

İÇ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE İÇ DENETİM DÜZENLEMELERİ

Halime Karaca ¹

ÖZ

İç denetim kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla yürütölen bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim; uygulandığı ilk dönemlerde sadece muhasebe ve mali konuları içeren bir birim iken günümüzde risk yönetimi ve kontrol değerlendirmelerini de kapsayan, bununla birlikte fırsatları ortaya koyabilen, işletmeler için yön ve yol gösteren bir birime dönuşmüştür. Bu çalışmanın amacı iç denetim uygulamalarının tarihsel gelişim sürecini ortaya koymak ve iç denetime ilişkin uluslararası ve ulusal düzenlemeleri literatür kapsamında değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç denetim, İç denetim düzenlemeleri.

JEL Sınıflandırması: M42.

HISTORICAL DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDIT AND INTERNAL AUDIT ARRANGEMENT

ABSTRACT

Internal auditing is an independent and impartial assurance and consulting activity conducted to improve and add value to the organization's activities. Internal audit; while it was a unit covering only accounting and financial issues in the first periods of its implementation, today it has transformed into a unit that provides direction and guidance for businesses that also include risk management and control assessments, as well as revealing opportunities. The aim of this study is to reveal the historical development process of internal audit practices and to evaluate international and national regulations regarding internal auditing within the scope of literature.

¹ Öğr.Gör. Dr., İnönü Üniversitesi, Malatya M.Y.O., halime.karaca@inonu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-0218-3851.

Atıf (Citation): Karaca, H. (2023). İç Denetimin Tarihsel Gelişimi ve İ Denetim Düzenlemeleri. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(25), 55-68.

Keywords: Auditing, Internal Auditing, Internal Auditing Arrangement.

Jel Classification: M42.

1. GİRİŞ

İç denetim yıllar itibariyle gelişen, işletmelerin sürekli değişen ihtiyaçlarının karşılanması için faaliyet gösteren bir kurumdur (Munteanu ve Zaharia, 2014: 2239). Kuruma hizmet amacıyla kurum içerisinde oluşturulan bağımsız bir denetim fonksiyonu olan iç denetim, dünya genelinde değişen işletme ihtiyaçlarını karşılamaya çalışmaktadır (Sabuncu, 2017: 162). Başlangıçta, daha çok muhasebe odaklı olan iç denetim, günümüzde işletmelerin temel risklerinin ortaya çıkarılmasında güçlü bir araç olup (Mitea, 2006: 18) işletmedeki kontrollerin verimliliğinin ve etkinliğinin sağlanmasını içermektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu 2010, 31).

İç denetimin dinamik bir alan olması, çevresel faktörlerin çeşitliliği, işletme içinde ve işletme dışındaki koşulların sürekli değişimi denetimin odak noktasının değişmesine neden olmuştur (Kızılboğa 2013, 134). Antik çağda hileli işlemlerin önlenmesi için ticari faaliyetlerin kayıtlarının doğrulanması şeklinde yürütülen, geçmişe odaklanan uygunluk denetimi anlayışı; değer katan ve gelecekteki sonuçların iyileştirilmesine yönelik bir iç denetime doğru evrilmiştir (Mihret ve Yismaw, 2007:471). İlerleyen tarihi süreçte iç denetim fonksiyonu, uygunluk ya da geleneksel denetimden, yönetim ile işbirliğinin önem kazandığı değer katıcı bir role bürünmüş (Cooper vd., 2006: 822), işletmenin karşılaşılabileceği riskleri öngörebilen, risklere karşı tedbirler alınması hususunda öneriler sunan, alınan tedbirlerin etkinliğini değerlendiren, yönetim danışmanı bir fonksiyona dönüşmüştür (Özbek 2012, 20). Ayrıca geçmiş faaliyetlerin denetimi yönüyle reaktif bir süreç olan denetim, danışmanlık ve değer katma gibi süreç odaklı yeni işlevlerle birlikte proaktif bir yapıya dönüşmektedir (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 231).

Bu çalışmada iç denetimin tarihsel gelişim süreci incelenmekte, iç denetime ilişkin düzenlemeler ve gelişmeler değerlendirilmektedir. Bu bağlamda çalışma üç bölüm olarak incelenmiş, birinci bölümde iç denetimin uluslararası alandaki gelişimi ve iç denetim uygulamaları açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde iç denetimin ulusal alandaki gelişimi ve uygulamaları üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde iç denetime ilişkin düzenlemeler değerlendirilmiştir.

2. İÇ DENETİMİN ULUSLARARASI ALANDAKİ GELİŞİMİ

Denetim uygulamalarının ortaya çıkışı milattan önceki dönemlere dayanmaktadır. Denetim faaliyetlerine ilişkin ilk bulgulara antik Roma'da rastlanmış ve hileli işlemlerin önlenmesi için ticari faaliyetlerin kayıtlarının doğrulanmasıyla ilgili çalışmalar ilk denetim çalışmaları olarak kabul görmektedir. Geçmiş denetim uygulamaları değerlendirildiğinde denetimin çıkış nedeninin, hileli uygulamalarla işletmelerin elde ettiği vergi avantajlarının önlenmesi olduğu anlaşılmaktadır (Türedi vd., 2015: 3).

Mezopotamya'da hüküm süren medeniyetlerde rastlanan denetim faaliyetleri, hasılat ve ödemelerin doğru şekilde muhasebeleştirilmesi ve vergilerin toplanmasındaki kaygı neticesinde

kurum ya da kuruluşların kayıt yöntemlerinde uygulanmıştır. Yunan, İtalyan ve Roma medeniyetlerinde ise kamu mali sistemlerinde hileli faaliyetlerin önlenmesi için ayrıntılı kontrol sistemlerinin kurulması gibi günümüz iç denetim faaliyetlerine benzeyen pek çok uygulamaya rastlanmaktadır (Ramamoorti, 2003: 3).

İç denetim faaliyetleri Pers İmparatorluğu'nda da görülmektedir. MÖ 521'den 425'e kadar ülkenin hükümdarı olan Büyük Darius'un iç kontrol ve iç denetimden yararlandığına dair görüşler ortaya atılmıştır. Büyük Darius, hükümdarlığını yıl içerisinde çeşitli dönemlerde ülkenin diğer bölgelerine dağılmış dört başkentten (Persepolis, Ecbatana, Susa ve Ctesiphon) yönetmiştir (Murray, 1976: 98). Pers İmparatorluğu, her biri vilayetin zenginliğine göre imparatorluğa vergi ödeyen bir Pers valisi tarafından yönetilen, 20 vilayete bölünmüştür. Söz konusu valilerin yönetimi dürüstlikle tesis edebilmeleri için Darius, hükümdarlığının tüm bölgelerine temsilciler göndermiştir. Hükümdarın gözü kulağı olan bu temsilcilerin, ilk iç denetçiler olması muhtemeldir (Tetik ve Karaca, 2021: 191).

Bu ilk denetimlerde en dikkat çekici nokta, gelişmiş yönetim kontrolleridir. Diğer taraftan iç denetim kavramı ilk olarak 13. yüzyılda Venedik, Milano, Floransa gibi İtalyan ticaret merkezlerinde ifade edilmiş ve 1900'lerden sonra Avrupa ülkelerinde akademik alanda analiz edilmiştir (Şaban ve Tanç, 2008: 2). 13. yüzyılın ilk yıllarında Pisa kentinde iç ve dış denetim faaliyetlerini yürütmeleri amacıyla iki resmi denetçi devlet yetkililerince atanmıştır (Selimoğlu ve Saldı, 2018: 1400). 1289 yılında İngiltere'de ilk kez "auditor" meslek unvanı olarak kullanılmış olup, denetçiliğin meslek olarak örgütlenmesi ilk 1581 yılında Venedik'te gerçekleşmiştir (Yılancı, 2015: 15). O dönemlerde denetçiler, yolsuzluk ve hileleri ortaya çıkarmada uzman olan kişiler arasından kamu tarafından atanmıştır. 16. ve 18. yüzyılları arasında geçen süreçte denetim faaliyetlerinin kapsamı genişlemiş, iş odaklı cemiyetlerin uygulamaları da denetim faaliyetleri kapsamına alınmıştır. Bu dönemde denetim faaliyetleri, hileli işlemlerin tespit edilmesi ve önlenmesine yöneliktir. Bununla birlikte denetim uygulamalarında, önceki dönemlerden farklı olarak yazılı kaynaklar kullanılmıştır (Selimoğlu ve Saldı, 2018: 1400).

ABD'de koloni döneminde çok sayıda büyük ölçekli sanayi işletmesi bulunmadığından, iç denetim ihtiyacı sınırlı olmuştur. Bir denetim fonksiyonunun gerekliliği ilk, kamu sektörüne ileri sürülmüş 1789 yılında ilk ABD Kongresinde onaylanan kanun çerçevesinde hazine bakanlığı kurulması, kontrolör ve denetçi atanması kabul edilmiştir. Demiryolu şirketleri ilk iç denetçi bulduran kurumlar olup faaliyetlerinin işlerliğini gözlemleyebilmek için iç denetçileri görevlendirmiştir "Gezici Denetçiler" şeklinde adlandırılan bu iç denetçiler, demiryolunun bilet acentelerinin kontrolünü yaparak, seferlerin finansal işlemlerini denetlemiştir. Almanya'daki Krupp şirketi de diğer bir iç denetçi bulduran şirkettir. Krupp şirketi 1875 yılında şirket denetim kılavuzunun yayınlanmasından sonra hizmet ettikleri çeşitli alanlarda iç denetçileri istihdam etmiştir. Bu kılavuz kapsamında "iç denetçilerin kanunlara, sözleşmelere, politikalara ve prosedürlere riayet edilip edilmediği ve tüm ticari işlemlerin oluşturulan politikalarla uyumlu yönetilip yönetilmediğini belirlemek" olduğu açıklanmaktadır. Bu bağlamda denetçiler, var olan imkânların ve yöntemlerin iyileştirilmesi hususunda öneriler sunar, koşulların iyileştirilmesi adına sözleşmeleri inceler (Cangemi ve Singleton, 2003: 10).

İç denetim; önceki dönemlerde kullanılmakla birlikte Sanayi Devrimi'nin, süreçlerin büyük ölçekte sistemleştirilmesi ve çıktılarının kalitesi ve tutarlılığına daha fazla odaklanmasıyla sonuçlandığı 19. yüzyıla kadar önemli gelişme göstermemiştir. Meslek olarak gelişmesi, yönetim teorisi ve pratiğinin gelişmesi ve kurumsal operasyonlarda ayrı bir rol olarak “yönetici” nin ortaya çıkmasıyla yirminci yüzyıla kadar devam etmiştir (Pitt, 2014: 4). Sanayi Devrimi'yle başlayan değişim ve gelişmeler neticesinde, işletmelerin faaliyetleri giderek karmaşıklaşmış bunun sonucu olarak da denetim uygulamalarında radikal bir değişim başlamıştır. Modern iç denetim olgusunun ortaya çıkması ve gelişmesi öncelikle 2. Dünya Savaşı sonrasında ABD’ de gözlenmiştir (Adiloğlu, 2010: 17).

İç denetimin kökeni çok eskiye dayanmakla beraber 1930'lu yıllara değin geçen süreçte çoğu kuruluşlar ve dış denetçilerce iç denetim, önemli bir yöntem olarak kabul görmemiştir. İç denetim faaliyetlerinin kabul görmesi öncelikle, 1934'te ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun (Securities and Exchange Commission - SEC) kurulması ve o zamanlarda dış denetimin hedefleri ve tekniklerinin değiştirilmesinden kaynaklanmıştır. Yasal bir düzenleyici eylem olarak SEC, kuruluşların finansal tablolarını bağımsız denetçiler tarafından onaylamalarını gerekli kılmıştır. Bu gereklilik sonucunda işletmeler, iç denetim birimleri oluşturmuştur (Moeller, 2009: 5). O dönemde iç denetçilerin organizasyondaki rolü sınırlı kalmış, iç denetim fonksiyonları dış denetimin yardımcısı ya da gölgesi olmaktan öteye gidememiştir (Selimoğlu ve Saldı, 2018: 1399).

1930'lu yıllarda iç denetçilerin konumlarıyla ilgili çalışmaları yapan Walter B. Meigs, iç denetçilerin ya muhasebe evraklarındaki yazım hatalarını araştıran kâtipler ya da çok farklı yerlerde şubelere sahip olan kuruluşların seyahat eden temsilcileri olduklarını gözlemlemiştir. İlk iç denetçiler çoğunlukla, sıradan muhasebe işlemlerinin doğruluğunu araştırmak ya da bir büro destek personeli olarak görev yapan büro yardımcılarını görevlendirilmiştir. İç denetimin bu eski tanımının kalıntıları, 1970'lerin ilk yıllarında bile varlığını sürdürmüştür. (Moeller, 2009: 5). Büyük işletme yöneticilerinin bağımsız denetçilerin hazırladığı yıllık mali denetimlerin yeterli olmadığını kabul etmeleri iç denetim ihtiyacını artırmıştır. İşletme yöneticileri hata ve hilelerden korunmak, gerektiğinde doğru finansal bilgilere ulaşmak amacıyla bağımsız denetçiler dışında, sürekli personelin işletme bünyesinde bulunmasını istemişlerdir. (Uzay, 1998: 162).

Bir işletme fonksiyonu olarak varlıkların korunması, hata ve hileli işlemlere odaklanmasından başlayarak iç denetimin kapsamı hızlıca hemen hemen bütün finansal işlemlerin doğrulanmasına kadar genişlemiş ve daha sonra kademeli olarak “yönetim için denetim” vurgusundan “yönetim denetimi” yaklaşımına geçilmiştir (Ramamoorti, 2003: 3).

Victor Z. Brink'in 2. Dünya Savaşı'ndan önce başladığı, savaş döneminde görevi nedeniyle ara verdiği, savaştan sonra tamamladığı ve sonradan “Modern İç Denetim” başlığıyla kitaplaştırdığı “Modern İç Denetim İhtiyacı” başlıklı tezi bu alandaki önemli gelişmelerden biri olmuştur (Moeller, 2009: 5). 1941 yılında ABD’de kurulan “İç Denetçiler Enstitüsü” (The American Institute of Internal Auditors – IIA) bu alandaki diğer bir önemli gelişme olmuştur (Pitt, 2014: 4). IIA'nin kurulmasıyla iç denetim mesleği kurumsal bir kimliğe sahip olmuştur (Korkmaz, 2007: 6). IIA, mesleğin dış tanıtımının yanı sıra mesleki standartların oluşturulmasında önemli rol oynamıştır (Uzay, 1998: 162). IIA, 25 ülkede kurulmuş olup

günümüzde 170'ten fazla ülke ve bölgeden 190.000'den fazla üyeye hizmet sunmaktadır. (<http://www.globaliia.org/>). IIA'nın iki kurucu üyesi John B. Thurston ve Robert B. Milne, profesyonelliğin boyutlarının daha ileriye taşınması amacıyla iç denetim fonksiyonunun kapsamının genişletilmesi gerektiğini savunmuşlardır (Selimoğlu ve Saldı, 2018: 1402).

1947 yılında IIA'nın "İç Denetimin Sorumlulukları Bildirisi" (Statement of Responsibilities of the Internal Auditor) başlığıyla yayınladığı bildiri, mesleğin profesyonelleşmesinde önemli diğer bir gelişmedir (Pitt, 2014: 4). IIA; bu bildiri ile iç denetim operasyonlarının amacı, kapsamı ve sorumluluklarını belirlemekte; bu hususlara ilişkin standartları belirleyerek iç denetçilerin eğitimlerine yönelik sertifika programları sağlamaktadır (Sabuncu, 2018: 783).

İlerleyen süreçte iş dünyasında meydana gelen değişimler, modern iç denetim anlayışında köklü değişikliklere neden olmuştur. Yaşanan gelişmeler IIA'nın "İç Denetimin Sorumlulukları Bildirisi'nde" 1957, 1971, 1976, 1981, 1990 yıllarında revizyona giderek 2002 yılında "Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi" (International Professional Practices Framework) (IPPF) kapsamına entegre olmuştur (Selimoğlu ve Saldı, 2018: 1402). Yaşanan bu gelişmeler ve ihtiyaçlar iç denetimi, işletme içerisinde daha fazla önem kazanan ve bununla birlikte daha fazla sorumluluk alan bir birim haline getirmiştir (Memiş, 2008: 77). İç denetim fonksiyonunun kapsamı ilerleyen süreçte genişlemiş, bu gelişim süreci Tablo 1'de tasnif edilmiştir (Munteanu ve Zaharia, 2014: 2239-2241):

Tablo 1. İç Denetimin Tarihi Süreçte Değişen Rolü

1950	Muhasebe Kayıtlarının Kontrol Edilmesi
1960	Uygunluğun Değerlendirilmesi
1970	Prosedürlerin Değerlendirilmesi
1980	Kontrollerin İncelenmesi
1990	İç Kontrol Sisteminin Raporlanması
2000	Risk Yönetim Sisteminin Değerlendirilmesi
2001	Risk Yönetim Sisteminin İyileştirilmesi
2002	Gerçekleştirilen faaliyetlerin Raporlanması
2003	İlave Değer Katmak
2004/2009	İç Denetim Konsolidasyonu
2010/2013	Finansal Risk Yönetiminin Kapasitesi

Kaynak: Munteanu ve Zaharia, 2014: 2239

- **Muhasebe Kayıtlarının Kontrol Edilmesi:** Bu dönemde denetçiler, muhasebe kayıtlarının doğru olup olmadığını kontrol etmiştir.
- **Uygunluğun Değerlendirilmesi:** İç denetçiler finansal muhasebe birimleri içinde farklı görevleri yaparken kontrol listeleri yoluyla finansal prosedürlere ne ölçüde uyulduğunun değerlendirilmesinde bulunmuşlardır.

- **Prosedürlerin İncelenmesi:** Bu dönemde iç denetimin rolü; belgelerin incelenmesi, kayıtların kontrol edilmesi, sorunların tespiti ve sorunlara neden olan sebeplerin çözüm önerileriyle birlikte sunulması olmuştur.
- **Kontrollerin Değerlendirilmesi:** Bu dönemde iç denetçiler, işletmelere uygulanabilen çeşitli kontrol uygulamaları ile ilgili olarak rutin sınırların dışında yönetime danışman olmuştur.
- **İç Kontrol Sisteminin Raporlanması:** Bu süreçte iç denetim kapsamında ilk kez birçok teknik ve araç kullanılmıştır. Bu da kurumlarda iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinin sonucu olarak bağımsız görüşlerin oluşması ve raporlanması sonucunu doğurmuştur.
- **Risk Yönetim Sisteminin Değerlendirilmesi:** Bazı skandallar, etkili yönetimin yoksunluğu ya da işletmeyi etkileyen olumsuz olayların varlığı işletmeleri korumada risk yönetim sisteminin önemini belirtmekte kurumsal yönetimin önemini vurgulamaktadır. Bu koşullarda, iç denetçilerin yöneticiler tarafından uygulanan risk yönetimi süreçlerini incelemeleri ve değerlendirmeleri gerekmektedir. Ayrıca süreçlerin etkili ve yeterli olup olmadığını kontrol etmeleri ve sonunda raporlar ve öneriler hazırlamaları gerekmektedir.
- **Risk Yönetim Sisteminin İyileştirilmesi:** Bu dönemde iç denetçilerin işlerinde İç Denetim Standartlarının uygulanması nedeniyle tekdüzelik tarafından karakterize edilmeye başlanmış, genişletilmiş risk yönetimi kavramının kullanımına odaklanılmıştır.
- **Gerçekleştirilen faaliyetlerin Raporlanması:** Bu dönemde iç denetim çalışmaları sonuçlarının işletmenin üst yönetimine raporlanması gerekli kılınmış olup ilk aşamada bu raporlama yıllık yapılmıştır. Böylece iç denetim önerileri yoluyla yönetim gündemi ve işletmelerin amaçlarına ulaşmasına yardımcı uygulamaların kullanımı amaçlanmıştır.
- **İlave Değer Katmak:** Bu terim IIA tarafından tanımlanmış olup bu dönemde iç denetim fonksiyonunun esas amacı, işletmelerin işlevlerini geliştirip iyileştirerek onlara değer katmasıdır.
- **İç Denetim Konsolidasyonu:** İç denetim bir ilişkiler, süreç ve/veya yönetim sistemi ile ilgili görüş bildirebilen nitelikli sistemdir. İç denetim, temel amacı yönetim kontrolünün güçlendirilmesine odaklanan, yönetim süreçlerinin takibini yapan, farklı performans seviyelerine neden olan sorumlu ve metodolojik eylemler olarak yönetim süreçlerinin desteklenmesi ve güçlendirilmesini kapsamaktadır.
- **Finansal Risk Yönetiminin Kapasitesi:** Ulusal ve uluslararası kuruluşlardaki iç denetim birimleri, gelişmiş finansal riskleri kontrol etme yeteneğine sahip olsa da piyasa eğilimleri ve hissedarlar tarafından oluşturulan risk yönetimi seviyesi ile faaliyetlerin uyumlaştırılması gibi zorluklarla karşı karşıyadır.

İç denetim; uygulandığı ilk dönemlerde sadece muhasebe ve mali konuları içeren bir birim iken (Pitt, 2014: 4), günümüzde risk yönetimi ve kontrol değerlendirmelerini de kapsayan

bununla birlikte fırsatları ortaya koyabilen işletmeler için yön ve yol gösteren bir birime dönüşmüştür. Denetim alanında yaşanan söz konusu gelişmelerin sebep ve sonucuna ilişkin yasal düzenlemelerin yanı sıra mesleki örgütlenmeler de yapılmış olup bu alanda tekdüzeliğin sağlanması adına standartlar oluşturulmuştur.

3. İÇ DENETİMİN ULUSAL ALANDAKİ GELİŞİMİ

Ülkemizde iç denetimin kökeni 16. yüzyıl Osmanlı İmparatorluğu dönemine dayanmakta iken, iç denetim faaliyetlerini yürütecek ilk birim 1860'da Osmanlı Mektup ve Telgraf Hizmetleri için oluşturulmuştur. O dönemde Avrupa'dan denetçiler getirilmiş, bu denetçilerin yetkinlik ve deneyimlerini Osmanlıdaki meslek mensuplarına aktarmaları amaçlanmış, bu da mesleğin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Cumhuriyetin kuruluşundan sonra 1927 yılında çıkarılan Muhasebe-i Umumiye Kanunu kapsamında iç denetim faaliyetleri yürütülmüş ancak söz konusu kanun günümüz şartlarında yetersiz kalmıştır (Çevikbaş, 2011: 47).

Dünyanın birçok ülkesinde özellikle gelişmiş ülkelerde iç denetim fonksiyonu, belirli ilkeler dâhilinde yürütülen mesleki uzmanlık alanı olarak kabul edilerek bu alandaki kurumsallaşmalarını tamamlamışlardır. Ülkemizde ise finans sektöründe yer alan, ölçek olarak büyük olan kurumlarda mesleki bir uzmanlık alanı iken, küçük ve orta ölçekteki kuruluşlarda gerekli değeri görememiştir (Uzay, 2003: 222). Ülkemizde öncelikle özel sektörde, daha sonra uluslararası işletmelerin şube ve temsilciliklerinde iç denetim uygulanmış, kamu kurumlarında iç denetim uygulamaları sonradan gelişmiştir (Çevikbaş, 2011: 48).

Yakın dönemde iç denetim işlevinin gelişmesi hızlı bir ivme kazanmış, Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün (TİDE) kurulmasıyla iç denetim mesleği kurumsal bir kimlik kazanmıştır (Akpınar, 2010: 192). Aralık 1994 yılında başlayan çalışmalar, 47 kurucu üyenin öncülüğünde 1995 yılında "İç Denetim Enstitüsü" ismiyle bir mesleki örgüt statüsü kazanması ile sonuçlanmıştır. 1996 yılında IIA (The Institute of Internal Auditors) ve ECIIA (European Confederation of Institutes of Internal Auditing) üyeliğine kabul edilen Enstitünün adı "Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)" olarak onaylanmıştır (www.tide.org.tr).

4. İÇ DENETİM DÜZENLEMELERİ

Yıllar itibariyle gelişen ve işletmelerin sürekli değişen ihtiyaçlarının karşılanması için faaliyet gösteren bir kurum olan iç denetime ilişkin ulusal ve uluslararası alanda birtakım yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan bazıları aşağıdaki şekilde incelenmiştir.

4.1.ABD' de İç Denetime İlişkin Yapılan Düzenlemeler

17 Kasım 1941'de resmen kurulan kar amacı gütmeyen IIA, iç denetimin geliştirilmesine adanan, dünya çapında düzenlenen uluslararası mesleki bir örgüttür. IIA 'nin merkezi ABD'nin Florida eyaleti Altamonte Springs kentindedir (Sabuncu, 2018: 782). İç denetimin kurumsal bakımdan kimlik kazanması ve bu alanda düzenlemeler yapılmasındaki önemli etken, 1941 yılında IIA'nin kurulması olmuştur. Bir organizasyon olarak IIA'nin tarihi

ile meslek olarak modern iç denetimin kuruluşu, gelişimi, evrimi bütünleşmiştir (Ramamoorti, 2003: 2). IIA, iç denetimin global sesi, onanmış otoritesi, kabul görmüş önderi, birincil eğitmeni ve lider savunucusudur (Ateş, 2015: 44). IIA; dünya genelinde uygulanan iç denetim standartlarını yayımlamakta, ihtiyaçlar dahilinde güncellemektedir. Söz konusu standartları üst seviyede uygulayan ülke ABD'dir (Baykara, 2014: 48). 2006 yılında IIA'nin yürüttüğü CBOK (Common Body of Knowledge) başlıklı çalışma, ABD'de IIA standartlarına uyumun, yüksek seviyede olduğu sonucunu ortaya çıkarmıştır

Amerika'da 1977 yılında düzenlenen "Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Yasası" (Foreign Corrupt Practices Act -FCPA) halka açık şirketlerin işlemlerinin, alanında uzman kişiler tarafından gerçekleştirilmesini, finansal olaylarını tüm ayrıntılarıyla yansıtan muhasebe sistemini oluşturmalarını ve kurumun faaliyetlerine yeterince güvence verecek iç kontrol sistemi kurmalarını öngörmektedir. Anılan Yasa ile, öngörülen güvencenin sağlanmasında iç denetim birimleri önemli bir etkidir. Bu nedenle birçok işletme iç denetim birimlerini kurmuş ya da var olanın kalitelerini arttırmıştır (Korkmaz, 2007:6).

1985 yılında ABD'de Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting - NCFRR) veya diğer bir adıyla Treadway Komisyonu kurulmuştur. Söz konusu Komisyonun bünyesinde iç kontrolün yeniden değerlendirilmesi, hileli finansal raporlama nedenlerinin tespiti, hileli finansal raporlamanın önlenmesi amacıyla çalışma grubu oluşturulması, destekleyici kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğini değerlendirmek adına genel kabul görmüş standartların belirlenmesi kararlaştırılmıştır. Komisyon; iç kontrol alanında kapsamlı bir çalışma yapmış, 1987 yılında Treadway Komisyonu olarak da bilinen "Hileli Finansal Raporlama Üzerine Ulusal Komisyon Raporu (Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting)" yayımlamıştır. Komisyonun 1992 yılında ikinci çalışması, kısa adı COSO olan Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" başlıklı rapordur. Söz konusu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak adlandırılmaktadır (Demirci, 2016: 1).

ABD'de yapılan diğer bir yasal düzenleme ise 30 Temmuz 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbonenes-Oxley Yasası (SOX)'dir. Enron, Worlcom gibi muhasebe ve denetim skandallarının ardından yaşanan küresel boyuttaki krizler, işletmelerde iç kontrol sisteminin önemini açığa çıkarmıştır (Tetik ve Karaca, 2021:200). Yasa; SEC'e kayıtlı işletmelerin, mali raporlar üzerinde iç kontrollerin etkinliğini değerlendiren bir iç kontrol sistemi kurmalarını öngörmüştür (Eryılmaz, 2009: 1). İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliği; işletmelerin belirlediği amaçlarına ulaşmalarında, mali raporlarına olan güvenilirliğin yanı sıra yönetimin belirlediği politika, prosedür, yasal mevzuata uyumun sağlanmasında önemlidir (Sabuncu, 2017: 168).

11 bölümden oluşmasına karşın 302, 404, 401, 409, 802 ve 906 no'lu bölümlerde, iç kontrol ve uygunluk kavramlarının yer aldığı SOX yasasında (Eryılmaz, 2009: 1) iç denetime ilişkin önemli etkiye sahip olan bölüm 404 Yönetimin İç Kontrolleri Değerlendirmesi'dir. Bu bölüm:

- 1) Üst yönetimin yıllık raporlarının iç kontrol raporu içermesini gerektirir.
- 2) Mali raporlama için yeterli bir iç kontrol yapısı ve yöntemlerinin kurulması ve sürdürülebilirliği için yönetimin sorumluluklarını belirtir.

3) Mali yılı sonu itibariyle finansal raporlar için üst yönetimin iç kontrol sisteminin yapısı ve yöntemlerinin etkililiğinin değerlendirilmesini içerir.

4) Üst yönetim, yönetim tarafından yapılan değerlendirmeyi onaylayacak ve raporlayacaktır (Switzer, 2007: 32). Bu yasa gereği, sorumlulukların gerçekleştirilmesinde iç denetim işlevinin etkin olduğu açık olup mesleğin gelişmesi bakımından söz konusu yasa önemli bir adımdır.

4.2. İngiltere’de İç Denetime İlişkin Düzenlemeler

Birleşik Krallık'ta Sir Adrian Cadbury başkanlığında 1991 yılında bir komite kurulmuştur. Kısaca “Cadbury Raporu” olarak da adlandırılan rapor, 1992 yılında yayınlanmıştır (Brennan, 2000: 57). Bu raporla; yatırımcıların korunmasına yönelik sıkı tedbirler getirilmiş, denetçilerin rollerine ilişkin sınırlar belirlenmiştir (Cengiz, 2013: 413). Yönetimin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde kullandığı esas fonksiyonun iç denetim oluşu nedeniyle Cadbury raporu iç denetimin kurulmasının işletmelerde denetime ilişkin prosedürlerin takibi için gerekli bir işlev olduğunun üzerinde durmuştur (Şimşek, 2019: 93).

İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW), işletmelerin Combined Code İç Kontrol hükümlerinin nasıl uygulanacağı konusunda kılavuz yayınlamıştır. Direktifler, Rank Group finans direktörü Sir Nigel Turnbull’un başkanlık ettiği ICAEW kapsamında bir çalışma grubu tarafından oluşturulmuştur (Brennan, 2000: 61). 1999’da yayınlanan ve Turnbull Rehberi olarak adlandırılan “Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code” kılavuzun, 42 ile 47 arasındaki paragraflarda iç denetim hususunda bilgilere yer verilmekte olup söz konusu bilgiler iç denetimin işlevini artırmıştır (Pickett, 2003: 114).

4.3. Avrupa Birliğinde İç Denetime İlişkin Düzenlemeler

Fiziki bakımdan Avrupa, dünyada en büyük ülkelerden en küçüğüne takriben 45 farklı milleti barındıran bir kıtadır. Ekonomi ve politik bakımdan Avrupa Birliği (AB)’nde; İngiltere gibi serbest piyasa ekonomileri, Fransa gibi devletin müdahil olduğu ekonomiler, Rusya ve Ukrayna gibi eski SSCB devletlerinin eski merkezi ekonomilerinin dahil olduğu bir çeşitlilik bulunmaktadır (Allegrini, 2006: 845). Bu durum yapılan çalışmalarda tekdüzelik sağlanmasını zorlaştırıyor olsa da Direktifler adı altında düzenlemeler yapılarak üye ülkelerin denetim, raporlama ve muhasebe sistemlerinde ortak uygulamaların geliştirilmesi sağlanmaktadır. Üye ülkelerin sınırlı bir sürede söz konusu düzenlemeleri uygulaması, bu kapsamda yasalarını AB düzenlemeleriyle uyumlu duruma getirmeleri gerekmektedir (Çalışkan, 2006: 52). AB; Avrupa Şirketler Hukuku Direktifleri (European Company Law Directive) adı altında dördüncü direktifi 1978’de, yedinci Direktifi 1983’te, sekizinci direktifi 1984’te ve revize sekizinci direktifi 2006’da yayımlamıştır. (Memiş ve Güner, 2011: 151). Bu Direktiflerden 4. ve 7. direktifler muhasebe standartları, 8. Direktif ise denetim standartlarına ilişkin hususları düzenlemektedir. 8. Direktifin amacı; üye ülkelerde yasal denetimle ilgili düzenlemelerde uyumun sağlanması ve yasal denetçilerin ihtiyaçlarının karşılanmasıdır (Temel, 2008: 90). 8. Direktif Madde 41’de: Yönetim kurulları ve denetim komiteleri, sermaye piyasası katılımcılarının beklentilerini karşılama, risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin etkililiğini izleyerek organizasyonlar açısından risklerin durumu ve ne şekilde yönetileceğine dair şeffaf

ve güvenilir bilgileri sağlamakla görevlendirilmişlerdir. Bu bağlamda yönetim kurulları ve komitelerin, organizasyonlardaki kontrol sistemleri ve risk yönetimi etkililiğine ilişkin bağımsız ve objektif güvencenin sağlanması adına iç denetimi dikkate almaları gerekir (Cargou, 2010: 4).

2006 yılında yayınlanan Revize 8. Direktifle kamu gözetiminin yanı sıra denetimde kalite güvencesi, müşterilerin bilgilerinin gizliliği, denetim komitesi, denetim firmalarının şeffaflığı, denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlıkları, uluslararası denetim standartlarına uyum, denetçilerin rolü ve sorumlulukları hususlarında değişikliğe gidilmiştir (Kayım, 2006: 152).

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (European Confederation of Institutes of Internal Auditing - ECIIA)'nın kurulması ile iç denetim mesleği AB'de statü kazanmıştır (Cengiz, 2013: 421). ECIIA, Portekiz, Almanya, Fransa, İngiltere, İrlanda, Norveç, Belçika, Hollanda ve Lüksemburg'tan oluşan kurucu ülke üyeleri tarafından 1980 yılında kurulmuştur. ECIIA, Avrupa ve Akdeniz kıyılarında 34 ülkede faaliyetlerini yürüten ulusal iç denetim enstitülerinin profesyonel temsilcisidir (www.icas.com). Konfederasyonun amacı, Uluslararası İç Denetim Standartları ve mesleki etik ilkelerinin hem kamu hem de özel sektörde uygulanmasını temin etmektir. Ayrıca Avrupa ülkelerinde, iç denetim fonksiyonunun güncel ortak anlayışını özetlemek ve dolayısıyla kurumsal yönetim tartışmalarında iç denetimin geliştirilmiş rolü için teklifler sunmak ECIIA'nın amaçları arasındadır (Verlag, 2007: 7-8).

2000'li yılların başında Avrupa Birliği Komisyonu tarafından rapor (Reforming the Commission- A White Paper) yayımlanmış olup söz konusu raporla komisyonun idari ve mali yapısının ve kontrol süreçlerinin gözden geçirilmesi öngörülmüştür (Kayım, 2006: 28). Mali işlemlerin hacim ve karmaşıklığı sonucu oluşacak risklerin yönetimi ve kaynakların etkin kullanılmasının sağlanabilmesi için mali kontrol birimi dışında bağımsız iç denetimin kurulması ve iç denetimin bağımsızlığının sağlanmasını güvence altına almak amacıyla sürekli denetim komitesi kurulması öngörülmüştür (A White Paper- Part 1, 2000: 22).

4.4. Türkiye'de İç Denetime İlişkin Düzenlemeler

İç denetim mesleğinin uluslararası kapsam ve uygulamalarındaki değişikliklere ülkemizde de rastlanmaktadır. TİDE, iç denetim mesleğinin gelişmesinde kilit rolü üstlenmekte, anılan değişikliklerin uluslararası standartlarla uyumlu olması için tanıtım, eğitim, konferans ve kaynak geliştirme faaliyetlerini yürütmektedir (Sabuncu, 2018: 784).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), denetimle ilgili gelişmelerin dönüm noktasını oluşturmaktadır. Kurul yaptığı düzenlemelerle iç denetimin gelişiminde önemli rol oynayarak, iç denetimde önderlik etmiştir (Yılancı, 2015: 23). Kurul 2003 yılında tebliğ yayımlayarak iç denetime ilişkin esasları düzenlemiştir (www.prmfinans.com). Finans kesiminde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nın kurulması bankalarda iç denetimle ilgili önemli bir adım olmuştur. BDDK'nin 2001'de yayınladığı yönetmelikle iç denetim uygulamaları hızlı bir ivme kazanmıştır (Akpınar, 2010: 195). İlerleyen süreçte 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile bankaların iç denetim sistemi kurmak ve işletmekle yükümlü oldukları hükme bağlanmıştır. 2006 yılında yayınlanan Yönetmelik ile bankaların iç denetim ve diğer iç sistem birimlerinin çalışma usul ve esasları ayrıntılı olarak tanımlanmıştır (Kartal, 2013: 30).

Kamuda iç denetimle ilgili düzenlemeler ABD'deki düzenlemeler esas alınarak, OECD'nin faaliyetleri ve AB Müktesebatı ilkeleri kapsamında gerçekleştirilmiştir (Tetik ve Karaca, 2021: 201). Özellikle Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetimin kurulması zorunluluğu oluşmuştur. Bunun sonucu olarak iç denetim çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında düzenlenmiştir (Demir vd., 2018: 88). Ülkemizde kamu ile ilgili iç denetim düzenlemeleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer almıştır. Söz konusu kanun ile denetim uygulamalarında köklü ve bütünsel değişiklikler ve mali yönetim ve kontrol sisteminin uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği normlarıyla uyumlu hale getirilmesi amaçlanmış, kamu kurumlarında iç denetim birimleri kurularak iç denetim faaliyetine başlanmıştır (Kesik, 2005: 95). Bu süreçte anılan kanun uyarınca iç denetim koordinasyon kurulu kurulmuş, kurulun sorumluluğu altında iç denetçiler üç aylık zorunlu eğitimlere tabi tutulmuş, eğitim sonunda sertifikalar verilmiştir (Sabuncu, 2018: 784). Kanunda iç denetim; “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler idarelerin yönetim ve kontrol yapılarıyla mali işlemlerin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir” şeklinde tanımlanmıştır (Çevikbaş, 2011: 50). 5018 sayılı kanun gereği iç denetim merkezi uyumlaştırma birimi olarak Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu faaliyetine devam etmektedir (Sabuncu, 2018: 784).

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüz ekonomi ve iş dünyasında meydana gelen değişim ve gelişmeler, rekabet ortamı ve şartlarındaki farklılaşmalar, iktisadi ve finansal krizler, teknolojik yenilikler; kurumsal yönetim anlayışı etkin ve verimli bir iç denetim sisteminin varlığını zorunlu bir hale getirmiştir. Yıllar itibarıyla gelişen ve işletmelerin sürekli değişen ihtiyaçlarının karşılanması için faaliyet gösteren bir kurum olan iç denetimin, tarihi süreçte işletmeler için taşıdığı anlam ve nitelikte değişimler yaşanmıştır. İç denetim; uygulandığı ilk dönemlerde sadece muhasebe ve mali konuları içeren bir birim iken, günümüzde risk yönetimi ve kontrol değerlendirmelerini de kapsayan bununla birlikte fırsatları ortaya koyabilen işletmeler için yön ve yol gösteren bir birime dönüşmüştür.

Victor Z. Brink'in "Modern İç Denetim" başlığıyla kitaplaştırdığı "Modern İç Denetim İhtiyacı" başlıklı tezi, iç denetimle ilgili önemli gelişmelerden biri olmuştur. 1941 yılında ABD'de kurulan IIA, bu alandaki diğer bir önemli gelişmedir. IIA'nin kurulmasıyla iç denetim mesleği kurumsal bir kimliğe sahip olmuş, IIA, mesleki standartların oluşturulmasında önemli rol oynamıştır. AB üye ülkelerinde de iç denetimle ilgili düzenlemeler yapılarak kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla etkili bir iç denetimin kurulması zorunluluğu oluşturulmuştur. Yaşanan gelişmeler ve ihtiyaçlar iç denetimin, işletme içerisinde daha fazla önem kazanmasının yanı sıra daha fazla sorumluluk alan bir birim haline getirmiştir.

İç denetim, kurumların değişen beklentilerine cevap verebilecek yetkinliğe sahip olan, danışmanlık ve değer katma gibi işlevlerle, işletmelere yön ve yol gösteren bir birime dönüşmüştür. Kurumların hedeflerine ulaşmasında değişen rollerine hızlı şekilde adapte olan iç denetim birimleri, yönetim için denetim” vurgusundan “yönetim denetimi” yaklaşımıyla kilit rolleri üstlenecektir.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akpınar, Y. (2010). 610 No' lu Uluslararası Denetim Standardı Hükümleri İle Türkiye Uygulamaları Çerçevesinde İç Denetim ve İç Denetim Çalışmaları. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 12(2), 174-200.
- Allegrini, M, D'Onza, G., Paape, L., Melville, & R., Sarens, G. (2006). The European Literature Review on Internal Auditing, *Managerial Auditing Journal*. 21(8), 845-853.
- Ateş, S. (2015). Türkiye’de İç Denetimde Dış Kaynak Kullanımı: Bir Literatür Taraması. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, (602), 43-66.
- Brennan, N. M. (2000). Turnbull puts Risk Management to the Top of Corporate Agendas, *Irish Business Law*, III (3), 1- 14.
- Cangemi, M. P., & Singleton, T. (2003). *Managing The Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide*, (Third Edition), John Wiley & Sons, Hoboken,
- Cargou, C. (2010). Guidance on the 8th EU Company Law Directive; article 41, Monitoring the Effectiveness of Internal Control, Internal Audit and Risk Management Systems, Guidance for Boards and Audit Committees.1-19.
- Cengiz, S. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 15(2), 403-448.
- Cooper B.J., Leung P., & Wong, G. (2006). The Asia Pacific Literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing J*. 21(8): 822 – 834.
- Çalışkan, A. (2006), Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim, *Sayıştay Dergisi*, (63), 51-58.
- Çevikbaş, R. (2011). Türkiye’de İç Denetim Kurumu, *Türk İdare Dergisi*, (471-472), 47-67.
- Demir, M., Ülker, Y. & Arslan, Ö. (2018). İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3 (5), 82-104.
- Demirci, G. (2016). COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Yeniliklerine Bir Bakış, *Mali Hizmetler Bülteni*. Aralık.
- Eryılmaz, A. (2009). J-SOX, Amerikalı SOX’un Yerini Alır Mı? Deloitte, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%202_.pdf (Erişim Tarihi: 15.11.2020).
- Kartal, F. (2013). Türkiye’de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları, *Maliye ve Finans Yazıları*, 1 (99), 8-36.

- Kayım, A. (2006). 1984'ten 2006'ya Avrupa Birliğinde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor? *Mali Çözüm Dergisi*, (76), 147-155.
- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (9), 94-114.
- Kızılböğâ, R. & Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6 (2), 220-236.
- Kızılböğâ, R.(2013). *Kurumsal Risk Odaklı İç Denetim İstanbul Büyükşehir Belediyesi İçin Bir Öneri*, T.C. Marmara Belediyeler Birliği Yayını Yayın No: 76, İstanbul.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç denetim. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2(25), 4-15.
- Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim. Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Kitabevi, Kocaeli.
- Memiş, M. Ü. (2016). Kurumsal İşletme Yönetiminde Denetimin Önemi, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8(1), 34-49.
- Memiş, M.Ü., & Güner, M. F. (2011). Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 149-164.
- Memiş, M. Ü. (2008). Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar, *Mali Çözüm Dergisi*, (85), 75-91
- Mihret, D.G., & Woldeyohannis, G.Z. (2008). Value-Added Role of Internal Audit: An Ethiopian Case Study, *Managerial Auditing Journal*, 23(6): 567-595.
- Mitea, A. (2006). System Auditing in Public Institutions, (Bucharest: Edition of the Ministry of Administration and Internal Affairs).
- Moeller, R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing*. (7TH Edition). New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Munteanu, V., & Zaharia, D.L. (2014). Current Trends in Internal Audit. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*. 116, 2239-2242.
- Murray, A. (1976). The first internal auditors. *Journal of Accountancy*, January, 141, 98.
- Özbek, C. Y. (2012). *Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı: Uluslararası İç Denetim Standartları Açısından Değerlendirme*, Ankara: Matsa Basımevi.
- Pickett, K. H. S. (2003). *The Internal Auditing Handbook*, (Second Edition), England: John Wiley & Sons Inc.
- Pitt, S. A. (2014). *Internal Audit Quality: Developing A Quality Assurance And Improvement Program*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Ramamoorti, S. (2003). Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects, Research Opportunities in Internal Auditing (Ed: Andrew D. Bailey; Audrey A. Gramling and Sridhar Ramamoorti), *The Institute of Internal Auditors (IIA), The United States of America*, 1-23.
- Sabuncu, B. (2018). İç denetim anlayışındaki değişiklikler ve gelişmeler. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 779-789.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18 (2), 161-174.

- Selimoğlu, S. & Saldı M. H. (2018). Küresel Bir Bakış Açısıyla Türkiye’de İç Denetimin Gelişimi, *BMIJ*, 6(4): 1395-1416.
- Switzer, S. (2007). *Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley: A Guide to Process-Driven Reporting*, New Jersey: John Wiley & Sons. Inc.
- Şimşek, K. (2019). *Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında Yürütülen İç Denetim Uygulamalarının Kurumsal Yönetim Kalitesi Üzerindeki Rolü: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketler Üzerinde Bir Anket Çalışması*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Temel, H. (2008). Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 45 (519), 81-96.
- Tetik, N., & Karaca, H. (2022). *İç Denetimin Hileli Finansal Raporlama Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Uygulama*, (Doktora Tezi), İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tetik, N., & Karaca, H. (2021). İç Kontrol Kavramı ve Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Özel Sayı, 189-204.
- Türedi, H., Zor, Ü. & Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (66), 1-20. DOI: 10.25095/mufad.396528
- Uzay, Ş., & Tanç, A. (2008). Internal Auditing in Turkey: The Historical Development. 12th World Congress of Accounting Historians. İstanbul.
- Uzay, Ş. (2003). İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler, XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 205-231.
- Uzay, Ş. (1998). İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetime Etkisi, *Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Dergisi*, 12 (1), 161-176.
- Verlag, E. S. (2007). The Role of Internal Audit in Corporate Governance in Europa European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) (Ed). Current Status, Necessary Improvement, Future Tasks.
- Yılcı, M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, (3. Baskı.) Ankara: Detay Yayıncılık.
<https://www.tide.org.tr/page/1/Hakkimizda> (Erişim Tarihi: 17.12.2022).
<https://www.prmfinans.com/seri-v-no-68-araci-kurum-ic-denetim> (Erişim Tarihi: 18.12.2022).