

# TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİNE YÖNELİK YAPILAN LİSANSÜSTÜ TEZ ÇALIŞMALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA\*

Dr. Öğr. Üyesi Burak ÖZDOĞAN<sup>a</sup>  
Arş. Gör. Dr. Batuhan Fatih MOLLAOĞULLARI<sup>b</sup>

Ampirik Araştırma  
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Kasım 2020; 13 (3): 787-817

## ÖZ

İç denetim ve bağımsız denetim ilişkisi, işletmelerin gerek hissedar gerekse daha geniş paydaş kesiminin haklarını koruyabilmesi ve sürdürülebilir biçimde faaliyet göstermesi açısından kritik öneme sahiptir. Hem iç denetim standartlarında hem de bağımsız denetim standartlarında bu ilişkiye yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Diğer taraftan iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisine etki eden ve bu ilişkiden etkilenen birçok farklı işletme operasyonu ve kararı da bulunmaktadır. Bu çalışmanın temel amacı, Türkiye'de iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan lisansüstü tez çalışmalarının içerik analizinin gerçekleştirilerek uluslararası literatürdeki çalışmalar perspektifinde gelecek araştırmalara yol göstermektedir.

Bu kapsamda öncelikli olarak modern iç denetim ve bağımsız denetim fonksiyonları kavramsal tasarımları ve ilişkili literatür çerçevesinde incelenmiştir. Bu inceleme sırasında özellikle son 10 yılda araştırmacılar tarafından gerçekleştirilen çalışmalar, alt başlıkları ve ilgilendikleri ilişki türü bakımından sınıflandırılarak sunulmuştur. Daha sonra YÖK tez veri tabanı yardımıyla iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan yüksek lisans ve doktora tez literatür taraması gerçekleştirilmiştir.

Genel itibarıyla Türkiye'deki tez çalışmalarının iç denetimin etkinliği ve kalitesi çerçevesinde bağımsız denetim süresi ve kalitesine odaklandığı görülmektedir. Bu çerçevede ulusal tez literatürünün ağırlıklı olarak teorik ya da uygulama bakımından anket yöntemini tercih ettiği anlaşılmaktadır. Uluslararası literatür incelendiğinde ise denetim kalitesi, denetim ücretleri ve denetimin zamanlılığı gibi konuların iç denetim biriminin çalışmaları, yapısı ve iç denetçilerin özellikleriyle ilişkilendirildiği görülmektedir. Bağımsız denetimin kalitesi, ücretleri ve etkinliğiyle ilgili konular özellikle şeffaflık raporlaması çerçevesinde araştırmacıların da daha fazla veriye erişebilmesi imkânı sebebiyle gelecek çalışmalarda değerlendirilebilecek ilişki noktaları olarak önerilmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** İç Denetim, Bağımsız Denetim, İçerik Analizi.

**JEL Kodları:** M40, M41, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Özdoğan, B., Mollaoğulları, B. F. (2020). Türkiye'de İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisine Yönelik Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (3), 787-817.

\* Makalenin gönderim tarihi: 21.05.2020; Kabul tarihi: 28.08.2020, iThenticate benzerlik oranı %4

<sup>a</sup> Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, [burak.ozdogan@cbu.edu.tr](mailto:burak.ozdogan@cbu.edu.tr)  
ORCID: [0000-0002-8504-5085](https://orcid.org/0000-0002-8504-5085)

<sup>b</sup> Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, [b.mollaogullari@cbu.edu.tr](mailto:b.mollaogullari@cbu.edu.tr)  
ORCID: [0000-0002-7218-1299](https://orcid.org/0000-0002-7218-1299)

## A STUDY ON THE GRADUATE THESIS COVERING THE INTERNAL AUDIT AND INDEPENDENT AUDITOR'S RELATIONS IN TURKEY

### ABSTRACT

The relationship between internal audit and independent audit is critical for businesses to protect the rights of shareholders and wider stakeholders and to operate in a sustainable manner.

There are regulations regarding this relationship in both internal audit standards and independent audit standards. On the other hand, there are many different business operations and decisions that both affect and affected by this relationship. The main purpose of this study is to analyze the content of the postgraduate thesis on the internal audit and independent audit relationship in Turkey and guide the research in the perspective of studies in international literature.

In this context, primarily contemporary internal audit and independent audit functions have been examined within the framework of their conceptual designs and related literature. During this review, studies carried out by researchers, especially in the last 10 years, were classified and presented in terms of subheadings and the type of relationship they were interested in. Later, with the help of YÖK thesis database, a master's and doctorate thesis literature review on the relationship between internal audit and independent audit was carried out.

In general, it is observed that the thesis studies in Turkey focus on independent audit delay and quality within the framework of the effectiveness and quality of internal audit. In this context, it is understood that the national thesis literature prefers the survey method and theoretical discussions mainly in terms of methodology. When the international literature is examined, it is observed that issues such as audit quality, audit fees, and the audit delay are associated with the work, structure, and characteristics of internal auditors. Issues related to the quality, fees and effectiveness of independent audits are recommended as relationship points that can be evaluated in future studies, especially as they can access more data within the framework of transparency reporting.

**Keywords:** Internal Audit, External Audit, Content Analysis.

**JEL Codes:** M40, M41, M42.

### 1. GİRİŞ

İç denetim fonksiyonu, uygun bir iç kontrol sisteminin mevcut olmasını ve şirketin faaliyetlerinin verimli, ekonomik ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamada yönetime yardımcı önemli görevler üstlenmektedir. Bağımsız denetim ise, finansal tabloların gerçeğe ve ilgili standart ve kanunlara uygunluğu ile ilgilenir. İç denetim ve bağımsız denetim, birbirinden ayrı görev ve sorumluluklara sahip iki mekanizma olmakla birlikte birçok sorumluluk altında yolları kesişmekte ve iş birliğine ihtiyaç duymaktadırlar. Bağımsız Denetim Standardı 315 ve 610, bağımsız denetçiler tarafından yürütülen denetim çalışmalarında, iç denetim fonksiyonundan etkin şekilde yararlanabilmesinin önünü açmaktadır (BDS 315, BDS 610). Temel amacı işletmede hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması olan iki denetim

birimi, bu sayede işletme varlıklarını, yatırımcı ve diğer paydaş gruplarının haklarını korumayı temel hedef olarak benimsemektedir.

İşletmelerin paydaş gruplarının giderek genişlemesi ve dolayısıyla paydaş beklentilerinin de kapsamının genişlemesiyle birlikte iç denetim ve bağımsız denetim fonksiyonunun ilişkileri, araştırmacılar tarafından yoğun biçimde irdelenmiştir. Farklı dinamiklerin bu ilişkiye olan etkilerini inceleyen bu araştırmaların odağında daha etkin ve verimli bir iç denetim ve bağımsız denetim mekanizmasının uygulamaya geçirilebilmesidir. Bu çerçevede, ilgili çalışmalar sadece bilimsel literatüre değil uygulamaya da yön vermiş ve uygulamacılar tarafından da yakından izlenmiştir. Türkiye’de de iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisine yönelik literatür, uygulamacıların da özellikle iç denetime önem vermeleriyle birlikte giderek zenginleşmektedir. Bu çerçevede, akademik literatürün bu ilişkiyi ele alış biçiminin uluslararası literatürde de olduğu gibi uygulamaya yön verecek doğrultuda gelişmesi önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de iç denetim ve bağımsız denetime yönelik oluşan ulusal literatürün gelişen dinamikler çerçevesinde ve uluslararası araştırmaların rotası da dikkate alınarak zenginleştirilmesine yönelik bir yol haritası sunmaktır. Bu amaçla, ilk olarak son on yılda araştırmacılar tarafından ortaya koyulan iç denetim ve bağımsız denetimin işletme içi rol ve görevlerini, fonksiyonlarını ve bu iki birimin birbirleriyle olan ilişkisini inceleyen çalışmalar literatür taraması çerçevesinde incelenmiştir. Bu literatürün kapsamlı bir şekilde verilmesi ile araştırmacıların güncel araştırma konularına dair perspektiflerinin genişletilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini odak alan yüksek lisans ve doktora tez çalışmaları kapsamında içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede YÖK tez veri tabanı yardımıyla iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan yüksek lisans ve doktora tez literatür taraması gerçekleştirilmiştir. Sonuç kısmında ise değerlendirmeler ve araştırmacılar için gelecek çalışma önerilerine yer verilmiştir. Çalışma, gerek uluslararası literatüre dair geniş bir perspektif sunması gerekse bu alandaki araştırmacılara yol gösterici olması sebebiyle önemli olarak değerlendirilmektedir.

## **2. MODERN İÇ DENETİMİN İŞLETMEDEKİ ROLÜ VE GÖREVLERİNE İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI**

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetimi “İşletmenin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla yürütülen, bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmalık faaliyetidir” şeklinde tanımlamıştır. Dolayısıyla iç denetim, işletme yönetiminin kurum içerisindeki dışarıdan gözü niteliğiyle, oluşturulan operasyonel yapının planlanan hedef ve

beklentiler doğrultusunda çalışmasından sorumludur. Bu çerçevede, sürekli genişleyen iç ve dış işletme çevresi ve artan paydaş sayısı, işletmelerin riskle mücadele yaklaşımlarının farklılaşmasını sağlamıştır. İşletmeler riskleri kaynağında tespit etmenin ve mümkünse henüz gerçekleşmeden işletme açısından zararsız hale getirmenin yollarını aramaya başlamışlardır. Modern anlamda iç denetimin temel motivasyonunu bu misyon oluşturmaktadır. 2018 yılında IIA Singapur birimi tarafından gerçekleştirilen yuvarlık masa toplantısında, çokuluslu şirketlerin üst düzey yöneticilerinden oluşan katılımcılar, iç denetimin risk temelli bir yaklaşım benimsemesi ve sürekli olarak gelişen risklere karşı tetikte olmasını fonksiyon için bir öncelik olarak tanımlamıştır (IIA, 2018).

İç denetim, 1950’li yıllarda “işletme varlıklarının korunmasını” temel amaç edinmişken yeni yüzyıla beraber amacında büyük bir değişiklik meydana gelmiş ve “işletmeye değer katma” olarak benimsenmiştir (Memis, 2008, s.80). Dolayısıyla modern iç denetim anlayışı çerçevesinde iç denetim birimi bilgi üreten değil aynı zamanda bilgiye yorum katan bir konuma gelmiştir. İç denetimden beklentilerin farklılaşması ile birlikte artık işletmeler açısından sürdürülebilirliğin, risk yönetiminin ve kurumsal yönetimin, sigortası haline gelmiştir. Bu durum hem işletme yönetimi hem de paydaşlar açısından, iç denetim faaliyetlerini kritik bir konuma taşımaktadır.

Etkin bir iç denetim mekanizmasının kurulması ve bu mekanizmanın daha etkin çalışabilmesi üzerinde etkileri bulunan değişkenler, iç denetim literatüründe yoğun bir şekilde işlenen alanlardan biridir. İç denetimi odağına alarak farklı perspektiflerden yürütülen çalışmalar dikkate alındığında; iç denetimin etkinliği, risk yönetimi, teknoloji, kurumsal yönetim, sürekli denetim, iç kontrol, bağımsızlık ve denetim komiteleri konularında son 10 yılda yapılmış araştırmalar dikkat çekmektedir. Etkin bir iç denetim fonksiyonunun kurgulanabilmesi (Dessalegn vd., 2010), rol ve sorumlulukları (Soh ve Martinov-Bennie, 2011) ve etkinliğe etki eden faktörler (Alzeban ve Gwilliam, 2014; Hanefah, 2016) araştırmacılar tarafından yakından incelenmiştir. Dessalegn vd. (2010) çalışmalarında iç denetim etkinliğine dair geçmiş literatürden yola çıkarak araştırma konuları önermiş ve performans ile işletme sermayesinin dönüş oranının ilişkilendirilebileceğini savunmuştur. Soh ve Martinov-Bennie (2011) çalışmalarında iç denetimin rol ve sorumluluklarını araştırma konusu edinmiş ve iç denetimin rolünde bir değişim olmakla birlikte performansın değerlendirilmesine ilişkin kriterlerde anlamlı bir değişiklik olmadığını savunmaktadır. Alzeban ve Gwilliam (2014), Suudi Arabistan’da gerçekleştirdikleri çalışmalarında yönetim desteğinin iç denetim etkinliğini arttırdığını ortaya koymuştur. Endaya ve Hanefah (2016) ise çalışmalarında iç denetimin karakteristik özelliklerinin denetimin etkinliği ile ilişkisini tartışmıştır.

Yine risk yönetimi ve iç denetim ilişkisi de çalışılan alt başlıklar arasında yer almaktadır (Castanheira vd., 2010; Zwaan vd., 2011; Coetzee ve Lubbe, 2014). Castanheira vd. (2010), çalışmalarında şirketlerin risk temelli iç denetim yapısını tercihleri araştırma konusu edilmiş ve daha küçük organizasyona sahip şirketlerle finans sektöründeki şirketlerin risk temelli iç denetim uygulamalarına daha yatkın oldukları sonucuna ulaşmıştır. Zwaan vd. (2011) çalışmalarında iç denetçilerin kurumsal risk yönetimindeki rolünü ve denetim komitesiyle ilişkilerini sorgulamış ve kurumsal risk yönetimiyle ilgili daha fazla sorumluluk üstlenen iç denetçilerin denetim komitesine raporlama eğilimlerinin de daha yüksek olduğu iddiasındadır.

Gelişen teknolojilerin etkileri (Masli vd., 2010; Jans vd., 2014; Early, 2015; Liv d., 2018), teknoloji temelli riskler (Steinbart vd., 2012; Steinbart vd., 2018) ve bilgi teknolojileri denetimi (Henderson vd., 2013) alanları da iç denetim araştırmaları açısından son 10 yılda önemli bir yere sahiptir. Steinbart vd. (2012), iç denetimin bilgi güvenliğinin sağlanmasına yönelik rollerini tartışarak açıklayıcı bir model geliştirmişlerdir. Henderson vd. (2013) ise iç denetimin bilgi teknolojilerine ilişkin yetkinliğe sahip olmasının etkilerini araştırma konusu yapmış ve bilgi teknolojileri temelli risk ve kontrollerin iç denetçilerin bilgi seviyesi ve entegre bir iç denetim süreci uygulayabilmeleriyle anlamlı bir ilişkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir. Jans vd. (2014) iç denetim ve teknoloji ilişkisine analitik işlemler çerçevesinden yaklaşarak veri ve süreç madenciliğinin denetim süreci içerisinde nasıl kullanılabileceğine dair bir bankanın iç denetim sistemi içerisinde uygulama gerçekleştirerek model önerisinde bulunmuşlardır. Early (2015) de benzer bir perspektiften yaklaşarak büyük veri ve analizi süreçlerinin denetim süreçlerine entegrasyonunu kavramsal bir çerçeveden tartışmıştır. Steinbart vd. (2018), iç denetim birimi ile bilgi güvenliği fonksiyonları arasındaki ilişkinin kalitesini ele almış ve bu ilişkinin kalitesinin iç kontrol zayıflıklarını önlemede pozitif anlamlı etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Araştırmacılar tarafından farklı unsurları açısından önemli görülen ve yoğun biçimde çalışılan alt başlıklardan biri de iç denetim ve kurumsal yönetim ilişkisidir. Bu çerçevede iç denetim ve kurumsal yönetimin yapısal ilişkileri (Sarens ve Adolmohammadi, 2010; Johnstone vd., 2010; Sarens ve Christopher, 2010; Burton vd., 2012; Vadasi vd.,2019), iç denetimin kurumsal yönetim ilke ve uygulamaları çerçevesindeki etkileri (Leung vd., 2011; Johl vd., 2013; Abdullah vd., 2018) ve kurumsal yönetime dair iç denetimin rol ve sorumlulukları (Roussy, 2013; Raiborn vd., 2016; Çalıyurt ve Turgay, 2018) araştırma konuları arasında yer almıştır. Sarens ve Christopher (2010), zayıf iç kontrol ve risk yönetimine sahip şirketleri araştırma konusu etmekte ve bu şirketlerde kurumsal yönetim uygulamalarının/yönergelerinin de zayıf olduğu sonucuna ulaşmaktadır. Leung vd. (2011) hesap verebilirlik yapısı ile iç denetimin yönetim ile olan

ilişkilerini Avusturalya örneği üzerinden araştırmış ve iç denetimin kurumsal yönetimin gelişmesine katkı sunabilmesi için iç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçleriyle ilgili uyum sorunlarını çözmesi gerektiği savunulmuştur. Johl vd. (2013) Malezya’da gerçekleştirdikleri araştırma ile iç denetim fonksiyonunun yönetim mekanizmalarına ve finansal raporlama kalitesine olan etkisini konu edinmiş ve gelişmiş iç kontrolün yönetim uygulamalarının gelişmesine ve finansal tabloların kalitesine olumlu etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır. Roussy (2013) ise çalışmasında iç denetçilerin yönetimdeki rollerinin değişimine odaklanmış ve iç denetçilere gerçekleştirdiği araştırma sonucunda iç denetçilerin temel rollerinin üst yönetime ve örgüte hizmet etmek olduğunu düşündükleri sonucunu paylaşmakta ve rollerin değişimine vurgu yapmaktadır. Raiborn vd. (2016) iç denetim fonksiyonunun kurumsal yönetim ve risk yönetimindeki rolünü inceleyerek maliyet etkin bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasına yönelik alternatifleri tartışmıştır. Abdullah vd. (2018) çalışmalarında iç denetim kalitesi ile kurumsal yönetim ilişkisini kurmayı amaçlamış ve yüksek performansla çalışan iç denetim birimlerinin kurumsal yönetim değişkenlerine ilişkin daha fazla tavsiyede bulunduğu sonucuna ulaşmıştır. Çaliyurt ve Turgay (2018) çalışmalarında halka açık aile şirketlerinde kurumsal yönetim ve iç denetim ilişkisi tartışılmış ve kurumsal yönetimin geliştirilebilmesi için yeni bir model önerilmiştir. Vadasi vd. (2019) ise iç denetimin etkinliğinin kurumsal yönetime katkılarını tartışırken iç denetim biriminin profesyonelleşme seviyesi ile etkinliğinin pozitif ilişkili olduğunu ve sonuç olarak kurumsal yönetime katkı sunduğunu savunmaktadır.

Son yıllarda gelişen teknolojik imkanlar ile birlikte sürekli denetim konusu ve iç kontrole dair yeni bakış açıları literatürde yer alan araştırma konuları arasındadır. Sürekli denetim konusu araştırmacıların son yıllarda özellikle bilgi iletişim teknolojilerindeki gelişmelerle paralel şekilde daha fazla tartışmaya başladıkları bir başlık olarak değerlendirilmektedir (Chan ve Vasarhelyi, 2011; Vasarhelyi vd., 2012; Gonzales vd. 2012; Chiu vd., 2014; Lins vd., 2018; Eulerich ve Kalinichenko, 2018). Vasarhelyi vd. (2012) çakışmalarında iç denetçilerin sürekli denetim modeline yönelik kabul ve adaptasyon seviyelerini incelemekte ve henüz tam anlamıyla sürekli eğitim safhasına geçebilen bir şirketin olmadığını savunmaktadır. Gonzales vd. (2012) de teknoloji kabul teorisi çerçevesinde dünya genelinde 210 iç denetçiyle gerçekleştirdikleri anket araştırması sonucunda Kuzey Amerikalı ve Orta Doğulu iç denetçilerin sürekli denetim adaptasyonuna daha hazır olduklarını vurgulamaktadır. Sürekli denetim konusunda yapılmış çalışmalara yönelik kapsamlı literatür taraması ve araştırma önerileri Eulerich ve Kalinichenko’nun 2018’de yayımlanan çalışmalarından elde edilebilir.

İç kontrol perspektifinde de Jokipii (2010), işletmelerin etkin ve verimli çalışabilmesi için yeterli iç kontrol ortamına ihtiyaç duyduğu argümanından

yola çıkarak işletmelerin iç kontrol yapısını çevresel belirsizliklerle başa çıkabilmek için yapılandırıldığını savunmaktadır. Jeon-Bon vd., (2011) iç kontrol sistemiyle şirketlerin borçlanma şartları arasındaki ilişkiyi irdelemektedir. Sonuç olarak zayıf iç kontrol sisteminin daha ağır borçlanma şartlarına neden olduğu vurgulanmaktadır. Klamm vd., (2012) de çalışmalarının odağına iç kontrol sistemini almış ve iç kontroldeki zayıflıkların muhasebe ve işletmenin bütünü temelli eksikliklerin bir sonucu olarak ortaya çıktığını ve üst yönetim, eğitim ve bilgi teknolojilerine ilişkin kontrol çevresinin zayıflıklara en güçlü etkiyi yaptığını belirtmektedir. Hermanson vd. (2012) iç kontrolün etkinliğine dair 500 CAE (Chief Audit Executive) ile bir anket çalışması gerçekleştirerek halka açık şirketlerin diğer şirketlere göre daha etkin olduğu ve CAE'nin denetim komitesine raporlama yapmasının etkinlikle pozitif ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Choi vd. (2013) ise iç kontrolün zayıflığı konusuna insan kaynağına yatırım açısından yaklaşmakta ve iç kontrol ekinin yapısının iç kontroldeki zayıflıkların iyileştirilmesi ile pozitif ilişkili olduğu yönünde değerlendirmektedir.

İç denetimin bağımsızlığı konusu, araştırmacıların farklı açılardan irdelediği alanlardan biridir (Steward ve Subramaniam, 2010; Abbot vd., 2016; Roussy ve Brivot, 2016). Stewart ve Subramaniam (2010) iç denetim bağımsızlığı ile ilgili kapsamlı bir literatür taraması gerçekleştirmiş ve uygulama ile literatür arasındaki boşlukları tespit ederek araştırma konuları olarak önermiştir. Abbot vd. (2016), iç denetim kalitesinin bir değişkeni olarak iç denetim biriminin bağımsızlığını ele almış ve finansal raporlama kalitesiyle denetimin etkinliğinin bağımsızlıkla anlamlı bir ilişki içerisinde olduğunu tespit etmiştir. Rousy ve Brivot (2016) tarafından gerçekleştirilen araştırmada ise iç denetçilerin bağımsızlığı iç denetim kalitesinin olmazsa olmaz unsuru olarak değerlendirdiğini tespit etmiştir.

İç denetim bağımsızlığı konusundaki çalışmalar bir yönüyle iç denetim ve denetim komitesi ilişkisini irdeleyen çalışmalarla birbirlerini tamamlamaktadır. Denetim komitesi ve iç denetim biriminin ilişkileri farklı açılardan araştırmacıların yoğun biçimde odağa aldıkları konulardan birisi olmuştur. Denetim komitesinin yapısı ile iç denetim fonksiyonu arasındaki ilişkileri (Barua vd., 2010; Alzeban ve Sawan, 2015; Eulerich vd., 2019), iç denetim ve denetim komitesinin etkin çalışması bakımından ilişkileri (Lawrance vd., 2010; Anderson vd., 2012; Khelil vd., 2016), paydaş beklentileri çerçevesinde denetim komitesi ve iç denetim ilişkileri (Trotman ve Duncan, 2018; Erasmus ve Coetzee, 2018) araştırmacılar tarafından yoğun biçimde irdelenen alanlardır.

Barua vd. (2010) çalışmalarında denetim komitesinin yapısının şirketin iç denetim yatırımlarına olan etkisini incelemiş ve denetim komitesinde denetimden uzman üyelerin bulunmasının iç denetim bütçesine olumsuz etki ettiğini savunmaktadır. Lawrance vd.'nin 2010 yılında yayımlanan

çalışmaları, denetim komitesi ve iç denetim ilişkilerine odaklanarak 134 iç denetim yöneticisiyle yapılan anket sonucuna göre denetim komitesinin gözetimi ile iç denetim bütçesinin iç kontrol temelli faaliyetlere ayrılması arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Anderson vd. (2012) iç denetim fonksiyonunun büyüklüğüne etki eden faktörleri araştırmış ve 173 şirkette gerçekleştirilen anket sonuçlarına göre iç denetimin ölçeğinin daha iyi denetim komitesi yönetimi ile pozitif ilişkili olduğu ortaya konmuştur. Alzeban ve Sawan (2015)'un çalışmasına göre, denetim komitesi üyelerinin bağımsızlığı ve muhasebe finans alanındaki deneyimi ile iç denetim tavsiyelerinin uygulanması arasında pozitif ilişki bulunmaktadır. Trotman ve Duncan (2018) ise iç denetim fonksiyonunu paydaş perspektifinden inceleyerek farkı paydaş gruplarının iç denetimin kalitesine yönelik farklı değerlendirme şekilleri olduğu ve denetim komitesi üyelerinin çıktı odaklı bir değerlendirmeye sahip olduğu sonucunu vurgulamaktadır.

İç denetim çalışmalarına dair yukarıda açıklanan literatür çerçevesinde özellikle risk yönetimi ve kurumsal yönetim konularının ağırlıklı olarak araştırmacılar tarafından inceleme konusu edildiği anlaşılmaktadır. Benzer araştırma odakları, bağımsız denetim açısından da değerlendirildiğinde genel itibarıyla denetim konularının odak alanlarına dair kapsamlı bir görüntü elde edilebilecektir.

### 3. MODERN BAĞIMSIZ DENETİMİN ROL VE GÖREVLERİNE İLİŞKİN LİTERATÜR TARAMASI

Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi Kurumu, bağımsız denetimi “Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır” şeklinde tanımlamaktadır.

Bağımsız denetim, yönetimin iddiaları olarak kabul edilen finansal raporlara yönelik makul bir güvenceyi sağlamak amacıyla yeterli miktar ve kalitede kanıt toplama sürecidir. Temel olarak bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların, faaliyet sonuçlarını ve mali durumundaki değişiklikleri belirli muhasebe standartlarına veya yönetmeliklere uygun olarak tarafsız bir şekilde sunup sunmadığına dair bir görüş bildirmektir. Fakat günümüzde işletme paydaşları ve yatırımcılar artık bağımsız denetim raporlarından/bağımsız denetçilerden olumlu/olumsuz görüş bildirmenin yanı sıra daha kullanışlı bilgiler üretmesini beklemektedirler. Bağımsız denetimin bu isteği karşılayabilmesi için işletme içerisindeki en kritik ortağı olan iç denetim birimi ile ilişkilerini güçlendirmesi gerekmektedir.



Bağımsız denetim mekanizması, kamu yararına üstlendiği rol ve sorumluluk ile sadece işletmenin finansal raporlarının ilgili yükümlülükler çerçevesinde hazırlandığını değil tespiti çok daha zor ve karmaşık olan işletme yolsuzluklarını ortaya çıkarma konusunda da iç ve dış bilgi kullanıcılarının en önemli dayanağıdır (Jeppesen, 2019, s.1). Diğer taraftan teknoloji temelli modern denetim uygulamaları (yapay zekâ kullanımı ve büyük veri analizleri), işletmelerin çok daha kapsamlı denetim süreçlerinden geçirilebilmesine olanak sağlayarak finansal raporlar hazırlanırken ve öncesinde tutulan hesaplardaki hataların en aza indirilmesine ve işletme içerisinde yolsuzluk risklerinin bertaraf edilmesine imkân tanımaktadır.

Bağımsız denetim alanında da özellikle denetim komitesi ile ilişkili değişkenler, denetim kalitesi ve denetim ücretine yönelik konular, teknolojinin denetim süreçlerine etkisi ve gelecek beklentiler gibi konular son 10 yıl içerisinde yoğun şekilde araştırmacılar tarafından ele alınmış ve farklı perspektiflerden tartışılmıştır.

Denetim komitesi ile ilişkiler, bağımsız denetim açısından da iç denetimde olduğu gibi araştırmacıların odağında yer alan konulardan biri olmuştur. Bu başlık altında özellikle denetim komitelerinin rolleri (Alves, 2013; Sulaiman, 2017) ve denetim komitelerinin yapısı (Ittonen vd., 2010; Ghafran ve Sullivan, 2017; He vd., 2017; Aldamen vd., 2018) bakımından bağımsız denetimin kalitesi ve ücretleri araştırma konusu yapılmıştır. Alves, 2013 yılında yayımlanan çalışmasında denetim komitesinin ve bağımsız denetim ilişkisinin kâr yönetim uygulamalarına etkisini incelemiş ve güçlü denetim komitesi ve bağımsız denetim kâr yönetim uygulamalarını azalttığı sonucuna ulaşmıştır. Sulaiman (2017) çalışmasında denetim komitesinin gözetim rolü çerçevesinde denetim kalitesini ele almış ve bağımsız denetim raporlarının denetim komitesince incelenmesi ve gözetiminin denetim komitesinin önemli bir rolü olduğu, denetim kalitesine olumlu etki ettiği sonucuna ulaşmıştır. Ghafran ve Sullivan (2017), çalışmalarında denetim komitesinin denetim kalitesine yönelik tecrübesinin bağımsız denetim ücretlerine etkisini ele almış ve komitenin muhasebe finans tecrübesi arttıkça denetim ücretinin arttığı sonucuna ulaşmıştır. He vd. (2017) denetim komitesi üyeleri ile bağımsız denetçiler arasındaki sosyal ilişkileri odağına alarak belirgin sosyal ilişkilerin denetim kalitesini zayıflattığı sonucuna ulaşmıştır. Ittonen vd. (2010) ve Aldamen vd. (2018) ise aynı konuda iki farklı araştırma gerçekleştirerek kadın denetim komitesi üyesinin denetim ücretlerine etkisini araştırmıştır. Ittonen vd., (2010) S&P 500 şirketleri üzerindeki, Aldamen vd. (2018) ise 624 Avusturyalı şirket üzerindeki çalışmalarında denetim komitesinde kadın temsilci bulunmasının bağımsız denetim kalitesine ve denetim ücretlerine olumlu etkisi bulunduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Bağımsız denetim kalitesini temel alarak bağımsız denetçi ve denetim şirketi odağında (Skinner ve Srinivasan, 2012; Gul vd., 2013; Lennox vd.,

2014; Tepalagul ve Lin, 2015; Lisic vd., 2019), denetim şirketi büyüklüğü alt başlığında (Minutti-Meza ve Zhang, 2011, Defond ve Lennox, 2011) ve denetçi uzmanlığı ve denetim ücreti alt başlığında (Asthana ve Boone, 2012; Minutti-Meza, 2013; Ettredge vd., 2014) çalışmaların araştırmacılar tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir. Gul vd. (2013) 800 bağımsız denetçi ile gerçekleştirdikleri çalışmalarında denetçinin denetim kalitesine hem ekonomik hem de istatistiksel olarak anlamlı etkileri olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Tepalagul ve Lin, 2015 yılında yayımlanan çalışmalarında denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine yönelik kapsamlı bir literatür taraması gerçekleştirmişlerdir. Lisic vd. (2019) ise çalışmalarında denetim şirketlerinin danışmanlık gelirleri ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemiş ve Sarbanes Oxley yasası öncesinde, denetim şirketlerinin yüksek danışmanlık geliri elde etmesinin denetim kalitesi ile negatif anlamlı ilişki içerisinde olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Minutti-Meza ve Zhang (2011), 4 büyük denetim şirketi ile diğer denetim şirketleri arasında bir kalite farkı olup olmadığını araştırmış ve denetim kalitesine dair anlamlı bir farka ulaşmamıştır.

Denetim ücretleri konusunda özellikle denetim şirketlerine özgü yapısal değişkenler (Bedard ve Johnstone, 2010; de Villiers vd. 2014; Gunn vd., 2019) ve müşteri işletmelere özgü değişkenler (Blankley vd., 2012; Judd vd., 2017; Gandia ve Huguët, 2019) araştırmacılar tarafından yoğunlukla ele alınmıştır. Judd vd. (2017) çalışmalarında CEO karakteri ile denetim ücretleri arasında ilişkiyi aramış ve narsistik özelliklere sahip CEO'ların yönettiği şirketlerin daha zayıf iç kontrol yapısına ve dolayısıyla daha yüksek denetim ücretine yol açtığı sonucuna ulaşmışlardır. Ganida ve Huguët (2019) ise denetim ücretlerinin şirketlerin borçlanma maliyeti üzerindeki etkisine odaklandıkları çalışma sonucunda denetim ücretlerinin borçlanma maliyetleri üzerinde asimetric bir etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir. Bedard ve Johnstone (2010), denetim partneri rotasyonunun denetim ücretine etkilerini araştırmış ve partner rotasyonu sonrasında ücretlerde düşüş tespit etmiştir. De Villiers vd. (2014) ise denetim ücretini etkileyen değişkenler karşısında denetim ücretinin esnekliğini araştırmış ve denetim ücretlerinin artmasını gerektiren değişimlere daha hızlı yanıt verilirken azalışa aynı hızda yanıt verilmediği sonucunu paylaşmaktadır. Gunn vd. (2019) çalışmalarında denetim piyasasının yoğunluğu ile denetim ücretleri ilişkisini araştırmaktadır. Yazarlar, bir denetim pazarına giriş engelleri yüksek ise denetim ücretlerinin de arttığı görüşündedir.

Teknoloji, iç denetim açısından olduğu kadar bağımsız denetim açısından da literatürde araştırma konusu edilen alt alanlardan biri olmuştur. Bu çerçevede özellikle bilgi teknolojileri (Stoel vd., 2012; Havelka ve Merhout, 2013; Lowe vd., 2018), büyük veri ve veri analitiği (Appelbaum vd., 2017; Appelbaum vd., 2018; Salijeni vd., 2018), yapay zeka ve blokzinciri gibi gelişen teknolojiler (Byrnes vd., 2018; Tiberius ve Hirth, 2019) özellikle

çalışılan alanlar olmuştur. Stoel vd. (2012), bir anket araştırması ile gelişen bilgi teknolojilerinin denetim üzerine etkilerini incelemiş ve gelişen teknolojilerin özellikle bilgi teknolojileri denetimi üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Havelka ve Merhout da 2013'te yayımlanan çalışmalarında bilgi teknolojileri denetimine yönelik bir teorik çerçeve oluşturmayı amaçlamıştır. Lowe vd. ise 2018 yılında yayımlanan çalışmalarında denetim şirketlerinde bilgi teknolojilerinin kullanımının özellikle dört büyük denetim şirketi açısından etkilerini sorgulamışlardır. Ayrıca denetçilerin 10 yıl öncesine göre bilgi iletişim teknolojilerinden daha fazla yararlandıkları tespitinde bulunmuşlardır. Appelbaum vd. 2017'de yayımlanan çalışmalarında, Salijeni vd. ise 2018'deki çalışmalarında büyük veri analizinin denetim teknolojilerine yönelik etkilerini irdelemiş ve araştırmacılar için gelecek araştırma konuları önermiştir. Byrnes vd. (2018) çalışmaları ile gelişen bilgi iletişim teknolojileri çerçevesinde denetim süreçlerinin ve mesleğinin geleceğini tartışmışlardır. Tiberius ve Hirth (2019) ise yapay zeka ve blokzinciri gibi gelişen teknolojiler ışığında dijitalleşmenin denetim uygulamalarına etkisini Almanya örneği üzerinden irdelemiştir.

Literatür çerçevesinde bağımsız denetime yönelik çalışmaların; denetim ücretleri, risk ve teknoloji odağında ağırlık kazandığı görülmektedir. Bu çerçevede gerek iç denetim gerekse bağımsız denetimin ücret haricinde araştırma konuları çerçevesinden benzer bir seyir izlediğini söylemek yanlış olmayacaktır.

#### **4. MODERN İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ**

İç denetçiler, şirketin iç kontrol sistemini ve iş süreçlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla şirket tarafından istihdam edilen çalışanlardır. Bu istihdam şekli iç denetçilerin bağımsızlığı ve objektifliği ile ilgili çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunları çözebilmek adına geliştirilen mekanizmalardan biri olan denetim komiteleri, tüm dünyada belirli ölçeğin üzerindeki şirketler için bir zorunluluk haline getirilmiş ve iç denetim birimlerinin doğrudan denetim komitelerine raporlama yapması tavsiye edilmiştir (Özdoğan, vd., 2015). Kandemir ve Akbulut tarafından 2013 yılında 92 bağımsız denetim şirketinin katılımıyla gerçekleştirilen araştırma sonuçlarına göre, denetim komitesi yapısı Özdoğan vd.'nin de (2015) aktardığı şekilde etkin çalışacak seviyede kurgulanırsa bağımsız denetimin kalitesi de olumlu şekilde etkilenmektedir. Hem iç denetim hem de bağımsız denetim fonksiyonu netice itibarıyla işletmenin paydaşları açısından güvence sağlamak ve işletmeye katma değerli hizmetler sunmaktadır. Al-Twaijry vd. (2004) de yaptıkları çalışmada bağımsız denetçilerin iç denetçilerin yaptığı çalışmalara olan güven oranının iç denetim bölümünün kalitesine göre değişiklik göstereceği sonucunu

vurgulamaktadır. Bu anlamda yazarlar bağımsız denetimin iç denetime olan güvenin azalmasında rol oynayan etkenleri iç denetim personelinin eksikliği ve bölümün küçüklüğü olabileceğini savunmaktadır.

İç denetim fonksiyonları bir işletmenin iç kontrol, risk ve yönetim yapılarının bir parçası olarak kurulmuştur. BDS 610, iç denetim işlevinin bilgi ve tecrübesinin, bağımsız denetçinin varlık ve çevre hakkındaki anlayışını nasıl bilgilendireceğini belirterek hem iç hem de bağımsız denetim standartları etkili bir bilgi paylaşımı ve koordinasyonun gerekliliğinden bahseder (BDS). İç denetçilerin çalışmalarına duyulan güven, denetimde harcanacak denetim saatlerini azaltma potansiyeline sahipken bu durum aynı zamanda ödenmesi gereken denetim ücretinin azaltılmasına yardımcı olacaktır (Haron vd. 2004, s. 1148). Sağlar ve Tuan, 2009 yılında gerçekleştirdikleri çalışmalarında, işletmenin iç denetim ve iç kontrol sistemlerine sahip olmasının bağımsız denetim maliyetini düşürebileceği iddia edilirken, Pilcher vd.'nin 2013'te yaptığı çalışmada bağımsız ve iç denetçiler arasındaki iletişimi göz önüne alarak, iki taraf arasındaki koordinasyonun iyileştirilmesinin bağımsız denetimin etkinliğine ve verimliliğine katkıda bulunacağı belirtilmiştir. Ayrıca yazarlar bağımsız ve iç denetçiler arasındaki iletişim seviyesinin bağımsız denetim maliyetlerini de düşürebileceğini belirtmektedir. İç ve bağımsız denetçilerin denetlemelerin etkinliğini artırmak için birleştirdikleri farklı güçlü yönleri vardır. Örneğin, iç denetçiler zamanlarının çoğunu veya tamamını aynı şirkette geçirirler; Sonuç olarak, şirketin kültürü ve işleyişi hakkında daha iyi bir anlayışa sahip olurlar. Bu, iç denetçilerin bağımsız denetçilerin göremediği şeyleri görmelerini sağlar. Aynı zamanda, bağımsız denetçiler doğal olarak birden çok müşteri için çalışırlar ve daha geniş finansal sorunlarla karşı karşıya kalırlar. Bu durum, bağımsız denetçilerin, iç denetçilerin daha önce ele almadıkları sorunları keşfetmelerini ve çözmelerini beraberinde getirecektir (Wood, 2004, s.2).

İç denetim ve bağımsız denetim işletme açısından birbirlerini tamamlayan iki unsur olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla iç denetim fonksiyonu işletmeler açısından bağımsız denetim ihtiyacını ortadan kaldırmayacağı gibi bağımsız denetim de iç denetim ihtiyacını ortadan kaldırmayacaktır. Aksine iki işlev birbirlerine katkıda bulunur (Jovanova, Josheski, 2012, s.7). Bu durum ayrıca iç denetim ve bağımsız denetim bağlarının geliştirilmesini sağlarken kurumsal yönetimin etkinliğini de artıracaktır (Mihret, Admassu, 2011, s.74).

Günümüzün kurumsal yönetim gereklilikleri ışığında iç ve bağımsız denetçiler arasındaki ilişki, yönetim tarafından kalite raporlaması arayışı çerçevesinde daha belirgin hale gelmiştir. Gil vd. tarafından 2012 yılında yayımlanan çalışmada, iç denetim ve bağımsız denetim arasındaki ilişki sıklığının daha düzenli toplantıları ve yıllık denetimin hazırlanmasında daha

fazla iş birliğini ve daha yüksek kalitede finansal raporlamayı beraberinde getirdiği sonucuna vurgu yapılmaktadır.

İç denetim ve bağımsız denetim ilişkisi mesleğin erken aşamalarından bu yana gerek alanda çalışan bilim insanları gerekse de uygulamacılar tarafından yoğun biçimde tartışılmakta, dinamikleri incelenmekte ve en etkin kurguyu oluşturmaya yönelik arayışları süregelmektedir. İki yapı arasındaki ilişkiyi arayan, araştıran ve sorgulayan çalışmaların bazı alt başlıklar altında toplandıklarını görmek mümkündür.

Özellikle son 10 yılda, bağımsız denetimin iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından yararlanma seviyesi, dayanak alabilmesi ve güvenine dair birçok çalışma yapılmıştır (Munro ve Stewart, 2010; Suwaidan ve Qasim, 2010; Messier vd., 2011; Mihret ve Admassu, 2011; Desai vd., 2011; Pizzini vd., 2012; Khlif ve Samaha, 2013; Lee ve Park, 2016; Pike vd., 2016; Chen vd., 2017; Cohen vd., 2017; Al-Dhamari vd., 2018). Munro ve Stewart (2010), bağımsız denetimin iç denetimin çalışmalarına ne derece dayanarak çalışmalarını şekillendirdiğini araştırmış ve özellikle kurum içerisinde oluşturulan iç denetim biriminin kontrol değerlendirmelerine yönelik çalışmalarından daha fazla yararlandığını savunmaktadır. Suwaidan ve Qasim (2010) da aynı konuyu Ürdün örneği üzerinden ele alan ampirik bir çalışma gerçekleştirmiş ve bağımsız denetimin iç denetimin objektifliğini dikkate alarak çalışmalarından yararlanma kararı verdiği sonucuna ulaşmışlardır. Messier vd., 2011 yılında yayımlanan çalışmalarında bu alt başlığa farklı bir perspektiften yaklaşmış ve bazı şirketlerin iç denetim birimlerini bir yönetici geliştirme fonksiyonu olarak görmesinden yola çıkarak bu tip şirketlerin bağımsız denetiminde, denetçilerin iç denetimin çalışmalarından yararlanma seviyesini araştırmıştır. Sonuç olarak yönetici geliştirme amaçlı değerlendirilen iç denetim biriminin objektiflik seviyesi bağımsız denetçiler tarafından daha düşük olarak değerlendirildiği belirtilmektedir. Pizzini vd. (2012) çalışmalarında iç denetim biriminin kalitesinin bağımsız denetim gecikmelerine olan etkisini irdelemekte ve iç denetim fonksiyonunun desteklediği bağımsız denetim çalışmalarının en az 4 gün daha kısa sürdüğü bulgusunu paylaşmaktadır. Benzer bir konuyu Mısır örneği üzerinden araştıran Khilif ve Samaha (2013), iç denetim ve iç kontrol kalitesinin denetim raporunun zamanlılığına katkılarını tartışmışlardır. Lee ve Park (2016) ise Güney Kore'de aynı konuyu araştırmış ve iç denetim birimi ne kadar geniş olursa bağımsız denetim sürecine o kadar katkı sundukları ve sonuç olarak bağımsız denetim verimliliğini arttırdığını tespit etmişlerdir.

İç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan çalışmaların önemli bir kısmı da iç denetim fonksiyonuna yönelik farklı değişkenlerin bağımsız denetim ücretine olan etkisini irdelemiştir (Singh ve Newby, 2010; Ho ve Hutchinson, 2010; Prawitt vd., 2011; Stephens, 2011; Abbott vd., 2012; Mohamed vd., 2012; Singh vd., 2013; Axen, 2018; Al-Qadasi vd., 2019).

Genel itibariyle çalışmalar değerlendirildiğinde iç denetim fonksiyonunun varlığı ve bağımsız denetçilerin bu fonksiyonun çalışmalarından yararlanma seviyesinin denetim ücretleri ile pozitif ilişkili olduğunu göstermektedir (Singh ve Newby, 2010; Ho ve Hutchinson, 2010). Prawitt vd. (2011) bu konudaki çalışmalarında iç denetim fonksiyonunun katkılarının daha düşük bağımsız denetim ücretine imkan tanıyacağını iddia etmişlerdir. Abbott vd. (2013) ise çalışmalarında iç denetimin ve denetim komitesinin bağımsız denetim çalışmalarına desteğine yönelik yeni bir ölçüm modeli önermektedir. Konuyla ilgili olarak İsveç örneği üzerinden ampirik bir çalışma gerçekleştiren Axen (2018), iç denetim fonksiyonundan yararlanma seviyesinin yüksek bağımsız denetim ücretleriyle pozitif anlamlı ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ancak kamuoyu açıklamalarında firmaya özgü iç denetim açıklamaları yapan şirketlerin daha düşük denetim ücreti elde ettiği yine çalışmada belirtilmektedir. Aynı alanda Malezya’da gerçekleştirdikleri çalışmalarında Al-Qadasi vd. (2019), iç denetim fonksiyonu bütçesinin endüstriyel uzmanlığı bulunan bağımsız denetçi ile çalışma oranı ve denetim ücreti ile pozitif anlamlı ilişkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

## 5. İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİNE YÖNELİK ULUSAL LİTERATÜR KAPSAMINDA 2009-2019 YILLARI ARASINDA HAZIRLANAN TEZLERİN İNCELENMESİ

Çalışmanın önceki bölümlerinde, modern iç denetim ve bağımsız denetim fonksiyonlarına ve bu iki fonksiyon arasındaki ilişkilere kavramsal olarak ve literatürdeki çalışmalar çerçevesinde yer verilmiştir.

Bu kısımda, iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini odak alan yüksek lisans ve doktora tez çalışmalarının incelenmesi ve ulusal lisansüstü eğitim çalışmalarında iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisinin hangi alt başlıklar özelinde ele alındığının tespiti gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede araştırmanın metodolojisi açıklandıktan sonra bulgular ortaya konmuş ve bulgular üzerinden değerlendirmeler paylaşılmıştır.

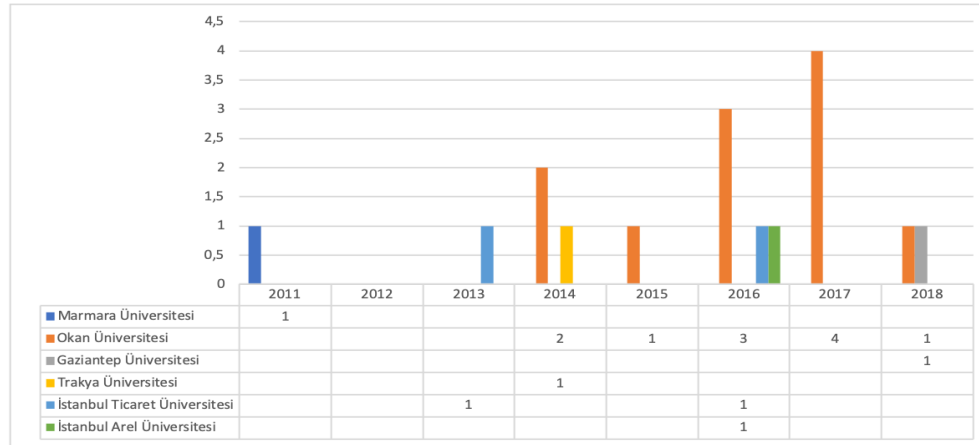
### 5.1. Araştırma Metodolojisi

Çalışma kapsamında, Türkiye’de bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini odağına alan yüksek lisans ve doktora tezlerinin incelenmesi amacıyla YÖK tez veri tabanı, 2009-2019 dönem aralığında gerçekleştirilen aramalar için temel veri sağlayıcısı olarak kullanılmıştır. Çalışmaya sadece başlığında “bağımsız denetim” veya “dış denetim” kavramları ile “iç denetim” veya “iç kontrol” kavramlarını birlikte içeren tezler dâhil edilmiştir. Tespit edilen yüksek lisans tezlerinin yedi adedinin içeriğine yazarlar tarafından erişim kısıtlaması konulduğu için bu tezlerin içeriğine yönelik kapsamlı bir değerlendirme yapılamamış dolayısıyla özet bilgileri üzerinden çalışmaya

dâhil edilmişse de içeriklerine yönelik detaylı bir inceleme gerçekleştirilememiştir. Bu durum çalışmanın da bir kısıtını oluşturmaktadır.

## 5.2. Bulgular

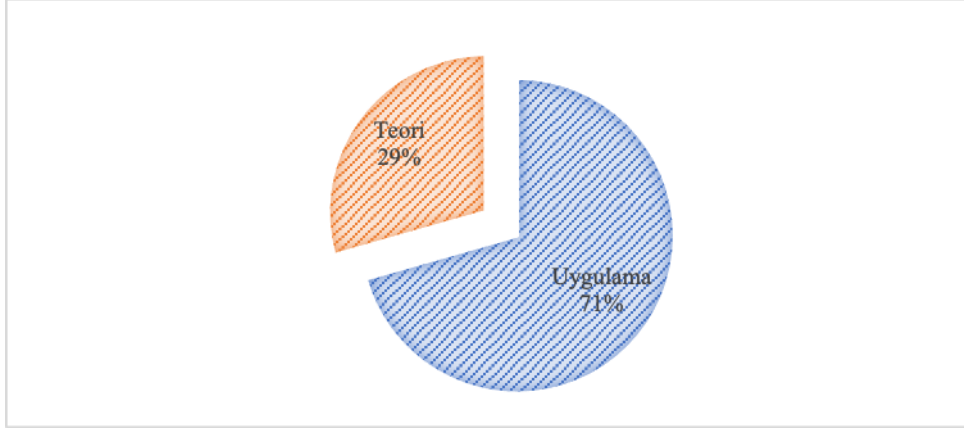
YÖK tez veri tabanı aracılığıyla erişilen yüksek lisans ve doktora tez çalışmaları içerisinde, iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan toplam 17 çalışma tespit edilmiştir. Çalışmaların tamamı yüksek lisans tezlerinden oluşmaktadır. Her ne kadar hem iç denetim hem de bağımsız denetim alanında yazılmış birçok doktora tezi bulunsa da yapılan taramada tez adı içerisinde iç denetim ve bağımsız denetim (veya dış denetim) yer alan doktora tez çalışmasına rastlanmamıştır.



Şekil 1: Üniversitelere ve Yıllara Göre Tezlerin Dağılımı

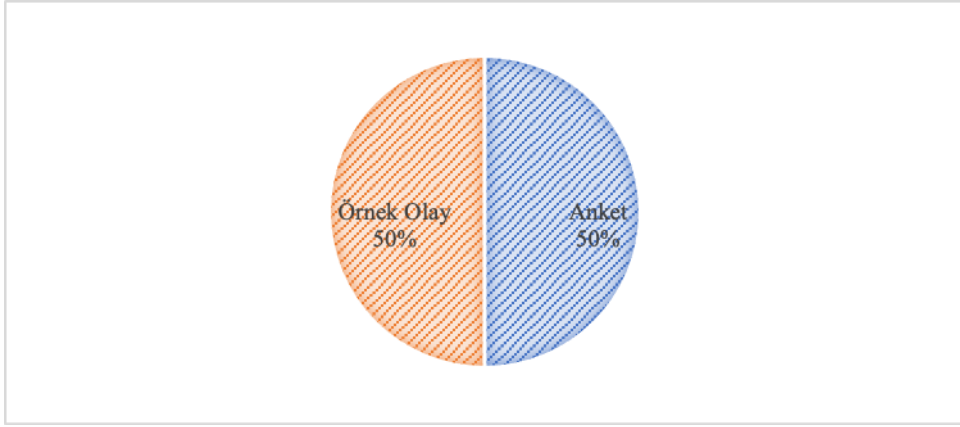
Şekil 1’de de görüldüğü üzere toplamda 6 üniversitede iç denetim ve bağımsız denetim ilişkisini konu alan tezler yazılmıştır. Bu üniversitelerden ikisi devlet, dört tanesi ise özel üniversitedir.

Çalışma kapsamında veri aralığı olarak her ne kadar 2009-2019 yılları arası tespit edilmişse de metodoloji başlığı altında belirtilen tarama kısıtları çerçevesinde yapılan aramalarda, bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini temel alan çalışmaların 2011 yılında başladığı, 2018 yılına kadar farklı dönemlerde yayımlandığı görülmektedir. Tez çalışmalarının gerçekleştirildiği üniversiteler dikkate alındığında toplamda 11 yüksek lisans teziyle Okan Üniversitesi, bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisinin en fazla araştırma konusu yapıldığı üniversite olarak ölçülmüştür.



**Şekil 2:** Tezlerin Genel Yapısı

Şekil 2’de görselleştirildiği üzere tezlerin %71’i yani 12 adedi uygulama içermekteyken %29’u yani 5 adedi konuyu kavramsal tartışmalar çerçevesinde teorik olarak ele almaktadır. Uygulamalı tezlerin izledikleri metodoloji değerlendirildiğinde ise Şekil 3’teki dağılım ortaya çıkmaktadır. Buna göre uygulamalı tezlerin yarısında anket yöntemi tercih edilirken yarısında örnek olay çalışması tercih edilmiştir.



**Şekil 3:** Uygulamalı Tezlerde Kullanılan Yöntem

Uygulama yöntemi olarak anket tercih edilen tezlerden dördünde anketin gerçekleştirildiği örneklem grubu bağımsız denetçiler arasından seçilmişken iki çalışmada örnekleme iç denetçiler, bir çalışmada ise muhasebe personelleri oluşturmaktadır. Anket uygulaması içeren tezlerin beşinde analiz yöntemi olarak frekans dağılım tablolarından yararlanılırken sadece bir tezde T Testi ve ANOVA gibi analiz yöntemlerinden yararlanıldığı tespit edilmiştir.



Çalışmalar bütünü itibariyle değerlendirildiğinde, ağırlıklı olarak araştırmacıların bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini bağımsız denetim yönlü olarak ele aldığı yani iç denetimin, bağımsız denetimin iş ve işlemlerini kolaylaştırıcı etkileri ve maliyetleri üzerinde durduğu görülmüştür. Tunçay (2011) çalışmasında Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin işletmeleri denetlerken, denetledikleri işletmelerin iç denetim ve iç kontrol sistemlerinden ne düzeyde faydalandıklarını veya bu faaliyetlerin bağımsız denetime ne derece katkı yaptıklarını ölçmek, iç kontrol ve iç denetim ile bağımsız denetim arasında nasıl bir ilişki olduğunu tespit etmek için bir anket çalışması yapmıştır. Sonuç olarak Türkiye’de iç kontrol ve iç denetim bilincinin yeterli seviyede olmadığı hususu da çalışmasının bulguları arasında yer almıştır. Kütle (2013), işletme içerisinde oluşturulan denetim komitelerinin büyüklük, uzmanlık ve diğer çeşitli yapısal özelliklerinin bağımsız denetim çalışmalarına dönük etkisini tartışmıştır.

Hüner (2014) bağımsız denetim faaliyetleri açısından iç denetim ve iç kontrolün rolünü teorik çerçevede ele alırken işletmedeki zayıf bir iç kontrol sisteminin varlığının bağımsız denetim faaliyetlerini olumsuz şekilde etkileyeceğini iddia etmektedir. Yıldırım (2014), 35 denetim şirketine bir anket uygulaması gerçekleştirerek etkin bir iç denetim fonksiyonuna sahip işletmelerde denetim riskinin azaldığı ve denetim süresinin kısaldığı sonucuna ulaşmıştır. Yalman (2014) da Yıldırım (2014)’e benzer şekilde bağımsız denetim şirketlerine yönelik bir anket çalışması gerçekleştirmiş ve çalışma sonucuna göre araştırmacı etkin iç kontrolün zaman ve maliyet tasarrufu sağladığını belirtmiş, ek olarak da işletmelerdeki iç denetim faaliyetinin objektif yapılması durumunda, bağımsız denetim çalışmalarının kapsamını daraltacağını bunun da zaman ve maliyet tasarrufu anlamına geldiğini vurgulamaktadır. Yalman (2015) ise, işletmelerde iç kontrol ve iç denetimin etkinliğinin bağımsız denetim açısından önemini ve yerini teorik olarak incelemiştir.

Öznel (2016), iç denetim çalışmalarının etkinliğinin bağımsız denetim faaliyeti üzerindeki zaman ve maliyet gibi etkilerini Uluslararası Denetim Standartları’nı da temeline alan teorik bir çerçeve üzerinden tartışmıştır. Menzilci (2016), çalışmasında bir şirketin denetim raporu üzerinden vaka analizi gerçekleştirerek işletmelerde iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin etkinliğinin bağımsız denetim çalışmalarına olan etkisini tartışmıştır. Uzun (2016) ise aynı konuyu bir uygulama örneğini detaylı biçimde tasarlayarak açıklamış ve bir işletmenin satın alma ve ödeme döngüsüne yönelik iç kontrol sistemini ve nihayetinde bağımsız denetim sürecine etkisini tartışmıştır. Gezmiş (2016) ise tezinde bir işletmenin satın alma ve ödeme döngüsünün iç kontrol ve bağımsız denetim sürecine etkilerini uygulama konusu yapmış ve işletmelerin optimal bir şekilde büyümelerine ve işletmelerin başarılarına engel olabilecek faaliyetlerin iç denetim ve iç

kontrol birimleri tarafından denetlenmesinin işletmeler için bir öncelik olması gerektiğini belirtmiştir. Bora (2016), iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin bağımsız denetime etkisini ve önemini konu alan çalışmasında uygulama örneğine yer vermiştir. Bu uygulama örneğinde araştırmacı bir işletmenin satın alma ve ödeme süreçleri üzerinde durarak bu süreçlerin iç kontrol ve bağımsız denetim faaliyetlerine etkisini incelemiştir.

Akbalık (2017) ise daha özelliikli bir ilişkiyi konu ederek bağımsız denetim ve iç denetim çalışmalarının hileli işlemlere etkisini araştırmıştır. Akbalık (2017), orta ve büyük ölçekli işletmelerde gerçekleştirdiği anket çalışması ve yüz yüze görüşmelerle iç kontrol sisteminin işletme içerisinde kurulu olmasının hileli işlemleri önleyici bir etkiye sahip olduğunu savunmaktadır. Dönmez (2017), teorik olarak tasarladığı tezinde iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim kavramlarını detaylı olarak ele almış ve işletme içi temel güvence fonksiyonlarından iç denetim ve iç kontrolün ortaya koyduğu işletme içi verilerle bağımsız denetim açısından önemini vurgulamıştır. Durukan (2017) ise çalışmasında iç kontrol ve iç denetim sisteminin bağımsız denetimle olan ilişkisini örnek olay yardımıyla tartışmıştır. Sakarya (2017) de bağımsız denetim sürecinde iç denetimin önemini örnek vaka çalışması ile ortaya koymaya çalışmıştır.

Arüv 2018'de tamamladığı tez çalışmasında işletmelerdeki bağımsız denetim faaliyetlerinde, iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini bir anket çalışması yardımıyla ortaya koymaya çalışmıştır. Yazar çalışmada denetim ve kontrol kavramlarının faaliyetleri ve amaçları açısından birbirlerinden farklı olduğunun altını önemle vurgulamaktadır. Bu kapsamda araştırmacı özetle denetim faaliyetlerinin çoğunlukla muhasebe ile ilgili olduğunu, kontrol kavramının ise işletmenin bütün faaliyetlerini kapsadığını belirtmektedir. Çoban (2018) ise Gaziantep özelinde işletmelerin muhasebe ve finans alanlarında çalışan personellerin iç denetim ve bağımsız denetime olan bakış açılarını bir anket çalışması ile değerlendirmiş, muhasebe ve finans bölümlerinde çalışan personelin iç denetim ve bağımsız denetim hakkında yeterli bilgisinin olmadığı ortaya koyulmuştur.

## 6. SONUÇ

Bu çalışmada, bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini uluslararası araştırma literatürü çerçevesinde değerlendirdikten sonra Türkiye'de üretilen lisansüstü tez çalışmalarına yönelik içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde incelenmesi ve kamuya sunulmasıdır. Bu noktada iç denetim ile olan ilişkiler son derece önemlidir. Sonuç olarak son 10 yılda Türkiye'de bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini ele alan bilimsel tez çalışmalarının uluslararası literatürdeki

çalışmalara kıyasla çok daha sınırlı bir çerçevede kaldığı, yöntem ve içerik açısından önemli iyileştirme alanlarına sahip olduğu görülmüştür.

Çalışmada özellikle ülkeler özelinde gerçekleştirilen bilimsel araştırmalara yer verilmiş ve bu çerçevede gelecek araştırmalar için ulusal literatüre katkı sunacak araştırmacılara alternatif yollar gösterilmek istenmiştir. Genel itibariyle Türkiye'deki tez çalışmalarının iç denetimin etkinliği ve kalitesi çerçevesinde bağımsız denetim süresi ve kalitesine odaklandığı görülmektedir. Bu çerçevede ulusal tez literatürünün ağırlıklı olarak teorik ya da uygulama bakımından anket yöntemini tercih ettiği anlaşılmaktadır. Uluslararası literatür incelendiğinde ise denetim kalitesi, denetim ücretleri ve denetimin zamanlılığı gibi konuların iç denetim biriminin çalışmaları, yapısı ve iç denetçilerin özellikleriyle ilişkilendirildiği görülmektedir.

Dolayısıyla bağımsız denetimin kalitesi, ücretleri ve etkinliğiyle ilgili konular özellikle şeffaflık raporlaması çerçevesinde araştırmacıların da daha fazla veriye erişebilmesi imkanı sebebiyle gelecek çalışmalarda değerlendirilebilecek ilişki noktalar olarak önerilmektedir. Özellikle önceki bölümlerde belirtilen kapsamlı literatür taramalarında yer alan gelecek çalışma önerileri (Stewart ve Subramaniam, 2010; Salijeni vd., 2018; Eulerich ve Kalinichenko, 2018) ve ülke bazında gerçekleştirilen bağımsız denetim – iç denetim ilişkisi odaklı çalışmalar (Suwaidan ve Qasim, 2010; Khilif ve Samaha, 2013; Lee ve Park, 2016; Axen, 2018) Türkiye örneği üzerinden modellenerek araştırma konusu yapılabilecektir.

Bu çalışmanın, bağımsız denetim ve iç denetim ilişkisini araştırma konusu edinmeyi planlayan araştırmacılar için yol göstermesi ve ilgili literatür çerçevesinde yapılan önemli çalışmaları bir araya toplayarak kapsamlı bir tarama gerçekleştirilmiş olması sebebiyle alana katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099>

Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2010). Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons*, 24(1), 1-24. <https://doi.org/10.2308/acch.2010.24.1.1>

Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Audit fee reductions from internal audit-provided assistance: The incremental impact of internal audit characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 29(1). <https://ssrn.com/abstract=2198059>

- Abdullah, R., Ismail, Z., & Smith, M. (2018). Audit committees' involvement and the effects of quality in the internal audit function on corporate governance. *International Journal of Auditing*, 22(3), 385-403. <https://doi.org/10.1111/ijau.12124>
- Akbalık, M. (2017). "Bağımsız ve İç Denetimin Hileli İşlemlere Etkisi (Yüksek Lisans Tezi)" Çalışma (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi
- Aldamen, H., Hollindale, J., & Ziegelmayer, J. L. (2018). Female audit committee members and their influence on audit fees. *Accounting & Finance*, 58(1), 57-89. <https://doi.org/10.1111/acfi.12248>
- Al-Dhamari, R. A., Al-Gamrh, B., Ismail, K. N. I. K., & Ismail, S. S. H. (2018). Related party transactions and audit fees: the role of the internal audit function. *Journal of Management & Governance*, 22(1), 187-212. <https://doi.org/10.1007/s10997-017-9376-6>
- AL-Qadasi, A. A., Abidin, S., & Al-Jaifi, H. A. (2019). The puzzle of internal audit function budget toward specialist auditor choice and audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 34(2), 208-243. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2017-1655>
- Al-Twajry, A. A. Brierley, J. A. Gwilliam, D. R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 929-944.
- Alves, S. (2013). The impact of audit committee existence and external audit on earnings management: evidence from Portugal. *Journal of Financial Reporting & Accounting*, 11(2), 143-165. <https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2012-0018>
- Alyanak, S., N. (2017). "Bağımsız Denetim Sürecinde İç Denetimin Önemi ve Örnek Vaka (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- Alzeban, A., & Sawan, N. (2015). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 61-71. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2015.02.005>
- Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons*, 26(2), 167-191. <https://doi.org/10.2308/acch-50115>
- Trotman, A. J., & Duncan, K. R. (2018). Internal audit quality: Insights from audit committee members, senior management, and internal

auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(4), 235-259.  
doi: <https://doi.org/10.2308/ajpt-51877>

Appelbaum, D. A., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics. *Journal of Accounting Literature*, 40, 83-101. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.01.001>

Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Big Data and analytics in the modern audit engagement: Research needs. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 1-27. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51684>

Arüv, B. (2018). "Bağımsız Denetim Uygulamalarında İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliği ve Bir Anket Çalışması (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.

Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 1-22. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10294>

Axén, L. (2018). Exploring the association between the content of internal audit disclosures and external audit fees: Evidence from Sweden. *International Journal of Auditing*, 22(2), 285-297. <https://doi.org/10.1111/ijau.12120>

Barua, A., Rama, D. V., & Sharma, V. (2010). Audit committee characteristics and investment in internal auditing. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(5), 503-513. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.09.001>

Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. (2010). Audit partner tenure and audit planning and pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 45-70. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.2.45>

Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. E. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 79-96. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10210>

Klamm, B. K., Kobelsky, K. W., & Watson, M. W. (2012). Determinants of the persistence of internal control weaknesses. *Accounting Horizons*, 26(2), 307-333. <https://doi.org/10.2308/acch-10266>

Bora, E. (2016). "İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol Sistemlerinin Bağımsız Denetime Etkileri ve Önemi (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.

Burton, F. G., Ematt, S. A., Simon, C. A., & Wood, D. A. (2012). Corporate managers' reliance on internal auditor recommendations. *Auditing: A*

*Journal of Practice & Theory*, 31(2), 151-166. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10234>

Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown-Libur, H., Teeter, R., Warren Jr, J. D., & Vasarhelyi, M. (2018). Evolution of auditing: From the traditional approach to the future audit. *Continuous auditing: Theory and Application*, 285-297. <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181014>

Caliyurt, K. T., & Turgay, I. (2018). Evaluating and Rating Corporate Governance and Internal Auditing Practice in Publicly Held Family Companies (March 5, 2018). *SSRN*: <https://ssrn.com/abstract=3135062>

Castanheira, N., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2010). Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 25(1), 79-98. <https://doi.org/10.1108/02686901011007315>

Chan, Y. David, Vasarhelyi, A. Miklos (2011). Innovation and practice of continuous auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(2), 152-160. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2011.01.001>

Chen, L. H., Chung, H. H., Peters, G. F., & Wynn, J. P. (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>

Chiu, V., Liu, Q., & Vasarhelyi, M. A. (2014). The development and intellectual structure of continuous auditing research. *Journal of Accounting Literature*, 33(1-2), 37-57. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2014.08.001>

Choi, J. H., Choi, S., Hogan, C. E., & Lee, J. (2013). The effect of human resource investment in internal control on the disclosure of internal control weaknesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(4), 169-199. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50514>

Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal Of Auditing*, 18(2), 115-125. <https://doi.org/10.1111/ijau.12016>

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2017). Enterprise risk management and the financial reporting process: The experiences of audit committee members, CFOs, and external auditors. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1178-1209.

Çoban, M. A., (2018). "Muhasebe ve Finans Birimi Çalışanlarının İç Denetim ve Bağımsız Dış Denetime Bakış Açıları (Gaziantep örneği)(Yüksek Lisans Tezi)", Gaziantep Üniversitesi.

de Villiers, C., Hay, D., & Zhang, Z. (2014), "Audit fee stickiness", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 No. 1, pp. 2-26. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2013-0915>

- DeFond, M. L., & Lennox, C. S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 21-40. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.03.002>
- Deniz B., H. (2014). "Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü (Doktora Tezi)", Okan Üniversitesi, İstanbul.
- 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>
- Dönmez, M. (2017). "İç Kontrol ve İç Denetimin Bağımsız Denetimdeki Rolü Üzerine Bir Çalışma (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.
- Durukan, R. (2017). "İç Kontrol ve İç Denetim Sisteminin Bağımsız Denetimle İlişkisi ve Bir Örnek Çalışma (Halka Açık Şirketler- Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.
- Earley, C. E. (2015). Data analytics in auditing: Opportunities and challenges. *Business Horizons*, 58(5), 493-500. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2015.05.002>
- Endaya, K.A., & Hanefah, M.M. (2016). "Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management", *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160-176. <https://doi.org/10.1108/JEAS-07-2015-0023>
- Erasmus, L., & Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1558>
- Eulerich, M., & Kalinichenko, A. (2018). The current state and future directions of continuous auditing research: An analysis of the existing literature. *Journal of Information Systems*, 32(3), 31-51. <https://doi.org/10.2308/isys-51813>
- Eulerich, M., Kremin, J., & Wood, D. A. (2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee. *Advances in Accounting*, 45, 100410. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.01.001>
- European Confederation of the Institute of Internal Auditors (ECIIA), (2013). Improving Cooperation between Internal and External Audit., <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIA-Internal-vs-ExternalAudit-WEB.pdf>, Erişim Tarihi: 10.04.2020
- Gandía, J. L., & Huguet, D. (2019). Audit fees and cost of debt: differences in the credibility of voluntary and mandatory audits. *Economic Research-*

- Ekonomika Istraživanja*, 1-22.  
<https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1678501>
- Getie M., D., James, K., & Mula, J.M. (2010), "Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda", *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252. <https://doi.org/10.1108/01140581011091684>
- Gezmiş, A. (2016). "Bağımsız Denetim Sürecinde İç Kontrol ve İç Denetimin Etkinliği ve Bir Uygulama (Yüksek Lisans Tezi)", İstanbul Arel Üniversitesi.
- Ghafran, C., & O'Sullivan, N. (2017). The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees. *The British Accounting Review*, 49(6), 578-593. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.008>
- Gonzalez, G. C., Sharma, P. N., & Galletta, D. F. (2012). The antecedents of the use of continuous auditing in the internal auditing context. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 248-262. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.06.009>
- Gras-Gil, E., Marin-Hernandez, S., Garcia-Perez de Lema, D. (2012). Internal audit and financial reporting in the Spanish banking industry. *Managerial Auditing Journal*, 27(8), 728-753.
- Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023. <https://doi.org/10.2308/accr-50536>
- Gunn, J. L., Kawada, B. S., & Michas, P. N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(6), 106693. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.106693>
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ismail, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(9), 1148-1159.
- Havelka, D., & Merhout, J. W. (2013). Internal information technology audit process quality: Theory development using structured group processes. *International Journal of Accounting Information Systems*, 14(3), 165-192. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.12.001>
- He, X., Pittman, J. A., Rui, O. M., & Wu, D. (2017). Do social ties between external auditors and audit committee members affect audit quality?. *The Accounting Review*, 92(5), 61-87. <https://doi.org/10.2308/accr-51696>



- Henderson III, D. L., Davis, J. M., & Lapke, M. S. (2013). The effect of internal auditors' information technology knowledge on integrated internal audits. *International Business Research*, 6(4), 147. 10.5539/ibr.v6n4p147
- Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2012). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 6(1), A31-A50. <https://doi.org/10.2308/ciia-50146>
- Ho, S., & Hutchinson, M. (2010). Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19(2), 121-136. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2010.07.004>
- IIA, (2017). "Internal audit's relationship with external audit". *Global Perspectives and Insights*, (8), <https://www.iaa.org.uk/media/1691032/distinctive-roles-in-organisational-governance.pdf>. Erişim Tarihi: 10.04.2020
- IIA, (2018). "A principles-based approach to singapore exchange's listing rule in relation to what is an effective and adequately resourced internal audit function?" <https://iaa.org.sg/sites/default/files/Rountable%20Report.pdf> Erişim Tarihi: 10.04.2020
- IIA, (2008). [https://na.theiaa.org/about-ia/PublicDocuments/PR-Value\\_Prop\\_Bro-FNL-Lo.pdf](https://na.theiaa.org/about-ia/PublicDocuments/PR-Value_Prop_Bro-FNL-Lo.pdf) Erişim Tarihi: 10.04.2020
- International Standard On Auditing 610: Using The Work of Internal Auditors, <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a034-2010-iaasb-handbook-isa-610.pdf> Erişim Tarihi: 10.04.2020
- Ittonen, K., Miettinen, J., & Vähämaa, S. (2010). Does Female Representation on Audit Committees Affect Audit Fees? *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 49(3/4), 113-139.
- Jans, M., Alles, M. G., & Vasarhelyi, M. A. (2014). A field study on the use of process mining of event logs as an analytical procedure in auditing. *The Accounting Review*, 89(5), 1751-1773. <https://doi.org/10.2308/accr-50807>
- Jeppesen, K. K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 100798.
- Johnstone, K., Li, C., & Rupley, K. H. (2011). Changes in corporate governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation. *Contemporary Accounting Research*, 28(1), 331-383. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01037.x>

- Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144. <https://doi.org/10.1007/s10997-009-9085-x>
- Josheski, D., & Jovanova, B. (2012). External audit and relation between internal auditors, supervisory body and external auditors of the banking sector in the Republic of Macedonia. Supervisory Body and External Auditors of the Banking Sector in the Republic of Macedonia. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2080498](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2080498)
- Judd, J. S., Olsen, K. J., & Stekelberg, J. (2017). How do auditors respond to CEO narcissism? Evidence from external audit fees. *Accounting Horizons*, 31(4), 33-52. <https://doi.org/10.2308/acch-51810>
- Johl, S. K., Johl, S. K., Subramaniam, N., & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 780-814. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2013-0886>
- Kandemir, T., & Akbulut, H. (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9(20), 37-55.
- Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2016). "Audit committee – internal audit interaction and moral courage", *Managerial Auditing Journal*, 31(4/5), 403-433. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2015-1205>
- Khlif, H., & Samaha, K. (2014). Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 18(2), 139-154. <https://doi.org/10.1111/ijau.12018>
- Kim, J. B., Song, B. Y., & Zhang, L. (2011). Internal control weakness and bank loan contracting: Evidence from SOX Section 404 disclosures. *The Accounting Review*, 86(4), 1157-1188. <https://doi.org/10.2308/accr-10036>
- Külte, M. (2013). "İşletmelerde Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim ve İç Denetim Gözetimi", İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics?. *The Accounting Review*, 86(1), 259-286. <https://doi.org/10.2308/accr.00000009>
- 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>

- Lennox, C. S., Wu, X., & Zhang, T. (2014). Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality?. *The Accounting Review*, 89(5), 1775-1803. <https://doi.org/10.2308/accr-50800>
- Leung, P., Cooper, B.J., & Perera, L. (2011), "Accountability structures and management relationships of internal audit: An Australian study", *Managerial Auditing Journal*, 26(9), 794-816. <https://doi.org/10.1108/02686901111171457>
- Li, H., Dai, J., Gershberg, T., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach. *International Journal of Accounting Information Systems*, 28, 59-76. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.12.005>
- Lisic, L. L., Myers, L. A., Pawlewicz, R., & Seidel, T. A. (2019). Do accounting firm consulting revenues affect audit quality? Evidence from the pre-and post-SOX eras. *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 1028-1054. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12424>
- Lowe, D. J., Bierstaker, J. L., Janvrin, D. J., & Jenkins, J. G. (2018). Information Technology in an Audit Context: Have the Big 4 Lost Their Advantage?. *Journal of Information Systems*, 32(1), 87-107. <https://doi.org/10.2308/isys-51794>
- Masli, A., Peters, G. F., Richardson, V. J., & Sanchez, J. M. (2010). Examining the potential benefits of internal control monitoring technology. *The Accounting Review*, 85(3), 1001-1034.
- Memiş, M. Ü. (2008). Etkin ve başarılı bir iç denetim için gerekli koşullar. *Mali Cozum Dergisi*, (85), 75-91.
- Menzilci, Ö. (2016). "Bağımsız Denetimde İç Kontrol İle İç Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetim Uygulaması (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.
- Messier Jr, 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. <https://doi.org/10.2308/accr-10136>
- Mihret, D. G., & Admassu, M. A. (2011). Reliance of external auditors on internal audit work: A corporate governance perspective. *International Business Research*, 4(2), 67-79. 10.5539/ibr.v4n2p67
- Minutti-Meza, M. (2013). Does auditor industry specialization improve audit quality?. *Journal of Accounting Research*, 51(4), 779-817. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12017>
- Mohamed, Z., Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Wan Yusoff, W. F. (2012). Internal audit attributes and external audit's reliance on internal

audit: Implications for audit fees. *International Journal of Auditing*, 16(3), 268-285. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00450.x>

Munro, L., & Stewart, J. (2010). External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting & Finance*, 50(2), 371-387. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2009.00322.x>

Özdoğan, B., Ata, F. İ., & Mollaoğulları B. F. (2015). Yasal düzenlemeler ve uygulamalar perspektifinden denetim komitelerinin yapısı: BİST 100'de bir araştırma. 1. Uluslararası Ekonomi ve İşletme Kongresi Bildiri Kitabı, 10-14 Haziran 2015, Gostivar/Makedonya, 681-696.

Özgel, Z. Ö. (2016). "Bağımsız Denetimin İç Denetimden Yararlanması (Yüksek Lisans Tezi)", İstanbul Ticaret Üniversitesi.

Pike, B. J., Chui, L., Martin, K. A., & Olvera, R. M. (2016). External auditors' involvement in the internal audit function's work plan and subsequent reliance before and after a negative audit discovery. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 159-173. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51486>

Pilcher, R., Gilchrist, D., Singh, H., Singh, I. (2013). The interface between internal and external audit in the Australian public sector. *Australian Accounting Review*, 23(4), 330-340.

Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 25-58. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1673490>

Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2011). Reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution affect the external audit fee?, *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 187-206. <https://doi.org/10.2308/bria-10065>

Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong?\*. *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1109-1136. [doi:10.1111/j.1911-3846.2012.01141.x](https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2012.01141.x)

Raiborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini, M. (2017). The internal audit function: A prerequisite for Good Governance. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(2), 10-21. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22246>

Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 550-571. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.004>

- Roussy, M., & Brivot, M. (2016). Internal audit quality: a polysemous notion?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(6/7), 629-654. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2014-1843>
- Lins, S., Schneider, S., & Sunyaev, A. (2016). Trust is good, control is better: Creating secure clouds by continuous auditing. *IEEE Transactions on Cloud Computing*, 6(3), 890-903., doi: 10.1109/TCC.2016.2522411.
- Sağlar, J., Tuan, A. G. K. (2009). İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız denetim maliyeti üzerindeki etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358.
- Salijeni, G., Samsonova-Taddei, A., & Turley, S. (2019). Big Data and changes in audit technology: contemplating a research agenda. *Accounting and Business Research*, 49(1), 95-119. <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1459458>
- Sarens, G., Christopher, J. (2010). "The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices: Evidence from a comparative study", *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 288-308. <https://doi.org/10.1108/02686901011034144>
- Sarens, G., & Abdolmohammadi, M. J. (2011). Monitoring effects of the internal audit function: agency theory versus other explanatory variables. *International Journal of Auditing*, 15(1), 1-20. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2010.00419.x>
- Singh, H., & Newby, R. (2010). Internal audit and audit fees: further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 309-327. <https://doi.org/10.1108/02686901011034153>
- Singh, H., Woodliff, D., Sultana, N., & Newby, R. (2014). Additional Evidence on the Relationship between an Internal Audit Function and External Audit Fees in Australia. *International Journal of Auditing*, 18(1), 27-39. <https://doi.org/10.1111/ijau.12009>
- Skinner, D. J., & Srinivasan, S. (2012). Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*, 87(5), 1737-1765. <https://doi.org/10.2308/accr-50198>
- 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>
- Steinbart, P. J., Raschke, R. L., Gal, G., & Dilla, W. N. (2012). The relationship between internal audit and information security: An exploratory investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 228-243. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.06.007>

- Steinbart, P. J., Raschke, R. L., Gal, G., & Dilla, W. N. (2018). The influence of a good relationship between the internal audit and information security functions on information security outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 71, 15-29. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.04.005>
- Stephens, N. M. (2011). External auditor characteristics and internal control reporting under SOX Section 302. *Managerial Auditing Journal*, 26(2), 4-129. <https://doi.org/10.1108/02686901111095001>
- Stewart, J., Subramaniam, N. (2010), "Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities", *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328-360. <https://doi.org/10.1108/02686901011034162>
- Stoel, D., Havelka, D., & Merhout, J. W. (2012). An analysis of attributes that impact information technology audit quality: A study of IT and financial audit practitioners. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(1), 60-79. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2011.11.001>
- Subramaniam, N., Carey, P., de Zwaan, L., & Stewart, J. (2011). Internal audit involvement in enterprise risk management. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 586-604. <https://doi.org/10.1108/02686901111151323>
- Sulaiman, N. A. (2017). Oversight of audit quality in the UK: insights into audit committee conduct. *Meditari Accountancy Research*, 25(3), 351-367. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-08-2016-0074>
- 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. <https://doi.org/10.1108/02686901011054845>
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>
- Tiberius, V., & Hirth, S. (2019). Impacts of digitization on auditing: A Delphi study for Germany. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 37, 100288. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.100288>
- Tunçay, D. (2011). "İç Kontrol ile İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması (Yüksek Lisans Tezi)", Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Uzun, S. (2016). "Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.
- Vadasi, C., Bekiaris, M., & Andrikopoulos, A. (2019). "Corporate governance and internal audit: an institutional theory

perspective", *Corporate Governance*, 20(1), 175-190. <https://doi.org/10.1108/CG-07-2019-0215>

Vasarhelyi, M. A., Alles, M., Kuenkaikaew, S., & Littley, J. (2012). The acceptance and adoption of continuous auditing by internal auditors: A micro analysis. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 267-281. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.06.011>

Wood, D. A. (2004). Increasing value through internal and external auditor coordination. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*.

Yalman, H. (2015). "İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Etkinliğinin Bağımsız Denetimdeki Yeri ve Önemi (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.

Yalman, S. (2014). "İç Kontrol ve İç Denetimin Bağımsız Denetim Açısından Önemi ve Bir Anket Çalışması (Yüksek Lisans Tezi)", Okan Üniversitesi.

Yıldırım, S. (2014). "İç Kontrol ile İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi (Yüksek Lisans Tezi)", Trakya Üniversitesi.

