişim teknolojileriyle yürütülmektedir	3	15	4	20
Diğer	-	-	-	-
Toplam	20	100	20	100

Ankete cevap veren SMMM'lerin çoğunlukla işler hem bilişim teknolojileri yardımıyla hem de elle yürütülmektedir seçeneğini % 70'lik oranla tercih ettikleri gözlenmiş ve SMMM Bağımsız Denetçilerinde % 80'lik oranla aynı görüşe sahip oldukları saptanmıştır. Mevcut meslek mensuplarının verdikleri cevaplar çoğunlukla “işler hem bilişim teknolojileri yardımıyla hem de elle yürütülmektedir” seçeneğinde yoğunlaşmıştır.

Tablo 4.15. Bilişim Teknolojilerinin Denetimde Etkin Kullanım Düzeyi Dağılımı

Etkin Bilişim Teknolojileri	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Evet	14	70	17	85
Hayır	6	30	3	15
Toplam	20	100	20	100

Bilişim teknolojilerinin denetim mesleğinde etkin olarak kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek amacıyla oluşturulmuş olan bu sorumuz Tablo 4.15 incelendiğinde ankete katılanlar tarafından verilen cevaplar her iki meslek mensubu için dengeli bir dağılım gösterdiği oranlarla saptanmıştır. SMMM’lerde bu oran %70’lik bir paya sahip iken, SMMM Bağımsız Denetçilerde ise bu oranın % 80 olduğu gözlenmiştir. Genel olarak özetleyecek olursak her iki meslek mensubunun bilişim teknolojilerinin denetim mesleğinde etkin kullanıldığı kanaatinde oldukları gözlenmiştir

Tablo 4.16. Meslek Mensuplarının Denetim Programları Hakkında Bilgi Düzeyleri

Denetim programı hakkında bilgi	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Evet	7	35	5	56	6	30
Hayır	13	65	4	44	14	70
Toplam	20	100	9	100	20	100

Meslek mensuplarının denetim programları hakkında yeterli bilgi sahibi olup olmadıklarına göre dağılımı gösteren tablo 4.16’da, meslek mensupları arasında SMMM’ler içerisinde denetim eğitimi alanların % 56’sının yeterli bilgiye sahip olduğunu, % 44 ü meslek mensupları elemanlarının yeterli bilgiye sahip olmadığını düşündükleri gözlenmiştir. SMMM’lerin genel olarak meslek mensuplarının % 35 oranında yeterli bilgiye sahip olduğunu düşündükleri gözlenmiştir. Bağımsız Denetçiler

ise % 30 oranında yeterli bilgiye sahip olduğunu, % 70 oranında meslek mensuplarının denetim programları hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığını düşündükleri gözlenmiştir. Genel itibariyle SMMM Bağımsız Denetçilerin ve SMMM'lerin büyük çoğunluğu meslek mensuplarının denetim programları hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığını düşündükleri gözlenmiştir.

Tablo 4.17. Denetim Sürecinde Bilişim Teknolojilerinin Etkisi

Bilişim teknolojilerindeki gelişmeler	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	16	80	13	65
Önemli	1	5	6	30
Kısmen önemli	3	15	1	5
Önemli değil	-	-	-	-
Hiç önemli değil	20	100	20	100

Denetim sürecinde bilişim teknolojilerinin artışında rolü olan faktörlerden bilişim teknolojilerindeki gelişmeler değişkenin önemlilik derecesini incelediğimizde tablo 4.17de görüldüğü üzere, SMMM'lerin % 80, SMMM Bağımsız Denetçilerin % 65 oranında çok önemli seçeneğinin tercih ettikleri gözlenmiştir. Ayrıca SMMM Bağımsız Denetçilerin %30 oranında önemli görmesi de analiz aşamasında dikkate alınacak düzeydedir. Çok önemli ve önemli seçenekleri arasında ciddi bir fark olmadığı dikkate alınacak olursa genel olarak her iki meslek mensubunun bilişim teknolojilerindeki gelişmelerin denetim sürecindeki artışında hemen hemen aynı önemlilik derecesine sahip olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 4.18. Denetim Sürecinde Küreselleşme Faktörünün Etkisi

Küreselleşme	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	11	55	11	55
Önemli	3	15	7	35
Kısmen önemli	6	30	2	10
Önemli değil	-	-	-	-
Hiç önemli değil	-	-	-	-
Toplam	20	100	20	100

Denetim sürecinde bilişim teknolojilerinin artışında rolü olan faktörlerden küreselleşme değişkeninin önemlilik derecesini incelediğimizde tablo 4.18’de görüldüğü üzere, küreselleşme faktörü cevap vericiler çok önemli seçeneğine aynı oranda katılım göstermiş olup, SMMM’ler takip eden önemlilik düzeylerinde % 15 oranında önemli , % 30 oranında kısmen önemli seçeneğinde yoğunlaştıkları gözlenmiştir. SMMM Bağımsız Denetçilerin ise çok önemli seçeneğinin dışında, % 35 oranında önemli, % 10 oranında kısmen önemli seçeneğini tercih ettikleri saptanmıştır. SMMM Bağımsız Denetçilerin büyük çoğunluğunun SMMM’lere göre küreselleşme faktörünü daha önemli gördükleri saptanmıştır.

Tablo 4.19. Denetim Sürecinde Değişen İş Yeri Özelliklerinin Etkisi

Değişen iş yeri	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	7	35	4	20
Önemli	6	30	9	45
Kısmen önemli	6	30	5	25
Önemli değil	1	5	2	10
Hiç önemli değil	-	-	-	-
Toplam	20	20	20	100

Ankete katılanların değişen iş yeri özelliklerine göre dağılımı incelendiğinde, SMMM ler % 35 oranında çok önemli, % 30 oranında önemli, % 30 oranında kısmen önemli ve % 5 oranında önemli değil seçeneğini tercih etmiş oldukları saptanmış olup SMMM Bağımsız Denetçilerde bu oranların % 20 çok önemli, % 45 önemli, % 25 kısmen önemli, % 10 önemli değil olarak gerçekleştiği gözlenmektedir. Her iki meslek mensubunun önemlilik dereceleri yoğunlukları hemen hemen aynı yönde dağılım göstermiştir

Tablo 4.20. Denetim Sürecinde Rakip Denetçilerin Etkisi

Rakip denetçiler	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	6	30	2	10
Önemli	4	20	7	35
Kısmen önemli	7	35	6	30
Önemli değil	2	10	5	25
Hiç önemli değil	1	5	-	-
Toplam	20	100	20	100

Ankete katılanların rakip denetçilerin varlığının denetim sürecinde bilişim teknolojilerinin önemlilik düzeylerini belirlemek için oluşturulan bu sorumuza verilen cevaplar SMMM'ler arasında çoğunlukla kısmen önemli gördüğü, SMMM Bağımsız Denetçiler arasında çoğunlukla önemli görüldüğü saptanmıştır. Her iki meslek mensubunun önemlilik dereceleri değişkenleri arasında hemen hemen aynı yönde dağılım göstermiştir.

Tablo 4.21. Denetim Sürecinde Bilişim Teknolojilerindeki Eğitimin Etkisi

Bilişim Teknolojilerindeki eğitim	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	13	65	7	35
Önemli	3	15	10	50
Kısmen önemli	2	10	3	15
Önemli değil	2	10	-	-
Hiç önemli değil	-	-	-	-
Toplam	20	100	20	100

Ankete katılanların denetim sürecinde bilişim teknolojilerinin artışında rolü olan eğitim faktörünün SMMM’lerin % 65lik oranla çok önemli olduğunu düşündükleri gözlenmiştir. SMMM Bağımsız Denetçilerde çok önemli seçeneği % 35 oranında olup % 50 oranla çok önemli seçeneğini tercih ettikleri saptanmıştır. . Çok önemli ve önemli seçenekleri arasında ciddi bir fark olmadığı dikkate alınacak olursa genel olarak her iki meslek mensubunun hemen hemen aynı önemlilik düzeyinde yoğunlaştıkları anlaşılmıştır.

Tablo 4.22. Denetim Sürecinde Kamunun Bilişim Teknolojilerindeki Duyarlılığı

Kamunun Bilişim Teknolojileri duyarlılığı	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	9	45	3	15
Önemli	10	50	17	85
Kısmen önemli	1	5	-	-
Önemli değil	-	-	-	-
Hiç önemli değil	-	-	-	-
Toplam	20	100	20	100

Ankete katılanların denetim sürecinde bilişim teknolojilerinin artışında rolü olan kamunun bilişim teknolojileri konusunda duyarlılık düzeyleri üzerine oluşturulan sorumuz incelenecek olursa SMMM’lerde çok önemli seçeneği %45, önemli seçeneği % 50 oranla tercih edilmiştir. SMMM Bağımsız Denetçilerde ise çok önemli seçeneği % 15, önemli seçeneği % 85 oranında tercih edilmiştir. Genel olarak önemli ve çok önemli seçeneklerinin birbirinden çok uzak olmadığı düşünülürse cevap vericilerin hemen hemen aynı yönde yoğunlaştıklarını söyleyebiliriz.

Tablo 4.23. Denetçilerin Verimli Olma İsteği Faktörüne Göre Dağılımı

Verimli olma isteği	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	8	40	6	30
Önemli	4	20	5	25
Kısmen önemli	6	30	3	15
Önemli değil	2	10	6	30
Hiç önemli değil	-	-	-	-
Toplam	20	100	20	100

Ankete katılanların denetim sürecinde bilişim teknolojilerinin artışında rolü olan denetçilerin daha verimli olma isteği faktörü SMMM’ler çok önemli seçeneğini %40 önemli seçeneğini % 20, kısmen önemli seçeneğini % 30 oranında tercih etmiştir. SMMM Bağımsız Denetçiler ise % 30 oranında çok önemli, % 25 oranında önemli, % 15 oranında kısmen önemli, % 30 oranında önemli değil seçeneğini tercih etmişlerdir. Her iki meslek mensubunun değişkenler arasında yüzde oranları farklı fakat genelde bütün önemlilik düzeylerinde hemen hemen aynı yönde yoğunlaştıkları gözlenmiştir.

Tablo 4.24. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi Değişkenine Göre Dağılım

Müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Hiç kullanılmıyor	4	20	3	34	1	5
Az kullanılıyor	2	10	1	11	6	30
Kısmen kullanılıyor	7	35	2	22	6	30
Yüksek düzeyde kullanılıyor	3	15	2	22	6	30
Çok yüksek düzeyde kullanılıyor	4	20	1	11	1	5
Toplam	20	100	9	100	20	100

Bilişim teknolojilerinin denetim süreci aşamalarında kullanım düzeyini belirlemek amacıyla hazırlanan sorumuz müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi aşamasında kullanım düzeyi SMMM’lerde % 20 oranında çok yüksek düzey kullanılıyor seçeneği, % 15 oranında yüksek düzey kullanılıyor seçeneği, % 35 oranında kısmen kullanılıyor seçeneği, % 10 oranında az kullanılıyor seçeneği, % 20 oranında hiç kullanılmıyor seçeneği tercih edilmiştir. SMMM’ler içerisinde bu oranların artışında etkisi olan bağımsız denetçilik eğitimini alanların oranı % 11 çok yüksek düzey, % 22 oranında yüksek düzey, % 22 oranında kısmen , % 11 oranında az, % 34 oranında hiç kullanılmıyor olarak saptanmıştır. Meslek mensupları arasında müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi aşamasında bilişim teknolojileri kullanım düzeyi her iki meslek mensubunun genelde bütün önemlilik düzeylerinde hemen hemen aynı yönde yoğunlaştıkları gözlenmiştir.

Tablo 4.25. Denetim Planlaması Değişkenine Göre Dağılım

Denetim planlaması	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Hiç kullanılmıyor	1	5	-	-	-	-
Az kullanılıyor	2	10	1	11	2	10
Kısmen kullanılıyor	5	25	1	11	4	25
Yüksek düzeyde kullanılıyor	9	45	6	67	11	55
Çok yüksek düzeyde kullanılıyor	3	15	1	11	3	15
Toplam	20	100	9	100	20	100

Bilişim teknolojilerinin denetim sürecinde denetim planlaması aşamasında kullanım düzeyi dağılımını inceleyecek olursak, SMMM'lerin % 45 oranında yüksek düzeyde kullanıldığı, % 25 oranında da kısmen kullanıldığı seçeneğinde yoğunlaştıkları gözlenmiştir. SMMM'ler arasında bağımsız denetçilik eğitim alanlar % 67 oranında yüksek kullanım düzeyi tercihinde yoğunlaşmış oldukları gözlenmiştir. SMMM Bağımsız denetçilerde yoğunlaşma % 55 oranla yüksek düzey kullanıldığı yönündedir. Genel olarak meslek mensupları arasında denetim planlaması aşamasında bilişim teknolojilerinin kullanımının hemen hemen aynı önemlilik düzeylerini tercih ettiklerini söyleyebiliriz.

Tablo 4.26. Müşteri İşletmenin Faaliyetleri Hakkında Bilgi Toplama Düzeyi

Müşteri hakkında bilgi	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Hiç kullanılmıyor	-	-	-	-	-	-
Az kullanılıyor	-	-	-	-	1	5
Kısmen kullanılıyor	3	15	-	-	6	30
Yüksek düzeyde kullanılıyor	13	65	7	78	8	40
Çok yüksek düzeyde kullanılıyor	4	20	2	22	5	25
Toplam	20	100	9	100	20	100

Bilişim teknolojilerinin denetim sürecinde müşteri işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi toplama aşamasında kullanım düzeyi incelenecek olursa, SMMM’lerde yoğunlaşma % 65 oranla yüksek düzey seçeneği olmuştur. SMMM’ler arasında bağımsız denetçilik eğitimi alanlarda ise bu oranın % 78 olduğu gözlenmiştir. SMMM Bağımsız Denetçilerde yoğunlaşmanın % 40 oranla yüksek düzeyde kullanılıyor seçeneğinde olduğu gözlenmiştir. Her iki meslek mensubunun müşteri işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi toplama aşamasında bilişim teknolojilerinin kullanım düzeyi sorusunda hiç kullanılmıyor seçeneğinin tercih edilmediği saptanmış olup, az kullanılıyor seçeneğinin de sadece SMMM Bağımsız Denetçiler tarafından çok az oranda tercih edildiği gözlenmiştir. Kalan önemlilik düzeylerinde yoğunluk yüksek ve çok yüksek düzey seçeneklerinde olmuştur.

Tablo 4.27. Denetim Programının Hazırlanma Düzeyi

Denetim programının hazırlanması	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Hiç kullanılmıyor	2	10	-	-		
Az kullanılıyor		-	-	-	1	5
Kısmen kullanılıyor	3	15	1	11	5	25
Yüksek düzeyde kullanılıyor	11	55	6	67	10	50
Çok yüksek düzeyde kullanılıyor	4	20	2	22	4	20
Toplam	20	100	9	100	20	100

Tablo 4.27 incelendiğinde denetim programının hazırlanması aşamasında bilişim teknolojilerinin kullanım düzeyinde SMMM’lerde % 55 oranla yüksek düzey kullanılıyor seçeneğinin tercih edildiği, bu % 55’lik oran içerisinde bağımsız denetçilik eğitimi alanların %67’lik orana sahip olduğu gözlenmiştir. SMMM Bağımsız Denetçilerde ise yoğunlaşmanın % 50 oranla yüksek düzey kullanılıyor seçeneğinde olduğu gözlenmiştir. Genel olarak ifade edilecek olursa, SMMM ve SMMM Bağımsız Denetçilerin hemen hemen bütün önemlilik düzeylerinde aynı yönde yoğunlaştıklarını söyleyebiliriz.

Tablo 4.28. Çalışma Programının Hazırlanma Düzeyi

Çalışma programının hazırlanması	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Hiç kullanılmıyor	-	-	-	-	-	-
Az kullanılıyor	1	5	-	-	1	5
Kısmen kullanılıyor	4	20	1	11	5	25
Yüksek düzeyde kullanılıyor	11	55	6	67	9	45
Çok yüksek düzeyde kullanılıyor	4	20	2	22	5	25
Toplam	20	100	9	100	20	100

Tablo 4.28 incelendiğinde çalışma programının hazırlanması aşamasında bilişim teknolojilerinin kullanım düzeyinde SMMM’lerde yoğunlaşma % 55 oranla yüksek düzey kullanılıyor seçeneğinde olmuş bunu takiben çok yüksek ve kısmen kullanılıyor seçenekleri de aynı yoğunlaşma düzeyinde olup % 20 orana sahiptir. SMMM’ler içerisinde bağımsız denetçilik eğitimini alanların % 67 si yüksek düzey kullanılıyor seçeneğini tercih etmişlerdir. SMMM Bağımsız Denetçilerinde % 45 oranla yüksek düzey kullanılıyor seçeneğini tercih etmişlerdir. Özetleyecek olursak SMMM ve SMMM Bağımsız Denetçilerin hemen hemen bütün önemlilik düzeylerinde aynı yönde yoğunlaştıklarını söyleyebiliriz.

Tablo 4.29. Denetim Programının Yürütülme Düzeyi

Denetim programının yürütülmesi	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Hiç kullanılmıyor	-	-	-	-	-	-
Az kullanılıyor	-	-	-	-	-	-
Kısmen kullanılıyor	4	20	-	-	6	30
Yüksek düzeyde kullanılıyor	11	55	6	67	8	40
Çok yüksek düzeyde kullanılıyor	5	25	3	33	6	30
Toplam	20	100	9	100	20	100

Denetim programının yürütülmesi aşamasında bilişim teknolojilerinin kullanım düzeyi tablo 4.29 da görüldüğü üzere SMMM'ler % 55 oranla yüksek düzey kullanılıyor seçeneğini tercih etmiş olup bu oran içerisinde bağımsız denetçilik eğitimini alanların payı %67 oranla yüksek düzey kullanılıyor seçeneğinde yoğunlaşmıştır. SMMM Bağımsız Denetçilerde yüksek düzey kullanılıyor seçeneğinde yoğunlaşmış olup oranın % 40 olduğu gözlenmiştir. Denetim programının yürütülmesi aşamasında SMMM ve SMMM Bağımsız Denetçilerin hemen hemen bütün önemlilik düzeylerinde aynı yönde yoğunlaştıklarını söyleyebiliriz.

Tablo 4.30.İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Değişkenine Göre Dağılım

İç kontrol sisteminin incelenmesi	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Hiç kullanılmıyor	1	5	-	-	-	-
Az kullanılıyor	-		-	-	2	10
Kısmen kullanılıyor	3	15	1	11	5	25
Yüksek düzeyde kullanılıyor	11	55	6	67	7	35
Çok yüksek düzeyde kullanılıyor	5	25	2	22	6	30
Toplam	20	100	9	100	20	100

İç kontrol sisteminin incelenmesi aşamasında bilişim teknolojilerinin kullanım düzeyi SMMM'lerin % 55 oranla yüksek düzey kullanılıyor seçeneğini tercih ettikleri gözlenmiş bu oran içerisinde eğitim alanların oranı ise % 67dir. SMMM Bağımsız Denetçilerde ise yoğunlaşma % 35 oranında yüksek düzey kullanılıyor seçeneğinde olmuştur. Genel bir ifadeyle, SMMM'ler ve SMMM Bağımsız Denetçiler arasındaki önemlilik düzeylerinde çok benzerlik bulunmamakta olup dağılım aynı önemlilik düzeylerinde yoğunlaşmaktadır.

Tablo 4.31. Denetim Raporunun Hazırlanma Düzeyi

Denetim raporunun hazırlanması	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Hiç kullanılmıyor	-	-	-	-	-	-
Az kullanılıyor	-	-	-	-	-	-
Kısmen kullanılıyor	4	20	-	-	5	25
Yüksek düzeyde kullanılıyor	11	55	7	78	8	40
Çok yüksek düzeyde kullanılıyor	5	25	2	22	7	35
Toplam	20	100	9	100	20	100

Ankete cevap verenlerin denetim raporu hazırlanması aşamasında bilişim teknolojilerinin kullanım düzeyi SMMM’lerde % 55 oranla yüksek düzey olarak belirlenmiş, bu yoğunlaşma içerisinde SMMM’lerin bağımsız denetçilik eğitimi alanların oranı % 78’dir. SMMM Bağımsız Denetçiler ise % 40 oranla yüksek düzey seçeneğinin tercih edildiği gözlenmiştir. Her iki meslek mensubunun denetim raporunun hazırlanması aşamasında bilişim teknolojilerini kullanımını yüksek ve çok yüksek kullanılıyor seçeneklerinde yoğunlaşmıştır.

Tablo 4.32.Kalifiye Eleman Eksikliği Düzeyi

Kalifiye eleman eksikliği	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	12	60	5	56	9	10
Önemli	6	30	3	33	9	45
Kısmen önemli	2	10	1	11	2	45
Önemli değil	-	-	-	-	-	-
Hiç önemli değil	-	-	-	-	-	-
Toplam	20	100	9	100	20	100

Bilişim teknolojileri kullanılırken karşılaşılan sorunların işleri aksatma konusundaki önemlilik düzeylerini belirlemek için oluşturulan sorumuzda kalifiye eleman eksikliği faktörünün ne derece önemli olduğu incelenecek olursa, SMMM'ler % 60 oranla çok önemli seçeneğini, % 30 oranında önemli seçeneğini tercih etmişlerdir. SMMM'lerde Bağımsız Denetçilik eğitimi alanların oranı ise % 56 çok önemli % 33 önemli seçeneğinde yoğunlaşmıştır. SMMM Bağımsız Denetçilerin oranı çok önemli % 45, önemli % 45 olmak üzere iki değişkene dengeli dağılım gösterdiği anlaşılmaktadır. Genel olarak ifade edecek olursak iki meslek mensubunun da önemli ve çok önemli seçeneklerinde yoğunlaştıklarını söyleyebiliriz.

Tablo 4.33. Çalışanların Programla İlgili Eğitim Eksikliği Düzeyi

Çalışanların programla ilgili eğitim eksikliği	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	11	55	4	44	5	25
Önemli	8	40	5	56	13	65
Kısmen önemli	1	10	-	-	2	10
Önemli değil	-	-	-	-	-	-
Hiç önemli değil	-	-	-	-	-	-
Toplam	20	100	9	100	20	100

Bilişim teknolojileri kullanılırken karşılaşılan sorunlardan çalışanların programla ilgili eğitim eksikliğinin önemlilik düzeyi ele alınacak olursa SMMM'lerin % 55 oranla çok önemli seçeneğinde yoğunlaştıkları görülmüştür. Bu oran içerisinde SMMM olup bağımsız denetçilik eğitimi alanların % 44 çok önemli % 56 önemli seçeneğinde yoğunlaştıkları saptanmıştır. SMMM Bağımsız Denetçilerde yoğunluk % 65 oranla önemli seçeneğinde olmuştur. Özetleyecek olursak iki meslek mensubunun da önemli ve çok önemli seçeneklerinde yoğunlaştıklarını söyleyebiliriz.

Tablo 4.34. Kullanılan Programların Yetersizlikleri Düzeyi

Kullanılan programların yetersizlikleri	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	9	45	4	44	6	30
Önemli	9	45	4	44	7	35
Kısmen önemli	2	10	1	11	4	20
Önemli değil	-	-	-	-	1	5
Hiç önemli değil	-	-	-	-	2	20
Toplam	20	100	9	100	20	100

Tablo 4.34 incelendiğinde bilişim teknolojileri kullanılırken karşılaşılan kullanılan programların yetersizlikleri değişkeninin önemlilik düzeyi SMMM’lerde çok önemli %45, önemli % 45’tir. Bu grup içerisinde bağımsız denetçilik eğitimi alanların ise oranı çok önemli % 44, önemli % 44’tir. SMMM Bağımsız Denetçilerde oran % 30 çok önemli, % 35 önemli seçeneklerinde yoğunlaşmıştır. Özetle iki meslek mensubunun da önemli ve çok önemli seçeneklerinde yoğunlaştıklarını söyleyebiliriz

Tablo 4.35. Kullanılan Programların Teknik Servis Eksiklikleri Düzeyi

Kullanılan programların teknik servis eksiklikleri	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	9	45	3	33	8	40
Önemli	8	40	3	33	9	45
Kısmen önemli	1	5	1	11	3	15
Önemli değil	1	5	1	11	-	-
Hiç önemli değil	1	5	1	11	-	-
Toplam	20	100	9	100	20	100

Kullanılan programların teknik servis eksikliğinin bilişim teknoloji kullanma konusundaki aksaklığın önemlilik derecesi SMMM'lerin % 45 oranla çok önemli seçeneği tercih ettiği, % 40 oranla önemli seçeneği tercih ettiği gözlenmiş olup, SMMM olup Bağımsız Denetçilik eğitimi alanların oranı ise çok önemli % 33, önemli % 33'tür. SMMM Bağımsız Denetçilerde ise oranın çok önemli seçeneğinde % 40, önemli seçeneğinde % 45 olduğu gözlenmiştir. Her iki meslek mensubunda yoğunluk önemli ve çok önemli seçeneklerinde olmakla birlikte diğer seçeneklerinde az oranlarla tercih edildiği gözlenmiştir.

Tablo 4.36. Maliyet Artışına Sebep Olması Düzeyi

Maliyet artışına sebep olması	SMMM Frekans	SMMM Yüzde	SMMM Eğitim Alan Frekans	SMMM Eğitim Alan Yüzde	SMMM Bağımsız Denetçi Frekans	SMMM Bağımsız Denetçi yüzde
Çok önemli	4	20	2	22	4	20
Önemli	3	15	2	22	2	10
Kısmen önemli	4	20	2	22	3	15
Önemli değil	8	40	3	33	10	50
Hiç önemli değil	1	5	-	-	1	5
Toplam	20	100	9	100	20	100

Bilişim teknolojileri kullanılırken karşılaşılan maliyet artışı sorununun önemlilik düzeyi her iki meslek mensubu için değişkenler arasında hemen hemen aynı oranlarda dağılım gösterdiğini söylemek mümkün olup oranlar SMMM’lerde % 40 önemli değil seçeneğinde SMMM’ler içerisinde eğitim alanlarda ise % 33 önemli değil seçeneğinde yoğunlaşmıştır. SMMM Bağımsız Denetçilerde ise oran % önemli değil seçeneğinde yoğunlaşmıştır. Genel olarak yoğunluk önemli değil seçeneğinde olmakla birlikte diğer değişkenlerde az oranlarla tercih edilmiştir.

SONUÇ

Araştırma muhasebe ve denetimi, bilişim teknolojileri ile muhasebe denetimi, bilişim teknolojilerindeki gelişimin denetim mesleğine etkisi ve Osmaniye İlinde faaliyet gösteren SMMM ve SMMM Bağımsız Denetçilerin bilişim teknolojilerini kullanım düzeyine ilişkin bir uygulama başlığı altında dört bölümden oluşmaktadır.

İlk üç bölümünde gerekli literatür taraması ve internet araştırmaları yapılarak çalışmanın teorik alt yapısı oluşturulmaya çalışılmıştır. Birinci bölümde çalışmaya giriş yapmak ve okuyucuya temel bilgileri hatırlatmak amacıyla muhasebe tarihinden ve muhasebe kavramından bahsedilmiş devamında çalışmanın temel amacı olan bilişim teknolojisinin denetim mesleğine etkisine temel oluşturmak adına muhasebenin işletmelerdeki yeri ve öneminden, muhasebe denetimi ve türlerinden, muhasebe denetim sürecinin nasıl işlediğine ayrıntılı olarak değinilmiştir. Bilişim teknolojileri ile muhasebe denetimi başlıklı ikinci bölümde, bilgi işleme sistemlerinden, bilgi teknolojileri ortamında kontrol testlerinden ve son olarak denetimde kullanılan uzman sistemler, yapay sinir ağları ve yapay zekâ kavramları hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır. Genel olarak bilişim teknolojilerinin denetim mesleğine etkisinden bahsedilen üçüncü bölümde, bilişim kavramından kısaca bahsedilmiş ardından bilişim teknolojileri hakkında bilgiler verilmeye çalışılmış, denetim mesleğinde kullanılan bilişim teknolojileri uygulamalarına değinilmiş son olarak bilişim teknolojilerinin denetim mesleğine ve sürecine etkileri ayrıntılı araştırmalar sonucunda anlatılmaya çalışılmıştır.

Dördüncü ve son bölümde ise Osmaniye İl Merkezinde faaliyet gösteren SMMM ve SMMM Bağımsız Denetçiler üzerinde bilişim teknolojilerinin etkisini değerlendirmek amacıyla bir araştırma yapılmıştır. Araştırma kapsamında seçilen bu değişkenin belirlenmesindeki en önemli neden değişen dünyada bilişim teknolojileri kullanımının kaçınılmaz olduğu düşüncesi ve SMMM ve SMMM Bağımsız Denetçilerin bu değişimden önemli düzeyde etkilendiği kanaatinden kaynaklanmaktadır. Osmaniye İl Merkezinde Faaliyet gösteren 17 bayan 54 erkek olmak üzere toplam 71 meslek mensubundan tesadüfî örnekleme yöntemiyle 4'ü bayan 36'sı erkek meslek mensubu olmak üzere 20 SMMM ve 20 SMMM Bağımsız Denetçi olmak üzere toplamda 40 meslek mensubuna ulaşılabilmektedir. Bu sayı il merkezinde fiilen çalışanların oransal

olarak % 56'sını karşılamaktadır. Bu meslek mensuplarına Anket uygulanmış olup, elde edilen bulgular aşağıda değerlendirilmiştir:

- Anket formuna cevap verenlerin büyük çoğunluğu 45 yaş üstü olup mesleki deneyim konusunda oldukça tecrübeli kişilerdir.
- Gerek SMMM'ler gerekse SMMM Bağımsız Denetçilerde 45 yaş üstü olanların büyük çoğunluğu 10 yıl ve üzeri hizmet yılı seçeneğini tercih edip birebir görüşme esnasında ayrıntılı bilgi alınmış ve çoğunun 20- 30 yıl arasında hizmet verdikleri anlaşılmıştır.
- Ankete katılanların büyük çoğunluğunun denetim eğitimi aldığı saptanmış ve SMMM'lerde eğitim alanların yaklaşık % 50 sinin denetim mesleğini icra etmek istedikleri gözlenmiştir. SMMM Bağımsız Denetçilerde ise % 90 ının denetim mesleğini icra etmek istedikleri anlaşılmıştır.
- Bağımsız denetim eğitimi alanlar içerisinde her iki meslek mensubu üyelerinin % 50 den fazlası aldıkları eğitimin yeterli olduğu kanısındadır.
- Bağımsız denetim eğitiminin yetersiz olduğunu düşünenler bu eğitimin KGK, TÜRMOB ve Üniversitelerin belirlediği Öğretim Üyeleri tarafından verilmesinin daha uygun olacağı kanaatini bildirmişlerdir. Bu şekilde bir sonucun çıkması anket esnasında alınan cevaplara göre her bir kurumun kendi alanında uzman kişileri tayin edeceği ve üçlü mekanizmanın daha etkili eğitim vereceği düşüncesinden kaynaklanmaktadır.
- Ankete katılanların büyük çoğunluğu bilişim teknolojileri ile ilgili işlerin yürütülmesinde değişen dünyaya ayak uydurmaya çalıştıkları gözlenmiş ve telefon, internet ve bilgisayarı yüksek düzeyde kullandıkları ve bu gelişmelerden dolayı faksa artık çok fazla gerek duyulmadığı gözlenmiştir.
- Gelişen dünyaya kayıtsız kalmanın mümkün olmadığı günümüzde meslek mensuplarının hem bilişim teknolojilerini hem de elle yapılması gereken işlemleri birlikte yürüttükleri sonucuna varılmıştır.
- Ankette yer alan bilişim teknolojilerinin denetimde etkin kullanılıp kullanılmadığına yönelik soruya ankete katılanlar genellikle evet cevabını vermiş ve günümüzde bu değişime ayak uydurmamanın büyük eksiklik olduğunu gördükleri anlaşılmıştır.

- Meslek mensuplarının bağımsız denetçilik eğitimini yeni aldıkları göz önüne alınırsa, kullanılan denetim programları hakkında yüksek düzeyde bilgi sahibi olduklarını söylemek pek mümkün görülmemektedir.
- Denetim sürecinde bilişim teknolojilerinin artışında rolü olan faktörler hem SMMM'ler hem SMMM Bağımsız Denetçiler için genelde aynı dağılımı göstermiş, bilişim teknolojilerindeki gelişmeler, küreselleşme, BT konusundaki eğitimi gibi faktörlerin bu süreci önemli derecede etkilediği belirlenmiştir.
- Denetim süreci aşamalarında bilişim teknolojilerinin kullanım düzeyi de yine hemen hemen aynı dağılıma sahip olduğu ve meslek mensuplarının artık bilişim teknolojileri olmadan bu sürecin işleyişinin yeteri kadar istenilen sonucu elde etmede başarılı olunmayacağı görüşüne sahip oldukları anlaşılmıştır.

Anket verilerinden elde edilen sonuçlara göre Bağımsız Denetim eğitimini alan meslek mensuplarının bu eğitimi genel olarak yeterli görmediği sonucundan hareketle bağımsız denetçi eğitiminde daha kapsamlı çalışmalar yapılmalıdır.

Her iki meslek mensubu da aldıkları Bağımsız Denetim Eğitimini orta düzeyde yeterli görmeleri bu eğitimin KGK, üniversiteler ve TÜRMOB'un planladığı meslek mensupları ve öğretim üyeleri tarafından verilmesini gündeme getirmiş ve bu eğitimin ilgili kurumlar tarafından verilmesi yetersizliğin giderilmesi konusunda atılacak önemli bir adım olacaktır.

Anket verileri ışığında meslek mensuplarının denetim programları hakkında yeterli bilgiye sahip olma konusunda SMMM'lerin büyük oranda yetersiz görmesi SMMM Bağımsız Denetçilerin ise % 50'ye yakının aynı görüşe sahip olması denetim programları hakkında eğitim verilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Bilgi teknolojilerinin kullanım alanlarındaki gelişim ve değişimler sonucunda denetim mesleğinde daha etkin kullanım alanları üzerinde çalışmalar yapılmalıdır. Böylece kayıt dışı ekonomi ile daha etkin mücadele sağlanmış olacak ve vergi adaletinin sağlanmasında önemli adımlar atılmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Arslan, T. (2009). Bilişim Teknolojilerinin İlköğretimdeki Denetim Faaliyetleri Üzerindeki Fayda ve Kullanılabilirliği. Yeditepe Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Arzova, B. (2009). Muhasebe Teorisi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Atabey, A., Parlakkaya, R., Alagöz, A. (2012). Genel Muhasebe. Ankara: Nobel Yayıncılık.

Ataman, B. (2010). Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış. Maliye Finans E-Dergi, 24 (87) 17-26.

www.finanskulup.org.tr/assets/maliyefinans/87/MFY87_Basak_Ataman_Turkiyede_Kamu_Denetimi.pdf

Ataman, Ü.(2010). Muhasebede Dönem İçi İşlemleri Genel Muhasebe. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Ay, M. (2007). Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması Ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma. Selçuk Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya.

Bakır, M. (2011). Denetim ve Meslek Hukuku Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli. Trabzon: Murathan Yayınevi.

Baykara, S.T.(2013). Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme. Sayıştay Dergisi, 90, 97-118.

Bayraklı, H.H., Erkan, M., Elitaş, C. (2012). Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri. Bursa: Ekin Kitabevi.

Bozkurt, N. (2000). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınevi.

Cihangir, M., İnan, M. (2006). Bankalarda Denetim Etkinliği ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na Devredilen Bankaların Denetimine İlişkin Bir İnceleme. Vergi Sorunları Dergisi. 157-170.

Çakır, H.M., Sarıtaş, H., Aygören, H. (2003). Muhasebe Mesleği. İstanbul: Beta Yayınevi.

Çetin, G. (2010). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi. Ekonomi Bilim Dergisi, 2 (1) 79-86.

Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7, 167-188.

Doymaz, M. (2011). Finansal Raporlamada Şeffaflığın Önemi Ve XBRL Uygulamalarının Şeffaflığa Etkisi: ABD Örneği Ve Türkiye Kıyaslaması. Çukurova Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Doktora Tez), Adana.

Dulkadir, B., Akkoyun, B. (2013). Bilişim Teknolojilerinin İşletme Performansı Üzerine Etkileri Ve Gaziantep İlinde Tekstil Sektöründe Bir Araştırma. Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, 7, 73-90.

Elitaş, C. (2011). Muhasebe Denetiminde Çalışma Kâğıtları. Ankara: Gazi Kitabevi.

Erdoğan, M. (Ed.) (2013). Denetim. Eskişehir: Web Ofset Yayınları.

Güredin, E. (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Haftacı, V. (2011). Muhasebe Denetimi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karacan, S. (2012). Muhasebede Dönem İçi İşlemleri. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karacan, S., Uygun, R. (2012). Denetim Ve Raporlama. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karanfiloğlu, Y.(1999) Muhasebe Denetimi Kavram İlke Ve Yöntemleri. Sayıştay Dergisi, 35, 28-37.

Kaya, İ., Gözen, Ş., Engin, O. (2004). Kalite Kontrol Problemlerinin Çözümünde Uzman Sistemlerin Kullanımı. Selçuk Üniversitesi Havacılık Ve Uzay Teknolojileri Dergisi, 4, 87-101.

Kayrak, M.(2012). Bilgi Kriterleri Çerçevesinde Bilişim Teknolojileri Denetimi. Sayıştay Dergisi, Sayı 87, 143-167.

Kirez, N. (2006). Temel Mali Tablolarda Yer Alan Hesapların Vergisel Açıdan Denetimi Ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü.(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

Kepekçi, C. (2004). Bağımsız Denetim. İstanbul: Avcıol Yayıncılık.

Köroğlu, Ç., Uçma, T. (2006). İşletmelerdeki İç kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi. Mevzuat Dergisi, 103
<http://www.mevzuatdergisi.com/2006/07a/02.htm>

Kurnaz, N., Çetinoğlu, T. (2010). İç Denetimi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Kütük, İ. (2008). Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri. Trakya Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü.(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne.

Memiş, M.Ü., Tüm, K. (2011). Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim ile İlişkisi. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 37, 146-162.

Önal, S., Eraslan, S., Kendirli, S. (1999). Muhasebede Bilgisayar Kullanımı ve Bilgisayar Yazılımlarının Analizine İlişkin Kahramanmaraş'ta Yapılan Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 3, 95-110.

Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2013). Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları. Uygulama Ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özarslan, Y. (2007). Örgütlerde Bilişim Teknolojilerinin Planlama Ve Denetim İşlevlerine Etkisi: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Servis Uygulama Örneği. Dumlupınar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü.(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kütahya.

Özbilgin, İ.G. (2003). Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar. Sayıştay dergisi, 49, 123-128.

Özgül, M.U. (2011). Yeni TTK ile Denetçilere Getirilen Yetki ve Sorumluluklar: Denetimde Kaliteyi Sağlamaya ve Sürdürmeye Yönelik Düzenlemeler. X Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 210-221.

Öztürk, M. (2007). Bilgisayarlı Muhasebe Programları, Analizi ve Bir Uygulama. Atatürk Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü.(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erzurum.

Pehlivanlı, D. (2010). Modern İç Denetim. İstanbul. Beta Yayınevi.

Soylu, K. (2013). Genel Muhasebe. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Sürmeli, F. (2009). Genel Muhasebe. Eskişehir: Web- Ofset Yayınevi.

Tanış, N., Berikol, Z. (2011). Genel Muhasebe. Adana: Karahan Kitabevi.

Tektüfekçi Şenççek, F. (2013). “ Bilgi Teknolojileri Destekli Elektronik Muhasebe Uygulamalarına Bütüncül Bir Yaklaşım”. Organizasyon Ve Yönetim Dergisi, 5,2. www.sobiad.org/ejournals/dergi_ybd/.../fatma_tektufekci.

Teraman, Ö. (2011). Elektronik Ortamda Bilgisayarlı Denetim Programları Aracılığıyla Muhasebe Denetimi Ve CAP Uygulaması. Dokuz Eylül Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir.

Tesmer. (2010). Mesleki Uyum Eğitimi. Ankara: Temel Eğitim ve Staj Merkezi, 84.

Tokel, Ö.E., Yücel, E.M., Öksüz, B., (2007) “Türkiye’de XBRL’ye Geçiş Sürecinin Yol Haritası”, Active E-Dergi, Nisan-Mayıs-Haziran 2007, <http://vergimevzuati.org/xbml.pdf>

Tufan, M., Görgün, M.(2013). Sayıştay Dergisi, 89, 115-135.

Turhan, M. (2009). Sayıştay’ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci. Gazi Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü,(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.

Türk, Z. (2008). Denetim Firmalarının Sundukları Bağımsız Denetim Hizmetinin Kalitesi ve Müşteri Tatmini. Selçuk Üniversitesi/ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 15, 35-52.

- Uysal, T., Şenlik, M. (2012). Genel Muhasebe. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Uzun, A.K., Ergüden, E. (2010). XXIX Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 335-410.
- Üçkaya, G., Aslan, S. (2009). Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Selimoğlu, S.K., Uzay, Ş. (Ed.) (2011). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Vural, B.B. (2007). Yapay Sinir Ağları İle Finansal Tahmin. Ankara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.
- Yalkın, L.D. (2011). Bilgi Teknolojileri Denetimi: Kavramsal Çerçeve, Aşamaları, Sınırları, Sorunları. Ankara üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü(Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara.
- Yaşar, A. (2013). Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi ile İlişkisi: Türkiye Değerlemesi. Çukurova Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1, 465-480.
- YILDIZ, Özcan R. “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay”, Sayıştay Dergisi, Sayı 65 (Nisan-Haziran).2007 dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der65m13.pdf
- Yılmaz, G. (2007). Muhasebe Denetiminde Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin incelenmesi Ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

İNTERNET KAYNAKLARI

- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic%20denetim.pdf>
- <https://docs.google.com/>
- <http://www.icdenetim.net/ic-denetim-nedir>
- www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc
- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/sempozyum2011.pdf>
- http://kgk.gov.tr/content_detail-219-544-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html.
- <http://tr.wikipedia.org>
- <http://ab.org.tr/ab13/bildiri/131.pdf>
- <http://tr.wikipedia.org/wiki/Cobit>

<http://www.workcube.com/edi-elektronik-bilgi-alisverisi-nedir>

http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/TIDE_5_CIZGI_OTESI%20_2_.pdf

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4045,cobitpdf.pdf?0> COBIT (Control Objectives for Information and related Technology) Vildan UZUNAY İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Ankara,2007.

<http://muhasabedersleri.com/muhasebe-denetimi/denetim-sureci.html>

<http://www.sayder.org.tr/e-dergi-5018-sayili-kanun-ve-bilisim-sistemleri-denetimi-1-15.pdf>

[archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.../Melih Erdoğan. Doc.](archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.../Melih%20Erdo%C4%9Fan.Doc)

<http://www.mevzuatdergisi.com/2005/07a/03.htm> . Tarık saygılı

<archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/.../12-yakup%20selvi.doc>

[archive.ismmmo.org.tr/.../25%20 %2062%20YAVUZ%20ÇİTİFÇİ%20.doc](archive.ismmmo.org.tr/.../25%20%2062%20YAVUZ%20%C4%77ITF%C4%77I%20.doc)

<denetim.bumko.gov.tr/Eklenti/4263,btdenetimrehberiiadoc.doc?0>

<https://docs.google.com/presentation/d/1tYVjRD1uZao-4Mq.../edit?usp>

<httpinet-tr.org.tr/inetconf14bildiri74.pdf>

http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik_eski/suzay/SUZAY_Faaliyet_Denetimi.pdf

<http://icdenetim.sanayi.gov.tr/ServiceDetails.aspx?dataID=152>

<www.sayistay.gov.tr/Tr/Upload/files/bilisim.pdf>

Kaynak: <http://bilisim.milliyet.com.tr/detay.asp?id=123>

http://www.rssnedir.com/xml_nedir.php

<http://www.armaweb.com.tr/internetnedir.htm>

<http://www.sayder.org.tr/e-dergi-finansal-tablolarin-sunumunda-ortak-bir-dilxbrl-13-22.pdf>

<www.aktifonline.net/bddn.doc>

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm>

<www.tdk.gov.tr>

www.teknolojide.com

ab.org.tr/ab06/bildiri/98.doc

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Dilem Seher Akçakale

Doğum Tarihi: 29/06/1986

E-Posta Adresi: dilemseher80@gmail.com

Derece	Bölüm/Program	Üniversite	Bitirme Yılı
Lise	Eşit Ağırlık	Atatürk Lisesi	2004
Lisans	İşletme	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi	2011
Yüksek Lisans	İşletme	Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi	Devam ediyor