

## **TÜRKİYE'DEKİ İÇ DENETİM PROFİLİNİN BELİRLENMESİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA**

**Arş. Gör. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ**

Çukurova Üniversitesi  
İİBF İşletme Bölümü  
mmemis@cu.edu.tr

### **ÖZET**

Son yıllarda Enron, Worldcom ve Parmalat gibi devasa işletmelerde yaşanan çöküşler sonrasında iç denetim daha da önemli bir hal almıştır. Öyle ki, bu işletmelerde iyi işleyen bir iç denetimin mevcut olsaydı, aksayan noktaların önceden tespit edilebileceği ve gerekli tedbirlerin alınarak çöküşlerin önlenilebileceği yönünde görüşler ileri sürülmüştür. İşletmeler açısından haiz olduğu önem nedeniyle, bu çalışmada Türkiye'deki iç denetim profili belirlenmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Güvence Sağlama, Danışmanlık Etme.

### **ABSTRACT**

In recent year internal auditing has been taken into account more importantantly because of some company failures and bankruptcies such as seen in giant firms Enron, Worldcom and Parmalat. Accordingly, by the help of efficient working internal auditing system, the flaws of the firms may be predetermined and necessary precautions may be held to prevent the failures. Owing to the vital importance of internal auditing for the firms, the internal auditing profile in Turkey has been evaluated.

**Keywords:** Internal Auditing, Assurance Services, Consulting Services

### **1. Giriş**

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından Haziran 1999'da yapılan tanıma göre iç denetim:

“İşletmelerin operasyonlarını geliştirerek katma değer yaratmak amacıyla oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesidir. İç denetim aynı zamanda işletmelerin amaçlarına ulaşması için mevcut risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim işlevlerini değerlendirerek, etkinliklerin artması için sistematik bir yaklaşım getirmeyi amaçlar” (Krogstad ve diğerleri, 1999:28; IIA, 2000; Bou-Road, 2000:183; PWC, 2004:29; Nagy ve Cenker, 2002:130; Uzay, 2003:209; Kamiloğlu, 2003:7).

Bu tanıma göre iç denetim fonksiyonu, bir güvence sistemi olarak, kayıtların doğruluğundan ziyade, organizasyonun eğilimlerini dikkate alan ve organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer yaratan bir faaliyet olarak görülmektedir (Krogstad ve diğerleri, 1999:28). Böylece iç denetim, işletme içerisinde

daha fazla önem kazanmış ve bunun yanında daha fazla sorumluluk alan bir birim haline gelmiştir (Kwon ve Banks, 2004:606). İşletme çalışanları, iç denetim biriminin önderliğini daha iyi anlamış ve gerek organizasyon gerekse üst düzey yöneticiler bu birimden daha yüksek düzeyde fayda sağlar hale gelmişlerdir.

İşletme üst yönetimin kontrol mekanizması olarak iç denetimin kapsamına giren faaliyetleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Venables ve Impey, 1988:7; Dittenhofer, 2001:444):

- İç kontrolün yeterliliğini sağlamak,
- Kayıtların güvenilirliğini teftiş etmek,
- Yönetim kararlarını zorlayıcı kılmak,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek,
- Üst yönetime bağlı olarak görev almak
- Raporlama prosedürlerini yerine getirmek.

2001 yılının sonlarından 2002 yılının ortalarına kadar geçen dönemde Amerika'da Enron, WorldCom ve diğer büyük işletmelerde meydana gelen muhasebe skandalları işletme idaresinde iç denetimlere daha fazla önem verilmesi sonucunu doğurmuştur (Sammer, 2004:1, Carcello ve diğerleri, 2005:118; Moeller, 2005:24). Büyük işletmelerde yaşanan skandallardan sonra SOA (Sarbanes –Oxley Act) işletmelerde iç denetimlerle ilgili çok sayıda düzenleme ve zorunluluklar getirmiştir (Moeller, 2005:24).

21.yüzyılda işletme yönetiminde iç denetimin proaktif bir rol üstlenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır (Uzay, 1999:4). Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir süreç olan iç denetim faaliyeti, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda proaktif bir süreç haline gelmiştir.

Modern organizasyonlarda iç denetim faaliyetleri,

- Güvence Sağlama-Assurance Services
- Danışmanlık Etme-Consulting Services

şeklinde iki önemli işlevi yerine getirmek suretiyle kuruma ilave değer katmak durumundadır (Sarens ve De Belde, 2004:3; Bou-Road, 2000:183).

Güvence sağlama hizmeti iç denetçinin; organizasyondaki süreçler, sistemler ve diğer konularla ilgili objektif değerlendirmeler yapmak suretiyle görüşlerini yönetime bağımsız bir şekilde sunmasını kapsamaktadır (Sarens ve De Belde, 2004:6). İç denetçinin değerlendirmeleri ve görüşleri, organizasyondaki süreçlerin nasıl işlediği hakkında yöneticilere güvenli bilgiler sunmaktadır.

Yöneticiler, organizasyondaki süreçlerde meydana gelen problemlere çözüm bulunması, süreçlerin yeniden yapılandırılması ve sistemlerin geliştirilmesi gibi konularda iç denetçilerden öneriler almakta ve bu önerileri dikkate almak suretiyle ileride ortaya çıkması muhtemel sorunların da önüne geçme imkanı bulmaktadırlar (Sarens ve De

Belde, 2004:7). Verdikleri danışmanlık hizmeti sayesinde, organizasyondaki amaçlara ve hedeflere ulaşılma noktasında, iç denetim yöneticilere temel olacak yardımlar sağlamaktadır.

İç denetim kurum yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde görülmeyen birçok konuyu teşhis ederek çözüm yolları aranmasını sağlamaktadır (Onur, 2006:1). Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçülmesinde ve raporlanmasında anahtar rol oynayan iç denetim süreçleri, uluslararası arenada rekabet eden kurum ve kuruluşların piyasalardaki itibar ve imajının da bir göstergesi niteliğine bürünmüştür (Onur, 2006:1). Uzun (2005:17), bir kurumda iç denetimin varlığının ve gelişmişlik düzeyinin kurumdaki kültürünün ifadesi, aynası olarak değerlendirilebileceğini ifade ederek, iç denetimin önemini vurgulamıştır.

İç denetimin işletme yönetimi açısından arz ettiği öneme rağmen; Yılcı (2003:31) ülkemizdeki tabloyu irdelemek üzere 1999 yılında, İstanbul Sanayi Odasının 500 büyük işletmesi üzerinde yapmış olduğu bir araştırmada, cevap aldığı 169 işletmenin ancak %71'inde iç denetim bölümünün bulunduğunu tespit etmiştir. Görüldüğü üzere ilk 500 işletmede dahi iç denetim uygulamaları %100 oranında uygulanmamaktadır.

Benzer bir şekilde Argun ve Akgül (1998:65) tarafından 1998 yılında 34 büyük ölçekli işletme üzerinde gerçekleştirilen anket çalışmasında; bünyelerinde iç denetim birimi bulunduran işletmelerde iç denetimin ilgi alanının ağırlıklı olarak finansal nitelikli faaliyetler olduğu ve finansal nitelikli olmayan faaliyetlerin büyük ölçüde göz ardı edildiği saptanmıştır.

Oysa, yapılan araştırmalar hileli finansal tabloların ortaya çıktığı işletmelerde uygun ve etkin bir iç denetim fonksiyonunun olmadığı ortaya koymaktadır. Öyle ki, işletmelerin gelecekteki başarısı uygulanabilir ve sürdürülebilir bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasına bağlıdır (Uyar, 2005:22).

## **2. Türkiye'deki İç Denetim Profilini Belirlemek Üzere Büyük İşletmeler Üzerine Bir Araştırma**

Yukarıda bahsedildiği üzere, 1998 ve 1999 yıllarında Türkiye'deki iç denetim uygulamalarını tespit etmek üzere araştırmalar yapılmıştır. Günümüzde Türkiye'deki iç denetim profilinin ne durumda olduğunun belirlenmesi yönünde güncel bir bilgi sağlamak amacıyla kapsamlı bir araştırma yapılması amaçlanmıştır.

Bu çerçevede gerçekleştirilen araştırmanın yöntemi ve verilerin elde edilmesi, işletme ve iç denetçiler ile ilgili ulaşılan bulgular ve elde edilen bulguların değerlendirilmesi aşağıdaki kısımda yer almaktadır.

### **2.1. Araştırmanın Önemi, Yöntemi ve Verilerin Elde Edilmesi**

Çalışma Türkiye'deki iç denetim profilini belirlemek bakımından önem taşımaktadır. Türkiye açısından bir genel durum değerlendirmesi yapılması amaçlandığından

araştırmada anket yöntemi uygulanmıştır. Bu çerçevede araştırma, İstanbul Sanayi Odasının 2005-2006 faaliyet dönemine ilişkin belirlediği ve açıkladığı ilk 500 işletme içerisinde yer alan ve iç denetçi istihdam eden 300 işletme hedef alınarak yürütülmüştür. Örneklemin bu şekilde sınırlandırılmasının nedeni, ülkemizde iç denetimin, profesyonel anlamda, henüz, sadece modern, büyük çaplı işletmelerde uygulanan bir süreç olması ve araştırmanın, amacı itibarı ile, doğrudan iç denetçilere ulaşılmasını zorunlu kılmasıdır.

İç denetçilere yönelik hazırlanan anket formları iç denetçilerin e-posta adreslerine gönderilmiştir. Yüksek bir geri dönüş oranı sağlanması amacıyla Türkiye İç Denetçiler Enstitüsünden de yardım alınmıştır. Böylece 116 iç denetçiden geri dönüş sağlanmıştır.

## **2.2. İşletme ve İç Denetçi ile İlgili Bulgular**

Bu kısımda, anketi cevaplayan 116 iç denetçinin verdikleri cevaplara bağlı olarak işletme ve iç denetçilere ilişkin bulgular yer almaktadır. Bu çerçeve ile sınırlı olarak Türkiye'deki iç denetim profili ortaya konulmaya çalışılmıştır.

### **2.2.1. İşletmelerin Türleri**

Ankete katılan iç denetçilerin tamamı özel sektörde faaliyet göstermektedir. Bu yüzden kamu-özel ayrımı yapmadan işletmenin türü ile ilgili çoktan seçmeli sorular sorulmuştur. Bu şekilde elde edilen verilerin frekans dağılımları Tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1: İşletme Türlerinin Dağılımı**

<b>İşletmenin Türü</b>	<b>Sayı</b>	<b>%</b>
Üretim	81	70,7
Hizmet	21	18,1
Ticaret	13	11,2
Toplam	116	100,0

Tablo 1'de görüldüğü üzere ankete katılan iç denetçilerin; %70,7'si üretim işletmesinde, %18,1'i hizmet işletmesinde ve %11,2'si de ticaret işletmesinde çalışmaktadırlar.

### **2.2.2. İşletmelerin Sektörel Dağılımları**

İç denetçilere, çalıştıkları işletmelerin faaliyet alanlarını tespit etmek üzere, farklı sektörlerle ilgili çoktan seçmeli sorular yöneltilmiştir. Ayrıca, seçeneklerde ilgili sektörün olmaması durumu dikkate alınarak açık uçlu bir seçenek de sunulmuştur. Buna göre elde edilen verilerin frekans dağılımları Tablo 2'de gösterilmiştir.

**Tablo 2:** İşletmelerin Faaliyet Alanları

Faaliyet Alanı	Sayı	%
Gıda	30	25,9
Tekstil	17	14,7
Finans	15	12,9
Otomotiv	11	9,5
İnşaat	8	6,9
Holding	7	6,0
Beyaz Eşya-Elektronik	6	5,2
Enerji	4	3,4
Demir-Çelik	3	2,6
Diğer	15	12,9
Toplam	116	100,0

Tablo 2’de görüldüğü üzere işletmelerin %53,5 lik kısmı sırası ile gıda, tekstil ve finans sektörlerinde faaliyet göstermektedir. En fazla cevaplayıcı 30 sayı ve %25,9 oranı ile gıda sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde çalışmaktadır. Bunu 17 sayı ve %14,7’lik oranla tekstil sektörü izlemektedir. Cevaplayanlardan 7’si iç denetçi görevini holding bünyesinde yürütmektedir. Ayrıca diğer kategorisine toplam 15 farklı sektör belirtmiştir. Ancak, bunlar ayrı ayrı sektörlerden oluştuğu için gruplandırma yapılmamış ve diğer kategorisinde gösterilmiştir.

### 2.2.3. İşletmelerde Çalışan Personel Sayısı

Bu kısımda, cevaplayıcılara işletmede kaç kişinin istihdam edildiğini öğrenmeye yönelik beş sınıftan oluşan çoktan seçmeli sorular yöneltilmiştir. Elde edilen verilerin frekans dağılımları Tablo 3’de yer almaktadır.

**Tablo 3.:** Personel Sayılarının Dağılımı

Yaklaşık İşçi Sayısı	Sayı	%
100’den az	3	2,6
100 – 500	26	22,4
501 – 1000	23	19,8
1001 – 1500	10	8,6
1500’den fazla	54	46,6
Toplam	116	100,0

Tablo 3’de görüldüğü üzere 116 iç denetçinin 54’ü, 1500’den daha fazla personel istihdam eden işletmelerde çalışmaktadır. Bu sayı %46,6’ya tekabül etmektedir. %22,4 oranında 26 iç denetçi de 100-500 aralığında personel istihdam eden işletmelerde çalışmaktadır. 501-1000 aralığında 23, 1001-1500 aralığında 10 ve 100’den az personel istihdam eden işletmelerde ise 3 iç denetçi çalışmaktadır. Görüldüğü gibi cevaplayıcılardan yaklaşık yarısı (%46,6) 1500 ve fazla sayıda personel istihdam eden işletmelerde faaliyet göstermektedir.

#### 2.2.4. İşletmelerin Halka Açıklık Durumu

Anket çalışmasına konu olan iç denetçilere, çalıştıkları işletmelerin halka açık olup olmadığını öğrenmek üzere, elde edilen sonuçlar, aşağıda Tablo 4’de gösterilmiştir.

**Tablo 4:** İşletmelerin Halka Açık Olma Durumlarının Dağılımı

İşletme Halka Açık mı?	Sayı	%
Evet	54	46,6
Hayır	62	53,4
Toplam	116	100,0

Tabloda görüldüğü üzere 116 işletmeden 54’ü halka açık işletmelerdir. Bu sayı %46,6’ya tekabül etmektedir. 62 işletme ise halka açık değildir. Bunlar ise %53,4’lük çoğunluğu teşkil etmektedir.

#### 2.2.5. İşletmelerde İç Denetim Bölümü Varlığı

İç denetçilere, işletmelerin organizasyon yapıları içerisinde ayrı bir iç denetim biriminin olup olmadığına yönelik soru sorulmuştur. Bu soruya verilen cevaplar Tablo 5’de gösterilmiştir.

**Tablo 5:** İç Denetim Bölümü Olan İşletmelerin Dağılımı

İç Denetim Bölümü Var mı?	Sayı	%
Evet	96	82,8
Hayır	20	17,2
Toplam	116	100,0

Tablo 5’de görülmektedir ki yaklaşık %83 oranında işletmede ayrı bir iç denetim bölümü bulunmaktadır. Bu oran 116 işletmenin 96’sını kapsamaktadır.

#### 2.2.6. İç Denetçilerin Mesleki Çalışma Süreleri

Bu kısımda iç denetçilere, kaç yıldır iç denetçi olarak çalıştıklarını öğrenmek üzere sorular yöneltilmiştir. Toplam mesleki çalışma süresi ve anketi yapıldığı anda buldukları işletmedeki çalışma süreleri olmak üzere iki kısımda soru sorulmuştur. Sonuçlar Tablo 6’da gösterilmiştir.

**Tablo 6:** İç Denetçi Olarak Çalışma Süreleri

Toplam ve mevcut İşletme açısından Çalışma Süresi (Yıl)	Toplam Çalışma Süresi		Bu İşletmedeki Çalışma Süresi	
	Sayı	%	Sayı	%
0-2	7	6,0	19	16,4
3-5	25	21,6	33	28,4
6-8	33	28,4	38	32,8
8-10	33	28,4	20	17,2
10yıldan fazla	18	15,5	6	5,2
Toplam	116	100,0	116	100,0

Tablo 6'da görülmektedir ki çalışma hayatı boyunca 6-8 ve 8-10 yıl arasında iç denetçi olarak çalışanların sayısı aynı miktarda ve 33 şeklinde gözlenmiştir. Yüzde olarak iki dilim de ayrı ayrı %28,4 oranını temsil etmektedir. 10 yıldan fazla çalışanların sayısı ise 18 ve yüzde içinde aldığı pay ise %15,5 gerçekleşmiştir. Bu durum da göstermektedir ki %72,3 oranında bir kısım 6 yıldan fazla bir süre iç denetçi olarak çalışmaktadır. 7 kişi 2 yıldan az bir süredir iç denetçilik mesleğini yürütürken, 25 kişi de 3-5 yıl arasında bu mesleği icra etmektedir.

İç denetçilerden şu anda çalıştıkları işletmedeki iç denetçi olarak çalışma süresini gösteren bölüme bakıldığında ise; 38 kişinin 6-8 yıl arasında buldukları işletmeye iç denetçi olarak hizmet verdikleri gözlenmektedir. Bu sayı %32,8 oranına tekabül etmektedir. 3-5 yıl arasında iç denetçi olarak istihdam edilenlerin sayısı 33 ve oranı 28,4 iken, 19 kişi de 2 yılın altında ve o bir süredir iç denetçi olarak hizmet vermektedirler. Görüldüğü gibi, %76,8 oranında bir çoğunluk 8 yıldan daha az bir süredir buldukları işletmede iç denetçi olarak çalışmaktadırlar. 6 kişi 10 yılı aşkın bir süredir aynı işletmede çalışırken, 20 kişi de 8-10 yıl arasında bir süredir iç denetçi olarak aynı işletmeye hizmet vermektedir.

#### 2.2.7. Denetim Komitesinin Varlığı

Bu kısımda iç denetçilere, çalıştıkları işletmelerde denetim komitesi adı altında bir komitenin oluşturulup oluşturulmadığı sorulmuş ve veriler Tablo 7'de sunulmuştur.

**Tablo 7:** Denetim Komitesi Olan İşletmelerin Dağılımı

Denetim Komitesi Var mı?	Sayı	%
Evet	66	56,9
Hayır	50	43,1
Toplam	116	100,0

Tabloda görülmektedir ki %56,9 oranına tekabül eden 66 kişi, çalıştıkları işletmede denetim komitesi bulunduğunu ifade etmişken; %43,1 oranında 50 kişi de işletmelerinde denetim komitesinin bulunmadığını belirtmişlerdir. Anketlerin içeriklerine bakıldığında denetim komitesi vardır diyenlerin büyük ölçüde halka açık

işletmeler olduğu görülmektedir. Halka açık olmayan işletmelerin ise ancak küçük bir kısmında böyle bir komitenin varlığını belirtmişlerdir.

### 2.2.8. Denetim Komitesi ile Toplanma Sıklığı

Bu kısımda iç denetçilere, çalıştıkları işletmede denetim komitesi var ise, bu komite ile toplanma sıklıklarının ne olduğu sorulmuştur. Yalnızca denetim komitesi var diyenler (66 kişi) bu soruyu cevaplandırmışlardır. Sonuçlar Tablo 8’de gösterilmiştir.

**Tablo 8:** Denetim Komitesi ile Toplanma Sıklığının Dağılımı

Toplanma Sıklığı	Sayı	%
3 aydan daha az	22	33,3
3 aylık periyotlarda	17	25,8
6 aylık periyotlarda	15	22,7
Yılda bir defa	7	10,6
Daha uzun periyotlarda	5	7,6
Toplam	66	100,0

Tablo 8’de görüldüğü gibi denetim komitesi olan işletmelerde 22 iç denetçi, denetim komitesi ile 3 aydan daha az bir sürede toplandıklarını belirtmiştir. Bu sayı %33,7’ye tekabül etmektedir. İç denetçilerden 17’si 3 ayda bir, 15 tanesi de 6 aylık periyotlarda denetim komitesi ile bir araya geldiklerini belirtmişlerdir. 7 iç denetçi yılda bir defa ve 5 iç denetçi de 1 yıldan daha uzun periyotlarda denetim komitesi ile toplandıklarını belirtmişlerdir.

### 2.2.9. İç Denetim Raporlarının Sunulduğu Birimler

Bu kısımda iç denetçilere iç denetim raporlarını işletme içindeki hangi birimlere sundukları sorulmuştur. Bu soruda, iç denetçilerin birden fazla birime iç denetim raporu sunabilecekleri göz önüne alınmıştır. Nitekim cevaplayıcıların kayda değer bir kısmı, birden fazla seçeneği işaretlemişlerdir. Alınan cevaplar Tablo 9’da gösterilmiştir.

**Tablo 9:** Raporlama Yapılan Birimlerin Dağılımı

Birimler	Sayı	%
Yönetim Kurulu	53	45,7
Denetim Komitesi	41	35,3
Genel Müdür	62	53,4
Bölüm Müdürleri	30	25,9
Diğer	18	15,5
Toplam	116	

İç denetçilerin 62 tanesi genel müdüre ve 53 tanesi de yönetim kuruluna raporlama yaptıklarını belirtmişlerdir. Bu durum işletmelerin büyük bir kısmında iç denetim raporlarının işletme üst yönetimine sunulduğunu göstermektedir. 41 iç denetçi de denetim komitesine raporlama yaptıklarını belirtmişlerdir. 30 iç denetçi de bölüm



müdürlerine rapor sundukları cevabını vermişlerdir. 18 cevaplayıcı da; holding denetim dairesi, denetlenen birim yöneticileri, en üst düzey yönetici ve mali işler grup başkanlığı vb. şeklinde cevaplar vermişlerdir. Bu cevapların sıklığı kayda değer bulunmadığı için diğer grubu içinde toplanmıştır.

#### 2.2.10. İç Denetim Raporlarının Sunulma Sıklığı

Bu kısımda, yukarıda belirtilen birimlere, raporların sunulma sıklığını tespiti yönelik sorular yöneltilmiştir. Alınan cevaplar Tablo 10'da sunulmuştur.

**Tablo 10:** Raporların Sunulma Sıklığının Dağılımı

Periyotlar	Sayı	%
Aylık Periyotlar	76	65,5
3 Aylık Periyotlar	23	19,8
6 Aylık Periyotlar	14	12,1
Yılda bir defa	11	9,5
Daha Uzun Periyotlarda	4	3,4
Toplam	116	

Tablo 10'da görüldüğü üzere iç denetçilerin 76'sı aylık periyotlarda raporlama yaptıklarını belirtmişlerdir. 23 iç denetçi ise 3 aylık periyotlarda raporlama yaptıkları cevabını vermişlerdir. 14 kişi 6 aylık, 11 kişi yıllık ve 4 kişi de daha uzun aralıklarla iç denetim raporlarını ilgili birimlere sunduklarını belirtmişlerdir.

#### 2.2.11. Üst Yönetim Desteği, Bağımsız Hareket Edebilme ve Kurumsallık

Bu kısımda iç denetçilerin iç denetim faaliyetlerinde üst yönetimden destek alma durumu, çalışmalarında bağımsız hareket edebilme ve çalıştıkları işletmelerin kurumsal bir yapıda olup olmadıklarını öğrenmeye yönelik sorulara verdikleri cevaplar Tablo 11'de gösterilmiştir.

**Tablo 11:** Üst Yönetim Desteği, Bağımsızlık ve Kurumsallık

	Üst Yönetim Desteği		Bağımsızlık		Kurumsallık	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
Evet	69	59,5	87	75,0	57	49,1
Kısmen	43	37,1	29	25,0	51	44,0
Hayır	4	3,4	0	0,0	8	6,9
Toplam	116	100,0	116	100,0	116	100,0

Tablo 11'de görülmektedir ki, sadece 4 iç denetçi üst yönetimden destek almadıklarını belirtmişlerdir. Benzer şekilde, iç denetçilerin tamamı da denetim çalışmalarında yeterince bağımsız bir şekilde hareket edebildiklerini belirtmişlerdir. Anketi cevaplayan iç denetçilerden yaklaşık yarısı işletmelerinin kurumsal bir yapıda olup olmadığı

sorusuna evet cevabını vermişlerdir. Aynı soruya iç denetçilerin %44'ü kısmen ve %6,9'u hayır cevabını vermişlerdir.

### **2.2.12. İç Denetim Tanımında Yer Alan Unsurlara Katılma Düzeyi**

Bu kısımda iç denetçilere, çalıştıkları işletmedeki iç denetim uygulamalarını dikkate alarak, iç denetim tanımında yer alan unsurlara katılma düzeylerini (1 Kesinlikle Katılıyorum...5 Kesinlikle Katılmıyorum) tespitiye yönelik olarak verdikleri cevaplar Tablo 12'de gösterilmiştir.

**Tablo 12:** İç Denetim Tanımında Yer Alan Unsurlara Katılma Oranlarının Dağılımı

İç Denetim;	1		2		3		4		5	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
Bağımsız bir fonksiyondur	12	10,3	7	6,0	3	2,6	32	27,6	62	53,4
Organizasyonda bir güvence ve danışmanlık işlevi görür	5	4,3	15	12,9	2	1,7	29	25,0	65	56,0
Organizasyondaki işlemleri geliştirir ve işletmeye artı değer katar	7	6,0	15	12,9	2	1,7	18	15,5	74	63,8
Risk yönetiminde işletmeye katkı sağlar	9	7,8	14	12,1	9	7,8	28	24,1	56	48,3
İç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi ve artırılmasına yardımcı olur	9	7,8	2	1,7	1	0,9	18	15,5	86	74,1
İşletme idaresinde etkinlik sağlanmasına yardımcı olur	10	8,6	5	4,3	3	2,6	39	33,6	59	50,9

Yukarıdaki Tablo 12'de görüldüğü gibi anketi cevaplayan iç denetçilerin büyük bir çoğunluğu iç denetim tanımında yer alan unsurlara kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Kısmen katılanlar ile kesinlikle katılanları birleştirdiğimiz takdirde iç denetim; %89,6'lık bir oranda iç kontrolün etkinliğinin artırılmasında yardımcı olmakta, %84,5 oranında işletme idaresinde etkinlik sağlanmasına yardımcı olmakta, %79,3 oranında organizasyondaki işlemleri geliştirmekte ve işletmeye artı değer katmakta, %81 oranında bağımsız bir faaliyet olarak, %72,4 oranında risk yönetiminde işletmeye katkı sağlamaktadır.

Bu cevaplar da göstermektedir ki, işletmelerde iç denetim süreci, modern iç denetim tanımı bünyesinde yer alan unsurlara büyük ölçüde bağlı kalınarak yürütülmektedir. Ayrıca, iç denetçilerden bir kısmı diğer seçeneğinde; iç denetimin işletme yönetim kademelerine insan kaynağı sağladığı, objektif bir uygulama olduğu, kurumsal yönetim işlevlerini değerlendirdiği ve doğru şekilde uygulanıp uygulanmadığına ilişkin olarak verilen raporlar dikkate alındığında öz değerlendirmeye çok katkıda bulunduğu şeklinde görüşlere yer vermişlerdir.

### 2.2.13. İşletmelerde İç Denetime Verilen Önem Düzeyi

Bu kısımda iç denetçilere, işletmelerde iç denetime yeterince önem verilip verilmediğini tespit etmeye yönelik bir soru yöneltilmiştir. Cevaplar Tablo 13’de gösterilmiştir.

**Tablo 13:** İşletmelerde İç denetime Verilen Önem Derecesinin Dağılımı

<b>İç Denetime Yeterince Önem Verilmekte midir?</b>	<b>Sayı</b>	<b>%</b>
Evet	17	14,7
Kısmen	60	51,7
Hayır	39	33,6
Toplam	116	100,0

Tablo 13’de görülmektedir ki “İç denetime yeterince önem verilmekte midir?” sorusuna iç denetçilerden sadece 17’si “evet” cevabını vermiştir. 60 iç denetçi “kısmen” cevabını verirken, 39 iç denetçi ise ilgili soruya “hayır” cevabını vermiştir. İşletmelerde iç denetime yeterince önem verilmediği görüşünde olanların oranı %33,6 ve kısmen önem verildiği görüşünde olanlar ise %51,7 oranındadır. Yeterince önem verildiği görüşünde olanların oranının sadece %14,7 düzeyinde olması, Türkiye’de iç denetime henüz yeterince önemin verilmediğini ortaya koymaktadır.

### 2.2.14. İç Denetime Yeterince Önem Verilmeme Nedenleri

Bu kısımda iç denetime yeterince önem verilmediği görüşünde olan iç denetçilere bunun nedenlerine katılma düzeylerini görmek üzere 4 yargı cümlesi verilmiş ve bu yargılara ne ölçüde katıldıkları (1 Kesinlikle Katılıyorum...5 Kesinlikle Katılmıyorum) sorulmuştur. Bu soruyu 90 iç denetçi cevaplamıştır. Sonuçlar Tablo 14’de gösterilmiştir.

**Tablo 14:** İç Denetime Yeterince Önem Verilmeme Nedenlerinin Dağılımı

Yargılar \ Ölçek	1		2		3		4		5	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
Gerekli bir uygulama olarak görülmemektedir	10	11,1	10	11,1	1	1,1	51	56,7	18	20,0
Alt kademe yöneticileri direnmektedir	5	5,6	11	12,2	8	8,9	47	52,2	19	21,1
Üst kademe yöneticileri direnmektedir	5	5,6	15	16,7	5	5,6	41	45,6	24	26,7
Yeterli donanımına sahip iç denetim elemanı bulunmamaktadır	32	35,6	21	23,3	8	8,9	23	25,6	6	6,7

Tablo 14’de görüldüğü üzere, ilk 3 yargıya büyük bir çoğunluk kısmen katılmakta, son yargıya ise büyük bir çoğunluk kesinlikle katılmamaktadır. Sonuçları daha genel bir şekilde sunabilmek amacıyla “Kısmen” ile “Kesin” seçeneklerini birleştirmekte fayda vardır. Bu şekilde bir sınıflandırma yapıldığında; %76,7 oranında bir çoğunluk

işletmeler tarafından iç denetimin henüz gerekli bir uygulama olarak görülmediği noktasında birleşmişlerdir. Benzer şekilde %73,2 ve %72,3 oranında bir çoğunluk da sırası ile alt ve üst kademe yöneticilerinin iç denetim faaliyetine karşı bir direnç gösterdiğini belirtmişlerdir. İşletmeler tarafından iç denetime yeterince önem verilmeme nedeni olarak sunulan son önerme olan yeterli donanımına sahip iç denetim elemanı bulunmaması şeklindeki yargıya ise %35,6 oranında bir iç denetçi topluluğu kesinlikle katılmamakta, %23,3'lük bir kesim de kısmen katılmamaktadır. Birleştirildiğinde %58,9 oranında bir çoğunluk yeterli donanımda iç denetim elemanı olmadığı şeklindeki görüşe karşı çıkmaktadır.

Bu soruda belirtilen diğer seçeneğine bir kısım iç denetçi; işletme üst düzey yöneticilerinin iç denetimi sadece finansal denetim olarak algıladıkları, gelir getirici bir faaliyet olarak görmedikleri, iç denetim hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları ve maliyet artırıcı bir unsur olarak gördükleri ve bu yüzden iç denetime fazla önem vermedikleri yönünde görüşlerini belirtmişlerdir.

#### 2.2.15. İç Denetime Verilen Önemin Artması İçin Ne Yapılabilir?

İşletmelerde iç denetime verilen önemin artması için iç denetçilere, nelerin yapılabileceğini saptamak amacıyla dört yargı cümlesi yöneltmiş ve bu yargılara katılma dereceleri (1 Kesinlikle Katılıyorum...5 Kesinlikle Katılmıyorum) sorulmuştur. Sonuçlar Tablo 15'de gösterilmiştir.

**Tablo 15:** İç Denetimin Öneminin Artması Yönünde Uygulamaların Dağılımı

	1		2		3		4		5	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
İşletmelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması yönünde yasal zorunluluklar getirilmelidir	18	15,6	17	14,7	6	5,2	33	28,4	42	36,2
İç denetim mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması gereklidir	13	11,2	8	6,9	5	4,3	34	29,3	56	48,3
İşletme içi düzenlemelerde iç denetim özendirilmelidir	6	5,2	3	2,6	2	1,7	28	24,1	77	66,4
İç denetimin öneminin anlaşılması için işletme içi eğitimler yaygınlaştırılmalıdır	7	6,0	2	1,7	3	2,6	25	21,6	79	68,1

İç denetime verilen önemin artması için işletme içi eğitimlerin yaygınlaştırılması ve işletme içi düzenlemelerde iç denetimin özendirilmesi yargılarına sırası ile %68,1 ve %66,4 oranında bir çoğunluk kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Kısmen katılanlar da eklendiğinde bu oranlar 89,7 ve 90,5 seviyesinde gözlenmektedir. İç denetim mesleğinin yasal bir statüye kavuşturulması gereklidir şeklindeki yargıya kesinlikle

katılanların oranı %48,3, kısmen katılanların oranı ise %29,3 şeklinde oluşmuştur. Benzer şekilde işletmelerde iç denetim birimlerinin oluşturulması yönünde yasal zorunluluklar getirilmelidir şeklindeki yargıya ise %36,3 oranında bir kesim tamamen katılmakta, %28,4 oranında bir çoğunluk da kısmen katılmaktadır. Bu iki önermeye kısmen ve tamamen katılanların oranları toplandığında sırası ile %77,6 ve %64,7 değerleri elde edilmektedir.

İç denetçiler soruda belirtilen dört yargıya da büyük ölçüde katılmakla birlikte bazı cevaplayıcılar; TİDE gibi kurumlar tarafından iç denetimin öneminin işletmelere anlatılması, üniversitelerde geleceğin yöneticilerine konuyla ilgili bilgi verilmesi ve sertifikasyonun özendirilmesi, işletmelerde kurumsallaşma oranının artırılması ve iç denetim raporlarının yaptırım gücü olması şeklinde görüş belirtmişlerdir.

#### 2.2.16. İç Denetçilerin Yaşları

Ankete cevap veren iç denetçilerin yaşlarını öğrenmek üzere sorulan sorulara alınan cevaplar, Tablo 16'da tasnifli bir şekilde yer almaktadır.

**Tablo 16:** İç Denetçi Yaşlarının Dağılımı

Yaş Aralığı	Sayı	%
20-29	21	18,1
30-39	58	50,0
40-49	33	28,4
50-59	3	2,6
60 ve yukarısı	1	0,9
Toplam	116	100,0

Tablo 16'da görülmektedir ki, anketi cevaplayan iç denetçilerin yarısı, 58 kişi, 30-39 yaş aralığına isabet etmektedirler. %28,4 oranında 33 iç denetçi de 40-49 yaş diliminde yer almaktadır. 20-29 yaş diliminde 21 iç denetçi bulunmaktadır. 3 iç denetçi 50-59 ve ancak 1 iç denetçi de 60 ve yukarısı yaş diliminde bulduklarını belirtmişlerdir.

#### 2.2.17. İç Denetçilerin Tahsil Durumları

İç denetçilere en son mezun oldukları program sorulmuş ve bu şekilde anketi cevaplayan iç denetçilerin tahsil durumları öğrenilmeye çalışılmıştır. Sonuçlar Tablo 17'de gösterilmiştir.

**Tablo 17:** İç Denetçilerin Tahsil Durumlarının Dağılımı

Mezuniyet	Sayı	%
Ön Lisans	1	0,9
Lisans	81	69,8
Yüksek Lisans	31	26,8
Doktora	3	2,6
Toplam	116	100,0

Tablo 17’de görüldüğü üzere anketi cevaplayan iç denetçilerin 81’i lisans mezunudur ve bu sayı %69,8 şeklinde yüksek bir orana tekabül etmektedir. %26,8 oranında 31 iç denetçi de yüksek lisans mezunudur. 3 iç denetçi de eğitimlerini doktora seviyesine taşımışlardır.

### 2.2.18. İç Denetçilerin Sahip Oldukları Belge ve Sertifikalar

İç denetçilerin herhangi bir belge veya sertifikaya sahip olup olmadıklarını anlamak üzere sorulan soruya verilen cevaplar Tablo 18’de yer almaktadır.

**Tablo 18.** İç Denetçilerin Sahip Oldukları Belge ve Sertifikaların Dağılımı

Belge-Sertifika	Sayı	%
SMMM	33	28,5
CIA	20	17,2
YMM	3	2,6
CFA	3	2,6
Diğer	17	14,7
Toplam	116	65,6

Anketi cevaplayan 116 iç denetçiden 33’ü SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) belgesine, 20 tanesi CIA (Sertifikalı İç Denetçi) sertifikasına, 3 tanesi YMM (Yeminli Mali Müşavir) belgesine, 3 tanesi CFA (Sertifikalı Finans Denetçisi) sertifikasına ve 17 iç denetçi de Sermaye Piyasası İleri Düzey Lisansı ve çeşitli iç tetkikçi belge ve sertifikalarına sahip olduklarını belirtmişlerdir.

### 2.3. Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi

Anketi cevaplayan işletmelerin yarısından fazlası (73/116) gıda, tekstil ve otomotiv sektöründe faaliyet göstermektedir ve yarısına yakın bir kısmı (54/116) 1500’den fazla çalışan istihdam eden halka açık işletmelerdir. Bu durum karmaşık ve süreçlere dayalı bir üretim sistemi gerektiren ve fazla sayıda işçi istihdam eden işletmelerde iç denetimin daha önemli ve gerekli bir uygulama olması nedeniyle olumludur.

İşletmelerin çok büyük bir kısmında (96/116) iç denetim birimi bulunmaktadır. İşletme bünyesinde ayrı bir iç denetim birimlerinin böyle yüksek bir oranda oluşturulmuş olması sevindirici bir sonuçtur. Anketi cevaplayan iç denetçilerin büyük bir kısmının uzun yıllardır (6 yıldan fazla) iç denetçi olarak çalışıyor olması da iç denetçilik mesleğinin deneyim gerektirmesi nedeniyle sevindiricidir. Ancak, buldukları işletmede iç denetçi olarak çalışma süreleri açısından bakıldığında da durumun benzer bir şekilde olduğu gözlenmiştir. Bu durum ise, iç denetçilerin bağımsızlığının, tarafsızlığının zedelenebilmesi olasılığı açısından düşündürücüdür.

Anketi cevaplayan işletmelerin yarısından fazlasında (66/116) denetim komitesinin oluşturulduğu gözlenmiştir. İlk bakışta ülkemiz açısından yeni sayılabilecek bir birim olan denetim komitesinin bu oranda oluşturulmuş olması iyi bir gelişme olarak

algılanabilir. Ancak, anketler dikkatli bir şekilde incelendiğinde halka açık işletmelerin tamamına yakın bir kısmında denetim komitesinin bulunduğu, buna karşın halka açık olmayan işletmelerin büyük bir kısmında denetim komitesi oluşturulmadığı gözlenmektedir. Arzu edilen, halka açık işletmelerdeki durumun diğer işletmelerde de olmasıdır.

İç denetçilerin çok büyük bir kısmının aylık ya da üç aylık periyotlarla, yönetim kuruluna ve denetim komitesine iç denetim raporları sundukları gözlenmiştir. Bu gözlem üst yönetime raporlama yapılması ve raporlama sıklığının çok uzun periyotlarda olmaması açısından son derece önemli ve olumludur.

Anketi cevaplayan iç denetçilerin büyük bir kısmı, iç denetim faaliyetlerinde bağımsız bir şekilde hareket ettiklerini (87/116) ve üst yönetimden yeterli düzeyde destek aldıklarını (69/116) belirtmişlerdir. Oranın bu şekilde yüksek olması iyi olmakla birlikte -iç denetim faaliyetinden en etkin biçimde yararlanabilmek için- bu oranın daha da artması arzu edilen durumdur. Yine, iç denetçilerin yarıya yakın bir kısmı (57/116) işletmelerinin kurumsal bir yapıda olduğunu belirtmişlerdir. Bu soruya 51 kişinin kısmen ve 8 kişinin hayır şeklinde cevap vermesi, bu araştırmanın sadece iç denetçi istihdam eden işletmelere yönelik yapılmış olması da dikkate alındığında, endişe edici bir durumdur. İşletmelerde kurumsallaşma derecesinin artması ile birlikte iç denetim uygulamalarından yararlanma eğilimi artacaktır.

Anketi cevaplayan iç denetçilerin, iç denetim tanımında yer alan unsurlara büyük oranlarda katıldıkları gözlenmiştir. Bu sonuç, iç denetçiler tarafından iç denetimin doğru bir şekilde kavrandığını göstermektedir. Ancak, “Türkiye’de iç denetime yeterince önem verilmekte midir?” şeklindeki soruya iç denetçilerin çok az bir kısmı (17/116) “evet” cevabını vermiştir. Bu durum iç denetimin öneminin iç denetçiler tarafından biliniyor olmasına karşın, genel olarak işletmeler ve yöneticiler açısından iç denetimin öneminin yeterince kavranmadığını göstermektedir.

Anketi cevaplayan iç denetçiler iç denetime yeterince önem verilmeme nedenlerinden n, yöneticiler tarafından henüz gerekli bir uygulama olarak görülmediği ile alt ve üst düzey yöneticilerin iç denetim uygulamalarına direndikleri yargılarına büyük ölçüde katılmışlardır. Bir kısım iç denetçi de, ayrıca, iç denetimin işletme yöneticileri tarafından maliyet artırıcı bir unsur olarak görüldüğünü ve gelir getirici bir faaliyet olarak düşünülmediğini belirtmişlerdir. Bununla birlikte iç denetçiler “yeterince donanımına sahip iç denetçi bulunmamaktadır” yargısına büyük ölçüde katılmamışlardır. Ankete katılan iç denetçilerden 81’inin lisans, 31’inin yüksek lisans ve üçünün de doktora diplomasına sahip oldukları ve yine bunların 33’ünün SMMM, 3’ünün YMM belgesi ve 20’sinin CIA, üçünün de CFA sertifikası bulunduğu göz önüne alınırsa iç denetçilerin bu yargılarında ne derece haklı oldukları ortadadır. Ayrıca, anketi cevaplayan iç denetçilerin 79’u 40 yaşının altında ve 33’ü 40-49 yaşları arasındadır. Bu durum da gençlik ve dinamizm ile tecrübenin bir arada yer aldığını göstermektedir.

Anketi cevaplayan iç denetçiler, iç denetimin daha önemli bir hale gelmesi için işletme içi düzenlemelerde iç denetimin özendirilmesi ve işletme içi eğitimlerin artırılması

yargılarına çok büyük oranda katılmışlardır. Bununla birlikte işletmelerde iç denetim birimi oluşturulması yönünde yasal zorunluluklar getirilmesi gerektiği yargısına katılanlar çoğunlukta olmakla birlikte kayda değer bir kesim de (35/116) bu yargıya katılmamıştır. Bir kısım iç denetçi de, ek olarak, işletmelerde kurumsallaşma derecelerinin artması, TİDE gibi kurumlarca iç denetimin öneminin işletmelere anlatılması, iç denetim raporlarının yaptırım gücünün artırılması ve üniversitelerde geleceğin yöneticilerine iç denetimin önemini anlatacak yönde programlara yer verilmesi ve sertifikasyonun özendirilmesi şeklinde görüşler belirtmişlerdir. Bu sonuçlardan hareketle iç denetimin öneminin artırılması için işin yasal boyutundan ziyade, eğitime ağırlık verilerek, bilincin artırılması yönünde ortak bir görüşün olduğu söylenebilir.

### **Sonuç**

Türkiye'deki iç denetim profilini ortaya koymaya yönelik sorulara verilen cevaplar dikkate alındığında; iç denetçi istihdam eden işletmelerin büyük bir kısmında bağımsız bir iç denetim biriminin oluşturulduğu, bu birimlerde bir dizi sertifika ve belgeye sahip, tamamı üniversite mezunu olup bir kısmı da yüksek lisans ve doktora derecelerine sahip iç denetçilerin istihdam edildiği saptanmıştır. İç denetçiler üst yönetimin desteğini alarak, bağımsız bir şekilde iç denetim faaliyetlerini sürdürebilmektedirler. İç denetçilerin tamamı, çalıştıkları işletmelerdeki iç denetim uygulamalarını dikkate alarak cevaplamaları istenilen iç denetim tanımında yer alan unsurlara, büyük ölçüde katıldıkları yönünde görüş bildirmişlerdir. Bu unsurlar ve verilen cevaplar için Tablo 12'ye bakılması önerilir.

Çalıştıkları işletmeler açısından durum böyle olmakla birlikte; gerek iç denetçilere ulaşabilmek için tarafımızdan gösterilen çabalar, gerekse iç denetçilerin “Türkiye’de iç denetime yeterince önem verilmekte midir?” sorusuna verdikleri cevaplar dikkate alındığında, Türkiye genelinde işletme yöneticileri ve diğer çalışanlar tarafından iç denetime yeterince önem verilmediği gözlenmiştir. Hatta ABD ve AB ülkeleri ile mukayese edildiğinde, gerek yasal ve hukuki düzenlemeler gerekse iç denetim uygulamaları açısından geri kaldığı gözlenmektedir. Ancak SPK ve BDDK gibi kurumlar tarafından, iç kontrol ve iç denetim ile ilgili bir dizi düzenlemenin yapıldığı ve yapılmakta olduğunu görmek hukuki çerçeveden sevindiricidir.

SPK tarafından ilk olarak 30 Ocak 2003 tarihinde yayımlanan ve 2005 yılında revize edilen Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi’nde halka açık işletmelerde denetim komitesinin kurulma zorunluluğu ile birlikte yapılan denetim komitesi tanımlamasında iç kontrol sisteminin etkinliğinin gözetimi ifadesi ile, üstü kapalı bir şekilde iç denetim fonksiyonunun gerekliliği ortaya konulmuştur. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında da kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde tüm işletmeler için iç denetim fonksiyonunun kurulmasının gerekliliğine işaret edilmektedir.

Bankacılık alanında ise BDDK tarafından çıkarılan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ve “Yeni Bankacılık Kanunu” ile düzenlemeler yapılmıştır. Çıkarılan Yönetmelikte iç kontrol sistemlerinin bulunması zorunluluğu ifade edilmiştir.



Yeni bankacılık kanununda “İç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin ilgili mevzuata uygun olarak tesis edilmesi, işlerliğinin, uygunluğunun ve yeterliliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin güvence altına alınması, banka içindeki yetki ve sorumlulukların belirlenmesi yönetim kurulunun sorumluluğundadır” ibaresi ile iç denetimin önemi ortaya konulmaktadır. Ayrıca Basel Komitesince oluşturulan Basel II kriterlerinin de ülkemiz bankacılık sektöründe 2008 yılında uygulanacak olması, denetim otoritesinin gözden geçirilmesi ve bankaların sürekli gözetimi noktasında faydalı olacaktır.

Kamu kuruluşları açısından da “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” şeklinde bir yapılanmanın oluşturulmuş olması ilerisi açısından ümit vericidir. Ayrıca Türkiye İç Denetim Enstitüsü –TİDE tarafından gerçekleştirilen seminerler, eğitim ve sertifika programları ve yayınlar ile Türkiye’de iç denetim bilincinin ve uygulamalarının artmasına önemli katkılarda bulunmaktadır.

#### KAYNAKÇA

- ARGUN, Doğan ve Başak Ataman AKGÜL (1998), *İç Denetim, Türk İşletmelerinde Uygulanmasına İlişkin Bir Anket Çalışması*, Süryay, İstanbul.
- BOU-ROAD, Giselle (2000), “Internal auditors and a value-added approach:the new business regime”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.15,No.4, p.182-186.
- CARCELLO, Joseph V, Dana R. HERMANSON ve K. RAGHUNANDAN (2005), “Changes in Internal Auditing During the Time of the Major US Accounting Scandals”, *International Journal of Auditing*, Vol.9, p.117-127.
- DITTENHOFER, Mort, (2001), “Internal auditing effectiveness:an expansion of present methods”, *Managerial Auditing Journal*, 16/8 , 443-450
- IIA (Institute of Internal Auditors) (2000), “Internal Auditing:Adding value across the board”, *Corporate Brochure,IIA*.
- KAMİLOĞLU, Sinem (2003), “Merkez Bankalarında İç Denetim: Avrupa ve Amerika MB’lerinin İncelenmesi ve TCMB için bir Öneri”, *Uzmanlık Yeterlilik Tezi*, Ankara, Haziran 2003.
- KROGSTAD, J. Ridley ve L. RITTENBERG (1999), “Where we’re going?”, *Internal Auditor*, October, p.27-33.
- KWON, Ik-Whan ve Doyle W. BANKS (2004), “Factors related to the organizational and Professional commitment of internal auditors”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.19, No.5, p.606-622.
- MOELLER, Robert (2005), *Brink’s Modern Internal Auditing*, John Wiley&Sons, Sixth Edition, New Jersey.
- NAGY, Albert, L. Ve William, J., CENKER (2002), “An assessment of the newly defined internal audit”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.17,No.3, p.130-137.
- ONUR, Altay(2006), “İç Denetimlerin Önemi”, [http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=604](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=604), 06.12.2006
- PwC (2004), “Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu”, *III. PwC Çözüm Ortaklığı Platformu*, İstanbul, 22 Aralık 2004.
- SAMMER, J. (2004), “The Sarbanes-Oxley earthquake: Is it shaking up internal audit?”, *Compliance Week*, July, p.1-24.

SARENS, Gerrit ve Ignace De BEELDE (2004), “Contemporary internal auditing practices: New Roles and Influencing Variables. Evidence from extended case studies”, *Working Paper*, October 2004/273.

UYAR, Süleyman, (2005), “İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?”, *İç Denetim*, Yaz, Sayı:12, s.22-28.

UZAY, Şaban (1999), *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, SPK, Pelin, Ankara

UZAY, Şaban (2003), “İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler”, *XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitim: Eğilim ve Etkileşimler*, 21-25 Mayıs 2003, s.205-231.

UZUN, Ali Kamil (2005), “İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik”, *İç Denetim- Aysberg*, Yaz 2005, Sayı 12, s.6-16.

VENABLES, Julian ve Ken IMPEY (1988), *Internal Audit*, Butterworths, London.

YILANCI, Münevver (2003), *İç Denetim*, Osmangazi Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.