

İÇ KONTROL SİSTEMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM İÇİNDEKİ YERİ

Dr. Orhan AKIŞIK*

ÖZET

Belirli büyüklüğe ulaşmış işletmelerde finansal bilgilerin güvenilirliğini, faaliyetlerin plan ve programlara, yasal ve yönetsel düzenlemelere uygunluğunu sağlamak amacıyla oluşturulan yöntem iç kontrol sistemi olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol sistemleri, işletmelere sağladıkları yararların yanı sıra bağımsız denetim hizmetleri açısından da önemlidir. Genel kabul görmüş denetim standartlarında dış denetçilerin, denetimin planlanması aşamasında denetim çalışmasının kapsamı, uygulanacak testlerin nicelik ve nitelik yönünden belirlenmesi amacıyla müşteri firmanın iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi edinmesinin gereği vurgulanmıştır.

Son yıllarda ABD'de meydana gelen denetim yolsuzlukları, düzenlemeden sorumlu kuruluşları bazı önlemler almaya itmiştir. 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası ile borsaya kayıtlı kuruluşların üst düzey yönetimine ve bağımsız denetimle görevli dış denetçilerine, iç kontrol sistemlerinin etkin olarak çalışmasını temin etmeleri konusunda önemli sorumluluklar yüklenmiştir. Bu düzenlemelerin ülkemizde de yansımaları görülmektedir. Bu bağlamda, Sermaye Piyasası Kurulu, Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in iç kontrol sistemi ile ilgili maddelerinde değişiklikler yaparak, borsaya kayıtlı kuruluşlara iç denetim komitesi oluşturma zorunluluğunu getirmiştir. İç kontrol sisteminin etkinliğinin tespit edilmesi, iç kontrol komitesinin önemli görevleri arasında sayılmaktadır.

ABSTRACT

Internal control is described as a process adopted by business entities to ensure reliability of financial statements, efficiency and effectiveness of operations and compliance with rules and regulations. Establishing of an effective internal control system is also crucial for independent audit services. Generally accepted auditing principles require that external auditors obtain an understanding of internal control of client sufficient to plan the audit and to determine the nature, timing, and extent of tests to be performed.

Several financial frauds carried out in USA in previous years prompted authorities to take measures in order to maintain the confidence of investors in financial markets. Sarbanes-Oxley Act of 2002 brings some crucial responsibilities to managements of public companies and their external auditors. Managements of public companies are now required to assess the effectiveness of the internal control system. Parallel to these developments in USA, Security Exchange Commission (SPK) in Turkey has made some important changes in articles relating to internal control of independent audit standards. It is now mandatory for public companies to establish an internal audit department whose duty is to assess the effectiveness of internal control system.

* Massachusetts Üniversitesi – Amherst/USA

1. Giriş

Amaçları çok çeşitli olmakla beraber genel olarak her işletmenin nihai amacı bulunduğu sektörde kalıcı bir yer edinebilmek, karlılığını sürekli olarak artırmak, bir başka deyişle istikrarlı biçimde büyümesini sürdürmektir. Fakat bu nihai amaca ulaşma, büyük ölçüde, ikincil derecede öneme sahip amaçların gerçekleştirilmesindeki başarıya bağlıdır. İkincil derecedeki amaçlar arasında faaliyetlerin işletme politikasına; mesleki ve resmi kuruluşlar tarafından konulan yönetmelik ve yasalara olan uygunluğundan söz edilebilir.

İç kontrol sistemi esas itibariyle işletmelerin amaçlarına ulaşmak için geliştirip uyguladıkları organizasyon planları, iş politikaları ve yöntemlerinin bütünü şeklinde tanımlanabilir.

Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi, belirli büyüklüğe ulaşmış kuruluşlar için kaçınılmazdır. Büyüme beraberinde faaliyetlerin kontrolünü de gündeme getirecektir. Zira büyümeye bağlı olarak faaliyetlerin standartlara, yasa ve yönetmeliklere uygunluğu ile ilgili bazı zaafiyetler ortaya çıkabilir. Büyüme, aynı zamanda, çeşitli birimler arasında koordinasyonu da gerektirecektir. Yetki ve sorumlulukların tam olarak belirlenmediği, birimler arasında koordinasyon eksikliğinin olduğu işletmelerin başarılı olmaları söz konusu değildir. Öte yandan, yetki ve sorumlulukların belirlendiği, birimler arasında koordinasyonun olduğu, bir başka deyişle iç kontrol sisteminin var olduğu işletmelerde de bunun ne ölçüde etkin olduğunun, ayrıca işletme politika ve amaçlarına uygunluğunun belirlenmesi önemlidir.

Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi, işletme yönetimi ve sahipleri için olduğu kadar, bağımsız denetçiler için de önem taşımaktadır. Zira, bağımsız denetim çalışmasının planlanmasında dikkate alınan faktörlerin önde gelenleri arasında müşteri firmanın iç kontrol sistemi yer almaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, bağımsız denetim çalışmasının kalitesini olumlu yönde et-

kilemenin yanısıra, denetime harcanan sürenin azalmasına, dolayısıyla müşteri firmanın daha az ücret ödemesine de neden olacaktır.¹

Son yıllarda ABD'de ortaya çıkan denetim yolsuzluklarına bağlı olarak yapılan düzenlemeler çerçevesinde 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası, bağımsız denetim hizmetlerinde iç denetim müessesesinin ve bu bağlamda iç kontrolün önemini artırmıştır. Yasa, iç kontrol sistemlerinin yapılandırılmasında işletme yönetimlerine önemli sorumluluklar getirmesinin yanısıra, iç ve dış denetçilerin denetim hizmetinin verilmesi esnasında yakın işbirliği içinde bulunmalarını da öngörmektedir.

Bu gelişmeler paralelinde, Türkiye'de de iç kontrol sisteminin etkin çalışmasını temin etmek amacıyla, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in ilgili maddelerinde bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler, gerek iç gerekse dış denetçilerin sorumluluklarını artırmıştır.

Bu makalede, işletmelerde iç kontrol sistemi, özellikleri ve bunun bağımsız denetim çalışması üzerindeki etkisi tartışıldıktan sonra, denetim standartları içinde konunun yeri irdelenecektir.

2. İşletmelerde İç Kontrol Sistemi ve Özellikleri

Yazının giriş bölümünde iç kontrol sisteminin büyük işletmeler için zorunlu olduğunu belirttik. Bunun nedeni, küçük çaplı işletmelerde iç kontrol sisteminin ekonomik açıdan karlı olmayacağı düşüncesidir. Küçük işletmelerde iç kontrol fonksiyonu yönetim tarafından yerine getirilir. İşletme büyüyüp faaliyetler karmaşık hale geldiğinde ise, iç kontrolün işletme içinde ayrı bir birime devredilmesi gerekecektir.²

İç kontrol sistemleri ile ilgili olarak değişik modeller oluşturulmuştur. Bunlar COSO, CobiT, eSAC ve SysTrust adlarıyla bilinmektedirler.³

1 Bkz. Brown (1983), s. 444

2 Bkz. Davies (1956), s. 227

3 Bkz. Notlar (makalenin sonunda); Cangemi, Singleton (2003), s. 72-76; CobiT Overview.

Bu bölümde, iç kontrol sistemlerinin özellikleri arasında yer alan tanım, amaç ve iç kontrol sisteminde sorumluluk konularına açıklık getirilecek; ayrıca iç kontrolün Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in ilgili maddeleri çerçevesinde yeri tartışılacaktır.

2.1. Tanım

İç kontrolün tam anlamı ve kapsadığı alanlar konusunda görüş ayrılıkları vardır. Şirket yöneticileri, yasa koyucular ve düzenlemeden sorumlu mesleki kuruluşların konu ile ilgili algılamaları farklıdır⁴. Bununla beraber, tarihsel olarak bakıldığında iç kontrolü muhasebe mesleği ile ilişkili görme yönünde bir eğilimden sözedilebilir.⁵

İç kontrol modellerinin karşılaştırılması başlıklı tabloda,⁶ dört modele yer verilmiştir.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), 1995 yılında 78 No'lu Standart'la COSO modelinde yapılan tanımı benimsemiştir. Buna göre iç kontrol, finansal tabloların güvenilirliği, işlemlerin etkinliği, faaliyetlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence vermek üzere, firma yönetimi veya yönetim kurulu tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemdir.⁷

Modellerin farklılığı bir yana bırakılırsa,

iç kontrol sistemi başlıca üç temel varsayıma dayanmaktadır:

Bunların ilki, iç kontrol sisteminin bizatihi kendisinin bir amaç olmayıp, belirlenen hedeflere ulaşmada kullanılan bir araç olduğudur.⁸

İkinci olarak, iç kontrol sistemi dinamik bir yapıya sahiptir. İşletme bünyesinde zamanla ortaya çıkan bazı değişiklik ve farklılaşmalar, iç kontrol sisteminin etkinliğinin yeniden test edilmesini gerektirecektir. Bunlara örnek olarak, işletmelerin misyonlarında, personel yapılarında ve uyguladıkları muhasebe standartlarındaki değişiklikler gösterilebilir.

İç kontrol ile ilgili diğer bir varsayım iç kontrolün, finansal bilgilerin güvenilirliği, işlemlerin etkinliği, yasa ve yönetmeliklere uygunluk alanlarında sınırlı bir güvence (*reasonable assurance*) vermesidir.⁹ Bir başka deyişle, iç kontrol sistemi ne ölçüde iyi yapılandırılmış olursa olsun, vereceği güvence mutlak değildir. İç kontrol sistemi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin ve bunlara dayanak oluşturan muhasebe kayıtlarının mutlak surette doğru oldukları anlamına gelmeyeceği gibi, işlemlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluğu konusunda eksikliklerin ve zaafiyetlerin olabileceği olasılığını da ortadan kaldırmaz. İşletme çalışanlarının yanlış kararları veya karıştıkları yolsuzluklar sistemin etkin olarak çalışmasının önündeki engellerdir¹⁰. Bundan dolayıdır ki, bir işletmenin iç kontrol sistemi iyi bir biçimde yapılandırılmış olsa dahi denetçi, asgari denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.

4 Bkz. Tanki, Steinberg (1993), s. 16

5 Bkz. Final Rule: Management's Reporting and Certification of Disclosures in Exchange Act Periodic Reports

6 Bkz. Colbert, Bowen, www.isaca.org/bkr_cbt3.htm

7 Bkz. Codification of Statements on Auditing Standards (2003), s. 212; Guy, Carmichael (1999)

8 Bkz. Tanki, Steinberg, age., s. 18

9 Bkz. Simmons (1997), s. 51

10 Bkz. Roehl-Anderson, Bragg (2000), s. 30

Tablo - 1 : İç Kontrol Sistemlerinin Karşılaştırılması

İç Kontrol Sistemi / Özellikleri	COSO Modeli	CobiT Modeli	eSAC Modeli	SysTrust Modeli
Tanım	İşletmenin yönetimi, yönetim kurulu ve diğer yetkili personeli tarafından oluşturulan ve etkilenen bir yöntemdir.	İşletmenin politikaları, iş görme anlayışı ve organizasyon yapısını kapsayan bir yöntemdir.	Çalışanların oluşturduğu bir sistemdir. Yöntemler ve alt sistemlerden meydana gelir.	Tanımı verilmemiştir
Amaç	1) Güvenilir Finansal Raporlama, 2) Faaliyetlerde Etkinlik, 3) Yasa ve Yönetmeliklere Uygunluk	1) Güvenilir Finansal Raporlama, 2) Faaliyetlerde Etkinlik, 3) Yasa ve Yönetmeliklere Uygunluk 4) Tam, Doğru ve Gizli Bilgiler	1) Güvenilir Finansal Raporlama, 2) Faaliyetlerde Etkinlik, 3) Yasa ve Yönetmeliklere Uygunluk	1) Güvenilir Finansal Raporlama, 2) Yönetimin Hedeflere Ulaşabilme Başarısı
İç Kontrol Sisteminin Etkin Çalışmasından Sorumlu Taraf	Yönetim	Yönetim, İç ve Dış Denetçiler	İç Denetçiler	Dış Denetçiler
İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasından Sorumlu Taraf	Yönetim	Yönetim	Yönetim	Yönetim
İç Kontrol Sisteminin Etki Alanı	İşletmenin Bütünü	Bilgi Teknolojisi ve İşletmenin Bütünü	Bilgi Teknolojisi	Bilgi Sistemleri

2.2 Amaç

İç kontrol sisteminin özelliklerinden ikincisi amacıdır. Amaç ve kontrol fonksiyonu arasında yakın bir ilişki vardır; amaç olmadan kontrolden de bahsedilemez. Bir başka deyişle, amaç belirlendikten sonra buna ulaşmak için gerekli faaliyet ve politikaların saptanması gerekecektir. Kontrol, işte bu aşamada, politika ve prodesürlerin amacı gerçekleştirmeye ne ölçüde uygun olduklarını, yani bunların etkinliklerini ölçen bir işlev görecektir.¹¹

COSO ve eSAC modelleri arasında amaç

yönünden farklılık yoktur. CobiT modelinde ise, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerde etkinlik, yasa ve yönetmeliklere uygunluk dışında, işletme içinde üretilen bilgilerin tamlığı, doğruluğu ve gizliliğini sağlama amaçları arasında sayılmıştır. SysTrust modelinde ise, iki farklı amaca yer verilmiştir. Bunlar, güvenilir finansal raporlama ve yönetimin konulan hedeflere ulaşılmasındaki başarı derecesidir. Esas olarak, yönetim tarafından konulan hedeflere ulaşmadaki başarı derecesi diğer modellerde amaçlar arasında gösterilen faaliyetlerin etkinliğinin yanı sıra, yasa ve yönetmeliklere uygunluk ile yakından

11 Bkz. Brink, Witt (1982), s. 79

ilgilidir. Gerçekten de, yasa ve yönetmeliklerle uyum içinde olan, etkin faaliyetler hedeflere ulaşmayı kolaylaştıracaktır.

Amaçlara ulaşılması için iç kontrol sisteme gerek olmadığı genel olarak kabul edilen bir görüştür. Bir başka deyişle, iç kontrol olmaksızın da işletmeler faaliyetlerini sürdürebilirler. Bununla birlikte, iç kontrol bu konuda bir güvence, faaliyetlerin etkinliğini artıran bir unsur olarak düşünülmelidir.¹²

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Bağımsız Denetim Standartları içinde yer alan iç kontrol tanımı, AICPA'kine benzemektedir. IFAC, iç kontrolü, faaliyetlerde etkinliği sağlamaya, işletme varlıklarını korumaya, muhasebe kayıtlarında hata ve noksanlıkların önüne geçilmesine ve güvenilir finansal bilgiler üretilmesine yönelik olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulan politika ve prosürlerin bütünü şeklinde tarif etmektedir.¹³

Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC), iç kontrol sisteminin amacını diğer modellerinkinden farklı olarak daha dar çerçevede ortaya koymuştur. Bu kuruluşa göre iç kontrol sistemi, finansal bilgilerin güvenilirliğini ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasını sağlamaya yöneliktir. SEC'in koymuş olduğu amaç tanımı, bu bölümün başında belirtildiği üzere iç kontrol sisteminin tarihsel süreç içinde, esas itibarıyla, finansal tabloların doğruluğunu sağlamaya yönelik olduğu düşüncesiyle örtüşmektedir.

2.3. İç Kontrol Sisteminde Sorumluluk

İç kontrol sisteminde sorumluluk iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar, iç kontrol sisteminin oluşturulmasındaki sorumluluk ve iç kontrol sisteminin işletilmesinden kaynaklanan sorumluluktur.

Bütün modellerde, iç kontrol sisteminin oluşturulmasından sorumlu olarak işletme yönetimi gösterilmektedir. Bir başka deyişle, iç ve dış denetçilerin bu konuda bir sorumluluğu yoktur. Bu konudaki sorumluluğun münhasıran işletme yönetimine verilmesi aksi durumda, bağımsızlığın zedelenmesi endişesinden kaynaklanmaktadır. Gerçekten de, iç ve dış denetçilerin iç kontrol sisteminin oluşturulmasında görev almaları halinde bağımsızlık ortadan kalkacaktır.

Gerek Amerikan gerekse Uluslararası Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nda iç kontrol sisteminin oluşturulmasından yönetimin sorumlu olduğu belirtilmiştir¹⁴.

ABD'de 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası ile dış denetçilerin, borsaya kayıtlı şirketlerin iç kontrol sistemlerinin oluşturulmasında sorumluluk almaları yasaklanmıştır. Bu yasaklamanın temelinde yatan düşünce, iç kontrol sisteminin kurulmasının danışmanlık hizmeti kapsamında görülmesidir. Denetim hizmeti verilen müşteriye aynı zamanda danışmanlık hizmeti verilmesinin bağımsızlığı ortadan kaldıracağı belirtilmiştir. Öte yandan, bağımsız denetim veya doğrulama (*attestation*) gerektiren diğer hizmetlerin verilmediği müşterilere iç kontrol sistemi ile ilgili danışmanlık yapılması bağımsızlık açısından sakınca doğurmayacaktır.

Türkiye'de bu doğrultudaki düzenleme SPK tarafından, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in "Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar" başlıklı 11. maddesine eklenen fıkra ile yapılmıştır. Bu fıkrada, iç denetim hizmetlerinin danışmanlık hizmeti kapsamında yer aldığına işaret edilerek; denetim hizmeti verilen müşteriye aynı dönemde danışmanlık hizmeti verilmesi yasaklanmıştır¹⁵.

İç kontrol sisteminin etkin işleyişi ile ilgili sorumluluk ise, tabloda yer alan modeller içinde, yönetimin yanısıra iç ve dış denetçilere

12 Bkz. Bower, Schlosser (1965), s. 339

13 Bkz. International Standard on Auditing 400 - Risk Assessments and Internal Control Contents, 2003, s. 268.

14 Buradaki sorumluluk, sadece iç kontrol sisteminin oluşturulması ve işletilmesi alanlarına ilişkindir (bkz. Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit - AU Section 319, s. 212; International Standard on Auditing 610 - Considering the Work of Internal Audit, s. 408).

15 Bkz. Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ ile eklenen fıkra.

de verilmiştir. AICPA tarafından da benimsenen COSO modelinde bu konudaki sorumluluk sadece yönetimdedir. Yönetimin, iç kontrol sisteminin oluşturulmasının dışında, etkin olarak işleyişiyle de ilgili tüm önlemleri alması öngörülmüştür. CobiT modeliyse sorumluluğu yönetim, iç ve dış denetçiler arasında paylaşmıştır. Sorumluluğun bu şekilde paylaşılması, Sarbanes-Oxley Yasası uyarınca SEC tarafından yapılan düzenlemeyle uyumludur.¹⁶ eSAC modelinde sorumluluk münhasıran iç denetçilerindir. İç denetçiler, bilgilerin güvenilirliği ve işletme kaynaklarının etkin bir biçimde kullanımını sağlamanın dışında bilgi işlem sisteminin etkinliğini sağlama konusunda da yetkili kılınmışlardır.¹⁷ Dolayısıyla, iç denetçilerin finans ve muhasebe konularına ilaveten bilgisayar sistemleri denetimi alanında da yetkin olmaları gereklidir. SysTrust sistemi ise, iç kontrol sistemlerinin etkin çalışması konusunda sadece dış denetçilere görev vermiştir.

3. İç kontrol Sisteminin Etkinliğinin Bağımsız Denetim Çalışması Üzerine Etkisi

Küçük çaplı işletmelerde iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız denetim açısından fazla önemli olmayabilir. Büyük işletmelerde ise, iç kontrol sisteminin oluşturulması finansal kayıtların doğruluğunu ve faaliyetlerin işletme plan ve programlarına uygunluğunu sağlamak açısından kaçınılmazdır.

Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi, aynı zamanda, kaliteli bir bağımsız denetim çalışması için de önem taşımaktadır. Zira, büyük çaplı işletmelerde denetim hizmetinin verilmesi esnasında işlemlerin tümünü inceleme olanağı yok-

tur.¹⁸ Denetçi, örnekleme yoluyla kayıt ve işlemleri inceleyecektir. Etkin bir iç kontrol sistemi, incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde hata ve noksanlıkların olması olasılığını azaltmak suretiyle denetimin kalitesini artıracaktır. Bir başka deyişle, iç kontrol sisteminin etkinliği arttığı ölçüde, denetim riski azalacaktır.¹⁹ Etkin bir iç kontrol sistemi, finansal kayıtların doğru ve güvenilir olduğunun bir göstergesi olsa bile,²⁰ bu hiç bir zaman, denetçinin denetim çalışması esnasında uygulamak zorunda olduğu denetim prosedürleri ve testlerinden tamamen vazgeçmesi anlamına gelmez. Bir işletme ne ölçüde etkin iç kontrol sistemine sahip olursa olsun denetçi, asgari denetim tekniklerini uygulamak zorundadır. Bununla birlikte, denetim riskinin azalmasına paralel olarak denetim prosedürlerinin sayısında bir azalma olması muhtemeldir.²¹

Denetçi iç kontrol sisteminin çalışması ve etkinlik derecesi hakkındaki bilgiyi çeşitli kanallardan edinebilir. Bunlar arasında, işletmenin yönetici ve diğer yetkili personeli ile yapılan görüşmeler, kayıt ve belgelerin kontrolü ve faaliyetlerin gözlenmesi sayılabilir.²²

İç kontrol sistemi hakkında bilgi alınabilecek bir diğer personel grubu iç denetçilerdir.²³

Dış denetçiler, iç denetçilerden iç kontrol sistemi konusunda bilgi almanın ötesinde, bağımsız denetim hizmetinde iç denetçilerin çalışmalarından da yararlanabilirler. Ancak dış denetçilerin, denetim hizmetinde iç denetçilerle yakın işbirliği içinde olmaları, iç denetçilerin mesleki açıdan yeterlilik ve bağımsızlıklarına

16 Yasa uyarınca, yönetimin hazırlaması öngörülen iç kontrol raporunu denetim ile görevli dış denetçi tasdik edecektir.

17 Bkz. Cangemi, Singleton (2003), s. 77

18 Bkz. Houck (2003), s. 160

19 İç kontrol sisteminin etkin olarak çalıştığı işletmelerde, denetim firmasının denetim işinden dolayı karşı karşıya olduğu risk, bir başka deyişle denetim riski düşük olacaktır. Finansal tablolarda, maddi büyüklükte hata ve noksanlıkların meydana gelmesi ve bunların işletmenin iç kontrol sistemi veya denetim esnasında denetçi tarafından ortaya çıkarılmaması riski, denetim riski olarak tanımlanmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi, bu olası hata ve noksanlıkların önüne geçmesi nedeniyle denetim riskini de azaltacaktır (bkz. Taylor, Glezen, 1997, s. 426).

20 Bkz. Houck, age., s. 137

21 Bkz. Güredin (1994), s. 31.

22 Bkz. Temkin, Winters (1988), s. 90

bağlıdır. Şirket yönetimiyle yakın ilişki içinde, iç denetim komitesi ve yönetim kurulu yerine doğrudan şirket yönetimine bağlı iç denetçilerin bağımsızlıkları tartışılır hale gelecektir. Bu ise, bağımsız denetimde dış denetçilerin iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güven duymalarının ve iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmalarının önündeki en büyük engeldir.

Esasen, hem iç hem de dış denetçiler iç kontrol sisteminden değişik şekillerde sorumludurlar.²⁴ Fakat, Sarbanes-Oxley Yasası'nın çıkışıyla birlikte dış denetçilerin denetlemeye ilişkin sorumluluğu artmıştır.

4. Amerikan (US-GAAS), Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC), Uluslararası (IAS) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Denetim Standartlarında İç Kontrol Sisteminin Yeri

Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nda (US-GAAS) konu geniş bir çerçevede ele alınarak, bağımsız denetimin planlanması aşamasında, bağımsız dış denetçi tarafından müşteri firmanın iç kontrol sistemi ve bunun işleyişi konusunda yeterli bilgi edinilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.²⁵

Bu,

- olası hata ve noksanlıkların ortaya çıkabilmesine,
- finansal tablolarda maddi büyüklükte hatalara neden olması muhtemel faktörlerin belirlenmesine,
- kontrol ve denetim esnasında uygulanacak doğrulama testlerinin (*substantive tests*) planlanmasına

yardımcı olacaktır.²⁶ Zira iç kontrol siste-

minin oluşturulması ve/veya işleyişindeki bir zaafiyet, kontrol riskinin ve dolayısıyla denetim riskinin artmasına yol açacaktır.²⁷

Bununla birlikte, Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC), bağımsız dış denetçilerin, denetim hizmetlerinin verilmesi esnasında iç kontrol sisteminin çalışması konusunda bilgi edinmelerini yeterli bulmayarak, yönetim tarafından hazırlanan iç kontrol raporunu tasdik etmeleri (*attestation*) zorunluluğunu getirmiştir. Bu düzenleme, son yıllarda ortaya çıkan denetim skandallarının yatırımcılarda neden olduğu güven kaybını telafi etmek amacıyla, sorumluluğun işletme yönetimine kaydırılmasının bir parçasıdır.

Her iki düzenleme, 2002 yılı Haziran ayında çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası'na dayanmakta olup, borsaya kayıtlı şirketler için bağlayıcıdır.²⁸ Buna göre, işletme yönetimlerinin, her yıl iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda rapor hazırlayarak bunu faaliyet raporunun ekinde yayınlamaları öngörülmektedir.

İç kontrol sistemi ile ilgili düzenlemelere, Yasa'nın 103, 301, 302 ve 404. bölümlerinde yer verilmiştir.²⁹ Yasa'nın 103. bölümünde, bağımsız denetim kuruluşları tarafından kullanılacak denetim, doğrulama ve kalite kontrol standartlarından bahsedilmektedir. 301 No'lu bölümde ise, borsaya kayıtlı şirketlerin iç denetim komitesi oluşturmaları hüküm altına alınmıştır.

“Finansal Raporlamada Şirketin Sorumluluğu” başlıklı 302. bölümde, şirketin aralarında genel müdürünün de bulunduğu üst düzey yöneticilerinin, çalışanların, karıştıkları her türlü yolsuzluğu ve yanlış tasarrufları, nitelikleri ne olursa olsun, işletmenin iç denetim komitesine ve bağımsız denetimden sorumlu dış denetçileri-

23 Bkz. Colbert (2000), s. 49

24 Bkz. Engle (1999), s. 67

25 Bkz. Codification of Statements on Auditing Standards (2003), s. 217; Flag, Miller, Smith (1993), s. 48

26 Bkz. Taylor, Glezen (1997), s. 244.

27 Finansal tablolarda maddi büyüklükte hataya yol açacak bir işlemin, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenememesi veya ortaya çıkarılmaması riski, kontrol riski olarak tanımlanmaktadır (age., s. 426).

28 Bkz. Lundelius (2003), s. 15.

29 Bkz. Sarbanes-Oxley Act of 2002; Vergaert (2003)

ne rapor etmeleri hüküm altına alınmıştır. Yasa'da bu konularda üst düzey yönetimlerin sorumlu olduğu belirtilmekle birlikte, iç kontrol sisteminin etkinliğinin iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi daha uygun olacaktır.³⁰ Üst düzey yönetimler ise, iç denetçiler tarafından hazırlanacak iç kontrol değerlendirme raporlarını onaylayacaklardır. Bu düzenleme, şirketlerin üst düzey yönetimlerine önemli sorumluluklar yüklemektedir.

Yasa'nın "Yönetim Tarafından İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi" başlıklı 404. bölümünde ise, bağımsız denetim hizmeti veren kuruluşların iç kontrol raporunu tasdik edecekleri (*attestation*) belirtilmektedir.³¹ Bu konuda yazarlar arasında görüş ayrılıkları vardır. Bunların bir bölümü tasdik üzerinde diretirken, diğerleri dış denetçilerin sorumluluğunun, iç denetim komitesi tarafından hazırlanan raporun gözden geçirilmesi (*review*) ile sınırlandırılması yönünde görüş ortaya koymuştur. Kanaatimizce bu, yerinde bir görüştür. Dış denetçi, iç kontrol raporunu gözden geçirmek suretiyle iç kontrolün işleyişi hakkında bilgi edinebilecektir ki bu, denetimin planlanması için yeterlidir. Bunun dışında, dış denetçilerden, gerek iç kontrol sistemini yapılandırmalarını gerekse iç kontrol raporunu tasdik etmelerini beklemek, denetim hizmetinin gerektirdiği bağımsızlığı ortadan kaldıracaktır.³²

Bu konudaki görüş ayrılığı bir yana bırakılırsa Yasa, hem işletme yönetimlerine hem de dış denetçilere önemli sorumluluklar getirmektedir.³³ Zira Yasa'nın çıktığı tarihe kadar ki dönemde, denetimin planlanması aşamasında iç

kontrol sisteminin işleyişi ile ilgili olarak yapılan inceleme, kontrol riskini saptamaya yönelik olup; dış denetçiler için ek bir sorumluluk getirilmeyordu. Yasa'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, dış denetçilerin iç kontrol sistemini incelemelerinin ötesinde, etkinliği konusunda yönetimce hazırlanan raporu resmen tasdik etmeleri zorunluluğu getirilerek, sorumlulukları artırılmıştır.³⁴ Bir başka deyişle, bağımsız denetim hizmetine bağlı olarak iç kontrol sisteminin eskiden olduğu gibi incelenmesi, iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir görüş ortaya koymak için yeterli olmayacaktır.³⁵ Dış denetçi, tasdik için daha geniş çaplı inceleme yapmak zorundadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan bağımsız denetim standartlarında iç kontrol sisteminin, hesap bakiyelerinde veya hesapların tasnifinde ortaya çıkan ve finansal tablolar üzerinde olumsuz etkisi olabilecek yanlışlıkları zamanında ortaya çıkarmaya yönelik olduğu, iç kontrolün yetersiz olduğu durumlarda hata ve noksanlıkların ortaya çıkarılmasının güçleşeceği, bir başka deyişle kontrol riskinin artacağı belirtilerek; iyi oluşturulmuş iç kontrol sistemlerinin bile kontrol riskini tamamen ortadan kaldıramayacağı ileri sürülmüştür.³⁶

IFAC'da, aynen AICPA gibi, iç kontrol sistemini geniş biçimde tanımlamasına karşın,³⁷ bağımsız denetim hizmetinde denetçinin, sadece iç kontrol sisteminin muhasebe kayıtlarının doğruluğunu sağlamaya yönelik politika ve prosedürleri üzerinde dikkatini yoğunlaştırması gereğine işaret etmiştir. Öte yandan, işletme için

30 Bkz. Cangemi, Singleton (2003), s. 31.

31 Bkz. Audit Risk Alert - 2002/03, s. 70; Munter (2003), s. 28; CCH Business and Finance Group

32 Bkz. Companies and Auditors Clash over Internal Control Reporting; iç kontrol sisteminin kurulması danışmanlık hizmeti kapsamında görülmektedir (bkz. Inherent and Control Risk Assessments and their Impact on Substantive Procedures). İç kontrol sisteminin etkin olduğuna ilişkin raporun tasdik edilmesi, bağımsız denetim raporunda şartsız görüş (unqualified opinion) dışındaki görüşlerin zımnen dışlanması anlamına gelmektedir ki, bu denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıracaktır.

33 Bkz. Montana (2003), s. 19

34 Bkz. PricewaterhouseCoopers, Whitepaper: The Sarbanes-Oxley of 2002, s. 18

35 Bkz. McConnell Jr., Banks (2003), s. 196

36 Bkz. Inherent and Control Risk Assessments and Their Impact on Substantive Procedures, 1990

37 Bkz. International Standard on Auditing 400 - Risk Assessments and Internal Control Contents, s. 268

önemli olmakla birlikte finansal tablolar üzerinde doğrudan etkisi olmayan politika ve prosedürleri anlamaya çalışmanın gereksiz olduğunu belirtmiştir.³⁸ Örneğin, işletme tarafından üretilen mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının oluşturulmasında izlenecek politika, veya araştırma ve geliştirme faaliyetlerine harcanacak fonların belirlenmesinde izlenecek prosedür, iç kontrol sistemi içinde yer almakla birlikte, finansal tabloların hazırlanması sürecinde doğrudan etkili değildir. Dolayısıyla, denetçinin bunların etkinliğini belirlemeye yönelik bir çaba içinde olması da gerekmemektedir.

Dış denetçi, iç kontrol sisteminin etkinliğini belirlerken, iç kontrol sisteminin iki unsuru üzerinde ilgisini yoğunlaştıracaktır. Bunlar kontrol ortamı ve kontrol prosedürleridir.³⁹

Kontrol ortamı, işletme yönetimi ve sahiplerinin iç kontrol sistemi ile ilgili davranış, tavır ve eylemleri, yönetim felsefeleri, işletmenin organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların verilmesinde izlenecek prosedürler ve personel politikalarından oluşur. Kuvvetli bir kontrol ortamı, etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli olmakla birlikte yeterli değildir. Bunun için, etkin kontrol prosedürlerine gerek vardır. Kontrol prosedürleri, işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürlerin bütünüdür. Bunlar arasında işlemlerin ve belgelerin kontrolü, onaylanması, varlık ve kayıtlara yetkili personel dışındaki kişiler tarafından ulaşılmasının engellenmesi, iş bölümü, ulaşılan hedeflerin planlanan hedeflerle karşılaştırılması sayılabilir. Denetçi, denetimin planlanmasında bu politika ve prosedürlere ne ölçüde bağlı kaldığını bilmek zorundadır.⁴⁰

Ülkemizde konu, Sermaye Piyasasında

Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in 28 ve 28/A maddelerinde ele alınmıştır⁴¹

“İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi” başlıklı 28. maddede,

“Denetçi, uygulayacağı denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla, müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. Denetçi, dönem içinde zaman zaman yapacağı bu değerlendirmelere bağlı olarak, bağımsız denetim programları ile denetim tekniklerini gözden geçirir. İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve yolsuzlukların önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ve bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar.”

ifadesine yer verildikten sonra müşterinin, Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülenin dışında kendi yönetimi tarafından atanmış bir iç denetim komitesinin olması halinde, iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin;

- iç denetçilere sağlanan bağımsızlığın derecesi,
- iç denetçilerin sahip oldukları yetkiler, iç denetim raporlarında ulaşılan sonuçların

işletme yönetimi tarafından yeterince değerlendirilip değerlendirilmediği,

- iç denetimlerde yeterli sayıda ve yetkin iç denetçilerin çalıştırılıp çalıştırılmadığı,

38 Bkz. Age. 269

39 İç kontrol sisteminin unsurları arasında kontrol ortamı ve kontrol prosedürlerinin dışında risk yönetimi, bilgi ve iletişim ve gözlem yer almaktadır. Bununla beraber, IFAC, sadece kontrol ortamı ve kontrol prosedürlerini dikkate almıştır (International Standard on Auditing 400 - Risk Assessments and Internal Control Contents, 2003, s. 268-269).

40 Bkz. Codification of Statements on Auditing Standards - Including Statements on Standards for Attestation Engagements, Numbers 1 to 101 (2003), 221.

41 Bu madde, Seri X., 19 sayılı Tebliğ ile 02/11/2002 tarihinde yayımlanmıştır (bkz. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ).

- iç denetimde planlama, gözetim ve incelemelerin kapsam zamanlaması

hususları dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Değerlendirmeyi yapacak olan bağımsız denetimden sorumlu denetçilerdir. Bu hususlar arasında en önemli olanı hiç kuşkusuz, iç denetçilerin bağımsızlığıdır. İç denetçilerin, iç denetim komitesi ve yönetim kurulu yerine şirket yönetimine bağlı olması durumunda, bağımsızlık ortadan kalkacak, iç kontrol sistemi etkinliğini yitirecektir.

Tebliğ'e eklenen 28/A No lu "Denetimden Sorumlu Komiteler" başlıklı madde ile, hisse senetleri borsada işlem gören kuruluşlara, yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeli iç denetim komitesi kurması zorunluluğu getirilmiştir. İç denetim komitesine, muhasebe sisteminin çalışma biçiminin tespiti, bağımsız denetimde denetim kuruluşunun seçimi ve denetim sözleşmelerinin hazırlanması gibi görevlerin yanısıra, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliğini denetleme görevi de verilmiştir. Bütün bunlar, Sarbanes-Oxley Yasası çerçevesinde SEC'in getirdiği düzenlemelerin ülkemizdeki yansıması olarak görülebilir. Dolayısıyla, borsaya kayıtlı şirketlerin iç denetim komiteleri ve üst düzey yönetimlerinin bundan böyle iç kontrol sistemlerinin etkin olarak çalışmasından sorumlu tutulmalarına başlanmıştır. Bu düzenlemenin, şirketlerin finansal raporlarının güvenilirliğini kamuoyu nezdinde artıracığı tabiidir.

5. Sonuç

Bu makalede, iç kontrol sistemi, özellikleri ve bağımsız denetim çalışması üzerindeki etkisi iç kontrol modelleri çerçevesinde tartışılarak, iç kontrol sisteminin denetim standartları içindeki yeri incelenmiştir.

İç kontrol sisteminin varlığı, özellikle, belirli ölçüğe ulaşmış kuruluşlar açısından önemlidir. Zira işletmelerin büyümesi, faaliyetlerin kontrolünü de gerektirecektir.

İç kontrol sistemi, özellikle, finansal raporların güvenilirliğini, faaliyetlerin işletme

plan ve programlarına ve aynı zamanda yasal ve yönetsel düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yöneliktir. Fakat aynı zamanda, iç kontrol sistemi ve bunun etkinliği, bağımsız denetim hizmetlerinde denetim kuruluşu için de büyük önem taşımaktadır.

Bilindiği gibi, denetim standartlarında, denetim hizmetinin planlanması aşamasında dış denetçinin müşteri firmanın iç kontrol sisteminin çalışma biçimi hakkında yeterli bilgi edinmesinin zorunlu olduğuna işaret edilmiştir. Bununla birlikte, dış denetçinin, iç kontrol sisteminin işleyişi hakkında bilgi edinirken, bunun finansal raporlamayla ilgili yanlarını dikkate almasının yeterli olacağı; öte yandan finansal tablolarla yer alan bilgileri doğrudan etkilemeyen iç kontrol politika ve prosedürlerinin incelenmesinin gerekmediği belirtilmiştir.

Son yıllarda ABD'de ortaya çıkan denetim skandalları ve bunların yatırımcılarda yol açtığı güven kaybını telafi etmek ve sermaye piyasasında tekrar güven ortamını sağlamak amacıyla bir dizi düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenlemeler, 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası'na dayanmaktadır. Bu bağlamda, borsaya kayıtlı şirketlere iç kontrol komitesi oluşturma koşulu getirilmiştir. İç kontrol komitesi tarafından her yıl iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin olarak hazırlanacak rapor, genel müdür ve üst düzey yöneticiler tarafından onaylanarak faaliyet raporu ekinde yayınlanacaktır. Bu düzenleme, dış denetçileri de yakından ilgilendirmektedir. Buna göre, dış denetçilerin, iç kontrol raporunu tasdik etmeleri öngörülmüştür. Tasdik, dış denetçilerin iç kontrol sisteminin işleyişi konusunda bilgi edinmelerinin ötesinde, etkinliğine ilişkin görüş ortaya koymalarını gerektirmektedir. Bu, dış denetçilerin sorumluluklarını artırmıştır.

Bu gelişmelerin ülkemizde de yansımaları görülmektedir. Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Tebliği'nin iç kontrol sistemi hakkındaki maddelerinde yapılan değişikliklerle, ABD'deki düzenlemeye paralel olarak, borsaya kayıtlı şirketlerin iç denetim komiteleri oluşturmaları zorunlu hale getirilmiştir. İç denetim komitesi, iç

kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirme ile görevlendirilmiştir. Ancak, dış denetçilere, ABD'deki uygulamaya benzer biçimde tasdik yükümlülüğü getirilmemiştir. Bize göre, bu doğru yolda atılmış bir adımdır Zira, iç kontrol sisteminin dış denetçiler tarafından tasdik edilmesi, denetim hizmetinin gerektirdiği bağımsızlığı zedeleyecektir

Notlar:

Committee of Sponsoring Organizations (COSO) (Sponsor Organizasyonlar Komitesi) tarafından geliştirilen iç kontrol modeli (Internal Control - Integrated Framework), 1992'de yayınlanmıştır Komiteyi oluşturan kuruluşlar arasında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Finans Yöneticileri (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) yer almaktadır (bkz. Cangemi, Singleton, 2003, s. 72).

Control Objectives for Information Technology (CobIT) (Bilgi Teknolojisi Kontrol Amaçları) 1996'dan beri kullanılmaktadır. İşletmelerde bilgi işlem teknolojilerinin kullanımından kaynaklanan riskleri kontrol etmek amacıyla geliştirilmiştir. (bkz. CobIT Overview)

Electronic Systems Assurance and Control (eSAC) (Elektronik Sistemler Güven ve Kontrol), işletmelerde bilgisayar ortamında yapılan işlere (e-business) bağlı olarak ortaya çıkan risklere yöneliktir. Bu sistem, işletmelerin üst düzey yönetici ve denetçilerinin elektronik sistemlerin kullanımından kaynaklanan riskleri anlamalarını, değerlendirmelerini ve kontrol etmelerini sağlamak amacıyla 2001 yılında geliştirilmiştir. (Cangemi, Singleton, age., s. 76)

System Trust (SysTrust) (Güven Sistemi), 1999 yılında AICPA ve Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (CICA) tarafından geliştirilmiştir. Elektronik ortamlarda üretilen bilgilerin güvenliğini sağlamaya yöneliktir.

KAYNAKÇA

- Audit Risk Alert - 2002/03, Current Risks, Accounting, Auditing, and Professional Developments, AICPA 2002
- Auditing Standards Board, Proposed Statement on Auditing Standards, Amendment to Statement on Auditing Standards No. 95: Generally Accepted Accounting Standards, New York, AICPA 2002
- Bower, B. J., Schlosser, E. R. (1965), "Internal Control - Its True Nature", The Accounting Review, Vol. 40, No. 2, April, s. 338-344
- Brink, V. Z., Witt, H. (1982), "Modern Internal Auditing - Appraising Operations and Controls", Fourth Edition, A Ronald Press Publication, John Wiley & Sons.
- Brown, R. P. (1983), "Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions", Journal of Accounting Research, Vol. 21, No. 2, Autumn, s. 444-455
- Cangemi, M. P., Singleton, T. (2003), "Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide", Third Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- CCHBusiness and Finance Group, <http://business.cch.com/securitieslaw/news/10-15-03b.asp>
- CobiTOverview, <http://www.treadstone71.com/corpinfo/T7%20CobiT%20Overview.pdf>
- Codification of Statements on Auditing Standards (Including Statements on Standards for Attestation Engagements), Numbers 1 to 10, AICPA, 2003
- Colbert, J. L. (2000), "The Impact of the New External Auditing Standards", Internal Auditor, December, Vol. 57, No. 6, s. 46-50
- Colbert, J. L., Bowen, P. "A Comparison of Internal Controls: CobiT, SAC, COSO, SAS 55/78," ISACA, www.isaca.org/bkr_cbt3.htm
- Companies and Auditors Clash over Internal Control Reporting, IOMA's Report on Financial Analysis, Planning & Reporting, New York, September 2003, Vol. 3, No. 2, s. 2-4
- Davies, T. B. M. (1956), "Objectives of Internal Auditing", The Accounting Review, Vol. 31, No. 2, April, s. 227-233
- Engle, T. J. (1999), "Managing External Auditor Relationships", Internal Auditor, August, Vol. 56, No. 4, s. 65-69
- Final Rule: Management's Reports on Internal Control over Financial Reporting and Certification of Disclosures in Exchange Act Periodic Reports, <http://www.sec.gov/rules/final33-823htm#ia>
- Flagg, J. C., Miller, J. R., Smith, L. M. (1993), "SAS 55 and The Small Business Engagement": The CPA Journal, January, s. 48-51
- Guy, D. M., Carmichael, D. R. (1999), "Practitioner's Guide to GAAS 99 Covering all SASs, SSAEs, SSARSs, and Interpretations", John Wiley & Sons, Inc.
- Güredin, E. (1994), "Denetim", 6. Baskı, Beta Basım Yayım DağıtımAŞ, İstanbul
- Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2003 Edition (<http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2003Handbook.pdf>)

- Houck, T. P.(2003), “Why and How Audits Must Change - Practical Guidance to Improve Your Audits”, John Wiley & Sons, Inc.
- Information Systems Audit and Control Association - ISACA (www.isaca.org.)
- Inherent and Control Risk Assessments and Their Impact on Substantive Procedures, IFAC, International Auditing Guideline, No. 29, July 1990
- Lundelius, C. R. (2003), “Financial Reporting Fraud: A Practical Guide to Detection and Internal Control”, AICPA, New York, NY
- McConnell Jr., D. K., Banks, G. Y. (2003), How Sarbanes-Oxley Will Change the Audit Process”, Journal of Accountancy, September, Vol. 196, No. 3, s. 49-57
- Montana, J. (2003), “Sarbanes-Oxley One Year Later”, Information Management Journal, July/August, Vol. 37, No. 4, s. 18-20
- Munter, P. (2003), “Evaluating Internal Controls and Auditor Independence under Sarbanes-Oxley”, Financial Executive, October, Vol. 19, No. 7, s. 26-30
- Roehl-Anderson, J. M., Bragg, S. M. (2000), “The Controller's Function - The Workof the Managerial Accountant”, Second Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- SEC Implements Internal Control Provisions of Sarbanes-Oxley Act; Adopts Investment Company R&D Safe Harbor (<http://www.sec.gov/news/press/2003-66htm>)
- Sermaye Piyasasında Bağımsiz Denetim HakkındaTebliğ, www.spk.gov.tr
- Simmons, M. R. (1997), “The Standards and the Framework”, Internal Auditor, April, s. 50-55
- Tanki, F. J., Steinberg, R. M. (1993), “Internal Control - Integrated Framework: A Landmark Study”, The CPA Journal, June, s. 16-20
- Taylor, D. H., Glezen, G. W. (1997), “Auditing - An Assertions Approach”, Seventh Edition, John Wiley & Sons
- Temkin, R. H., Winters, A. J. (1988), “SAS No. 55: The Auditor's New Responsibility For Internal Control”, Journal of Accountancy, May, s. 86-98
- The Sarbanes-Oxley Act of 2002 (<http://www.law.uc.edu/CCL/Soact/soact/pdf>.)
- Vergaert, J-L. (2003), “Sarbanes-Oxley and Internal Audit in a Snapshot”, (<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>)

