

İŞLETMELERDE İÇ DENETİM FONKSİYONUNUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM MALİYETİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Yrd. Doç. Dr. Jale SAĞLAR
Çukurova Üniversitesi
İİBF. İşletme Bölümü
jsaglar@cu.edu.tr

Arş. Gör. Koray TUAN
Çukurova Üniversitesi
İİBF. İşletme Bölümü
ktuan@cu.edu.tr

ÖZET

İşletme yönetimi kontrol fonksiyonunu iç kontrol sistemi kurarak ve iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işletilmesini de iç denetim fonksiyonu gerçekleştirerek yerine getirmektedir. Kontrol fonksiyonunda oluşan zayıflıklar iç disiplini bozmakta, özellikle, önemli bilgilerin akışında aksamalara neden olmak suretiyle karar mekanizmasının işleyişini zora sokmaktadır. Bu durum, işletmenin hareket yeteneğini azaltmakla kalmayıp, genel olarak dış çevrenin, özel olarak da piyasanın güvenini sarsmaktadır. İşletme hakkında böyle bir olumsuzluğun ortaya çıkmasını önlemek bakımından işletme yönetiminin alabileceği en iyi önlemler, (1) güçlü bir iç kontrol sistemi kurmak, (2) iç denetim fonksiyonu geliştirmek ve (3) bağımsız dış denetim yaptırmaktır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Bağımsız Dış Denetim, Bağımsız Dış Denetim Maliyetinin Unsurları.

ABSTRACT

Control function at a business level, is realized by the establishment of an internal control process, where the efficiency of the internal control system totally depends on the implementation of internal audit process itself. A deficiency at a control function stage, demolishes the internal discipline, and especially retards the decision making process, via the flow of information. This altogether does not only hinder the flexibility in action taking, but also hinders the existing trust in economic environment. Under such circumstances, to avoid unwanted developments business can take the following steps. (1) Developing a strong internal control system (2) Improving the internal control process and (3) Organizing an external independent auditing.

Key Words: Internal Auditing, Independent External Auditing, Determinants of Cost of Independent External Audit.

1. GİRİŞ

İşletme yönetiminin (1) planlama, (2) örgütleme, (3) yürütme, (4) uyumlaştırma ve (5) kontrol faaliyetlerinden oluşan temel fonksiyonlarının yerine getirilmesindeki yetersizlik, işletme içinde yönetim faaliyetlerini güçleştirmekte, işletme dışında da

işletmeye karşı olan güveni ve ilgiyi azaltmaktadır. Özellikle, işletme yönetimince kontrol fonksiyonunun yerine getirilmesindeki yetersizlik, iç disiplini bozmakta, ihtiyaç duyulan bilgilerin yönetime düzenli, yeterli ve zamanlı bir şekilde ulaşmasını engellemektedir. Düzenli, zamanlı, ilgili ve yeterli bir bilgi akışının sağlanmadığı işletmelerde karar mekanizması işlememekte; bu durum işletmenin, sadece hareket yeteneğini azaltmakla kalmayıp, dış çevrenin ve piyasanın işletmeye olan güvenini de zedelemektedir.

İşletme, geleceğini olumsuz bir şekilde etkileyecek böyle bir sorunla karşılaşmamak ve planlanmış hedeflere en yüksek düzeylerde ulaşabilmek için, bir yandan kontrol fonksiyonunu işletme faaliyetleri üzerinde tam hakimiyet sağlayacak bir düzeyde yürütmek, diğer yandan dış güveni sağlamak için de bağımsız dış denetime başvurmak zorundadır.

2. İÇ DENETİM

2.1.İç Denetim Kavramı ve Tanımı

İç denetime ilişkin olarak yapılan tanımlardan biri şöyledir (Uzay, 1999:35,36): İç denetim, bir örgütte aşağıdaki elemanların olup olmadığını belirlemek için finansal ve finansal nitelikte olmayan faaliyetlerin ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik olarak değerlendirilmesine ilişkin bir süreçtir. Söz konusu elemanlar:

- Finansal ve faaliyetler bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği,
- İşletme için risklerin tanımlanması ve minimum hale getirilmesi,
- Dış düzenlemelere ve kabul edilebilir iç politika ve yordamlara uyulması,
- Yeterli standartlara uygunluk,
- Kaynakların etkin ve ekonomik kullanımı,
- Örgütsel amaçların etkin bir şekilde başarılmasıdır.

Örgüte hizmet etmek üzere onun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için örgüt içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur biçiminde ifade edilen İç denetime ilişkin olarak Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants) ve Denetim Standartları Kurulu (ASB: Accounting Standards Board) tarafından yapılan tanım da şöyledir: “İç denetim, işletmeye bir hizmet olarak muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi için yönetim veya yönetim kurulu tarafından izleme ve değerlendirme faaliyetidir”. Buna benzer bir tanım da İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 1947 yılında yapılmıştır: “ Bir örgütte hizmet gayesiyle faaliyetlerinin ve uygulamalarının değerlendirilmesi için oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme ve kontrol fonksiyonudur” (Guy ve diğerleri, 1996:857; Bou-Road, 2000:182).

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)’nın 1999 yılında yeniden düzenlediği mesleki uygulamalar yapısı çerçevesinde iç denetimi şu şekilde tanımlamıştır (Krogstad ve Rittenberg, 1999:28; Yılancı, 2006:7): “İç denetim, bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, tarafsız bir güven ve danışma eylemidir. O, bir

organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliğini değerlemek ve geliştirmek için sistematik ve disipline edilmiş bir yaklaşım getirerek organizasyonun amaçlarını başarmasına (ulaşmasına) yardım eder". Yapılan bu yeni tanımla iç denetim, tüm organizasyonun faaliyetlerinin değerlendirilmesinde ve organizasyonun yöneldiği amaçlara ulaşmasında yol gösterici bir yönetim aracı haline dönüştürülmüştür. Bu durum, Treadway Komisyonu'nun önerisiyle 16.03.1991 tarihinde yayımlanan COSO raporunda belirtilen iç kontrol anlayışı ile tam bir uygunluk göstermektedir (Uzay, 1991:9).

Geçmişte, işletmelerin sürekli denetime duydukları gereksinimin dış denetçiler tarafından karşılanması, bir yandan işin maliyetini arttırmış, diğer yandan yöneticilerin alacakları kararlara temel olacak finansal analizlerin tam ve istenilen şekilde yapılmasını büyük ölçüde zorlaştırmıştır. Bu olumsuz durumları aşmak için işletmeler iç denetim yapabilecek kişileri kadrolarına almaya başlamışlardır. Böylece, iç denetim son 50 yıl içinde gerek iş yoğunluğu gerekse faaliyetler üzerinde kazandığı etkililik düzeyi bakımından önemli bir meslek olma yolunda oldukça ileri gitmiştir (Uzay, 1999:34).

2.2. İç Denetimin Gerekliliği

İşletmeye yararlı olmak için denetim faaliyetlerini düzenli olarak gerçekleştirmek ve işletmede çalışanların sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmak iç denetimin temel amacıdır. Yönetimin bir parçası olduğu halde, örgütün faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla bağımsızlığa sahip bir mekanizma olarak faaliyette bulunan iç denetim, güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetlerini de bir arada yürütmektedir (ECIIA, 2005:27).

İşletmeye güvenilir nitelikte genel bilgiler ve gerektiğinde özel bilgiler sağlama konusunda uzmanlaşan iç denetçiler, günümüzde zamanlarının büyükçe bir kısmını yönetsel kontrol ve yönetsel başarıları izleyip, değerlendirmeler yaparak geçirmektedirler. Bu durum, her ne kadar, işletmeye ek bir maliyet yüklüyor gibi görülse de, bu amaçla yapılan harcamaların yönetimin başarısını artırıcı yönde etkilediği ispat edilmiştir (Uzay, 1999:37). İç denetimin bu yararlılığı, dinamik bir yapıya sahip olan işletmelerin uyguladıkları kontrol sistemlerinin sürekli olarak izlenmesi görev ve sorumluluğunu üstlenmesinden ileri gelmektedir. Bir işletmede iç denetime ilişkin amaçların elde edilebilmesi için; bağımsızlık, yeterli sayı ve kalitede iç denetçi, deneyim, iç denetim başkanının sahip olduğu üstün nitelikler gibi birçok önemli etmenin bir arada bulunması gerekmektedir (a.g.e.). Bu bakımdan iç denetim, amaçlarına uygun bir maliyetle ulaşması için, işletmeyi bir bütün olarak ele alıp, etkin bir iç kontrolü daima isteklendirmelidir.

İç denetimin amaçlarını ve kapsamını, doğal olarak işletmenin yapısı, büyüklük derecesi ve yönetimin bu yöndeki ihtiyaçları belirler. Söz konusu ihtiyaçları, mümkün olduğu ölçüde, işletmenin yararına olacak bir biçimde karşılamak durumunda olan iç denetim, aşağıdaki faaliyetleri yerine getirmekten sorumludur (Thomas ve diğerleri, 1991:1025):

- Muhasebe ve iç kontrol sistemini incelemek,

- Finansal bilgilerle faaliyetlere ilişkin bilgileri incelemek,
- İşletmeye finansal olmayan kontroller de dahil olmak üzere faaliyetlerin etkinliğini, verimliliğini ve yeterliliğini incelemek,
- İşletmenin iç ve dış düzenlemelere, şartlara ve mevzuata uygunluğunu incelemek,
- Belirli aralıklarda özel araştırmalar yapmak.

İç denetim fonksiyonunun uygulanma amacı, ilk zamanlarda hırsızlığa engel olmak, hataları bulmak ve yanıltmaları önlemek iken, II. Dünya Savaşı'ndan sonra bu durum değişmiş ve iç kontrolün kapsamı faaliyetlerin etkinliğini değerlendirme yönünde gelişmeler göstermiştir (Dittenhofer, 2001:443). İç denetimin amacına ulaşabilmesi için iç denetçilerin hazırladıkları raporların üst yönetim kademelerine, yani yönetim kuruluna veya denetim komitesine ulaşması ve iyi bir şekilde incelenerek değerlendirilmesi gerekir. Çünkü, işletmelerde gittikçe artan ve ağırlaşan sorunlar ile yönetim sorumluluklarının işletmelerin yararına hizmet edecek bir biçimde çözümlenmesi için buna ihtiyaç vardır.

Yönetime, geniş anlamda, denetim ve danışmanlık hizmetleri sunan iç denetçiler işletmede finansal, faaliyet ve uygunluk denetimlerini gerçekleştirirler. Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgilerin elde edildiği kayıt ortamını ve finansal raporları incelemek, hata ve hileleri bulmak ve önlemek, kayıtlarda var olarak görünen iktisadi kıymetlerin işletmede fiilen bulunup bulunmadığını saptamak finansal denetimin; işletmenin amaçlarına ulaşma yönündeki başarısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve işletme yönetiminin başarısını belirlemeye ilişkin araştırmalar da faaliyet denetiminin kapsamını oluşturur. Uygunluk denetimleri ise, iç denetçilerin temel faaliyetleridir. İç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin ölçülebilmesi için önceden belirlenmiş ölçütlere ihtiyaç vardır. Bunlar; genel kabul görmüş muhasebe kavramları, ilkeleri ve standartları, yönetim politika ve yöntemlerini içeren planlar, genelgeler ve yöneticilerin emirlerinin içeriğini oluşturan kurallardır (Kepekçi, 2004: 4-5).

Günümüzde, elektronik bilgi işleme (EBİ) denetimi gibi bazı ek denetim hizmetlerinin yanında, personel geliştirme, sözleşme denetimi, işletme dışındaki gruplarla ilişkiler de iç denetçilerin verdikleri hizmetler arasında bulunmaktadır. Diğer taraftan, ISO 9000 standartlarına uyulması sorumluluğu uluslararası işletmelerde iç denetçilerin görevleri arasındadır. İç denetimin, faaliyet denetimi veya farklı görevler üstlenmesi işletme içindeki öneminin ne denli arttığını göstermektedir. İç denetimin kapsamı IIA standartlarına göre şu konuları içermektedir (Uzay, 1999:38):

- Uygulamaların örgütün planlarına, politikalarına ve yordamlarına uygun olması,
- Uygulamaların kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olması,
- Varlıkların nasıl korunduğunun belirlenmesi,
- Kaynakların etkin ve ekonomik olarak kullanıldığının değerlendirilmesidir.

2.3. İç Denetim Bölümünün Görevleri

İç denetim biriminin misyonu, “işletmenin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için düzenlenmiş bağımsız, tarafsız güven ve danışma hizmetleri sağlamaktır” şeklinde ifade edilebileceği gibi; daha açık bir şekilde, iç denetimin ilgisini çeken ve (1) risk yönetimi, (2) kontrol, (3) kurumsal süreçler olarak adlandırılan faaliyet alanları gösterilmek suretiyle de tanımlanabilmektedir. Söz konusu misyon kapsamında iç denetim eyleminin faaliyet alanı İç Denetçiler Enstitüsü tarafından şöyle belirlenmiştir (Yılancı, 2006:108):

- Muhtemel riskler belirlenir ve yönetilir,
- Farklı örgütsel guruplar arasında olması gereken etkileşimler oluşturulur,
- Önemli görülen finansal, yönetsel ve faaliyetlerle ilgili bilgi doğrudur,
- İşgörenlerin eylemleri politikalara, standartlara, prosedürlere ve uygulanması zorunlu olan yasalara ve diğer düzenlemelere uygundur,
- Kaynaklar ekonomik olarak sağlanır, etkin bir şekilde kullanılır ve uygun olarak korunur,
- Programlara, planlara ve amaçlara ulaşılır,
- Kalite ve sürekli geliştirme, örgütün tüm kontrol süreçleri tarafından desteklenir,
- Örgütle ilgili olan önemli yasalar ve yapılan diğer düzenlemeler sürekli izlenir ve uygulanır.

İç denetim birimi, işletme yönetimince şekillendirilen ve uygulanan yukarıdaki konuların tutarlılığını ve işlerliğini güvence altına almak için gerekli çalışmaları yapar. Bu konuların dışında kalan yönetim kontrolü, kararlılık ve örgütsel imaj gibi konularda gelişme sağlamak için elde edilecek yeni fırsatlar, denetimler sırasında belirlenecek ve yönetimin uygun kademelerine raporlanacaktır (Yılancı, 2006:109).

İç denetim biriminin üstlendiği görevleri yerine getirmek üzere yaptığı denetim çalışmaları belirli bir şaaklanma ve belirgin bir açılım gösterir (www.theiia.org). Söz konusu açılıma göre, iç denetim eyleminin temel görevleri şunlardır:

- İç kontrol sisteminin uygunluğu ve etkinliği konusunda güven sağlamak,
- İşletmenin amaçlarına en iyi bir biçimde ulaşmasını sağlayacak uygun politika ve prosedürlerin saptanabilirliğini güvence altına almak,
- İşletmenin süreçlerini ve kontrol çevresini etkin bir şekilde izlemek,
- Yönetim kurulunun denetim komitesi ile uyumlu bir raporlama sürecini sürdürmek,
- İç kontrolün etkinliği ve uygunluğu konularındaki görüşleri denetim komitesine iletmektir.

2.4. İç Denetim Eylemleri

İç Denetim Enstitüsü (IIA) yaptığı son çalışmaların ışığı altında iç denetim eylemlerinin kapsamını genişletmiş ve günümüz dünya koşulları bu genişlemeyi daha da arttırmıştır. Yapılan yeni tanımlamada, iç denetimin temel fonksiyonunun “güven ve danışma”

eylemi olduğu belirtilmiştir. Bu ölçüte göre, iç denetim eylemleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır (www.theiia.org):

- İç Kontrol Denetimleri,
- Uygunluk Denetimleri,
- Hile Denetimleri,
- Faaliyet ve Yönetim Denetimleri,
- Risk Yönetimi,
- Kurumsallıkla İlgili Denetimler,
- Danışma Eylemleridir.

İç denetim fonksiyonundan beklenen yararların elde edilebilmesi için iç denetim sürecinin yönetimden destek görmesi gerekmektedir. İç denetim biriminin kendisinden destek beklediği diğer birimler: üst düzey yöneticileri, denetlenecek birim yöneticileri, orta ve alt kademe yöneticileri ve denetlenen birimin diğer çalışanlarıdır (Memiş, 2006: 111).

2.5. İç Denetçilerin Yeterliliği ve Mesleki Özeni

İç Denetçiler Enstitüsü'nün mesleki yeterlilik ve özene ilişkin 1200-1 nolu standardına göre iç denetçiler, iç denetim eylemlerini mesleki yeterlilik ve özenle yerine getirmelidirler. Bu bakımdan, iç denetçilerin, işe alınmaları sırasında denetim eyleminin gerekli kıldığı bilgiye, deneyime ve aranan diğer niteliklere sahip kişilerden seçilmesine dikkat edilmelidir. Çünkü iç denetçiler denetim eylemlerini yerine getirirken, bir yandan mesleki standartlara diğer yandan mesleğe ilişkin etik kurallara uymak mecburiyetindedirler.

İç Denetçiler Enstitüsü'nün yeterliliğe ilişkin uygulama standardı, iç denetçilerin aşağıdaki konularda belirli bir düzeyde bilgi, beceri ve yeteneğe sahip olmalarını öngörmektedir (Auditing Standards Board, 2002:180):

- İç denetim eylemlerinin yerine getirilmesi bakımından gerekli olan iç denetim standart, prosedür ve tekniklerin uygulanmasında yeterlilik,
- Finansal kaynakların ve finansal raporların denetimi için gerekli olan muhasebe kavramı, ilke ve tekniklerinde yeterlilik,
- İşletme faaliyetlerinde meydana gelebilecek olan aksamaların önemlilik derecesini saptayıp değerleyebilmek için gerekli olan yönetim ilkelerini anlayabilmedeki yeterlilik,
- Muhasebe, iktisat, ticaret hukuku, vergi, finans, kantitatif teknikler ve bilgi teknolojileri gibi temel konularda yeterlilik.

İç denetçiler rasyonel bir derecede ihtiyatlı ve yeterliliğe sahip olan bir denetçiden beklenen dikkat ve özeni gösterebilmeli, kısaca, basiretli olmalıdırlar. Burada ifade edilmek istenen dikkat ve özen hiç yanılmazlık anlamında değildir. Bu konuda ölçü, aynı veya benzer bir durum karşısında kabul edilebilir derecede tedbirli ve yeterli bir denetçinin göstereceği dikkat ve özendir. İç denetçilerin de, nihayet, bir insan olduğu

unutulmamalı ve onlardan insanüstü çabalar göstermeleri ve hiç yanılmamaları beklenmemelidir (Yılancı, 2006:112).

Zorlu ekonomik koşullar ve yoğun rekabet ortamında çalışmak durumunda olan günümüz işletmelerinde iç denetçilerden standartların üzerinde beklentiler olduğuna, dolayısıyla yüksek nitelikler taşımaları gerektiğine, iç denetim mesleğinin tekdüze olmadığına, bir iç denetçinin mesleki kariyerini geliştirebilmesi için olmazsa olmaz şartı taşıyan en az şu karakteristik vasıflara sahip olması gerektiğine işaret edilmektedir (Golloway, 2002:368):

- Yüksek derecede farkındalık,
- Hareketlilik (gezicilik),
- Esneklik,Proje odaklılık.

En önemli yönetim fonksiyonlarından biri olan kontrol fonksiyonunun yerine getirilebilmesinde iç denetçiye güvenen üst yönetim, ondan kendisinin gözü-kulağı olmasını istemektedir.

İç denetçilerin hareketli ve gezici olmaları istenir. Çünkü iç denetçilerin işletmeyi, özellikle personeli daha yakından tanması ve olaylardan haberdar olabilmesi için buna ihtiyaç vardır. İç denetim eyleminin gittikçe daha geniş bir açılım kazanması, iç denetçilerin farklı işlere kolayca uyum sağlamasını kolaylaştırır. Aynı zamanda, yeni kavramlara ve araçlara uyum sağlamaları bakımından esneklik derecelerini artırır.

İç denetim eylemi rutin bir faaliyet olmayıp, farklı projeler çerçevesinde yerine getirilir. İç denetçi bir projeyi tamamladıktan sonra, diğer bir proje üzerinde çalışır. Bu bakımdan iç denetçilerin dinamik, işbirliğine yatkın, değişik araç, kavram ve modelleri kullanabilecek bir eğitim düzeyinde olması gerekmektedir.

3. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM

3.1. Bağımsız Dış Denetim Kavramı ve Tanımı

Toplumun gelişip büyümesi, ekonomik yapının karmaşıklık derecesinin artması güvenilir bilgi elde etmenin önemini büyük ölçüde arttırmıştır. Çünkü, alınacak ekonomik kararlar doğrudan doğruya karar alma sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Şüphesiz, amaçlara uygun ve tutarlı kararlar alabilmek için yararlanılacak bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak alınacak kararlar, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını engelleyerek hem topluma hem de karar alıcıların bizzat kendilerine zarar verir. Bu bakımdan gerek yatırımcılar, gerekse karar alıcılar finansal bilgilerle işletme başarısının ölçülmesinde kullanılan bilgilerde bağımsız bir güvence ararlar.

Söz konusu güvence hizmetleri, karar alıcıların ihtiyaç duydukları bilgilerin kalitesini arttıran bağımsız ve profesyonel hizmetlerdir. Güvence hizmetleri bir taraftan bağımsız, diğer taraftan incelenen bilgiler açısından, tarafsız olmasından dolayı değerli olarak

kabul edilir (Güredin, 2007:4; Aksoy, 2006:45). Denetimde önemi gittikçe artan bir konu olarak güvence hizmetleri hem yasal düzenlemelere hem de literatüre girmiştir. Aşağıda bu konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Bilindiği gibi, müşterilerine profesyonel olarak denetim hizmeti sunan, bağımsız ve tek başına çalışan veya bir denetim firmasında görev yapan denetçiye bağımsız denetçi denilmektedir. Bağımsız denetçiler aldıkları eğitimler, kazandıkları deneyimler ve taşıdıkları bağımsız olma nitelikleri dikkate alındığında her türlü denetim faaliyetlerini yapabilecek kişiler olarak tanımlanabilir (Aksoy, 2006:72). Ancak, bu kişiler tarafından yapılan denetimlerin de kalite kontrolüne tabi tutulması istenilmiştir. Bağımsız denetimde kalite kontrolü, denetim standartlarının her bir denetimde tam olarak yerine getirilmesine yardımcı olan prosedürlerdir.

Yapılan bir denetimin kalitesi denetçinin kişisel niteliklerini de belirleyen uzmanlık, yasal düzenlemeler ve meslek ahlakına ilişkin kurallar aracılığı ile ölçülür. Denetimin kalitesini ölçen kalite kontrolü, genel olarak, yine bağımsız denetim firmaları tarafından yapılır. Bunun için firmanın kalite kontrol standartlarını daha önce belirlemiş olması gerekmektedir (Sağlar, 2003: 71).

Denetçiler tarafından verilen güvence hizmetlerinin bir çeşidi olan onaylama, denetim firmasının, başka bir tarafın sorumluluğu olan bir iddianın güvenilirliği hakkında gerçekleştirdiği bir tür güvence hizmetidir. (1) Finansal raporların denetimi, (2) finansal raporlama ile ilgili iç kontrolün etkinliğinin onanması, (3) finansal tabloların gözden geçirilmesi ve (4) geniş kapsamlı konulara uygulanabilecek diğer onaylama hizmetleri şeklinde dört çeşit onaylama hizmetlerinden söz edilmektedir (Güredin, 2007:5; Whittington ve Pany, 2006:714).

Denetim kavramı farklı kaynaklarda birbirine benzer şekillerde tanımlanmıştır. Denetim, Denetim Kavramları Komitesi tarafından aşağıdaki biçimde tanımlanmıştır:

“Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirme amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.” (Kepekçi, 2004:1,2; Güredin,11,12). Bu tanım kısa olmakla birlikte oldukça geniş bir anlama sahiptir. Tanım analiz edilecek olursa şu unsurlardan oluştuğu görülür:

- Denetim ile ilgili tüm tanımlamalarda denetimin ‘bir süreç’ olduğu belirtilmektedir.
- ‘İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar’ ifadesini taşımaktadır.
- ‘Önceden saptanmış ölçütler’ bir değerlendirme kriteri olarak kullanılmaktadır.
- ‘Uygunluk derecesi’ araştırılmaktadır.
- ‘Tarafsızca kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme’ faaliyetinde bulunmaktadır.
- ‘İlgi duyanlar’ için yapılmaktadır.
- ‘Sonuçları bildirme’ ile sona ermektedir.

3.2. Bağımsız Dış Denetimin Gerekliği

Daha önce de ifade edildiği gibi, toplumun büyümesi ve gelişmesi, ekonominin gittikçe daha karmaşık bir yapıya bürünmesi karar alıcılara ulaştırılan bilgilerin güvenilir bilgi olma niteliğini azaltmaktadır. Karar alıcıların bu konudaki endişelerinin birçok sebebi vardır ve bu konuda şunlar söylenebilir (Güredin, 2007:10; Çömlekçi, 1978:4; Gürbüz, 1995:28; Kepekçi, 2004:10-15): (1) Karar alıcılar ihtiyaç duydukları bilgileri bizzat kaynağından elde etmek ve incelemek olanağına sahip değildirler. Doğal olarak, başkalarının hazırlayıp sundukları bilgileri doğru ve güvenilir olarak kabul etmek mecburiyetindedirler. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin kasta dayanan veya kasta dayanmayan birtakım hile veya yanlışları içermesi olasılığı mevcuttur. (2) Karar alıcılar ile bilgiyi hazırlayıp sunan birim arasında çıkar çatışması söz konusu olduğunda, kaynağın bilgileri kendi çıkarları yönünde düzenlemesi kuvvetle muhtemeldir. (3) İşletmelerin büyümeleri, faaliyetlerinin gerek sayı gerekse çeşit olarak çoğalması üçüncü kişilerle olan ilişkilerin ve işlemlerin gitgide daha karmaşık bir hal almasına neden olmakta ve bu durum, kayıtlar sırasında hata yapılması olasılığının artmasından dolayı sunulan bilgilere olan güveni azaltmaktadır.

Karar alıcıların sunulan veya genel olarak açıklanan bilgilerin güvenilirliği konusundaki endişeleri, onları bu konuda bazı önlemler almaya yöneltmiştir. Çünkü, kararlarına temel olarak alacakları bilgilerin doğru olmaması ve gerçeği yansıtmaması halinde büyük bir riskle karşı karşıya kalabileceklerinin farkındadırlar.

Bu bakımdan, muhtemel riskleri bertaraf etmek için bazı önlemler almak ihtiyacı içindedirler. Karar alıcıların yapacakları ilk iş, sunulan bilgilerin güvenilirliğini araştırmak olacaktır. Ancak, böyle bir araştırma, fayda-maliyet analizi sonucunun olumlu çıkması halinde söz konusu olacaktır. Karar alıcıların bilgiye dayalı muhtemel riskleri (bilgi riski) azaltmak için kullanabilecekleri belli başlı üç olanak vardır (Güredin, 2007:10; Bozkurt, 2006:10).

Birincisi, karar alıcıların bilgiyi bizzat doğrulamalarıdır. Bunun için bilgiyi kullanmadan önce kaynağına giderek gerekli olan tüm belge ve kayıtları inceleyerek, bilginin güvenilirlik derecesini saptamaya çalışırlar. Ancak, uygulamada bu yol kolayca ve istenildiği zaman kullanılabilir bir yol değildir. Kaldı ki, bilginin kaynağı bu yönde gelebilecek bir isteği büyük bir olasılıkla kabul etmeyecektir.

İkincisi, karar alıcıların bilgi riskini bilginin kaynağı ile birlikte üstlenmeleridir. Doğal olarak, doğru ve güvenilir bilgi hazırlayıp sunma yükümlülüğü işletme yönetimine aittir. Bilgiyi kullanan taraf hatalı ve yanlış bilgilendirmeden dolayı herhangi bir zarara uğrayacak olursa, bu zararın tazmin edilmesini bilgi kaynağından talep edecek ise de, sonuçta bu yöndeki mücadelesinde, genellikle, başarılı olamayacaktır.

Üçüncüsü, karar alıcıların denetimden geçmiş bilgileri kullanmasıdır. Çünkü denetlenmiş bilgiler, özellikle finansal tablolarda sunulan bilgiler, bu konuda uzmanlaşmış kişi veya firmalar tarafından onaylanarak güvenceli bir duruma

getirilmiştir. Uygulamada karar alıcıların en çok üçüncü olanağı seçtikleri görülmektedir.

3.3 Bağımsız Dış Denetim Eylemleri

İşletmenin sahipleri ve üçüncü kişiler, doğal olarak, işletmeyi önemli hata ve hilelerden korumak amacıyla kurulan iç kontrol sisteminin etkinliğine güvenmek için yönetimden daha çok açıklama ve bağımsız dış denetçilerden de denetlenmiş finansal tablolar hakkında daha çok doğrulama istemektedirler (Kepekçi, 2004:10). Çünkü etkin bir iç kontrol sistemi işletmede oluşabilecek hata ve hileleri önlemekte kullanılabilirken henüz yeteri kadar önem kazanmadığından, bağımsız dış denetçilerin iç kontrol sistemini tanıma ve değerlendirme sorumluluğu 1972 ve daha sonra da 1988 yılında ortaya çıkmış ve dikkatler aşağıdaki konular üzerine çekilmiştir (Carmichael ve Willingham, 1989:149):

- Denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini anlamak amacıyla yapacağı testlerin kapsamını, zamanını ve yapısını belirlemelidir.
- Denetimi planlayabilmek için iç kontrol sistemini kavramalıdır.
- İç kontrol sisteminin kavranması denetim sürecinin tamamı olmayıp, sadece önemli bir parçasıdır.

Müşteri seçimi ve işin kabulü, denetimin planlanması, denetimin yürütülmesi ve denetimin tamamlanması biçiminde özetlenen denetim süreci içinde gerçekleştirilen denetim eylemi, genellikle şu aşamalardan oluşmaktadır (Whittington ve Pany, 2006:199):

- Uygun denetim planı yapabilmek için iç kontrol sisteminin etkinlik derecesinin anlaşılması, kontrol riskinin saptanması ve gerekli testlerin tasarlanması,
- Ek kontrol testlerinin uygulanması,
- Kontrol riskinin yeniden saptanması ve destekleyici testlerin tasarlanması,
- Destekleyici testlerin yapılması ve denetim eyleminin tamamlanması,
- Bir denetim görüşüne ulaşılması ve denetim raporunun yayımlanması.

3. İÇ DENETİM EYLEMİNİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

İç denetim eylemleri bağımsız dış denetimi etkilemektedir. Bu etkiyi yaratan başlıca etmenler şunlardır (Uzay, 1999:60-64):

- Bağımsız dış denetçinin iç kontrol sistemine güven duyması,
- İç denetçileri değerleyebilme olanaklarına sahip olması,
- İç denetçilerde, bir denetim elemanı olarak aranan niteliklerin bulunmasıdır.

3.1. Bağımsız Dış Denetçinin İç Kontrol Sistemine Güven Duyması

Bağımsız dış denetçiler denetim eylemini yerine getirirken, denetim yordamlarının kapsamına, zamanına ve içeriğine etki eden çeşitli etmenler üzerinde önemle

durmalıdırlar. Doğal olarak, bağımsız dış denetçilerin, iç denetçilerin denetim çalışmalarına güvenmeden önce iç denetçilerin çalışmalarını ve bizzat kendilerinin kalitesini değerlemeleri bir denetim standardı olarak 1992 yılından bu yana uygulanmaya konulmuş bir ilkedir (Uzay, 1999:60). Her ne kadar, iç denetçilerin denetim eyleminin tamamı bağımsız dış denetimin kapsamına girmese de, onların finansal tablolarla ilgili araştırmalarını dikkate alarak, aşağıdaki çalışmaları yapıp, değerlendirirler (Uzay, 1999:61):

- Önceki yıllara ilişkin denetim bilgilerini dikkate alırlar.
- İç denetçilerin risk belirleme süresine göre, denetim kaynaklarını finansal alanlara ve faaliyet alanlarına nasıl dağıtması gerektiği konusu üzerinde dururlar.
- İç denetim raporlarını incelerler.

3.2. İç Denetçileri Değerleme

Bağımsız denetçiler, iç denetçilerin ve iç denetim biriminin örgüt içindeki statülerini, mesleki standartlara bağlılığını, denetim planlarını, iç denetçilerin kayıtlara erişimini ve faaliyet alanları üzerinde sınırlamalar olup olmadığını araştırmalıdırlar. Bağımsız dış denetçi, iç denetçinin kalitesini, iç denetim biriminin yeterliliği ile birlikte değerlendirerek aşağıdaki konularda bilgiler edinmeye çalışmalıdır (Bozkurt, 2006:138):

- İç denetçilerin mesleki deneyimleri ve eğitim düzeyleri,
- İç denetçilerin mesleki ehliyetleri ve sürekli eğitimleri,
- Denetim politikaları, programları ve uyguladıkları yordamlar,
- Personel dağılımıyla ilgili uygulamalar,
- İç denetçilerin eylemlerinin incelenmesi ve gözlemlenmesi,
- Rapor, öneri ve çalışma kağıdı gibi belgelerin kalitesi,
- İç denetçilerin başarılarının kalitesi.

Bağımsız dış denetçiler iç denetim fonksiyonunun örgütsel durumuna ilişkin olarak elde ettikleri bilgileri sürekli yenilemeli, bu konudaki düşünce ve önerilerini işletme yönetimine bildirmelidirler.

3.3. İç Denetçilerde Aranılan Nitelikler

İç denetim standartlarından “200 Mesleki Yeterlilik” başlığıyla düzenlenmiş olan standart, iç denetçilerde bulunması gerekli olan nitelikleri, kısaca iç denetçilerin kalitesinin ölçülerini belirtmektedir.

Mesleki yeterliliğe sahip olmak hem bir denetçinin hem de iç denetim bölümünün birinci derecede sorumluluğundadır. Çünkü, onlardan beklenen yapacakları denetimlerin yeterli olması ve titizlikle yürütülmesidir. Bunların başarılması için iç denetçilerin kendilerinde aranan bilgi, beceri ve disiplin gibi önemli niteliklere sahip olmaları gerekmektedir. Bu nitelikler sürekli eğitimle elde edilebilir (Uzay, 1999:63).

Bağımsız dış denetçiler, iç denetim eyleminin (1) işletmenin iç kontrol yapısının anlaşılmasına, (2) kontrol riskinin belirlenmesine, (3) özel hesap kalanları veya işlem guruplarına ilişkin iddialar üzerindeki yanlışlıklar hakkında doğrudan kanıt toplanmasına olan etkilerini saptamalıdır (Root, 1991:18). Çünkü bu etkiler aşağıdaki konular bakımından oldukça büyük bir öneme sahiptirler.

- a. **İç Kontrol Yapısını Tanımada:** İşletmede uygulanan iç kontrol politika ve yordamlarını incelemek ve değerlemek iç denetçilerin temel çalışma konusu olduğu için, bağımsız dış denetçi bakımından iç kontrol yapısının tanınmasında yararlanılabilecek en önemli bilgilerdendir.
- b. **Risk Belirlemede:** İç denetim eylemleri işletmenin finansal tablolarına ilişkin risklerin belirlenmesine katkıda bulunabilir. Bağımsız dış denetçi finansal tablolarda bulunabilecek önemli yanlışlık riskini bir bütün olarak saptarken finansal tablolar aracılığıyla açıklanan iddialar üzerinde geniş bir etkiye sahip olabilecek iç kontrol yapısını, politika ve yordamlarını iyi bir şekilde tanımalıdır. Çünkü iç denetim, bir bütün olarak risk belirleme sürecini etkileyebilir.
- c. **Destekleyici Testlerde:** İç denetçiler tarafından uygulanan bazı yordamlar, belli hesap kalanları ve işlem gurupları için doğrudan kanıt sağlayabilir. Şöyle ki, bu yordamların uygulama sonuçları denetçilerin ilgili iddialar için bulgu riskini sınırlamada yararlanabilecekleri kanıtların toplanmasını mümkün kılar. 1980 yılında yapılan bir araştırmada, iç denetçiler ile bağımsız dış denetçilerin birbirlerinin çalışmalarına güven duydukları alanlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.1. Bağımsız Denetçilerin İç Denetçilere Güven Duydukları Alanlar

	Dış Denetçilerin “Evet” Yanıtı (%)	İç Denetçilerin “Evet” Yanıtı (%)
Programların hazırlanması, kayıt işi	89	49
Hesapların analizi	86	68
Şubelerde stokların gözlenmesi	86	62
Kasanın sayılması	79	53
Bütün şubelerin, bölümlerin denetimi	74	66
Stokları fiyatlandırmak	72	39
İç muhasebe kontrolün test edilmesi	72	57
Alacak hesaplarında doğrulama	67	57
Hesap kalanlarının denetimi	62	60
Asıl merkezlerde stok gözlemi	57	64
İşletmede imal edilmiş varlıkların maliyetlerinin denetimi	57	21
EBI sisteminin incelenmesi	48	43
İç muhasebe kontrolün değerlendirilmesi	38	40
Uzun dönemli borçların denetimi	26	15
Denetlenmemiş ara finansal tabloların incelenmesi	26	15
Bağımsız denetim programı ve faaliyet alanının planlanması	12	40
Şirket tutanaklarının incelenmesi	7	15

Kaynak: Uzay, 1999:66.

4. İÇ DENETİMİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM MALİYETİNİ AZALTMA YÖNÜNDEKİ ETKİLERİ

4.1. Bağımsız Dış Denetimin Maliyet Unsurları

İşletmede bağımsız dış denetim yapılabilmesi için, öncelikle, bağımsız denetçi ile müşteri işletme arasında “Bağımsız Denetim Sözleşmesi” yapılmış olması gerekmektedir. “Bağımsız Denetim Sözleşmesi, bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, bağımsız denetimin amacını ve kapsamını, bağımsız denetçinin müşteriye ve müşterinin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını ve bağımsız denetim sonunda müşteriye verilecek olan denetim raporu türlerine ilişkin hükümleri kapsar” (SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22).

Söz konusu tebliğin 5. maddesinde bağımsız denetim sözleşmesinin asgari unsurları belirtilmiştir. 2. fıkranın (g) ve (ğ) bentleri bağımsız denetim ücretleriyle ilgili olup, şu şekilde bir düzenleme yapılmıştır: “(g) Bağımsız denetimden sorumlu ekibin unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam bağımsız denetim ücreti; (ğ) Bağımsız denetimle ilgili olarak yaptırılacak mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin bilgiler.”

Maliye Bakanlığı 29.12.2007 tarih ve 26741 sayılı Resmi Gazete ile yayımladığı “2008 Yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Tarifesi”nde bağımsız denetim süresi ve ücretiyle ilgili olarak “Söz konusu denetim sözleşmeleri yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, yatırım fonları ve diğer özel denetimlerde 48 saatten az olamaz. Bu tarifenin dipnotlarında belirtilen asgari ücreti esas alınarak ücret hesaplanır” denilmiş ve dipnotunda asgari ücret 174 YTL / saat olarak gösterilmiştir. Asgari ücret tarifesinde belirtilen ücret KDV’siz ücret olup, bununla ilgili KDV ayrıca hesaplanarak toplam ücrete eklenecektir. İlan edilen denetim ücretinin asgari tutar olduğu belirtilerek, sözleşme serbestliği gereği tarafların (YMM ve Mükellef) için durumuna, iş yeri ve çalışan personel sayısı ya da faaliyet konusu gibi unsurları da dikkate alarak daha yüksek ücret kararlaştırabileceklerine işaret edilmiştir.

Maliye Bakanlığı 2009 yılı asgari ücret tarifesini de şöyle belirlemiştir: “SPK ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak muhasebe denetim işlemlerinde, 96 saate kadar standart saat ücreti (145 TL/saat) olarak uygulanır. 96 saatten sonrası için standart saat ücretinin %50’sinden az olmamak üzere ilgililerce serbestçe saptanır. Söz konusu denetim sözleşmeleri yıllık denetimlerde 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten, yatırım fonları ve diğer özel denetimlerde 48 saatten az bir süreyi kapsayamaz.” Bu ücretler katma değer vergisi hariç tutarlardır.

Denetçinin kanıt toplamının maliyetini dikkate alması haber verilmektedir. Denetim görüşünün güvenilirlik derecesini arttırmak, mümkünse %100 yapmak amacıyla çok sayıda ve pahalı kanıtların toplanması doğru görülmemektedir. Ancak, yeterli sayıda kanıt toplama maliyetin dikkate alınması hususu, pahalı olan kanıtların

toplanmasından vazgeçilmesi anlamına gelmemektedir. Denetçi bu tür kanıtların pahası ne olursa olsun onları toplayacaktır. Denetçinin göz önünde bulunduracağı nokta aynı veya yakın güvenilirlikteki kanıtları en düşük maliyetle toplamak olmalıdır (Güredin, 2007: 255).

Yukarıdaki açıklamaların bir sonucu olarak, bağımsız denetimin maliyet unsurları şu şekilde sıralanabilir:

- a) Bağımsız denetim ücreti,
- b) Toplam bağımsız denetim ücreti ile ilgili katma değer vergisi (KDV),
- c) Bağımsız denetimle ilgili olarak bağımsız denetçinin önemli gördüğü kanıtların toplanması için yapılan harcamalar.

4.2. İç Denetimin Bağımsız Dış Denetim Maliyetini Azaltma Yönündeki Etkileri

Bir işletmede güçlü bir iç kontrol sisteminin ve dolayısıyla güçlü bir iç denetim fonksiyonunun var olması bağımsız denetçinin yapacağı maddi denetimler sırasında uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını doğrudan etkiler. İç kontrol sistemi ve onun bir fonksiyonu olan iç denetimle ilgili değerlendirme sonucuna göre bağımsız denetçi maddi denetim sırasında hangi denetim tekniklerine başvuracağına karar verir. Örneğin; banka hesaplarının denetiminde bağımsız denetçi kural olarak bankalarla yapılan mutabakatları inceler. Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemine ve iç denetim fonksiyonuna ilişkin olarak daha önce yaptığı inceleme ve değerlendirme sırasında nakit işlemleri ile ilgili tutarsızlıklara rastlamamış ise, müşteri işletmenin hazırlamış olduğu yıl sonu mutabakatını sadece gözden geçirmekle yetinebilir. Aksi halde, bankalardan doğrudan doğruya kendisine gönderilmek üzere banka hesap özetlerini isteyecek ve bilanço tarihi itibarıyla yeni bir banka mutabakatını bizzat hazırlayacaktır (Güredin, 2007: 348).

Bağımsız dış denetçinin iç kontrol soru kağıtları aracılığıyla saptamış olduğu güçlü bir iç kontrol sistemi ve etkin bir iç denetim fonksiyonu denetim tekniklerinin uygulanma zamanını da etkiler. Şöyle ki; satış işlemleri ile ilgili iç kontrolün ve iç denetimin etkin olması durumunda gerek satış, gerekse alacaklara ilişkin hesapların denetimi kapanış gününden önceki bir tarih itibarıyla yapılabilir (Güredin, 2007:348).

Aynı şekilde, güvenilir bir iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonunun varlığı bağımsız denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin (1) sayısını ve (2) ayrıntı derecesini de etkiler.

Bağımsız dış denetim ücretinin tespit edilmesi sırasında, işletme yönetimi güçlü iç kontrol sistemi ve etkin iç denetim fonksiyonuna dayanarak yapılacak pazarlıkta önemli bir avantaj elde edecektir. Bu avantaj, bağımsız dış denetim ücretini asgari denetim ücretine yaklaştırma yönünde etkili olacaktır.

Bağımsız dış denetim ücretinde sağlanan indirim Katma Değer Vergisi'nde de bir azalışa sebep olacaktır.

Etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonu aracılığıyla işletmede kurulan düzen ve disiplin bağımsız denetçinin gereksinim duyduğu her çeşit kanıt kolayca toplayabilmesini mümkün kılacağından kanıtların toplanması sırasında yapılabilecek giderler de asgari bir düzeye indirilmiş olacaktır.

5. SONUÇ

İç denetim, mali nitelik taşıyan faaliyetler ile mali nitelik taşımayan faaliyetlerin incelenerek değerlendirilmesinin yapıldığı bir denetim türü olup, işletme içinde kurmay görevi üstlenmiş kişiler olan iç denetçiler tarafından yapılır. İç denetim, aynı zamanda, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçerek yapılmakta olan kontrolleri değerlendirir. Bu tür fonksiyonları sebebiyle çok önemli bir iç kontrol aracı olarak ön plana çıkar.

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan veya bir denetim şirketinde görev yapan kişilerdir. Bunlar da, aynen, avukatlar ve doktorlar gibi serbest meslek mensubu kişiler olup, yaptıkları denetim karşılığında ücret alırlar.

Bağımsız denetimle ilgili asgari ücret Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilmiştir. Ancak, taraflar işin durumu, iş yeri veya çalışan personel sayısı ya da faaliyet konusu gibi unsurları dikkate alarak daha yüksek bir ücret belirleyebilirler.

Taraflarca kararlaştırılan ücret + katma değer vergisi + kanıt toplama giderlerinden oluşacak toplam maliyet, işletmenin durumuna göre, yüksek bir meblağ olabilir. Şayet, işletmede güçlü bir iç kontrol sistemi ile bunun bir elemanı olan güçlü bir iç denetim fonksiyonu varsa, bağımsız dış denetim maliyetinde önemli bir indirim elde edilebilir.

KAYNAKÇA

- AICPA, American Institute of Certified Public Accountants.
AKSOY, Tamer (2006), Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, Ankara.
ASB, American Standart Boards.
BOYNTON, William C. ve Walter G. KELL (1996), Modern Auditing, John Willey and Sons Inc., New York.
BOZKURT, Nejat (2006), Muhasebe Denetim, ALFA Yayınları, İstanbul.
CARMICHAEL, Douglas R. ve John J. WILLINGHAM (1989), Auditing Concepts and Methods, McGraw-Hill Inc., New York.
ÇÖMLEKÇİ, Ferruh (1978), Muhasebe Denetimi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir.
DITTENHOFER, Mort (2001), "Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods", Managerial Auditing Journal, 16/8, 443.
ECIIA, (European Confederation of Institute of Internal Auditing) (2005), "Avrupa'da İç Denetim", Konum Raporu, Şubat 2005, TİDE tarafından Türkçe'ye Çeviri.
GOLLOWAY, David (2002), Internal Auditing, A Guide for the New Auditor, 2. B., AII, U.S.A.

- GUY, Dan M., C. Wayne ALDERMAN, Alan J. WINTERS (1996), Auditing, The Dryden Press, New York.
- GÜRBÜZ, Hasan (1995), Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul
- GÜREDİN, Ersin (2007), Denetim ve Güvence Hizmetleri, Arıkan Yayınları, İstanbul.
- KELL, Walter G., William C. BOYNTON, Richard E. ZIEGLER (1989), Modern Auditing, Wiley and Sons Inc., New York.
- KEPEKÇİ, Celal (2004), Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- KROGSTAD, J. Ridley ve L. RITTENBERG (1999), “Where We’re Going?”, Internal Auditors, October.
- MEMİŞ, Mehmet Ünsal (2006), “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye’deki Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması”, (Basılmamış Doktora Tezi), Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- MESSIER, William F. (2000), “Auditing and Assurance Services”, McGraw-Hill Inc., New York.
- MESSIER, William F., Steven M. GLOVER, Douglas F. PRAWITT (2006), Auditing and Assurance Services, Mc-Hill Inc., New York.
- ROOT, Steven J. (1991), Internal Auditing Manuel, Gorham and Lamont, New York.
- SAĞLAR, Jale (2003), “Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları İle Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması”, (Basılmamış Doktora Tezi), Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- SPK., (2003), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Seri:X, No:22.
- THOMAS, C. William, Bart H. WARD, Emerson O. HENKE (1991), Auditing: Theory and Practice, Pws-Kent Inc., Florida.
- UZAY, Şaban (1999), İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Pelin Yayınları, Ankara.
- YILANCI, Münevver F. (1992), İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Değerlendirilmesinin Denetim Karar Sürecindeki Yeri, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:631, Kütahya.
- YILANCI, Münevver F. (2006), İç Denetim, Nobel Yayınları, Ankara.
- WHITTINGTON, Ray O., Kurt PANY (2006), Principles of Auditing and Other Assurance Services, Irwin Mc-Hill, New York.