



**T.C.  
GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DOKTORA  
TEZİ**

**BAĞIMSIZ DENETÇİNİN İÇ DENETİM  
FONKSİYONUNA GÜVENİNİ ETKİLEYEN  
FAKTÖRLER VE TÜRKİYE AÇISINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**ZAHİD KILIÇASLAN**

**İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TEMMUZ 2023**



**BAĞIMSIZ DENETÇİNİN İÇ DENETİM FONKSİYONUNA GÜVENİNİ  
ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE TÜRKİYE AÇISINDAN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Zahid KILIÇASLAN**

**DOKTORA TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TEMMUZ 2023**

## ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Zahid KILIÇASLAN

14.07.2023

# BAĞIMSIZ DENETÇİNİN İÇ DENETİM FONKSİYONUNA GÜVENİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

(Doktora Tezi)

Zahid KILIÇASLAN

GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Temmuz 2023

## ÖZET

2000’li yılların başında ve devamında büyük firmalarda yaşanan usulsüzlükler ve suistimaller kurumsal yönetim kavramının öneminin artmasına, bu sistemin önemli paydaşlarından olan iç denetçiler ile bağımsız denetçilerin sorumluluklarının genişlemesine yol açmıştır. Bağımsız denetçiler tarafından ilgili firmaların finansal tablolarındaki yanlış veya hileli işlemlerin tespit edilememesi veya bu durumun kamuoyuna zamanında ve doğru bir şekilde aktarılamaması dolayısıyla sarsılan yatırımcı güveninin yeniden tesis edilmesi amacıyla bağımsız denetimin görev ve sorumlulukları artırılmıştır. Yeni görevlerle birlikte artan iş yükü ve dolayısıyla kaliteli iş üretilmemesi riski, bağımsız denetçilerin davalara muhatap olmasına neden olmuştur. Bağımsız denetçinin iş yükü nedeniyle karşı karşıya olduğu risklerin ortadan kaldırılabilmesi ancak denetçilerin işlerindeki kaliteyi koruyabilmeleri ile mümkün olacaktır. Bununla birlikte kalitenin, artan iş yükü ile birlikte denetimlere daha fazla zaman ayrılması ile sağlanması, denetimin maliyetinde de artışı beraberinde getirmektedir. Bu durumun hem müşteri tarafından hem de yüksek rekabetin olduğu bağımsız denetim sektörü tarafından olumsuz sonuçları bulunmaktadır. Bağımsız denetçilerin maliyet artışına katlanmadan denetim kalitesini korumalarının önemli bir yolu finansal tablo denetiminde denetim kanıtı elde ederken iç denetçilerin çalışmalarından faydalanması veya doğrudan yardım almasıdır. Bu sayede kalite korunduğu gibi maliyet artışının da önüne geçilebilecektir. Bağımsız denetim ve iç denetimin belli alanlarda benzer faaliyet yürütmeleri dolayısıyla işbirliği halinde bulunmaları, aynı işlerin tekraren yapılmasını engelleyecek, denetim maliyetini düşürecek ve denetim kalitesini artıracaktır. Bu durumun hem işletmeye hem de bağımsız denetime olumlu anlamda katkı sağlayacağı açıktır. Çalışmamızda 610 no’lu BDS ve literatürde yapılan çalışmalar baz alınarak belirlenen değişkenlerin Türkiye’deki bağımsız denetçiler açısından etkisi analiz edilmiş, bu güvenin niteliği ve kapsamına etkisi olabilecek faktörler değerlendirilmiştir. Aynı zamanda iç denetçi çalışmalarından faydalanılmasının veya iç denetçilerden doğrudan yardım alınmasının denetim saati ve denetim ücreti üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışmaya katılan bağımsız denetçiler açısından Mesleki Yeterliğin güven üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşırlarken, Tarafsızlık, Sistematiği ve Disiplinli Yaklaşım, İletişim ve Çalışmaların Uygunluğu değişkenlerinin güven üzerinde anlamlı bir etkisi tespit edilememiştir. Öte yandan denetçilerden doğrudan yardım alınmasının denetim süresine etkisinin bulunduğu tespit edilmiştir. Çalışmada araştırma modeli olarak, Yapısal Eşitlik Modeli kullanılmış, verilerin elde edilmesi amacıyla en yüksek gelire sahip 10 bağımsız denetim firmasında çalışan bağımsız denetçilere anket uygulanmıştır. Elde edilen veriler smartPLS yazılımı kullanılarak analiz edilmiştir.

Bilim Kodu : 112202  
Anahtar Kelimeler : Bağımsız Denetim, İç Denetim, İç Denetime Güven  
Sayfa Adedi :220  
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU

# FACTORS AFFECTING THE EXTERNAL AUDITOR'S RELIANCE ON THE INTERNAL AUDIT FUNCTION AND ITS EVALUATION FOR TÜRKİYE

(Ph. D. Thesis)

Zahid KILIÇASLAN

GAZİ UNIVERSITY

GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES

July 2023

## ABSTRACT

During the early 2000s and beyond, corruption and abuse occurring in large corporations have led to an increased importance of corporate governance. This has resulted in the expansion of responsibilities for internal auditors and external auditors, who are significant stakeholders in this system. In order to restore investor confidence, which was shaken due to external auditors' inability to detect inaccurate or fraudulent transactions in the financial statements of relevant companies, or their failure to communicate such information to the public in a timely and accurate manner, the duties and responsibilities of independent auditors have been enhanced. However, the increased workload associated with these new tasks and the consequent risk of not being able to produce quality work have led to legal actions against external auditors. The elimination of the risks faced by external auditors due to workload can only be achieved by maintaining the quality of their work. Nevertheless, ensuring quality by allocating more time to audits due to increased workload also leads to an increase in the cost of audits. This situation has negative consequences both for clients and the audit sector, where high competition exists. One important way for auditors to maintain audit quality without bearing the cost increase is to benefit from the work of internal auditors or seek their direct assistance while obtaining audit evidence in financial statement audits. This approach can preserve quality while also mitigating cost escalation. Collaboration between external audit and internal audit, as they perform similar activities in certain areas, can prevent redundant work, reduce audit costs, and enhance audit quality. It is evident that this situation will contribute positively to both the company and auditing. In our study, the impact of the variables determined based on ISA No. 610 and previous studies in the literature on external auditors in Turkey has been analyzed, and factors that may affect the nature and scope of this confidence have been evaluated. Additionally, the study examines the impact of using from internal auditor work or seeking direct assistance from internal auditors on audit hours and audit fees. The findings indicate that Competence has a significant impact on reliance among the participating external auditors, while Objectivity, Systematic and Disciplined Approach, Communication, and Appropriateness of Work variables were not found to have a significant effect on reliance. On the other hand, it was determined that seeking direct assistance from auditors has an impact on audit duration. Structural Equation Modeling (SEM) was used as the research model in the study, and a survey was conducted on external auditors working in the top 10 independent audit firms with the highest income to obtain the data. The collected data was analyzed using smartPLS software.

Science Code :112202

Key Words :External Audit, Internal Audit, Reliance on Internal Audit

Page Number :220

Supervisor : Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU

## TEŞEKKÜR

Tez çalışmam boyunca desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, bilgi ve tecrübesiyle daima yanımda olan danışman hocam Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU'na,

Değerli bilgi ve görüşleriyle tezin olgunlaşması ve çalışmanın nihayete ermesinde büyük emeği olan hocalarım Prof. Dr. Serap Sebahat YANIK ve Prof. Dr. Murat ATAN'a,

Tezin başından sonuna kadar göstermiş olduğu anlayış ve sonsuz desteği için eşim Elif'e,

Kendilerine ayırmam gereken zamandan feragat ederek gösterdikleri hoşgörü için canım kızlarım Fatma Beyza ve Ayşe Beren'e;

Teşekkür ederim.

## İÇİNDEKİLER

|                                                                   | <b>Sayfa</b> |
|-------------------------------------------------------------------|--------------|
| ÖZET .....                                                        | iv           |
| ABSTRACT.....                                                     | v            |
| TEŞEKKÜR.....                                                     | vi           |
| İÇİNDEKİLER .....                                                 | vii          |
| KISALTMALAR.....                                                  | xiii         |
| ÇİZELGELERİN LİSTESİ.....                                         | xiv          |
| ŞEKİLLERİN LİSTESİ.....                                           | xv           |
| 1. GİRİŞ .....                                                    | 1            |
| 2. GENEL OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ DENETİM KAVRAMI .....      | 5            |
| 2.1. Bağımsız Denetim .....                                       | 5            |
| 2.1.1. Bağımsız Denetim Tanımı .....                              | 5            |
| 2.1.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi.....                  | 7            |
| 2.1.3. Bağımsız Denetimin Amacı .....                             | 10           |
| 2.1.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği.....               | 11           |
| 2.1.5. Bağımsız Denetçinin İç Kontrol Sistemini Denetlemesi ..... | 14           |
| 2.1.6. Bağımsız Denetim Standartları .....                        | 15           |
| 2.2. İç Denetim .....                                             | 16           |
| 2.2.1. İç Denetim Tanımı .....                                    | 16           |
| 2.2.1.1. Üçlü hat modeli ve iç denetim.....                       | 18           |
| 2.2.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi.....                        | 20           |
| 2.2.3. İç Denetimin Amacı .....                                   | 23           |
| 2.2.4. İç Denetimin Önemi ve Gerekliliği.....                     | 24           |
| 2.2.5. İç Denetim Faaliyetleri.....                               | 26           |
| 2.2.5.1. Güvence faaliyetleri.....                                | 27           |
| 2.2.5.2. Danışmanlık faaliyetleri .....                           | 29           |

**Sayfa**

|                                                                                                                       |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.2.6. İç Denetim Fonksiyonuna İlişkin Standartlar .....                                                              | 30 |
| 2.2.7. İç Denetim Tarafından İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi .....                                                  | 31 |
| 2.2.8. İç Denetim Birimi ve İç Denetçide Aranılan Nitelikler .....                                                    | 33 |
| 2.2.8.1. İç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı ve iç denetçilerin tarafsızlığı .....                                  | 33 |
| 2.2.8.1.1. Kurum içi bağımsızlık .....                                                                                | 34 |
| 2.2.8.1.2. Kişisel tarafsızlık .....                                                                                  | 37 |
| 2.2.8.2. Yeterlilik, mesleki özen ve titizlik .....                                                                   | 37 |
| 2.2.8.3. Kalite güvence .....                                                                                         | 39 |
| 3. BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ .....                                                                     | 43 |
| 3.1. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçi Karşılaştırması .....                                                            | 43 |
| 3.1.1. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçi Arasındaki Benzerlikler .....                                                  | 44 |
| 3.1.2. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçi Arasındaki Farklılıklar .....                                                  | 46 |
| 3.2. Bağımsız Denetçiler ile İç Denetçiler Arasındaki Güven ve İş birliği .....                                       | 49 |
| 3.2.1. İşbirliğinin Olumlu Yanları .....                                                                              | 52 |
| 3.2.1.1. Bağımsız denetim açısından .....                                                                             | 52 |
| 3.2.1.2. Denetlenen kurum açısından; .....                                                                            | 55 |
| 3.2.1.3. İç denetim açısından; .....                                                                                  | 57 |
| 3.2.2. İşbirliğinin Olumsuz Yanları .....                                                                             | 58 |
| 3.3. İç Denetimi Değerlendirme ile İlgili Denetim Standartları .....                                                  | 60 |
| 3.4. Bağımsız Denetçinin İç Denetime Güven Süreci ve Aşamaları .....                                                  | 68 |
| 3.4.1. Birinci Aşama: İç Denetim Fonksiyonunun Varlığı .....                                                          | 69 |
| 3.4.2. İkinci Aşama: İç Denetçilerin Çalışmasının Kullanılmasına İlişkin Ulusal veya Firma Bazında Düzenlemeler ..... | 70 |
| 3.4.3. Üçüncü Aşama: İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmalarının Bağımsız Denetimle İlgili Olması .....                   | 71 |
| 3.4.4. Dördüncü Aşama: İç Denetim Fonksiyonunda Bulunması Gereken Şartlar .....                                       | 72 |

**Sayfa**

|                                                                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.4.5. Beşinci Aşama: Kullanılabilecek İç Denetçi Çalışmalarının Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi.....   | 74  |
| 3.4.6. Altıncı Aşama: Üst Yönetime Bilgi Verme .....                                                            | 74  |
| 3.5. İç Denetim Çalışmalarından Faydalanma Alanları .....                                                       | 78  |
| 4. BAĞIMSIZ DENETÇİ AÇISINDAN İÇ DENETİM FONKSİYONUNUN KALİTESİ VE GÜVEN .....                                  | 83  |
| 4.1. İç Denetim Fonksiyonunun Kalitesi .....                                                                    | 83  |
| 4.2. İç Denetim Fonksiyonunun Kalitesini ve Güveni Etkileyen Faktörler .....                                    | 86  |
| 4.2.1. İç Denetçi Tarafsızlığı ve/veya İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsızlığı .....                              | 87  |
| 4.2.1.1. İç denetim fonksiyonunun organizasyondaki yeri ve konumu .....                                         | 91  |
| 4.2.1.2. İç denetçilere verilen teşviklerin tarafsızlığa etkisi .....                                           | 92  |
| 4.2.1.3. İç denetçilerin idari görevlere atanmasının etkisi.....                                                | 95  |
| 4.2.1.4. İç denetçiler tarafından yerine getirilen danışmanlık hizmeti .....                                    | 96  |
| 4.2.1.5. Denetim komitesi.....                                                                                  | 98  |
| 4.2.2. İç Denetim Fonksiyonunun Kalite Kontrol Dahil Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Ortaya Koyması ..... | 103 |
| 4.2.2.1. İç denetim yönetmeliği .....                                                                           | 104 |
| 4.2.2.2. İç denetim rehberi, iç denetim planı ve görev programı.....                                            | 105 |
| 4.2.2.3. İç denetimde kalite kontrol ve iç denetim standartlarına uyum düzeyi .....                             | 106 |
| 4.2.3. İç Denetim Fonksiyonunun Mesleki Yeterliği .....                                                         | 108 |
| 4.2.3.1. Mesleki eğitim düzeyi ve sertifikasyon .....                                                           | 109 |
| 4.2.3.2. Mesleki deneyim.....                                                                                   | 111 |
| 4.2.3.3. İç denetim birimine sağlanan kaynak .....                                                              | 112 |
| 4.2.3.4. İç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve atanmasına ilişkin politikalar ....                        | 114 |
| 4.2.3.5. İç denetçilerin, finansal raporlama çerçevesine ilişkin bilgisi.....                                   | 114 |
| 4.2.3.6. İç denetim hizmetinin alınma biçimi (iç kaynak veya dış kaynak) .....                                  | 115 |
| 4.2.4. İç Denetim Fonksiyonu Çalışmalarının Bağımsız Denetimin Amaçları Açısından Uygunluğu .....               | 117 |

## Sayfa

|                                                                                                                                   |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.2.5. Bağımsız Denetim ve İç Denetim Arasındaki İletişim/Koordinasyon.....                                                       | 118 |
| 4.3. Denetimde Kullanılacak İç Denetim Fonksiyonunun Niteliğine ve Kapsamına Karar Verme .....                                    | 121 |
| 4.3.1. Önemli Yanlışlık Riski Düzeyi .....                                                                                        | 124 |
| 4.3.2. Denetimde Nesnel ve Öznel Görev Ayrımı .....                                                                               | 126 |
| 4.3.3. Kontrol Testi veya Maddi Doğrulama Testi .....                                                                             | 127 |
| 4.4. İç Denetim Fonksiyonuna Güvenin Bağımsız Denetim Süresi ve Bağımsız Denetim Ücreti Üzerindeki Etkisi .....                   | 128 |
| 4.4.1. Bağımsız Denetim Süresi Üzerindeki Etkisi.....                                                                             | 128 |
| 4.4.2. Bağımsız Denetim Ücreti Üzerindeki Etkisi.....                                                                             | 131 |
| 5. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN İÇ DENETİM FONKSİYONUNA GÜVENİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE SONUÇLARININ TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA ..... | 135 |
| 5.1. Araştırmanın Amacı .....                                                                                                     | 135 |
| 5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları .....                                                                                      | 135 |
| 5.3. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi .....                                                                            | 136 |
| 5.4. Araştırma Modeli ve Hipotezler .....                                                                                         | 137 |
| 5.5. Araştırma Bulguları .....                                                                                                    | 142 |
| 5.5.1. Katılımcılara İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler .....                                                                      | 142 |
| 5.5.2. Modele İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler .....                                                                             | 145 |
| 5.5.3. 1. Model İçin Ölçüm Modelinin Test Edilmesi .....                                                                          | 149 |
| 5.5.3.1. Tarafsızlık faktörüne ilişkin ölçüm modeli .....                                                                         | 151 |
| 5.5.3.1.1. İç denetim fonksiyonunun organizasyonel konumu .....                                                                   | 151 |
| 5.5.3.1.2. İç denetçilere verilen teşviklerin tarafsızlığa etkisi.....                                                            | 153 |
| 5.5.3.1.3. İç denetçilerin idari görevlere atanmasının etkisi .....                                                               | 153 |
| 5.5.3.1.4. İç denetçiler tarafından yerine getirilen danışmanlık hizmeti.....                                                     | 154 |
| 5.5.3.1.5. Meslek kuruluşlara üyelik .....                                                                                        | 155 |
| 5.5.3.1.6. Denetim komitesi .....                                                                                                 | 155 |

**Sayfa**

|                                                                                                                                                |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 5.5.3.2. Kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koyması faktörüne ilişkin ölçüm modeli .....                        | 156 |
| 5.5.3.2.1. İç denetim yönetmeliği.....                                                                                                         | 157 |
| 5.5.3.2.2. İç denetim rehberinin varlığı, iç denetim planının ve görev programının uygulanması.....                                            | 158 |
| 5.5.3.2.3. İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol ve iç denetim standartlarına uyum düzeyi .....                                              | 159 |
| 5.5.3.3. Mesleki yeterlik faktörüne ilişkin ölçüm modeli.....                                                                                  | 160 |
| 5.5.3.3.1. Mesleki eğitim düzeyi ve sertifikasyon.....                                                                                         | 161 |
| 5.5.3.3.2. Mesleki deneyim .....                                                                                                               | 162 |
| 5.5.3.3.3. İç denetim birimine sağlanan kaynak (personel sayısı ve bütçe).....                                                                 | 162 |
| 5.5.3.3.4. İç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve atanmasına ilişkin politikalar .....                                                    | 163 |
| 5.5.3.3.5. İç denetçilerin, işletmenin finansal raporlamasına ilişkin bilgiye sahip olması.....                                                | 164 |
| 5.5.3.3.6. İç denetim hizmetinin alınma biçimi (iç kaynak veya dış kaynak)....                                                                 | 164 |
| 5.5.3.4. İç denetim fonksiyonu çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygunluğu faktörüne ilişkin ölçüm modeli.....              | 165 |
| 5.5.3.5. Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki iletişim/koordinasyon .....                                                                 | 167 |
| 5.5.4. 2. Model İçin Ölçüm Modelinin Test Edilmesi .....                                                                                       | 169 |
| 5.5.4.1. Bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarından faydalanması ve iç denetçilerden doğrudan yardım almasına ilişkin ölçüm modelleri..... | 171 |
| 5.5.4.1.1. Önemli yanlışlık riski düzeyi .....                                                                                                 | 172 |
| 5.5.4.1.2. Denetimde nesnel ve öznel görev ayrımı .....                                                                                        | 173 |
| 5.5.4.1.3. Kontrol testi veya maddi doğrulama testi .....                                                                                      | 174 |
| 5.5.4.2. Bağımsız denetim süresine ilişkin ölçüm modeli .....                                                                                  | 175 |
| 5.5.4.3. Bağımsız denetim ücretine ilişkin ölçüm modeli .....                                                                                  | 176 |
| 5.5.5. 1. Model İçin Yapısal Modelin Test Edilmesi .....                                                                                       | 177 |
| 5.5.6. 2. Model İçin Yapısal Modelin Test Edilmesi .....                                                                                       | 180 |

**Sayfa**

|                        |     |
|------------------------|-----|
| 6. SONUÇ .....         | 185 |
| KAYNAKLAR .....        | 199 |
| EKLER.....             | 215 |
| Ek 1: Anket Formu..... | 216 |
| ÖZGEÇMİŞ .....         | 220 |



**KISALTMALAR**

|                 |                                                                |
|-----------------|----------------------------------------------------------------|
| <b>AVE</b>      | : Ortalama Varyans (Average Variance Extracted)                |
| <b>BDS</b>      | : Bağımsız Denetim Standardı                                   |
| <b>CB-YEM</b>   | : Kovaryans Tabanlı Yapısal Eşitlik Modellemesi                |
| <b>CR</b>       | : Birleşik Güvenirlik (Composite Reliability)                  |
| <b>IAASB</b>    | : Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu          |
| <b>IFAC</b>     | : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu                       |
| <b>IIA</b>      | : İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) |
| <b>ISA</b>      | : Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları                   |
| <b>KEKK-YEM</b> | : Kısmi En Küçük Kareler Yapısal Eşitlik Modellemesi           |
| <b>KGK</b>      | : Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu        |
| <b>PCAOB</b>    | : Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu      |
| <b>SAS</b>      | : Amerika Bağımsız Denetim Standartları                        |
| <b>SEC</b>      | : ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu                      |
| <b>SOX</b>      | : Sarbenes Oxley Act                                           |
| <b>UİDS</b>     | : Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları        |
| <b>YEM</b>      | : Yapısal Eşitlik Modeli                                       |

## ÇİZELGELERİN LİSTESİ

| Çizelge                                                               | Sayfa |
|-----------------------------------------------------------------------|-------|
| Çizelge 3.1: İç denetçi ile bağımsız denetçi arasındaki farklar ..... | 49    |
| Çizelge 5.1: Katılımcılara ilişkin tanımlayıcı istatistikler .....    | 143   |
| Çizelge 5.2: Modele ilişkin tanımlayıcı istatistikler .....           | 146   |
| Çizelge 5.3: 1. Model için ölçüm modeli sonuçları .....               | 150   |
| Çizelge 5.4: 2. Model için ölçüm modeli sonuçları .....               | 170   |
| Çizelge 5.5: Ayırt edici geçerlilik sonuçları (HTMT Kriteri).....     | 170   |
| Çizelge 5.6: 1. Model için yapısal model sonuçları.....               | 178   |
| Çizelge 5.7: 1. Model için doğrudan etki katsayıları .....            | 180   |
| Çizelge 5.8: 2. Model için yapısal model sonuçları.....               | 182   |
| Çizelge 5.9: 2. Model için doğrudan etki katsayıları .....            | 183   |

## ŞEKİLLERİN LİSTESİ

| Şekil                                                                                                                | Sayfa |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Şekil 2.1: Bağımsız denetim unsurları .....                                                                          | 7     |
| Şekil 2.2: Denetim görüşü oluşturma süreci .....                                                                     | 11    |
| Şekil 2.3: İç kontrol sistemini tanıma ve kontrol riskini değerlendirme.....                                         | 15    |
| Şekil 2.4: IIA'nın üçlü hat modeli .....                                                                             | 18    |
| Şekil 2.5: Güvence faaliyetleri .....                                                                                | 28    |
| Şekil 2.6: Danışmanlık faaliyetleri .....                                                                            | 29    |
| Şekil 3.1: Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler arasındaki ilişki .....                                              | 44    |
| Şekil 3.2: Bağımsız denetimin iç denetim fonksiyonuna güveni ve işbirliğinin etkileri .....                          | 60    |
| Şekil 3.3: 315 No'lu standarda göre karar verme süreci .....                                                         | 67    |
| Şekil 3.4: İç denetim fonksiyonuna güvene ilişkin karar verme süreci .....                                           | 77    |
| Şekil 5.1: 1 No'lu yapısal eşitlik modeli (model 1).....                                                             | 140   |
| Şekil 5.2: 2 No'lu yapısal eşitlik modeli (model 2).....                                                             | 141   |
| Şekil 5.3: Tarafsızlık ölçüm modeli.....                                                                             | 151   |
| Şekil 5.4: İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve.....                                          | 157   |
| Şekil 5.5: İç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği ölçüm modeli .....                                             | 160   |
| Şekil 5.6: İç denetim fonksiyonunun çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygunluğu ölçüm modeli..... | 165   |
| Şekil 5.7: Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki iletişim ölçüm modeli .....                                     | 168   |
| Şekil 5.8: İç denetim çalışmalarından faydalanma ölçüm modeli .....                                                  | 171   |
| Şekil 5.9: İç denetçiden doğrudan yardım alma ölçüm modeli .....                                                     | 172   |
| Şekil 5.10: Denetim süresine ilişkin ölçüm modeli .....                                                              | 176   |
| Şekil 5.11: Denetim süresine ilişkin ölçüm modeli .....                                                              | 177   |
| Şekil 5.12: 1. Model için yapısal eşitlik modeli.....                                                                | 178   |
| Şekil 5.13: 2. Model için yapısal eşitlik modeli.....                                                                | 181   |



## 1. GİRİŞ

2000’li yılların başında dünya çapındaki uluslararası büyük firmalarda yaşanan usulsüzlükler ve suistimaller kurumsal yönetim kavramının öneminin artmasına, bu sistemin önemli paydaşlarından olan iç denetçiler ile bağımsız denetçilerin sorumluluklarının genişlemesine yol açmıştır. Bağımsız denetçiler tarafından ilgili firmaların finansal tablolarındaki hata veya hileli işlemlerin tespit edilmemesi veya edilememesi, bu durumla ilgili kamuoyunun zamanında ve doğru bir şekilde bilgilendirilememesi, bağımsız denetime ilişkin güvenin sarsılmasına yol açmıştır. Bu güvenin yeniden tesis edilmesi amacıyla bağımsız denetimin görev ve sorumlulukları artırılmış, kurumsal yönetim yapısı yeniden ele alınarak, kurumların iç kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi ve izleme faaliyetlerinin geliştirilmesi için düzenlemeler yapılmıştır. Bunun en önemli sonuçları COSO, SOX ve iç ve bağımsız denetim standartlarında yapılan düzenlemelerde kendini göstermiştir.

Yeni düzenlemelerin odağında kurumsal yönetim ve bu kavramın en önemli iki yapıtaşı olan iç denetim ve bağımsız denetim yer almıştır. Büyük çaptaki firmaların kurumsal yönetim eksikliklerinde ve usulsüzlüklerin tespitinde her iki bileşenin de payının olması, düzenleyici kurumlar tarafından iç ve bağımsız denetime ekstra görev ve sorumluluklar yüklenilmesine neden olmuş, bu sayede bu yapılara olan güven erozyonunun son bulması amaçlanmıştır.

Bu noktada, oluşturulan yeni sistemde iki denetim biriminin daha yakın iş birliği yapmasına ayrı bir önem verilmiştir. Geçmişte iç denetimle bağımsız denetim arasındaki iş birliğine ilişkin düzenlemeler mevcutken, son yıllarda yapılan düzenlemelerle bu işbirliğinin kapsamı genişletilmiş ve teşvik edilmiştir. Bu sayede kurumsal yönetimin etkin bir şekilde işlemesi ve bağımsız denetim ile iç denetimin daha verimli çalışması amaçlanmıştır (Bame-Aldred, vd., 2013).

Bu iş birliğinin en önemli çıktılarından birisini bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna<sup>1</sup> güveni ve bu güvene dayanarak finansal tabloların denetiminde uygulayacağı

---

<sup>1</sup> İç denetim fonksiyonu ifadesi 610 nolu Bağımsız Denetim Standardında “İşletmenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan

denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermesi oluşturmaktadır. Bağımsız denetçinin, denetimde iç denetim fonksiyonuna güvenerek iç denetçi çalışmalarından faydalanması denetim süresini kısaltabildiği gibi denetim maliyetini de azaltabilmektedir.

Ancak bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimlerinde iç denetim fonksiyonuna güvene ilişkin verecekleri yanlış bir kararın dava riskinin artması, iç kontrol riskinin yanlış tespiti, denetim kalitesinin düşmesi, denetimin uzaması veya gecikmesi, bağımsız denetim maliyetinin artması gibi olumsuz sonuçları olabilecektir (Albawwat, 2017, s. 36,37).

Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler arasındaki iş birliğinin olumlu ve olumsuz sonuçları dolayısıyla bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güveni 610 nolu standartta özel olarak düzenlenmiştir. İlgili standartta güvene ilişkin faktörlerin neler olabileceğinin çerçevesi çizilmiş olmakla birlikte ayrıntılı ve kapsamlı bir açıklamada bulunulmamıştır. Buradan hareketle ve işbirliğinin önemine istinaden akademide güven faktörlerinin neler olabileceği ve sonuçlarına ilişkin pek çok çalışma yapılmış ve belli bir literatür oluşmuştur (Bame-Aldred vd., 2013).

Standartlarda ve literatürde yapılan çalışmalarda bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonunu değerlendirirken dikkate alacakları değişkenler hem oldukça farklı olabilmekte hem de önemleri birbirlerine göre yüksek değişkenlik gösterebilmektedir. Bunun nedeni güven kararının, doğası gereği kanaate dayalı ve nispeten subjektif yargı gerektiren yapısından ötürü pek çok faktörden etkilenebilen bir karar verme sürecine sahip olmasıdır.

Değişkenlerin sözel yoruma açık niteliksel doğası nedeniyle denetçilerin bu faktörlere atfettikleri önem, değerlendirmede güçlük çekmelerine neden olabilmektedir. Ağırlıklandırmaların değişkenliği, faktörlerin anlam olarak örtüşmesi veya karışmasından

da kaynaklanabilmektedir. Bu nedenle güven kararı karmaşık olabilir ve çeşitli faktörlerin dikkate alınmasını gerektirir (Breger vd., 2020).

610 no'lu standartta bağımsız denetçiler tarafından iç denetim fonksiyonuna ilişkin alınacak bir güven kararının iç denetçilerin çalışmalarından faydalanma veya onlardan doğrudan yardım<sup>2</sup> alma şeklinde olabileceği belirtilmiştir.

Bağımsız denetçi tarafından denetimler sırasında iç denetim çalışmalarından faydalanılması veya doğrudan iç denetçilerden yardım alınması noktasında verilecek olumlu veya olumsuz kararlar, bağımsız denetim çalışmasının kapsamını, zamanını ve niteliğini etkileyebilmektedir. Bu etki bağımsız denetçiler tarafından işletmenin iç kontrol yapısının incelenmesinden, risklerin değerlendirilmesine veya kanıtların elde edilmesinden kullanılan denetim prosedürlerine kadar pek çok alanda görülebilmektedir (Gramling vd., 2004).

İç denetim fonksiyonuna güven konusunda bugüne kadar yapılan çalışmalar incelendiğinde iç denetime duyulan güven seviyesi arttıkça bağımsız denetim ücretlerinin düştüğü ve denetimin kalitesinde önemli derecede bir artış olduğu yönünde bulgulara rastlanılmaktadır. Ancak bu genelleme tüm ülkeler için geçerli olmamaktadır. Özellikle bazı gelişmekte olan ülkelerde bağımsız denetim tarafından iç denetime duyulan düşük güven seviyesinin denetimin etkinliği üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır (Albawwat, 2017).

Bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenini düzenleyen 610 no'lu standartta 2013 yılında yapılan revizyon ile birlikte iç denetim fonksiyonunun kalitesinin değerlendirilmesi kapsamında daha sağlam bir çerçeve ortaya konulmuş ve iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanılmasına ek olarak, doğrudan iç denetçilerden yardım alınmasına da olanak sağlanmıştır. Ancak iç denetçilerin çalışmalarından faydalanılması veya doğrudan yardım alınabilmesi için bağımsız denetçinin iç denetime güven duyması gerekmektedir.

---

<sup>2</sup> Doğrudan yardım, bağımsız denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında denetim prosedürlerini uygulamak üzere iç denetçilerin kullanılmasıdır. KGK 610, 2020

İç denetçilerin mesailerinin tamamını denetlenen şirkette geçirmeleri, ana sorumluluklarından birinin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve aksayan yönlerinin ortaya çıkarılması olması dolayısıyla bağımsız denetçilerin iç denetimden faydalanmasının kısa denetim süresinde oldukça fazla konuya hâkim olmalarını sağlayacak ve denetim planlarını daha gerçekçi hazırlamalarını kolaylaştıracaktır.

BDS 610'a göre, bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenmesinin başlıca nedeni, bağımsız denetçinin denetim kanıtı toplamak için gerçekleştirdiği denetim prosedürlerinin kapsamını azaltmasından geçmektedir. Ancak BDS 610 güven kararının bağımsız denetçinin sorumluluğunu azaltmayacağını da belirtmektedir. Bu nedenle bağımsız denetçi tarafından verilecek güven kararının belli şartları sağlaması gerekmektedir (Albawwat, 2017).

Tezin amacı, BDS 610 nolu standartta ve literatürde çalışılmış olan bu güven faktörlerinin, ankete katkı sağlayan ve Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçiler açısından değerlendirmesini yapmak, denetimde kullanılacak iç denetim fonksiyonunun nitelik ve kapsamını etkileme potansiyeli olan değişkenlerin bağımsız denetçiler açısından durumunu incelemek ve güven sonucunda bağımsız denetim süresinde ve bağımsız denetim maliyetinde olası bir değişiklik olup olmadığını ve bunun ölçüsünü tespit etmektir.

Tez 4 bölümden oluşmaktadır. Tezin birinci bölümünde genel olarak bağımsız denetim ve iç denetim hakkında bilgi verilmektedir. İkinci bölümde bağımsız denetim ile iç denetim ilişkisi genel hatlarıyla ortaya konulmakta, aralarındaki benzerlik ve farklılıklar belirtilerek güven ve iş birliğinin olumlu ve olumsuz yanları açıklanmaktadır. Ayrıca bağımsız denetçinin iç denetime güven sürecinin aşamaları irdelenerek, faydalanma alanları incelenmektedir. Tezin üçüncü bölümünde bağımsız denetçi açısından iç denetim fonksiyonunun kalitesini ve güveni etkileme ihtimali bulunan faktörler 610 nolu denetim standardı ve literatürde yapılan çalışmalar esas alınarak ortaya konulmuş ve bağımsız denetçinin güven sonucu nitelik ve kapsama karar verirken etkilendiği potansiyel değişkenler analiz edilmiştir. Aynı şekilde bağımsız denetçi tarafından iç denetime güven duyulmasının olası sonuçları bağımsız denetim saati ve bağımsız denetim ücreti çerçevesinde ele alınmıştır. Tezin dördüncü bölümü uygulama bölümüdür. Anket sonuçları oluşturulan Yapısal Eşitlik Modellemesi kapsamında smart PLS programı kullanılarak analize tabi tutulmuş ve çıkan sonuçlar tartışılmıştır.

## **2. GENEL OLARAK BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ DENETİM KAVRAMI**

Bağımsız denetim, finansal tabloların denetimi suretiyle karar vericilere kullanışlı, zamanlı ve anlaşılabilir bilgi sağlamak suretiyle sermaye piyasalarında asimetrik bilginin azaltılması anlamında önemli bir rol oynamaktadır. Bu rolün yerine getirilmesinde eğer gerekli şartlar sağlanıyorsa iç denetimin bağımsız denetime katkı vermesi bağımsız denetimin kalitesini artıran bir unsur olmaktadır. Bu nedenle iki denetim biriminin genel hatlarıyla ele alınması bu şartların neler olabileceği konusuna rehberlik edecektir.

### **2.1. Bağımsız Denetim**

Bu bölümde bağımsız denetim faaliyeti genel hatlarıyla ele alınacaktır. Bu kapsamda öncelikle bağımsız denetimin tanımı yapılacak, tarihsel süreçte geçirdiği değişim, amacı, önemi ve gerekliliğine vurgu yapılacak, bağımsız denetimin iç kontrol sistemi ile ilişkisi ve bağımsız denetim standartları gözden geçirilecektir.

#### **2.1.1. Bağımsız Denetim Tanımı**

Bağımsız denetim bir kurumun finansal tablo ve bilgilerinin belirlenmiş ölçütlere uygun olarak hazırlandığına ilişkin makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun kanıtların bağımsız görev yapan denetçiler tarafından bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonucunun raporlanması sürecidir (Kardeş Selimoğlu, 2014, s. 5).

Başka bir tanıma göre bağımsız denetim, finansal bilgi ve olaylara ilişkin iddialar ve belirlenmiş kriterler arasındaki uygunluk derecesini tespit etmek ve sonuçları ilgili kullanıcılara iletmek için sistematik ve bağımsız bir şekilde kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Louwers vd., 2017).

Bağımsız denetçi yaptığı denetim ile pek çok paydaşa hizmet etmektedir. Bu paydaşlar yatırımcılar, kredi sağlayanlar, çalışanlar ve devlet gibi işletmenin finansal bilgilerini kullanarak karar verenlerden oluşmaktadır. Paydaşlar; bağımsız denetçiden, işletmedeki

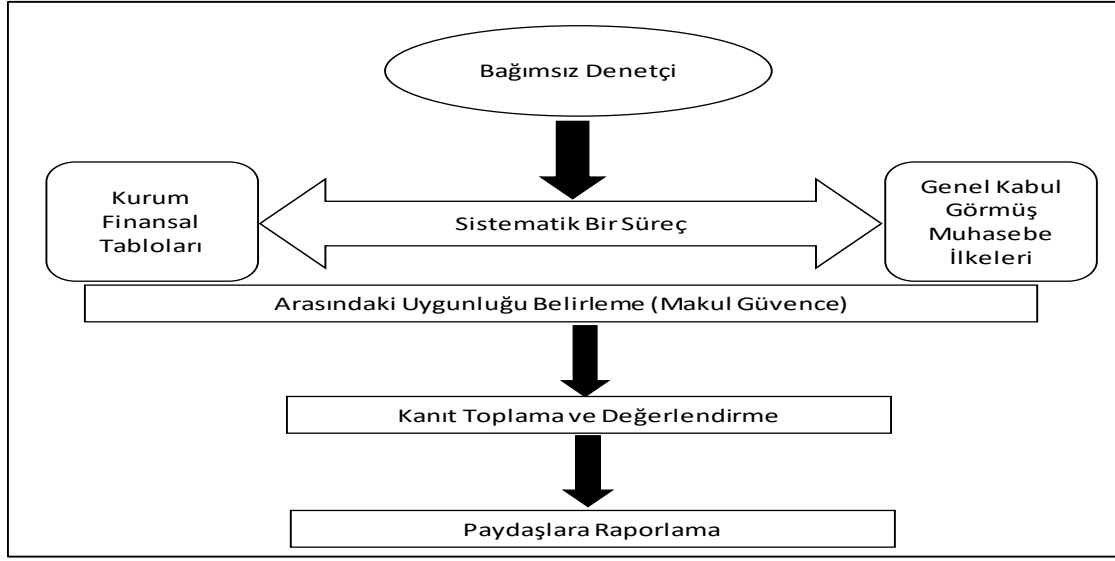
hileli işlemleri tespit etmesini, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine<sup>3</sup> uygun hazırlanıp hazırlanmadığının tespitini ve işletme yönetiminden bağımsız bir şekilde görev yapmasını beklemektedir (Johnstone vd., 2014, s. 4). Bu paydaşlar arasında amaçları ve çıkarları açısından birçok çıkar çatışması olabilmesine rağmen, bağımsız denetçiler finansal tablolarda görüşlerini ifade ederken herhangi bir paydaş grubunu değil kamu çıkarlarını dikkate alırlar. Bu nedenle, bağımsız denetim raporu, belirli bir kullanıcının lehine hazırlanmayan bağımsız bir güvence kaynağı olarak kabul edilir (Kabajeh vd., 2012, s. 94).

Bağımsızlık denetçinin sadece gerçek anlamda bağımsız olması gerektiği anlamına gelmemekte aynı zamanda görünürde de bağımsızlığını gerektirmektedir. Görünürde bağımsızlık üçüncü bir tarafın denetçinin hiçbir etkide kalmadan karar verebildiğine olan inancıdır. Örneğin yakınının yönetici olduğu bir işletmede bağımsız denetçinin görev yapmaması gibi (Johnstone vd., 2014, s. 4).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetimin unsurları şu şekilde sıralanabilir: Öncelikle bağımsız denetim sistematik bir süreçtir. Başka bir deyişle denetim önceden sınırları çizilmiş bilgi üretme ve karar verme aşamalarından oluşmaktadır. Denetim finansal bilgi ve olaylarla ilgili iddialarla ilgilenir. Diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve olaylar bağımsız denetimi ilgilendirmez. İddiaların doğruluğunun ölçüsü önceden belirlenmiş ilkelerdir. Bu ilkeler denetim bilgisinden faydalanacaklar ile denetçi arasında ortak bir dilin olmasını sağlayacaktır. Son olarak denetim, bağımsız bir şekilde kanıt toplama ve değerlendirme faaliyetidir. Bağımsız denetçi bulgularını kanıtlara dayandırmak zorundadır. Bu kanıtları toplarken hiç kimsenin baskısı altında kalmadan bağımsız bir şekilde görevini yerine getirmelidir. Bağımsız denetimin unsurları aşağıda Şekil 2.1’de gösterilmiştir.

---

<sup>3</sup> Geçerli finansal raporlama çerçevesi: “Finansal tabloların hazırlanmasında yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından kullanılan, işletmenin yapısı ve finansal tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya mevzuatın zorunlu kıldığı finansal raporlama çerçevesidir” (KGK, 2019).



Şekil 2.1: Bağımsız denetim unsurları (Kardeş Selimoğlu, 2014, s. 6)

### 2.1.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Günümüz denetim anlayışının ortaya çıkışı İngiltere’de Sanayi Devrimine kadar uzanmaktadır. İş yaşamında bu dönemde yaşanan hızlı dönüşüm şirket sahipliği ile şirket yönetiminin birbirinden ayrışmasına yol açmış, 1844 yılında Anonim Şirketler Yasası kabul edilmiştir. Bu yasa ile anonim şirket yöneticilerinin şirket sahiplerine denetçiler tarafından kontrol edilen bilançoları sunması şartı getirilmiştir. O zaman için bu denetçilerin bağımsız olması veya sertifikalı olması şartı bulunmamaktadır. Ancak 19. Yüzyıl sonunda yaşanan bir takım şirket skandalları sonucunda denetçilerin bağımsız olması şartı getirilmiştir (Meuwissen, 2014, ss. 13-14).

Diğer yandan bağımsız denetçiler açısından ilk örgütlenme de 1854 yılında İskoçya Edinburg’da kurulan Kraliyet Yeminli Muhasebeciler Derneği<sup>4</sup> ile olmuştur. Bu tarihten sonra dünyanın diğer bölgelerinde de benzer oluşumlar görülmektedir.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Royal Charter of the Society of Accountants. Aynı zamanda bu birlik günümüzdeki İskoçya Muhasebeciler Enstitüsünün atasıdır.

<sup>5</sup> İngiltere, 1870; İngiltere ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü, Avustralya-1886; Birleşik Muhasebeciler Enstitüsü, Amerika-1887; Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, Yeni Zelanda-1894; Yeni Zelanda Muhasebeciler Enstitüsü vb.

İngiltere’de Sanayi Devrimi sonrasında oluşan sermayenin o dönem gelişmekte olan bir ekonomi olan Amerika’ya akmaya başlaması, denetçilerin de bu sermayeyi denetlemesi için Amerika’ya gelmesine neden olmuştur. Sermaye piyasalarında yaşanan kontrolsüz büyüme beraberinde 1929 buhranını getirmiştir. Bu kriz, denetimin Amerika’da zorunlu olmasına yol açmıştır. 1934’de çıkarılan yasayla Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) kurulmuş, bu kurul tarafından muhasebe standartları yayımlanmış ve kamuya açık işletmelerin denetimden geçmiş finansal tablolar sunması zorunlu kılınmıştır (Meuwissen, 2014, s. 14). Sanayi devrimi ile 1920’lerin sonuna kadar olan bu dönemde bağımsız denetçilerin görevi genel olarak hile veya hata kaynaklı işlemlerin ortaya çıkartılması ile borç ödeme kabiliyetinin saptanmasından oluşmaktadır (Porter vd., 2014, s. 25).

1930’lu yıllardan itibaren şirketlerin büyümesi, mülkiyet ve yönetim fonksiyonlarının ayrışmasını daha belirgin hale getirmiştir. Bu nedenle, yatırımcılardan şirketlere fon akışının devam etmesi ve finansal piyasaların sorunsuz işlemesi için, finansal piyasalardaki katılımcıları, şirketin finansal tablolarının ilgili şirketin finansal durumunu doğru ve adil bir şekilde yansıttığı konusunda ikna edilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu nedenle denetimin birincil amacı hile ve hataların tespit edilmesinden ziyade finansal tablolara güvenilirliğine evrilmiştir.

Bu dönemde bağımsız denetçiler tüm kayıt ve belgelere dayalı yöntemden iç kontrol ve örnekleme yolu ile denetim yöntemine geçmişlerdir. Hile veya hataların ortaya çıkartılması denetimin temel amacı olmaktan çıkmış, denetçilerce belge ve kayıtların tamamının incelenmesi yerine önemlilik ve örneklem yöntemine geçilerek finansal tablolar hakkında genel bir görüş elde edilmeye çalışılmıştır. İşletme yönetimi tarafından sunulan bilgilerin doğruluğu ve gerçeğe uygunluğu daha çok önemsenmiştir (Porter vd., 2014, s. 26).

1960’lı yıllardan itibaren dünyadaki ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak işletme faaliyetleri artmış ve karmaşıklaşmıştır. Bu durum uluslararası firmaların ortaya çıkmasına ve profesyonel yöneticiliğin yaygınlaşmasına neden olmuştur. Sürecin sonucu olarak denetim firmaları arasındaki rekabet de artmıştır. Denetim firmaları şirket yönetimlerine danışmanlık hizmeti vermeye başlamışlardır. Denetimin kapsamı genişlemiş, kanıtların detaylı incelenmesi önem kazanmıştır. Denetimde bilgi teknolojilerinin kullanımı yaygınlaşmış, istatistiksel örnekleme ve risk odaklı denetim başlamıştır (Ertaş vd., 2020, s. 13; Porter vd., 2014, s. 25).

Bu dönemin başlarında, denetim yaklaşımında “defterlerdeki işlemlerin doğrulanmasından”, “sisteme güvenme” yaklaşımına doğru bir değişim gözlemlenmektedir. Böyle bir değişikliğin nedeni, işletmelerin büyüklük ve karmaşıklığından kaynaklanan işlem sayısındaki artıştır. Sonuç olarak, bu dönemdeki denetçiler, denetim prosedürlerinde şirketlerin iç kontrollerini incelemeye daha fazla yer vermişlerdir (Teck-Heang & Ali, 2008).

1990’lı yıllardan itibaren denetimin temel finansal tabloları tasdik etme işlevinin ötesine geçtiği görülmektedir. Porter ve diğerlerine (2005) göre günümüz denetim anlayışı, müşterilerinin iş riski perspektifi üzerine inşa edilen yeni süreçler haline gelmiş, denetim şirketlerinin danışmanlık hizmetlerine ağırlık vermesi ve aralarındaki rekabetin artması, yatırımcılar ve düzenleyiciler arasında bağımsızlığın korunmasına ilişkin şüpheleri artırmıştır. 2000 yılına gelindiğinde, ABD’deki tüm büyük denetim firmalarında danışmanlık gelirlerinin denetim gelirlerini aşması ve aynı dönemde meydana gelen şirket skandalları denetime güveni sarsmıştır. Bağımsız denetim alanında yaşanan bu gelişmeler, bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemeler yapılmasına neden olmuş, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının kullanımını yaygınlaştırmıştır. Bu dönemde Amerika’da Sarbanes Oxley Kanunu, Avrupa’da 8. Direktif çıkarılarak denetim mesleğinin bugüne kadar kendi düzenlemelerini yapma işlevine son verilmiştir (Ertaş vd., 2020, s. 14; Meuwissen, 2014, s. 16). Bu dönemde risk odaklı denetim etkin bir şekilde kullanılmaya başlanmış, iç kontrol sistemi ve denetimi önem kazanmıştır (Meuwissen, 2014, ss. 16-17).

Özetlemek gerekirse modern bağımsız denetimin tarihsel süreçte geçirdiği evreler 4 dönemde toplanabilir. Bunlar; Sanayi Devrimi ile başlayan ve 1929 Ekonomik Buhranına kadar süren, bağımsız denetimin bütün işlemlerin incelenmesi suretiyle yürütüldüğü 1840-1929 dönemi, 1929 Buhranının ardından denetimde önemlilik ve örneklem yöntemine geçilerek finansal tablolar hakkında genel bir görüş elde edilmeye çalışıldığı 1929-1960 dönemi; defter kayıtlarından ziyade sistemin ön plana çıktığı denetim prosedürlerinde şirketlerin iç kontrollerinin incelenmesine daha fazla önem verildiği 1960-1990 dönemi ve son olarak risk odaklı denetimin yaygınlaştığı 1990 ve sonrası dönemdir.

### 2.1.3. Bağımsız Denetimin Amacı

KGK, (2019, s. 5)<sup>6</sup> göre genel olarak bağımsız denetimin amacı, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güven düzeyini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Finansal tablolar üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde işletme yönetimi tarafından hazırlanırlar.

Bağımsız denetçinin amacı, bağımsız denetimin amacını gerçekleştirmek için finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve bu sayede finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş vermektir (Albawwat, 2017, s. 14; Johnstone vd., 2014, s. 4; KGK, 2019, s. 6). Bağımsız denetçi gerçekleştirdiği çalışmanın sonucunda ulaştığı bulgulara uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapacak ve denetim standartlarının zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunacaktır (Albawwat, 2017, s. 14). Bu raporlamanın değerli olabilmesi için paydaşların, bağımsız denetçinin bağımsızlığına güveninin tam olması gerekir (Johnstone vd., 2014, s. 4).

Bağımsız denetçinin finansal tablolarla ilgili makul bir güvence oluşturması ve bir denetim görüşü vermesi yapılandırılmış bir sürecin sonunda gerçekleşmektedir. Bu sürecin ana hatları ve kapsamı bağımsız denetim standartları ile belirlenmiştir (Johnstone vd., 2014, s. 8).

---

<sup>6</sup> BDS 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi



Şekil 2.2: Denetim görüşü oluşturma süreci (Johnstone ve diğerleri, 2014, s. 8)

Bağımsız denetçi denetim faaliyetini gerçekleştirirken finansal tabloları denetim alanlarına ayırmakta, denetim alanlarındaki her işlem grubu ve ilişkili hesapların dönem sonu bakiyeleri için makul güvence oluşturmaktadır. Gerçekleşmiş işlemler ile hesap bakiyelerinin, gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespiti, bağımsız denetçi tarafından belirlenen denetim amaçlarına ulaşılması ile ortaya çıkmaktadır. Bu denetim amaçları, finansal tablolar hakkında yönetimin yaptığı bildirimlere dayanmaktadır. Bu bildirimlere yönetim iddiaları denilmektedir (Güredin, 2014, s. 158).

Bu iddialar beş grupta sınıflandırılabilir (Güredin, 2014, s. 158):

- Varolma ve Meydana Gelme
- Tam Olma
- Değerleme
- Haklar ve Yükümlülükler
- Sunum ve Tam Açıklama

Özetlemek gerekirse bağımsız denetçinin temel amacı, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş vermektir. Bu amaca ulaşırken her bir hesap alanı için yönetim iddialarının doğruluğunu analiz etmek zorundadır. Bağımsız denetçi nihai amacına ulaşmak için denetim standartları ile çerçevesi çizilmiş yapılandırılmış bir süreç izleyecektir.

#### 2.1.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği

Gün geçtikçe ekonomik aktivitenin arttığı ve karmaşıklaştığı bir ortamda karar alıcıların güvenilir bilgiye ulaşmaları da zorlaşmaktadır. Karar alıcı açısından güvenilir bilgi, vereceği kararın doğruluğu için olmazsa olmaz önemdedir. Serbest piyasa ekonomisi ancak ilgili taraflar arasında güvenilir bilginin paylaşılmasıyla var olabilir (Güredin, 2014, ss. 3-4; Johnstone vd., 2014, s. 4).

Başkaları tarafından hazırlanarak karar alıcılara sunulan bilginin bilerek veya bilmeyerek yapılan hataları ihtiva etme olasılığı her zaman olacaktır. Özellikle karar alıcı ile bilgi sağlayıcısı arasında var olan bir çıkar çatışması söz konusu ise bilgi sağlayıcısının kendi çıkarları doğrultusunda bilgiyi hazırlaması olasıdır. Sağlanan bilginin doğruluğunun bağımsız ve uzman bir kişi tarafından incelenmesi bu noktada önem arz etmektedir (Güredin, 2014, s. 3-4).

Bir ekonomide ticari hayatın etkin bir şekilde işleyebilmesi ve gelişebilmesi kaynak talep edenler ile kaynak sağlayıcıların birbirlerine duydukları güven seviyesine bağlıdır. Bu güven finansal tabloların hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarına, kurumun finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki doğru ve güvenilir bilgiyi sağlamasıyla tesis edilebilecektir (KGK, 2018, s. 4; Messier vd., 2017, s. 5). Bu noktada bağımsız denetim bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güveni tesis edecek bir araç vazifesi görmektedir.

Bağımsız denetimin önemini ve gerekliliğini ortaya koyan nedenler şu şekilde sıralanabilir:

1. **Çıkar çatışması:** Finansal tabloları hazırlayan yöneticiler ile finansal tablo kullanıcılarının farklı taraflar olması dolayısıyla aralarında doğal olarak bilgi asimetrisi ve vekalet teorisi kaynaklı çıkar çatışmalarının bulunması bu tabloların 3. Kişiler tarafından incelenmesini ve güvence verilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu sayede ancak taraflar arasındaki bilgi riski ortadan kalkacak ve serbest piyasanın işlemesi için en önemli etken olan güven faktörü sağlanmış olacaktır (Karaca & Tetik, 2023, s. 14).

Bir işletmenin yöneticisinin, finansal raporları manipüle etmek istemesi onun, işletme ortaklarının doğrudan bilgi sahibi olamayacağı eylemlerinin sonuçlarını raporlamaktan sorumlu olmasından ileri gelmektedir. Bu durum denetim ihtiyacının ortaya çıkmasının da asıl nedenlerinden biridir. Yöneticinin dürüst olması, faaliyetlerini izleyecek ve ortaklara bağımsız olarak rapor verecek bir denetçinin, yöneticinin de çıkarına olmasını sağlayacaktır. Yönetici, ortakların yatırdığı kaynakları nasıl kullandığının hesabını verebilirse, işletme ortakları muhtemelen işletmeye daha fazla yatırım yapmaya ve yöneticiye daha fazla ödemede bulunmaya istekli olacaktır. Denetçinin burada rolü, yönetici

tarafından hazırlanan raporların belirlenen ölçütlere uygun olup olmadığını belirlemek, raporlara güvenilirlik katmak ve yayımlanan bilgilerin yanlış veya yanıltıcı olma riskini azaltmaktır. (Messier vd., 2017, s. 6).

**2. Doğru bilginin önemi:** İşletmeye ilişkin karar verecek paydaşların ihtiyaç duydukları en önemli bilgi işletmeye ait finansal tablolardır. Bu bilginin doğru ve güvenilir olması verilecek kararın temelini oluşturacağı için oldukça önemlidir. Bu bilginin gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına karar verecek kişinin bu konuda uzman ve bağımsız olması gerekmektedir. Bu nedenle bağımsız denetçi, tarafsız bir şekilde her hangi bir çıkar çatışmasından uzak ve bağımsız olarak görev yapmalıdır (Besen, 2022, s. 34; Karaca & Tetik, 2023, s. 15).

**3. Karmaşıklık:** Ekonomik aktivitenin artması ve çeşitlenmesi, teknolojiye yaşanan gelişmeler, finansal işlemlerin ve finansal tabloların içeriğinin anlaşılmasını bu işin uzmanı olmayan kişiler için zorlaştırmaktadır (Besen, 2022, s. 34; Ertaş vd., 2020, s. 18; Karaca & Tetik, 2023, s. 15). Ancak yönetim tarafından oluşturulan finansal bilginin, bu bilgiyi kullanacak tarafların amaçları doğrultusunda ve sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilmesi için bilginin anlaşılabilir, güvenilir ve ihtiyaca uygun olması gerekir. Denetim finansal bilginin bir arada doğru ve güvenilir olup olmadığını ortaya koyacak en önemli etkidir (Kavut vd., 2009).

Bu noktada işin uzmanı olan bağımsız denetçi tarafından işletme finansal tablolarının denetlenerek doğruluğu hakkında görüş verilmesi bu karmaşıklığın azaltılması ve taraflar arasındaki güvenin oluşturulmasına katkı sağlayacaktır (Karaca & Tetik, 2023, s. 15).

İşletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin karmaşılaşması, yönetici ve sahiplerinin farklılaşması sonucu çıkar çatışmalarının meydana gelmesi finansal bilginin doğru ve güvenilir şekilde sunulmasına olan ihtiyacı artırmıştır. Bu nedenle finansal bilgilerin uzman bağımsız kişiler tarafından gözden geçirilerek güvence verilmesi bu bilgi temelinde karar verecek olan paydaşlar için oldukça önemli bir hal almıştır.

Öte yandan işletmelerin hacimlerinin büyümesi ve faaliyet ve işlemlerinin karmaşılaşması, bu faaliyet ve işlemleri üreten sistemlerin kontrolünü ön plana çıkarmıştır. Çünkü sistemin düzgün yapılanmış olması işlemlerdeki hata payını da azaltacaktır. Bu

durum sistem kontrolleri sayesinde birçok işlemin de kontrol edilmesini beraberinde getirecektir. Bu nedenle bağımsız denetçinin denetiminde, iç kontrol sistemini incelemesi riskli alanların tespiti ve denetimin kapsamı anlamında oldukça önemli bir hal almıştır.

### **2.1.5. Bağımsız Denetçinin İç Kontrol Sistemini Denetlemesi**

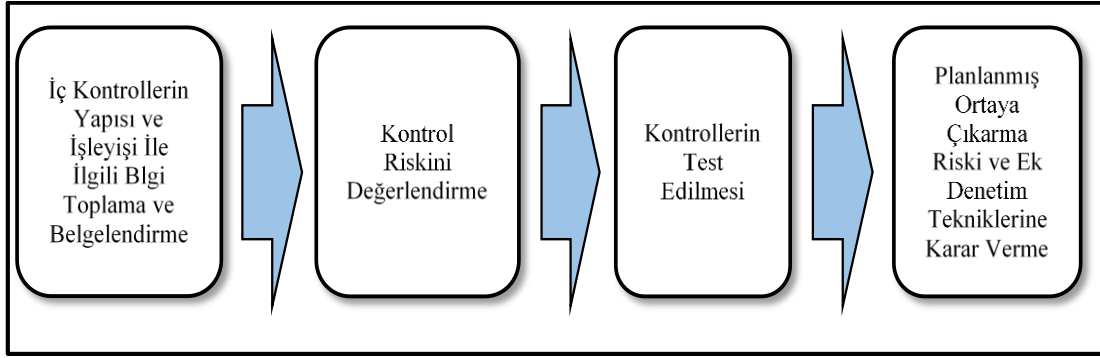
COSO (2013)'e göre iç kontrol, bir kurumun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen ve aşağıdaki hedeflere ulaşılmasında makul güvence sağlayan tasarlanmış bir süreçtir:

- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Mevzuata uygunluk

Bir işletmenin öncelikli hedefleri faaliyetlerin verimli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayarak işletme değerini artırmak ve karlılığı en üst düzeye çıkarmak, tüm finansal raporların güvenilirliğini sağlamak ile işletmenin tabi olduğu mevzuata uygun hareket etmektir. İç kontrol, işletmenin bu hedeflerine ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış bir sistemdir.

Bağımsız denetçi için yapacağı denetimin kapsamını belirlemede en önemli aşamalardan birisi iç kontrol sisteminin incelenmesidir. Özellikle finansal raporların güvenilirliğini sağlama amacı olan iç kontrol sisteminin yeterliliği, kontrol riskini düşürerek denetçinin daha az örnek üzerinde çalışmasına ve daha az kanıt toplamasına neden olacaktır (Kaval, 2018, s. 137).

Denetim risk modelinde yer alan “Kontrol Riski” düzeyini değerlendirmek için denetçi işletmenin iç kontrollerini tanımalı ve bu sayede kontrol testlerinin kapsamını belirlemelidir. Bu süreç aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017, s. 232).



Şekil 2.3: İç kontrol sistemini tanıma ve kontrol riskini değerlendirme

(Kardeş Selimoğlu vd. 2017, s. 232)

Şekilden görülebileceği üzere bağımsız denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini incelerken, iç kontrollerin yapısını tanıyacak ve oluşturulan kontrollere ilişkin olarak kontrol riski belirleyecek, bu risklere kontrollerin karşılık verip vermediğini test edecek ve buna göre denetim kapsamına karar verecektir.

Bağımsız denetimde iç kontrol sisteminin kalitesi ile denetim maliyeti arasında ters yönlü bir ilişki vardır. İç kontrol sisteminin tanınması ve kontrol testlerinin yapılması aşamalarında eğer iç kontrol sistemi yeterli bulunmaz ise bu takdirde denetçinin denetim riski artacaktır. Bunu minimuma indirmek için denetçinin daha fazla kanıt toplaması gerekecektir.

#### 2.1.6. Bağımsız Denetim Standartları

Denetim standartları; bağımsız denetçiye, mesleğini yerine getirirken sahip olması gereken nitelikler ile uygulayacağı yöntem ve çalışmaları, bu çalışmalar sonucunda düzenlenecek denetim raporunda bulunması gereken unsurları ortaya koyan ve bu konularda denetçiye yol gösteren genel ilkelerdir. Denetimin kalitesi denetçinin denetim standartlarına uyumu ile yakından ilgilidir (Kavut vd., 2009, s. 67,68).

Denetim faaliyetinin; kim tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağı ve sonuçların nasıl raporlanacağını belirleyen ilke ve kurallar Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları olarak adlandırılmakta ve Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olarak üç ana kısma ayrılmaktadır (Kaval, 2018, s. 50; Kavut vd., 2009, s. 68):

*Genel Standartlar*; denetçilerin kişisel özellikleri, davranışları ve mesleki eğitim, bilgi ve deneyim düzeylerine ilişkin gereklilikleri içermektedir. Bunlar, Eğitim ve Deneyim, Bağımsızlık ve Mesleki Özen ve Titizliktir.

*Çalışma Alanı Standartları*; bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminde denetim sürecinde yapması gereken çalışmaların çerçevesini çizmektedir. Bu çerçeve ana hatlarıyla Planlama ve Gözetim, İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Kanıt Toplamadan oluşmaktadır.

*Raporlama Standartları*; bağımsız denetim raporunun hazırlanışı ve içeriği ile ilgili genel ilkeleri kapsar. Denetçinin denetim raporunu yazarken uyması gereken genel ilke ve kuralları ortaya koyar. Bu standartlar; Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine Uygunluk, Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesinde Tutarlılık, Tam Açıklama ve Görüş Bildirir.

## **2.2. İç Denetim**

Bu bölümde iç denetim kavramı genel hatlarıyla ele alınacaktır. Bu kapsamda öncelikle iç denetimin tanımı yapılacaktır, iç denetimin tarihsel gelişimi ele alınacak, amacı, önemi ve gerekliliği üzerinde durulacaktır. İç denetimin asli görevlerinden biri olan iç kontrol sistemini inceleme görevinin kapsamı incelenecek ve iç denetim standartları gözden geçirilecektir. İç denetim görevi yapan bir birimde olması gereken özellikler ile iç denetçinin taşıması gereken niteliklere de bu bölümde değinilecektir.

### **2.2.1. İç Denetim Tanımı**

İç denetim, işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla işletme bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarının yerine getirilmesinde yönetime destek sunar ve önemli bir bilgi kaynağı oluşturur ( KGK, 2014).

IIA, (2017) e göre iç denetim, bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Bir kuruluşun, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

Daha genel ifade etmek gerekirse, iç denetim faaliyeti; finansal bilgilerin sağlıklı şekilde üretilmesi, muhasebe kayıtlarının standartlara uygun şekilde yapılması, varlıkların ve değerlerin korunması, faaliyetlerdeki riskli alanların tespiti ve kontrolü, muhtemel hile ve yolsuzlukların tespiti, hata ve kötü niyetli işlemlerin engellenmesi, yönetim tarafından tesis edilen kural ve ilkelere uygunluk ile işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacak diğer çalışma, inceleme ve raporlama süreçlerini kapsamaktadır (Kartal, 2013). İç denetim hile ve yolsuzluğun tespitinde ve önlenmesinde de önemli roller üstlenmektedir (Endaya, 2014).

İç denetim tarafından, risklerin belirlenmesi ve risklere karşı alınan tedbirler ile kurumun mevzuata uyum düzeyinin değerlendirilmesi, bir uygunluk denetimi olarak geçmişe yönelik iken kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesi ve kuruma değer katılması için riske karşı koyma, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirme, geleceğe yönelik bir faaliyettir (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 99).

İç denetim tarafından gerçekleştirilen bu faaliyetler iç denetimin kurum için iyi bir kurumsal yönetim mekanizmasının oluşturulmasında önemli destek noktası olduğunu göstermektedir (Raiborn vd., 2017).

İç denetimin faydaları yanında kuruma yüklediği külfetlerde bulunmaktadır. Bunların başında maliyet unsuru gelmektedir. Özellikle nispeten küçük kuruluşlarda iç denetim birimi oluşturmak kuruma artı bir maliyet unsuru olacaktır. Öte yandan iç denetim tarafından yürütülen faaliyetler ile bağımsız denetçinin yaptığı faaliyetlerin birbirini tekrar etme olasılığı da kendi içinde örtülü bir maliyeti barındırmaktadır (Raiborn vd., 2017).

Etkili bir iç denetim, denetim komitesinin ve üst yönetimin bir nevi cephedeki gözü kulağıdır. Kurumun mevzuata ve prosedürlere ne kadar uygun hareket edip etmediğinin ötesinde işlevleri vardır. İç denetçiler, fiili çalışmanın yapıldığı ve kayıtların tutulduğu yerleri ziyaret ederek ve operasyonları gözlemleyerek yönetime raporlar sağlamalıdır. İç denetçiler ancak bu sayede süreçleri tam olarak anlayabilir ve destekleyici iç kontrolleri değerlendirmek için uygun testler tasarlayabilir ve gerçekleştirebilirler (Moeller, 2016, s. 9).

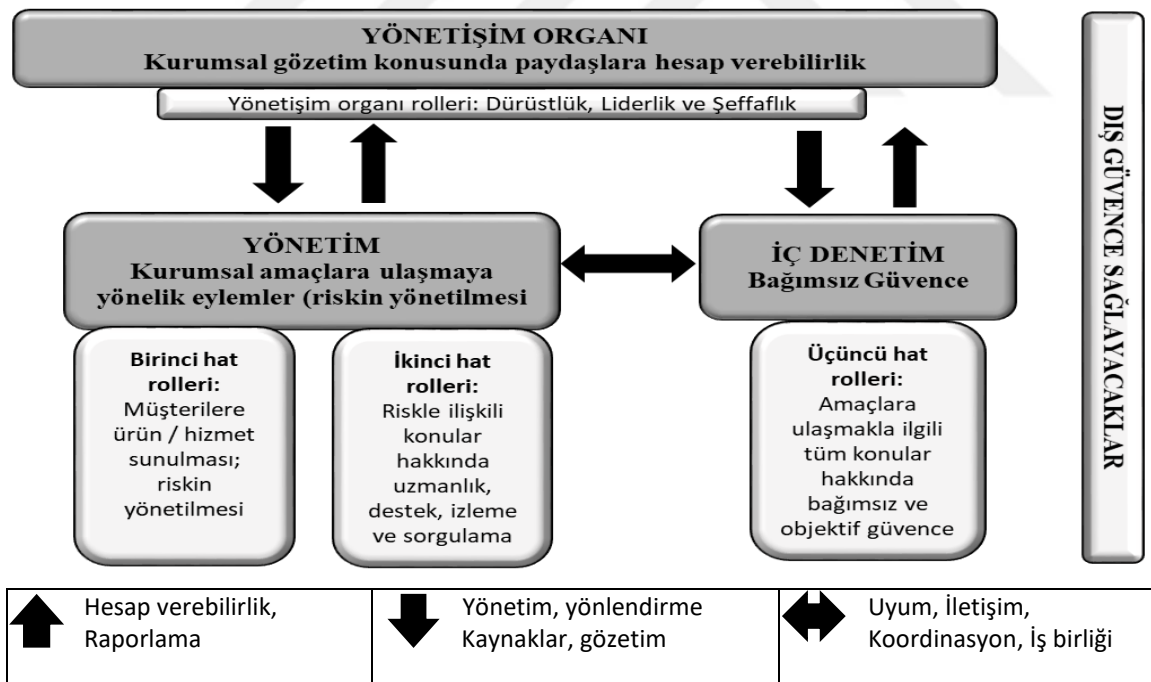
Son yıllarda işletmeler için önemli bir kavram haline gelen kurumsal yönetim kavramının temel ayaklarından birisini oluşturan iç denetim, işletmelerin hedeflerine ulaşmada önemli bir yardımcı faktör olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu hedefler kuruluşun paydaşları için değer yaratmak amacıyla yönetimlerin ne yaptığı ve planladığı ile ilgili stratejik hedefleri, kuruluşun faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırmayı amaçlayan operasyonel hedefleri, raporların güvenilirliğine ilişkin raporlama hedeflerini ve mevcut yasal düzenlemelere uygunluğa ilişkin uygunluk hedeflerini kapsamaktadır.

İşletme hedeflerine ulaşma konusunda gerçekleştirilecek faaliyetler sonucu oluşabilecek risklere karşı koyulabilmesinde iç denetimin rolü üçlü hat modelinde tanımlanmıştır.

### 2.2.1.1. Üçlü hat modeli ve iç denetim

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), bir kurumun karşılaşılabileceği risklerle başa çıkabilmesi için üçlü hat modelini geliştirmiştir. Bu model risk ile başa çıkabilecek tüm güvence faaliyetlerini entegre bir şekilde, koordineli sunan üç hattan oluşmaktadır.



Şekil 2.4: IIA'nın üçlü hat modeli (IIA, 2020; Özbilger, 2021)

Birinci hat kurumun en üst yönetim organı olan yönetim organıdır. Yönetim kurulu olarak düşünülebilir. Paydaşlara kurumsal gözetim konusunda hesap veren konumundadır. Bu gözetimin konusu dürüstlük, liderlik ve şeffaflıktan oluşmaktadır. Yönetişim organı tipik olarak vizyon, misyon, değerler ve kurumsal risk iştahını tanımlayarak kurumun yönünü

belirler. Daha sonra, gerekli kaynaklarla birlikte, kurumun hedeflerine ulaşması için sorumluluğu yönetime devreder (IIA, 2020).

İkinci hat yönetimidir. Kurumu, yönetim organı tarafından belirlenen hedeflere ulaştırma sorumluluğu olan organdır. Hem birinci hem de ikinci sıra rollerini içerir. Birinci sıra roller, ürünlerin ve/veya hizmetlerin kurumun müşterilerine sunulması, faaliyetlerin ve risklerin (iç kontrol dâhil) yönetimi için uygun yapıların ve süreçlerin oluşturulması ve uygulanması ile yasal düzenlemelere uyumla ilgilidir. İkinci sıra roller, risk yönetimiyle ilgili destek, izleme ve uzmanlıktan oluşur. Bu, sistem ve kurum düzeyinde risk yönetimi uygulamalarının (iç kontrol dâhil) geliştirilmesi, uygulanması ve sürekli iyileştirilmesini kapsar. Aynı zamanda risk yönetiminin (iç kontrol dâhil) yeterliliği ve etkinliği hakkında analiz ve raporlar sunar (IIA, 2020).

Kurumun karşılaşılabileceği risklerle başa çıkabilmesinde son hat iç denetimidir. İç denetimin görevi, yönetim ve risk yönetiminin yeterliliği ve etkinliği hakkında bağımsız ve nesnel güvence ve tavsiye sağlamaktır. Bunu, sistematik ve disiplinli süreçlerin, uzmanlığın ve içgörünün yetkin bir şekilde uygulanması yoluyla başarır. Sürekli iyileştirmeyi teşvik etmek ve kolaylaştırmak için bulgularını yönetime ve yönetim organına bildirir. Bunu yaparken, diğer dahili ve harici sağlayıcılardan gelen güvenceyi dikkate alabilir (IIA, 2020).

Üçlü hat modeline göre iç denetçiler işletmenin risk yönetiminde önemli bir konuma sahiptirler. İç denetçiler, yönetim organına ve üst yönetime, kurum içindeki en yüksek bağımsızlık ve tarafsızlığa dayalı olarak güvence sağlar. Bu yüksek bağımsızlık seviyesi, ikinci hatta mevcut değildir. İç denetim, birinci ve ikinci hatların risk yönetimi ve kontrol hedeflerine ulaşma şekli de dâhil olmak üzere yönetim, risk yönetimi ve iç kontrollerin etkinliği konusunda güvence sağlar (IIA, 2020; Özbilger, 2021).

Buna göre iç denetim sistematik bir şekilde bir organizasyondaki yönetsel, operasyonel, finansal ve bütçesel her türlü kontrol sisteminin yeterliliğini incelemek, değerlendirmek ve raporlamak ile mükelleftir (Alsukker, 2014).

İç denetimin rolü, kurumun amaçlarına ulaşmasını desteklemek için yönetimin ve risk yönetiminin (iç kontrol dâhil) yeterliliği ve etkililiği ile ilgili olarak yönetime ve

yönetişim organına bağımsız ve objektif güvence ve tavsiye sunmaktır. Bunu yerine getirirken yönetimden bağımsız olması gerekmektedir. Sadece yönetim organına hesap vermelidir. Ancak iç denetim ile yönetim arasında düzenli bir etkileşim ve iletişim bulunmalıdır.

### 2.2.2. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

Tarihsel olarak kontrol mekanizmalarının oluşturulması yaklaşık M.Ö. 3000 yıllarına, Mezopotamya'ya kadar uzansa da, işletmelerin organizasyonunda iç denetimin temel bir fonksiyon halinde yer alması, ilk defa 19. yüzyılda gerçekleşmiştir (Kontogeorgis, 2018). Bu yüzyıl çok ortaklı şirketlerin ortaya çıkmaya başladığı bir dönemdir. Ortak sayısının fazla ve dağınık olması nedeniyle şirketi temsilen yönetim kurulları oluşturulmuştur. Ciddi rekabet şartlarında denetim faaliyetlerinin önemi gittikçe artmış ve sonunda denetim, yönetim kurulunun dışında kurumdan ayrı uzman personele yaptırılmaya başlanmıştır (Dinç & Gerekan, 2008).

Ancak bir meslek olarak iç denetim fonksiyonunun ortaya çıkışı, 1930'ların başlarına tarihlenmektedir. 1934'te ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun (SEC) kurulması ve şirket bağımsız denetimlerinde yaşanan değişim, iç denetim birimlerinin oluşmasını beraberinde getirmiştir (Moeller, 2016, ss. 5-9). Firmaların işlem hacimlerinin nispeten küçük ve muhasebe fonksiyonlarının merkezi olduğu durumlarda, bağımsız denetçiler işlemlerin çoğunu veya tamamını gözden geçirerek finansal tablolarla ilgili makul güvence elde edebilirlerken, firma hacimleri büyüdükçe, yönetim ve bağımsız denetçiler, denetimi makul bir süre içinde ve makul bir maliyetle tamamlama zorluğuyla karşı karşıya kalmışlardır. Aynı zamanda yasal otorite olarak SEC'in, kendisine kayıtlı tüm işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetçiler tarafından onaylanmasını şart koşması, bağımsız denetçinin yönetime daha az yardım ve dış paydaşlara daha fazla güvence sağlamaya geçiş yapmasıyla sonuçlanmış ve şirketleri iç denetim birimi kurmaya sevk etmiştir (Parker & Johnson, 2017). Bu ilk dönem iç denetçilerin görevi muhasebe kayıtlarını kontrol ederek, mali hataları ve usulsüzlükleri tespit etmek ve bağımsız denetçilere ve yönetime yardımcı olmaktan ibarettir (Moeller, 2016, s. 6).

1940 lı yıllardan sonra ABD'de kurumların gelişen, büyüyen ve karmaşıklaşan işlem türleri ve hacimleri, globalleşen dünyada, şeffaflık ve kurumsal yönetim ilkelerinin önem

kazanması gibi faktörler iç denetim faaliyetlerinin kapsam ve içeriğinin de genişlemesine ve gelişmesine yol açmıştır (Kartal, 2013). Özellikle 1941 yılında merkezi Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) kurulmasıyla birlikte iç denetim, kurumsal bir kimlik kazanmıştır. Bu Enstitü'nün yaptığı çalışmalar sonucu, iç denetçilik, dünya çapında örgütü olan, meslek kuralları belirlenmiş profesyonel bir meslek haline gelmiştir (Dinç & Gerekan, 2008; Kartal, 2013).

İç denetimin tarihsel gelişiminin ikinci dönemi diye nitelendirebilecek 1941-1977 arasındaki dönem, IIA'nın kuruluşundan 1977'de Yabancı Yolsuzluk Faaliyetleri Yasası'nın (FCPA) kabulüne kadar uzanmaktadır. Bu dönem, iç denetim sürecinde daha fazla standardizasyonun sağlandığı, iç denetim birimlerinin örgütlenmesi, amaçları ve çalışma alanlarının çerçevesinin çizildiği, etik kurallarının belirlendiği bir dönem olmuştur (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 80; Parker & Johnson, 2017).

1977'de çıkarılan (FCPA) ile iç denetim başka bir yöne doğru evrilmiş, bu yasa ile iç denetim mesleğinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. İlgili yasa halka açık şirketlerin iç muhasebe kontrol sistemi kurmasını şart koşmuştur. Yeterli bir iç kontrol sisteminin sağlanmasına yönelik sorumluluk yönetim kuruluna veya denetim komitesine devredilmiş, bu sistemin etkiliği ve yeterliliğini sorgulama görevi ise iç denetim birimlerine verilmiştir (Algeru, 2011, s. 29; Parker & Johnson, 2017).

Aynı zamanda 1978 yılında IIA tarafından iç denetimin tanımı ve amacına ilişkin olarak İç Denetim Standartlarında yapılan değişiklikle iç denetim; kuruluş bünyesinde yönetime yardımcı olarak bağımsız bir değerlendirme faaliyeti yürüten ve diğer kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini inceleyerek ve değerlendirerek işleyen bir yönetsel kontrol olarak tanımlanmıştır (Algeru, 2011, s. 25). Dönemin önemli bir yeniliği de, denetim komitesi ile iç denetçiler arasındaki ilişkinin kuvvetlenmesi ve iç denetçilerin denetim komitelerine doğrudan rapor sunabilmeleri olmuştur (Parker & Johnson, 2017).

1987'deki Treadway Komisyonu Raporu, şirketlerin etkin bir iç denetime sahip olmasının önemine daha fazla vurgu yaparak, iç denetçilerin niteliklerinin, şirket içindeki statüsünün, raporlamayı yaptığı birimle, yönetim kurulu ve denetim komitesi ile ilişkisinin, iç denetim fonksiyonunun etkinliğini ve tarafsızlığını sağlamak konusundaki önemine vurgu yapmıştır. Rapor ayrıca, bağımsız denetçilerin, hileli finansal raporlama riskini

değerlendirirken iç kontrolün gücü ve iç denetimin etkinliğini içeren faktörleri dikkate almalarını tavsiye etmiştir. 1992'de, Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi (COSO 1992), ortak bir iç kontrol tanımı ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilebileceği bir çerçeve sunan İç Kontrol—Bütünleşik Çerçeve raporunu yayınlamıştır. Raporda tanımlanan etkin iç kontrolün beş temel bileşeninden biri, zaman içinde iç kontrol sisteminin performansının izlenmesidir. İç denetim, bu görevi yerine getirme kapasitesine ve yeterliliğine sahip en önemli birim olmuştur (Parker & Johnson, 2017). Adı geçen raporda iç denetçilerin, işletmede yeterli, verimli ve etkin bir iç kontrol sistemi kurulması, işletilmesi ve geliştirilmesinde önemli rollerinin olduğu vurgulanmıştır (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 82).

1990'lı yıllarda iç denetçiler, kuruluşların ihtiyaçlarına ve tercihlerine bağlı olarak uygunluk denetimi, süreç denetimi, yolsuzluk ve diğer usulsüzlüklerin araştırılması, operasyonel verimliliğin değerlendirilmesi, organizasyon çapındaki riskler ve diğer güvence ve danışmanlık faaliyetleri gibi pek çok alanda faaliyet göstermeye başlamışlardır (Bailey vd., 2003).

2000'li yılların başında görülen kurumsal skandalların ve 2008 yılındaki küresel mali krizin ardından, kurumsal yönetime, düzenleyiciler ve kamuoyu tarafından daha fazla önem verilmiştir. Bu durum, iç kontrol ve risk yönetimi de dâhil olmak üzere kurumsal yönetim süreçlerinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesine yönelik artan bir farkındalığa ve iç güvence talebine yol açmıştır. Organizasyon içindeki benzersiz konumu göz önüne alındığında, iç denetim fonksiyonu bu güvenceyi sağlama noktasında önemli bir yerde bulunmakta ve kurumsal yönetim mozaığının ayrılmaz bir bileşeni olmaktadır (Soh & Martinov-Bennie, 2011).

Günümüzde iç denetim, faaliyetlerini işletmenin tüm operasyonel alanlarını kapsayacak şekilde genişletmiştir. Modern iç denetçi, resmi olarak ve aktif olarak yönetim kuruluna ve denetim komitesine hizmet etmektedir ve iç denetim işlevinden sorumlu kişi olan iç denetim yöneticisi, bugün denetim komitesi ile doğrudan ve aktif bir iletişime sahiptir. Bu durum, iç denetimin kapsamının, işletmenin tüm alanlarını kapsayacak şekilde genişlemesine neden olmuştur (Moeller, 2016, s. 8). Bu nedenle iç denetim, kuruma, yani özellikle denetim komitesine ve üst düzey yönetime genişletilmiş güvence ve danışmanlık

hizmetleri sunarak, kurumsal yönetişimin iyileştirilmesine etkin bir şekilde katkıda bulunmaktadır (Bailey vd., 2003).

Özet olarak iç denetimin tarihsel süreçte geçirdiği evreler 4 dönemde incelenebilir. 1930 ile 1941 arası dönem modern anlamda iç denetimin ortaya çıktığı dönem olmuştur. Bu dönemde iç denetçilerin görevi hata ve hile kaynaklı usulsüzlükleri tespit etmektir. 1941-1977 döneminde iç denetim, İç Denetim Enstitüsünün kurulması ile birlikte bir meslek haline gelmiştir. İç denetim standartları oluşturulmuş, çalışma alanının çerçevesinin çizilmiş ve etik kuralları belirlenmiştir. 1977-2000 yılları arasındaki dönemde iç denetim uygunluk denetimi, süreç denetimi, yolsuzluk ve diğer usulsüzlüklerin araştırılması ve danışmanlık faaliyetleri gibi pek çok alanda faaliyet göstermeye başlamıştır. Bu dönemde iç denetçilere iç kontrol sistemini izleme ve aksayan yönlerini raporlama görevi verilmiştir. 2000 yılından günümüze kadar olan dönemde iç denetim, işletmenin tüm operasyonel alanlarını kapsayacak şekilde görev alanını genişletmiştir.

### 2.2.3. İç Denetimin Amacı

Herhangi bir kişinin yaptığı bir şeyi incelemesi ve bir öz değerlendirme sunması en temel anlamda bir iç denetim işlevidir. Bu noktada, birey kendine belirli bir görevin ne kadar iyi yapıldığını ve belki de daha iyi nasıl yapılabileceğini sorar. Bu faaliyete ikinci bir kişi dâhil olursa, değerlendirme işlevi, bu ikinci kişinin katılımının bir değerlendirmesini içerecek şekilde genişletilecektir. Küçük bir işletmede, işletme sahibi veya yöneticisi bu incelemeyi bir dereceye kadar tüm işletme çalışanları için yapacaktır. Bu durumda, değerlendirme veya iç denetim işlevi doğrudan yönetim rolünün bir parçası olarak yürütülür. Ancak, bir işletmenin operasyonları daha hacimli ve karmaşık hale geldikçe, işletme sahibinin veya üst düzey yöneticinin, bu incelemeyi sağlıklı bir şekilde yapması mümkün olmayacaktır. İşletme büyüdükçe ve faaliyetleri karmaşıktıkça, işletmenin çıkarlarına uygun şekilde hizmet edilip edilmediğini bilmek giderek zorlaşacaktır. Yerleşik prosedürlere uyuluyor mu? Varlıklar uygun şekilde korunuyor mu? Çalışanlar verimli bir şekilde çalışıyor mu? Mevcut yaklaşımlar değişen koşullar ışığında hala etkili mi? gibi sorulara cevap bulmakta zorlanılacaktır. Bu nedenle inceleme görevinin profesyonel kişiler tarafından yapılması gerekecektir (Moeller, 2016) (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018).

İlk iç denetim görevlendirmelerinde amaç, genellikle çok temel ve kesin olarak tanımlanmış operasyonel ihtiyaçları karşılamaktır. Yönetimin en eski temel kaygısı, işletmenin varlıklarının uygun şekilde korunup korunmadığı, şirket prosedürlerine ve politikalarına uyulup uyulmadığı ve finansal kayıtların doğru bir şekilde tutulup tutulmadığıdır. Bu nedenle başlarda iç denetim çabası, büyük ölçüde, bağımsız denetçilerin çalışmalarının yakından ilişkili bir uzantısı olarak görülebilir. Bu nedenle ilk iç denetçiler, yönetim yelpazesinde nispeten sınırlı sorumluluğa sahip, dar bir çerçevede faaliyet göstermişlerdir (Moeller, 2016). Ancak günümüzde İç denetimin amacı bir işletmenin faaliyetlerinin daha kaliteli ve verimli yapılmasının sağlanması ve kuruma değer katılmasına dönüşmüştür. Bunun sağlanabilmesi için iç denetim, işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmeli ve geliştirilmesine yönelik bir yaklaşım önermelidir (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 106).

Kurumsal yönetimi oluşturan her bir sürecin etkin bir şekilde işlemesi ve iç denetim amacının gerçekleştirilebilmesi için iç denetimin bağımsız ve tarafsız olarak bu süreçleri değerlendirmesi ve geliştirilmesi noktasında üst yönetime raporlama yapması gereklidir (Özer, 2020, s. 39).

#### **2.2.4. İç Denetimin Önemi ve Gerekliliği**

Daha önceki yıllarda yaşanmakla birlikte özellikle 2000’li yılların başında yaşanan kurumsal skandallar ve küresel finansal krizler sonucu kurumların zor durumda kalması gibi etkenler, kurumların daha iyi, şeffaf ve hesap verebilir şekilde yönetilmesi konusunda mevzuat düzenleyicileri harekete geçirmiştir.<sup>7</sup>

Bu kapsamda düzenleyici otoriteler, kurumsal yönetime ilişkin açıklama gerekliliklerinin artırılmasına odaklanmış ve bu durum iç kontrol ve risk yönetimi de dâhil olmak üzere kurumsal yönetim süreçlerinde artan dış ve iç güvence talebini beraberinde getirmiştir. Kurum içindeki konumu göz önüne alındığında, iç denetimin bu güvenceyi sağlamak noktasında çok önemli bir rolü bulunmakta ve bu rol kurumsal yönetimin

---

<sup>7</sup> Amerika Birleşik Devletleri’nde 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) bunun en tipik örneği konumundadır.

vazgeçilemez bir bileşeni ve yapı taşı olmasına yol açmaktadır (Soh & Martinov-Bennie, 2011). Özellikle iç denetim, kurumsal yönetim yapısındaki yeni gelişmelerde bu yapının en temel işlevi ve iç kontrol sisteminin etkinliği noktasında önemli bir konumda bulunmaktadır (Raiborn vd., 2017).

İç denetim fonksiyonu, kurumsal yönetim yapısı içinde diğer kilit oyuncularla (bağımsız denetim, denetim komitesi ve kurum yönetimi) önemli ilişkilere sahip olması ve bunlar için bir bilgi sağlayıcısı olarak hizmet etmesi nedeniyle de önemli bir role sahiptir (Gramling vd., 2004). İç denetimin gerekliliği kurum yönetimi veya denetim komitesi gibi aktörlerin ihtiyaçlarına cevap vermekten kaynaklanabileceği gibi, işlemlerin yoğunluğu ve karmaşıklığı, işletmenin büyüklüğü veya sektördeki sıkı rekabet yada düzenlemelerin ağırlığı veya ilgili otoritelerin talebi gibi faktörlerden de kaynaklanabilmektedir (Özoğlu vd., 2010).

Bir anlamda görev alanı işletme faaliyetlerinin tamamını içeren iç denetim; risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve yönetilmesi noktasında, risk yönetimi ve iç kontrol alanlarında süreçlerin yeterliliği ve etkinliği konusunda objektif bir güvence sağlamakta; aynı zamanda, yaptığı çalışmanın bir parçası olarak tavsiyelerde bulunmak suretiyle danışmanlık hizmetlerini de yerine getirmektedir (Kartal, 2013).

İç denetimin kurumsal yönetim kalitesinde öncü rol oynayan önemli bir işlev haline gelmesi ve kurumsal yönetim mekanizması olarak rolüne yapılan bu artan vurgu, finansal raporlamanın boyutları ile de ilgilidir (Abbott vd., 2016). Kurumsal yönetimin amaçlarından birinin yönetim tarafından yapılan raporlamanın gerçeğe uygun olmasının sağlanması olduğundan ve bu görev de bağımsız denetçi tarafından yerine getirildiğinden kaliteli bir bağımsız denetim raporunun iç denetim fonksiyonunun kalitesi ile ilişkili olduğu savunulabilir (Burt, 2016; Gramling vd., 2004).

Beasley ve diğerleri'ne (2000), göre iç denetim personeline sahip şirketlerin, iç denetim işlevi olmayan şirketlere göre daha düşük finansal tablo dolandırıcılığı oranına sahip olması nedeniyle, iç denetime yapılan yatırımların etkili olduğu ve fayda sağladığı belirlenmiştir.

Geçmiş otuz yıl boyunca kurumsal hesap verebilirliğin gelişimi denetim fonksiyonunda köklü değişiklikler meydana getirmiştir. Bunun sonucu olarak iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve denetim komitesinden oluşan üçlü bir denetim yapısı ortaya çıkmıştır. Bu yapıda İç denetçilerin rolü, sadece finansal raporlama konularına odaklanmaktan çıkarak daha fazla kurumsal yönetim konuları ile ilgilenen bir yapıya evrilmiştir (Porter, 2009).

Bir kuruluştaki iç denetim biriminin gerekliliği iç denetim sisteminin potansiyel faydaları ile potansiyel maliyetlerinin karşılaştırılması ile ancak bulunabilir. Bu maliyet, şirket faaliyetlerinin finansal unsurlar taşıyıp taşımadığı, faaliyetlerin karmaşıklığı ve riskli olup olmadığı gibi hususlara bağlı olacaktır (Özoğlu vd., 2010).

İç denetim faaliyetleri, büyük ve kurumsal işletmeler haricinde, görece daha küçük kurumlar tarafından zaman zaman bir maliyet unsuru ve zaman kaybı olarak görülebilmektedir. Bu öngörü küçük bir kurumda hile ve yolsuzlukların olmayacağı veya işlem adedi az olacağı için sistemin etkin bir şekilde işleyeceği, yöneticilerin gözetimi altında, karşılıklı güvenle faaliyetlerin olağan akışı içinde icra edileceği yönündeki algıdan kaynaklanmaktadır. Ancak bu oldukça yanlış bir algıdır. Kurumların, herhangi bir zorunluluk olmasa bile bir iç denetim fonksiyonundan kazanacakları çok şey vardır, çünkü iç kontrol zayıflıklarına ve sahtekarlıklarına daha kurumsal ve büyük, daha köklü ve finansal olarak daha güçlü şirketlerden daha duyarlılardır (Kartal, 2013; Raiborn vd., 2017). ACFE, (2020) raporuna göre görece küçük işletmelerde (çalışan sayısı 100'ün altı) hile dolayısıyla uğranılan kaybın büyük işletmelere göre daha fazla olduğu belirtilmiştir.

İç denetim yaptığı bu faaliyetler nedeniyle kurum yönetimi açısından hem bir iş ortağı hem de bir polis olarak nitelendirilebilir. Danışmanlık faaliyetini yürütürken bir iş ortağı gibi düşünülebilecekken, güvence faaliyetleri kusur arayan bir polis işlevi görmektedir (Hanim Fadıl vd., 2005).

#### **2.2.5. İç Denetim Faaliyetleri**

İç denetim kuruma değer katmaya çalışırken pek çok paydaşın da faydalanabileceği çeşitli hizmetler sunar. Bu paydaşlar en tepede denetim komitesi ve yönetim kurulundan veya üst yönetimden en alttaki kurum personeline kadar veya bağımsız denetime kadar pek

çok birim veya kişiden oluşabilir. İç denetim tarafından yerine getirilecek bu hizmetler temel olarak ikiye ayrılır. Güvence faaliyetleri ve danışmanlık faaliyetleri.

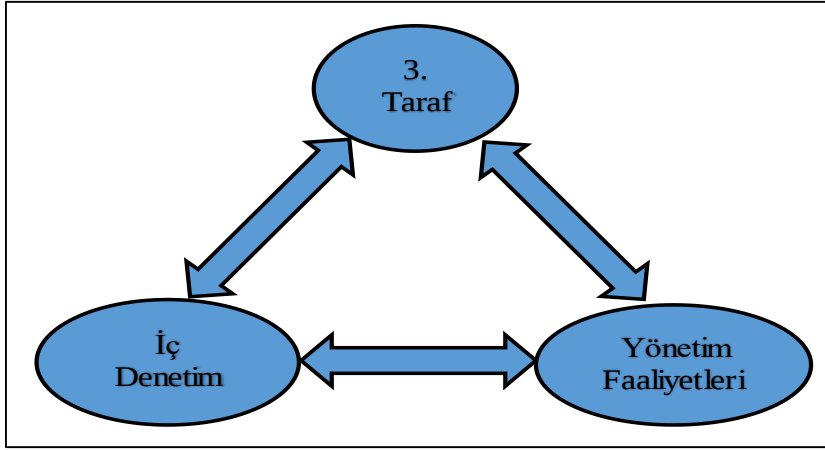
İç denetçinin güvence ve danışmanlık faaliyetleri aşağıdaki bölümde ele alınacaktır.

#### **2.2.5.1. Güvence faaliyetleri**

İç denetim bir kurumdaki kurumsal yönetişimin önemli saç ayaklarından birini oluşturmaktadır. Kurumsal yönetişim, yönetim tarafından belirlenen gözetim ve kontrol süreçlerini sağlamak için bir kurumun paydaşlarının temsilcileri tarafından kullanılan prosedürleri ve faaliyetleri içerir (Gramling vd., 2004). Bu noktada iç denetim, sahtekarlığı önlemek ve tespit etmek, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolleri iyileştirmek ve firmaların riski yönetmesine yardımcı olmak gibi çeşitli faaliyetlerle kurumsal yönetişimi destekler (Raiborn vd., 2017).

İç denetim standartları terimler sözlüğünde Güvence Hizmeti; kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerine dair bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla delillerin objektif bir şekilde incelenmesi şeklinde tanımlanmış, örnek olarak da finansal yapı, performans, mevzuat ve düzenlemelere uyum, bilgi sistemleri güvenliği gibi görevler bu kapsamda sayılmıştır (IIA, 2017).

Standartlar iç denetçinin güvence hizmetini yürütürken kurumun faaliyetleri, fonksiyon ve süreçleri ile bilgi sistemleri hakkında görüş sunabilmesi veya bir kanaat oluşturabilmesi için, delil elde etmesi gerektiğini ve bu delilleri değerlendirerek objektif sonuçlara ulaşmasını belirtir. Güvence görevlerinin nitelik ve kapsamını belirleyecek olan iç denetçinin kendisidir (IIA, 2017).



Şekil 2.5: Güvence faaliyetleri (Anderson, 2003)

İç denetim, gerçekleştireceği güvence faaliyetlerinde yönetimin iddialarını, belirlenmiş kriterlere göre değerlendirebilmek amacıyla objektif olarak kanıt toplamakta ve bu kanıtları değerlendirerek belli bir kanaate varmaktadır. Bu süreç yönetim faaliyetleri ile ilgili üçüncü bir tarafa bilgi vermeyi de kapsar. Aslında faaliyetin değerini belirleyen de bu üçüncü taraf olmaktadır (Anderson, 2003).

Güvence faaliyeti, kurum faaliyetlerinin genel olarak önceden belirlenmiş kriterlere özellikle mevzuata uygunluğunun incelendiği, kurumun olası risklere karşı risk yönetiminin, iç kontrol sisteminin ve faaliyetlere dair iş süreçlerinin etkili bir şekilde uygulandığı ve üretilen bilgilerin doğru ve tam olduğu konularında güvence verilmesini ifade eder (Özoğlu vd., 2010).

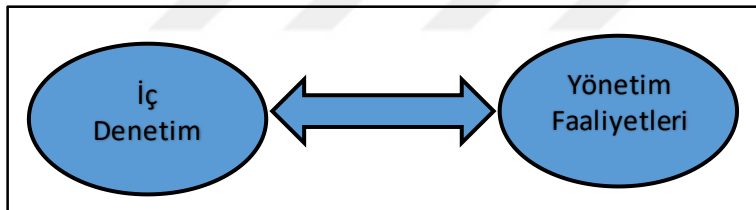
İç denetimin yürüteceği güvence hizmetleri sayesinde kurum yönetiminin yönetim kuruluna ve dolayısıyla hissedarlara hesap verebilirliği güçlenecek, çalışanların yönetime karşı hesap verebilirliğini artacak ve kurumsal yönetimin etkinliğinde bu sayede önemli bir rol oynayacaktır (Getie Mihret vd., 2010).

İç denetimin güvence faaliyeti genel olarak bir uygunluk faaliyetidir. Uygunluk yapılan işlemlerin belirlenmiş kriterlere uyumu ile ifade edilebilir. Bu uyum mevzuata uygunluk olabileceği gibi, finansal raporların uygunluğu, iç kontrolün uygunluğu, risk yönetiminin uygunluğu olabilir. Bu denetim aslında yapılmış işlemler üzerinden ilerlemektedir. Ancak danışmanlık faaliyeti yapılacak olana odaklanır.

### 2.2.5.2. Danışmanlık faaliyetleri

İç denetimin rolü, kurumlar için sadece bir güvence hizmeti faaliyeti değil aynı zamanda bir danışmanlık faaliyetidir. Başka bir ifadeyle, iç denetim, organizasyona ait süreçlerin uygun ve güvenilir bir şekilde işleyişinin güvencesi olmakla beraber, aynı zamanda şirketin değerini artırmaya yönelik yönetime yol gösterme, önerilerde bulunma gibi danışmanlık faaliyetlerini de kapsamaktadır (Ateş, 2015).

IIA tarafından yayımlanan iç denetim terimler sözlüğünde danışmanlık hizmetleri; “herhangi bir idarî sorumluluk üstlenmeden, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişarî faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir. Usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, işleri kolaylaştırmak ve eğitim vermek, bu kapsamdaki faaliyet örnekleridir.” şeklinde tanımlanmıştır. Danışmanlık hizmetleri, tabiatı gereği tavsiye niteliğinde olan, denetim komitesi veya yönetim kurulunun talebi ile kapsamı ve niteliği belirlenen görevlere ilişkin hizmetlerdir (IIA, 2017).



Şekil 2.6: Danışmanlık faaliyetleri (Anderson, 2003)

İç denetim tarafından yürütülecek danışmanlık faaliyeti güvence faaliyetinin aksine iki tarafı içerir. İç denetçi ve yönetim. Burada korunması gereken üçüncü bir taraf olmaması iç denetçinin çalışma kapsamını belirlemesi gerektiğine ilişkin bir zorunluluk olmadığını da göstermektedir. Danışmanlık hizmetinin belirleyicisi yönetimdir. Yönetimin sınırlarını çizdiği bir alanda iç denetçi kendi metotlarına göre görevini ifa edecektir. Ayrıca yazılı bir rapor olması şartı gibi özel raporlama gereklilikleri veya denetim sonuçlarının takibi için gereklilikler gibi standartlara da ihtiyaç yoktur (Anderson, 2003).

Danışmanlık faaliyeti güvence faaliyetinden farklı olarak zorunlu değildir. İç denetim birim yetkilisi personelin bu görev için yeterli olmadığını veya zaman kısıtını ileri sürerek

görevi reddedebilir. Faaliyet sonucunda iç denetçi resmi bir görüş yerine sadece bir tavsiye verir (Anderson, 2003).

İç denetçilerin kurum içindeki bu önemli rolleri onların mesleklerini icra ederken profesyonel şekilde davranmalarını zorunlu kılar. Bu profesyonelliği sağlamak, iç denetçilerin uygun becerilere sahip olmasının önünü açmak için profesyonel iç denetim standartları yürürlüğe konulmuştur.

#### **2.2.6. İç Denetim Fonksiyonuna İlişkin Standartlar**

İç denetim hizmetlerinin sunulduğu ortamın büyüklüğüne, sektöre, işin yapısına göre çeşitlendiği, hizmetin sunulduğu kültüre göre farklılaştığı bilinen bir gerçektir. Bu durum sunulan profesyonel hizmetin asgari bir ölçüde birbirine benzemesini gerektirmektedir. Bu gereklilikte belli ilkeler getirilerek sağlanmaya çalışılmıştır (Ramamoorti, 2003).

İç denetim hizmetlerinde yaşanan hızlı gelişim ve değişim özellikle iç denetim mesleğinin kapsamını genişletmiş, denetim mesleğinin farklı iş ortamlarında sunulmasının yanı sıra şirketlerin büyüklüğünde, yapısında ve amacındaki çeşitlilik iç denetim mesleğinin asgari olarak temel prensiplere sahip olması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Dünya çapında iç denetçiler arasında genel kabul gören standartlar IIA'nın yayımladığı Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları'dır.

İç denetim standartları ilk defa 1978'de IIA tarafından yayınlanmış ve sonraki yıllarda güncellenmiştir. Standartlar, iç denetçiler için performans düzeyleri belirleyerek çalıştıkları kurumların faaliyetlerini geliştirmelerine ve kurumlarına değer katmalarına yardımcı olmaktadır. Standartlar, iç denetçilere aynı zamanda kapsamlı bir denetim için uygun bir çerçeve sunmakta; temel prensipleri çizmekte, denetim performansının değerlendirilmesi için temel oluşturmaktadır. IIA tarafından yayımlanan Standartlar, iç denetçilerin denetim hizmetini zamanında, maliyet-etkin bir şekilde, istikrarlı ve doğru biçimde sunmalarını mümkün kılacak temel mekanizmayı inşa etmek üzere hazırlanmıştır (Al-Twaijry vd., 2003, s. 3).

Bu standartlar uluslararası kabul gören uygulanabilir yorum ve açıklamalardan oluşur. Standartlar, iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken gerekli olan temel gereksinimleri

belirleyerek performanslarının etkinliğini profesyonel olarak değerlendirir (Albawwat, 2017).

Standartlar nitelik, performans ve uygulama standartları olarak üçe ayrılmaktadır. Nitelik standartları, iç denetim hizmetleri gerçekleştiren kuruluşların ve iç denetçilerin özellikleri ile ilgiliyken, performans standartları iç denetim hizmetlerinin kalitesini ölçmek için kullanılabilecek bir dizi kalite kriteri ortaya koyar. Öte yandan uygulama standartları, belirli türden sözleşmelere uygulanabilecek rehber niteliğindedir (Albawwat, 2017; Hanim Fadzil vd., 2005).

IIA (2015)'e göre, standartların amacı:

1. İç denetim uygulamasını temsil eden temel ilkeleri betimlemek,
  2. Çok çeşitli katma değerli iç denetimin yapılması ve teşvik edilmesi için bir çerçeve sağlamak,
  3. İç denetim performansının değerlendirilmesi için bir temel oluşturmak,
  4. Geliştirilmiş organizasyon süreçlerini ve operasyonları teşvik etmek;
- olarak sayılmıştır.

#### **2.2.7. İç Denetim Tarafından İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi**

Geleneksel iç denetimin tanımında iç denetim, iç kontrolün bir unsuru olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle iç denetçinin öncelikli görevi, yönetim adına işletmede var olan iç kontrol sistemini izlemek ve raporlamaktır. İç denetçiler, denetim faaliyetlerinde iç kontrol sisteminin işleyişini incelerler. İç denetimin, bağımsız denetçilerin ve yönetimin, iç kontrol sistemini bazı açılardan aynı bazı açılardan ise farklı izleme, riskleri belirleme ve bulma görev ve sorumlulukları vardır.

İç denetim fonksiyonu, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmakla görevlidir (IIA, 2017). İç denetimin iç kontrol sistemini gözden geçirmesindeki temel amaç yönetim tarafından oluşturulmuş yönerge ve kurallara uygun davranılıp davranılmadığının, sistem tarafından yönetim kararlarına esas raporların doğru, zamanında ve eksiksiz olarak üretilip üretilmediğinin belirlenmesidir (Güredin, 2014).

Kurumsal yönetim ile ilgili yaşanan gelişmeler iç kontrol sistemlerine odaklanmayı artırmış ve iç denetimin bu tür sistemlerin kalitesini değerlendirmede ve iyileştirmede kilit rol oynamasının önünü açmıştır. Üst yönetim ve denetim komitesi, normal olarak iç denetimin, kontrol süreçlerinin yeterliliği ve etkililiği hakkında bir yargı oluşturması için yıl boyunca yeterli denetim çalışması yapmasını ve diğer mevcut bilgileri toplamasını bekler (Hanim Fadzil vd., 2005).

İç kontrol bir işletmenin veya organizasyonun her türlü faaliyeti ile ilgili süreçlerinin ve iş akışlarının içine yerleştirilen, çalışanlardan etkilenen, işletmenin amaçlarına en etkin bir şekilde ulaşmasını sağlayan bir sistemdir. Bu sistem işletmenin faaliyetleri ile ilgili makul bir güvence sağlamak için kurulur. Bu sistemi kuracak olan işletme yönetimidir. İş süreçlerindeki risklerin ve bu riskleri karşılamak için tasarlanan kontrollerin değerlendirilmesi ve belirlenen kontrollerin işlerliğinin test edilmesi gereklidir. Bu sistemin etkinliğinin değerlendirilmesi ise iç denetime aittir. İç denetim iç kontrolün bir unsuru olarak iç kontrol sisteminin düzgün işleyip işlemediğini izlemek ve değerlendirmek görevine sahiptir (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 121).

İç denetimin gerçekleştirdiği bu görev en başta pay sahiplerine, yatırımcılara ve onların temsilcisi olan yönetim kuruluna makul düzeyde bir güvence vermek amacını taşımaktadır. Aynı zamanda iç denetim birimi, asıl sorumluluklarını gerektiği gibi ifa edebilirliğine zarar vermediği sürece, başta yöneticiler olmak üzere kurumdaki herkes için aynı zamanda bir danışmanlık işlevi de görür (Kulak, 2009).

İç denetçilerin iç kontrole ilişkin sorumluluğu ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; iç kontrol sistemine ilişkin güvence vermek ve danışmanlık faaliyetinde bulunmaktır. Güvence iç denetçiler tarafından sağlanan her tür denetim ve değerlendirme hizmetini kapsarken, danışmanlık; kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin iyileştirilmesine yönelik tavsiye ve analizleri kapsamaktadır (Kaya, 2014, ss. 298-299).

İç denetim standartları “2130 Kontrol Standardı” na göre iç denetim, kurumun yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerinin içinde bulunan risklere cevap olarak, kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirirken;

- Kurumun stratejik hedeflerine ulaşması,

- Finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu,
- Faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum,

gibi kriterleri göz önünde bulundurur.

İç denetim fonksiyonu iç kontrol sisteminin etkinliğini ve verimliliğini belli aralıklarda riskleri önceliklendirerek değerlendirir (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018, s. 122). İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yayımlanan iç denetim standartlarında, iç denetim faaliyeti, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlere katkı sağlamak, olarak tanımlanmıştır.

Bir işletmedeki iç kontrol sisteminin oluşturulması ve düzgün işlemesi yönetimin sorumluluğunda iken bu sistemin doğru işlemesi önündeki engellerin ve bunlara ilişkin risklerin tespiti ile bunların yönetime iletilmesi sorumluluğu iç denetçilerde bulunmaktadır. İç denetim yerine getirdiği iç kontrol izleme faaliyeti dahil güvence faaliyetleri hem de danışmanlık faaliyetleri dolayısıyla önemli bir görev ifa etmektedir. Bu durum onun görevini profesyonel bir şekilde yerine getirmesini gerekli kılmaktadır. Bu profesyonelliğin sağlanabilmesi, iç denetim biriminin ve iç denetçilerin belli niteliklere sahip olmasını gerektirmektedir.

## **2.2.8. İç Denetim Birimi ve İç Denetçide Aranılan Nitelikler**

Bu bölümde iç denetim birimi ve iç denetçide aranılan nitelikler iç denetim standartları ve iç denetimde etik kurallarla birlikte değerlendirilerek maddeler halinde aşağıda açıklanacaktır.

### **2.2.8.1. İç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı ve iç denetçilerin tarafsızlığı**

İç Denetim Enstitüsü Sözlüğü'nde, bağımsızlık, fonksiyonel olarak iç denetim faaliyetinin iç denetim sorumluluklarını önyargısız bir şekilde yerine getirme yeteneğini tehdit eden koşullardan uzak olmayı ifade etmektedir. Bu tehditlerden uzak olmak iç denetim yöneticisinin üst seviye yönetime veya yönetim kuruluna doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkanı ile ilgilidir.

Tarafsızlık ise, iç denetçilerin hiçbir nitelikten ödün verilmeyecek şekilde gerçekleştirmelerini sağlayan tarafsız bir zihinsel tutum olarak ifade edilmektedir. Tarafsızlık, iç denetçilerin denetim konularındaki kararlarını başkalarına tabi olmadan verebilmesini gerektirir.

Bağımsızlık genellikle İç Denetim Fonksiyonunun organizasyonel yerleşimi ile yani, üst yönetim veya denetim komitesi ile idari raporlama ilişkileri üzerinden tanımlanırken, tarafsızlık daha çok iç denetçinin zihin durumu, yargı veya önyargıları, ilişkileri ve davranışlarıyla ilgilidir (Hoos vd., 2013).

Tarafsızlık, iç denetçinin bir durumu, kişisel çıkarlardan veya başkalarının çıkarlarından aşırı derecede etkilenmeden adil bir şekilde değerlendirme yeteneğini ifade eder (IIA, 2009). Bununla birlikte, iç denetimin doğası gereği maruz kaldığı bazı durumlar genellikle tarafsızlığı elde etmeyi zorlaştırabilmektedir. Örneğin, ABD’de çoğu iç denetçi, hisse sahipliği veya performansa dayalı ikramiyeler gibi teşvike dayalı ücret politikalarına maruz kalmakta ve bu durum tarafsızlıklarına gölge düşürmektedir (Dezoort vd., 2000).

Görüleceği üzere bağımsızlık iç denetim faaliyeti ile ilgiliyken tarafsızlık iç denetçi ile ilgilidir.

#### **2.2.8.1.1. Kurum içi bağımsızlık**

İç denetimin bağımsızlığı, yönetim veya diğer organizasyon personelinin müdahalesi olmadan iç denetçinin çalışmalarını özgürce ve nesnel bir şekilde yürütme yeteneğini ifade eder. Hem yönetim kurulu veya denetim komitesine doğrudan erişime sahip olmak hem de yönetimden ziyade denetim komitesine rapor vermek iç denetim işlevinin bağımsızlığını güçlendiren bir faktördür (Rainborn, 2017).

Kurumda iç denetim biriminin bağımsızlığını tehdit eden unsurlar bulunabilmektedir. Bu unsurlara örnek olarak; organizasyon içinde iç denetimin yerinin ve yetkilerinin açıkça gösterilmemiş olması, çalışanların iç denetim faaliyetlerine direnç göstermesi ve yönetimin bu durumu engelleyecek önlemleri almaması, yine idarecilerin iç denetimi bilmemesi ve önemsememesi sayılabilir (Özbek, 2012).

İç denetimin kurumdaki pozisyonu kurumsal düzenlemelerle (özellikle iç denetim yönetmeliği vb.) açık olarak belirlenmeli, kurumun diğer birimlerinden bağımsız bir şekilde konumlandırılmalı ve kurum üst yönetimine veya denetim komitesine bağlı olarak çalışması sağlanmalıdır (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018; Moeller, 2016; Şimşek, 2019).

Standartlarda kurum içi bağımsızlığın, iç denetim yöneticisinin işlevsel olarak yönetim kuruluna raporlama yapmasıyla etkili şekilde sağlanacağı belirtilmiştir. İşlevsel raporlamaya örnek olarak, Yönetim kurulunun;

İç denetim yönetmeliğini ve uygulanacak iç denetim planlarını onaylaması,

İç denetime ilişkin bütçe ve kaynak planlarını onaylaması,

İç denetim yöneticisini atama ve azletme kararlarını onaylaması,

İç denetim yöneticisinin ücretini onaylaması,

sayılmıştır (IIA, 2016).

İç denetim fonksiyonu kurum içi mevzuat ve standartlarla tam bir uyum içinde olsa bile bağımsız olabilmesi için yönetim kurulu ve üst düzey yöneticilerin tüm iç denetçilerin bağımsızlığının önemini kavraması ve iç denetimin bağımsızlığına saygı göstererek, bunun kurum içinde de gösterilmesini sağlaması gerekmektedir. Bağımsız olmayan, yönlendirmelere açık olan, denetlediği alanlarla ilgili bilgilere erişimde sıkıntı yaşayan, engellemelerle karşılaşan bir iç denetim biriminin sorumluluklarını yerine getirmesi ve katma değer yaratması mümkün değildir. Bağımsızlığın sağlanabilmesi üst yönetimin desteği ve iç denetim yöneticisinin farkındalığı ile mümkündür (Özbek, 2012).

İç denetim bağımsızlığının sağlanabilmesinin önemli araçlarından biri ise iç denetimin örgütsel konumudur. İç denetçi kurum içinde ne kadar yükseğe raporlama yapabiliyorsa, denetlenecek alan seçimi ve etkili denetim sonuçlarına ulaşmada o derece etkili olduğu anlamına gelmektedir (Kulak, 2009).

Bu raporlamanın yapılabilmesi iç denetim birim yöneticisinin üst seviye yönetime ve yönetim kuruluna doğrudan ve sınırsız bir şekilde ulaşma imkânı bulunması ile mümkün olacaktır (IIA, 2016). İç denetim birimi bulgularını ve değerlendirmelerini doğru ve açık bir

şekilde oluşturulmuş raporlama sistemi ile denetim komitesi veya yönetim kurulu ya da benzer seviyedeki kişi veya kurullara iletmelidir (Moeller, 2016).

İç denetim biriminin doğrudan en üst yönetime raporlama yapabilmesinin yanında denetim planını uygularken işletmenin tüm alanlarında ve faaliyetlerinde kendi inisiyatifiyle görevlerini yerine getirebilmesi de kurum içi bağımsızlığın önemli göstergelerinden biridir (BIS, 2011). İç denetim; kurumdaki bütün faaliyet ve kararları aynı zamanda Genel Müdür (CEO) veya Finansal İşler Müdürü (CFO) veya diğer tepe yöneticilerin projelerini denetleyebildiği ve bu konuda herhangi bir engelle karşılaşmadığı sürece etkili olabilir (Kulak,2019).

İç denetim faaliyetinin yönetimden bağımsızlığının önemi ACFE tarafından iki yılda bir yayımlanan yolsuzluk raporlarında da kendini göstermektedir. Buna göre; Dünya çapında yapılan hileli işlemlerin % 20'si CEO veya CFO veya aynı düzeyde yöneticiler tarafından yapılmakta iken miktar olarak en büyükleri bu grup tarafından yapılan hilelerden oluşmaktadır (ACFE; 2020).

Aynı zamanda iç denetim fonksiyonu, belirli iç kontrol önlemlerinin tasarlanması, seçilmesi, uygulanması veya işletilmesinde yer almamalıdır. Ancak, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı, üst yönetimin risk ve iç kontrol ile ilgili konularda iç denetimden danışmanlığına engel değildir. Sadece iç kontrollerin geliştirilmesi ve uygulanması yönetimin sorumluluğunda olmalıdır (BIS, 2011).

İç denetim biriminin bağımsızlığının en önemli kriterlerinden birisi işletme yönetiminin bu bağımsızlığı sahiplenmesinden geçmektedir. Bu sahiplenmenin önemli bir göstergesi ise iç denetçilerin işletmenin organizasyon yapısındaki yeri olacaktır. Üst yönetime (Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi) bağlı olarak çalışan, raporlamayı üst yönetime yapan, işletmedeki her kademedeki çalışanla doğrudan görüşebilen bir iç denetim birimi kurumsal olarak bağımsız addedilebilir. İç denetim fonksiyonunun bağımsızlığının bir ayağı iç denetim biriminin bağımsızlığı iken diğer ayağı ise iç denetçilerin bağımsızlığı olmaktadır.

#### 2.2.8.1.2. Kişisel tarafsızlık

Bağımsızlık, iç denetim faaliyeti veya birimi bazında anlam ifade ederken tarafsızlık, bireysel olarak iç denetçi bazında anlam ifade etmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin etkin şekilde sürdürülebilmesi için iç denetçi tarafsızlığının gerektirdiği hususlar yazılı hale getirilmelidir. Bu hususlara örnek olarak iç denetçinin çıkar çatışmasının olabileceği alanlarda (mesela bir yakınının çalıştığı birimin denetimi gibi) görevlendirilmemesi veya görevlendirildiği yerlerde belli sürelerle rotasyona tabi tutulması gibi durumların yazılı olarak dökümanite edilmesi gerekir (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018; Moeller, 2016). Aynı zamanda denetçilik faaliyetini sürdürürken denetime tabi bir birimde denetim dışı görevleri kabul etmesi de uygun değildir (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018).

İç denetçinin tarafsızlığı gerçekte veya görünüşte bozulma gösteriyorsa, bu bozulmanın ayrıntılarının denetim çalışmasında açıklanması gerekir. Bu durum yönetimden veya bizzat denetçiden kaynaklanabilir (Moeller, 2016). Örneğin kurumda iç denetçi tarafından denetlenen birim yöneticisi ile denetçi arasında husumet olması ya da yönetici ya da çalışanlardan birinin denetçinin yakını olması gibi durumlarda iç denetçinin ilgili alanları denetlemesinin önüne geçilmesi ve bunun için gerekli kurum içi düzenlemelerin yapılması tarafsızlık için önem arz etmektedir.

İç denetçiler, daha önce sorumlu oldukları belirli işlemleri değerlendirmekten kaçınmalıdır. İç denetçinin, bir önceki yıl içinde sorumluluğunun olduğu veya danışmanlık hizmeti verdiği bir faaliyet için hizmet sunması durumunda tarafsızlığın olumsuz etkilenebileceği üzerinde durulabilir (IIA, 2016) (Moeller, 2016).

#### 2.2.8.2. Yeterlilik, mesleki özen ve titizlik

İç denetim faaliyetinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi ve kuruma katma değer sağlayabilmesi için gerekli şartlardan birisi de iç denetçilerin yeterliliğidir.

Yeterlilik, iç denetçilerin mesleki sorumluluklarını yerine getirmeleri için gerekli olan bilgi, beceri ve diğer vasıfları ifade eder. Yeterlilik, denetçinin denetimde bilgi toplama ve anlama, denetim kanıtlarını inceleme ve değerlendirme ve iç denetim işlevinin

paydaşlarıyla iletişim kurma kapasitesiyle ilgilidir. Bu kapasiteye, uygun metodolojiler, araçlar ve denetim teknikleri ile ancak ulaşılabilecektir (BIS, 2011; IIA, 2017).

İç denetçiler, IIA ve diğer ilgili meslekî kuruluşları tarafından verilen Uluslararası İç Denetçi (CIA) ve diğer meslekî sertifika ve vasıfları edinerek yeterliliklerini ispatlamak için teşvik edilmelidir (IIA, 2017).

Bu düşünceye uygun olarak, Gramling ve Meyers (1997), iç denetçilerin belge sahibi olmalarının iç denetçinin yeterliliğinin bir göstergesi olarak algılandığını tespit etmişlerdir. Ayrıca Al-Twaijry ve diğerleri (2003), iç denetçilerin gerekli yetkinliklere sahip olmadıkları sürece etkili bir denetim yapamayacaklarını ileri sürmüştür.

Kurumda iç denetçilerin yeterli yetkinlikte olmasını sağlama görevi iç denetim birim yöneticisindedir. İç denetim yöneticisi, iç denetçilerin atanması için gerekli kriterlerin oluşturulmasından başlayarak denetçilere görev için gerekli yetkinliğin kazandırılması, bunun sürdürülmesi ve geliştirilmesi konusunda sorumluluk üstlenmelidir (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018).

Gelişen, büyüyen ve karmaşıklaşan iş dünyasında iç denetçilerin bu ortama ayak uydurabilmeleri devamlı kendilerini geliştirmeleri ile ancak mümkün olacaktır. Bu gelişim de ancak sürekli eğitim ile mümkündür. İç denetim yöneticisinin iç denetçilerin sürekli eğitimi konusunda sorumluluk sahibi olması gerekmektedir.

Öte yandan günümüzde iç denetçilerin mevcut bilgilerinin yanında bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleri hakkında genel bilgiye sahip olmaları ve bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanabilmeleri de beklenmektedir (IIA, 2017; Moeller, 2016).

Mesleki özen ve titizlik; dürüstlük, nesnellik, gizlilik ve yetkinlik gibi etik kurallara uymayı gerektirir (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018). Ancak mesleki özen ve titizlikle iş yapmak denetçinin hatasız iş yapmayacağı anlamına da gelmemektedir. Hata payını azaltmak bilişim teknolojilerini kullanmayı ve deneyimsiz denetçilerin deneyimli denetçilerin gözetiminde çalışmasını gerekli kılmaktadır (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018; Moeller, 2016).

İç denetçilerin, azamî olarak meslekî özen ve dikkat göstermesi gereken konular şu şekilde sıralanabilir (IIA, 2016).

- Görevin amaçlarına ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı,

- Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların nisbî karmaşıklığı, lüzumu veya önemi
- Yönetişim, risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,
- Önemli hata, suiistimal veya aykırılıkların olma ihtimali ve
- Güvence görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyeti.

Diğer taraftan iç denetçilerin her konunun uzmanı olması da beklenemez. Bu durumda uzmanlık gerektiren alanla ilgili uzman çalıştırılması iç denetim yöneticisi veya üst yönetim tarafından sağlanabilir. Görevlendirme kim tarafından sağlanırsa sağlansın uzmanların görevle ilgili yeterlilikleri iç denetim yöneticisi tarafından araştırılmalıdır (IIA, 2016; Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018; Moeller, 2016; Şimşek, 2019).

Profesyonel bir meslek olan iç denetimin görevini en iyi şekilde yerine getirebilmesi mesleki anlamda yeterli olmasına bağlıdır. Bu yeterlilik eğitim, bilgi ve tecrübeye bağlı bir olgudur. Bu eğitim ve bilgi düzeyi, gelişen, değişen ve karmaşılaşan iş dünyası temel alındığında eğer günden güne yenilenemiyorsa bu taktirde eskiyecek, yetersiz kalacak ve günün ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelecektir. Bu nedenle iç denetçilerin sürekli eğitim faaliyetlerine katılmaları mesleki yeterlilikleri için önem arz etmektedir. Denetçinin mesleki anlamda yeterli olması iç denetimin kalitesi açısından gerek bir şart olmakla birlikte yeterli değildir. İç denetçi görevini belli bir titizlik, tarafsızlık ve dürüstlük içinde sorumluluk bilinciyle yerine getirmelidir. Bu şartları sağlayan bir iç denetçi tarafından yerine getirilen iç denetimin kaliteli yapıp yapılmadığına ilişkin verilecek cevap yürütülecek bir kalite güvence sürecinin sonunda belli olacaktır.

### **2.2.8.3. Kalite güvence**

İç denetim fonksiyonunun faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde yerine getirebilmesi ancak ilgili faaliyetin belli bir kalitede gerçekleştirilebilmesi ile mümkündür.

Etkili modern iç denetim fonksiyonu, kendi bileşenlerinin tamamının iyi iç denetim uygulamalarını ve prosedürlerini takip edip etmediğini belirlemek için zaman zaman kendini kontrol etmeli ve çerçevesi belirlenmiş bir kalite süzgecinden geçirmelidir (Moeller, 2016). Bu kalite kontrol faaliyeti iç denetim yöneticisinin, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamasını ve bunu düzenli hale getirmesini gerektirmektedir (IIA, 2016; Moeller, 2016).

Standartlarda kalite güvence sisteminin hem iç hem de dış kalite incelemelerini gerektirdiği vurgulanmıştır.<sup>8</sup>

a) İç kalite değerlendirme:

- İç denetim faaliyetinin performansının sürekli izlenmesini,
- İç denetim birimi içinden veya iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kurum içinden kişilerce yapılan periyodik değerlendirmeleri;

kapsamasını gerektirmektedir.

Sürekli izleme, iç denetim faaliyetinin günlük gözetimi, gözden geçirilmesi ve ölçülmesini gerektirirken, Etik Kurallara ve Standartlar'a uyumu değerlendirmek için gerekli görülen süreçlere, araçlara ve bilgilere güvence sağlamak üzere yürütülen faaliyetlerdir (IIA, 2017).

Dönemsel gözden geçirmeler; iç denetimin tanımına, standartlara, meslek ahlak kurallarına ve iç denetim yönergesine uyumu sağlama ve kurum faaliyetlerine değer katmadaki etkinliği ve verimliliği ortaya koyma amaçlı yürütülen değerlendirmelerdir (IIA, 2017).

b) Dış kalite değerlendirme:

Kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı veya ekibi tarafından en az beş yılda bir yapılmak zorundadır. İç denetim yöneticisi bu değerlendirmenin şeklini ve şartlarını ayrıca değerlendirecek olan dış değerlendirme uzmanı veya ekibinin yetkinliğini ve bağımsızlığını üst yönetimle paylaşmalıdır (IIA, 2017). Ekibin yetkinliği belirlenirken deneyim ve teorik bilgi önemli olacaktır. İlgili dış değerlendirme uzmanının seçiminde iç denetim biriminin büyüklüğü, kurum işlemlerinin hacmi ve karmaşıklığı, ilgili sektörde edinilen deneyim ve teknik bilgi, gibi faktörler ön plana çıkacaktır.

---

<sup>8</sup> Uluslararası İç Denetim Standartları-Nitelik Standartları 1300-Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (IIA 2016)

Yapılan bu kalite güvence incelemeleri, iç denetimin yönetime iyi bir iş yaptığını veya gerektiğinde aksayan yönleri iyileştirmek için düzeltici önlemler aldığını göstermesini sağlar (Moeller, 2016).

Diğer yandan bağımsız denetçiler, iç denetim bölümünün çalışmalarından daha rahat ve tereddütsüz bir şekilde yararlanmak için bu kalite değerlendirmelerine ihtiyaç duyarlar. Kalite kontrolden geçmiş bir iç denetim birimi ve iç denetim faaliyeti bağımsız denetçiye işletmenin iç kontrol sistemi, riskleri ve finansal tablolarının güvenilirliği hakkında bir görüş verecektir. Aynı zamanda bu kalite güvence incelemesi asıl olarak iç denetim fonksiyonuna büyük katkı sağlayacaktır.





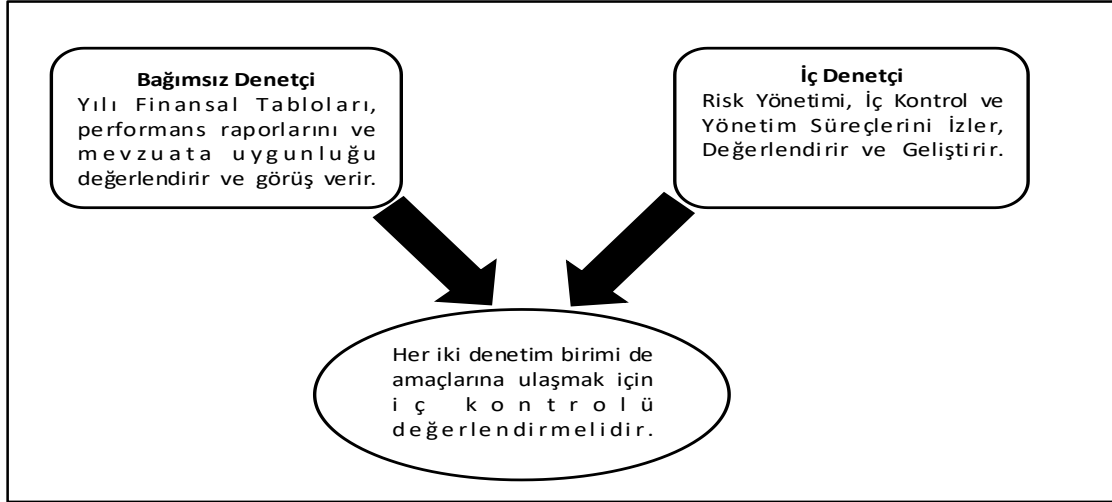
### 3. BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

#### 3.1. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçi Karşılaştırması

Vekalet teorisine göre hem iç denetim hem de bağımsız denetim kurumun paydaşları ile yöneticileri arasındaki asimetrik bilgidен oluşan güvensizliği ortadan kaldırmak için yapılandırılmış denetim birimleridir. Her iki birimin de ortak yönleri olduğu gibi farklılıkları da mevcuttur. Bu bölümde iç ve bağımsız denetçiler arasındaki benzer ve zıt yönler ortaya konulmaya çalışılacaktır.

İç denetimle bağımsız denetimin birbirlerine benzeyen en belirgin özelliği iki denetim biriminin de finansal bilgilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü değerlendirmelerinden gelmektedir. Her iki denetim çeşidinde de kurumun finansal tablolarını etkileyen ve iç kontrolü oluşturan sistemler değerlendirilmekte, düzenlemelere uyumun sağlanması gözetilmekte, varlıkların korunması ve doğrulanması yöntemleri incelenmektedir (Oikonomidi & Paulsson, 2016, s. 15).

Bağımsız denetçinin yaptığı denetim finansal tabloların güvenilirliğine ilişkindir. Bağımsız denetçinin görüşü tamamıyla bu tabloların doğruyu gösterip göstermediğine göre oluşmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetçi finansal tabloların kaynağı olan sistemlere odaklanır ve bu sistemlerin ve iç kontrollerin düzgün işleyip işlemediğini test eder. İç denetçi ise, kuruluşun önemli operasyonlarının sağlam bir risk yönetimi ve iç kontrol sistemine sahip olup olmadığı konusunda yönetime tavsiyede bulunur. Bu amaçla denetçi, sistemin zayıf yönlerinin etkilerini belirlemek için ortaya çıkan işlemleri test edecektir. Bir anlamda iç denetçi finansal olsun olmasın tüm sistemlerle ilgilenir (Pickett, 2010, s. 91,92).



Şekil 3.1: Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler arasındaki ilişki (Pickett, 2010, s. 91, 92)

Şekil 3.1’den görülebileceği üzere bağımsız denetçi, firmanın finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığını belirlemeye odaklanırken, iç denetçinin sorumluluğu, finansal tablolarla birlikte tüm kuruluştaki risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine kadar uzanmaktadır (Raiborn vd., 2017, s. 12). Bağımsız denetçiler iç kontrol tarafından üretilen ve finansal tabloları etkileyen hatalarla ilgiliyken iç denetçi bu hatayı üreten sistemin kendisi ile ilgilidir (Pickett, 2010, s. 93,94).

İki fonksiyonun da güvence çerçevesi içinde birbirini tamamlayan işlevleri bulunmakla birlikte kendilerine has görevlerinin ve bu çerçevede uzmanlıklarının bulunması bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını korumaları açısından hayati derecede önem taşımaktadır (CIIA, 2020a, s. 1).

### 3.1.1. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçi Arasındaki Benzerlikler

Genel olarak iç ve bağımsız denetçilerin denetim rutinleri birbirine oldukça benzerdir. Özellikle benzer işlerde iş yapış biçimleri dışarıdan bakan birisi için aynıymış gibi görünecektir. Denetimin konusu, denetimde kullanılan ölçüt ve kanıt toplama teknikleri birbirlerine oldukça benzemektedir (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018). Hem iç hem de bağımsız denetçi finansal birçok işlemin incelenmesi ve analiz edilmesinde aynı denetim tekniklerini kullanır ve bu durum denetim metodolojisi açısından iki denetim fonksiyonunu birbirine oldukça yaklaştırır (Pickett, 2010, s. 90).

Hem iç denetçi hem de bağımsız denetçi tarafından iç kontrol sisteminin finansal tablolar açısından denetiminde karşılaşılan kontrol zaafiyetleri her iki denetim birimini de ilgilendirir. Bağımsız denetçi finansal tabloların güvenilirliği açısından bu durumu irdelerken, iç denetçi kontrol zaafiyetini doğrudan yönetime iletecek ve düzeltilmesi konusunda görüş bildirecektir (Pickett, 2010, s. 91).

Bir diğer benzer yön ise bilişim sistemleri denetiminde bulunmaktadır. Her iki denetim birimi de denetimleri esnasında bilişim sistemleri kontrollerini yapmakla mükelleftir. Elbette uzman bir bilişim sistemleri denetçisi kadar olamasa da temel kontrollerin varlığı ve işleyip işlemediğinin analizi şarttır. Bağımsız denetçi finansal tabloları etkileyen bilginin üretildiği bilgi sistemleri açısından olaya yaklaşıırken, iç denetçi daha kapsamlı bir şekilde bilgi sisteminin yönetimin amaçlarına etkili bir şekilde ulaşmasını sağlayan doğru raporları üretip üretmediği noktasında yoğunlaşacaktır (Pickett, 2010, s. 90).

Her iki meslek grubu da profesyoneldir ve kendilerine özgü olmakla birlikte çoğu noktada benzeşen standartlara sahiptir. Görevlerini bu standartlara uyarak yapmak zorundadırlar. Bağımsız denetçi için işini belli ilkelere göre yapmak çok daha önemlidir çünkü dava riski ile karşı karşıyadır. Yanlış bir denetimin sonucundan etkilenen tarafların dava açma riski her zaman vardır. İç denetçinin standarda uyumunu teşvik eden argümanlar ise iç denetim birim yöneticisi ile kalite güvence programıdır (Atanasiu vd., 2008, s. 6; Pickett, 2010, s. 91).

Her iki denetim fonksiyonu da kuruluşun iç kontrol sistemleri ile yakından ilgilidir. Kontroller ve bunların kuruluşun operasyonel düzenlemeleriyle nasıl bir araya getirildikleri, denetim rolünün temelini oluşturan önemli bir konu olarak görülmelidir. Yetkilendirme, görevlerin ayrılığı, iyi dokümantasyon, denetim izleri, sağlam bilgi sistemleri ve gözetim ile ilgili hususların tümü, işletmenin başarısı için önemli olan iç kontrol sisteminin kapsamındadır. İç denetim ise kontrollere, organizasyonel amaçlara ulaşılmasını destekleyen mekanizmalar olarak daha geniş bir açıdan yaklaşır (Atanasiu vd., 2008, s. 6; Pickett, 2010, s. 91).

Her ikisi de faaliyetleri hakkında resmi denetim raporları üretir. Bağımsız denetçi raporunda finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili bir görüş verirken iç denetçi de bu tip de bir denetim görüşü bulunmaz (Pickett, 2010, s. 91).

Görüleceği üzere her iki denetim fonksiyonunun denetimlerinde birbirleri ile örtüşen tarafları bulunmaktadır. Bu örtüşen taraflar veya benzerlikler iyi yönetilebilirse iki denetim birimine de önemli faydalar sağlayabilecektir. Öte yandan iki denetim fonksiyonunun denetim kapsamı, kanıt toplama teknikleri, raporlama süreçleri gibi konularda birbirine benzeyen pek çok nokta bulunmakla birlikte farklılaştıkları noktalar da bulunmaktadır.

### 3.1.2. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçi Arasındaki Farklılıklar

İç ve bağımsız denetim, güvence çerçevesi içinde birbirini tamamlayan işlevlerdir ve her ikisi de bir kurumun etkin yönetişimi için gereklidir. Ancak, her iki fonksiyonun da kendine has değerleri ve uzmanlıkları vardır.

Bu nedenle çok farklı roller üstlenirler ve yönetim kuruluna/denetim komitesine ayrı ayrı rapor verirler. Her ikisinin de bağımsız, objektif, uygun kaynaklara sahip olması ve kendi uluslararası standartlarına göre çalışması gerekir (CIIA, 2020a, s. 3).

İki denetim birimi arasındaki farklılıklar aşağıda ele alınmıştır.

- Güvence sağlanan müşteri bakımından;

Bağımsız denetçiler çoğunlukla hissedarlara ve yatırımcılara güvence sağlar. Bununla birlikte, çalışmaları, denetledikleri kurumun üst yönetimini, yönetim kurulunu ve denetim komitesini de ilgilendirir. Hissedarlar, yönetim, yatırımcılar, hükümetler, düzenleyiciler ve diğer paydaşlar, iş faaliyetlerinin başarılı bir şekilde yürütülmesine, sağlam iç süreçlere ve güvenilir bilgi üretimine bu raporlar üzerinden güvenmek zorundadırlar. Bu operasyonel ve raporlama süreçleri kullanıcıların karar almalarını ve politika geliştirmelerini sağlayan en önemli dökümanlardır (CIIA, 2020a, s. 4).

Buna karşılık iç denetçiler, denetim komitesine, genel olarak yönetim kuruluna ve üst yönetime yönetim sınırları dâhilinde güvence sağlarlar. İç denetimin görevi işletme yönetimi tarafından belirlenir. Amacı bağımsız denetçiden farklı olarak işletmenin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmektir (CIIA, 2020b, s. 4; Özoğlu vd., 2010).

- Amaç Bakımından;

Bağımsız denetçi çalışması ve bu çalışma sonucunda ulaşılan görüş şirketin hissedarlarına sunduğu raporları doğrulama ve güvenilirlik katmak için vardır (CIIA, 2020a). İç denetçiler ise işletmede kurulmuş olan iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ve verimliliği ile ilgilenirler (Pickett, 2010).

Bağımsız denetim süreci, bir şirketin iç kontrollerinin, süreçlerinin, yönergelerinin ve politikalarının yeterli, etkili ve devlet gerekliliklerine, sektör standartlarına ve şirket politikalarına uygun olması ile ilgilidir. İç denetim ise, yönetim, risk yönetimi ve kontrollerin genel etkinliği hakkında makul güvence sağlar. Finansal ve finansal olmayan kontroller de dahil olmak üzere risklere verilen çeşitli yanıtları ve risk hakkında şirket içindeki bilgi akışını da içerecek şekilde, tüm risk kategorilerini ve bunların yönetimini kapsar (CIIA, 2020a; Pickett, 2010).

- Zaman Bakımından;

Bağımsız denetim çalışmaları şirketin dış finansal raporlama döngüsüne bağlıdır ve bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkındaki yıllık görüşünü desteklemek üzere tasarlanmıştır. Bu nedenle genelde yılsonlarında hesap dönemi kapanışının ardından (finansal tabloların düzenlenmesinden sonra) başlamaktadır ancak iç denetçilerin çalışmaları süreklilik arz etmekte olup yıl boyu sürmektedir (Besen, 2022; CIIA, 2020a; Pickett, 2010).

- Görüş Bakımından;

Bağımsız denetimin odak noktası ağırlıklı olarak finansal tabloların geçmiş performansı doğru ve adil bir şekilde yansıtır yansıtmadığına ilişkindir. İç denetimin odak noktası ise ideal olarak yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin riskleri yönetmede etkili olduğuna dair güvence sağlamaktır (CIIA, 2019).

- Kuruma Katkı Bakımından;

Bağımsız denetçilerin müşterilerinin yönetim ya da risk yönetimi süreçlerini geliştirmek gibi bir sorumlulukları olmamakla birlikte işlerinin bir parçası olarak karşılaştıkları iç kontrol sorunlarını raporlama görevleri vardır. Buna karşılık, iç denetim kurum içinde sürekli olarak çalışmak, mevcut veya ortaya çıkmakta olan zayıflıkları tespit etmek ve yöneticilerin süreçleri iyileştirme çabalarına destek olmakla görevlidir (CIIA, 2020b; ECIIA, 2013).

- Bağımsızlık Bakımından;

Bağımsız denetçiler şirket dışından bir denetim sözleşmesi ile daha çok finansal tabloları değerlendirmek üzere görev almış kişi ya da kurumlardır. İç denetçiler ise denetledikleri kuruma bağlı olarak çalışan, kontrolleri denetlemek ve değerlendirmek üzere işe alınan bir şirket çalışanıdır. Bu nedenle iç denetçilerin bağımsızlıkları bağımsız denetçilere göre daha sınırlıdır (Besen, 2022; CIIA, 2020a; Pickett, 2010).

- Denetim Standartları Bakımından;

Bağımsız denetçiler Bağımsız Denetim Standartları (BDS)'na, yasa ve yönetmeliklere; iç denetçiler ise İç Denetim Standartlarına ve etik kurallara uygun olarak çalışmalarını sürdürürler (Besen, 2022; CIIA, 2020b).

Çizelge 3.1: İç denetçi ile bağımsız denetçi arasındaki farklar

|                    | İç Denetçi                                                                                                                                  | Bağımsız denetçi                                                                                                                                                 |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Kapsam             | Bir firmadaki finansal, operasyonel ve uygunluk ile ilgili süreçlerdeki tüm riskleri değerlendirir.                                         | Finansal tablolar ve dipnotları ile iç kontrolleri denetler ve görüş bildirir.                                                                                   |
| Görevlendirme      | Bir organizasyona bağlı olarak ya doğrudan doğruya ya da hizmet alımı suretiyle görev yaparlar. Kurumun ücretli personeliidir.              | Denetlenen kurumun genel kurulu tarafından yıllık görevlendirilir. Kurum ile yapılan sözleşmeyle kurumdan bağımsız olarak görev yapar. Kurum personeli değildir. |
| Zorunluluk         | Genel olarak iç denetim birimi kurulması zorunlu değil ihtiyaridir.                                                                         | Kamu yararını ilgilendiren kurumlarda mevzuatla zorunlu tutulmuştur.                                                                                             |
| Amaç               | Üst yönetimin yönetim, risk yönetimi ve iç kontrollerle ilgili görevlerini yerine getirip getirmediğine dair üst yönetime güvence sağlamak  | Finansal tabloların yasaların gerektirdiği şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin olarak hissedarlara ve paydaşlara güvence vermek.                         |
| Raporların Alıcısı | Yönetim kurulu, denetim komitesi, üst yönetim ve denetçiler                                                                                 | Hissedarlar ve diğer paydaşlar.                                                                                                                                  |
| Süreç              | Sistematik öneriler ve düzeltici işlemlerin takibi                                                                                          | Çoğunlukla finansal raporlamaya ilişkin süreçlere odaklanan ve bunların iyileştirilmesi hakkında yönetime mektup                                                 |
| Zamanlama          | Üst yönetim, denetim komitesi veya yönetim kurulu tarafından onaylanan denetim planına göre genel olarak geleceğe yönelik.                  | Yasal olarak belirlenmiş sürelerle göre genel olarak geçmişe yönelik.                                                                                            |
| Bağımsızlık        | Yönetimden ve personelden bağımsız olarak denetim komitesine veya yönetim kuruluna bağlı olarak çalışırlar. Ama bağımsızlıkları sınırlıdır. | Tam anlamıyla Kurumdan bağımsızdırlar.                                                                                                                           |

Kaynak: (Albawwat, 2017; CIIA, 2019; Pickett, 2010)

### 3.2. Bağımsız Denetçiler ile İç Denetçiler Arasındaki Güven ve İş birliği

Özellikle 2000’li yılların başlarında, gelişmiş ülkelerdeki büyük çaplı işletmelerde görülen yolsuzluk ve hileli finansal raporlama olayları finansal raporların güvenilirlik algısını olumsuz etkilemiş, bu durum kurumların daha hesap verebilir ve şeffaf olmalarına ilişkin beklentileri beraberinde getirmiştir. Bu aynı zamanda bağımsız denetim raporlamasının kapsamının genişlemesine, raporların daha fazla bilgi içermesine ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarının artmasına neden olmuştur. Bu süreç bağımsız denetçiler açısından denetimler için gerekli olan zamanın artmasını ve bununla ilişkili olarak maliyet artışını beraberinde getirmiştir. Artan bu maliyetin denetim firması tarafından bir şekilde müşteriye yansıtılmadığı veya denetim kalitesinden taviz vermeden denetim

süresinin düşürülemediği durumlarda denetim kalitesinin bundan olumsuz anlamda etkilenmesi ihtimali yükselmiştir.

Bu noktada bağımsız denetçilerin eğer şartlar uygunsa iç denetçilerle iş birliği ve koordinasyon kurmaları bağımsız denetime önemli faydalar sağlayacaktır (Mihret & Admassu, 2011). Özellikle düzenleyici otoriteler bu iş birliğinin yapılabilme şartlarını ortaya koyarak ve bunun yapılabilirliği noktasında destek vererek bu açıdan iş birliğine olumlu yaklaşmışlardır (Albawwat, 2017).

İç denetimin başlangıçta bağımsız denetçiye olan destekleyici rolü sonraki yıllarda iç denetçi ve bağımsız denetçi arasında bir iş birliğine evrilmiştir. Bu duruma neden olan en önemli iki etken iç denetçilerin profesyonelleşmesi ve artan denetim maliyetlerinden tasarruf etme gerekliliğidir. İç denetim ile bağımsız denetim arasında bir işbirliğinin olmaması iç denetçinin zaten yaptığı işlerin bağımsız denetçi tarafından tekraren yapılmasına neden olacak, özellikle büyük işletmeler için denetimin planlaması ve uygulanmasında bağımsız denetçinin daha fazla zamana ihtiyaç duymasını ve sonuç olarak daha fazla ücret istemesini beraberinde getirecektir (Özoğlu vd., 2010).

Her ne kadar iç denetimin yıllar içindeki değişen rolü sonrasında iç denetçilerin denetimlerinde finansal denetimden ziyade faaliyet denetimine ağırlık vermeleri iç denetim ve bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi zayıflatmış olsa da kurumların iç denetim fonksiyonuna sahip olma seviyesi yasal zorunluluklar veya kurumsal yönetimin önemi gibi etkenler nedeniyle artmış olması ve fonksiyonun daha etkin bir yapıya kavuşması, yönetimi ve bağımsız denetimi daha fazla destekleyen bir yapıya kavuşmasına neden olmuştur (Özoğlu vd., 2010).

Regoliosi & Martino (2019), yaptığı çalışmada karşılıklı iş birliğinin kontrollerin güvenilirliğini artırdığını ve kısmen işin tekrarlanmasını önlediğini belirtmiştir. İç denetim fonksiyonu sadece iç kontrol sisteminin önemli bir parçası olmakla kalmaz aynı zamanda iç denetimin çalışmalarına bağımsız denetçi tarafından duyulan güven, bağımsız denetçinin işinin kapsamını azaltabileceği gibi etkinliğini de artırabilmektedir.

İç denetim ve bağımsız denetim arasında olması muhtemel bir işbirliğinin şartları ve sınırlarına hem iç denetim standartlarında hem de bağımsız denetim standartlarında ayrıntılı

bir şekilde yer verilmiş, hatta son dönemlerde standartlarda yapılan değişiklikler ile bu işbirliği teşvik edilmiştir (IIA, 2017; KGK, 2017, 2014).

İç denetim standartlarında, iç denetim birim yöneticisinin aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasını asgarîye indirmek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla bağımsız denetçilerle eşgüdüm sağlayarak devamlı şekilde iletişim halinde olması gerektiği önerilmiştir. İç denetim birim yöneticisi tarafından sağlanacak bu eşgüdüm ile aynı çalışmaların gereksiz yere tekrarlanmasının önlenmesi, iç ve bağımsız denetçilerin planladığı denetim faaliyetlerinin tartışılması ve görüşülmesinin gerekliliği ve bunun için sık sık toplanılması gerektiği, birbirlerinin denetim programı ve çalışma kâğıtlarına erişim imkânının bulunması ve denetim raporlarının görülmesi gerektiği belirtilmiştir (IIA, 2017).

Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki ilişkinin doğasını anlamak, özellikle iç ve bağımsız denetçilerin bir kurumun gözetim mekanizmaları olarak hizmet verdiği göz önüne alındığında, hem kurum açısından hem de bağımsız denetçiler açısından ekonomik etkilere sahip olabilmesi açısından önem arz etmektedir (Felix, Jr. vd., 2001; Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Bu nedenle, bağımsız denetim firmaları ve müşterileri bağımsız denetim sırasında iç ve bağımsız denetim kaynaklarının nasıl kullanılacağı konusunda fikir sahibi olmalıdır (Singh vd., 2014).

Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler arasındaki iş birliğinin etkenlerinden birisi de ülkeler arasındaki kültürel farklılıklardır. Örneğin Albawwat (2017), tarafından Ürdün özelinde yapılan araştırmada diğer Arap ülkeleri gibi güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve kolektivizm açısından yüksek puanlar alan ülkelerde bağımsız denetçilerin iç denetimle işbirliğine daha uzak oldukları belirtilmiştir. Bu durum BDS 610 uyarınca bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna güvenme sürecinin bu özel kültürel özelliklerden etkileneceğini göstermektedir.

Sadece özel sektörde değil kamu sektöründe de iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki iş birliği ve etkileşim oldukça önemli görülmektedir. Bu konuda Avrupa Birliği İç Denetim Enstitüsü (ECIIA) ile Avrupa Birliği Sayıştaylar Birliği (EUROSAI)'nin birlikte yürüttüğü bir araştırmaya göre iş birliğinin faydaları;

1. Fikir ve bilgi alışverişi yoluyla iyi yönetişimin desteklenmesi;
2. Eşgüdümlü planlama ve iletişimden kaynaklanan daha iyi koordine edilmiş iç ve bağımsız denetim faaliyeti,
3. İlgili denetim rollerinin daha iyi anlaşılmasına dayanan daha etkili ve verimli denetimler ve rafine denetim kapsamı;

şeklinde sıralanmıştır (ECIIA, 2013; NAO & HM Treasury, 2000).

### **3.2.1. İşbirliğinin Olumlu Yanları**

İç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasındaki etkileşim ve iş birliği, farklı açılardan hem denetlenen işletmeye hem iç denetime hem de bağımsız denetime yarar sağlayabilmektedir. Sağlanacak iş birliğinin olumlu yanlarını bu durumdan fayda sağlayacak taraflar olan bağımsız denetim, denetlenen kurum ve iç denetim açısından ayrı ayrı inceleyebiliriz.

#### **3.2.1.1. Bağımsız denetim açısından**

İç denetim ve bağımsız denetimin birbirlerine göre farklı tarafları bulunsa da iki denetim birimi arasında iş birliğine yol açacak ortak noktalar oldukça fazladır. Özellikle iç denetimin iç kontrol sisteminin önemli bir bileşeni olması bu iş birliğinin önemli nedenlerinden birisidir.

Bağımsız denetçi tarafından iç denetimle iş birliğine gidilmesi yönünde verilen bir karar bağımsız denetçi için olumlu ve olumsuz riskler taşıyacaktır. İç denetim çalışmalarının kullanılması veya iç denetimden doğrudan yardım alınması yönündeki karar olumlu olarak hem bağımsız denetim süresi, hem de bağımsız denetimin kalitesini olumlu anlamda etkileyebileceği gibi bağımsız denetçinin bağımsızlığını azaltarak denetim kalitesinde olumsuzlağa yol açma potansiyeli taşıyacaktır (Argento vd., 2018; Bame-Aldred vd., 2013; Glover vd., 2008; Morrill & Morrill, 2003).

Buna göre bağımsız denetçi tarafından iç denetim fonksiyonundan finansal tablo denetimleri esnasında faydalanılması denetim kaynaklarının etkin kullanımını sağlayacak aynı zamanda denetim maliyetinin azalmasına neden olacaktır. Ancak gelişmekte olan ülkelere yönelik yapılan çalışmalarda bağımsız denetim sırasında iç denetim

fonksiyonundan faydalanılmasının denetim ücretlerinde kayda değer bir indirim yaratmadığı belirtilmiştir (Al-Twajry vd., 2004; Suwaidan & Qasim, 2010).

İç ve bağımsız denetçiler arasındaki iş birliği, iç denetim tarafından daha önce yapılmış veya yapılacak olan denetimlerin bağımsız denetçiler tarafından mükerrer olarak yapılmasını başka bir deyişle gereksiz yere tekrarlanmasını önleyebilir. Aynı zamanda bu iş birliği sayesinde bağımsız denetçiler, iç denetçilerin kuruluşun, politikaları ve çalışma ortamı hakkında bağımsız denetçilerden daha fazla bilgiye sahip olmaları dolayısıyla organizasyonun kültürünü ve işleyişini daha iyi anlama fırsatını yakalamış olurlar. İç denetçiler tam zamanlı çalışan olarak bağımsız denetçinin kısa süreli ziyaretleri sırasında göremediği iyi veya kötü uygulama örnekleriyle daha fazla karşılaşır (Saidin, 2010).

Bağımsız denetim tarafından iç denetim fonksiyonuna güven duymanın temel olarak iki sonucu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, bu güvenin iç kontrol sistemine de güveni beraberinde getireceğidir. Çünkü iç kontrolü izleme ve değerlendirme görevi olan iç denetime duyulacak güven, iç kontrolün iç denetim tarafından düzgün ve etkin bir şekilde denetlendiğini dolayısıyla kontrol riskinin düşük olduğunu gösterecektir. İkincisi ise, bağımsız denetçi bu güven dolayısıyla iç denetçi çalışmalarının doğruluğuna inanacak ve önemli yanlışlık riskini değerlendirmek amacıyla bunları kullanacak veya denetim kanıtı olarak değerlendirecektir (Krishnamoorthy, 1994).

Bağımsız denetçinin iç denetçilerle işbirliği yapmasının en önemli nedenlerinden biri, iç denetçinin genel olarak firma, alıcılar ve satıcılar, faaliyet süreçleri gibi alanlara aşinalığının getirdiği avantajlara sahip olmasıdır (Rittenberg vd., 1999; Rittenberg & Covalesski, 2001). Ayrıca, iç denetim personeli kurum personeli ile ortak anlayışa sahip olduğu için daha etkin iletişim kurabilmekte (Abbott vd., 2012b), şirket kültürüne daha fazla uyum sağladığı ve ayrıca şirketin bilgi kaynaklarının bir parçası olduğu için bağımsız denetimin kalitesini artırma konusunda bağımsız denetime oldukça yardımcı olup destek sağlayabilmektedir (Brody, 2012; Fowzia, 2010; Regoliosi & Martino, 2019). Bu durum bağımsız denetçi açısından bağımsız denetimin verimliliğini artırıcı bir etken olacaktır.

Lin ve diğerleri (2011), yaptıkları çalışmada bağımsız denetçilerin denetim faaliyetini iç denetim fonksiyonu ile koordine ettiğinde finansal tablolarda ve iç kontrol sisteminde bulunan önemli zayıflıkları tespit etme olasılığının arttığına dair kanıtlar sunmuştur. Desai

ve diğerleri (2011), bağımsız denetçilerin işlerinin kapsamı ve yoğunluğu ile iç denetimin etkinliği arasında negatif bir ilişkinin olduğunu ifade etmiştir.

Bağımsız denetçinin yılsonunda artan iş yükü ve personel kıtlığı nedeniyle, yetkin ve objektif iç denetim personeline doğrudan yardım alması olası nitelikli personel eksikliğini gidermenin yanı sıra birçok potansiyel avantaj sunar. Örneğin, iç denetimin kurumu, satıcı ve müşterileri, süreçleri bilmesi onun deneyimsiz bağımsız denetim personeline göre daha etkin bir denetim gerçekleştirmesine ve kişilerle daha kolay iletişim kurabilmesine neden olur (Abbott vd., 2012b).

BDS 240<sup>9</sup>'a göre bağımsız denetçiler, finansal tablo denetimlerinde hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin bulunup bulunmadığı konusunda makul güvence elde etmek zorundadır. Ancak hile normalde ilk elden şahit olunan bir olay olmadığı ve hileyi yapanların bunu gizlemek gibi bir amaçları bulunduğu için genellikle dış tarafların bu durumu ortaya çıkarması oldukça zordur (Norman vd., 2010). ACFE, (2020) ye göre hile tespitlerinde bağımsız denetçilerin payı %4 seviyesinde yer alırken, iç denetçilerin payı %15'dir. Bu durum iç denetçilerle iş birliğinin bağımsız denetçilere hilenin tespiti konusunda önemli anlamda bir katkı sağlayacağını göstermektedir.

İç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasındaki iş birliği teknolojide yaşanan hızlı gelişmelerden dolayı önemli bir hal almıştır. İç denetimin desteği olmadan yapılacak bir bağımsız denetim, denetlenen müşterilerin muhasebe ve yönetim sistemlerinin çok çeşitli olmasından ötürü oldukça maliyetli ve zaman alan bir süreç dönüşecektir (Brown, 1983).

Genel olarak literatürde yapılan çalışmalar bağımsız denetçi ile iç denetçiler arasındaki bir iş birliğinin bağımsız denetimi iki yönden olumlu olarak etkilediği üzerinde durmuştur. Bu yönler, denetim kalitesindeki artış ve denetim maliyetindeki düşüştür. Öncelikle iç denetimin tam zamanlı bir kurum çalışanı olmasından dolayı işletmenin iç kontrol yapısı hakkındaki bilgisi, kurum personeli ile iletişimi ve işletme kültürüne hakimliği bağımsız denetçiye göre daha fazladır. Bu nedenle iş birliği, denetim kalitesini artırabilecektir. Öte

---

<sup>9</sup> BDS 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

yandan iç denetim tarafından daha önce denetlenmiş alanların bağımsız denetim tarafından tekraren denetimi bu iş birliği sayesinde önlenecek ve bu durum bağımsız denetim maliyetinin düşmesine neden olacaktır.

### **3.2.1.2. Denetlenen kurum açısından;**

İç denetim ve bağımsız denetim arasındaki iş birliğinin denetlenen kurumun iç kontrol sisteminin oluşturulması ve sistemin değerlendirilmesi açısından önemli etkileri olacaktır. Kurumun mevcut iç kontrol sistemini değerlendirebilecek yetkinlikte bir iç denetim fonksiyonunun varlığı bağımsız denetçinin kuruma ilişkin edineceği izlenime olumlu katkı sağlayacaktır (Özoğlu vd., 2010).

Bağımsız denetçilerin iç denetime güven duyması denetlenen kuruluşların, denetim hizmetlerini daha düşük maliyetle almasını sağlayabilir ve denetimin kalitesini artırabilir. Bunun nedeni güven dolayısıyla bağımsız denetimin kapsamında gerçekleşecek daralma olacaktır. Denetimin zamanında bitirilememesi ve denetim sürecinin denetlenmiş finansal tabloların yayımlanmasını ertelemesi durumunda, firmalar olumsuz piyasa reaksiyonları ve yüksek bilgi asimetrisi gibi sonuçlar yaşayabilirler (Bronson vd., 2011).

Bağımsız denetçinin iç denetim çalışmasına güvenmesinin, iç denetim işlevinden daha fazla değer elde etmek isteyen herhangi bir kuruluş açısından da görece önemi olabilmektedir. Literatür, bağımsız denetçinin iç denetim çalışmasına güvenmesinin, bağımsız denetim zamanını ve ücretlerini azaltarak denetlenen kurum açısından önemli maliyet tasarrufları sağlayabileceğini göstermektedir (Brandon, 2010; Krishnamoorthy, 2002; Maletta & Kida, 1993; Mihret, 2010; Mihret & Admassu, 2011; Schneider, 2009).

Kurum için toplam denetim faaliyetinin ekonomik tasarruf, verimlilik ve etkililiğindeki potansiyel artış nedeniyle iç ve bağımsız denetçiler arasındaki işbirliği ve koordinasyonun önemi gün geçtikçe artmaktadır (Al-Twajry vd., 2004).

Bağımsız denetimin iç denetimle olan iş birliğinin artmasının denetlenen firmaya olası etkilerine ilişkin literatürde yapılan çalışmalar şu şekilde sıralanabilir:

1) Hileyi tespit etmede ve hataları önlemede (Coram vd., 2008; V. Desai vd., 2010).(Al-Twajry vd., 2004; Rezaee vd., 2002).

2) Firmanın faaliyetlerini etkinleştirmede (Al-Twaijry vd., 2003; Prawitt vd., 2009).

3) Kurumsal yönetişimi güçlendirmede (Rezaee, 2005).

4) İç denetim fonksiyonunun danışmanlık yeteneğini artırmada (Christopher vd., 2009; Stewart & Subramaniam, 2009).

5) Firma paydaşlarının firmaya güvenlerinin artmasında (Yatırımcı, Kreditor, Devlet vb.) (Badara & Saidin, 2013).

Sonuç olarak bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarına güvenmesi ve bu çalışmaları kullanması aynı işlerin tekrar tekrar yapılmasını önleyerek zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacak organizasyon faaliyetlerindeki denetim açığını azaltacaktır.

İç ve bağımsız denetçilerin aynı denetim alanlarını birbirlerinden ayrı olarak denetlemeleri, başka bir deyişle denetim çabalarının tekrarlanması genellikle denetlenen kurumun faaliyetlerini kesintiye uğratan ve tekraren denetim yaşayan personelin moralini bozan bir unsur taşıyacaktır (Saidin, 2010).

Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasındaki iş birliğinin gelişmesi ve bağımsız denetçinin kalitesinden dolayı iç denetime güven duyması firma yönetimi açısından iç denetim fonksiyonunun risk değerlendirmelerinin güvenilir olduğunu, faaliyetlerin mevcut düzenlemelere uygunluğunun sağlandığını, hileli faaliyetlerin tespit edilebildiğini ve iç kontrollerin yeterliliğinin ve işleyişinin sağlandığını gösterecektir. Bu işbirliği ve güvenin arzu edilen seviyede gerçekleşmemesi firma yönetimi açısından iç denetim fonksiyonunun yeterli etkinlik ve kalitede çalışmadığını gösterecektir (Farkas & Hirsch, 2016).

Öte yandan özellikle iç kontrol sisteminde şirketin iç denetçisi tarafından eksikliklerin önceden tespit edilmesi, bağımsız denetçi için iç denetim fonksiyonunun kalitesinin de bir göstergesi olacaktır. Ayrıca bu durum bağımsız denetçinin iç denetçiye olan güvenini artırmak için yönetimin hangi stratejileri uygulayabileceğinin belirlenmesine olanak tanıyacaktır (Farkas & Hirsch, 2016).

İç denetçilerle bağımsız denetçiler arasındaki iş birliğinin artmasının önemli sonuçlarından biri de kurumsal yönetim kalitesine yaptığı katkıdır. İç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasındaki işbirliğinin kurumsal yönetimi geliştireceği ve etkinliğini artıracığı anlaşıldıktan sonra özellikle son yıllarda bu işbirliğine verilen değer (önem) ve bu yönde yapılan çalışmalar oldukça artmıştır (Gramling vd., 2004; Quick & Henrizi, 2019).

Bu iş birliği yönetim organının kurumun operasyonları ve riskleri hakkında daha kapsamlı bir görüş elde etmesine yardımcı olacaktır. İç denetim ve bağımsız denetim arasındaki iyi iletişim, hem denetim sözleşmeleri hem de risk yönetimi ve iç kontrolün iyileştirilmesine ilişkin müteakip tavsiyeler daha iyi koordine edileceğinden üst düzey yöneticilere de fayda sağlayacaktır (ECIIA, 2013).

Bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki bir iş birliğinin bağımsız denetime olan olumlu etkileri aynı zamanda denetlenen kurum açısından da bulunmaktadır. Başka bir deyişle, denetim kalitesinin artması ve denetim maliyetinin düşmesinin denetlenen kuruma da olumlu etkisi vardır. Bunlara ilaveten iç denetime bağımsız denetçi tarafından güven aynı zamanda işletmenin iç kontrol sistemine güvenin de bir göstergesi niteliğindedir. İç kontrol sisteminin düzgün işlemesi yönetime güveni de beraberinde getirecektir. Bağımsız denetçinin iç denetime güveni işletme açısından iç denetçilerin performansı hakkında üst yönetime bir fikir veya güvence de verecektir.

### **3.2.1.3. İç denetim açısından;**

Bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki koordinasyon ve iş birliğinin, sadece bağımsız denetim ve denetlenen işletmeye değil aynı zamanda iç denetime de faydası bulunmaktadır.

Bağımsız denetçi tarafından iç denetim çalışmalarının bağımsız denetim için uygun olduğuna karar verilmesinin ardından kullanımı, bağımsız denetimin hem verimliliğini hem de etkinliğini artırabilir ve iç denetçilerin kurumlarındaki itibarlarını yükseltebilir (Krishnamoorthy, 1994).

Bağımsız denetçiler, iç denetçilere göre birden çok müşteriye sahip oldukları için daha geniş bir finansal sorun çeşitliliğine maruz kalmaktadırlar. Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasındaki bir işbirliği, iç denetçilerin daha önce ele almadıkları sorunları keşfetmelerine ve bunların çözüm yollarını öğrenmelerine neden olması açısından iç denetçiler açısından da önemli olabilmektedir (Saidin, 2010).

İş birliği ve koordinasyon bağımsız denetçi açısından denetimin etkinliğini artırdığı gibi iç denetçiler açısından da denetim etkinliğini artırabilmektedir. İç denetçilerin bağımsız

denetim çalışmalarından faydalanmaması aynı işlerin tekraren yapılmasına neden olacak gereksiz işlerin elimine edilmesini engelleyecek, denetim kapsamı için gereksiz zaman ve kaynak ayrılmasına neden olacaktır (Saidin, 2010). Öncelikle iç denetçiler farklı sektörlerde ve büyüklüklerdeki işletmelerin denetimini gerçekleştiren bağımsız denetçilerin bilgisinden faydalanacak işletmedeki konumlarını sağlamlaştıracak veya bir ileri aşamaya taşıyacaklardır (Cockburn, 1984).

Bağımsız denetçinin iç denetime güveni sonucu bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasında oluşan koordinasyon ve işbirliği, tıpkı bağımsız denetçilerin denetimlerinde kendilerine yol göstermesi için iç denetçilerin çalışma kâğıtlarını ve iç denetim raporlarını kullanmaları gibi, iç denetçilerin de bağımsız denetim çalışmalarından faydalanarak iç denetim çalışmalarında dikkat etmeleri gereken alanları belirlemelerine ve iç denetim planlarını buna göre oluşturmalarına yardımcı olacaktır (Saidin, 2010).

Bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güven duyması, iç denetim faaliyetlerinin kaliteli olduğunun bir göstergesi niteliğinde olacaktır. Bu durum işletmenin iç kontrol sisteminin yeterli olduğuna, risk değerlendirmelerinin düzgün yapıldığına, iç denetçilerin güvenilir olduğuna da bir işaret niteliğinde olacaktır.

### **3.2.2. İşbirliğinin Olumsuz Yanları**

İç denetçilerle bağımsız denetçilerin görevlerini yerine getirirken bir işbirliğine gitmelerinin her iki taraf için de olumlu tarafları bulunabileceği gibi riskleri de bulunmaktadır (Morrill & Morrill, 2003).

Bağımsız denetçi, müşteri işletme tarafından görevlendirilse ve ücretini müşteri işletmeden alsa da sorumlu olduğu paydaşlar farklıdır. Bağımsız denetçi finansal tabloların güvenilirliği konusunda asıl olarak hissedarlara, şirkete yatırım yapmak isteyenlere, devlete ya da kredi kuruluşlarına karşı sorumluluklara sahiptir. Bu nedenle müşteri işletmeye karşı bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruması denetim kalitesinin sağlanması noktasında en temel belirleyicilerden ikisidir.

Bağımsız denetçilerin gerekmediği veya uygun olmadığı halde İç Denetim Fonksiyonuna önemli yatırımlar yapan müşterilerin baskılarına boyun eğerek, onların

çıkarına hizmet edecek şekilde iç denetimle işbirliğine gitmesi bağımsızlıklarını ve tarafsızlıkları tehdit edecektir (Argento vd., 2018; Brody, 2012).

İç denetim fonksiyonu gerekli şartları taşımasa dahi bağımsız denetçiler denetim süresinin kısalmasına yol açacağı için iç denetime güven duymaya isteklidir. Bunun nedeni denetim sektöründe artan rekabet dolayısıyla denetimi zamanında bitirme baskısıdır. Hem denetim firmasının hem de müşterinin bağımsız denetçiden denetimi en kısa sürede bitirmesine yönelik beklentisi bu baskıya neden olmaktadır (Argento vd., 2018; Broberg, 2013; R. Desai vd., 2017).

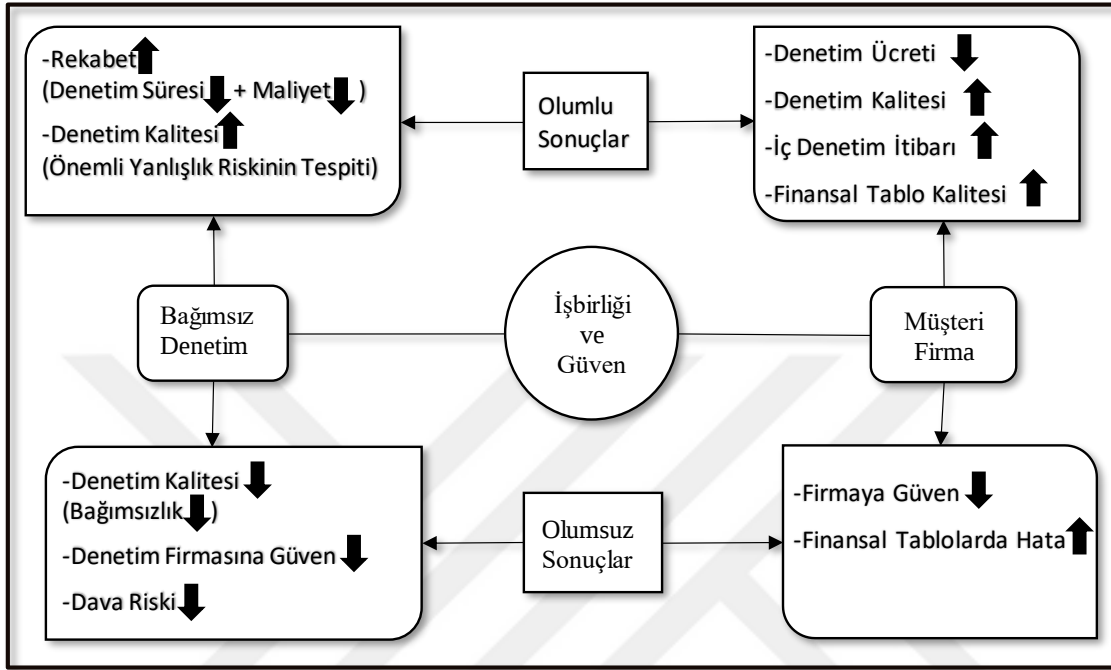
Denetim firması açısından bakıldığında güvenin bir sonucu daha düşük denetim ücretleri, başka bir sonucu ise sorumluluk artışı veya dava riski olacaktır (Albawwat, 2017; Brody, 2012; Felix vd., 2001). Aynı zamanda iç denetime güven için harcanacak zaman denetim süresinin uzaması ve denetim raporunda gecikmeye de neden olabilir (Albawwat, 2017).

Arel ve diğerleri (2012), tarafından yapılan çalışmada bağımsız denetçiye açılan davalarda hâkimlerce kurum personeli olan iç denetçilere güvenen bağımsız denetçilere, kurum dışından hizmet veren iç denetçiye güvene göre daha yüksek sorumluluk verildiği, ancak iç denetçiye güven duymayan denetçilerde bu sorumluluğun en alt düzeyde kaldığı tespitine yer verilmiştir. Bu nedenle, iç denetçilerin çalışmalarına güvenmek konusunda daha yüksek dava riski algılayan denetçiler, eylemlerinin savunulabilirliğini artırmak için iç denetçilerin çalışmalarına güvenden imtina edeceklerdir. Zaten denetim standartları bağımsız denetçiyi güven konusunda zorlamamakta sadece yol gösterip teşvik etmektedir.

Brody'e (2012) göre güven önündeki iki büyük engel, bağımsız denetçinin kazanacağı daha düşük ücret ile katlanacağı daha büyük sorumluluktur. İç denetimin bağımsız denetime katkısı arttıkça denetim ücretleri düşmektedir (Felix, Jr. vd., 2001).

Bağımsız denetim ile iç denetim arasında bir koordinasyon ve iş birliğinin olmaması, bağımsız denetçinin iç denetime güven duymamasına, dolayısıyla iç denetimin çalışmalarından faydalanmamasına ve ondan doğrudan yardım almamasına neden olacaktır. Bu durum aslında iç denetim için vekalet teorisinin iç denetimden murat ettiği hissedarlar tarafından yönetimin performansının denetlenmesi veya yönetimden gelen bilginin doğru

olup olmadığına ilişkin kontrolün sağlanması varsayımlarına uymamakta, denetim maliyetinin, sağladığı faydadan daha fazla olduğunu ve iç denetimin kurum için işlevsiz yapıda bulunduğunun bir göstergesi olmaktadır.



Şekil 3.2: Bağımsız denetimin iç denetim fonksiyonuna güveni ve işbirliğinin etkileri

### 3.3. İç Denetimi Değerlendirme ile İlgili Denetim Standartları

Profesyonel mesleklerin yaptığı işlerin özelliğinden dolayı (tıp, hukuk ve muhasebe meslekleri gibi) bu mesleklerin uygulanmasında standartlar belirlenmesi elzemdir. Bu standartlar, uygulayıcıların birbirleriyle ve müşterileri ile olan sorumluluklarını ve ilişkilerini tanımlamak, sınırlarını çizmek ve yapılan işi standardize etmek için gerekli ve önemlidir (Albawwat, 2017).

Bu nedenle denetim mesleğinin de görevini yaparken çerçevesi çizilmiş standartlara ihtiyacı olmuştur. Bu ihtiyaçtan hareketle Dünya’da genel olarak kabul gören iki otorite tarafından denetim standartları yayımlanmaktadır. Bunlar Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’nın alt kuruluşu olan Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları Kurulunca (IAASB) yayımlanan Denetim Standartları (ISA) ile Amerika’da uygulanan ve Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)’nın alt kuruluşu Denetim Standartları Kurulu (ASB) tarafından yayımlanan Denetim Standartları (AU)’dır. Aynı

zamanda Amerika’da 2000’li yılların başında yaşanan şirket skandallarının sonrasında kabul edilen Sarbanes-Oxley Yasası ile 2002 yılında kurulan Halka Açık Şirketler Gözetim Kurumu (PCAOB) tarafından borsaya kote şirketlere özgü yayımlanan Denetim Standartları (AS) vardır. Ayrıca kamu kurumlarının denetimini üstlenen denetçiler için Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları (INTOSAI) tarafından çıkarılan denetim standartları (ISSAI) bulunmaktadır (Başpınar, 2005).

Farklı kurumlar tarafından yayımlanan denetim standartları bulunmakla birlikte son yıllarda yapılan düzenlemelerle standartların içeriklerinin birbirlerine oldukça benzediği de görülmektedir (Karahana, 2017).

Üç ana standart belirleyici (PCAOB, AICPA ve IAASB)<sup>10</sup>, bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna güveni konusunda rehberlik edecek standartlara sahiptir. Amerika’da PCAOB; halka açık şirketler için, İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi AS 2605 standardını benimsemiştir. IAASB, “ISA 610 (İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması)” standardını çıkarmıştır. AICPA, “SAS 128 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması” standardını belirlemiştir. Daha sonra AICPA, standartların birbirine yakınsaması projesi kapsamında AU-C 610 nolu standardı benimseyerek, ISA 610 ile "yakınsama" olarak revize etmiştir.

Bağımsız denetim standartlarında iç denetim çalışmalarından faydalanılmasına ilişkin ayrı bir standart olması, iç denetimin kurumdan kuruma farklılık göstermekle birlikte denetim kapsamı ve uyguladığı prosedürler bakımından bağımsız denetime benzemesi ve kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayarak tarafsız ve yetkin bir şekilde görevini yerine getirme ihtimalinin bulunmasından kaynaklanmaktadır. Ancak herne kadar iç denetçilerin denetim kapsamı ve iş yapış şekli bağımsız denetçilere benzese de “BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” standardının gerekli kıldığı üzere iç

---

<sup>10</sup> PCAOB; Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu, Amerika için halka açık işletmeleri denetleyen bağımsız denetçiler için denetim standartlarını yayımlayan kuruluş.

AICPA; Sertifikalı Bağımsız Denetçiler Birliği, Amerika için halka açık işletmeler dışındaki işletmeleri denetleyen bağımsız denetçiler için denetim standartlarını yayımlayan kuruluş.

IAASB; Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, Uluslararası bağımsız denetçiler için denetim standartlarını belirleyen bağımsız kuruluş.

denetçiler çalıştıkları kurumdan bağımsız değildirler. İç denetçilerin, kurum içinde hem güvence hem de danışmanlık hizmeti vermeleri çıkar çatışmasına neden olabilmekte ve bu durum bağımsızlığı ve nesnelliği bozabilmektedir (Hoos vd., 2013; KGK, 2019; Stewart & Subramaniam, 2009).

Güncel standartlara geçmeden önce iç denetçilere güvene ilişkin olarak standartların tarihsel süreçte nasıl şekillendiği ele alınacaktır.

Bağımsız denetçi ile iç denetçi arasındaki ilişkilere ilk değinen standart ABD’de 1975 yılında yürürlüğe giren SAS 9- "Bağımsız denetçinin çalışmasına iç denetim fonksiyonunun etkisi" standardı olmuştur. Standart kısa sayılabilecek uzunlukta olup 11 paragraftan oluşmakta ve bağımsız denetçinin iç denetimin bağımsızlığını, liyakatını ve iş performansını değerlendirdikten sonra ancak iç denetçilerin çalışmalarından faydalanıp faydalanmayacağına karar vermesi gerektiğini ortaya koymaktadır. SAS No. 9, genel olarak güven konusunda iç denetçinin bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesinde iç denetçi özelliklerinin (yani yeterlilik, tarafsızlık ve iş performansı) değerlendirilmesi gereğini belirtmiştir (Whittington & Margheim, 1993).

İzleyen dönemde finansal tablo denetimlerinde iç kontrol yapısının değerlendirilmesine ilişkin değişiklikler, sertifikalı iç denetçi sayısında meydana gelen önemli artışlar, denetim ücretlerinin önemli bir maliyet unsuru oluşturmaya başlaması, denetim komitesinin artan önemi, kamuya açık işletmeler için iç kontrol sistemlerinin kurulmasının şart koşulması ve iç denetçi çalıştırılmasının tavsiye edilmesi, SAS 9 standardında iç denetimin ne şekilde değerlendirileceğine ilişkin tam bir rehberliğin bulunmaması gibi etkenler ilgili standartta değişiklik yapılması ihtiyacını doğurmuştur. Dolayısıyla ilgili standart yerine 1991 yılında SAS 65-"Finansal tabloların denetiminde bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunu değerlendirmesi" standardı kabul edilmiştir. Bu standart ile bağımsız denetçinin iç denetimin bağımsızlığı, liyakatı ve iş performansı ile ilgili değerlendirmeyi nasıl yapacağı konusunda daha kapsamlı bir açıklama getirilmiştir (Reinstein vd., 1994; Suwaidan & Qasim, 2010; Whittington & Margheim, 1993).

Son olarak 2014 yılında AICPA tarafından yakınsama projesi kapsamında (Clarity Project) SAS 65 nolu standart yerine SAS 128 nolu standart kabul edilmiştir. SAS 128, SAS 65’te olmayan kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım kavramını ortaya

koymuştur. İlgili standart bu sayede, bağımsız denetçinin kalite kontrolü de içeren sistematik ve disiplinli bir yaklaşımın iç denetim fonksiyonu tarafından uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmesini istemiştir. SAS No. 128, temel olarak ISA 610 (Revize 2013) kullanılarak geliştirilmiştir.

Tezde, bağımsız denetçilerin iç denetimle ilişkilerini düzenleyen ülkemizde de uygulanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA 610) ele alınmakla birlikte son yıllarda standartların yakınsaması nedeniyle diğer standart belirleyiciler tarafından yayımlanan güven standartları da genel olarak aynı kapsamda düşünülebilir.

Bağımsız denetçiler tarafından iç denetçi çalışmalarından faydalanılmasını düzenleyen temel standart ISA 610 “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması” standardı olmakla birlikte ISA 315 “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” standardı da bağımsız denetçinin iç denetçi ile iletişim ve işbirliğinde önemli bir role sahiptir.

BDS 315<sup>11</sup>’in bağımsız denetçi ve iç denetim fonksiyonuna bakan yönü, özellikle iç denetim fonksiyonunun bilgi ve tecrübesi ile bağımsız denetçinin işletme ve çevresini tanımasında, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesinde ve değerlendirmesinde bağımsız denetçiyi nasıl bilgilendirebileceğini ve bağımsız denetçiye nasıl katkıda bulunabileceğine ilişkin çerçeve sunmasında bulunmaktadır. Ayrıca BDS 315, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler arasındaki etkin bir iletişimin bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli hususlardan haberdar olabileceği bir çevrenin oluşturulmasındaki rolünü de açıklamaktadır (Bame-Aldred vd., 2013; KGK, 2014).

---

<sup>11</sup> Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’na bağlı Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen, Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (ISA) 315 “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” başlıklı standardın Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından Türkçe’ye çevrilerek yayımlanmış halidir.

BDS 315 kapsamında gerçekleştirdiği faaliyetler sonucunda bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunun yürüttüğü kontrol faaliyetleri ve iç kontrolün kalitesi hakkında bilgi sahibi olacaktır (Bame-Aldred vd., 2013).

BDS 315, 2013 yılında yapılan değişiklikle beraber bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna güven süreciyle ilişkilendirilmiştir. Bağımsız denetçilerin, denetlenen firmanın faaliyetleri ile ilgili olası yanlışlık riskini değerlendirirken iç denetçilerin bilgisine başvurması konusunda BDS 610'un çizdiği çerçevede uygun bir ortam oluşturmasını önermektedir (Albawwat, 2017).

Bu ortamı oluştururken finansal tablo düzeyinde önemli yanlışlık riskini belirleme noktasında, bağımsız denetçinin iç denetçilerle görüşmesi gerekmektedir. İlgili standart, iç denetim fonksiyonunun kurumun faaliyetleri ve riskleri hakkında bilgi sahibi olabileceğini ifade ederek, belirlenmiş kontrol eksiklikleri veya kontrol riskleri gibi konularda bağımsız denetçiye işletmeyi tanıması, risk değerlendirmesi veya denetimin diğer yönleri açısından değerli girdiler sağlayabileceğini belirtmektedir (KGK, 2017b).

Bu girdiler bağımsız denetçiye uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak konusunda önemli bir bakış açısı verebilecektir. BDS 315, bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun kalitesine güven sonucunda onların çalışmalarını kullanma ve/veya iç denetçilerden doğrudan yardım alma konusunda ön değerlendirme yapması için bir bakış açısı sağlayacak ve fikir verecektir.

Diğer taraftan bağımsız denetçinin ön değerlendirmesi sonucunda iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanılmaması (iç denetçi çalışmalarından faydalanılmaması ve/veya iç denetçilerden doğrudan yardım alınmaması), iç denetçilerle görüşülmesi ve denetim planının oluşturulmasında, onların görüşlerinden ve raporlarından faydalanılmaması anlamına gelmemektedir. BDS 315, iç denetçilerle görüşülmesi gereğini ortaya koymaktadır (KGK, 2017b).

Ancak denetim kanıtı olarak iç denetçi çalışmalarının kullanılması veya doğrudan iç denetçilerden faylanması ancak BDS 610 kapsamında yapılacak bir değerlendirmenin ardından mümkün olacaktır (KGK, 2017, 2014).

Bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimlerinde denetim kanıtı elde etmek için iç denetçilerin çalışmalarından faydalanmaya veya doğrudan onlardan yardım almaya karar vermesi durumunda bağımsız denetçinin sorumluluklarının ve görevlerinin neler olduğuna ilişkin düzenlemeler 610 nolu “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması” standardında düzenlenmiştir.

BDS 610; bağımsız denetçinin BDS 315 kapsamında yaptığı incelemeler, görüşmeler ve değerlendirmeler sonucunda eğer uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak amacıyla iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanmayı veya iç denetçilerden doğrudan yardım almayı planlaması durumunda yapılması gerekenleri belirler (Argento vd., 2018; KGK, 2014).

Başka bir ifadeyle; BDS 610, bağımsız denetçinin denetlediği kurumu tanımak, önemli yanlışlık risklerini tespit etmek amacıyla BDS 315 uyarınca uyguladığı prosedürler sonucunda iç denetim fonksiyonu hakkında edindiği ön bilgilere dayanarak; iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanmayı veya doğrudan yardım almayı planlaması durumundaki sorumluluklarını düzenler.

BDS 610 bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmasını kullanabilmesi için gerekli şartların neler olduğu konusunda bir çerçeve sağlar.

İlgili standartta “Çalışmaların Kullanılması” kavramı;

**(a)** denetim kanıtının elde edilmesinde iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasını,

**(b)** bağımsız denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında iç denetçilerden doğrudan yardım alınması,

kavramlarının her ikisini de ifade etmek için kullanılmıştır (Bame-Aldred vd., 2013; KGK, 2014).

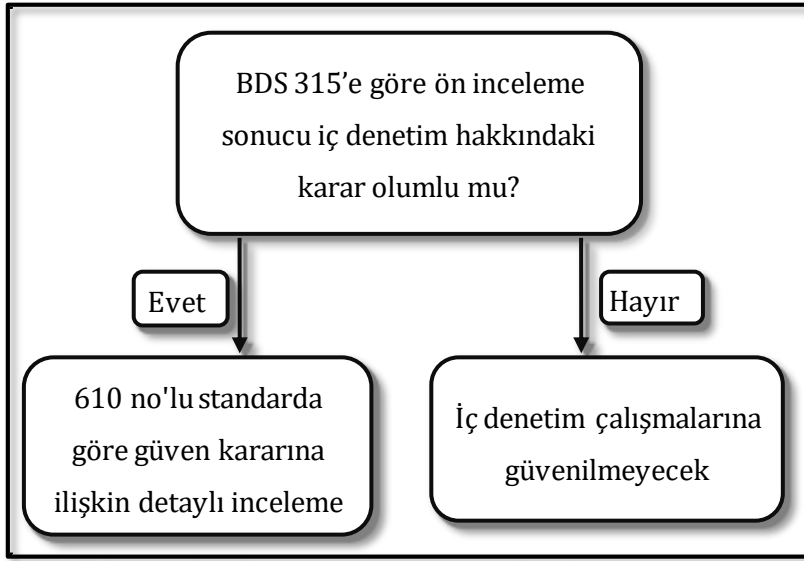
Standart, bağımsız denetçinin kurumun iç denetim fonksiyonundan faydalanabilmesi için “Kurum Tanıma” aşamasında iç denetim fonksiyonuna ilişkin yapılan ön inceleme sonucunda denetim kanıtı elde etmek için fonksiyondan faydalanılmasının öngörüldüğü

durumda bu standardın uygulanacağını ve iç denetim çalışmalarından faydalanabileceğini belirtmiştir. Ayrıca Standart iç denetim çalışmalarının kullanılması noktasında bağımsız denetçiye zorunlu tutmamıştır (KGK, 2014). PCAOB tarafından yayınlanan AS 2605 standardında (büyük oranda BDS 610 ile örtüşmesine rağmen) bağımsız denetçileri, iç denetimin çalışmalarını kullanma konusunda daha teşvik edici düzenlemeler bulunmaktadır (Hoos vd., 2013; PCAOB, 2015).

Standartlardaki temel varsayım, iç denetçilerin işletme faaliyetleri, riskleri ve kontrolleri konusunda bağımsız denetçilere göre daha iyi bir anlayışa sahip oldukları, finansal tablo denetiminde onların çalışmalarının kullanılmasının doğrudan bağımsız denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirerek kapsamını azaltacağı üzerine kuruludur.

Bağımsız denetim kalitesini artırmak ve süresini azaltmak amacıyla iç denetçilerin çalışmalarından faydalanılması bağımsız denetçilerin inisiyatiflerine bırakılmıştır. Ancak denetimlerde iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanılması bağımsız denetçinin denetim görüşünden tek başına sorumlu olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.

BDS 315 ve BDS 610 nolu standartlarda 2013 yılında değişiklikler yapılmıştır. BDS 315 asıl olarak bağımsız denetçinin iç denetçiye güvenme sürecini yönetmede BDS 610 ile bağlantılı olacak şekilde revize edilmiştir. BDS 610 da yapılan revizyon ise bağımsız denetçinin denetim sırasında iç denetçinin doğrudan yardımına başvurması olanağının getirilmesi olmuştur. Bu değişiklikten önce bağımsız denetçi sadece iç denetçilerin çalışmalarından faydalanabilmektedir (KGK, 2014).



Şekil 3.3: 315 No'lu standarda göre karar verme süreci

610 ve 315 no'lu Bağımsız Denetim Standartları bir arada değerlendirildiğinde denetçinin iç denetim fonksiyonuna güven kararının öncelikle 315 nolu standart uyarınca kurum tanıma aşamasında elde edilen ön bilgiye dayanarak başladığı, eğer bu aşamada bağımsız denetçi tarafından iç denetim fonksiyonu ile ilgili olumlu bir kanaat edinilmediyse güven kararında ikinci aşama olan ve 610 nolu standart ile detayları belirlenen güven incelemesine hiç geçilmeyeceği öngörülmektedir.

Öte yandan BDS 315'de denetçinin iç denetçilerle görüşmesinin denetçinin işletmeyi tanıması, risk değerlendirmesi veya denetimin diğer yönleri açısından değerli girdiler sağlayabiliyeceği, bu nedenle uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak için denetçi tarafından iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanılıp kullanılmayacağına bakılmaksızın bu görüşmenin yapılması gerekliliği üzerinde durulmuştur (KGK, 2017b).

Bağımsız denetçi tarafından iç denetime güven dolayısıyla iç denetim çalışmalarından faydalanılması veya doğrudan destek alınması eğer ülke mevzuatıyla sınırlandırılmış veya yasaklanmış ise bu taktirde standartlar değil ülkede geçerli olan mevzuatın uygulanması gerekmektedir (KGK, 2014). Ancak Türkiye'de bu türde bir sınırlandırmaya veya yasağa ilişkin herhangi bir mevzuat hükmü bulunmamaktadır.

610 nolu standardın güncel versiyonu 01.01.2013 tarihinden sonra uygulanmaya başlamıştır. Bu versiyona göre bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarından faydalanıp faydalanmayacağına karar verirken;

- İç denetçilerin tarafsız olup olmadığı başka bir deyişle iç denetim fonksiyonunun organizasyonel statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığını ne ölçüde desteklediğini,
- İç denetçilerin yeterlik düzeyini,
- İç denetim fonksiyonunun, kalite kontrol dahil denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesinde sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığını,

değerlendirmek zorundadır (KGK, 2014).

İlgili standardın önceki versiyonunda bağımsız denetçi açısından iç denetimin kalite ve güven faktörleri, (a) İç denetim fonksiyonunun tarafsızlığı, (b) İç denetçilerin teknik yeterliliği, (c) İç denetçilerin çalışmalarının gerekli mesleki özenle yürütülüp yürütülmediği, (d) İç denetçiler ve bağımsız denetçi arasında etkin iletişim olup olmayacağı konularıyla ilgilidir.

Bağımsız denetçi 610 no'lu standartta belirtilen üç güven faktörünü de ayrı ayrı inceleyecek ve güven kararını buna göre verecektir. Üç güven faktöründen her birinin ayrı ayrı değerlendirilmesi ve bağımsız denetçiden olumlu not alması gerekmektedir (KGK, 2014).

### **3.4. Bağımsız Denetçinin İç Denetime Güven Süreci ve Aşamaları**

Bağımsız denetçinin iç denetime güveni kavramı, doğrudan bağımsız denetçi tarafından finansal tablo denetiminde uygulanacak prosedürlerin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını azaltmak için iç denetçilerin çalışmasının kullanılması anlamına gelmektedir. İç denetçilerin çalışmasının kullanılması kavramı; (a) denetim kanıtının elde edilmesinde iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılması ve (b) bağımsız denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasını kapsamaktadır (KGK, 2014).

Bağımsız denetçinin denetlediği kurumun iç denetçilerinin çalışmasını kullanabilmesi her şeyden önce kurumun bir iç denetim fonksiyonuna sahip olmasına bağlı olacaktır.

### 3.4.1. Birinci Aşama: İç Denetim Fonksiyonunun Varlığı

Bağımsız denetçinin denetim kanıtı elde etme sürecinde iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanması veya doğrudan iç denetçilerden yardım alması ancak ve doğal olarak denetlenen kurumda iç denetim fonksiyonu bulunmasına bağlıdır. Bağımsız denetçinin iç denetçi çalışmalarını kullanması denetlenen kurumda mutlaka iç denetim adında bir birimin bulunmasını gerektirmemekle birlikte denetim standartlarında çerçevesi çizilen ve genel olarak bir iç denetim biriminde bulunması gereken, kalite kontrol süreçlerini barındıran, tarafsız ve gereken yeterliliğine sahip çalışanlardan oluşan bir birimin bulunmasını gerektirmektedir.

Bu durum 610 no'lu bağımsız denetim standardında şu şekilde ifade edilmiştir (KGGK, 2014):

“10. İşletme içinde, iç denetim fonksiyonunun uyguladığı prosedürlere benzer prosedürler uygulayan kişiler bulunabilir. Ancak, kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayan tarafsız ve yeterli bir fonksiyon tarafından uygulanmaması durumunda, bu tür prosedürler iç kontroller olarak değerlendirilecek ve bu tür prosedürlerin etkinliğine ilişkin kanıt elde edilmesi, denetçinin BDS 330<sup>12</sup>'a uygun olarak değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işlerin bir parçası olacaktır.”

İlgili Standart bağımsız denetçinin iç denetçi olarak kabul edebileceği personelin taşınması gereken özellikleri belirterek hangi durumlarda ancak bağımsız denetçinin denetim kanıtı elde etmede ilgili personele başvurabileceğinin sınırlarını çizmiş bulunmaktadır. Bu sınırlar dışında benzer işleri gerçekleştiren personelin faaliyetleri bağımsız denetçi açısından ancak kurumun iç kontrol sisteminin bir parçası olacaktır. Örneğin Türkiye’de yaygın bir yapılanma olan teftiş kurullarının çalışmalarının bağımsız denetim tarafından denetim kanıtı olarak kullanılabilmesi ancak bu kurulların iç denetime benzer sistematik ve disiplinli bir

---

<sup>12</sup> BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”

yaklaşım sergilemelerine bağlı olacaktır. Eğer teftiş kurulu bu türde bir yapılanma içinde değilse bu taktirde yaptığı faaliyetler bağımsız denetçi açısından iç kontrol faaliyeti olarak değerlendirilecektir.

Bağımsız denetçinin denetlediği kurumda iç denetim fonksiyonunun bulunması durumunda gözden geçirmesi gereken ikinci aşama iç denetçilerin çalışmasının kullanılabilmesine engel herhangi bir düzenlemenin mevcudiyetinin var olup olmadığıdır.

### **3.4.2. İkinci Aşama: İç Denetçilerin Çalışmasının Kullanılmasına İlişkin Ulusal veya Firma Bazında Düzenlemeler**

Bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimlerinde denetimin çerçevesini çizen ve onlara yol gösteren düzenlemeler genel olarak iki kategoriden oluşmaktadır. Bunlardan birincisi Bağımsız Denetim Standartları, ikincisi ise uygulamaya yön veren ve ulusal otoriteler tarafından yayımlanan diğer düzenlemelerdir.

Bağımsız Denetim Standartları genel olarak dünya çapında benzerlik göstermekle birlikte standartların ulusal düzeyde uygulamalarında farklılıklar bulunabilmekte, ülke otoriteleri tarafından bazı kısıtlamalar getirilebilmektedir. Ulusal mevzuatla ilgili olan yasaklamaya 610 no'lu standartta açıklama getirilmiş ve iç denetim çalışmalarının kullanılmasının mevzuat tarafından yasaklanmış veya belirli bir düzeyle sınırlandırılmış olması durumunda bağımsız denetim standartlarının finansal tabloların denetimini düzenleyen ilgili mevzuata aykırı uygulanamayacağı belirtilmiştir. Bu durumda bu tür yasaklar veya sınırlamalar sonucu iç denetçi çalışmalarından faydalanılamaması, standartlara aykırılık teşkil etmeyecektir (KGK, 2014).

Örneğin İngiltere ve İrlanda'da FRC (Financial Reporting Council)<sup>13</sup> tarafından 2014 yılından itibaren bağımsız denetçinin denetim esnasında iç denetçiden doğrudan yardım alması yasaklanmıştır (FRC, 2013).

---

<sup>13</sup> FRC (Financial Reporting Council); Birleşik Krallık'ta denetim ve muhasebe standartlarını yayınlayan otoritedir.

Diğer bir durum ise şirket politikaları veya şirket üst yönetimi tarafından iç denetçiler üstündeki sınırlamalar nedeniyle bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından faydalanamaması veya doğrudan yardım alamaması durumunda gerçekleşmektedir. Bu duruma ilişkin standartlarda bir açıklama olmamakla birlikte böyle bir hususun veya politikanın varlığı, bağımsız denetçinin iç denetim raporlarına ulaşamamasına veya ulaşmakla birlikte kısıtlamalar nedeniyle faydalanamamasına ya da doğrudan yardım alamamasına neden olmaktadır. Denetlenen kurumda böyle bir ortamın bulunması bağımsız denetçinin risk algısını artırıcı bir unsur<sup>14</sup> olmakla birlikte 610 nolu standart kapsamında iç denetçi çalışmalarının kullanılması mümkün olmayacaktır.

Öte yandan 2050 nolu “Eşgüdüm ve İtimat” iç denetim standardı; iç denetim başkanının tekrarlanan çabaları en aza indirmek ve nihayetinde bir kuruluşun güvence yatırımından en iyi değeri elde etmesini sağlamak için diğer güvence sağlayıcılarla mevcut bilgileri paylaşmasını, faaliyetleri koordine etmesini ve diğer güvence sağlayıcıların işlerine itimat etmesini değerlendirmesi gerektiğini belirtmektedir (IIA, 2016).

Ancak iç denetim biriminin üst yönetim tarafından atanması ve ona bağlı çalışması nedeniyle kurum politikalarının dışına çıkabilmesi mümkün olmadığından hem 610 nolu bağımsız denetim standardının hem de 2050 nolu iç denetim standardının uygulanabilirliği üst yönetimin bakış açısıyla doğrudan ilişkili olacaktır.

### **3.4.3. Üçüncü Aşama: İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmalarının Bağımsız Denetimle İlgili Olması**

610 nolu denetim standardında iç denetçi çalışmalarının kullanılması için gerekli şartlardan bir diğeri de iç denetçinin faaliyetlerinin ve sorumluluklarının denetimle ilgili olması ve bağımsız denetçinin kurum tanıma ve önemli yanlışlık riskini tespit aşamasında

---

<sup>14</sup> 315 nolu İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardına göre bağımsız denetçinin işletmenin bir iç denetim fonksiyonunun bulunması durumunda, bu fonksiyonun sorumluluklarının niteliği, kurumsal statüsü ve fonksiyon tarafından gerçekleştirilen veya gerçekleştirilecek olan faaliyetler hakkında kanaat edineceği belirtilmektedir. ISA 315; A113-A120).

ve ilerleyen süreçte denetim kanıtı elde ederken iç denetçi çalışmalarını kullanma beklentisi içinde olması gerekliliğidir (Messier vd., 2017; KGK, 2014).

Genel anlamda iç denetim fonksiyonu işletmenin kurumsal yönetim süreçlerini, risk yönetimini ve iç kontrolünü değerlendirmek ve iyileştirmek maksadıyla üst yönetime güvence ve danışmanlık hizmeti sunmaktadır (KGK, 2014). Bu nedenle bağımsız denetçi iç denetim fonksiyonuna güvene ilişkin değerlendirmesine başlamadan önce iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının finansal tablo denetimi ile ilgili olup olmadığına karar vermelidir. Bazı iç denetim faaliyetleri, işletmenin finansal tablolarının denetimi ile ilgili olmayabilir. Bu nedenle bağımsız denetçiyi ilgilendiren faaliyetler, işletmenin finansal tablolarda yer alan yönetim beyanlarıyla tutarlı finansal verilere ilişkin kontrollerin tasarımı ve etkinliği veya olası yanlışlıklar hakkında doğrudan kanıt sağlayan faaliyetler olacaktır. Denetçi, bu kararı verirken, önceki yıl denetimleri, iç denetim kaynaklarının hangi alanlara tahsis edildiği ve iç denetim raporlarından faydalanabilmelidir (KGK, 2014; PCAOB, 2015).

Denetçi, iç denetim fonksiyonunu anladıktan sonra, iç denetçilerin faaliyetlerinin finansal tablo denetimi ile ilgili olmadığı sonucuna varırsa artık iç denetim fonksiyonunu değerlendirmesine gerek kalmaz ve denetimde iç denetim çalışmalarından faydalanmaz. Ancak bağımsız denetçi buna rağmen iç denetimden doğrudan yardım almaya karar verebilir (KGK, 2014; PCAOB, 2015).

#### **3.4.4. Dördüncü Aşama: İç Denetim Fonksiyonunda Bulunması Gereken Şartlar**

610 nolu standart bağımsız denetçi açısından iç denetçi çalışmalarının kullanılabilmesi için iç denetim fonksiyonunun sahip olması gereken şartları; çalışmaların kullanılması ve iç denetçilerden doğrudan yardım alınması durumlarına göre iki ayrı kategoride ele almıştır.

##### **a-) İç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanılması;**

Bağımsız denetçi, yaptığı denetimin amaçları açısından, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağına karar verirken,

1. İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve işletmenin ilgili politika ve prosedürlerinin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleyip desteklemediği,
2. İç denetim fonksiyonunun yeterli düzeyi,

3. İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığı,<sup>15</sup>

durumlarını değerlendirmelidir (KGK, 2014).

İç denetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilen çalışmanın kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla bağımsız denetçi tarafından uygulanabilecek prosedürler aşağıdakileri içerecektir.

- ☐ İç denetim fonksiyonu içerisindeki uygun kişilerin sorgulanması.
- ☐ İç denetim fonksiyonu tarafından uygulanan prosedürlerin incelenmesi.
- ☐ İç denetim fonksiyonunun çalışma programının ve çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi.

#### b-) İç Denetçilerden Doğrudan Yardım Sağlanması

İç denetçilerden doğrudan yardım sağlamayı planlayan bir bağımsız denetçi için iç denetim fonksiyonunun sağlaması gereken şartlar 610 nolu standartta;

1. İç denetçilerin tarafsızlığı,
2. İç denetçilerin yeterliği,

şeklinde sıralanmıştır.

Görülebileceği üzere doğrudan yardım alınmasında standart iç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulamasını şart koşmamıştır. Bunun nedeni kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulamanın iç denetçi raporlarının kalitesi ile ilişkili olması, iç denetçilerin kalitesine bir etkisinin bulunmaması nedeniyledir.

---

<sup>15</sup> İlgili faktörlere tezin ilerleyen bölümlerinde daha geniş yer verileceği için burada sadece kısa ifadelerle yer verilmiştir.

### **3.4.5. Beşinci Aşama: Kullanılabilecek İç Denetçi Çalışmalarının Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi**

Bağımsız denetçi tarafından iç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetimin amaçları açısından kullanılabileceğine karar verilmesi başka bir deyişle önceki bölümde belirtilen gerekli şartların sağlanması durumunda, ilk değerlendirilecek husus; iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kapsamı ve niteliğinin, bağımsız denetçinin genel denetim stratejisi ve denetim planıyla ilgili olup olmamasıdır. Bağımsız denetçi denetim stratejisine uyan iç denetim çalışmalarını kullanacaktır (Albawwat, 2017; KGK, 2014).

Bağımsız denetçi denetim prosedürlerini oluştururken iç denetçi çalışmalarını kullanacağı alanları belirlerken ve toplanan denetim kanıtlarını değerlendirirken, muhakemenin ağırlığının arttığı ayrıca yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerinin mevcut olduğu alanlarda iç denetçi çalışmalarını kullanmaktan imtina etmelidir (KGK, 2014). Bunun nedeni, denetim raporunda verilen görüşten, bağımsız denetçinin tek başına sorumlu olmasıdır.

Bağımsız denetçinin denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamı; (a) Ne kadar muhakeme içerdiğine, (b) Değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskine, (c) İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediğine ve (ç) Fonksiyonun yeterlik düzeyine ilişkin olarak değişiklik göstermektedir (KGK, 2014).

Bu nedenle bağımsız denetçi açısından ilgili hesap alanlarında muhakemenin payı arttıkça, değerlendirilmiş önemli yanlışlık riski yüksekse, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü ve ilgili politikalar iç denetçinin tarafsızlığını yeterince sağlayamıyorsa ve iç denetimin yeterliği uygun değilse ilgili hesap alanlarında denetim kanıtı elde etmede kendi çalışmalarını kullanması gerekmektedir.

### **3.4.6. Altıncı Aşama: Üst Yönetime Bilgi Verme**

BDS 610 ve BDS 260 nolu standartlar iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanılması ve iç denetçilerden doğrudan yardım alınmasının planlandığı durumlarda

bağımsız denetçinin üst yönetime bilgi vermesi gerektiğini belirtmiş ve her iki durum için bu bilginin kapsamını ayrı ayrı ifade etmiştir (Albawwat, 2017).

Buna göre;

İç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanılması planlanıyorsa;

Bağımsız denetçinin genel hatlarıyla denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi zorunludur (KGK, 2017a). Bu bildirimin bir parçası olarak iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanımının da, bağımsız denetçi tarafından üst yönetimden sorumlu olanlarla önerilen denetim yaklaşımını anlamaları açısından paylaşılması gerekmektedir (KGK, 2014).

İç denetçiden doğrudan yardım alınması planlanıyorsa;

İç denetçilerin, bağımsız denetçinin talimatlarını yerine getirmelerine izin verileceği ve ilgili çalışmaya müdahalede bulunulmayacağına ilişkin olarak işletmenin yetkili temsilcisinden yazılı muvafakat alınacaktır. Ayrıca bağımsız denetçinin talimatlarına göre iç denetçilerin özel hususları gizli tutacaklarına ve tarafsızlıklarına yönelik her türlü tehdit konusunda bağımsız denetçiyi bilgilendireceklerine ilişkin iç denetçilerden yazılı taahhüt alınacaktır (KGK, 2014).

Bağımsız denetçinin iç denetime güvenine ilişkin süreçleri özetlemek gerekirse en başta olması gereken iç denetim veya ona benzeyen bir birimin denetlenen işletmede bulunması gerekliliğidir. Burada önemli olan nokta, ilgili birimin kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergileyen tarafsız ve mesleki yeterliğe sahip bir birim olmasıdır. Örneğin işletmelerde bulunan teftiş kurulları tarafsızlıkları ve mesleki yeterlikleri bakımından bu kapsamda düşünülebilmekle birlikte sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergileyip sergilemedikleri açısından incelenmelidir. Eğer bu şartı sağlıyorsa bu takdirde iç denetimle aynı kapsamda değerlendirilebilecektir.

Bağımsız denetçinin değerlendirmesine tabi ikinci aşama mevzuat açısından iç denetime güvene ilişkin sınırlılıkların bulunup bulunmamasıdır. Bazı ülkeler tarafından bu tipte bir sınırlandırma, çalışmaların kullanılması veya doğrudan yardım alınması açısından

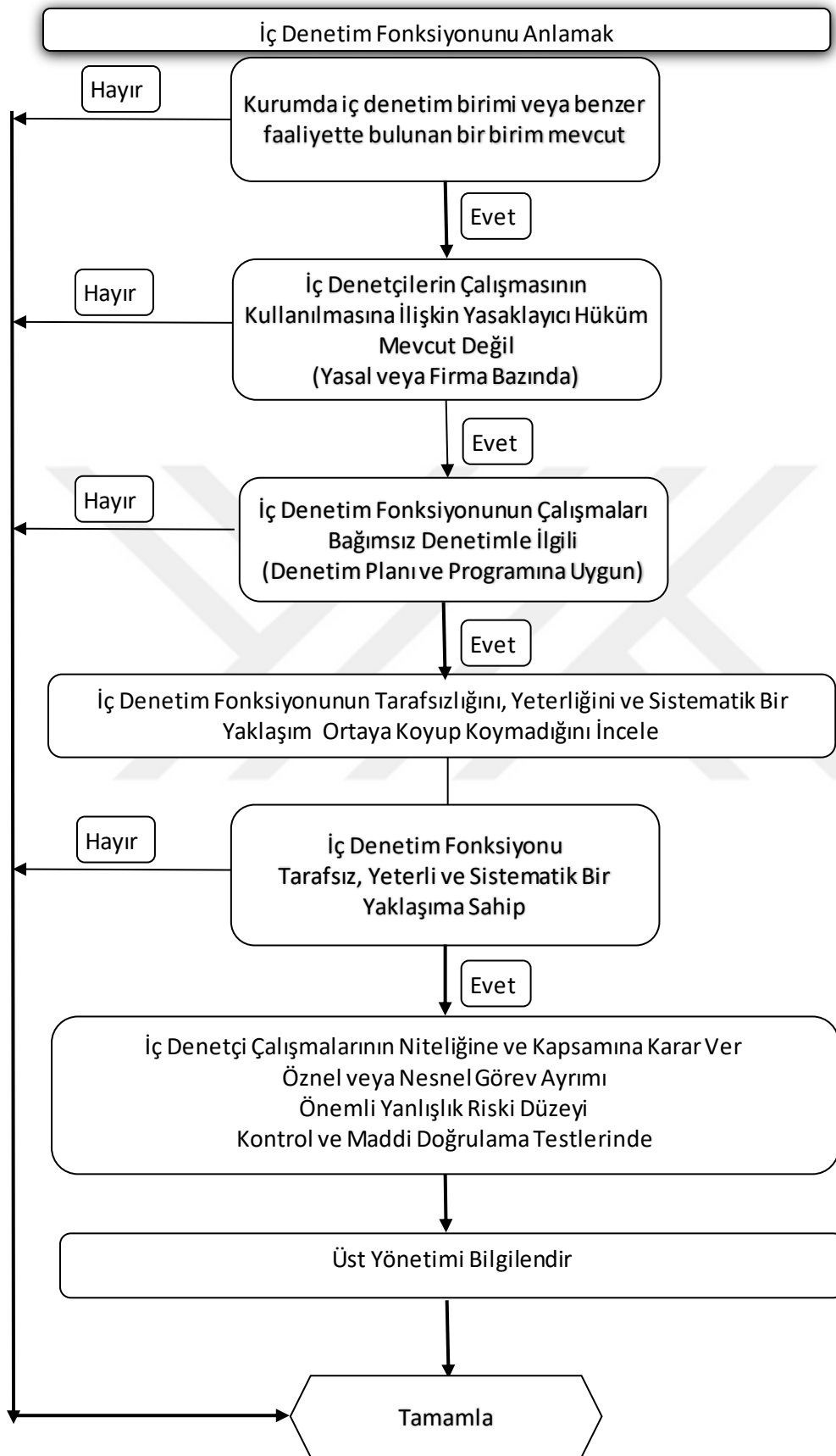
getirilebilmektedir. Aynı şekilde bu sınırlandırma işletme içi yazılı veya sözlü politikalarla da yapılabilir. Bu takdirde bağımsız denetçinin iç denetime güveni söz konusu olmayacaktır.

Sürece ilişkin üçüncü aşama iç denetim çalışmalarının bağımsız denetçinin amaçlarıyla örtüşüyor olması gerekliliğidir. Eğer bağımsız denetçinin amaçları ile iç denetim çalışmaları arasında bir örtüşme yoksa artık iç denetim çalışmalarından faydalanılamaz. Ancak bu örtüşmenin olmaması bağımsız denetçinin iç denetçilerden doğrudan yardım almasına engel teşkil etmeyecektir.

Dördüncü aşama bağımsız denetçinin üzerinde en fazla durması ve inceleme yapması gereken aşamadır. Bu aşamada bağımsız denetçi eğer iç denetim çalışmalarından faydalanmayı öngörüyorsa, iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığına, mesleki yeterliğine ve kalite kontrol dâhil sistematik bir yaklaşım sergileyip sergilemediğine karar vermek zorundadır. İç denetçilerden doğrudan yardım almayı öngören bir denetçi için iç denetçilerin tarafsızlığı ve mesleki yeterliği incelenmesi gereken faktörlerdir.

Bağımsız denetçi güvene ilişkin sürecin beşinci aşamasında kullanılabilecek iç denetçi çalışmalarının niteliğine ve kapsamına karar vermelidir. Bu kapsam bağımsız denetçinin uygulamayı düşündüğü denetim prosedürlerinin ne kadar muhakeme içerdiği, önemli yanlışlık riski düzeyi, iç denetçilerin tarafsızlık ve yeterlik düzeylerine bağlı olarak değişkenlik gösterecektir. Sürecin son aşaması olarak bağımsız denetçi iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanmayı veya iç denetçilerden yardım almayı planladığı durumlar için üst yönetimi bilgilendirmesidir.

Aşağıdaki şekilde genel hatlarıyla güven süreci ele alınmıştır.



Şekil 3.4: İç denetim fonksiyonuna güvene ilişkin karar verme süreci

### 3.5. İç Denetim Çalışmalarından Faydalanma Alanları

Bir kurumda kaliteli ve güvenilir bir iç denetim fonksiyonunun bulunması; iç denetimin hem iç kontrol sisteminin bir fonksiyonu olması nedeniyle iç kontrolün etkinliğine hem de iç denetimin çalışmalarından faydalanılabilmesi nedeniyle bağımsız denetçinin yapacağı denetim sırasında uygulayacağı denetim prosedürlerinin türüne, kapsamına ve uygulama zamanına doğrudan etkide bulunacaktır (Sağlar & Tuan, 2009).

BDS 610 (Revize 2013), belirli kalite kriterlerini karşılıyorsa, bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna güvenmesine izin verir. Standart, hâlihazırda gerçekleştirilen çalışmalara ve / veya bağımsız denetçilerin gözetimi altında doğrudan yardım sağlamak için iç denetçilerin kullanılmasına, başka bir deyişle iç denetime güven duyulmasına belli şartların sağlanması durumunda izin vermektedir (IFAC, 2013). Bu güven, bağımsız denetçinin denetim kanıtlarını toplamak için gerçekleştirdiği bağımsız denetim prosedürlerinin kapsamını azaltırken denetimin verimliliğini de arttırabilmektedir (Paino vd., 2015).

Standartlar bağımsız denetçinin kendi mesleki şüpheciliği, bilgisi ve deneyimine dayanarak hazırlayacağı denetim planına, iç denetçinin çalışmalarının uygun olup olmadığını değerlendirmesi gerektiğini, yoksa denetim planını iç denetimin çalışmalarına göre oluşturmaması gerektiğini vurgulamaktadır (KGK, 2014).

İç denetim fonksiyonu hakkında bilgi edinilmesi ve faaliyetlerinin içeriğinin öğrenilmesi bağımsız denetçinin denetim planı ve prosedürlerini sağlıklı bir biçimde belirleyerek finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskini değerlendirmesinin önemli aşamalarından birisidir (KGK, 2017b; Özoğlu vd., 2010).

Bağımsız denetçinin iç denetçi çalışmalarını kullanması bağımsız denetimin her safhasında mümkündür. Bu durum iç denetçiler tarafından üretilen geçmiş raporları ve dokümantasyonu ve ayrıca doğrudan yardım almayı içerebilir. Örneğin, bağımsız denetçiler iç denetçilerin bilgilerini veya önceki veya yeni çalışmalarının bazı kısımlarını, iç denetçilerin içeriden olmaları ve iç kontrol sistemlerini sürekli izlemeleri nedeniyle kurum tanıma faaliyetinde kullanabilecekleri gibi onlardan yararlanmak ve denetim kanıtı elde etmek için de kullanabilirler (KGK, 2017b).

İç denetim fonksiyonunun çalışmaları bağımsız denetimin niteliğini, kapsamını ve süresini etkileyebilir. Bu çalışmalar bağımsız denetçi tarafından kurum iç kontrol sisteminin tanınmasında, riskin değerlendirilmesinde ve kanıtların toplanmasında kullanılabilir (Gramling vd., 2004).

Schneider, (2009) bağımsız denetçilerin iç denetime esas itibarıyla üç şekilde güvenilebileceklerini ve ondan faydalanabileceklerini belirtmiştir. Bunlar;

- Kurum iç kontrol sisteminin tanınmasında ve denetiminde;
- Risklerin değerlendirilmesi sürecinde;
- Denetimde uygulanacak iç kontrol testleri ile maddi doğrulama testlerinde,

Bağımsız denetim temel olarak bir kanıt toplama ve değerlendirme işidir. Bu nedenle bağımsız denetçiler tarafından iç denetim fonksiyonuna duyulacak güven kanıt toplama aşamalarında bağımsız denetçiye yol gösterecek ve kolaylık sağlayacaktır.

Bağımsız denetimde iç denetçi çalışmalarından faydalanılma alanları şu şekilde sıralanabilir;

#### İç kontrol sisteminin tanınması süreci:

Bir işletmede oluşturulan iç kontrol sisteminin amaçlarından birisi, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasını güvence altına almaktır. Bağımsız denetimin işlevi ise işletmenin, finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını denetlemektir. İşte bu nedenle iç kontrol sistemi; denetçinin, denetim sürecinde uygulayacağı denetim prosedürlerinin, kapsamını, süresini ve içeriğini belirlemede temel bir rol oynamaktadır. Bu açıdan bağımsız denetçinin denetimde iç kontrol sisteminin etkin işleyip işlemediğine ilişkin kararı bağımsız denetimin önemli süreçlerinden birisi olmaktadır (Erdoğan, 2009: s. 63).

İç kontrol sisteminin önemli bir bileşeni olan ve aksayan yönlerini tespit ve raporlama görevi olan iç denetçilerin raporları bağımsız denetim için iç kontrol sistemini tanımlama önemli bir bilgi kaynağı olacaktır. BDS 315 standardında bağımsız denetçi tarafından iç kontrolün izlenmesi sırasında eğer işletmede bir iç denetim fonksiyonu bulunuyorsa bu

durumda, denetçinin, bu fonksiyonun sorumluluklarının niteliğini, kurumsal statüsünü ve fonksiyon tarafından gerçekleştirilen veya gerçekleştirilecek olan faaliyetler hakkında kanaat edineceği belirtilmektedir.

Bağımsız denetimin görevi finansal tablolara görüş vermekle sınırlıyken etkili bir iç denetim, iç kontrol sistemini değerlendirerek aksayan yönleri tespit etmek ve bu konuda yönetime bilgi vermekle görevlidir. Bu nedenle bağımsız denetçi denetimini yerine getirirken ilk adım olarak bir organizasyondaki sistemlerin önemli yanlışlık risklerini tespit edip edemediğini ve önleyip önleyemediğini yani kısacası iç kontrolün ve iç denetimin kalitesini belirlemelidir (Alsukker, 2014).

Bununla birlikte, bağımsız denetçilerin denetim sırasında iç denetim fonksiyonuna ne kadar güvenebilecekleri konusundaki kararları, genel olarak müşteri firmanın iç kontrollerini değerlendirdikleri esnada şekillenmektedir (Suwaidan & Qasim, 2010).

Bir iç kontrol izleyicisi ve denetleyicisi olarak iç denetim fonksiyonunun etkin olması, kontrol riskini ve dolayısıyla bağımsız denetim çabasını azaltacak ve bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanma isteğini artıracaktır (Chen vd., 2017).

#### Risklerin değerlendirilmesi süreci:

Bağımsız denetim toplayacağı kanıtların yeri ve türüne risk değerlendirme süreci sonunda karar verir. İç kontrol riski iç kontrol sisteminin tanınması suretiyle tespit edilirken yapısal risk kurum içi ve kurum dışı farklı etkenlerden oluşan iç kontrolün olmadığı varsayımıyla tespit edilmektedir. İç denetimin iç kontrolü izlemesi ve danışmanlık faaliyetleri bağımsız denetçiye bir bütün olarak önemli yanlışlık riskinin tespitinde yol gösterici olacaktır.

PCAOB tarafından yayınlanan AS 5<sup>16</sup>, gereksiz denetim prosedürlerini azaltmanın bir parçası olarak düşük risk içeren kontrol riski değerlendirmelerinde bağımsız denetçilerin iç

---

<sup>16</sup> AS 5: PCAOB tarafından yayımlanan “Finansal Tabloların Denetimiyle Bütünleşik Finansal Raporlama Üzerindeki İç Kontrolün Denetimi” Standardı (An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements).

denetime güvenmelerini desteklemektedir. Buna göre diğerlerinin çalışmalarından faydalanan bağımsız denetçi düşük riskli alanlarda tekrardan sakınarak daha yüksek riskli alanlara ilgisini odaklayacaktır (PCAOB, 2007; Stefaniak vd., 2012).

Bağımsız denetçiler, iç denetimin bağımsız denetçinin risk değerlendirmeleriyle ilgili olduğu durumlarda iç denetim işlevinin bir değerlendirmesini yapmalıdır” ve önemli yanlışlık riskini değerlendirmek için iç denetim çalışmalarından yeterli bilgiyi elde etmelidir (KGK, 2014).

#### Maddi doğrulama ve kontrol testleri uygulama süreci:

Bağımsız denetçinin kanıt toplamak için uygulayacağı testlerin İç denetçiler tarafından yapılan denetimlerde daha önce uygulanmış olması bağımsız denetçiye doğrudan kanıt sağlayabilecektir. Örneğin banka mutabakatlarının iç denetçiler tarafından üçüncü kişilerden alınmış olması bağımsız denetçi için de bir kanıt niteliğinde olacak ve bağımsız denetçi herhangi bir çaba harcamadan bunlardan faydalanabilecektir.

Bu bölümde bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki iş birliği ve bağımsız denetçinin iç denetime güvenine ilişkin kavramlar ve süreç genel hatlarıyla ele alınmıştır. Ancak özellikle 610 nolu denetim standardında yer alan ve literatürde çalışılan güven faktörleri ayrıntılı olarak sonraki bölümde incelenecektir.



## 4. BAĞIMSIZ DENETÇİ AÇISINDAN İÇ DENETİM FONKSİYONUNUN KALİTESİ VE GÜVEN

İç denetim fonksiyonuna bağımsız denetçi tarafından güven duyulması iç denetimin kalitesi ile yakından ilişkilidir. Bu bölümde iç denetim fonksiyonunun kalitesi ele alınacak, daha sonra güven faktörleri literatürde yapılan çalışmalar ve 610 nolu standart kapsamında ayrıntırlı bir şekilde irdelenecektir.

### 4.1. İç Denetim Fonksiyonunun Kalitesi

BDS 315; bağımsız denetçinin kurumsal yönetim unsuru olarak iç denetimin kalitesi ve tarafsızlığını değerlendirmesinin bir işletmenin iç kontrol ortamı hakkında bilgi sahibi olması için gerekli olduğunu belirtmektedir (Soh & Martinov-Bennie, 2011).

BDS 610 ise, bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna eğer belli kalite gerekliliklerini sağlıyorsa ancak güven duyabileceğini belirtmektedir (Albawwat, 2017). Bu nedenle iç denetim fonksiyonuna güven aslında bağımsız denetçi açısından iç denetimin kalitesi ile ilgili değerlendirmenin bir fonksiyonudur.

Bir bağımsız denetçinin bağımsız denetim sürecinde iç denetim fonksiyonuna güven süreci, iç denetimin çalışmalarının bağımsız denetim amacına uygun olması şartıyla iç denetim fonksiyonunun kalitesini belirleme ve ardından iç denetimden nasıl ve ne ölçüde yarar sağlayacağına karar vermekten oluşmaktadır (KGK, 2014).

Gros ve diğerleri, (2017) tarafından borsaya kayıtlı Alman firmalarının iç denetim fonksiyonu kalitesi ve iç denetim fonksiyonu kalitesinin finansal raporlama kalitesi ve denetim etkinliği açısından değerlendirilmesine ilişkin çalışmada yüksek kaliteli bir iç denetim fonksiyonunun muhtemel muhasebe manipülasyonu kısıtladığı ve böylece yüksek düzeyde bir finansal raporlama kalitesi sağladığı tespit edilmiştir. Aynı zamanda yüksek kaliteli bir iç denetim fonksiyonunun daha kısa denetim gecikmeleri ve daha düşük denetim ücretleri sağlayarak denetim verimliliğini artırdığı sonucuna varılmıştır.

İç denetimin kalitesi bağımsız denetçiyi;

1) Zaman tasarrufu (Lin vd., 2011);

2) Bağımsız denetim maliyetlerinin azalması (Ho & Hutchinson, 2010; Krishnamoorthy, 2002; Mihret et al, 2010; Prawitt et al, 2012);

3) İki taraflı bilgi paylaşımı sağlayarak organizasyon içi bilginin bağımsız denetçiler tarafından öğrenilmesi ve denetimin kalitesini artırması (Goodwin-Stewart & Kent, 2006);

açılarından etkileyebilecektir.

Denetim yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplama, bu kanıtları değerlendirme ve görüş bildirme faaliyetidir. BDS 500 “Bağımsız Denetim Kanıtları” standardına göre denetçinin, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli sayıda, uygun ve güvenilir denetim kanıtı toplaması gerekmektedir (Durmuş vd., 2014; KGK, 2014).

Bağımsız denetimin de iç denetime güvenip güvenmeme kararı, elde edeceği kanıtlara ve bu kanıtları değerlendirme süreci sonunda iç denetimin kalitesine karar vermesine bağlı olacaktır. İç denetime güven konusundaki bu değerlendirme iç denetimin iç kontrol sisteminin önemli bir bileşeni olması nedeniyle müşterilerin iç kontrollerini değerlendirdikleri kontrol testi aşamasında elde edilir (Suwaidan & Qasim, 2010). Başka bir deyişle, denetim kanıtının gücü denetim kaynağının güvenilirliğinden gelmektedir. Denetim kaynağı yani iç denetim fonksiyonu ne kadar güvenli ise ondan elde edilecek denetim kanıtları da o kadar güçlü ve güvenilir olacaktır.

Uluslararası denetim standartları, bağımsız denetçilere iç denetim fonksiyonuna güven konusunda rehberlik sağlar (Suwaidan & Qasim, 2010). Ancak bu rehberlik genel hatlarıyla ortaya konmuş faktörlerden oluştuğu için bağımsız denetçilere ayrıntılı bir yol haritası sunmaz. Bu durum araştırmacıları standartların kapsamını da aşan ve bağımsız denetçilerin kararlarını etkileyen faktörlerin arayışına yönlendirmiştir (Alsukker, 2014).

Bununla birlikte, kalite ve güven kararları, profesyonel muhakeme gerektiren karmaşık kararlardır ve hem dış (çevresel) hem de iç (bilişsel ve duyuşsal) çeşitli faktörlerden etkilenebilmektedirler (Brody, 2012).

Bame-Aldred ve diğerleri (2013), tarafından yapılan çalışmada bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonunun kalitesine güven duymasına ilişkin olarak literatürde yapılan çalışmalar bir araya getirilerek sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmaya göre güven kararını etkileyen faktörler;

- Yasal ve düzenleyici (Standartlarda açıkça belirtilen) faktörler,
- Diğer (Çevresel-Standartlarda açıkça belirtilmeyen) faktörler

şeklinde gruplandırılmıştır.

Ancak bunlar yanında az da olsa literatürde bağımsız denetçinin geçmiş deneyimlerinin, karakter yapısının ve bulunduğu kültürün, iç denetime güven kararında etkili olup olmadığına ilişkin çalışmalar bulunmaktadır (Albawwat, 2017; Oikonomidi & Paulsson, 2016).

Literatürde yapılan çalışmalar, özellikle 2000’li yıllardan önce bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güven kararını, BDS 610 nolu standartta genel hatlarıyla belirtilen faktörler olan bağımsızlık, yeterlik ve mesleki özen faktörlerinin hangisinin daha fazla etkilediği üzerinden yürütülmüştür. Ancak 2000’li yıllardan itibaren bu faktörler yanında bağımsız denetçilerin güven kararını ve iç denetçilerin bağımsız denetimdeki rolünü etkileyen diğer faktörler de araştırmacılar tarafından incelenmeye başlanmıştır. Bu faktörlere örnek olarak; iç denetim tarafından yürütülen güvence veya danışmanlık hizmetlerinin güvene etkisi (Dezoort vd., 2001), iç denetim biriminin kurumun personeli olması veya hizmet alımı suretiyle çalışmasının(iç veya dış kaynaklı) etkisi, (Glover vd., 2008), yıl boyunca bağımsız ve iç denetçiler arasındaki koordinasyon (Felix vd., 2001), müşteri baskısı ve önemli denetim dışı hizmetlerin sağlanması (Felix, Gramling ve Maletta, 2005), yapısal risk (Felix vd., 2001); Glover ve diğerleri, 2008) ve iç denetim standartlarına uyum (Breger vd., 2020) ve iç denetçinin idari görevde bulunması (Breger vd., 2020; Messier vd., 2011) verilebilir.

BDS 610 nolu standartta iç denetim fonksiyonuna güven faktörleri/şartları denetçilerin çalışmalarından faydalanılması ve doğrudan iç denetçilerden yardım alınması durumlarına göre farklılaştırılmıştır. Denetçilerin çalışmalarından faydalanılması durumunda iç denetime güven için aranacak faktörler tarafsızlık, mesleki yeterlik ve sistematik bir yaklaşım ortaya

konulması olarak belirlenmiş, doğrudan iç denetçilerden yardım alınması durumunda ise bu faktörler tarafsızlık ve mesleki yeterlik olarak belirlenmiştir (KGK, 2014).

İç denetçilerden doğrudan yardım alınması durumunda iç denetim fonksiyonunun sistematik bir yaklaşım ortaya koymasının beklenmemesi iç denetçilerin çalışmalarının bağımsız denetçinin gözetiminde ve kontrolünde yürütüleceği, dolayısıyla böyle bir kalite kontrol ihtiyacının bulunmamasından ileri gelmektedir.

Aynı zamanda standartta belirtilen faktörlerin sadece münferit olarak değil aynı zamanda toplu olarak da değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü münferit bir faktör, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetimin amaçları açısından kullanılamayacağı kararının verilmesinde çoğunlukla yeterli olmayabilecektir. Örneğin, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü, özellikle iç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin değerlendirilmesinde önemlidir. İç denetim fonksiyonu yönetime raporlama yapıyorsa, diğer faktörler bir bütün olarak bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirecek yeterlikte önlemler sağlayabiliyorsa bu taktirde fonksiyonun tarafsız olduğu iddia edilebilir. Aksi taktirde tarafsızlığa yönelik önemli bir tehdit olduğu varsayılmalıdır (KGK; 2014).

610 nolu denetim standardında ve literatürde yapılan çalışmalarda bağımsız denetçiler açısından iç denetim fonksiyonunun kalitesi güven için olmazsa olmaz koşul olarak görülmüştür. 610 nolu standardın belli yerlerinde iç denetime güven kavramı iç denetim fonksiyonunun kalitesi kavramı ile birlikte kullanılmıştır. Bu durum bağımsız denetçinin kaliteli bulmadığı bir fonksiyonun çalışmalarına da güven duymayacağı önermesinden yola çıkıldığında doğal bir durum olarak değerlendirilmektedir. Akademik çalışmalarda iç denetim fonksiyonunun kalitesinin ölçümünde çok çeşitli faktörler kullanılmakla birlikte bağımsız denetçiler açısından kalite değerlendirmesi genel hatlarıyla 610 nolu standart çerçevesinde ilerlemektedir.

#### **4.2. İç Denetim Fonksiyonunun Kalitesini ve Güveni Etkileyen Faktörler**

Bu bölümde 610 no'lu standartta çerçevesi çizilen veya literatürde çalışılan bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarını kullanmayı veya iç denetim fonksiyonundan doğrudan yardım almayı beklediği durumlarda değerlendirmesi gereken faktörler ele alınacaktır.

610 no'lu standart bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanmayı planladığı durumlarda **a)** iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını ve iç denetçinin tarafsızlığını, **b)** iç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyini ve **c)** İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığını göz önünde bulundurması gerektiğini belirtmektedir (KGK, 2014).

Aynı şekilde bağımsız denetçi denetim prosedürlerinin uygulanmasında iç denetim fonksiyonundan doğrudan yardım almayı planlıyorsa bu taktirde 610 no'lu standarda göre a) İç denetçilerin tarafsızlıklarını ve b) iç denetçilerin yeterlik düzeyini dikkate almalıdır (KGK, 2014).

#### **4.2.1. İç Denetçi Tarafsızlığı ve/veya İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsızlığı**

Bağımsız denetim standartlarında iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığı; iç denetçinin görevlerini yanlılığa (taraflılığa), çıkar çatışmasına veya başkalarının mesleki kararları üzerinde baskı oluşturmaya olanak vermeden gerçekleştirebilme kabiliyeti şeklinde ifade edilmiştir (KGK, 2014).

İç denetim standartlarında ise iç denetim fonksiyonu açısından bağımsızlık ve tarafsızlık olarak iki ayrı kavram tanımlanmıştır. Buna göre Bağımsızlık (Independence) iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesini tehdit eden şartlardan uzak olmasını ifade ederken, Tarafsızlık (Objectivity) iç denetçilerin yaptıkları işin sonucunda çıkan ürüne gerçekten inanmalarını ve kaliteden önemli bir taviz vermemelerini sağlayan zihinsel bir tutumu ifade etmektedir. Bu durum iç denetçilerin, denetim konularına ilişkin karar ve yargılarını başkalarınınkilere bağlamamalarını gerektirmektedir (IIA, 2016). Tanımlara bakıldığında hem Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS) hem de İç Denetim Standartlarında kavramların birbiri yerine kullanıldığı görülmektedir.

Ancak BDS'lerde iç denetim fonksiyonu için bağımsızlık tabirinin kullanılmayıp bunun yerine tarafsızlık kavramının kullanılmasının nedeni olarak iç denetimin hiçbir zaman

bağımsız denetçi gibi işletmeden tam anlamıyla bağımsız olamayacağı<sup>17</sup> (P. G. Moore, 1992) düşüncesinden ileri geldiği söylenebilir.

İç Denetim Standartları Enstitüsü (IIA), hem iç denetim fonksiyonunun kurum içi bağımsızlığına hem de iç denetçilerin bireysel tarafsızlığına vurgu yapmıştır. Kurum içi bağımsızlık, iç denetim fonksiyonunun organizasyonel konumu ve raporlama seviyesi ile ilgili iken, bireysel tarafsızlık iç denetçinin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmasını ve her türlü çıkar çatışmasından uzak olması ile ilgilidir (Hoos vd., 2018; IIA, 2016).

İç denetçiler tarafından sağlanan güvence hizmetlerinin gücü ve değeri bağımsızlıklarından kaynaklanmaktadır. Bu bağımsızlık fiziksel veya biçimsel olmasının yanında aynı zamanda zihinsel de olmalıdır (Stewart & Subramaniam, 2009). Yani kararlarını başka taraflardan etkilenmeden tamamıyla kendi hür iradelerine göre verebilmelidirler.

610 no'lu standartta bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığını değerlendirirken;

- Fonksiyonun kurumsal statüsünün; tarafsızlığını sağlayacak şekilde, çıkar çatışmasından uzak veya başkalarının iç denetçi üzerinde baskı kurmasına mani olacak yapıda bulunup bulunmadığını kontrol etmesi gerektiği belirtilmiştir. Örneğin, iç denetim fonksiyonunun üst yönetimden sorumlu olanlara veya uygun yetkiye sahip bir sorumluya raporlama yapıp yapmadığı veya fonksiyonun yönetime raporlama yapması durumunda ise, üst yönetimden sorumlu olanlara doğrudan erişim imkânına sahip olup olmadığı gibi faktörler bunu sağlayacaktır. İç denetim fonksiyonunun organizasyonel konumu, fonksiyonun kararlarında önyargısız olup olmadığı veya denetimi sonucunda raporlarını ne kadar objektif hazırlayıp hazırlamadığını gösterir.

---

<sup>17</sup> BDS 200-Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi standardında bağımsızlık, denetçinin denetlenen işletmeden bağımsız olması olarak nitelendirilmiştir (BDS 200/A18)

- İç denetim fonksiyonuna tarafsızlıklarını etkileyebilecek birbiriyle çelişen sorumluluklar verilmesi. Örneğin, fonksiyonun iç denetim fonksiyonu dışında idari ve operasyonel görev ve sorumluluklara sahip olması.
- Üst yönetimden sorumlu olanların iç denetim fonksiyonu ile ilgili önemli kararlarda söz hakkının bulunup bulunmaması. Örneğin uygun ücret politikasına karar verme gibi.
- İç denetim fonksiyonuna yönelik olarak yönetim veya üst yönetimin iç denetime getirilmiş kısıtlamaların veya engellemelerin bulunup bulunmadığı. Örneğin iç denetim fonksiyonunun bağımsız denetçiyle iletişimini kısıtlama ya da bulguların verilmesini engelleme gibi.
- İç denetçilerin ilgili meslek kuruluşlarının üyesi olup olmadığı ve bu üyeliklerinin tarafsızlıklarına etkisinin olup olmadığı.

Kriterlerinin bağımsız denetçi tarafından değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır (KGK, 2014).

Bir kuruluştaki iç denetçilerin örgütsel bağımsızlığının bulunmaması ya da eksik olması, iç denetçilerin kararlarında yönetim lehine bir önyargıya varmalarına yol açabilmektedir (P. G. Moore, 1992).

Bağımsızlık, etkiden uzak, başkaları tarafından kontrol edilmeyen ve başkalarına bağımlı olmayan zihinsel bir tutumdur. Bağımsızlık aynı zamanda denetçinin gerçekleri değerlendirirken dürüstlüğüne varlığı anlamına gelir ve objektif değerlendirmenin varlığı, denetçinin görüşünü formüle ederken ve ifade ederken önemlidir (Obeid, 2007).

İç denetçinin nitelikleri iç denetim standartlarında hem kurumsal hem de bireysel olarak belirtilmiştir. Ancak yapılan pek çok çalışmada örneğin Brown (1983), Schneider (1984), Margheim (1986), Messier and Schneider (1988), and Maletta (1993), iç denetçinin bireysel niteliklerinden ziyade bağımsız denetim standartlarında yer alan iç denetim biriminin niteliklerine odaklanmıştır.

Bağımsızlıkta iki aşama çok önemlidir. Birinci aşama iç denetim biriminin organizasyon içindeki bağımsızlığı iken diğer aşama iç denetim biriminin raporlama seviyesindeki bağımsızlığı olmaktadır. Genel olarak, tarafsızlık arttıkça, bir iç kontrol izleyicisi ve denetleyicisi olarak iç denetim fonksiyonunun etkinliği de artar, bu da kontrol riskini ve dolayısıyla bağımsız denetim çabasını azaltır ve bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanma isteğini artırır (Chen vd., 2017). İç denetim fonksiyonunun bağımsızlığının iç denetim kalitesine pozitif anlamda etkisi de bulunmaktadır (Abbott vd., 2016).

Çalışmalar iç denetçilerin tarafsızlığının, yönetim veya denetim kurulunun iç denetim birim başkanını işe alma veya işten çıkarma veya iç denetim programını ya da performansını gözden geçirme yetkisi bulunduğunda da arttığını göstermektedir (McHugh & Raghunandan, 1994). İç denetçiler bir örgüte bağlı olarak çalıştıklarından tam olarak bağımsız veya tarafsız olmaları imkânsız olsa da bu gibi uygulamalar bağımsızlık ve tarafsızlığın güçlendirilmesine etki edecektir. Bu durum iç denetçinin görevini ifa ederken herhangi bir olumlu veya olumsuz sonuç doğuracak bir beklentiye girmeden raporunu özgürce oluşturabilmesine imkan sağlayacaktır (Mihret & Admassu, 2011).

Genel olarak yapılan araştırmalar, bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun kalitesini değerlendirirken organizasyonel faktörleri dikkate aldığını göstermektedir; ancak, dikkate alınan faktörler ve bu faktörlerin etkileşimi karmaşıktır (Bame-Aldred vd., 2013).

Bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenine ilişkin yapılan çalışmalar ele alındığında literatürde en fazla çalışma yapılan konunun iç denetim fonksiyonu ve iç denetçilerin tarafsızlığına ilişkin olduğu görülmektedir. Bu durum çıkar çatışmasından uzak tarafsız olarak faaliyette bulunma imkanına sahip bir iç denetim fonksiyonunun ve iç denetçinin ürettiği hizmetin de kaliteli olacağı varsayımından kaynaklanmaktadır. Bu bölümde iç denetim biriminin ve iç denetçinin tarafsızlığına etkisi olabilecek faktörler ele alınacaktır.

#### 4.2.1.1. İç denetim fonksiyonunun organizasyondaki yeri ve konumu

Örgütsel ve operasyonel açıdan bakıldığında, Desai ve diğerleri (2011) ile Glover ve diğerleri (2008), bağımsız denetçilerin iç denetime olan güveninin iç denetim faaliyetlerinin kurumsal konumundan önemli ölçüde etkilendiğini belirtmişlerdir.

İç denetimin kurum içindeki statüsü ve faaliyetleri resmi olarak belirlendiğinde (kurum içi yazılı mevzuatla) güven derecesi daha fazla olmaktadır. Aynı zamanda, iç denetçilerin çalışmalarının kapsamı, çalışan sayısı ve iç denetim saatleri ile ölçülen iç denetim fonksiyonunun büyüklüğü ile iç denetim harcamalarının tutarı bağımsız denetçinin güven kararına olumlu anlamda etkide bulunmaktadır (Al-Twaijry vd., 2004).

İç denetim biriminin diğer birimlerden ayrı yapılandırılarak bağımsız olması ve doğrudan üst yönetime ve denetim komitesine bağlı bir yapıda yapılandırılması, görevini yerine getirirken organizasyondaki her birimle görüşme yapabilmesindeki özgürlüğü, bağımsız denetçinin güvenini etkileyen önemli faktörlerdendir (Suwaidan & Qasim, 2010).

Chen ve diğerleri (2017) ile Argento ve diğerleri (2018), iç denetim fonksiyonunun organizasyondaki konumu, denetim raporunu kime sunduğu, teşvik veya performans sistemi ile ilişkisi gibi unsurları, bağımsız denetçinin iç denetçinin bağımsızlığını değerlendirirken gözönünde bulundurduğunu belirtmişlerdir.

Abdel-khalik ve diğerleri (1983), raporlama hattının, iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığını ölçmek için önemli bir kriter olduğunu ve ayrıca, raporlama hattının güvenilir karar sürecinde dikkate alınan en kritik faktörlerden biri olduğu iddia etmiştir.

Obeid (2007), iç denetçilerin, denetlenen kurumların iş birliğini kazanabilmeleri ve işlerini müdahaleden uzak bir şekilde yürütebilmeleri için üst yönetim ve yönetim kurulunun desteğine sahip olmaları gerektiğini ileri sürmüştür.

Standart 2060 (IIA, 2004) bu konuyu "iç denetim müdürünün, iç denetim faaliyetinin amacı, yetkisi, sorumluluğu ve planına göre performansı hakkında yönetim kuruluna ve üst yönetime periyodik olarak rapor vermesi gerektiğini" şeklinde açıklamıştır. İç denetim müdürü, bölüm yönetimine veya bölüm yöneticilerine rapor vermemelidir, çünkü bu durum iç denetimin bağımsızlığını zedeleyecektir. BDS 610, ideal olanın iç denetimin en üst

düzeydeki yöneticiye rapor vermesi ve diğer işletme sorumluluklarından muaf olması olduğunu belirtmiştir.

Önceki bazı çalışmalar iç denetim bölümünün raporlama düzeyini araştırmışlardır. Örneğin, Abdel-khalik ve diğerleri (1983), iç denetim biriminin raporlama yaptığı idari seviyenin, iç denetimin bağımsızlığı konusunda önemli bir belirleyici olduğunu ifade etmiştir. Clark ve diğerleri (1981), sertifikalı bağımsız denetçilerin iç denetim departmanının objektifliğini nasıl değerlendirdikleri üzerine yaptıkları çalışmalarında, iç denetim bölümünün bağımsızlığı ve yetki düzeyinin (iç denetim personelinin rapor verdiği düzey), çalışmalarının tarafsızlığını etkileyen en önemli iki kriter olduğunu ortaya koymuşlardır.

Driessen & Molenkamp (1993), kurumların iç denetimden maksimum fayda elde etmeleri için yönetimin aşağıdakileri göz önünde bulundurması gerektiğini öne sürmüştür.

- (1) İç denetim bölümünün organizasyonda bağımsız bir pozisyonu olmalıdır.
- (2) Departman, organizasyondaki en üst kademeye rapor vermelidir.

Öte yandan iç denetim birimlerinin tarafsızlığının temel göstergelerinden biri de iç denetim departmanlarının yöneticilerinin atanması ve görevden alınması için kullanılan süreçtir. Kanada Bağımsız Denetçiler Enstitüsü (1997), bir organizasyondaki iç denetim fonksiyonuna verilen statünün, iç denetimin etkililiğinin önemli bir belirleyicisi olduğunu açıklamıştır. İç denetim bölümünün tarafsızlığını sağlamak için, yönetim kurulu ve denetim komitesi, iç denetim direktörlerinin atanmasını ve görevden alınmasını onaylamalıdır. İç denetim müdürünü atama ve görevden alma yetkisi, iç denetçinin bağımsızlığını etkilediği için önemli bir konu olmaya devam etmektedir ve bu nedenle denetim komitesinin yetkisi altında olmalıdır.

#### **4.2.1.2. İç denetçilere verilen teşviklerin tarafsızlığa etkisi**

İnsanlar genel olarak uzmanların verdiği tavsiyelere güven duymak isterler. Ancak çoğu zaman, bu uzmanlar kendi kişisel çıkarları ile mesleki yükümlülükleri arasında çıkar çatışmaları yaşarlar. Çıkar çatışmaları, yirmi birinci yüzyılın başında ABD'yi sarsan şirket skandallarında kilit bir rol oynamıştır. Birçok şirket, yayınlanan finansal raporlardaki yanlışlıkların bir sonucu olarak bilanço değiştirmek ve kazanç düzetmeleri yapmak zorunda

kalmıştır.<sup>18</sup> Hem yanlış yönetimden hem de izleme sistemlerinin başarısızlığından kaynaklanan bu durumun temelinde çıkar çatışmaları yatmaktadır (D. A. Moore vd., 2006). İç denetim açısından çıkar çatışmalarının temelinde iç denetçilerin maaş dışında çalıştıkları kurumdan aldıkları teşviklerin bulunduğu görülmektedir.

Dezoort ve diğerleri (2000), tarafından ABD'deki iç denetçilerin maaş dışında aldığı teşvikler üzerine yapılan bir çalışmada 179 iç denetçiden 76'sının teşvik aldığı ve alınan teşviklerin %70'inin firmanın toplam finansal performansına<sup>19</sup> bağlı olduğu ve tutarının temel maaşın %12'si ile %70'i arasında değişebildiği belirtilmiştir.

İç denetçilerin sabit maaşları dışında çalıştıkları kurumdan aldıkları ve kurumun gelirine göre değişkenlik gösteren teşvikler ve hisse sahipliğinin tarafsızlıklarını etkileyip etkilemeyeceğine ilişkin literatürde çalışmalar mevcuttur (Dezoort vd., 2000, 2001; Schneider, 2003, 2010).

BDS 610; iç denetçi tarafsızlığını değerlendirirken, bağımsız denetçilerin iç denetçiler için üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından belirlenmiş “uygun ücret politikası”nın çeşitli yönlerini dikkate almaları gerektiğini vurgular. Örneğin aynı kıdemde ve statüdeki iç denetçiler arasında uygulanan ücretlerde veya diğer teşviklerde farklılık olup olmadığı ve varsa etkisi incelenmelidir (KGK, 2014).

Dezoort ve diğerleri (2001), yaptığı çalışmada iç denetçilere maaş dışında ödenen teşviklerin bağımsız denetçi güvenini nasıl etkilediğini incelemiş ve sonuç olarak iç denetçilere verilen teşvik tazminatlarının bağımsız denetçilerin güvenini azalttığını, iç denetçilerin çalışmalarından daha az faydalandıklarını ve çalışma saatlerini artırdıklarını tespit etmiştir.

---

<sup>18</sup> Bu şirketlere örnek olarak Enron, WorldCom, Adelphia, Bristol-Myers Squibb, FastTrack Savings & Loan, Rocky Mountain Electric, Mirant, Global Crossing, Halliburton, Qwest, AOL Time Warner, Tyco ve Xerox verilebilir. (D. A. Moore vd., 2006)

<sup>19</sup> Bu performans ölçümler genel olarak net gelir, hisse başına kazanç, özkaynak kârlılığı ve varlıkların getirisi gibi kazanç türleri ile ilgilidir (Dezoort vd., 2000).

Chen ve diğerleri (2017); yaptığı çalışmada, şirket performansı ile bağlantılı iç denetim teşvikine dayalı tazminatın bağımsız denetçinin iç denetim tarafsızlığına bakışına ilişkin potansiyel etkisini ve bunun denetim ücretleri üzerindeki sonuçlarını ele almışlardır. Buna göre bu şekildeki bir teşviğin bağımsız denetçi tarafından iç denetim tarafsızlığına potansiyel bir tehdit olarak görüleceği, böylece iç denetçilerin çalışmalarına olan güveni azaltacağı ve kontrol riskinin değerlendirmesine negatif etkide bulunacağı ayrıca denetim ücretini artıracak sonucuna varılmıştır.

Dezoort ve diğerleri (2000), verilen teşviklerin ne gibi dezavantajlara neden olduğuna ilişkin olarak sorulan sorulara iç denetçilerin verdiği cevaplardan yola çıkarak yaptığı çalışmada, iç denetçilerin %56'sının firmanın toplam finansal performansı üzerinden verilen teşviklerin iç denetçi bağımsızlığını ve tarafsızlığını azalttığını ifade etmiştir.

İç denetçilerin teşvik temelli ücretleri veya çalıştıkları kurumlarda hisse senedi sahibi olmaları, denetçilerin kurumlarının kazançlarının yüksek olmasından fayda sağlayabilmesine neden olacağından, bu tür durumlar çıkar çatışmalarıyla ilgili endişeleri artırmaktadır. Tazminat; şirketin kazancına dayandığından, iç denetçiler, kazançları abartan ve dolayısıyla objektifliklerini tehlikeye atan yönetim eylemlerini görmezlikten gelme eğilimine sahip olabileceklerdir (Schneider, 2003, 2010). Bu tür dışsal ödüller, iç denetçileri, kişisel servetlerini en üst düzeye çıkarmak için denetimlerinden ödün vermeye itebilir (Chen vd., 2017).

İç denetçilerin tarafsızlıklarına dair oluşacak olumsuz bir algı, kurumla ilgili olarak iç denetçilerin yürüttükleri izleme faaliyetlerine güvenen yatırımcılar ve alacaklılar ile iç denetçilerin çalışmalarına güvenen bağımsız denetçiler için bir endişe kaynağı olacaktır. (Schneider, 2003) Ayrıca, bağımsız denetçilerin artan kontrol riskini telafi etmek için daha yüksek denetim ücretleri talep etme kararlarını etkileyebilir (Chen vd., 2017).

Ancak Schneider (2003) ve (2010), iç denetçilerin tarafsızlığının, teşvik tazminatı veya hisse sahipliğinden dolayı bozulup bozulmadığına ilişkin olarak yaptığı çalışmada iç denetçilerin denetim prosedürlerine ilişkin verdikleri kararların aldıkları teşvik tazminatlarından veya hisse sahipliklerinden etkilenmediği sonucuna varmıştır. Ancak hisse senedi fiyatı üzerinden alınan teşviklerden bu kararların etkilendiği tespitine yer verilmiştir.

#### 4.2.1.3. İç denetçilerin idari görevlere atanmasının etkisi

Bağımsız denetçi açısından iç denetim fonksiyonunun bağımsızlık algısına etkisi olabilecek bir diğer etmen iç denetçilerin idari görevlere atanmasıdır.

Abbott ve diğerleri (2010), tarafından Amerika Birleşik Devletleri'nde Fortune dergisine göre sıralanan ilk 1000 şirketteki iç denetçiler arasında yapılan bir çalışmada iç denetim birimlerinin % 65'inde iç denetçilerin idari görevlere atandığı tespit edilmiştir.

Messier ve diğerleri (2011), iç denetim fonksiyonunun idari görevler için bir bekleme veya yetiştirme yeri olarak konumlandırılmasının, bağımsız denetçilerin iç denetimin tarafsızlığı ve yeterliliğine ilişkin algılarına etkisini incelemiştir. Buna göre iç denetim fonksiyonunun idari görevler için bir eğitim alanı olarak kullanılmasının bağımsız denetçilerin iç denetimin tarafsızlığına ilişkin algılarını olumsuz etkilediğini bulmuşlardır. Bunun nedeni yönetici pozisyonlarına atanmak isteyen iç denetçinin yönetimden beklentisi nedeniyle objektiflikten uzaklaşacağı düşüncesidir.

Aynı zamanda bu durum iç denetim fonksiyonundan faydalanamayan veya onu bir risk unsuru olarak gören bağımsız denetçinin daha fazla çalışmak zorunda kalmasına ve dolayısıyla daha fazla denetim ücreti talep etmesine yol açmaktadır (Christ vd., 2015).

Benzer şekilde Rose ve diğerleri (2013), iç denetim fonksiyonunun idari görevler için bir yetiştirme alanı olarak kullanılmasının fonksiyonun tarafsızlığı üzerindeki etkisini incelediği ve 74 iç denetçi ile yapılan olay çalışmasında, iç denetim fonksiyonunun üst düzey yönetici kadroları için bir nevi yükselme yeri olarak kullanılmasının denetçinin tarafsızlığını azalttığını ortaya koymuştur.

Breger ve diğerleri (2020) de yaptığı çalışmada benzer sonuçlara ulaşarak iç denetçilerin görev yaptıkları kurumda idari görevlere atanmasının bağımsız denetçi tarafından iç denetimin bağımsızlığını zedeleyici bir durum olarak görüldüğünü belirtmiştir. Bu durum bağımsız denetçilerin iç denetime olan güvenini olumsuz olarak etkilemektedir. Ancak iç denetçinin idari görevlere atanmasının liyakate ilişkin bir etkisi bulunmamaktadır.

Eller (2014), tarafından yapılan çalışmada iç denetim fonksiyonunun yönetim pozisyonları için bir kaynak olarak kullanılmasının olumsuz etkisinin, iç denetçinin hileli

raporlama kararına kadar uzanabileceği gösterilerek, iç denetimin tarafsızlığını etkileyebileceği belirtilmiştir.

Bir kurumda iç denetim fonksiyonunun idari görevlere atanmada bir basamak olarak görülmesi, onları terfi ettirmeyi düşünen yöneticiler ile denetçiler arasında bağımlı bir ilişki yaratarak iç denetçilerin tarafsızlığını bozabilir (Hoos vd., 2013).

Stewart & Subramaniam (2009); belirtildiği gibi, bu atamaların sürekli bir hal almasının, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığına ve tarafsızlığına yönelik sosyal baskılara ve ekonomik çıkar tehditlerine neden olabileceğini ifade etmiştir. Özellikle, iç denetçilerin, gelecekteki pozisyonları elde etmeye veya gerçekleştirmeye odaklanması finansal raporlama üzerindeki nesnel güvencelerinin azalmasına neden olabilir (Christ vd., 2015).

Ancak Christ ve diğerleri (2015), tarafından yarı yapılandırılmış görüşme tekniğiyle yapılan çalışmada iç denetçilerin belli bir rotasyona göre yönetim kademelerine atanması ve daha sonra yeniden iç denetime dönmelerinin bağımsızlıklarını azaltma potansiyeli olmakla birlikte bu durumun kurumu tanıma ve aksayan yönlerini tespit etme gibi kazanımlarının ve sonuçta ileride daha kaliteli bir denetime yol açma potansiyelinin daha yüksek olacağı ifade edilmiştir.

Araştırmalar, yukarıda bir kısım örnekleri de verildiği üzere istisnalar dışında genel olarak, iç denetim biriminin idari kadrolara atanmada bir basamak olarak kullanılmasının bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun kalitesine ilişkin algısını olumsuz anlamda etkileyerek güveni zedelediğini ve sonuç olarak daha yüksek bağımsız denetim ücretlerine, yanlış beyan riski yüksek finansal tablolara ve daha büyük iç denetim bütçeleri gibi önemli olumsuz sonuçlara neden olduğunu göstermiştir.

#### **4.2.1.4. İç denetçiler tarafından yerine getirilen danışmanlık hizmeti**

IIA tarafından 1999 yılında yapılan çalışmada iç denetimin tanımında değişiklik yapılarak iç denetçinin bağlı olduğu kuruma güvence hizmetinin yanında danışmanlık hizmeti de verebileceği belirtilmiştir. Bu tanımla birlikte iç denetçilerin görev kapsamı

genişlemiş, ancak bu durum iç denetçilerin bağımsızlıkları ile ilgili endişelerin de artmasına neden olmuştur (Munro & Stewart, 2011).

İç denetim standartlarında iç denetim tarafından verilen danışmanlık hizmeti, doğası gereği tavsiye niteliğinde olan ve genel olarak yönetimin özel talebi üzerine gerçekleştirilen hizmet olarak tanımlanmıştır. İç denetçi, danışmanlık hizmeti verirken, tarafsızlığını muhafaza etmeli ve idarî sorumluluk almamalıdır (IIA, 2017).

Günümüzde de iç denetçilerin bir organizasyona bağlı çalışırken hem güvence hizmeti hem de danışmanlık hizmeti vermesi nedeniyle bağımsızlıklarına ilişkin oluşan soru işaretleri devam etmektedir (Stewart & Subramaniam, 2009). İç denetçilerin bu ikili rolü çalıştıkları kuruma değer katsa da (Jiang vd., 2020), aynı zamanda iç denetçilerin yönetime yakınlığı ve kendi kendini denetleme gibi çıkar çatışmalarına yol açabildiği için tarafsızlığı tehlikeye atabilme riski bulunmaktadır (Ahlawat & Lowe, 2004; Brody & Lowe, 2000; Dezoort vd., 2001). İç denetçinin danışmanlık rolü, yönetimle ilişkilerinin korunması için iç denetçinin değerlendirmelerinin önyargılı olmasına neden olarak, algılanan veya var olan tarafsızlığı bozabilmektedir (Dezoort vd., 2001).

Literatürde bağımsız denetçinin iç denetime güvenine ilişkin yapılan çalışmalarda katılımcılardan sıklıkla iç denetçilerin yetkinliği ve tarafsızlığının değerlendirilmesindeki bazı faktörleri açıklığa kavuşturmaları istenmektedir. Bu faktörlerin en önemlileri olarak iç denetim standartlarına uyum ile iç denetçilerin güvence dışındaki hizmetleri sayılabilir. Bağımsız denetçiler yönetim / danışmanlık görevlerini yerine getirmeyen iç denetim işlevlerine güvenmeye daha isteklidirler (Breger vd., 2020). İç denetim fonksiyonunun tarafsızlığını değerlendirmek, iş süreçleri veya risk yönetimi konusunda danışmanlık hizmetleri sağladığında özellikle zor olabilmektedir (Bailey vd., 2003).

İç denetim biriminin veya iç denetçilerin organizasyon içinde denetim dışı görevlere de sahip olmasının tarafsızlığına gölge düşüreceği göz önüne alınmalıdır. Özellikle güvence hizmetleri dışındaki hizmetler tarafsızlığı etkileyecek görevlerdendir. Bu eksikliğin bulunması bağımsız denetçiler tarafından iç denetim fonksiyonuna güvenin zedelenmesine neden olacaktır (Albawwat, 2017; Brody vd., 2015; Eller, 2014).

Ancak Dezoort ve diğerkleri, (2001) tarafından yapılan çalışmada i denetçilerin danışmanlık faaliyetinde bulunmasının bağımsız denetimin güven kararına olumsuz bir etkisinin bulunmadığı tespitinde bulunulmuştur.

Genel olarak bakıldığında i denetçiler tarafından yönetime verilen danışmanlık hizmetlerinin, i denetçilerin bağımsızlığına zarar verebileceğı ve bu durumun bağımsız denetçinin iç denetime güvenine olumsuz etkisinin olacağı düşünölmektedir. Aynı zamanda özellikle iç kontrol yapısı ve risk süreçleri konusunda danışmanlık hizmeti sunan i denetçilerin ilgili alanların denetiminde çıkar çatışmasına maruz kalabilecekleri de bağımsız denetçiler açısından güvene ilişkin olumsuz bir kriter olarak ön plana çıkmaktadır. Ancak i denetçiler tarafından sunulan danışmanlık hizmetlerinin bağımsız denetçinin güveni üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı yönünde sınırlı sayıda da olsa çalışmalar mevcuttur.

#### **4.2.1.5. Denetim komitesi**

Denetim komitesi, kurumun finansal raporlarını; açıklama, denetim ve kontrol faaliyetlerini denetleme ve izleme konusunda yönetim kurulunun temsilcisi olarak faaliyet gösteren ve yönetimin etik değerkleri ve finansal bilgilerin güvenilirliği hakkında makul güvence sağlamak için kurumun iç kontrol yapısında önemli bir rol oynayan işletmenin en üst denetim organıdır (Am, 2016).

Denetim komitesinin genellikle i denetçilerin tarafsız ve yetkin olmasını sağlamak ve finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanması, kurumun ilgili mevzuata ve etik düzenlemelere uygun hareket etmesi noktasında yönetim kuruluna yardımcı olmak görevi vardır. Denetim komitesinin görevi nedeniyle i ve bağımsız denetçilerle devamlı irtibat halinde bulunması onların bağımsızlığına katkı sağlayacağı gibi denetçilerin koordineli çalışmalarına da etki eder (Uzay, 2003).

Denetim komitesinin temel sorumluluklarından biri, işletmenin yönetiminin etkili bir i denetim tasarlamasını ve uygulamasını sağlamaktır. Denetim komitesi, iç denetimin faaliyetlerinin kapsamının yeterli olduğundan emin olmak için iç denetim biriminin çalışma programını ve raporlarını incelemelidir (Nuhoğlu vd., 2014).

Özellikle denetim komitesinin yönetim ile hissedarlar arasındaki çatışmaların ve dolayısıyla asimetrik bilginin azaltılmasında önemli rolleri bulunmaktadır. Literatürde denetim komitesi olmayan firmaların finansal raporlamada hileye başvurma olasılıklarının daha yüksek olduğu belirtilmektedir (Al-Matari vd., 2017).

Bu nedenlerle bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığı üzerindeki algısında denetim komitesinin varlığının etkisinin olabileceği düşünülmektedir.

Al-Matari ve diğerleri (2017), tarafından yapılan çalışmada; denetim komitesinin iç denetim planlarını, bütçesini ve bağımsız denetçilerle olan koordinasyonu gözden geçirmesi ile finansal raporlama, iç kontrol ve mevzuata uygunluk ile ilgili iç denetim raporlarını incelemesinin kurum iç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde olumlu etkisinin bulunduğu gösterilmiştir. Ancak aynı çalışmada denetim komitesi ile iç denetim birim yöneticisi arasında yapılan toplantı sayısının iç kontrole bir etkisi tespit edilememiştir.

Etkili bir denetim komitesinin daha kaliteli bir denetim talep edeceği öngörülürken (Abbott vd., 2003; Carcello vd., 2002), böyle bir komitenin denetçinin risk değerlendirmesini azaltması ve bunun da daha az test gerektirmesi gerektiği yönünde argümanlar sunulmuştur (Abbott vd., 2003; Goddard & Masters, 2000; Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Standartlar iç denetim yöneticisi ile denetim komitesi arasındaki raporlama ilişkisinin, iç denetçi tarafsızlığının temel belirleyicisi olduğunu göstermektedir (Gramling vd., 2004).

Denetim komitesi iç denetim fonksiyonunu, kapsamının ve yeterliliğinin gözden geçirilmesi, yeterli kaynakların sağlanması ve yönetim ile iletişimin kolaylaştırılması gibi farklı açılardan destekleyebilir. Bu nedenle denetim komiteleri, iç denetim fonksiyonunun genel durumunu, bağımsızlığını ve etkinliğini artırma potansiyeline sahiptir (Mazlina, 2005). Denetim komitesi ile yakın çalışan bir iç denetim fonksiyonuna yönetimin etki etme ihtimali düşük olduğundan bu durum fonksiyona olan bağımsızlık algısını olumlu olarak etkileyecektir (Abbott vd., 2012a).

Zain ve diğerleri (2006), denetim komitelerinin iç denetim etkinliğini artırabileceğini ileri sürmüştür. Denetim komitesine raporlama yapmak ve denetim komitesi ile düzenli

toplantılar iç denetimin bağımsızlığını ve etkinliğini artırabilmektedir. (McHugh & Raghunandan, 1994; Zain vd., 2006) Denetim komitelerinin iç denetim tavsiyelerinin uygulanması konusunda yönetim üzerinde bir baskı unsuru olduğu da görülmektedir. Tabi bu durum iç denetimin kurum içi etkinliğinin artmasını da beraberinde getirecektir (Zain vd., 2006).

Bir şirketin iyi yapılandırılmış bir denetim komitesinin olması, bağımsız denetçilerin çalışmasının desteklenmesi anlamında da oldukça önemlidir. Ayrıca, denetçi seçimi ve atanması sistemi, denetimin kalitesini artıran önemli bir etkidir (Kontogeorgis, 2018).

Blue Ribbon Komisyonu<sup>20</sup> denetim komitesinin bağımsız, belli bir sayıda ve üyelerinin finans uzmanlarından oluşması gerektiğini belirtmiştir. Aynı zamanda denetim komitesinin denetçilerle ve hissedarlarla yakın ilişki içinde olması, iletişiminin kuvvetli olması büyük önem arz etmektedir (Ergin vd., 2008). Sarbanes-Oxley yasası<sup>21</sup> da (SOX) denetim komitesi üyelerinin bağımsız olması gerektiğini ileri sürmektedir (Çatıkkaş vd., 2012).

Denetim komitesi ile iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişki tüm paydaşların görevlerini layıkıyla yerine getirmeleri için oldukça önemlidir. Denetim komitesi aynı zamanda iç ve bağımsız denetçiler ile yönetim kurulu arasındaki iletişimi de sağlamaktadır (Çatıkkaş vd., 2012; Ergin vd., 2008).

Arslan (2013) tarafından Türkiye’deki 16 Büyükşehir Belediyesindeki iç denetçilerle yapılan anket çalışmasında iç denetçilerin büyükşehir belediyelerinde denetim komitesinin olması gerektiğini savundukları belirtilmiştir.

Munro & Stewart (2011), iç denetçilerin denetim komitesine doğrudan raporlama yapmasının ve denetim komitesi ile düzenli toplantılar yapmasının bağımsız denetimin iç

---

<sup>20</sup> Blue Ribbon Komisyonu (Blue Ribbon Committee): ABD’de 1990 yıllarda yaşanan şirket skandalları sonucunda denetim komitelerinin etkinliğinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapmak amacıyla 1997 yılında çeşitli meslek ve kamu kuruluşlarının temsilcilerden oluşan 11 kişilik komitedir. (Ergin vd., 2008)

<sup>21</sup> 2000’li yılların başlarında Amerikan borsasında işlem gören büyük şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları sonucunda kamuoyunun sermaye piyasalarına olan güven kaybını telafi ederek güvenin yeniden tesis edilmesi amacıyla çıkarılan Kanun’dur. (Çatıkkaş vd., 2012)

denetim fonksiyonuna güvenini nasıl etkilediğini analiz etmiştir. Buna göre, iç denetimin denetim komitesi ile olan raporlama ilişkisi, bağımsız denetim tarafından iç denetim çalışmalarına olan güven derecesini olumlu anlamda etkilediğini göstermektedir.

Öte yandan zayıf bir denetim komitesi veya yönetim kurulu iç denetim fonksiyonu ne kadar kaliteli olursa olsun bu kalitenin olumlu etkisini absorbe edeceğinden bağımsız denetçinin güvenini olumsuz etkileyecektir (Abbott vd., 2012b; N. K. Desai vd., 2011).

İç denetimin, özellikle denetim komitesi ve üst yönetim ile uygun raporlama ilişkileri kurabilmesinin, bağımsızlık ve tarafsızlığına katkı sağlayarak, etkinliğinin artmasına neden olduğu düşünülmektedir (Soh & Martinov-Bennie, 2011).

Araştırmalar denetim komitesi ile iç denetim birimi arasında düzenli olarak yapılan toplantıların iç denetimin etkinliğini artırabileceğini göstermektedir. Bu sayede iç denetim fonksiyonu olumsuz etkilerden korunacak, daha etkili ve tarafsız bir denetim yürütecektir (Munro & Stewart, 2011).

Bir kurumda üst yönetim tarafından iç denetim üzerinde oluşturulma ihtimali olan baskının engellenmesini sağlayacak tek birim olarak denetim komitesi sayılabilir. Denetim komitesinin bu görevi yerine getirebilmesi ise üyelerinin bağımsız olmaları ile ancak sağlanabilir (Mollaoğulları, 2018).

Mollaoğulları (2018) tarafından Türkiye’deki firmalar için denetim komitesinin iç denetime etkisinin incelendiği doktora tezinde denetim komitesinin varlığının iç denetimin faaliyet bağımsızlığını artırıcı bir unsur olduğu ve iç denetim biriminin raporlamayı denetim komitesine yapmasının bağımsızlığını artıracığı sonucuna varılmıştır. Aynı zamanda denetim komitesinde muhasebe finans uzmanı üye/ üyelerin bulunmasının, iç denetim biriminin finansal denetimine olumlu katkıda bulunacağı ifade edilmiştir.

Rose ve diğerleri (2013), yönetim kurulunun gücünün artırılmasının ve denetim komitesinin güçlenmesinin iç denetimin tarafsızlığı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Sonuçlar, yönetim kurulunda veya finansal raporlama sisteminin gözetiminde iyileştirmelere yol açmak için yönetim kurulunun ekstra yüksek gücünün gerekli olmadığını göstermektedir. Bunun nedeni, yetki artışının istemeden iç denetçilerin davranışlarını

olumsuz yönde etkileyebilmesi ve bu nedenle işlevin nesnellik seviyesini düşürmesidir. Ayrıca, denetim komitesinin yetkilendirilmesinin iç denetimin nesnelliğini azaltabileceği bulunmuştur.

İç denetçilerin bağımsızlığının korunmasında raporlama sürecinin önemi üzerinde literatürde önemli bir vurgu olmakla beraber, iç denetimin doğrudan denetim komitesine rapor vermesinin faydaları tam olarak doğrulanmamış veya sistematik olarak araştırılmamıştır. Aynı zamanda bu durum kendi içinde riskler de barındırmaktadır. İç denetçilerin risk değerlendirmesine denetim komitesinin tepkisi oldukça kuvvetli olmakta eğer bu risk değerlendirmesi sonucunda herhangi bir olumsuzluk ortaya çıkmadığı durumda iç denetçiler zor durumda kalabilmektedir (Norman vd., 2010).

Abbott ve diğerleri (2012a), iç denetim fonksiyonunun denetim komitesi ile yakın ilişkisinin (örneğin raporlamanın doğrudan denetim komitesine yapılması, iç denetim birim yöneticisinin iş akdinin sadece denetim komitesi tarafından sonlandırılabilmesi, iç denetim biriminin bütçesine denetim komitesi tarafından karar verilmesi gibi) bağımsız denetçinin iç denetimden yardım almaya daha istekli olmasını sağladığı ve bu durumun denetim ücretini düşürdüğünü belirtmiştir.

Norman ve diğerleri (2010), SOX sonrası ABD’de denetim komitesinin yetkilerinin artırılması hatta bazı firmalarda denetim komitesine iç denetim birim başkanını görevlendirme ve görevden alma yetkisinin tanınması gibi faaliyetlerin iç denetim birim başkanının kariyer ve itibar endişelerinden dolayı iç denetimin bağımsızlığına ve tarafsızlığına tehditler oluşturabileceğini belirtmiştir.

Denetim komitesi ayrıca, iç denetim fonksiyonunun asli faaliyetlerini (örneğin risk değerlendirmesi, kontrol güvencesi ve uyum çalışması) gerçekleştirmesi için ona uygun bir ortam sağlayabilir. Etkili bir denetim komitesi, iç denetim fonksiyonunun kurumdaki statüsünü yükselterek yönetim tarafından kaliteli raporlama yapılmasını sağlamada denetim komitesine yardımcı olabilir (Gramling vd., 2004).

Bulunması durumunda bir işletmedeki en üst düzey denetim organı olarak görev yapacak denetim komitesinin, en büyük yardımcısının iç denetim birimi olacağı açıktır. Bu durum iç denetçilerin işletmedeki konumlarını sağlamlaştıracak ve bağımsızlıklarını

artıracaktır. Literatürde bu konu üzerinde oldukça fazla sayıda çalışma yapılmış ve genel olarak işletmelerde denetim komitesinin bulunmasının iç denetim fonksiyonlarının bağımsızlığına katkıda bulunduğu ve dolayısıyla bağımsız denetçinin iç denetime güvenini artırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

#### **4.2.2. İç Denetim Fonksiyonunun Kalite Kontrol Dahil Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Ortaya Koyması**

Bağımsız denetçinin iç denetime güven kararını etkileyen ana faktörlerden bir diğeri de iç denetim fonksiyonunun görevini yerine getirirken kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koyup koymadığıdır. Bu kavram 610 nolu bağımsız denetim standardına 2013 yılı revizyonu ile birlikte girmiştir.<sup>22</sup>

Tanımda var olan sistematik yaklaşım ifadesi denetimin planlanması, programlanması ve uygulanmasını içine alan süreci ifade ederken, disiplinli yaklaşım ifadesi, faaliyetin kurallara bağlı bir şekilde özenle ve dikkatle yapılmasını ifade eder. Bu durum faaliyete ve iç denetçiye yönelik belirlenmiş standart ve ilkelerle kapsamı belirlenmiş ve sınırları çizilmiş denetim anlayışının bir tezahürüdür (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018).

610 no'lu standartta iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına ilişkin bağımsız denetçinin vereceği kararı etkileyebilecek faktörlere verilebilecek örnekler şu şekilde sıralanmıştır;

- Risk değerlendirmesi, çalışma programları, belgelendirme ve raporlama gibi alanları kapsayan yazılı iç denetim prosedürlerinin veya rehberlerin varlığı, bu rehber ve prosedürlerin yeterliliği ve kullanımı ile bunların nitelik ve kapsamının işletmenin büyüklüğüne ve şartlarına uygun olması.

---

<sup>22</sup> IAASB tarafından yayınlanan standardın 2013 öncesi sürümünde bu ifadenin yerine mesleki özen ifadesi yer almakta iken ABD tarafından yayınlanan standartta bu ifade çalışma performansı şeklinde kullanılmıştır.

- İç denetim fonksiyonunun uygun kalite kontrol politika ve prosedürlerinin bulunup bulunmadığı. Bu politika ve prosedürler bulunsan bile KKS 1’deki<sup>23</sup> gibi iç denetim fonksiyonuna uygulanabilen (liderlik, insan kaynakları ve denetimin yürütülmesine ilişkin vb.) prosedürler taşıyıp taşımadığı veya iç denetçiler için yetkili mercilerce belirlenen standartlardaki kalite kontrol hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı. Ayrıca, yetkili merciler dönemsel olarak dış kalite değerlendirmelerinin yapılması gibi diğer uygun yükümlülüklerin bulunup bulunmadığı (KGK, 2014).

Breger ve diğerleri, (2020); bağımsız denetçilerin, iç denetim standartlarına uygun hareket eden iç denetim fonksiyonuna güvenmeye daha istekli olduklarına dair kanıtlar sunmuştur. Ayrıca bu çalışma genel olarak iç denetim fonksiyonunun iç denetim standartlarına tam olarak uymadığını ve performans yönetimi yapmadığını göstermiştir.

610 nolu standart bağımsız denetçinin denetim kanıtı elde etmede iç denetim çalışmalarından faydalanmayı düşündüğü durumda iç denetim fonksiyonunun, kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koyup koymadığını araştırması gerektiğini belirtirken, bunu iç denetimden doğrudan yardım almayı düşündüğü durumlar için şart koşmamıştır. Bu durum iç denetçiden doğrudan yardım alınması durumunda iç denetçinin bağımsız denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında çalışmasından ileri gelmektedir.

#### 4.2.2.1. İç denetim yönetmeliği

Uluslararası iç denetim standartlarının “Amaç, Yetki ve Sorumluluklar” başlıklı 1000 no’lu standardında iç denetim fonksiyonunun iç denetim faaliyetinin amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tanımlayan bir iç denetim yönetmeliğinin bulunması gerektiği, bu yönetmelikte iç denetimin misyonu ile mesleki uygulama çerçevesinin zorunlu unsurlarının

---

<sup>23</sup> KKS 1: Kalite Kontrol Standardı 1; Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri Ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol. Bağımsız denetim şirketleri tarafından sunulan denetim hizmetlerine ilişkin kalite kontrol sistemiyle ilgili sorumlulukları belirleyen standarttır.

(Temel Prensipler, Etik Kurallar, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı) bulunması gerektiği belirtilmiştir (IIA, 2016).

İç denetim bölümünün sorumluluklarını ve hedeflerini netleştiren bir yönetmeliğinin veya bir misyon beyanının varlığı bağımsız denetçinin güveni için oldukça önemlidir (Suwaidan & Qasim, 2010).

Bu yönetmelikle iç denetim fonksiyonunun kurum içerisindeki konumu belirlendiği gibi denetçilerin yetki, görev ve sorumlulukları da tanımlanmış ve kurumun diğer çalışanlarına ilan edilmiş olur. Bu durum iç denetimle diğer personel arasında ortaya çıkması olası çatışmaların da önüne geçilmesine neden olacaktır (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018).

İç denetim standartlarında ayrıca iç denetim yöneticisinin iç denetim yönetmeliğini dönemsel olarak gözden geçirmesi ve eğer bir değişiklik varsa üst yönetime ve Yönetim Kuruluna onay için sunmasını zorunlu tutmuştur. Öte yandan güvence ve danışmanlık hizmetlerinin niteliğinin de yönetmelikte tanımlanması gerekmektedir (IIA, 2016).

#### **4.2.2.2. İç denetim rehberi, iç denetim planı ve görev programı**

610 no'lu standart iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına ilişkin bağımsız denetçinin yapacağı kontrollerde fonksiyonun, risk değerlendirmesi, çalışma programları, belgelendirme ve raporlama gibi alanları kapsayan, işletmenin büyüklüğü ve şartları ile uyumlu yazılı iç denetim prosedürlerine sahip olup olmadığının veya iç denetim rehberinin bulunup bulunmadığının ve bunların yeterliliğinin ve kapsamının araştırılması gerektiğini belirtmektedir (KGK, 2014).

İç denetim görevine ilişkin olarak hazırlanan iç denetim planı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanır. Plan hazırlanırken kurumun üst yönetimi, denetim komitesi ve yönetim kurulu, sürece dâhil edilmeli beklentileri dikkate alınmalıdır. Plan denetim komitesi veya yönetim kurulunun onayı ile yürürlüğe girmelidir. 2200 nolu İç denetim standardına göre iç denetçiler, her görev için, amaçları, kapsamı, zamanlama ve kaynak dağılımı hususlarını da dikkate alan ayrı bir plan hazırlamak ve yazılı hâle getirmek zorundadırlar (IIA, 2016).

Aynı zamanda iç denetçiler görev planını gerçekleştirmeye yönelik hazırlanan ve bir görev sırasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, değerlendirme ve kayıtlı hale getirme prosedürlerini içeren görev iş programını hazırlamak zorundadırlar. İş programı iş planının uygulama aşamalarını gösteren bir belgedir. Bu belge, işe başlanmadan önce onaylanmak zorunda olup, programda yapılan değişiklikler için de derhal onay alınmak zorundadır (IIA, 2016).

İç denetim biriminin etkin çalışıp çalışmadığının göstergelerinden biri de iç denetim tarafından planlanan denetimlerin tamamlanması ve iş programının program gerekliliklerine uygun ve zamanında bitirilmesi ile iç denetim raporunda yer alan önerilere ilişkin kurum tarafından aksiyon alınıp alınmadığıdır (Soh & Martinov-Bennie, 2011).

#### **4.2.2.3. İç denetimde kalite kontrol ve iç denetim standartlarına uyum düzeyi**

610 nolu BDS’de iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına ilişkin bağımsız denetçinin vereceği kararı etkileyebilecek faktörlerden birisi olarak iç denetim fonksiyonunun uygun kalite kontrol politikasının ve prosedürlerinin bulunup bulunmadığı sayılmıştır (KGK, 2014).

İç denetçilerin iç denetim standartlarına uygun şekilde faaliyetlerini yürütmesinin sağlanması amacıyla iç denetim birim yöneticisi tarafından, 1300 no’lu İç Denetim Standardında belirtildiği üzere iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanması ve uygulanması gerekmektedir. Bu kalite güvence ve geliştirme programı ile iç denetim faaliyetinin Standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin ve iç denetçilerin Etik Kuralları uygulayıp uygulamadığının değerlendirilmesi yapılacaktır (IIA, 2016).

Bu program, düzenli iç ve dış kalite değerlendirmeleri ile sürekli izlemeyi içerecektir. İç değerlendirmeler, iç denetim biriminin faaliyetinin ve performansının sürekli gözden geçirilmesini ve öz değerlendirme yoluyla veya kuruluş içinde bu bilgiye sahip diğer personel tarafından yapılan periyodik incelemeleri içermelidir. Dış değerlendirmeler, kuruluş dışından nitelikli, bağımsız bir inceleme ekibi tarafından en az beş yılda bir yapılmalıdır (IIA, 2016; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Literatürde yapılan araştırmalar

genel olarak iç denetçilerin böyle bir kalite güvence programı yürütmediklerini göstermiştir (Burnaby vd., 2009; O’Loughlin & Swauger, 2016).

İç Denetim Standartları “1310 Kalite Programı Değerlendirmelerinin Yorumu”nda<sup>24</sup> iç denetim yöneticisinin, kaliteye ilişkin iç değerlendirme çalışmalarının sonuçlarını ve gerekli gördüğü eylem planlarını, üst yönetim, denetim komitesi, yönetim kurulu ve bağımsız denetçiler gibi iç denetim biriminin dışındaki uygun kişilerle paylaşması gerektiği belirtilmiştir.

Bağımsız denetçiler iç denetim standartlarına uygun faaliyette bulunan iç denetçilere güvenmeye daha isteklidirler. Ancak iç denetçilerin genellikle İç Denetim Standartlarına tam olarak uymadığı görülmektedir (Breger vd., 2020).

CBOK 2015<sup>25</sup> e dayanılarak yapılan çalışmada, uygulamada, iç denetçilerin mesleki standartlara uyumunun yetersiz olduğu ve özellikle kalite gereklilikleri söz konusu olduğunda, bu durumun göz ardı edilemeyecek seviyelere geldiği belirtilmiştir<sup>26</sup> (O’Loughlin & Swauger, 2016).

Varolmayan veya etkin olmayan kalite güvence ve geliştirme programları, iç denetimin önemli sorunları belirleyip ele alamama riskini artırabilmektedir. Ayrıca, sadece iç denetim işlevi içinde değil, aynı zamanda kurum genelinde kalitesiz denetimin bir sonucu olarak kaynakların verimsiz bir şekilde kullanımına da yol açabilecektir (O’Loughlin & Swauger, 2016).

Bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarını kullanabilmesi için gerekli olan şartlardan biri de iç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koymasıdır. İlgili kavram 2013 yılında bağımsız denetim standartlarına

---

<sup>24</sup> Yorumların uygulanması zorunlu değil ihtiyaridir.

<sup>25</sup> CBOK, İç Denetim Veri Havuzu, Dünya genelinde iç denetim mesleği ile uğraşan veya ilişkide bulunan paydaşlardan düzenli olarak uygulayıcı anketi ve paydaş anketi suretiyle toplanan verilerin analizi suretiyle oluşturulan mesleğin şu anda nasıl uygulandığına ve gelecekte beklenen değişikliklere dair fikir sunmayı amaçlayan bir çalışmadır.

<sup>26</sup> Araştırmaya katılan iç denetim birim başkanlarının sadece % 34’ü 1300 nolu Kalite Güvence ve Geliştirme Programına (KGGP) ilişkin iç denetim standardına tam uygun denetim yaptıklarını ifade etmiştir. % 37’si bu bu programın geliştirme aşamasında olduğunu belirtmiş, % 29’u ise KGGP’yi hiç uygulamamıştır.

girmiştir. Bu kavramı önemli kılan nokta iç denetim faaliyetinin ve bu faaliyeti yerine getiren iç denetçinin belirlenmiş ilke ve standartlara tabi olmasından kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda fonksiyona ilişkin şartları belirlenmiş kalite kontrol faaliyetinin bulunması gerekmektedir. Bu nedenle iç denetime benzer faaliyet gösteren birimlerden iç denetimi ayıran en önemli özellik iç denetimin görevini yerine getirirken sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilemesi olmaktadır. Örneğin dış uzmanların veya müfettişlerin raporları eğer bu birimler sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla görevlerini yerine getirmiyorlarsa aynı zamanda raporları kalite kontrol süreçlerinden geçmiyorsa bağımsız denetçi açısından denetim kanıtı olarak kullanılamayacaktır. Bu çalışmalar ancak bağımsız denetçiye iç kontrolün yapısı ile ilgili bir fikir verebilecektir.

Bağımsız denetçinin iç denetime güvenini etkileyen önemli bir faktör de iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği olmaktadır.

#### **4.2.3. İç Denetim Fonksiyonunun Mesleki Yeterliği**

BDS 610'da mesleki yeterlik, iç denetimin bir bütün olarak verilen görevleri özenli bir şekilde ve mesleki standartlara uygun olarak yerine getirmesi için gerekli olan bilgi ve yeteneklere sahip olmasını ve bunların devamlılığını sağlaması şeklinde ifade edilmiştir (KGK, 2014).

Baharud-din ve diğerleri, (2014) yeterliği, iç denetçinin eğitim seviyesi, mesleki deneyim ve personelin sürekli mesleki gelişim için gösterdiği çabaya dayanan bir işi veya görevi düzgün bir şekilde yerine getirme yeteneği olarak tanımlamıştır.

İç denetim biriminin yeterliği çalıştığı kuruma, faaliyetlerine, iş süreçlerine ve uyguladığı prosedürlerle iç denetim bölümünde mevcut olan denetimin niteliği ve niceliğine bağlı olarak değişmektedir (Al-Twajry vd., 2004).

İç denetçilerin mesleki yeterlik sahibi olmaları onların işlerinin kalitesini de etkileyecektir. Örneğin iç denetçiler ne kadar yetkin olursa, yönetim yanlılığından kaynaklanan muhasebe tahakkuklarına o kadar hakim olur ve bunun nasıl yönetilebileceğini anlama olasılıkları o kadar artacaktır (Messier vd., 2017; Prawitt vd., 2009).

İç denetim faaliyetinin etkili olabilmesi için etik kurallara ve uluslararası standartlara uygun olarak çalışabilecek nitelikli, vasıflı ve deneyimli iç denetçilere sahip olması gerekir. Bu bağlamda, mesleki yeterlik iç denetim fonksiyonunun en önemli bileşenlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Okodo vd., 2019).

BDS 610, bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun yeterliğini değerlendirirken;

- İç denetim fonksiyonunun işletmenin büyüklüğü ve faaliyetlerinin niteliğiyle orantılı olarak uygun ve yeterli kaynaklara sahip olup olmadığı,
- Kurumun iç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve görevlendirilmesine ilişkin yerleşmiş politikalarının varlığı,
- İç denetçilerin, denetim konusunda yeterli teknik eğitiminin ve uzmanlığının bulunup bulunmadığı. Örneğin; mesleki yetki belgesi ve deneyime sahip olmak gibi,
- İç denetçinin görevlerine ilişkin mesleki bilgi ve beceriye sahip olup olmadıkları. Örneğin Kurumun finansal tablo ve raporlamasına ve geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin gerekli bilgi ve becerileri taşıyıp taşımadığı,
- İç denetçilerin sürekli mesleki eğitim alıp almadıkları ile mesleki standartlara uyum yükümlülüğü getiren, mesleki kuruluşlara üyeliklerini,

göz önünde bulundurmasını istemektedir.

Tezde özellikle literatürde iç denetim fonksiyonunun yeterliğinin değerlendirilmesinde üzerinde durulan faktörler şu şekilde sıralanmıştır;

#### **4.2.3.1. Mesleki eğitim düzeyi ve sertifikasyon**

BDS 610; iç denetçilerin, denetim konusunda yeterli eğitiminin ve uzmanlığının bulunması ve bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunu değerlendirirken bunu göz önünde bulundurması gerektiğini belirtmektedir. İlgili standartta eğitim, mesleki eğitim olarak kullanılmakta, aynı zamanda iç denetçinin sadece eğitiminin değil mesleki bilgisinin de yeterli olması istenilmektedir.

İç denetçilerin eğitim seviyeleri, mesleki bilgileri, tecrübe ve nitelikleri iç denetimin etkinliğini belirleyen unsurlardan biridir (Al-Twaijry vd., 2004). İç denetçi denetimi için

gerekli olan eğitimi almalıdır. Bu eğitim asgari olarak, mesleğe giriş için gerekli olan temel muhasebe ve denetim bilgisini içermelidir (P. G. Moore, 1992; Oikonomidi & Paulsson, 2016).

Bir iç denetçinin işi için gerekli eğitime ve uzmanlığa sahip olması, kuruluşun finansal raporlama prosedürleri ile ilgili bilgiye sahip olabilmelerini ve denetimde uzman olmasını sağlar. Bu donanıma sahip bir iç denetçinin önemli yanlışlık riski düzeyini daha doğru bir şekilde değerlendirmesi ve dolayısıyla bağımsız denetçinin iç denetçilerin işlerinden daha fazla yararlanması beklenir (Lee & Park, 2016).

Literatürde genel olarak bu faktör üniversite ve sonrası örgün eğitimde muhasebe veya denetim ile ilgili eğitim almış iç denetçilerin çokluğu ile ölçülmüştür.

Lin ve diğerleri (2011) tarafından yapılan çalışmada iç denetçilerin eğitim seviyeleri ile iç kontrol sisteminde yer alan önemli zayıflık açıklamaları arasında negatif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Gros ve diğerleri (2017) tarafından iç denetim kalitesinin bağımsız denetim ücreti ilişkisi üzerine yapılan çalışmada kalite göstergelerinden birisi olarak iç denetçilerin deneyimi (en az 3 yıl ve üzeri deneyimi olan denetçilerin oranı), sertifika (sertifika sahibi denetçilerin oranı), eğitim süresi (iç denetçilerin bir yıl boyunca aldıkları eğitim gün sayısı) esas alınmıştır.

Bağımsız denetçilerin iç denetçi yeterliliğine ilişkin değerlendirmeleri genel olarak iç denetçinin mesleki sertifika sahipliğine dayanmaktadır (Brown, 1983). Çünkü mesleki yeterliğin en önemli göstergelerinden birisi iç denetçilerin belli sınavlar sonucunda başarı göstergesi olarak elde ettikleri sertifikalar olmaktadır.<sup>27</sup> İç denetim biriminde denetim mesleğiyle ilgili sertifikalı iç denetçi sayısı arttıkça bağımsız denetçinin güveninin artacağı varsayılabilir.

---

<sup>27</sup> Bu sertifikalardan bazıları CIA: Sertifikalı İç Denetçi, CRMA: Risk Yönetimi Güvence Sertifikası, CFE: Hile Denetçisi Sertifikası, CPA: Sertifikalı Kamu Denetçisi, CISA: Sertifikalı Bilişim Sistemleri Denetçisi, CCSA: Özdeğerlendirme Uzmanlığı, CGAP: Uluslararası Kamu Denetçisi sayılabilir.

Ancak Lin ve diğerleri (2011) tarafından yapılan çalışmada sertifikalı iç denetçi oranı ile iç kontrol sisteminde yer alan önemli zayıflık açıklamaları arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır.

#### 4.2.3.2. Mesleki deneyim

İç denetçi deneyimi, iç denetçilerin denetim mesleğinde ve çalıştıkları sektörde ya da firmalarındaki görev süresini ifade etmek için kullanılmaktadır. Deneyim süresi arttıkça iç denetim kalitesinin artacağı ve denetçinin zorluğu artan yargılarda bulunabileceği varsayılabilir (KGK, 2014).

Bağımsız denetçinin iç denetime güveni iç denetçilerin hem mesleklerindeki görev süresine hem de aynı sektör veya firmadaki görev süresine bağlı olarak değişiklik gösterebilecektir.

Suwaidan & Qasim (2010), iç denetçilerin yeterliği konusunda bağımsız denetçiler için en önemli faktörün iç denetçinin deneyimi olduğunu ileri sürmüştür. Aynı şekilde Lee & Park (2016), yeni işe alınan iç denetçilerin, firmalar ve sektörleri hakkında daha az bilgi sahibi olduklarını ve bu nedenle uzmanlıklarının, daha fazla deneyime sahip denetçilerden daha az olacağını, bu durumun bağımsız denetçilerin, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riski düzeyini yüksek olarak değerlendirmelerine ve bu nedenle, yeni iç denetçiler tarafından yapılan işi kendi başlarına yapmayı seçmelerine yol açabileceğini ileri sürmüştür.

Ancak Lin ve diğerleri (2011) tarafından yapılan çalışmada iç denetçilerin deneyim düzeyi ile iç kontrol sisteminde yer alan önemli zayıflık açıklamaları arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır.

İç denetim standartlarında iç denetçilerin mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli meslekî gelişimle artırmak ve güçlendirmek zorunda oldukları vurgulanmış (IIA, 2016), 610 no'lu denetim standardında ise iç denetçilerin sürekli mesleki eğitim hükümleri dâhil, ilgili mesleki standartlara uyum yükümlülüğü getiren, mesleki kuruluşlara üyeliklerinin bulunup bulunmadığının araştırılması gerektiği ifade edilmiştir (KGK, 2014).

Kardeş Selimoğlu & Özbek (2018), iç denetim fonksiyonunun faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürebilmek için iç denetçilerin mesleklerini ilgilendiren alanlarda gelişimi takip

ederek kendilerini yetiştirmeleri gerektiğini belirterek bu eğitimin sadece mesleki olarak değil teknoloji kullanımı, sözlü ve yazılı iletişim ve ifade yeteneği gibi alanlarda da olması gerektiğini belirtmişlerdir.

Denetim konusunda önceden deneyime ve uzmanlığa sahip iç denetim personelinin kurumun iç kontrollerini geliştirmeye daha fazla katkı vermesi beklenmektedir (Brody ve diğerleri, 1998). AI-Twaijry ve diğerleri (2004), bağımsız denetçiler üzerinde yaptığı araştırmasında katılımcıların %50'sinden fazlasının, iç denetçilerin ilgili deneyim düzeyini, iç denetçilerin çalışmalarına güvenme kararlarını etkileyen önemli bir faktör olarak gördüğünü belirtmiştir.

İç denetçilerin sürekli eğitime tabi tutulmalarına ilişkin olarak Lin ve diğerleri (2011) tarafından yapılan çalışmada iç denetçiler tarafından denetçi başına yıllık eğitim sayısı ile iç kontrol sisteminde yer alan önemli zayıflık açıklamaları arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır.

#### **4.2.3.3. İç denetim birimine sağlanan kaynak**

610 no'lu standart bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonunun yeterliğini değerlendirirken iç denetim fonksiyonunun işletmenin büyüklüğü ve faaliyetlerinin niteliğiyle orantılı bir kaynağa sahip olup olmadığını incelemesini istemektedir (KGK, 2014).

Prawitt ve diğerleri (2009), nispeten iyi finanse edilen iç denetim fonksiyonunun, önemli yanlışlıkları tespit etme ve caydırma konusunda daha etkili bir izleme yeteneğine sahip olacağını ileri sürmektedir. Artan kaynaklar, iç denetim bölümünün daha yetkin personeli işe almasını ve elde tutmasını sağlayacaktır.

İç denetim fonksiyonuna yapılan yatırım, iç denetimin yönetime finansal raporlama üzerinde daha güçlü kontroller kurmasına yardımcı olabileceği ve böylece iç kontrol sorunlarının varlığını azaltabileceği anlamına gelir (Lin vd., 2011). İç denetim fonksiyonuna tahsis edilen kaynakların artırılarak iç denetimin kalitesi iyileştirilebilmektedir (Gramling vd., 2004).

İç denetim fonksiyonunun daha fazla kaynağa sahip olması, yönetimin daha yetkin personeli işe almasını ve elde tutmasını ve iç denetim fonksiyonunun danışmanlık ve güvence faaliyetlerinin etkinliğini artırmasını sağlayacaktır (Lin vd., 2011).

Bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunun yeterliliğini değerlendirirken iç denetçilerin ücret seviyelerine de bakmalıdır. Genellikle yüksek düzeyde yetkinlik ve verimlilikle çalışan iç denetçilerin ücret seviyelerinin de yüksek olması beklenir. İç denetim birimi idari bir birim olduğundan bütçesi de daha çok ücretlerden ve diğer insan kaynakları ve geliştirme maliyetlerinden (Yazılım ve eğitim gibi) oluşur.

Yüksek bütçeye sahip iç denetim fonksiyonu ile fonksiyonun yeterliliği arasında pozitif bir ilişki olduğu varsayılabilir. Aynı zamanda iç denetime ayrılan kaynak ile bağımsız denetim raporunun gecikmesi arasında ters yönlü bir ilişki mevcuttur (Abbott vd., 2012b; Keizer, 2009).

Ancak Lee & Park (2016) tarafından bağımsız denetimin verimliliğinin bir göstergesi olarak düşünülen denetim saatlerine iç denetimin etkisi üzerine yapılan çalışmada iç denetçi ücretlerinin herhangi bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Aynı çalışmada iç denetçi ücretinin etkisi olmamakla birlikte iç denetçi sayısının bağımsız denetim saatleri üzerinde negatif anlamda bir ilişkisinin olduğu sonucuna varılmıştır.

Yasin & Nelson (2012), iç denetim fonksiyonunun maliyeti ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna varmıştır.

Ancak Lin ve diğerleri (2011) tarafından yapılan çalışmada iç denetim büyüklüğü ile iç kontrol sisteminde yer alan önemli zayıflık açıklamaları arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır.

Abbott ve diğerleri (2012a), yaptığı çalışmada iç denetim fonksiyonuna ayrılan kaynakların bağımsız denetim ücretine etkisini ölçmüştür. Buna göre kurum tarafından iç denetim fonksiyonuna ayrılan kaynak ile bağımsız denetim ücreti arasında negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

İç denetime ayrılan kaynağın yüksek olduğu kuruluşlarda iç denetçiler bilişim sistemleri denetimini daha kaliteli yapabilmekte, denetimlerde daha karmaşık denetim

yazılımları kullanılabilmekte ve denetim kapsamını daha geniş risk yönetimi ve kontrol konularını içerecek şekilde genişletebilmektedirler (Anderson vd., 2012).

Bu durum daha fazla yatırım yapılan iç denetim fonksiyonlarının daha kaliteli hizmet vereceğinin bir göstergesi olmaktadır (Bame-Aldred vd., 2013). Bu nedenle iç denetim büyüklüğü ile bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güveni arasında pozitif bir ilişki olduğu varsayılabilir.

Diğer yandan Suwaidan & Qasim (2010) tarafından yapılan çalışmada iç denetçilere verilen ücret seviyesi ile bağımsız denetçi güveni arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır.

Lin ve diğerleri (2011) tarafından önemli yanlışlık bulgularının iç denetim nitelikleri ile ilişkisi ortaya konulmuş ve başka değişkenlerle birlikte iç denetim büyüklüğü değişkeni iç denetimin toplam maliyetinin firma varlıklarına oranı şeklinde hesaplanmıştır.

#### **4.2.3.4. İç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve atanmasına ilişkin politikalar**

BDS 610 nolu standartta iç denetim fonksiyonunun yeterliği, fonksiyonun görevlerini özenli bir şekilde ve mesleki standartlara uygun olarak yerine getirmesini sağlayacak düzeyde bilgi ve yeteneklere sahip olması şeklinde ifade edilmiştir. İlgili standartta bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun yeterli olduğuna ilişkin kararını etkileyebilecek faktörlerden birisi de iç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve görevlendirilmesine ilişkin yerleşik politikaların bulunup bulunmadığı ile ilgili olmaktadır (KGK, 2014).

İç denetçilerin, işe alınmaları esnasında denetim görevinin gerektirdiği bilgiye ve aranan diğer niteliklere sahip kişilerden seçilmesi önem arz etmektedir. Çünkü iç denetçiler denetim görevlerini yerine getirirken, bir yandan mesleki standartlara diğer yandan ilgili etik kurallara uymak zorundadırlar (Sağlar & Tuan, 2009).

#### **4.2.3.5. İç denetçilerin, finansal raporlama çerçevesine ilişkin bilgisi**

BDS 610 nolu standartta iç denetim fonksiyonunun yeterliği ile ilgili faktörlerden bir tanesi de, iç denetçilerin işletmenin finansal raporlamasına ilişkin gerekli bilgiye sahip olup olmadığı ve iç denetim fonksiyonunun, işletmenin finansal tablolarına ilişkin çalışmaları

gerçekleştirmek için gerekli becerileri (örneğin, sektöre özgü bilgiler) taşıyıp taşımadığı konusuna ilişkindir (KGK, 2014).

Gerekli yetkinliğe sahip, çalıştığı kurumun finansal raporlamasına hakim bir iç denetçi, denetim bulgularını yönetimle müzakere ederken bağımsız denetçilere potansiyel olarak destek sağlayabilir ve böylece denetim verimliliğini artırabilir; bu nedenle, iç denetçinin güçlü muhasebe uzmanlığı, daha az bağımsız denetim saati ile aynı yönlü ilişkide bulunabilir (Lee & Park, 2016).

#### **4.2.3.6. İç denetim hizmetinin alınma biçimi (iç kaynak veya dış kaynak)**

İç denetim hizmetinin iç kaynaktan karşılanması kavramı kuruma bağlı olarak çalışan, tüm mesaisini bağlı olduğu kurum için harcayan kurumun maaşlı iç denetçilerini tanımlamak için kullanılmaktadır. İç denetim hizmetinin dış kaynaktan karşılanması ise işletmeye ilişkin iç denetimin, işletmeye bağlı olarak çalışmayan, tüm mesaisini firmaya özgülemeyen, firmayla ilişkisi bir hizmet sözleşmesine dayanan iç denetçiler tarafından verilmesini ifade etmek için kullanılmaktadır. Bazı durumlarda iç denetim işi hem iç hem de dış kaynak kullanılması suretiyle yerine getirilebilir. Bu durumda iç denetim hizmeti iç ve dış kaynak kullanılmak suretiyle karma bir şekilde alınmaktadır.

Genel olarak literatürde iç denetim fonksiyonunu yönetimin olası baskısından korumanın onun tarafsızlığını artırdığını savunulur. Bu sav bağımsız denetçinin iç denetimin kurum personeli olarak görev yapmasının, hizmet alımı suretiyle görev yapmasına göre daha taraflı olduğu düşüncesinden ileri gelmektedir (Abbott vd., 2012a).

İç denetim hizmetinin kurumda görev yapan iç denetçiler tarafından verilmesi ile dışarıdan hizmet alımı suretiyle verilmesinin bağımsız denetçilerin güven değerlendirmesine farklı açılardan yansımaları olabilmektedir. Kurum içi denetçilerin bütün mesaisini kurumda harcaması, kurum işleyişine daha fazla hâkim olmasına, personelle daha iyi iletişim kurarak sorunları daha hızlı tespit etmesine olanak sağlayacaktır. Öte yandan doğrudan veya dolaylı olarak atama ve özlük hakları bakımından yönetime olan bağlılıkları yüksek olacaktır (Albawwat, 2017; Glover vd., 2008).

Glover ve diğerleri (2008), bağımsız denetçilerin, hizmet alımı suretiyle (dış kaynak) görev yapan iç denetçileri, kurum içi (iç kaynak) iç denetçilere göre daha tarafsız olarak algıladıklarını ve bu nedenle dış kaynaklı iç denetim fonksiyonuna güvenmeye daha istekli olduklarını belirtmiştir.

Bağımsız denetçilerin dış kaynak kullanımı yoluyla iç denetimden faydalanmayı daha tarafsız bulmalarının arkasında yatan neden daha profesyonel olmaları ( genelde bu hizmeti sertifikalı denetçilerden oluşan denetim ofislerinin vermesi) ve yönetimden bağımsız hareket etmeleridir. Desai ve diğerleri, (2011) aynı görüşleri savunmakla birlikte; işletmede iç ve dış kaynaklı denetçilerin birlikte görev yapmasının da bağımsız denetçi güvenine olumlu etkide bulunduğu sonucuna varmıştır.

Ancak Desai ve diğerleri (2011), hizmet alınan iç denetçilerin aynı zamanda işletmeye vergisel anlamda danışmanlıkta bulunması durumunda bu güvenin azaldığını da yaptığı çalışmada belirtmektedir.

James (2003), iç denetimin dış kaynaklı olmasının bağımsız denetçiler açısından iç denetimin daha tarafsız olarak algılanmasına yol açacağını, ancak iş performansı açısından iç denetçilerin kurum içinden olmasının daha önemli görüldüğünü belirtmiştir. Bunun nedeni iç kaynak yöntemiyle istihdam edilen iç denetçilerin şirketin içinden olması nedeniyle şirketin faaliyetleri, işlemleri ve sistemleri anlama ve nüfuz etme konusunda daha fazla bilgi ve tecrübe sahibi olmalarından ileri gelmektedir.

Brandon (2010), iç denetim fonksiyonunun 3 şekilde de istihdam edilmesinin iç denetçilerin tarafsızlığı üzerinde bir etkisinin bulunmadığını ileri sürmüştür. Ancak yönetim açısından düşünüldüğünde birlikte istihdamın yani hem iç kaynak hemde dış kaynak şeklinde yapılan istihdamın daha kaliteli bir sonuç ürettiğini belirtmiştir.

İç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliğine ilişkin yapılan çalışmalar genel olarak iç denetçilerin mesleki bilgi ve tecrübelerine etki etmesi muhtemel faktörlerden oluşmaktadır. Bazı faktörlerin tarafsızlık boyutu açısından da etkileri olabileceği varsayılmakla birlikte mesleki deneyim içindeki ağırlığının daha fazla olacağı düşünüldüğünden bu kısımda ele alınmışlardır. Özellikle iç denetim biriminin iç veya dış kaynaktan alınması ile iç denetim birimine sağlanan bütçe bu minvalde düşünülebilir.

#### 4.2.4. İç Denetim Fonksiyonu Çalışmalarının Bağımsız Denetimin Amaçları Açısından Uygunluğu

610 nolu standart, bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminin amaçları açısından iç denetim çalışmasının yeterli olup olmadığını belirlemesi gerektiğini belirtmektedir (KGK, 2014).

Bu yeterliliğin belirlenmesinde uygulanacak denetim prosedürleri belirlenirken;

- İç denetim fonksiyonu tarafından yürütülen çalışmaların doğru bir şekilde planlanmış, yürütülmüş, gözden geçirilmiş ve belgelendirilmiş olup olmadığı,
- İç denetim fonksiyonu tarafından yapılan çalışmalar sonucunda ulaşılan bulgulara yeterli ve uygun denetim kanıtları elde edilerek ulaşıp ulaşılmadığı,
- İçinde bulunulan şartlar göz önünde bulundurulduğunda, ulaşılan sonuçların şartlarla uyumlu olup olmadığı ve fonksiyon tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmanın sonuçları ile tutarlı olup olmadığı,

kriterleri göz önünde bulundurulmalıdır (Albawwat, 2017; KGK, 2014).

Özellikle bağımsız denetçi tarafından iç denetçilerden doğrudan yardım alınacaksa iç denetçilerin yerine getirecekleri çalışmanın bağımsız denetçiler tarafından yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesinin; iç denetçinin söz konusu çalışmaya dayanarak ulaştığı sonuçları destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtını topladığına ilişkin bağımsız denetçinin itimatının sağlanması gerekmektedir (KGK, 2014).

Öte yandan bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanması durumunda hazırlayacağı çalışma kâğıtlarına, kullanılan çalışmanın kendi denetimi açısından yeterliliğini değerlendirmek amacıyla uygulanan denetim prosedürlerini dahil etmelidir (KGK, 2014).

İç denetim etkinliğinin göstergelerinden birisi de iç denetim bulgularının ve tavsiyelerinin yönetim tarafından kabulü ve uygulanmasıdır (Mihret & Yismaw, 2007). İç

denetim etkinliğindeki bir artış, bağımsız denetçinin iç denetim çalışmasına olan güvenini olumlu olarak etkileyecektir.

İç denetim tavsiyelerinin yönetim tarafından daha yüksek düzeyde kabul edilmesi, iç denetimin daha az etkili olduğu bir duruma göre daha yüksek düzeyde bağımsız denetçi güvenine yol açma potansiyeli barındırmaktadır (Mihret & Admassu, 2011).

Mihret & Yismaw (2007) tarafından kamudaki bağımsız denetçiler üzerine yapılan bir çalışmada denetimin etkinliğini sağlamada en önemli faktörlerden birinin iç denetim kalitesi ile birlikte yönetim desteği olduğu belirtilmiştir. Çalışmada yönetim tarafından iç denetime gerekli destek ve önemin verilmemesinin kurumun iç denetime bakışını ve saygısını olumsuz etkileyeceğine ve bu durumun iç denetimi etkinsizleştireceği sonucuna varılmıştır.

İç denetim standardı “2500: İlerlemenin Gözlenmesi” standardına göre iç denetim fonksiyonu tarafından raporlanan sonuçlar üst yönetim tarafından önlem alınıp alınmadığı ve alınan önlemlerin yeterliliği açısından iç denetim yöneticisi tarafından izlenecektir (IIA, 2016). Ancak burada bağımsız denetçiler için asıl önemli nokta iç denetçiler tarafından üst yönetime raporlanan bulgu ve önerilerin ne kadar dikkate alındığı ve düzeltilmiştir. Bu durum üst yönetim tarafından iç denetim fonksiyonuna verilen önemi ve değeri de gösterecektir.

#### **4.2.5. Bağımsız Denetim ve İç Denetim Arasındaki İletişim/Koordinasyon**

Bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminde iç denetim fonksiyonuna güven süreci ancak bu iki denetim birimi arasında gerçekleşecek sağlıklı bir iletişim sonucu mümkün olabilir. İç ve bağımsız denetim arasında uygun bir şekilde ve düzenli aralıklarla gerçekleştirilecek iletişim ve bilgi paylaşımı ile her iki fonksiyonun bu temelde kuracakları yapıcı bir ilişki, hizmet verdikleri kuruluşlara fayda sağlayabilecektir (CIIA, 2020a).

İki denetim birimi arasındaki koordinasyon ve iş birliği, sağlam bir kurumsal yönetimin oluşturulabilmesine yardımcı olacağı anlayışı nedeniyle özellikle son yıllarda büyük ilgi görmektedir. İç denetimin finansal raporlama kalitesini artırmadaki rolünün kabul edilmesi, bu görüşün temelini oluşturmaktadır (Mihret & Admassu, 2011; Pilcher vd., 2013).

Suwaidan & Qasim (2010), bağımsız denetçilerle iç denetçiler arasındaki başarılı bir iş birliği için taraflar arasında düzenli iletişimin gerekli olduğunu ve bunun düzenli toplantılar yapılmak suretiyle, bilgi paylaşarak ve ilgili konuları tartışarak yapılabileceğini belirtmiştir. Bağımsız denetçinin iç denetçilerle iletişiminin güven kararları üzerinde etkili olduğu, literatürde yapılan çalışmalarda gösterilmiştir (Bame-Aldred vd., 2013; Brandon, 2010; N. K. Desai vd., 2011; Glover vd., 2008).

BDS 315, iç denetim fonksiyonunun bilgi ve tecrübesinin; bağımsız denetçinin işletme ve çevresini tanımasında, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesinde ve değerlendirmesinde bağımsız denetçiyi nasıl bilgilendirebileceğini ele alırken, iç denetçilerle etkin iletişim kurmanın bağımsız denetçi için “önemli hususlardan haberdar olabileceği bir çevrenin oluşturulması” açısından da önemli olduğunu vurgulamıştır (KGK, 2014).

Diğer taraftan İç Denetim Standardı “2050-Koordinasyon ve güven” e göre İç Denetim Yöneticisi; aynı çalışmaların gereksiz yere tekrar etmesini önlemek ve işin kapsamını en uygun şekilde belirlemek amacıyla, diğer iç ve dış güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcılarla, bilgi paylaşmalı ve faaliyetleri kontrol etmelidir (IIA, 2016).

Görüleceği üzere hem bağımsız denetim standartları hem de iç denetim standartları bağımsız denetçi ile iç denetçi arasındaki iletişim ve koordinasyonu desteklemekte ve teşvik etmektedir (Pike vd., 2016).

Bağımsız ve iç denetim arasında denetim dönemi boyunca oluşacak bir koordinasyon, iç denetçilerin finansal tablo denetimine katkısını en üst düzeye çıkarma ve mükerrer denetim çabalarını en aza indirerek denetimin verimliliğini artırma potansiyeli taşır. Yetersiz koordinasyon, iç denetimin finansal tablo denetimine katkısında onun potansiyelinden tam olarak yararlanılamamasına neden olabilir. Bu nedenle, iç ve bağımsız denetçiler arasındaki koordinasyon düzeyi ile bağımsız denetçinin iç denetime güveni arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır (Felix vd., 2001).

Örneğin bu ilişkinin bir sonucu olarak Abbott ve diğeleri (2012b) bağımsız denetim ile iç denetim arasındaki koordinasyon artışının denetim rapor süresindeki gecikmeyi azalttığı sonucuna varmıştır. Brody, (2012) iç denetçilerle bağımsız denetçiler arasında

kurulacak iyi bir iletişimin etkili ve yararlı bir işbirliği için gerekli koşul olduğunu belirtmiştir.

BDS 610, bağımsız denetçi ile iç denetim fonksiyonu arasındaki koordinasyonun etkin olabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerektiğini belirtmektedir (KGK, 2014).

- Denetim dönemi boyunca bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasında düzenli aralıklarla toplantılar yapılması,
- Bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunu etkileyebilecek hususlarla ilgili olarak fonksiyona bilgi vermesi,
- Bağımsız denetçinin hem iç denetim fonksiyonunun raporları hakkında bilgilendirilmesi ve raporlara erişiminin sağlanması hem de fonksiyonun önemli gördüğü hususlarla ilgili denetçiye bilgi verilmesi.

Bu koordinasyonun bileşenlerinden birisi de iç denetim fonksiyonu tarafından oluşturulacak denetim planlarına bağımsız denetçinin katılımıdır. Bu katılımın bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenini olumlu olarak etkilediği ve sonucunda denetim bütçesinde indirime gidildiğini ifade etmiştir. (Pike , 2016).

Koordinasyon girişimlerine örnek olarak, sık toplantılar yanında, denetim raporlarının değişimi, bağımsız denetçilere iç denetim çalışmasını değerlendirebilmesi için bilgi sağlanması sayılabilir (Oikonomidi & Paulsson, 2016).

Öte yandan bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasındaki iletişim engelleri bağımsız denetimin etkinliği üzerinde önemli olumsuz etkilere sahip olabilmektedir (Brody, 2012). Paino ve diğerleri, (2015) iletişim engellerinin, iç denetim çalışmasına duyulan güven ile olumsuz bir şekilde ilişkili olduğunu ve bağımsız denetçilerin iç denetim çalışmalarına güvenme istekliliğini etkileyen ana iletişim engelinin ise tarafsızlık olduğunu ifade etmiştir. Çalışmada katılımcıların karşılaştığı en çok algılanan iletişim engellerinin tutuculuk ve önyargılar, dinlememe eğilimi, değişime direnç, güven eksikliği, geri bildirimde bulunmama, güvenilirlik eksikliği ve iletişim kurarken fiziksel mesafe olduğu ifade edilmiştir.

Bağımsız denetçiler ile iç denetçiler arasında düzenli olarak planlanmış toplantılar aynı çalışmanın tekraren yapılmasını önleyecek, bununla birlikte, aynı çalışmanın yapılmasının gerektiği durumda bile toplantılar iki grubun kaynak kullanımındaki çatışmalardan kaçınmasına izin verecektir (Örneğin, BT ve insan kaynaklarına erişim). Ayrıca toplantılar, her grubun diğer grubun nasıl çalıştığını anlayarak kullanabilecekleri kaynakları daha iyi irdelemesini sağlayacaktır. Genel olarak bu durum iç denetim fonksiyonu ile bağımsız denetim arasındaki güvenin ve denetimlerin etkinliğinin artmasına, denetim tekrarlarının azalmasına yol açacaktır (Prawitt vd., 2009; Wood, 2004).

Bağımsız denetçiler ve iç denetim fonksiyonu arasındaki koordinasyonun etkinliği, iç denetim fonksiyonunun BDS 610'un güven gerekliliklerini ne ölçüde karşıladığına ilişkin bağımsız denetçinin yargılarını olumlu yönde etkileyecektir (Albawwat, 2017).

Ancak Argento ve diğerleri (2018) tarafından yapılan çalışmada iç denetçilerle yakın iletişim halinde bulunmanın bağımsız denetçinin güven kararı üzerinde belirli bir etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır.

Bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenine ilişkin olarak “İç Denetim Fonksiyonu Çalışmalarının Bağımsız Denetimin Amaçları Açısından Uygunluğu” ile “Bağımsız Denetim ve İç Denetim Arasındaki İletişim/Koordinasyon” değişkenleri genel olarak 315 ve 610 nolu denetim standardında güvene etki edebilecek faktörler olarak ele alınmıştır. Literatürde iletişim değişkenine ilişkin olarak az sayıda da olsa çalışma bulunmakla birlikte çalışmaların uygunluğu değişkenine ilişkin çalışma neredeyse bulunmamaktadır. Daha önce de değinildiği üzere özellikle Tarafsızlık ve Mesleki Yeterlik değişkenlerine ilişkin literatürde oldukça fazla sayıda çalışma bulunmaktadır.

#### **4.3. Denetimde Kullanılacak İç Denetim Fonksiyonunun Niteliğine ve Kapsamına Karar Verme**

Bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunu değerlendirmesinin ardından eğer iç denetim fonksiyonuna güven duymuş ise, bu takdirde artık iç denetim fonksiyonundan finansal tablo denetiminde ne şekilde ve kapsamda faydalanacağına karar vermelidir. Başka bir deyişle önce iç denetim fonksiyonu genel olarak bir değerlendirmeye tabi tutulmakta eğer olumlu bir sonuç alınırsa daha ayrıntılı inceleme yapılmaktadır. BDS 610 nolu standart

bağımsız denetçinin buna karar verirken hangi kriterleri göz önünde bulundurabileceğini belirtmiştir.

Bağımsız denetçinin iç denetçi çalışmalarını kullanma kararının ardından, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılabileceği alanları ve kapsamını belirlemesi gerekmektedir. Bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonu tarafından yapılan veya yapılması planlanan çalışmanın niteliğini ve kapsamını ve bunun bağımsız denetçinin genel denetim stratejisi ile denetim planı açısından uygunluğunu analiz etmelidir (Albawwat, 2017; Bame-Aldred vd., 2013; KGK, 2014).

Bağımsız denetçi ilgili denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanmasında ve toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde, muhakemenin ağırlığı arttıkça iç denetim fonksiyonunun çalışmasını daha az kullanmalı ve daha fazla doğrudan çalışma yapmalıdır (KGK, 2014). Standartlar özellikle sübjektif konularda yani öznel değerlendirmeyi gerektiren durumlarda, denetçinin daha fazla doğrudan çalışma yapmasını istemektedir. Bağımsız denetçi bu değerlendirmeyi denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanmasında ve denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde yapacaktır (Albawwat, 2017; KGK, 2014).

Başka bir ifadeyle bağımsız denetçi temel güven faktörlerine göre iç denetim fonksiyonuna güven duysa bile bazı hesap bakiyesi ve işlem sınıflarında bu hesap ve işlemlerin doğasından kaynaklanan nedenler veya riskler dolayısıyla iç denetim çalışmalarından faydalanmamayı seçebilir (KGK, 2014).

Pizzini ve diğerleri (2015), bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güveninin bir sonucu olarak denetim kanıtı elde etmede hâlihazırda iç denetçi tarafından gerçekleştirilen işi kullanmasının genel olarak iç denetim fonksiyonunun yüksek kalitesiyle ilişkili iken, iç denetçilerden doğrudan yardım almanın, düşük iç denetim kalitesiyle ilişkili olduğunu ortaya koymuştur. Bu durum güven seviyesinin yeterli ama düşük olduğu durumlarda bağımsız denetçilerin iç denetçilerin doğrudan yardımına başvurmaya daha meyilli olduğunu başka bir deyişle iç denetçileri kendi gözetimleri altında tutmak istediklerini göstermektedir.

Gramling ve diğerleri (2004), iç denetim fonksiyonundan doğrudan yardım almanın fonksiyonun çalışmalarından faydalanmaya göre daha yüksek güven seviyeleri gerektirdiğini belirtmiştir. Ancak bunun aksine, Felix Jr. ve diğerleri, (2005), halihazırda yapılmış olan işi kullanmada güvenin kapsamının, doğrudan yardım sağlamak için iç denetçilere güvenmeye göre daha geniş olduğunu göstermiştir.

Munro & Stewart (2011), denetim komitesine olan raporlama ilişkisinin ve yapısal riskin<sup>28</sup> iç denetim fonksiyonu tarafından yapılan işe olan güveni nasıl etkilediğini incelemiştir. Hem raporlama ilişkisinin hem de yapısal riskin, bağımsız denetçilerin halihazırda gerçekleştirilen işe olan güvenini ve doğrudan yardım için iç denetçileri kullanmalarını etkilediğini bulmuştur. Ancak aynı çalışmada iç denetçilere güvenin kontrol testinde daha yüksek olmakla birlikte, kontrol testi ile maddi doğrulama testlerinde iç denetim çalışmalarından faydalanma veya doğrudan yardım alma konusunda herhangi bir farklılık bulamamıştır.

Bame-Aldred ve diğerleri (2013), genel olarak bağımsız denetçinin iç denetime güven kararına ilişkin literatür incelemesi yaptıkları çalışmalarında bağımsız denetçilerin güven kararlarının niteliğinin üç faktör tarafından etkilendiğini belirtmişlerdir. Bu faktörler; denetimle ilişkili risk seviyesi, gerekli görevlerin özneliği veya nesneliği ile iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen işin niteliği yani, maddi doğrulama veya kontrol testleri olduğunu belirtmişlerdir. Yazarlar ayrıca önemli görevlerin kontrol görevlerinden daha karmaşık ve profesyonel yargı gerektirdiğini ifade etmişlerdir.

Çalışmamızda iç denetim fonksiyonuna güven sonucunda bağımsız denetçinin iç denetçi çalışmalarından faydalanma ve/veya iç denetçilerden doğrudan yardım alma kararına etkisi olabileceği düşünülen “Önemli Yanlışlık Riski”, “Denetimde Nesnel ve Öznel Görev Ayrımı” ve “Kontrol veya Maddi Doğrulama Testi” faktörleri ele alınacaktır.

---

<sup>28</sup> İlgili makalede iş riski (business risk) olarak kullanılan kavram büyük oranda birbiri yerine kullanılabilirdi için (Colbert; 1991) çalışmamızda yapısal risk olarak ele alınmıştır.

#### 4.3.1. Önemli Yanlışlık Riski Düzeyi

“Önemli yanlışlık riski”; finansal tabloların bağımsız denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir. Bu risk yapısal risk ve kontrol riski olarak iki bileşenden oluşmaktadır.<sup>29</sup> Önemli yanlışlık riski düzeyi, bağımsız denetimde ihtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarını ve kalitesini doğrudan etkilemektedir (KGK, 2019).

BDS 610’a göre; yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık riski” ne kadar yüksekse, denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesinde bağımsız denetçi tarafından daha fazla muhakemede bulunulması gerekecektir. Bu durum bağımsız denetçinin daha fazla prosedürü doğrudan kendisinin uygulamasını ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla iç denetim fonksiyonunu daha az kullanmasını gerektirecektir. Dolayısıyla önemli yanlışlık riskleri arttıkça, bağımsız denetçinin ihtiyaç duyacağı denetim kanıtı miktarı artmış olacağından denetçinin daha çok çalışmayı doğrudan kendisinin yapması gereklidir (KGK, 2014).

Glover ve diğerleri (2008), daha yüksek yapısal risk seviyelerinde bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun kullanımını azalttığını ve bu durumun denetimde nesnel (objektif) görevler yerine öznel (sübjektif) görevler için daha belirgin olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, Munro & Stewart, (2011) daha yüksek önemli yanlışlık riski seviyesinde hem iç denetimden doğrudan yardım alınmasının hem de hâlihazırda iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanmanın azaldığını ortaya koymaktadır. Yazarlara göre bağımsız denetçi için denetlenen kurumda kontrol zayıflıklarının varlığı, temel görevi iç kontrolü izlemek ve eksikliklerini raporlamak olan iç denetim fonksiyonuna ilişkin kalite algısını olumsuz etkileyecektir. Tüm bu nedenlerden dolayı, bağımsız denetçi iç denetime güvenerek ondan faydalanmak yerine kendi testlerini yapmayı tercih edecektir.

Whittington & Margheim (1993), önemlilik seviyesinin düşük olarak belirlendiği hesap alanları için bağımsız denetçilerin iç denetime güveninin yüksek olduğunu ortaya

---

<sup>29</sup> Yapısal risk ve kontrol riski işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyindeki risklerdir.

koymuştur. Aynı yazarlar yapısal riskin, iç denetim fonksiyonuna güven üzerinde önemli bir etkisinin olmadığını belirtmişlerdir.

Maletta (1993) ve Maletta & Kida'e (1993) göre iç denetim fonksiyonu kalite faktörlerinin güven kararı için önemi, müşteri risk seviyelerine bağlı olarak değişebilmektedir. Yapısal risk düzeyi yüksek kurumlar ve hesaplar için bağımsız denetçilerin iç denetime güven konusunda riskin düşük olduğu durumlara nazaran daha titiz bir çalışma ortaya koyduklarını bunun nedeni olarak ise yüksek yapısal risk koşullarının daha kompleks bir karar verme sürecini gerektirmesini göstermişlerdir.

Paino ve diğerleri (2015), etkin risk yönetimi uygulayan şirketlerde, bağımsız denetçinin daha düşük bir genel denetim riski oluşturacağını ve bu durumun iç denetim çalışmalarına güvenme istekliliğini artıracığını belirtmiştir.

BDS 610, önemli yanlışlık risklerinin düşük olduğu durumlarda, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetim riskini kabul edilebilir derecede düşük bir düzeye indirmesinin ve bağımsız denetçinin bazı denetim testlerini doğrudan gerçekleştirme ihtiyacını ortadan kaldırmasının muhtemel olduğunu belirtmektedir (KGK, 2014).

Yukarıda belirtilen yazarların görüşlerinin tam aksine Felix ve diğerleri (2001), yapısal risk seviyesinin yüksekliğinin bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarından faydalanmaya ilişkin isteğini artırıcı bir rol oynadığını belirtmiştir. Bu sonucun en önemli nedeni olarak iç denetçilerin kurumları hakkında bağımsız denetçilere göre daha fazla farkındalığa sahip olmaları gösterilebilir (Mihret & Admassu, 2011). Aynı şekilde Whittington & Margheim, (1993) yapısal risk düzeyi ile bağımsız denetçinin iç denetçiye güveni arasında anlamlı bir ilişki bulamamıştır.

Öte yandan Bhattacharjee ve diğerleri (2016) ise yapısal riskin iç denetime güvende önemli bir etkisinin olmadığını savunmaktadır. Ancak önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu durumlarda bağımsız denetçilerin güveni özellikle öznel yargı gerektiren hesap alanlarında düşmektedir.

#### 4.3.2. Denetimde Nesnel ve Öznel Görev Ayrımı

Denetim süreci asıl olarak toplanan kanıtlara dayanarak denetçinin mesleki yargısına göre bir karar verme sürecidir. Ekip halinde yapılan çalışmalarda bu karar ekip başkanı tarafından verilmektedir. Başka bir deyişle denetim ekibinin yaptığı denetim sonucunda elde ettiği yeterli sayı ve kalitedeki kanıtlara dayanarak ekip başkanı tarafından kendi mesleki bilgi ve deneyimlerine göre bir denetim görüşü oluşturulur. Bu değerlendirme her ne kadar belli bir mevzuata/standarda dayansa da sonuç itibarıyla daha nesnel (objektif) veya daha öznel (sübjektif) bir değerlendirmeyi de bünyesinde taşır. Bu durum denetlenen hesap alanına göre farklılaşacaktır. Örneğin nakit ve benzerleri hesap alanının denetiminde daha nesnel kanıtlar kullanılabilirken mesela stokların değerlendirilmesinde daha öznel kanıtlara ihtiyaç duyulmaktadır.

BDS 610'a göre eğer bağımsız denetçi yaptığı değerlendirmeler sonucunda iç denetçilerden doğrudan yardım almayı planlıyorsa iç denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmaların niteliğine ve kapsamına karar verirken;

- İlgili denetim prosedürlerinin ve toplanan denetim kanıtlarının ne kadar muhakeme içerdiği,
- Önemli yanlışlık riskinin boyutu,
- İç denetçilerin yeterlik düzeyleri ve tarafsızlıklarını,

Dikkate alınmalıdır. Kanıtların değerlendirmesinde karşılaşılan bu durumun bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna güvenleri üzerinde etkisinin olabileceği literatürde yapılan çalışmalarda ileri sürülmüştür (Bame-Aldred vd., 2013).

Örneğin Glover ve diğerleri, (2008), bağımsız denetçilerin nesnel görevleri yerine getirdiklerinde öznel görevlere göre iç denetime güveninin daha yüksek olduğunu bulmuştur. Buna ek olarak, yapısal risk yüksek olarak değerlendirildiğinde, örneğin yönetim primlerinin kazanç hedeflerine dayanması gibi, bu etkinin arttığını göstermiştir.

De Zoort ve diğerleri (2001)'e göre yoruma dayalı sübjektif denetim görevlerinde objektif denetim görevlerine göre bağımsız denetçilerin güven kararlarının daha fazla etkilendiğini belirtmişlerdir. Bu çalışmaya dayanarak bağımsız denetçinin yoruma dayalı

sübjektif denetim görevlerinde iç denetime güvene ilişkin karara daha titiz bir çalışma sonucunda ulaşacağı ve bu durumun denetim güvenine olumsuz etkisinin olabileceğini göstermektedir.

Munro ve Stewart (2011), yaptıkları çalışmada bağımsız denetçinin nesnel objektif kanıt gerektiren görevlerde iç denetçilere daha fazla güven duyduklarını ancak sübjektif görevlerde bu güvenin azaldığını belirtmiştir.

#### **4.3.3. Kontrol Testi veya Maddi Doğrulama Testi**

Bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminde finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığına ilişkin görüşünü oluştururken elde edeceği yeterli ve uygun denetim kanıtlarına kontrol testleri ile maddi doğrulama testleri sonucunda ulaşmaktadır.

BDS 330<sup>30</sup>'da kontrol testi; yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları önleme veya tespit edip düzeltmede kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek üzere bağımsız denetçi tarafından tasarlanmış olan denetim prosedürü olarak tanımlanmıştır. Yine aynı standartta maddi doğrulama testi ise yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları tespit etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürü olarak tanımlanmıştır. Maddi doğrulama testleri detay testleri (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin detay testleri) ile analitik testlerden oluşmaktadır (KGK, 2017c).

BDS 610 belirli bir hesap bakiyesi, işlem sınıfı veya açıklama için yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski yükseldikçe, denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesinde daha fazla muhakeme yapılması gerektiğini ve bu durumda bağımsız denetçinin ihtiyaç duyacağı denetim kanıtı miktarı artmış olacağından daha çok çalışmayı doğrudan kendisinin yapması gerektiğini belirtmektedir (KGK, 2014).

---

<sup>30</sup> BDS 330: Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler

Özellikle, Munro ve Stewart (2011), finansal tablo denetiminde bağımsız denetçinin iç denetimden faydalanmasının maddi doğrulama testlerine göre kontrol testlerinde daha fazla olduğunu belirtmiştir. Bunun nedeni kontrol testlerinin maddi doğrulama testlerine göre daha objektif olduğu düşüncesidir.

Gramling ve diğerleri (2004), bağımsız denetçilerin denetimde genel olarak maddi doğrulama testlerine kıyasla kontrol testlerinde iç denetçilerden daha fazla faydalandığını belirtmiştir.

Bame-Aldred ve diğerleri (2013), denetimde maddi doğrulama testlerinin kontrol testlerinden daha karmaşık ve profesyonel muhakeme gerektiren görevler olduğunu bu yüzden bağımsız denetçinin kontrol testlerinde iç denetim fonksiyonuna daha fazla güven duyabileceğini ifade etmiştir.

Bağımsız denetçinin iç denetime güven kararı sonucunda onun çalışmalarından faydalanması ve/veya iç denetçilerden doğrudan yardım almasının bağımsız denetim süresi üzerinde etkisi olabilmektedir. Denetim kanıtı elde etmede iç denetçilerin çalışmalarına güvenen bir denetçinin bağımsız denetim süresinin kısılacığı ve dolayısıyla denetim ücretinin de düşeceği beklenmektedir.

#### **4.4. İç Denetim Fonksiyonuna Güvenin Bağımsız Denetim Süresi ve Bağımsız Denetim Ücreti Üzerindeki Etkisi**

Bağımsız denetçiler tarafından iç denetime güven duyulması sonucunda finansal tabloların denetiminde iç denetim çalışmalarından faydalanılması ve/veya iç denetçilerden doğrudan yardım alınmasının bağımsız denetim süresi ve bağımsız denetim ücreti üzerinde etkisi olabilmektedir.

##### **4.4.1. Bağımsız Denetim Süresi Üzerindeki Etkisi**

Bağımsız denetim piyasasındaki artan rekabet denetim firmalarını, müşterileri ile sözleşme yaparken denetim süresini düşük tutarak denetim maliyetini düşürmeye ve rekabet avantajı yaratmaya yönlendirmektedir. Felix ve diğerleri (2001), yaptığı çalışmada bağımsız

denetçilerin iç denetçilerle işbirliği yapmasının denetim maliyetlerinde yaklaşık % 18'lik<sup>31</sup> bir düşüş sağlayacağını ileri sürmüştür.

Sözleşmede öngörülenden daha fazla zamana ihtiyaç duyulan denetimlerde, denetçilerin bu duruma tepkileri iki şekilde olabilmektedir: Birincisi, denetimde geçirilen zamanı artırarak ve müşteriye daha fazla zaman ayırarak (fazladan katlanılan denetim maliyetlerine yol açacaktır) ve daha verimli denetim teknikleri kullanarak (maliyet artmadığı gibi denetim kalitesi de etkilenmez). İkinci olarak ise denetim kalitesinden ödün vermek suretiyle bu duruma kayıtsız kalarak (Coram vd., 2003; Glover, 1997; Svanberg & Öhman, 2013).

Bu noktada bağımsız denetçilerin denetim kalitesinden ödün vermeden artı bir maliyete neden olacak ekstra çalışmaları iç denetim fonksiyonunun bu konudaki bulgularını kullanarak telafi etmeleri mümkündür. Bu durum bağımsız denetçiye hem zaman hem maliyet avantajı sağlayacaktır (Brown, 1983).

Stein ve diğerleri (1994)'e göre denetimde iç denetimden yardım alınması denetim yapılan sektöre göre denetim süresini değiştirebilmektedir. Yazarlar yaptıkları çalışmada üretim firmalarının denetiminde iç denetçilerden doğrudan yardım alınmasının denetim saatlerine bir etkisi yokken finans firmalarının denetiminde kısmen düşüş olduğu sonucuna varmışlardır.

Wallace & Kreutzfeldt (1991) tarafından yapılan çalışmada, finansal tablo denetimlerinde firmanın iç denetim fonksiyonunun bulunmamasının bağımsız denetim saatini % 10 artırdığı sonucuna varılmıştır.

Lee & Park'a (2016) göre kurumda çalışan iç denetçi sayısı ile bağımsız denetim süresi arasında negatif bir ilişki vardır. Ayrıca, iç denetçi gelirin ortalamanın üzerinde olduğu kurumlarda bağımsız denetim saatlerinin daha düşük olduğu görülmektedir. (844 saate karşı 864 saat); ancak, farklılıklar istatistiksel olarak önemli değildir. Ayrıca, muhasebe uzmanlığı

---

<sup>31</sup> (Abbott vd., 2012a) tarafından iç denetçinin bağımsız denetçiye finansal tablo denetiminde yardım ettiği süre ile bağımsız denetim ücreti arasındaki ilişkiyi ölçtüğü çalışmada finansal tablo denetimine ayrılan zamanın denetim ücretinde % 21,3 oranında bir indirime yol açtığını ileri sürmüştür.

olan iç denetçilere sahip şirketler için bağımsız denetim saatleri daha düşüktür. Muhasebe uzmanı olan iç denetçilere sahip olmayan şirketlerle karşılaştırıldığında (743 saat karşısında 878 saat, fark  $p < 0.01$ 'de önemli), farklılıklar tutarlıdır ve iç denetçilerin muhasebe uzmanlığının daha az bağımsız denetim saatiyle ilişkili olduğunu göstermektedir. Firmanın büyüklüğüne ve iç denetçilerin muhasebe ve hukuk uzmanlığına göre daha yüksek sayıda iç denetçiye sahip olmanın daha az bağımsız denetim saati ile ilişkili olduğunu göstermektedir.

Albawwat (2017) tarafından yapılan çalışmada da iç denetim fonksiyonuna güven seviyesi ile bağımsız denetim süresi arasında pozitif ilişki bulunmuştur.

Denetim sürecinin denetimden geçmiş finansal tabloların yayımlanmasını geciktirdiği ölçüde, firmalar için olumsuz piyasa tepkileri ve daha yüksek bilgi asimetrisi gibi sonuçları olabilmektedir. Bağımsız denetçiler, denetim gecikmesini azaltmak için iç denetçilerden yardım alma yoluna başvurabilirler. İç denetçilerden yardım alma ile iç kontrole güvenme kapsamı, bağımsız denetçiyle koordinasyon ve firmanın iç denetimin kalitesine yaptığı yatırımlar gibi diğer değişkenler arasında pozitif bir ilişki vardır. Son olarak, iç denetim fonksiyonunun kalitesindeki artışlar, iç denetçi yardımı ile denetim gecikmesi arasındaki negatif ilişkiyi artırmaktadır (Abbott vd., 2012b; Bronson vd., 2011; Krishnan & Yang, 2009)

Pizzini ve diğerleri (2015) ise çalışmasında denetim gecikmelerine değinmiş ve bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarından faydalanarak raporunu teslim etmesi gereken süreden daha uzun bir sürede teslim etmesinin önüne geçebileceği sonucuna varmıştır.

Bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarından faydalanmasının bağımsız denetim süresine etkisinin olması dolaylı olarak denetim ücretini de etkileme potansiyeli olduğunu göstermektedir. Ancak iç denetim çalışmalarından faydalanmanın denetim süresine etkisi olmadan denetim ücretlerinde bir değişiklik yapması mümkün değildir. Bunun nedeni denetim ücretlerinin denetim süresine göre belirlenmesinden gelmektedir.

#### 4.4.2. Bağımsız Denetim Ücreti Üzerindeki Etkisi

Literatürde bağımsız denetçi tarafından iç denetim fonksiyonuna güvenin bağımsız denetim ücretini düşürdüğü (Abdel-khalik vd., 1983; Felix, Jr. vd., 2001; Gramling vd., 2004; Maletta & Kida, 1993) veya etkilemediği (Margheim, 1986; Stein vd., 1994) yönünde çalışmalar bulunmaktadır.

Felix, Jr. ve diğerleri (2001), bağımsız denetim ücretine iç denetimin katkısı<sup>32</sup> olup olmadığını deneysel olarak incelemiş ve önemli derecede katkısının olduğunu, iç denetimin finansal tablo denetimine katkısı arttıkça bağımsız denetim ücretinin düştüğünü belirtmiştir. Aynı çalışmada finansal tabloların denetiminin %26,57'sinin iç denetçiler tarafından yapılmasının bağımsız denetim ücretinde %18'lik bir azalmaya neden olacağı belirtilmiştir. Bu nedenle kurumların iç denetim birimlerine yatırım yapmasının denetim maliyetlerini azaltıcı yönde etkisi olacaktır.

Aynı zamanda ilgili çalışmada bağımsız denetçi tarafından denetim yapılan kuruma verilen denetim dışı hizmetlerin denetim ücretini negatif yönde etkilediğini iddia etmiştir. Yazarlar bu durumu denetim piyasasındaki artan rekabet nedeniyle daha karlı olan danışmanlık hizmetlerini yapabilmek için denetim ücretlerinden indirim yapılmasına bağlamışlardır (Felix, Jr. vd., 2001).

Yasin & Nelson (2012), yaptıkları çalışmada bağımsız denetim ücreti ile denetim komitesinin yeterliliği, denetim komitesi toplantılarının sıklığı ve iç denetim fonksiyonunun boyutu arasında pozitif bir ilişki olduğunu belirtmiştir. Ancak denetim komitesinin muhasebe deneyimine sahip olması ve yönetim tecrübesi bulunması ile bağımsız denetim ücreti arasında anlamlı bir ilişki bulamamışlardır.

İşletmeler iç denetime yaptıkları yatırımlardan en üst seviyede faydalanmak istemenin yanında aynı zamanda bağımsız denetim ücretlerini de azaltmayı isteyeceklerdir. Bu nedenle iç denetime yaptıkları yatırımlardan maksimum fayda sağlamanın bir yolu olarak denetim

---

<sup>32</sup> (Felix vd., 2001) çalışmasında finansal tablo denetiminde iç denetim katkısını hem doğrudan yardım alınması hem de iç denetçi çalışmalarından faydalanılmasını kapsayacak şekilde kullanmıştır.

cretlerinde bu sayede yapacakları indirimi görmektedirler (Brody, 2012; Suwaidan & Qasim, 2010).

Singh ve diğ erleri (2014) tarafından yapılan çalışmada bağımsız denetim ücretleri ile i  denetim fonksiyonu arasında tamamlayıcı bir ilişki olduğu (pozitif) varsayımı test edilmiştir. Sonuç olarak i  denetim fonksiyonuna sahip kurumlarda daha yüksek denetim ücretleri olduğu, kuruluşların kontrol ortamlarını güçlendirmek için iç denetim ve denetim ücretlerini tamamlayıcı bir şekilde kullandıkları tespit edilmiştir.

Suwaidan & Qasim (2010) tarafından yapılan çalışmaya katılanların %94' , denetim ücretleri ile güven arasında bir ilişki bulunmadığını belirtmiştir. Yazarlar bu durumun nedeni olarak bağımsız denetçilerin, ödenen denetim ücretlerini, işi yapmak için sarf ettikleri çabaların karşılığı olarak görmemelerini göstermişlerdir. Bu nedenle, bağımsız denetçiler, i  denetçilere ne ölçüde g vendiklerine bakmaksızın, denetim ücretleri zaten oldukça düşük olduğundan ücretlerde herhangi bir indirim yapmamaktadırlar.

Güçlü bir kurumsal yönetişime sahip olan kurumlar, daha yüksek kalitede bir i  denetim fonksiyonuna sahip olurlar aynı zamanda da daha kaliteli bir bağımsız denetim talep ederler. Bu durum bu tarz kurumlarda iç denetim ile bağımsız denetim ücretleri arasında pozitif yönlü bir ilişki olmasına yol açmaktadır. Başka bir deyişle iç denetime güven arttıkça bağımsız denetim ücretleri de artmaktadır (Goodwin-Stewart & Kent, 2006) (Singh vd., 2014).

Denetim cretleri ile denetim komitesinin varlığı arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır. Komitenin varlığı bağımsız denetim ücretinin artmasına neden olmaktadır. Bunun nedeni ise denetim komitelerinin daha kaliteli bir denetim talep etmesi ve bunun denetim ücretinin artmasına neden olmasıdır (Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Denetim komitesinin varlığı bağımsız denetim kalitesinin artmasını birkaç farklı yönden sağlayabilir. İlk olarak bağımsız denetçinin seçiminde komite yeleri yönetimi daha fazla itibara sahip daha bilgili bir denetçi seçmeye ikna etmeye çalışabilir veya yetkisi varsa kendisi seçebilir (Abbott vd., 2003, 2012b). İkinci olarak denetim komitesi bağımsız denetçiden daha kapsamlı bir denetim isteyebilir. Bu durum denetim komitesinin bağımsız denetçi tarafından sağlanan denetim planını doğrudan etkileyebileceğini de göstermektedir

(Abbott vd., 2003). Üçüncü olarak denetim komitesi yönetimin denetçiyi değiştirme tehdidini azaltarak veya maliyetleri düşürmek için denetim kapsamını daraltmaya çalışmasını engelleyerek denetim kalitesini artırmaya çalışabilir. Bu durum dolaylı bir kalite artışına neden olacaktır (Abbott vd., 2003).

Öte yandan daha yüksek denetim ücretleri ile daha sık denetim komitesi toplantıları arasında pozitif yönlü bir ilişki olmakla birlikte, denetim komite bağımsızlığı ve komite üyelerinin muhasebe ve finans uzmanlığının, denetim ücretleriyle önemli bir ilişkisi mevcut değildir (Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Abbott ve diğerleri (2003) ise tam aksine denetim komite bağımsızlığı ile komite üyelerinin uzmanlığının denetim ücretlerini pozitif olarak etkilediğini belirtmiştir. Ancak komite toplantı sıklığı ile denetim ücretleri arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır.

Ayrıca, kurum tarafından iç denetimin yoğun olarak kullanılması daha yüksek bağımsız denetim ücretlerine yol açmaktadır. Bu durum, iç denetim yoluyla daha fazla iç izleme yapan firmaların aynı zamanda daha kaliteli bağımsız denetim talep ettiklerini göstermektedir. Aktif denetim komitelerine ve daha geniş iç denetim fonksiyonuna sahip şirketlerin bağımsız denetime daha fazla harcama yapması, daha kaliteli denetim talebini ortaya koyduğundan, kurumsal yönetim anlamında önemli etkileri vardır (Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Bu çalışmalar genel olarak, denetim ücretlerinin miktarının bağımsız denetçilerin gösterdikleri çaba ile doğru orantılı olduğu varsayımına dayandırılmıştır. Yani finansal tablo denetiminde bağımsız denetçi tarafından sarfedilen çabanın azalması, müşterinin ödediği bağımsız denetim ücretinde azalmaya yol açacaktır (Bame-Aldred vd., 2013; Pike vd., 2016).

Örneğin Abbott ve diğerleri (2012a) ve Prawitt ve diğerleri (2011) iç denetçilerden doğrudan yardım alınmasının, denetim ücretlerini düşürdüğünü belirtmiş ancak iç denetim çalışmalarının kullanılmasının ücretlere olası etkisini araştırmamıştır.

Bazı yazarlar bir bütün olarak iç denetime güvenin bağımsız denetim ücretleri üzerindeki etkisinden ziyade güveni etkileyen faktörlerin kendi başlarına ücretleri etkileme düzeyini ölçmeye çalışmışlardır. Mesela Messier ve diğerleri (2017), iç denetim

fonksiyonunun iç denetçiler açısından üst yönetim kadrolarına atanmada bir basamak olarak kullanılmasının bağımsız denetim ücretlerine etkisini incelediği çalışmasında bu kapsamdaki işletmelerin daha yüksek denetim ücretleri ile karşı karşıya olduğunu bulmuşlardır. Aynı şekilde Burton ve diğerleri (2015), iç denetim biriminin yönetim kademeleri için bir eğitim yeri olarak düşünülmesinin yapısal riski artırıcı bir faktör olduğunu ve bu durumun bağımsız denetim ücretlerini artıracığını savunmuştur.

Araştırmalar, iç denetim biriminin idari kadrolara atanmada bir basamak olarak kullanılmasının daha yüksek bağımsız denetim ücretlerine, yanlış beyan riski yüksek finansal tablolara ve daha büyük iç denetim bütçeleri gibi önemli olumsuz sonuçlara neden olduğunu göstermiştir (Anderson vd., 2012; Messier vd., 2011).

Bağımsız denetçiler maaş dışındaki teşvikler nedeniyle iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığında bozulma olduğunu düşünürse, iç denetim çalışmasına daha az güvenebilir ve finansal raporlardaki önemli yanlışlıkları tespit etmek için ekstra çaba sarf edebilirler (Dezoort vd., 2001) ve sonuç olarak daha yüksek denetim ücretleri talep edebilirler (Chen vd., 2017).

Literatürde yapılan çalışmalar incelendiğinde bağımsız denetimin iç denetime güven duymasının sonucu olarak iç denetim çalışmalarından faydalanması veya iç denetçilerden doğrudan yardım almasının bağımsız denetim ücreti üzerinde etkisine ilişkin beklentilerin aksine net bir birlikteliğin sağlanamadığı görülmektedir. Bazı çalışmalarda bağımsız denetim ücreti ile güven arasında negatif bir ilişki bulunurken, bazı çalışmalarda bu ilişki bulunamamış hatta pozitif yönde bir ilişki bulunmuştur.

## 5. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN İÇ DENETİM FONKSİYONUNA GÜVENİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE SONUÇLARININ TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

### 5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırma, Türkiye’deki büyük denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimlerinde, denetledikleri kurumların iç denetim fonksiyonlarına güvenlerine ilişkin kararlarını etkileme potansiyeli bulunan, denetim standartlarında ve literatürde yer alan belirli faktörlerin etkisini tespit etmeyi, güvenin niteliğinin kapsamını belirlemeyi ve bu güvenin bağımsız denetim saati ve denetim ücreti üzerindeki etkisini ölçmeyi amaçlamaktadır.

Bağımsız denetçinin iç denetime güveni sonucu iç denetim fonksiyonundan faydalanmasının, artan denetim kapsamı ve denetim maliyetleri dolayısıyla denetim kalitesinde oluşması muhtemel olumsuz etkileri azaltacağı ve denetim maliyetlerini düşüreceği düşünülmektedir.

Bu nedenle bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güven kararını etkileyen faktörlerin neler olduğunu tespit etmek, işletmelerin ve iç denetim birimlerinin bu faktörler temelinde kendilerini yapılandırmalarını sağlayacaktır. Güven kararı denetim maliyetlerinde düşüşe neden olabilecek, hem de bağımsız denetim firması için denetimin etkinliğinde artış sağlayabilecektir.

### 5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın evrenini Türkiye’de faaliyet gösteren ve iç denetim birimi bulunan şirketleri denetleyen bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Araştırmanın örneklem çerçevesini Türkiye’de faaliyet gösteren ve bağımsız denetim faaliyetinden dolayı elde ettiği gelire göre sıralandığında en yüksek gelire sahip 10 bağımsız denetim firmasında çalışan ve Kamu Gözetimi Kurumu tarafından bağımsız denetçi olarak sertifikalandırılan bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Bu örneklemin seçilmesindeki amaç Türkiye’de faaliyet gösteren firmalar içinde iç denetim birimi bulunan ve denetim standartlarına göre iç denetim faaliyeti yürüten iç denetçilerin genel olarak büyük firmalarda görev yapması ve bu

firmaların da büyük denetim firmaları tarafından denetleniyor olmasından kaynaklanmaktadır.

Türkiye’de firmaların iç denetim birimi kurma ve iç denetçi çalıştırma zorunlulukları belli sektörler haricinde (Bankalar, sigorta şirketleri, yatırım ortaklıkları vb.) bulunmamaktadır. Bu nedenle hangi firmalarda iç denetim birimi bulunduğu veya bu firmaların bağımsız denetime tabi olup olmadıklarına ilişkin herhangi bir çalışma bulunmamakta, buna ilişkin bir istatistik yayımlanmamaktadır. Dolayısıyla büyük denetim firmalarının daha kurumsal şirketleri denetlemeleri ve bu şirketlerin kurumsallıklarının sonucu olarak iç denetim birimlerinin bulunmasından hareketle böyle bir seçimde bulunulmuştur. Bu durum aynı zamanda araştırmanın kısıtlarından biridir. Türkiye’de aktif olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunan bağımsız denetçilerden hangilerinin iç denetim birimi bulunan şirketleri denetlediğine dair yayınlanan bir veri olmadığı, şirketler için iç denetim birimi kurma ve iç denetçi çalıştırma zorunluluğu bulunmadığı için yukarıda açıklanan sınırlamaya gidilmiştir.

Araştırmanın bir diğer kısıtı kültürün bağımsız denetçi kararlarındaki etkisinin göz ardı edilmiş olmasıdır. Bağımsız denetim standartları genel olarak gelişmiş ülkeler baz alınarak oluşturulduğu ve dünya çapında aynı standartların tüm ülkelerde aynı metinler temelinde uygulandığı göz önüne alındığında bağımsız denetçiler açısından, standartlarda belirtilen kavramların kültür farklılığı nedeniyle algılanmasında veya uygulanmasında farklılıkların olması kaçınılmazdır. Ancak kültürün anket soruları ile ölçülmesindeki zorluk ve yeni değişkenlerin modele dahil edilmesi nedeniyle modelin açıklama gücünün azalabilmesi ihtimali göz önünde bulundurularak bu değişken modele dahil edilmemiştir.

### **5.3. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi**

Bu çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Uygulama, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarından, KGK tarafından yayımlanan 2021 yılına ilişkin şeffaflık raporlarına göre bağımsız denetim faaliyetinden elde edilmiş geliri en yüksek olan 10 firmadaki bağımsız denetim yetkisine sahip denetçilere yapılmıştır. Bu firmalarda çalışan toplam hedef kişi sayısı 341’dir. Bu bilgiye KGK tarafından kaydı tutulan ve kamuya açık olan “Bağımsız Denetim Kuruluşu Resmi Sicili”nden ulaşılmıştır. İlgili kişilere mail yoluyla ulaşılmaya çalışılmış, 8 kişinin mail adresine ulaşılamamış, ulaşılan 333 kişiden 178

kişi ankete geri dönüş yapmıştır. Anketin cevaplanma oranı %53 seviyesinde gerçekleşmiştir.

Bu çalışmada yüzyüze görüşme yerine mail yoluyla anket gönderiminin tercih edilme nedeni; bu yöntemin zaman, çaba ve maliyet avantajı sağlamasıdır. Özellikle fazla sayıda kişiye ulaşma gerekliliği anketin mail yoluyla ulaştırılmasını zorunlu kılmıştır. Bu şekilde anketin uygulanması ankete cevap verenlerin herhangi bir etki altında kalmasını da engellemektedir. Öte yandan bu yöntemde ayrıntılı açıklama yapılamaması, anket sorularının net bir şekilde anlaşılmasına neden olma ihtimalinden dolayı yöntemin dezavantajı olarak gösterilebilir.

Anket metni genel olarak Albawwat (2017)'de oluşturulmuş olan anket esas alınarak hazırlanmış, kültürü ölçmeye yönelik sorular anketten çıkarılmış ve literatürde yapılan çalışmalara göre bazı sorular eklenmiştir. Anket ile toplanan veriler SmartPLS 3.2.8 paket programı kullanılarak KEKK-YEM ile test edilmiştir.

Anket formu, üç ayrı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, katılımcı profiline ilişkin toplam 6 sorudan; ikinci bölüm, katılımcının bağımsız denetim yaptığı işletmenin iç denetim fonksiyonuna güvenini etkilediği düşünülen Tarafsızlık, Mesleki Yeterlik, Sistematiği ve Disiplinli Yaklaşım, İletişim ve İşbirliği ile Çalışmaların Uygunluğu değişkenlerini ölçmeye çalışan 29 sorudan ve üçüncü bölümü bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna güveninin niteliği ve sonuçlarını ölçmeyi amaçlayan 14 sorudan oluşmaktadır.

Anketin ikinci ve üçüncü bölümünde yer alan sorular 5'li Likert ölçeği (1-kesinlikle katılmıyorum 5-kesinlikle katılıyorum) olacak şekilde oluşturulmuştur. Elde edilen veriler SmartPSL programı kullanılarak analize tabi tutulmuştur.

#### **5.4. Araştırma Modeli ve Hipotezler**

Araştırma modeli olarak Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) kullanılmıştır. YEM değişkenler arasında teorik olarak varsayılan doğrusal ve doğrusal olmayan ilişkilerin gösterilerek analiz edilebildiği çok değişkenli bir istatistiksel tekniktir (Aksu vd., 2017).

İkinci nesil veri analiz tekniği olarak tanımlanabilecek YEM, doğrudan ölçülebilen bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkileri inceleyen regresyon gibi birinci nesil

istatistiksel tekniklere kıyasla, doğrudan ölçülemeyen değişkenler arasındaki ilişkilerin değerlendirebildiği, değişkenler arasında belirlenen tüm ilişkilerin tek bir analizle ortaya konulabildiği bir modeldir (Doğan vd., 2020).

Sosyal bilimlerde ölçülmek istenen değişkenler genel olarak doğrudan gözlenemeyen yapılardan oluşmaktadır. Örneğin tatmin, tutum, motivasyon, risk algısı gibi kavramlar veya tezdeki tarafsızlık, yeterlilik, güven gibi değişkenler doğrudan ölçülmesi her zaman mümkün olmayan değişkenlerdir. Bu kavramların ölçümü için gizil değişkenler olarak adlandırılan yapılar kullanılmaktadır. Gizil değişkenler, kavramlara karşılık gelen varsayımsal değişkenlerdir. Bir gizil değişkeni ölçmek için doğrudan bir yöntem kullanılamamaktadır. Söz konusu kavramlara karşılık gelen gizil değişkenleri ölçülebilir duruma getirebilmek için gözlenebilir değişkenlerle ilgili değişkenler ilişkilendirilmektedir. Bu sayede dolaylı yolla gözlenebilir göstergeler kullanılarak yapının ölçümü gerçekleştirilebilmektedir (Olgaç & Yılmaz, 2023).

YEM modeli kendi içinde ölçme ve yapısal model olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Ölçme modellerinde gözlenen değişkenlerin kendi gizil değişkenlerini ne oranda temsil ettiği belirlenmektedir. Ölçme modelleri doğrulayıcı faktör analizinin en yalın halidir. Yapısal model ise gizil değişkenler arasındaki ilişkileri inceler. Bu nedenle YEM modelinde çoklu regresyon analizi, faktör analizi ve varyans analizi birlikte kullanılmaktadır (Aksu vd., 2017).

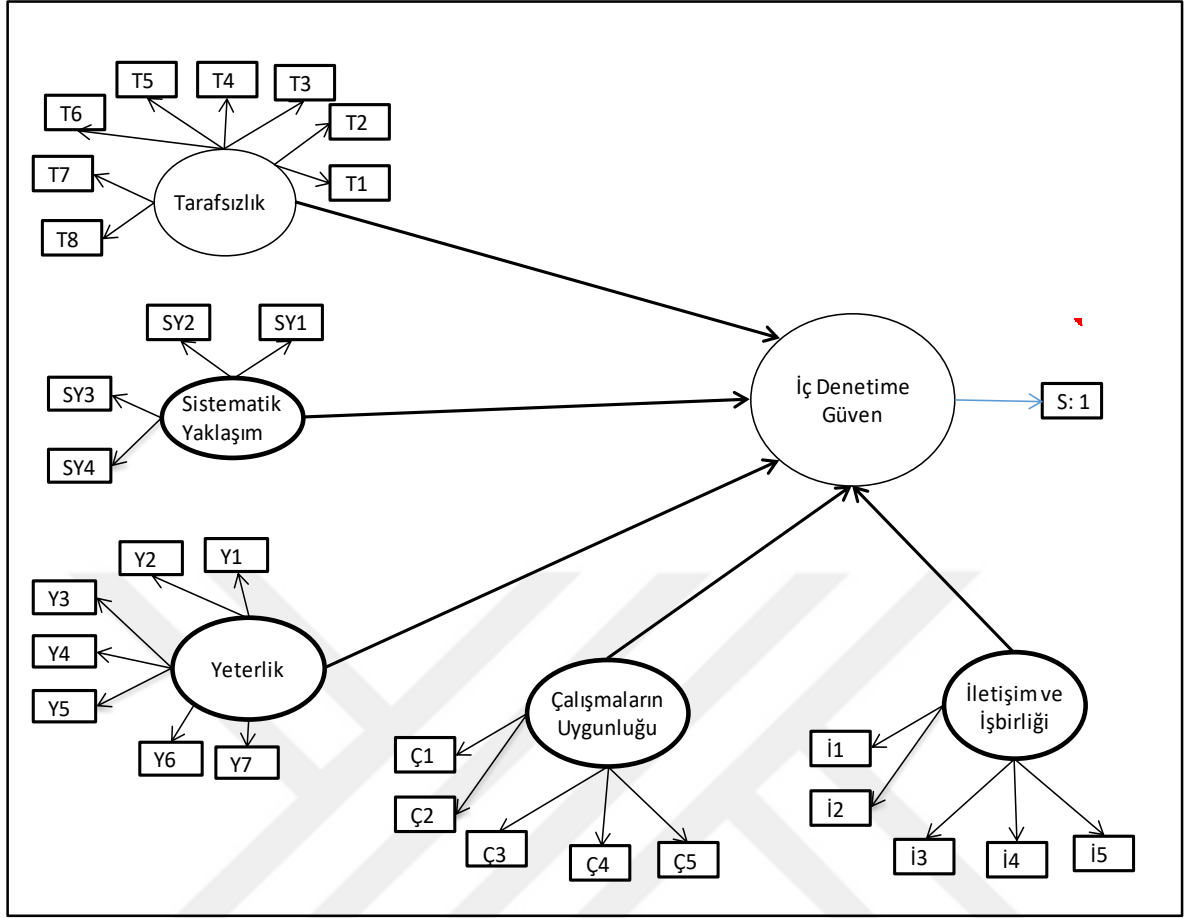
YEM analizi iki farklı biçimde yapılabilmektedir. Bunlar; Kovaryans Tabanlı Yapısal Eşitlik Modellemesi (CB-SEM; KT-YEM) ve Varyans Tabanlı Yapısal Eşitlik Modellemesi olarak da bilinen Kısmi En Küçük Kareler Yapısal Eşitlik Modellemesidir. (VT YEM; PLS-SEM). VT-YEM modeli CB-SEM modeline göre örnek dağılımındaki esneklik, daha az örnekle çalışabilme, verinin normal dağılım göstermesine gerek duymaması ve daha kompleks modellerin çözülebilmesi gibi bir takım avantajları olduğundan daha fazla tercih edilebilmektedir (Doğan vd., 2020).

Çalışmada örneklem sayısının azlığı, verinin normal dağılım göstermesine gerek duyulmaması ve modeldeki değişkenler arasındaki (gizil değişkenlerin kendi arasında ve gözlenen değişkenlerin kendi arasında) çoklu doğrusal ilişki problemlerinden etkilenmemesi

gibi avantajları nedeniyle Kısmi En Küçük Kareler Yapısal Eşitlik Modellemesi (KEKK-YEM veya VT YEM) kullanılmıştır.

Çalışmada oluşturulan YEM modeli temel olarak iki bölümden oluşmaktadır. Bölüm 1’de tarafsızlık, yeterlilik, sistematik yaklaşım, iletişim ve çalışmaların uygunluğu gizil değişkenlerinin iç denetim fonksiyonunun kalitesi ve fonksiyona güvenine etkisi analiz edilecektir. Bölüm 2’de ise bağımsız denetçi tarafından iç denetim çalışmalarından faydalanma veya iç denetçilerden doğrudan yardım alma gizil değişkenlerine etki eden faktörler ele alınacak ardından bu gizil değişkenlerin denetim saati ve denetim ücreti üzerindeki etkisi analiz edilmiştir.

Aşağıda Şekil 5.1’de bir numaralı YEM modeline ilişkin ölçüm ve yapısal model birlikte gösterilmiştir.



Şekil 5.1: 1 No'lu yapısal eşitlik modeli (model 1)

Modelde Tarafsızlık, Sistematik Yaklaşım, Yeterlik, Çalışmaların Uygunluğu, İletişim ve İşbirliği dışsal değişkenler, İç Denetime Güven, içsel değişken olarak tasarlanmıştır. Modelde Tarafsızlık gizil değişkeni 8 değişken ile Sistematik Yaklaşım 4 değişkenle, Yeterlik 7 değişkenle, Çalışmaların Uygunluğu 5 değişkenle ve İletişim ve İşbirliği 5 değişkenle ölçülmeye çalışılmıştır.

Bu etkileri araştırmak amacıyla 1 Numaralı YEM'e dayanılarak oluşturulan hipotezler aşağıda belirtilmiştir.

**H1:** İç denetim fonksiyonunun tarafsız olması bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenini olumlu yönde etkiler.

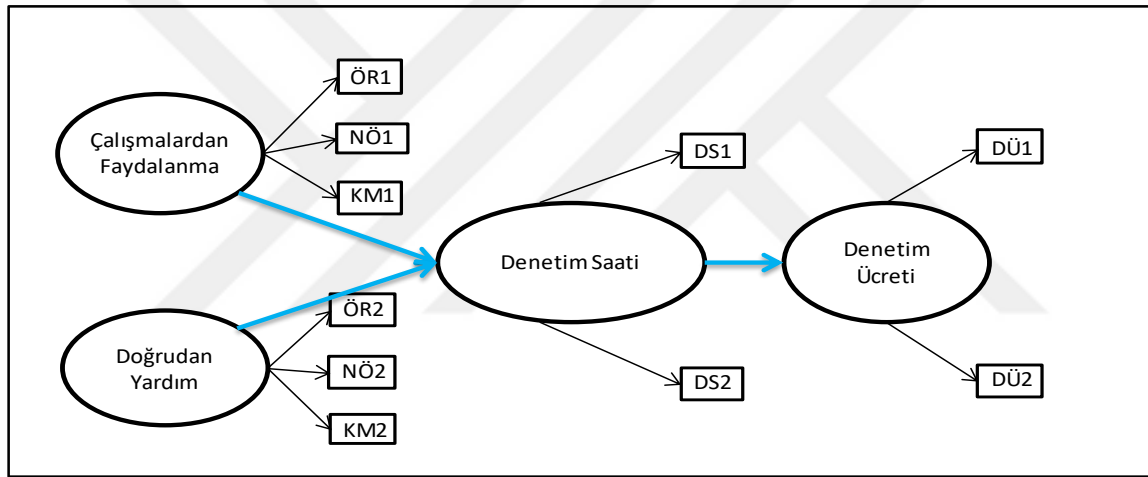
**H2:** İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koyması bağımsız denetçinin güvenini olumlu yönde etkiler.

**H3:** İç denetim fonksiyonunun yeterlik seviyesi bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenini olumlu etkiler.

**H4:** İç denetim fonksiyonu çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygunluğu bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenini olumlu yönde etkiler.

**H5:** Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki iletişim/koordinasyonun seviyesi bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenini olumlu yönde etkiler.

Aşağıda Şekil 5.2’de iki numaralı YEM modeline ilişkin ölçüm modeli ve yapısal model birlikte gösterilmiştir.



Şekil 5.2: 2 No’lu yapısal eşitlik modeli (model 2)

Modelde, Çalışmalardan Faydalanma ve Doğrudan Yardım dışsal değişkenler, Denetim Saati ve Denetim Ücreti içsel değişkenler olarak tasarlanmıştır. Çalışmalardan Faydalanma gizil değişkeni 3 değişken ile Doğrudan Yardım gizil değişkeni 3 değişkenle, Denetim Saati ve Denetim Ücreti ikişer değişkenle ölçülmüştür.

Bu etkileri araştırmak amacıyla 2 Numaralı YEM’e dayanılarak oluşturulan hipotezler aşağıda belirtilmiştir.

**H6:** İç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanma ile bağımsız denetim saati arasında negatif yönlü bir ilişki vardır.

**H7:** İç denetçilerden doğrudan yardım alma ile denetim saati arasında negatif yönlü bir ilişki vardır.

**H8:** Bağımsız denetim saati ile bağımsız denetim ücreti arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

Hem 1. Modelde hem de 2. Modelde oluşturulmuş olan hipotezler 610 nolu standartta genel olarak yer verilen, literatürde çalışılmış olan faktörlerin Türkiye’deki denetçiler üzerindeki etkisini görmek amacıyla oluşturulmuştur.

## **5.5. Araştırma Bulguları**

### **5.5.1. Katılımcılara İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler**

Bu bölümde ankete katılım sağlayan bağımsız denetçiler hakkında genel bilgilere yer verilmektedir. Bu çalışmanın hedef kitlesi, daha önce de belirtildiği üzere, Türkiye’deki bağımsız denetim faaliyeti kapsamında en yüksek ciroya sahip ilk 10 denetim firmasında çalışan bağımsız denetim sertifika sahibi bağımsız denetçilerdir.

Bu çalışmaya katılanlardan, ünvanları, denetim mesleğindeki deneyim süreleri, sahip oldukları mesleki sertifikalar, çalıştıkları denetim firması, denetledikleri firmalardan iç denetim birimine sahip olanların oranı ve bulundukları sektör gibi bilgiler istenmiştir.

Ulaşılan sonuçlara Çizelge 5.1’de yer verilmiştir.

Çizelge 5.1: Katılımcılara ilişkin tanımlayıcı istatistikler

| Değişken                                                      | Değişken Düzeyleri | F (Sıklık) | Yüzde |
|---------------------------------------------------------------|--------------------|------------|-------|
| Deneyim Süresi                                                | İki Yıldan Az      | 5          | 3%    |
|                                                               | 2-4 Yıl            | 10         | 6%    |
|                                                               | 5-10 Yıl           | 38         | 21%   |
|                                                               | 10 Yıldan Fazla    | 125        | 70%   |
| Unvan                                                         | Denetçi            | 48         | 27%   |
|                                                               | Kıdemli Denetçi    | 39         | 22%   |
|                                                               | Baş Denetçi        | 11         | 6%    |
|                                                               | Sorumlu Denetçi    | 78         | 44%   |
| Profesyonel Sertifika                                         | CIA                | 2          | 1%    |
|                                                               | CPA                | 100        | 57%   |
|                                                               | KGK Yetki          | 145        | 82%   |
|                                                               | SPK Yetki          | 8          | 5%    |
|                                                               | YMM                | 4          | 2%    |
| Çalışılan Firma                                               | Dört Büyükler      | 92         | 53%   |
|                                                               | Diğer              | 82         | 47%   |
| Denetlenen Sektör                                             | Aracı Kurum        | 5          | 3%    |
|                                                               | Banka              | 11         | 6%    |
|                                                               | Hizmet             | 32         | 18%   |
|                                                               | İmalat             | 89         | 51%   |
|                                                               | İnşaat             | 2          | 1%    |
|                                                               | Perakende          | 2          | 1%    |
|                                                               | Portföy            | 2          | 1%    |
|                                                               | Sigorta            | 15         | 9%    |
|                                                               | Teknoloji          | 4          | 2%    |
|                                                               | Diğer              | 12         | 7%    |
| Denetlenen Şirketler İçinde İç Denetim Birimi Olanların Oranı | %10'dan Az         | 46         | 26%   |
|                                                               | %10-%25 Arası      | 54         | 30%   |
|                                                               | %25-%50 Arası      | 33         | 19%   |
|                                                               | %50'den Fazla      | 45         | 25%   |

Tabloya göre ankete katılım sağlayanların yüzde 70'i bağımsız denetim işinde 10 yıldan fazla tecrübeye sahiptir. Bu durum anketi cevaplayanların genel olarak deneyimli olduğunu göstermektedir. Aynı şekilde 5-10 yıl arası deneyime sahip katılımcıların oranı % 21 seviyesindedir.

Anketi cevaplayan bağımsız denetçiler ünvanları açısından değerlendirildiğinde 78 kişi ile %44 ünün sorumlu denetçilerden<sup>33</sup>, 11 kişi ile %6 sınıfın baş denetçilerden, 39 kişi ile %22 sınıfın kıdemli denetçilerden ve 48 kişi ile %27 sınıfın denetçilerden oluştuğu görülmektedir.

Örneklem grubunun profesyonel sertifika sahipliği açısından durumu irdelendiğinde, CPA<sup>34</sup> sertifikasına sahip denetçi sayısının 100 kişi olduğu ve KGK Yetki belgesi olanların ise 145 kişi olduğu görülmektedir.

Ankete katılım sağlayanlar, çalıştıkları firmalar kapsamında değerlendirildiğinde dört büyük denetim firmasından<sup>35</sup> birisi için çalışan denetçi sayısının 92 (%53) ve diğer 6 denetim firmasında çalışan denetçi sayısının 82 (%47) olduğu görülmektedir.

Denetlenen sektör açısından anketi cevaplayanların verdikleri cevaplar incelendiğinde % 51'inin imalat, % 18'inin hizmet, % 9'unun sigorta ve % 6 sınıfın banka sektöründe faaliyette bulunduğu görülmüştür.

Denetlenen şirketler içinde denetim birimi olanların oranı analiz edildiğinde dengeli bir dağılımın olduğu, %25 altında iç denetim birimi olanların toplam örneklemin %56'sını oluşturduğu, %25-%50 arası iç denetim birimi olanların %19 ve %50 üzeri iç denetim birimi olanların oranının ise %25 olduğu görülmüştür.

Genel olarak ankete katılan denetçilerin profilini özetleyecek olursak büyük bir çoğunluğu 10 yılı aşkın mesleki deneyime sahip, birden fazla sertifikası olan, ağırlıklı olarak imalat ve hizmet sektörünü denetleyen, yarıdan biraz fazlası dört büyük denetim

---

<sup>33</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde; sorumlu denetçilerin, denetim raporunu denetimi üstlenenler adına imzalama yetkisini haiz oldukları ve KAYİK'ler için en az 15 yıl, diğer denetimler için ise en az 10 yıl mesleki deneyime sahip olmaları şart tutulmuştur. Aynı zamanda denetçilikte altı yılını doldurmamayanlara kıdemli denetçi ve on yılını doldurmamayanlara başdenetçi unvanı verilemeyeceği belirtilmiştir.

<sup>34</sup> CPA (Certified Public Accountant) sertifikası: Türkiye'de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir sertifikasına eşdeğer dünya çapında geçerliliği olan ve ABD tarafından verilen mali müşavir sertifikasıdır.

<sup>35</sup> Dört büyük denetim firması; KPMG, Ernst Young, PWC ve Deloitte'dur.

firmasında çalışan ve denetledikleri firmaların  $\frac{3}{4}$ 'ünde iç denetim birimi oranı %50'nin altında olan bağımsız denetçilerden oluşmaktadır.

### 5.5.2. Modele İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna güvenlerini ölçmek amacıyla 5'li Likert ölçeğinde anket soruları oluşturulmuştur. Aşağıda Çizelge 5.2'de bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güven kararına etkisi değerlendirilen değişkenler (Model 1), güvenin niteliği ve bu güvenin sonuçları (Model 2), örneklem kapsamındaki ortalama değerleri ve popülasyon sayıları ile birlikte verilmiştir.



Çizelge 5.2: Modele ilişkin tanımlayıcı istatistikler

| <b>MODEL 1</b>                                |                   |              |                 |                 |
|-----------------------------------------------|-------------------|--------------|-----------------|-----------------|
| <b>Değişken</b>                               | <b>Popülasyon</b> | <b>En Az</b> | <b>En Fazla</b> | <b>Ortalama</b> |
| İç Denetimin Tarafsızlığı T1                  | 178               | 1            | 5               | 4,0             |
| İç Denetimin Tarafsızlığı T2                  | 177               | 1            | 5               | 3,9             |
| İç Denetimin Tarafsızlığı T3                  | 172               | 2            | 5               | 3,8             |
| İç Denetimin Tarafsızlığı T4                  | 170               | 1            | 5               | 3,9             |
| İç Denetimin Tarafsızlığı T5                  | 176               | 1            | 5               | 3,8             |
| İç Denetimin Tarafsızlığı T6                  | 176               | 2            | 5               | 4,1             |
| İç Denetimin Tarafsızlığı T7                  | 175               | 1            | 5               | 3,6             |
| İç Denetimin Tarafsızlığı T8                  | 177               | 3            | 5               | 4,5             |
| İç Denet.Sist.ve Disipl. Yaklaşım Sergil. SY1 | 178               | 1            | 5               | 4,0             |
| İç Denet.Sist.ve Disipl. Yaklaşım Sergil. SY2 | 177               | 1            | 5               | 3,8             |
| İç Denet.Sist.ve Disipl. Yaklaşım Sergil. SY3 | 177               | 2            | 5               | 3,9             |
| İç Denet.Sist.ve Disipl. Yaklaşım Sergil. SY4 | 178               | 2            | 5               | 3,5             |
| Mesleki Yeterlik Y1                           | 178               | 1            | 5               | 3,7             |
| Mesleki Yeterlik Y2                           | 176               | 1            | 5               | 3,1             |
| Mesleki Yeterlik Y3                           | 176               | 2            | 5               | 3,6             |
| Mesleki Yeterlik Y4                           | 175               | 1            | 5               | 3,3             |
| Mesleki Yeterlik Y5                           | 175               | 1            | 5               | 3,4             |
| Mesleki Yeterlik Y6                           | 176               | 1            | 5               | 3,2             |
| Mesleki Yeterlik Y7                           | 176               | 1            | 5               | 3,7             |
| Çalışmanın Uygunluğu Ç1                       | 177               | 2            | 5               | 3,6             |
| Çalışmanın Uygunluğu Ç2                       | 176               | 1            | 5               | 3,5             |
| Çalışmanın Uygunluğu Ç3                       | 177               | 2            | 5               | 3,6             |
| Çalışmanın Uygunluğu Ç4                       | 176               | 2            | 5               | 3,6             |
| Çalışmanın Uygunluğu Ç5                       | 176               | 2            | 5               | 3,8             |
| İletişim İ1                                   | 176               | 1            | 5               | 3,6             |
| İletişim İ2                                   | 173               | 2            | 5               | 3,8             |
| İletişim İ3                                   | 177               | 1            | 5               | 3,6             |
| İletişim İ4                                   | 178               | 1            | 5               | 3,4             |
| İletişim İ5                                   | 178               | 1            | 5               | 3,1             |
| <b>MODEL 2</b>                                |                   |              |                 |                 |
| <b>Değişken</b>                               | <b>Popülasyon</b> | <b>En Az</b> | <b>En Fazla</b> | <b>Ortalama</b> |
| Çalışma Fayda. Önemli Yanlışlık Riski ÖR1     | 178               | 1            | 5               | 3,38            |
| Çalışma Fayda. Nesnel Öznel Kanıt NÖ1         | 174               | 1            | 5               | 2,95            |
| Çalışma Fayda. Kontrol T. Maddi D. T. KM1     | 174               | 1            | 5               | 3,20            |
| Doğrudan Yar. Önemli Yanlışlık Riski ÖR2      | 178               | 1            | 5               | 3,45            |
| Doğrudan Yar. Nesnel Öznel Kanıt NÖ2          | 174               | 1            | 5               | 2,90            |
| Doğrudan Yar. Kontrol T. Maddi D. T. KM2      | 174               | 1            | 5               | 3,17            |
| Çalışma Fayda. Denetim Saatini Az. DS1        | 175               | 1            | 5               | 3,25            |
| Doğrudan Yar. Denetim Saatini Az. DS2         | 176               | 1            | 5               | 3,20            |
| Çalışma Fayda. Denetim Ücretini Az. DÜ1       | 175               | 1            | 5               | 2,74            |
| Doğrudan Yar. Denetim Ücretini Az. DÜ2        | 173               | 1            | 5               | 2,72            |

Model 1 de tüm değişkenlerin ortalamasının (2,5) üzerinde değerler aldığı görülmektedir. Bu durum örneklem kapsamında bağımsız denetçiler açısından denetlenen firmalardaki iç denetim fonksiyonlarının oluşturduğumuz kalite göstergeleri açısından genel olarak kaliteli bulunduğunu göstermektedir.

İç denetim fonksiyonunun tarafsızlığını ölçen değişkenler açısından en yüksek ortalama (4,5) ile işletmede denetim komitesinin olması gerektiğine ilişkin değerlendirmedir. En düşük ortalama ise (3,6) iç denetçilerin ilgili meslek kuruluşlarına üye olmalarının tarafsızlıklarına etkisine ilişkin değerlendirmedir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmelerin iç denetim fonksiyonlarının sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergileyip sergilemediğini ölçen değişkenler açısından en yüksek ortalama (4,0) ile iç denetim fonksiyonunun amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tanımlayan bir iç denetim yönetmeliği bulunması değişkenidir. Öte yandan bu ölçekte en düşük ortalama (3,5) işletmenin iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan iç ve dış kalite güvence ve geliştirme programının varlığı ve düzenli bir şekilde uygulanması değişkenine aittir.

Bağımsız denetçilerin finansal tablolarını denetledikleri işletmelerin iç denetçilerinin mesleki yeterliğine ilişkin değerlendirmelerine bakıldığında en yüksek ortalamayı (3,7) ile iç denetimin görevinin, kadrolu iç denetçiler tarafından yerine getirilmesinin, hizmet alımı suretiyle yerine getirilmesine göre daha etkin olması değişkenine ait olduğu görülmektedir. Ankete katılan bağımsız denetçiler için kadrolu denetçilerin işletmede görev yapması hizmet alımı ile görev yapan denetçilere göre iç denetimin kalitesine daha yüksek oranda katkı sağlayacaktır. Mesleki yeterlilik ölçeği açısından en düşük ortalama denetlenen şirketlerdeki iç denetçilerin uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahipliğinde görülmektedir. Bu durum iç denetçilerin sertifika sahipliğinin ortalamayı geçmekle birlikte diğer değişkenlerin varlığına göre daha az bir ortalama orana sahip olduğunu göstermektedir.

Bağımsız denetim açısından iç denetim çalışmalarının uygunluğu değişkenine bakıldığında en yüksek ortalamanın (3,8), iç denetim fonksiyonu tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmaların sonuçlarıyla tutarlılığı değişkenine ilişkin olduğu saptanmıştır. Bu durum iç denetçilerin yaptıkları çalışmalarla bu çalışmaların sonuçları arasında kuvvetli bir korelasyonun var olduğunu göstermektedir. Bu ölçekte en düşük ortalama (3,5) ise iç denetim fonksiyonunun çalışmasının uygun şekilde denetlenmesi ve gözden geçirilmesi değişkeninde bulunmaktadır. Örneklemimiz özelinde düşünüldüğünde iç denetim çalışmalarının gözden geçirilmesinde eksiklikler olduğu görülmektedir. Bu sonuç yabancı literatürde yapılan çalışmalarla uyumludur.

Örneklelimizi oluşturan bağımsız denetçilerin iletişim açısından iç denetim fonksiyonuna yaklaşımlarına bakıldığında, iç denetim fonksiyonunu etkileyebilecek önemli hususlar hakkında bağımsız denetçiler tarafından iç denetim biriminin bilgilendirilmesinin en yüksek ortalamaya sahip olduğu (3,8) sonucuna ulaşılmıştır. Bu ölçekte en düşük ortalama (3,1) denetim dönemi boyunca bağımsız ve iç denetçiler, finansal tablo denetimini kapsayan ortak bir misyona sahip olmuşlardır, değişkeninde görülmektedir. Bu durum bağımsız ve iç denetçilerin çalışmaların planlanması ve uygulanmasında birbirlerini yeterince bilgilendirmediklerini de açıkça göstermektedir.

İç denetime güvenin niteliğini oluşturan iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanılması değişkeninin bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu hesap veya işlemlerin denetiminde aldığı değerlere bakıldığında ortalamanın 3,38 olduğu görülmektedir. Bu durum ortalamadan yüksek olması nedeniyle standartlarda da belirtildiği üzere önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu hesap ve işlemlerin denetiminde bağımsız denetçinin çalışmalarından faydalanmaya sıcak bakmadığını göstermekle birlikte nispeten ortalamaya yakın olması bu değişkenin etkisinin yüksek olmadığını da göstergesidir.

İç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanılması değişkeninin, bağımsız denetçinin nesnel (yoruma dayanmayan-objektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlerin denetiminde (örneğin banka mutabakatları veya stok sayımı), öznel (yoruma dayalı-subjektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlere göre (örneğin stok değerlemesi veya garanti karşılık tahmini) etkisinin ölçüldüğü durumda verilen yanıtlar ortalamaya yakın (2,95) çıkmıştır. Bu durum bu değişkenin etkisinin yüksek olmadığını, bağımsız denetçilerin nesnel veya öznel kanıt gerektiren hesapların denetiminde çalışmalardan faydalanma davranışlarının etkilenmediğini göstermektedir.

Bağımsız denetçinin denetiminde kontrol testlerinde maddi doğrulama testlerine göre iç denetim çalışmalarından daha fazla faydalanmasına ilişkin verilen cevaplarda ortalama 3,20 olarak ölçülmüştür. Bu durum kontrol testlerinde iç denetçi çalışmalarının daha fazla kullanıldığının göstergesidir.

Bağımsız denetçinin denetiminde önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu hesap alanlarında iç denetçilerden doğrudan yardım alma kararının bu durumdan nasıl etkilendiğine bakıldığında ortalamanın 3,45 olduğu görülmektedir. Bu durum bağımsız

denetçilerin önemli yanlışlık riski yüksek alanlarda doğrudan yardım almayı tercih etmediğini, kendi çalışmasına yoğunluk verdiğine işaretir.

Bağımsız denetçinin nesnel kanıt gerektiren hesapların denetiminde iç denetçilerden doğrudan yardım almaya daha sıcak yaklaşacağına ilişkin öngörünün örnekleme oluşturan bağımsız denetçiler için de geçerli olduğunu göstermektedir. Ancak sonucun ortalamaya yakın çıkması bu ayrımın karar üzerinde çok fazla etkisinin olmadığı şeklinde yorumlanabilir.

Kontrol testi ile maddi doğrulama testleri açısından iç denetim fonksiyonundan doğrudan yardım alma davranışına ilişkin bağımsız denetçilerin tutumlarının kontrol testlerinde yardım almaya daha yatkın olduğunu ortaya koymuştur. Ancak bu durum iç denetçilerin çalışmalarından faydalanma kadar yüksek bir ortalamaya sahip değildir.

Model 2 açısından tanımlayıcı istatistiklere baktığımızda çalışmalardan faydalanmanın denetim saati üzerinde olumlu etkisi olacağına ilişkin ortalamanın üzerinde (3,20) cevap gelmiştir. Aynı durum doğrudan yardım alınması durumu için de geçerlidir.

Ancak çalışmalardan faydalanmanın denetim ücretini de azaltacağına ilişkin anket sorusu katılımcılar açısından fazla önemli görülmemiş ve ortalamaya yakın bir değer almıştır (2,74). Aynı durum doğrudan yardım alma seçeneği için de geçerlidir.

### **5.5.3. 1. Model İçin Ölçüm Modelinin Test Edilmesi**

Araştırma modelinin analizinden önce araştırmada yer alan yapıların geçerlik ve güvenilirlik çalışmaları gerçekleştirilmiştir. Geçerlik ve güvenilirlik çalışmaları kapsamında; iç tutarlılık güvenirliliği (internal consistency reliability), birleşme geçerliği (convergent validity) ve ayrışma geçerliği (discriminant validity) değerlendirilmiştir. İç tutarlılık güvenirliliği için Cronbach Alfa ve birleşik güvenirlilik (CR=Composite Reliability) katsayıları incelenmiştir. Birleşme geçerliğinin tespitinde, faktör yükleri ile açıklanan ortalama varyans (AVE=Average Variance Extracted) değerleri kullanılmıştır. Faktör yüklerinin  $\geq 0,70$ ; Cronbach Alpha ve birleşik güvenirlilik katsayılarının  $\geq 0,70$ ; açıklanan ortalama varyans değerinin de  $\geq 0,50$  olarak gerçekleşmesi beklenmektedir (Hair vd., 2014; Fornell ve Larcker,

1981; Yıldız, 2021). Aşağıda yer alan Çizelge 5.3'te araştırmada yer alan yapıların iç tutarlılık güvenilirliği ve birleşme geçerliği ile ilgili sonuçlar yer almaktadır.

Modelde faktörlerin modelde kalıp kalmayacağına 2 aşamalı bir test sonucu karar verilmiştir. Birinci aşamada, faktör yük değerlerinin 0,4 değerinin altında kalıp kalmadığına bakılmış, 0,4'ten küçük değerler alan faktör yükleri doğrudan modelden çıkarılmıştır. İkinci aşamada, 0,4 ile 0,7 arasında değerler alan faktör yüklerine ilişkin değişkenlerin CR ve AVE değerlerinin eşik değer üzerinde değerler alıp almamasına göre modelde kalıp kalmayacağına karar verilmiştir. Eğer ilgili değerler eşik değerin altında kalmış ise söz konusu faktörler modelden çıkarılmıştır (Yıldız, 2021).

Çizelge 5.3'e göre modeldeki yapılara ait Cronbach Alfa ve CR katsayılarının 0,748 ile 0,893 arasında gerçekleşmiş olması nedeniyle iç tutarlılık güvenilirliği sağlanmıştır.

Faktör yüklerinin 0,897 ile 1,000 arasında; AVE değerlerinin de 0,500 ile 0,607 arasında olması nedeniyle birleşme geçerliği sağlanmıştır.

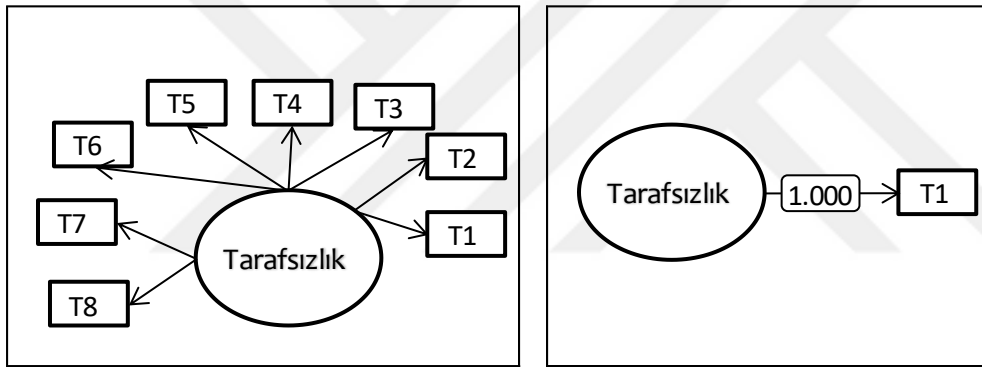
Çizelge 5.3: 1. Model için ölçüm modeli sonuçları

| Değişken              | İfade | Faktör Yüğü | Cronbach Alfa | CR    | AVE   |
|-----------------------|-------|-------------|---------------|-------|-------|
| Tarafsızlık           | T1    | 1,000       |               |       |       |
| Güven                 | S1    | 1,000       |               |       |       |
| Sistematiğ Yaklaşım   | SY1   | 0,736       | 0,859         | 0,867 | 0,607 |
|                       | SY2   | 0,897       |               |       |       |
|                       | SY3   | 0,718       |               |       |       |
|                       | SY4   | 0,752       |               |       |       |
| Yeterlik              | Y1    | 0,694       | 0,834         | 0,839 | 0,500 |
|                       | Y3    | 0,628       |               |       |       |
|                       | Y4    | 0,710       |               |       |       |
|                       | Y5    | 0,823       |               |       |       |
|                       | Y6    | 0,667       |               |       |       |
| Çalışmanın Uygunluğu  | Ç1    | 0,586       | 0,884         | 0,893 | 0,606 |
|                       | Ç2    | 0,760       |               |       |       |
|                       | Ç3    | 0,863       |               |       |       |
|                       | Ç4    | 0,815       |               |       |       |
|                       | Ç5    | 0,846       |               |       |       |
| İletişim ve İşbirliği | I1    | 0,649       | 0,748         | 0,757 | 0,503 |
|                       | I4    | 0,783       |               |       |       |
|                       | I5    | 0,688       |               |       |       |

### 5.5.3.1. Tarafsızlık faktörüne ilişkin ölçüm modeli

610 no'lu Bağımsız Denetim Standardı; bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığını değerlendirirken, fonksiyonun kurumsal statüsünün; tarafsızlığını sağlayacak şekilde, çıkar çatışmasından uzak veya başkalarının iç denetçi üzerinde baskı kurmasına mani olacak yapıda bulunup bulunmadığını kontrol etmesi gerektiğini belirtmektedir (KGK, 2014). Buradan hareketle literatürde iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığı konusunda bağımsız denetçilerin gözönünde bulundurduğu faktörlere ilişkin çalışmalar yapılmıştır.

Aşağıda Şekil 5.3'de Tarafsızlık gizil değişkenine ilişkin ölçüm modeline yer verilmiştir.



Şekil 5.3: Tarafsızlık ölçüm modeli

Tarafsızlık faktörü modelde 8 gözlenebilir değişkenle ölçülmüştür. Bu değişkenlere ve modelin sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

#### 5.5.3.1.1. İç denetim fonksiyonunun organizasyonel konumu

Desai ve diğerleri (2011) ve Glover ve diğerleri (2008), iç denetim fonksiyonunun organizasyonel konumunun güven üzerinde belirleyici olduğunu belirtmişlerdir.

Suwaïdan & Qasim (2010), iç denetim fonksiyonunun diğer birimlerden ayrı olarak yapılandırılarak bağımsız olması ve doğrudan üst yönetime<sup>36</sup> ve denetim komitesine bağlı bir yapıda yapılandırılmasının, organizasyondaki her birimle görüşebilmesinin bağımsız denetçinin güvenini etkileyen önemli bir faktör olduğunu ileri sürmüştür.

Driessen & Molenkamp (1993), kurumların iç denetim birimlerinden maksimum fayda sağlayabilmeleri için iç denetim bölümünün organizasyon yapısında bağımsız bir yerinin olması gerektiğini ve en üst kademeye rapor vermesi gerektiğini ifade etmiştir.

Ölçüm modelinde; iç denetim fonksiyonunun organizasyon içindeki konumu, “T1 İç denetim birim başkanı doğrudan yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı olarak görev yapması”, “T2 İç denetim birimi kurumda talep ettiği herkesle (bağımsız denetçiler dahil) görüşebilmesi ve her türlü bilgi, belgeye erişim sağlayabilmesi”, “T3 İç denetçilerin özlük hakları ve atama kararları Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi tarafından belirlenmesi” değişkenleri ile ölçülmüştür.

T1 gözlenen değişkeni ile gözlenemeyen tarafsızlık değişkeni arasında pozitif korelasyon olduğu gözükmemektedir. Başka bir ifadeyle tarafsızlık bağımlı değişkeni ile iç denetim birim başkanının doğrudan yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı olarak görev yapması bağımsız değişkeni arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.

Ancak “T2: İç denetim birimi kurumda talep ettiği herkesle (bağımsız denetçiler dahil) görüşebilmesi ve her türlü bilgi, belgeye erişim sağlayabilmesi” ile “T3: İç denetçilerin özlük hakları ve atama kararları Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi tarafından belirlenmesi” değişkenlerinin tarafsızlık örtük değişkeni ile arasında herhangi bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Bu nedenle bu iki değişken modelden çıkarılmıştır.

---

<sup>36</sup> Denetim Standartlarında üst yönetimden sorumlu olanlar ibaresi; işletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapıları ifade etmek için kullanılmıştır. (Örneğin, şirketin yönetim kurulu ve denetim kurulu üyeleri).

#### 5.5.3.1.2. İç denetçilere verilen teşviklerin tarafsızlığa etkisi

610 nolu Denetim Standardında bağımsız denetçilerin iç denetim kalitesini, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından belirlenmiş “uygun ücret politikası”nın varlığı açısından da değerlendirmesi gerektiğini belirtmiştir (KGK, 2014).

Aynı zamanda iç denetçilerin sabit ücretleri dışında çalıştıkları kurumdan aldıkları ve kurumun elde ettiği yıl sonu kara göre değişkenlik gösteren teşviklerin veya hisse sahipliğinin tarafsızlıkları üzerindeki etkisine ilişkin olarak literatürde çalışmalar mevcuttur (Dezoort vd., 2000, 2001; Schneider, 2003, 2010).

Dezoort ve diğerleri (2000) ve (2001), yaptığı çalışmalarda iç denetçilere verilen ücret dışındaki teşvik tazminatlarının bağımsız denetçilerin güvenini azalttığını, iç denetçilerin çalışmalarından daha az faydalandıklarını ve çalışma saatlerini artırdıklarını tespit etmiştir. Bunlara ilavete Chen ve diğerleri (2017), bağımsız denetim ücretlerinde de bir artış meydana geldiğini ileri sürmüştür.

Öte yandan Schneider (2010), iç denetçilerin tarafsızlığının, teşvik tazminatı veya hisse sahipliğinden dolayı bozulup bozulmadığına ilişkin olarak yaptığı çalışmada iç denetçilerin denetim prosedürlerine ilişkin verdikleri kararların aldıkları teşvik tazminatlarından veya hisse sahipliklerinden etkilenmediği sonucuna varmıştır.

Çalışmamızda T4: iç denetçilere verilen teşvikler ile tarafsızlık arasında herhangi bir korelasyon bulunamamıştır. Başka bir deyişle iç denetçilere verilen teşviklerin tarafsızlık üzerinde bir etkisi görülmemektedir. Öte yandan örneklemimizi oluşturan katılımcıların denetledikleri firmalardaki iç denetçilerin %24'ünün sabit maaşı dışında kurumun elde ettiği gelir veya kâra göre değişen teşvik tazminatı bulunduğunu belirttikleri görülmektedir. İlgili değişken modelden çıkarılmıştır.

#### 5.5.3.1.3. İç denetçilerin idari görevlere atanmasının etkisi

Messier ve diğerleri (2011), Rose ve diğerleri (2013) ve Breger ve diğerleri (2020), yaptıkları çalışmalarda; iç denetçilerin belli bir süre iç denetim biriminde çalışarak deneyim kazandıktan sonra kurum içinde idari görevlere atanmasının bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığına ilişkin bakış açılarını olumsuz olarak etkilediğini ileri

sürmüştür. Çünkü yönetimden idari görevlere atanma beklentisi olan bir iç denetçinin tarafsızlıktan uzaklaşma ihtimali yüksek olacaktır.

Ancak Christ ve diğerleri (2015), iç denetçilerin üst yönetim kademelerinde belli bir süre görev yaptıktan sonra yeniden iç denetim görevine dönmelerinin bağımsızlıklarını azaltma potansiyeli bulunmakla birlikte kurumu tanıma ve aksayan yönlerini tespit etme gibi kazanımları dolayısıyla ilerleyen süreçte daha kaliteli bir denetime yol açma potansiyelinin olduğunu ifade etmiştir.

Modelimizde örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından “T5. İç Denetçilerin İdari Görevlere Atanması” gözlenen değişkeninin denetçilerin tarafsızlık algıları üzerinde bir etkisinin bulunmadığı sonucuna varılmış ve değişken modelden çıkarılmıştır.

#### **5.5.3.1.4. İç denetçiler tarafından yerine getirilen danışmanlık hizmeti**

İç denetçilerin güvence hizmeti yanında danışmanlık hizmeti de sunabilmesi çalıştıkları kuruma değer katsa da (Jiang vd., 2020), aynı zamanda iç denetçilerin bu hizmet dolayısıyla yönetimle yakın çalışması ve verdiği hizmetleri denetleme ihtimali gibi çıkar çatışmalarına yol açabilen durumların varlığı tarafsızlıklarını tehlikeye atabilmektedir (Ahlawat & Lowe, 2004; Brody & Lowe, 2000; Dezoort vd., 2001). İç denetçinin danışmanlık rolü, yönetimle ilişkilerinin korunması için iç denetçinin değerlendirmelerinin önyargılı olmasına neden olarak, algılanan veya var olan tarafsızlığı bozabilmektedir (Dezoort vd., 2001).

İç denetçilerin organizasyon içinde özellikle güvence hizmetleri dışındaki hizmetleri yerine getirmesi tarafsızlığı etkileyecek görevlerdendir. Bu durum bağımsız denetçiler tarafından iç denetim fonksiyonuna güvenin zedelenmesine neden olacaktır (Albawwat, 2017; Brody vd., 2015; Eller, 2014). Breger ve diğerleri, (2020) bağımsız denetçilerin danışmanlık hizmeti vermeyen iç denetim fonksiyonuna güvenmeye daha istekli olduklarını ileri sürmüştür.

Ancak Dezoort ve diğerleri (2001) tarafından yapılan çalışmada iç denetçilerin danışmanlık faaliyetinde bulunmasının bağımsız denetimin güven kararına olumsuz bir etkisinin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Örneklelimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından iç denetçilerin çalıştıkları şirkette herhangi bir departmana veya yöneticiye danışmanlık hizmeti vermesinin (T6) iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığına etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle ilgili değişken modelden çıkarılmıştır.

#### **5.5.3.1.5. Meslek kuruluşlara üyelik**

Bağımsız Denetim Standardı 610'a göre bağımsız denetçinin tarafsızlık değerlendirmesini etkileyebilen faktörlerden birisi de iç denetçilerin ilgili meslek kuruluşlarının üyesi olup olmadığı ve üyeliklerinin tarafsızlığa yönelik olarak ilgili mesleki standartlara uygunluk yükümlülüğünü sağlayıp sağlamadığıdır (KGK, 2014).

Albawwat (2017) tarafından yapılan çalışmada iç denetçilerin meslek kuruluşlarına üyeliklerinin bağımsız denetçinin tarafsızlık kararlarına herhangi bir etkisinin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Örneklelimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından “T7. İç denetçilerin ilgili meslek kuruluşlarına üye olmalarının onların tarafsızlıklarını artırıcı bir etkisi olduğuna ilişkin önerme reddedilmiştir. Başka bir deyişle bu değişkenin bağımsız denetçinin iç denetimin tarafsızlığına dair algısı üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. İlgili değişken modelden çıkarılmıştır.

#### **5.5.3.1.6. Denetim komitesi**

Denetim komitesinin görevi nedeniyle iç ve bağımsız denetçilerle devamlı irtibat halinde bulunması onların bağımsızlığına katkı sağlayacağı gibi denetçilerin koordineli çalışmalarına da etki eder (Uzay, 2003). Bu nedenle denetim komiteleri, iç denetim fonksiyonunun genel durumunu, bağımsızlığını ve etkinliğini artırma potansiyeline sahiptir (Mazlina, 2005). Denetim komitesi ile yakın çalışan bir iç denetim fonksiyonuna yönetimin etki etme ihtimali azaldığından bu durum fonksiyona olan bağımsızlık algısını olumlu olarak etkileyecektir (Abbott vd., 2012a).

Denetim komitesine raporlama yapmak ve denetim komitesi ile düzenli toplantılar iç denetimin bağımsızlığını ve etkinliğini artırabilir (McHugh & Raghunandan, 1994; Mollaoğulları, 2018; Zain vd., 2006). Öte yandan zayıf bir denetim komitesi veya yönetim kurulu iç denetim fonksiyonu ne kadar kaliteli olursa olsun bu kalitenin olumlu etkisini absorbe edeceğinden bağımsız denetçinin güvenini olumsuz etkileyecektir (Abbott vd., 2012b; N. K. Desai vd., 2011).

Munro & Stewart (2011), iç denetçilerin denetim komitesine doğrudan raporlama yapmasının ve denetim komitesi ile düzenli toplantılar yapmasının bağımsız denetimin iç denetim fonksiyonuna güvenini nasıl etkilediğini analiz etmiştir. Buna göre, iç denetimin denetim komitesi ile olan raporlama ilişkisi, bağımsız denetim tarafından iç denetim çalışmalarına olan güven derecesini olumlu anlamda etkilediğini göstermektedir.

Anketi cevaplayan bağımsız denetçiler açısından T8. İşletmede denetim komitesi olmasının bağımsız denetçinin iç denetimin tarafsız olduğu algısına etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmış ve ilgili değişken modelden çıkarılmıştır.

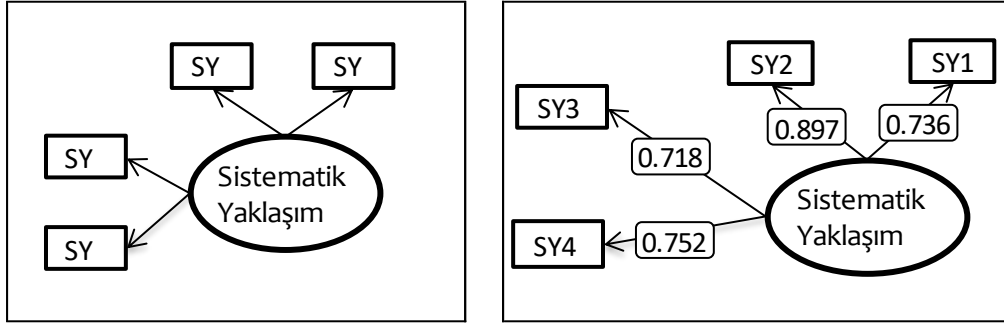
#### **5.5.3.2. Kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koyması faktörüne ilişkin ölçüm modeli**

Bağımsız denetçinin iç denetime güven kararını etkileyen bir diğer değişken, iç denetim fonksiyonunun görevini yerine getirirken sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koyup koymadığıdır.

Sistematik yaklaşım ifadesi denetimin planlanması, programlanması ve uygulanmasını içine alan süreci ifade ederken, disiplinli yaklaşım ifadesi, faaliyetin kurallara bağlı bir şekilde özenle ve dikkatle yapılmasını ifade etmektedir. Bu durum faaliyete ve iç denetçiye yönelik belirlenmiş standart ve ilkelerle kapsamı belirlenmiş ve sınırları çizilmiş denetim anlayışının bir yansıması olarak ortaya çıkmıştır (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018).

Breger ve diğerleri (2020), bağımsız denetçilerin, iç denetim standartlarına uygun hareket eden iç denetim fonksiyonuna güvenmeye daha istekli olduklarına dair kanıtlar sunar.

Aşağıda Şekil 5.4’de “İç Denetim Fonksiyonunun Kalite Kontrol Dahil Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Ortaya Koyması” gizil değişkenine ilişkin ölçüm modeli gösterilmektedir.



Şekil 5.4: İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilemesi ölçüm modeli

Sistematik Yaklaşım gizil değişkeni 4 gözlenen değişken vasıtasıyla ölçülmeye çalışılmıştır. Bunlar; SY1:İç denetim fonksiyonunun amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tanımlayan bir iç denetim yönetmeliğinin varlığı, SY2: İşletmenin büyüklüğü ve şartları ile uyumlu bir iç denetim rehberinin bulunması, SY3: Her bir görev için bir denetim planı ve programının oluşturulması ve uygulanması ile SY4: İç denetim faaliyetine ilişkin iç ve dış kalite güvence ve geliştirme programının varlığı ile uygulanmasıdır.

#### 5.5.3.2.1. İç denetim yönetmeliği

İç denetim fonksiyonu açısından iç denetim yönetmeliğinin önemi iç denetim standartlarında özellikle belirtilmiştir. 1000 nolu Uluslararası İç Denetim Standardında iç denetim fonksiyonunun iç denetim faaliyetinin amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tanımlayan bir iç denetim yönetmeliğinin bulunması ve bu yönetmelikte iç denetimin misyonu ile mesleki uygulama çerçevesinin zorunlu unsurlarının (Temel Prensipler, Etik Kurallar, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı) olması gerektiği belirtilmiştir (IIA, 2016).

Suwaidean&Qasim (2010), iç denetim fonksiyonunun amaçlarını ve sorumluluklarını netleştiren bir yönetmeliğinin veya bir misyon beyanının varlığının bağımsız denetçinin güveni açısından oldukça önemli olduğunu belirtmiştir.

Örneklelimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından SY1: İç denetim fonksiyonunun amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tanımlayan bir iç denetim yönetmeliğinin bulunmasının” iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilediği algısını artırıcı bir etkisi vardır. İki değişken arasındaki korelasyon katsayısı 0,736 olarak bulunmuştur.

#### **5.5.3.2.2. İç denetim rehberinin varlığı, iç denetim planının ve görev programının uygulanması**

İç denetim biriminin etkin çalışıp çalışmadığının göstergelerinden biri de iç denetim tarafından planlanan denetimlerin tamamlanması ve iş programının program gerekliliklerine uygun ve zamanında bitirilmesi ile iç denetim raporunda yer alan önerilere ilişkin Kurum tarafından aksiyon alınıp alınmadığıdır (Soh & Martinov-Bennie, 2011).

2200 nolu iç denetim standardına göre iç denetçiler, her bir görev için, amacı, kapsamı, zamanlaması ve kaynak dağılımı belirtilen bir plan hazırlamak ve yazılı hâle getirmek ayrıca bu planı gerçekleştirmeye yönelik uygulanacak bilgi toplama, analiz etme, değerlendirme ve raporlama prosedürlerini içeren bir iş programını hazırlamak zorundadır (IIA, 2016).

610 no’lu bağımsız denetim standardında bağımsız denetçinin yapacağı kontrollerde fonksiyonun, risk değerlendirmesi, çalışma programları, belgelendirme ve raporlama gibi alanları kapsayan, işletmenin büyüklüğü ve şartları ile uyumlu bir iç denetim rehberinin bulunup bulunmadığının ve bunların yeterliliğinin ve kapsamının araştırılması gerektiği belirtilmektedir (KGK, 2014).

Buna göre iç denetim fonksiyonunun; genel olarak denetimlerinin sınırlarını, kapsamını ve yöntemini belirleyen bir denetim rehberine sahip olması, her bir denetim görevi için denetim planı hazırlaması ve bu planın uygulamasına ilişkin bir denetim programının bulunmasının güven üzerinde olumlu bir etkisinin olacağı düşünülmektedir.

Analiz sonucunda SY2:İç denetim fonksiyonunun işletmenin büyüklüğü ve şartları ile uyumlu bir denetim rehberine sahip olmasının” bağımsız denetçiler açısından iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilediği algısını artırıcı bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ölçüm modeline göre iki değişken arasındaki korelasyon

katsayısı 0,897 olarak gerçekleşmiştir. Aynı zamanda SY3: İç denetim fonksiyonunun her bir görev için denetim planı ve programı oluşturmaları ve uygulamasının bağımsız denetçilere göre iç denetimin sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilediği anlayışını pekiştirdiği görülmektedir. İki değişken arasındaki korelasyon katsayısı 0,718 olarak bulunmuştur.

#### **5.5.3.2.3. İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol ve iç denetim standartlarına uyum düzeyi**

610 nolu bağımsız denetim standardında iç denetim fonksiyonunun uygun kalite kontrol politikasının ve prosedürlerinin bulunup bulunmadığının bağımsız denetçinin iç denetimin sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilediğine ilişkin görüşünü pozitif olarak etkilediği dolayısıyla iç denetim fonksiyonunun kalitesine ve fonksiyona güvene ilişkin önemli bir faktör olabileceği belirtilmiştir (KGK, 2014).

1300 no'lu İç Denetim Standardında belirtildiği üzere iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanması ve uygulanması gerekmektedir (IIA, 2016). İç değerlendirmeler, iç denetim biriminin faaliyetinin ve performansının sürekli gözden geçirilmesi yoluyla iç denetçiler veya kuruluş içinde bu bilgiye sahip diğer personel tarafından yapılan periyodik incelemeleri içermelidir. Dış değerlendirmeler, kuruluş dışından nitelikli, bağımsız bir inceleme ekibi tarafından en az beş yılda bir yapılmalıdır (IIA, 2016; Soh & Martinov-Bennie, 2011).

Literatürde yapılan araştırmalarda genel olarak iç denetçilerin böyle bir kalite güvence programı yürütmedikleri belirtilmiştir (Burnaby vd., 2009; O'Loughlin & Swaiger, 2016).

Analize göre bağımsız denetçiler için "SY4: İşletmenin iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan iç ve dış kalite güvence ve geliştirme programının varlığı ve düzenli bir şekilde uygulanması" iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilediği algısını pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Ölçüm modeline göre iki değişken arasında pozitif bir korelasyon bulunmakta ve korelasyon katsayısı 0,752'dir.

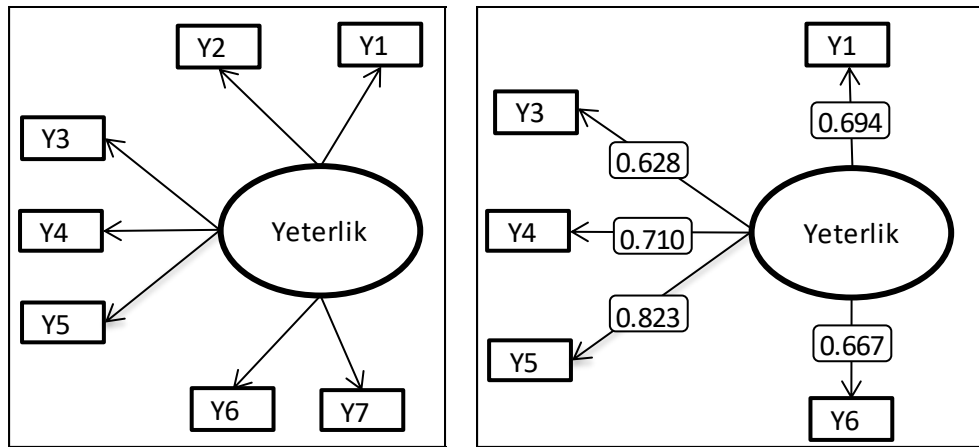
### 5.5.3.3. Mesleki yeterlik faktörüne ilişkin ölçüm modeli

BDS 610’da yeterlik, iç denetçinin görevini mesleki özen içinde standartlara uygun bir şekilde yerine getirmesi için gerekli olan bilgi ve yeteneklere sahip olmasını şeklinde ifade edilmiştir (KGK; 2014).

İç denetçiler ne kadar yetkin olursa, yönetim yanlılığından kaynaklanan muhasebe tahakkuklarına o kadar hakim olacak ve bunun nasıl yönetilebileceğini anlama kapasiteleri o kadar artacaktır (Messier vd., 2017; Prawitt vd., 2009).

İç denetim faaliyetinin etkili olabilmesi için etik kurallara ve uluslararası standartlara uygun olarak çalışabilecek nitelikli, vasıflı ve deneyimli iç denetçilere sahip olması gerekir. Bu bağlamda, mesleki yeterlilik iç denetim işlevinin en önemli bileşenlerinden biridir (Okodo vd., 2019).

Aşağıda Şekil 5.5’de İç Denetim Fonksiyonunun Mesleki Yeterliği gizil değişkenine ilişkin ölçüm modeli gösterilmektedir.



Şekil 5.5: İç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği ölçüm modeli

Mesleki Yeterlik gizil değişkeni modelde 7 gözlenen değişken vasıtasıyla ölçülmeye çalışılmıştır. Bunlar; Y1: İç denetçilerin meslekleri ile ilgili yeterli eğitime sahip olması, Y2: iç denetçilerin uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olması, Y3: İç denetçilerin meslekleri ile ilgili yeterli deneyime sahip olması, Y4: İç denetim biriminin bütçesi ve personel sayısının işletmenin büyüklüğü ve faaliyetleri ile orantılı olması, Y5: İç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve atanmasına ilişkin yerleşik politikaların bulunması, Y6: İç

denetçilerin, işletmenin finansal raporlamasına ve geçerli bir finansal raporlama çerçevesine ilişkin gerekli bilgiye sahipliği ile Y7: müşteri firmada iç denetim görevinin kadrolu iç denetçilerle mi veya dışardan hizmet alımı suretiyle mi yerine getirildiğidir.

#### **5.5.3.3.1. Mesleki eğitim düzeyi ve sertifikasyon**

İç denetçilerin eğitim seviyeleri, mesleki bilgileri, tecrübe ve nitelikleri iç denetimin kalitesini belirleyen unsurlardandır (Al-Twajry vd., 2004). Bağımsız denetçilerin iç denetçi yeterliliğine ilişkin değerlendirmeleri genel olarak mesleki sertifikalara dayanmaktadır (Brown, 1983).

İç denetçi denetimi için gerekli olan eğitimi almalıdır. Bu eğitim asgari olarak, mesleğe giriş için gerekli olan temel muhasebe ve denetim bilgisini içermelidir (P. G. Moore, 1992; Oikonomidi & Paulsson, 2016). Gros ve diğerleri (2017), tarafından iç denetim kalitesi ile iç denetçilerin sertifika sahipliği (sertifika sahibi denetçilerin oranı) arasındaki ilişkiye ilişkin yapılan araştırmaya göre denetimle ilgili sertifikaya sahip iç denetçi oranındaki artışın iç denetim kalitesine etkisinin pozitif olduğu bulunmuştur.

Prawitt ve diğerleri (2009), tarafından yapılan çalışmada iç denetim kalitesini etkileyen bağımlı değişkenler olarak iç denetçilerin sertifikası ve iç denetçilerin aldıkları mesleki eğitim süreleri kullanılmıştır.

Örneklelimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından denetim yapılan işletmenin iç denetçilerinin mesleki eğitim düzeyleri ile iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği arasında pozitif korelasyon bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler iç denetçinin mesleki eğitimi arttıkça mesleki yeterliklerinin de artacağını öngörmektedirler. İki değişken arasındaki korelasyon katsayısı 0,694 olarak gerçekleşmiştir.

Öte yandan ankete cevap veren bağımsız denetçiler için iç denetçilerin mesleki sertifika sahipliği ile iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği arasında herhangi bir ilişki bulunamamıştır. Bu nedenle ilgili değişken modelden çıkarılmıştır.

#### 5.5.3.3.2. Mesleki deneyim

Bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonu kalitesine bakışı ve dolayısıyla güveni iç denetçilerin hem mesleklerindeki görev süresine hem de aynı sektör veya firmadaki görev süresi ile paralellik gösterecektir.

Suwaidan & Qasim (2010), iç denetçilerin yeterliği konusunda bağımsız denetçiler için en önemli faktörün iç denetçinin deneyimi olduğunu ileri sürmüştür. Aynı şekilde Lee & Park (2016), yeni işe alınan iç denetçilerin, firmalar ve sektörleri hakkında daha az bilgi sahibi olduklarını bu durumun bağımsız denetçilerin, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riski düzeyini yüksek olarak değerlendirmelerine yol açabileceğini belirtmiştir.

Lin ve diğerleri (2011), tarafından yapılan çalışmada ise iç denetçilerin deneyim düzeyi ve sürekli eğitimleri ile iç kontrol sisteminde yer alan önemli yanlışlık riskleri arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır.

Örneklelimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından denetim yapılan işletmenin iç denetçilerinin mesleki deneyimleri ile iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği arasında pozitif korelasyon bulunmuştur. Bağımsız denetçiler, iç denetçinin mesleki deneyimi arttıkça mesleki yeterliklerinin de artacağını düşünmektedirler. İki değişken arasındaki korelasyon katsayısı 0,628 olarak gerçekleşmiştir.

#### 5.5.3.3.3. İç denetim birimine sağlanan kaynak (personel sayısı ve bütçe)

Prawitt ve diğerleri (2009), iyi finanse edilen iç denetim fonksiyonunun, önemli yanlışlıkları tespit etme ve caydırma konusunda daha etkin olacağını iddia etmektedir. Artan kaynaklar, iç denetim bölümünün daha yetkin personeli işe almasını ve elde tutmasını sağlayacaktır. İç denetim fonksiyonuna tahsis edilen kaynakların artırılarak iç denetimin kalitesi iyileştirilebilmektedir (Gramling vd., 2004).

İç denetim fonksiyonunun daha fazla kaynağa sahip olması, yönetimin daha yetkin personeli işe almasını ve elde tutmasını ve bu sayede iç denetim fonksiyonunun danışmanlık ve güvence faaliyetlerinin etkinliğini artırmasını sağlayacaktır (Lin vd., 2011).

Daha fazla yatırım yapılan iç denetim fonksiyonlarının daha kaliteli hizmet vereceğinin bir göstergesi olmaktadır (Bame-Aldred vd., 2013). Bu nedenle iç denetim büyüklüğü ile bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güveni arasında pozitif bir ilişki olduğu varsayılabilir.

Diğer yandan Suwaidan & Qasim (2010), tarafından yapılan çalışmada iç denetçilere verilen ücret seviyesi ile bağımsız denetçi güveni arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanılmamıştır.

Ankete cevap veren denetçiler açısından iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği ile iç denetim birimine sağlanan kaynak arasında pozitif bir korelasyon bulunmaktadır. Korelasyon katsayısı 0,710 olarak gerçekleşmiştir. İç denetim birimine işletme tarafından sağlanan kaynakta (bütçe ve personel) artış olması, bağımsız denetçinin mesleki yeterlik algısını olumlu olarak etkilemektedir.

#### **5.5.3.3.4. İç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve atanmasına ilişkin politikalar**

BDS 610'a göre iç denetim fonksiyonunun yeterliği iç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve görevlendirilmesine ilişkin yerleşmiş politikaların bulunup bulunmadığı ile yakından ilişkilidir (KGK, 2014).

İç denetçilerin, işe alınmaları esnasında denetim görevinin gerektirdiği bilgiye ve aranan diğer niteliklere sahip kişilerden seçilmesi önem arz etmektedir. Çünkü iç denetçiler denetim görevlerini yerine getirirken, bir yandan mesleki standartlara diğer yandan ilgili etik kurallara uymak zorundadırlar (Sağlar & Tuan, 2009).

Analize katılan bağımsız denetçiler açısından iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği ile işletmenin iç denetçilerini işe alırken, eğitirken ve belli görevlere atarken yerleşik politikalarının bulunması arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Bu korelasyona ait katsayı 0,823 olarak ölçülmüştür.

#### **5.5.3.3.5. İç denetçilerin, işletmenin finansal raporlamasına ilişkin bilgiye sahip olması**

BDS 610 nolu standartta iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterlik sahibi olduğuna ilişkin bağımsız denetçinin görüşünü etkileyebilecek faktörlerden birinin de, iç denetçilerin işletmenin finansal raporlamasına ilişkin gerekli bilgiye sahip olup olmadığı ve iç denetim fonksiyonunun, işletmenin finansal tablolarına ilişkin çalışmaları gerçekleştirmek için gerekli becerileri (örneğin, sektöre özgü bilgiler) taşıyıp taşımadığı ile ilgili olabileceği belirtilmiştir (KGK, 2014).

Gerekli uzmanlığa sahip bir iç denetçi, denetim bulgularını yönetimle müzakere ederken bağımsız denetçilere potansiyel olarak destek sağlayabilir ve böylece denetim verimliliğini artırabilir; bu nedenle, iç denetçinin güçlü muhasebe uzmanlığı, daha az bağımsız denetim saati ile ilişkilendirilecektir (Lee & Park, 2016).

Analizde bağımsız denetçiler açısından, iç denetçilerin işletmenin finansal raporlamasına ilişkin gerekli bilgiye sahip olması ve iç denetim fonksiyonunun, işletmenin finansal tablolarına ilişkin çalışmaları gerçekleştirmek için gerekli becerilerinin bulunması değişkeni ile ilişkili olduğu ve bu ilişkinin katsayısının 0,667 olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

#### **5.5.3.3.6. İç denetim hizmetinin alınma biçimi (iç kaynak veya dış kaynak)**

İç denetçilerin bütün mesaisini kurumda harcaması yani kurumun personeli olarak görev yapması, kurum işleyişine, iş süreçlerine daha fazla hakim olmasına, personelle daha iyi iletişim kurarak sorunları daha hızlı tespit etmesine olanak sağlayacaktır. Öte yandan doğrudan veya dolaylı olarak atama ve özlük hakları bakımından yönetime bağlı olacaklardır (Albawwat, 2017; Glover vd., 2008),

James (2003), tarafından yapılan çalışmada iç denetimin dış kaynaklı (hizmet alımı yoluyla) olmasının bağımsız denetçilerin iç denetimi daha tarafsız olarak algılamalarına yol açacağı, ancak iş performansı açısından iç denetçilerin kurum içinden olmasının daha önemli görüldüğü belirtilmiştir.

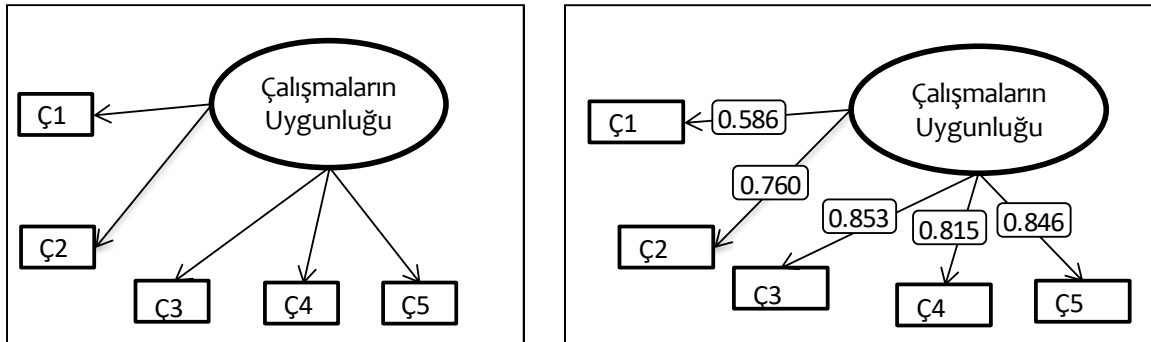
Brandon, (2010) tarafından yapılan çalışmada iç denetim fonksiyonunun 3 şekilde de istihdam edilmesinin (Kadrolu personel, hizmet alımı ve karma) iç denetçilerin tarafsızlığı üzerinde bir etkisinin bulunmadığı ileri sürülmüştür.

Ankete katılan bağımsız denetçiler açısından denetledikleri şirketlerdeki iç denetim fonksiyonları baz alınarak yapılan çalışmada, iç denetimin, kadrolu iç denetçiler tarafından yerine getirilmesinin, hizmet alımı suretiyle yerine getirilmesine göre mesleki yeterliklerine bir etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Başka bir deyişle bu iki değişken arasında herhangi bir korelasyon mevcut değildir. Bu nedenle bu değişken modelden çıkarılmıştır.

#### 5.5.3.4. İç denetim fonksiyonu çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygunluğu faktörüne ilişkin ölçüm modeli

Bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güveni ve iç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanması, iç denetim fonksiyonu çalışmalarının bağımsız denetçinin denetim amaçları ile uyumlu olmasını gerektirmektedir (Albawwat, 2017).

Aşağıda Şekil 5,6'da İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmalarının Bağımsız Denetimin Amaçları Açısından Uygunluğu gizil değişkenine ilişkin ölçüm modeli gösterilmektedir.



Şekil 5.6: İç denetim fonksiyonunun çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygunluğu ölçüm modeli

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmalarının Bağımsız Denetimin Amaçları Açısından Uygunluğu gizil değişkeni modelde 5 gözlenen değişken vasıtasıyla ölçülmeye çalışılmıştır. Bunlar; Ç1: İç denetim fonksiyonunun çalışmasının uygun şekilde planlanması, uygulanması ve belgelendirilmesi, Ç2: iç denetim fonksiyonunun çalışmasının uygun şekilde denetlenmesi ve gözden geçirilmesi, Ç3: İç denetim fonksiyonunun makul sonuçlar

çıkarmasını sağlamak için yeterli ve uygun kanıt elde etmesi, Ç4: İç denetim fonksiyonu tarafından ulaşılan sonuçların, içinde bulunulan şartlara uygunluğu ile Ç5: İç denetim fonksiyonu tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmaların sonuçlarıyla tutarlılığıdır.

Bağımsız denetçi açısından iç denetim fonksiyonuna güveni belirleyen faktörlerden biri olan İç Denetim Fonksiyonu Çalışmalarının Bağımsız Denetimin Amaçları Açısından Uygunluğu faktörü genel olarak literatürde fazla çalışılmamış ancak 610 nolu standartta bu faktörün bağımsız denetçi açısından irdelenmesi gerektiğinin üzerinde durulmuştur. Yapılan çalışmalardan sadece Albawwat (2017), tarafından yapılan çalışmada bu faktörün güven üzerindeki etkisi ölçülmeye çalışılmıştır.

610 nolu bağımsız Denetim Standardı bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminin amaçları açısından iç denetim çalışmasının yeterli olup olmadığını belirlemesi gerektiğini belirtmektedir (KGK, 2014).

Bu yeterliliğin belirlenmesinde uygulanacak denetim prosedürleri belirlenirken;

- İç denetim fonksiyonu tarafından yürütülen çalışmaların doğru bir şekilde planlanmış, yürütülmüş, gözden geçirilmiş ve belgelendirilmiş olup olmadığına,
- İç denetim fonksiyonu tarafından yapılan çalışmalar sonucunda ulaşılan bulgulara yeterli ve uygun denetim kanıtları elde edilerek ulaşıp ulaşılmadığına,
- İçinde bulunulan şartlar göz önünde bulundurulduğunda, ulaşılan sonuçların şartlarla uyumlu olup olmadığı ve fonksiyon tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmanın sonuçları ile tutarlı olup olmadığı,

kriterleri göz önünde bulundurulmalıdır (Albawwat, 2017; KGK, 2014).

Ankete katılan bağımsız denetçiler açısından finansal tablo denetiminin amaçları açısından iç denetim çalışmalarının yeterli olup olmadığına ilişkin sorulan sorulara verilen cevaplar analiz edildiğinde;

- Bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminin amaçları açısından iç denetim çalışmasının yeterliliğine “Ç1: İç denetim fonksiyonunun çalışmasının uygun

şekilde planlanmakta, uygulanmakta ve belgelendirilmekte” olmasının etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İlgili değişkenler arasındaki korelasyon katsayısı 0,586 olarak bulunmuştur.

- Bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminin amaçları açısından iç denetim çalışmasının yeterliliğine “Ç2: İç denetim fonksiyonunun çalışmasının uygun şekilde denetlenmekte ve gözden geçirilmekte olmasının” etkisinin bulunduğu görülmüştür. İlgili etkinin katsayısı 0,760’dır.
- Bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminin amaçları açısından iç denetim çalışmasının yeterliliğine “Ç3: İç denetim fonksiyonunun makul sonuçlar çıkarmasını sağlamak için yeterli ve uygun kanıt elde etmesinin etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu ilişkinin katsayısı 0,853 olarak ölçülmüştür.
- Bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminin amaçları açısından iç denetim çalışmasının yeterliliğine “Ç4: İç denetim fonksiyonu tarafından ulaşılan sonuçların, içinde bulunulan şartlara uygun olmasının” etkisi pozitif olarak gerçekleşmiştir. İlgili ilişkinin katsayısı 0,815 olarak ölçülmüştür.
- Bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminin amaçları açısından iç denetim çalışmasının yeterliliğine “Ç5: İç denetim fonksiyonu tarafından hazırlanan raporların yapılan çalışmaların sonuçlarıyla tutarlı olmasının etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır. Bu etkinin miktarı 0,846 olarak gerçekleşmiştir.

#### 5.5.3.5. Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki iletişim/koordinasyon

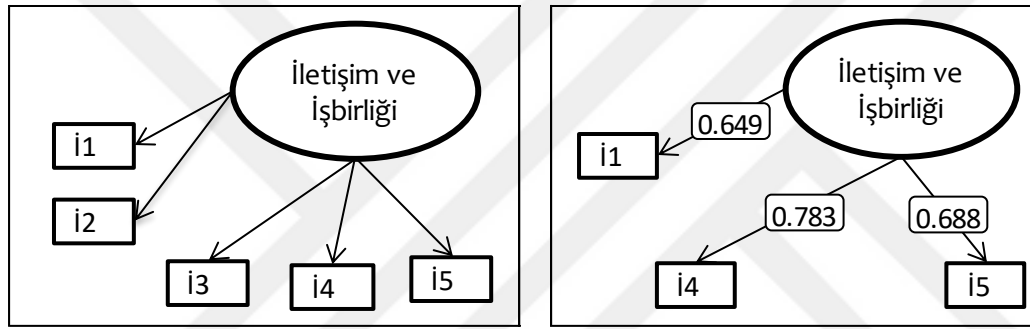
Bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminde iç denetim fonksiyonuna güven süreci ancak bu iki denetim birimi arasında gerçekleşecek sağlıklı bir iletişim sonucu mümkün olabilir. İç ve bağımsız denetim arasında uygun bir şekilde ve düzenli aralıklarla gerçekleştirilecek iletişim ve bilgi paylaşımı ile her iki fonksiyonun bu temelde kuracakları yapıcı bir ilişki, hizmet verdikleri kuruluşlara fayda sağlayabilir (CIIA, 2020a).

Bağımsız denetçinin iç denetçilerle iletişiminin güven kararları üzerinde etkili olduğu, literatürde yapılan çalışmalarda gösterilmiştir (Bame-Aldred vd., 2013; Brandon, 2010; N. K. Desai vd., 2011; Glover vd., 2008; Suwaidan & Qasim, 2010).

Pike ve diğerleri (2016), bu katılımın bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenini olumlu olarak etkilediği ve sonucunda denetim bütçesinde indirimle gidildiğini ifade etmiştir.

Ancak Argento ve diğerleri (2014), tarafından yapılan çalışmada iç denetçilerle yakın iletişim halinde bulunmanın bağımsız denetçinin güven kararı üzerinde belirli bir etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır.

Aşağıda Şekil 5.7’de Bağımsız Denetim ve İç Denetim Arasındaki İletişim gizil değişkenine ilişkin ölçüm modeli gösterilmektedir.



Şekil 5.7: Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki iletişim ölçüm modeli

İletişim gizil değişkeni 5 gözlenen değişken vasıtasıyla ölçülmeye çalışılmıştır. Bu değişkenler; İ1: İç denetim birimi ile denetim dönemi boyunca düzenli toplantı ve görüşmeler yapılması, İ2: İç denetim fonksiyonunu etkileyebilecek önemli hususlar hakkında iç denetim biriminin bilgilendirilmesi, İ3: Bağımsız denetçinin, iç denetim fonksiyonunun raporlarına erişiminin olması, İ4: İç denetim fonksiyonunun, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli konular hakkında bağımsız denetçiye bilgi vermesi ve İ5: Denetim dönemi boyunca bağımsız ve iç denetçilerin, finansal tablo denetimini kapsayan ortak bir misyona sahip olmalarıdır.

Ankete katılan bağımsız denetçiler açısından ilgili değişkenlerin iç denetim fonksiyonu ile iletişim değişkenine etkisi incelendiğinde;

- Bağımsız denetçi ile iç denetçinin iletişim ve koordinasyonu üzerinde “İ1. İç denetim birimi ile denetim dönemi boyunca düzenli toplantı ve görüşmeler

yapılmasının” etkisinin bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. İlgili değişkenin iletişim/koordinasyon üzerindeki etkisi 0,649’dur.

- Bağımsız denetçi ile iç denetçinin iletişim ve koordinasyonuna “ İ2: İç denetim fonksiyonunu etkileyebilecek önemli hususlar hakkında iç denetim biriminin bilgilendirilmesinin” etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle ilgili değişken modelden çıkarılmıştır.
- Bağımsız denetçi ile iç denetçinin iletişim ve koordinasyonuna “ İ3: Bağımsız denetçinin, iç denetim fonksiyonunun raporlarına erişiminin genel olarak olmasının” etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle ilgili değişken modelden çıkarılmıştır.
- Bağımsız denetçi ile iç denetçinin iletişim ve koordinasyonuna “ İ4: İç denetim fonksiyonunun, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli konular hakkında bağımsız denetçiye bilgi vermesinin” etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır. İlgili etkinin miktarı 0,783 kadardır.
- Bağımsız denetçi ile iç denetçinin iletişim ve koordinasyonuna “ İ5: Denetim dönemi boyunca bağımsız ve iç denetçilerin, finansal tablo denetimini kapsayan ortak bir misyona sahip olmalarının etkisinin bulunduğu ve bu etkinin 0,688 tutarında olduğu sonucuna varılmıştır.

#### 5.5.4. 2. Model İçin Ölçüm Modelinin Test Edilmesi

2. Modele ilişkin araştırma modelinin analizinden önce 1. Model de olduğu gibi araştırmada yer alan yapıların geçerlik ve güvenirlik sonuçlarına bakılmıştır. Geçerlik ve güvenirlik çalışmaları kapsamında; iç tutarlılık güvenirliği (internal consistency reliability), birleşme geçerliği (convergent validity) ve ayrışma geçerliği (discriminant validity) değerlendirilmiştir. Aşağıda yer alan Çizelge 5.4’te araştırmada yer alan yapıların iç tutarlılık güvenirliği ve birleşme geçerliği ile ilgili sonuçlar yer almaktadır.

Çizelge 5.4: 2. Model için ölçüm modeli sonuçları

| Değişken                 | İfade | Faktör Yüğü | Cronbach Alfa | CR    | AVE   |
|--------------------------|-------|-------------|---------------|-------|-------|
| Çalışmalardan Faydalanma | KM1   | 1,000       |               |       |       |
| Doğrudan Yardım Alma     | KM2   | 1,000       |               |       |       |
| Denetim Saati            | DS1   | 0,762       | 0,823         | 0,843 | 0,712 |
|                          | DS2   | 0,918       |               |       |       |
| Denetim Ücreti           | DÜ1   | 0,854       | 0,897         | 0,905 | 0,819 |
|                          | DÜ2   | 0,953       |               |       |       |

Çizelge 5.4'e göre modeldeki yapılara ait Cronbach Alfa ve CR katsayılarının 0,823 ile 0,905 arasında gerçekleşmiş olması nedeniyle iç tutarlılık güvenilirliği sağlanmıştır.

Faktör yüklerinin 0,762 ile 1,000 arasında; AVE değerlerinin de 0,712 ile 0,819 arasında olması nedeniyle birleşme geçerliği sağlanmıştır.

Ayırt edici geçerliğin tespitinde ise Henseler ve diğerleri, (2015) tarafından önerilen HTMT (Heterotrait-Monotrait Ratio) kriterine ait değerler incelenmiştir.

Henseler ve diğerleri (2015), HTMT değerini heterotrait-heteromethod korelasyonlarının ortalamasının monotrait-heteromethod korelasyonlarının ortalamasına oranı şeklinde tanımlamaktadır. HTMT değeri için Clark & Watson (1995) ile Kline (2018) 0.85, Gold ve diğerleri (2001) ile Teo (2008) ise 0.90 eşik değerini kullanmayı önermişlerdir. Bu çalışmada 0,85 eşik değeri kullanılmıştır. Buna göre 0,85 ile 1,00 arasında değerler değişkenlerin ayırt edilemediğini, 0,85'in altındaki değerler değişkenlerin ayırt edilebilir olduğunu gösterir. Çizelge 5.5'teki HTMT değerleri incelendiğinde değişkenlere ait HTMT değerlerinin 0,85'in altında olduğu görülmektedir (Kınaş, 2021).

Çizelge 5.5: Ayırt edici geçerlilik sonuçları (HTMT Kriteri)

|                                 | Denetim Saati | Denetim Ücreti | Doğrudan Yardım Alma | Çalışmalardan Faydalanma |
|---------------------------------|---------------|----------------|----------------------|--------------------------|
| <b>Denetim Saati</b>            |               |                |                      |                          |
| <b>Denetim Ücreti</b>           | 0,662         |                |                      |                          |
| <b>Doğrudan Yardım Alma</b>     | 0,482         | 0,280          |                      |                          |
| <b>Çalışmalardan Faydalanma</b> | 0,354         | 0,158          | 0,689                |                          |

Çizelge 5.5'teki bulgulara dayanarak ayırt edici geçerliğin sağlandığı söylenebilir.

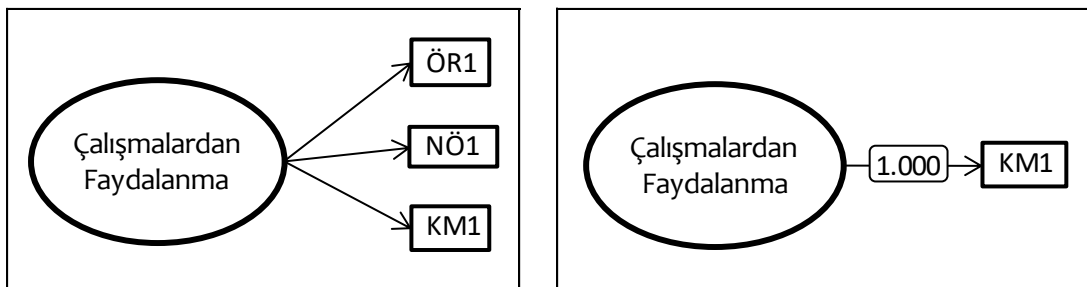
#### 5.5.4.1. Bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarından faydalanması ve iç denetçilerden doğrudan yardım almasına ilişkin ölçüm modelleri

Bağımsız denetçi iç denetim fonksiyonunun kalitesine ve ona güvenine ilişkin değerlendirmesinin ardından eğer iç denetim fonksiyonuna güven duymuş ise, bu takdirde artık iç denetim fonksiyonundan finansal tablo denetiminde ne şekilde ve kapsamda faydalanacağına karar verecektir.

Bağımsız denetçi için iç denetim fonksiyonuna güvenin tezahürü iç denetim fonksiyonunun halihazırda veya gerçekleştirilecek çalışmasından faydalanma veya bağımsız denetçinin gözetimi altında ondan doğrudan yardım alma şeklinde olacaktır (Bame-Aldred vd., 2013).

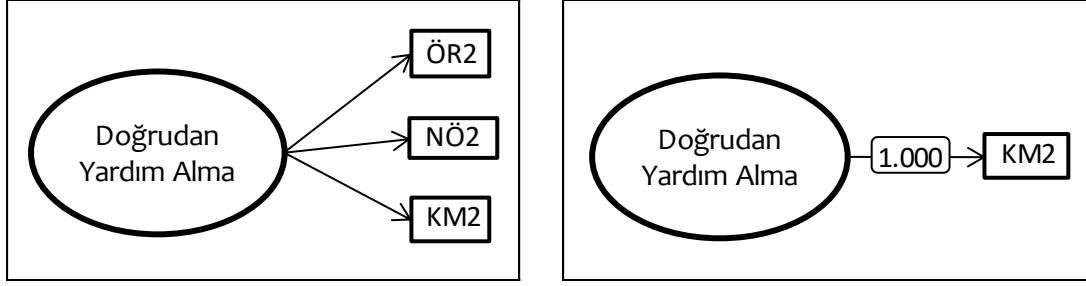
610 no'lu Bağımsız Denetim Standardı ve literatürde iç denetim fonksiyonunun kalitesine güvenen bir bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarından faydalanmasını veya iç denetçilerden doğrudan yardım almasını belirleyen faktörler; önemli yanlışlık riski, nesnel veya öznel kanıt gerektiren işlemler ve kontrol testi/maddi doğrulama testi olarak sayılmıştır.

Aşağıda Şekil 5.8'de İç denetim çalışmalarından faydalanma gizil değişkenine ilişkin ölçüm modeli gösterilmiştir. Gizil değişken üç gözlenebilir değişkenle ölçülmeye çalışılmıştır.



Şekil 5.8: İç denetim çalışmalarından faydalanma ölçüm modeli

Şekil 5.9'da iç denetçilerden doğrudan yardım alma gizil değişkenine ilişkin ölçüm modeli gösterilmektedir. Gizil değişken üç gözlenebilir değişken tarafından ölçülmeye çalışılmıştır.



Şekil 5.9: İç denetçiden doğrudan yardım alma ölçüm modeli

#### 5.5.4.1.1. Önemli yanlışlık riski düzeyi

“Önemli yanlışlık riski”; finansal tabloların denetimi öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir. Bu risk düzeyi, bağımsız denetimde ihtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarını ve kalitesini doğrudan etkilemektedir. Risk düzeyi arttıkça bağımsız denetçinin elde etmesi gereken denetim kanıtı miktarı da artacaktır (KGK, 2019).

Glover ve diğerleri (2008), daha yüksek yapısal risk seviyelerinde bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun kullanımını azalttığını belirtmiştir.

Munro & Stewart (2011), daha yüksek önemli yanlışlık riski seviyesinde hem iç denetimden doğrudan yardım alınmasının hem de hâlihazırda iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanmanın azaldığını ortaya koymaktadır. Buna göre bağımsız denetçi için denetlenen kurumda iç kontrol zafiyetinin varlığı, temel görevi iç kontrolü izlemek ve eksikliklerini raporlamak olan iç denetim fonksiyonunun kalitesine yönelik kuşkuları artıracaktır. Dolayısıyla, bağımsız denetçi iç denetime güvenerek onun çalışmalarından faydalanmak yerine kendi testlerini yapmayı tercih edecektir.

Maletta (1993) ve Maletta & Kida (1993)’e göre iç denetim fonksiyonu kalite faktörlerinin güven kararı için önemi, müşteri risk seviyelerine bağlı olarak değişebilmektedir.

Yüksek yapısal risk koşulunda, bağımsız denetçinin iç denetçilerden yardım alma isteği, iç denetimin tarafsızlık düzeyinin yüksek olduğu durumda artmaktadır (Maletta, 1993).

Yapılan analizde, ankete katılan bağımsız denetçiler açısından, önemli yanlışlık riski ile iç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanılması arasında herhangi bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Bu nedenle ilgili değişken modelden çıkarılmıştır. Aynı şekilde bağımsız denetçinin iç denetçilerden doğrudan yardım alması ile önemli yanlışlık riski arasında da herhangi bir ilişkiye rastlanılmadığından ilgili değişken modelden çıkarılmıştır.

#### **5.5.4.1.2. Denetimde nesnel ve öznel görev ayrımı**

Bağımsız denetçinin finansal tabloları denetiminin ardından oluşturacağı görüşü genel olarak denetim kanıtlarına dayanan objektif bir görüş olmakla birlikte, özellikle bazı hesap alanları ve işlem sınıfları için bu karar daha subjektif bir değerlendirmeyi gerektirebilmektedir. Bu nedenden ötürü 610 nolu standart bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanmasına karar verirken, çalışmaların ne kadar muhakeme içerdiğini de göz önünde bulundurması gerektiğine vurgu yapılmıştır. Aynı şekilde bağımsız denetçinin iç denetçilerden doğrudan yardım alırken iç denetçinin çalışacağı hesap alanlarının belirlenmesinde bu ayrım önemli olabilecektir (KGK, 2014).

De Zoort ve diğerleri (2001)'e göre yoruma dayalı subjektif denetim görevlerinde objektif denetim görevlerine göre bağımsız denetçilerin güven kararlarının daha fazla etkilendiğini belirtmişlerdir. Bağımsız denetçinin yoruma dayalı subjektif denetim görevlerinde iç denetime güvene ilişkin karara daha titiz bir çalışma sonucunda ulaşacağı ve bu durumun denetim güvenine olumsuz etkisinin olabileceğini göstermektedir.

Munro ve Stewart (2011), yaptıkları çalışmada bağımsız denetçinin nesnel objektif kanıt gerektiren görevlerde iç denetçilere daha fazla güven duyduklarını ancak subjektif görevlerde bu güvenin azaldığını belirtmiştir.

Çalışmaya katılan bağımsız denetçiler tarafından verilen cevaplar incelendiğinde, nesnel (yoruma dayanmayan-objektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlerin denetiminde (örneğin banka mutabakatları veya stok sayımı), öznel (yoruma dayalı-subjektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlere göre (örneğin stok değerlemesi veya garanti karşılık tahmini) iç denetim çalışmalarından daha fazla faydalanılması arasında herhangi bir korelasyon bulunamamıştır. Bu nedenle nesnel kanıt gerektiren hesap alanlarında yapılan iç denetim çalışmalarından bağımsız denetçinin daha fazla faydalanacağına ilişkin değişkenin iç

denetim çalışmalarından faydalanma kararlarına herhangi bir etkisinin bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Aynı şekilde bağımsız denetçinin nesnel (yoruma dayanmayan-objektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlerin denetiminde (örneğin banka mutabakatları veya stok sayımı), öznel (yoruma dayalı-subjektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlere göre (örneğin stok değerlemesi veya garanti karşılık tahmini) iç denetimden doğrudan yardım almaya daha fazla başvuracağına ilişkin değişken ile iç denetçilerden doğrudan yardım alma arasında herhangi bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Başka bir deyişle objektif kanıt gerektiren hesap alanlarında bağımsız denetçinin iç denetçilerden daha fazla doğrudan yardım alması arasında bir korelasyon bulunmamaktadır. Bu nedenle ilgili değişken modelden çıkarılmıştır.

#### **5.5.4.1.3. Kontrol testi veya maddi doğrulama testi**

Munro ve Stewart (2011)'a göre bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminde iç denetim çalışmalarından faydalanması maddi doğrulama testlerine göre kontrol testlerinde daha fazladır. Çünkü kontrol testleri maddi doğrulama testlerine göre daha objektiftir.

Gramling ve diğerleri (2004), bağımsız denetçilerin denetimde genel olarak maddi doğrulama testlerine kıyasla kontrol testlerinde iç denetçilerden daha fazla faydalandığını belirtmiştir.

Bame-Aldred ve diğerleri (2013), denetimde maddi doğrulama testlerinin kontrol testlerinden daha karmaşık ve profesyonel muhakeme gerektiren görevler olduğunu bu yüzden bağımsız denetçinin kontrol testlerinde iç denetim fonksiyonuna daha fazla güven duyabileceğini ifade etmiştir.

Çalışmaya katılan bağımsız denetçiler açısından kontrol testlerinde maddi doğrulama testlerine göre iç denetim çalışmalarından daha fazla faydalanılacağı ile iç denetim çalışmalarından faydalanılma gizil değişkeni arasında pozitif korelasyon bulunmuştur. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçiler iç denetim çalışmalarından kontrol testlerinde daha fazla faydalanmakta, maddi doğrulama testlerinde daha az yararlanmaktadırlar.

Benzer şekilde bağımsız denetçiler açısından kontrol testlerinde maddi doğrulama testlerine göre iç denetimden doğrudan yardım alma ile iç denetim çalışmalarından doğrudan

yardım alma gizil değişkeni arasında pozitif ilişki bulunmuştur. Başka bir ifadeyle, maddi doğrulama testlerine kıyasen kontrol testlerinde bağımsız denetçilerin iç denetçilerden daha fazla doğrudan yardım almaya yatkın oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

#### **5.5.4.2. Bağımsız denetim süresine ilişkin ölçüm modeli**

Bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminde iç denetim fonksiyonunun kalitesine inanarak ona güven duyması sonucunda iç denetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilen çalışmalardan faydalanabilmekte ve/veya iç denetçilerden doğrudan yardım alabilmektedir. Bu tercihlerin bağımsız denetim süresi üzerinde etkisine yönelik literatürde yapılan çalışmalara bölüm 4.2.1 de yer verilmiştir.

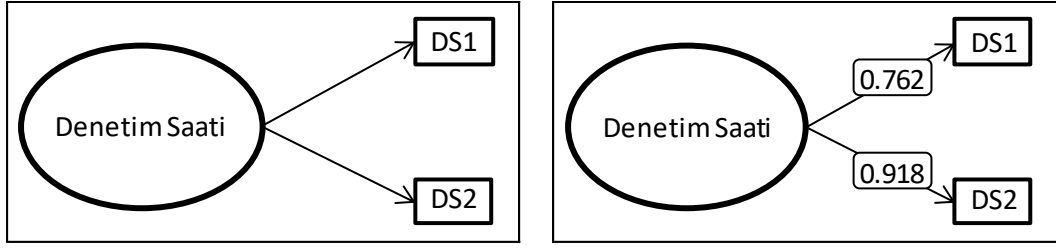
Örneğin Stein ve diğerleri (1994)'e göre bağımsız denetimde, iç denetimden yardım alınması durumunda denetim yapılan sektöre göre denetim süresinin değişebildiği ortaya konmuştur. Üretim sektöründe yapılan denetimlerde denetim süresi değişmezken, finans sektöründe yapılan denetimlerde denetim süresinde düşüş gerçekleşmiştir.

Albawwat (2017), iç denetim fonksiyonuna güven düzeyi ile bağımsız denetim süresi arasında pozitif ilişki bulmuştur. Başka bir deyişle iç denetime güven arttıkça bağımsız denetim süresi azalmaktadır.

İç denetim fonksiyonunun kalitesindeki artışlar, iç denetçi yardımı ile denetim gecikmesi arasındaki negatif ilişkiyi artırmaktadır (Abbott vd. 2012b; Bronson vd. 2011; Krishnan & Yang, 2009).

Tezde denetim ücretlerini dolaylı olarak denetim saatleri yoluyla ölçülmeye çalışılmıştır. Bunun en temel nedeni ise Türkiye’de denetim ücretlerinin denetim şirketi bazında toplu bir şekilde açıklanması ve anket yoluyla da verinin ayrıntısına ulaşmanın belli çekinceler nedeniyle belirsizlik ve zorluk taşımasıdır.

Aşağıda Şekil 5.10’da denetim saati gizil değişkenine ilişkin ölçüm modeli gösterilmektedir.



Şekil 5.10: Denetim süresine ilişkin ölçüm modeli

Denetim saati gizil değişkeni modelde 2 gözlenebilir değişkenle ölçülmüştür. Bu değişkenler; DS1. İç denetim çalışmalarından faydalanmanın bütçelenmiş denetim saatine etkisi ile DS2. İç denetçilerden doğrudan yardım almanın bütçelenmiş denetim saatine etkisidir.

Örneklelimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanılmasının bağımsız denetim süresine etkisi bulunmaktadır. İlgili korelasyon katsayısı 0,762 olarak bulunmuştur. Başka bir deyişle, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanan bağımsız denetçilerin denetim süresinde azalma meydana gelmektedir.

Diğer değişken iç denetçilerden doğrudan yardım almanın bütçelenmiş denetim saatine etkisine bakıldığında iki değişken arasında pozitif korelasyon olduğu görülmektedir. İki değişken arasındaki korelasyon katsayısı 0,918 olarak ölçülmüştür. Başka bir ifadeyle, iç denetçilerden doğrudan yardım almanın bağımsız denetim süresinde azalmaya neden olduğu görülmektedir.

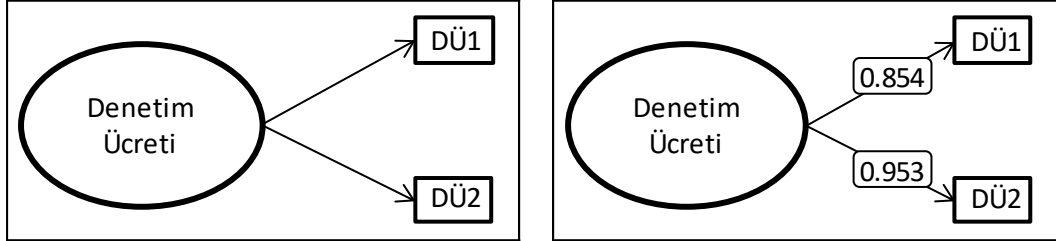
#### 5.5.4.3. Bağımsız denetim ücretine ilişkin ölçüm modeli

Bağımsız denetçinin iç denetime güven duyması sonucunda iç denetim çalışmalarından faydalanması veya iç denetçilerden doğrudan yardım almasının bağımsız denetim ücreti üzerindeki etkisine ilişkin literatürde yapılan çalışmalar bölüm 4.4.2’de irdelenmiştir.

Yapılan çalışmalara incelendiğinde genel olarak iç denetim fonksiyonuna güvenin bağımsız denetim ücreti üzerinde azaltıcı bir etkide bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Örneğin Felix, Jr. ve diğerleri (2001) tarafından yapılan çalışmada bağımsız denetimin %

26,5'inin iç denetçilerden yardım alınarak yapılmasının bağımsız denetim ücreti üzerinde % 18 oranında bir azalma meydana getirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Aşağıda Şekil 5.11'de denetim ücreti faktörüne ilişkin ölçüm modeli gösterilmektedir.



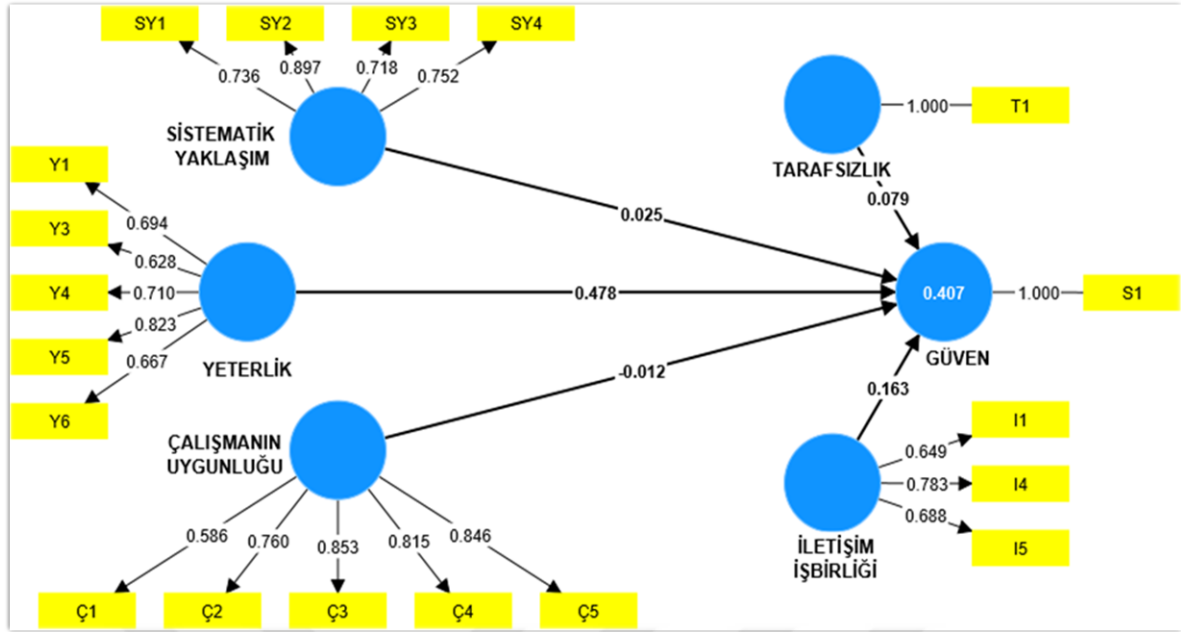
Şekil 5.11: Denetim süresine ilişkin ölçüm modeli

Denetim ücreti faktörü modelde 2 gözlenebilir değişkenle ölçülmüştür. Bu değişkenler; DÜ1. İç denetim çalışmalarından faydalanmanın denetim ücretine etkisi ile DÜ2. İç denetçilerden doğrudan yardım almanın denetim ücretine etkisidir.

Örneklelimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanılmasının bağımsız denetim ücreti ile arasında negatif korelasyon bulunmaktadır. İlgili korelasyon katsayısı 0,854 olarak bulunmuştur. Başka bir deyişle, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanan bağımsız denetçilerin denetim ücretlerinde azalma meydana gelmektedir. Aynı doğrultuda iç denetçilerden doğrudan yardım alma ile bağımsız denetim ücretleri üzerinde de negatif ilişki bulunmaktadır. İlgili korelasyon katsayısı 0.953 olarak bulunmuştur. Bağımsız denetçilerin iç denetçilerden doğrudan yardım almaları bağımsız denetim ücretlerinde azalmaya neden olmaktadır.

#### 5.5.5. 1. Model İçin Yapısal Modelin Test Edilmesi

Araştırmanın 1. Modeline ilişkin hipotezlerin test edilmesi amacıyla oluşturulan yapısal eşitlik modeli Şekil 5.12'de gösterilmiştir.



Şekil 5.12: 1. Model için yapısal eşitlik modeli

Yapısal modelin analiz edilmesinde KEKK-YEM kullanılmıştır. Veriler SmartPLS 4 istatistik programı kullanılarak analiz edilmiştir (Ringle vd., 2022). Yapısal modele ilişkin  $R^2$  ve etki büyüklüğünü ( $f^2$ ) hesaplamak için KEKK algoritması, tahmin gücünü ( $Q^2$ ) hesaplamak için de PLSpredict analizi çalıştırılmıştır.

Yapısal model analiz sonuçlarına ait  $R^2$ ,  $f^2$  ve VIF (Variance Inflation Factor) değerleri ile  $Q^2$  değerleri Çizelge 5.6'da sunulmuştur.

Çizelge 5.6: 1. Model için yapısal model sonuçları

| Değişkenler           |       | VIF   | $R^2$ | $f^2$ | $Q^2$ |
|-----------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Sistematik Yaklaşım   | Güven | 2,931 | 0,41  | 0,000 | 0,32  |
| Tarafsızlık           |       | 1,253 |       | 0,008 |       |
| Yeterlik              |       | 3,372 |       | 0,114 |       |
| Çalışmanın Uygunluğu  |       | 4,325 |       | 0,000 |       |
| İletişim ve İşbirliği |       | 2,191 |       | 0,020 |       |

VIF değerleri eşik değer 5'in altında olması nedeniyle değişkenler arasında çoklu iç ilişki problemi yoktur (Hair vd., 2014).

Modele ait  $R^2$  değeri incelendiğinde ise güven değişkeninin % 41 oranında açıklandığı görülmüştür.

Etki büyüklüğü katsayısının ( $f^2$ ) 0,02-0,15 arasında olması düşük; 0,16-0,35 arasında olması orta; 0,35< olması ise yüksek etki büyüklüğü olarak değerlendirilmektedir (Cohen, 1988). Sarstedt ve diğerleri (2017)'e göre de katsayının 0,02'nin altında gerçekleştiği durumlarda da bir etkiden söz etmenin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Etki büyüklüğü katsayıları ( $f^2$ ) incelendiğinde sistematik yaklaşımın, tarafsızlığın ve çalışmanın uygunluğunun güven üzerinde herhangi bir etki büyüklüğü olmadığı; yeterlik ile iletişim ve işbirliği değişkenlerinin güven üzerinde düşük etki büyüklüğü olduğu görülmüştür.

Tahmin gücü katsayısı ( $Q^2$ ), modelin endojen değişkenleri tahmin gücünü göstermektedir. Tahmin gücü katsayısının ( $Q^2$ ) sıfırdan büyük değerler alması yapısal modelin endojen (bağımlı) değişkenleri tahmin gücüne sahip olduğunu gösterir (Hair vd., 2014). Çizelge 5.6'daki  $Q^2$  değerlerinin sıfırdan büyük olması nedeniyle yapısal modelin güven değişkenini tahmin etme gücüne sahip olduğu söylenebilir.

Model uyumunun değerlendirilmesinde kullanılan bir diğer değer ise GoF indeksidir. KEKK-YEM'de genel bir uyum indeksi olmadığı gibi Tenenhaus ve diğerleri, (2004) tarafından uyum iyiliği ölçütü olarak uyum iyiliği indeksi (GoF) önerilmiştir. GOF indeksi, 0 ile 1 arasında değerler alır. GoF indeksinin uyum dereceleri GoF=10 (az), GoF=0,25 (orta), GoF=0,36 (çok iyi) şeklindedir (Wetzels vd., 2009). GoF indeksi, AVE ile  $R^2$  değerlerinin ortalamalarının çarpımının karekökünün alınması ile bulunur.

$$GoF = \sqrt{Ortalama(R^2) \times Ortalama(AVE)}$$

$R^2$  değerlerinin ortalaması 0,41 ve AVE değerlerinin ortalaması 0,55 olmak üzere GoF indeksi 0,47 olarak bulunmuştur. Elde edilen değer 0,36 değerinin üzerinde bir değer olduğu için modelin çok iyi uyuma sahip olduğu söylenebilir (Kinaş, 2021).

KEKK-YEM yol katsayılarının anlamlılıklarını değerlendirmek için yeniden örnekleme (Bootstrapping) ile örneklemden 5000 alt örneklem alınarak t-değerleri hesaplanmıştır.

Çizelge 5.7'ye göre sistematik yaklaşım ( $\beta=0,025$ ;  $p>0,05$ ), tarafsızlık ( $\beta=0,079$ ;  $p>0,05$ ), çalışmanın uygunluğu ( $\beta=-0,012$ ;  $p>0,05$ ) ile iletişim ve iş birliğinin ( $\beta=0,025$ ;  $p>0,01$ ) güven üzerindeki etkisi anlamlı değildir. Yeterlik değişkeninin ( $\beta=0,025$ ;  $p>0,01$ )

ise güven üzerindeki etkisi anlamlıdır. Yani yeterlik değişkeni güven değişkenini pozitif yönde etkilemektedir. Dolayısıyla H2 hipotezi desteklenirken H1, H3, H4, H5 hipotezleri desteklenmemiştir.

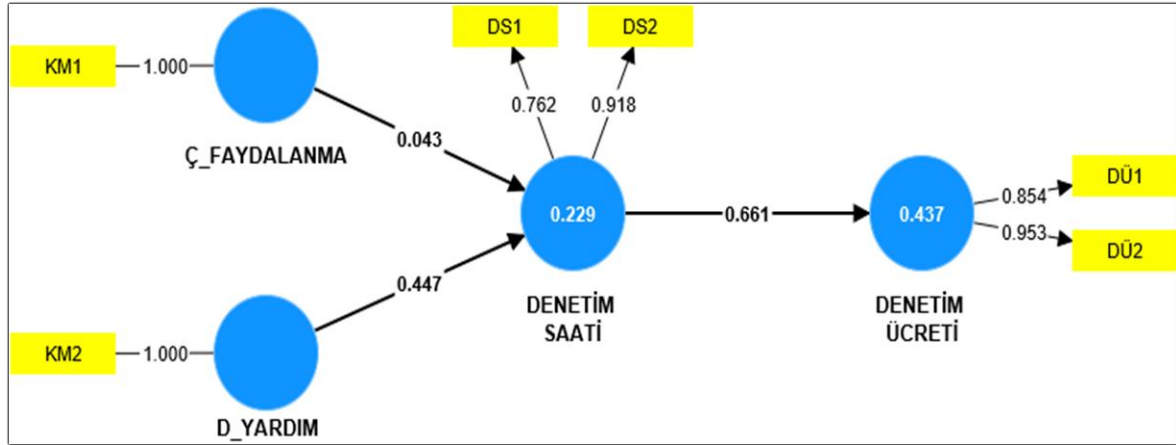
Çizelge 5.7: 1. Model için doğrudan etki katsayıları

| Değişkenler            |       | Standardize β | Standart Hata | t değeri | p     | Sonuç         |
|------------------------|-------|---------------|---------------|----------|-------|---------------|
| Sistematik Yaklaşım    | Güven | 0,025         | 0,140         | 0,180    | 0,857 | Desteklenmedi |
| Tarafsızlık            |       | 0,079         | 0,069         | 1,140    | 0,255 | Desteklenmedi |
| Yeterlik               |       | 0,478         | 0,188         | 2,543    | 0,011 | Desteklendi   |
| Çalışmanın Uygunluğu   |       | -0,012        | 0,229         | 0,052    | 0,959 | Desteklenmedi |
| İletişim ve İş birliği |       | 0,163         | 0,141         | 1,156    | 0,248 | Desteklenmedi |

Başka bir ifadeyle çalışmaya katılan denetçiler açısından ilgili gözlenebilir değişkenler yoluyla oluşturulan Tarafsızlık faktörünün güven üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Aynı şekilde gözlenebilir değişkenler yoluyla oluşturulan Sistematik Yaklaşım, Çalışmanın Uygunluğu ve İletişim ve İşbirliği değişkenlerinin de bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güveni üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Sadece iç denetim fonksiyonunun Yeterliği faktörünün bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güveni üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.

#### 5.5.6. 2. Model İçin Yapısal Modelin Test Edilmesi

Araştırmanın 2. Modeline ilişkin hipotezlerin test edilmesi amacıyla oluşturulan yapısal eşitlik modeli Şekil 5.13'te gösterilmiştir.



Şekil 5.13: 2. Model için yapısal eşitlik modeli

Yapısal modelin analiz edilmesinde KEKK-YEM kullanılmıştır. Veriler SmartPLS 4 istatistik programı kullanılarak analiz edilmiştir (Ringle vd., 2022). Yapısal modele ilişkin  $R^2$  ve etki büyüklüğünü ( $f^2$ ) hesaplamak için KEKK algoritması, tahmin gücünü ( $Q^2$ ) hesaplamak için de PLSpredict analizi çalıştırılmıştır.

Yapısal model analiz sonuçlarına ait  $R^2$ ,  $f^2$  ve VIF değerleri ile  $Q^2$  değerleri Çizelge 5.8'de sunulmuştur.

VIF (Variance Inflation Factor) değerleri eşik değer 5'in altında olması nedeniyle değişkenler arasında çoklu iç ilişki problemi yoktur (Hair vd., 2014).

Modele ait  $R^2$  değeri incelendiğinde ise denetim saati değişkeninin %23 ve denetim ücreti değişkenini %44 oranında açıklandığı saptanmıştır.

Etki büyüklüğü katsayısının ( $f^2$ ) 0,02-0,15 arasında olması düşük; 0,16-0,35 arasında olması orta; 0,35< olması ise yüksek etki büyüklüğü olarak değerlendirilmektedir (Cohen, 1988). Sarstedt ve diğerleri, (2017)'e göre de katsayının 0,02'nin altında gerçekleştiği durumlarda da bir etkiden söz etmenin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Etki büyüklüğü katsayıları ( $f^2$ ) incelendiğinde çevreden faydalanmanın denetim saati üzerinde herhangi bir etki büyüklüğü olmadığı; doğrudan yardımın denetim saati üzerinde etki büyüklüğü orta ve denetim saatinin denetim ücreti üzerindeki yüksek seviyede etki büyüklüğü olduğu görülmüştür.

Tahmin gücü katsayısı ( $Q^2$ ), modelin bağımlı (endojen) değişkenleri tahmin gücünü göstermektedir. Tahmin gücü katsayısının ( $Q^2$ ) sıfırdan büyük değerler alması yapısal modelin bağımlı değişkenleri tahmin gücüne sahip olduğunu gösterir (Hair vd., 2014). Çizelge 5.8'deki  $Q^2$  değerlerinin sıfırdan büyük olması nedeniyle yapısal model denetim saati ve denetim ücreti değişkenini tahmin etme gücüne sahiptir.

Model uyumunun değerlendirilmesinde kullanılan bir diğer değer ise GoF indeksidir. KEKK-YEM'de genel bir uyum indeksi olmadığı gibi Tenenhaus ve diğerleri (2004) tarafından uyum iyiliği ölçütü olarak uyum iyiliği indeksi (GoF) önerilmiştir. GOF indeksi, 0 ile 1 arasında değerler alır. GoF indeksinin uyum dereceleri GoF=10 (az), GoF=0,25 (orta), GoF=0,36 (çok iyi) şeklindedir (Wetzels vd., 2009). GoF indeksi, AVE ile  $R^2$  değerlerinin ortalamalarının çarpımının karekökünün alınması ile bulunur.

$$GoF = \sqrt{Ortalama(R^2) \times Ortalama(AVE)}$$

$R^2$  değerlerinin ortalaması 0,33 ve AVE değerlerinin ortalaması 0,76 olmak üzere GoF indeksi 0,50 olarak bulunmuştur. Elde edilen değer 0,36 değerinin üzerinde bir değer olduğu için modelin çok iyi uyuma sahip olduğu söylenebilir (Kinaş, 2021).

Çizelge 5.8: 2. Model için yapısal model sonuçları

| Değişkenler              |                | VIF   | $R^2$ | $f^2$ | $Q^2$ |
|--------------------------|----------------|-------|-------|-------|-------|
| Doğrudan Yardım          | Denetim Saati  | 1,906 | 0,23  | 0,135 | 0,173 |
| Çalışmalardan Faydalanma |                | 1,906 |       | 0,001 |       |
| Denetim Saati            | Denetim Ücreti |       | 0,44  | 0,774 | 0,060 |

KEKK-YEM yol katsayılarının anlamlılıklarını değerlendirmek için yeniden örnekleme (Bootstrapping) ile örneklemden 5000 alt örneklem alınarak t-değerleri hesaplanmıştır.

Çizelge 5.9: 2. Model için doğrudan etki katsayıları

| Değişkenler                                    |                   | Standardize<br>$\beta$ | Standart<br>Hata | t değeri | p     | Sonuç         |
|------------------------------------------------|-------------------|------------------------|------------------|----------|-------|---------------|
| Doğrudan Yardım<br>Çalışmalardan<br>Faydalanma | Denetim<br>Saati  | 0,446                  | 0,106            | 4,226    | 0,001 | Desteklendi   |
|                                                | Denetim<br>Ücreti | 0,043                  | 0,109            | 0,398    | 0,690 | Desteklenmedi |
| Denetim Saati                                  | Denetim<br>Ücreti | 0,660                  | 0,069            | 9,513    | 0,001 | Desteklendi   |

Çizelge 5.9'a göre doğrudan yardımın ( $\beta=0,446$ ;  $p<0,05$ ) denetim saati ve denetim saatinin ( $\beta=0,660$ ;  $p<0,05$ ) denetim ücreti üzerindeki etkisi anlamlıdır. Fakat çevreden faydalanmanın ( $\beta=0,043$ ;  $p>0,05$ ) denetim saati üzerindeki etkisi anlamlı değildir. Dolayısıyla H7 ve H8 hipotezi desteklenirken H6 hipotezi desteklenmemiştir.

Başka bir ifadeyle çalışmaya katılan denetçiler açısından iç denetçilerden doğrudan yardım almanın denetim saatinin düşmesi üzerinde pozitif bir etkisi bulunmaktadır. Bağımsız denetçinin iç denetçilerin yardımına başvurması bağımsız denetim süresini azaltıcı bir etkide bulunmaktadır. Ancak bağımsız denetçinin iç denetçilerin çalışmalarından faydalanması durumunda aynı etkiden söz edilememektedir. İç denetçilerin çalışmalarının bağımsız denetim çalışmasında kullanılmasının denetim süresine bir etkisi bulunmamaktadır.

Öte yandan bağımsız denetçinin denetim süresi ile denetim ücreti arasında pozitif bir korelasyon bulunmaktadır. Bağımsız denetim süresindeki bir azalma denetim ücretinde de bir azalmaya neden olmaktadır.



## 6. SONUÇ

Ekonomik faaliyetlerin günden güne arttığı ve karmaşıklaştığı, teknolojik yeniliklere her gün yenisinin eklendiği günümüz sermaye piyasalarında, işletmelerin finansal tablolarının gerçek durumu yansıtip yansıtmadığına ilişkin güvence verme işi oldukça önemli bir hal almıştır. Bu güvenceyi vermekle yetkili ve sorumlu olan bağımsız denetime bu kapsamda önemli görevler düşmektedir. Özellikle 2000’li yılların başında dünya çapında faaliyet gösteren işletmelerde görülen yolsuzluklarla birlikte piyasalarda sarsılan güveni yeniden inşa etmek amacıyla düzenleyici kurumlar tarafından getirilen yeni düzenlemeler bağımsız denetim üzerindeki sorumluluğu ve yükü artırmış, bağımsız denetimin maliyetini yükseltmiştir. Ancak bu maliyet artışı, piyasalarda yaşanan rekabetle birlikte bağımsız denetimin kalitesinde bir bozulma ihtimalini de beraberinde getirmiştir.

Bu aşamada işletmelerin iç denetim fonksiyonları ayrı bir önem kazanmıştır. Özellikle son yıllarda kurumsal yönetimin öneminin artması ile birlikte kurumsal yönetimin en önemli 3 saç ayağından birini oluşturan iç denetime olan ilgi artmış, iç denetime verilen önem fazlaşmıştır. İşletmenin bir parçası olarak yönetime güvence ve danışmanlık hizmeti vermekle görevli olan iç denetimin, görevini yerine getirirken genel olarak bağımsız hareket etmesi, sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla, iç denetim standartlarına uygun bir şekilde faaliyette bulunması, denetçilerin belli yeterlik kriterlerine sahip olması gibi faktörler birlikte düşünüldüğünde bağımsız denetim ile iç denetim arasında oldukça fazla sayıda benzerlik bulunduğu görülmektedir.

Bağımsız denetim ve iç denetimin belli alanlarda benzer görevler yapabilme potansiyellerine sahip olmaları nedeniyle bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanması veya iç denetçilerden yardım alması aynı işin tekraren yapılmasının önüne geçebilecek, denetim maliyetlerini artırmadan denetimin daha etkin yapılmasını sağlayabilecektir.

610 nolu BDS’de bağımsız denetçinin bağımsızlığına ve bağımsız denetimin kalitesine olumsuz bir etkide bulunmayacak şekilde iç denetçilerden faydalanmasının şartları genel hatları ile çizilmiştir. Bunlar öncelikle iç denetim fonksiyonunun tarafsız bir şekilde görev yapıyor olması, iç denetçilerin mesleki yeterliklerinin bulunması, iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergiliyor olması, iç denetim ile bağımsız denetim

arasındaki iletişimin yüksek olması ile iç denetçilerin yaptıkları faaliyetlerin bağımsız denetimin görev alanı ile ilgili olması şeklinde sıralanmıştır.

Bu şartlara ilişkin 610 nolu standartta belirlenen çerçevenin genel itibarıyla yüzeysel olması ve güven veya kalite algısının subjektif özellikler taşıması dolayısıyla akademik literatürde de iç denetim fonksiyonuna güveni etkileyen farklı faktörlere ilişkin daha ayrıntılı çalışmalar yapılmıştır.

Günümüzde özellikle gelişmiş ülkelerde bağımsız denetim ile iç denetimin iletişim ve koordinasyon halinde çalışmasının teşvik edilmesi, şayet şartlar sağlanıyorsa bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarından faydalanmasının önerilmesi, bu iletişim ve iş birliğine verilen önemin bir göstergesi niteliğindedir. Bu nedenle Türkiye’deki bağımsız denetçilerin denetimlerinde iç denetim çalışmalarından faydalanmalarını belirleyen faktörlerin neler olabileceğinin ortaya konması önem arz etmektedir. Aynı zamanda bu iş birliğinin denetimin hangi alanlarında tercih edildiği ve bu iş birliğinin denetim saati veya denetim ücreti üzerinde herhangi bir etkisinin olup olmadığı da hem işletme açısından hem de bağımsız denetim açısından üzerinde durulması gereken önemli unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır.

Tezde Türkiye’deki bağımsız denetçiler açısından iç denetim kalitesini ve dolayısıyla iç denetime güveni etkileyebilecek faktörlerin neler olabileceği Albawwat (2017) tarafından ortaya konulan model çerçevesinde literatürde yapılan çalışmalar da esas alınarak ortaya konulmuş ve belirlenen faktörlerin güven ve iç denetim kalitesine etkisi belirlenmeye çalışılmıştır. Bu model Tezin 1. Modelini oluşturmaktadır. Daha sonra Tezin 2. Modelinde güvenin niteliğine ve kapsamına karar verirken bağımsız denetçi tarafından ele alınması muhtemel faktörler ile bunların iç denetçi çalışmalarının kullanılmasına ve doğrudan iç denetçilerden yardım alınmasına etkisi analiz edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca modelde bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanması veya ondan doğrudan yardım almasının denetim süresine ve denetim ücretine etkisinin olup olmadığı da analiz edilmiştir.

Çalışmanın evrenini Türkiye’de faaliyet gösteren ve iç denetim birimi bulunan şirketleri denetleyen bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Çalışmanın örneklemini ise Türkiye’de faaliyette bulunan ve bağımsız denetim faaliyetinden elde ettiği gelire göre en büyük 10 bağımsız denetim firmasında çalışan, bağımsız denetim sertifikasına sahip

bağımsız denetçiler oluşturmuştur. Örneklemin bu şekilde seçilmesinin nedeni Türkiye’deki işletmelerden iç denetim fonksiyonuna sahip olanların, genel olarak aktif büyüklüğü, gelir ve çalışan sayısı bakımından büyük işletmelerden oluşması ve bu işletmelerin de büyük denetim firmaları tarafından denetlenmesidir.

Hazırlanan anket soruları anılan bağımsız denetçilere mail yoluyla ulaştırılmış ve anket gönderilen 341 denetçinin 178’inden geri dönüş sağlanabilmiştir. Anket soruları, anketi cevaplandıran bağımsız denetçilerin denetim yaptıkları firmadaki fiili duruma kıyasen veya kişisel görüşlerini yansıtacak şekilde hazırlanmıştır.

Gelen cevaplar Yapısal Eşitlik Modeline uygun bir şekilde smart PLS kullanılarak analiz edilmiştir. Ulaşılan bulgular aşağıda listelenmiştir.

- İç denetim fonksiyonunun tarafsızlığına etkisi olabileceği düşünülen 8 değişken belirlenmiştir. Bu değişkenler; iç denetim birim başkanının doğrudan yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı görev yapması, iç denetim biriminin kurumda talep ettiği herkesle görüşebilmesi ve bilgi, belgeye erişim sağlayabilmesi, iç denetçilerin özlük hakları ve atama kararlarının yönetim kurulu veya denetim komitesince belirlenmesi, iç denetçilere verilen maaş dışı teşvikler, iç denetçilerin idari görevlere atanması, iç denetçiler tarafından yerine getirilen danışmanlık hizmeti, iç denetçilerin mesleki kuruluşlara üyeliği ile denetim komitesinin varlığıdır. Gelen cevaplar ölçüm modeline göre analiz edildiğinde 8 faktörden sadece “iç denetim birim başkanının doğrudan yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı görev yapması” bağımsız değişkeninin örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından iç denetim biriminin tarafsızlığı algısına bir etkisinin olduğu, diğer değişkenlerin ise herhangi bir etkilerinin bulunmadığı görülmüştür. Genel olarak literatürde çalışılan ve bağımsız denetçinin tarafsızlık algısına etkisi olabilen bu değişkenlerin örneklemini oluşturan ve Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçiler açısından etkisinin olmaması birkaç yönden açıklanabilir. İlgili değişkenlere bağımsız denetçiler tarafından verilen cevapların 5’li Likert ölçeğinde ortalaması 3,9 olarak gerçekleşmiştir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçiler açısından bu kriterler zaten işletmelerde uygulanmakta olan, herhangi bir olumsuzluk yaşanmayan değişkenler olduğu için bu değişkenlerin bağımsız denetçilerin tarafsızlık algısına etkisinin artık bulunmadığı söylenebilir. Öte yandan maaş dışında verilen teşvik uygulamasının henüz Türkiye’de yaygın bir

uygulamasının bulunmamasının bu değişken açısından tarafsızlık üzerinde bir etkisinin olmadığı düşünülebilir.

- İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilemesine etkisi olabileceği düşünülen 4 değişken belirlenmiştir. Gelen cevaplar ölçüm modeline göre analiz edildiğinde, iç denetim fonksiyonunun amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tanımlayan bir iç denetim yönetmeliğinin varlığının, bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilediğine ilişkin algısını olumlu anlamda etkilediği sonucuna varılmıştır. Aynı şekilde örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından iç denetim fonksiyonunun bir iç denetim rehberine sahip olmasının, iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilediği algısına etkisi pozitifdir. Aynı pozitif etki iç denetim fonksiyonunun her bir görev için denetim planı ve programı oluşturması ve uygulaması ile sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilemesi arasında da bulunmaktadır. İç denetim fonksiyonunun iç ve dış kalite güvence ve geliştirme programının varlığı ve düzenli bir şekilde uygulanması ile sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilediği algısı arasında da pozitif ve olumlu bir etkinin bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Türkiye’de faaliyette bulunan ve örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilemesine etkisi olacağı değerlendirilen 4 bağımsız değişkenin de pozitif anlamda bağımlı değişkeni etkilediği sonucuna varılmıştır. Bu durum iç denetim fonksiyonunun bağımsız denetçi açısından kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilediğine ilişkin algısında ilgili faktörlerin önemli olduğunu göstermektedir.

- Modelde iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği bağımlı değişkenine etkisi olabilecek 7 bağımsız değişken seçilmiştir.

İlgili bağımlı değişkene ilişkin ölçüm modeli analiz edildiğinde, örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından denetim yapılan işletmenin iç denetçilerinin mesleki eğitim düzeyleri ile iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği arasında pozitif korelasyon bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bağımsız denetçiler iç denetçinin mesleki eğitimi arttıkça mesleki yeterliklerinin de artacağını öngörmektedirler. Ancak iç denetçilerin mesleki sertifika sahipliği ile iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği arasında herhangi bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçiler için mesleki sertifika sahipliğinin mesleki yeterlik üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bunun nedeni olarak ankete katılan bağımsız

denetçilerin bu konu hakkında bilgilerinin bulunmaması gösterilebilir. Bu soruya cevap veren 176 denetçiden 78'i Likert ölçeğinde her iki tarafa eşit mesafede olduğunu belirtmiştir. Bağımsız denetçiler tarafından özel bir çalışma olmadan bilgi sahibi olunması güç olan bu değişkenin bu nedenle bağımlı değişkenle ilişkisinin bulunamadığı düşünülmektedir. Ankete cevap veren bağımsız denetçiler açısından işletmenin iç denetçilerinin mesleki deneyimleri ile iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği arasında ise pozitif korelasyon bulunmuştur. Başka bir ifadeyle iç denetçinin mesleki deneyimi arttıkça bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterlik algısı olumlu etkilenmektedir. İç denetim birimine sağlanan kaynağın mesleki yeterlik algısına etkisi açısından durum analiz edildiğinde ilgili bağımsız değişken ile mesleki yeterlik arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum iç denetim fonksiyonuna sağlanan kaynağın artırılması durumunda bu durumdan bağımsız denetçinin mesleki yeterlik algısının olumlu anlamda etkileneceğini göstermektedir. Örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçilerin; işletmenin, iç denetçilerini işe alırken, eğitirken ve belli görevlere atarken yerleşik politikalarının bulunması değişkeninin mesleki yeterlikleriyle ilişkisine bakış açıları incelendiğinde aralarında pozitif bir korelasyon olduğu sonucuna varılmıştır. Türkiye'de bulunan işletmelerin ilgili politikaları oluşturup uygulamaları durumunda bağımsız denetçilerin iç denetime ilişkin mesleki yeterlik algıları olumlu anlamda etkilenecektir. İç denetçilerin işletmenin finansal raporlamasına ilişkin gerekli bilgiye sahip olmasının mesleki yeterlik değişkenine etkisi de pozitif olarak bulunmuştur. Öte yandan iç denetçilerin iç denetimin, kadrolu iç denetçiler tarafından yerine getirilmesinin, hizmet alımı suretiyle yerine getirilmesine göre mesleki yeterliklerine bir etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu sonucun ortaya çıkmasının en önemli nedenlerinden birinin Türkiye'de genel olarak iç denetçi istihdamının ücretli çalışan şeklinde yapılmasından ve böyle bir uygulamanın bulunmaması nedeniyle sonuçları hakkında bağımsız denetçilerin bilgi sahibi olamamasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

- Örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygunluğu bağımlı değişkenine bakış açıları 5 değişken ile ölçülmeye çalışılmıştır. Bu değişkenler; iç denetim fonksiyonunun çalışmasının uygun şekilde planlanması, uygulanması ve belgelendirilmesi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının uygun şekilde denetlenmesi ve gözden geçirilmesi, iç denetim fonksiyonunun makul sonuçlar çıkarmasını sağlamak için yeterli ve uygun kanıt elde etmesi, iç denetim fonksiyonu tarafından

ulaşılan sonuçların, içinde bulunulan şartlara uygunluğu ile iç denetim fonksiyonu tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmaların sonuçlarıyla tutarlılığı şeklindedir. Genel olarak bu değişkenler 610 no'lu standartta belirtilen değişkenlerden oluşmaktadır. Bu değişkenlerin tamamının anketimize cevap veren bağımsız denetçiler açısından bağımsız denetimin amaçlarına uygunluğu bağımlı değişkenini olumlu anlamda etkilediği ve aralarında korelasyon bulunduğu sonucuna varılmıştır. Bu sonuç bağımsız denetçilerin “iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygunluğunu” değerlendirirken bu 5 değişkeni göz önünde bulundurduklarını göstermektedir.

- Modelde bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki iletişim/koordinasyon değişkenine etkisi düşünülen 5 değişken bulunmaktadır.

İlgili değişkenlerin bağımlı değişkene etkisi incelendiğinde iç denetim birimi ile denetim dönemi boyunca düzenli toplantı ve görüşmeler yapılması, iç denetim fonksiyonunun, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli konular hakkında bağımsız denetçiye bilgi vermesi, denetim dönemi boyunca bağımsız ve iç denetçilerin, finansal tablo denetimini kapsayan ortak bir misyona sahip olması değişkenlerinin iletişim ve koordinasyon değişkenini pozitif anlamda etkilediği sonucuna varılmıştır. Öte yandan iç denetim fonksiyonunu etkileyebilecek önemli hususlar hakkında iç denetim biriminin bilgilendirilmesi ile bağımsız denetçinin, iç denetim fonksiyonunun raporlarına erişiminin genel olarak olmasının bağımsız denetçinin iç denetçilerle iletişim ve koordinasyon algısına anlamlı bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ankete katkı sağlayan bağımsız denetçilerin iç denetimi bilgilendirmesinin kendileri açısından iletişime bir etkisinin olmaması makul olarak karşılanabilir. Diğer taraftan “bağımsız denetçinin, iç denetim fonksiyonunun raporlarına erişiminin olması” değişkenine gelen cevapların ortalamasının 3,6 olması genel olarak bağımsız denetçinin raporlara erişiminin olduğunu göstermekte, zaten işletmelerde uygulanmakta olan, herhangi bir olumsuzluk yaşanmayan bu değişkenin bu nedenle bağımsız denetçilerin iletişim algısı üzerinde bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

- 2. Modele ilişkin ölçüm modelinde bağımsız denetçiler tarafından bağımsız denetimde kullanılacak iç denetim fonksiyonunun niteliği ve kapsamına karar verilirken hangi değişkenlerin etkisinin olabileceği ölçülmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanması ve/veya onlardan doğrudan yardım alması bağımlı değişkenleri aynı bağımsız değişkenler kapsamında

ölçülmüştür. Bu değişkenler; önemli yanlışlık düzeyi riski, denetimde nesnel ve öznel görevlerin etkisi ile kontrol ve maddi doğrulama testleri olarak belirlenmiştir. Yapılan analizde, ankete katılan bağımsız denetçiler açısından, “önemli yanlışlık riski” ile iç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanılması ve iç denetçilerden doğrudan yardım alınması değişkenleri arasında herhangi bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Bu durum bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu hesap alanları için iç denetim çalışmalarından faydalanmaya veya doğrudan yardım almaya sıcak bakmadığını, her iki faydalanma biçimini de kullanmadığını göstermektedir.

Aynı şekilde nesnel (yoruma dayanmayan-objektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlerin denetiminde, öznel (yoruma dayalı-subjektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlere göre iç denetim çalışmalarından daha fazla faydalanılacağı veya iç denetçilerden daha fazla doğrudan yardım alınacağı değişkenleri arasında da herhangi bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Nesnel ve öznel görev ayrımının her iki faydalanma biçimi için ilişkisiz çıkması örneklemimizi oluşturan denetçilerin denetimlerinde iç denetimden faydalanma noktasında böyle bir ayrım gözetmediğini göstermektedir.

Ancak maddi doğrulama testlerine göre kontrol testlerinde bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanmaya daha olumlu baktıkları aynı durumun iç denetçilerden doğrudan yardım alma açısından da geçerli olduğu sonucuna varılmıştır. Her iki bağımlı değişken için bağımsız değişkenlerle arasında pozitif korelasyon bulunmuştur. Nesnel ve öznel görev ayrımına ilişkin soru ile birlikte ele alındığında bağımsız denetçilerin iç denetçi çalışmalarından faydalanma ve iç denetçilerden doğrudan yardım alma konusunda genel olarak kontrol testlerini tercih ettikleri ve maddi doğrulama testlerinde iç denetçilerden faydalanmayı tercih etmedikleri görülmektedir.

- İç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanılması ile iç denetçilerden doğrudan yardım alınması değişkenlerinin denetim saatine etkisinin ölçüldüğü ölçüm modelinde örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanılmasının denetim süresinde bir azalmaya neden olduğu sonucuna varılmıştır. Benzer şekilde iç denetçilerden doğrudan yardım almanın bütçelenmiş denetim saatine etkisinin de pozitif olduğu başka bir deyişle iç denetçilerden doğrudan yardım alan bağımsız denetçinin denetim süresinde bir azalmaya gideceği tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle denetim sırasında iç denetçi çalışmalarından faydalanan bağımsız denetçiler denetim saatlerini azaltacaktır.

- Ölçüm modelinin ardından yapısal model sonuçları analize tabi tutulmuştur. 1. Model için yapısal model sonuçlarına bakıldığında ankete katılan bağımsız denetçiler açısından tarafsızlık gizil değişkeninin bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güveni üzerindeki etkisinin bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle “H1: İç denetim fonksiyonunun tarafsız olması bağımsız denetçi için iç denetim fonksiyonunun kalitesini ve ona güvenini olumlu yönde etkiler” hipotezi reddedilmiştir. Başka bir ifadeyle tarafsızlığı ölçmede kullanılan “iç denetim birim başkanının doğrudan yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı görev yapması” değişkeninin güven üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Literatürde yapılan çalışmaların çoğunun aksine örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından ilgili değişkenin güven üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Ankete katılım sağlayan denetçilerin denetledikleri işletmelerde genel olarak iç denetim birim başkanı doğrudan yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı görev yapmaktadır. (Ortalama puan 4) Bu durum bağımsız denetçiler açısından bu değişkenin zaten işletmelerde mevcut olduğu ve bu nedenle güvene etkisinin bulunmadığı şeklinde yorumlanabilir.
- İç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilemesi gizil değişkeninin bağımsız denetçi açısından iç denetim fonksiyonunun kalitesi ve ona güveni bağımlı değişkeni üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle “H2: İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koyması, bağımsız denetçinin güvenini olumlu yönde etkiler” hipotezi reddedilmiştir. Başka bir ifadeyle iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koymasına etkisi olan bağımsız değişkenlerin bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonu kalitesini ve ona güvenini etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum genel olarak literatürde yapılan çalışmaların aksine bir sonuç ortaya çıkarmaktadır. İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koymasının (bu değişkeni etkileyen faktörler özelinde) ankete katılan bağımsız denetçiler açısından iç denetime güvenle bir ilişkisi bulunmamaktadır.
- İç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliği gizil değişkeninin bağımsız denetçi açısından iç denetim fonksiyonunun kalitesi ve güven bağımlı değişkeni üzerinde olumlu etkisi olduğu sonucuna varılmıştır. Bu nedenle “H3: İç denetim fonksiyonunun yeterlik seviyesi bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenini olumlu etkiler” hipotezi kabul edilmiştir. Bağımsız denetçi açısından iç denetim

fonksiyonunun mesleki yeterliğini etkileyen değişkenlerin iç denetim fonksiyonunun kalitesi ve güvene ilişkin kararına olumlu yönde etkisi bulunmaktadır. Bu durum literatürde yapılan çalışmalarla da uyumludur. Türkiye’de bulunan işletmelerin ve düzenleyici otoritelerin bu durumu gözönünde bulundurarak iç denetçilerin mesleki yeterliğine önem vermeleri bağımsız denetçilerin iç denetime güvenini olumlu yönde etkileyecek ve bağımsız denetimin etkinliğini artıracaktır.

- İç denetim fonksiyonu çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygunluğunun bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güven kararını olumlu yönde etkileyeceğine ilişkin H4 hipotezi reddedilmiştir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçilerin iç denetimin kalitesi ve güven kararı üzerinde iç denetim fonksiyonu çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygunluğunun herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu değişkeni ölçmek için kullanılan değişkenlerin bağımsız denetçinin güven kararında herhangi bir etkisinin olmadığı görülmüştür. Genel olarak çerçevesi standartlarda çizilen ve literatürde çalışılmayan ilgili değişkeni ölçmede kullanılan faktörlerin Türkiye’deki bağımsız denetçiler için denetimin amaçları açısından uygunluğuna etkisi olduğu ancak güvene etkisi bulunmamaktadır.
- Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki iletişim/koordinasyonun seviyesinin bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenini olumlu yönde etkileyeceğine ilişkin H5 hipotezi reddedilmiştir. Bu durum ilgili değişkeni ölçmek için kullanılan değişkenlerin bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güven ve kalite kararında herhangi bir etkisinin bulunmadığını göstermektedir. Türkiye’de faaliyette bulunan ve örnekleme oluşturan bağımsız denetçiler için iç denetçilerle iletişime ilişkin faktörlerin iletişime etkisi bulunmakta ancak güvene etkisi bulunmamaktadır.
- 2. Modele ilişkin Yapısal Eşitlik Modeli analize tabi tutulduğunda “H6: İç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanma ile bağımsız denetim saati arasında negatif yönlü bir ilişki vardır” hipotezinin desteklenmediği görülmektedir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetçilerin, bağımsız denetimde iç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanmalarının denetim saati üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Beklenti arada ters yönlü bir ilişkinin bulunması yönündedir. Bu durum iç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanmayı etkileyen kontrol testleri ile birlikte düşünüldüğünde bağımsız denetçilerin kontrol testlerinde iç denetçi çalışmalarından faydalanmasının denetim saati üzerinde bir etkisinin olmadığı şeklinde de yorumlanabilir. Rekabetin yoğun olduğu Türkiye denetim piyasasında ücretlerin bu

rekabet dolayısıyla baskıda olduğu bir ortamda denetim çalışmalarından faydalanmanın denetim saatlerinde bir azalmaya neden olmadığı görülmektedir.

- Bağımsız denetçinin denetim çalışmalarında iç denetçiden doğrudan yardım almasının denetim süresini azaltacağına ilişkin H7 hipotezinin desteklendiği görülmektedir. Çalışmaya katılan denetçiler açısından iç denetçilerden doğrudan yardım almanın denetim saati üzerinde negatif bir etkisi bulunmaktadır. Bu ilişkiye ilişkin anket sorusuna Likert ölçeğinde 3 ve üzerinde puan veren toplam 135 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Bu denetçilere düşünüşe ilişkin beklentileri sorulduğunda 60'ı bu düşünüşün % 10'dan az, 40'ı bu düşünüşün %10-%20 arasında ve 9'u ise %20'den fazla olacağını belirtmiştir. 26 kişi ise bu soruyu boş bırakmıştır. Boş bırakanlardan 24 kişi önceki soruya 3, 2 kişi ise 4 verenlerden oluşmaktadır. Bu durum bağımsız denetçilerin iç denetim çalışmalarından faydalanmadan ziyade onlardan doğrudan destek alması durumunda denetim saatlerini azaltmaya olumlu baktıklarını göstermektedir. 2014 yılı denetimlerinden itibaren Türkiye'de uygulama imkânına kavuşan iç denetçilerden doğrudan yardım alınmasının bağımsız denetime katkısı bağımsız denetçiler tarafından daha önemli görülmektedir.
- Çalışmaya katılan bağımsız denetçiler açısından bağımsız denetim saati ile bağımsız denetim ücreti arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiş ve buna ilişkin H8 hipotezi kabul edilmiştir. Başka bir ifadeyle bağımsız denetim saatindeki bir değişikliğin bağımsız denetim ücretine de yansımaları olacaktır. 6. ve 7. Hipotezler birlikte değerlendirildiğinde bağımsız denetçiler tarafından iç denetçilerden doğrudan yardım almanın (kontrol testleri bağlamında) denetim saatine ve dolayısıyla denetim ücretine etkisi bulunmakla birlikte denetim çalışmalarından faydalanılmasının (kontrol testleri bağlamında) denetim saatine ve denetim ücretine etkisi bulunmamaktadır.

Tezde dünyada bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna güven kararlarına ve bunun sonuçlarına ilişkin olarak standartlarda bulunan ve literatürde çalışılan konuların Türkiye'deki bağımsız denetçiler tarafından nasıl ele alındığı incelenmeye çalışılmıştır. Özellikle Tarafsızlık faktörüne ilişkin tespit edilen değişkenlerin Tarafsızlığa etkilerinin bulunmaması ve "Tarafsızlık" ile "İç denetimin Sistemik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Sergilemesi"nin güven kararına etkisinin bulunmamasına ilişkin sonuçların genel olarak literatürde yapılan çalışmalara göre farklılaştığı görülmektedir. Bir diğer ifadeyle gelişmiş ülkelerde bağımsız denetçiler açısından güven kararlarında önemli olması öngörülen değişkenlerin Türkiye'deki denetçiler açısından önemli bulunmadığı sonucuna

ulaşılmaktadır. Öte yandan iç denetçilerin mesleki yeterliğin ve dolayısıyla bu faktöre ilişkin değişkenlerin Türkiye’deki bağımsız denetçilerin güven kararlarına etkisinin bulunduğu bunun literatürle uyumlu bir sonuç olduğu ortaya konmuştur.

Ankete katılan bağımsız denetçiler açısından iç denetim fonksiyonuna güven duyan ve ilgili soruya katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabı veren toplam 69 bağımsız denetçiden “Denetim kanıtı elde etmede firmanın iç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanmaktayım” ifadesine 35 kişi olumlu yönde cevap vermiş, “Denetim kanıtı elde etmede firmanın iç denetim fonksiyonundan doğrudan yardım almaktayım” ifadesine ise sadece 19’u olumlu yönde cevap vermiştir. Bu durum Türkiye’de görev yapan ve anketimize katılan bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonunu güvenecek kadar kaliteli bulmalarına rağmen onların çalışmalarından faydalanmaya veya onlardan doğrudan yardım almaya sıcak bakmadıklarını göstermektedir. Bilhassa iç denetçilerden doğrudan yardım alma konusunda isteksizlik yaşandığı görülmektedir. Bunun nedeni olarak iç denetçilerden doğrudan yardım alma uygulamasının 2014 yılından sonraki denetimler için uygulanabilir hale gelmesi gösterilebilir.

Hipotezlerin desteklenmemesinin nedenleri olarak,

- Türkiye’deki iç denetim birimlerinin uluslararası standartlara göre denetim yapma kapasitelerinin henüz gelişmemiş olması, var olan işletmelerde iç denetçi sayılarının yetersiz olması bu nedenle bağımsız denetçilerin iç denetime güvene ilişkin net bir görüşlerinin oluşmaması,
- Türkiye’de geçmişten gelen teftiş kurulu algısının iç denetim birimleri açısından devam etmesi ve iç denetçilere iç kontrol sisteminin önemli bir bileşeni gözüyle bakılmaması, aynı zamanda iç denetçilere çalıştıkları işletmede iç denetim dışında teftişe özgü görevler verilmesi,
- Uluslararası denetim standartlarının ve genel olarak literatürde yapılan çalışmaların gelişmiş ülkeler temel alınarak yapılması dolayısıyla güvene ilişkin faktörlerin ülkeler arasındaki kültürel farklılıklar göz ardı edilerek belirlenmesi,
- Denetim standartlarının genel olarak çok uluslu işletmeler açısından hazırlanmış olması ve daha küçük ölçekli işletmelerde uygulanabilirliğinin az olması,

- Çalışma modeli ve anket sorularının yabancı bir doktora tezinden faydalanılarak oluşturulması ilgili ülke şartlarına göre hazırlanan soruların Türkiye'deki bağımsız denetçiler tarafından farklı bir şekilde anlaşılmasına ve yorumlanmasına neden olabilmesi,
- Değişkenlerin sözel yoruma açık niteliksel doğası nedeniyle denetçilerin bu faktörlere atfettikleri önem, değerlendirmede güçlük çekmelerine neden olabilmektedir.
- YEM Modellerinde literatürde tam bir görüş birliği olmamakla birlikte ankete cevap veren sayısının göreceli düşüklüğünün modelin geçerliliğini olumsuz etkileme potansiyelinin bulunması,

gösterilebilir.

Tezin uygulama kısmında yaşanan en büyük kısıtlardan biri olarak Türkiye'de işletmelerin iç denetim birimi kurmalarına ilişkin birkaç sektör hariç yasal zorunluluk bulunmaması dolayısıyla çalışma evreninin tam olarak belirlenememesi ve örneklemin nispeten küçük kalması gösterilebilir. Bu nedenle gelecekte yapılacak çalışmalarda çalışma evreninin mümkün olduğu ölçüde daha kapsamlı belirlenmesi çalışmaların geçerliliğine katkıda bulunacaktır.

Öte yandan güven faktörlerine ilişkin olarak ankete katılım sağlayan bağımsız denetçiler tarafından verilen cevapların genel olarak olumlu olmasına rağmen güven kararı ile ilişkisinin bulunmaması, Türkiye'deki bağımsız denetçilerin güven kararlarını etkileyen farklı etkenlerin olduğunu göstermektedir. Bağımsız denetçilerin iç denetime güvenini etkileme potansiyeli olan farklı faktörler üzerine daha fazla çalışma yapılması bu faktörlerin tespitini kolaylaştıracaktır.

Gelecekte yapılacak çalışmalarda bağımsız denetçilerin çalıştıkları sektörler bakımından iç denetim fonksiyonlarına güvenlerini etkileyen faktörlerin analiz edilmesi, bu konuda sektörel farklılığın olup olmaması açısından araştırmacılara ve düzenleyicilere bir fikir verebilecektir. Bu nedenle sektörel farklılıkların güven üzerindeki etkisinin araştırılması önem arz etmektedir.

Düzenleyici otoriteler tarafından standartlarda çerçevesi çizilen güven faktörlerinin daha anlaşılır ve uygulanabilir hale getirilebilmesi için alt düzenlemeler yapılması bağımsız denetçiler ve denetlenen işletmeler açısından iç denetime güven konusunda daha net bir tutumun sağlanmasını kolaylaştıracaktır.

Gelecekte yapılması muhtemel çalışmalarda Türkiye’de faaliyette bulunan bağımsız denetçiler açısından denetim standartlarının uygulanması ve güven kararlarına kültürün etkisinin olup olmadığının ele alınması, ülkeler arası kültürel farklılıkların bu yöndeki etkisinin anlaşılması yönünden katkıda bulunacaktır.

Bağımsız denetimle işbirliği sonucu denetim kalitesine olumlu etkisi olacağı düşünülen ve kurumsal yönetimin önemli bir bileşeni olan iç denetim fonksiyonlarının işletmelerde yaygınlaşması ve farkındalığının artması için düzenleme yapılmasının sağlanması gerekmektedir.



## KAYNAKLAR

- Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099>
- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2010). Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Accounting Horizons*, 24(1), 1-24. <https://doi.org/10.2308/acch.2010.24.1.1>
- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012a). Audit Fee Reductions from Internal Audit-Provided Assistance: The Incremental Impact of Internal Audit Characteristic. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 94-118.
- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012b). Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 3-20. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10296>
- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Raghunandan, K. (2003). The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 17-32. <https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.2.17>
- Abdel-khalik, A. R., Snowball, D., & Wragge, J. H. (1983). The Effects of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programs. *Accounting Review*, 58(2), 14.
- ACFE. (2020). *Report to the Nations-2020 Global Study on Occupational Fraud and Abuse*. Association of Certified Fraud Examiners.
- Ahlawat, S. S., & Lowe, D. J. (2004). An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House versus Outsourcing. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 147-158. <https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.2.147>
- Aksu, G., Eser, M. T., & Güzeller, C. O. (2017). *Açımlayıcı ve Doğrulayıcı Faktör Analizi ile Yapısal Eşitlik Modeli Uygulamaları* (1. Baskı). Detay Yayıncılık.
- Albawwat, I. E. (2017). *The Influence of Culture upon External Auditors' Reliance on the Internal Audit Function* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. University of Hull.
- Algeru, O. (2011). *Perceptions and Evaluations of the Internal Audit Function in Libyan Oil and Gas Companies*. University of Gloucestershire.
- Al-Matari, Y. A., Mohammed, S. A. S., & Al-Matari, E. M. (2017). Audit Committee Activities and the Internal Control System of Commercial Banks operating in Yemen. *International Review of Management and Marketing*, 7(1), 191-196.
- Alsukker, A. S. M. (2014). *The influence of objectivity, competence, and work performance on external auditors' judgements relating to the internal audit function in Jordan* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Australian Catholic University.

- Al-Twajry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 929-944. <https://doi.org/10.1108/02686900410549448>
- Al-Twajry, A., Brierley, J., & Gwilliam, D. (2003). The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 507-531. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(02\)00158-2](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00158-2)
- Am, A. B. (2016). The Nature of a Dynamic Relationship between Audit Committee and Auditors, both Internal and External. *Business and Economics Journal*, 07(04). <https://doi.org/10.4172/2151-6219.1000262>
- Anderson, U. L. (2003). Assurance and Consulting Services. İçinde *Research Opportunities in Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A Post-SOX Examination of Factors Associated with the Size of Internal Audit Functions. *Accounting Horizons*, 26(2), 167-191. <https://doi.org/10.2308/acch-50115>
- Arel, B., Jennings, M. M., Pany, K., & Reckers, P. M. (2012). Auditor liability: A comparison of judge and juror verdicts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(5), 516-532. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.10.004>
- Argento, D., Umans, T., Håkansson, P., & Johansson, A. (2018). Reliance on the internal auditors' work: Experiences of Swedish external auditors. *Journal of Management Control*, 29(3-4), 295-325. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-00272-7>
- Arslan, M. C. (2013). *İç Denetim ve Türkiye'de Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma* [Yayımlanmamış doktora tezi]. Marmara Üniversitesi.
- Atanasiu, P., Cristina, B.-A., & Florin, B.-A. (2008). The Relationship Between Internal And External Audit. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 1(10), 189-197. <https://doi.org/10.29302/oeconomica.2008.10.1.18>
- Ateş, S. (2015). İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı: Bir Literatür Taraması. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(602), 43-66.
- Badara, M. S., & Saidin, S. Z. (2013). The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), Article 3. <https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v3-i3/224>
- Baharud-din, Z., Shokiyah, A., & Ibrahim, M. S. (2014). Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector. *International Proceedings of Economics Development and Research*.
- Bailey, A. D., Gramling, A. A., Ramamoorti, S., & Institute of Internal Auditors Research Foundation (Ed.). (2003). *Research opportunities in internal auditing*. Institute of Internal Auditors Research Foundation.

- Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier, W. F., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2013). A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 251-286. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50342>
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünya’da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Lapides, P. D. (2000). Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons*, 4(14), 441-454.
- Besen, R. (2022). *Bağımsız Denetim Sürecinde Bds 610 Çerçevesinde İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılma Düzeylerinin İncelenmesi: Şpk’ya Kayıtlı Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma* [Yayımlanmamış doktora tezi]. Çukurova Üniversitesi.
- Bhattacharjee, S., Maletta, M. J., & Moreno, K. K. (2016). The Role of Account Subjectivity and Risk of Material Misstatement on Auditors’ Internal Audit Reliance Judgments. *Accounting Horizons*, 30(2), 225-238. <https://doi.org/10.2308/acch-51363>
- BIS. (2011). *The Internal Audit Function in Banks*. Bank for International Settlements.
- Brandon, D. M. (2010). External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 159-173. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.2.159>
- Breger, D., Edmonds, M., & Ortegren, M. (2020). Internal audit standard compliance, potentially competing duties, and external auditors’ reliance decision. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 31(1), 112-124. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22434>
- Broberg, P. (2013). *The Auditor at Work-A study of auditor practice in Big 4 audit firms*. Lund University.
- Brody, R. G. (2012). External auditors’ willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation. *Advances in Accounting*, 28(1), 11-21. <https://doi.org/10.1016/j.adia.2012.02.005>
- Brody, R. G., Haynes, C. M., & White, C. G. (2015). Is PCAOB Standard No. 5 Impairing Auditor Objectivity? *Current Issues in Auditing*, 9(2), C1-C7. <https://doi.org/10.2308/ciia-51144>
- Brody, R. G., & Lowe, D. J. (2000). The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity. *International Journal of Auditing*, 4(2), 169-176. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00311>
- Bronson, S. N., Hogan, C. E., Johnson, M. F., & Ramesh, K. (2011). The unintended consequences of PCAOB auditing Standard Nos. 2 and 3 on the reliability of preliminary earnings releases. *Journal of Accounting and Economics*, 51(1), 95-114. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.06.002>

- Brown, P. R. (1983). Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 444. <https://doi.org/10.2307/2490784>
- Burnaby, P. A., Abdolmohammadi, M., Hass, S., Sarens, G., & Allegrini, M. (2009). Usage of Internal Auditing Standards by companies in the United States and select European countries. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 835-860. <https://doi.org/10.1108/02686900910994791>
- Burt, I. (2016). An Understanding of the Differences between Internal and External Auditors in Obtaining Information about Internal Control Weaknesses. *Journal of Management Accounting Research*, 28(3), 83-99. <https://doi.org/10.2308/jmar-51471>
- Burton, F. G., Starliper, M. W., Summers, S. L., & Wood, D. A. (2015). The Effects of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground or as a Consulting Services Provider in Enhancing the Recruitment of Internal Auditors. *Accounting Horizons*, 29(1), 115-140. <https://doi.org/10.2308/acch-50925>
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley Jr., R. A. (2002). Board Characteristics and Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365-384. <https://doi.org/10.1506/chwk-gmq0-mlke-k03v>
- Chen, L. H., Chung, H. H. (Sally), Peters, G. F., & Wynn, J. P. (Jeannie). (2017). Does Incentive-Based Compensation for Chief Internal Auditors Impact Objectivity? An External Audit Risk Perspective. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 36(2), 21-43. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51575>
- Christ, M. H., Masli, A., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2015). Rotational internal audit programs and financial reporting quality: Do compensating controls help? *Accounting, Organizations and Society*, 44, 37-59. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.05.004>
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200-220. <https://doi.org/10.1108/09513570910933942>
- CIIA. (2019). *Position Paper: Internal audit's relationship with external audit*. Chartered Institute of Internal Auditors.
- CIIA. (2020a). *Position paper: Internal audit's relationship with external audit*. Chartered Institute of Internal Auditors.
- CIIA. (2020b). *Position paper: Internal audit's relationship with external audit*. Chartered Institute of Internal Auditors.
- Clark, L. A., & Watson, D. (1995). Constructing validity: Basic issues in objective scale development. *Psychological Assessment*, 7, 309-319. <https://doi.org/10.1037/1040-3590.7.3.309>
- Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences* (Second Edition). Lawrence Erlbaum Associates.

- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008). Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud. *Accounting and Finance*, 48, 543-559. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2007.00247.x>
- Coram, P., Ng, J., & Woodliff, D. (2003). A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors. *Australian Accounting Review*, 13(29), 38-44. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2003.tb00218.x>
- Çatıkkaş, Özgür., Okur, M., & Balkan, İ. (2012). *Bankalarda denetim komitesi uygulaması*. Türkiye Bankalar Birliği.
- Desai, N. K., Gerard, G. J., & Tripathy, A. (2011). Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 149-171. <https://doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.149>
- Desai, R., Desai, V., Libby, T., & Srivastava, R. P. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.12.001>
- Desai, V., Roberts, R. W., & Srivastava, R. (2010). An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions\*: An Analytical Model for External Auditor Evaluation. *Contemporary Accounting Research*, 27(2), 537-575. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01016.x>
- Dezoort, F. T., Houston, R. W., & Peters, M. F. (2001). The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions\*. *Contemporary Accounting Research*, 18(2), 26.
- Dezoort, F. T., Houston, R. W., & Reisch, J. T. (2000). Incentive Based Compensation for Internal Auditors. *Internal Auditor*, 42-46.
- Dinç, E., & Gerekan, B. (2008). İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(3), 67-88.
- Doğan, Z., Yalçın, H., Yenigün, İ., & Bilgili, A. V. (2020). Kısmi En Küçük Kareler Yapısal Eşitlik Modelinin Yeraltı Suyu Kalitesinin Değerlendirilmesinde Kullanımı. *DÜMF Mühendislik Dergisi*. <https://doi.org/10.24012/dumf.816469>
- Driessen, A. J. G., & Molenkamp, A. (1993). The Perspective of Operational Auditing: A New Management Tool. *Managerial Auditing Journal*, 8(5), 19-25.
- Durmuş, A. F., Otlı, F., & Özkan, Ö. (2018). Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 9(1).
- ECIIA. (2013). *Position Paper: Improving Cooperation between Internal and External Audit*. European Confederation of Institutes of Internal Auditing.
- Eller, C. K. (2014). *Can Using the Internal Audit Function as a Training Ground for Management Deter Internal Auditor Fraud Reporting?* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Virginia Commonwealth University.

- Endaya, K. A. (2014). Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(9), 76-80.
- Ergin, H., Sevim, Ş., & Eliuz, A. (2008). Kurumsal Yönetimin Ögesi Olarak Denetim Komitesinin Etkinliği ve İMKB'ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 25, 1-22.
- Ertaş, A., Kandemir, T., & Kalitesi, D. (2020). Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye'de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(61), 83-104.
- Farkas, M. J., & Hirsch, R. M. (2016). The Effect of Frequency and Automation of Internal Control Testing on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. *Journal of Information Systems*, 30(1), 21-40. <https://doi.org/10.2308/isy-51266>
- Felix, Jr., W. L., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2001). The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513-534. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00026>
- Felix Jr., W. L., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2005). The Influence of Nonaudit Service Revenues and Client Pressure on External Auditors' Decisions to Rely on Internal Audit. *Contemporary Accounting Research*, 22(1), 31-53. <https://doi.org/10.1506/JN7X-B51L-V45W-4U7R>
- Fowzia, R. (2010). Co-operation between Internal and External Auditors: A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh. *World Journal of Management*, 2(2), 22-35.
- FRC. (2013). *Feedback Statement on Consultation on Prohibition of Direct Assistance*. Financial Reporting Council.
- Getie Mihret, D., James, K., & Mula, J. M. (2010). Antecedents and Organisational Performance Implications of Internal Audit Effectiveness: Some Propositions and Research Agenda. *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252. <https://doi.org/10.1108/01140581011091684>
- Glover, S. M. (1997). The Influence of Time Pressure and Accountability on Auditors' Processing of Nondiagnostic Information. *Journal of Accounting Research*, 35(2), 213-226. <https://doi.org/10.2307/2491361>
- Glover, S. M., Prawitt, D. F., & Wood, D. A. (2008). Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 193-213. <https://doi.org/10.1506/car.25.1.7>
- Goddard, A. R., & Masters, C. (2000). Audit Committees, Cadbury Code and Audit Fees: An Empirical Analysis of UK Companies. *Managerial Auditing Journal*, 15(7), 358-371. <https://doi.org/10.1108/02686900010344638>
- Gold, A. H., Malhotra, A., & Segars, A. H. (2001). Knowledge Management: An Organizational Capabilities Perspective. *Journal of Management Information Systems*, 18(1), 185-214. <https://doi.org/10.1080/07421222.2001.11045669>

- Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006). Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit. *Accounting and Finance*, 46(3), 387-404. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2006.00174.x>
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The Role Of The Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature And Directions For Future Research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.
- Gros, M., Koch, S., & Wallek, C. (2017). Internal Audit Function Quality and Financial Reporting: Results of A Survey on German Listed Companies. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 291-329. <https://doi.org/10.1007/s10997-016-9342-8>
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler* (14. bs.). Türkmen Kitabevi.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2014). *A Primer On Partial Least Squares Structural Equation Modeling* (1. Baskı). Sage.
- Hanim Fadzil, F., Haron, H., & Jantan, M. (2005). Internal Auditing Practices And Internal Control System. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844-866. <https://doi.org/10.1108/02686900510619683>
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015). A New Criterion For Assessing Discriminant Validity in Variance-Based Structural Equation Modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 115-135. <https://doi.org/10.1007/s11747-014-0403-8>
- Hoos, F., Jr, W., Smith, J., & Tandy, P. (2013). Serving Two Masters: The Effects of Reporting Line and Management Training Ground on Internal Auditorss Judgments. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2358149>
- Hoos, F., Messier, W. F., Smith, J. L., & Tandy, P. R. (2018). An Experimental Investigation Of The Interaction Effect of Management Training Ground and Reporting Lines on Internal Auditors' Objectivity. *International Journal of Auditing*, 22(2), 150-163. <https://doi.org/10.1111/ijau.12110>
- IIA. (2016). *Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
- IIA. (2017). *Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları (Standartlar)*. IIA-Uluslararası İç Denetim Standartları.
- IIA. (2020). *The IIA's Three Lines Model: An update of the Three Lines of Defence*. The Institute of Internal Auditors.
- James, K. L. (2003). The Effects of Internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention. *Accounting Horizons*, 17(4), 315-327. <https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.4.315>

- Jiang, L., Messier, W. F., & Wood, D. A. (2020). The Association between Internal Audit Operations-Related Services and Firm Operating Performance. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 39(1), 101-124. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52565>
- Johnstone, K. M., Gramling, A. A., & Rittenberg, L. E. (2014). *Auditing: A Risk Based-Approach to Conducting a Quality Audit* (9th edition). Cengage Learning.
- Kabajeh, M. A. M., Al Shanti, A. M., Dahmash, F. N., & Hardan, A. S. (2012). Informational content of auditor's report and its impact on making decisions from lenders and management's view in the jordanian industrial public firms. *International Journal of Humanities and Social Science*, 2(14), 93-103.
- Karaca, H., & Tetik, N. (2023). İç Denetimin Hileli Finansal Raporlama Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Uygulama. İçinde *Özgür Publications*. Özgür Publications. <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub106>
- Karahan, M. (2017). Türkiye, ABD ve AB'de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması. *Al-Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 273-288.
- Kardeş Selimoğlu, S. (2014). Denetimin Genel Çerçevesi. İçinde *Muhasebe Denetimi* (4. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Kardeş Selimoğlu, S., & Özbek, C. Y. (2018). *İç Denetim-Uluslararası İç Denetim Standartları ile Uyumlu* (1. Baskı). Nobel Akademik Yayıncılık.
- Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., & Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız Denetim* (1. Basım). Nobel Akademik Yayıncılık.
- Kartal, F. (2013). Türkiyede kamu ve özel sektörde iç denetim uygulamaları. *Maliye ve Finans Yazıları*, 99, 8-36.
- Kaval, H. (2018). *Muhasebe Denetimi*. Gazi Kitabevi.
- Kavut, L., Taş, O., & Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İSMMMO.
- Kaya, B. (2014). İç Denetim. İçinde *İç Denetçilerin İç Kontrole İlişkin Rol ve Sorumlulukları* (Birinci Baskı). İç Denetim Koordinasyon Kurulu.
- Keizer, H. (2009). Utilizing Internal Audit: A CFO's Guide. *Financial Executive*, 25(10), 46-49.
- KGK. (2014). *BDS 610: İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- KGK. (2017a). *BDS 260: Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- KGK. (2017b). *BDS 315: İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- KGK. (2017c). *BDS 330: Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler*. Kamu Gözetimi Kurumu.

- KGK. (2018). *TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- KGK. (2019). *BDS 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- Kınaş, Y. (2021). *Kısmi En Küçük Kareler Yapısal Eşitlik Modellemesiyle Aracılık ve Düzenleyicilik Etkilerinin Araştırılması ve Bir Uygulama*. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi.
- Kline, R. B. (2018). Response to Leslie Hayduk's Review of Principles and Practice of Structural Equation Modeling, 4th Edition. *Canadian Studies in Population*, 45(3-4), 188. <https://doi.org/10.25336/csp29418>
- Kontogeorgis, G. (2018). The Role of Internal Audit Function on Corporate Governance and Management. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 8(4), 100. <https://doi.org/10.5296/ijaf.v8i4.13626>
- Krishnamoorthy, G. (1994). *External Auditors Evaluation of Internal Audit Work- A Cascaded Inference Approach*. University of Southern California.
- Krishnan, J., & Yang, J. S. (2009). Recent Trends in Audit Report and Earnings Announcement Lags. *Accounting Horizons*, 23(3), 265-288. <https://doi.org/10.2308/acch.2009.23.3.265>
- Kulak, F. (2009). *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve İç Denetim: Kavramsal Çerçeve ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasında İç KONTROL ve İç Denetimin Etkliliği Konusunda Bir Değerlendirme*. Marmara Üniversitesi.
- Lee, H.-Y., & Park, H.-Y. (2016). Characteristics of the internal audit and external audit hours: Evidence from S. Korea. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 629-654. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2015-1193>
- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), 287-323. <https://doi.org/10.2308/accr.00000016>
- Louwers, T., Blay, A., Sinason, D., Strawser, J., & Thibodeau, J. (2017). *Auditing & Assurance Services* (7th edition). McGraw Hill.
- Maletta, M. J. (1993). An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk. *Contemporary Accounting Research*, 2(9), 508-525.
- Maletta, M. J., & Kida, T. (1993). The Effect of Risk Factors on Auditors' Configural Information Processing. *The Accounting Review*, 3(68), 681-691.
- Margheim, L. (1986). Further Evidence On External Auditors Reliance On Internal Auditors. *Journal of Accounting Research*, 24, 194-205.

- Mazlina, M. Z. (2005). *The Impact of Audit Committee and Internal Audit Attributes on Internal Audit Contribution to Financial Statement Audits and Audit Fees: Perceptions of Malaysian Internal Auditors* [Phd]. Griffith Business School.
- McHugh, J., & Raghunandan, K. (1994). Hiring & firing the chief internal auditor. *Internal Auditor.*, 4(51), 34.
- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2017). *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach* (Tenth Edition). McGraw-Hill Education.
- Messier, W. F., Reynolds, J. K., Simon, C. A., & Wood, D. A. (2011). The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision. *The Accounting Review*, 86(6), 2131-2154.
- Meuwissen, R. (2014). The Auditing Profession. İçinde D. Hay, W. R. Knechel, & M. Willekens (Ed.), *The Routledge Companion to Auditing* (1st edition). Routledge.
- Mihret, D. G., & Admassu, M. A. (2011). Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective. *International Business Research*, 4(2), p67. <https://doi.org/10.5539/ibr.v4n2p67>
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484. <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>
- Moeller, R. R. (2016). *Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge* (Eighth edition). Wiley.
- Mollaoğulları, B. F. (2018). *Denetim Komitesinin İç Denetim Birimi Çalışmalarına Etkisi: Türkiye'de İç Denetim Birimi Yöneticilerinin Algısı Araştırması* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Manisa Celal Bayar Üniversitesi.
- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., & Bazerman, M. H. (2006). Conflicts Of Interest And The Case Of Auditor Independence: Moral Seduction And Strategic Issue Cycling. *Academy of Management Review*, 31(1), 10-29. <https://doi.org/10.5465/amr.2006.19379621>
- Moore, P. G. (1992). *External auditor reliance on internal auditors: An examination of the similarity of auditor judgments* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. University of Georgia.
- Morrill, C., & Morrill, J. (2003). Internal auditors and the external audit: A transaction cost perspective. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 490-504. <https://doi.org/10.1108/02686900310482632>
- Munro, L., & Stewart, J. (2011). External auditors' reliance on internal auditing: Further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 464-481. <https://doi.org/10.1108/02686901111142530>
- NAO, & HM Treasury. (2000). *A Good Practice Guide: Co-Operation Between Internal And External Auditors*. National Audit Office and HM Treasury.

- Norman, C. S., Rose, A. M., & Rose, J. M. (2010). Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 546-557. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.12.003>
- Nuhoğlu, İ., Gramling, A. A., & Wood, D. A. (2014). Are the Activities of the Internal Audit Function Associated with Audit Committee Quality Factors? *Bogazici Journal*, 28(1), 27-46. <https://doi.org/10.21773/boun.28.1.2>
- Obeid, O. A. (2007). *Evaluating the strength of the Internal Audit Function: The Case of Sudanese Banks* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. John Moores University.
- Oikonomidi, S., & Paulsson, N. (2016). *External Auditor's Trust in Internal Auditors* [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Karlstad Business School.
- Okodo, B., Aliu, M., & Yahaya, A. (2019). Assessing the Reliability of the Internal Audit Functions: The Issues. *Journal of Contemporary Research in Business, Economics and Finance*, 1(1), 46-55.
- Olgaç, S., & Yılmaz, V. (2023). Kısmi En Küçük Kareler Yapısal Eşitlik Modellemesi (KEKKYEM). İçinde *Kısmi En Küçük Kareler Yapısal Eşitlik Modellemesi Ve Sosyal Bilimlerde Uygulama Örnekleri*. İksad Yayınevi.
- O'Loughlin, C., & Swauger, J. (2016). *Internal Audit Quality Assurance and Improvement. A call to action: A component of the CBOK study*. The IIA Research Foundation.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim-Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol* (1. Baskı, C. 2). Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
- Özbilger, H. İ. (2021). İç Denetime Yeni Bir Bakış: Üçlü Hat Modelinin Değerlendirilmesi. *Denetişim*, 22, 40-54.
- Özer, M. A. (2020). *Kuruluşlarda Süreç, Performans ve Risk Analizi / Yönetimi* (3.). Gazi Kitabevi.
- Özoğlu, B., Mercan, C., & Çakıroğlu, S. (2010). *Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti: İç Denetim* (1. Basım). İ.B.B. Yayınları.
- Paino, H., Razali, F. M., & Jabar, F. A. (2015). The Influence of External Auditor's Working Style, Communication Barriers and Enterprise Risk Management toward Reliance on Internal Auditor's Work. *Procedia Economics and Finance*, 28, 151-155. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01094-1](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01094-1)
- Parker, S., & Johnson, L. A. (2017). The Development of Internal Auditing as a Profession in the U.S. During the Twentieth Century. *Accounting Historians Journal*, 44(2), 47-67. <https://doi.org/10.2308/aahj-10549>
- PCAOB. (2007). *AS 5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*. Public Company Accounting Oversight Board.
- PCAOB. (2015). *AS 2605: Consideration of the Internal Audit Function*. Public Company Accounting Oversight Board.

- Pickett, K. H. S. (2010). *The internal auditing handbook*. John Wiley & Sons Ltd.
- Pike, B. J., Chui, L., Martin, K. A., & Olvera, R. M. (2016). External Auditors' Involvement in the Internal Audit Function's Work Plan and Subsequent Reliance Before and After a Negative Audit Discovery. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 159-173. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51486>
- Pilcher, R., Gilchrist, D., Singh, H., & Singh, I. (2013). The Interface between Internal and External Audit in the Australian Public Sector: Internal and External Audit in the Public Sector. *Australian Accounting Review*, 23(4), 330-340. <https://doi.org/10.1111/auar.12032>
- Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 25-58. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50848>
- Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2014). *Principles of External Auditing* (4th edition). Wiley.
- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2011). Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee? *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 187-206. <https://doi.org/10.2308/bria-10065>
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.4.1255>
- Quick, R., & Henrizi, P. (2019). Experimental evidence on external auditor reliance on the internal audit. *Review of Managerial Science*, 13(5), 1143-1176. <https://doi.org/10.1007/s11846-018-0285-0>
- Raiborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini, M. (2017). The Internal Audit Function: A Prerequisite for Good Governance. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(2), 10-21. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22246>
- Regoliosi, C., & Martino, D. (2019). A study of the interactions between internal audit function and external auditors in Italy. *Corporate Ownership and Control*, 16(2), 38-47. <https://doi.org/10.22495/cocv16i2art4>
- Reinstein, A., Lander, G. H., & Gavin, T. A. (1994). The External Auditor's Consideration of the Internal Audit Function. *Managerial Auditing Journal*, 9(7), 29-36. <https://doi.org/10.1108/02686909410067570>
- Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), 277-298. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(03\)00072-8](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(03)00072-8)
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R., & McMickle, P. L. (2002). Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 147-163. <https://doi.org/10.2308/aud.2002.21.1.147>
- Ringle, C. M., Wende, S., & Becker, J.-M. (2022). *SmartPLS 4*. <https://www.smartpls.com>.

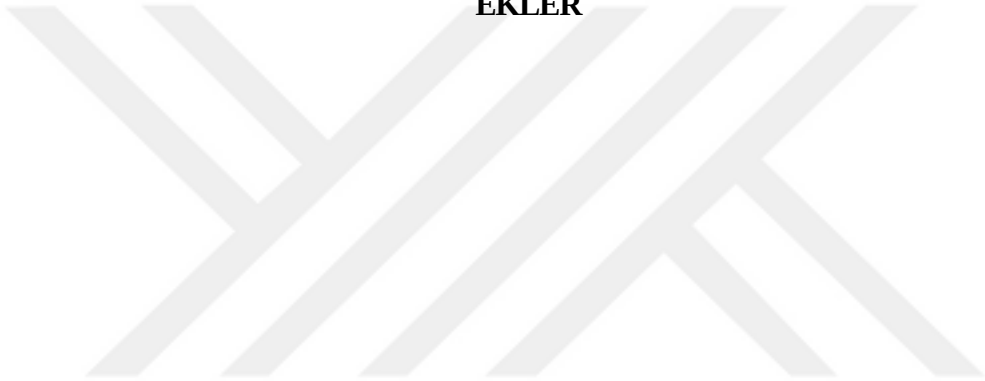
- Rittenberg, L., & Covaleski, M. A. (2001). Internalization versus externalization of the internal audit function: An examination of professional and organizational imperatives. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7), 617-641. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00015-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00015-0)
- Rittenberg, L., Moore, W., & Covaleski, M. (1999). The outsourcing phenomenon. *Internal Auditor*, 56(2), 42-47.
- Rose, A. M., Rose, J. M., & Norman, C. S. (2013). Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground? *Accounting & Finance*, 53(4), 1001-1019. <https://doi.org/10.1111/acfi.12025>
- Sağlar, J., & Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Saidin, S. Z. (2010). *The Relationship between Internal and External Auditors of Local Authorities in England and Malaysia*. The University of Sheffield.
- Sarstedt, M., Ringle, C., & Hair, J. (2017). Partial Least Squares Structural Equation Modeling. İçinde *Handbook of Market Research*. Springer Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-05542-8\\_15-1](https://doi.org/10.1007/978-3-319-05542-8_15-1)
- Schneider, A. (2003). An Examination Of Whether Incentive Compensation And Stock Ownership Affect Internal Auditor Objectivity. *Journal of Managerial Issues*, 15, 13.
- Schneider, A. (2009). The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13(4), 41-53.
- Schneider, A. (2010). Determining whether there are any Effects of Incentive Compensation and Stock Ownership on Internal Audit Procedures. *International Journal of Auditing*, 14(1), 101-110. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2009.00405.x>
- Singh, H., Woodliff, D., Sultana, N., & Newby, R. (2014). Additional Evidence on the Relationship between an Internal Audit Function and External Audit Fees in Australia. *International Journal of Auditing*, 18(1), 27-39. <https://doi.org/10.1111/ijau.12009>
- Soh, D. S. B., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622. <https://doi.org/10.1108/02686901111151332>
- Stefaniak, C. M., Houston, R. W., & Cornell, R. M. (2012). The Effects of Employer and Client Identification on Internal and External Auditors' Evaluations of Internal Control Deficiencies. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 39-56. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10179>
- Stein, M. T., Simunic, D. A., & O'Keefe, T. B. (1994). Industry Differences in the Production of Audit Services. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(Supplement), 128-142.

- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2009). *Internal Audit Independence And Objectivity: A Review Of Current Literature And Opportunities For Future Research*. Griffith University.
- Suwaidan, M. S., & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees. An empirical investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509-525.
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2013). Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2012-0761>
- Şimşek, K. (2019). *Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesi Üzerindeki Rolü: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketler Üzerinde Bir Anket Çalışması* [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. Marmara Üniversitesi.
- Teck-Heang, L., & Ali, A. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12).
- Tenenhaus, M., Amato, S., & Vinzi, V. E. (2004). A global Goodness-of-Fit index for PLS structural equation modelling. 739-742.
- Teo, T. (2008). Pre-service teachers' attitudes towards computer use: A Singapore survey. *Australasian Journal of Educational Technology*, 24(4), Article 4. <https://doi.org/10.14742/ajet.1201>
- Uzay, Ş. (2003). İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 71-82.
- Wallace, W. A., & Kreutzfeldt, R. W. (1991). Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors\*. *Contemporary Accounting Research*, 7(2), 485-512. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1991.tb00826.x>
- Wetzels, M., Odekerken-Schröder, G., & van Oppen, C. (2009). Using PLS Path Modeling for Assessing Hierarchical Construct Models: Guidelines and Empirical Illustration. *MIS Quarterly*, 33(1), 177-195. <https://doi.org/10.2307/20650284>
- Whittington, R., & Margheim, L. (1993). The Effects of Risk, Materiality, and Assertion Subjectivity on External Auditors' Reliance on Internal Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12(1), 16.
- Wood, D. A. (2004). *Increasing Value Through Internal and External Auditor Coordination*. The IIA Research Foundation.
- Yasin, F. M., & Nelson, S. P. (2012). Audit Committee And Internal Audit: Implications On Audit Quality. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 20(2), 187-218.

- Yıldız, E. (2021). *SmartPLS ile Yapısal Eşitlik Modellemesi Reflektif ve Formatif Yapılar* (2. Baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Zain, M. M., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2006). Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), 1-18. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00306.x>





**EKLER**

### Ek 1: Anket Formu

|                                                                                      |                                        |                                            |                                             |                                       |                                       |                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------------|---------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------|----------------------------------------------------|
| Katılımcı Profiline İlişkin Sorular                                                  |                                        |                                            |                                             |                                       |                                       |                                                    |
| Lütfen aşağıdaki ifadelerden size uygun olanı işaretleyiniz.                         |                                        |                                            |                                             |                                       |                                       |                                                    |
| Mail Adresiniz:                                                                      |                                        |                                            |                                             |                                       |                                       |                                                    |
| Bağımsız denetim mesleğinde deneyiminiz:                                             |                                        |                                            |                                             |                                       |                                       |                                                    |
| 1. İki yıldan az<br><input type="checkbox"/>                                         | 2. 2-4 Yıl<br><input type="checkbox"/> | 3. 5-10 Yıl<br><input type="checkbox"/>    | 4. 10 Yıl üstü<br><input type="checkbox"/>  |                                       |                                       |                                                    |
| Ünvanınız:                                                                           |                                        |                                            |                                             |                                       |                                       |                                                    |
| Denetçi                                                                              | Kıdemli Denetçi                        | Baş Denetçi                                | Sorumlu Denetçi                             |                                       |                                       |                                                    |
| Profesyonel sertifika(lar)ınız:                                                      |                                        |                                            |                                             |                                       |                                       |                                                    |
| 1. CPA <input type="checkbox"/>                                                      | 2. CISA <input type="checkbox"/>       | 3. CIA <input type="checkbox"/>            | 4. KGK Yetki <input type="checkbox"/>       | Diğer: <input type="checkbox"/>       |                                       |                                                    |
| Çalışılan Firma:                                                                     |                                        |                                            |                                             |                                       |                                       |                                                    |
| 1. Dört Büyükler <input type="checkbox"/>                                            |                                        | 2. Diğer <input type="checkbox"/>          |                                             |                                       |                                       |                                                    |
| Denetlediğiniz iç denetim birimine sahip olan firmanın bulunduğu sektör              |                                        |                                            |                                             |                                       |                                       |                                                    |
| 1. Banka<br><input type="checkbox"/>                                                 | 2. Sigorta<br><input type="checkbox"/> | 3. Aracı Kurum<br><input type="checkbox"/> | 4. Portföy Şti.<br><input type="checkbox"/> | 5. İmalat<br><input type="checkbox"/> | 6. Hizmet<br><input type="checkbox"/> | 7. Diğer: (Belirtiniz)<br><input type="checkbox"/> |
| Genel Olarak Denetlediğiniz Şirketlerin İçinde İç Denetim Fonksiyonu Olanların Oranı |                                        |                                            |                                             |                                       |                                       |                                                    |
| %10'dan az <input type="checkbox"/>                                                  | %10-%25 <input type="checkbox"/>       | %25-%50 <input type="checkbox"/>           | %50'den fazla <input type="checkbox"/>      |                                       |                                       |                                                    |

#### GENEL SORU:

Lütfen denetlediğiniz firmalardan iç denetim birimine sahip olan bir firmayı temel olarak aşağıdaki soruları cevaplayınız.

S1: Firmanın iç denetim fonksiyonu yeterli düzeyde kaliteye sahiptir.

|                                                  |                                       |                                     |                                      |                                                 |
|--------------------------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Kesinlikle Katılmıyorum | <input type="checkbox"/> Katılmıyorum | <input type="checkbox"/> Kararsızım | <input type="checkbox"/> Katılıyorum | <input type="checkbox"/> Kesinlikle Katılıyorum |
|--------------------------------------------------|---------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                          |                          |                          |                          |                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| <b>A-) Bu bölümde iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı ve tarafsızlığına ilişkin</b> ifadeler yer almaktadır. İfadelere katılım düzeyinizi (1) kesinlikle katılmıyorum ve (5) kesinlikle katılıyorum olacak şekilde lütfen belirtiniz.                                                        | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |
| T1. İç denetim birim başkanı doğrudan yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı olarak görev yapmaktadır.                                                                                                                                                                                   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| T2. İç denetim birimi kurumda talep ettiği herkesle (bağımsız denetçiler dahil) görüşebilmekte ve her türlü bilgi, belgeye erişim sağlayabilmektedir.                                                                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| T 3. İç denetçilerin özlük hakları ve atama kararları YK veya Denetim Komitesi tarafından belirlenmektedir.                                                                                                                                                                                    | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| T 4. İç denetçinin sabit maaşı dışında kurumun elde ettiği gelir veya kâra göre değişen teşvik tazminatı bulunmamaktadır.                                                                                                                                                                      | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| T 5. Şirkette iç denetçiler idari görevlere atanmamaktadır.                                                                                                                                                                                                                                    | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| T 6. İç denetçiler çalıştıkları şirkette herhangi bir departmana veya yöneticiye danışmanlık hizmeti vermemektedir.                                                                                                                                                                            | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| T 7. İç denetçilerin ilgili meslek kuruluşlarına üye olmalarının onların tarafsızlıklarını artırıcı bir etkisi vardır.                                                                                                                                                                         | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| T 8. İşletmede denetim komitesi olmalıdır.                                                                                                                                                                                                                                                     | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <b>B-) Bu bölümde iç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergileyip sergilemediğine ilişkin</b> ifadeler yer almaktadır. İfadelere katılım düzeyinizi (1) kesinlikle katılmıyorum ve (5) kesinlikle katılıyorum olacak şekilde lütfen belirtiniz. | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |
| SY1. İç denetim fonksiyonunun amacını, yetkisini ve sorumluluğunu tanımlayan bir iç denetim yönetmeliği bulunmaktadır.                                                                                                                                                                         | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| SY 2. İç denetim fonksiyonu işletmenin büyüklüğü ve şartları ile uyumlu bir denetim rehberine sahiptir.                                                                                                                                                                                        | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| SY 3. İç denetim fonksiyonu her bir görev için denetim planı ve programı oluşturmakta ve uygulamaktadır.                                                                                                                                                                                       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| SY 4. İşletmenin iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan <b>iç ve dış kalite güvence ve geliştirme programı</b> vardır ve düzenli bir şekilde uygulanmaktadır.                                                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <b>C-) Bu bölümde iç denetçilerin mesleki yeterliğine ilişkin</b> ifadeler yer almaktadır. İfadelere katılım düzeyinizi (1) kesinlikle katılmıyorum ve (5) kesinlikle katılıyorum olacak şekilde lütfen belirtiniz.                                                                            | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |
| Y1. İç denetçiler meslekleri ile ilgili yeterli eğitime sahiptir.                                                                                                                                                                                                                              | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Y 2. İç denetçiler uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahiptir.                                                                                                                                                                                                                       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Y 3. İç denetçiler meslekleri ile ilgili yeterli deneyime sahiptir.                                                                                                                                                                                                                            | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Y 4. İç denetim biriminin bütçesi ve personel sayısı işletmenin büyüklüğü ve faaliyetleri ile orantılıdır.                                                                                                                                                                                     | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Y 5. İç denetim görevlerinde iç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve atanmasına ilişkin yerleşik politikalar vardır.                                                                                                                                                                       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |                          |                          |                          |                          |                          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Y 6. İç denetçiler, işletmenin finansal raporlamasına ve geçerli bir finansal raporlama çerçevesine ilişkin gerekli bilgiye sahiptir.                                                                                                                                                                                                   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Y 7. İç denetimin, kadrolu iç denetçiler tarafından yerine getirilmesi, hizmet alımı suretiyle yerine getirilmesine göre daha etkin olmasına neden olur.                                                                                                                                                                                | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <b>D-) Bu bölümde iç denetim fonksiyonu çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygunluğuna ilişkin ifadeler yer almaktadır. İfadelere katılım düzeyinizi (1) kesinlikle katılmıyorum ve (5) kesinlikle katılıyorum olacak şekilde lütfen belirtiniz.</b>                                                                  | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |
| Ç1. İç denetim fonksiyonunun çalışması uygun şekilde planlanmakta, uygulanmakta ve belgelendirilmektedir.                                                                                                                                                                                                                               | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Ç 2. İç denetim fonksiyonunun çalışması uygun şekilde denetlenmekte ve gözden geçirilmektedir.                                                                                                                                                                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Ç 3. İç denetim fonksiyonu makul sonuçlar çıkarmasını sağlamak için yeterli ve uygun kanıt elde edilmektedir.                                                                                                                                                                                                                           | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Ç 4. İç denetim fonksiyonu tarafından ulaşılan sonuçlar, içinde bulunulan şartlara uygundur.                                                                                                                                                                                                                                            | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Ç 5. İç denetim fonksiyonu tarafından hazırlanan raporlar, yapılan çalışmaların sonuçlarıyla tutarlıdır.                                                                                                                                                                                                                                | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <b>E-) Bu bölümde iç denetçilerle bağımsız denetçiler arasındaki iletişim ve işbirliğine ilişkin ifadeler yer almaktadır. İfadelere katılım düzeyinizi (1) kesinlikle katılmıyorum ve (5) kesinlikle katılıyorum olacak şekilde lütfen belirtiniz.</b>                                                                                  | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |
| İ1. İç denetim birimi ile denetim dönemi boyunca düzenli toplantı ve görüşmeler yapılmaktadır.                                                                                                                                                                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| İ2. İç denetim fonksiyonunu etkileyebilecek önemli hususlar hakkında iç denetim birimi bilgilendirilmektedir.                                                                                                                                                                                                                           | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| İ 3. Bağımsız denetçinin, iç denetim fonksiyonunun raporlarına erişimi genel olarak vardır.                                                                                                                                                                                                                                             | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| İ 4. İç denetim fonksiyonu, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli konular hakkında bağımsız denetçiye bilgi vermektedir.                                                                                                                                                                                               | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| İ 5. Denetim dönemi boyunca bağımsız ve iç denetçiler, mali tablo denetimini kapsayan ortak bir misyona sahip olmuşlardır.                                                                                                                                                                                                              | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| <b>F-) Bu bölümde bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna güveninin niteliği ve sonuçlarına ilişkin ifadeler bulunmaktadır. Lütfen ifadeye katılma düzeyinizi (1) kesinlikle katılmıyorum ve (5) kesinlikle katılıyorum olacak şekilde belirtiniz.</b>                                                                            | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |
| ÖR1. İşletmenin önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu hesap veya işlemlerinin denetiminde iç denetim çalışmalarına daha az güven duyarım.                                                                                                                                                                                             | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| ÖR2. İşletmenin önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu hesap veya işlemlerinin denetiminde iç denetim fonksiyonundan daha az doğrudan yardım alırım.                                                                                                                                                                                   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| NÖ1. Nesnel (yoruma dayanmayan-objektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlerin denetiminde (örneğin banka mutabakatları veya stok sayımı), öznel (yoruma dayalı-subjektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlere göre (örneğin stok değerlemesi veya garanti karşılık tahmini) iç denetimden doğrudan yardım almaya daha fazla başvururum. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                            |                            |                            |                            |                            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------------------|
| NÖ2. Nesnel (yoruma dayanmayan-objektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlerin denetiminde (örneğin banka mutabakatları veya stok sayımı), öznel (yoruma dayalı-subjektif) kanıt gerektiren hesap ve işlemlere göre (örneğin stok değerlemesi veya garanti karşılık tahmini) <b>iç denetim çalışmalarından daha fazla</b> faydalanırım. | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   |
| KM1. Kontrol testlerinde maddi doğrulama testlerine göre <b>iç denetim çalışmalarından daha fazla</b> faydalanırım.                                                                                                                                                                                                                    | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   |
| KM2. Kontrol testlerinde maddi doğrulama testlerine göre <b>iç denetim fonksiyonundan daha fazla doğrudan yardım</b> alırım.                                                                                                                                                                                                           | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   |
| DS1. İç denetim çalışmalarından faydalanmak bütçelenmiş denetim saatini azaltır.                                                                                                                                                                                                                                                       | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   | <input type="checkbox"/>   |
| Eğer cevabınız olumlu ise; denetim saati düşer;                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                            |                            |                            |                            |                            |
| <input type="checkbox"/> % 10'dan az <input type="checkbox"/> % 10-%20 <input type="checkbox"/> % 20'den fazla                                                                                                                                                                                                                         |                            |                            |                            |                            |                            |
| DS2. İç denetçilerden doğrudan yardım almak bütçelenmiş denetim saatini azaltır.                                                                                                                                                                                                                                                       | 1 <input type="checkbox"/> | 2 <input type="checkbox"/> | 3 <input type="checkbox"/> | 4 <input type="checkbox"/> | 5 <input type="checkbox"/> |
| Eğer cevabınız olumlu ise; genel olarak ortalama bu azalışın oranı;                                                                                                                                                                                                                                                                    |                            |                            |                            |                            |                            |
| <input type="checkbox"/> % 10'dan az <input type="checkbox"/> % 10-% 20 <input type="checkbox"/> %20'den fazla                                                                                                                                                                                                                         |                            |                            |                            |                            |                            |
| DÜ1. İç denetim çalışmalarını kullanmak denetim ücretini düşürür.                                                                                                                                                                                                                                                                      | 1 <input type="checkbox"/> | 2 <input type="checkbox"/> | 3 <input type="checkbox"/> | 4 <input type="checkbox"/> | 5 <input type="checkbox"/> |
| Eğer cevabınız olumlu ise; denetim ücretindeki ortalama azalış;                                                                                                                                                                                                                                                                        |                            |                            |                            |                            |                            |
| <input type="checkbox"/> % 10'dan az <input type="checkbox"/> % 10-%20 <input type="checkbox"/> % 20'den fazla                                                                                                                                                                                                                         |                            |                            |                            |                            |                            |
| DÜ2. İç denetçilerden doğrudan yardım almak denetim ücretini düşürür.                                                                                                                                                                                                                                                                  | 1 <input type="checkbox"/> | 2 <input type="checkbox"/> | 3 <input type="checkbox"/> | 4 <input type="checkbox"/> | 5 <input type="checkbox"/> |
| Eğer cevabınız olumlu ise; denetim ücretindeki ortalama düşüş;                                                                                                                                                                                                                                                                         |                            |                            |                            |                            |                            |
| <input type="checkbox"/> % 10'dan az <input type="checkbox"/> % 10-% 20 <input type="checkbox"/> %20'den fazla                                                                                                                                                                                                                         |                            |                            |                            |                            |                            |
| 11. Lütfen ankette yer almayan ancak sizin iç denetime güveninizi etkileyen durumları belirtiniz.                                                                                                                                                                                                                                      |                            |                            |                            |                            |                            |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                            |                            |                            |                            |                            |

## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : KILIÇASLAN, ZAHİD

Uyruğu : T.C.

### Eğitim

| Derece        | Eğitim Birimi                      | Mezuniyet tarihi |
|---------------|------------------------------------|------------------|
| Yüksek lisans | Hacettepe Üniversitesi İİBF-Maliye | 2010             |
| Lisans        | Ankara Üniversitesi SBF-İktisat    | 2001             |
| Lise          | İzmir Maliye Meslek Lisesi.        | 1997             |

### İş Deneyimi

| Yıl  | Yer                 | Görev   |
|------|---------------------|---------|
| 2003 | Sayıştay Başkanlığı | Denetçi |
| 1997 | Maliye Bakanlığı    | Memur   |

### Yabancı Dil

İngilizce



*GAZİLİ OLMAK AYRICALIKTIR..*

