

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN İÇ DENETİME GÜVEN FAKTÖRLERİ VE TÜRKİYE İÇİN BİR DEĞERLENDİRME*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 29.10.2024
Kabul Tarihi : 24.12.2024
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1575871

Dr. Zahid KILIÇASLAN**
Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU***
Prof. Dr. Serap S. YANIK****
Prof. Dr. Murat ATAN*****

Bibliyografik Bilgiler

Kılıçaslan, Z., Ayanoglu, Y., Yanik, S., S., & Atan, M. (2025). "Bağımsız Denetçinin İç Denetime Güven Faktörleri ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2025, Sayı : 74, Sayfa : 347-368) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1575871>

ÖZ

Bağımsız denetçilerin iç denetime güven duyması ve finansal tablo denetiminde iç denetçilerin çalışmalarından faydalanması hem zaman hem de maliyet anlamında kendilerine katkı sağlarken denetimin kalitesini de artırıcı bir unsur olabilmektedir. Ancak iç denetime güven bağımsız denetçilerin her aşamada mesleki şüphecilik anlayışı nedeniyle kolay gerçekleşmemektedir. İç denetim fonksiyonunun çalışmalarına güven duyulup duyulmadığını belirlemekte gerek ilgili bağımsız denetim standartlarında gerekse literatürde farklı kısıtlar ve kriterler belirlenmiştir. Bu çalışmada bağımsız denetçilerin iç denetçilere olan güveninin ölçümünde anket sorularında bazı revizyonlar yapılmak suretiyle Albawwat (2017) yapısal eşitlik modeli kullanılmıştır. Söz konusu modelde iç denetçilerin

* Bu çalışma "Bağımsız Denetçinin İç Denetim Fonksiyonuna Güvenini Etkileyen Faktörler ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir.

** Sayıştay Uzman Denetçisi, zkilicaslan@gmail.com, ORCID ID: 0009-0005-3370-7672

*** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, Tez Danışmanı, yıldiz.ayanoglu@hbv.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-1024-2105

**** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, Tez İzleme Komitesi Üyesi, serap.yanik@hbv.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-7525-8717

***** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonometri Bölümü Öğretim Üyesi, Tez İzleme Komitesi Üyesi, murat.atan@hbv.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-2485-9456

tarafsızlığı, mesleki yeterliliği, sistemli ve disiplinli yaklaşımları, hazırladıkları raporların bağımsız denetçilerin amaçlarına uygunluğu, iletişim ve koordinasyon içinde olmaları ile kültürün etkisi araştırılmıştır. Ancak bu çalışmada ankete katılan bağımsız denetçiler Türkiye ile sınırlı tutulduğu için kültür faktörünü belirlemeye yönelik sorulara yer verilmemiştir. Elde edilen sonuçlara göre bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarından faydalanabilmek için duymaları gereken güveni, sadece iç denetçilerin mesleki yeterlik seviyesi olumlu yönde etkilemekte, diğer dört faktör ise etkilememektedir. Bu sonuç aslında bağımsız denetim prosedürlerinde iç denetçilerin çalışmalarından yeterince faydalanılmadığının bir göstergesi kabul edilebilir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, İç Denetim, İç Denetim Çalışmalarına Güven, Yapısal Eşitlik Modeli (YEM)

Jel Kodları: M41, M42,C38

THE RELIANCE FACTORS OF EXTERNAL AUDITOR ON INTERNAL AUDIT AND AN ASSESSMENT FOR TÜRKİYE

ABSTRACT

The reliance of external auditors on internal auditing and the utilization of internal auditors' work in the audit of financial statements can contribute to both time and cost efficiency while also serving as a factor that enhances the quality of the audit. However, reliance on internal auditing does not easily materialize at every stage due to the professional skepticism inherent in the approach of external auditors. Various constraints and criteria have been established both in relevant external auditing standards and in the literature to determine whether rely on the work of internal auditors. In this study, the structural equation model of Albawwat (2017) was used, with certain revisions to the survey questions, to measure the reliance of external auditors on the internal auditors. The model examined factors such as the objectivity of internal auditors, their professional competence, their systematic and disciplined approach, the relevance of their reports to the goals of external auditors, their communication and coordination abilities, as well as the influence of culture. However, since the external auditors participating in this study were limited to Turkey, questions aimed at identifying the culture factor were excluded. According to the results obtained, among the factors influencing the level of reliance required by external auditors to utilize the work of internal auditors, only the professional competence of internal auditors had a positive effect, while the other four factors did not. This outcome may be seen as an indication that the work of internal auditors is not sufficiently utilized in external audit procedures.

Keywords: External Audit, Internal Audit, Reliance on Work of Internal Audit, Structural Equation Model (SEM)

Jel Codes: M41, M42,C38

1. GİRİŞ

21. yüzyılın başında uluslararası bilinirliği olan firmalarda görülen yolsuzluklar ve usulsüzlükler iç denetim ve bağımsız denetimin yapısının tartışılmasına, etkinliğinin sorgulanmasına yol açmıştır. Özellikle bağımsız denetçiler tarafından ilgili firmaların finansal tablolarındaki hatalı veya hileli işlemlerin tespit edilememesi veya kamuoyunun zamanında ve doğru bir şekilde bilgilendirilmemesi, bağımsız denetime olan güvenin zedelenmesine neden olmuştur. Bu güvenin yeniden tesisi amacıyla bağımsız denetimin görevi ile bu göreve ilişkin sorumlulukları yeniden belirlenmiş ve genişletilmiş, iç kontrolün daha etkin işlemesi ve izleme faaliyetlerinin iyileştirilmesi için Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) çıkarılmış, The Committee of Sponsoring Organizations (COSO) iç kontrol standartlarında değişikliğe gidilmiş, iç denetim ve bağımsız denetim standartlarında düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda iki denetim biriminin işbirliğine ayrı bir önem verilmiştir. Yapılan düzenlemelerle var olan işbirliğinin kapsamı genişletilmiş ve teşvik edilmiştir. Bu işbirliği yoluyla bağımsız denetim ile iç denetimin daha etkin ve verimli çalışması amaçlanmıştır (Bame-Aldred, vd., 2013).

İki denetim birimi arasındaki işbirliğinin en önemli sonuçlarından birisini, bağımsız denetçinin finansal tabloların denetiminde iç denetim fonksiyonunun¹ çalışmalarından faydalanması oluşturmaktadır. Bu faydalanma için bağımsız denetçinin firmanın iç denetim fonksiyonuna güven duyması gerekmektedir. Bu güven bağımsız denetçinin denetimi esnasında denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına, iç denetçinin çalışmaları çerçevesinde karar vermesini sağlayacaktır. İç denetim fonksiyonuna güven sonucu iç denetim çalışmalarından faydalanılmasının denetim maliyetlerini azaltması ve denetim süresini kısaltması gibi olumlu sonuçları olabileceği gibi güven konusunda verilecek yanlış bir karar; dava edilme riskine, kontrol riskinin yanlış tespitine, denetim kalitesinin düşmesine, denetim süresinin uzamasına ve benzeri olumsuz sonuçlara yol açabilecektir. Bağımsız denetçilerin iç denetime güven duymaları ve finansal tablo denetimlerinde iç denetçi çalışmalarından faydalanmalarının neden olacağı olumlu ve olumsuz sonuçlar bu güven kararının ayrı bir denetim standardında incelenmesine neden olmuştur. Bu kapsamda “610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması” standardı ile finansal tablo denetiminde iç denetçi çalışmalarının kullanılabilmesi açısından bağımsız denetçi tarafından iç denetimde ve iç denetçilerde aranması gereken şartlar belirlenmiştir. Ancak ilgili standartta güvene ilişkin şartlar ayrıntılı bir şekilde sıralanmamış ve kapsamlı bir şekilde açıklanmamıştır. Bu nedenle alan literatüründe güven faktörlerinin kapsamına ve güvenin sonuçlarına ilişkin pek çok çalışma yapılmış ve bu konuda belli bir literatür oluşmuştur (Bame-Aldred vd., 2013, Alsukker, 2014).

Çalışmada Türkiye’deki firmaların bağımsız denetiminde görev yapan bağımsız denetçiler açısından iç denetim fonksiyonlarına güvene ilişkin faktörlerin neler olabileceği Albawwat (2017) tarafından geliştirilen model çerçevesinde ve de literatürde yapılan çalışmalar da esas alınarak ortaya konulmuş, bu faktörlerin güven ve iç denetim kalitesine etkisi ölçülmeye çalışılmıştır.

1 İç denetim fonksiyonu ifadesi 610 nolu Bağımsız Denetim Standardında “İşletmenin iç kontrol süreçlerinin, kurumsal yönetim ve risk yönetiminin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetleri yürüten fonksiyon” şeklinde tanımlanmıştır. Çalışmada standartlarla uyumlu olması açısından aynı ifade kullanılmıştır.

2. BAĞIMSIZ DENETİM - İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

2.1. Bağımsız Denetçi - İç Denetçi Benzerlik ve Farklılıkları

İç denetimle bağımsız denetimin yakın ilişki içinde bulunmalarının en önemli nedeni iki denetim biriminin de finansal bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmelerinden ileri gelmektedir. Uygulanan denetim metodu ile işletmenin finansal tablolarının güvenilirliği sorgulanmakta, iç kontrol süreçleri gözden geçirilmekte, düzenlemelere uyumun sağlanması gözetilmekte, varlıkların korunması ve doğrulanması amaçlanmaktadır (Oikonomidi & Paulsson, 2016, s. 15).

Bağımsız denetimi iç denetimden ayıran en önemli fark finansal tabloların güvenilirliğine ilişkin bakış açısından ileri gelmektedir. Bağımsız denetçi genel olarak bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve güvenilirliği ile ilgilenmektedir. Bu nedenle bağımsız denetçinin odak noktası finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı ile ilgili kanıtlar olmaktadır. İç denetçi ise işletmenin sadece finansal tablolarının değil önemli tüm faaliyetlerinin bir risk yönetimi ve iç kontrol sistemi çerçevesinde yürütülüp yürütülmediği ile ilgilenmekte ve yönetime tavsiyede bulunmaktadır. Bu amaçla denetçi, sistemin zayıf yönlerini ve etkisini belirlemeye çalışmaktadır. Bir anlamda iç denetçi finansal olsun ya da olmasın tüm sistemlerle ilgilenmektedir. Bununla birlikte hem bağımsız denetçiler hem de iç denetçiler finansal işlemlerin incelenmesi ve analizinde aynı denetim prosedürlerini kullanmalarından ötürü benzer denetim metodolojisi uygulamakta ve bu durum iki denetim fonksiyonunu birbirine oldukça yaklaştırmaktadır (Pickett, 2010, s. 90-92). Öte yandan iki denetim metodu arasında güvence sağlanan müşteri, denetimin amacı, denetim zamanlaması, verilen görüş ve işletmeye sağlanan katkı, bağımsızlık ve uygulanan denetim standartları bakımından farklılıklar bulunmaktadır (CIIA, 2020; Pickett, 2010).

2.2. Bağımsız Denetçi ve İç Denetime Güveni

BDS 610, bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna belirlenmiş bazı gerekliliklerin sağlanması durumunda güven duyabileceğini, bu güven sonucunda iç denetçi çalışmalarından denetim kanıtı olarak faydalanabileceğini belirtmektedir. İlgili standartta “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması” kavramı; denetim kanıtının; **(a)** İç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetimde kullanılmasını ve/veya **(b)** İç denetçilerden bağımsız denetçinin gözetimi, yönlendirmesi ve gözden geçirmesi suretiyle doğrudan yardım alınmasını, kapsayacak şekilde kullanılmıştır (Bame-Aldred vd., 2013; KGK, 2023)

BDS 610 no’lu standart bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmasından faydalanmayı öngördüğü durumlarda **a)** İç denetçinin tarafsızlığını, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığını **b)** İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergileyip sergilemediğini **c)** İç denetim fonksiyonunun yeterli düzeyini gözden geçirmesi gerektiğini belirtmektedir (KGK, 2023). İlgili standartta bu faktörler güven kararı açısından esas faktörler olarak sayılmakla birlikte denetimin başında bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygun olup olmadığını değerlendirmesi gerektiğinden bahisle bu uygunluk değerlendirmesi de güvenin belirlenmesi açısından bir diğer faktör olarak sayılabilir. Aynı zamanda hem BDS 610 nolu hem de BDS 315 “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” standartlarında bağımsız denetçiler ve iç denetçiler arasındaki koordinasyon ve iletişimin güven için önemli bir kriter olarak sayılması bu değişkeni de güven açısından önemli bir faktör haline getirmektedir.

3. İÇ DENETİM FONKSİYONUNA GÜVENİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

3.1. İç Denetim Fonksiyonunun Tarafsızlığı

İç denetim fonksiyonunun tarafsızlığı, bağımsız denetim standartlarında; iç denetçinin görevlerini çıkar çatışmasına, yanlılığa (tarafılığa) veya başkalarının mesleki kararları üzerinde etki etmesine imkan vermeden yapabilmesi şeklinde ifade edilmiştir (KGK, 2023). Tablo 1’de literatürde bağımsız denetçinin iç denetçi tarafsızlığını ve/veya bağımsızlığını değerlendirirken göz önünde bulundurabileceği değişkenler (faktörler) ve anket çalışmalarının sonuçları (bulguları) özetlenmiştir.

Tablo 1: İç denetçi tarafsızlığı ve/veya bağımsızlığı ile ilgili çalışmalar

Alt Faktörler	İlgili Çalışmalar	Bulgu
İç denetim fonksiyonunun organizasyondaki yeri ve konumu	(Desai vd., 2011) (Glover vd., 2008)	Kurumsal olarak iç denetim fonksiyonunun konumu güveni olumlu etkileyebilmektedir.
	(Al-Twajiry vd., 2004)	Kurum içinde iç denetimin faaliyetleri ve statüsü açık bir şekilde belirlendiğinde (kurum içi yazılı mevzuatla) güven derecesi artabilmektedir.
	(Suwaidan & Qasim, (2010), (Obeid, 2007), (Chen vd., 2017) (Argento vd., 2018)	İç denetim biriminin diğer birimlerden ayrı olarak yapılandırılması ve doğrudan üst yönetime ve denetim komitesine bağlı olması, görevini yerine getirirken organizasyondaki her birimle görüşme yapabilmesi güvene olumlu katkıda bulunur.
İç denetçilere verilen teşviklerin tarafsızlığa etkisi	(Dezoot vd., 2000, 2001; Schneider, 2003, 2010). (Chen vd., 2017)	İç denetçilere sabit maaşları dışında verilen teşvik tazminatları veya hisse sahipliği bağımsız denetçilerin güvenini azaltmaktadır.
İç denetçilerin idari görevlere atanması	(Messier vd., 2011), (Breger vd., 2020)	Kurum içinde iç denetim fonksiyonunun idari görevlere yönelik personel hazırlama yeri olarak konumlandırılması, bağımsız denetçilerin iç denetimin tarafsızlık algısına olumsuz etkisi vardır.
İç denetçiler tarafından yerine getirilen danışmanlık hizmeti	(Albawwat, 2017; Brody vd., 2015; Eller, 2014) (Breger vd., 2020)	İç denetçilerin danışmanlık hizmeti vermesinin tarafsızlıklarını azaltıcı etkisi bulunmaktadır.
İç denetçilerin meslek kuruluşlarına üyeliği	(Albawwat, 2017; KGK, 2023)	İç denetçilerin mesleki kuruluşlara üyeliği bağımsız denetçinin tarafsızlık algısına olumlu etkide bulunur.
Denetim komitesinin varlığı	(Abbott vd., 2012a), (Munro & Stewart 2011)	Denetim komitesinin varlığı iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığını artırıcı etkide bulunmaktadır.

3.2. İç Denetim Fonksiyonunun Kalite Kontrol Dahil Sistematik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Sergilemesi

Bağımsız denetçinin iç denetime güvenini etkileyen başlıca faktörlerden bir diğeri ise iç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım ortaya koyarak görevini yerine getirip getirmediğidir. Bu ifade BDS 610 nolu bağımsız denetim standardına 2013 yılında dahil edilmiştir.² Sistematik yaklaşım kavramı denetimin ana süreçleri olan planlama, programlama ve uygulama süreçlerini ifade ederken, disiplinli yaklaşım kavramı, faaliyetin belli kurallar çerçevesinde özenle ve dikkatli bir biçimde yapılmasını ifade etmektedir. Bu nedenle yapılan faaliyete ve iç denetçinin kendisine yönelik belirlenmiş standart ve ilkeler sonucu kapsamı belirlenmiş ve sınırları çizilmiş denetim anlayışı bu kavramın bir yansımasıdır (Kardeş Selimoğlu & Özbek, 2018).

Aşağıda Tablo 2’de literatürde bağımsız denetçi açısından iç denetim fonksiyonunun kalite kontrolle birlikte sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergileyip sergilemediği değerlendirilirken göz önünde bulundurabilecek ve anket çalışmasında kullanılan değişkenler gösterilmiştir.

Tablo 2: İç denetimde sistemli ve disiplinli yaklaşım olup olmadığını ortaya koyan çalışmalar

Alt Faktörler	İlgili Çalışmalar	Bulgu
İç denetim yönetmeliğinin varlığı	(Suwaidan & Qasim, 2010), (IIA, 2016)	İç denetim yönetmeliğinin bulunması iç denetime güveni olumlu etkiler.
İç denetim rehberinin bulunması, iç denetim planı ve denetim programının yürütülmesi	(Soh & Martinov-Bennie, 2011), (KGK, 2023), (IIA, 2016)	İç denetim rehberinin varlığı, iç denetim planı ve denetim programının uygulanması iç denetim kalitesini olumlu etkiler.
İç denetimde kalite kontrolün varlığı ve iç denetim standartlarına uyum seviyesi	(Breger vd., 2020), (IIA, 2016; Soh & Martinov-Bennie, 2011)	İç denetim fonksiyonunun iç ve dış kalite kontrol süreçlerine tabi olması, denetiminde iç denetim standartlarını uygulaması iç denetim kalitesini artırıcı bir unsurdur.

3.3. İç Denetim Fonksiyonunun Mesleki Yeterliği

Mesleki yeterlik BDS 610 no’lu standartta, iç denetimin kendisine verilen görevleri gerekli özeni göstererek, meslek standartları ile uyumlu bir biçimde yerine getirmesi, bunu yaparken gerekli olan bilgi ve yeteneğe sahip olması ve bunların devamlılığını sağlaması olarak ifade edilmiştir (KGK, 2023). Tablo 3’te literatürde bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliğini ölçerken dikkate alabileceği ve anket çalışmasında kullanılan değişkenler gösterilmiştir.

2 Standardın 2013 öncesi setinde bu ifade mesleki özen olarak yer almaktadır. ABD tarafından yayınlanan standartta ise çalışma performansı ifadesine yer verilmiştir.

Tablo 3: İç denetim fonksiyonunun mesleki yeterliğinin ölçülmesini konu eden çalışmalar

Alt Faktörler	İlgili Çalışmalar	Genel Olarak Beklenti ve Sonuç
Mesleki eğitim düzeyi ve sertifikasyon	(Lee & Park, 2016), (Gros vd., 2017)	İç denetçilerin mesleki eğitim düzeyi ve meslekleri ile ilgili sertifikaları iç denetime güveni etkiler.
Mesleki deneyim	(Suwaidan & Qasim, 2010), (Lee & Park, 2016), (Al-Twajiry vd., 2004)	İç denetçinin mesleki deneyim seviyesi bağımsız denetçi güvenini olumlu etkiler.
İç denetim birimine sağlanan kaynak	(Prawitt vd., 2009), (Gramling vd., 2004), (Abbott vd., 2012b; Keizer, 2009)	İç denetim fonksiyonuna sağlanan kaynak düzeyi ile (bütçe veya personel) bağımsız denetçi güveni arasında pozitif korelasyon vardır.
İç denetçilerin işe alınmasında, eğitilmesinde ve atanmasında yerleşik politikaların varlığı	(Sağlar & Tuan, 2009)	İç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve atanmasına ilişkin düzenlemelerin varlığı bağımsız denetçi güvenini olumlu etkiler.
İç denetçilerin, işletmenin finansal raporlaması ve geçerli bir finansal raporlama çerçevesi ile ilgili yeterli bilgiye sahip olması	(Lee & Park, 2016)	Görev yaptığı kurumun finansal raporlama çerçevesini bilen, gerekli yetkinliğe sahip bir iç denetçiye bağımsız denetçinin güveni yüksek olacaktır.
İç denetim faaliyetine ilişkin hizmetin alınma şekli (içeriden veya dışarıdan)	(Albawwat, 2017; Glover vd., 2008), (Abbott vd., 2012a). (Desai vd., 2011), (Brandon, 2010)	Kurumda görev yapan iç denetçiler tarafından iç denetim hizmetinin yerine getirilmesi ile dışarıdan hizmet alınarak yerine getirilmesi veya bu ikisinin karması şeklinde verilmesinin bağımsız denetçilerin güven değerlendirmesine farklı etkileri bulunabilmektedir.

3.4. İç Denetim Fonksiyonu Tarafından Yerine Getirilen Çalışmaların Bağımsız Denetimin Amaçlarına Uygunluğu

BDS 610 no'lu standart, iç denetim çalışmalarının bağımsız denetçinin finansal tablo denetimindeki amaçları açısından uygun ve yeterli olup olmadığını belirlemesi gerektiğini belirtmektedir (KGK, 2023). İç denetim fonksiyonuna bağımsız denetçinin güveni kapsamında bu faktörün etkisi akademik çalışmalarda fazla yer bulamamıştır. Bunun en önemli nedeni olarak ilgili faktörün güven süreci öncesinde BDS 315 no'lu standart kapsamında kurum tanıma aşamasında değerlendirilmesinden ileri geldiği düşünülmektedir. Tablo 4'te iç denetim fonksiyonu çalışmalarının bağımsız denetimin amaçlarına uygunluğu açısından BDS 610 no'lu standart kapsamında bağımsız denetçinin göz önünde bulunduracağı hususlar gösterilmiştir.

Tablo 4: İç denetim fonksiyonu çalışmalarının bağımsız denetimin amaçlarına uygunluğunu gösteren çalışmalar

Alt Faktörler	İlgili Çalışmalar	Genel Olarak Beklenti ve Sonuç
İç denetim çalışmasının planlanması, uygulanması ve belgelendirilmesi açısından uygunluğu	(Albawwat, 2017; KGK, 2023).	İç denetçi çalışmalarının planlanması, uygulanması ve belgelendirilmesi bağımsız denetçi güvenini etkiler.
Çalışmanın uygun şekilde denetlenmesi ve gözden geçirilmesi		İç denetim çalışmasının kontrolü ve gözden geçirilmesi bağımsız denetimin güvenini olumlu olarak etkiler.
İç denetim fonksiyonu yeterli ve uygun kanıtlar suretiyle makul sonuçlar elde etmektedir.		İç denetçinin elde ettiği kanıtlarla ulaşılan sonuçların uyumluluğu bağımsız denetçinin güvenini olumlu olarak etkiler.
İç denetim fonksiyonu tarafından içinde bulunulan şartlara uygun sonuçlara ulaşılmıştır.		İç denetim tarafından uygulanan prosedürler ile ulaşılan sonuçların birbiri ile tutarlı olması bağımsız denetçi güvenine olumlu etkide bulunur.
İç denetim fonksiyonu tarafından hazırlanan raporlar, yapılan çalışmaların sonuçlarıyla tutarlıdır.		İç denetim raporlarının yapılan çalışmaların sonuçlarını yansıtması bağımsız denetçi güvenini pozitif olarak etkiler.

3.5. Bağımsız Denetim İle İç Denetim Arasındaki İletişim ve Koordinasyon

Bağımsız denetçi ile iç denetim fonksiyonu arasında finansal tablo denetimi süresince düzenli aralıklarla gerçekleştirilecek sağlıklı bir iletişim ve bilgi paylaşımı iç denetim fonksiyonuna güven için olmazsa olmaz önemdedir (CIIA, 2020). Tablo 5'te iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki iletişim açısından BDS 610 ve BDS 315 no'lu standartlar kapsamında bağımsız denetçinin göz önünde bulundurabileceği hususlar gösterilmiştir.

Tablo 5: İç denetim ile bağımsız denetim arasındaki iletişimi konu eden çalışmalar

Alt Faktörler	İlgili Çalışmalar	Genel Olarak Beklenti ve Sonuç
Bağımsız denetim ve iç denetim arasında denetim dönemi boyunca yapılacak toplantı ve görüşmeler	(Suwaidan & Qasim, 2010), (Oikonomidi & Paulsson, 2016), (Paino vd., 2015)	Bağımsız denetçinin iç denetim birimi ile düzenli bilgi alışverişinde bulunmasının iç denetime güveni artırıcı bir etkisi vardır.
İç denetim fonksiyonunu etkileyebilecek önemli hususlar hakkında bağımsız denetim tarafından iç denetim biriminin bilgilendirilmesi	(Prawitt vd., 2009; Wood, 2004), (Albawwat, 2017)	Bağımsız denetimin iç denetime iç denetim fonksiyonu çalışmalarını etkileyebilecek konular hakkında bilgi vermesi güveni artırıcı bir unsurdur.
Bağımsız denetçinin, iç denetim fonksiyonunun raporlarına erişiminin olması	(Prawitt vd., 2009; Wood, 2004), (Suwaidan & Qasim, 2010)	Bağımsız denetçinin iç denetim raporlarına erişiminin olması iç denetime güveni olumlu etkiler.
İç denetim tarafından bağımsız denetimi etkileyebilecek önemli konularla ilgili bağımsız denetçiye bilgi verilmesi	(Prawitt vd., 2009; Wood, 2004), (Oikonomidi & Paulsson, 2016), (KGK, 2023)	İç denetimin bağımsız denetim sonucunu değiştirebilecek konular hakkında bağımsız denetçiye bilgilendirmesi denetçi güvenini olumlu yönde etkiler.
Denetim süresince bağımsız denetçiler ve iç denetçilerin, finansal tablo denetimi ile ilgili ortak bir amaca sahip olması	(Abbott vd., 2012b), (KGK, 2023)	Denetimde aynı misyona sahip olunması güvene olumlu etkide bulunur.

4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsam ve Kısıtları

Araştırmanın amacı, finansal tablo denetimleri kapsamında Türkiye'deki büyük denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin, denetim yaptıkları işletmelerin iç denetim fonksiyonlarına ilişkin güven kararlarını etkileme ihtimali bulunan, denetim standartlarında yer alan veya literatürde çalışılan belirli faktörlerin etkisini tespit etmektir. İç denetime güven sonucunda finansal tablo denetiminde iç denetim fonksiyonundan faydalanılması, denetim kalitesinde artışa ve denetim maliyetlerinde azalışa yol açabilecektir.

Araştırmanın kapsamını Türkiye'deki iç denetim birimine sahip olan firmaları denetleyen bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Araştırmanın örneklemini ise Türkiye'deki bağımsız denetim faaliyetinden elde ettiği geliri en yüksek 10 bağımsız denetim firmasında çalışan ve bağımsız denetçi sertifikasına sahip bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Bu örneklemin seçilmesindeki amaç Türkiye'de iç denetim birimi bulunan firmaların genel olarak büyük ve kurumsal firmalar olması ve bu firmaların büyük denetim firmaları tarafından bağımsız denetimlerinin gerçekleştiriliyor olmasından ileri gelmektedir. Türkiye'de özel sektörde iç denetim birimi kurulması ve iç denetçi çalıştırılmasına ilişkin yasal bir zorunluluk belli sektörler haricinde (bankalar, sigorta şirketleri, yatırım ortaklıkları vb.) bulunmamaktadır. Bu kapsamda hangi firmaların iç denetim birimine sahip olduğu veya bu firmaların bağımsız denetime tabi olup olmadığına ilişkin sağlıklı bir veri bulunmamaktadır. Bu sebeple büyük denetim firmalarının

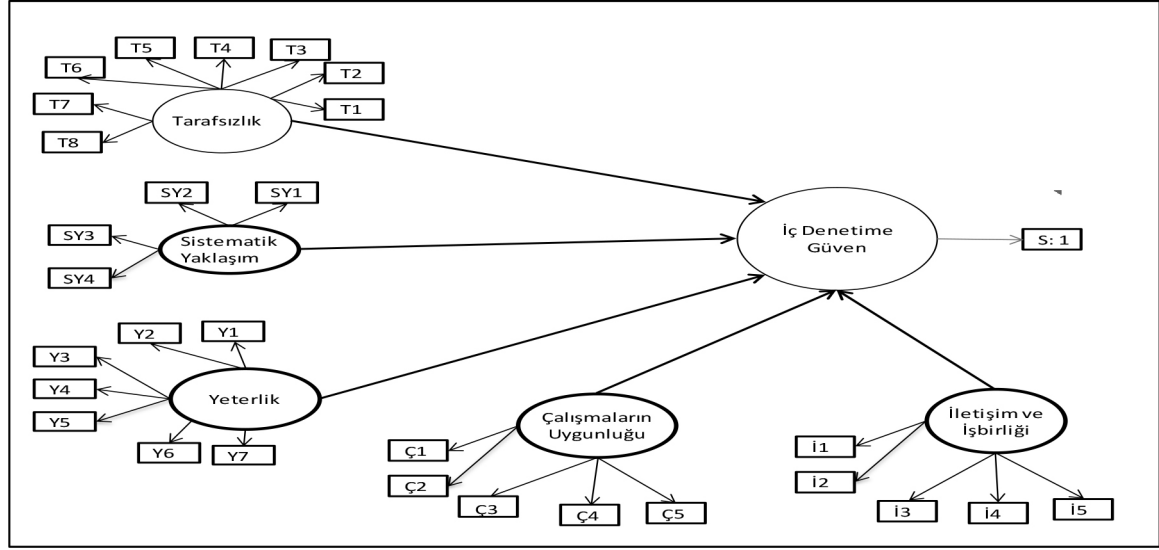
iç denetim birimi bulunan daha kurumsal şirketleri denetlemeleri nedeniyle böyle bir seçimde bulunulmuştur. Aynı zamanda bu durum araştırmanın kısıtlarından birini oluşturmaktadır. Araştırmada kısıt olarak sayılabilecek bir diğer etken ise kültürdür. Kültürün bağımsız denetçi kararları üzerindeki olası etkileri çalışmada göz ardı edilmiştir. Standartların tek düzeligi ve gelişmiş ülkeler baz alınarak oluşturulması bağımsız denetçilerin kültürel farklılık kaynaklı bakış açılarını etkileyebilmektedir (Albawwat, 2017). Ancak kültürün anket soruları yoluyla ölçülmesinde doğabilecek sıkıntı ve yeni değişkenlerin modele dahil edilmesi sonucu modelin açıklama gücünün zayıflaması ihtimali bu değişkenin modele dahil edilmesini engellemiştir.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın verisi anket yöntemi ile toplanmıştır. Anket, 2021 yılına ilişkin olarak Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan şeffaflık raporlarındaki Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarından bağımsız denetim geliri en fazla olan 10 firmanın bağımsız denetim yetkisine sahip denetçilerine uygulanmıştır. Hedef kişi sayısı 341'dir. Bu bilgiye "Bağımsız Denetim Kuruluşu Resmi Sicili"nden ulaşılmıştır. Anket mail yoluyla ilgili kişilere gönderilmek istenmiş, 8 kişinin mail adresine ulaşılamadığı için gönderilememiş, geri kalan 333 kişiye ulaşılmış ancak 178 kişi ankete geri dönüş sağlamıştır. Anketin cevaplanma oranı yüzde 53 seviyesinde gerçekleşmiştir. Anket soruları Albawwat (2017)'de belirlenmiş olan sorular esas alınarak oluşturulmuştur. Ancak Albawwat (2017)'de var olan kültürü ölçmeye yönelik sorular anketten çıkarılmış, aynı zamanda literatürde yapılan çalışmalar baz alınarak bazı sorular eklenmiştir. Elde edilen veriler paket program SmartPLS 3.2.8 kullanılarak KEKK-YEM yöntemi ile test edilmiştir. Katılımcılara, bağımsız denetim yaptıkları işletmenin iç denetim fonksiyonuna güvenlerini etkilemesi muhtemel olarak görülen Tarafsızlık, Mesleki Yeterlik, SistematiK ve Disiplinli Yaklaşım, İletişim ve İşbirliği ile İç Denetim Çalışmalarının Uygunluğu değişkenlerini ölçmeyle ilgili 29 soru yöneltilmiştir.

4.3. Araştırma Modeli ve Hipotezler

Araştırmada Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) kullanılarak değişkenler arasındaki ilişkiler ölçülmeye çalışılmıştır. YEM modeli ölçüm ve yapısal model olmak üzere iki ayrı kısma ayrılmaktadır. Ölçüm modelinde gözlenen değişkenler ile örtük değişkenler arasındaki ilişki ölçülürken, yapısal modelde örtük değişkenler arasındaki ilişkiler incelenmektedir. Çalışmada verinin normal dağılım göstermesinin istenmemesi ve örneklem sayısının azlığının bir sorun oluşturmaması gibi avantajları nedeniyle Kısmi En Küçük Kareler Yapısal Eşitlik Modeli (KEKK-YEM) kullanılmıştır. Oluşturulan YEM modelinde Tarafsızlık, Yeterlik, SistematiK Yaklaşım, İletişim ve Çalışmaların Uygunluğu örtük (gizil) değişkenlerin iç denetim fonksiyonuna güvene etkisi analiz edilecektir. Aşağıda Şekil 1'de kurgulanan YEM modeli ölçüm ve yapısal model birlikte olacak şekilde gösterilmiştir.



Şekil 1: YEM modeline ilişkin ölçüm ve yapısal model

Kaynak: (Albawwat, 2017)'den faydalanılarak araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

Modelde İç Denetimin Tarafsızlığı, Disiplinli ve Sistematik Yaklaşım, Mesleki Yeterlik, İç Denetçi Çalışmalarının Uygunluğu, Denetim Birimleri Arasındaki İletişim ile İşbirliği dışsal değişkenler, İç Denetime Güven ise içsel değişken olarak tasarlanmıştır. Modelde İç Denetimin Tarafsızlığı gizil değişkeni 8 değişken ile Disiplinli ve Sistematik Yaklaşım 4 değişkenle, İç Denetimin Mesleki Yeterliği 7 değişkenle, Çalışmaların Uygunluğu 5 değişkenle ve İletişim ve İşbirliği 5 değişkenle ölçülmeye çalışılmıştır.

Oluşturulan hipotezler aşağıda gösterilmiştir.

H1: İç denetim fonksiyonunun tarafsızlığı bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenini pozitif olarak etkiler.

H2: İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilemesi bağımsız denetçinin güvenini pozitif olarak etkiler.

H3: İç denetim fonksiyonunun mesleki yeterlik düzeyi bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güvenini pozitif etkiler.

H4: İç denetim fonksiyonu çalışmalarının bağımsız denetimin amaçları açısından uygunluğu iç denetim fonksiyonuna güveni olumlu yönde etkiler.

H5: Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki iletişim/koordinasyon seviyesi iç denetim fonksiyonuna güveni olumlu yönde etkiler.

5. ARAŞTIRMA BULGULARI

5.1. Modele İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna güvenlerini ölçmeye yönelik anket soruları 5’li Likert ölçeği kullanılarak oluşturulmuştur. Tablo 6’da tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir.

Tablo 6: Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	Cevaplayan Sayısı	En Az	En Fazla	Soru Bazında Ortalama	Grup Ortalaması
İç Denetim Tarafsızlığı T1	178	1	5	4,0	3,95
İç Denetim Tarafsızlığı T2	177	1	5	3,9	
İç Denetim Tarafsızlığı T3	172	2	5	3,8	
İç Denetim Tarafsızlığı T4	170	1	5	3,9	
İç Denetim Tarafsızlığı T5	176	1	5	3,8	
İç Denetim Tarafsızlığı T6	176	2	5	4,1	
İç Denetim Tarafsızlığı T7	175	1	5	3,6	
İç Denetim Tarafsızlığı T8	177	3	5	4,5	
İç Denetimin Sist.ve Disip. Yaklaşım Sergil. SY1	178	1	5	4,0	3,80
İç Denetimin Sist.ve Disip. Yaklaşım Sergil. SY2	177	1	5	3,8	
İç Denetimin Sist.ve Disip. Yaklaşım Sergil. SY3	177	2	5	3,9	
İç Denetimin Sist.ve Disip. Yaklaşım Sergil. SY4	178	2	5	3,5	
Mesleki Yeterlik Y1	178	1	5	3,7	3,43
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	
Çalışmaların Uygunluğu Ç1	177	2	5	3,6	3,62
Çalışmaların Uygunluğu Ç2	176	1	5	3,5	
Çalışmaların Uygunluğu Ç3	177	2	5	3,6	
Çalışmaların Uygunluğu Ç4	176	2	5	3,6	
Çalışmaların Uygunluğu Ç5	176	2	5	3,8	
İletişim ve İşbirliği İ1	176	1	5	3,6	3,50
İletişim ve İşbirliği İ2	173	2	5	3,8	
İletişim ve İşbirliği İ3	177	1	5	3,6	
İletişim ve İşbirliği İ4	178	1	5	3,4	
İletişim ve İşbirliği İ5	178	1	5	3,1	

Görüldüğü üzere tüm değişkenler ortalamanın (2,5) üzerinde değerler almıştır. Bu durum örneklem kapsamında bağımsız denetçiler tarafından denetlenen firmalardaki iç denetim fonksiyonlarının modelde iddia edilen kalite göstergelerini karşıladıklarını göstermektedir. Soru grubu bazında en yüksek ortalama

iç denetimin tarafsızlığı ile ilgili sorularda ortaya çıkarken (3,95), en düşük ortalama mesleki yeterlilik ile ilgili sorularda (3,43) saptanmıştır. Ancak hiçbir soruda ortalamanın 3'ün altında olmaması anketi cevaplayan denetçilerin modeldeki sorulara yüksek düzeyde katılım gösterdiklerini ortaya koymaktadır. İç denetim fonksiyonunun tarafsızlığına ilişkin değişkenler açısından işletmede denetim komitesinin varlığına ilişkin değişken ortalama 4,5 ile en yüksek ortalamaya sahiptir. En düşük ortalama ise 3,6 ile iç denetçilerin ilgili meslek kuruluşlarına üye olmalarıdır. İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşıma sahip olup olmadığına ilişkin değişkenler açısından en yüksek ortalama, iç denetim fonksiyonunun amacı, yetkisi ve sorumluluğu ile örtüşen bir iç denetim yönetmeliğinin bulunması değişkenine aittir.

İç denetimin mesleki yeterliği açısından en yüksek ortalama 3,7 ile iç denetim görevinin, kurum bünyesinde çalışan iç denetçiler tarafından yerine getirilmesinin, dışarıdan hizmet alımı suretiyle yerine getirilmesine göre daha etkin olması değişkenine aittir. Çalışmaların Uygunluğu değişkeninde ise iç denetim fonksiyonu tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmaların sonuçlarıyla tutarlılığı değişkeni en yüksek ortalamaya sahip olmuştur. İletişim ve işbirliği değişkeninde en yüksek ortalama iç denetim fonksiyonunun görevine etki etme ihtimali bulunan önemli hususlar hakkında iç denetim biriminin bilgilendirilmesi değişkenine ait bulunmaktadır.

6.2. Ölçüm Modelinin Test Edilmesi

Araştırma modelinde öncelikle modelin geçerlik ve güvenilirlik çalışmaları değerlendirilmiştir. Bu kapsamda birleşme geçerliği (convergent validity), iç tutarlılık güvenilirliği (internal consistency reliability) ve ayırma geçerliği (discriminant validity) analiz edilmiştir. Aşağıda yer alan Tablo 7'de araştırmada yer alan yapıların iç tutarlılık güvenilirliği ve birleşme geçerliği ile ilgili sonuçlara yer verilmektedir.

Tablo 7: Ölçüm Modeli Sonuçları

Değişken	İfade	Faktör Yüğü	Sonuç	Cronbach Alfa	CR	AVE
Tarafsızlık	T1: İç denetim birim başkanının doğrudan yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı olarak görev yapması	1,000	İlişki var			
	T2: İç denetim biriminin kurumda talep ettiği herkesle (bağımsız denetçiler dahil) görüşebilmesi ve her türlü bilgi, belgeye erişim sağlayabilmesi		İlişki yok			
	T3: İç denetçilerin özlük hakları ve atama kararlarının Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi tarafından belirlenmesi		İlişki yok			
	T4: İç denetçinin sabit maaşı dışında aldığı teşvik tazminatları		İlişki yok			
	T5: İç denetçilerin idari görevlere atanması		İlişki yok			
	T6: İç denetçilerin çalıştıkları şirkette danışmanlık hizmeti vermesi		İlişki yok			
	T7: İç denetçilerin meslek kuruluşlarına üyelikleri		İlişki yok			
	T8: Denetim komitesinin mevcudiyeti		İlişki yok			

Sistematik Yaklaşım	SY1: İç denetim fonksiyonunun amacı, yetkisi ve sorumluluğu ile ilgili bir iç denetim yönetmeliğinin varlığı	0,736	İlişki var	0,859	0,867	0,607
	SY2: İşletmenin büyüklüğü ve konumu ile uyumlu bir iç denetim rehberinin varlığı	0,897	İlişki var			
	SY3: Her bir görev için bir denetim planı ve programının oluşturulması ve uygulanması	0,718	İlişki var			
	SY4: İç denetim faaliyetine ilişkin iç ve dış kalite güvence ve geliştirme programının varlığı ile uygulanması	0,752	İlişki var			
Yeterlik	Y1: İç denetçilerin meslekleri ile ilgili yeterli eğitime sahip olması	0,694	İlişki var	0,834	0,839	0,500
	Y2: İç denetçilerin uluslararası geçerliliği olan sertifikalara sahip olması		İlişki yok			
	Y3: İç denetçilerin meslekleri ile ilgili yeterli deneyime sahip olması	0,628	İlişki var			
	Y4: İç denetim biriminin bütçesi ve personel sayısının işletmenin büyüklüğü ve faaliyetleri ile orantılı olması	0,710	İlişki var			
	Y5: İç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve atanmasına ilişkin yerleşik politikaların bulunması	0,823	İlişki var			
	Y6: İç denetçilerin, işletmenin finansal raporlamasına ve geçerli bir finansal raporlama çerçevesine ilişkin gerekli bilgiye sahipliği	0,667	İlişki var			
	Y7: İç denetimin, kadrolu iç denetçiler tarafından yerine getirilmesi		İlişki yok			
Çalışmanın Uygunluğu	Ç1: İç denetim fonksiyonunun çalışmasının uygun şekilde planlanması, uygulanması ve belgelendirilmesi	0,586	İlişki var	0,884	0,893	0,606
	Ç2: İç denetim fonksiyonunun çalışmasının uygun şekilde denetlenmesi ve gözden geçirilmesi	0,760	İlişki var			
	Ç3: İç denetim fonksiyonunun makul sonuçlar çıkarmasını sağlamak için yeterli ve uygun kanıt elde etmesi	0,863	İlişki var			
	Ç4: İç denetim fonksiyonu tarafından ulaşılan sonuçların, içinde bulunulan şartlara uygunluğu	0,815	İlişki var			
	Ç5: İç denetim fonksiyonu tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmaların sonuçlarıyla tutarlılığı	0,846	İlişki var			
İletişim ve İşbirliği	İ1: İç denetim birimi ile denetim dönemi boyunca düzenli toplantı ve görüşmeler yapılması	0,649	İlişki var	0,748	0,757	0,503
	İ2: İç denetim fonksiyonunu etkileyebilecek önemli hususlar hakkında iç denetim biriminin bilgilendirilmesi		İlişki yok			
	İ3: Bağımsız denetçinin, iç denetim fonksiyonunun raporlarına erişiminin olması		İlişki yok			
	İ4: İç denetim fonksiyonunun, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli konular hakkında bağımsız denetçiye bilgi vermesi	0,783	İlişki var			
	İ5: Denetim dönemi boyunca bağımsız ve iç denetçilerin, finansal tablo denetimini kapsayan ortak bir misyona sahip olmaları	0,688	İlişki var			

Ölçüm modelinde faktörlerin modelde kalıp kalmayacağına iki aşamalı bir test sonucu karar verilmiştir. Birinci aşamada, faktör yük değerlerinin 0,4 değerinin altında olup olmadığına bakılmış, 0,4'ten küçük değere sahip faktör yükleri doğrudan modelden çıkarılmıştır. İkinci aşamada, 0,4 ile 0,7 arasında değere sahip faktör yüklerine ilişkin değişkenlerin AVE ve CR değerlerinin eşik değer üzerinde değere sahip olup olmamasına göre modelde kalıp kalmayacağına karar verilmiştir. Eğer ilgili değerler eşik değerinin altında kalmış ise söz konusu değişkenler modelden çıkarılmıştır (Yıldız, 2021).

Yukarıdaki tabloya göre modelde 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.

5.3. Ölçüm Modelinin Değerlendirilmesi

• Tarafsızlık faktörüne ilişkin değişkenler açısından değerlendirme

Bağımsız denetçinin bakış açısıyla iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığını etkileme potansiyeli bulunan 8 değişken tanımlanmıştır. Gelen yanıtlar ölçüm modeline göre incelendiğinde sadece “iç denetim birim başkanının doğrudan yönetim kurulu veya denetim komitesine bağlı görev yapması” değişkeninin örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonu tarafsızlığı algısına bir etkiye bulunduğu, diğer değişkenlerin ise herhangi bir etkisinin olmadığı görülmüştür. Genel olarak literatürde bağımsız denetçinin iç denetimin tarafsızlığı algısına etkisi olabilen bu değişkenlerin Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçiler açısından etkisinin olmaması bu kriterlerin zaten işletmelerde uygulanmakta olduğu ve bununla ilgili herhangi bir olumsuzluk yaşanmadığı gerekçesiyle açıklanabilir. Öte yandan maaş dışında verilen teşvik uygulamasının henüz Türkiye’de yaygın olmaması sebebiyle bu değişkenin tarafsızlık üzerinde bir etkisinin olmadığı düşünülebilir.

• Kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilenmesi faktörüne ilişkin değişkenler açısından değerlendirme

İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilemesi değişkeni 4 değişken ile açıklanmaya çalışılmıştır. Verilen yanıtlar ölçüm modeline göre analiz edildiğinde, 4 değişkenin de olumlu olarak bağımlı değişkeni etkilediği sonucuna varılmıştır. Bu durum bağımsız denetçi açısından iç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dahil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilediğine ilişkin algısına ilgili faktörlerin önemli katkıda bulunduğunu göstermektedir. En yüksek korelasyon “İşletmenin büyüklüğü ve şartları ile uyumlu bir iç denetim rehberinin bulunması” değişkenine aittir. Bağımsız denetçi için iç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sergilemesi ilgili rehberin varlığı ile önemli derecede ilişkilidir.

• Mesleki yeterlik faktörüne ilişkin değişkenler açısından değerlendirme

İlgili bağımlı değişkene ilişkin ölçüm modeli analiz edildiğinde, denetim yapılan işletmenin iç denetçilerinin mesleki eğitim düzeyleri, mesleki deneyimleri, iç denetim birimine sağlanan bütçe ve personel, iç denetçilerin göreve kabulü, eğitimi ve belli görevlere atanmasında yerleşik politikaların bulunması, iç denetçilerin işletmenin finansal raporlamasına ilişkin gerekli bilgiye sahip olması değişkenlerinin örneklemimizi oluşturan bağımsız denetçiler açısından iç denetçilerin mesleki yeterlik algısına etkisinin

pozitif olduğu sonucuna varılmıştır. Ancak iç denetçilerin meslekle ilgili bir sertifikaya sahip olması ile mesleki yeterlik arasında bir ilişkiye rastlanılmamıştır. Bunun nedeni olarak ankete katılan bağımsız denetçilerin iç denetçilerin sertifika sahipliği konusunda yeterli bilgiye sahip olamayabilecekleri gösterilebilir. Öte yandan iç denetimin, kurum personeli iç denetçiler tarafından yerine getirilmesinin, dışarıdan hizmet alımı suretiyle yerine getirilmesine göre bağımsız denetçi açısından iç denetimin mesleki yeterliği algısına bir etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu durumun en önemli nedeni olarak Türkiye’de iç denetçi istihdamının genel olarak kadrolu çalışan şeklinde yapılmasından ve bu nedenle bu durumun sonuçları hakkında bağımsız denetçilerin bilgi sahibi olmamasından kaynaklandığı değerlendirilmektedir.

- **Bağımsız denetimin amaçları açısından iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının uygunluğu**

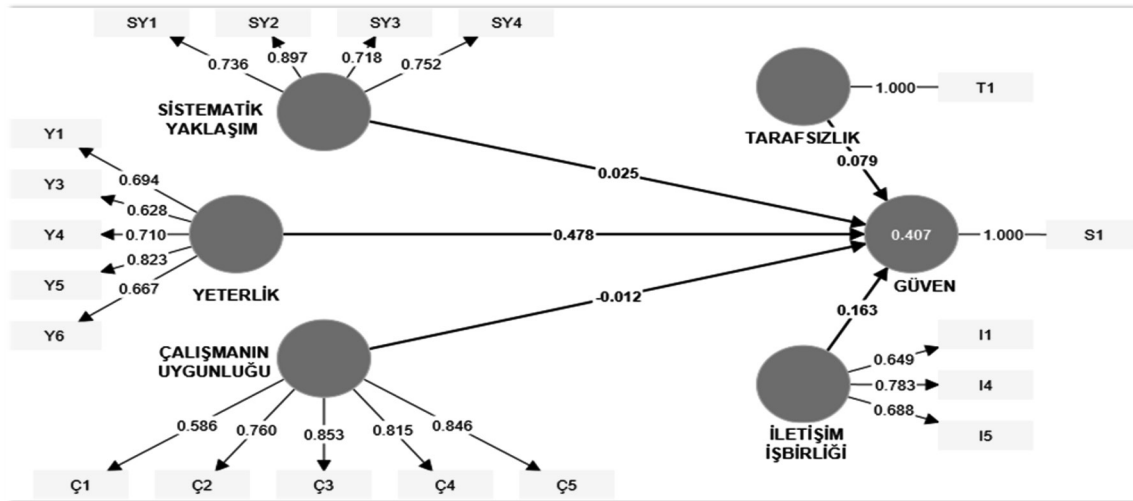
Bağımsız denetimin amaçları açısından iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının uygunluğu bağımlı değişkenine bağımsız denetçilerin algısı 5 değişken ile ölçülmüştür. Bu değişkenler 610 no’lu standartta belirtilen değişkenler esas alınarak oluşturulmuştur. Bu değişkenlerin tamamının ankete yanıt veren bağımsız denetçiler için bağımsız denetimin amaçlarına uygunluğu bağımlı değişkenini pozitif olarak etkilediği ve aralarında korelasyon bulunduğu sonucuna varılmıştır.

- **Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki iletişim faktörüne ilişkin değişkenler açısından değerlendirme**

İlgili değişkenlerin bağımlı değişkene etkisi incelendiğinde bağımsız denetim ve iç denetim arasında denetim dönemi boyunca düzenli toplantı ve görüşmeler yapılması, bağımsız denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli konular hakkında iç denetim fonksiyonunun bağımsız denetçiye bilgi vermesi, bağımsız ve iç denetçilerin finansal tablo denetimini içeren ortak bir amaca sahip olması değişkenlerinin iletişim ve koordinasyon değişkenini olumlu anlamda etkilediği sonucuna varılmıştır. Ancak iç denetim fonksiyonunu etkileme potansiyeli bulunan önemli konular hakkında bağımsız denetimin iç denetim birimini bilgilendirmesi ile bağımsız denetçinin iç denetim raporlarına ulaşma imkanının bulunmasının bağımsız denetçinin iletişim ve koordinasyon algısına anlamlı bir etkisinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bağımsız denetçilerin iç denetimi görevleri ile ilgili olarak bilgilendirmesinin kendileri açısından iletişime bir etkisinin olmaması normal olarak karşılanabilir. Diğer taraftan Tablo 1’de de görülebileceği üzere “bağımsız denetçinin, iç denetim fonksiyonunun raporlarına erişiminin olması” değişkenine gelen cevapların ortalamasının 3,6 olması genel olarak bağımsız denetçinin raporlara ulaşım imkanının olduğunu göstermektedir. İşletmelerde hali hazırda uygulanmakta olan ve bir olumsuzluk yaşanmayan bu değişkenin bağımsız denetçilerin iletişim algısı üzerinde bir etkisinin olmadığı çıkarımı yapılabilir.

5.4. Yapısal Modelin Test Edilmesi

Şekil 2’de hipotezlerin test edilmesi amacıyla oluşturulan yapısal eşitlik modeli gösterilmiştir.



Şekil 2: Yapısal Eşitlik Modeli

KEKK-YEM yapısal modelin analiz edilmesinde kullanılmıştır. Veriler istatistik programı SmartPLS 4 kullanılarak analiz edilmiştir. KEKK algoritması, yapısal modele ilişkin etki büyüklüğü (f^2) ve R^2 yi hesaplamak için, PLSpredict analizi ise tahmin gücünü (Q^2) hesaplamak için kullanılmıştır. Yapısal model analiz sonuçlarına ait f^2 , R^2 ve VIF (Varyans Enflasyon Faktörü) değerleri ile Q^2 değerleri Tablo 8’de sunulmuştur.

Tablo 8: Yapısal Eşitlik Modeli Sonuçları

Değişkenler α	VIF α	$R^2\alpha$	$f^2\alpha$	$Q^2\alpha$
SistematiK-Yaklaşım α	2,931 α		0,000 α	
Tarafsızlık α	1,253 α		0,008 α	
Yeterlik-Seviyesi α	3,372 α	0,41 α	0,114 α	0,32 α
Çalışmanın Uygunluğu α	4,325 α		0,000 α	
İletişim ve İşbirliği α	2,191 α		0,020 α	

VIF değerlerinin eşik değer olan 5’in altında olması sebebiyle değişkenler arasında çoklu iç ilişki probleminin olmadığı söylenebilir (Hair vd., 2014). Modele ilişkin R^2 katsayısı incelendiğinde ise bağımlı değişken olan “güven” faktörünün yüzde 41 oranında açıklandığı görülmektedir. Etki büyüklüğü katsayıları (f^2) analiz edildiğinde Tarafsızlığın, SistematiK Yaklaşımın ve Çalışmanın Uygunluğunun güven üzerinde herhangi bir etki büyüklüğü olmadığı; İletişim ve İşbirliği ile Yeterlik değişkenlerinin güven üzerinde düşük de olsa etki büyüklüğü olduğu sonucuna varılmıştır. Tahmin gücü katsayısı (Q^2), modelin bağımlı değişkenleri tahmin gücünü göstermektedir. Tablo 8’deki Q^2 değerinin sıfırın üstünde olması yapısal modelin güven değişkenini tahmin etme gücüne sahip olduğunu göstermektedir. GoF indeksi

0,47'dir. Elde edilen değer 0,36 değerinin üzerinde olduğu için modelin çok iyi uyuma sahip olduğu iddia edilebilir (Kinaş, 2021).

KEKK-YEM yol katsayılarının anlamlılıklarını değerlendirmek için yeniden örnekleme alınarak t-değerleri hesaplanmıştır. Tablo 9'da gösterildiği üzere Tarafsızlık ($\beta=0,079$; $p>0,05$), Sistemik Yaklaşım ($\beta=0,025$; $p>0,05$), İletişim ve İşbirliği ($\beta=0,025$; $p>0,01$) ve Çalışmanın Uygunluğu ($\beta=-0,012$; $p>0,05$) değişkenlerinin güven üzerindeki etkisi anlamlı çıkmamıştır. Yeterlik değişkeninin ($\beta=0,025$; $p>0,01$) ise güven üzerindeki etkisi anlamlı bulunmuştur. Başka bir deyişle Yeterlik değişkeni güven faktörünü pozitif yönde etkilemektedir. Dolayısıyla H3 hipotezi desteklenirken H1, H2, H4, H5 hipotezleri desteklenmemiştir.

Tablo 9: Doğrudan Etki Katsayıları

Değişkenler		Standardize· β	Standart· Hata	t· değeri	p	Sonuç
Sistemik Yaklaşım (H2)	Güven	0,025	0,140	0,180	0,857	Desteklenmedi
Tarafsızlık (H1)		0,079	0,069	1,140	0,255	Desteklenmedi
Yeterlik Seviyesi (H3)		0,478	0,188	2,543	0,011	Desteklendi
Çalışmanın Uygunluğu (H4)		-0,012	0,229	0,052	0,959	Desteklenmedi
İletişim ve İşbirliği (H5)		0,163	0,141	1,156	0,248	Desteklenmedi

Ankete yanıt veren bağımsız denetçiler açısından gözlenebilir değişkenler yoluyla ölçülen Tarafsızlık, Sistemik Yaklaşım, Çalışmanın Uygunluğu ile İletişim ve İşbirliği değişkenlerinin Güven faktörü üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bağımsız denetçinin iç denetim fonksiyonuna güveni üzerinde iç denetim fonksiyonunun Mesleki Yeterliği değişkeninin ise anlamlı bir etkisine rastlanmıştır.

6. SONUÇ

Dünya ölçeğindeki bazı firmalarda yaşanan ve bağımsız denetim firmalarının da karıştığı muhasebe skandalları nedeniyle yatırımcılarda oluşan güven eksikliğini gidermek amacıyla düzenleyici otoriteler tarafından yeni düzenlemeler getirilmiş, bağımsız denetim üzerindeki sorumluluk ve dolayısıyla iş yükü artırılmış, bağımsız denetimin maliyeti yükselmiştir. Bağımsız denetim için bu maliyet artışını kaliteden ödün vermeden karşılama yollarından birisi finansal tablo denetiminde iç denetim fonksiyonuna güvenerek iç denetçilerin çalışmalarından daha çok faydalanmaktan geçmektedir. Bu faydalanma sonucu için tekraren yapılmasının önüne geçilebilecek, denetim maliyetlerini artırmadan denetimin daha kaliteli yapılması sağlanabilecektir.

Çalışmada bağımsız denetçilerin iç denetim fonksiyonuna güven kararlarına ilişkin olarak bağımsız denetim standartlarında bulunan ve literatürde çalışılan güven faktörlerinin Türkiye'deki bağımsız denetçiler tarafından nasıl algılandığı incelenmiştir. Tarafsızlık faktörünü açıklaması öngörülen değişkenlerin Tarafsızlığa etkilerinin bulunmaması ve "Tarafsızlık" ile "İç Denetimin Sistemik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Ortaya Koyması"nın güven kararına etkisinin bulunmamasına ilişkin sonuçlar genel olarak literatürde ortaya çıkan sonuçlarla örtüşmemektedir. Aynı durum "İç Denetim Fonksiyonu Çalışmalarının Bağımsız Denetimin Amaçları Açısından Uygunluğu" ve "Bağımsız Denetçi ile İç Denetim Arasındaki İletişim/Koordinasyon Seviyesi" değişkenleri için de geçerlidir. Öte yandan iç denetçilerin Mesleki

Yeterliğinin ve dolayısıyla bu faktöre ilişkin değişkenlerin Türkiye'deki bağımsız denetçilerin güven kararlarına etkisinin bulunduğu, bunun literatürle uyumlu bir sonuç olduğu ortaya konmuştur. Gelecekteki çalışmalarda bu çalışmada kullanılan beş faktörün ölçülmesinde seçilen anket sorularına farklı sorular dahil edilerek, Yapısal Eşitlik Modeli veya farklı istatistiksel yöntemler kullanılarak bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarına olan güveni test edilebilir, dolayısıyla elde edilen sonuçlar da farklılaşabilir. Ayrıca literatürdeki diğer çalışmalarda yer alan modellerden ve değişkenlerden faydalanarak, farklı modeller arasında ortaya çıkan sonuçların karşılaştırılması da yapılabilir.

KAYNAKÇA

- 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>
- Albawwat, I. E. (2017). The Influence of Culture upon External Auditors' Reliance on the Internal Audit Function [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. University of Hull.
- 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.
- 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>
- 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>
- 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>
- 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>
- 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>
- CIIA. (2020). Position paper: Internal Audit's Relationship with External Audit. Chartered Institute of Internal Auditors.
- Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences* (Second Edition). Lawrence Erlbaum Associates.
- 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>
- 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.
- 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.
- 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>

- 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>
- 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.
- IIA. (2016). *Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü.
- 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>
- Kardeş Selimoğlu, S., & Özbek, C. Y. (2018). *İç Denetim-Uluslararası İç Denetim Standartları ile Uyumlu* (1. Baskı). Nobel Akademik Yayıncılık.
- Keizer, H. (2009). Utilizing Internal Audit: A CFO's Guide. *Financial Executive*, 25(10), 46-49.
- KGK. (2023). *BDS 610: İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması*. Kamu Gözetimi Kurumu.
- Kınaş, Y. (2021). *Kısmi En Küçük Kareler Yapısal Eşitlik Modellemesiyle Aracılık ve Düzenleyicilik Etkilerinin Araştırılması ve Bir Uygulama*. Eskişehir Osmangazi 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>
- 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.
- 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>
- 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.
- 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)
- 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>
- 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>
- 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.

Schneider, A. (2003). An Examination Of Whether Incentive Compensation And Stock Ownership Affect Internal Auditor Objectivity. *Journal of Managerial Issues*, 15, 13.

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>

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>

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.

Wood, D. A. (2004). Increasing Value Through Internal and External Auditor Coordination. The IIA Research Foundation.

Yıldız, E. (2021). SmartPLS ile Yapısal Eşitlik Modellemesi Reflektif ve Formatif Yapılar (2. Baskı). Seçkin Yayıncılık.