

İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı: Bir Literatür Taraması

Özet

İç denetimin yıllar içerisinde değişen rolü ve nihayetinde kurumlar için temel fonksiyonlardan biri haline gelmesi, kurumları iç denetim fonksiyonlarının verimliliği ve etkinliği konusunda daha çok düşünmeye sevk etmektedir. İç denetimde dış kaynak kullanımı, kurumların bu amaçla irdelemesi gereken önemli bir husustur. Bu çalışmada, temel araştırma konusu iç denetimde dış kaynak kullanımı olan uygulamalı çalışmalar literatür taraması yolu ile incelenmiş ve incelenen çalışmaların bulguları doğrultusunda önerilerde bulunulmuştur. İç denetimi kimin gerçekleştireceği konusunda her firma için ideal olan tek bir yöntem mevcut değildir. İç denetim fonksiyonunun hangi kaynaktan sağlanacağına karar verirken, kurum büyüklüğü, iş süreçlerinin karmaşıklığı, kurumda süregelen iç denetim yaklaşımı, iç denetim hizmeti ücretleri, iç denetim personeli maliyetleri vb. kurumların dikkate alması gereken önemli dinamiklerdir.

Sinem ATEŞ¹

Anahtar Kelimeler: *iç denetim, dış kaynak kullanımı, eş kaynak kullanımı*

Outsourcing Internal Audit: A Literature Review

Abstract

The evolving role of internal auditing and the fact that it is finally becoming one of the key business functions force institutions to think over the efficiency and effectiveness of their internal audit functions. Institutions should address outsourcing in internal auditing as it is crucial in the decision making process. This study provides a review of the applied studies on topics such as outsourcing and co-sourcing of internal audit activities and recommendations in the light of these findings. There is no one ideal way for the organization of internal audit for each and every company. In the decision making of the sourcing arrangement of the internal audit size of the institution, complexity of the business processes, internal audit approach in the company, internal audit fees, personnel cost of the internal audit department etc. are important factors that institutions should consider carefully.

Keywords: *internal audit, outsourcing, co-sourcing, sourcing*

¹ Araş. Gör., Galatasaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
sinemats@gmail.com

1. Giriş

Kurumlar için bir destek faaliyet olmaktan çıkıp temel faaliyete dönüşmekte olan ve kurumsal yönetim sürecinde önemli bir role sahip iç denetim fonksiyonunun organizasyonu için en ideal yöntemi bulabilmek, şirketler için stratejik bir öneme sahiptir. İç denetim fonksiyonunun organizasyonunda en temel ve en kritik adım, iç denetim faaliyetlerini kimin gerçekleştireceğine karar verilmesidir.

Bu çalışmada, kurumların iç denetim fonksiyonlarını hangi kaynaktan sağlayacakları konusunda verecekleri kararlara temel teşkil etmesi amacıyla, iç denetimde dış/eş kaynak kullanımına ilişkin uygulamalı araştırmalar literatür taraması yoluyla incelenmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde; iç denetim fonksiyonunun gerçekleştirilme şekline ilişkin alternatiflere ve bu alternatiflerin beraberinde getirdiği avantaj, fayda ve sakıncalara yer verilmiştir. İkinci bölümde; çalışmanın yöntemi detaylı bir şekilde aktarılmış ve bu yöntemle ulaşılan uygulamalı çalışmalar, amaç, yöntem ve sonuç bilgilerini içerecek şekilde sunulmuştur. Son bölümde ise ulaşılan sonuçlar ve öneriler yer almaktadır.

2. İç Denetim ve Organizasyonu

1941 yılında kurulan, dünya çapında 180.000'den fazla üyesi olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetim mesleğinin küresel sesi, onaylanmış otoritesi, kabul edilmiş lideri, önde gelen savunucusu ve asli eğitmeni olarak kabul edilmektedir (IIA web sitesi). Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetimi; *“bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti”* olarak tanımlamıştır. Ayrıca, iç denetimin, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olduğunu belirtmektedir (IIA, 2000). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere iç denetim, kurumlar için sadece bir güvence hizmeti olmayıp aynı zamanda bir danışmanlık faaliyetidir. Daha açık bir ifadeyle, iç denetim, organizasyona ait süreçlerin uygun ve güvenilir bir şekilde işleyişinin güvencesi olmakla beraber, aynı zamanda şirketin

değerini artırmaya yönelik yönetime yol gösterme, önerilerde bulunma gibi danışmanlık faaliyetlerini de bünyesinde barındırır. İç denetim, bu hayati fonksiyonları yerine getirirken bağımsız ve objektif olmalıdır. İç Denetim Standartları'na göre bağımsızlık, *“iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını tarafsız olarak yerine getirme kabiliyetini tehdit eden şartlardan uzak olmak”*; objektiflik ise, *“iç denetçilerin görevlerini, iş sonucunda çıkan ürüne gerçekten ve dürüst bir şekilde inanacakları ve bu ürünün kalitesinden önemli bir taviz vermeyecekleri şekilde yapmalarını sağlayan tarafsız bir zihinsel tutum”* anlamına gelmektedir (UMUÇ, 2011).

Bir yandan iç denetimin, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim gibi kilit fonksiyonlarda rol alması ve bu fonksiyonları yerine getirirken bağımsız ve objektif olma zorunluluğu, öte yandan iç denetim faaliyetlerinin maliyetini düşürme ve verimliliğini artırma çabaları, iç denetim faaliyetini kimin gerçekleştireceği konusunu kurumlar için kritik bir karar olma noktasına taşımaktadır. Bu hususta, kendi içerisinde birkaç farklı versiyonu olmakla birlikte temelde üç seçenek göze çarpmaktadır; 1) iç denetimin tamamıyla kurum içi personel tarafından gerçekleştirilmesi 2) iç denetim faaliyetlerinin sadece bir bölümü için dışarıdan hizmet alınması (eş kaynak kullanımı) 3) iç denetim faaliyetlerinin tamamen dışarıdan sağlanması (dış kaynak kullanımı). Literatürde bu alternatiflerin her birinin birtakım avantajlara ve dezavantajlara sahip olduğu öne sürülmektedir. Dış kaynak kullanımı ile ilgili en sık dile getirilen avantajlar; kurum içinden olmayan bir denetçinin, iç denetim faaliyetini yürütürken kurum içi personele göre daha bağımsız ve tarafsız olabilmesi, sürekli istihdam edilen kurum içi iç denetçilerin sabit maliyetlerini ortadan kaldırması nedeniyle kurum için maliyet tasarrufu ve esneklik sağlanması, konusunda uzman denetçilerle çalışma imkanları sunması, daha kapsamlı ve kaliteli bir denetim faaliyeti ortaya koymasındır. Öte yandan; dışarıdan sağlanan iç denetçinin, iç denetimi yapılacak kurumun iş süreçleri ve operasyonları ile ilgili, kurum içi iç denetçi kadar bilgi sahibi olmaması, şirket yönetiminin iç denetim fonksiyonu üzerindeki kontrolünün azalması, zamanla artan iç denetim hizmeti ücretleri, şirket için önemli bir yönetici yetiştirme sahası olan iç denetim departmanına sahip olunamaması gibi hususlar ise dış kaynak kullanımının dezavantajları olarak sayılmaktadır (Barr ve Chang,

1993; Rittenberg, Moore ve Covaleski, 1999; Del Vecchio ve Clinton, 2003; Schneider, 2008). Bir kurumun iç denetim faaliyetlerinin bir bölümü için kurum içi iç denetçilerini kullanması, bir bölümü için ise dışarıdan hizmet alması şeklinde gerçekleşen eş kaynak kullanımı ise; kurumun iç denetim fonksiyonu üzerinde kontrolü kaybetmeden uzman denetçilerle çalışma imkanı bulması, kurum içi ve kurum dışı iç denetçilerin bilgi alışverişinde bulunabilmesi, kurumun iç denetim fonksiyonu için sürekli istihdam edilecek personel ve dışarıdan alınacak hizmet maliyetlerini ayarlama konusundaki esnekliği gibi avantajları beraberinde getirmektedir. Fakat bu avantajlarının yanı sıra, eş kaynak kullanımı; kurum içi ve kurum dışı iç denetçiler arasında ortaya çıkabilecek fikir ayrılıkları ve uyuşmazlıklar, bunların çözümü ve koordinasyonun sağlanması için kaybedilen zaman maliyeti, kurum içi iç denetçinin, iç denetim fonksiyonunda tamamen dış kaynak kullanımına geçiş ihtimali ile ilgili kaygıları gibi dezavantajları da bünyesinde barındırmaktadır (Del Vecchio ve Clinton, 2003).

1997 yılında yapılan bir çalışmaya göre, Amerikan şirketlerin %21'i, Kanadalı şirketlerin ise %31'i, iç denetim faaliyetlerinin en azından bir bölümünü; hem Amerika'da hem Kanada'da şirketlerin yaklaşık %10'u ise, iç denetim faaliyetlerinin tamamını dışarıdan sağlamaktadır (Kusel ve diğ.'den aktaran Swanger ve Chewing, 2001). Dickins ve O'Reilly (2009) ise araştırmalarına katılan orta ölçekli Amerikan şirketlerinin %77'sinin iç denetim faaliyetlerinin bir bölümü için dışarıdan hizmet aldıklarını belirtmektedirler. Bu şirketlerin %15'i ise denetim faaliyetlerinin yarısından fazlası için dış kaynak kullanmaktadır.

Dinç ve Gerekan (2008) ise, Türkiye genelinde iç denetimde dış kaynak kullanımının olmadığını fakat şirket ortaklarının ve yöneticilerinin çoğunluğunun (%53'ünün) gelecekte iç denetimde dış kaynak kullanımını tercih etmeye eğilimli olduklarını tespit etmişlerdir. Buradan yola çıkarak bu çalışmadaki amaç, iç denetimde dış kaynak kullanımı konusunda, literatürde yer alan uygulamalı çalışmalar ve bu çalışmaların bulguları ile Türkiye'deki şirketlere ışık tutabilmektir.

3. Literatür Taraması

Bu bölümde, iç denetimde dış kaynak kullanımını; sebep, sonuç, ilgili kişilerin görüşleri, iş süreçlerine etkileri gibi farklı boyutları ile değerlendirebilmek adına literatür taraması yapılmıştır.

3.1. Literatür Taramasında Kullanılan Metodoloji

İç denetimde dış kaynak kullanımı ile ilgili literatür taranırken; Galatasaray Üniversitesi web sitesi aracılığıyla Summon arama motoru kullanılmıştır. Konu terimleri: iç denetim (*internal audit/auditing*) ve kaynak/dış kaynak/eş kaynak (*sourcing/outsourcing/co-sourcing*), içerik türü: dergi makalesi, bilim dalı: İşletme, yayınlanma tarihi: 31.12.1998 – 31.03.2015, dil: İngilizce ve Türkçe olarak sınırlandırılmış ve tüm metni çevrimiçi olan makaleler taranmıştır. Ulaşılan makalelerden en azından bir hipotezi iç denetimde dış kaynak kullanımına ilişkin olan ve sadece uygulamalı makaleler incelenmiştir. Hangi dergiden kaç sayıda makale incelendiği Tablo 1'de belirtilmiştir.

Tablo 1. Dergi İsimleri ve Makale Sayıları

Dergi Adı	Makale Sayısı
Auditing: A Journal of Practice & Theory	7
Accounting & Finance	3
Contemporary Accounting Research	3
Internal Auditing	2
International Journal of Auditing	1
Australian Accounting Review	1
The Accounting Review	1
Management Accounting Research	1
African Journal of Business Management	1
Journal of Information Systems	1
Accounting Horizons	1
Journal of Management Accounting Research	1
Journal of Applied Accounting Research	1
Asian Review of Accounting	1
Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting	1
Journal of Contemporary Accounting & Economics	1
Toplam	27

Tablo 1’den de görüleceği üzere 16 farklı dergiden toplam 27 makaleye bu çalışmada yer verilmiştir.

3.2. Bulgular

Literatür taraması kapsamında uygulamalı çalışmalar, çeşitli kriterler açısından incelenmiştir. Bunlardan başlıcaları araştırma konuları, araştırmalarda kullanılan yöntem, veri seti, örneklem ve temel bulgulardır.

Makaleler araştırma konularına göre gruplandırılmıştır. Buna göre,

- 11 makale “İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımını Etkileyen Faktörler”,
- 8 makale, “Dış Denetçilerin İç Denetimde Dış

Kaynak Kullanımı ile İlgili Düşünceleri”,

- 4 makale, “Finansal Tablo Kullanıcılarının İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı ile İlgili Düşünceleri”,
- 2 makale, “İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı ve Muhasebe Riski/Suistimal Raporlaması”,
- 1 makale “İç Denetçi Tarafsızlığı” ve
- 1 makale “Dış Denetimin Gecikme Süresi” başlıkları altında detaylandırılmıştır.

Söz konusu makalelere ilişkin yazar ve yayın bilgileri, örneklem, veri, yöntem detayları ile temel bulgular ve öneriler, Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı Konusunda Literatür Taraması

ARAŞTIRMA KONUSU	YAZAR&YAYIN BİLGİLERİ	ÖRNEKLEM&VERİ&YÖNTEM	TEMEL BULGULAR&ÖNERİLER
İç denetimde dış kaynak kullanım kararı etkileyen faktörler	Widener&Selto (1999) <i>Journal of Management Accounting Research</i> , 11, pp. 45-73	600 halka açık şirket / belirli bir veritabanından erişilen veriler ile anket verileri / çoklu regresyon analizleri (bağımlı değişken: iç denetim fonksiyonunun ne kadarının dış kaynaktan sağlandığı; bağımsız değişkenler: varlık özgüllüğü, çevresel belirsizlik, davranışsal belirsizlik ve sıklık)	<ul style="list-style-type: none"> Varlık özgüllüğü ve sıklık değişkenleri ve bunların etkileşimi, iç denetim fonksiyonunun ne kadarının dış kaynaktan sağlanacağı konusunda belirleyici faktörlerdir. Daha açık bir ifadeyle, iç denetim faaliyetleri firmaya özgü bilgi gerektiren ve iç denetim hizmetlerini sık kullanan firmalar, kurum içi iç denetimi tercih etmektedirler.
	Selim&Yiannakas (2000) <i>International Journal of Auditing</i> ,4(3), pp. 213-226	Birleşik Krallık'tan 165 şirket / anket / tanımlayıcı istatistikler	<ul style="list-style-type: none"> Birleşik Krallık'taki kurumların çoğunluğu (165 şirketten 120'si) kurum içi iç denetimi tercih etmektedirler. Kurumları, iç denetimde dış kaynak kullanım kararına sevk eden en önemli etkenler, "belirli alanlarda uzmanlaşmış iç denetçilere erişim imkanı" ve "yüksek kalitede hizmet temin etmek" tir. "Maliyetten tasarruf" ve "kurumun yetenekli personeli işe alma ya da elinde tutma konusundaki yetersizliği" de bu kararı etkileyen önemli faktörlerdir. Araştırmacılar, kurum için kritik fonksiyonlarda dış kaynak kullanımının o alanda kontrolü kaybetmeye neden olabileceğini savunmaktadırlar.
	Subramaniam&Ng&Carey (2004) <i>Australian Accounting Review</i> , 14(34), pp. 86-95	Avustralya'nın Queensland eyaletinden kamu sektöründeki 52 kuruluş / yüz yüze görüşme ve anket / tanımlayıcı istatistikler	<ul style="list-style-type: none"> Avustralya'nın Queensland eyaletinde, kamu sektöründeki kuruluşların, iç denetim faaliyetleri için %51'i eş kaynak, %37'si ise tamamen dış kaynak kullanımına gitmektedirler. İç denetimde dış kaynak kullanımının bu denli yaygın olması, teknik bilgi birikimi eksikliği ve hizmet kalitesi gibi finansal olmayan nedenlerden kaynaklanmaktadır. Araştırmacılar, iç denetim fonksiyonu ile denetim komitesi, dış denetçiler gibi diğer kurumsal yönetim unsurları arasındaki ilişkiye yönelik detaylı bir kılavuzun olması gerektiğini öne sürmüşlerdir.

<p>Carey&Subramaniam&Ching (2006) <i>Accounting & Finance</i>, 46(1), pp. 111-30</p>	<p>Avustralya Menkul Kıymetler Borsası'na kote olan 304 şirketten iç denetim fonksiyonuna sahip 99 firma / anket verisi / lojistik regresyon (bağımlı değişken: iç denetimde dış kaynak kullanma durumu; bağımsız değişkenler: maliyet tasarrufu, firma büyüklüğü, dışarıdan hizmet veren denetçinin teknik yeterliliği ve kurumun temel faaliyetleri dışında dış kaynak kullanma düzeyi)</p>	<ul style="list-style-type: none"> Dış kaynak kullanımını teşvik eden en önemli unsurlar; maliyetten tasarruf ve dış denetçinin teknik yeterliliğidir. İlk defa iç denetim faaliyetine başlayacak olan firmalar, bunun için dış denetçilerini tercih etmektedirler. Araştırmacılar, profesyonel muhasebeciler için iç denetimde dış kaynak kullanımının bir fırsat olduğunu fakat dış kaynak kullanan firmaların %75'inin bu hizmet için dış denetçisini kullanıyor olmasının, denetçi bağımsızlığı ve tarafsızlığı konularına dikkat çektiğini vurgulamışlardır. 44 şirketin 14'ü (%31,8), iç denetim faaliyetlerinin en azından bir bölümü için dış kaynak kullanmaktadır. Finansal denetimler ve uygunluk denetimleri dış kaynak kullanımına en sık başvurulan iç denetim faaliyetleridir. Katılımcıların yaklaşık %80'i, dış kaynak kullanma sebeplerini araştırırken soruya, "uzman bilgisi ve teknoloji erişimi" cevabını verirken hiçbirini "maliyet azaltma" cevabını vermemiştir.
<p>Galanis&Woodward (2006) <i>Journal of Applied Accounting Research</i>, 8(1), pp. 1-71.</p>	<p>Yunanistan'da yer alan 44 şirket / anket ve görüşme / tanımlayıcı istatistikler</p>	<ul style="list-style-type: none"> İç denetimde dış kaynak olarak kendi dış denetçisini kullanmak ile etkin bir denetim komitesine sahip olmak arasında negatif bir ilişki vardır. Denetim komitesinin baş denetçiyi işten çıkarma konusunda yetkili olması durumunda bu negatif ilişki daha da artmaktadır. Tamamen bağımsız, yılda en az dört kez toplanan ve bünyesinde en az bir finansal uzman barındıran etkin bir denetim komitesine sahip firmaların, rutin iç denetim faaliyetlerinde dış denetçisinden hizmet alması daha az olasıdır. Araştırmacılara göre, rutin iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanmak, dış denetçi ile ekonomik bir bağ oluşmasına neden olacağından denetçi bağımsızlığına riske atacak ve dolayısıyla iç denetimin kalitesini düşürecektir. Öte yandan, rutin olmayan iç denetim faaliyetlerinin dış denetçiden sağlanması, firma ile dış denetçi arasında ekonomik bir bağa neden olmayacak ve hatta uzman denetçiler sayesinde denetimin kalitesini artıracaktır.
<p>Abbott&Parker&Peters&Rama (2007) <i>The Accounting Review</i>, 82(4), pp. 803-835</p>	<p>1999 yılı Fortune 1000 şirketlerinden 219 şirket / anket verisi / lojistik regresyon (bağımlı değişkenler: dış kaynaktan sağlanan iç denetim faaliyetlerinin çeşidi/miktari/sağlayıcısı; bağımsız değişkenler: denetim komitesini etkin olup olmaması, denetim komitesinin baş denetçiyi işten çıkarma konusunda tek başına ya da müşterek yetkisi olup olmaması ve kontrol değişkenleri)</p>	<ul style="list-style-type: none"> İç denetimde dış kaynak olarak kendi dış denetçisini kullanmak ile etkin bir denetim komitesine sahip olmak arasında negatif bir ilişki vardır. Denetim komitesinin baş denetçiyi işten çıkarma konusunda yetkili olması durumunda bu negatif ilişki daha da artmaktadır. Tamamen bağımsız, yılda en az dört kez toplanan ve bünyesinde en az bir finansal uzman barındıran etkin bir denetim komitesine sahip firmaların, rutin iç denetim faaliyetlerinde dış denetçisinden hizmet alması daha az olasıdır. Araştırmacılara göre, rutin iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanmak, dış denetçi ile ekonomik bir bağ oluşmasına neden olacağından denetçi bağımsızlığına riske atacak ve dolayısıyla iç denetimin kalitesini düşürecektir. Öte yandan, rutin olmayan iç denetim faaliyetlerinin dış denetçiden sağlanması, firma ile dış denetçi arasında ekonomik bir bağa neden olmayacak ve hatta uzman denetçiler sayesinde denetimin kalitesini artıracaktır.

<p>• Eğer iç denetim fonksiyonu, firmaya özgü bilgi gerektiriyorsa ve firmanın operasyonları ve yönetimi ile bütünleşmiş ise, firmaların iç denetimlerini kurum içinde gerçekleştirilmeleri daha muhtemeldir.</p> <p>• Daha büyük ve iç denetim faaliyetleri daha sık olan firmalar, kurum içi iç denetimi tercih ederken, daha küçük ve iç denetimleri daha seyrek olan firmalar dış kaynak kullanımına gitmektedirler.</p>	<p>Genel merkezi Hollanda'da olan 66 şirket / anket verisi / çoklu regresyon analizi (bağımlı değişken: dış kaynak kullanılan iç denetim faaliyetlerinin süresinin, iç denetim faaliyetlerinin toplam süresine oranı; bağımsız değişkenler: firmanın varlık özgüllüğü, iç denetim faaliyetinin sıklığı, çevresel belirsizlik ve davranışsal belirsizlik (bilgi eşitsizliği, bilginin kötüye kullanılması gibi))</p>	<p>Spekle&Eltren&Kruis (2007) <i>Management Accounting Research</i>, 18(1), pp. 102-124</p>	
<p>• 63 şirketten 36'sı bir iç denetim fonksiyonuna sahiptir ve bunlardan 17 tanesi, iç denetimleri için dış kaynak kullanmaktadır. Bu 17 şirketin %65'i, iç denetimde dış kaynak kullanımına son 5 yıl içerisinde başlamıştır.</p> <p>• İç denetimlerinde dış kaynak kullanılan 17 şirketin 11'i, bunun için 4 büyük denetim firmalarından hizmet almakta ve sadece 3'ü dış denetimlerini de gerçekleştiren firmaları tercih etmektedir. Kalan 14 firmanın, dış ve iç denetim için farklı firmaları tercih etmesinin nedenleri "denetçi bağımsızlığı" konusu etrafında toplanmaktadır.</p>	<p>Yeni Zelanda borsasına kayıtlı 63 şirket / anket verisi / tanımlayıcı istatistikler</p>	<p>Van Peurse&Jiang (2008) <i>Asian Review of Accounting</i>, 16(3), pp. 219-245</p>	
<p>• İç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanma yoluna gidilmesinin en önemli gerekçesi teknik uzmanlığa duyulan ihtiyaç olup yetkin iç denetçi eksikliği de bu konuda önemli bir gerekçedir.</p> <p>• İç denetimin kurum içinde gerçekleştirilmesinin en önemli gerekçeleri ise karmaşık iş süreçleri ve kurum içi personelin daha yüksek bilgiye sahip olmasıdır.</p>	<p>Güney Afrika'da halka açık 30 büyük şirket / anket verisi / tanımlayıcı istatistikler&parametrik olmayan testler</p>	<p>Barac&Motubatse (2010) <i>African Journal of Business Management</i>, 3(13), pp. 969-979</p>	
<p>• Katılımcıların %34'ü, şirketlerinin iç denetim faaliyetleri için eş kaynak ya da dış kaynak kullandığını belirtmişlerdir.</p> <p>• Dış ya da eş kaynak kullanımının en önemli sebepleri; kurum dışı iç denetçinin uzmanlığı, zamanlama esnekliği/zaman yönetimi ve iç denetim fonksiyonunun kalitesini artırmadır.</p> <p>• İç denetimde dış kaynak kullanmama sebepleri ise; bilgi gizliliği başta olmak üzere, kurum kültürü ile uyum ve zamanlama esnekliği/zaman yönetimi konularındadır.</p> <p>• Operasyonel denetim, finansal denetim, uygunluk denetimi, bilgi sistemleri denetimi ve usulsüzlük denetimi dış kaynak</p>	<p>120 iç denetçi / anket verisi / tanımlayıcı istatistikler</p>	<p>Majdalawieh&Alkafaji (2012) <i>Internal Auditing</i>, 27(6), pp. 25-36</p>	

İç denetimde dış kaynak kullanımı - Dış denetçilerin iç denetim ile ilgili algıları	Abdolmohammadi (2013) <i>Auditing: A Journal of Practice & Theory</i> , 32(3), pp. 69-85	İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Vakfı'nın araştırmasından 1.059 baş denetçinin anket verileri / regresyon analizleri (bağımlı değişken: iç denetimde kısmen ya da tamamen dış kaynak kullanıp kullanmama durumu; bağımsız değişkenler: denetim komitesi katılımı, kurum büyüklüğü ve kurumun bulunduğu yer ve kontrol değişkenleri)	kullanımının en yaygın olduğu iç denetim faaliyetleridir. • Bir kurumun denetim komitesi iç denetime dahil oldukça, kurumun özel uzmanlık ihtiyacı, denetim departmanının personel ihtiyacı arttıkça ve iç denetim faaliyetlerinin kuruma katma değer sağladığı düşünülmüyorsa, iç denetimde dış kaynak kullanımının tercih edilmesi daha muhtemeldir.
	Gramling&Vandervelde (2006) <i>Internal Auditing</i> , 21(3), pp. 26-33	21 iç denetçi ve 23 dış denetçi / vaka çalışması / varyans analizleri (bağımlı değişkenler: denetçilerin iç denetim fonksiyonu ile ilgili değerlendirmeleri; bağımsız değişkenler: iç denetimin kaynağı ve denetçinin iç ya da dış denetçi olması durumları)	<ul style="list-style-type: none"> İç ve dış denetçiler, iç denetim fonksiyonunun yeterliliği, yapılan işin kalitesi ve iç denetim fonksiyonunun genel kalitesi ile ilgili, iç denetimin hangi kaynaktan sağlandığına bağlı olmaksızın, benzer değerlendirmeleri yapmaktadırlar. İç ve dış denetçilerin, iç denetimin tarafsızlığı konusundaki değerlendirmelerinde, iç denetimin kaynağına bağlı olarak farklılık görülmektedir. Dış denetçiler, dış kaynaktan sağlanan bir iç denetimi, kurum içi iç denetime göre daha tarafsız bulmaktadırlar.
	Glover&Prawitt&Wood (2008) <i>Contemporary Accounting Research</i> , 25(1), pp. 193-213	4 büyük denetim firmasından 127 dış denetçi / deneysel anket / varyans analizleri (bağımlı değişkenler: dış denetçilerin iç denetim fonksiyonunun güvenilirliği, yeterliliği ve tarafsızlığı ile ilgili değerlendirmeleri; bağımsız değişkenler: iç denetim kaynağı, kurumun içsel risk düzeyi ve denetim faaliyetinin öznelliği)	<ul style="list-style-type: none"> Dış denetçilere göre dış kaynaktan sağlanan iç denetim, kurum içi denetime nazaran daha objektiftir. Dış denetçiler, içsel risk yüksek olduğunda dış kaynaktan sağlanan iç denetim faaliyetlerine daha fazla güvenmektedirler. Dış denetçiler, içsel risk yüksek olduğunda, iç denetçilerin gerçekleştirdiği nesnel denetim faaliyetlerine, öznel faaliyetlere kıyasla daha fazla güvenmektedirler.

<p>İç denetimin ve denetim dışı hizmetlerin aynı firmadan sağlanması, iç denetimin tarafsızlığına ilişkin görüşü ve iç denetim fonksiyonuna olan güveni negatif etkilemektedir.</p> <p>Denetim dışı hizmet ile iç denetim hizmetini veren personelin farklı olması durumunda, iç denetimin tarafsızlığına ilişkin negatif algı azalırken, iç denetim fonksiyonuna olan güvendedeki negatif durum değişmemektedir.</p>	<p>89 deneyimli dış denetçi / iç denetim fonksiyonuna ilişkin farklı senaryolar içeren deneysel anketler / ki-kare testleri&varyans analizleri (bağımlı değişkenler: dış denetçinin iç denetimin yeterliliğine, tarafsızlığına, yönetime boyun eğmesine, güvenilirliğine ilişkin görüşleri ile iç denetimin ortaya koyduğu envanter değerlendirilmesini ne ölçüde gözden geçirdikleri, envanter değerlendirilmesi için ayırdıkları süre ve verdikleri denetim hizmeti için talep edebilecekleri ücret değişikliği; bağımsız değişkenler: iç denetim fonksiyonuna ilişkin versiyonlar)</p>	<p>Brandon (2010) <i>Auditing: A Journal of Practice & Theory</i>, 29(2), pp. 159-173</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Kurum içinde gerçekleştirilen yüksek kalitede bir iç denetim ile dışardan uzman bir iç denetçinin sağladığı iç denetim arasında, dış denetimde oluşturdukları güven açısından herhangi bir fark yoktur. • Dış denetçi, danışmanlık hizmeti vermeyen bir iç denetçinin denetimine, danışmanlık hizmeti veren bir iç denetçinin denetimine kıyasla kontrol testleri söz konusu olduğunda daha fazla güvenmekte, maddi doğruluk testleri için ise ikisi arasında bir fark gözlememektedir. • Araştırmacılar, iç denetimin sağladığı danışmanlık hizmetlerinin şirkete sağlayacağı katma değer ile iç denetime duyulan güvenin azalması nedeniyle artabilecek olan dış denetçi hizmet ücretleri arasındaki dengenin dikkate alınması gerektiğini belirtmişlerdir. 	<p>Avustralya'daki denetim şirketlerinden 17 ortak, 29 müdür ve 20 kıdemli denetçi / iç denetim fonksiyonuna ilişkin farklı senaryolar içeren deneysel anketler / t-testleri&varyans analizleri (bağımlı değişkenler: kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri için ayrı olmak üzere, iç denetimin gerçekleştirdiği faaliyetlere duyulan güven ve denetim sürecinde iç denetçileri asistan olarak kullanma durumu; bağımsız değişkenler: danışmanlık rolü de üstlenmiş bir iç denetim, kurum içinde gerçekleştirilen bir iç denetim ve dışardan sağlanan bir iç denetim)</p>	<p>Munro&Stewart (2010) <i>Accounting & Finance</i>, 50(2), pp. 371-387</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Dış denetçi, denetim sürecinde iç denetçinin yaptığı işe güvenmesinden dolayı yargılanma riski düşük olduğunda, kurum dışı iç denetçinin yaptığı işe kurum içi iç denetçinin yaptığı işe nazaran daha fazla güvenmektedir. • Yeterlilik, tarafsızlık ve bağımsızlık konularında, kurum dışı iç denetçiler, kurum içi iç denetçilere göre daha pozitif değerlendirilmiştir. 	<p>89 dış denetçi / deneysel anket / regresyon analizleri (bağımlı değişken; dış denetçinin iç denetim fonksiyonuna duyduğu güven; bağımsız değişkenler: iç denetimin kaynağı, yargılanma riski ve hesaplara ilişkin önemli bir yanlışlık yapma riski)</p>	<p>Arel (2010) <i>Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting</i>, 26(2), pp. 170-176</p>

<p>Dış denetçiler, eş kaynak ya da dış kaynak kullanımı yoluyla gerçekleştirilen iç denetimin, kurum içinde gerçekleştirilen iç denetimden daha kaliteli olduğunu düşünmektedirler.</p> <p>Kurum içi iç denetimden ziyade, eş kaynak ya da dış kaynak kullanılan iç denetime daha fazla güvenmektedirler.</p> <p>Eş kaynak ya da dış kaynak olarak kullanılan firmadan aynı zamanda vergi hizmeti de alındığı durumlarda dış denetçilerin iç denetim faaliyetine olan güveni azalmaktadır</p> <p>Kurum dışı iç denetçilerin, dış denetçilere asistanlık yaptığı süre, kurum içi iç denetçilerin asistanlık yaptığı süreye göre denetim hizmeti ücretlerinde daha önemli bir düşüşe neden olmaktadır.</p> <p>Araştırmacılar bu durumu, kurum dışı iç denetçilerin, kurum içi iç denetçilere göre yönetimden daha bağımsız olarak algılanmalarına bağlamaktadır.</p>	<p>108 dış denetçi / iç denetim fonksiyonuna ilişkin farklı senaryolar içeren deneysel anketler / varyans analizleri (bağımlı değişkenler: dış denetçilerin iç denetimin tarafsızlığına, yeterliliğine, riskine vb. yönelik değerlendirmeleri; bağımsız değişkenler: iç denetim fonksiyonuna ilişkin versiyonlar)</p> <p>2005 yılı Fortune 1000 şirketlerinden 134 iç denetçi / anket verisi / regresyon analizleri (bağımlı değişken: denetim ücreti; test edilmek istenen temel bağımsız değişkenler: kurum içi/kurum dışı iç denetçilerin dış denetçilere yardımcı oldukları süre ve diğer hipotezlerine konu olan iç denetim faaliyetlerine ayrılan toplam süre, yönetime kıyasla denetim komitesinin iç denetim üzerindeki etkisi gibi değişkenler)</p> <p>142 dış denetçi / iç denetim fonksiyonuna ilişkin farklı senaryolar içeren deneysel anketler / varyans analizleri (bağımlı değişkenler: dış denetçilerin iç denetimin tarafsızlığına, yeterliliğine, riskine vb. yönelik değerlendirmeleri; bağımsız değişkenler: kurum içinde gerçekleştirilen süreli/periyojik denetim, dışarıdan sağlanan süreli/periyojik denetim)</p>	<p>Desai&Gerard&Tripathy (2011) <i>Auditing: A Journal of Practice & Theory</i>, 30(1), pp. 149-171</p> <p>Abbott&Parker&Peters (2012) <i>Contemporary Accounting Research</i>, 29(1), pp. 94-118</p> <p>Davidson&Desai&Gerard (2013) <i>Journal of Information Systems</i>, 27(1), pp. 41-59</p>	<p>İç denetimde dış kaynak kullanımı - Finansal tablo kullanıcılarının iç denetim ile ilgili algıları</p>
<p>İç denetim departmanında “süreklili denetim” yapılıyorsa, dış denetçiler, kurum içinde ya da dış kaynak yoluyla gerçekleştirilen iç denetimlere aynı ölçüde güvenmektedirler.</p> <p>Araştırmacılar, süreklili denetim yaklaşımına sahip şirketlerin, iç denetim fonksiyonunun güvenirliliğine zarar vermeksizin iç denetimlerini kurum içinde gerçekleştirilebileceklerini, böylece iç denetim fonksiyonları üzerinde daha büyük bir kontrol gücüne sahip olabileceklerini öne sürmüşlerdir.</p> <p>Kredi personelinin, denetçi bağımsızlığı ve finansal tablo güvenilirliği ile ilgili algılarının en olumlu olduğu senaryo; iç denetimin, iç ve dış denetimi yürüten personel farklı olmak suretiyle, işletmenin dış denetimini yapan firmadan sağlandığı durumdur.</p> <p>Araştırmacılar göre, kurumlar, dış denetçilerinden iç denetim hizmeti alırken her iki hizmeti sunan personelin farklı olmasını sağlayarak denetçi bağımsızlığı sorununa çözüm getirebilirler.</p> <p>İç denetim faaliyeti için dış kaynak kullanımı durumunda, dış ve iç denetimi gerçekleştiren personelin aynı olması, finansal analistlerin denetçi bağımsızlığına dair algılarını olumsuz</p>	<p>158 kredi personeli / iç denetim fonksiyonuna ilişkin farklı senaryolar içeren deneysel anketler / varyans analizleri (bağımlı değişkenler: kredi personelinin denetçi bağımsızlığı, finansal tablo güvenilirliği ve kredi başvurusu ile ilgili değerlendirmeleri; bağımsız değişkenler: iç denetim fonksiyonuna ilişkin versiyonlar)</p> <p>Finansal analistler / iç denetim fonksiyonuna ilişkin farklı senaryolar içeren deneysel anketler / varyans analizleri (bağımlı değişkenler: finansal analistlerin denetçi</p>	<p>Lowe&Geiger&Pany (1999) <i>Auditing: A Journal of Practice & Theory</i>, 18, pp. 7-26</p> <p>Swanger&Chewning (2001) <i>Auditing: A Journal of Practice &</i></p>	<p>İç denetimde dış kaynak kullanımı - Finansal tablo kullanıcılarının iç denetim ile ilgili algıları</p>

			<p>bağımsızlığı, finansal tablo güvenirliliği ve kredi başvurusu ile ilgili değerlendirmeleri; bağımsız değişkenler: iç denetim fonksiyonuna ilişkin versiyonlar)</p> <p>63 banka kredi personeli / iç denetim fonksiyonuna ilişkin farklı senaryolar içeren deneysel anketler / varyans analizleri (bağımlı değişkenler: kredi personelinin; iç denetimin, finansal tablo hilelerini engelleme, tespit etme ve raporlama olasılıkları ile ilgili değerlendirmeleri; bağımsız değişkenler: iç denetim fonksiyonuna ilişkin versiyonlar)</p>	<p><i>Theory</i>, 20(2), pp. 115-129</p> <p>James (2003) <i>Accounting Horizons</i>, 17(4), pp. 315-327</p>	<p>etkilemektedir.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kısmi ya da tamamen dış kaynak kullanımının finansal analistlerin algıları üzerinde bir etkisi yoktur. • Finansal tablo kullanıcılarına göre, kurum içinde gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti ile dışarıdan sağlanan iç denetim faaliyeti arasında, finansal tablo hilelerini önleme, tespit etme ya da raporlama kabiliyeti açısından bir fark yoktur. • Banka kredi personelinin %60'ı, 5 büyük denetim firmasının sağladığı iç denetimin, kurum içinde gerçekleştirilen iç denetime göre daha yeterli ve %89'u da daha objektif olduğunu düşünmektedir. • Ancak banka kredi personelleri, her ikisi de denetim komitesine raporlama yapan kurum içi ya da kurum dışı iç denetim ekibinin, mali tablo hilelerini önlemede bir farkı olmadığını düşünmektedir.
	<p>Burton&Emett&Simon&Wood (2012) <i>Auditing: A Journal of Practice & Theory</i>, 31(2), pp. 151-166</p>	<p>Üst ve orta düzey yönetici pozisyonlarından 138 kişilik bir örneklem / vaka incelemesi / varyans ve regresyon analizleri (bağımlı değişken: yöneticinin iç denetimin tavsiyesine olan güveni; bağımsız değişkenler: tavsiyenin, kurum içi ya da kurum dışı iç denetiden gelmesi, nicel ya da nitel olması ve yöneticinin rapor öncesindeki görüşlerine uygun ya da ters olması)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Yöneticilerin, iç ve dış denetçilerin, yöneticinin görüşüne ters düşen nitel tavsiyelerine duydukları güven düzeyi arasında bir fark yoktur. • Yöneticiler, kurum içi iç denetçilerin, kendi görüşlerine uymayan tavsiyelerine, bu tavsiyeler nicel olarak ifade edildiğinde, edilmediği durumlara göre daha fazla güvenmektedirler. Bu durum dış denetçiler için geçerli değildir. 		
<p>İç denetimde dış kaynak kullanımını – Muhasebe riski/suistimal tespiti ve raporlaması</p>	<p>Coram&Ferguson&Moroney (2008) <i>Accounting & Finance</i>, 48(4), pp. 543-559</p> <p>Prawitt&Sharpe&Wood (2012) <i>Contemporary Accounting Research</i>, 29(4), pp. 1109-1136</p>	<p>2004 KPMG Suistimal araştırması ile bu araştırmalara katılan firmalardan 324'üne uygulanan anket verileri / varyans analizleri (bağımlı değişken: suistimal tespit ve raporlaması; bağımsız değişken: iç denetim fonksiyonu yapısı)</p> <p>Çeşitli veri tabanlarından elde edilen, firmalara ait, finansal ve iç denetim faaliyetlerine ilişkin veriler / regresyon analizleri (bağımlı değişken: muhasebe riski; bağımsız değişkenler: iç denetim fonksiyonunu kimin gerçekleştirdiği test edilmek istenen ana bağımsız değişken, satışlardaki büyüme, hisse senedi getirisi, piyasa değeri/defter değeri oranı gibi muhasebe riskini</p>	<ul style="list-style-type: none"> • En azından bir bölümü kurum içinde gerçekleştirilen iç denetim fonksiyonu, suistimal tespiti ve raporlaması konusunda tamamıyla dış kaynak kullanımını yolu ile gerçekleştiren iç denetime göre daha verimlidir. • İç denetim faaliyetleri için bağımsız denetimlerini gerçekleştiren dış denetçilerden hizmet alan firmaların muhasebe riski, dış denetçisinden farklı bir firmadan hizmet alan ya da iç denetimlerini kurum içinde gerçekleştiren firmalardan daha düşüktür. • Araştırmacılar, iç denetim için dış denetçiden hizmet almak yerine, kurum içi iç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki 		

İç denetimde dış kaynak kullanımı – İç denetçi tarafsızlığı	Ahlawat&Lowe (2004) <i>Auditing: A Journal of Practice & Theory</i> , 23(2), pp. 147-158	etkileyebilecek diğer değişkenler ek bağımsız değişkenler) Kurum içi ve kurum dışı 66 iç denetçi / farklı iç denetçi rolleri (alıcı ya da satıcı iç denetçisi) içeren deneysel anketler / varyans analizleri (bağımlı değişkenler: denetçilere verilen alıcı ya da satıcı kurumun, kurum içi ya da kurum dışı denetçi rolleri; bağımsız değişkenler: satın alınacak şirketin envanter durumu ile ilgili değerlendirmeleri)	<p>koordinasyonu ve bilgi paylaşımını geliştirmek suretiyle de muhasebe riskini azaltmanın mümkün olabileceğini, dolayısıyla bu konunun araştırılması gerektiğini öne sürmüştür.</p> <ul style="list-style-type: none"> Hem kurum içi hem kurum dışı iç denetçilerin yargılarında taraf tutma söz konusudur. Denetçilerin yargılarındaki bu yanlılık, dış denetçilerde daha düşük düzeydedir. Araştırmacılar, iç denetçi bağımsızlığı ve tarafsızlığı konularındaki standartların; diğer iç denetim faaliyetlerinde olduğu gibi birleşmeler, şirket satın almaları gibi özel amaçlı faaliyetler için de uygulanmasının tartışılması gerektiğini ve belki de bu tip özel amaçlı faaliyetler için gerekli olan tarafsızlık konusunda daha farklı standartlar geliştirilebileceğini öne sürmüştür.
İç denetimde dış kaynak kullanımı – Dış denetimin gecikme süresi	Wan-Hussin&Bamahros (2013) <i>Journal of Contemporary Accounting & Economics</i> , 9(1), pp. 19-32	Malezya’da halka açık 432 şirket / halka açık veriler / tek ve çok değişkenli analizler (bağımlı değişken: denetimin gecikme süresi; bağımsız değişkenler: iç denetim faaliyetlerine yapılan yatırım ve iç denetimin kaynağı ile sektör, denetim komitesi büyüklüğü vb. kontrol değişkenleri)	<ul style="list-style-type: none"> Tek değişkenli analiz (t-testleri, Mann-Whitney testleri) sonuçlarına göre, kurum içi iç denetim fonksiyonuna sahip şirketler, iç denetimleri için dış kaynak kullanan şirketlere göre daha kısa denetim gecikme sürelerine sahiptir. Çok değişkenli analiz sonuçlarına göre, iç denetim kaynağı ile denetimin gecikme süresi arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

3.2.1. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanım Kararını Etkileyen Faktörler

İç denetimde dış kaynak kullanımı, çok uzun bir süre önce baş göstermiş olmasa da giderek hız kazanan bir süreçtir (Caplan ve Kirschenheiter, 2000). Bu süreçte kurumları, dış kaynak kullanımına iten motivasyon unsurlarının neler olduğu pek çok çalışmaya konu olmuştur. Bu çalışmalarda bulunan faktörler şöyle sıralanabilir:

- belirli alanlarda uzmanlaşmış iç denetçilere erişim imkanı
- yüksek kalitede hizmet temin etmek
- maliyetten tasarruf
- kurumun yetenekli personeli işe alma ya da elinde tutma konusundaki yetersizliği
- teknik bilgi birikimi eksikliği
- uzman bilgisi ve teknoloji erişimi
- zamanlama esnekliği/zaman yönetimi

Widener ve Selto (1999), “işlem maliyetleri ekonomisi”ni kullanarak iç denetimde dış kaynak kullanım davranışını açıklamayı, tanımlamayı ve modellemeyi amaçlamışlardır. Bu amaçla, 600 tane halka açık şirkete ait nitel ve nicel verileri analiz etmişlerdir. Nicel verilere halka açık bir veritabanından, nitel verilere ise 600 firmadan 83’ünün mali işler yöneticilerinin tamamladığı anketlerden ulaşılmıştır. İşlem maliyetleri ekonomisine göre, işlem maliyetlerini faaliyetlere ilişkin 4 nitelik belirlemektedir. Bunlar; varlık özgülüğü (bir faaliyeti gerçekleştirmek için gerekli varlıkların sadece o faaliyete özgü olması), çevresel belirsizlik (faaliyete olan talepteki değişim), davranışsal belirsizlik (faaliyeti kontrol edememe) ve sıklık (faaliyetin gerçekleşme sıklığı) faktörleridir. Bu 4 faktör bağımsız değişkenler, iç denetim fonksiyonunun ne kadarının dış kaynaktan sağlandığı ise bağımlı değişken olmak üzere çoklu regresyon analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda varlık özgülüğü ve sıklık değişkenlerinin ve bunların etkileşiminin, iç denetim fonksiyonunun ne kadarının dış kaynaktan sağlanacağı konusunda belirleyici olduğu görülmüştür. Daha açık bir ifadeyle, iç denetim faaliyetleri firmaya özgü bilgi gerektiren ve iç denetim hizmetlerini sık kullanan firmalar,

kurum içi iç denetimi tercih etmektedirler. Araştırmacılar, firmaya özgü bilgiyi dış denetçilere aktarmanın hem işlem maliyetlerini artıracaklarını hem de rekabet avantajını kaybetme riskini doğuracağını ifade etmektedirler. Faaliyet sıklığı da, özellikle yüksek varlık özgülüğü ile etkileşime girdiğinde, iç denetimde dış kaynak kullanım kararını etkileyen önemli bir faktördür. Sık tekrar eden denetim faaliyetlerini kurum içinde tutmak, firmaya olacak ekonomisinden faydalanma imkanı verecektir.

Selim ve Yiannakas (2000), 76’sı özel sektörden, 89’u kamu sektöründen olmak üzere toplam 165 şirketten geri dönüş aldığı anket çalışması sonucunda, Birleşik Krallık’taki kurumların çoğunluğunun (165 şirketten 120’si) dış kaynak kullanımı olmadan, kurum içinde gerçekleştirilen bir iç denetim fonksiyonunu tercih ettiklerini tespit etmişlerdir. Kurum içi iç denetim fonksiyonuna sahip bu şirketlerin üçte ikisi gelecekte de iç denetimde dış kaynak kullanımını düşünmemektedirler. Öte yandan, kısmi ya da tamamen dış kaynak kullanan 40 kurumun yaklaşık %75’i aldıkları hizmetin kalitesinden memnun ya da çok memnun olduklarını ifade etmiştir. Yine bu 40 kurumun 34’ü iç ve dış denetimi için farklı şirketlerden hizmet almalarına rağmen, sadece 17’si aynı şirketin hem iç hem de dış denetimde rol almasının denetçi bağımsızlığını riske atacağını düşünmektedir. Kurumları, iç denetimde dış kaynak kullanım kararına sevk eden en önemli etkenler, “belirli alanlarda uzmanlaşmış iç denetçilere erişim imkanı” ve “yüksek kalitede hizmet temin etmek” olarak görülmektedir. “Maliyetten tasarruf” ve “kurumun yetenekli personeli işe alma ya da elinde tutma konusundaki yetersizliği” de bu kararı etkileyen önemli faktörlerdir. Nihayetinde araştırmacılar, kurum için kritik fonksiyonlarda dış kaynak kullanımının o alanda kontrolü kaybetmeye neden olabileceğini savunmaktadırlar.

Subramaniam, Ng ve Carey (2004), Avustralya’nın Queensland eyaletindeki kamu kurumlarının, iç denetimde dış kaynak kullanım uygulamalarını araştırmak amacıyla iki aşamalı bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmanın ilk aşamasında kalitatif bir araştırma yaklaşımı benimsenmiş ve Queensland’daki kamu sektörü kuruluşlarından 6 tanesinin iç denetimden sorumlu kilit personelleri ile görüşmeler yapılmıştır. Bu aşamada temel amaç; iç denetimde dış kaynak kullanımının hangi boyutlarda olduğunun ve ne şekilde gerçekleş-

tiğinin, ayrıca dış kaynak kullanımından beklentilerin neler olduğunun ortaya konmasıdır. Çalışmanın ikinci aşamasında ise, ilk aşamada yapılan görüşmelerden elde edilen veriler baz alınarak oluşturulan anketler, çeşitli kamu kurumlarının iç denetim yöneticilerine ve finansal denetçilerine mail yoluyla gönderilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, iç denetim faaliyetleri için, kamu sektöründeki kuruluşların %51'inin eş kaynak, %37'sinin ise tamamen dış kaynak kullanımına gittikleri tespit edilmiştir. Mevzuata uygunluk ve bilgi sistemleri denetimleri, çoğunlukla dış kaynaklardan sağlanan iç denetim faaliyetleri iken, usulsüzlük, performans ve risk yönetimi denetimleri ise kurum içinde gerçekleştirilen en yaygın iç denetim faaliyetleridir. İç denetimde dış kaynak kullanımının bu denli yaygın olması, teknik bilgi birikimi eksikliği ve hizmet kalitesi gibi finansal olmayan nedenlerden kaynaklanmaktadır. Subramaniam ve diğ. (2004), tamamen dış kaynak kullanımı yolu ile gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin kapsamının ve kalitesinin, iç denetim personelinin özel sektör ve kamu sektörü kuruluşları arasındaki talebini ve hareketliliğini etkileyen faktörlerin araştırılması gereken önemli hususlar olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca, iç denetim fonksiyonu ile denetim komitesi, dış denetçiler gibi diğer kurumsal yönetim unsurları arasındaki ilişkiye yönelik detaylı bir kılavuzun olması gerektiğini öne sürmüşlerdir.

Carey, Subramaniam ve Ching (2006), anket çalışmaları vasıtasıyla Avustralya Menkul Kıymetler Borsası'na kote olan 304 şirketten iç denetim fonksiyonuna sahip 99 firmanın 45'inin, iç denetim faaliyetlerinde kısmen ya da tamamen dış kaynak kullandığını belirlemişlerdir. İç denetimde dış kaynak kullanımını belirleyen etkenleri tespit etmek amacıyla oluşturdukları lojistik regresyon modelinde, bağımlı değişken, iç denetimde kısmen ya da tamamen dış kaynak kullanılması durumunda "1", iç denetimin kurum içinde gerçekleştirilmesi durumunda "0" değerini alan ikili bir değişkendir. Bağımsız değişkenler ise maliyet tasarrufu, firma büyüklüğü, dışarıdan hizmet veren denetçinin teknik yeterliliği ve kurumun temel faaliyetleri dışında dış kaynak kullanma düzeyi olarak belirlenmiştir. Söz konusu modelin analizi sonucunda, dış kaynak kullanımını teşvik eden en önemli unsurlar, maliyetten tasarruf ve dış denetçinin teknik yeterliliği olarak tespit edilmiştir. İlk defa iç denetim faaliyetine başlayacak olan firma-

ların, bunun için dış denetçilerini tercih ettikleri görülmüştür. Bu sonuçlardan yola çıkarak, araştırmacılar, profesyonel muhasebeciler için iç denetimde dış kaynak kullanımının bir fırsat olduğunu fakat dış kaynak kullanan firmaların %75'inin bu hizmet için dış denetçisini kullanıyor olmasının, denetçi bağımsızlığı ve tarafsızlığı konularına dikkat çektiğini vurgulamışlardır.

Galanis ve Woodward (2006), iç denetimde dış kaynak kullanımının Yunanistan'daki durumunu ortaya koymak amacıyla, 169 şirketle anket ve görüşme içeren bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Bu şirketlerden 125'i hiçbir şekilde dış kaynak kullanmadığı için ya da farklı nedenlerle araştırma dışında tutulmuştur. Kalan 44 şirketin 14'ü (%31,8), iç denetim faaliyetlerinin en azından bir bölümü için dış kaynak kullandığını belirtmiştir. Finansal denetimler ve uygunluk denetimleri dış kaynak kullanımına en sık başvuru alan iç denetim faaliyetleridir. İç denetimlerinde dış kaynak kullanan firmaların %78'i, dış kaynak olarak 5 büyük denetim firmasından birini kullanmaktadır. Katılımcıların yaklaşık %80'i, dış kaynak kullanma sebeplerini araştıran soruya, "uzman bilgisi ve teknoloji erişimi" cevabını vermiştir. Araştırmacılar, katılımcılardan hiçbirinin, dış kaynak kullanım sebebi olarak "maliyet azaltma" seçeneğini seçmediğine vurgu yapmışlardır. Araştırmacılar göre bu durum, kaliteli bir iç denetim hizmetinin, maliyete ilişkin hususlardan daha önemli görülmesinin bir sonucudur.

Abbott, Parker, Peters ve Rama (2007), 1999 yılı Fortune 1000 şirketlerinden 219'u ile bir anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Çalışma kapsamında, tamamen bağımsız, yılda en az dört kez toplanan ve bünyesinde en az bir finansal uzman barındıran denetim komitelerini "etkin" olarak nitelendiren araştırmacılar, öncelikle etkin denetim komiteleri ile iç denetim faaliyeti için dış denetçiden hizmet almak arasında bir ilişki olup olmadığını test etmişlerdir. Bu amaçla oluşturdukları regresyon modelinde, iç denetimde dış kaynak kullanma durumu bağımlı değişken iken, denetim komitesinin etkin olup olmaması ve denetim komitesinin baş denetçiyi işten çıkarma konusunda tek başına ya da müşterek yetkisi olup olmaması test edilmek istenen bağımsız değişkenlerdir. Modelde ayrıca, temsili değişkenler olarak belirlenen toplam aktiflerin doğal logaritması, araştırma geliştirme giderlerinin satışlara oranı gibi çok sayıda kontrol

değişkeni de yer almaktadır. Söz konusu regresyon modelinin analizi sonucunda, iç denetimde dış kaynak olarak kendi dış denetçisini kullanmak ile etkin bir denetim komitesine sahip olmak arasında negatif bir ilişki tespit edilmiştir. Bu negatif ilişkinin, denetim komitesinin baş denetçiyi işten çıkarma konusunda yetkili olması durumunda daha da kuvvetlendiği görülmüştür. Bağımlı değişkenin rutin iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanım oranı olduğu modelin analizinde ise, etkin bir denetim komitesine sahip firmaların, rutin iç denetim faaliyetlerinde dış denetçisinden hizmet almasının daha az olası olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Fakat etkin bir denetim komitesi ile özel uzmanlık gerektiren, rutin olmayan iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanımı arasında negatif bir ilişki tespit edilmemiştir. Araştırmacılara göre, rutin iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanmak, dış denetçi ile ekonomik bir bağ oluşmasına neden olacağından denetçi bağımsızlığını riske atacak ve dolayısıyla iç denetimin kalitesini düşürecektir. Öte yandan, rutin olmayan iç denetim faaliyetlerinin dış denetçiden sağlanması, firma ile dış denetçi arasında ekonomik bir bağa neden olmayacak ve hatta uzman denetçiler sayesinde denetimin kalitesini artıracaktır.

Spekle, Elten ve Kruis (2007), Widener ve Selto'nun (1999) çalışmalarını temel alarak firmaların iç denetimde dış kaynak kullanım kararlarını etkileyen faktörleri tespit etmek amacı ile genel merkezi Hollanda'da olan 66 şirkete ait anket verisini analiz etmişlerdir. Araştırmacıların kurdukları modelde, Widener ve Selto'nun (1999) kurduğu modelde olduğu gibi, bağımlı değişken, dış kaynak kullanılan iç denetim faaliyetlerinin süresinin, iç denetim faaliyetlerinin toplam süresine oranı olarak belirlenmiştir. Bağımsız değişkenler ise firmanın varlık özgüllüğü, iç denetim faaliyetinin sıklığı, çevresel belirsizlik ve davranışsal belirsizlik (bilgi eşitsizliği, bilginin kötüye kullanılması gibi) değişkenleridir. Modelin regresyon analizi sonucunda, varlık özgüllüğünün iç denetim faaliyetlerinin organizasyonu ile anlamlı bir şekilde ilişkili olduğu görülmüştür. Daha açık bir ifadeyle, eğer iç denetim fonksiyonu, firmaya özgü bilgi gerektiriyorsa ve firmanın operasyonları ve yönetimi ile bütünleşmiş ise, firmaların iç denetimlerini kurum içinde gerçekleştirmeleri daha muhtemeldir. Ayrıca, daha büyük ve iç denetim faaliyetleri daha sık olan firmalar, kurum içi iç denetimi tercih ederken, daha küçük ve iç denetimleri daha

seyrek olan firmalar dış kaynak kullanımına gitmektedirler. Araştırmacıların bulguları, Widener ve Selto'nun (1999) bulguları ile örtüşmektedir.

Van Peurseem ve Jiang (2008), Yeni Zelanda şirketlerinde, iç denetimde dış kaynak kullanım uygulamalarını ve gerekçelerini araştırmışlardır. Yeni Zelanda borsasına kayıtlı şirketlerin üst düzey finansal yöneticilerine uyguladıkları anketlerin verilerini tanımlayıcı istatistikler ve nitel yöntemler ile analiz etmişlerdir. Analizler sonucunda, 63 şirketten 36'sının iç denetim fonksiyonuna sahip olduğu ve bunlardan 17 tanesinin iç denetimleri için dış kaynak kullandıkları tespit edilmiştir. Bu 17 şirketin %65'i, iç denetimde dış kaynak kullanımına son 5 yıl içerisinde başlamıştır. İç denetimlerinde dış kaynak kullanan bu 17 şirketin 11'i, bunun için 4 büyük denetim firmalarından hizmet almakta ve sadece 3'ü dış denetimlerini de gerçekleştiren firmaları tercih etmektedir. Kalan 14 firmanın, dış ve iç denetim için farklı firmaları tercih etmesinin nedenleri "denetçi bağımsızlığı" konusu etrafında toplanmaktadır.

Barac ve Motubatse'nin (2010), Güney Afrika'da halka açık 30 büyük şirketin anket verilerini analizi sonucunda, iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanımının en önemli gerekçesinin, teknik uzmanlığa duyulan ihtiyaç olduğu görülmüştür. Yetkin iç denetçi eksikliği de bu konuda önemli bir gerekçedir. Öte yandan, iç denetimin kurum içinde gerçekleştirilmesini teşvik eden en önemli unsurlar ise karmaşık iş süreçleri ve kurum içi personelin kuruma ilişkin daha yüksek bilgisi olarak kendini göstermektedir.

Majdalawieh ve Alkafaji'nin (2012), Birleşik Arap Emirlikleri'nde, iç denetimde dış kaynak kullanımını ve bunu etkileyen faktörleri tespit etmek amacıyla uyguladıkları ankete, 120 iç denetçi katılmıştır. Söz konusu anket verilerine ait tanımlayıcı istatistiklere göre, katılımcıların %34'ü, şirketlerinin iç denetim faaliyetleri için eş kaynak ya da dış kaynak kullandığını belirtmişlerdir. Dış ya da eş kaynak kullanım sebepleri sorulduğunda, katılımcıların çoğunluğunun, kurum dışı iç denetçinin uzmanlığı, zamanlama esnekliği/zaman yönetimi ve iç denetim fonksiyonunun kalitesini artırma gerekçelerini seçtikleri görülmüştür. İç denetimde dış kaynak kullanmama sebepleri ise; bilgi gizliliği başta olmak üzere, kurum kültürü ile uyum ve zamanlama esnekliği/zaman yönetimi konularıdır.

Operasyonel denetim, finansal denetim, uygunluk denetimi, bilgi sistemleri denetimi ve usulsüzlük denetimi dış kaynak kullanımının en yaygın olduğu iç denetim faaliyetleridir.

Abdolmohammadi (2013), iç denetim faaliyetlerinde dış kaynak kullanımı ile ilişkisi olan unsurları araştırmıştır. Bu amaçla, İç Denetçiler Enstitüsü Araştırma Vakfı'nın, İç Denetçiler Enstitüsü'nün dünya genelindeki üyeleri üzerinde yaptığı araştırmadan faydalanmıştır. Söz konusu araştırma, 100'den fazla ülkeden, baş denetçi, denetim müdürü gibi farklı pozisyonlardan, 13.500'den fazla üyenin anket cevaplarını kapsamaktadır. Abdolmohammadi (2013), bu araştırmadan, Anglo kültürüne sahip Avustralya, Kanada, Yeni Zelanda, Güney Afrika, Birleşik Krallık/İrlanda ve ABD'den 1.059 baş denetçinin cevaplarını araştırmada kullanmıştır. Hipotezlerini test etmek için kurduğu modelde bağımlı değişken, iç denetimde kısmen ya da tamamen dış kaynak kullanıp kullanmama durumu, test edilmek istenen bağımsız değişkenler ise denetim komitesi katılımı, kurum büyüklüğü ve kurumun bulunduğu yer olarak belirlenmiştir. Modelde ayrıca, denetim departmanında personel açığı olması, ihtiyaç duyulan yeteneklerin eksik olması gibi birtakım kontrol değişkenleri de mevcuttur. Modele ilişkin analizler sonucunda, "önceden belirlenmiş düzenli toplantılara ek olarak denetim komitesi ile görüşme ve konuşma" durumu olarak tanımlanan komite katılımı ile dış kaynak kullanımı arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca, iç denetimde dış kaynak kullanımı ile şirkete katma değer sağlayan iç denetim faaliyetleri arasında negatif; belirli bir alanda ihtiyaç duyulan uzmanlığın şirket personeline olmaması ve denetim departmanının personel eksikliği olması arasında pozitif bir ilişki olduğu görülmüştür. Özetle, bir kurumun denetim komitesi iç denetime dahil oldukça, kurumun özel uzmanlık ihtiyacı, denetim departmanının personel ihtiyacı arttıkça ve iç denetim faaliyetlerinin kuruma katma değer sağladığı düşünülüyorsa, iç denetimde dış kaynak kullanımının tercih edilmesi daha muhtemeldir. Yazara göre, iç denetimde dış kaynak kullanımını etkileyen bu faktörler, şirket yönetiminin üzerinde dikkatle durması gereken hususlardır.

3.2.2. Dış Denetçilerin İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı ile İlgili Düşünceleri

Denetçilerin denetimi amacıyla ABD'de kurulmuş olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB), 5 no'lu standardı ile, finansal tablo denetimi ve finansal raporlamaya ilişkin iç kontrollerin denetiminin, bütünlük bir denetim mantığıyla yapılması gerektiğini belirtmiştir. Bir anlamda, bağımsız denetçilerin, güven duymaları durumunda, iç denetçilerin gerçekleştirdiği faaliyetleri baz almalarını ya da onları asistan olarak kullanmalarını, böylece bütünlük denetimin verimliliğini artırmayı teşvik etmektedir (PCAOB, 2007). Dolayısıyla dış denetçilerin, iç denetim fonksiyonuna duydukları güven, yapacakları denetimin planını, süresini ve hatta bedelini dahi etkileyebilecektir.

Gramling ve Vandervelde (2006), iç denetimin kaynağının, iç ve dış denetçilerin, iç denetim fonksiyonunun kalitesi ile ilgili değerlendirmelerini nasıl etkilediğini araştırmışlardır. 21 iç denetçi ve 23 dış denetçiden oluşan örnekleme, hayali bir firmanın denetim faaliyetlerine ilişkin bilgi içeren bir vaka çalışması verilmiş ve kendilerinden iç denetim fonksiyonunun kalitesi ile ilgili değerlendirme yapmaları istenmiştir. Katılımcılara dağıtılan vaka çalışmalarının yaklaşık yarısında iç denetim fonksiyonunun kurum içinde gerçekleştirildiği, diğer yarısında ise dışarıdan sağlanan bir iç denetim fonksiyonu olduğu belirtilmiştir. İç denetimin kaynağı ve denetçinin iç ya da dış denetçi olması durumları bağımsız değişkenler, denetçilerin iç denetim fonksiyonu ile ilgili değerlendirmeleri ise bağımlı değişkenler olmak üzere varyans analizleri yapılmıştır. Sonuçta, iç ve dış denetçilerin, iç denetim fonksiyonunun yeterliliği, yapılan işin kalitesi ve iç denetim fonksiyonunun genel kalitesi ile ilgili, iç denetimin hangi kaynaktan sağlandığına bağlı olmaksızın, benzer değerlendirmeleri yaptıkları tespit edilmiştir. Öte yandan, iç ve dış denetçilerin, iç denetimin tarafsızlığı konusundaki değerlendirmelerinde, iç denetimin kaynağına bağlı olarak farklılık görülmüştür. Dış denetçiler, dış kaynaktan sağlanan bir iç denetimi, kurum içi iç denetime göre daha tarafsız bulmaktadırlar. Araştırmacılara göre, iç denetim fonksiyonunun kalitesinin önemli bir göstergesi olan tarafsızlık konusunda, iç ve dış denetçilerin değerlendirmeleri arasındaki fark, iç ve dış denetçiler arasında anlaşmazlıklara neden olabilecek, dış denetçinin yapılan iç deneti-

me güvenmemesi ve iç denetim personelini dış denetim sürecinde asistan olarak kullanmak istemesi sonuçlarını doğuracaktır.

Glover, Prawitt ve Wood (2008), iç denetimi kimin gerçekleştirdiğinin, dış denetçinin duyduğu güven üzerinde etkisi olup olmadığını araştırmak maksadıyla 4 büyük denetim firmasından 127 dış denetçiye deneysel bir anket uygulaması yapmıştır. Hayali bir firmanın denetim süreçlerine ilişkin bilgi içeren anketlerde; firmanın iç denetim fonksiyonu açısından kurum içi ve dışarıdan sağlanan iç denetim olmak üzere iki, kurumun içsel riski açısından yüksek ve düşük riskli olmak üzere iki ve denetimi yapılan faaliyetin özneliği açısından öznel ve nesnel olmak üzere iki farklı senaryo yer almaktadır. Araştırmacılar, düşük (yüksek) içsel riski; yönetimin yüksek (düşük) sabit bir maaşa sahip olduğu, hedeflere ulaşma durumunda alacağı primin ise görece önemsiz (önemli) olduğu durumlar ile ifade etmişlerdir. Öte yandan, nesnel denetim faaliyetleri için kontrol testlerini, öznel denetim faaliyetleri için ise envanter değerlendirmelerini örnek olarak kullanmışlardır. Nihayetinde sekiz farklı versiyona sahip anketler, denetçilere rastgele dağıtılmış ve kendilerinden ankette yer alan bilgiler ışığında, kurumun iç denetim fonksiyonunu güvenilirlik, yeterlilik ve tarafsızlık açısından değerlendirmeleri istenmiştir. Dış denetçilerin değerlendirmeleri bağımlı; iç denetim kaynağı, kurumun içsel risk düzeyi ve denetim faaliyetinin özneliği bağımsız değişkenler olmak üzere varyans analizleri yapılmıştır. Sonuçta, dış denetçilerin dış kaynaktan sağlanan iç denetimi kurum içi denetime nazaran daha objektif bulduğu ve içsel risk yüksek olduğunda dış kaynaktan sağlanan iç denetim faaliyetlerine daha fazla güvendikleri görülmüştür. Ayrıca, içsel risk yüksek olduğunda, iç denetçilerin gerçekleştirdiği nesnel denetim faaliyetlerine, öznel faaliyetlere kıyasla daha fazla güvenmektedirler.

Brandon (2010), iç denetimin, firmaya aynı zamanda denetim dışı hizmet de veren bir firmadan sağlanmasının, dış denetçilerin iç denetim faaliyeti ile ilgili değerlendirmelerinde bir etkisi olup olmadığını araştırmıştır. 89 deneyimli dış denetçinin katıldığı araştırmada, denetim hizmeti verilecek yeni bir müşteriye ilişkin bilgilerin ve bu bilgiler ışığında cevaplanması istenen soruların yer aldığı bir araştırma formunun doldurulması istenmiştir. Söz konusu araştırma formları, yeni müşterinin

iç denetim fonksiyonuna ilişkin farklı versiyonlar içermektedir. Bu versiyonlar; 1) iç denetimin denetim dışı hizmet alınmayan bir firma tarafından sağlandığı 2) iç denetim ve denetim dışı hizmetlerin aynı firmadan ve aynı personelden temin edildiği 3) iç denetim ve denetim dışı hizmetlerin aynı firmadan fakat farklı personellerden temin edildiği durumları içermektedir. İç denetim fonksiyonuna ilişkin bu versiyonlar, hipotezleri test etmek için kurulan modelde bağımsız değişkenleri temsil etmektedir. Bağımlı değişkenler ise; dış denetçinin iç denetimin yeterliliğine, tarafsızlığına, yönetime boyun eğmesine, güvenilirliğine ilişkin görüşleri ile iç denetimin ortaya koyduğu envanter değerlendirmesini ne ölçüde gözden geçirdikleri, envanter değerlendirmesi için ayırdıkları sürenin ve verdikleri denetim hizmeti için talep edecekleri ücretin nasıl değiştiği olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda yapılan ki-kare testleri ve varyans analizleri, iç denetimin ve denetim dışı hizmetlerin aynı firmadan sağlanmasının, iç denetçinin tarafsızlığına ilişkin görüşü ve iç denetim fonksiyonuna olan güveni negatif etkilediğini göstermiştir. Denetim dışı hizmet ile iç denetim hizmetini veren personelin farklı olması durumunda, iç denetçinin tarafsızlığına ilişkin negatif algı azalırken, iç denetim fonksiyonuna olan güvendedeki negatif durum değişmemektedir. Bir başka deyişle, dış denetçi, iç denetimde dış kaynak kullanımı durumunda, denetim dışı hizmet veren personel ile iç denetim hizmeti veren personel farklı da olsa bu şekilde sağlanan bir iç denetim fonksiyonuna güven duymaktan kaçınmaktadır. Ayrıca, dış denetçinin talep edeceği hizmet ücreti, iç denetim ile denetim dışı hizmetlerin aynı firmadan temin edildiği durumlarda daha yüksek olacaktır.

Munro ve Stewart (2010), Avustralya'daki denetim şirketlerinden 17 ortak, 29 müdür ve 20 kıdemli denetçi ile yaptıkları çalışmada, iç denetimi kimin gerçekleştirdiğinin ve iç denetim fonksiyonunun iç denetim faaliyetlerinin yanı sıra bir danışmanlık hizmetini de gerçekleştiriyor olmasının, dış denetçinin yapılan iç denetime olan güvenini nasıl etkilediğini araştırmışlardır. Araştırmacılar hipotezlerini test etmek üzere, bağımlı değişkenleri; kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri için ayrı ayrı olmak üzere, iç denetimin gerçekleştirdiği faaliyetlere duyulan güven ve denetim sürecinde iç denetçileri asistan olarak kullanma durumu olarak belirlemişlerdir. Bağımsız değişkenler ise; danışmanlık rolü de üstlenmiş bir iç dene-

tim, kurum içinde gerçekleştirilen bir iç denetim ve dışarıdan sağlanan bir iç denetim olmak üzere iç denetim fonksiyonu ile ilgili farklı durumları temsil etmektedir. Modele ilişkin analiz sonuçlarına göre, kurum içinde gerçekleştirilen yüksek kalitede bir iç denetim ile dışarıdan uzman bir iç denetçinin sağladığı iç denetim arasında, dış denetçide oluşturdukları güven açısından herhangi bir fark yoktur. Dış denetçi, kuruma sadece iç denetim hizmeti veren bir iç denetçinin denetimine, iç denetim hizmetinin yanı sıra danışmanlık hizmeti de veren bir iç denetçinin denetimine kıyasla kontrol testleri söz konusu olduğunda daha fazla güvenmekte, maddi doğruluk testleri için ise ikisi arasında bir fark gözetmemektedir. Munro ve Stewart (2010), bu bulgudan hareketle, şirketlerin, iç denetimin verdiği danışmanlık hizmetlerinden sağlayacakları katma değer ile iç denetime duyulan güvenin azalması nedeniyle artabilecek olan dış denetçi hizmet ücretleri arasındaki dengeyi dikkate almaları gerektiğini belirtmişlerdir.

Arel'in (2010), 89 dış denetçinin katıldığı araştırmasında test etmek istediği hipotezlerinden ikisi; "Dış denetçiler, kurum dışı iç denetçilerin yaptıkları işe, kurum içi iç denetçilerin yaptıkları işe göre daha fazla güvenirliler." ve "Dış denetçilerin, kurum dışı ve kurum içi iç denetçilerin yaptıkları işe duydukları güven arasındaki fark, yargılanma riski yüksek olduğunda daha fazla olacaktır." şeklindedir. Araştırmasında kullandığı deneysel anket formlarının kimisinde, hayali bir denetim müşterisinin iç denetiminin kurum içinde sağlandığı, kimisinde ise dış kaynak yoluyla temin edildiği bilgisi yer almaktadır. Bağımlı değişken, dış denetçinin iç denetim fonksiyonuna duyduğu güven; bağımsız değişkenler ise; iç denetimin kaynağı, yargılanma riski ve hesaplara ilişkin önemli bir yanlışlık yapma riski olarak belirlenen model regresyon analizlerine tabi tutulmuştur. Sonuçta, dış denetçinin, denetim sürecinde iç denetçinin yaptığı işe güvenmesinden dolayı yargılanma riski düşük olduğunda, kurum dışı iç denetçinin yaptığı işe kurum içi iç denetçinin yaptığı işe nazaran daha fazla güvendiği tespit edilmiştir. Ayrıca yeterlilik, tarafsızlık ve bağımsızlık konularında, kurum dışı iç denetçiler, kurum içi iç denetçilere göre daha pozitif değerlendirilmiştir.

Desai, Gerard ve Tripathy (2011), 108 dış denetçinin katıldığı araştırmalarında, iç denetim faaliyetinin hangi kaynaktan sağlandığının, dış denetçinin

iç denetim fonksiyonunun kalitesine ve güvenilirliğine dair değerlendirmesine olan etkilerini ortaya koymayı amaçlamışlardır. Bu amaçla; iç denetim faaliyetlerinin 1) kurum içinde gerçekleştiği 2) bir bölümünün kurum içinde gerçekleştiği, riski yüksek olan bölümün dışarıdan sağlandığı 3) tamamının dış kaynaktan sağlandığı 4) bir kısmının kuruma vergi hizmetlerini de veren firma tarafından sağlandığı 5) tamamının kuruma vergi hizmetlerini de veren firma tarafından sağlandığı durumları içeren beş farklı senaryo oluşturmuşlardır. Araştırmaya katılan dış denetçilere bu beş senaryodan biri rastgele dağıtılmış ve senaryodaki iç denetim fonksiyonu ile ilgili değerlendirme yapmaları istenmiştir. İç denetim fonksiyonuna ilişkin senaryolar bağımsız değişkenler, dış denetçilerin söz konusu iç denetimlerin tarafsızlığına, yeterliliğine, riskine vb. yönelik değerlendirmeleri ise bağımlı değişkenler olarak tespit edilmiştir. Analiz sonuçları göstermektedir ki; dış denetçiler, eş kaynak ya da dış kaynak kullanımı yoluyla gerçekleştirilen iç denetimin, kurum içinde gerçekleştirilen iç denetimden daha kaliteli olduğunu düşünmektedirler. Ayrıca, kurum içi iç denetimden ziyade, eş kaynak ya da dış kaynak kullanılan iç denetime daha fazla güvenmektedirler. Ancak bu güven, 4 ve 5 no'lu senaryolarda, yani eş kaynak ya da dış kaynak olarak kullanılan firmadan aynı zamanda vergi hizmeti de alındığı durumlarda azalmaktadır. Öte yandan, dış denetçiler, eş kaynak ya da dış kaynak kullanımı arasında iç denetim fonksiyonunun kalitesi ve güvenilirliği açısından bir fark olmadığını düşünmektedirler.

Abbott, Parker ve Peters'in (2012) araştırma hipotezlerinden biri, "Kurum dışından iç denetçilerin, dış denetçilere denetim sürecinde yardımcı oldukları süre, kurum içi iç denetçilerin yardımcı oldukları süreye göre, denetim ücretlerinde daha fazla düşüşe neden olur." şeklindedir. Araştırmacılar, 2005 yılı Fortune 1000 şirketlerinden 134 iç denetçinin tamamladığı anket verilerini analiz etmişlerdir. Kurdukları modelde, bağımlı değişken, denetim ücreti; test edilmek istenen temel bağımsız değişkenler ise; kurum içi/kurum dışı iç denetçilerin dış denetçilere yardımcı oldukları süre ve diğer hipotezlerine konu olan iç denetim faaliyetlerine ayrılan toplam süre, yönetime kıyasla denetim komitesinin iç denetim üzerindeki etkisi gibi değişkenlerdir. Modele uygulanan regresyon analizleri sonucunda, kurum dışı iç denetçilerin, dış denetçilere asistanlık yaptığı sürenin, kurum içi iç denetçilerin asistanlık yaptığı süreye göre denetim hizme-

ti ücretlerinde daha önemli bir düşüşe neden olduğu doğrulanmıştır. Araştırmacılar bu durumu, kurum dışı iç denetçilerin, kurum içi iç denetçilere göre yönetimden daha bağımsız olarak algılanmalarına bağlamaktadır.

Davidson, Desai ve Gerard (2013) ve daha önceki çalışmalarda (Glover ve diğ. 2008; Desai ve diğ. 2011) ulaşılan; dış denetçilerin, eş kaynak ya da dış kaynak kullanılan iç denetim fonksiyonuna, kurum içinde gerçekleştirilen iç denetimden daha fazla güvendikleri bulgusunun, “sürekli denetim” söz konusu olduğunda değişebileceğini göstermişlerdir. Hepsı yeminli mali müşavir olan 142 kişi ile gerçekleştirdikleri araştırmalarında, sürekli denetimi; iç denetim departmanının, diğer bölümleri belirli aralıklarla değil her zaman denetlediği, otomatik bir yazılımın, sistemin veritabanından gerçekleşen ve öngörülen veriyi her an toplayıp, beklenmedik sapmalar, hatalar ve kontrol ihlallerine karşı test ettiği bir denetim yaklaşımı olarak tanımlamışlardır. Periyodik denetimin tanımı ise; “iç denetim departmanının belirli aralıklarla gerçekleştirdiği, veritabanında yer alan verilerin iç denetçi tarafından toplanıp test edildiği bir denetim” şeklinde yapılmıştır. Sonrasında, kurum içinde gerçekleştirilen sürekli/periyodik denetim ve dışarıdan sağlanan sürekli/periyodik denetim bağımsız değişkenler, dış denetçilerin bu iç denetimlere ilişkin değerlendirmeleri ise bağımlı değişkenler olmak üzere varyans analizleri yapılmıştır. Analiz sonuçları göstermektedir ki, iç denetim departmanında “sürekli denetim” yapılıyorsa, dış denetçiler, kurum içinde ya da dış kaynak yoluyla gerçekleştirilen iç denetimlere aynı ölçüde güvenmektedirler. Araştırmacılar, bu sonuçtan yola çıkarak, sürekli denetim yaklaşımına sahip şirketlerin, iç denetim fonksiyonunun güvenilirliğine zarar vermeksizin iç denetimlerini kurum içinde gerçekleştirebileceklerini, böylece iç denetim fonksiyonları üzerinde daha büyük bir kontrol gücüne sahip olabileceklerini öne sürmüşlerdir.

3.2.3. Finansal Tablo Kullanıcılarının İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı ile İlgili Düşünceleri

İç denetimin hangi kaynaktan sağlandığının, finansal tablo kullanıcılarının, iç denetim fonksiyonuna ilişkin bağımsızlık, yeterlilik, tarafsızlık algılarına ve dolayısıyla verecekleri kararlara etki edip etmediği, birden fazla çalışmada temel araştırma

sorusu olarak göze çarpmaktadır.

Lowe, Geiger ve Pany (1999), iç denetimde dış kaynak kullanım versiyonlarının (eş kaynak, dış kaynak gibi) finansal tablo kullanıcılarının algıları ve kararları üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Bu amaçla, kredi veren personele, orta ölçekli bir market işletmesinin kredi başvurusu verilmiş ve kendilerinden bu işletme için denetçi bağımsızlığını ve finansal tablo güvenilirliğini değerlendirmeleri ve nihayetinde kredi başvurusu hakkında karar vermeleri istenmiştir. Araştırmaya katılan kredi personeline verilen kredi başvuruları, diğer bütün koşullar aynı olmak üzere, sadece iç denetimin gerçekleştirilme şekli ile ilgili farklı senaryolar içermektedir. Bu senaryolar; 1) iç denetimde dış kaynak kullanılmaması 2) iç denetimin, işletmenin dış denetimini yapan firmadan farklı bir firmaya yaptırılması 3) iç denetimin, işletmenin dış denetimini ve birtakım yönetim faaliyetlerini de yapan firmaya yaptırılması 4) iç denetimin, iç ve dış denetimi yürüten personel aynı olmak suretiyle, işletmenin dış denetimini yapan firmaya yaptırılması 5) iç denetimin, iç ve dış denetimi yürüten personel farklı olmak suretiyle, işletmenin dış denetimini yapan firmaya yaptırılması şeklinde olup araştırmanın bağımsız değişkenleridir. Bağımlı değişkenler ise kredi personelinin denetçi bağımsızlığı, finansal tablo güvenilirliği ve kredi başvurusu ile ilgili değerlendirmeleridir. Çalışma sonucunda, üçüncü senaryonun verildiği kredi personelinin, denetçi bağımsızlığı, finansal tablo güvenilirliği ve kredi onayı ile ilgili en düşük puanlamaları, öte yandan beşinci senaryoyu alan kredi personelinin ise en yüksek puanlamaları yaptığı görülmüştür. Bu bulguya istinaden, iç denetimde dış kaynak kullanımının, iç ve dış denetimi gerçekleştiren personel farklı olduğunda finansal tablo kullanıcılarının görüşlerini olumlu yönde etkilediğini söylemek mümkündür. Dolayısıyla araştırmacılara göre, kurumlar, dış denetçilerinden iç denetim hizmeti alırken her iki hizmeti sunan personelin farklı olmasını sağlayarak denetçi bağımsızlığı sorununa çözüm getirebilirler.

Swanger ve Chewning (2001) ise benzer bir çalışmada, finansal analistlerin denetçi bağımsızlığı ile ilgili algılarının, iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilme şekline bağlı olarak nasıl değiştiğini ortaya koymayı amaçlamışlardır. İki aşamalı bu çalışmanın ilk aşamasında, finansal analistlere, farazi bir kamu işletmesinin iç denetim faaliyeti ile il-

gili üç senaryo sunulmuştur; 1) iç denetimin tamamının, dış denetimi gerçekleştiren mali müşavirlik firması tarafından, iç ve dış denetimi yürüten personel ayırımı yapmaksızın gerçekleştirilmesi 2) iç denetimin tamamının dış denetimi gerçekleştiren mali müşavirlik firmasından farklı bir mali müşavirlik firması tarafından gerçekleştirilmesi 3) iç denetimin işletmenin kendi personeli tarafından gerçekleştirilmesi. Bu senaryolar bağımsız değişkenler, bu senaryoları göz önünde bulundurarak finansal analistlerin yaptıkları değerlendirmeler ise bağımlı değişkenler olmak suretiyle yapılan analiz sonuçlarına göre, finansal analistlerin iç denetçilerin bağımsız olduğuna ilişkin algıları, 2. ve 3. durumlarda 1. duruma göre daha yüksektir. Çalışmanın ikinci aşamasında, finansal analistlere sunulan senaryolar ise şu şekildedir; 1) iç denetimin tamamının, dış denetimi gerçekleştiren mali müşavirlik firması tarafından iç ve dış denetimi yürüten personeli ayırmak suretiyle gerçekleştirilmesi 2) iç denetimin tamamının, dış denetimi gerçekleştiren mali müşavirlik firması tarafından, iç ve dış denetimi yürüten personel ayırımı yapmaksızın gerçekleştirilmesi 3) iç denetimin bir kısmının işletmenin kendi personeli tarafından, bir kısmının ise, dış denetimi gerçekleştiren mali müşavirlik firması tarafından, iç ve dış denetimi yürüten personeli ayırmak suretiyle gerçekleştirilmesi 4) iç denetimin bir kısmının işletmenin kendi personeli tarafından, bir kısmının ise, dış denetimi gerçekleştiren mali müşavirlik firması tarafından, iç ve dış denetimi yürüten personel ayırımı yapmaksızın gerçekleştirilmesi 5) iç denetimin işletmenin kendi personeli tarafından gerçekleştirilmesi. İlk aşamada olduğu gibi yine bu senaryolar bağımsız değişkenler ve finansal analistlerin değerlendirmeleri bağımlı değişkenler olmak suretiyle yapılan analizler sonucunda, finansal analistlerin denetçi bağımsızlığına ilişkin algılarının, iç ve dış denetimi gerçekleştiren personelin farklı olduğu durumlarda daha yüksek olduğu görülmüştür. Öte yandan kısmi ya da tamamen dış kaynak kullanımının finansal analistlerin algıları üzerinde bir etkisi yoktur. Özetle, iç denetim faaliyeti için dış kaynak kullanımı durumunda, dış ve iç denetimi gerçekleştiren personelin aynı olması, finansal analistlerin denetçi bağımsızlığına dair algılarını olumsuz etkilemektedir.

James (2003), iç denetim raporlama yapısının ve iç denetimde dış kaynak kullanımının, finansal tablo kullanıcılarının, iç denetimin mali tablo hilelerini önleme kabiliyeti konusundaki algılarını na-

sıl etkilediğini araştırmıştır. Araştırma kapsamında, iç denetim fonksiyonu ile ilgili farklı senaryolara sahip araştırma formlarını, banka kredi personellerine mail yoluyla göndermiş ve sonuçta 63 kişiden cevap alabilmiştir. Araştırmasında iç denetim fonksiyonu ile ilgili oluşturduğu senaryolar: 1) kurum içinde gerçekleşen ve üst yönetime raporlama yapan iç denetim 2) kurum içinde gerçekleşen ve denetim komitesine raporlama yapan iç denetim 3) 5 büyük denetim şirketlerinden, kurumun dış denetimini de gerçekleştiren firmadan sağlanan ve denetim komitesine raporlama yapan iç denetim 4) 5 büyük denetim şirketlerinden, dış denetim hizmeti alınmayan bir firmadan sağlanan ve denetim komitesine raporlama yapan iç denetim şeklindedir. İç denetimin gerçekleştirilme şekline ilişkin bu senaryolar bağımsız değişkenler; kredi personelinin; iç denetimin, finansal tablo hilelerini engelleme, tespit etme ve raporlama olasılıkları ile ilgili değerlendirmeleri bağımlı değişkenler olmak üzere varyans analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda, denetim komitesine raporlama yapan bir iç denetimin, üst yönetime raporlama yapan bir iç denetime kıyasla finansal tablo hilelerini engelleme ve tespit etme olasılıklarının daha yüksek olarak görüldüğü tespit edilmiştir. Finansal tablo kullanıcılarına göre, kurum içinde gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti ile dışarıdan sağlanan iç denetim faaliyeti arasında, finansal tablo hilelerini önleme, tespit etme ya da raporlama kabiliyeti açısından bir fark olmadığı görülmüştür. Araştırma örneklemini oluşturan banka kredi personelinin %60'ı, 5 büyük denetim firmasının sağladığı iç denetimin, kurum içinde gerçekleştirilen iç denetime göre daha yeterli ve %89'u da daha objektif olduğunu düşünmektedir. Ancak, bu algı, dış denetçilere, finansal tablo hilelerini önlemede daha yüksek bir güveni beraberinde getirmemektedir. Çünkü kredi personeli aynı zamanda, dış denetçilerin firmada fiziksel olarak nadiren bulunmalarının ve firmaya ait derinlemesine bilgiye sahip olmamalarının, söz konusu firmaya ait finansal tablo hilelerini önleme kabiliyetlerini azaltacağını düşünmektedirler.

Burton, Emett, Simon ve Wood (2012), iç denetçinin kurum içinden ya da dışından olmasının, şirket yöneticilerinin iç denetçinin tavsiyelerine uymaları konusunda bir etkisi olup olmadığını araştırmışlardır. Üst ve orta düzey yönetici pozisyonlarından 138 kişilik bir örnekleme, hayali bir firmaya ait vaka incelemesi verilmiştir. Söz konusu

vaka incelemesinde, katılımcılara denetleyici bir yönetici rolü verilmiş ve kendilerinden iç denetçinin sunduğu raporda yer alan tavsiyeye yönelik bir karar vermeleri istenmiştir. Tavsiyenin, kurum içi ya da kurum dışı iç denetçiden gelmesi, nicel ya da nitel olması ve yöneticinin rapor öncesindeki görüşlerine uygun ya da ters olması bağımsız değişkenler; yöneticinin iç denetçinin tavsiyesine olan güveni ise bağımlı değişken olmak üzere, varyans ve regresyon analizleri yapılmıştır. Sonuçta, yöneticilerin, iç ve dış denetçilerin, yöneticinin görüşüne ters düşen nitel tavsiyelerine duydukları güven düzeyi arasında bir fark olmadığı görülmüştür. Öte yandan, yöneticiler, kurum içi iç denetçilerin, kendi görüşlerine uymayan tavsiyelerine, bu tavsiyeler nicel olarak ifade edildiğinde, edilmediği durumlara göre daha fazla güvenmektedirler. Bu durum dış denetçiler için geçerli değildir. Dolayısıyla araştırmacılar, iç denetçilerin, yönetim üzerindeki etkilerini, tavsiyelerini sayısallaştırmak suretiyle artırabileceklerini, dış denetçilerin ise böyle bir şansı olmadığını ifade etmişlerdir.

3.2.4. İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı ve Muhasebe Riski/Suistimal Raporlaması

İç denetimin amaçlarından biri de finansal raporların kalitesini artırmak, daha açık bir ifadeyle, finansal tabloların yanıltıcı ve hileli bilgiler içermemesini temin etmektir. İç denetimde dış kaynak kullanımının kaliteli finansal raporlama ile ilişkisi konusunda farklı bulgular mevcuttur.

Coram, Ferguson ve Moroney (2008), KPMG'nin Avustralya ve Yeni Zelanda'da gerçekleştirdiği 2004 KPMG Suistimal Araştırması'na katılan kurumlardan 324'üne uyguladıkları anket sonucunda, bu kurumların iç denetim faaliyetleri ile ilgili bilgilere ulaşımlardır. KPMG'nin 1990'ların başından bu yana Avustralya ve Yeni Zelanda kuruluşları arasında, iki yılda bir gerçekleştirdiği bu araştırmaya, 2004 yılında 491 kuruluş katılmıştır. Bu kuruluşlardan %45'i şirketlerinde, genel olarak şirket varlıklarını zimmete geçirme şeklinde, bir suistimal olayı yaşandığını belirtmiştir. Araştırmacılar, iç denetim fonksiyonu yapısının bağımsız değişken, suistimal tespit ve raporlamasının ise bağımlı değişken olduğu varyans analizleri sonucunda, en azından bir bölümü kurum içinde gerçekleştirilen iç denetim fonksiyonunun, bu tip suistimalleri tespit etme ve raporlama konusunda tamamıyla dış kaynak kullanımı yolu ile gerçekleş-

tirilen iç denetime göre daha verimli olduğu yorumunu yapmışlardır. Öte yandan, iyi bir iç denetim fonksiyonunun, iyi bir kurumsal yönetimle ilişkili olabileceğini dolayısıyla suistimal tespitini ve raporlamasını, tek başına iç denetimden ziyade başka faktörlerin de etkileyebileceğini araştırma kısıtlarında vurgulamışlardır.

Prawitt, Sharp ve Wood (2012), "kasten aldatıcı veya hileli finansal raporlama faaliyetleri" olarak tanımladıkları muhasebe riski ile iç denetimde dış kaynak kullanımı arasında bir ilişki olup olmadığını araştırmışlardır. Bu amaçla kurdukları modelde, muhasebe riski bağımlı değişken, iç denetim fonksiyonunu kimin gerçekleştirdiği test edilmek istenen ana bağımsız değişken ve satışlardaki büyüme, hisse senedi getirisi, piyasa değeri/defter değeri oranı gibi muhasebe riskini etkileyebilecek diğer değişkenler de ek bağımsız değişkenler olarak belirlenmiştir. Modelin regresyon analizleri sonucunda, iç denetim faaliyetleri için bağımsız denetimlerini gerçekleştiren dış denetçilerden hizmet alan firmaların muhasebe riskinin, dış denetçisinden farklı bir firmadan hizmet alan ya da iç denetimlerini kurum içinde gerçekleştiren firmalardan daha düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Araştırmacılar, iç denetim için dış denetçiden hizmet almak yerine, kurum içi iç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki koordinasyonu ve bilgi paylaşımını geliştirmek suretiyle de muhasebe riskini azaltmanın mümkün olabileceğini, dolayısıyla bu konunun araştırılması gerektiğini öne sürmüşlerdir.

3.2.5. İç Denetçi Tarafsızlığı

En son tanımı ile beraber danışmanlık rolü de üstlenen iç denetçilerin, görevlerini yerine getirirken yönetimin ya da diğer ilişkili tarafların yargılarının etkisi altında kalmadan tarafsız bir tutum sergilemeleri gerekmektedir.

Ahlatwat ve Lowe (2004), iç denetçinin kurum içinden ya da dışından olmasının, tarafsızlığını etkileyip etkilemediğini araştırmışlardır. İç Denetçiler Enstitüsü üyesi 66 kişinin katıldığı araştırmada, 3 farklı şirketin iç denetim personelinden seçilen 35 kişi "kurum içi denetçiler", 4 büyük mali müşavirlik firmasının iç denetim hizmeti veren personellerinden seçilen 31 kişi ise "kurum dışı denetçiler" olarak sınıflandırılmıştır. Bu denetçilere, bir şirket satın alım senaryosu ve bu senaryoda satıcı veya alıcı kurumun denetçisi rolü verilmiştir. De-

netçilerden satın alınacak şirketin envanter durumu ile ilgili değerlendirme yapmaları istenmiştir. Araştırmaya katılan denetçilere verilen alıcı ya da satıcı kurumun, kurum içi ya da kurum dışı denetçi rolleri bağımsız değişkenler, denetçilerin envanter değerlendirmeleri ise bağımlı değişkenler olmak üzere varyans analizleri yapılmıştır. Sonuçta, hem kurum içi, hem kurum dışı denetçilerin yargılarında yanlılık olduğu görülmüştür. Daha açık bir ifadeyle, denetçiler, denetçisi oldukları alıcı veya satıcı kurumun lehine olacak şekilde yorum yapma eğilimi göstermişlerdir. Öte yandan, denetçilerin yargılarındaki bu yanlılık, dış denetçilerde daha düşük düzeyde gerçekleşmiştir. Araştırmacılar, iç denetçi bağımsızlığı ve tarafsızlığı konularındaki standartları; diğer iç denetim faaliyetlerinde olduğu gibi birleşmeler, şirket satın alımları gibi özel amaçlı faaliyetler için de uygulanmasının tartışılması gerektiğini ve belki de bu tip özel amaçlı faaliyetler için gerekli olan tarafsızlık konusunda daha farklı standartlar geliştirilebileceğini öne sürmüşlerdir.

3.2.6. Dış Denetimin Gecikme Süresi

Mali yılsonu ile bağımsız denetçilerin, denetim raporunu verdikleri tarih arasındaki fark “denetimin gecikme süresi” (*audit delay*) olarak tanımlanmaktadır.

Wan-Hussin ve Bamahros (2013), iç denetim faaliyetlerine yapılan yatırımın ve iç denetimin hangi kaynaktan sağlandığının, denetimin gecikme süresini (*audit delay*) etkileyip etkilemediğini araştırmışlardır. Bu amaçla, Malezya’da halka açık 432 şirketin, halka açık bilgilerini kullanmışlardır. Kurdukları modelde, bağımlı değişken, denetimin gecikme süresi; bağımsız değişkenler ise; iç denetim faaliyetlerine yapılan yatırım ve iç denetimin kaynağıdır. Modelde ayrıca, sektör, denetim komitesi büyüklüğü vb. kontrol değişkenleri de yer almaktadır. Yapılan tek değişkenli analizler (t-testleri, Mann-Whitney testleri), kurum içi iç denetim fonksiyonuna sahip şirketlerin, iç denetimleri için dış kaynak kullanan şirketlere göre daha kısa denetim gecikme sürelerine sahip olduğunu göstermiştir. Ancak, bu bulgu çok değişkenli analizler ile desteklenememiştir. Araştırmacılar, bu durumun, iç denetim kaynağının denetimin gecikme süresi üzerindeki etkisinin daha karmaşık bir süreç olmasından kaynaklanabileceğini ve bu konunun detaylı olarak araştırılması gerektiğini öne sürmüşlerdir.

4. Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmadaki temel amaç; iç denetimde dış kaynak kullanımının çeşitli boyutlarını inceleyen uygulamalı araştırmaları ve bu araştırmaların ulaştıkları sonuçları derleyerek, iç denetim fonksiyonları için, hali hazırda dış kaynak kullanan ya da gelecekte dış kaynak kullanımına gitmeyi planlayan kurumların, bu konudaki görüşlerine ve öngörülerine katkıda bulunmaktır. Bu amaçla yapılan literatür taraması göstermektedir ki, bir kurumu iç denetim fonksiyonu için dış kaynaklardan hizmet almaya iten başlıca faktörler; iç denetçinin teknik bilgi yetersizliği ve alanında uzmanlaşmış denetçilere duyulan ihtiyacın dış kaynaklardan temin edilebilmesidir. Maliyetten tasarruf da bu konudaki teşvik edici unsurlardan biri olarak öne çıkmaktadır.

Literatürde, iç denetimde dış kaynak kullanımının, dış denetçilerin iç denetim fonksiyonu ile ilgili algılarını ne yönde etkilediği çok sayıda çalışmaya konu olmuştur. Bu çalışmalar göz önünde bulundurularak, dış denetçilerin temelde dış kaynak ya da eş kaynak kullanımı yoluyla gerçekleştirilen bir iç denetimi, kurum içinde gerçekleştirilen bir iç denetime göre daha tarafsız ve güvenilir bulduklarını söylemek mümkündür. Ancak bu durumun birtakım istisnaları mevcuttur. Örneğin, iç denetim fonksiyonu için hizmet alınan firma, aynı zamanda vergi vb. danışmanlık hizmetleri de veriyor ise dış denetçinin bu güveni ve tarafsızlık algısı olumsuz yönde etkilenmektedir. Böyle bir durumda, denetim dışı hizmet veren personel ile denetim hizmeti veren personelin farklı olması, dış denetçilerin iç denetimin tarafsızlığına ilişkin negatif algısını azaltırken, iç denetime duydukları güvendedeki olumsuz etkiyi ortadan kaldırmamaktadır. Bir diğer istisnai durum da, kurum içinde gerçekleştirilen iç denetimin niteliği ile ilgilidir. Eğer iç denetim departmanında “sürekli denetim” yapılıyorsa ya da yüksek kalitede bir iç denetim faaliyeti ortaya konuluyorsa, dış denetçiler bu tip iç denetim faaliyetleri ile uzman dış denetçilerin gerçekleştirdiği iç denetim faaliyetleri arasında fark gözetmemekte ve her ikisine de aynı ölçüde güvenmektedirler.

Finansal tablo kullanıcılarının, iç denetimde dış kaynak kullanımı ile ilgili düşünceleri de yine sık rastlanan bir araştırma konusudur. Dış denetçilerde olduğu gibi, finansal tablo kullanıcılarında da

iç denetime ilişkin algıların en olumlu olduğu durum; iç denetimin bir kısmının ya da tamamının, iç ve dış denetimi yürüten personel farklı olmak şartıyla, kurumun dış denetimini yapan firma tarafından gerçekleştirildiği durumdur. Ancak, büyük denetim firmalarının sağladığı iç denetim, kurum içi iç denetime göre daha yeterli ve objektif olarak görülse de, dış denetçilerin genellikle fiziksel olarak kurumdan uzak olmaları ve kurum ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmamaları nedeniyle, finansal tablo hilelerini önleme konusunda kurum içi iç denetimden farklı görülmemektedir.

Bahsi geçen çalışmalar ışığında, iç denetim fonksiyonu açısından her firma için tek bir ideal uygulamadan bahsetmenin mümkün olmadığı görülmektedir. Eğer iç denetim fonksiyonu, kurumu ve kuruma ait işleyişi çok iyi bilmeyi gerektiriyorsa, kurum büyükse ve iç denetim faaliyetleri çok sık gerçekleşiyorsa, kurum bağımsız, sık sık toplantılar yapan ve finansal bir uzmanı bünyesinde barındıran etkin bir denetim komitesine sahip ise, bu tür kurumların en azından rutin iç denetim faaliyetlerini kurum içinde gerçekleştirmeleri daha muhtemeldir. Rutin olmayan, özel uzmanlık gerektiren denetim faaliyetleri için ise kuruma ve iş süreçlerine aşina olmaları açısından dış denetimlerini gerçekleştiren firmalardan hizmet almaları mümkündür. Ancak, bu noktada dış denetim ve iç denetim için aynı personelin görevli olmamasına dikkat edilmelidir. Öte yandan nispeten küçük ve denetim faaliyetleri çok sık olmayan dolayısıyla iç denetim fonksiyonu için sürekli personel istihdam etmesi gerekmeyen kurumlar, iç denetim hizmetini tamamen dışarıdan sağlayabilirler. Bir orta yol olarak nitelendirilebilecek eş kaynak kullanımı ise, kurum içi ve kurum dışı denetçi koordinasyonunun iyi yönetilmesi şartıyla, firmaya sağladığı esneklik ve avantajlar göz önünde bulundurulacak pek çok kurum için uygun bir seçim olabilir.

Kaynakça

ABBOTT, Lawrence J., Susan PARKER, Gary F. PETERS and Dasaratha V. RAMA; (2007), "Corporate Governance, Audit Quality and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence From Internal Audit Outsourcing", *The Accounting Review*, 82(4), pp. 803-835.

ABBOTT, Lawrence J., Susan PARKER, Gary F. PETERS; (2012), "Audit Fee Reductions from Internal Audit-Provided Assistance: The Incremental Impact of Internal Audit Characteristics", *Contemporary Accounting Research*, 29(1), pp. 94-118.

ABDOLMOHAMMADI, Mohammad; (2013), "Correlates of Co-

Sourcing/Outsourcing of Internal Audit Activities", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(3), pp. 69-85.

AHLAWAT, Sunita S. and David J. LOWE; (2004), "An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House Versus Outsourcing", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), pp. 147-158.

BARAC, Karin and Kgobalale N. MOTUBATSE; (2009), "Internal Audit Outsourcing Practices in South Africa", *African Journal of Business Management*, 3(13), pp. 969-979.

AREL, Barbara; (2010), "The Influence of Litigation Risk and Internal Audit Source on Reliance Decisions", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 26(2), pp. 170-176.

BARR, Robert H. and Stanley Y. CHANG; (1993), "Outsourcing Internal Audits: A Boon or Bane?", *Managerial Auditing Journal*, 8(1), pp. 14-17.

BRANDON, Duane M.; (2010), "External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), pp. 159-173.

BURTON, F. Greg, Scott A. EMETT, Chad A. SIMON and David A. WOOD; (2012), "Corporate Managers' Reliance on Internal Auditor Recommendations", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), pp. 151-166.

CAPLAN, Dennis H. and Michael KIRSCHENHEITER; (2000), "Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services", *Contemporary Accounting Research*, 17(3), pp. 387-428.

CAREY, Peter, Nava SUBRAMANIAM and Karin C. W. CHING; (2006), "Internal Audit Outsourcing in Australia", *Accounting & Finance*, 46(1), pp. 11-30.

CORAM, Paul, Colin FERGUSON and Robyn MORONEY; (2008), "Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud", *Accounting & Finance*, 48(4), pp. 543-559.

DAVIDSON, Bruce I., Naman K. DESAI and Gregory J. GERARD; (2013), "The Effect of Continuous Auditing on the Relationship Between Internal Audit Sourcing and The External Auditor's Reliance On The Internal Audit Function", *Journal of Information Systems*, 27(1), pp. 41-59.

DEL VECCHIO, Stephen C. and B. Douglas CLINTON; (2003), "Cosourcing and Other Alternatives in Acquiring Internal Auditing Services", *Internal Auditing*, 18(3), pp. 33-39.

DESAI, Naman K., Gregory J. GERARD and Arindam TRIPATHY; (2011), "Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), pp. 149-171.

DICKINS, Denise and Dennis O'REILLY; (2009), "The Qualifications and Independence of Internal Auditors", *Internal Auditing*, 24(3), pp. 14-21.

DİNÇ, Engin ve Bilal GEREKAN; (2008), "İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(3), ss. 67-88.

- GALANIS, Alexandros and David G. WOODWARD; (2006), "A Greek Perspective on the Decision to Outsource or Retain the Internal Audit Function", *Journal of Applied Accounting Research*, 8(1), pp. 1-71.
- GLOVER, Steven M., Douglas F. PRAWITT and David A. WOOD; (2008), "Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision", *Contemporary Accounting Research*, 25(1), pp. 193-213.
- GRAMLING, Audrey A. and Scott D. VANDERVELDE; (2006), "Assessing Internal Audit Quality", *Internal Auditing*, 21(3) pp. 26-33.
- Institute of Internal Auditors (IIA); (2000), "Internal Auditing: Adding Value across the Board", Corporate Brochure, IIA.
- IIA web sitesi (<https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>), 10.04.2015.
- JAMES, Kevin L; (2003), "The Effects of Internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention" *Accounting Horizons*, 17(4), pp. 315-327.
- LOWE, D. Jordan, Marshall A. GEIGER, and Krut PANY; (1999), "The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18, pp. 7-26.
- MAJDALAWIEH, Munir and Yass ALKAFAJI; (2012), "Outsourcing the Internal Audit Activities: An Empirical Study of Practices in the United Arab Emirates (UAE)", *Internal Auditing*, 27(6), pp. 25-36.
- MUNRO, Lois and Jenny STEWART, J; (2010), "External Auditors' Reliance on Internal Audit: The Impact of Sourcing Arrangements and Consulting Activities" *Accounting & Finance*, 50(2), pp. 371-387.
- VAN PEURSEM, Karen and Lehan JIANG; (2008), "Internal Audit Outsourcing Practice and Rationales: SME Evidence From New Zealand", *Asian Review of Accounting*, 16(3), pp. 219-245.
- PRAWITT, Douglas F., Nathan Y. SHARP and David A. WOOD; (2012), "Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong?", *Contemporary Accounting Research*, 29(4), pp. 1109-1136.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB); (2007), "An Audit of Internal Control over Financial Reporting That is Integrated with an Audit of Financial Statements" *Auditing Standard No.5*, Washington, DC: PCAOB. http://pcaobus.org/Standards/Auditing/pages/auditing_standard_5.aspx, 14.04.2015.
- RITTENBERG, Lary, Wayne MOORE and Mark COVALESKI; (1999), "The Outsourcing Phenomenon: Research Reveals Trends and Issues in Internal Audit Outsourcing", *Internal Auditor*, 56(2), pp. 42-47.
- SCHNEIDER, Arnold; (2008), "Outsourcing Internal Auditing" *Internal Auditing*, 23(6), pp. 16-25.
- SELIM, Georges and Aristodemos YIANNAKAS; (2000), "Outsourcing the Internal Audit Function: A Survey of the UK Public and Private Sectors" *International Journal of Auditing*, 4(3), pp. 213-226.
- SPEKLE, Roland F., Hilko J. VAN ELTEN and Anne-Marie KRUIS; (2007), "Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study", *Management Accounting Research*, 18(1), pp. 102-124.
- Nava SUBRAMANIAM, Chew NG and Peter CAREY; (2004), "Outsourcing Internal Audit Services: An Empirical Study on Queensland Public-Sector Entities", *Australian Accounting Review*, 14(34), pp. 86-95.
- SWANGER, Susan L. and Eugene G. CHEWNING; (2001), "The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(2), pp. 115-129.
- ULUSLARARASI MESLEKİ UYGULAMA ÇERÇEVESİ (UMUÇ); (2011), IAA Uluslararası İç Denetim Standartları.
- WAN-HUSSIN, Wan Nordin and Hasan Mohammed BAMAHRIS; (2013), "Do Investment in and the Sourcing Arrangement of the Internal Audit Function Affect Audit Delay?", *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 9(1), pp. 19-32.
- WIDENER, Sally K. And Frank H. SELTO; (1999), "Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why Do Firms Outsource Internal Auditing Activities?", *Journal of Management Accounting Research*, 11, pp. 45-73.