

# BELGE DENETİMİNDEN İŞLEM DENETİMİNE: BİR DÖNÜŞÜMÜN ANALİZİ

Hayrettin Usul 

Prof. Dr., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, Rektörlük, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman A.B.D., Türkiye, e-mail: hayrettin.usul@ikcu.edu.tr

## ÖZET

Toplum ihtiyaçları dönüştükçe muhasebe hukuku da bu ihtiyaçlara cevap verecek şekilde hızlı bir şekilde dönüşüm sağlamaktadır. Bu dönüşüm tüm hukuk normlarında olduğu gibi arkadan gelse de, sonuç olarak toplum veya paydaş ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde kendini hissettirmektedir. Bu bağlamda da; muhasebe hukukunun bir parçası olan muhasebe denetimi de, muhasebe mesleğinde olan bu hızlı dönüşüme ayak uydurmaya çalışmakta ve mesleğin dönüşümlerini hızlı bir şekilde gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Özellikle dijitalleşmenin hızlı gelişmesi sonucu; muhasebenin de bu dijitalleşmeye ayak uydurarak belge muhasebeciliğinden işlem muhasebeciliğine geçişi ve bu sürecin bir sonucu olarak denetim mesleğinin de dijitalleşme sonucu beraberinde ve işlem denetçiliği belge denetçiliğinin yerine almaya başlamıştır.

Denetim mesleğinde oluşan bu hızlı dönüşüm, gelecek yıllarda geçmişe oranla çok daha hızlı olacaktır. Bu dönüşüm mesleğin kendi dinamiklerinin etkisiyle değil, dışarıdan gelen olguların etkisi altında gerçekleşecek, muhasebe hukuku da bu etkilere karşı kendini yenileme zorunda kalacaktır. Bu anlamda; bu çalışmada bu dönüşüm bir bütün olarak incelenmeye çalışılmış, muhasebe denetiminde olabilecek değişimler irdelenmiştir.

**Anahtar kelimeler:** Dijitalleşme, denetim

Citation/Atf: USUL, H. (2023). BELGE DENETİMİNDEN İŞLEM DENETİMİNE: BİR DÖNÜŞÜMÜN ANALİZİ. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 133(6): 1-4

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:  
Hayrettin Usul  
E-mail: hayrettin.usul@ikcu.edu.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.  
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

## 1. İŞLEM DENETİMİ KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ

İşlem denetimi kavramını irdelemeden önce “İşlem muhasebeciliği” kavramının incelenmesi gerekmektedir. İşlem muhasebeciliği, muhasebe mesleğinin yıllar itibariyle geçirmiş olduğu dönüşümlerin sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu dönüşümler muhasebeden beklentileri değiştirmiş; “Ne olduğu” değil, “Ne olacağı” paradigmasını ön plana çıkarmıştır. Bu paradigma muhasebe bilgi sistemini daha karmaşık hale getirmekte, dijitalleşmenin merkezinde yer almasına neden olmaktadır. Dijital teknolojilerde kendi kendilerini dönüştürebilme yeteneklerine sahip olduklarından iş felsefelerini, iş modellerini ve düşünmeyi alt üst etmektedirler (Usul, Bozkurt, 2022, S.3, s.409-421).

CPA'den Kalil Merhib “Muhasebe sektörü yeni müşteri ihtiyaçlarını karşılamak için gelişmeye devam etmek ve somut olarak müşterilerine değer sağlamayı umuyorsa bir adım önde olmalıdır. Müşteriler, vergilerini kolayca beyan edebilen ve uyumluluğu sağlayabilen muhasebeciler yerine, müşterilerin, iş kararlarını yönlendirmelerine yardımcı olmak için verilerini analiz edebilen ve deşifre edebilen güvenilir bir iş ortağına ihtiyacı vardır. Örneğin, Deloitte, profesyonellerimizin daha gelişmiş teknolojilerden ve bu teknolojilerden gelen verilerden gerçek anlamda faydalanmasına yardımcı olmak için bir Yapay Zeka ve Teknoloji Akademisi kurmuştur.” (Alexander, December 2022).

Muhasebe hukukunun hızlı değişim veya dönüşüme uğraması aslında; paydaşların beklentileriyle doğrusal olarak kendini göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, muhasebe hukukuyla, dönüşüm arasından sıkı bir korelasyon bulunmaktadır. Örnek olarak, coğrafi keşiflerin başlamasıyla; ihracat ve ithalat kavramlarının ortaya çıkması ve bu kavramların bir sonucu olarak borç alacak ilişkisinin doğması ve bir ihtiyaçtan dolayı çift taraflı kayıt sisteminin ortaya çıkmasını verebiliriz. Yine sanayi devriminin getirdiği maliyet muhasebesi olgusu; ikinci dünya sa-

vaşının sonucu gelişen yönetim teorilerinin sonucu olarak yönetim muhasebesinin ortaya çıkması, muhasebe hukukunun kendini yenilemesinin bir sonucudur. Son olarak Etkin Piyasalar Hipotezi kavramına karşı oluşan davranışsal muhasebe olgusunun muhasebe literatüründe hızlı ilerlemesi, paydaş ihtiyaçlarının bir talebi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe uygulamalarını hızlı bir şekilde etkileyen dijitalleşmenin araçları olan blockchain teknolojisi (BT), robotik süreç otomasyonu (RPA), yapay zeka (AI), makine öğrenimi ve diğerleri gibi bir dizi uygulamalar, daha kısa sürede ve daha az kaynak kullanılarak büyük hacimli işlemlerin gerçekleştirilebileceği imkan sağlamaktadır (Williams, 2020). Böylece; iş akışı yazılımları, farklı şirket birimlerinden gelen finansal verileri tek bir genel muhasebe defterinde toplamak, faturaları işlemek, mutabakatları hazırlamak ve muhasebe standartlarına uyum için veri toplamak gibi tekrarlayan görevlerin hacminin epey azalmasına neden olmaktadır.

Muhasebe mesleğinin hızlı bir şekilde dijitalleşmenin sonucu; muhasebenin geleneksel kavramında yer alan “Belgeleri kaydetmek” ifadesi anlamını hızlı bir şekilde kayıp etmesine neden olmaktadır (bkz. Usul, Bozkurt, 2022,409-421). Örneğin; yapay zeka tabanlı algoritmalar, iş olaylarını veya kaydedilmesi gereken işlemleri otomatik olarak belirleyerek izlemekte, yine AI tabanlı algoritmalar iş süreçlerini izleyerek kayıt ve raporlama gerektirebilecek olayları veya faaliyetleri belirleyebilmektedir (Busulwa ve Evans, 2021: 52-75).

Öte yandan dijital teknolojideki ilerlemeler; muhasebenin “Kaydetme” fonksiyonunda da değişimlere neden olmaktadır. İnsan eliyle yapılan kaydetme işlevi artık, yukarıda sözünü ettiğimiz platformlar aracılığıyla yapılmaktadır. Bu durumda muhasebeye düşen işlem ise, sadece günlük girişlerin onaylanması veya değiştirmesi şeklindedir (Busulwa ve Evans, 2021: 52- 75).

Muhasebe mesleğinde oluşan; belge muhasebeciliğinden işlem muhasebeciliğine geçiş

olgusu, bu mesleğin tamamlayıcı niteliğinde olan denetim olgusunda da radikal değişimlere neden olmuş ve olmaktadır. Diğer bir ifadeyle muhasebe çalışmalarını etkileyen yeni dijital teknoloji olguları, günümüzde yeni bir denetim sisteminin oluşmasında etkisi yadsınamaz hale gelmiştir.

Denetim işlevi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarını ve kurumsal yönetimden sorumlu olan kişileri raporlanan bilgilerin geçerli muhasebe standartlarına ve kanunlarına ne ölçüde uydukları ve doğrulukları açısından güvenilirliklerine dair bilgilendirilmelerini sağlamak için bir dizi görev üstlenmektedir. Bu tanım çerçevesinde bir değerlendirme yaparsak; denetim mesleğinin değişen muhasebe olguları ve standartları çerçevesinde kendini yenilemesi veya yeniden dizayn edilmesi bir zorunluluk halinde kendini göstermektedir.

Bu değişim denetim standartlarında sözü edilen "Belge incelenme" tekniğinin yeniden gözden geçirilmesini gerektirmektedir. Aşağıda da anlatılacağı üzere; denetim mesleği, muhasebe mesleğinin belgeden işleme doğru yol almasından dolayı, belge incelemesinin yerini işlem incelemesi almaktadır. Örneğin; dijitalleşen muhasebe, denetçilerinde veri toplama yöntemlerini değiştirmektedir. Bu değişim; yeni verilere (Büyük veri, IoT verileri, arama motoru verileri, sosyal medya verileri vb.) erişim imkanı sağlanmasının yanı sıra, mevcut verilere daha iyi erişim sağlanarak (Yasal sözleşmelerdeki metin verilerinin veya e-posta konuşmalarının otomatik analizi vb.) ortaya çıkarmaktadır.

Yine dijitalleşme sonucu alacak hesapların dijital ortamda kayıt altına alan muhasebenin bilgi sisteminin üretmiş olduğu oldukları hesapları inceleyen denetim; bu incelemeyi yaparken otomasyon ve yapay zeka ile denetlenen işletmenin tüm işlemlerini gerçek zamanlı olarak incelemeye geçecektir. Bu durumda örnekleme kavramının ortadan kalkması ve ana kütlelerin tamamının incelenmesi söz konusudur. Bu bağlamda da; yine teyit veya doğrulama belgeleri an-

lamını yitirecek yine bir işlem incelemesi olacaktır (Alexander, 2021).

## 2. İŞLEM DENETİMİNİN SONUÇLARI

Denetim mesleğinin eski Mısır'a kadar dayanan bir mazisisin olduğu kitaplarda yer alsada, modern anlamda sanayi devriminin gerçekleşmesiyle ortaya çıkmıştır. Burada denetimin amacı işletme sahipleriyle, borç verenleri bilgilendirmek olarak dizayn edilmiştir. Çünkü o yıllarda müteşebbis kavramları ortaya çıkmaya başlamış, modern sermaye piyasalarının doğuşu gerçekleşmiştir. O zamandan günümüze kadar, değişen muhasebe hukukuna bağlı olarak kendini devamlı yenilemek zorunda kalmıştır.

Muhasebenin dijitalleşmesi denetim süreci açısından da ciddi değişimlere ve buna bağlı olarak da yeni paradigmalara oluşumuna neden olduğunu yukarıda söz etmiştik. Muhasebe mesleğinin "Son durağı" olan denetim mesleğinin de dijitalleşmesinin olmaması söz konusu edilemez. Örneğin; CPA'dan Karl Busch "Denetimde değişim başlamıştır ve hızlı bir şekilde ilerlemeye devam edecektir. Denetim mesleği önümüzdeki birkaç yıl içinde dijitalleşmeyi benimsemek ve çalışma şeklini değiştirmek adına büyük ilerlemeler yapmak zorunda kalacaktır" ifadesini kullanmıştır. Yine KPMG tarafından yapılan bir çalışmada; denetçilerin %78'inin veri toplama ve analiz için daha karmaşık teknolojilerin kullanımının gerekli olduğunu düşündükleri belirtilmiştir(Alexander, 2021). Bu bağlamda da geleceğin denetimi; gerçek zamanlı olacak, büyük verilerden yararlanacak, dijitalleşme ve yapay zekanın destekleriyle gerçekleşecek ve en önemlisi, yasal zorunluluktan değil, bir ihtiyaçtan olacaktır.

Forbes insights ve KMP tarafından yapılan bir ankette denetçilerin %80 oranında bulut teknolojilerinden, %70 akıllı analitik ve %61 oranında da yapay zekadan yararlandıklarını tespit etmişlerdir ( KPMG, 2021). Denetim firmaları özellikle bulut teknolojisinin denetçinin alet çantasında standart bir araç olarak yer alacağını ifade etmektedirler. Bu firmalara göre halen bulut teknolojisine geç-

meyenler, denetim çalışmalarında oldukça geride kalacaklardır.

Belge denetiminden işlem denetime, diğer bir ifadeyle denetimin dijitalleşmesi beraberinde yetişmiş eleman ihtiyacını artırmıştır. AICPA tarafından yapılan bir çalışmada, denetim firmalarının nitelikli personel bulmak en büyük sorun olarak gösterilmiştir (AICPA, 2022)

Dijitalleşme sonucunda denetim firmalarından beklentilerde artmaya ve değişmeye başlamıştır. Özellikle müşteriler daha yüksek değerli öngörüler istemeye ve bu bağlamda da firmanın değer yaratmasına yardımcı olmasını beklemektedir. Bu durumda ortaya gerçek zamanlı ve ileriye dönük bir denetim faaliyeti beklentileri artırmaktadır.

Bu durumda da denetçi geleneksel olarak sahip olduğu yeteneklere ek olarak (Thomson Reuters, 2023).

- ✓ Karmaşık iş operasyonlarını anlama,
- ✓ Trend teknolojilerine hakim olma,
- ✓ En güncel denetim araç ve tekniklerini kullanabilme,
- ✓ Çevik olma,
- ✓ Değişen ortama ve mevzuata anında uyum sağlayabilme yeteneklerine sahip olmalıdır.

Geleneksel denetimin geriye doğru yapılması, hesap bakiyeleri ve işlem örnekleme sine dayanması, teyit ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin genelde elle yapılması, denetimin zayıf yönlerini oluşturur. Manuel denetimin çok sayıda iş gücü kullanımı, çok sayıda denetim prosedürün uygulanması, denetim ekibinin yapılan işin büyüklüğüne göre, denetim yapılan işletmenin binalarından bulunması, sıkıntılı bir süreç yaratır. Buna karşılık; akıllı denetim prosedürleri denetimin gerçek zamanlı raporlanmasını sağlayabilir. Yine beklenti boşluklarını en aza indirir. Muhasebe kayıtlarının fiziki incelemesi, faturalar ve makbuzlar örnekleme yoluyla tamamı inceleme konusu yapılabilir. Akıllı uygulayarak denetim araçları sayesinde mali tablo denetimleri neredeyse gerçek zamanlı olarak gerçekleştirilebilmektedir

### 3. SONUÇ

Paydaşların gelişen piyasalara bağlı olarak ihtiyaçlarının ve beklentilerinin artması sonucu, muhasebede bu ihtiyaç ve beklentilere cevap vermek amacıyla kendini yenilemektedir. Bu yenilemede şüphesiz teknolojinin hızla gelişmesinin etkisi yadsınamaz. Nasıl ki, defter muhasebeciliği zaman içinde yerini bilgisayar programlarına terk etmişse, aynı şekilde belge muhasebeciliği de yerini işlem, muhasebeciliğine bırakacaktır. Bu olgu muhasebe literatüründe bir dönüşümdür. Bu dönüşümler aynı zamanda muhasebe hukukunun bir parçası olan muhasebe denetimini etkilemekte, onunda dönüşümüne yol açmaktadır. Bu dönüşüm yapay zekaların meslek içinde yer edinmesinden sonra; denetim standartlarında var olan denetim tekniklerinin değişmesine yol açabilecektir.

### KAYNAKÇA

- Alexander, A. (2021). The future, faster: The COVID-19 pandemic has accelerated the ongoing change in auditing to whole new levels. *Accounting Today*.
- Alexander, A (2022).,Special Report: The future of bookkeeping, a time for transformation traditional bookkeeping is on the verge of major changes
- Busulwa, R. ve EVANS, N. (2021). *Digital Transformation in Accounting*. Routledge.
- Cong, Y., Du, H. ve Vasarhelyi, M. A. (2018). Technological disruption in accounting and auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 15(2), 1-10. <https://doi.org/10.2308/jeta-10640>
- Usul H., Başkur B.B., "Fourth period of the accounting: paradigms that are changed by the dijitalization" Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi y.2022, c.27, s.3, s.409-421.
- Thomson Reuters, 2023, 3keys to the future of audit, White paper
- ISACA Journal, 15 Feb. 2022, [isaca.org/resources/isaca-journal/issues/2022/volume-1/the-evolution-of-audit-in-the-wake-of-the-pandemi](https://isaca.org/resources/isaca-journal/issues/2022/volume-1/the-evolution-of-audit-in-the-wake-of-the-pandemi)