

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARINDAN FAYDALANMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI**

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
2022, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), ÖS184-ÖS201

ÖZ

Uluslararası Denetim Standartları kapsamında bağımsız denetim risk odaklı bir yaklaşım ile yürütülmektedir. Bu anlayış çerçevesinde iş süreçlerinde finansal tablolarda önemli yanlışlığa sebep olabilecek yapısal riskler belirlenir, işletmenin bu riskleri yönetebilmek için geliştirdiği kontroller tespit edilir ve bu kontrollerin test edilmesi suretiyle de önemli yanlışlık riski değerlendirilmiş olur. Bağımsız denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürlerinin kapsam ve içeriği belirlenmiş olan önemli yanlışlık riskine göre şekillenir. Uluslararası İç Denetim Standartları çerçevesinde yürütülen bir iç denetim çalışmasında da iş süreçlerindeki riskler ve ilgili kontroller değerlendirilir, mevcut ve potansiyel riskler için öneriler geliştirilir ve bu değerlendirme sonucunda denetim planındaki öncelikli alanlar belirlenir. Farklı bakış açılarıyla yürütülüyor olmasına rağmen, her iki denetimde de risk odaklı bir denetim anlayışı vardır ve özellikle iş süreçlerinin incelenmesi, risklerin ve kontrollerin belirlenerek test edilmesi aşamalarında benzer çalışmalar yürütmektedirler. Dolayısıyla, bağımsız denetçi ve iç denetçi arasındaki işbirliği, verimliliği artıracak, kaynak israfını önleyecektir. Bağımsız denetim standartları, bağımsız denetçilerin iç denetçi çalışmalarından faydalanmaları konusunda gerekli düzenlemeleri yapmıştır. Bu çalışma ile Türkiye’de denetim şirketleri üzerinden bir anket çalışması yapılarak bu işbirliğinin ne düzeyde olduğu, bağımsız denetçilerin iç denetçi çalışmalarından denetim sürecinin hangi aşamasında ve ne kapsamda faydalandığı ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, İç Denetim, İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması

JEL Sınıflandırması: M42

* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 31.01.2022; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 10.03.2022
Bu çalışma, 25-27 Kasım 2021 tarihlerinde MÖDAV tarafından düzenlenen 18. Uluslararası Muhasebe Konferansında sunulan bildirinin, yeniden düzenlenmiş ve genişletilmiş halidir.

** Yeditepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü öğretim üyesi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, tuba.savli@yeditepe.edu.tr, orcid.org/0000-0003-3994-3009

Atf (Citation): Şavlı, T. (2022). Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin İç Denetçi Çalışmalarından Faydalanması Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), ÖS184-ÖS201. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1065595>

A RESEARCH ON THE USE OF INTERNAL AUDITORS' WORK BY EXTERNAL AUDITORS IN TURKEY

ABSTRACT

The external audit is being performed with a risk-based approach in accordance with International Standards on Auditing. Within this framework, inherent risks that may cause material misstatement in the financial statements are determined, related controls developed by the entity are identified, and the risk of material misstatement is evaluated by testing these controls. The scope and content of the further audit procedures are planned based on this risk assessment. In an internal audit work performed in accordance with International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, risks and related controls in business processes are identified and evaluated, suggested solutions for current and potential risks are developed and an audit plan is prepared based on this risk assessment. Although they work with different perspectives, both use a risk-based approach and perform similar work, especially in reviewing business processes, identifying and testing risks and related controls. Therefore, cooperation between the independent auditor and the internal auditor will increase efficiency and prevent waste of resources. This study, through a survey with audit companies, tried to assess the level of this cooperation in Turkey and identify at what stage and to what extent external auditors use internal auditors' work.

Keywords: External Audit, Internal Audit, Using the Work of Internal Auditors

JEL Classification: M42

EXTENDED SUMMARY

PURPOSE AND MOTIVATION

The external audit is being performed with a risk-based approach in accordance with International Standards on Auditing (ISA). In an internal audit work performed in accordance with International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISIA), the audit plan is prepared based on the risk assessment performed. Although they work with different perspectives, both use a risk-based approach and perform similar work, especially in reviewing business processes, identifying risks and testing related controls. Therefore, cooperation between the independent auditor and the internal auditor will increase efficiency and prevent waste of resources. The purpose of this study is to assess the level of this cooperation in Turkey and identify at what stage and to what extent external auditors use internal auditors' work.

METHODOLOGY

In order for the external auditor to use the work of the internal auditor, in accordance with ISA 610, the internal audit function must be objective, competent, and apply a systematic and disciplined approach. Also considering that the ISIA require periodical external evaluation of quality assurance, it

is presumed that external auditors can use the work of Internal Auditors at the audit of large corporations. Assuming that the auditors of large companies are generally large audit firms, the research is limited to 10 large audit companies in Turkey, ranked based on their turnover in 2020.

In the research, which was conducted in the form of an oral interview or a written questionnaire, the approach of the audit firm is questioned not the participating auditor's personal practices.

RESULTS

First, the external auditors were asked whether they benefit from the work of the internal auditors and, if so, to what extent they benefit from the work of internal auditors in "the risk assessment" and "the response to assessed risks" phases of the audit process. All of the auditors stated that they benefit from the work of internal auditors during the risk assessment phase, mainly by discussing with the internal auditors the work done and the outcomes of the internal audit function during the year. It is also noted that they do not use the work of internal auditors during the "responses to the assessed risks" phase.

When the external auditors were asked why they did not benefit from the work of the internal auditor in responding to assessed risks, they stated that the main reason for this was that the work of the internal auditor was not considered sufficient when evaluated within the scope of ISA 610. 3 out of 10 external auditors noted that the internal audit function is not competent, 3 noted that the internal audit function is not objective, 1 noted that the internal audit function does not apply a systematic and disciplined approach, and 2 noted that there is no external quality assurance for the internal audit function. They stated that the internal audit function does not comply with the minimum requirements specified in ISA 610. One of the auditors stated that not using the internal auditor's work is essentially due to the way of doing business.

It is asked for which audit procedures they would use the work of internal auditors, if minimum requirements defined in ISA 610 are met, 8 out of 9 external auditors noted that they would use it in test of controls, while 1 auditor noted that they would also use it as substantive analytical procedures. None of the auditors considered using the work of internal auditors in test of details.

When the contribution of using the work of internal auditors is asked, 5 external auditors stated that it would reduce the total time spent, 1 stated that it would increase the quality, while 4 noted that it would both reduce the time spent and increase the quality.

It is also asked whether the management of the clients have a request from the external auditor to use the work of the internal auditor in order to increase efficiency, 5 external auditors stated that there are sometimes requests in this direction, 3 stated that there is no such request, and 1 stated that there is usually such a request.

CONCLUSION

The results show that external auditors do not sufficiently benefit from the work of internal auditors in Turkish practices. Considering that many companies that manage their internal audit processes in accordance with ISIA do have external quality assurance carried out by large audit companies participating in the above research, it is clearly seen that communication and cooperation between the internal and external auditors should be increased. Using the work of the internal auditor by the independent auditor will reduce the audit cost for the business, as it will prevent the same work being repeated by internal and external auditors. In addition, using the work of internal auditors, who know the business and business processes of the company very well will contribute to the quality of the external audit.

In this study, using the work of the internal auditor by the external auditor is discussed, but similarly, it may be possible for the internal auditor to use the work of the external auditor. Planning and performing joint audits by internal and external auditors would increase the quality and functionality of the audit and also reduce the cost.

1. GİRİŞ

İnsanların yaşam biçimleri zaman içinde değiştiği gibi, şirketlerin de iş yapış şekilleri ve ortaklık yapıları değişiklik göstermiştir. Şahıs işletmelerinden tek veya az ortaklı şirketlere ve oradan da çok ortaklı sermaye şirketlerine dönüşüm denetimin önemini artırmıştır. Sanayi devrimi öncesi işletme sahipleri tarafından hata ve hilelerin bulunması amacıyla belge incelemesi şeklinde yaptırılan denetim, günümüzde finansal tabloların işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını layıkıyla yansıtır yansıtmadığını tespit etmeye yönelik risk odaklı bir yaklaşıma dönüşmüştür (Güredin, 2014, s.14). Hazırlanan finansal tablolar ve denetim raporları, sadece işletmenin yöneticileri ve ortakları tarafından değil, başta kredi verenler ve yatırımcılar olmak üzere tüm paydaşlar tarafından takip edilmektedir. Sermaye piyasalarının büyümesi ve yaygınlaşması kurumsal yönetim anlayışının gelişmesini desteklemiş ve bu doğrultuda çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır.

İç denetimin ise genellikle finansal konularla ilgili olarak ve uygunluk denetimi şeklinde başladığı kabul edilmektedir (Spraakman, 2001, s.19). Önceleri işlemleri baz alan hata odaklı iş denetim uygulamaları günümüzde işin etkinliğinin artırılmasına yönelik stratejik bir çalışmaya dönüşmüştür (Uzun, 2007, s.409). Risk odaklı iç denetim yaklaşımının gelişimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim anlayışına ilişkin yaşanan gelişmelere benzer bir seyir izlemiştir (Türedi ve diğerleri, 2015, s.17). Şahıs işletmelerinden kurumsal şirketlere dönüşüm gerçekleşirken, iç denetim de gittikçe yaygınlaşmış ve kurumsal şirketlerin organizasyon şemalarında önemli bir yer almaya başlamıştır. İç denetimin işletme

yönetimi için önemli bir hizmet birimi olduğu gerçeği ülkemizde de her geçen gün artan bir hızla kabul görmeye başlamıştır (Cömert, 2002, s.7).

2000’li yıllara gelindiğinde, hem bağımsız denetim, hem de iç denetim risk odaklı bir yaklaşımla yürütülmektedir. Dolayısıyla, özellikle risk değerlendirme aşamasında benzer birçok çalışma yapan bağımsız denetçilerin ve iç denetçilerin işbirliği yapması işletme açısından kalitenin artırılması ve aynı zamanda denetim maliyetinin azaltılması yönünde katkı sağlayacaktır.

Bu çalışmada Türkiye’de bağımsız denetçilerin iç denetçi çalışmalarından faydalanması üzerine bir araştırma yapılmıştır. Çalışmada ilk olarak bağımsız denetim ve iç denetim konuları genel olarak ele alındıktan sonra bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisi incelenmiş, bunu bağımsız denetçi iç denetçi işbirliği üzerine yapılan çalışmalar izlemiş ve konuyla ilgili yapılan araştırmaya yer verildikten sonra sonuç ve öneriler ile çalışma tamamlanmıştır.

2. BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

2.1. Bağımsız Denetim

Dünya uygulamalarına bakıldığında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC - International Federation of Accountants) bünyesinde yer alan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından hazırlanmakta ve yayınlanmakta olan Uluslararası Denetim Standartları, dünyada bağımsız denetim çalışmalarında yaygın şekilde kullanılmaktadır. IAASB’nin Temmuz 2019 - Aralık 2020 Faaliyet Raporunda, 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla, dünya genelinde 130 ülkenin Uluslararası Denetim Standartları’nı kullanmakta olduğu veya kullanma kararı aldığı belirtilmiştir (IAASB 2021, s.10). Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından da Türkçe’ye çevrilerek Türkiye Denetim Standartları ana başlığı altında Bağımsız Denetim Standartları (BDS) adıyla yayınlanmakta ve tüm yasal denetimlerde zorunlu rehber olarak kullanılmaktadır.

BDS 200 *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi* standardında bağımsız denetçinin amacı,

“bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle ilgili finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek”

olarak belirtilmiştir. Bu hedefe ulaşmak için ise risk odaklı bir denetim yaklaşımı benimsenmiştir.

Finansal tablolarda önemli bir yanlış olması ve denetçinin bu yanlışlığı ortaya çıkaramaması durumunda finansal tablolar üzerinde uygun olmayan bir görüş vermesi, *denetim riski* olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, denetim riski finansal tablolarda önemli bir yanlışlık olması riski ile tespit

riskinin bir fonksiyonu olarak ortaya çıkmaktadır (BDS 200.13). Önemli yanlışlık riski ise hata veya hileden kaynaklanabilir. Bazı hesap kalemleri ve/veya işlemler, hesaplamalar tahmine ve karmaşık bir takım düzenlemelere tabi olduğu için veya nakit para gibi hileye açık olduğu için, yapısal bir takım risklere sahiptir. Elbette ki işletme yönetimi bu riskleri yönetebilmek için bir takım kontroller geliştirmiştir. Bu kontrollerin önemli bir yanlışlığı önleyememesi veya ortaya çıkarmaması ise kontrol riskini oluşturmaktadır. Risk odaklı denetim yaklaşımındaki bu ilişki aşağıdaki şekilde formüle edilmiştir:

$$\text{Denetim Riski} = \text{Yapısal Risk} \times \text{Kontrol Riski} \times \text{Tespit Riski}$$

Önemli yanlışlık riskini oluşturan yapısal risk ve kontrol riski işletmeye özgü risklerdir. Bağımsız denetçi uyguladığı risk değerlendirme prosedürleriyle bu riskleri belirleyemeye ve değerlendirmeye çalışır. Tespit riski ise denetçinin kontrolündedir. Bağımsız denetçi uygulayacağı denetim prosedürleri ile tespit riskini düşürebilir veya uygulaması gereken prosedürleri eksik uygulaması halinde tespit riskinin artmasına sebep olabilir. Tespit riskini düşürebilmenin yolu ise daha fazla ve daha güvenilir denetim kanıtı elde etmekten geçer.

Risk odaklı denetim yaklaşımı, bu anlayış içinde önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu alanların tespit edilmesi ve sınırlı kaynakların riskin yüksek olduğu alanlara yoğunlaştırılarak kullanılmasını öngörmektedir. Bu bakış açısıyla uygulanacak denetim prosedürlerini iki aşamada ele almak mümkündür:

1. Risk Değerlendirme Prosedürleri
2. Müteakip Denetim Prosedürleri

Bağımsız denetçi, risk değerlendirme prosedürleri kapsamında, işletme yönetimiyle ve çalışanlarıyla görüşerek, gözlem yaparak, varlıklara ilişkin fiziksel inceleme ve yazılı veya elektronik belge incelemesi yaparak finansal tablolarda önemli yanlışlığa yol açabilecek riskli alanları tespit etmeye çalışır (BDS 315.6). Denetlenen işletmede iç denetim fonksiyonun bulunması durumunda, görüşülecek kişiler arasında iç denetim birimi yöneticileri ve denetçiler önemli bir yer tutmaktadır.

Risk değerlendirme prosedürlerinden sonra denetçi müteakip denetim prosedürleriyle işletme yönetiminin beyanlarının doğru olduğuna yönelik kanıt toplamaya çalışır. Kullanılan kanıt toplama teknikleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir (BDS 500.A14-25):

1. Tetkik - işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda veya başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesini veya varlıkların fiziki olarak incelenmesini içerir.

2. Dış teyit - üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) denetçiye fiziki veya elektronik ortamda veya başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıtın elde edilen denetim kanıtını ifade eder.
3. Gözlem - başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir.
4. Yeniden Hesaplama - belge veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrolüdür; manuel veya elektronik olarak yapılabilir.
5. Yeniden Uygulama - aslen işletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanan prosedür veya kontrollerin, denetçi tarafından bağımsız bir şekilde yürütülmesidir.
6. Analitik Prosedürler - finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir; beklenen değerlerden önemli miktarda farklılık arz eden veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanma ya da ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar.
7. Sorgulama - işletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır.

Bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riskini oluşturan yapısal risk ve kontrol riskine ilişkin bir değerlendirme yapılabilmesi için, işletmenin iş süreçlerini iyi anlaması, önemli yanlışlığa yol açabilecek yapısal riskleri tespit etmesi ve bu risklere karşılık gelen kontrolleri belirlemesi gerekir. Öncelikle belirlenen kontrollerin, ilgili riske karşılık gelecek şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı değerlendirilir. Eğer etkin bir şekilde tasarlanmış ise, tasarlandığı şekilde uygulanıp uygulanmadığı sorgulanır. Ardından, ilgili riske karşılık gelecek şekilde tasarlanmış ve uygulanmakta olan kontrollerin işleyiş etkinliği test edilerek kontrol riski değerlendirilir. Yapısal risklerin ve kontrol riskinin değerlendirilmesiyle, önemli yanlışlık riski belirlenmiş olur ki, denetçi de belirlenmiş olan önemli yanlışlık riskini dikkate alarak, nitelik ve nicelik bakımından uygulayacağı müteakip denetim prosedürlerini belirler. Önemli yanlışlık riskinin yüksek çıkması durumunda denetçi, daha fazla ve daha kaliteli kanıt elde ederek tespit riskini düşürmeye çalışır. Dolayısıyla, denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürlerinin içeriği, niteliksel ve niceliksel olarak kapsamı yapılan risk değerlendirme prosedürlerine göre şekillenir.

2.2. İç Denetim

İç denetim alanında yaygın olarak kullanılan mesleki standartlar ise İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors) tarafından hazırlanmakta ve yayınlanmakta olan Uluslararası İç Denetim Standartları'dır (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing). Uluslararası İç Denetim Standartları (İDS), 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından Türkçeye çevrilerek yayınlanmaktadır.

Söz konusu standartlar iç denetimi aşağıdaki şekilde tanımlamıştır (www.global.theiia.org; www.tide.org.tr):

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

Risk odaklı bir yaklaşım benimsemiş olan Uluslararası İç denetim Standartları'nda risk ve kontrol kavramlarıyla ilgili olarak aşağıdaki hususlar açıkça belirtilmiştir:

- İç denetim faaliyeti, risk yönetimi süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirilmesine katkıda bulunmak zorundadır (İDS 2120).
- İç denetim faaliyeti, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmak zorundadır (İDS 2130).

Söz konusu standartlar kapsamında yürütülen bir iç denetim çalışması süreci aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

1. Planlamanın yapılması,
2. Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi,
3. Raporlama,
4. Denetim sonuçlarının izlenmesi.

İşletmelerin faaliyetleri çerçevesinde bir takım risklere maruz kalması kaçınılmazdır. İşletmeler kurmuş oldukları iç kontrol sistemleri içindeki risk değerlendirme prosedürleriyle söz konusu riskleri yönetmeye çalışırlar. İç denetim birimi, işletme yönetiminin risk değerlendirme çalışmalarını da dikkate alarak, bir risk değerlendirmesi yapar ve işletmenin maruz kaldığı riskleri belirler. Bu risklerin ortaya çıkma sıklığı ve ortaya çıktığı takdirde etkisini dikkate alarak, yıllık denetim planını bu risk analizine uygun şekilde hazırlar.

Denetim planı yapılırken, mevcut kaynakların etkin bir şekilde kullanılması, tanımlanan risklerin ortaya çıkma sıklığı ve önemi iç denetim birimi içindeki denetçilere uygun görev dağılımı yapılması açısından dikkate alınması gereken hususlardır (Pamukçu, 2019, s.33).

Kontrol ve yönetim etkinliğini artırmayı amaçlayan iç denetim birimi, iş süreçlerindeki riskleri ve bunlara ilişkin kontrolleri değerlendirir. Kontrollerin değerlendirilmesi hem ilgili riske cevap verme anlamında etkinliğinin değerlendirilmesi hem de işleyişinin test edilmesi suretiyle gerçekleşir. İç denetim planı çerçevesinde uygulanacak diğer prosedürler, yapılan bu risk değerlendirmesine bağlı olarak şekillenir. İç denetim planı hazırlanırken belirlenmiş olan amaçlar doğrultusunda iç denetçi gerekli gördüğü alanlarda maddi doğrulama prosedürleriyle de kanıt toplamaya çalışır. Denetim

faaliyetleri yürütülürken kullanılacak kanıt toplama teknikleri, diğer denetim türlerinde de kullanılan, tetkik, dış teyit, gözlem, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulamadır.

İç denetçi sadece kontrollerin etkinliğini veya işleyişini test etmekle kalmaz, aynı zamanda mevcut risk yönetim sistemini iyileştirmeye yönelik veya tespit etmiş olduğu aksaklıkların çözümüne yönelik öneriler geliştirerek işletmenin risk yönetim prosedürlerine katkıda bulunmaya çalışır.

Çalışmaların sonucunda, tespit edilen aksaklıklar, eksiklikler ve varsa çözüm önerileri bir rapor halinde üst yönetimden sorumlu olanlara sunulur. İşletme içinde faaliyetlerini sürekli olarak devam ettiren iç denetim birimi, raporlamış olduğu bulguların işletme yönetimi ve ilgili birim yöneticileri tarafından ne şekilde dikkate alındığını takip eder.

Bu anlayış içinde, planlama ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde risk odaklı bir yaklaşım ile hareket eden iç denetim birimi, işletmenin risk yönetimine sürekli bir katkı sağlamış olur.

2.3. Ortak Yaklaşım: Risk Odaklı Denetim

İlgili standartların yönlendirmesiyle, günümüzde yürütülen bağımsız denetim ve iç denetim çalışmaları risk odaklı bir yönetim anlayışı benimsemiştir. İş akışı olarak bakıldığında her iki çalışmada da işletmenin iş süreçlerinin anlaşılması, risklerin belirlenmesi, bu risklere karşılık gelen kontrollerin belirlenmesi ve yapılacak kontrol testleri sonucunda önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ile uygulanacak diğer prosedürler belirlenmektedir.

Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini kendi çalışmasını doğru bir şekilde planlayabilmek için gözden geçirirken, iç denetçi, iç kontrol sisteminin eksikliklerini, aksaklıklarını tespit edip bunların düzeltilmesi ve iyileştirilmesi yönünde çalışmalar da yapmaktadır. Ancak, her ki denetçinin de risk odaklı bir yaklaşım benimsemiş olması nedeniyle, özellikle risk değerlendirmesi aşamasında benzer çalışmaları yaptıkları gözlenmektedir. Dolayısıyla, bağımsız denetçi ve iç denetçinin uygun olan alanlarda ortak hareket etmesi işletme açısından çeşitli faydalar sağlayacaktır.

Bu bakış açısıyla, BDS 315 *İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi* Standardı, bağımsız denetçinin, işletmede iç denetim biriminin bulunması halinde, söz konusu birim yöneticileriyle ve elemanlarıyla görüşülmek suretiyle denetim sürecine özellikle de risk değerlendirmesine katkısı olacak önemli bilgiler edinebileceğini belirtmektedir (BDS 315.A9). Yapılacak bu ön değerlendirmenin ışığında bağımsız denetçi, iç denetçinin çalışmalarından faydalanmak isteyebilir. BDS 610 *İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması* Standardı ise, bağımsız denetçinin iç denetçi çalışmalarından hangi durumlarda ve ne ölçüde faydalanabileceğine ilişkin detaylı açıklamalar yapmaktadır.

2.4. Bağımsız Denetçinin İç Denetçinin Çalışmalarından Faydalanması

Bağımsız denetçi, iç denetçinin kendi çalışma planı kapsamında yaptığı çalışmalardan faydalanabileceği gibi, iç denetim birimi çalışanlarından kendi çalışma ekibine de destek alabilir. Ancak öncelikle, iç denetim çalışmalarından faydalanıp faydalanmamaya karar verirken aşağıdaki hususlara ilişkin kendi mesleki kanaatine göre bir değerlendirme yapması gerekmektedir (BDS 610.15):

- İç denetim biriminin tarafsızlığı,
- İç denetim biriminin yetkinliği ve
- İç denetimde sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulanması.

2.4.1. İç Denetim Biriminin Tarafsızlığı

BDS 610'da tarafsızlık aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (BDS 610.A7):

Tarafsızlık; görevlerini yanlılığa, çıkar çatışmasına veya başkalarının mesleki muhakemeler üzerinde baskı oluşturmasına imkan vermeden gerçekleştirebilme kabiliyetidir.

İç denetçinin bu tanımda belirtilen şekilde tarafsız olarak faaliyetini sürdürebilmesi için öncelikle kurum içindeki statüsünün uygun şekilde belirlenmiş olması, işletmenin politika ve prosedürlerinin de iç denetçinin bağımsızlığını desteklemesi gerekir. İç denetçinin doğrudan üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapması veya ihtiyaç duyduğunda ulaşabilir olması beklenir. İç denetçinin başka bir idari veya operasyonel sorumluluğunun olması ve dolayısıyla bir yandan faaliyetlerini denetlediği yönetime bağlı olarak görev yapıyor olması tarafsızlığını zedeleyecek uygulamalardır. Ayrıca, iç denetçinin işe alımının ve ücret ve diğer menfaatlerin belirlenmesinin üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde olması tarafsızlığın temininde önemli katkı sağlar (BDS 610.A7).

İç denetim biriminde “iç denetçi” belgesine sahip uzmanların çalışıyor olması, bu uzmanların ilgili meslek kuruluşuna¹ üye olması ve tarafsızlığa ilişkin hükümler dahil, mesleki standartları takip ederek görevlerini yapıyor olmaları da iç denetim biriminin tarafsızlığını destekleyen ve değerlendirmede dikkate alınacak hususlardan biridir (BDS 610.A7).

Bağımsız denetçi iç denetim biriminin tarafsızlığına ilişkin bir kanaat oluştururken, üst yönetimden sorumlu olanlar veya yönetim tarafından iç denetçi ile bağımsız denetçi arasındaki iletişime ve iç denetçinin yaptığı çalışmalara ilişkin bulguları bağımsız denetçi ile paylaşmasına yönelik bir kısıtlama olup olmadığını da değerlendirir (BDS 610.A7). Böyle bir kısıtlamanın olması, bağımsız denetçinin iç denetim birimi çalışmalarını kullanmasını engelleyecektir.

¹ Türkiye'de bu sorumluluk Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün üyesi olan TİDE tarafından yürütülmektedir.

2.4.2. İç Denetim Biriminin Yetkinliği

İç denetim birimi çalışanlarının sorunluluklarını ilgili mesleki standartlara uygun olarak özenli bir şekilde yürütebilmesi için gerekli bilgi ve yetkinliğe sahip olmaları gerekir. Bağımsız denetçi iç denetim biriminin yetkinliğini değerlendirirken aşağıdaki hususları dikkate alır (BDS 610.A8):

- İç denetim biriminin uygun ve yeterli kaynağa sahip olması,
- İç denetçilerin, işe alımı, eğitimi ve görevlendirilmelerine ilişkin politika ve prosedürlerin bulunması,
- İç denetim birimi çalışanlarının “iç denetçi” belgesinin olması veya yeterli teknik eğitiminin ve uzmanlığının bulunması,
- İç denetçilerin işletmenin finansal raporlaması ile ilgili bilgi ve becerileri,
- Belge sahibi iç denetçilerin ilgili meslek kuruluşuna üye olmaları ve dolayısıyla meslek standartlarına uygun hareket etmeleri.

2.4.3. İç Denetimde Sistemik ve Disiplinli Bir Yaklaşım Uygulanması

İç denetim biriminin faaliyetlerinin sistemik bir şekilde planlanarak yürütülmesi, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından gözetilmesi, yapılan çalışmaların ve çalışma sonucunda ulaşılan bulguların anlaşılır bir şekilde dokümanite edilmesi beklenir. Bu amaca hizmet etmek üzere, iç denetim birimi faaliyetlerini yönlendiren yazılı politika ve prosedürlerin olması gerekir. Ayrıca, bu prosedürlerin uygulanmasına yönelik işletmenin büyüklüğü ve faaliyetleri ile paralel uygulama rehberlerinin hazırlanmış olması da iç denetim biriminin sistemik ve disiplinli bir yaklaşım içinde faaliyetlerini sürdürmesine katkı sağlar (BDS 610.A10 -11).

Uluslararası İç Denetim Standartları, iç denetim birimi faaliyetlerinin en az beş yılda bir yetkin ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından değerlendirilmesini öngörmektedir (İDS 1312). Söz konusu dış değerlendirmenin yapılıyor olması, bağımsız denetçi açısından, işletmede iç denetim birimi faaliyetlerinin sistemik ve disiplinli bir yaklaşımla sürdürülüyor olduğunun önemli bir kanıtı olacaktır.

Tüm bu değerlendirmeleri yaptıktan sonra bağımsız denetçi kendi mesleki kanaatine dayanarak iç denetçinin çalışmalarını kullanıp kullanmamaya karar verecektir. Ancak, kullanmaya karar verdiği takdirde de kendi çalışma kağıtlarında dokümanite etmek üzere yapması gereken ilave prosedürler bulunmaktadır. Bu prosedürler aşağıdakileri içermektedir (BDS 610.23):

- Çalışmanın doğru bir şekilde planlanmış, yürütülmüş, yönlendirilmiş, gözetilmiş, gözden geçirilmiş ve dokümanite edilmiş olup olmadığı,
- Çalışma kapsamında yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmiş olup olmadığı ve
- Çalışma sonunda hazırlanan raporların, yapılan çalışmanın sonuçları ile tutarlı olup olmadığı.

Yaptığı değerlendirme ve uyguladığı ilave denetim prosedürleri ile iç denetçi çalışmasını kullanan denetçi, aynı zamanda bu alanda ilave kanıtlara ihtiyaç duyup duymayacağını da belirlemiş olur ve ilave denetim prosedürlerini bu çerçevede uygular. Genellikle ilave denetim kanıtı ihtiyacı ilgili alandaki önemli yanlışlık riskiyle de doğru orantılıdır. İç denetçinin çalışmalarına ne kadar güven duyulursa duyulsun, bağımsız denetçi vereceği görüşten tek başına sorumludur ve dolayısıyla riskin yüksek olduğu alanlarda doğrudan elde edeceği ilave denetim kanıtlarına ihtiyaç duyabilir.

3. BAĞIMSIZ DENETÇİ İÇ DENETÇİ İŞBİRLİĞİ ÜZERİNE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Konu ile ilgili olarak önceki çalışmalar gözden geçirilirken, risk odaklı denetim yaklaşımının 2000’li yıllarda ağırlıklı olarak benimsendiği dikkate alınarak, bağımsız denetçilerin iç denetim çalışmalarından faydalanmalarıyla ilgili olarak 2000 yılından sonra farklı ülkelerde yapılan ampirik çalışmalar dikkate alınmıştır. Aşağıda konuyla ilgili uluslararası ve Türkiye’de yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

3.1. Uluslararası Yapılan Çalışmalar

İç denetçi ile bağımsız denetçi arasındaki koordinasyonun işletmeye katma değer yarattığını ve iç denetçiler ile bağımsız denetçilerin güçlü yönlerini bir araya getirerek denetimin etkinliğini artıracaklarını belirten Wood, iç denetim biriminin bağımsız denetçi ile koordinasyonu artırmak için atacağı adımları 7 başlık altında, aşağıdaki şekilde özetlemiştir (Wood, 2004: s.2, ss.13-14):

- i. İnisiyatif almak,
- ii. Mesleki standartları öğrenmek,
- iii. Yanlış önyargıları ortadan kaldırmak,
- iv. Üst yönetimi (denetim komitesini) sürece dahil etmek,
- v. Uygun hedefleri belirlemek,
- vi. Bağımsız denetçilerle iletişimi artırmak,
- vii. Eğitim faaliyetlerini artırmak.

2001 yılında Fortune 1000 şirketleri üzerinden yapılan bir araştırmada, iç denetim biriminin finansal tabloların bağımsız denetimine katkısı arttıkça, bağımsız denetim ücretinin düştüğü sonucuna ulaşılmıştır. Aynı çalışmada, iç denetimin katkısının, iç denetimin kalitesine bağlı olduğu belirtilmiş ve yapısal risk arttıkça, iç denetim biriminin varlığının katkısı azalırken, koordinasyonun katkısının arttığı görülmüştür (Felix ve diğerleri, 2001: 530).

2016 yılında Ürdün’deki halka açık şirketlerin bağımsız denetçileriyle yapılan ampirik çalışmada, bağımsız denetçilerin iç denetçi çalışmalarını kullanmaları konusundaki kararlarını etkileyen 3 teorik değişken üzerinde çalışılmıştır: iç denetçinin tarafsızlığı, iç denetçinin yetkinliği ve iç denetçinin yaptığı

çalışma. Söz konusu çalışma, bağımsız denetçilerin iç denetçi çalışmalarını kullanmaları konusundaki kararlarını etkileyen iki önemli etken, önem sırasıyla, iç denetçinin tarafsızlığı ve yetkinliği olarak tespit edilmiştir (Al-Sukker ve diğerleri, 2016).

Almanya’da 2017 yılında bağımsız denetçilerle yapılan ampirik çalışmada, bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanmak konusunda istekli oldukları ancak buna ilişkin kararlarını etkileyen 3 değişken bulunduğunu ortaya koymuştur; bunlar, işletmenin karşılaştığı riskler (ki bu riskler finansal tablolarda önemli yanlışlığa da sebep olabilir), iç kontrollerin verimliliği ve kurumsal yönetim anlayışı. Yapılan çalışma, bağımsız denetçilerin, iş risklerinin daha düşük olduğu, iç kontrollerin iyi çalıştığı ve sağlam bir kurumsal yönetim anlayışının olduğu işletmelerde iç denetçinin çalışmalarını kullanmak yönünde daha istekli olduklarını ortaya koymuştur (Quick & Henrizi, 2019).

2018 yılında İsviçre’de bağımsız denetçilerle yapılan görüşme ve ankete dayalı araştırma, bağımsız denetçi ve iç denetçi arasındaki işbirliği, her iki taraf açısından da verimliliği artırmaktadır. Görüşülen bağımsız denetçilerin bir kısmı, işletmeyi daha iyi tanımaya ve anlamaya yardımcı olacak şekilde iç denetçilerle bilgi alışverişinde bulduklarını belirtirken, bir kısmı da iç denetçi çalışmalarını denetim sürecinde kullandıklarını belirtmiştir. Ancak, iç denetçilerin bağımsız denetim ekibine doğrudan katılıp destek verdiği örneğe rastlanmamıştır. Denetçilerin verdiği cevaplardan iç denetçi çalışmalarını kullanıp kullanmamaya yönelik stratejik kararlarını ilgili denetim standardının yönlendirmeleri çerçevesinde belirledikleri anlaşılmaktadır (Argento ve diğerleri, 2018).

Hırvatistan’da 2020 yılında yapılan bir çalışmada, iç denetçinin işletmenin risk yönetim sürecine katılmasının, bağımsız denetçilerin iç denetçilerin çalışmalarını kullanma yönündeki kararlarını denetim komitesinin güçlü olduğu işletmelerde pozitif yönde etkilediği, denetim komitesinin zayıf olduğu işletmelerde ise aksine negatif bir etki yaptığı sonucuna ulaşılmıştır (Cular ve diğerleri, 2020).

3.2. Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

2000’li yıllarda Türkiye’de yapılan çalışmalar incelendiğinde, iç kontrol, iç denetim, bağımsız denetim üçgeninde yapılmış teorik ve ampirik birçok çalışma bulunmasına rağmen, doğrudan bağımsız denetçinin iç denetçinin çalışmalarından faydalanması ile ilgili ampirik bir çalışmaya rastlanmamıştır.

İç Denetim ve bağımsız denetimin ortak paydalarından bir tanesi de denetim komitesidir. Kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde gerek iç denetimin gerekse bağımsız denetimin denetim komitesine raporlaması beklenmektedir. Türkiye’de 2013 yılında yapılan bir çalışmada denetim komitesinin etkin bir şekilde çalışmasının denetimin kalitesini artırdığı sonucuna varılmıştır (Kandemir & Akbulut 2013).

2020 yılında yapılan bir çalışmada, Türkiye’de bağımsız denetçi ve iç denetçi ilişkisine yönelik yapılan tez çalışmaları araştırılmış ve bu konuda 2009-2019 yılları arasında yazılmış 17 tane yüksek lisans tezi olduğu tespit edilmiştir. Bu tez çalışmaları ağırlıklı olarak konuyu bağımsız denetçinin iç

denetçi çalışmalarından faydalanması şeklinde ele almıştır (Özdoğan & Mollaoğulları, 2020, ss.797, 803). Bağımsız denetçi ve iç denetçi ilişkisini teorik olarak veya örnekler üzerinde tartışan çalışmaların yanı sıra anket bazlı araştırmalar neticesinde ulaşılan bulgular söz konusu çalışmada aşağıdaki şekilde aktarılmıştır:

- Türkiye’de iç kontrol ve iç denetçi bilinci yeterli düzeyde değildir (Tunçay 2011).
- Etkin bir iç denetim fonksiyonuna sahip işletmelerde denetim riski azalmaktadır ve denetim süreci kısalmaktadır (Yıldırım 2014).

4. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARINDAN FAYDALANMASI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu çalışma kapsamında yapılan literatür taramasında, Türkiye’de bağımsız denetçilerin iç denetçi çalışmalarından faydalanıp faydalanmadığına, faydalanıyorsa ne kapsamda faydalandığına ilişkin bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu amaca hizmet etmek üzere, denetim şirketleri üzerinden bir anket² çalışması yapılarak bu işbirliğinin ne düzeyde olduğu ortaya konmaya çalışılmıştır.

BDS 610 kapsamında bağımsız denetçinin iç denetçi çalışmalarından faydalanabilmesi için iç denetim biriminin tarafsız olması, yetkin olması ve sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uyguluyor olması gerekmektedir. Uluslararası İç Denetim Standartlarının kalite güvence dış değerlemesi yapılmasını zorunlu tutuyor olması da dikkate alındığında, bağımsız denetçinin denetim kanıtı olarak faydalanabileceği iç denetim çalışmalarının ancak kurumsal ve büyük işletmelerde mümkün olacağı öngörülmüştür.

Kurumsal yapıya sahip büyük işletmelerin denetçilerinin de genellikle büyük denetim şirketleri olduğu varsayımıyla, yapılan araştırma Türkiye’de 10 büyük denetim şirketi ile sınırlı tutulmuştur.³ Söz konusu şirketler alfabetik sırayla:

1. Baker Tilly – Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
2. BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
3. Consulta Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
4. DELOITTE – DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
5. ERNST & YOUNG – Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.

² Kullanılan anket için Yeditepe Üniversitesi Beşeri ve Sosyal Bilimler Etik Kurul Komisyonu’nun 27.01.2022 tarihli 26/2022 no’lu toplantı kararı ile etik kurul izni alınmıştır.

³ 2020 yılı şeffaflık raporlarında açıklanan cirolar dikkate alınarak belirlenmiştir.

6. Grant Thornton – Eren Bağımsız Denetim A.Ş. & Engin Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
7. JPA International – Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.
8. KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
9. Mazars – Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.
10. PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.

Sözlü mülakat veya yazılı anket doldurulması şeklinde yapılan araştırmada denetçilerin kendi denetim çalışmalarındaki uygulamaları değil, şirket olarak bu konuya yaklaşımları sorgulanmıştır.

Öncelikle bağımsız denetçilere, iç denetim birimi çalışmalarından faydalanıp faydalanmadıkları, faydalanıyorlar ise bağımsız denetimin “risk değerlendirmesi” ile “riske karşılık verme” aşamalarından hangisinde ne ölçüde faydalandıkları sorulmuştur. Denetçilerin hepsi risk değerlendirmesi aşamasında faydalandıklarını belirtmişlerdir. Bağımsız denetçilerin, genellikle işletmeyi tanıma ve iç kontrol sistemi hakkında genel bir kanaat oluşturma amacıyla, iç denetim birim yöneticileri ile görüşüp, yıl içindeki çalışmalar ve sonuçları hakkında sözlü bilgi edindikleri anlaşılmıştır. Bazı durumlarda bağımsız denetçilerin iç denetim birimi tarafından hazırlanan raporları gözden geçirdikleri ve denetim planını hazırlarken kullanmak üzere önemli bulguları not aldıkları tespit edilmiştir. Ancak, riske karşılık verme aşamasında iç denetçi çalışmalarından faydalanılmadığı anlaşılmıştır.

Bağımsız denetçilere, iç denetçi çalışmalarından riske karşılık verme aşamasında neden faydalanmadıkları sorulduğunda ise, bunun temel sebebi olarak, iç denetçi çalışmalarının BDS 610 kapsamında değerlendirildiğinde yeterli görülmediğini belirtmişlerdir. Alınan cevaplara detaylı bakıldığında, 3 bağımsız denetçi, iç kontrol biriminin yetkin olmadığı, 3 bağımsız denetçi iç kontrol biriminin tarafsız olmadığı, 1 bağımsız denetçi, iç kontrol biriminin sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulamadığı ve 2 bağımsız denetçi de iç kontrol biriminin kalite güvence dışı değerlemesi yapmadığı gerekçesiyle BDS 610’da belirtilen asgari şartlara uymadıklarını ifade etmişlerdir. Denetçilerden bir tanesi ise iç denetçi çalışmalarından yeterince faydalanılmamasının özünde alışılabilir iş yapış şekillerinden kaynaklandığını belirtmiştir.

BDS 610’daki asgari şartlar yerine getirilseydi, iç kontrol biriminin çalışmalarından riske karşılık verme aşamasında hangi denetim prosedürlerin yerine getirilmesinde faydalanacakları sorulduğunda, cevap veren 8 bağımsız denetçinin tamamı kontrol testlerinde kullanabileceklerini belirtirken, 1 bağımsız denetçi aynı zamanda analitik maddi doğrulama prosedürü olarak da kullanabileceklerini belirtmiştir. Denetçilerden hiçbiri detay maddi doğrulama prosedürü olarak kullanmayı düşünmemiştir.

İç denetçi çalışmalarından faydalanılmasının bağımsız denetim çalışmasına katkısı sorulduğunda, 5 bağımsız denetçi harcanan toplam zamanı azaltacağını, 1 bağımsız denetçi kaliteyi artıracığını

belirtirken, 4 bağımsız denetçi ise hem harcanan zamanı azaltacağı, hem de kaliteyi artıracacağı yönünde görüş beyan etmiştir.

Verimliliği artırmak yönünden işletme yönetiminin bağımsız denetçiden, iç denetçi çalışmalarını kullanması yönünde bir talebi olup olmadığı sorulduğunda, 5 bağımsız denetçi bazen bu yönde talepler olduğunu belirtirken, 3 bağımsız denetçi böyle bir talebin hiç olmadığını, 1 bağımsız denetçi ise genellikle böyle bir talep olduğunu belirtmiştir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Yapılan araştırma bir durum tespiti olarak ibaret olmakla birlikte, Türkiye uygulamalarında bağımsız denetçilerin iç denetçi çalışmalarından yeterince faydalanmadığını göstermektedir. Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre iç denetim süreçlerini yöneten birçok işletmenin kalite güvence dış değerlemesi yaptırarak⁴, bu uygunluğu teyit ettirdikleri ve bu çalışmanın da yukarıdaki araştırmaya katılan bağımsız denetim şirketlerince gerçekleştirildiği dikkate alındığında iç denetim birimi ile bağımsız denetçiler arasındaki iletişimin ve işbirliğinin artırılması gerekliliği net bir şekilde görülmektedir. Bağımsız denetçinin, iç denetçi çalışmalarından faydalanması, aynı işin farklı denetçiler tarafından tekrar edilmesini önleyeceği için işletme açısından denetim maliyetinin azalmasına neden olacaktır. Ayrıca, özellikle kontrol testlerinin yapılmasında, işletmeyi ve iş süreçlerini çok iyi tanıyan ve yaşanan risklere ilişkin daha fazla tecrübeye sahip iç denetçilerin çalışmalarından faydalanılması, bağımsız denetim çalışmasının kalitesinin artırılmasına da katkı sağlayacaktır.

Bu çalışmada bağımsız denetçinin iç denetçi çalışmalarından faydalanması ele alınmıştır, ancak benzer şekilde iç denetçinin de bağımsız denetçinin çalışmalarından faydalanması söz konusu olabilir. Ortak planlama çerçevesinde koordinasyon içinde yürütülecek bağımsız denetim ve iç denetim çalışmaları her iki tarafa da fayda sağlayacağı gibi, işletme açısından da denetimin işlevselliğini artıracak ve aynı zamanda maliyeti düşürecektir.

YAZARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

Bu çalışmada yapılan araştırma için Yeditepe Üniversitesi Beşeri ve Sosyal Bilimler Etik Kurul Komisyonu'nun 27.01.2022 tarihli 26/2022 no'lu toplantı kararı ile etik kurul izni alınmıştır.

⁴ TİDE'nin her yıl kalite güvence dış değerlemesi yaptırıp bildiren işletmelere verdiği farkındalık ödülleri, web sitesinde ilan edilmektedir.

AUTHOR'S DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

For the purpose of this research, permission of ethics committee has been granted by the Ethics Commission of Humanities and Social Sciences at Yeditepe University at the date of 27.01.2022 with meeting decision of 26/2022.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2010). *İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama* (Doktora tezi). İstanbul Üniversitesi
- Al-Sukker, A., Ross, D., Abdel-Qader, W. & Al-akra, M. (2018). External Auditor Reliance on the Work of the Internal Audit Function in Jordanian Listed Companies. *International Journal of Auditing*, 22(2), 317-328.
- Argento, D., Umans, T., Hakansson, P. & Johansson, A. (2018). Reliance on Auditors' Work: Experiences of Swedish External Auditors. *Journal of Management Control*, 29, 295-325.
- BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi. www.kgk.gov.tr
- BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması. www.kgk.gov.tr
- 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, Incorporating Advances in International Accounting*, 28, 11-21.
- Cömert, N. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. *İSMMM Mali Çözüm*, 60, 8-7.
- Cular, M., Slapnicar, S., Vuko, T., (2020). The Effect of Internal Auditors' Engagement in Risk Management Consulting on External Auditors' Reliance Decision. *European Accounting Review*, 29(5), 999-1020.
- Felix, 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.
- Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri. Türkmen Kitabevi. International Auditing and Assurance Standards Board (2021). IAASB Public Report, July 2019–December 2020. www.iaasb.org
- Institute of Internal Auditors. (2016). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. www.global.theiia.org

- Özdoğan, B. & Mollaoğulları, B.F. (2020). Türkiye’de İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkinine Yönelik Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 787-817.
- Quick, R. & Henrizi, P. (2019). Experimental Evidence on External Auditor Reliance on the Internal Audit. *Review of Managerial Science*, 13, 1143-1176.
- Pamukçu, A. (2019). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Türedi, H., Zor, Ü. & Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (66), 1-20.
- Uzun, A.K. (2007). İşletmelerde İç Denetimin Kurulması, Rolü ve Önemi, II. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu – VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO, Antalya. www.ismmmo.org
- Wood, David, A. (2004). Increasing Value through Internal and External Auditor Coordination. The IIA Research Foundation. www.global.theiia.org