

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**TİCARİ İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SİSTEMİ VE KARLILIK: BİST
100'DE YER ALAN FİRMALAR ÜZERİNDE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

LÜTFİ EMİRMAHMUTOĞLU

**GAZİANTEP
KASIM 2017**

T.C
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**TİCARİ İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SİSTEMİ VE KARLILIK: BİST
100'DE YER ALAN FİRMALAR ÜZERİNDE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

LÜTFİ EMİRMAHMUTOĞLU

Tez Danışmanı: Yrd.Doç.Dr. Erkan ALSU

GAZİANTEP
KASIM 2017

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**TİCARİ İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SİSTEMİ VE KARLILIK: BİST
100'DE YER ALAN FİRMALAR ÜZERİNDE BİR UYGULAMA**

Lütfi EMİRMAHMUTOĞLU

Tez Savunma Tarihi: 06.11.2017

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı


Doç.Dr. Zekiye ANTAKYALIOĞLU

SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans/Doktora tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylarım.


Prof.Dr. Arif ÖZSAGIR

Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımda (tarafımızca) okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans/Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.


Yrd.Doç.Dr. Erkan ALSU
Tez Danışmanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans/Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:
(Unvanı, Adı ve SOYADI)

Doç.Dr. Mahmut YARDIMCIOĞLU

Yrd.Doç.Dr. Erkan ALSU

Yrd.Doç.Dr. Ahmet AKÇAN

İmzası




ÖZET

TİCARİ İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SİSTEMİ VE KARLILIK: BİST 100'DE YER ALAN FİRMALAR ÜZERİNDE BİR UYGULAMA

EMİRMAHMUTOĞLU, Lütfi

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd.Doç.Dr. Erkan ALSU

Kasım 2017, 206 Sayfa

Ülkemizde iç denetim 1990'lı yılların başında büyük ölçekli işletmeler tarafından kullanılmaya başlanmış ve sistem olarak benimsenmiştir. İlk başlangıç noktası ise mali denetim ve uygunluk denetimi olmuştur. Gelişmiş ülkelerde yıllar öncesinde kurulan bu sistemler sayesinde küçük işletmelerin daha güvenli ve daha karlı bir şekilde büyümelerini sağlamış ve hızlandırmıştır. Bu çalışmada; ülkemizde ki ticari işletmelerin iç denetim sistemini neden kullanmaları gerektiği ve iç denetim sisteminin nasıl kurulacağı ile bunun finansal karlılık üzerine etkileri incelenerek önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır. Buna ek olarak ekonominin temelini oluşturan ticari aile işletmeleri için risk analizi haritası oluşturulurken iç denetimin faydaları vurgulanmış, geleceğinin büyük işletmelerinin mali yapısının temelini nasıl oluşturulacağı irdelenmiştir.

Anahtar kelimeler: İç Denetim, Karlılık, Risk Analizi, Yönetim Sistemi, Denetim, Finansal Yönetim.

ABSTRACT**INTERNAL AUDIT SYSTEM AND PROFITABILITY OF BUSINESS FIRM:
A RESEARCH ON THE COMPANIES IN BIST 100**

EMIRMAHMUTOĞLU Lütfi

Master Thesis, Department of Business Administration

Supervisor: Yrd.Doç.Dr. Erkan ALSU

November 2017, 206 Pages

In our country, the bigger firms established internal audit system at the beginning of 1990s and adopted the organization system. The first beginning point is financial audit and compliance audit. Due to these systems established in the advanced countries many years ago, small firms have grown safer and more profitable. In this study, it is not only analysed why firms need to use internal audit, how the system can be built but also it proposes some advice according to the effects on financial determination. In addition, in order to prepare the risk analysis maps for the economical fundamentals, Small and Medium Sized Enterprises and family firms, the benefit of internal audit is emphasized and it is examined how to build the basis organization structure for the future big firms.

Keywords: Internal Audit, Profitability, Risk Analysis, Management System, Audit, Financial Management

ETİK BEYAN

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Lütfi Emirmahmutoğlu

06.11.2017

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ETİK BEYAN.....	iii
ŞEKİLLER LİSTESİ	vi
TABLolar LİSTESİ.....	vii
KISALTMALAR	viii
ÖNSÖZ	viii
BİRİNCİ BÖLÜM	1
1.1. GİRİŞ	1
İKİNCİ BÖLÜM.....	11
2.1. KURAMSAL ÇERÇEVE VE LİTERATÜR ÖZETLERİ	11
2.1.1 İç Kontrol'ün Tanımı	11
2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Gelişimi	13
2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri.....	14
2.1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	18
2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Önemi	19
2.1.6. İç Kontrol Sisteminin Nitelikleri.....	20
2.1.7. İç Kontrol Çeşitleri.....	22
2.2. İÇ DENETİMİN TANIMI	23
2.2.1 İç Denetimin Kapsamı	26
2.2.2 İç Denetim Türleri.....	29
2.2.3. Etkin Bir İç Denetim Yapılması İçin Gerekenler.....	31
2.2.4. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Etik Kuralları	32
2.2.5 Türkiye İç Denetim Standartları	33
2.2.6 Uluslararası İç Denetim Standartları.....	33
2.3 İÇ DENETİM SİSTEMİNİN AMAÇLARI.....	51
2.3.1 İç Denetim Sisteminin Temel Amaçları.....	51
2.3.2 İç Denetim Sisteminin Genel Amaçları	51
2.3.3 İç Denetim Sisteminin Özel Amaçları	52
2.4 TÜRKİYE DE İÇ DENETİM SİSTEMİN KURULMASI VE SÜRECİ	52
2.4.1 Kamuda İç Denetim Sisteminin Kurulması	52
2.4.2 Özel Sektörde İç Denetim Sisteminin Kurulması	55
2.5 İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL ARASINDA Kİ FARKLILIKLAR	56
2.6 TÜRKİYEDE BAĞIMSIZ DENETİM ve GELİŞİM SÜRECİ	59
2.7 BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI.....	64
2.7.1 Bağımsız Denetimin Amacı Ve Kapsamı	65
2.7.2 Bağımsız Denetimin Temel Unsurları	66
2.7.3 Bağımsız Denetimin Önemi.....	67
2.7.4 Bağımsız Denetim Süreci.....	70
2.7.5 Bağımsız Denetim Standartları	71
2.7.6 Bağımsız Denetçi Rapor Görüşleri	73
2.8. KÂRLİLİĞİN TANIMI VE YASAL DAYANAĞI.....	76

2.8.1 Kârlılık Üzerine Finansal Rasyolar.....	79
2.8.1.1 Aktifin kârlılığı.....	79
2.8.1.2 Öz kaynak kârlılığı.....	79
2.8.1.3 Net kâr marjı.....	80
2.8.1.4 Bütüt kar marjı.....	80
2.8.1.5 İş hacmi karlılığı.....	81
2.8.1.6 Ekonomik karlılık oranı.....	81
2.8.1.7 Faiz ödeme oranı.....	82
2.8.2 İşlemler Açısından Kârlılığın Rolü Ve Önemi.....	82
2.8.3 Kârlılığın Girişimciler Açısından Önemi.....	84
2.8.4 İşletme Kârlılığını Artıran Faktörler.....	85
2.8.5 Kârlılık Açısından İç Denetimin Organizasyon İçinde Ki Yeri.....	87
2.9 İÇ KONTROL İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİNİN KÂRLILIK ÜZERİNE ETKİLERİ.....	89
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	90
3.1 METERYAL VE YÖNTEM.....	90
3.1.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	90
3.1.2 Araştırmanın Kapsamı.....	91
3.1.3 Araştırmanın Yöntemi.....	91
3.1.4 Araştırmanın Hipotezleri.....	91
3.1.5 Araştırmanın Çalışma Evreni.....	91
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	93
4.1 BULGULAR VE TARTIŞMA.....	93
4.1.1 Ticari İşletmelerde İç Denetim Sistemi ve Karlılık Üzerine Etkileri ile BIST 100'de Yer Alan Firmalar Üzerinde Bir Araştırma.....	93
4.1.1.1 Araştırma Verilerinin Yapısı.....	93
4.1.1.2 Araştırma Verilerinin Analizi.....	93
4.1.1.3. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular.....	95
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	98
KAYNAKÇA.....	102
EKLER.....	108
ÖZGEÇMİŞ.....	x
VITAE.....	x

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Coso İç Kontrol Modeli (Coso Küpü).....	15
Şekil 2: Coso İç Kontrol Unsurları (Coso Piramidi)	16



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Denetimin Tarihsel Gelişimi	5
Tablo 2. İç Denetim Ve İç Kontrol Farklılıkları.....	57
Tablo 3. Bağımsız Denetim Standartları	71
Tablo 4. İşletme Karlılığını Etkileyen Faktörler	86
Tablo 5. BİST 100 Sektör Örneklem Yapısı	112
Tablo 6. Finansal Karlılık Performansı Değerleme Soruları.....	113
Tablo 7. Araştırmanın Değişkenleri	114
Tablo 8. Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler	115
Tablo 9. Pearson Korelasyon Matrisi	115
Tablo 10. Regresyon Analizi	116

KISALTMALAR

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Birliği
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BİST	: Borsa İstanbul
BM	: Birleşmiş Milletler
CIA	: Uluslararası İç Denetçi Belgesi
COBİT	: Bilgi Sistemleri Kontrol Modeli
COCO	: Kanada İç Kontrol Modeli
COSO	: Uluslararası İç Denetim Standartları ve Destekleyici Kurumlar
ECA	: Avrupa Sayıştay
ECIIA	: Avrupa İç Denetçiler Konfederasyonu Enstitüsü
FCPA	: Yolsuzluk Kanunu (ABD)
FEI	: Finansal Yöneticiler Enstitüsü
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
IIA	: Uluslararası İç Denetim Enstitüsü
IMA	: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
IMF	: Uluslararası para Fonu
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu
İSMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
KOBİ	: Küçük ve Orta Boy İşletme
MÖ	: Milattan Önce
NATO	: Kuzey Atlantik Pakı Teşkilatı
OECD	: Avrupa Ekonomik İş Birliği Örgütü
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartı
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDEKS	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeciler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ÖNSÖZ

Denetim olgusu milattan önce 3500 yıllarında Mezopotamya uygarlığına kadar uzanan bir geçmişe sahiptir. Ticari hayatın insan yaşamında var olması ile yapılan alışverişlerin doğruluğunu kontrol etmek amacı ile yapılan çalışmalarla başlamış ve yıllar itibarı ile gelişerek günümüzde ki modern halini almıştır. Yapılan bu çalışmada bilimsel yöntemler yardımı ile ticari işletmeler açısından denetim ve karlılık arasında ki ilişki incelenmiştir. Çalışmanın örneklem yapısı BİST 100 de yer alan firmaların finansal verileri ve faaliyet raporlarında ki bilgilerden oluşmaktadır. Bu verilere dayanarak toplam 83 firmanın SPSS analiz yöntemi kullanılarak finansal karlılık performans analizi ortaya konmuştur. Ayrıca bu verilere dayanarak Pearson Kolerasyon Matrisi ve Regresyon analizi yöntemleri kullanılmıştır.

Yüksek lisans tez çalışmamda bana tez danışmanı olarak destek olan hocam Yrd.Doç.Dr Erkan Alsu'ya katkılarından dolayı teşekkür ederim. Gerek bilgi paylaşımı, gerekse kaynak seçiminde doğru yönlendirmesi ve desteği benim için büyük bir imkân olmuştur. Hayatıma değer katan ve eğitim hayatım boyunca benden desteğini hiç esirgemeyen babama sonsuz teşekkür ederim. Yüksek lisans çalışmama başladığım günden itibaren yanımda olan aileme, eşim Özlem, çocuklarım Batu ve Yağız'a benden desteklerini esirgemedikleri için sonsuz teşekkür ederim.

Lütfi EMİRMAHMUTOĞLU
Kasım, 2017

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. GİRİŞ

Türkiye İç Denetim Enstitüsü resmi internet sitesinde yayımladığı bilgilere göre, Dünyada denetim uygulamalarına ihtiyaç ticari işletmelerin ekonomik büyüklüklerinin hızla gelişmesi ve doğruluğuna şüphe edilmeyecek tablolara ihtiyaçtan dolayı doğmuştur. Hızla gelişen teknoloji ve bilgisayar sistemlerinin ticari hayata girmesi ve muhasebe sistemlerine entegre olması ile kayıt sistemi ve bilgilere erişim kolaylaşmıştır. Ekonomik ölçekli işletmeler için de üst yöneticiler için finansal tablolar bir yol gösterici olarak değerlendirilmekte ve bu bilgiler ışığı altında ileriye yönelik yatırım ve strateji kararları alınmaktadır. Bir işletmenin sürdürülebilir ve karlı olması için ise doğru yönetilmesi gerekmektedir. Günümüz de birçok işletme kurumsallaşmak için dışardan danışmanlık hizmeti almakta ve geleceğe yönelik organizasyon şemasını şekillendirmeye çalışmaktadır. Kurumsallaşmanın temelinde ise dört temel prensip bulunmaktadır. Bunlar adillik, sorumluluk, hesap verilebilirlik ve şeffaflıktır. Bu bağlamda işletmelerin bu dört temel unsurunu iç denetim ve iç kontrol birimleri oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle kurumsallaşmaya giden yol iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin kurulmasından geçmektedir (www.tide.org.tr).

Tarihsel olarak denetim işlemi MÖ 3500 yıllarında Mezopotamya uygarlığına kadar gitmektedir. Bu dönemde bulunan mali kayıtlarda rakamların yanına koyulan işaretler bir tür doğrulama işlemi olarak değerlendirilmekte ve kontrol kavramının bu şekilde ortaya çıktığı tarihçiler tarafından savunulmaktadır. Bundan sonraki dönemde ise Antik roma da hesapları dinlemek için memur görevlendirilmiş ve bu yöntem ile kendi kayıtları ile diğer kayıtların karşılaştırılması sağlanmıştır. Hesapları dinleme görevi de Latince “auditus” (a hearing-dinleme) kelimesinden doğmaktadır.

Modern iç denetim sisteminin doğuşu ise Amerika Birleşik Devletlerinde ikinci dünya savaşından sonra olmuştur. Hızla büyüyen ekonomik sistemde muhasebe kayıtlarının kontrolü ve finansal raporların doğruluğunun incelenmesi için kurulmuş ve önemi anlaşılmıştır.

1941 yılında ise Victor Z. Brinks'in yazdığı "Modern Internal Auditing" kitabı ile çağdaş mesleki yönetim felsefesine uygun ilk mesleki çalışma yayımlanmıştır. İç denetimin dünya genelinde kurumsal kimlik kazanması ise 1941 yılında ABD' de IAA (The Institute Of Internal Auditors) Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün kurulması ile olmuştur. Kurum ilk olarak 1978 yılında ilk "Genel Kabul Görmüş İç Denetim Standartları" yayımlanmıştır.

IAA (The Institute Of Internal Auditors) Uluslararası İç Denetim Enstitüsü dünya genelinde iç denetim standartlarını ve etik kuralları belirleyen bununla ilgili güncellemeleri yaparak ülkeler arası iletişimi sağlayan bir kurum olarak görev yapmaktadır. Kuruma üye olan ülkeler ile düzenli olarak işbirliği içerisinde eğitim ve sertifika programları düzenleyerek iç denetçi yetiştirilmesine ve sistemin gelişimine standartlarına katkı sağlamaktadır. Ülkemiz de ise; AB uyum süreci ile başlayan ve IAA bağlı olarak faaliyet gösteren TİDE Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün kurulması ile başlamıştır. Kurum 14 Aralık 1994 te kurulmuş ve 15 yıldır hizmet vermektedir. Kamu alanında ise Maliye Bakanlığı bünyesinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu 5018 sayılı Kamu mali yönetim ve kontrol kanununa dayalı olarak kurulmuş olup kamu iç denetim sistemi uygulama ve esasları ile ekonomik hayatımıza girmiştir. İç denetimin önemi ilk kez Amerika Birleşik Devletleri'nde daha sonra ise Avrupa Birliği ve gelişmiş ülkelerde anlaşılmış daha sonrasında ise AB uyum yasaları ile 1999 yılında Helsinki Zirvesi kapsamında aday ülke olarak kabul edilmemizin beraberinde ekonomik hayatımıza girmiştir.

Denetim faaliyeti dünyada ve ülkemiz de kurumlar tarafından belirlenen ilke ve standartlara göre gerçekleştirilen bir güvence sistemi olarak uygulanmaktadır. Denetimci olarak ifade edilen kişiler mesleki etik kuralları benimsemiş ayrıca mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kanunlarca belirlenen eğitim fakültelerini bitirerek, sınavları kazanmış olan kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu yöntem ile denetimde kalite standartları yaratılması hedeflenmiştir.

Çavuşoğlu (1996) çalışmasında, denetimin önemini tam anlayabilmek için, önce Dünyada nasıl başladığını, neden ihtiyaç duyulduğunu ve tanımının eksiksiz bilinmesi gerekir. Dünyada iç denetim, kavramı ilk defa özel sektörde kullanılmıştır. 1941’de Uluslararası İç Denetim Enstitüsü’nün kurulmasıyla (IIA) kurumsal yapıya kavuşturulmuş ve bu kavram kamu alanında 1980’lerde Anglo-Sakson ülkelerinde uygulamaya koyulmuştur. Küresel boyutta iç denetime ilişkin koşullar ve uygulamalar Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA)’nce, iç kontrolle bağlantılı belirli koşullar ve uygulamalar COSO (Commitee of Sponsoring Organizations) ve dış denetimle ilgili koşullar ve uygulamalar ise INTOSAI tarafından geliştirilip güncellenmektedir. İç denetim Avrupa Birliği Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, BM, NATO, OECD ve Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası örgütler aracılığı ile gerek uygulanma konusunda, gerekse üyesi olan ülkelere denetim mekanizması olarak örnek gösterilmektedir. Özellikle Avrupa Birliği aday ülkelerinde, kamu idaresinde hesap verilebilirliğin ve finansal açıdan şeffaflığın gerçekleştirilmesi için etkin bir iç denetim mekanizmasının meydana getirilmesi gerekliliği doğmuş ve bu ülkelerin yasaları kapsamında sorumluluk ve yetki alanları çizilmiş iç denetçilik faaliyetleri güçlü bir düzleme yerleştirilmiştir (Çavuşoğlu, 1996:20).

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere iç denetim tüm dünya ülkelerin de bir standart ve güvence sistemi olarak kabul edilmiş, hem kamu kurumların da hem de özel sektörde bir zorunluluk halini almıştır. Uluslararası kurumlar ise bu denetim sisteminin benimsenmesinde önemli bir rol üstlenmişlerdir. İç denetim birimi üretim ve hizmet sektörü ile kamu kurumlarında, işletme yönetim sistemi oluşturulurken hiyerarşik düzen içinde kendiliğinden yer alması gereken önemli bir birimdir. Bu birim sayesinde işletmelerin her alanında otokontrolünün sağlanması, mevcut durumun raporlanmasına ve böylece risklerin minimize edilmesine olanak sağladığı için birçok yönetsel problem ortadan kalkmaktadır. Ayrıca maksimum verimlikte çalışan, karlı, etkin ve şeffaf işletmelerin temelini oturtulmasın da ana yolun iç denetim uygulamaları olduğu anlaşılmakta ve kurumsallaşma sürecinde işletmeye olan katkısı bu cümleler ile anlaşılmaktadır.

Mercan (2012) çalışmasında, çağımızda firmaların devamlılığı sosyal sorumluluk, güven, bağlılık, imaj ve iş etiği gibi kavramların algılanması ile sürdürülmesi esasına dayanmaktadır. İç denetim ise özellikle bu kavramların kurum kapsamında yer almasını ve kontrolünü gerçekleştirecek standartların meydana

getirilmesine sağlayacak yapılardandır (Mercan vd., 2012:175). Bu gibi nedenlerle iç denetim aldatmalarına yönelik en fazla tercih edilen mekanizmalardan biri olmuştur.

Kandemir (2012) çalışmasında, iç denetim, iç kontrol etkenlerinden olan izleme ve gözlem unsurları kapsamında ele alınmakta ve kurumlarda erken uyarıcı işlevi bünyesinde iç kontrollerin, olası tehlikelerin ve yönetim aşamalarının etkin ve aktifliğini süregelen bir biçimde ele alarak kurumların hedeflerinin başarıya ulaştırılmasına destek sağlarlar. ABD’de işletmelerin %57,2’si kapsamında iç denetim birimleri yer almaktadır. Küçük kurumların ise yalnızca %31’i iç denetim ve hile incelemesi birimlerini bünyesinde barındırmakta, buna karşın hilelerin %50’sinin üzerini iç denetçiler ortaya koymaktadır. İç denetim, iç kontroller ve anonim ihbar birimlerini daha az oranda elinde bulunduran olan küçük kurumların hilelerden orantılı olmayan bir şekilde negatif yönde etkilenmektedir (Kandemir ve Kandemir, 2012:47).

Pehlivanlı (2011) çalışmasında, kurumların başarılı bir iç kontrol mekanizmasını elinde bulundurması, iç denetim biriminin oluşturulması, hile kontrol birimleri konusunda uzman hile denetçileri vasıtası ile ortaya konulması ile hileli işlem yoğunluklarının ve kurumlara negatif etkilerinin düşeceği kabul edilebilir. Hileye uğrayan kurumlarda ortaya çıkan sorunların incelenmesinde firmaların kurumsallık seviyeleri ve aile şirketi olup olmadıkları ön planda tutulmalıdır (Pehlivanlı, 2011:5).

Mercan (2012) çalışmasında, bu yönde kurumsal eylemlerde verimi destekleyen ve devam ettirilmesine destek olan ya da verimsizlik meydana getiren şartları belirleyip, bu verimsiz durumları ortadan kaldıran iç denetim gibi kurumsal mekanizmaların ciddiyeti artmaktadır (Mercan vd., 2012:175).

Nayir (2012) çalışmasında, kurumsal denetim faaliyetlerini sağlayan görevler incelendiğinde kurum bünyesinde bilgiyi açığa çıkarma eylemini gerçekleştirecek olan iç denetçilere de ihtiyaç hissedilmektedir (Nayir ve Herzig, 2012: 198). Schneider (2008) çalışmasında, kimi kurumlarda bilgiyi açığa çıkarma sürecini baş denetçi yürütür. İç denetim birimi ilk olarak şikayetleri inceler ve mühim olayları dışarıdan adli birimlerin incelemesini talep edebilir. Eğer iç denetim kurumun üst yönetici birimlerinden destek sağlıyor gibi anlaşılıyorsa, çalışan personel daha çok bilgi açığa çıkarma faaliyetinde bulunmaktadır. Firmalar bilgi ifşa süreci

faaliyetlerini ele almak istediklerinde, bunu en iyi biçimde gerçekleştirecek olan iç denetim birimleridir (Schneider, 2008:74-75).

Ayyayla (2010) çalışmasında, denetimin tarihsel gelişimini incelemiş ve bunu görsel bir tablo haline getirmiştir. Zaman dilimi olarak sanayi devrimini denetimin başlangıcı olarak kabul etmiş ve günümüze kadar uzanan süreçte denetimin yapılış amacı ve ilgili tarafları üzerine tespitlerde bulunmuştur. Denetimin amacı ilk başlarda yanıltmaların bulunması ve tespiti üzerine gerçekleşirken ilerleyen dönemlerde mali tablolar üzerine yoğunlaşmaya başlamıştır (Ayyayla, 2010:65).

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi

ZAMAN DİLİMİ	DENETİM YAKLAŞIMI	DENETİMİN AMACI	İLGİLİ TARAFLAR
SANAYİ DEVRİMİ ÖNCESİ	%100 oranında bir inceleme	Aldatmacaların Tespiti	Şirket Sahipleri
SANAYİ DÖNEMİ – 1900 YILLARI ARASI	%100 oranında bir inceleme	Aldatmacaların Tespiti	Ortak olanlar ve şirkete borç verenler
1900 -1930	%100 oranında bir inceleme Ve örneklemeden faydalanma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar şirkete borç verenler ve devlet
1930'DAN BUGÜNE	Mali verilerin örnekleme aracılığıyla ele alınması	Mali tabloların doğruluk ve dürüstlük konusunda bir algı oluşturmaları	Ortaklara ve şirkete borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler Ve diğer gruplar

Kaynak: Güredin, 2007:14

Üst düzey yöneticiler, şirket ortakları ve yönetim kurulu üyeleri için iç denetim kontrolünden geçmiş mali tablolar ve uygunluk denetimleri karar alma sürecinde bu yöneticilerin daha hızlı ve güvenilir karar almalarını sağlamaktadır. İlgili taraflar açısından denetimin tarihsel gelişimi incelendiğinde ise ilk yapılış sebebi işletme sahipleri için gerçekleştirilmesidir. Dikkat çeken nokta ise sanayi devrimi süreci ile ilgili tarafların ortaklar ve işletmeye borç veren finans kurumları gibi tabanda ki tüm ilgili kuruluşlara kadar inmesidir. Günümüzde ise bu ilgili taraflara tüketiciler, sendikalar ve diğer katılımcı gruplar eklenmektedir.

İç kontrol kavramı uygunluk denetimi olarak değerlendirilmektedir. Fransızca kökenli kelimeden de anlaşılabilceği gibi kontrol etmek işin doğruluğunu usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını onaylama yöntemi olarak ifade edilmektedir. Daha çok yasalara ve kanunlara uygunluk denetimi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hile ve hata kontrolleri ise şirket içi suiistimalleri önlemek için gerçekleştirilmektedir. Muhasebe kayıtlarında yapılan sayısal hataların bilinçli mi yoksa yanlışlıkla mı yapıldığı bu kontroller sonucu ortaya çıkmaktadır.

İç kontrol biriminin ilk yazılı uygulamaları 1930 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde kamu muhasebesi ve iç denetim meslek birimleri tarafından yayımlanan raporda iç kontrolün ilkeleri, standartları ve rolleri üzerine durularak yayımlanmıştır. İlerleyen dönemde iç kontrol sistemi ile ilgili birçok iç kontrol sistemi çıkmış ve uygulanmıştır. 1970'lere kadar olan bu süreci iyileştirme ve gelişim süreci olarak nitelendirebiliriz.

İç kontrol sistemi bir güvence sağlama mekanizması olarak ilk önce 1970 yılların ortalarında ABD'de hızla kullanılmaya başlanmış ve yasal dayanağı oluşturularak muhasebe kavramının içinde yer almıştır. 1973 Yılında Watergate skandalı ile yasa koyucular ve yasa düzenleme yetkisine sahip kurumlar, iç kontrolün daha etkin kullanılması için kanunlar çıkartarak gelişimine katkıda bulunmuşlardır. Bu süreç şirketlerin hızlı gelişimi ve yasaların koruyucu önlemleri artırması ile hızlanmış ticari şirketlerin devlete karşı olan sorumluluklarında hata ve cezai uygulamalarla karşılaşmamak için hızlıca organizasyon içinde ki yerini almıştır. İlerleyen tarihlerde ise iç kontrol sistemi, yasalara uygunluk ve güvenilir muhasebe kayıtlarına ulaşmak için bir sistem olarak kullanılmaya başlanmıştır.

ABD'de kamu kaynaklarının yabancı devlet adamlarına rüşvet olarak verilmesinin tespiti ile giderlerin beyanını zorunlu kılan yolsuzluk kanunu (FCPA) çıkartılmıştır. Bu kanun ile iç kontrolün kamuda kullanım alanı genişletilmiştir. Ayrıca bu kanun ile yolsuzlukların önlenmesi hedeflenmiştir. 1974 Yılında ABD'de Cohen komisyonu kurulmuş şirketin mali raporları ile iç kontrol sisteminin durumunu gösteren raporların birlikte hazırlanması ile ilgili bildirimler yayınlamıştır. 1979 Yılında Amerikan menkul kıymetler ve kambiyo komisyonu (SEC) idari raporlara ilişkin mecburi kurallar ortaya koyan bir yönerge hazırlamıştır. Bu yönergede iç kontrol mekanizmasının kullanılmasının, idarenin önemli sorumluluklarından biri olduğu, bu kontrol biriminin yatırımcılar tarafından önemli olduğunu vurgulamıştır. Daha sonra ilerleyen dönemde maliyetli olması sebebi ile iptal edildi ise de, iç kontrol sisteminin önemini vurgulamayı başarmıştır. 1980'den 1985'e kadar geçen süreçte, iç kontrol standartları oluşturulmuş ve profesyonel bir yapıya kavuşmaya başlamıştır. Bu süre boyunca iç kontrol gelişimi ile ilgili birçok

süreç yaşanmış ve bu tecrübeler sayesinde iç kontrol kavramının çerçevesi belirlenmiştir. İç kontrol sisteminin iyileştirilmesi ve yasal dayanaklarının hazırlanması ile geçen bu süreçte komisyonların kurulması da sağlanarak konu ile ilgili görüş bildiren ve katkı sağlayan kamu biriminin de etkin olarak görev alması sağlanmıştır. 1980 yılına kadar geçen bu süreçte firmalar ve kamu kurumları tarafından içi kontrolün önemi daha net anlaşılmış ve uygulama içinde tam olarak yerini almıştır.

Uludağ üniversitesi yayımladığı iç kontrol tanıtım kitapçığında 1980 sonrası süreci şu şekilde ifade etmiştir. Buna göre;

- 1980’de tarafsız denetim mekanizmalarının iç kontrol birimini irdelemesi ve raporlama noktalarında bir standart belirlenmiş,
- 1982’de geçmişteki rapor yeniden değerlendirilmiş,
- 1983’te İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) İç kontrolün sağlanması, geliştirilmesi ve irdelenmesinde katılımcı bireylerin işlevi ve kontrolün temelinde yer alan iç denetçilere dair bir standart yayımlanmış,
- 1984’te bilgisayarın hayatımıza girişinin iç kontrole katkısı ile ilgili ilave standartlar yayımlanmıştır (Uludağ Üniversitesi İç Kontrol El Kitabı, 2013:5).

Aktaş (2005) yaptığı çalışmada, makul bir güvence sağlama aracı olarak iç denetim biriminin zararı engelleme metodu olarak verimliliği artırıcı yönde önemli etkilere sahip olduğunu vurgulamıştır. Bu açıdan iç kontrol sistemi şirketlerin üretimin de verimliliğini artırabileceğini ve şeffaf muhasebe verilerine sahip olabileceklerini vurgulamakta yarar var. Şirketlerde kontrol sistemin çekirdek bölümünü iç kontrol birimi oluşturmaktadır. İlk incelemeyi ve kontrolü sağladıkları için erken bir uyarı mekanizması gibi çalışmaktadırlar. Yapılan hataların hızlıca düzeltilmesi ve üst yöneticiye raporlanması ile yönetim kuruluna finansal raporlar ulaşmadan müdahale imkânı vermektedir. Tüm bu gelişmeler ve iç denetimin öneminin anlaşılması ile 1985 yılında yine Amerika da aldatmalı finansal raporlamaya ilişkin Treadway Komisyonu olarak anılan ulusal komisyon oluşturulmuş ve konu ile ilgili bir rapor ortaya koymuştur. Komisyonun kuruluşunda ise ABD kökenli beş kuruluş yer almaktadır. Bunlar muhasebe alanında faaliyette bulunan ve görüş bildiren, kamu yararına çalışan kurumlardır. Tradeway komisyonu hazırladığı rapor ile kontrol standartları ilk defa belirlenmiş ve nitelikli bir alt yapı oluşturulmuştur. Komisyonun bu çalışmaları sonucunda, günümüzde COSO olarak adlandırılan “Destekleyici Kurumlar Komitesi” oluşturulmuştur. Bu komite geniş kapsamlı çalışmalar yaparak 1992 yılında “İç Kontrol ve Bütünleşik Çerçeve” olarak yayımladığı temel kriterler hem özel sektör hem de kamu sektörü tarafından kullanılmaya başlamıştır. Günümüzde Coso Küpü olarak adlandırılan bu kriterler iç

kontrol sisteminin kalitesini ve hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamak için yayımlanmış ve halen günümüzde güncelliğini korumaktadır (Aktaş, 2005:93). İlerleyen bölümlerde iç kontrolün tanımı, Coso küpü ve Coso piramidi hakkında daha detaylı bilgiler verilerek literatür de ki yeri incelenecektir.

Bolu olay isimli internet kaynağında verilen bilgilere göre, meslek olarak denetçi unvanı ilk olarak İngiltere de 1289 yılında kullanılmıştır. Uzman denetçiliğın ilk kuruluşu ise 1581 yılında Venedik'te oluşturulmuştur. 1850'lerde "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" nce çağdaş muhasebe kontrolü yazılı hale getirilmiş. İngiltere'den Amerika'ya giden muhasebeciler, 1886' da, New York'ta ilk Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu'nun çıkarılmasını sağlamışlardır (www.boluolay.com).

Günümüzde ki modern iç denetimin temelleri ise, 1941 yılında New York'ta Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IAA) kurularak oluşturulmuştur. Zaman içinde iç kontrol sisteminin hata ve hileleri örten, kişisel çıkarlar ve menfaatlerin ön plana çıkması ile iç kontrol sistemini de denetlemek ihtiyacı doğmuş ve işletmeler için risk analizi yapılması ile yol gösterici bir danışmanlık faaliyeti olarak alt yapısı kurulmuştur. ABD'de bulunan IAA günümüzde 94 ülkede örgütlenerek, 100.000 iç denetçiyi temsil eden bir kurum haline gelmiştir. Kurumun ülkemizde ki temsilcisi ise, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) olarak 1995 yılında faaliyetine başlamıştır. Kurum "IAA" ilkelerine göre iç denetim etik kurallarını ve iç denetim standartlarını aynen kabul etmiş ve uygulamaya almıştır. Bu sayede ülkemizde yetişen iç denetçiler ve iç denetim faaliyetinde kurumsal kalite standardı yakalanması hedeflenmiştir. Uluslararası iç denetim enstitüsü (IAA) ne bağlı olarak TİDE ülkemizde uluslararası denetim standartlarını sağlamak ve bu kapsamda iç denetçi mesleki yeterlilik şartlarını sağlamak üzere sertifika vererek eğitimler hazırlamaktadır. Ülkemizde iç denetim enstitüsü tarafından, iç denetçi olabilmek için aranan şartlar belirlenmiştir.

Buna göre;

- Üniversiteden Lisans derecesi ile mezunu olmak
- Karakter referansı sunmak
- Mesleki deneyim şartını yerine getirmek
- CIA sınavını başarı ile tamamlamak
- IIA etik kurallarına bağlı kalmak
- Sürekli mesleki gelişime uyum sağlamak (www.tide.org.tr).

Ülkemizde 1926 - 1934 yıllarından muhasebecilere tanınan hak ile bilirkişilik faaliyeti gündeme gelmiş ve özel sektörde uygulama alanı bulmuştur. 1942 yılında

“Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” kurulmuştur. İlerleyen yıllarda kamu alanında Maliye Bakanlığı adına vergi denetimlerinin yapılması için vergi müfettişliği gündeme gelmiş ve bununla birlikte özel sektörün kamu tarafından denetlenmesi faaliyeti ortaya çıkmıştır.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği yaptığı çalışmada, ülkemizde özgür denetim mesleğinin başlaması ve gelişim göstermesin de en değerli faktör mali pazarlarda etkinliği olan banka ve başka mali kurumların beklentileri olmuştur. 1960’lı senelerin ortalarından bu yana mali pazarlarda etkinlik sergileyen bankalarla yurt dışında fon sağlayan kurumlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının isteğiyle mali durumun bağımsız denetimini yapmaya koyulmuşlardır. İlk önce yurtdışında belirli bir yeri olan bağımsız denetim şirketleri aracılığıyla sürdürülen bu projeler 1970’lerden beri uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin ülkemizdeki oturmuş üye firmaları aracılığıyla ortaya koyulmaya başlanmıştır şeklinde ifade etmiştir (www.tobb.org.tr).

Kutukız ve öncü (2009) çalışmasında, ülkemizde bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin gereklilik ilk kez 1987’de bankaların denetimi ile sunulmuş fakat denetleme prensip ve kuralları ise, ilk defa Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 senesinde yayınladığı bildirilerle yasal özellik kazanmıştır, şeklinde ifade ederek ülkemizde denetim kavramının 1987 yılında ki varlığını vurgulamıştır (Kutukız ve Öncü, 2009:41).

Kamu Gözetim Kurumu internet sitesinde verilen bilgilere göre bağımsız denetime ait kurulun ortaya koymuş olduğu ilk düzenleme 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe koyulan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliktir. Kamu sektöründe ise iç denetim faaliyeti kamu kuruluşlarında uygulanması için, 2003 yılında yasalaşarak yürürlüğe giren ve kamu mali yönetiminde reform özelliğine sahip 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunuyla düzenlenmiştir. Kamu kaynaklarının etkili kullanılmasını sağlamak ve şeffaf bir yönetim ilkesi oluşturmak için AB uyum yasaları sonucunda çıkartılmış bir kanundur. 24.12.2003 tarihin de Resmi Gazete de yayımlanarak uygulamaya koyulmuştur (www.kgk.gov.tr).

Kamu iç denetçisi olmak isteyen adaylar ise 5018 sayılı Kamu mali yönetimi ve kontrol yasası esaslarına göre atanmaktadır. Kamu denetçisi olabilmek için ilgili

yasanın madde 65 bölümünde belirtilen şartlara göre, en az üniversiteden lisans seviyesinde mezun olmak ve mesleki deneyim şartlarını yerine getirerek devlet memurluğu haklarından mahrum olmamak gerekmektedir. 5018 sayılı yasa ve bununla birlikte Türkiye iç denetim enstitüsü mesleki standartları ve mesleki gelişimi sağlamak amacı ile nitelikli denetçiler yetiştirmek üzere yasal kurallar çerçevesinde faaliyet göstermektedir.

Bu çalışmanın amacı, Bist 100’de yer alan 83 şirketin 2015 ve 2016 yılları arasında ki mali verileri incelenerek iç denetim ve karlılık konusu analiz edilmiştir.

Bu çalışmada işletmelerin mali tablolarından ve faaliyet raporlarından elde edilen finansal veriler kullanılarak SPSS programı yardımıyla iç denetim faaliyetleri ve karlılık arasında ki ilişki olup olmadığı analiz edilmiştir.

Bu çalışma toplam dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde giriş yapılarak denetim olgusu üzerine ihtiyaç duyulan temel bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümde iç kontrol ve iç denetim ile ilgili kuramsal çerçeve ve literatür taraması yapılarak, iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetimin tanımları, amaçları, hedefleri, özellikleri ve karlılık tanımı ile denetim ilişkisi bilgilerine yer verilmiştir. Yine bu bölümde kâr ve kârlılık kavramlarına yer verilerek, işletmelerin kârlılığı açısından iç denetim önemi, kârlılığın tanımı ve kârlı bir işletme için iç denetim sisteminin organizasyonda ki yeri incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise araştırmanın materyal ve yöntemi ile, hipotezi tanımlanmıştır. Dördüncü bölümde, ise bulgular ve tartışmadan oluşmaktadır. Bu bölümde iç denetim ve karlılık ilişkisi üzerine Borsa İstanbul’dan (BİST 100) seçilen 83 adet halka açık ticari işletmenin finansal verileri SPSS analiz programı kullanılarak analiz edilmiş ve bu şirketlerin iç denetim sistemlerinin etkinliğine göre, kârlılık ile denetim ilişkisi net bir şekilde gösterilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

KURAMSAL ÇERÇEVE VE LİTERATÜR ÖZETLERİ

2.1. KURAMSAL ÇERÇEVE VE LİTERATÜR ÖZETLERİ

2.1.1 İç Kontrol'ün Tanımı

İç kontrol tanımı ülkemiz de Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün yayımladığı üst düzey yöneticilere hazırlanan rehberde şöyle tanımlanmıştır.

İç kontrol, yönetimin hedeflerine, karar verilmiş yöntem ve yönetmeliklere elverişli olarak etkinliklerin etkin, ekonomik ve verimli bir biçimde sürdürülmesini, sermaye ve kaynakların muhafaza edilmesini, muhasebe kayıtlarının düzgün ve eksiksiz tutulmasını, mali bilgi ve idare bilgisinin zamanında ve güvenilir bir şekilde elde edilmesini sağlamak için yönetim aracılığıyla gerçekleştirilen organizasyon, metot ve süreçle iç denetimi sınırları içine alan mali ve diğer denetimlerin bütünüdür. (Maliye Bakanlığı, 2006).

Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi iç kontrol sürekliliği olan ve şirketin varlıkları ile kaynaklarının verimli kullanılmasını sağlayan bir sistemdir. Bu amaç ve hedefler doğrultusunda şirket içinde iç kontrollerin düzenli yapılması sağlanarak makul bir güvence oluşturulmaktadır. Ayrıca iç kontrol şirketin hedeflerini gerçekleştirme bilmesi için önemli bir mekanizma olarak görev almaktadır. Diğer bir yaklaşım ile iç kontrol sistemi muhasebe kayıtlarında hata ve hileleri önlemekte, şirkette ki maddi kayıpları önlemek birlikte kötü niyetli yaklaşımlara da fırsat vermemektedir.

Özen (2010) çalışmasında, iç kontrol ile ilgili yapılan ilk detaylı çalışmayı Denetim Komitesi Yordamlarının 1994 yılında yaptığını vurgulamış ve iç kontrolün tanımına şu şekilde yer vermiştir :

İç Kontrol, oluşumun planıyla kurumun varlıklarını muhafaza etmek, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini gözden geçirmek, etkinliklerin verimi yükseltmek, belirlenmiş idare metotlarına bağlılığı özendirmek için kabul görülen ve yürürlüğe konulan bütün tedbir ve politikaları içerir (Özen, 2010:68).

Yıldırım (2014) çalışmasında, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1994 yılında iç kontrol sisteminin tanımına yer vermiş ve şu şekilde ifade etmiştir.

İç kontrol bir örgüt idaresinin birbirinden ayrılamaz bir bütünü olup; çalışmalarda etkin ve verimli olması, bütçenin yürütülmesi, mali tablolar hakkında çıkarılan raporlarla birlikte mali raporlama ve iç ile dış kullanıma dair başka raporların güvenilirliği, uygulamada olan kanunlara ve düzenlemelere elverişlilik hedeflerinin ortaya konulması hakkında mantığa uygun bir teminat sunan, organizasyon etkinliklerinde süreklilik esasına dayalı bir dizi etkinlik ve faaliyet olan mutlak olmayan ancak mantığa uyan bir güvence sağlayan organizasyon idaresinin değerli bir parçasıdır (Yıldırım, 2014:35).

Özen (2010) çalışmasında, iç kontrol sisteminin işletmeler açısından önemini üzerinde durmuş, bununla birlikte işletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması hakkında önerilerde bulunarak iç kontrol sisteminin işletme verimliliğini hangi ölçülerde artıracığı konusunda araştırma yapmıştır. Bu çalışmanın sonucunda iç kontrol sisteminin verimlilik ile pozitif yönde bir ilişkisi olduğu yine iç kontrol sistemi kurulması ile mali risklerin minimize edilebileceği gibi karar verici aşamasında ki üst yöneticilerin de kontrolden geçmiş mali tablolara bakarak gelecek ile ilgili doğru kararlar alabildikleri vurgulanmıştır.

Özen (2010) çalışmasında, işletmelerin verimliliği gerçekleştirebilmeleri ve bunu sürdürebilmeleri ise, karar verme aşamalarındaki nitelikli bilgiye hakim olmaları ile doğru orantılıdır. Karar verici birim, güvenilir verilere olması gerektiği zamanda ve mantıksal bir tutarla sahip olduklarının teminatına ihtiyaç duymaktadırlar. Bu teminat ise, nitelikli bilgi ortaya koymaya ve idarenin hedeflerine erişebilmesine destek sağlarken bununla birlikte meydana gelebilecek hata ve hile risklerini de minimum düzeye çekebilmek için meydana getirilen iç kontrol sistemi ile gerçekleştirilebilmektedir (Özen, 2010:182).

Özen (2010) çalışmasında, iç kontrol sisteminin yalnızca bir firmanın finansal tablolarına ilişkin bir tehlike engelleme yöntem olduğunu düşünmek yanlıştır. İç kontrol sisteminin yapısı, asıl amaç ve esasları bakımından irdelendiğinde tamamen işletmenin verim düzeyini doğrudan ve dolaylı şekillerde etkilemek adına kurulmuş bir yapı olduğu dikkati çekmektedir. Söyle ki; bir kurumun mali bilgileri mali tablo okuyucuları ve kurumla ilgili olan kişiler için farklı bir ciddiyet barındırmaktadır. Fakat bu bilgilerle birlikte, kurumların kar oranlarına ve verim düzeylerine dair akıl yürütmek mümkündür. Mali verilerin güvenilirliği ise uygun şekilde oluşturulan muhasebe bilgi sistemleri ve bu sistemlerin güvenilirliğini oluşturan iç kontrol sistemi ile mümkündür. Yani; bir kurum kapsamında iç kontrol sistemi ile muhasebe bilgi sistemlerinin güvenilir şekilde sürdürülmesinin gerçekleştirilmesi ve bu iki sistemin

uygun olarak hazırlanması ise o kurumun mali tablolarının ortaya çıkardığı verilerin güvenilirliğini ve böylelikle işletmenin verimliliğini sağlamaktadır (Özen, 2010:182).

Bu tanımlardan da anlaşılacağı gibi iç kontrol sürecinin şirketlerde sürekliliği sağlandığı için işletme verimliliği artmakta bununla birlikte karlılığa da olumlu etkileri olmaktadır. Üst yöneticiler karar alma aşamasında denetlenmiş verilerin güvenilirliğine daha çok inanırlar ve iç kontrol ile sağlam bir güven esasının temeli kurulmuş olmaktadır. Finansal raporların güvenilirliği her açıdan şeffaf bir kurum kültürü yaratmayı da olumlu desteklemektedir.

İşletme yönetimi ve personelin her aşamada denetlenmiş ve kontrolden geçmiş olması şaibeli durumların ortaya atılmasına ve asılsız olayların yaşanmasına da engel olarak bir nevi koruma sistemi oluşturmaktadır. İşletmeler genel yapısı gereği bu iç kontrol sistemini yazılı olarak yayımlanmış standartlara göre uygulamalıdır. Bu standartlar ile belirli ölçüde bir denetim kalitesi ortaya çıkartmak hedeflenmiştir. İç kontrol muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrol olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır.

2.1.2. İç Kontrol Sisteminin Gelişimi

İç kontrol çerçevesinin oluşturulması ve ilkeli bir iç kontrol yapısı oluşturulması için yola çıkmış olan Amerika da ki muhasebe ve finans kurumları kendi aralarında bilgi alış verişi yapılarak iç kontrol çerçevesini belirlemiştir. Bu Tradeway komisyonu olarak anılan Hileli Mali Raporlama Ulusal Komisyonu kendi içerisinde Sponsor Kuruluşlar Komitesi (COSO) oluşturmuştur. Bu komitenin içinde beş ana kuruluş vardır. Bunlar;

AAA, Amerikan Muhasebeciler Birliği

(The American Accounting Association)

AICPA, Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği

(The American Institute of Certified Public Accountants)

FEI, Finansal Yöneticiler Enstitüsü

(The Financial Executives Institute)

IIA, İç Denetçiler Enstitüsü

(The Institute of Internal Auditors)

IMA, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

(The Institute of Management Accountants)

Coso raporu ile paralel hazırlanan sekiz adet kontrol modeli mevcuttur. Bunlar temel alt yapısını Coso dan almaktadırlar.

- 1 – Coso İç Kontrol Modeli
- 2 - CoCo İç Kontrol Modeli
- 3 - CobiT İç Kontrol Modeli
- 4 - eSAC İç Kontrol Modeli
- 5 - SysTrust İç Kontrol Modeli
- 6 - SAS 55 (Statement on Auditing Standards)’e Göre İç Kontrol Sistemi
- 7 - SAS 78 (Statement on Auditing Standarts)’e Göre İç Kontrol Sistemi
- 8 - Sarbanes-Oxley Yasasına Göre İç Kontrol

İlerleyen bölümde bu sekiz iç kontrol modeli ile ilgili detaylı bilgiler verilecektir.

2.1.3. İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

Güçlü (2014) çalışmasında, aşağıda ki ifadelere yer vermiştir.

1985 yılında kurulan, Treadway Komisyonu olarak adlandırılan Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu’nun en önemli amacı; sahte mali raporların sebeplerini ortaya koymak ve oluşma ihtimalini azaltmaktır. Komisyonun gözetiminde iç kontrol literatürünün tekrar incelenmesi amacıyla bir çalışma grubu ortaya koyulmuş, sponsor firmaların iç kontrol sisteminin kurulması ve faaliyetinin ele alınması için genel olarak onaylanabilecek belirli ölçüler belirleyen bir çalışmayı sorumluluk olarak üzerine alması kararlaştırılmıştır. Bu amaçla Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” raporunu 1992 yılında yayınlamıştır. Bahsedilen rapor, günümüzde Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO) iç kontrol örneği olarak bilinmektedir (Güçlü, 2014:165).

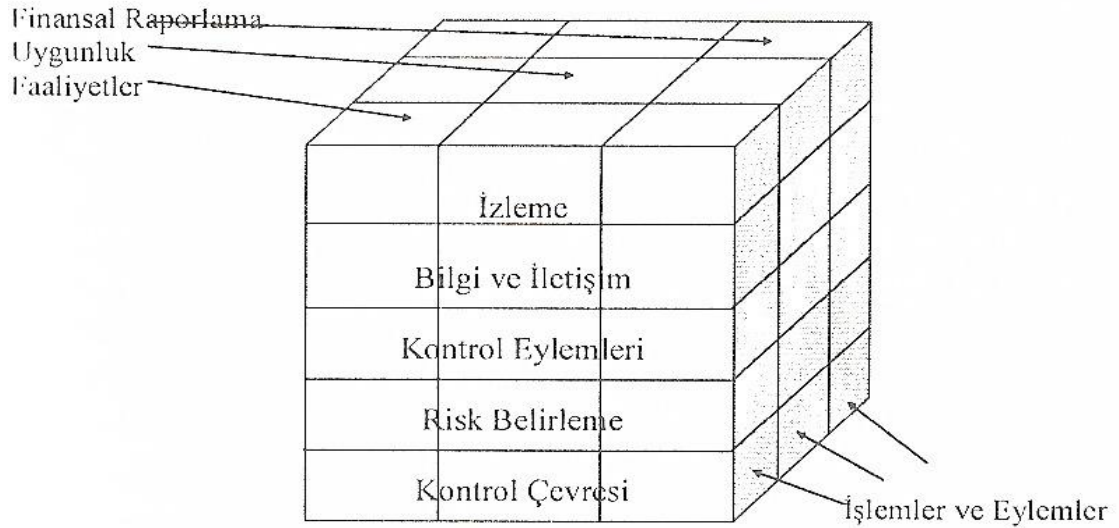
İç kontrol düzeneği denildiğinde; COSO kübü veya piramidini ortaya koyan,

- Denetleme ortamı,
- Risk değerlendirme,
- Bilgi düzeni,
- Kontrol etkinlikleri,
- Gözetim (İzleme)

Ögeler akla gelmektedir. Sözü geçen COSO kübü veya piramidi kontrol mesleğini yerine getirenlerin yanı sıra kontrol ile uğraşan ve/ veya muhatap kalanlar aracılığıyla da fazlasıyla biliniyor olup herhangi bir belirsizlik durumu olduğunu düşünmemekteyiz (Güçlü, 2010:166).

Günümüzde iç kontrol ve iç denetim sistemleri ile ilgilenen kişiler Coso küpü ya da Coso piramidini bileşenlerini iç kontrol ortamında uygulamaktadırlar. Bu standartlar ile iç kontrolün temel alt yapısı oluşturulmuş ve bir kavramsal çerçeve içine alınmıştır. Coso küpü ve Coso piramidi ile ilgili görsel şekiller aşağıda yer almaktadır.

Şekil 1: Coso İç Kontrol Modeli (Coso Küpü)

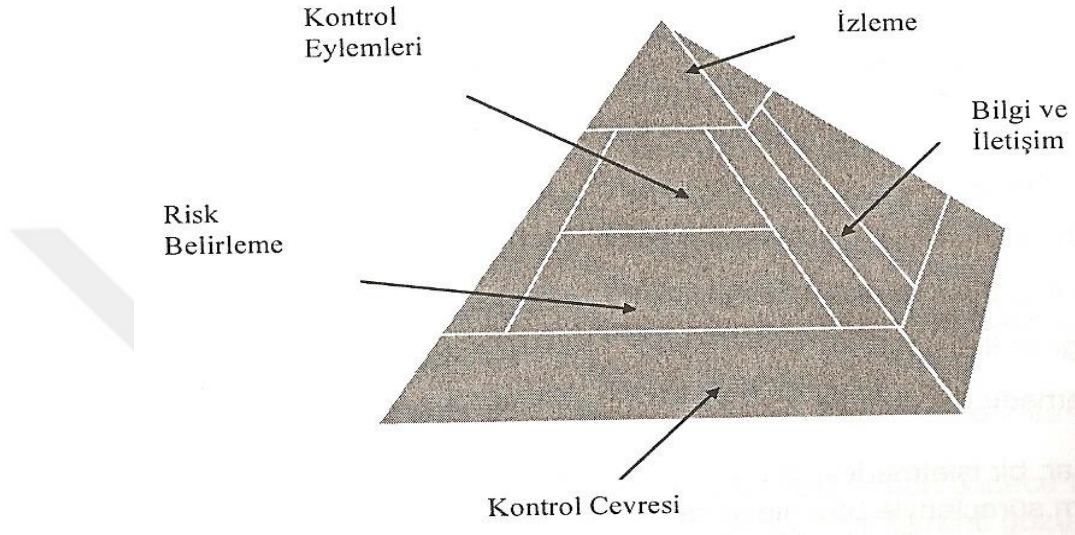


Kaynak : Robert MOELLER, Herbert WITT, Brink's Modern Internal Auditing, John Wiley & Sons Inc., 5th Edition, 1999.

İç kontrol denetimi yapılırken kontrol çevresi denetimin temelini oluşturmaktadır. Şekilde de görüldüğü gibi birinci yatay boyutta finansal raporlama, sonrasında uygunluk ve son olarak faaliyet üçüncü boyut olarak gösterilmiştir. Örneğin ilk yatay kolonda yer alan izleme, finansal tabloların yasalara olan

uygunluğu ve doğru bilgileri içermesi açısından önemlilik arz etmektedir. Bir işletmenin bölümleri ile ilgili iç kontrol yapılırken işlemler ve eylemler üçüncü blokta yer almıştır. Örneğin işletmenin satış departmanı bu bölümde yer alır. İşletmenin üçüncü boyutta ki en alt kutucuğu ise satış işleminin kontrol çevresini oluşturur bu ise mevzuata uygunluk olarak şemada yer alır.

Şekil 2 : Coso İç Kontrol Unsurları (Coso Piramidi)



Kaynak : Robert MOELLER, Herbert WITT, Brink's Modern Internal Auditing, John Wiley & Sons Inc., 5th Edition, 1999

İç kontrol piramidine göre en temel başlangıç ve kapsam kontrol çevresinin belirlenmesidir. Kontrol çevresi belirlenirken olası riskler ve kontrol sorumlulukları göz önünde bulundurulmalıdır. Kontrol eylemleri gerçekleştirilirken olası hatalar ve hileler belirlenerek yok edilmeli ve yönetimin hedeflerine ulaşmak için gerekli olan uygulamaların yapılmasıdır. Bu uygulamalar yapılırken gerekli bilgi ve belgeler toplanmalıdır.

Yıldırım (2014) çalışmasında, iç kontrol bileşenleri ile ilgili literatür taramasında yine aynı şekilde iç kontrol bileşenlerini denetim ortamı, bilgi, risk değerlendirme, kontrol etkinlikleri ve etkileşim, izleme olarak tespit etmiş ve konusu içinde yer vermiştir (Yıldırım, 2014:57).

İç kontrolün bileşenleri ile ilgili detaylı çalışmayı ise Türkiye İç Denetim Enstitüsü yapmış ve iç kontrol bileşenleri ve ilkeleri ile ilgili değerlendirmesin de görüşünü şu şekilde bildirmiştir (www.tide.org.tr).

Tide İç Kontrol Bileşenler ve İlkeler

A) Kontrol Ortamı

1. Doğruluk ve ahlaki kurallara bağlılık
2. Yönetim kurulu tarafından objektif bir şekilde iç kontrol sisteminin takip edilmesi
3. Raporlama ilişkilerinin, görev ve yetkilerinin tespit edilmesi
4. Profesyonelleşmeye değer verilmesi
5. Hesap verebilirliğin güç kazandırılması

B) Risk Değerlendirme

6. Hedeflerin net ve anlaşılabilir olması
7. Olası tehlikelerin tespit edilmesi ve irdelenmesi
8. Görev ve yetkilerin kötüye kullanma tehlikelerinin değerlendirilmesi
9. Ciddi değişimlerin işletmeyi etkileme gücünün değerlendirilmesi

C) Kontrol Faaliyetleri

10. Kontrol etkinliklerinin tespit edilmesi ve geliştirilmesi
11. Teknolojiye ilişkin genel kontrollerin tespit edilmesi ve geliştirilmesi
12. Kontrol etkinliklerine dair yöntem ve uygulamaların oluşturulması

D) Bilgi ve İletişim

13. Etkinliklerle ilgili nitelikli verilerin ortaya çıkarılarak kullanılması
14. Amaçlar, görevler vb. bilgilerin kurum çalışanları ile paylaşılması
15. Kurum dışındaki ilgili taraflarla iletişim kurulması

E) İzleme Faaliyetleri

16. Devamlı olarak ve özel irdelemeler yapılması
17. Noksanların değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi aktarılması

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün 2006 yılında yayımladığı İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi isimli çalışmasında iç kontrol bileşenlerini dört ana başlık altında şu şekilde ifade edilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2006).

a) Denetim ortamı: Yönetimin yönetici ve görevlilerinin iç kontrole pozitif bir bakış olanağı sunmaları, ahlaki ilkelere ve doğru bir idare algısına hakim olmaları temeldir. Performans dayanaklı idare anlayışı sınırlarında yetki, sorumluluk ve görevlerin profesyonelliğe değer atfedilerek donanımlı ve potansiyeli olan bireylere sunulması ve çalışanın verimliliğinin incelenmesi sağlanır. Yönetimin organizasyon şekli ile çalışanın görev, yetki ve üstlendiği sorumlulukları açık şekilde ortaya koyulabilir.

b) Risk değerlendirmesi: Risk değerlendirmesi, elde bulunan şartlarda ortaya çıkan değişiklikler göz önüne alınarak hayata geçirilen ve devamlılık teşkil eden bir etkinliktir. Yönetim, stratejik planında ve performans programında ortaya koyulan amaç ve hedeflerine ulaşmasını önleyecek iç ve dış sebeplerden doğan riskleri saptayabilir.

c) Kontrol etkinlikleri: Tedbir alıcı, saptayıcı ve onarıcı her çeşit denetim etkinlikleri saptanır ve yürütülebilir.

d) Bilgi ve etkileşim: Yönetimin gereksinim duyacağı her türlü bilgi doğru bir biçimde kaydedilir, sınıflandırılır ve ilişkisi olanların iç kontrol ile bir başka sorumluluklarını gerçekleştirebilecekleri bir biçimde ve süre içinde iletilir.

e) Gözetim: İç kontrol düzen ve etkinlikleri daima takip edilir, incelenir ve değerlendirilir.

2.1.4. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

Özoğlu (2010) çalışmasında; İç kontrol sistemi, bir işletmenin amaçlarının başarılmasına yönelik olarak uygun ve güvenli politika ve faaliyetler üretmeyi hedefler. İç kontrol sisteminin asıl amacı, mali raporlamanın güvenilirliğini sağlamak, örgüt faaliyetlerinin kanun ve düzenlemelere uygun olmasını temin etmek, kurumsal faaliyetlerin yeterliliği ve geçerliliğini ortaya koymak ve İşletme varlıklarını korumaktır, şeklinde ifade etmiştir (Özoğlu vd., 2010:236).

İç kontrolün ticari işletmeler açısından amacı şu şekilde sıralanabilir

- Varlıkların korunmasını sağlamak
- İşletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak
- Elde edilen bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek
- Hata ile hilelerin önlenmesini ve ortaya çıkmasını sağlamak
- Yasalara karşı tam uyum içinde çalışmak
- Önceden belirlenmiş hedeflere ulaşılmasını sağlamak
- Muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir şekilde kayıt altına alınmasını sağlamak (Özoğlu, 2010:236).

Bu amaçlar doğrultusunda işletme içi kontroller sağlanmış ve güvenilirliği yüksek finansal raporlara ulaşılmış olunmaktadır. İç kontrol şirket çalışanları açısından da bir güvence olarak kabul edilmeli bu amaçlara yönelik yapılan kontrollere destek olunmalıdır. Ticari şirketlerin ise sürdürülebilirliklerini sağlama bilmeleri için bu sistemi organizasyonları içinde kurmaları hayati önem taşımaktadır.

Doyurangöl (2007) çalışmasında, kuruma duyulan güven gerçeğinin temelinde güçlü bir iç kontrol düzeni yer almaktadır ve finansal raporlamanın güvenilirliği, kurum varlıklarını su istimale dair uzak tutulması, kurum aktivitelerinin etkinliği, verimliliği, kanunlara ve bir başka düzenlemelere uyumluluğunun gerçekleştirilmesi iç kontrol düzeninin hedeflerini oluşturmaktadır (Doyurangöl, 2007:126).

Alptürk (2008) çalışmasında, iç kontrolün iki türü olduğunu ve bunların yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri olarak ifade edildiğini vurgulamıştır. Bu çalışmada yönetsel kontroller kurum planını, idarenin onayını ve yetki aktarımını zorunlu kılan türlü karar işlemleri hakkında yordam ve kayıtları kapsamaktadır şekline de tanımlamıştır. Muhasebe kontrolü ise, kurumun planı, finansal kaynakların güvenilirliği ve varlıkların dikkatle korunması hakkında yordam ve kayıtları içermektedir şeklinde ifade edilmiştir (Alptürk, 2008:113).

Erdoğan (2002) çalışmasında, Muhasebe standartlarına uyum ile alakalı olarak mesleki organların veya kuruluşların onay vermiş oldukları ve muhasebenin dayanak oluşturduğu genel esaslar, Avrupa Sayıştayı (ECA European Court of Auditors) tarafından hazırlanan Denetim Terimleri adlı eserde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI) olarak adlandırılmaktadır. Muhasebeciler içerisinde var olan görüş birliği nedeniyle bu prensipler genel kabul görmüştür. İç kontrol ise genel geçer muhasebe standartları ve ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kurallarına göre kayıt yapılmaktadır. Bu standartlar ile çizilen çerçeve doğrultusunda ve yasalara uyum ile iç kontrol uygunluk testleri yaparak amacına ulaşmayı hedefler. Her ne kadar yapılan kontroller bu standartları sağlasa da kaliteli iç denetim yapılmasından dolayı bu standartlar da amaç olarak kullanılmaktadır. Kontrol prosedürleri açısından ise hile ve hataların denetimi yapılırken şahısların işletme içinde ki rolü önem taşımaktadır. Bilinçli olarak yapılan yolsuzluklar ve saklanan hatalar çıkar menfaatleri ilişkisi yaratmakta iç kontrol ile caydırıcı bir mekanizma oluşturarak bu durumların önlenmesi ve ortaya çıkartılması amaçlanmaktadır.

İç kontrol bir bakıma bu faaliyetleri ile varlıklarını da korumayı amaçlamaktadır. Varlıkların korunması bir güvence sistemi oluşturmak için yapılır. İşletme sürekliliği açısından önemi büyüktür. İşletme kaynaklarının verimli kullanılmasının sağlanması ise bu raporların sürekli ve düzenli olarak hazırlanması ile mümkün olmaktadır.

2.1.5. İç Kontrol Sisteminin Önemi

Alpman (2013) çalışmasında, iç kontrol sisteminin önemini vurgulamış ve şu ifadelerle yer vermiştir.

İdareciler yönetimini gerçekleştirdikleri firmaları daha iyi denetleyebilmek için türlü metodlar kullanırlar. Firmanın karlı olan durumunda artış göstermek,

misyonunu gerçekleştirmek ve riskleri en aza indirmek için iç kontroller uygulamaktadırlar. İç kontrol, firma idaresinin hızla gelişim gösteren ekonomik ve yarış ortamındaki müşteri beklenti ve önceliklerine ayak uydurabilmesi ve gelecekteki büyümenin yeniden yapılandırılmasına imkân sağlar (Alpman, 2013:26).

Günümüzde değişen dünya düzenine göre rekabet koşullarının hızla artması ve yeni yönetim sistemlerinin benimsenmesi ile iç kontrolün öneminin arttığı bilinen bir gerçektir. Ticari işletmelerin iyi yönetilebilmesi için iç kontrol sistemine olan inancın güçlü olması gerekir. Gelişmiş ülkelerin yıllar öncesinde kabul ettiği bu sistem ülkemizde AB uyum süreci ile gündemde yerini almış ve hem kamu hem de özel sektör açısından daha iyi anlaşılmasına olanak sağlamıştır. Ticari işletmelerin hedefine ulaşmasında ise bu sistemi kullanmalarının kendi işletme menfaatlerine olacağı yukarıda ki tanım ile anlaşılmaktadır.

Turan, Memiş (2007) çalışmasında, iç kontrolün önemini şu şekilde belirtmiştir.

- Tam ve gerçek bilgiye zamanında ulaşılabilmesi,
- Finansal tablolardaki hata payının en aza düşürülmesi,
- Çalışmanın maksimum güven içerisinde gerçekleştirilmesi,
- Operasyonların kesintiye uğramasına engel olunması hakkında idareye destek olmaktadır (Turan,Memiş; 2007:85).

Ticari işletmelerde görev alan üst düzey yöneticiler bu kavramın önemine inan kişiler olarak iç kontrol sisteminin kurulması için gerekli çaba ve desteği göstermeli yönetim kurullarına bunun önemini izah etmeleri gerekmektedir. Ancak bazı şirketler halen konuya ihtiyaç duymamakta az miktarda ki kar ve işletme verimliliğini yeterli görmektedir. Temel olarak bu hatalara meydan vermemek için iç kontrol sistemi şirket sahiplerine, ortaklara ve yönetim kurullarına gerektiği gibi anlatılmalı ve risk önleme aracı olarak tanıtılmalıdır. Riskin minimize edilmesi için işletmenin şeffaf, açık ve denetlenebilir şekilde yönetilmesi yeni dünya düzeninde kabul görmüş bir gerçektir. İç kontrol sisteminin işletmede sürekliliğinin sağlanması ile tüm bileşenleri kullanılarak nihai hedeflere ulaşılması sağlanmalıdır.

2.1.6. İç Kontrol Sisteminin Nitelikleri

Akyel (2010) çalışmasında, başarılı bir iç idare için iç kontrol tam kavranabilmeli, sağlam kurulmalı ve etkin yürütülebilmelidir şeklinde ifade etmiştir. İç kontrolün kurumsal hedeflerin gerçekleşmesinde önemli bir rol oynadığını vurgulamış ve iç kontrol sisteminin niteliklerini aşağıda ki gibi sıralamıştır (Akyel, 2010:35).

A) İç kontrol sistemi bir zorunluluktur:

İç kontrol süreçleri yürütmenin amacı, bireylere riski idare etmeleri konularında fayda sağlamak, böylelikle de firmanın amaçlarına erişmesini sağlamaktır. İyi idare edilen hiçbir firma belirli iç denetimler olmadan olmaz.

B) İç kontrol sistemi kurumun tüm faaliyetlerini kapsar:

İç kontrollerin sayısı, özelliği ve şekli, şirketin tipine ve karşı karşıya geldiği risklere göre çeşitlilik gösterir. İç denetim çerçevesi, şirketin operasyonel, teknik, finansal, yönetim ve ticari etkinliklerini içine alır. İç denetimlerin yalnızca muhasebe veya finansal raporlamaya dair kontrollerle sınırlı kalmadığının bilincinde olmak her şeyden daha önemlidir (ECIIA, 2005:22).

C) İç kontrol sistemi tamamlayıcı bir süreçtir:

İç kontrol sadece bir olay veya bir durum değil, bir şirketin etkinliklerinin içine işleyen bir seri faaliyetlerdir. Bu faaliyetler bir şirketin etkinlikleri süresince devamlılık temelinde gerçekleşirler. İdarenin şirketi çalıştırma biçimine işlemiş olup bünyeseldir. İç kontrol sistemi firmanın etkinliklerine sıkı bir şekilde kenetlenmiş olup firmanın temeli bünyesine alındığında çok fazla etki gösterir ve firmanın alt yapısının ayrılmaz bir bütünüdür. (INTOSAI GOV 9100, 2004: 7).

D) İç kontrol sistemi hedeflere ulaşmayı kolaylaştırır:

Aktif bir iç kontrol işleyişinin ön koşulu amaçların anlaşılır bir şekilde belirlenmesidir. İç kontrol genel amaçların ayrı ayrı değil, birbirine bağlı bir seri olarak gerçekleştirilmesine uygun şekilde düzenlenir. Bu genel amaçlar fazla sayıda kendine özgü alt hedefler, işlevler, süreçler ve etkinlikler tarafından gerçekleştirilir.

E) İç kontrol sisteminde hedefler ile iç kontrol bileşenlerinin ilişkisi çok yoğundur:

Bir firmanın neyin üstesinden gelmeye çabaladığını gösteren asıl hedeflerle bu hedefleri hayata geçirmesi için nelere gereksinim duyulduğunu gösteren iç kontrol sistemi öğeleri arasında direkt bir ilişki vardır (Tümer, 2010:29).

F) İç kontrol sistemi riskleri karşılamak için makul güvence sağlar:

Misyon ne olursa olsun, bunun üstesinden gelmek için çok sayıda riskle karşılaşılacaktır. İdarenin görevi, firmanın misyonunu hayata geçirme ihtimalini maksimum düzeye çıkarmak için bu riskleri bilinir kılmak ve bunlara çözüm bulmaktır. İç kontrol bu risklerin yok edilmesine fayda sağlayabilirse de, misyonun gerçekleştirilebilmesi ve genel amaçların ortaya çıkarılması hakkında yalnızca makul güvence oluşturur. İç kontrol ne derece iyi tasarlanırsa tasarlansın ve ne derece iyi iş görürse görsün, genel hedeflerin ortaya çıkarılması konusunda idareye kesin teminat sağlamaz.

G) İç kontrolün etkinliği ile ilgili sınırlar vardır:

Akif bir iç kontrol sistemi, ne derece iyi tasarlansa ve ne ölçüde iyi işlese de firma amaçlarını gerçekleştirmesi ya da firmanın varlığını devam ettirmesi hakkında, idareye yalnızca akla uygun güvence sağlayabilir, kesin bir güvence veremez. Hükümet politikası ve programlarındaki, demografik ya da ekonomik şartlardaki yön değiştirmeler açık şekilde idare denetiminin sınırları dışında olup, idarecilerin denetimleri tekrar tasarlamasını ya da kabul edilebilir risk seviyesini bu şekilde göre belirlemesini gerekli kılabilir (INTOSAI GOV 9100, 2004:11).

H) İç kontrol sistemi yönetim ve diğer personel tarafından hayata geçirilir:

Kurumsal hedeflerin hayata koyulmasında makul güvence sağlamak amacıyla idare aracılığıyla kurulan bir süreç (Hepworth, 2003:3) olarak tanımlanmış olan iç kontrolde idarenin ve bir başka personelin görev alması beklenir. İdare ve her seviyedeki personel işletmenin hedeflerini ve genel amaçlarına ulaşması için risklerle karşı karşıya gelen ve makul teminat sağlayan iç kontrol sürecine dahil olmaktadır. Bir kurum idarecilerinin sorumlu olduğu etkinliklerin sürdürülmesi hakkında yapılanmalar ve ilkeler dizisi olarak kabul edilen iç denetimde ve bu ilke ve yapılanmaların günlük yaşantıda yürütülmesinde idarenin ve çalışan personelin yer alması bir gerekliliktir (Hepworth, 2002:1).

Aksoy (2010) çalışmasında, sonuç bölümünde bu nitelikler ile iç denetimin kurumlarda iyi anlaşılması gerektiğini, iç kontrol sisteminin evrak denetimi olmadığı, işletmenin hedef ve amaçlarına ulaşmasını gerçekleştirmek üzere alınan her türlü tedbirin iç kontrol olduğunun farkında olunmalıdır şeklinde ifade etmiştir. Ayrıca iç kontrolün herhangi bir çalışma ya da çalışmalar bütünü değil, herkesin çeşitli seviyelerde görev aldığı bir süreç olarak önemini açıkça belirtmiştir (Aksoy, 2010:87).

Görüldüğü gibi iç kontrol bu nitelikleri ile kuruma katkı sağlayan bir sistemdir. Mevcut durumun iyileşmesini sağlamakla beraber verimliliğine de olumlu etkiler yaratacaktır. Önemli olan bu sistemin doğru anlaşılması ve etkinliğinin kusursuz çalışmasını sağlamaktır. İç kontrol sürecine tüm çalışanlarında destek vermesi gerektiği unutulmamalıdır. Ticari kurumların hedeflerine ulaşabilmesi için yapılan işlemleri kontrol etmeleri kendi menfaatlerinedir. Sadece işletme içi bir bölümün değil tüm bölümlerin iç denetimden geçmesi bütünlük sağlayacağı gibi oto kontrolün tüm birimlerde yapılmasını sağlayacaktır.

2.1.7. İç Kontrol Çeşitleri

İç kontrol çeşitleri ile ilgili yapılan literatür taraması sonucunda, iç kontrolün iki türü olduğu gözlemlenmiştir. Bunlar yönetsel kontroller ve muhasebe kontrolleri olarak ifade edilmektedir. Yapılan tanımlar ise aşağıda yer almaktadır.

İç kontrol sisteminin önem arz eden niteliklerinden biride hayata geçirilen kontrol metotlarının, sadece finansal özellikteki etkinliklere değil, tüm yönetsel etkinliklere uygulanabilecek özellikte olmasıdır. Başlangıçta iç kontrol, muhasebe ve finansla sınırlandırıldığı için, temel amaç, elde bulunan verilerin muhafaza edilmesi, yanlış ve hilelerin ortaya koyulması ve engellenmesi olmuştur. Daha sonraları kurumların büyüme ve gelişim göstermeleri sonucunda iç kontrol sistemi de gelişmiş ve sınırlarına başka etkinlikler de girmiştir. Çağımızda iç kontroller, kurumun iç bünyesindeki tedbirlerin bütününe içine almaktadır. Bu bağlamda iç kontroller kurumsal yapı içindeki fonksiyonlarına göre ifade edilirken çoğunlukla idari kontroller ve muhasebe denetimlerinin genel sınıflara ayrılmasına göre bölünür. İç kontrolün muhasebe denetimi ve idari denetim olarak iki sınıfta incelenmesinin asıl amacı, genel geçer kontrol standartlarına uygun bir kontrol çalışmasının sınırlarının belirlenebilmesini sağlamaktır (Kuyucu, 2003:12).

A) Yönetmelik Kontroller

Yönetmelik kontrolleri çalışmaların, kurumun belirlemiş olduğu hedefler yönünde aktif ve verimli bir biçimde yönetilmesine dair, idare politikalarına bağlılığı artıran ve finansal durumlar ve muhasebe kayıtlarıyla doğrudan bağlantısı olmayan metod ve usullerdir şeklinde ifade etmiştir. Ayrıca örgüt planı, etkinliklerin verimliliği ve idare politikalarına bağlılıkla alakalı bütün metod ve yardımları içine alır. İdari denetimler mali kayıtlarla yalnızca dolaylı olarak alakalıdır. İdari denetimler genellikle istatistikli analizler, zaman ve eylem araştırmaları, başarı raporları, iş gören eğitim programları ve nitelik denetimleri gibi kontrolleri içine alır şeklinde belirtmiştir (Hüner, 2014: 41).

İdare politikasına uygunluğu özendirici ve etkinliklerin verimliliğini iyi hale getirmeyi hedef alan iç kontroller, idari denetim olarak tanımlanır. İdari kontrol sistemi; kurum üst idaresinin belirlemiş olduğu hedefler yönünde aktif ve verimli bir biçimde sürdürülmesine dair, idare politikalarına sadakati artıran ve finansal olaylar ve muhasebe kayıtlarıyla doğrudan bağlantısı olmayan metodlardır (Kaval, 2008: 89). Yönetmelik kontrol; organizasyon planını, idarenin onayını ve yetki aktarmasını gerekli kılan farklı karar süreçleriyle alakalı her çeşit prosedür ve kayıtları barındırır (Öndeş, 2000:81).

B) Muhasebe Kontrolleri

Hüner (2014) çalışmasında, eldeki verilerin muhafaza edilmesini, yapılan hata ve hilelerin belirlenip önüne geçilmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve en doğru biçimde yapılması, finansal tabloların süresinde güvenilir şekilde hazırlanması amacıyla yönelik olarak ortaya konulan bütün metod ve usullerdir. Söz gelimi, yetki ve onaylamak, kayıt ve raporlama düzenleri, iyi ve ayrıntılı bir hesap planı, muhasebe yönetmeliği olarak ifade etmiştir. Ayrıca kurumun planı, eldeki varlıkların korunması ve mali kaynakların güvenilirliği ile ilgili direkt bütün metod ve yordamları içine alır. Bu tip denetimler genelde yetkilendirme ve onaylama; kayıt tutma ve muhasebe raporlarının incelenabilir hale getirilmesi ile ilgili görevlerin, etkinlikle ya da varlıkların korunması, varlıklar üzerinde ki fiziki denetimle ve iç kontrole ilgili sorumluluklardan açıkça ayrılması şeklinde ki kontrollerini kapsar şeklinde belirtilmiştir.

Güven (2008) çalışmasında, muhasebe kontrolü genellikle yetki verme ve onaylama, kayıt altına alma ve muhasebe raporlarının incelenebilir hale getirilmesi gibi sorumluluklar ile eldeki varlıkların muhafazası için sürdürülen varlıklara ilişkin fiziki denetimler gibi etkinliklerin devam etmesine yönelik iç denetim etkinlikleridir (Güven, 2008:25).

2.2. İÇ DENETİMİN TANIMI

Çavuşoğlu (1996) çalışmasında, 5018 sayılı yasadaki ifadesiyle iç denetim; madde 63'te tanımlanmıştır. İç denetim, kamu yönetiminin işlemlerine değer kazandırmak ve gelişim göstermek amacıyla kaynakların ekonomiklik, verimlilik ve etkililik asıllarına göre idaresinin yapılıp yapılmadığını ele almak ve rehberlik etmek için gerçekleştirilen özgür ve objektif teminat sağlayan danışmanlık etkinliğidir. Bu etkinlikler, yönetimlerin idare ve denetim yapıları ile finansal çalışmaların risk yönetimi, idare ve denetim dönemlerinin aktifliğini ele almak ve yenilemek doğrultusunda sistematik, daimi ve disiplin içerisinde bir yaklaşımla ve genel geçer ölçünlere uyumlu olarak hayata geçirilir. İç kontrol, iç denetçiler aracılığıyla gerçekleştirilir (Çavuşoğlu, 1996:21).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) iç denetimin tanımını şöyle ifade etmektedir;

İç denetim, bir örgütün etkinliklerini iletirmek ve onlara değer katma kaygısını taşıyan özgür ve nesnel bir güvence ve danışmanlık etkinliğidir. İç kontrol, örgütün risk yönetim, denetim ve yönetim süreçlerini etkileyen bu durumu ele almak ve iletirmek için düzenli ve disiplinli bir bakış açısı ortaya koyarak örgütün hedeflerine kavuşmasına katkı sağlar (www.tide.ogr.tr).

Gürkan (2009) çalışmasında, iç denetim, kurumun faaliyetlerinin uygunluğunu, üretilen tüm verinin güvenilirliğinin mevzuat, mali, muhasebe ve başka tüm açılardan araştırıp, incelenerek üst idareye raporlanmasıdır. Diğer bir bakış açısıyla iç kontrol, kuruma hizmet amacını güderek, kurumun bütün etkinliklerini değerlendirmek ve ele almak için kurum içerisinde var olmuş özgür bir denetleme görevidir. İç kontrol, kurumun iç denetim sisteminin yeterliliğini ele aldığı için kendisi bizzat bir iç denetim aracıdır (Gürkan, 2009:15).

Türkiye İç Denetim Enstitüsüne göre, uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesinde iç kontrol; denetim, öz değerlendirme, danışmanlık ya da yolsuzluk/suiistimal araştırması rolleri veya göz geçirme etkinliklerinden meydana gelir. İç denetim etkinliği, örgütün risk yönetim, denetim ve yönetim dönemlerinin etkisini ele almak ve iletirmek için düzenli ve disiplinli bir bakış açısı oluşturarak örgütün hedeflerine çabuk ulaşmasına fayda sağlar (www.tide.org.tr).

Yörüker (2007) çalışmasında, iç kontrol, bir örgüt bünyesinde yer alan ve örgüt idaresi aracılığıyla olabilecek yolsuzlukları, yanlışları ve verimli sağlamayan uygulamaları en aza düşürmek için, örgütün düzenlerini ve prosedürlerini denetlemek ve değerlendirmek için görevlendirilen birim etkinliğidir (Yörüker, 2007:35).

Yörüker (2004) çalışmasında, iç denetim üzerine çeşitli batı ülkelerindeki tanımlara yer vermiştir. Bu çalışma da yer alan tanımlar şu şekildedir.

İngiltere Hazinesi aracılığıyla Avrupa Birliğine aday olan milletlerin faydalanması için düzenlenen belgelerde iç kontrolün tanımı ve gerçekleştirdiği etkinlikler çok açık ve anlaşılır bir biçimde ifade edilmektedir. İç denetim, kurum yapısındaki özgür bir değerlendirme olup iç denetim düzeninin etkisini ölçmek ve ele almak yoluyla idareye hizmet sunmak biçiminde etkinlik gösterir. Bu hizmetin sağlanmasında İç Denetim:

- İç denetim düzenini çözümler ve bir inceleme yazılımı ortaya koyar.
- Hedeflerin en ekonomik ve nitelikli bir şekilde hayata geçirilmesi amacıyla sistemler içinde oluşturulmuş denetimleri belirler ve ele alır.
- Ortaya çıkan verileri ve neticeleri raporlar ve elverişli olduğu ahvalde öneriler sunar.
- İncelemeye bağlı sistemde bulunan kontrollerin sağlamlığı ile ilgili bir fikir bildirir.
- Kurum yapısındaki iç denetim sistemini eksiksiz olarak ele alarak bir teminat verir.

ABD İç Denetçiler Enstitüsü'nün 2001 yılında yenilemiş olduğu iç kontrol tanımı şöyledir: "İç kontrol; bir şirketin etkinliklerini geliştirmek ve etkinliklerine fayda sağlamak üzere planlanmış özgür güvence ve danışma sunan bir etkinliktir. Bu işlev risk yönetimi, denetim ve yönetim gidişatının aktifliğini ele almak ve iyi hale getirmek üzere düzenli ve bilimsel disiplini olan bir bakış açısı geliştirmek yoluyla, bir örgütün amaçlarını hayata geçirmesine katkı sağlar.

Yörüker (2004) çalışmasında, aynı şekilde, İngiltere Hazinesi aracılığıyla yayımlanmış olan "Kamu İç Denetim Standartları" başlıklı belgelerde de iç kontrol şu şekilde ifade edilmektedir: iç kontrol, bir organizasyonun yapısındaki özgür ve nesnel ele alım hizmetidir: iç kontrol, asıl olarak, organizasyonun onaylanmış hedeflerinin gerçekleştirilmesindeki aktifliği ölçmek ve ele almak yoluyla risk yönetimi, denetim ve yönetim ile ilgili Kurum Başkanına özgür ve objektif bir fikir belirtir. Ayrıca, iç kontrolün ortaya koyduğu verileri ve önerileri kontrol edilen sahalardaki hat idaresine (line management) fayda sağlar. Risk yönetimi, denetim ve yönetim; ortaya koyulan hedeflerin meydana gelmesini, doğru olan risk değerlendirmesini, iç ve dış raporlamadaki ve hesap verme sorumluluk dönemlerindeki güvenilirliği, uygulamadaki kanunlara ve yönetmeliklere uyma, organizasyon için belirlenen davranışsal ve ahlaki ölçünlere göre hareket etmeyi sağlamak için önceden saptanmış olan politikaları, izlenmesi gereken yolu ve etkinlikleri barındırır. İç kontrol, her şeyden önce, organizasyonun risk yönetimini, denetimini ve yönetişimini ilerletmede hat idaresine katkı sağlamak için özgür ve nesnel bir danışmanlık hizmeti de ortaya koyar. İç Denetimin danışmanlık hizmeti; idarenin organizasyonun amaçlarını ortaya çıkarmasını sağlamak için yürürlüğe koymuş olduğu politikaların, izlenmesi gereken birtakım yolların ve etkinliklerin sistem ve düzen içerisinde ele alınması ve ilerlemeye dair önerilerde bulunulmasıyla iç kontrol yeteneklerinden faydalanır. Bu tip danışmanlık işlemleri iç kontrolün risk yönetimi, denetim ve yönetim ile ilgili sunmuş olduğu görüşe katkı sağlar (Yörüker, 2004:9).

Yukarda ki tanımlardan da anlaşıldığı gibi iç denetim kurumsal bir danışmanlık ve risklere karşı yol gösterici nitelikte bir denetim faaliyetidir. Konusu gereği mali açıdan iç denetim birimi risk yönetimi yapar ve işletmenin hedeflerine ulaşmasında sistemin uyguladığı politikaları değerlendirir. Çalışma sonucunda iç denetim birimi konusu ile ilgili bir görüş raporunu üst yönetime sunar. Çalışma tamamen bağımsız ve direk yönetime bağlı olarak gerçekleştirilmesi başarı ve etkileşim oranını yükseltir. Yapılan denetimin standartlara bağlı olarak yapılması ve mesleki özenin gösterilmesi ile yapılan denetim faaliyetinin de kalitesi artmış olur.

2.2.1 İç Denetimin Kapsamı

Yasal dayanağa göre değerlendirildiğin de iç denetim aslında bir danışmanlık faaliyetidir. Kamu kurumlarının dışarıdan danışmanlık almasının yasal dayanağı olmadığı için bu kanunla iç denetim faaliyeti de bu boşluğu doldurmuştur. Ayrıca risk yönetiminin kontrol edilmesi ve kamu maliyesin de şeffaflık ilkesinin önün açılması için önemli bir adım atılmıştır. Ülkemizde süre gelen sorunların başında kamunun hantal ve yavaş çalışması gelmektedir. Kamu kurumlarında karar alma süreci kalkınma hamlelerini yavaşlatmış, gerek iş akışı, gerekse sonuca ulaşma aşamalarında yaşanan zorluklar iç denetim sistemi ile hem güvence altına alınmaya çalışılmış hem de kaynakların verimli ve etkin kullanılması sonunda hedeflere daha kolay ulaşılması amaçlanmıştır. Gelişmiş ülkeler de çok daha önceden uygulanmaya başlanan bu sistemin ülkemize geç gelmesi ile zaman, para, işgücü, enerji ve bilgi kaybı yaşanması ile ülkemizin kalkınma hamlelerinde ne kadar geç kaldığı göz önünde olan bir gerçektir.

Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre, gelişmekte olan ülkeler de küçük ve orta boy işletmelerin ekonomi için de ki yeri önemli bir alanı oluşturmaktadır. Bu bağlam da ülkemiz de ki 2014 yılı verilerine göre Kobiler (Küçük Ve Orta Boy İşletme) ekonomik büyüklüğün %63'ne, istihdamın %75'ini, ödenen maaş ve ücretlerin %54'ünü, yapılan ihracatın ise %59'unu karşılamaktadır (www.tuik.gov.tr).

Bu verilere dayanarak Kobi işletmeleri ne kadar karlı ve verimli işletilir ise, ülke ekonomisine katkıları o kadar yüksek olacaktır. Ayrıca kıt kaynak olarak kabul edilen sermayenin de en verimli şekilde kullanılması sağlanmış olacaktır. Geleneksel anlamda Kobiler için iç denetimin amacı, işletme açısından oluşacak her çeşit riski belirlemek ve bu riskleri ortadan kaldırmaktır. İşte bu rolü üstlenecek olan iç denetim biriminin rolü ise firma ve örgütlerde yönetsel hesap verebilirliğin yer edinmesine katkı sağlamak olmalıdır.

Uzun (2015) çalışmasında, iç denetçilerin, firma ve örgütlerin iç denetim sisteminin aktifliği ve yeterli olma durumu ile iş gidişatlarının yerindeliği, başarı niteliği ile ilgili idareye bilgi akışı sağlanması konusunda sorumlulukları bulunmaktadır. Çalışmanın düzgün yapılmasının yanında doğru çalışmanın yapılması hususunda görüş ve tavsiyeleri ile iç kontrol etkinliği firma ve örgütlere katma değer

sağladığını vurgulamış. Çalışma süreçlerinin aktifliği ve verimliliği, finansal raporlama düzeninin güvenilirliği, kanun ve düzenlemelere uygun olma konularında mantığa uygun bir güvence sağlamak amacıyla firma ve örgüt idarecilerince tasarlanan iç denetim sistemi, iç kontrol etkinliği ile değerlendirildiğini ifade etmiştir. Yanlış, hile ve su istimallerin, gelir ve elde bulunan varlıkların yitirilmesinin engellenmesinde iç denetim sistemi ve iç kontrol etkinliğinin aktifliği ciddi derece de rol almaktadır. Özetle, karlılık ve niteliğin güvencesi kontrol edilebilir olmalıdır şeklinde vurgulamıştır (Uzun, 2015:3).

Ülkemiz de iç denetim enstitüsü 19 Eylül 1995 yılında İstanbul merkezli bir dernek olarak kurulmuş ve hizmet vermeye başlamıştır. Dernek beş temel kurul tarafından yürütülmektedir, bunlar Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Denetim Kurulu, Etik Kurulu ve Danışma Kuruludur. Derneğin çalışma konuları kuruluş tüzüğünde açıkça yer almış ve toplam dokuz maddeden oluşmuştur. Yine aynı tüzük ile derneğin amacı, organları, çalışma biçimi, faaliyet alanı, üyelik koşulları, üyelik türleri, üyelikten ayrılma, kurulların görev ve yetkileri derneğin gelir ve gider uygulamaları, borçlanma usulü, iç denetimi maddeler halinde belirlenmiştir.

Bununla birlikte Türkiye İç denetim Enstitüsüne (TİDE) göre iç kontrolün açıklaması;

İç kontrol, bir firmanın etkinliklerini geliştirmek ve onlara değer katmayı hedefleyen özgür ve nesnel bir güvence ve danışmanlık etkinliğidir. İç kontrol, örgütün risk yönetim, denetim ve yönetim gidişatının etkinliğini ele almak ve ilerlemek hedefine dair düzenli ve disiplinli bir bakış açısı meydana getirerek örgütün hedeflerine kavuşmasına katkı sağlar (www.tide.org.tr).

Şeklinde ifade edildiğine göre kapsamı da güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak algılanmalıdır. Güvence sistemleri işletmelere doğru karar alma mekanizmalarının hata payını minimuma indirmek olarak ifade edilebilir. Danışmanlık faaliyetinde ise bir yol gösterme kavramı ortaya çıkar. Bu nedenledir ki işletmeler için bu iki fonksiyonu olan iç denetim hayati bir rol üstlenmektedir.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün kabul ettiği mesleki etik kuralları ve standartları olduğu gibi güncel haliyle kabul etmiş ve yürürlüğe koymuştur. Mesleki sertifikaya sahip olanlar bu kurallara uymakla yükümlüdürler. Ülkemiz de özel sektör Kobiler 'in sağladığı ekonomik hasılat büyüklüğü % 85 'in üzerindedir. Bu oranlamaya göre ülkemizde ki bu işletmelerin ekonomik anlam da verimlilik ve karlılık oranları % 5 düzeyinde artış sağlanmış olsa

milli ekonomiye katkıları ve kişi başı milli gelire olacak katkılar gibi sağlanacak faydalar tartışılmaz (www.tide.org.tr).

Bu bağlamda iç denetim için ilk önce Kobi işletmelerinin bu birimin önemini anlamaları ve bu hizmeti almaya hazır olmakla beraber istekli olmaları da gereklidir. Global anlamda yarış içinde devamlı büyüme ve ilerlemeyi amaçlayan firmalar, kurumsal idare kalitesini sağlamak için iç kontrol etkinliğine gereksinim duymaktadırlar. Küçük çaplı firmalarda yönetici birim günlük etkinlikleri ve çalışanları aktif bir biçimde yönetebilecek ve izlenebilecek yeterliliktedir. İç denetim sistemi hakkında, özgür ve tarafsız olarak idareye teminat veren ve yatırımcılarla kredi sağlayanlar için firmanın kredibilitesine önem teşkil eden niteliğinden dolayı iç kontrol etkinliğinin başlatılmasına gereksinim duyulmaktadır.

Erözbağ (2009) çalışmasında, etkinliğin olduğu durumda tehlikenin de olacağı hakikatinden yola çıkarak, yanlışların belirlenmesi kadar, bu yanlışların ortaya çıkmasına zemin hazırlayan risklerin de dikkate alındığı risk esaslı denetim algısı ve uygulamalarına ciddi anlamda gereksinim olduğu gerçekliğini vurgulamıştır. Bilindiği gibi zarara uğrama olasılığı geleceğe yönelik, amaçlara erişilmesini önleyebilecek durumlardan kaynaklanan olası durumlardır. İşte bu noktada kurumun riskleri ne şekilde idare ettiği, iç denetimin odak noktasıdır (Erözbağ, 2009:65).

Bir bakıma kurumun iç denetçilerini sorması ve yanıt araması gerekli ilk 3 soruyu şu şekilde ifade etmiştir.

- a) Bir kurum tümüyle, tüm konularda karşılaşılabileceği olası tehlikeleri iyi biliyor mu?
- b) Bu olası tehlikeleri idare etmek için ne gibi çalışmalar yürütülüyor? (İç kontroller gibi)
- c) Bu olası tehlikeleri idare etmek adına alınan önlemler aktif mi?(İç kontroller aktif çalışmalarını sürdürüyor mu?) (Erözbağ, 2009:68-69).

Bu soru cümlelerinde de anlaşıldığı gibi işletmeler açısından riskin değerlendirilmesi bazı durumlarda gözden kaçmakta bazen ise işletme körlüğü ile tespit edilememektedir. Farz edilen risklerin yönetilmesi için neler yapıldığının işletme için de üst yöneticiler tarafından sorgulanması gerekmektedir. Sorgulanmayan her risk ilerde yöneticinin karşına bir sorun olarak çıkabilir. Diğer sorun ise bu tespitler yapıldıktan sonra alınan tedbirlerin bu sorunu önleme karşısında ki etkinliğidir. Her ne kadar iç denetim bu sorunlar için önerilerde bulunsa da asıl önemli olan bunların uygulamada yer alıp iç denetim raporlarının kullanılmasıdır.

2.2.2 İç Denetim Türleri

Çavuşoğlu'nun (1996) çalışmasında, iç denetim uygulamada beş ana faaliyeti içermektedir. Bunlar finansal denetim, sistem denetimi, uygunluk denetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimidir şeklindedir. Denetim etkinliğinin hedef noktasının geçmiş etkinliklerin denetiminden daha fazla; Kurumun amaçları ile Stratejik Hedeflere ulaşabilmesini önleyebilecek iç ve dış faktörlerin saptanması, ele alınması ve izlenmesi sürecine ağırlık ve önem verilmesi olarak vurgulamıştır (Çavuşoğlu, 1996).

Ülkemizde Maliye Bakanlığı İç Denetim Birim Başkanlığı yayımladığı görüşünde iç denetimin beş türüne de yer vermiş ve denetim türlerini tek tek tanımlamıştır. Bunlar;

- Mali Denetim
- Uygunluk Denetimi
- Performans Denetimi
- Sistem denetimi
- Bilgi Teknolojileri denetimi

A) Mali denetim

Gelir, gider, sahip olunan varlık ve sorumluluklara dair hesap ve yapılan işlemlerin kesinliğinin; finansal sistem ve tabloların güvenilirliğinin kontrol edilmesidir

B) Uygunluk denetimi

İdarelerin eylem ve işlemlerinin, konuya ilişkin yasa, tüzük, yönetmenlik ve diğer yasal düzenlemelere uygunluğunun denetimidir

C) Performans denetimi

Yönetimin tüm birimlerinde sürdürülen eylem ve işlemlerin tasarlanması, uygulamaya konulması ve kontrol aşamalarında ki etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin irdelenmesidir

D) Sistem denetimi

Denetlenen alanın faaliyetleri ile iç kontrol düzeninin, organizasyon düzenine destek olacak bir yaklaşım ile incelenmesi, eksikliklerin ortaya çıkarılması, nitelik ve uygunluğun incelenmesi, kaynakların ve üzerlerinde uygulanan tekniklerin yeterliliğinin ele alınması şeklinde değerlendirmesidir

E) Bilgi teknolojisi denetimi

Denetlenen alanın elektronik bilgi sistemlerinin devamlılığının ve güvenilir olmasının değerlendirilmesidir (Maliye Bakanlığı İç Denetim Birim Başkanlığı, 2003).

Tufan (2012) çalışmasında, mali denetimi tanımlarken; finansal tabloların denetimi, tüm idaredeki mali işlemleri dürüstlük odağında kontrol edilmesini ve çoğunlukla kayıtlarla beraber nakit ve ayniyatın ayrıntılarıyla kontrolünü gerektirir şeklinde ifade etmiş, ayrıca finansal tabloların denetimini yapan denetçi, bu tabloların değişik amaçlarla da kullanılabileceğini göz önünde tutmalıdır şeklinde belirtmiştir (Tufan, 2012:28).

Güredin (1993) çalışmasında, mali tabloların denetimde amaç, mali tabloların bir bütün şeklinde ortaya konmuş kıstaslara göre uyum içinde olup olmadıklarını araştırmaktır, şeklinde ifade etmiştir. Genel anlamda kabul edilen muhasebe kriterleri yönünde hazırlanmaları gereken ve denetim dahilinde yer alan mali tablolar bilanço, gelir tablosu, mali durumlardaki değişmeler tablosu vb.dir. Denetleme yapan birim mali tabloları kontrol ederken, bu tabloların çeşitli gruplar tarafından farklı hedefler doğrultusunda için kullanılacağı faktörünü ön planda tutması gerektiğini vurgulamıştır (Güredin, 1993:72).

Kaval (2008) çalışmasında, uygunluk denetimini, kurumun resmi otoritelerce yürürlüğe konulmuş olan vergi, iç kanunları gibi mevzuatların veya işletmenin üst yöneticilerinin kurumu daha kolay yönetmesi için yönetmelik, talimatname gibi mevzuatlara uygun işlem yapılıp yapılmadığını inceleyen denetim türüdür şeklinde ifade etmiştir (Kaval, 2008:11).

Bakır (2003) çalışmasında, performans denetimine şu şekilde yer vermiştir. Faaliyet denetimi işletmede, önceden belirlenmiş usul ve yöntemlere göre yapılan faaliyetlerin bu ölçütlere uygun olarak uygulanıp uygulanmadığını kontrol eder. Bu denetim genellikle kamu iç denetçileri ve iç denetçiler tarafından yürütülmektedir ifadeleri ile belirtmiştir (Bakır, 2003:20).

Başpınar (2006) çalışmasında, kontrolü gerçekleştirilen birimin eylemlerinin ve iç kontrol mekanizmasının; eylemin yapısına katkıda bulunacak bir yaklaşımla incelenmesi, kalite ve uyumluluğunun irdelenmesi, kaynakların ve uygulanan tekniklerin yeterliliğinin ele alınması şeklinde irdelenmesidir şeklinde ifade etmiştir (Başpınar, 2006: 26).

Hüner (2014) çalışmasında, bilgi teknolojisi denetimini iradenin belirlediği gayeye ve kontrol amaçlarına erişmesine dönük olarak bilgi işleyişinin ve bu işleyişe dair kontrollerin yetkinliğine dair, objektif bir güvence sağlamak gayesiyle bilgi teknolojileri sürecinin ele alınması, gereken delillerin toparlanması, irdelenmesi ve ortaya çıkan neticenin raporlanması dönemidir. Bu nokta da denetçi hazırdaki bilgi teknoloji denetimlerini; etkililik, gizlilik, etkinlik, bütünlük, dürüstlük, ulaşılabilirlik, uyumluluk ve güvenilirlik kıstasları etrafında ele alır, şeklinde belirtmiştir (Hüner 2014:92).

2.2.3. Etkin Bir İç Denetim Yapılması İçin Gerekenler

Ülkemizde İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası tarafından yapılan bir çalışmada, etkin bir iç denetim yapılabilmesi için işletmeler ve üst yöneticiler tarafından uygulanması gereken kurallar pratik bilgiler kitapçığı şeklinde yol gösterici bir kılavuz olarak yayımlanmıştır. Buna göre;

- 1 - İç denetim eylemini etkili kılan en önemli faktörlerden biri, iç denetimin firmanın üst yönetim birimlerince sahiplenilmesi ve desteklenmesidir.
 - 2 - İç denetçi birimlerin yetki ve sorumluluk alanları kısıtlanmamalı objektif ve bağımsızlığı teminat altına alınmalı, görev ve sorumluluklarını yerine getirirken bilgi ve belgelere ulaşmaları sınırlandırılmamalı ve bütün çalışan bireyler görev esnasında iç denetçi bireylere yardımcı olmalıdır.
 - 3 - İç Denetçiler icra görevi üstlenmemeli, gerçekleştirdikleri işler dolayısıyla performansları Yönetim Kurulu veya Yönetim Kurulu'ndan seçilmiş Denetim Komitesince irdelenmelidir. Bu konular, kurumun denetim komitesi ve yönetim kurulu tarafından kabul edilmiş bir yönetmelikle yazılı şekilde tanımlanmalıdır.
 - 4 - Denetim komitesinin beklediği teminatı verebilmek ve tavsiyelerde bulunabilmek için iç denetim birimindeki bireylerin yeterliliği oldukça önemlidir.
 - 5 - İç denetçilerin devamlı olarak profesyonel anlamda gelişim sağlamalarına destek olunmalı ve uluslararası geçerliliğe sahip sertifikaların bulunması gerekmektedir.
 - 6 - İç denetçiler işletmelerde hile ve yolsuzlukla mücadele birimi oldukları için, raporların gizliliği ve güvenilirliği açısından direkt Yönetim Kuruluna bağlı çalışmalıdırlar.
 - 7 - Organizasyonda ki yeri mutlaka şematik olarak gösterilmeli, çalışan işletme personeli ve görev alan yöneticiler denetlendiği hakkında bilgi sahibi olmalıdır.
- (İSMMMO, Kobilerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler, 2013).

Bu kurallara göre hem işletme yöneticileri hem de iç denetçi olarak görevlendirilen kişiler bu faaliyetin tam ve eksiksiz yapılabilmesi için üzerine düşen görevleri eksiksiz yerine getirmelidir. Üst yöneticiler için bu maddelere göre kilit nokta ise iç denetçilerin bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınması ile denetim faaliyetini gerçekleştirirken denetçilerin bilgi ve belgelere erişiminin kısıtlanmamasını gerektirmektedir.

İşletme içinde görev alan tüm çalışanların bu süreci desteklemesi ile etkin bir denetim yapılmış olur. Denetim komitesi ise bu süreci takip etmeli ve yönetim kurulu ile iletişim halinde olarak yazılı bir yönetmenlik ile süreci kontrol altında tutmalıdır. Yapılacak iç denetimler için seçilen denetçilerin ise uluslararası alanda geçerli olan sertifikaya sahip kişiler tarafından yürütülmesi gerekmektedir.

2.2.4. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Etik Kuralları

Türkiye İç Denetim Enstitüsü iç denetçiler için etik kuralları Uluslararası İç Denetim Enstitüsü kararları ile aynı şekilde kabul etmiş ve uygulanması için iç denetçilere duyurmuştur. Bu kararlara göre etik kurallar;

Etik ilkeleri, iç denetim yönetiminde, kişi ve kurumların eylemlerini düzenleyen unsurları ve talepleri belirtir. Belirli eylemlerin dışında etkinliğe yönelik en az düzeyde gereklilikleri ve eylemsel talepleri ifade eder (www.tide.org.tr).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (İAA) iç denetim etik kurallarını iki önemli husus içine almıştır. Bunlardan birincisi iç denetim mesleği ve uygulanmasına ilişkin unsurlar, ikincisi ise iç denetçilerden beklenen hareket şeklini ifade eden davranış kurallarıdır. Bu kurallarda hedef, kuralların uygulanması noktasında incelenmesine destek sağlamak ve iç denetçilerin etik eylemler noktasında rehberlik etmektir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü etik ilkeleri Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (İAA) yayınladığı gibi aynen kabul etmiş ve uygulamaya koymuştur. Buna göre; Tide internet sitesinde 2016 yılında güncel olarak uluslararası etik kuralları ülkemizin de kabul ettiğini beyan ederek, ülkemizde ki iç denetçilerin uymakta zorunlu olduğu etik kuralları yayımlamıştır. Buna göre bu kurallar sırası ile şu şekildedir;

A) Dürüstlük

İç denetçiler

1.1.Faaliyetlerini dürüstlük, dikkat ve görev bilinci ile yerine getirirler.

1.2.Yasaları dikkate alır ve yasaların ve mesleğin ortaya çıkardığı özel duruma dair açıklamalarını gerçekleştirirler.

1.3.Yasa dışı bir eyleme kendi istek ve arzusu ile nesnel olmaz ya da iç denetim mesleği ve işletme bakımından yüz kızartıcı davranışlarda bulunmazlar.

1.4.İşletmenin meşru ve etik hedeflerine karşı saygı içinde olurlar, destek sağlarlar.

B) Objektiflik

İç denetçiler

2.1. İncelemelerinin objektifliğini zarara uğratabilecek ya da zarar verme olasılığı taşıyan herhangi bir ilişkiye ve eyleme dahil olamazlar; bu katılım, işletmenin çıkarları ile çelişen bağlar ve eylemleri de kapsar.

2.2. Meslekî yargılamalarını sarsabilecek ya da sarsabileceği düşünebilecek herhangi bir şeyi onaylamazlar.

2.3. Ortaya çıkardıkları ve açıklanmaması durumunda göz atıkları eylemlere dair raporları bozacak bütün önem arz eden verileri açığa kavuştururlar.

C) Gizlilik

İç denetçiler,

3.1. Üzerlerine düşen görevleri süresince öğrendikleri bilgilerin kullanımı ve korunması noktasında ölçülü olurlar.

3.2. Elde ettikleri bilgileri bireysel çıkarları için ya da kanuna aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik arzu ve hedeflerini zarara uğratabilecek biçimde kullanmazlar.

D) Yetkinlik (Ehil Olma)

İç denetçiler,

4.1. Yalnızca görev ve sorumluluklarının gerekli kıldığı bilgi, yetenek ve deneyime hakim oldukları görevlerin sorumluluklarını almalıdırlar.

4.2. İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uyumlu olarak yerine getirirler.

4.3. Kendi kapasitelerini ve hizmetlerinin faaliyet ve performansını sürekli geliştirirler (www.tide.gov.tr).

Ülkemizde iç denetçi sertifikasını almış ve faaliyette bulunan tüm iç denetçiler bu etik ilkelere eksiksiz uymak zorundadırlar. Ayrıca kurum sertifikaya hak kazananlardan bu etik kurallarına eksiksiz uyacaklarına dair bir taahhütname almaktadır.

2.2.5 Türkiye İç Denetim Standartları

Türkiye iç denetim enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün kabul ettiği 01.01.2017 tarihli meslek hizmet standartlarını uygulamaktadır ve meslek mensuplarına bu standartlara göre hizmet vermek zorundadır. Bu tarihten önce yayınlanan 01.01.2013 ve 01.01.2011 tarihli mesleki hizmet standartlarını aynı şekli ile Türkiye İç Denetim Enstitüsü kabul etmiş ve uygulamıştır.

Standartlar ilke odaklıdır ve ülkemizde faaliyette bulunan tüm iç denetçiler 01.01.207 tarihli IAA yayınladığı ve TİDE tarafından kabul edilen bu standartlara uymak zorundadır.

2.2.6 Uluslararası İç Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) aracılığıyla hazırlanan ve ülkemizin de kabul ettiği standartlar iki ana başlıktan oluşmaktadır. Bunalar Nitelik standartları, Performans standartlarıdır. Bu standartların hazırlanmasının amaçlarını Türkiye İç Denetim Enstitüsü şu şekilde sıralanmaktadır;

1. İç denetim uygulamasını olması gerektiği şekilde üstlenen temel unsurları ifade etmek.
2. Katma değerli iç denetim etkinliklerini özendirmeye ve uygulamaya dönük bir yapı meydana getirmek.
3. İç denetim faaliyetlerinin ele alınmasına uyumlu bir ortam sağlamak.
4. Gelişmiş kurumsal işleyiş ve etkinlikleri aktifleştirmek (www.tide.org.tr).

Standartlar, ilke odaklı ve aşağıda bahsedilen unsurları kapsayan uyulması zorunlu gerekliliklerdir:

İç denetim mesleğinin faaliyete geçirilmesi ve faaliyet durumunun incelenmesi için kurum ve birey düzeyinde uluslararası uygulanabilirliğe sahip temel gerekliliklere dair bildiriler, standartlarda bahsedilen kavram ve terimleri netliğe ulaştıran “Yorumlar”. Standartlar, Etik İlkeleri ile beraber, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi’nin bütün zaruri etmenlerini içerir; dolayısıyla, Etik Kuralları ve Standartlar ile uyumluluk Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi’nin bütün zaruri etmenleri ile uyumluluğu gösterir. Standartlarda, Kavramlar Sözlüğü’nde belirtilen anlamlara önem vermek gerekir. Bunun yanı sıra, Standartlarda, kayıtsız koşulsuz uyma zorunluluğu olan gereklilikleri ortaya koymak adına “zorundadır” (must) sözcüğü, mesleki yargılama neticesinde koşulların gerekli kıldığı sapmalar olduğuna inandırılmadığı sürece uyulması beklenen gereklilikleri belirtmek adına “gereklidir” (should) sözcüğü kullanılmıştır (www.tide.org.tr).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü internet sitesinde yer alan bilgilere göre, Standartlar iki ana unsurdan meydana gelmektedir: Nitelik ve Performans Standartları. Nitelik Standartları, iç denetim etkinliklerini sürdüren işletmelerin ve bireylerin özellikleriyle ilişkilidir. Performans Standartları iç denetimin doğasını ifade eder ve bu hizmetlerin başarımını ölçmekte kullanılan nitelik kriterlerini oluşturur (www.tide.org.tr).

Nitelik ve Performans Standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanır. Uygulama Standartları, güvence (A) ya da danışmanlık (C) hizmetleri üzerinde uygulanabilecek zorunlulukları göstererek, Nitelik ve Performans Standartlarını iletir. Güvence hizmetleri, iç denetçinin, bir firma, etkinlik, işlev, dönem, sistem ya da diğer etkenler noktasında fikir ya da düşünce sunabilmek adına, eldeki verileri tarafsız bir biçimde ele alınmasını kapsar.

Güvence sorumluluklarının değer ve içeriği iç denetçi aracılığıyla belirlenir. Güvence hizmetlerinin, çoğunlukla, üç yanı vardır:

(1) bir firma, etkinlik, işlev, dönem, sistem ya da bir diğer etmenin direkt olarak içinde olan birey ya da grup (süreç sahibi),

(2) Değerlendirmeyi gerçekleştiren birey ya da grup (iç denetçi),

(3) Değerlendirmeyi kullanan birey ya da grup (kullanıcı)(www.tide.org.tr).

Danışmanlık hizmetleri, doğası gereği öneri özelliğine sahip olup çoğunlukla görevlendirmeyi isteyen müşterinin özel talebiyle gerçekleştirilir. Danışmanlık faaliyetlerinin nitelik ve içeriği, değerlendirmeyi isteyen müşteri ile denetçi arasındaki anlaşmaya bağlıdır. Danışmanlık faaliyetlerinin çoğunlukla iki yönü vardır:

(1) Öneriyi yapan birey ya da grup (iç denetçi),

(2) Öneri isteyen ve alan kişi ya da grup (görevin müşterisi). İç denetçi danışmanlık hizmetini sunarken, tarafsızlığını korumalı ve idari görev üstlenmemelidir (www.tide.org.tr).

Standartlar her iç denetçi ve iç denetim etkinlikleri için geçerli olmaktadır. Bütün iç denetçiler kişisel tarafsızlık, yeterlik, gereken mesleki önem ve görevlerinin verimine ilişkin standartlara ve iş sorumluluklarının performansı ile ilgili Standartlara uyumlu olma noktasında sorumludurlar. İç denetçilerin ve iç denetim etkinliklerinin Standartların belirli birimlerine uygunluğunun kanunen ya da yönetmelik ile önlenmesi halinde, Standartların başka birimlerine uyumlu ve uygun olan özel durum beyanları gerekmektedir. Koşullar diğer yetkili birimlerce yayınlanan zorunluluklarla beraber kullanıldığında, uyumlu kabul edilmesi halinde, iç denetim etkileşimleri bahsi geçen bu gerekli durumların kullanımına gönderme yapabilir. İç denetim etkinliklerinin olması gereken koşullara uygunluğunu ifade ettiği ancak koşullar ile diğer zorunluluklar arasında uyumsuz durumların yaşandığı; iç denetçiler ve iç denetim etkinliklerinin standartlara uyması zaruridir ve daha sınırlayıcı ise diğer zorunluluklarla uyum içinde olabilir. Standartların kontrol edilmesi ve ilerlemesi süregelen bir durumdur (www.tide.org.tr).

Uluslararası İç Denetim Standartları Kurulu, Standartları yayınlamadan önce kapsamlı bir katılımla gerçekleştirilen danışma ve tartışma etkinliğine girişmektedir. Bu çalışma, metin taslağı döneminde, dünyaca bir yorum isteme etkinliğini de içine almaktadır. Tüm metin taslakları, hem IIA'nın bütün üye kuruluşlarına iletilmekte hem de IIA'nın web sitesinde yayınlanmaktadır (www.tide.org.tr).

Nitelik Standartları

1000 – Amaç, Yetki ve Sorumluluklar

İç denetim etkinliklerinin amaç, yeterlilik ve görevleri, İç Denetim Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin zaruri etmenleri (İç Denetim Mesleki Uygulaması için Temel Prensipler, Etik Kuralları, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı) ile uyumluluk gösteren iç denetim mevzuatında açık bir şekilde tanımlanmak zorundadır. İç Denetim Yöneticisi iç denetim mevzuatını dönemsel şekilde incelemek ve üst birimlere ve Yönetim Kuruluna kabul görmek için sunmak durumundadır.

Yorum:

İç denetim mevzuatı, iç denetim etkinliklerinin gayesini, yetkisini ve görev alanlarını ifade eden resmi bir belgedir. İç denetim mevzuatı, bir kuruluş kapsamında iç denetim etkinliklerinin yerini, iç denetim idarecisinin idare kuruluna fonksiyonel ilişkisini da kapsayacak biçimde belirler, sorumlulukların yerine getirilmesine yönelik olan kayıtlara, personele ve fiziksel varlıklara ulaşımını yetkilendirir ve iç denetim etkinliklerinin içeriğini ifade eder. İç denetim mevzuatının işi sonlandıran onay birimi Yönetim Kuruludur.

1000.A1 –İşletmeye sunulan teminat hizmetlerinin özelliği iç denetim mevzuatında ifade edilmek mecburiyetindedir. Şayet firma dışında taraflara teminat hizmeti sağlanacaksa, bunların niteliksel tarafları da yönetmelik dahilinde tanımlanmak durumundadır.

1000.C1 – Danışmanlık hizmetlerinin özelliği, iç denetim mevzuatında ifade edilmek mecburiyetindedir.

1010 – Zorunlu Rehberin İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması

İç Denetimin Mesleki Uygulaması için Temel Prensipler, Etik Kuralları, Standartlar ve İç Denetimin Tanımı'na uyma gerekliliği, iç denetim mevzuatında tanınmak durumundadır. İç Denetim Yöneticisinin, İç Denetimin Misyonu ve Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nin Gerekli Öğeleri'ni üst idare ve idare kuruluyla tartışıp ele alınmak zorundadır.

1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik

İç denetim etkinlikleri tarafsız olmalıdır ve iç denetçiler sorumluluklarını yerine getirirken objektif hareket etmek mecburiyetindedir.

Yorum:

Özgürlük, iç denetim etkinliğinin sorumluluklarını objektif bir biçimde gerçekleştirme yeteneğini tehdit eden koşullardan uzak olması anlamına gelir. İç denetim etkinliklerinin sorumluluğunu etkin bir biçimde gerçekleştirmek adına gereken bağımsızlık düzeyine ulaşmak için iç denetim idarecisi üst düzey idareye ve yönetim kuruluna direkt olarak ve sınırsız bir biçimde ulaşma şansına sahiptir. Bu durum, çifte raporlama bağı aracılığı ile gerçekleşebilir. Bağımsızlığa dönük tehlikeler, denetçi, görev, işlev ve kurum düzeylerinde değerlendirilmek mecburiyetindedir. Tarafsızlık, iç denetçilerin görevlerini, iş neticesinde ortaya çıkan malına ciddi anlamda ve doğru bir biçimde inanacakları ve bu malın niteliğinden ciddi boyutta bir tavizde bulunmayacakları biçimde gerçekleştirmelerini olanaklı kılan nesnel bir zihinsel yaklaşımdır. Nesnellik, iç denetçilerin, denetim konularına dönük düşünce ve yargılarını kendileri dışındaki bireylerinkiyle ilişkilendirmemelerini gerektirir. Nesnellığe dönük tehlikeler, denetçi, görev, işlev ve kurum düzeylerinde değerlendirilmek durumundadır.

1110 – Kurum İçi Bağımsızlık

İç Denetim Yöneticisi, firma bünyesinde, iç denetim etkinliklerinin görevlerini gerçekleştirmesine olanak sağlayan bir idare birimine bağlı olmak durumundadır. İç Denetim Yöneticisi, yılda minimum bir kez olmak üzere, idare kuruluna iç denetim etkinliklerinin kurum içi objektifliğini kontrol etmek durumundadır. Yorum: Kurum içi nesnellik iç denetim idarecisinin fonksiyonel açıdan idare kuruluna raporlama yapması ile etkin biçimde gerçekleştirilir. Fonksiyonel raporlama modelleri, idare kurulunun;

- İç denetim yönetmeliğini kabul etmesi,
- Risk odaklı iç denetim tasarımlarını onaylaması,
- İç denetim bütçe ve kaynak tasarımlarını onaylaması,
- İç denetim idarecisinden iç denetim eylemlerinin planı ve başka konulara göre başarımlı noktasında bilgi edinmesi,
- İç denetim idarecisini atama ve azletme düşüncelerini kabul etmesi,
- İç denetim idarecisinin ücretini kabul etmesi,

- İdareyle ve iç denetim idarecisiyle, içerik uyumsuzlukları veya kaynak kısıtlamaları var olup olmadığı noktasında fikir alışverişi gerçekleştirmesidir.

1110.A1 – İç denetim etkinliği (birimi), iç denetimin içeriğinin saptanması, iç denetim etkinliklerinin gerçekleştirilmesi ve neticelerin raporlanması noktasında her çeşit müdahaleden uzak ve bağımsız olmak durumundadır. İç Denetim Yöneticisi bu şekilde bir müdahaleyi Yönetim Kuruluna açıklamalı ve ortaya çıkan yansımaları tartışılmalıdır.

1111 – Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim

İç Denetim Yöneticisi Yönetim Kurulu ile direkt olarak etkileşim ve iletişim içinde olmak mecburiyetindedir.

1112 - İç Denetim Yöneticisinin İç Denetim Haricindeki Görevleri

İç denetim idarecisinin iç denetim haricinde kalan rol ya da sorumlulukları olduğu ya da olmasının beklendiği hallerde, özgürlük veya objektifliğin yıpranmasını kısıtlayacak önlemlerin bulunması gereklidir.

Yorum:

İç denetim idarecisinden yönetmelik uyum ya da risk yönetim etkinlikleri gibi noktalarda görev üstlenmesi gibi iç denetim haricinde ek rol ve sorumluluklar talep edilebilir. Bu rol ve sorumluluklar iç denetim eylemlerinin firma bünyesindeki objektifliğini veya iç denetçinin kişisel nesnellliğini zarar verebilir ya da zarar veriyor gibi yansıyabilir. Bu önlemler çoğunlukla idare kurulu tarafınca sorumluluk altına alınan gözetim eylemleridir. Bu önlemler olası zedelenmeleri ön plana çıkarırlar, hiyerarşileri ve sorumlulukların belirli aralıklarla incelenmesi ile ek sorumluluk sahaları için güvence sağlamasına dönük alternatif dönemlerin ilerlemesi şeklinde etkinlikleri kapsarlar.

1120 – Bireysel Objektiflik

İç denetçiler, objektif ve önyargısız bir biçimde tutum sergilemek ve her çeşit çıkar çatışmasında geri durmak mecburiyetindedir.

Yorum:

Çıkar çatışması, güven ihtiyaç olan bir düzeyde yer alan bir iç denetçinin yarış durumunda mesleki ya da bireysel çıkarlarının olması durumudur. Bu şekilde birbirleriyle yarış içinde olan çıkarlar, iç denetçinin sorumluluklarını objektif olarak gerçekleştirmesini güçleştirebilir. Menfaat çatışması, etiğe ters veya uygun olmayan hiçbir davranışın ortaya çıkması dahi mevzu bahis olabilir. Menfaat çatışması, iç denetçiye, iç denetim etkinliklerine ve iç denetim mesleğine duyulan güven hissini zedeleyebilecek bir uyumsuzluk görüntüsüne neden olabilir. Menfaat çatışması, bireyin rol ve sorumluluklarını objektif bir biçimde gerçekleştirmesini zorlaştırabilir.

1130 – Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması

Denetçilerin özgürlüğü ya da nesnelligi bozulduğu algısı ortaya çıktığı zaman, bozulmanın detayları ilgili birimlere açıklamak durumundadır. Bu açıklamanın içeriği, bozucu unsurun özelliğiyle ilişkilidir.

Yorum:

Firma içi objektifliğin ve kişisel özgürlüğün bozulması, -aşağıdakileri de kapsamak üzere ancak sadece bunlarla sınırlı olmamak kaydıyla- içerik kısıtlamaları, resmi belgelere, personele ve varlıklara ulaşım sınırlamaları ve fonlama gibi ana kısıtlamalarını kapsayabilir. Özgürlük veya objektifliğin ne oranda bozulduğunun detaylarının açıklanmak gereğinde olduğu tarafların tayini, iç denetim eylemlerinin isteklerine ve iç denetim yönetmeliğinde ifade edildiği gibi iç denetim idarecisinin üst düzey idare ve idare kuruluna dair görevlerine ve beraberinde de bozulmanın kapsamına bağlıdır.

1130.A1 – İç denetçiler, geçmişte kendilerinin sorumlu tutulduğu eylemlere dair irdeleme yapmaktan uzak durmak durumundadır. Bir iç denetçinin son bir sene

içerisinde kendi adına sorumluluk taşıdığı bir eyleme ilişkin teminat hizmeti sağlamanın, nesnellığe zarar vereceği tahmin edilir.

1130.A2 – İç Denetim Yöneticisinin sorumluluğu altındaki işlevlere dönük teminat rolleri, iç denetim etkinlikleri haricindeki bir birey tarafından izlenmek ve denetlenmek durumundadır.

1130.A3 – İç denetim etkinliği, geçmişte danışmanlık hizmetleri sunduğu yere güvence hizmeti sağlayabilir, fakat sunulmuş olan bu danışmanlık hizmetinin özelliğinin objektifliğe zarar vermemesi ve kaynakların göreve atanması sürecinde bireysel nesnellüğün idaresi koşullarının sağlanması zorunlu bir durumdur.

1130.C1 – İç denetçiler, geçmişte sorumlu oldukları eylemlerle ilgili danışmanlık hizmeti sağlayabilir.

1130.C2 – İç denetçiler, sunulan danışmanlık hizmetleri hakkındaki bağımsızlıklarını ve nesnelliklerini zedeleyecek unsurlar mevzu bahis ise, görevi onaylanmadan önce denetlenene özel durum bildirimini yapmak durumundadır.

1200 – Yeterlilik ve Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

Görevler, kapasite ve en üst seviyede meslekî önem ve dikkat ile yerine getirilmek durumundadır.

1210 – Yeterlilik

İç denetçiler, bireysel açıdan, görevlerini gerçekleştirmek için gerekli bilgi, yetenek ve diğer nitelikleri barındırmak mecburiyetindedir. İç denetim etkinliği de, genel olarak, kendi sorumluluklarını gerçekleştirmek için gerekli olan bilgi, yetenek ve başka nitelikleri edinmek ya da bu nitelikleri kazanmak mecburiyetindedir.

Yorum:

Yetkinlik, iç denetçilerin mesleki açıdan sorumluluklarını etkin bir biçimde gerçekleştirmek adına gereken bilgi, yetenek ve başka nitelikleri belirten kolektif bir kavramdır. Konuya ilişkin öneri ve tavsiyelere imkan sağlamak adına; mevcut eylemler, yönelimler ve yeni konuların dikkate alınmasını içerir. İç denetçiler, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve başka alakalı meslekî kuruluşlar aracılığıyla verilen Uluslararası İç Denetçi (CIA) unvanı ve başka unvanlar gibi uyumlu meslekî unvan sertifikası ve niteliklere sahip olarak kapasitelerini kanıtlamak için özendirilebilirler.

1210.A1 – İç denetim personeli, rolün tümünü ya da bir bölümünü gerçekleştirmek için gerekli olan bilgi ve yetilerin ya da başka özelliklerin tamamını edinmiş değilse, İç Denetim Yöneticisi -birim ya da firma haricindeki uzmanlardan özellikli, tavsiye ve destek sağlamak mecburiyetindedir.

1210.A2 – İç denetçiler, görevi kötüye kullanma risklerini ve bu risklerin firma kapsamında idare biçimini ele alabilecek yeteri kadar donanımı sahip edinmiş olmak mecburiyetindedir; ancak iç denetçilerden asıl rolü ve sorumluluğu kötüye kullanmayı belirlemek ve araştırmak olan bir bireyin uzmanlığını edinmiş olması beklenmez.

1210.A3 – İç denetçiler, verilmiş olan görevi gerçekleştirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrollerine ilişkin bilgiye ve eldeki teknoloji odaklı denetim yöntemlerini edinmek mecburiyetindedir. Fakat tüm iç denetçilerin, esas görevi bilgi teknolojileri denetimi olan denetçiler düzeyinde uzmanlığı elinde bulundurmaları beklenmez.

1210.C1 – İç Denetim Yöneticisi, iç denetçilerin işin bir kısmının ya da bütünüyle gerçekleştirilmesi adına gerekli olan bilgiye, yetiye ve başka özellikleri barındırmağı hallerde, danışmanlık rolünü geri çevirmek ya da yeterli öneri ve desteği sağlamak durumundadır.

1220 – Azamî Meslekî Özen ve Dikkat

İç denetçiler, mantık sınırları çerçevesinde önlemleri ve bilinçli bir iç denetçiden istenen yetiye sahip olmak ve en üst düzeyde özveri ve dikkati ortaya koyma mecburiyetindedir. Üst düzeyde mesleki özen ve dikkat, yanlış yapılmayacağını göstermez.

1220.A1 – İç denetçiler, şunları göz önünde bulundurarak en üst düzeyde mesleki özen ve dikkati göz önüne koymak mecburiyetindedir:

- Görevin getirdiği hedefe erişmek için gerekli olan çalışmanın içeriği,
- Güvence yöntemlerinin uygulandığı konuların nisbi karmaşıklığı, gerekliliği ya da değeri
- Yönetişim, risk idare ve denetim aşamalarının etkileri ve kapasitesi
- Ciddi yanlış, suiistimal ya da karışıklıkların olabilmek olasılığı ve
- Güvence sorumluluğunun potansiyel yararlarına dair maliyeti.

1220.A2 – Maksimum meslekî özen ve önemi sergilerken, iç denetçiler, teknoloji yardımcı denetim ve başka veri analiz tekniklerinden yararlanmayı göz ardı etmemek mecburiyetindedir.

1220.A3 – İç denetçiler, hedefleri, etkinlikleri ya da kaynakları etkisi altına alabilecek ciddi risklere dair bilinçli olmak mecburiyetindedir. Fakat güvence yöntemleri, üst düzey mesleki özen ve önemle uygulansa dahi, tüm ciddi risklerin belirlenebilmesi kesin değildir.

1220.C1 – İç denetçiler bir danışmanlık görevi esnasında, aşağıda verilenleri de dikkate alarak en üst düzeyde mesleki özen ve önemi ortaya koymak durumundadır:

- Görev neticelerinin özelliği, zamanlaması ve raporlaması da beraberinde olmak üzere denetlenen bireylerin/ alıcıların talep ve gereksinimleri,
- Görev hedeflerine erişebilmek adına gereken çalışmanın boyutu ve göreceli karışıklığı,
- Danışmanlık sorumluluğunun potansiyel yararına dair maliyeti.

1230 – Devamlı Meslekî Gelişim İç denetçiler, eldeki bilgi, yetenek ve başka niteliklerini devamlı meslekî gelişimle birlikte artırmak ve kuvvetlendirmek mecburiyetindedir.

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim idarecisi, iç denetim etkinliklerinin bütün boyutlarını içeren bir nitelik teminat ve geliştirme programı ortaya koymak ve bunu devam ettirmek mecburiyetindedir.

Yorum:

Bir nitelik teminat ve geliştirme programı, iç denetim etkinliklerinin uygun koşullara uyumlu şekilde ele alınmasını ve iç denetçilerin etik ilkelerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğini ele alınmasını olanaklı hale getirmek için planlanır. Ayrıca program, iç denetim etkinliklerinin verimliliğini ve etkililiğini ele alır ve geliştirmek için imkanları saptar. İç denetim idarecisi nitelik geliştirme ve güvence programının idare kurulu aracılığıyla gözetimini özendirmelidir.

1310 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri

Kalite güvence ve geliştirme programı, gerek iç gerekse dış değerlendirmeleri kapsama mecburiyetindedir.

1311 – İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler:

İç denetim eylemlerinin performansının sürekli takibini, öz değerlendirmeleri ya da firma dahilinde, iç denetim uygulamalarına ilişkin yeteri derecede bilgiye hakim bireylerce gerçekleştirilen dönemsel ele almaları içermek durumundadır.

Yorum:

Sürekli takip, iç denetim etkinliklerinin günlük takibi, incelenmesi ve ölçümünün ayrı değerlendirilemeyecek bir parçasıdır. Sürekli takip, iç denetim etkinliklerini idare etmekte kullanılan standart teknik ve uygulamaların bir parçasıdır ve etik ilkeleri ve ölçünlere uygunluğunu ele almak adına gereken gidişatları, araçları ve bilgileri

kullanmaktadır. Dönemsel incelemeler, etik ilkelerine ve standartlara olan uygunluğu takdir etme odaklı sürdürülen değerlendirmelerdir.

İç denetim faaliyetleri noktasında yeteri düzeyde bilgi sahibi olmak, Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinin bütün etkenlerinin hiç değilse anlaşılmasını gerekli kılar.

1312 – Dış Değerlendirmeler

Dış değerlendirmeler, firma haricinde donanımlı ve objektif bir ele alım uzmanı ya da ekibi aracılığıyla en az beş senede bir kez gerçekleştirilmek mecburiyetindedir. İç denetim idarecisi aşağıda verilen unsurları yönetim Kurulu ile tartışmak ve ele almak durumundadır:

- Dış değerlendirmenin biçimi ve yoğunluğu,
- Menfaat çatışması olasılığı da göz önünde bulundurularak dış değerlendirme uzmanı ya da ekibinin edinmesi gerekli olan nitelikler ve bunların objektifliği konuları.

Yorum:

Dış değerlendirmeler, tam anlamıyla bir dış değerlendirme ya da öz değerlendirmenin özgür bir grup aracılığıyla kesinleştirilmesi şeklinde ortaya koyulabilir. Dış değerlendirici Etik İlkeler ve Standartlara uygunluğa dair bir neticeye ulaşmak durumundadır; bununla beraber dış değerlendirme operasyonel veya stratejik yorumları da kapsayabilir.

Nitelikli bir değerlendirme uzmanı ya da grubu iki sahada aktif olmalıdır: mesleki iç denetim faaliyetleri ve dış değerlendirme süreçleridir. Yeterlilik, tecrübe ve teorik öğrenmenin birleşimi ile ifade edilebilir. Benzer büyüklük, karmaşıklık, alan ya da endüstri dalının firmalarda edinilen tecrübe ve teknik bilgi, buna uygun olmayan bireylere kıyasla daha değerli olmaktadır. Değerlendirmenin ekiple gerçekleştirildiği hallerde, gerekli olan özellikleri; ekip üyesi bireylerin hepsi değil, bir bütün şeklinde ekip üstlenir. İç denetim idarecisi, değerlendirme uzmanı ya da ekibinin kaliteli kabul edilmesi için gerek duyulan vasıfları bulundurup bulundurmadığını mesleki açıdan ele alır. Özgür bir inceleme uzmanı ve ekibi demek, gerçek veya idrak edilen bir menfaat çatışması olmayan veya iç denetim etkinliklerinin ilişkisi bulunduğu kuruluşun bir parçası olmayan veya bu kuruluşun denetimi dahilinde olmayan anlamı taşır. İç denetim idarecisi nitelikli teminat ve ilerleme programının ortaya çıkabilecek bir menfaat çatışmasını ya da bu şekildeki bir algıyı en aza indirecek biçimde, idare kurulu aracılığıyla gözetimini özendirmelidir.

1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama

İç Denetim Yöneticisi, yapılan nitelik güvence ve ilerleme programından doğan sonuçlar üst idareye ve idare kuruluna iletme zorunluluğu bulunmaktadır. Bahsi geçen bildirim şu konuları barındırmalıdır:

- İç ve dış ele alımların içeriğini ve yoğunluğu.
- Mevcut menfaat çatışmaları da beraber olmak üzere, konuyu değerlendirenlerin veya ele alma grubunun özellikleri ve özgürlüğü.
- Durumu ele alanların çıkardığı neticeler.
- Düzeltici etkinlik planları.

Yorum:

Nitelik güvence ve geliştirme programının çıkan neticelerini erişirme biçimi, kapsamı ve yoğunluğu, üst düzey idare ve idare kurulu ile yapılması gereken görüşmeler aracılığıyla gerçekleştirilir ve iç kontrol yönetmeliğinde var olduğu gibi iç kontrol etkinliğinin ve İç Denetim Yöneticisinin görevlerini göz ardı etmemek gerekir. Etik İlkelerine ve Standartlara uygunluğu belirtmek için hem dış hem de dönemsel iç değerlendirmelerin ortaya çıkan neticeleri, değerlendirmeler sona erdikten sonra raporlanır; ayrıyeten sürekli takip etme çalışmalarının neticeleri de, hiç değilse senelik olarak gönderilir. Neticeler, uygunluk oranıyla alakalı olarak değerlendirme uzmanının ve grubunun vardığı kanıyı barındırır.

1321 – “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresinin Kullanılması

İç kontrol etkinliğinin (biriminin) Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uyumlu olabildiğini göstermek sadece Kalite Güvence ve Geliştirme Programının neticeleri yardım ederse elverişlidir. Yorum: İç kontrol etkinliği bahsi geçen neticelerin alınması durumunda Etik İlkeleri ve Standartlarla uyum sağlamaktadır. Kalite teminat ve gelişim programının neticeleri, iç ve dış ele alınan konuların her ikisinin neticelerini içerir. Tüm iç kontrol etkinliklerinin iç değerlendirme neticeleri elde bulunacaktır. Hiç değilse beş sene iç kontrol etkinliğinin arkasından dış değerlendirme neticeleri de elde olacaktır.

1322 – Aykırılıkların Açıklanması

Etik kurallara veya koşullara aykırılık, iç kontrol etkinliğinin genel içeriğini ve etkinliğini etkilemiş olduğu an, İç Denetim Yöneticisi, aykırılığı ve tesirlerini üst idareye ve idare kuruluna açıklamaya mecburdur.

Performans Standartları

2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, iç kontrol etkinliğini, etkinliğin örgüte değer katmasını sağlayacak etki gösterecek bir şekilde idare etmek durumundadır.

Yorum:

Aşağıda verilen konularda iç denetim etkinliğinin etki edecek bir şekilde idare edildiği söylenebilir:

- İç kontrol yönetmeliğinde yer açılan hedef ve görevlere eriştiğinde,
- Standartlara uyumlu olduğu zaman,
- Kişisel katılımcılarının, Etik Kuralları ve Standartlar ile uyumlu olduklarını belirttiklerinde.
- Örgüte yön verebilecek yönelimleri ve yeni konuları göz ardı etmediğinde.

İç denetim etkinliği, stratejiler, amaçlar ve olası tehlikeleri dikkate aldığı anda örgüte (ve paydaşlara) önem kazandırır; yönetim, risk yönetimi ve denetim sürecini geliştirme yöntemleri tavsiye etmek için güç sarf eder ve nesnel olarak bu konu hakkında güvence sağlar.

2010 – Planlama

İç Denetim Yöneticisi, örgütün amaçlarına uyumlu olacak şekilde, iç kontrol etkinliğinin önceliklerini tayin eden bir risk asıllı plan ortaya çıkarmak mecburidir.

Yorum:

Risk asıllı planı gerçekleştirmek amacıyla, iç kontrol idarecisi, üst idare ve idare kuruluna danışır ve örgütün stratejilerini, ana iş hedeflerini, alakalı risklerini ve risk idare ilerleyişini kavrar. İç kontrol idarecisi, örgütün etkinliklerinde, risklerinde, operasyonlarında, yazılımlarında, düzenlerinde ve denetimlerinde ortaya çıkan farklılıklara yanıt olarak gerektiği zaman plana göz atmak ve farklılıklara uyar hale getirmeye mecburdur.

2010.A1 – İç denetim etkinliğinin eylem planı, en az senede bir defa gerçekleştirilen yazılı bir risk değerlendirmesine dayanak oluşturmak mecburiyetindedir. Üst idare, kontrol komitesi ve idare kurulu, bu zaman zarfına dâhil edilerek göz önünde bulundurulmak mecburiyetindedir.

2010.A2 – İç kontrol fikirleri, ve başka neticeler için iç kontrol idarecisi, üst idare, idare kurulu ve bir başka paydaşların taleplerini belirlemeli ve dikkate almalıdır.

2010.C1 – İç kontrol idarecisi, aldığı sorumluluğun risk idaresini geliştirme, katma değer oluşturma ve etkinlikleri geliştirme kapasitesini ele alarak, öne sürülen

danışmanlık işini onaylamayı aklından geçirmelidir. Kabul edilen bu işleri, plana katmak mecburiyetindedir.

2020 - Bildirim ve Onay

İç Denetim Yöneticisi, önem arz eden ara değişiklikler de içinde olmakla beraber, iç kontrol etkinliklerinin planlarına ve temel gereksinimlerine, göz atma ve kabul etmek için üst idareye, kontrol komitesine ve idare kuruluna belirtmek mecburiyetindedir. İç Denetim Yöneticisi, eldeki temel kısıtlamalarının etkisini de belirtmek mecburiyetindedir.

2030 – Kaynak Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, kabul görülen planın hayata geçirilebilmesi için, iç kontrol kaynaklarının elverişli ve yeteri kadar olmasını ve aktif bir biçimde bu durumdan yararlanılmasını sağlamak mecburiyetindedir.

Yorum:

Uygun, planı hayata geçirmek için ihtiyaç duyulan bilgi, beceri ve başka niteliklerin karışımını belirtmektedir. İhtiyaç olan planı ortaya koyabilmek için ihtiyaç duyulan kaynakların niceliğine işaret etmektedir. Kaynaklar, kabul edilen planın üstesinden gelinmesini en iyi biçimde sağlamak üzere kullanıldığı sürece aktif bir biçimde kullanılmış olarak sayılır.

2040 – Politika ve Prosedürler

İç Denetim Yöneticisi, iç kontrol etkinliğini yön vermek amacına yönelik politika ve izlenmesi gereken bir takım yolu belirlemek zorundadır.

Yorum:

Politika ve izlenmesi gereken yolların biçimi ve konusu, iç kontrol etkinliklerinin boyutu ve yapısı ve işin karmaşıklığıyla ilişkilidir.

2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İtmat

İç Denetim Yöneticisi; aynı işlemlerin ihtiyaç olmadığı halde yinelenmesini en aza indirmek ve çalışmanın sınırını en uyum sağlayacak biçimde saptamak için, diğer iç ve dış teminat ve danışmanlık hizmeti sağlayıcı bireylerle, eldeki bilgileri paylaşmalı, etkinliklerin koordinasyonunu sağlamalı ve onların çalışmalarına güvenmeyi ele almalıdır.

Yorum:

Etkinlikleri düzenlerken, iç kontrol idarecisi başka güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan bireylerin işlemlerine güvenip bel bağlayabilir. Güven temelinde birbirleriyle çelişmeyen bir dönem oluşturulmalıdır ve iç kontrol idarecisi güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayıcı bireylerin yetkinlik, nesnellik ve gerek duyulan mesleki anlamda elinden gelenin en iyisini ortaya koymalarını dikkate almalıdır. İç kontrol idarecisi, aynı anda başka sağlayıcılar aracılığıyla oluşturulan güvence ve danışmanlık hizmetlerinin içerik, amaçları ve neticeleri hakkında tam bir anlayış sahibi birey olması gerekir. Diğerlerinin işlemlerine itimat sağlanması durumunda bile iç kontrol yöneticisi iç kontrol etkinliği aracılığıyla ulaşılan düşüncelerden ve düşüncelerin sağlanması için gereken desteği sağlamakla yükümlüdür.

2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

İç Denetim Yöneticisi, iç kontrol etkinliğinin hedefi, yetkileri, yükümlülükleri ve sorumlulukları ve plana oranla başarı hakkında ve Etik Kuralları ve Standartlar ile uyumluluk hakkında, üst idareye ve idare kuruluna belli dönemler içinde rapor vermek mecburiyetindedir. Bu raporlar, kötüye kullanma risklerini, yönetim problemlerini ve üst idarenin ve/veya idare kurulunun ilgisini çekebilecek şekilde diğer hususların da içinde bulunduğu önem arz eden riskleri ve denetim problemlerini kapsamak mecburiyetindedir.

Yorum:

Raporlamanın yoğunluğu ve kapsamı, iç kontrol idarecisi, üst idare ve kurul ile işbirliği yapılarak kesinleştirilir. Raporlamanın yoğunluğu ve kapsamı, aktarılabilecek bilginin değeri ile üst idare ve/veya örgüt aracılığıyla alınacak önlemlerin acili yetine bağlıdır. İç kontrol idarecisinin üst düze idare ve kurula yapacak olduğu raporlama ve etkileşim aşağıdaki verileri barındırmalıdır:

- Kontrol Yönetmeliği.
- İç kontrol etkinliğinin özgürlüğü.
- Kontrol planı ve planla karşılaştırmalı gelişme.
- Kaynak ihtiyaçları.
- Kontrol etkinliklerinin neticeleri.
- Etik Kurallarına ve Standartlara uyumluluk ve uyum hakkında önem arz eden hususlara dikkatleri toplayan aksiyon planları.
- İç kontrol idarecisi aracılığıyla Kurum için onaylanamaz olarak ele alınabilecek bir riske üst idarenin cevabı.

Bunlara ve başka İç Denetim Yöneticisi ile bağlantılı etkileşim zorunluluklarına Standartlar'da gönderme yapılmıştır.

2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk

İç kontrol etkinliği bir dış hizmet sağlayıcı kişi aracılığıyla ortaya konulduğunda bahsi geçen hizmet sağlayıcısı o örgütün tesirli bir iç kontrol etkinliği devam ettirilmesi sorumluluğunun bilincinde olabilmemesini sağlamak mecburiyetindedir.

Yorum:

Bu görev Etik Kuralları ve Standartlar'a uyumluluğun ele alındığı bir nitelik güvence ve geliştirme programı ile sunulur.

2100 – İşin Niteliği

İç kontrol etkinliği; sistematik, disiplinli ve risk asıllı bir bakış açısıyla, Kurumun yönetim, risk idaresi ve denetim gidişatını ele almak ve bu gidişatın iyi hale getirilmesine katkı sağlamak zorundadır. Denetçiler proaktif oldukları zaman, gerçekleştirdikleri değerlendirmeler yeni fikirler sunduğunda ve gerçekleştirebilecek tesirleri göz önüne aldıklarında iç kontrolün güvenilirliği ve önemi artış göstermektedir.

2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim

İç kontrol etkinliği, aşağıdaki maddeler için Kurumun yönetim gidişatını ele almak ve iyi hale getirmek amacıyla gerekli önerilerde bulunmak mecburiyetindedir:

- Stratejik ve operasyonel kararlar verilmesi,
- Risk yönetiminin ve denetimin gözetiminin gerçekleştirilmesi,
- Örgüt içinde gerek olan etik ve bir diğer ölçütlerin geliştirilmesi,
- Etkin bir kurumsal başarı idaresinin ve hesap verebilirliğin güvencesi,
- Risk ve denetim bilgilerinin örgütün ihtiyaç duyulan dallarına aktarılması,
- Kurulun, iç ve dış denetçilerin, başka teminat sağlayan bireylerin ve üst idarenin etkinlikleri içinde koordinasyonu sağlamak ve bunlar içerisinde ihtiyaç duyulan bilgilerin aktarılmasını sağlamak.

2110.A1 – İç kontrol etkinliği, örgütün etik hakkında amaç, program ve etkinliklerinin tasarımı, yürütülmesini ve aktifliğini ele almak mecburiyetindedir.

2110.A2 – İç kontrol etkinliği, örgütün bilgi teknolojileri yönetişiminin örgütün strateji ve hedeflerine destek verip vermediğini değerlendirmek zorunluluğu bulunmaktadır.

2120 – Risk Yönetimi

İç kontrol etkinliği; risk yönetimi gidişatının aktifliğini ele almak ve iyi duruma getirmesine katkı sağlamak zorundadır.

Yorum:

Risk yönetimi gidişatının aktif olduğunu onaylamak, iç denetçinin aşağıda verilen konular hakkındaki değerlendirmelerinin ortaya koyduğu bir yargıdır:

- Kurumsal hedefler, örgütün misyonunu destek sağlıyor ve onunla beraber aynı seviyedeysse,
- Ciddi anlamda riskler saptanmış ve ele alınmamış ise,
- Riskleri örgütün risk iştahıyla aynı seviyeye koyan uyumlu risk yanıtları belirlendiyse,
- Personelin, idarenin, denetim komitesi ve idare kurulunun görevlerini yerine getirmesi konusunda destek olan alakalı risk bilgisi elde edilip gerektiği anda örgüt genelinde yayımlandıysa.

İç kontrol etkinliği türlü sorumlulukları devam ettiği sürece bu değerlendirmeye destek vermek üzere bilgi toplayabilir. Bu işlerin neticeleri, beraber göz atmaları konusunda örgütün risk yönetim gidişatlarının ve bunların etkinliğinin anlaşılmasına olanak sağlar.

Risk yönetimi gidişatları, süren idare etkinlikleri ya da birbirinden ayrı değerlendirmeler ya da bunların her ikisi ile takip edilir.

2120.A1 – İç kontrol etkinliği, aşağıda verilenleri dikkate alarak, örgütün yönetim gidişatının, etkinliklerinin ve bilgi sistemlerinin etkisinde kaldığı riskleri ele almak mecburiyetindedir:

- Örgütün stratejik amaçlarına ulaşması,
- Finansal ve operasyonel verilerin güvenilirliği ve gerçekliği,
- Etkinliklerin ve planlamaların aktiflik ve verimliliği,
- Varlıkların kollanması,
- Yasa, düzenleme, teknik, izlenilen yol ve sözleşmelere uyumluluk.

2120.A2 – İç kontrol etkinliği, kötüye kullanımın gerçekleşme olasılığını ve örgütün kötüye kullanım riskini nasıl yönlendireceğini ele almak mecburiyetindedir.

2120.C1 – İç denetçiler, danışmanlık işleri anında, görevin hedefleriyle uyumluluk içinde riski değerlendirmek ve diğer önem arz eden risklere dair bilinçli olmak mecburiyetindedir.

2120.C2 – İç denetçiler, danışmanlık sorumluluklarından kazandıkları risk bilgilerini, örgütün risk yönetim gidişatlarını ele almada kullanmak mecburiyetleri bulunmaktadır.

2120.C3 – İç denetçiler, risk yönetim gidişatlarını kurmada ya da geliştirme sırasında idareye fayda sağlarken, “olası tehlikeleri gerçekte sürdürme yoluyla idare sorumluluğu üstlenmekten” uzak durmak mecburiyetindedir.

2130 – Kontrol

İç kontrol etkinlikleri, denetimlerin aktiflik ve niteliğini ele almak ve daima gelişimi isteklendirme yoluyla, örgütün aktif denetimlere sahip olmasına fayda sağlamak mecburiyetindedir.

2130.A1 – İç kontrol etkinliği, örgütün yönetim, etkinlik ve bilgi düzenlerinin içinde var olan olası tehlikelere yanıt olarak, denetimlerin kapasitesini ve aktifliğini aşağıda yer alan konularla ilgili olarak ele almak mecburiyetindedir:

- Örgütün stratejik amaçlarına ulaşması,
- Finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve gerçekliği,
- Etkinliklerin ve planlamaların aktiflik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,

- Yasa, düzenleme, yöntem, izlenilen yol ve sözleşmelere uyumluluk.

2130.C1 – İç denetçiler, danışmanlık işlerinden kazanım sağladıkları denetim bilgilerini, örgütün denetim gidişatlarını ele almada kullanmak mecburiyetindedir.

2200 – Görev Planlaması

İç denetçiler, her üzerlerine düşen sorumluluk için, hedefleri, içeriği, zamanlama ve kaynak paylaşımı konusunu da göz önünde bulunduran ayrı bir plan yapmak ve yazılı biçime getirmek mecburiyetindedir. Plan Kurumun stratejilerini, hedeflerini ve göreve dair tehlikeleri dikkate almalıdır.

2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler

Bir görev planı yapılırken, iç denetçiler şu ayrıntıları göz ardı etmemek mecburiyetindedir:

- Denetlenecek olan etkinliğin stratejileri ve amaçları ve etkinliğin kendi başarımını denetlemesinin araçları,
- Etkinliklerin amaçlarına, kaynaklarına ve operasyonlarına dair ciddi olası tehlikeler ve bu mevcut tehlikeli durumların tesir ya da olasılıklarını onaylanabilir bir düzeyde tutmanın yöntem ve araçları,
- Alakalı bir çerçeve ya da örneğe kıyas ile, ilgili etkinliğin yönetim, risk idaresi ve denetim gidişatlarının kapasitesi ve aktifliği,
- Etkinliğin yönetim, risk yönetimi ve denetim gidişatlarında ciddi gelişim gösterme olanakları.

2201.A1 – Örgüt haricindeki taraflar için bir sorumluluk planlaması yapılırken, iç denetçiler, iş paylaşımının hedefleri, içeriği, her iki tarafın görevleri ve görev kayıtlarına ulaşım sağlanmasına ve neticelerin dağıtımına getirilecek sınırlamalar da dâhil- diğer karşılıklı talepler hakkında bahsi geçen taraflarla yazılı bir anlaşma gerçekleştirmek durumundadırlar.

2201.C1 – İç denetçiler, sorumlulukların hedefleri, içeriği, yerine koyulacak görevler ve başka alıcı talepleri konusunda, danışmanlık hizmeti sunacakları alıcılarıyla anlaşma sağlamak mecburiyetindedir. Çok ciddi sorumluluklarda bu anlaşma yazılı duruma getirilmek mecburiyetindedir.

2210 – Görev Amaçları

Hedefler, her bir sorumluluk için saptanmak mecburiyetindedir.

2210.A1 – İç denetçiler, kontrol edilen etkinlikte alakalı olası tehlikelerin ön incelemesini gerçekleştirmek mecburiyetindedir. Sorumluluğun hedefleri, bu olası tehlikelerin ele alınmasının neticelerini ortaya koymak mecburiyetindedir.

2210.A2 – İç denetçiler, sorumluluğun asıl amaçlarını ortaya koyarken, önem arz eden hataların, kötüye kullanmaların, aykırılıkların ve diğer olası tehlikelerin ortaya çıkma olasılığını göz ardı etmemek durumundadır.

2210.A3 – Yönetişim, risk yönetimi ve denetimlerin ele alınması için uyumlu ve yeteri derecede ölçütlere gereksinim vardır. İç denetçiler, idarenin ve/veya idare kurulunun ortaya koydukları hedef ve amaçlara erişilip erişilmediğini saptamak amacıyla gerçekleştirdiği ölçütlerin yeterlilik seviyesini saptamak mecburiyetindedir. Bu ölçütler yeterli derece de ise, iç denetçiler de kendi incelemelerinde bu ölçütleri kullanmak mecburiyetindedirler. Ölçütler yeterli derecede değil ise, iç denetçiler idareyle ve/veya idare kuruluyla fikir alışverişi yaparak uygun değerlendirme ölçütlerini saptamak mecburiyetindedir.

Yorum:

Ölçütler şunlar olabilir:

- Dâhili (örneğin, Kurumun politika ve izlediği yol).
- Harici (örneğin, yasal organlar aracılığıyla yürürlüğe koyulan yasa ve yönetmelikler).

- Önde gelen uygulamalar (örneğin, sektörel ve mesleki rehberler).

2210.C1 – Danışmanlık rollerinin hedeflerinde, alıcıyla uyumsuzluk olmadığı sürece, yönetişim, risk yönetimi ve denetim süreçlerinde de ilişki kurmak mecburiyetindedir.

2210.C2 – Danışmanlık görevinin hedefleri, örgütün taşıdığı kaygı ve hedefleriyle uyumluluk içinde olmak mecburiyetindedir.

2220 – Görev Kapsamı

Görevin içeriği, görevin hedeflerine karşılık gelecek düzeyde bulunmak mecburiyetindedir.

2220.A1 – Görevin içeriği, üçüncü şahısların edindikleri de dâhil olmak üzere, alakalı düzenlerin, kayıtların, personel ve finansal varlıkların göz önünde bulundurulmasını da kapsamak mecburiyetindedir.

2220.A2 – Bir teminat sorumluluğu esnasında önem içeren danışmanlık imkanları çıkarsa, sorumluluğun amaçları, içeriği, karşılıklı görevler ve başka taleplerle hakkında yazılı bir sözleşme ortaya koyulmalı ve danışmanlık sorumluluğunun neticeleri, danışmanlık ölçünlerine uyabilecek şekilde yorumlanmalıdır.

2220.C1 – İç denetçiler, danışmanlık rollerini gerçekleştirirken, görevin içeriğinin, üzerinde anlaşmaya varılan amaçlara yeteri kadar temas halinde olduğundan emin olmak mecburiyetindedir.

İç denetçiler, şayet görev esnasında içerik hakkında ihtirazî kayıtları olursa, görev sürdürülüp sürdürülemeyeceğini belirlemek üzere, bunları alıcıyla tartışmak mecburiyetindedir.

2220.C2 – Danışmanlık görevleri esnasında, iç denetçiler, rolün amaçlarıyla uyum içerisinde denetimleri değerlendirmek ve ciddi kontrol problemlerine dair dikkatli olmak mecburiyetindedir.

2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi

İç denetçiler, görevin özelliği, karmaşıklığı, süre sınırlamaları ve elde bulunan kaynakları göz önünde bulundurarak görevin hedeflerine erişmek için uyumlu ve yeterli olabilecek kaynakları belirlemek mecburiyetindedir.

Yorum:

Uygun, görevi gerçekleştirebilmek adına gereken bilgi, beceri ve diğer yeterliliklerin karışımını ifade eder. Yeterli görevi gereken mesleki ihtimam ile yerine getirmek için gereksinim duyulan kaynakların ölçüsünü tanımlar.

2240 – Görev İş Programı

İç denetçiler, görevin hedeflerine erişebilecek iş programları ortaya koymak ve kayıtlı hale getirmek mecburiyetindedirler.

2240.A1 – İş programları, görev esnasında uygulanacak bilgi toplama, analiz, inceleme ve kayıtlı hale getirme yol ve tekniklerini barındırmak mecburiyetindedir. İş programı, işe başlanmadan daha önce kabul edilmek durumunda olup, programda gerçekleşen farklılıklar için de en kısa sürede onaylanmak mecburiyetindedir.

2240.C1 – Danışmanlık görevleri için oluşturulan iş programlarının biçim ve kapsamı, rolün özelliğiyle alakalı olarak değişiklik gösterebilir.

2300 – Görevin Yapılması

İç denetçiler, sorumluluğunu aldıkları görevin amaçlarına erişmek için yeteri derecede olan bilgiyi bulmak, analiz etmek, incelemek ve kayıtlı hale getirmelidir.

2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması

İç denetçiler, görev hedeflerine erişmek için yeterli, güvenilir, alakalı ve yararlı olan bilgileri belirlemek ve tanımlamak mecburiyetindedir.

Yorum:

Yeterli bilgi, gerçeğe uyumlu, inandırıcı olmalıdır ki sağduyulu, bilgili bir birey iç denetçi ile aynı neticelere ulaşabilsin. Güvenilir bilgi, uygun rol metotları kullanarak ulaşılan bilgidir. İlgili bilgi, belirleme ve önerileri destekler ve görevin hedefleriyle uyumaktadır. Yararlı bilgi, firmanın amaçlarına erişmesine destek olur.

2320 – Analiz ve Değerlendirme

İç denetçiler, ulaştıkları sonuçları ve görev neticelerini uygun olan analiz incelemelere göre açıklamalıdır.

2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi

İç denetçiler, görev neticelerine destek oluşturan yeterli, alakalı, güvenli ve yararlı bilgileri kayıtlı duruma getirmek mecburiyetindedir.

2330.A1 – İç Denetim Yöneticisi, görev kayıtlarına ulaşımı denetlemelidir. İç Denetim Yöneticisi, gerekli durumlarda, bu kayıtları firma haricindeki diğer üyelere sunmadan öncelikle, üst birimlerin ya da hukuk danışmanlarının iznini almalıdır.

2330.A2 – İç Denetim Yöneticisi, her bir kaydın gizlendiği ortama bağımlı kalmadan, görev kayıtlarının gizlenmesine dair hususlarını belirtmek mecburiyetindedir. Bu hususlar, firmanın ana unsurlarına, alakalı yönetmeliğe ve başka gerekliliklere uyumlu olmalıdır.

2330.C1 – İç denetim idarecisi, danışmanlık rolü kayıtlarının muhafaza edilmesi, gizlenmesi ve firma içi ve dışı diğer üyelere gösterilmesini düzenleyen politikalar belirlenmelidir. Bu politikalar, firmanın düzenlemelerine, konuya ilişkin yönetmeliğe ve diğer gerekliliklere uyumlu olmalıdır.

2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü

Görevler; görev hedeflerine erişilmesini, niteliğin koruma altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini ortaya koyacak bir biçimde gözetilmek ve denetlenmek mecburiyetindedir.

Yorum:

Talep edilen gözetim ve denetimin düzeyi iç denetçilerin kapasite ve deneyimine ve görevin karmaşıklığına bağlıdır. İç denetim idarecisinin, iç denetim etkinlikleri aracılığıyla ya da iç denetim etkinlikleri için gerçekleştirilmiş de olsa, görevin gözetlenme ve denetlenmesi noktasında genel görevi vardır, fakat incelemenin gerçekleştirilmesi için iç denetim etkinliklerinin uygun bir biçimde deneyimli elemanların görevlendirilmesi gereklidir. Gözetim ve kontrole ilişkin uyumlu kanıtlar, kayıtlı duruma getirilir ve saklanır.

2400 – Sonuçların Raporlanması

İç denetçiler, görev neticelerini yorumlamak mecburiyetindedir.

2410 – Raporlama Kıstasları

Raporlamalar, görevin amaçlarını, içeriğini ve neticelerini kapsamak mecburiyetindedir.

2410.A1 Görev neticelerinin nihai etkileşimi ve uygulanabilir neticeleriyle beraber uygulamaya olanak veren önerileri ve eylem planlarını kapsamak mecburiyetindedir. Uyumlu olan alanlarda, iç denetçinin düşünceleri de dikkate alınmalıdır. Düşünceler üst yönetim, kurul ve diğer ortakların taleplerini de önemsemek ve yeterli, güvenilir, alakalı ve faydalı bilgi ile desteklenmek mecburiyetindedir.

2410.A2 – İç denetçiler, görev yorumlamalarında başarılı performans sergilemeye yönlendirilir.

2410.A3 – Görev neticeleri firma haricindeki diğer üyelere iletilirken, mevzu bahis olan ileti, neticelerin paylaşımı ve kullanımı noktasındaki kısıtlamaları da kapsamak mecburiyetindedir.

2410.C1 – Geliştirmenin ve danışmanlık görevlerinin neticelerinin yorumlanmasının, biçim ve kapsamı görevlendirmenin özelliğine ve alıcının gereksinimleriyle ilişkili olarak, değişiklik gösterir.

Yorum:

Görüşler, denetim sorumluluğunun seviyesine göre, kademelendirmeleri, neticeleri ya da neticelerin ele alınmasını içerebilir. Bu şekilde bir denetim sorumluluğu belirli bir zaman, risk ya da işletme birimine dair kontrollerle alakalı olabilir. Bu fikirlerin gerçekleştirilmesinde, görev neticelerin ve bunların ciddiyetinin göz ardı edilmemesi gerekir.

2420 – Raporlamaların Kalitesi

Raporlamalar, gerçek, tarafsız, net, özlü, yapıcı, zamanında ve tam olarak ortaya koyulmak mecburiyetindedir.

Yorum:

Doğru raporlamalar, hatalar ya da saptırmalardan uzaktır ve temelinde yer alan gerçeklere sadıktır. Tarafsız raporlamalar, adaletli, nesnel ve önyargısızdır. Tüm alakalı doğruların ve şartların sağduyulu ve dengeli incelemesinin neticesidir. Açık raporlamalar, kolaylıkla çözülebilir ve mantıklıdır, ihtiyaç duyulmayan teknik sözcüklerden uzak durur ve tüm önemli ve konuya ilişkin bilgiyi sunar. Özlü raporlar, durumu direkt olarak açıklar ve ihtiyaç duyulmayan detaylardan, yinelenmelerden ve laf kalabalığından uzak durur. Yapıcı raporlamalar, görev alıcısına ve firmasına faydalıdır ve gereken birimlerin iyi hale getirilmesine yol gösterir.

Tam raporlamalar, hedef olan gruba zorunlu olan hiçbir şeyden yoksun değildir; tüm değerli ve alakalı bilgi, öneri ve neticelerin arkasında duracak gözlemleri kapsar. Süresinde yapılan raporlamalar, problemlerin ciddiyetine bağlı olarak, idarenin gereken onarıcı önlemi almasını sağlayacak bir biçimde tam zamanında gerçekleştirilen ve faydalı yorumlamalardır.

2421 – Hata ve Eksiklikler

Şayet nihai raporlama ciddi bir yanlış ya da noksanlık barındırıyorsa, İç Denetim Yöneticisi, yanlış ve noksan raporu alan tüm diğer üyelere düzeltilmiş bilgileri aktarmak durumundadır.

2430 – “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması

Görevin “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına uyumlu olarak yapıldığını” ortaya koyabilmek sadece Kalite Güvence ve Geliştirme Programının neticeleri desteklerse uyumludur.

2431 – Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması

Etik Kurallara veya Standartlara uygunsuzluk belli bir göreve etki ettiğinde görev neticeleri yorumlanırken şu unsurlar özel durum olarak açıklama yapılmak mecburiyetindedir:

- Tam olarak uyumluluğun gerçekleştirilemediği Etik Kuralları ya da Standart(lar)’a dair unsurlar ve davranış ilkeleri.
- Uygunsuzluğun nedenleri.
- Uygunsuzluğun role ve rol neticelerinin yorumlanmasına tesiri.

2440 – Sonuçların Dağıtımı

İç Denetim Yöneticisi, görev neticelerini uyumlu diğer üyelerle paylaşmak mecburiyetindedir.

Yorum:

İç Denetim Yöneticisi, nihai görev raporunun yayınlanmadan önce kontrol edilmesinde ve onay verilmesinden, kime ve ne şekilde dağıtımının yapılacağına karar verilmesinden sorumlu tutulmaktadır. İç Denetim Yöneticisi bu sorumlulukla yetkilendirildiği halde dahi, bu konu hakkındaki görevini sürdürmektedir.

2440.A1 – Görev neticelerinin tahmin ettiği önlemlerin alınmasını gerçekleştirebilecek diğer üyelere, nihai görev neticelerinin yorumlanmasından İç Denetim Yöneticisi sorumlu tutulmaktadır.

2440.A2 – İç Denetim Yöneticisi, aksi bir durum yasal ve hukuksal düzenlemelerle belirtilmediği sürece, görev neticelerini firma haricindeki diğer üyelere aktarmadan önce, kurum bünyesinde ortaya çıkabilecek olumsuz durumları değerlendirmek, uygun şekilde üst yönetime veya hukuk danışmanına danışmak ve sonuçların raporlanmasını, kullanımını sınırlandırarak, kontrolünü sağlamak mecburiyetindedir.

2440.C1 – İç Denetim Yöneticisi, danışmanlık rollerinin nihaî neticelerinin alıcılara raporlanmasından sorumlu tutulur.

2440.C2 – Danışmanlık görevleri esnasında, yönetim, risk yönetimi ve denetim problemleri ortaya çıkabilir. Bu problemler, firma için sorun haline alır almaz üst idareye, denetim komitesine ve idare kuruluna iletilmek mecburiyetindedir.

2450 – Genel Görüşler

Bir genel fikir yayınlanırken, Firmanın teknikleri, amaçları ve olası riskleri ve üst idare, idare kurulu ve diğer ortakların taleplerinin göz önünde bulundurulması zaruridir. Genel algının yeterli, güvenilir, alakalı ve faydalı bilgi ile pekiştirilmesi gerekmektedir.

Yorum: İletişim şunları kapsar:

- Düşüncenin içinde bulunduğu zaman dilimini kapsayacak biçimde görevin kapsamı,
- İçerik kısıtlamaları,
- Diğer güvence sağlayıcıları da kapsamak üzere tüm alakalı projelerin dikkate alınması
- Düşünceyi destekleyen bilginin özeti,
- Genel düşüncenin ortaya çıkarılmasında asıl anlamda kullanılan risk ya da kontrol çerçevesi veya diğer ölçütler,
- Ulaşılan genel fikir, yargı ya da netice. Negatif bir genel düşüncenin sebepleri açığa kavuşturulmak mecburiyetindedir.

2500 – İlerlemenin Gözlenmesi

İç Denetim Yöneticisi, idareye aktarılan neticelerin yansımalarının gözlenmesi için bir düzen oluşturmak ve uygulamak mecburiyetindedir.

2500.A1 – İç Denetim Yöneticisi, idarenin aldığı önlemleri etkin bir biçimde uyguladığından ya da üst idarenin, gereken tedbiri almamalarının olumsuzluklarını üstlenmeyi kabul ettiğinden kuşkulu olmamak ve gelişmeleri gözlemek hedefine dönük bir izleme dönemi oluşturmak mecburiyetindedir.

2500.C1 – İç denetim etkinliği, alıcılarıyla uyumlu kalındığı oranda, danışmanlık görevlerinin neticelerinin yansımalarını gözlemek mecburiyetindedir.

2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

İç Denetim Yöneticisi, üst idarenin firma için onay verilmeyecek bir risk seviyesini üstlenmeyi onayladığı neticesine ulaştığında, konuyu üst idareyle tartışmak mecburiyetindedir. İç Denetim Yöneticisi durumun çözüme kavuşmadığına karar kılırsa, durumu denetim komitesi ve idare kuruluna aktarmak mecburiyetindedir.

Yorum:

İdare tarafından onaylanan olası risklerin saptanması, idarenin daha önceki denetim sorumlulukları ya da başka tekniklerin neticelerine bağlı olarak aldığı eylemlerin başarısının, güvence ya da danışmanlık rolleri sayesinde gözlenmesiyle takip edilebilir. Riskin çözüme kavuşması iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda kaynaklı değildir (www.tide.gov.tr).

Bu standartlar Ekim 2016 tarihinde görüşlere açılmış ve Ocak 2017 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Uygulanan etik kurallar ve standartlar ile mesleki

hizmet kalitesinin en üst seviyede yapılması hedeflenmiş kamu ve özel sektör firmaları için riskleri en aza indirecek bir hiyerarşik model kurulması sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak özel sektör için henüz ülkemiz de şirket bünyesinde iç denetçi bulundurma açısından yasal bir zorunluluk yoktur. Şirketler açısından yasal olarak zorunlu olan denetim modeli ise belirli ciro ve satış hasılatını yakalayarak çalışan sayısına bağlı olan işletmelerin dışarıdan uzman denetim firmalarına yaptıracığı Bağımsız Denetim Raporudur.

Cirosu ve çalışan sayısı belirli kriterleri aşan ve borsaya açılmış olan şirketler Bağımsız denetim raporuna tabidir ve yasal olarak yaptırmak zorundadır. Ancak günümüz şartlarında bile bunun önemi anlaşılamamıştır. Yasal zorunluluk olmasına rağmen bu raporların gerekliliğini ve denetiminin öneminin farkında olmayan birçok büyük çaplı işletme mevcuttur. Sorunların başın da işletmelerin bu denetimi ve raporlama sistemini maliyet olarak görmeleri ile şeffaflık ilkesine karşı olmaları gelmektedir. Özellikle bu durum aile işletmelerin de yaygındır. Kurumsal alt yapıya kavuşamayan büyük işletmeler hem iç denetçi istihdam etmemekte, hem de yasal zorunluluk olmasa Bağımsız Denetim raporu yaptırmak istememektedirler.

Ülkemiz de ise KOBİler açısından durum buna benzer bir haldedir. Temel olarak ülkemiz de ki işletmelerin büyük bir çoğunluğu aile işletmesidir ve şirketleşme sürecini tam olarak tamamlamamıştır. KOBİ olarak nitelendirilen işletmeler kurumsallaşma sürecin de olup, işte tam da bu aşamada iç denetim ve raporlama sistemi ile işletmelerini ekonomik risklerden koruya bilecek, şeffaf bir yönetim modeli uygulayabilecek ve sonuçta yaptıkları üretim ya da hizmeti daha yüksek kalite ve verimlilikte piyasaya sunabileceklerdir.

Birçok yönden işletmelerde uygulanmaya çalışılan Toplam Kalite Yönetimi Uygulama Teknikleri de bu sistemin bir parçası olarak uygulandığında başarılı ve büyüme hızı yüksek KOBİler hızla artacaktır. Avrupa Birliğine üye ülkelerde 1940'lı yıllarda uygulanmaya başlayan kamu ve özel sektörde ki iç denetim uygulamasına, ülkemiz de geç kalınmasına rağmen yasal bir zorunluluk haline getirilerek KOBİlerin hem kendi gelişimi hem de ülke ekonomisine katkıları artırılabilir. Bu bilgiler ışığı altında da problem cümlesi ve alt problemleri inceleyebiliriz.

2.3 İÇ DENETİM SİSTEMİNİN AMAÇLARI

İç denetim sistemi işletmelerin şeffaf ve minimum risk ile yönetilmesini sağlamak amacı ile oluşturulan işletme çalışanlarından fakat yönetime bağımlı çalışan bir güvence ve danışmanlık denetimi faaliyetidir. Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi işletme içinde bağımsız olarak çalışan iç denetim biriminin amaçlarını üç temel başlıkta toplayabiliriz.

İlk olarak iç denetimin temel amaçları daha sonra iç denetimin genel amaçları ve en son olarak iç denetimin özel amaçları açıklanacaktır.

2.3.1 İç Denetim Sisteminin Temel Amaçları

İşletmeler için temel de finansal verilerin doğru işlenmesi ve sonuçların yılsonu mali tablolara hatasız ve hile yapılmadan işlenmiş olması gerekmektedir. Üst yöneticiler karar alırken anlık bu tablolardan yola çıkarak karar verecekleri için en ufak yapılan kayıt hataları yılsonunda şirket karlılığında sapmalara neden olacaktır. İç denetim sisteminin temel amaçlarını şu şekilde sıralaya biliriz.

- Muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve doğru işlenmesi
- Yasal yükümlülükler açısından kayıtların doğruluğu
- Faaliyet hedeflerine ulaşmak için risklerin belirlenmesi
- Hata ve hile denetiminden geçmiş finansal verilere ulaşmak
- İşletme varlıklarının verimli kullanılıp kullanılmadığını saptamak

2.3.2 İç Denetim Sisteminin Genel Amaçları

İç denetim sisteminin genel amacı, işletmeyi yöneten üst yöneticilere doğru ve güvenilir finansal tabloları sunmak ve işletme hakkında makul bir güvence sistemi oluşturmaktır. Yönetimin amacı ise yılsonu hedeflerine eksiksiz ulaşmaktır.

- İç denetim kontrolünden geçmiş güvenli mali tablolara sahip olmak
- Finansal verilerin doğru yorumlana bilmesi
- TMS ve TFRS için standartlara tam uyum
- Şeffaf yönetim ilkesine göre karar alma süreci
- Kaynakların verimli ve karlı kullanılmasını sağlamak
- Risklerin erken belirlenerek tedbir alınması

2.3.3 İç Denetim Sisteminin Özel Amaçları

İç denetim sisteminin özel amacı, şirket faaliyetlerinin iyileştirilmesi ve sürekliliğinin sağlanmasıdır. Bunun yanı sıra işletme personelinin düzenli olarak denetlemesini sağlamaktadır. Hesap verilebilir ve disiplinli bir sistem kurulmasını sağlamak iç denetimin amaçları arasında yer almaktadır.

- İşleme faaliyetlerinin iyileştirilmesi ve sürekliliği
- Hesap verilebilir bir sistem oluşturmak
- Kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak
- Yönetim kalite standart oluşturur

2.4 TÜRKİYE DE İÇ DENETİM SİSTEMİN KURULMASI VE SÜRECİ

2.4.1 Kamuda İç Denetim Sisteminin Kurulması

Kamu kurumlarında iç denetim biriminin kurulması 24.12.2003 tarihli 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanunu ile onaylanmış ve resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile kamuda direk üst idareciye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği karara bağlanmıştır. 22.12.2005 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak 5436 sayılı yasada kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu ile bazı KHK'larda değişiklik yapılması hakkın da kanun ile birincil düzey mevzuat oluşturulmuştur.

Kamu iç denetim ikincil düzey mevzuatı ise bakanlar kurulu kararı ile çıkartılan kararname ve yönetmeliklerden oluşmaktadır. İç denetçi adaylarının belirlenmesi, sınav, eğitim çalışma usul ve esasları ile sertifika konularında uygulanacak yöntemler belirlenmiştir. Bunlara ek olarak üçüncül düzey mevzuat ise iç denetim rehberi, iç denetim standardı, kamu kalite güvence ve gelişim rehberi gibi iç denetim alanı ile ilgili birçok düzenleme ile yürürlüktedir. Yine bu yasalar aracılığı ile Maliye Bakanlığına bağlı olarak İç denetim koordinasyon kurulu ve Maliye Bakanlığı iç denetim birimi başkanlığı kurulmuştur. Yine 5018 sayılı yasa ile iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri belirlenmiştir. Bunlar;

Madde 67- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim organizasyonlarını takip etmek, bağımsız ve objektif bir birim olarak hizmet sunmak adına aşağıdaki görevleri yürütür:

- a) İç denetime dair denetim ve raporlama koşullarını tespit etmek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- b) Uluslararası faaliyetler ve denetim koşulları ile uyumlu negatif durum irdeleme tekniklerini geliştirmek.

- c) Kamu birimlerinin denetim organları ile işbirliğini sağlamak.
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gereken tedbirlerin alınması noktasında tavsiyelerde bulunmak.
- e) Risk barındıran konularda iç denetçilere program haricinde özel denetim yaptırılması adına kamu idarelerine tavsiyelerde bulunmak.
- f) İç denetçilerin eğitim faaliyetlerini organize etmek.
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında fikir birliği bulunmaması durumunda anlaşmazlığın ortadan kaldırılmasına yardımcı olmak.
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını inceleyerek neticelerini konsolide etmek amacıyla yıllık rapor şeklinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- i) (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) İşlem kapasiteleri ve çalışan sayıları göz önünde bulundurularak idareler ile ilçe ve belde belediyeleri adına iç denetçi ataması yapıp yapılamayacağına karar vermek.
- j) İç denetçilerin atamasına dair diğer koşulları tespit etmek.
- k) İç denetçilerin uyması gereken ahlaki değerleri belirlemek.
- l) (Ek: 22/12/2005-5436/10 md.) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu anlamda incelemek.

Kamu iç denetçisi olabilmek için Maliye Bakanlığına bağlı bulunan Kamu İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na 5018 sayılı 24.12.2003 tarihli Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 65.maddesine göre atama ile görevlendirilir. Bu şartlar ise şu şekildedir;

İç denetçinin özellikleri ve atanması

Madde 65- İç denetçi göreviyle atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile birlikte aşağıdaki koşulları barındırmaları gerekir.

- a) İlgili kamu yönetiminin niteliği de göz ardı edilmeden İç Denetim Koordinasyon Kurulu aracılığıyla tespit edilen sahada minimum dört yıllık lisans eğitimi almış olmak.
- b) Kamu idarelerinde kontrol personeli olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirtilmiş olan sahada en az sekiz yıl görev almış olmak.
- c) Mesleğin belirlemiş olduğu bilgi, ehliyet ve temsil becerisine sahip olmak.
- d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca ihtiyaç olan diğer koşulları barındırmak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak ataması yapılacak olanlar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç kontrol eğitimine bağlı tutulur. Eğitim programının içeriği, iç denetçi adaylarına kontrol, kamu ihale mevzuatı, bütçe, finansal denetim, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer hususlarda yeteri kadar bilgi aktarabilecek biçimde hazırlanır. Bu eğitimi güzel bir performansla sona erdirenlere sertifika takdim edilir. İç denetçi adayları için gerçekleştirilecek eğitim programının zamanı, kapsamı ve eğitim neticesinde gerçekleştirilecek görevler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu aracılığıyla hazır hale getirilerek Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

(Değişik ilk cümle: 22/12/2005-5436/10 md.) İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı oldukları yönetimlerde, üst idarecilerin teklifi ile Bakan, diğer yönetimlerde üst idareciler aracılığıyla sertifikalı adaylar içerisinde atanır ve aynı metotla görevden

alınır. İç denetçilerin kamu yönetimleri itibarıyla adetleri, çalışma asıl ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca ortaya koyulacak yönetmelikle belirlenir.

Bu şartları taşıyan kamu personeli iç denetçi şeklinde atanabilir. Yine 5018 sayılı yasa ile iç denetçinin belirlen görevleri ise aşağıda ki gibidir.

Madde 64- Kamu idarelerinin senelik iç kontrol programı üst idarecinin tavsiyeleri de göz önünde bulundurularak iç denetçiler aracılığıyla hazırlanır ve üst idareci tarafından kabul edilir. İç denetçi, aşağıda verilen sorumlulukları yerine getirir:

- a) Tarafsız risk çözümlemelerine dayanarak kamu yönetimlerinin idare ve denetim yapılarını ele almak.
- b) Kaynakların etkin, ekonomik ve nitelikli kullanılması açısından irdelemeler yapmak ve tavsiyelerde bulunmak.
- c) Harcama sonrasında kanuni uygunluk kontrolü yapmak.
- d) Yönetimin giderlerinin, finansal çalışmalara dair karar ve idareli kullanımlarının, hedef ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve başarımlarına uyumluluğunu kontrol etmek ve değerlendirmek.(1)
- e) Finansal yönetim ve denetim gidişatlarının sistem kontrolünü yapmak ve bu hususlarda tavsiyelerde bulunmak.
- f) Kontrol neticeleri çerçevesinde iyileştirmelere dönük tavsiyelerde bulunmak.
- g) Kontrol esnasından ya da kontrol neticelerine göre soruşturma açılmasını gerekli kılacak bir durumla karşı karşıya kalındığında, ilgili yönetimin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu sorumluluklarını, İç Denetim Koordinasyon Kurulu aracılığıyla belirlenen ve uluslararası onaylanmış denetim ve kontrol standartlarına uygun biçimde yerine getirir.

İç denetçi, sorumlulukları noktasında özgürdür ve iç denetçiye esas sorumluluğu haricinde hiçbir sorumluluk verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını direkt olarak üst idareciye gösterir. Bu raporlar üst idareci tarafından ele alınmak suretiyle yapılması gerekenler için ilgili birimler ile finansal hizmetler birimine verilir. İç kontrol raporları ile bunlar üzerine yapılan çalışmalar, üst idareci aracılığıyla maksimum iki ay içerisinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

Kamu iç denetim rehberi, iç denetim koordinasyon kurulu aracılığıyla hazırlanmış ve iç denetçiler için bir yol gösterici mahiyetinde olup, iç denetçilerin yetkilerini sınırlandırmamıştır. Ayrıca bu rehber iç denetim çalışmalarının gelişim göstermesine engel olamaz. Bu rehber göre, iç kontrolün istenen katma değeri sağlaması açısından aşağıda yer verilen gidişata uyumlu olarak gerekeni yapması esastır.

I. PLANLAMA

- A. Denetim dünyasının ifade edilmesi
- B. Denetim sahalarının belirtilmesi
- C. Risk ölçütlerinin aktarılması ve risklerin kademelendirilmesi
- D. Denetim sahalarının önceliklerine göre sıralanması
- E. Denetim kaynaklarının ayrılması
- F. Planın hazırlanması ve kabul edilmesi
- G. İç denetim programının hazırlığının yapılması ve kabul edilmesi
- H. Denetçi ve kontrol edilecek birimlere duyurmak

II. DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ

A. Ön çalışma ve kişisel çalışma planı

- 1. Çalışma kâğıtları ve formlar
- 2. Denetim hedeflerinin belirlenmesi
- 3. Bilgi toplama/ön araştırma
- 4. Açılış toplantısı
- 5. Mevcut problemlerli sahaların belirlenmesi (risk değerlendirmesi)
- 6. Kişisel çalışma planının hazır hale getirilmesi

B. Saha çalışması

- 1. Kontrol testlerinin gerçekleştirilmesi
- 2. Keşiflerin elde edilmesi ve tavsiyelerin geliştirilmesi
- 3. Keşiflerin kontrol edilen birimle paylaşılması
- 4. Kapanış için bir araya gelme

III. RAPORLAMA

- A. Taslak kontrol raporunun hazır edilmesi ve gönderilmesi
- B. Sonucu sağlayan kontrol raporunun hazırlanması ve sunu

IV. DENETİM SONUÇLARININ İZLENMESİ

- A. Kontrol neticelerinin takip edilmesi
- B. Kontrolün değerlendirilmesi
- C. Denetçinin değerlendirilmesi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 64 üncü maddesinde, “iç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu aracılığıyla belirlenmiş olan ve uluslararası onaylanan kontrol ve denetim standartlarına uyumlu biçimde yerine getirir” hükmüne yer verilmiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (Kurul), 8.7.2011 tarih ve 14 sayılı Kararıyla kesinleştirmiş olduğu Kamu İç Denetim Standartları (Standartlar), Kurulun 29.12.2016 tarih ve 10 sayılı Kararıyla güncellenmiştir. 5018 sayılı Kanun ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik uyarınca, iç denetim birimi başkanı ve iç denetçilerin bu kalıplara uymaları mecburidir. Standartların kesinleştirilmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” esas alınmıştır. Standartlar, iç denetçilerin özelliklerini ve iç denetim etkinliğinde sürdürülmesi gereken gidişatı belirlemektedir (www.idkk.gov.tr).

2.4.2 Özel Sektörde İç Denetim Sisteminin Kurulması

Türkiye de iç denetimin sistemlerinin kurulması geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması için Türkiye İç Denetim Enstitüsü 1995 yılında kurulmuştur. TİDE uluslararası standartlarda sertifika veren ve geçerliliği Uluslararası İç Denetim Derneği (IAA) tarafından onaylanmış eğitimler ile iç denetçi yetiştirmektedir.

Sertifikalar içinde CIA olarak adlandırılan iç denetçi belgesini alabilmek için üniversiteden lisans seviyesinde mezun olmak ve 2 yıllık mesleki tecrübeye sahip olmak ile birlikte kurum tarafından uluslararası standartlarda yapılan sınavlarda başarılı olmak gerekir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler bu sınavlarda bazı konulardan muaf tutulmaktadır. Kurum ayrıca dergi ve basılı yayınları ile ülkemizde aktif şekilde faaliyette bulunarak iç denetimin önemi ve meslek mensubu kişilerin gelişimi ile ilgili yayınlar ile özel sektör ve kamu çalışanlarını desteklemektedir. Özel sektör şirketleri iç denetim departmanlarını oluştururken özellikle CIA belgesi almış meslek mensuplarını tercih etmektedir. Ayrıca iç denetçi adayları mesleki yeterliliğini destekleyen SMMM belgesi ile de denetim firmalarında çalışabilmektedir.

2.5 İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL ARASINDA Kİ FARKLILIKLAR

İç denetim ve iç kontrol temel olarak birbirinden farklı işleyen iki ayrı yapıdır. Genelde kavramlar birbirine karıştırıldığı için yöneticiler ve işletmeler için bu ayrımın titizlik ile uygulanması gerekir. Ülkemizde Maliye Bakanlığının Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünü tarafından üst idareciler adına hazırlanan iç kontrol ve iç denetim konulu rehberde yapılan tanıma göre iç kontrol ve iç denetim aşağıda ki gibi tanımlanmıştır.

İç Kontrol: İç kontrol, yönetimin hedeflerine, belirlenmiş politikalara ve yasal düzenlemelere göre etkinliklerin etkin, ekonomik ve nitelikli bir biçimde sürdürülmesini, veri ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının güvenilir ve tam olarak tutulmasını, finansal bilgi ve idare bilgisinin sırasında ve güvenilir olarak ortaya koyulmasını sağlamak için yönetim aracılığıyla gerçekleştirilen organizasyon, metod ve gidişatla iç denetimi içeren finansal ve diğer kontroller bütünüdür (Maliye Bakanlığı, 2006:13).

İç Denetim: İç denetim, kamu yönetiminin işlemlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla kaynakların ekonomiklik, etkinlik ve niteliklilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini ele almak ve rehberlik yapmak için yapılan özgür, nesnel nesnel sağlama ve danışmanlık etkinliğidir. Bu etkinlik, yönetimlerin idare ve kontrol yapıları ile finansal çalışmalarının risk yönetimi, idare ve kontrol gidişatlarının aktifliğini ele almak ve geliştirmek yönünde sistematik, devamlı ve disiplinli bir bakış açısıyla ve genel geçer standartlara uygun şekilde gerçekleştirilir (Maliye bakanlığı, 2006:13).

Bu iki tanımdan da anlaşılacağı gibi temel olarak iç denetim nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olmakla birlikte öneri ve fikir veren denetim faaliyetidir. İç kontrol ise hata ve uygunluk denetimi yapan kişilere ve olaylar

üzerine yoğunlaşan bir kontrol mekanizmasıdır. Fikir ve öneri sunma özelliği yoktur. İç denetim konusu itibarı ile sistem üzerine yoğunlaşırken, iç kontrol şikâyet ve işlem üzerine yoğunlaşmaktadır. İki denetim sistemi bu temel özellikleri ile birbirinden ayrılmaktadır.

Yıldırım (2014) çalışmasında, muhasebe literatürüne göre bir inceleme yapmış ve denetim ile kontrol kavramı arasında ki farkın nasıl ifade edileceğini şu şekilde tespit etmiştir. “Muhasebe literatüründe denetim ile kontrol kavramı farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Kontrol kavramı olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamını karşılamaktadır (Yıldırım, 2014:15).

Örneğin; enflasyonun kontrol altına alınması fiyat artışına etki edildiğini göstermektedir. İşletmelerde de yürütülmekte olan faaliyetlere bazı yöntem ve araçlar vasıtasıyla etki edilebilmektedir. İşletmenin amaçlarına ulaşması için işletme yönetimi tarafından alınan önlemler ve uygulanan yöntemlere kontrol usul ve yöntemleri adı verilmektedir (Yıldırım, 2014:15).

Tablo 2. İç Denetim ve İç Kontrol Farklılıkları

İÇ DENETİM	İÇ KONTROL (TEFTİŞ)
Sistem ve işleyiş odaklı	Yakınma, kişi ve çalışma odaklı
Geleceğe odaklı	Geçmişe odaklı
İdareye güvence sağlar	İdarenin yanlışını arar
Soruşturma görevi yok	Soruşturma görevi var
Risk endeksli denetim yapar	Risk değerlemesi yapmaz
Yazılı ilkelere sahip	Geleneklere bağlılık
Uluslararası standartları var	Geçmişe dayalı birikimler var
Sistematiik ve sürekli	Düzensiz ve kesintili
Öncelikli hedef idareyi geliştirme	Öncelikli hedef mevzuata uygunluk
Sistem, performans, mali, uygunluk, denetimi	Hukuka uygunluk denetimi
Haberli denetim esastır	Baskın denetim kuraldır
Yönetimin bir parçasıdır	Yönetime bağıllık anlayışı zayıftır
İyi uygulama örnekleri arar	Hata arar
Denetimin tüm biçimlerini kapsar	Genellikle uygunluk denetimi ile sınırlıdır
Denetim asli görevidir	Soruşturma asli görevidir
İdareyi geliştirme amaçlıdır	Mevzuata uygunluk amaçlıdır
Sistem ve süreç odaklıdır	Birey ve olay odaklıdır
İDKK tarafından koordine edilir	Kendi aralarında koordine yoktur

Kaynak: Çavuşoğlu, 2006:19

Yukarda bahsedilen temel özelliklerden de anlaşılacağı gibi iç denetim, iç kontrol sürecini de denetleyen bir mekanizmadır. İç denetim sisteminin uygulandığı kurum ve işletmelerde iç kontrolün sağlıklı bir şekilde işleyip işlemediği de raporlanmış olmaktadır. Özellikleri gereği iç denetim uygulanan kuruluşlarda, iç kontrolün çalışmaması mümkün değildir.

İç denetim sistematik sürekli ve gelecek odaklı hedeflerin risk belirlemesi yapılıp iken iç kontrol sisteminin de işlevsel olarak denetimi gerçekleştirilmiş olmaktadır. Bu süreç iç denetim biriminin direk üst yönetime bağlı çalışan organizasyon yapısı ile güçlenmektedir.

Örneğin iç kontrol yaptığı denetimde muhasebe kayıtlarında geçmişte olan bir hilenin tespitini göremeye bilir. Bu hile ve hata denetimlerini iç denetim birimi sorgulayıcı ve ortaya çıkartacak metotlar ile çalışarak tespit eder ve geleceğe yönelik riskleri önleyerek üst yönetime iç kontrollerin de denetlenmiş olduğu bir rapor sunar. İç kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğinin denetlenmesi konusu gereği iç denetimin alınıdadır ve bu çalışma iç denetimin uygunluk denetimi alanına girmektedir. İç kontrol sisteminin denetlenmesi bu alanda çalışan personelinde yeterliliğini ortaya koyar. İç kontrol sistemi ise eksiksiz ve doğru çalıştığı işletmelerde iç denetim biriminin inceleme yapması ve gereksiz evrak yükü ile uğraşması önlenmiş olur. Böylece daha hızlı ve sistematik raporlar almak mümkün olmaktadır. İç denetim yapılan işin kalitesinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi yönü ile de üst yönetime öneriler sunar, bu bilgiler ışığında üst yönetim alacağı kararları ve uygulanacak olan sistem değişikliklerine karar verebilmektedir. Bir yol gösterici mahiyetinde hazırlanan iç denetim raporları bu özelliği ile de iç kontrol sisteminden ayrılmaktadır. İç kontrol ise daha çok işlem odaklı, hukuki ilkelere uygunluk ve hataların düzeltilmesine yönelik alanlarda çalışma raporları hazırlamaktadır. Yapısı gereği ile de üst idareciye bağlı çalışır ve bağımlı kararlar alarak itaat etme ilkesi ile görevini yerine getirmektedir. Her iki yönü ile de ele aldığımız zaman işletmelerin karlı ve sürdürülebilir bir halde faaliyetlerine devam edebilmeleri için iki denetim sistemine de ihtiyaçları olduğu açık ve net bir şekilde anlaşılmaktadır. En temel özellikleri açısından iç denetim, sistem ve süreç odaklı olarak geleceğe yönelik riskleri belirleme üzerine rapor oluşturmak üzere denetim faaliyetini gerçekleştirirken, iç kontrol şikâyet, birey ve geçmiş kayıt incelemesi üzerine denetim yapmaktadır.

İç denetim sistematik ve sürekli bir zaman diliminde uygulanır iken iç kontrol ise düzensiz bir şekilde ara ara denetim modeli ile uygulanabilmektedir. İç kontrol risk odaklı bir denetim modelini içermez daha çok mevzuata uygunluk denetimi yapmaktadır. İç denetim genellikle haberli yapılan bir denetim faaliyeti iken iç kontrol habersiz olarak gerçekleştirilir. İç denetimin diğer bir özelliği de yazılı kuralları olan iç denetim standartlarına tam uygun olarak yapılmasıdır. İç kontrol ise geleneklere bağlı bir şekilde geçmişe dayalı birikimlerden faydalanılarak gerçekleştirilmektedir. Tüm bu özellikleri ile iç kontrol ve iç denetim birbirinden ayrı bir denetim faaliyeti olmakla birlikte, iç denetim faaliyeti gerçekleştirilir iken iç kontrol işlemleri ve bulguları da iç denetimin denetleme sürecinden geçmektedir. İç kontrol denetimleri de bu sayede denetimden geçmiş ve güvenilirliği sorgulanmış olmaktadır.

2.6 TÜRKİYEDE BAĞIMSIZ DENETİM ve GELİŞİM SÜRECİ

Bağımsız denetim ülkemizde AB uyum yasaları sürecinde güdeme gelmiş ve gelişmiş ülkelerde uygulanan modeller ile Avrupa Birliğine üye olan ülkelerin mali kontrol sisteminin içinde bulunan bir dış denetim modelidir. Hızla gelişen ekonomik ölçekte büyük işletmelerin finansal durumlarını denetlemek üzere işletmelerin kendilerinden bağımsız denetim firmaları tarafından denetlenmesi sistemidir. Kuruluşundan bu güne kadar ilk alt yapısını 1900 yıllara kadar giden bu denetim modeli ilk olarak İngiltere de sınırlı denetim olarak uygulanmaya başlanmış ve ekonomik gelişmeler ile kamu idarelerinin yasalar çıkartarak bugünkü bağlayıcı şeklini almıştır.

Batı ülkelerinin birçoğunda 1930 yılında yasal düzenlemeler yapılarak bugünkü bağımsız denetim sisteminin temelleri oluşturulmuş bununla birlikte yeminli mali müşavirlik mesleğinin ve denetçi olarak görevlendirilecek kişilerin mesleki yeterlilik durumları da ilk defa kanunlarda yer almıştır.

Uzay (2009) çalışmasında, ABD’de 1934 yılında yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kanunu halka açık şirketlere, muhasebe kontrolünden geçmiş mali tablolarını düzenli olarak yayınlama zorunluluğu getirerek, bağımsız denetimin ciddiyetini karar altına almıştır şeklinde ifade etmiştir (Uzay, 2009:27).

Özoğlu (2010) çalışmasında, Fransa’da bağımsız denetim alanında 1942 senesinde “Uzman Muhasebeciler ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği” açılmıştır.

Bir süre sonra 1945'te yürürlüğe giren bir kararname ile Uzman Muhasebeci ve Yetkili Muhasebeci ayırım kanuni kaynaklara dayandırılmıştır. 1970'li yıllarda yetkili muhasebeci tanımına giren ekibin tamamıyla yok edilmesi yoluna gidilmiştir. 1976 yılında ise uzman muhasebeci “özgür olarak bir kurumu denetleme ve değerlendirme yeterliliği taşıyan kişi” şeklinde ifade edilmiştir. Almanya'da yeminli denetçilerin idari görevini, 1928 yılında kurulan “Yeminli Denetçiler Odası” yürütmektedir. Bu ülkede yeminli denetçiler denetim çalışmalarının dışında vergi danışmanlığı, hukuki danışmanlık, vergi dereceleri önünde alıcının orada temsil edilmesi gibi hizmetleri de vermektedir. Japonya'da ise 1948 yılında “Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği” kanunu çıkartılmıştır. Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsünün yasal düzenlemelerde çok fazla emekleri olmuştur (Özoğlu vd., 2010:26).

Uzay (2009) çalışmasında, Türkiye de bağımsız denetim resmen 1987 senesinde bankalar ve sermaye pazarı için özgür denetim zorunluluğu getirilmesiyle başladığını vurgulamış. 1989 senesinde 3568 sayılı muhasebe ve denetim meslek yasası çıkartıldığını, 2003 senesinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDEKS) in kurulmasıyla denetim alanında diğer önemli bir gelişme sağlandığını ifade etmiştir. 2006 senesinde Sermaye Piyasası Kurulu aracılığıyla uluslararası denetim standartlarının yayınlanmasıyla büyük bir adım atıldığını belirtmiştir (Uzay vd., 2009:134-135).

Yıldırım (2014) çalışmasında, Türkiye Büyük Millet Meclisince 13/01/2011 de onaylanan ve 14/02/2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetime yeni haklar, yükümlülükler ve şartlar getirildiğini ifade etmiş. Fakat bu kanun kamuoyunda tartışmalar yarattığını belirtmiştir. Ticari hayatta olumsuzluk oluşturacağı ve uygulamada sorunların yaşanacağı gerekçesiyle 18/06/2012 tarihli ve 2657 sayılı “Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Biçimi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı” yayınlandığını belirtmiştir (Yıldırım, 2014:57).

Ülkemizde özgür denetim sahasını düzene koymak üzere 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuştur.

KGK'nın temel hedefi, yatırımcı bireylerin menfaatlerini ve denetim raporlarının güvenilir ve özgür olarak hazır duruma getirilmesine dair kamu yararını korumak ile gerçek, güvenilir ve karşılaştırılabilir mali bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu yolda ilk önce borsa firmaları, bankalar, sigorta firmaları olmak üzere belirlenmiş olan büyük çaplı firmaların denetimlerini göz önünde bulundurmak ve takip etmek amacıyla kurulmuştur (www.kgk.gov.tr).

Kurumun başlıca görevleri arasında ise ;

- Özgür denetçiler ve özgür denetim firmalarını yetkilendirmek.
- Özgür denetim alanında kamuyu göz önünde bulundurmak ve böylece özgür denetimde yürütme birliğini, ihtiyaç duyulan güveni ve niteliği sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sağlayan Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) ortaya koymak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarına uyum sağlayan Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) ortaya koymak ve yayımlamak.” Olarak kurum tarafından ifade edilmektedir (www.kgk.gov.tr).

Kamu gözetimi ve muhasebe standartları kurumu tarafından yapılacak incelemeler, 660 sayılı yasa ile düzenlenmiş ve kurumun başkan, başkan yardımcısı ve kurulun çalışma esaslarının yasal dayanağı oluşturulmuştur. 660 sayılı yasa ile bağımsız denetim faaliyetinde bulunan şirketlere ve denetçilere denetimden doğan sorumluluk yasal olarak yüklenmiş ve madde 24’te yerini almıştır. Buna göre;

Madde 24 : Özgür denetim kurumları ve özgür denetçiler; denetledikleri mali tablo, bilgi ve raporlara dair olarak hazırlamış oldukları özgür denetim raporlarının denetim standartlarına ters düşmesiyle bu raporlardaki hata, tam olmayan ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler sebebiyle ortaya çıkabilecek kötü sonuçlardan hukuken sorumludurlar. Özgür denetim kurumları ve özgür denetçiler, sundukları hizmetlerden ortaya çıkabilecek kötü sonuçları karşılamak için genel koşulları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak mecburiyetindedir. Bu maddenin yürütülmesine dair usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının düşüncesi alınarak kurulca belirlenir (TTK, 2012).

Bu karar ile bağımsız denetçilere yaptıkları inceleme sonucunda doğabilecek karardan hukuken sorumlu olduklarını ve yapılan denetimin gerçekliğinin sağlanması açısından bir bağlayıcılık hükmü getirilmiştir.

Ülkemiz de bağımsız denetime tabi olan şirketlerin kriterleri ise Bakanlar Kurulu tarafından Resmi Gazetede ilan edilerek yürürlüğe girmektedir. Günümüzde uygulanan güncel karar ise 19.03.2016 tarihli Bakanlar Kurulu kararı ve Resmi Gazetede ilan edilerek madde 1’de belirtilmiştir. Buna göre özgür denetime bağlı olacak firmalar;

- Aktif toplamı kırk milyon ve üzeri Türk Lirası
- Yıllık net satış geliri seksen milyon ve üzeri Türk Lirası
- Çalışan personel sayısı iki yüz ve üstü

olarak belirlenmiştir (Bakanlar Kurulu Kararı, 2016).

Ayrıca etkinlik konularına göre objektif denetime tabi şirketler Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) uyarınca belirlenerek açıklanmaktadır.

19.03.2016 tarihli Bakanlar Kurulu Kararında madde 4'te uygulamaya ilişkin esaslar bölümü ile şirketlerin kapsam ve kapsam dışı kalacakları haller ile kuruma verilen yetkiler açıkça belirtilmiştir. Buna göre;

Uygulamaya ilişkin esaslar

Madde 4 –

(1) Şirketler, bu kararda belirtilen üç kriterden en az ikisinin sınırlarını ardı ardına iki hesap döneminde aşım uğratmaları halinde, takip eden hesap döneminden başlayarak objektif değerlendirmeye tabi olur. Bağımsız denetime tutulan şirketler, söz konusu kriterlerden en az ikisine ait sınırların arka arkaya iki hesap dönemi altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu kriterlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları halinde, takip eden hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır.

(2) Bu Kararda belirtilen üç kriterden ikisinin sınırlarının üzerine çıkılıp çıkılmadığının tespit edilmesinde; şirketin faal toplamı ve yıllık net satış gelirleri açısından yürürlükteki yönetmeliğe göre hazırladıkları geçmiş yıllara ait (son iki yıldaki) mali tablolar, personel sayısı açısından ise şirkette geçmiş yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayısı temel alınır.

(3) Bağlı ortaklıkları olan şirketler bakımından bu kararda yer alan üç kriterden ikisinin üzerine çıkılıp çıkılmadığının ortaya çıkarılmasında; faal toplamı ve yıllık net satış gelirleri bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait mali tablolarda bulunan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), personel sayısı açısından ise ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. Ortaklıklar bakımından, söz konusu kriterler ortaklıktaki payları oranında dikkate alınır.

(4) Bağımsız denetime tabi kurumların ara dönem sınırlı bağımsız denetim yükümlülükleri, yönetmelikte hüküm yer almaması durumunda Kurum tarafından belirlenir.

(5) Bu Kararda düzenlenmeyen noktalarda TMS'de yer alan maddeler uyarınca uygulama yapılır.

(6) Bu Kararın uygulanmasına dair usul ve esasları belirlemeye ve doğabilecek tereddütleri gidermeye Kurum yetkilidir (Bakanlar Kurulu Kararı, 2016).

Ülkemizde 26.12.2012 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre, bu denetimler KGK'nce yetkilendirilen özel şirketler tarafından uygulanmakta ve bağımsız denetçi olma koşullarını kurum kendine sunulan yetkiler çerçevesinde belirlemektedir. Bağımsız denetim raporları hazırlama hizmeti veren şirketler görüş raporlarını KGK hükümleri ve standartlarına göre hazırlamak zorundadır. Bu raporların bir nüshası denetim yaptıran şirkete, bir nüshası KGK'ya, ve diğer bir nüshası da kanun ile belirtilen süreler boyunca saklanmak üzere bağımsız denetim şirketi tarafından hazırlanarak saklanmalıdır. Bağımsız denetim ekiplerinin başında bulunan sorumlu denetçiler yasa karşısında hazırladıkları denetim raporları bakımından sorumludurlar. Bununla birlikte KGK bağımsız denetim yapmaya yetkili şirketleri denetlemek ve inceleme yapmak üzere kanun ile yetkilendirilmiştir. Bu kapsamda kurum hüküm ve düzenlemelerine aykırı

hareket eden bağımsız denetim şirketlerine üç türlü idari yaptırım uygulamaktadır. Bunlar bağımsız denetim yönetmeliğinin madde 39'da belirtilmiştir. Bunlar;

- Uyarı
- Faaliyet iznini askıya alma
- Faaliyet iznini iptal etme

Yine aynı yönetmelik ile kuruma verilen diğer bir yetki de bu yaptırımların yanı sıra bağımsız denetim şirketlerine idari para cezası verilebilmektedir. Yukarıda ki cezalara maruz kalmak idari para cezası da verilmesine engel teşkil etmez (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012).

Arslan (2015) çalışmasında, bağımsız denetime tabi olup bu denetimi süresi içinde yaptırmayan şirketlere uygulanacak yaptırımları ve cezaları açıklamıştır. Bağımsız denetim yönetmeliğinin altıncı bölümde idari yaptırımlar olarak yer almıştır. Buna göre şirketlerin bağımsız denetim yaptırmadıkları için karşı karşıya kalacakları uygulamalar şu şekildedir;

Bunlar sırası ile;

- Finansal tabloların hükümsüz kalması
- Yıllık faaliyet raporunun hükümsüz kalması
- Şirketin feshi
- Şirkete uygulanacak idari para cezası
- Kredi veren kurumlar mali tabloları kabul etmez (Arslan, 2015:66).

Bu ifadelerden de anlaşıldığı gibi bağımsız denetim yaptırmayan şirketler için uygulanan yaptırımlar çok ciddidir. Şirket fesine kadar gidebilen bu süreç idari para cezaları ve finansal tabloların hükümsüzlüğü gibi sonuçlar doğurmakta, ayrıca kredi ve finansman bulma aşamasında şirketlerin zaman ve para kaybına sebep olabilmektedir.

Kamu Gözetim Kurumunun internet sitesinde ki bilgilere göre, ülkemizde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetimin uygulama alanı genişletilmiş ayrıca önem verilerek gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemeleri beş ana başlıkta toplamak mümkündür. Bunlar;

- 3568 sayılı Kanunu ve bağımsız denetim
- Sermaye Piyasası Kanunu ve bağımsız denetim

- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve bağımsız denetim
- Bankalar Kanunu ve bağımsız denetim
- Sigorta Murakabe Kanunu ve bağımsız denetim

Olarak gruplanmaktadır (www.kgk.gov.tr).

2.7 BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan tanıma göre bağımsız denetim;

Sermaye piyasası kurulu; bağımsız denetim, işletmelerin yıllık mali tablo ve diğer mali verilerinin, bu tablo ve veriler için belirlenen ölçütlere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için Kurul tarafından belirlenmiş veya kabul edilmiş mali raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu noktasında, mantıklı bir teminat sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim tespitlerinin elde edilmesi için, genel kabul edilmiş bağımsız denetim kategorisinde beklenen gerekli tüm bağımsız denetim yöntemlerinin uygulamaya koyularak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden kontrol edilmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder (www.spk.gov.tr).

Aslan (2010) çalışmasında, Bağımsız denetim, kurumun personeli dışındaki denetçiler tarafından veya farklı bir tüzel kişiliğe sahip olan denetim organınca kontrol edilmesidir şeklinde tanımlamıştır. Özel sektörde bağımsız denetim, kamuda ise çoğunlukla yüksek denetim olarak bilinen bağımsız denetim, örgüt haricindeki bağımsız denetim kurum ya da personeline yürütülür ve daha çok kurumsal eylemlere ilişkin bağımsız teminat verir şeklinde ifade etmiştir (Aslan,2010:65).

26.12 2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre bağımsız denetimin tanımı madde 4'te yapılmıştır;

Bağımsız denetim: Mali tablo ve diğer mali verilerin, mali raporlama koşullarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, mantığa uygun teminat sağlayacak yeterli ve uygun objektif denetim kanıtlarının sağlanması için, denetim koşullarında beklenen gerekli objektif denetim yöntemlerinin uygulamaya alınarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden kontrol edilmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

Duman (2008) çalışmasında, bağımsız denetimi bir işletmenin bilançosu, gelir tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun şekilde düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda bulunan verilerin

doğruluğu, muhasebeye ilişkin verileri kapsayan belgelerin defterlere, defterlerdeki bilgilerin finansal tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı gibi unsurların belirlenmesi için gerçekleştirilen denetim, şeklinde ifade etmiştir (Duman, 2008:36).

Bağımsız denetim (muhasebe denetimi) tek bir işlem veya etkinlik değil, birbirini takip eden işlemler halkasından meydana gelmekte ve mali tabloların güvenilir derecesini artırmaktadır (TÜRMOB, 2010).

Bu tanımlardan da anlaşıldığı gibi bağımsız denetim, şirketler için dışardan sağlanan bir hizmettir ve bağımsız kurumlar tarafından yapıldığı için finansal tablolara ilgili güvence veren, rapor ve görüş bildiren bir denetim faaliyeti olarak ifade edilir.

2.7.1 Bağımsız Denetimin Amacı Ve Kapsamı

26.12.2016 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre bağımsız denetimin kapsamı ve amacı açık bir şekilde ifade edilmiştir. Buna göre denetimin kapsamı Türkiye Denetim Standartları(TDS) ve finansal tablolar açısından ise Türkiye Muhasebe Standartlarıdır(TMS). Buna göre madde 5'te yer alan tanımlama ise şu şekildedir;

- (1) Denetim mali tablolar ve diğer mali bilgilerde kapsamında olmak koşuluyla denetime alınan konuların belirlenmiş bir kritere uygunluğu noktasında kullanıcılara TDS ekseninde teminat sağlayacak bir fikir ortaya çıkarılması amacı ile yapılır.
 - (2) Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kriterine uyumuna ilişkin mantıklı veya kısıtlı teminat sağlar. Kısıtlı teminat sunacağı ilgili yönetmelikte veya denetim sözleşmesinde açık bir şekilde ifade edilmemiş ise denetim akla uygun güvence sağlayacak biçimde gerçekleştirilir. Makul ve kısıtlı teminat düzeyinin gerekli kıldığı denetimin içeriği TDS kapsamında belirlenir.
 - (3) Denetim; denetimin konusuna ilişkin, mesleki etik kurallara sadık kalmak ve mesleki kuşkuculuk içinde bulunarak, TDS bağlamında yeterli ve uygun denetim delili toplanmasını, bu delillere bağlı olarak bir fikir ortaya koyulmasını ve görüşün raporlanmasını içerir.
 - (4) Denetimin esaslarını; denetimin kapsamı, tarafları, kriterleri, delilleri ve denetim raporu meydana getirir.” (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2016)
- Ayrıca yine aynı mevzuatta madde 8 bölümünde denetimin kriterlerine yer verilmiş ve tanımda açıkça belirtilmiştir. Buna göre;
- “(1) Denetimde denetim konusunun uyumunun irdelendiği önceden tespit edilmiş kriterler temel alınır. Mali tablolar bakımından TMS; yıllık etkinlik raporları, riskin erken tespiti ve yönetimle ilgili sistem bakımından 6102 sayılı Kanunun ve ilgili yönetmeliğin denetim kriteriyle ilgili hükümleri; diğer yönetmelikten doğan denetim konuları bakımından ise denetim kıstası ile ilgili düzenlemeler ya da bunların gönderme yaptığı ilkeler denetim ölçütlerini meydana getirir.
- (2) Diğer yönetmelikte doğrudan ya da dolaylı şekilde denetim kuruluşları ve denetçilerle denetim yapılmasının beklendiği fakat denetim konularının hangi kriterlere uyumunun aranacağını ifade edilmediği durumlarda, denetim kriteri Kurum tarafından belirlenir. İsteğe yönelik gerçekleştirilen denetimlerde ise bu belirleme denetimi isteyenler tarafından yapılır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2016).

Bu ifadelerden de anlaşılabilir gibi bağımsız denetimin amacını özetlersek

Şirketlerin, finansal tablolarının, raporlama standartlarına göre işletmenin mali durumunu ve etkinlik sonuçlarını tüm önemli tarafları ile gerçeğe uygun ve doğru şekilde göstermesine ilişkin objektif denetçinin fikir bildirmesini sağlamak amacı ile finansal tabloların uygunluk ve hile denetimi ile denetim yöntemi ile teknikler kullanılarak gerçekleştirilen faaliyet denetimin kapsamını oluşturmaktadır.

2.7.2 Bağımsız Denetimin Temel Unsurları

Bağımsız denetimin unsurlarını incelediğimizde ilk olarak taraflar arasında yani denetim yaptırmak isteyen ve bağımsız denetim şirketi arasında bir denetim sözleşmesi yapılmaktadır. Bu sözleşmenin şekil ve usul şartları yasalarca belirlenmiş ve her iki tarafında uymak zorunda olduğu bir yazılı sözleşme çeşididir. Bağımsız denetim faaliyeti belirli zaman aralığında ki finansal tabloların denetimini içermektedir. Bu hali ile ikinci temel unsur ise belirli zaman aralığında ki finansal tabloların denetimidir. Üçüncü temel unsur ise denetimin bağımsız bir denetçi ya da bağımsız denetim şirketi tarafından yapılmasıdır. Bu içerikte incelendiği zaman karşımıza bağımsız denetçinin etik ilkelere uyumu ve mesleki yeterliliği ön plana çıkmaktadır.

Denetim planlaması açısından ise bağımsız denetim risk odaklı bir yaklaşımdır ve şüphecilik esasına göre denetim yapar. Son olarak ise bağımsız denetim raporunun hazırlanması ve görüş bildirme bölümü son unsurunu oluşturur. Bağımsız denetçi yaptığı çalışmanın sonucunda firmanın finansal tablolarının gerçeği yansıtır yansıtmadığına dair görüş bildirir. Bu görüş bağımsız denetimin en son unsurunu oluşturur. Tüm bu unsurlar bağımsız denetim yönetmeliğinde yer alarak ticari hayatımıza girmiştir. Bu yönetmelikte ki unsurları maddeler halinde sıralayacak olursak; Bunlar;

- Taraflar arası sözleşme unsuru
- Belirli bir zaman aralığında ki finansal tabloların denetimi
- Denetçinin ya da bağımsız denetim şirketinin bağımsızlığı
- Denetçinin etik ilkelere uyumu ve mesleki yeterliliği
- Risk odaklı ve şüphecilik esasına göre denetim tekniğidir
- Bağımsız denetim raporu hazırlama ve görüş bildirme

(Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2016).

2.7.3 Bağımsız Denetimin Önemi

Bağımsız denetimin önemi ülkemizde son yıllarda Avrupa ve Amerika da yaşanan skandallar ile daha iyi anlaşılmış ve yasal zorunluluk olması ile de şirketler için kaçınılmaz bir denetim modeli olarak benimsenmiştir.

Güredin (2000) çalışmasında, toplumun büyümesi, ekonomik hayatın gelişip karmaşıklaşması ve ekonomik yaşama katılan çıkar sahiplerinin artması dolayısıyla güvenilir bilgi elde etme ihtiyacı artmaktadır. Yukarıda da bahsedildiği üzere, mali tablo kullanıcıları, kendi menfaatleri yönünde işletmeye ilişkin olarak bir takım kararlar almak durumundadır. Hedefe yönelik, doğru ve tutarlı karar verebilmek adına, karara temel oluşturan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların aktif kullanımına engel olmakta, topluma ve karar mekanizmasının kendisine zarar vermektedir. Muhasebe etkinliklerinin yoğunluğu ve karmaşıklığı, finansal tablo kullananlar ile finansal tablo hazırlayıcıları arasındaki menfaat çatışması ve bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması söz konusu bilgilerin bilerek ya da farkında olmada yapılan hata ve yanlışlıkları kapsamasını olanaklı kılmaktadır biçiminde ifade etmiştir (Güredin, 2000:65).

Özkan (2006) çalışmasında, dünya genelinde kullanılabilecek, nitelikli tek bir mali raporlama standartları setinin oluşturulması halinde sağlanacak faydaları şöyle özetlemiştir;

Şirketler adına çeşitli muhasebe etkinliklerinden ortaya çıkan ek maliyetler ortadan kalkacak. Yurtdışı ortaklıkları olan ya da yurtdışı bir ana ortaklık iştiraki konumundaki firmaların konsolide finansal tablolarını düzeltme gerekliliği ortadan kalkacak. Yatırımcılar ve borç verenler bakımından yatırımların üzerindeki olumsuz tehlike sebebiyle artan yüksek faiz maliyetleri düşecektir. Uluslararası piyasalardan fon elde etmeyi ya da borçlanmayı hedefleyen kurumlar finansal tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zarureti azalacaktır (Özkan, 2006:25).

Özkan (2006) çalışmasında, çokuluslu şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonu, uluslararası etkinliklerin performansının irdelenmesinde yarar sağlanacaktır. Ekonomik işbirlikleri gerçekleştirme faaliyetlerinde ciddi bir engel ortadan kalkmış olacaktır. Şeklinde ifade etmiştir (Özkan, 2006:27).

Güredin (2000) çalışmasında, bağımsız denetimin denetlenen firmaya, denetlenen firma ortaklarına, denetlenen firmaya ilişkin üçüncü şahıslara, iş

yaşamının diğer üyelerine, kamu kurumlarına ve ekonomiye faydaları oldukça fazladır şeklinde vurgulamıştır (Güredin, 2000:163).

Bağımsız denetim işletme sahiplerine, yönetim kuruluna, üst yöneticilere, hissedarlara, borsa iştiraklerine ve kamuya güvence sağlama yönünde görüş bildiren bir rapor niteliği taşıdığı için önemli bir faaliyeti yerine getirmektedir. Söz konusu makul güvence ise yapılan denetimin ve denetim sürecinin sonucudur. İkili çıkar ilişkileri ya da menfaatler doğrultusunda hazırlanan bağımsız denetim raporlarının sonucunda dünya çapında duyulan skandallar yaşanmış ve bir çok taraf bundan zarar görmüştür. Bunlara örnek olarak ise Enron, Worldcom, Xerox vakası (ABD), Parmalat vakası (AB), gösterilebilir. Bu olaylar ülkemizde ve dünya da bağımsız denetimin ne kadar önemli olduğunu ve doğru bir şekilde uygulanması gerektiğini gözler önüne sermiştir.

Enron olayı ABD'nin tarihinde ki en büyük iflas olayıdır. ABD ekonomisine toplam maliyeti yaklaşık olarak 64 milyar dolardır. İki doğalgaz şirketinin birleşmesi ile Enron şirketi ortaya çıkmıştır. Kuruluşunda 10 milyar olan satışlarını iki yıl içinde 63 milyar doları bulan şirket iki yıl gibi bir süre içerisinde iflas etmiştir. Yaklaşık 19000 çalışanı ile dünyanın en büyük şirketlerinden olan Enron vakası tüm dünya gündemini meşgul etmiş ve denetim sisteminde ki çıkar ilişkileri ile de gündemde kalmıştır. Enronun iflas etme nedeni ise, mali tablolarının gerçeği yansıtmaması için yapılan hileler ve su istisnallere dir. Zararın gizlenip muhasebe kalemleri ile oynamalar yapılarak şirket olduğundan çok daha karlıymış gibi gösterilmiştir. Sermaye maliyetini düşürmek ve yabancı yatırımcı ile kredi veren kuruluşlara şirketin çok güçlü görünmesi için bu yöntemle girmişlerdir.

Diğer bir husus ise Arthur Andersen denetim şirketinin bağımsız denetim faaliyeti yürütürken Enron şirketinin yaptığı hilelere göz yummasıdır. Bağımsız denetim faaliyetinin yanı sıra Enron şirketine danışmanlık hizmeti de veren Arthur Andersen iki tür gelir elde ettiği Enronu kaybetmemek için gerçekleri gizlemiştir. Enron şirketi iflasını açıklamadan birkaç gün önce denetim şirketi olan Arthur Andersen çalışanlarına Enron ile ilgili tüm bilgi ve belge içeren evrakları yok etme talimatı vermiştir.

Bu gelişmeler sonrası bağımsız denetim şirketi itibar kaybetmiş ve ağır eleştirilerin hedefi olmuştur. Yaşanan bu olaylar neticesinde Enron çalışanları işsiz

kalmış, borsa yatırımcıları zarar etmiş ve kredi veren kuruluşlar paralarını kurtaramamıştır. Bu neticeler sonucunda Arthur Andersen şirketinin denetim faaliyetine son verilmiş ve Sarbanes – Oxley yasa tasarı hazırlanmıştır.

Worldcom şirketi 80.000 çalışanı olan ve ABD'nin en büyük ikinci telefon şirkettir. Şirket muhasebe kayıtlarında hile yaparak, şirketin masraflarını, varlık hesaplarına aktararak gerçekleştirmiştir. Bu şekilde şirket varlıkları olduğundan çok daha fazla gözükersen, vergi öncesi karını da olduğundan çok fazla göstermiştir. Yine Enron vakasında olduğu gibi Worldcom şirketinin de denetçisi Arthur Andersen şirkettiydi ve yine bu şirket yapılan usulsüzlüğü gizleyerek şirketin finansal tabloların da herhangi bir usulsüzlüğe rastlanmadığını raporlayarak kamuya bildirmiştir.

Xerox şirketi ise 2001 yılında manipülasyon yapınca Amerika Sermaye Piyasası Kurulu tarafından tespit edilmiştir. Şirket yasalara aykırı bir şekilde gelirlerini olduğundan çok daha fazla göstermiş ve piyasayı yanıltıcı bilgiler sunmuştur. Bu rakam ise yaklaşık 6 milyar dolardır.

Odabaşı (2015) çalışmasında, Plamat vakasını izah etmiştir, temel gıda ve süt ürünlerini üretimi gerçekleştirip satışa sunan Parmalat şirketinin, ortaklık sağladığı şirketlere (offshore) usulsüz kayıtlar ve işlemlerle fon aktarımı gerçekleştirmesi neticesinde meydana gelen bir muhasebe skandalıdır. İtalya'daki şirketin 1998-2003 arası dönemde elde ettiği 14.2 milyar Euro'luk sermayeyi; ortaklık yatırımlarına, bankalara ve vergi idaresine ve şirketin etkinliklerinin dışında yer alan offshore şirketlerine finanse ettiği belirlenmiştir. 101 Skandalın ortaya çıkışının üç nedeni vardır. Birincisi; şirketin kurumsal yönetim yapısının tam olmaması ve aile şirketi şeklinde yönetilmiş olması, ikincisi; şirketi denetimini gerçekleştiren tarafsız denetim firmasının muhasebe kayıtlarındaki usulsüz durumları ortaya çıkaramaması ve son olarak da; onay sürecinin doğru şekilde yapılmamasıdır. Şeklinde ifade etmiştir (Odabaşı, 2015:28).

Görüldüğü gibi yaşanan bu skandallar ve olaylar sonucunda karlı çıkan bir taraf bulunmadığı gibi şirketler ve iştirakleri olan gruplarda etkilenmektedir. Olayların ortak noktasında ise bilinçli olarak yapılan muhasebe hileleri ve bağımsız denetim şirketlerinin çıkarları için buna göz yummaları bulunmaktadır. Bu vakalar ile bağımsız denetimin önemi daha iyi anlaşılmalı ve bu tip olayların tekrarlanmaması için önlemler alınmalıdır.

2.7.4 Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim sürecinin planlanması olası denetim aksamalarına karşı önlem almak için oluşturulan bir süreçtir. Denetimi planlamanın genel amacı ise, yeterli kanıt elde etmek için oluşacak çalışma alanı ve çalışma zamanının denetlen şirket ve bağımsız denetim şirketi tarafından yapılacak sözleşmede açıkça belirtilmesi ile olur. Denetçi denetim süreci planına uygun olarak hareket etmelidir.

Güredin (2007) çalışmasında, denetim sürecini inçlerken dört ana bölüme ayırmış ve kendi içinde gruplandırmıştır. Buna göre;

Müşterinin seçimi ve işin kabulü

- Müşteri kabul ilkesi ışığında gereken bilgilerin elde edilmesi,
- Denetimi gerçekleştiren bir önceki kişi ile görüşme
- Denetim uzlaşma mektubunun yazılması.
- Denetim sözleşmesinin imzalanması.

Denetimin Planlanması

- Müşteri işletmeyi tanımak için uygulamaları noktasında bilgi edinilmesi
- Denetim programının hazırlanması
- İş gücü ve zaman planlaması

Denetim Programının Yürütülmesi

- İç kontrol sisteminin irdelenmesi ve değerlendirmesinin sağlanması,
- Denetim programında gereken değişimlerin yapılması,
- Hesap tutarlarının gerçekliğinin incelenmesi,
- Toplanan delillerin incelemesi.

Denetimin tamamlanması ve bulguların raporlanması

- Mali tabloların dürüstlüğüne ilişkin sonuca ulaşılması
- Sonucun değerlendirilmesi, denetim raporunun yazılması ve yayınlanmasını (Güredin, 2007:179).

Bağımsız denetim sürecinin ilk aşaması yukarıda ki bilgilerden de anlaşıldığı gibi müşterinin seçimi ve işin kabulüdür. Bu süreç gerekli detay araştırmaların bağımsız denetim şirketi tarafından yapılması ile sonuca bağlanır. Bağımsız denetim şirketi olumsuz bir durumun varlığını tespit ettiğinde gerekçe göstermeden işi ret edebilir.

2.7.5 Bağımsız Denetim Standartları

Tablo 3. Bağımsız Denetim Standartları

	GENEL İLKE VE SORUMLLUKLAR
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Hedefleri Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Koşullarına Uygun Şekilde Sürdürülmesi
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Koşulları Konusunda Uzlaşma Sağlanması
BDS 220	Mali Tabloların Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü
BDS 230	Bağımsız Denetim Çalışmalarının Belgelendirilmesi
BDS 240	Bağımsız Denetçinin Yanıltmacaya Dair Görevleri
BDS 250	Mali Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Yönetmeliğin Dikkate Alınması
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Sağlanacak Diyalog
BDS 265	İç Kontrol Noksanlıklarının Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi
	RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR
BDS 300	Mali Tabloların Bağımsız Denetiminin Tasarlanması
BDS 315	İşletme Ve Çevresini Tanımak Amacıyla Olası Risklerin Ortaya Çıkarılması
BDS 320	Bağımsız Denetimin Tasarlanmasında Ve Sürdürülmesinde Önemlilik
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Olası Tehlikelere Yönelik Gerçekleştireceği İşler
BDS 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir Firmanın Bağımsız Denetiminde Göz Önünde Bulundurulacak Unsurlar
BDS 450	Bağımsız Denetimin Sürdürülmesi Esnasında Tespit Edilen Hataların Ele Alınması
	BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI
BDS 500	Bağımsız Denetim Delilleri
BDS 501	Bağımsız Denetimin Delilleri Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Konular
BDS 505	Dış Kontroller

BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri
BDS 520	Analitik Yöntemler
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örneklem
BDS 540	Gerçeğe Uygun Değerlerle İlgili Muhasebe Öngörülerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
BDS 550	İlişkili Taraflar
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 570	İşletmenin Devamlılığı
BDS 580	Yazılı Açıklamalar
	BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
BDS 600	Özel Konular – Topluluk Mali Tablolarının Bağımsız Kontrolü (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışması Dahil)
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
	BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA
BDS 700	Finansal Tablolarla İlgili Görüş Ortaya Koyma Ve Raporlama
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Beyan Edilmesi
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Pozitif Fikir Dışında Bir Fikir Vermesi
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Öne Çıkan Konular Ve Diğer Konu Paragrafları
BDS 710	Geçmiş Dönemlere Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Mali Tabloları Kapsayan Dokümanlardaki Diğer Bilgilere Dair Sorumlulukları
	ÖZEL ALANLAR
BDS 800	Özel Konular – Özel Amaçlı Sınırlara Göre Hazırlanan Mali Tabloların Bağımsız Denetimi
BDS 805	Özel Konular – Tek Bir Mali Tablonun Bağımsız Denetim İle Mali Tablolardaki Belirli Etmenlerin, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
BDS 810	Özel Finansal Tablolara Dair Rapor Vermek Adına Gerçekleştirilen Denetimler

Ülkemizde Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu (KGK) ülkemizde uygulanacak bağımsız denetim standartlarını, Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları'nı (ISA) aynı şekli ile alarak kabul etmiş ve uygulamaya koymuştur. Denetçi raporunu hazırlarken bu standartlara uymak ve buna göre bir görüş bildirmek durumundadır. Bu standartların uygulanması ile mesleki olarak bağımsız denetim alının da bir kalite sağlanmaya çalışılmasının yanı sıra raporların bir biri ile uyum içinde olması da sağlanmaktadır. Yapılan denetimin kalitesinin belirli standartlara bağlanması hem işletmeler hem de bağımsız denetim şirketlerinin menfaatine bir durumdur.

Köse (2000) çalışmasında, bağımsız denetim standartlarını açıklarken şu cümlelere yer vermiştir. Denetim koşulları denetçiler için uyması gerektiği kaidelerin tümüdür. Nitelikli denetlemenin gerçekleştirilebilmesi için bu kaidelerin denetim amaçları, denetim teknikleri ve tekniklerle beraber denetim çıktısı olan raporlar açısından da uygulanmalıdır, şeklinde ifade etmiştir. Denetçinin mesleki sorumluluğunu gerçekleştirmesinde denetçiye yol gösteren genel unsurlar olarak tarif edilen denetleme koşullarının denetleme çalışmaları içerisinde birliktelik ile uyumu oluşturmaları bakımından ehemmiyeti fazladır diye vurgulamıştır (Köse, 2000:65).

Özveren (2004) çalışmasında bağımsız denetim standartlarının gerekliliğini şu şekilde ifade etmiştir. Buna göre;

- Denetim gerçekleştirecek firmanın ve çalışanlarının yetki, görev ve sorumlulukları ile kontrol süreç ve yöntemlerinin detaylı şekilde kendisi için kontrolü gerçekleştiren firmalar, kamuoyu, diğer kontrol birimleri ile kontrolü sağlanan firma ve kuruluşlarca daha detaylı algılanmasını ve bu nedenle kontrolü gerçekleştiren faaliyetlerine ve mallarına sadakat duyulmasını sağlar.
- Kontrollerin uygun nitelikte gerçekleştirilmesini sağlayacak genel bir yapı oluşturur.
- Kontrollerin planının çizilmesi, sürdürülmesi, raporlanması ve irdelenmesi açısından paydaş bir ortam sağlar. Kontrol etkinliklerinin şekillendirilmesinde temel meydana getirip kontrolü sağlayan o esnada uygulayacağı tekniklerin ve kontrol süreçlerinin çerçevesini belirler.
- Kontrol koşullarından, kontrol etkinliklerinin niteliğinin değerlendirilmesi noktasında bir ölçüt olarak faydalanılır.
- Denetimlerden geçerek gelmiş ve kontrol metodolojisi alanında genel kabul edilir çözümleri bir araya getirir ve kontrol faaliyetlerini geliştirir.
- Kontrol etkinliklerinin uluslararası genel geçer bir seviyede sürdürülmesine destek olur (Özveren,2004:3) .

2.7.6 Bağımsız Denetçi Rapor Görüşleri

Bağımsız denetim raporları, denetçilerin kanıt toplaması ve incelemeleri sonucunda finansal tablolar üzerine görüş bildirmeleri ile son bulur. Bu bölümde denetçiler firmanın risklere karşı durumunu da ortaya koymakla birlikte standartlara

uyumlu olup olmadığını açıkça ifade etmelidirler. 29.12.2012 tarihli Resmi Gazetede KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre dört şekil de görüş bildirilir. Bunlar;

MADDE 30 –

(1) Kontrol etkinlikleri neticesinde şirketin belirlediği durum ve kriterlere göre denetim raporu düzenlenir.

(2) Bu rapor, görüş başlığı altında:

- a) Denetim noktasında tek tek ya da toplu şekilde denetim kriterlerine göre ciddi kabul edilebilecek herhangi bir uyumsuzluğun ya da tezatlığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş,
- b) Denetim noktasında tek tek ya da toplu şekilde denetim kriterlerine göre ciddi uyumsuzluklar ya da tezatlıklar bulunduğu veya yeteri kadar ve uygun kontrol delili elde edilemediği, fakat bunların kontrol konusunun tamamına etki etmediği hallerde kısıtlı olumlu görüş,
- c) Yeterli ve uygun kontrol verilerine ulaşıldıktan sonra, ortaya çıkan uyumsuz durumların ya da tezatların tek tek ya da toplu şekilde önem teşkil ettiği ve kontrol konusunun bütününe tesir ettiği durumlarda olumsuz görüş,
- d) Kontrol konusunun bütününe etki eden önemli konularda kontrol düşüncesine temel teşkil edecek yeterli ve uygun denetim verilerinin sağlanamadığı durumlarda ya da yeterli veri toplanmasına karşın fikir oluşturmaya engel teşkil eden belirsizliklerin zamanla ortaya çıktığı durumlarda görüş belirtmekten kaçınıldığına ilişkin görüş (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2016).

Bakır (2003) çalışmasında, bağımsız denetçi görüşlerini şu şekilde tanımlamıştır.

Olumlu görüş barındıran denetçi raporu, denetçinin, denetim çalışmaları neticesinde ortaya çıkardığı raporda olumlu görüş belirtmesi, denetimi yapılan işletmenin finansal durumu ile etkinlik sonuçlarının hem yasalara hem onay almış muhasebe ilkelerine hem de doğruluk ve dürüstlük kurallarına uygun şekilde doğruyu yarattığının ifade edildiği rapordur.

Koşullu görüş barındıran denetim raporu, denetçinin denetime ilişkin görüşünün kimi aykırılıklar gizlenerek pozitif olduğu bir görüş biçimidir. Kurumun finansal tabloları ile finansal tablolarının bir ya da birkaç kaleminden var olan yanlış veya noksanlıklar denetçinin pozitif görüşe hakim olmasına etki etmeyecek seviyede ise denetçinin ifade edeceği görüş şartlı görüştür.

Olumsuz görüş kapsamında bağımsız denetim raporu, denetçinin denetlediği kurumun finansal durumu ve etkinlik sonuçlarının tümü olarak genel kabul edilmiş muhasebe esaslarına, yasalarına ya da dürüstlük ve doğruluk kurallarına ters olması halinde ifade edeceği görüş şeklidir. Denetçi olumsuz görüşün sebeplerini de ifade ederek raporunda açıklar.

Görüş belirtmekten uzak durulduğu denetim raporu, denetçinin denetlediği işletmenin mali tablolarında ifade edilen verilere ilişkin olarak yeterli düzeyde delil toplayamadığı, denetçinin bağımsız olarak çalışmasına sürekli engel olunduğu durumlarda görüş belirtemeyeceğini ifade ettiği denetim raporudur (Bakır, 2003:67-68).

Bir diğer görüşe göre bağımsız denetçi görüşlerini şu şekilde ifade etmektedir.

Bağımsız denetim ile ilgili bir internet kaynağında ise, bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim neticesinde bağımsız denetimi sağlayanın kuruma ilişkin finansal tabloları konusunda net olarak ifade edilmiş düşüncelerini kapsar. Bu düşünce, finansal tabloların bütün önemli yanları ile ilişkili oldukları mali raporlama standartlarına göre hazırlanıp hazırlanmadığıyla ilgilidir. Çünkü bağımsız denetimin amacı, mali raporlama koşullarına uyumlu şekilde mali koşulların tüm önemli yanları ile gerçeği açık bir şekilde ifade edip etmediğinin ortaya konmasıdır (www.bağımsızdenetim.gen.tr).

Bu bağlamda, 4 ayrı bağımsız denetim raporu karşımıza çıkmaktadır:

- Olumlu Görüş İçeren Rapor: Bu rapor çeşidinde, bağımsız denetçinin kurum mali tablolarına ilişkin bildirdiği görüşü, bu tabloların, tüm önemli tarafları ile finansal raporlama koşullarına uygun olarak gerçeği doğru bir şekilde ifade ettiği yönündedir.
- Olumsuz Görüş İçeren Rapor: Mali tabloların sunumuna ilişkin firma yönetimi ile fikir ayrılığının mali tablolara olan katkısının kayda değer derecede ve yaygın olduğu konularda negatif doğrultuda görüş verilir. Bağımsız denetçinin kurumun mali tabloları konusunda sunduğu görüşü, bu tabloların, mali raporlama koşullarına uygun şekilde hakikati doğru bir biçimde aktarmadığı yönündedir.
- Görüş Bildirmekten Kaçınılan Rapor: Çalışma konusundaki kısıtlamanın olası etkisinin, bağımsız denetçinin yeteri kadar ve uygun bağımsız denetim delili elde edemeyeceği ve fikir bildiremeyeceği derecede ciddi ve yaygın olması halinde, bağımsız denetim raporunda düşünce beyan etmekten uzak durulur. Bu tür bağımsız denetim raporlarında kısıtlamaya dair açıklama yapılır ve söz konusu kısıtlama olmasaydı mali tablolarda yapılması gereken muhtemel düzeltmeler belirtilir.
- Şartlı Görüş İçeren Rapor: İşletme yönetimi ile olan fikir çatışmalarının ya da çalışma alanı kısıtlamasının katkısının olumsuz görüş bildirmeyi ve görüş bildirmekten uzak durmayı gerekli kılacak derecede mühim ve yaygın olmadığı hallerde koşullu fikir kapsayan rapor hazırlanır. Bağımsız denetçinin işletme mali tabloları konusunda rapor ettiği fikri, bu tabloların, koşula neden olan konular haricinde, mali raporlama koşullarına uygun şekilde gerçeği doğru bir biçimde yansıttığı yönündedir (bağımsızdenetim.gen.tr).

Yine aynı kaynağa göre, diğer yandan, bağımsız denetim düşüncesini etkilememekle beraber, mali tabloları etkileyen ve dipnotlarda daha detaylı şekilde değerlendirilen özellik teşkil eden bir konunun, mali tablo kullanıcılarının dikkatine sunulmasını temin ederek, bağımsız denetim raporuna eklenmesi gereklidir. Rapora

yapılması gereken söz konusu ilavede, özellik teşkil eden konunun bağımsız denetim fikrine koşul oluşturmadağı ayrıca belirtilir. Bu ve benzeri durumlara örnek olarak, işletmenin devamlılığına ilişkin önemli bir sorun bulunması ya da mali tabloları etkileyebilecek özellikte ve çözümü koşula bağı olan diğ er ciddi belirsizliklerin varlığı verilebilir (www.bagimsizdenetim.gen.tr).

Bu tanımlardan da anlaşıldığı gibi bağımsız denetçi görüşü, firmanın finansal tablolarının gerçeğı yansıtır yansıtmadağı üzerine yapılan bir denetim faaliyeti olduğundan dolayı güvence vermesi ve doğruluğunun onaylanması işlemleridir. Bu çalışma faaliyeti yönetilir iken denetçinin bağımsızlığının mutlak suretle sağlanması ve mesleki etik kurallar ile bağımsız denetim standartlarına uygun bir denetim raporu hazırlanarak kaliteli bir denetim raporunun sunulması hedeflenmelidir. Denetimin kalitesi ve raporun gerçek durumu yansıması açısından, bağımsız denetim şirketinin denetimini yaptığı firma ile çıkar ilişkilerine girmemesi ve hata ile hilelerinin üstünün örtülmesine göz yummaması ile mümkündür, aksi halde gelişmiş ülkelerde yaşanan skandalların benzeri vakalarda ülkemizde yaşanabilir. Bunların yaşanmaması için KGK ve bağı olduğu bakanlığa çok fazla görevler düşmekte, hazırlanan bağımsız denetim raporlarının otokontrol ve denetimlerinin sık sık yapılarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunan şirketlerinin de kurum tarafından ciddiyet ile denetlenmesi hem kamu hem de bağımsız denetime tabi olan şirketlerin yararına olacaktır.

2.8. KÂRLILIĞIN TANIMI VE YASAL DAYANAĞI

Sabuncuoğlu (2001) çalışmasında, kar işletmelerin belirli bir süre sonunda kazandığı miktar toplamıdır. Farklı bir ifadeyle belirli bir müddet sağladığı gelirler ile giderler arasındaki olumlu farktır, şeklinde tanımlamıştır (Sabuncu, 2001:15).

Erdamar ve Basık (1999) çalışmasında, firmaların büyük bir kısmının esas gayesi kar sağlamaktır. Tek bir sahibi olan küçük bir şahsa ait işletmenin dahi amacı, kar amacı kaygısı ile yönetilip sahibinin gelirini yükseltmektir. Büyük sermayeli firmaların paydaşları da, firmalara yatırım gerçekleştirirken şirketlerin kar sağlamasını ve yatırımların değerinin artmasını beklerler, ifade etmiştir (Erdamar, 1999:29).

En temel ifade ile muhasebe dilinde kârlılık; gelir ile gider arasında ki fark olarak tanımlanabilir. Ülkemizde karın tanımlaması Türk Ticaret Kanunu (TTK),

Vergi usul kanunu (VUK) ve Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile tanımlaması yapılmıştır. Buna göre;

6102 Sayılı TTK' sekizinci bölümünde Madde 507,508 ve 509 da açıklanmıştır.

MADDE 507-

1. Her hak sahibi, yasa ve esas sözleşme maddelerine göre hak sahiplerine pay edilmesine karar verilmiş net dönem kazancına, ortaklığı oranında katılım hakkını elinde bulundurur. İşletmenin kapanması durumunda her hak sahibi, asıl sözleşmede sona eren işletmenin servetinin kullanılmasına dair, başka bir karar yer almadığı durumda, tasfiye sonucunda elde kalan tutara ortaklığı oranında katılır.
2. Asıl sözleşmede ortakların bazı çeşitlerine sunulan ayrıcalık hakları ile özel menfaatler saklıdır.
3. Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili yönetmelik kararları saklıdır.

MADDE 508-

1. Asıl sözleşmede aksi bir karar yoksa kazancı ve tasfiye oranı ortak sermaye payı için işletmeye yaptığı ödemelere uygun şekilde hesaplanır.
2. Yıllık kazanç, yıllık dengeleme göre belirlenir.

MADDE 509-

1. Birikim adına faiz ödenemez.
2. Kazanç payı yalnızca net dönem kazancından ve serbest yedek finans kaynaklarından dağıtılabilir.
3. Kazanç payı öndeliği, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan işletmelerde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir bildirisi ile düzenlenir (TTK, 2011).

Süner (2016) çalışmasında, vergi hukuku açısından kâr kavramını şu şekilde ifade etmiştir;

Kar vergi hukuku açısından birkaç farklı şekilde ele alınmaktadır. Bu bağlamda, karın vergisel yönden tespiti bakımından farklı iki sistem bulunmaktadır. Vergilendirilebilir gelirlerin belirlenmesinde sedüler gelir vergisi sistemi kaynak teorisini, üniter gelir vergisi sistemi ise net (safi) artış teorisini kendisine esas almıştır. Kaynak teorisi ve net safi artış teorisine göre gelir türlerine dair açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Kaynak teorisine göre gelir, üretim unsurlarının üretim sürecine girmesiyle elde edilen düzenli ve sürekli ekonomik değerlerden meydana gelmektedir. Emeğin üretim sürecine katılması dolayısıyla aldığı ücret, sermayenin getirisi faiz, doğal kaynakların harcanmasından doğan getiri rant ve girişimcinin teşebbüsü ve risk almasının sağladığı kar unsurları ve bunların türevleri gelir sayılmakta, bunların haricinde sağlanan değerler “kar” kavramının içine dahil edilmemektedir. Gelirin kapsamına süreklilik arz etmeyen şans oyunları, piyango, bağışlar gibi gelirler ile

servet kapsamındaki değer artışları girmemektedir. Türk Vergi Hukuku'nda, geliri ortaya koyan kaynaklardaki değer artışları da kar sayılmış, geliri oluşturan ücret, serbest meslek kazancı, ticari kazanç, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı, zirai kazanç kaynak kuramına göre değerlendirilmektedir.

Net (safı) artış teorisi ise, kar kavramını daha farklı boyutları ile değerlendirmiş; belli bir süreçte kişinin servetiyle ilgili net bir değişiklik ortaya çıkaran, başka bir deyişle, serveti arttıran her husus gelir nedeniyle kar olarak ifade edilmiştir. Yani yukarıda ifade edilen piyango ikramiyesi, miras, bağış gibi kazanımlar net artış kuramına göre gelir olarak değerlendirilebilmektedir. Bu teori geliri devamlılık arz eden bir unsur olarak ele almamıştır. Diğer kazanç ve iratlar net artış teorisi dahilinde de olmaktadır (Süner, 2016:25).

Süner (2016) çalışmasında, İşletmelerde kârın tespiti iki yöntemle yapılmakta olduğunu vurgulamış. Birinci yöntem bilanço yöntemi diye adlandırılan öz sermaye karşılaştırması ile yapılacak kâr tespiti, ikinci teknik ise gelir ve giderin karşılaştırılmasıyla gerçekleşen ve rapor türü gelir tablosu ile fonksiyonel hale gelen eşleştirme yaklaşımıdır şeklinde ifade etmiştir.

Türk Ticaret Kanunda ise Dokuzuncu bölüm ve madde 514'de;

Türkiye Muhasebe Standartlarında uygun görülmüş finansal tabloların ve eklerinin, yıllık faaliyet raporlarının, bilanço gününü takip eden hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar ifadeleri yer almaktadır.

GVK 38.maddesi: Dengelem esasına göre ticari kazanç, girişimdeki ana sermayenin hesap dönemi bitiminde ve başındaki değerler arasındaki pozitif farktır. Şeklinde ifade etmiştir.

Vergi Usul Kanun'da kâr kavramı karşımıza yine defter tutma ve tüccar sınıflarının belirlenmesi ile mükellef olarak adlandırılan bu grubun nasıl vergilendirileceğini ifade etmesi ile çıkmaktadır. VUK madde 191 de öz sermaye kavramı, bilanço da etkin toplamı ile borçlar arasındaki fark, girişimcinin şirkete mevzu varlığını ifade eder. Şeklinde açıklanmıştır.

Bu açıklamalardan da anlaşıldığı gibi kâr, ticari işletmeler için yasal bir dayanak ile açıklanmış ve ticaret hukuku açısından hesap edilme şekli yasalar içinde yer almıştır. Söz konusu hesaplama şeklinin temel dayanağını ise Türkiye Muhasebe Standartları (TMS-18) Hasılat Standart'ı ile açıklamıştır. Buna göre hasılat tanımı;

Kazanç, paydaşların sermayeye katkıları haricinde, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve şirketin dönem kapsamındaki olası etkinliklerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.

Süner (2016) çalışmasında, hasılat ile ilgili şu ifadeleri vurgulamıştır;

Bu tekniğe göre hesap dönemi kapsamında elde edilen gelir ile yapılan giderler arasındaki farklılık dönem kazancını veya zararını ortaya çıkaracaktır. Ortaya çıkan fark pozitif ise sonuç “kar”, fark negatif ise sonuç “zarar” anlamına gelmektedir (Süner, 2016).

2.8.1 Kârlılık Üzerine Finansal Rasyolar

İşletmelerin faaliyetleri sonucunda, başarılı olup olmadıklarını ve başarıyı ölçmek için kullanılan formüllerden oluşmaktadır. Finansal tabloların analiz edilmesi ile ortaklar, çalışanlar ve yatırımcılar için değerlendirilmesi gösterge olarak kabul edilmektedir. Kaynakların ne kadar kârlı kullandığını tespit etmeye yarayan oranlar olarak da ifade edilmektedir. Bununla birlikte şirketlere fon sağlayan bankalar ve kreditor görevi gören kuruluşlarda işletmeler ile ilgili karar verme aşamasında finansal tabloların analiz edilmesinden yararlanmaktadır. Karlılık oranları değerlendirilirken sektör ortalaması ve ekonomik anlamda enflasyon da göz önünde bulundurulmalıdır. Karlılık analizleri yedi ana formül ile incelenmektedir; Bunlar:

2.8.1.1 Aktifin kârlılığı

Net karın aktif toplamına oranı; yönetimin ortak ve borç verenlere ait fonları aktiflere, maksimum verimliliği sağlar şekilde yatırma ve bu fonları faaliyetle yönetme becerilerinin ölçüsünü gösterir. Oran ne derece yüksekse kaynaklar da o derece karlı kullanılmıştır (Yasarbank Mali Analiz Müdürlüğü, 1999:213).

$$\text{Aktifin Karlılığı} = \text{Net Dönem Karı} / \text{Aktif Toplamı}$$

Bahsedilen oran, bir işletmenin yapmış olduğu yatırımın karlılığını; başka deyişle varlıkların ne düzeyde verimli kullanıldığını göstermek adına kullanılmaktadır (Akgüç,1998:67).

2.8.1.2 Öz kaynak kârlılığı

Söz konusu oran “öz sermaye karlılığı” veya “mali rantabilite” olarak da adlandırılır ve net karın öz sermayeye bölünmesi ile elde edilir (İvgen,2003:21).

$$\text{Öz Kaynakların Karlılığı} = \text{Net Dönem Karı} / \text{Öz Kaynaklar}$$

İşletmenin gerçek karlılık durumunu; net kazanç sermaye oranı ile ifade edilen öz sermaye rantabilitesi gösterir. Net kar/öz sermaye oranı, öz sermaye üzerinden elde edilen karlılığı göstermektedir ve işletmelerin karlılık analizlerinde

kullanılabilecek en güvenilir oranı temsil etmektedir. Genel olarak, oran ne kadar yüksek ise, yatırımcıların elde ettikleri karlılık derecesi de o kadar yüksek olur (Yasarbank Mali Analiz Müdürlüğü, 1999:213).

2.8.1.3 Net kâr marjı

Bolak (19990) çalışmasında Net kar marjı bir işletmenin satışlarındaki kar oranını saptamak için incelenmelidir. Çünkü işletmede karın kaynağı mal ve hizmet satışlarıdır. Bu nedenle ilk incelemeye tabi tutulması gereken oranlardan birisi net kar marjıdır. İşletme satışlarının yüzdesi olarak elde ettiği kar, bu oranla belirlenmektedir. Net kar marjı ise işletme faaliyetlerinin net karlılığı hakkında bilgi vermektedir. Bunun yanı sıra fiyatlama, finansal yapısı ve üretim faaliyetlerine dair bilgi de aktaran net kazanç oranından etkinlik kapasitesinin belirlenmesinde, ciddi bir gösterge olarak faydalanılmaktadır (Bolak, 1990:32).

$$\text{Satışların karlılığı} = \text{Net Dönem Karı} / \text{Net Satışlar}$$

Değerlendirilen bu dönemde oranın yeterliliğini belirtmek için geçmiş dönemlerdeki oranlar ve aynı sanayi dalındaki benzer işletmelerin oranları ile kıyaslamalar yapılması zorunludur. Yıl itibariyle bu oranın ortaya çıkardığı değişimler ve bunların sebepleri incelenmelidir (Yasarbank Mali Analiz Müdürlüğü, 1999: 213).

2.8.1.4 Brüt kar marjı

Akgüç (1998) çalışmasında, net satışlarla satılan mal maliyeti arasındaki pozitif fark, brüt satış karını gösterir. Bir firmanın brüt satış karı, faaliyet giderleri ile diğer giderlerini karşılayabilecek ve işletme sahip veya sahiplerine, normal, yeterli bir kar sağlayacak kadar yüksek olmalıdır (Akgüç,1998:383).

$$\text{Brüt Kar Marjı} = \text{Brüt Satış Karı} / \text{Net Satışlar}$$

Berk (1998) çalışmasında, ilgili orandan şirketin mali yapısı ile ilgili bilgiler elde etmek mümkündür. Satış fiyatı ve hacminin değişmediği durumlarda brüt kar marjının artması, maliyetlerin göreceli olarak azaldığını, tersi durum ise maliyetlerin arttığını gösterir. Bundan başka, brüt kar artış gösterdikçe, kar marjının da artış göstereceği başka bir deyişle kurum yönetiminin başarılı olduğu söylenebilir (Berk, 1998:46).

İncelenen işletmede brüt satış kar oranının, zamanla yükseliş göstermesi, işletmenin çıkarına yorumlanacak pozitif bir gelişmedir. Bir firmanın, brüt satış kar oranının artması, aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir;

- a) Maliyet sabit olmasına rağmen satış fiyatlarının artması,
- b) Satış fiyatı değişmemesine rağmen maliyetlerin düşmesi,
- c) Satış fiyatlarının maliyetten daha hızlı yükselmesi,
- d) Maliyette ortaya çıkan düşün oranının satış fiyatlarındaki düşüşten daha çabuk olması,
- e) İşletmenin satış hacmi bileşiminin değişmesi ile brüt kar oranları yüksek olan ürünlerin şirketin satış hacmi içindeki paylarının artması,
- f) İşletmenin muhasebe uygulamalarında değişmeler (örneğin finansman giderlerinden ve yönetim giderlerinden üretilen malın maliyetine pay verirken, izleyen yıllarda bu uygulamanın ya da stok değerlendirme yönteminin değiştirilmesi) (Akgüç,1998:70).

2.8.1.5 İş hacmi karlılığı

Çakıcı (1998) çalışmasında, iş hacmi verimliliği olarak da değerlendirilen bu oran bir işletmenin esas etkinliklerinin ne derece kazançlı olduğunu göstermektedir. Bilimsel alanda rantabilite olarak değerlendirilmesine karşın prensip itibariyle sermaye rantabilitesinin bir faktörü olan “kar/satış hasılatı” oranı ile belirtilen iş hacmi rantabilitesinin anlamı; 1 YTL’lik satış kazancından ne oranda kar sağlandığı olup, Türkçe literatürde “faaliyet kar yüzdesi” ve “satış marjı” adlarıyla da anılmaktadır (Çakıcı,1998:54).

$$\text{İş Hacmi Karlılığı} = \text{Faaliyet Karı} / \text{Net Satışlar}$$

Akgüç (1998) çalışmasında, değerlendirilen yıl bazında bu oranın yeterli olup olmadığını belirlemek için; geçmiş yıllardaki “Faaliyet Karı/Net Satışlar” oranları ve aynı sanayi alanındaki benzer işletmelerin oranları ile kıyaslamalar yapılması ve yıllar itibariyle bu oranın ortaya çıkarmış olduğu değişikliklerle bunların sebepleri irdelenmelidir. Bu oran; satış fiyatındaki değişiklik, satışı gerçekleştirilen ürünün maliyeti, satış ve idari giderlerindeki değişiklik ile satışların bileşimindeki değişiklik sebepleri ile yıllar itibariyle dalgalanmalar gösterebilir (Akgüç,1998:380).

2.8.1.6 Ekonomik karlılık oranı

Tamer (1989) çalışmasında, toplam sermaye rantabilitesine “ekonomik rantabilite” de denilmektedir. Bu rantabilite türü işletmenin kaynaklarını ne ölçüde karlı kullandığını gösterir (Tamer,1989:326).

$$\text{Ekonomik Karlılık Oranı} = \text{Faiz ve Vergi Öncesi Kar} / (\text{Öz kaynaklar} + \text{Yabancı Kaynak})$$

Çakıcı (1998) çalışmasında, toplam kapital rantabilitesini ortaya çıkarmak için dış kaynak faizlerini, kara ilave etmek zorunludur. Çünkü toplam sermaye rantabilitesi düşüncesine göre, sermayeyi kimin koyduğu önemli değildir. Toplam sermaye rantabilitesi ile işletmeye yatırılan sermayenin (dar anlamda) faizi hesaplandığı için bu rantabilite türü gerçek bir rantabilitedir (Çakıcı, 1998:53).

2.8.1.7 Faiz ödeme oranı

Berk (1998) çalışmasında, toplam kapital rantabilitesini bulmak adına dış kaynak faizlerini, kara ilave etmek zorunludur. Zira toplam sermaye rantabilitesi düşüncesine göre, sermayeyi kimin koyduğu önemli değildir. Toplam sermaye rantabilitesi ile işletmeye yatırılan sermayenin (dar anlamda) faizi hesaplandığı için bu rantabilite türü gerçek bir rantabilitedir (Berk,1998:90).

$$\text{Faiz Ödeme Oranı} = \text{Faiz ve Vergi Öncesi Kar} + \text{Faiz} / \text{Faiz}$$

Brealey, (2007) çalışmasında, firmaların karlılık incelemelerinde büyük bir önemi olan bu oran, analizlerde sıklıkla kullanılmaktadır. Faiz karşılama oranı, karın faizi karşılama genişliğidir. Başarılı bir firma, faiz ödemelerinin çok üzerinde bir kar yaratacaktır. Bu nedenle analistler çoğu kez, bu orana başvururlar (Brealey, 2007:471).

2.8.2 İşlemeler Açısından Kârlılığın Rolü Ve Önemi

Orijinali “ Profit ” olan kârlılık kavramı finans yöneticileri, muhasebeciler ve işletme yöneticileri ile yönetim kurulları tarafından sıkça kullanılan bir kavramdır. İşletmenin geleceğine yönelik karar verilmesi ve risk alınmasını gerektiren konularda yöneticilere yol gösteren önemli bir ölçüm değeridir. Ekonomik büyüme ve gelişmeyi sağlamak için işletmeler kâr etmek zorundadır. Üretim ve hizmet veren bu işletmelerin yaşamsal faaliyetlerini sürdürmeleri ve günümüz koşullarında rekabet edebilmeleri için kâr edebilen bir finansal yapıda olmaları şarttır.

Sabuncuoğlu ve Tokol (1999) çalışmasında, kar kavramının önemini vurgulamıştır. Buna göre;

Kar, firmanın etkinliklerini devam etmesini sağlayan en ciddi kaynaktır. Dolayısıyla firmalar varlıklarını devam ettirebilmek ve sermaye sahiplerine kar sağlamak adına her dönem sonunda kazanç elde etmeyi hedeflerler. Bunun için firmalar harcanan mali kaynağı minimum oranda tutmak isterken, satış fiyatlarını da

maksimum seviyeye çıkarmayı hedeflerler ve bunu gerçekleştirebilmenin yöntemlerini araştırırlar. Bu amaçla da en makul yatırım alanlarına ve üretim konularına yönelirler (Sabuncuoğlu, vd,1999:21).

Canbaş ve Vural (2012) çalışmasında likidite ve kârın şirketler açısından önemini vurgulamıştır. Buna göre;

Likidite, hem işletmelerin dönen varlıklara yönelik gerçekleştirdikleri yatırımları hem de bu dönen varlıkların finansmanını kapsamına almaktadır. İşletmeler genel olarak dönen varlıkların bir kısmını kısa vadeli borçlarla finanse ederken geriye kalan dönen varlıkların ve uzun süreli varlıkların da bir kısmını devamlı sermaye ile finanse eder. Bu temel finansman dengesi işletmenin likiditesi, riski ve karlılığı açısından büyük önem taşımaktadır (Canbaş ve Vural,2012:13).

İşletmeler üretim ve hizmet faaliyetlerini sürdürme bilmek için kar etmek zorundadır. Bu hayati önem arz eden kâr olgusu insanların yaşamalarını sağlayan vücutta ki kan gibidir. Rekabet şartları ve piyasa koşullarının her geçen gün daha zorlaştığı günümüzde maksimum kâr hedefleyen ve bunu başaran işletmeler bu sistemde var olmaya devam edeceklerdir.

Maliyet kontrollerini sıkı tutan satış grafiği yüksek ve doğru Pazar strateji ile konumlanan şirketler hızlı bir büyüme grafiği yakalaya bilmektedir. Ar-ge ve teknolojik departmanları olan bu alanda yatırım yapan işletmeler geleceğe de yatırım yaptıklarından maliyetlerini de düşürebilmektedir. Girdi ve çıktı arasında kurulan bu sistem hem işletme verimliliğini artırmakta hem de kârlılığa pozitif etki sağlamaktadır. Maliyetleri sıkı tutmayan ve bu oranı doğru hesaplayamayan işletmeler kâr oranlarını ve net kârlılıklarını bilemezler.

Yönetim kurulunda olan yöneticiler, işletme ortakları ve yatırımcılar için karar alma aşamasında işletme kârlılık oranlarına bakarak diğer finansal verilerle birlikte değerlendirirler. İşletmelerin karar alma aşamalarında kârlılığın rolü ve önemi ise bu finansal tabloları yorumlanırken ortaya çıkmaktadır. Zarar ve kâr gösteren tabloları okumak ve yorumlayıp gereken idari tedbir ve uygulamaları almak için bir yol gösterici olmaktadır.

Ancak bu tedbirlerin doğru alınabilmesi için muhasebe verilerinin ve tabloların bire bir doğru hazırlanmış olması şarttır. Hatalı ya da yanlış girilen veriler ile alınacak kararlarda yanlış sonuçlar doğuracağı için işletmelerin en temelde

yapması gereken şey para olarak ölçme ve kayıt tutma sistemi olan muhasebe verilerinin doğruluğundan emin olmalarıdır. Bunu sağlamanın yöntemi ise günümüzde iç denetim ve iç kontrol uygulama ile sağlanarak olası yanlışlık ve hataları önleyerek risk boyutunu sıfıra indirgemektir.

Çabuk (2013) çalışmasında, Kar ve karlılık kavramları öncelikli olarak işletmenin karından kar payı kazancı elde eden hissedarlar, karı ve karlılığı yüksek olan işletmelere yatırım yapmayı tercih eden yatırımcılar, işletmelerin karı üzerinden vergi alan devlet, borçların geri ödenmesi için işletmenin karının yüksek olmasını gözetken kreditorler için önem arz etmektedir. Ancak işletmelerin mali tablolarında yer alan kar bilgisi analiz edilmediği sürece pek bir anlam ifade etmemektedir. Kar marjı değerlendirmesi sonucu edinilen veriler aşağıdaki amaçlar ve soruların yanıtlarını bulmaya dönük olarak kullanılır. İşletme yöneticilerinin başarı düzeylerinin değerlendirilmesi, varlıkların verimli ve etkili şekilde kullanılıp kullanılmadığının saptanması, firmanın kaynak yapısının karlılığa yaptığı tesir ve bunlara bağlı olarak işletme kıymetinin gelecekteki durumunun tespit edilmesi (Çabuk, 2013:45).

Yöneticiler açısından karlılık, tam bir başarı göstergesidir. Bu oran ile işletmeleri doğru ve kusursuz yönettiklerini geçmiş dönem kıyaslamaları ile karşılaştırarak tespit edebilmektedirler. Varlıkların ise nedenli etkin ve verimli kullanıldığını gösteren orandır karlılık. Kaynak yapısı ve sermaye oranına göre karlılık ise yatırımcılar açısından başarının göstergesi olarak kabul edilebilir.

2.8.3 Kârlılığın Girişimciler Açısından Önemi

Kârlılık işletmelerin faaliyetini sürdürebilmeleri ve hayatta kalabilmeleri için şart olan bir olgu ise, girişimciler yatırıma başlamadan önce fizibiliterde sermayenin kârlılığını ve amortisman süreçlerini değerlendirerek karar vermektedir. Öyle ise bir yatırım için en önemli karar alma olgusundan bir tanesi kârlılıktır. Bir yatırımın gerçekleşmesi için üretim faktörlerini incelediğimizde;

- Doğal kaynaklar
- Sermaye
- Emek
- Girişimci

Olarak karşımıza çıkmaktadır. Sermaye olarak para birimini ele aldığımızda, kârlılık ile sermaye arasında ki ilişki ortaya çıkmaktadır. Bu faktörlerin hepsi bir araya gelmeden sağlıklı bir işletme kurulamayacağı ve sürdürülebilir olamayacağı işletme bilimi tarafından kabul edilmiştir. Sermaye miktarı ile kârlılık arasında pozitif bir ilişki vardır ve her ikisi de işletmelerin sürdürülebilir olması açısından hayati öneme sahiptir. Zarar eden işletmeler kredibilitesi yok ise, her geçen gün mevcut sermayeden finanse edilmekte buda üretim yapma ve hayatta kalma şartlarını zorlamaktadır. Bu tip işletmeler pazarda kısa süre için de yok olup iflas etmekle karşı karşıya kalmaktadır. Girişimciler risk alarak yatırım yaparken bu fizibilitelere yer alan verilere göre karar vermekte ve yatırım sürecini başlatmaktadır. Öyle ise göz önüne alınması gereken kârlılık, karar mercileri için önemli bir yol gösterici veri olarak değerlendirilmelidir. İşletmelerin büyümelerini sağlayan onları daha verimli ve rekabetçi hale getiren kâr marjı ise girişimciler tarafından sürekli kontrol edilmeli işletmenin hedefleri doğrultusunda sapma olmadan devam etmeleri sağlanmalıdır.

Pazarda işletmenin kar ettiği sürece büyüme ve gelişme imkanı da artmaktadır. Girişimciler için en önemli iki kriterden birisi olan yatırım yapma kararı ve sektörde büyüme kararının aldığı noktalardır. Girişimciler ve üst yöneticiler açısından sektör yatırımları analiz edilirken Pazar büyüklüğünün yanı sıra pazarda ki kârlılık da karar verme sürecinde önemli bir etkidir. Girişimcilerin yatırım yaparken ana hedefi kar elde etmek olduğu için bu olgu ilk safalar da karşılıklarına çıkmakta ve fizibilitelere yerini almaktadır. Yatırımın önemi ise sermaye büyüklüğü ve pazar yapısının incelenmesi ile ortaya çıkar. Sermaye büyüklüğü ve yatırım hacmi ile kârlılık arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Öyle ki bazı yatırımlar her ne kadar tüm şartlar oluşa da başa baş noktasının altında bir üretim bandı ile hayata geçirildiğinde rantabl olmaktan çıkmaktadır. Bu yüzden kârlılık için girişimcinin ilk düşünmesi gereken doğru sermaye miktarını belirlemek olacaktır.

2.8.4 İşletme Kârlılığını Artıran Faktörler

İşletme kârlılığını artıran faktörlerin başında maliyet ve satın alma birimlerinin verimli çalışmaları gelmektedir. Kaliteli hammaddenin en uygun maliyet ile satın alınması ile başlayan üretim süreci yüksek teknolojiyi kullanarak ürün elde edilene kadar olan süreçte en uygun üretim maliyetlerinin sağlanması ile kâr maksimize edilebilir. Girdi ve çıktı fiyatları ne kadar sık kontrol edilir ve irdelenir ise işletmenin kârlılık verileri de gözden geçirilmiş olmaktadır.

Bu yöntem ile maliyeti yüksek olan hammadde, işçilik, enerji ya da benzer girdiler için erken önlem alma olanağı olmaktadır. İkinci bir yöntem ise işletme sermayesi azlığı için geçerlidir, gerekenden az sermaye ile kurulan işletmeler hammadde tedarikinde, yüksek teknoloji kullanmakta, ar-ge kurmakta, ya da nitelikli iş gücü istihdam etmekte zorlanabilmektedir. Bu zorlukları aşmak için kısa vadeli kaynak ya da uzun vadeli kaynak kullanarak borçlana bilir ve sermaye artışı ile optimum üretim seviyesine ulaşarak kârlılığını artırabilir. Maliyetleri düşürerek satışları artıran işletmeler, kârlılıklarını da artıracakları tartışmasız doğru bir yöntemdir, ancak bunu yaparken işletmenin bu konumda ki sürdürülebilirliğini korumak zorundadırlar. Her gün artan rekabet koşulları, piyasada oluşan haksız rekabet gibi olumsuz etkenler kârlılık açısından işletmeleri zorlayabilir, bu tip koşullara hazırlıksız yakalanmamak için işletmelerin doğru işleyen bir sistem kurmaları gerekir. İşletme üretim sistemi iş akış şemasından başlayıp, organizasyon şeması ve idari yönetim kadrolarının oluşturulmasına kadar bütünleşik bir yapı oluşturmaktadır.

Harvey (1984) çalışmasında, karlılığa etki eden faktörlerin başında maliyet, satış fiyatı, hasılat gelmektedir. Fakat başta gelen bu faktörleri doğrudan ya da dolaylı yönden etkileyen veya bu faktörlerin sonuçları olabilecek başka faktörler de mevcuttur. Dolayısıyla bir işletmede karlılığı etkileyen faktörleri; rekabet ve pazar, satışlar ve gider oranları, yatırım ve istihdam oranları başlıkları altında toplamak yerinde olacaktır. Söz konusu başlıklar aşağıdaki gibi tablolştırılabilir (Harvey, 1984:121-135).

Tablo 4. İşletme Karlılığını Etkileyen Faktörler

Rekabet ve Pazar	Satışlar ve Gider Oranları	Yatırım ve İstihdam Oranları
Pazar Payı	Araştırma Geliştirme Giderleri	Satışlar/Yatırım
Direk Maliyet	Pazarlama Giderleri	Yatırım/Çalışan Sayısı
Ürün Kalitesi	Satın alma Giderleri	Kapasite Kullanım Oranı
Satış Fiyatı	Üretim Maliyeti	Kapasite/Pazarın Büyüklüğü
Rakip sayısı	Satış Fiyatı Artışı	Satışlar/Çalışan Sayısı
Pazarın büyüme hızı	Reel Satış Artışı	Sendikalaşma Oranı

Kaynak: Harvey, 1984:121; Akgüç, 1998:70

Bu tabloda da anlaşıldığı gibi, işletmelerin karlılık faktörleri irdelenirken üretim maliyeti, giderler, satış fiyatı gibi muhasebe kalemleri içinde yer alan ve oran yöntemi ile belirlenen yüzdelik hesaplamalar ile karlılığın etkileşim içinde olduğunu gözlemlemek mümkündür. Üst yöneticiler bu bilgilere ne kadar hızlı ve doğru olarak ulaşırlar ise karar verme süreçleri de o kadar doğru ve hızlı olacaktır. Karlılığa etki eden faktörlerin en başında ise maliyet unsurunu görmekteyiz. Giderler ne kadar doğru yönetilir ise işletme karlılığına o kadar katkısı olacaktır. İkincil faktörlerde ise ürünün kalitesi, rakip sayısı, pazar büyüklüğü gibi faktörleri sıralaya biliriz. Bunlar yöneticiler açısından istatistiki olarak değerlendirilecek verilerdir.

Yapılan araştırmalar insan kaynaklarını nitelikli iş gücünden oluşturan işletmelerin daha kârlı ve verimli çalıştıklarını göstermektedir. İşletmenin finansal durumunu ortaya koymak için yapılan kayıtların zamanında ve doğru veri girişi ile yapılması da kârlılık yolunda önemli bir adım olacaktır. Verilerin anlık olarak istatistiki bilgiler ile analiz edilmesi işletmenin yöneticileri açısından karar alma aşamasında en önemli kılavuzdur. Basit bir örnek ile bunu açıklamak istersek doktor tarafından hastalığın doğru teşhis edilmesi, hastalığın tedavisinde ve doğru ilacın kullanılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Erken teşhis edilen hastalıklarda başarı oranı ve tedavi süresi düştüğü bilindiğine göre aynı mantık ile yola çıkacak olursak işletmeler için de zararın erken teşhisi hayati rol oynarken, kârlılık için erken alınacak ve uygulanacak önlemler hem zaman hem de para kazandırmış olmaktadır. Tüm bunların uygulanabilmesi için karar alma sorumluluğu olan yöneticilerin doğru verilere zamanında ihtiyacı vardır, aksi halde yanlış kararlar aynı hasta tedavi ilişkisinde olduğu gibi ölümcül sonuçlara yola açabilmektedir.

2.8.5 Kârlılık Açısından İç Denetimin Organizasyon İçinde Ki Yeri

Kârlılığı etkilenen birçok faktör olmasına karşın işletmenin organizasyon yapısı ve sistemin işleme hızı işletme kârlılığını direk etkilemektedir. Organizasyon şeması işletmelerin üst yönetiminden başlayarak, kimin kime bağlı olarak çalıştığını, işletmedeki şematik bağlantıyı görsel olarak ifade eden şekildir. Organizasyon yapısı temelde dikey organizasyon ve yatay organizasyon olarak iki bölümde incelenebilir.

İç denetim birimi yapısı ve çalışma özelliği bakımından bağımsız bir yapıda alt üst müdür ilişkisi olamadan direkt olarak üst yönetime bağlı bir şekilde organizasyonda yer almalıdır.

Dikey organizasyon alışla gelmiş şirket yapılanması olup tek tip üretim modelinde faaliyet gösteren işletmeler için uygundur. Karar verme aşaması üst yönetimde yığıldığı için hantal bir yapılanma olarak adlandırılmaktadır. Sistem yavaş işlediği için karar alma sürecinde zaman kaybına sebep olur. Yenilikçilik ve hızlı hareket etme kabiliyeti düşüktür. Bu tip yapılar sistemi verimli çalıştıramadığı için karlılık oranları da diğer organizasyon yapılarına oranla daha düşük seviyede kalmaktadır. Bu tip işletmeler büyümek için ne kadar çaba gösterse de büyüme hızları zayıf olmaktadır. Üretim prensibi olarak seri üretim modelini benimseseler bile birim maliyet oranları yüksek olduğu için karlılık oranları da düşük olmaktadır.

Yatay organizasyon modeli 1900 lü yıllarda işletmeler için de yer almaya başlamış ve hızla dikey organizasyonun yerini almıştır. Yapısı gereği işletmelerde daha hızlı ve verimli çalışan bir örgütsel yapıdır. Emir konuta zinciri ilişkisinden, takım çalışması sistemine geçiş olarak adlandırılmaktadır. Bu yapıda hiyerarşi asgari düzeye inmiş durumdadır. Takımlar tüm sorumluluğu üstlenir ve yapının karar alma sürecinde yer alırlar, buda daha hızlı ve verimli çalışma ile birlikte karlılığı da artırmaktadır. Zamanında alınan kararların hızlıca uygulamaya konması en büyük avantajıdır. Hızla ilerleyen teknoloji sayesinde verimlilik ve kârlılık bu organizasyon yapısı ile maksimize edilebilmektedir.

Organizasyon şeması ister işletmede yatay ister dikey olarak şekillensin iç denetim departmanı her iki organizasyonda direk genel müdürün altında ve doğrudan genel müdüre bağlı olarak yer almalıdır. Şirket yönetim kurulları iç denetim departmanını oluştururken en çok yapılan hata ise iç kontrol ile iç denetimin organizasyonda ki yerinin belirlenmesi aşamasında olmaktadır. İç denetim, iç kontrol birimini de denetleyeceği için iki birimin çalışma alanının ve faaliyetinin bir biri ile kesişmemesi gerekir. İç kontrol yapısal olarak bağlı oldukları müdürlere rapor vererek çalışırken, iç denetçiler ise şüphelilik ve çıkar menfaatleri açısından iç denetimi sorgulamakta yapılan hile ve hataların tespitinde doğru bulguların bulunup bulunamadığını incelemektedir. Bu temel farklılıklar gereği iç denetim ve iç kontrol hem organizasyon da ki yeri hem de çalışma alanı olarak birbirine karıştırılmamalıdır. Aksi halde sistem kurmak yerine daha çok sistemsiz bir yapı çalışamaz hale gelmiş bir raporlama düzeni ile karşı karşıya kalınabilir. İç denetim karlılığı irdelerken ve raporunda karlılık artışı için yapılması gerekenleri görüş olarak yönetime sunarken tüm somut bilgi ve belgeleri ile ispatlamak ile yükümlüdür.

Kaynakların ne kadar verimli kullanıldığının ve iç kontrolün görevini tam yerine getirip getirmediğinin bunun karlığa olan etkisi ile ilişkilerini açıkça belirtmelidir.

2.9 İÇ KONTROL İÇ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİNİN KÂRLILIK ÜZERİNE ETKİLERİ

İç denetim sisteminin tanımında kontrol ve risk yönetiminin dâhil olduğu ayrıca yönetim kuruluna direk bağlı olarak detaylı finansal raporların iletildiği bir sistem olarak değerlendirilmektedir. Karar mekanizması olarak organizasyonda yer alan üst yöneticiler ve şirket ortakları ne kadar fazla ve güvenilir bilgi ile değerlendirme yapar ise alınan sonuç o kadar sağlıklı olacaktır. İç denetim ile kârlılık ilişkisini incelediğimiz de ise işletme kaynaklarının ne kadar verimli, etkili ve ekonomik kullanıldığının analiz edilip incelenerek değerlendirilmesi olarak ifade edilmektedir. İç denetim sisteminde mali yönetim ve kontrol süreçlerinin denetlenmesi ile olası riskler belirlenerek erken bir uyarı mekanizması oluşturulup kârlılığın sürekliliğinin sağlanması hedeflenmektedir. Bu hedef doğrultusunda iç denetim birimin temel amacı işletme kârlılığını maksimum noktaya taşımak için üst yönetime öneriler sunmaktır. Ayrıca yasa ve düzenlemelere göre işletmenin tam uyum sağlamasını da amaçlamaktadır.

İç denetçiler organizasyonda ki yapısı gereği iç denetim birimi direk olarak üst yönetime bağlıdırlar. Raporlarını ve inceleme sonucu sunumlarını direk olarak üst yönetime yapmaktadırlar. Üst yönetim açısından ise iç denetim sistemi makul bir güvence ve danışmanlık hizmeti olarak değerlendirilmektedir.

Tüm bu yapı içerisinde şeffaf ve tarafsız bir denetim mekanizması oluşturulması hedeflenerek işletme kârlılığının artırmasına yönelik önlemler alınarak, yeni öneriler sunulmaktadır.

Hile ve hataların tespit edilerek gerekli raporlarda yer alması yine iç denetçilerin sorumluluğundadır. Üst yönetim tarafından görevlendirilen iç denetçiler gizlilik kurallarına uymak ve şirket bilgilerinin ifşa edilmemesinden sorumludurlar. Görevleri gereği dürüstlük ilkesinden ödün vermeden çalışmalıdırlar. Şirketlerde görev alan iç denetçiler ve denetçi yardımcıları Türkiye İç Denetim Enstitüsü Etik kurallarına ve Türkiye İç Denetim Standartlarına tam uygun olarak raporlarını hazırlamakla yükümlüdürler.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MATERYAL VE YÖNTEM

3.1 METERYAL VE YÖNTEM

3.1.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Yapılan bu araştırmanın temel amacı, ülkemiz de bulunan ticari işletmelerin kârlılıklarını artırmalarına katkıda bulunmak ve iç denetim sistemini nasıl etkin kullanabileceklerini ispat etmektir. Ayrıca seçilen şirketlerin verileri analiz edilerek, iç denetim ve karlılık ilişkisinin bilimsel yönünü ispat etmektir. Bu amaçlara ek olarak, ülkemizde faaliyette bulunan ticari işletmelerin kaynak israfını önlemek ve sermaye karlılığının artırılması ile ülke ekonomisine daha çok katkı sağlanmaları amaçlanmıştır. Ülkelerin ekonomik gelişimlerinin hızlanmasında ticari işletmelerin rolü büyüktür, bu açıdan ticari işletmeler ne kadar doğru yönetilir ise ülkelerin ekonomik kalkınmalarına da o kadar fazla destek olacaklardır.

Bu araştırmanın önemi, ticari işletmeler açısından gerekliliği ve karlılık ile iç denetim sisteminin ilişkisinin çok daha net anlaşılmasını sağlamasıdır. Yapılan literatür taramasında da gözlemlendiği üzere bir çok gelişmiş ülkede denetim suiistimleri sonucunda yaşanan ekonomik skandallar ve maddi kayıpların ülkemizde benzeri şekilde yaşanmaması için alınması gereken tedbirlerin önemi açıklanmıştır. Şirketlerde yaşanan çıkar ve menfaat ilişkilerinden doğabilecek zararların neler olduğu hile ve hataların nasıl örtbas edilerek borsa da şirketlerin olmayan karlarının denetim firmaları aracılığı ile mevcutta varmış gibi göstererek haksız fon sağladıkları üzerine dikkat çekilerek yatırımcılar açısından da önemi vurgulanmıştır. Yeni kurulan ticari işletmeler açısından ise iç denetimin organizasyon içindeki önemi ve doğru yapılması ile ilgili bilgilere yer verilerek işletmeler açısından iç denetimin önemi üzerine bir farkındalık oluşturmaya çalışılmıştır.

3.1.2 Araştırmanın Kapsamı

Bu araştırmanın kapsamın da Borsa İstanbul dışından şirket seçilmemiştir. Seçilen ticari işletmelerin sektörleri imalat, kimya, enerji, inşaat, bilişim ve hizmet alanlarından oluşmaktadır. 2015 ve 2016 yılı mali bilgilerine tam ulaşamayan 17 firma çalışma dışında tutulmuştur.

3.1.3 Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmanın yöntemi, ticari işletmelerin 01.01.2015 ve 31.12.2015 tarih aralığında ve 01.01.2016 ve 31.12.2016 tarihlerinde ki finansal bilgileri bilanço, gelir tablosu ve bağımsız denetim raporu ile faaliyet raporu üzerinden alınmıştır. Veriler yatay bir matris üzerine işlenerek sektör el dağılımları bulunmuş ve çalışma evreni oluşturulmuştur. Daha sonra çalışmanın bağımlı ve bağımsız değişkenleri tespit edilmiştir. Kontrol gurupları da belirlenerek değişken yapısı oluşturulmuştur. Denetim yapısını oluşturan bu unsurlarda belirlendikten sonra istatistiki verilere ulaşarak korelasyon ve regresyon analiz yöntemleri kullanılarak iç denetim ve karlılık arasında ki ilişki bilimsel olarak ispatlanmıştır.

3.1.4 Araştırmanın Hipotezleri

Bu araştırmanın hipotezleri şu şekilde tanımlanmıştır; H1: İç denetim komitesini oluşturan kişi sayıları ile finansal karlılık performansı aralarında bir bağlantı mevcut değildir. Şeklinde oluşturulmuştur. H2: iç denetim komitesine sunulan iç denetçi rapor sayısı ile karlılık performansı arasında bir bağlantı mevcut değildir. Şeklinde çalışmanın ikinci hipotezi oluşturulmuştur. İşletmeler için sürdürülebilirlik ve başarı göstergesi olarak kabul edilen kâr kavramının iç denetim sistemi kullanımı ile ticari işletmelerde yarattığı değişikliklere bu hipotezler ile aydınlatılması hedeflenmiştir. Ayrıca bu çalışma ile denetimin önemi ve kapsamı konuları üzerinde durularak en çok karıştırılan iç kontrol ve iç denetim kavramlarının kar yönetiminde nasıl kullanılması gerektiğine bu çalışmanın sonuç bölümünde yer verilerek denetim kavramının doğru bir şekilde işletmelere yol gösterici bir kaynak olarak kullanılması için önerilerde bulunulmuştur.

3.1.5 Araştırmanın Çalışma Evreni

Bu araştırmanın çalışma evreni, Borsa İstanbul (Bist-100) da halka açık şirketler arasından verilerine net bir şekilde ulaşılan 83 adet ticari işletmeden

oluşmaktadır. Bu şekilde belirlenmesinin sebebi verilere erişim kolaylığı ve bilgilerin denetim sonucu kesinleşmiş finansal tablolardan alınmış olmasıdır. Bist-100’de yer alan firmalardan yıllık raporlarına ulaşılamayan ve iki yıl üst üste zarar eden firmalar çalışmanın dışında bırakılmıştır. Bist-100’de belirlenen ticari işletmelerin faaliyet raporları ve finansal tablolarından alınarak kullanılan veriler çalışmaya dahil edilmiştir. Buna ek olarak bağımsız denetim raporlarından alınan finansal bilgilerde bu çalışma içerisinde kullanılmıştır.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BULGULAR VE TARTIŞMA

4.1 BULGULAR VE TARTIŞMA

4.1.1 Ticari İşletmelerde İç Denetim Sistemi ve Karlılık Üzerine Etkileri ile BIST 100'de Yer Alan Firmalar Üzerinde Bir Araştırma

4.1.1.1 Araştırma Verilerinin Yapısı

Araştırmanın oluşturduğu hipotezlerin kontrolünün sağlanabilmesi için yeterli büyüklükte bir örneklemin sağlanması gerekmektedir. Bunun için Borsa İstanbul'dan (eski adı ile İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) 77 kurumun verisi elde edilmiştir. Bahsi geçen veriler kurumların bilanço, bağımsız denetim raporları, gelir tablosu, etkinlik raporları gibi devlete açık kaynaklarından sağlanmıştır. Çözümlemelerin sağlanması adına veri aralığı 2015-2016 yılları olarak kesinleştirilmiştir. Veriler bir matris üzerine aktarıldıktan sonra gerçek ve yapay değişkenlerin sağlanması gidişatı tamamlanmıştır. Çözümlemede yer ayrılan kurumlara ilişkin dağılım Tablo %'te gösterilmektedir.

Tablo 5. BİST 100 Sektör Örneklem Yapısı

Sektör Türü	Sayı	%
Üretim	42	54,5
Hizmet, ticaret	18	23,4
Kimya, enerji, inşaat, bilişim	10	13,0
Banka	7	9,1
Toplam	77	100

4.1.1.2 Araştırma Verilerinin Analizi

Çözümleme kısmında ilk olarak değişkenler saptanmıştır. Buna göre araştırmanın gerçekleştirilmesi adına denetim yapısını meydana getiren hususlar incelenmeye alınmıştır.

İç denetim yapısının saptanması adına denetim komitesi değerlendirilmiş ve iç denetim bağımsız değişkeni ortaya koyulmuştur. Ortaya çıkan bu değişken kukla (yapay) değişkendir. İkinci olarak da, dış denetim yapısı kontrol edilerek yapı belirlenmiştir. Bu durumun sonucu olarak da dış denetim bağımsız değişkeni (kukla değişken) ortaya koyulmuştur. Bağımsız değişkenlerin tespit edilmesinden sonra araştırmanın bağımlı değişkeni olan maddi kârlılık performansı değişkenin belirlenmesine geçilmiştir. Bu değişkenin kârlılık ilkelerinden elde edilmiş bir ölçeğe dayanmaktadır. Sahip olunan ilkelerin her biri için 1 değeri, değilse 0 değeri alınmaktadır. Tablo 6’da finansal karlılık performans puanlaması için hazırlanan sorular bulunmaktadır. Soruların cevapları evet ve hayır şeklinde cevaplandırılmış evet için 1 değeri, hayır cevabı için 0 değerini almıştır. Verilen puanlara göre ise üç kademeli performans sonucuna ulaşılmaktadır. Bu değerlerin sonucu ise kârlılık skorunu belirler. Buna göre 0-3 arası düşük kâr performansı, 4-6 arası orta kâr performansı, 7-8 arası yüksek kâr performansı olmak üzere 3 kategoridir. Analizlerin zenginliğini ve kullanışlılığını artırmak için bazı kontrol değişkenlerinden (aktif karlılık, net kar marjı, brüt kar marjı, iş hacmi karlılığı, öz kaynakların karlılığı) faydalanılmıştır. Bahsi geçen değişkenler, araştırma kapsamında bağımlı değişkenin düzeyine ya da derecesine etki eden yapılar olarak saptanmıştır. Araştırma değişkenlerinin ne şekilde değerlendirildiği Tablo 7’de yansımaktadır.

Tablo 6. Finansal Karlılık Performansı Değerleme Soruları

1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir?
2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir?
3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir?
4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir?
5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir?
6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir?
7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir?
8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır?

Tablo 7. Araştırmanın Değişkenleri

Değişken Adı	Değişken Türü	Değişkenin Yapısı
İÇ DENETİM (İÇD)	BAĞIMSIZ	Firma organizasyonunda denetim komitesi üye sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değerini ; değil ise 0 değerini alır.
İÇ DENETİM TOPLANTI SAYISI (İÇTS)	BAĞIMSIZ	Denetim komitesi 2016 yılı toplantı sayısı 5 ve üzeri ise 1 değerini, 5 ten az ise 0 değerini alır.
Finansal Karlılık Performansı (FKP)	BAĞIMLI	Karlılık ilkelerinden elde edilmiş bir ölçeğe dayanmaktadır. Sahip olunan ilkelerin her biri için 1 değeri, değilse 0 değeri alır. Bu değerlerin sonucu ise karlılık skorunu belirler. Buna göre 0-3 arası düşük kar performansı. 4-6 arası orta kar performansı. 7-8 arası yüksek kar performansı olmak üzere 3 kategoridir.
Aktifin Karlılığı	KONTROL	Net Dönem Karı / Aktif Toplamı
Net Kar Marjı	KONTROL	Net Dönem Karı / Net Satışlar
Bürüt Kar Marjı	KONTROL	Bürüt Satış Karı / Net Satışlar
İş Hacmi Karlılığı	KONTROL	Faaliyet Karı / Net Satışlar
Öz Kaynakların Karlılığı	KONTROL	Net Dönem Karı / Öz Kaynaklar

Değişkenler ortaya koyulduktan sonra, çalışmaya ilişkin tamamlayıcı istatistikler belirlenmiştir. Çalışmanın bu kısmına kadar olan bölümde temel olarak kullanılacak tablolar oluşturularak çalışmada kullanılacak olan temel yöntemlerin çerçevesi oluşturulmuştur.

4.1.1.3. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular

Tablo 8. Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken Adı	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık
İÇ DENETİM (İÇD)	0,130	0,338	Kukla
İÇ DENETİM TOPLANTI SAYISI (İÇTS)	0,571	0,498	Kukla
Finansal Karlılık Performansı (FKP)	2,286	0,825	-0,581 ¹
Aktifin Karlılığı (AKF)	0,034	0,077	-0,825 ²
Net Kar Marjı (NKM)	0,083	0,176	-0,817 ²
Bürüt Kar Marjı (BKM)	0,230	0,177	0,179 ²
İş Hacmi Karlılığı (İMK)	0,174	0,241	0,472 ²
Öz Kaynakların Karlılığı (ÖKK)	0,06	0,29	-0,596 ¹

1: Logaritmik dönüşüm sonrası 2: Karekök dönüşüm sonrası

Tanımlayıcı istatistiklerin saptanmasının arkasından değişkenlerin çok fazla değişkenli istatistiksel tekniklerle ele alınması gerçekleştirilmiştir. Bunun için Tablo 9'da gösterilen korelasyon matrisi hazır hale getirilmiştir.

Tablo 9. Pearson Korelasyon Matrisi

Değişken Adı	2	3	4	5	6	7	8
1-İÇD ¹	0,178	-0,091	-0,075	0,026	0,1227	0,169	-0,101
2-İÇTS ¹		-0,050	0,021	0,004	-0,047	0,093	0,177
3-FKP ¹			0,740***	0,856***	0,356***	0,598***	0,660
4-AKF				0,522***	0,255**	0,252**	0,776***
5-NKM					0,471***	0,672***	0,506***
6-BKM						0,472***	0,273**
7-İMK							0,314***
8-ÖKK							1

¹: Spearman korelasyonu * : p<0,10 **p<0,05 ***p<0,01

Matrise göre, iç denetim ile finansal karlılık performansı arasındaki ilişkinin anlamlı olmadığı. Aynı şekilde finansal karlılık performansı ile iç denetim toplantı sayısı arasında da anlamlı ilişki olmadığı tespit edilmiştir (Tablo 4). Araştırmada belirlenmiş olan hipotezlerin test edilmesi içinse regresyon çözümlemesi gerçekleştirilmiştir. Regresyon amacıyla oluşturulmuş olan örnekler aşağıdaki gibi gösterilmektedir.

$$\text{Model 1: } FKP = \beta_0 + \beta_1 \text{İÇD} + \beta_2 \text{İÇTS} + \beta_3 \text{AKF} + \beta_4 \text{NKM} + \beta_5 \text{BKM} + \beta_6 \text{İMK} + \beta_7 \text{ÖKK} + \varepsilon$$

$$\text{Model 2: } FKP = \beta_0 + \beta_1 \text{İÇD} + \beta_2 \text{İÇTS} + \beta_3 \text{AKF} + \beta_4 \text{NKM} + \beta_5 \text{BKM} + \beta_6 \text{İMK} + \beta_7 \text{ÖKK} + \beta_8 \text{İÇD} \times \text{İÇTS} + \varepsilon$$

$$\text{Model 3: } FKP = \beta_0 + \beta_1 \text{İÇD} + \beta_2 \text{İÇTS} + \varepsilon$$

Tablo 10. Regresyon Analizi

Değişken Adı	Model 1. t değeri	Model 2. t değeri	Model 3. Kontrol Değişkensiz t değeri
İÇD ¹	0,048	-1,297	-0,215
İÇT ¹	-1,022	-1,361	-0,320
AKF	4,149**	4,320***	
NKM	1,758*	1,936*	
BKM	0,028	-0,433	
İMK	1,490	1,705*	
ÖKK	1,116	0,786	
İÇDxİÇT		1,467	
R ²	0,653	0,664	0,025

*: p<0,10 **p<0,05 ***p<0,01

Yapılan analize göre finansal anlamda karlılık performansında ortaya çıkan olumlu bakımdan iyileşmenin yaklaşık %65'lik kısmı yukarıda gösterilen değişkenler çerçevesinde ve kurulan modellere göre açıklaması yapılabilmektedir. R² değerlerinin yüksek seviyede çıkması kontrol değişkenlerinin etkin olduğunu

göstermektedir. Modele göre iç denetim üye sayısının finansal karlılık performansı üzerinde anlamlı etkisi yoktur ($t=0,048$; $p>0,05$). Dolayısıyla regresyon sonucu ortaya çıkan veriler ile korelasyon analizinde ortaya çıkan veriler arasında paralellik bulunmaktadır. Bu bağlamda hipotez 1 reddedilmiştir.

Buradan anlaşılabacağı üzere, finansal açıdan karlılık performansının gerçekleştirilmesinde iç denetim üye sayısının anlamlı etkisi yoktur. İç denetim üye sayısı gibi iç denetim toplantı sayısı parametresinin de finansal karlılık performansı üzerinde anlamlı etkiye sahip olmadığı bulgulanmıştır ($t=-1,022$; $p>0,05$). Başka bir ifadeyle hipotez 2 reddedilmiştir. Ancak her iki modelde de finansal rasyoların finansal karlılık performansı üzerinde etkili oldukları bulgusu elde edilmiştir. İki bağımsız değişkenin sadece bir şekilde irdelenmesini içeren Model 3'te denetim olgusunun finansal karlılık performansı üzerinde anlamlı etkiye sahip olmadıkları tespit edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İç denetim teriminin muhasebe alanındaki yerini ve bunun finansal karlılık performansına tesirini oluşturmaya çalışan bu çalışma kurumların iç denetim yapılarının finansal karlılık performansı üzerinde etkili olmadığını belirlemiştir. Yapılan analiz sonuçlarına göre, işletme karlılığında artış sağlanması iç denetim sistemine bağlanamaz. Diğer bir ifade ile Borsa İstanbul 100 endeksinde faaliyet gösteren firmaların iç denetim komitelerini oluşturan kişi sayısı ve rapor sayılarında ki sıklık ile karlılık rasyoları arasında herhangi bir etkileşim bulunmamaktadır. Gerek korelasyon verileri gerekse regresyon verileri finansal rasyoların, finansal performans karlılığını iç denetim komite üye sayısı ve toplantı sayısına göre daha fazla etkilediğini ortaya koymuştur. Özellikle aktif karlılığın ve nispeten daha düşük düzeyde net kar marjı ve faaliyet karlılığının artması finansal karlılık performansını artırmaktadır.

Bu çalışma sonucunda elde edilen literatür taramalarına göre iç denetim sistemi bir güvence ve danışmanlık etkinliği olarak ortaya çıkmaktadır. İç denetim sisteminin ön plana çıkan amacı ise risk faktörlerini erken tespit ederek, sorunların çözümüne katma değer yaratan bir yaklaşım oluşturmak ve bu sorunlara öneriler sunan bir yapı olarak ortaya çıkmaktadır. İç denetim işletmelerin kar performansını artırmaktan ziyade kurumsallaşma aşamasında şeffaf bir model benimsemek amacı ile kurulmalı ve öncelikle muhasebe hata ve hilelerinin tespiti alanındaki performansı değerlendirilmelidir. Bu yönü ile iç denetimin ayrılmaz bir parçası olan iç kontrol ve bağımsız denetim sistemlerinin de organizasyon içindeki yeri mutlaka önceden yönetim kurulu tarafından planlanarak işletmeye dahil edilmeli ve karlılık performans ilişkisi açısından bu üç sistem birlikte kullanılmalıdır.

İç denetim sistemi gelişmiş olan ülkelerde kamu ve özel sektörde hızla yayılmış ve adeta şirket kültürünün bir parçası olmuştur. Günümüzde ise hala birçok büyük ve Kobi ölçekli işletmelerde denetim faaliyetleri doğru amaca yönelik şekilde kurulamamış ve kullanılamamaktadır. Yapılan birçok araştırmada iflas sürecine giren

işletmelerin en çok yaptığı hata iç denetim ve iç kontrol sisteminin eksikliğinden ya da verimli olarak işletilememesinden kaynaklandığını göstermektedir. İç denetim birimi kurmak isteyen özel sektör işletmeleri, Türkiye iç denetim enstitüsünün kabul ettiği ve kamunun da kendi iç denetim sisteminde uyguladığı IAA tarafından yayınlanan iç denetim standartlarını ve etik ilkelerini kabul ederek işe başlamalıdır. Bu birimlerde görev alacak denetçilerin lisans seviyesinden üniversite mezunu olması ve TİDE tarafından verilen CIA belgesine mutlaka sahip olmaları gerekmektedir. Birimin etkin ve doğru çalışma bilmesi için direk yönetim kurulu başkanına bağlı ve şirket içinde ki konumunda tam bağımsız olarak görevlendirilmesi gerekmektedir. İç denetim birimi erken bir uyarı sistemi olarak düşünülmeli ve ciddiyeti anlaşılmalıdır. Bu sistem günümüzde koruyucu hekimlik uygulaması gibi algılanabilir.

Muhasebe ve iç kontrol birimlerinin işletme karlılığı açısından kayıtların doğru ve güvenilir bilgi vermesinin şirketler için hayati önem taşıdığı anlaşılmaktadır. Bu sürecin ise denetiminin ve oto kontrollerinin iç denetim birimi tarafından yapılarak raporlanması ile tam doğruluğu kesinleşmiş finansal verilere ulaşılması sağlanmaktadır. Elde edilen bilgilerin bir girdi ve çıktı datası olarak değerlendirildiğini varsayarsak her yanlış bilgi, hatalı kararlar alınmasına sebep olabilir. Oto kontrolü tam bir yönetim yapısına sahip olmak isteyen ve bu tip hatalı finansal verilerin üst yöneticileri hataya düşürmemesi için ticari işletmeler de hazırlanan tabloların denetimden geçmesi gerekmektedir. Ülkemizde ki ticari işletmelerin %90'nını aile işletmelerinin ve Kobi vasıflı işletmelerin oluşturduğu düşünülürse ve bu işletmelerin kronik sorununun ilk beş yılının sonuna gelemeden iflas ettiği bir ekonomik sistemin içinde, en çok yapılan hatanın karar alma ve varlıkların yanlış yönetildiğinden kaynaklandığı araştırmalar sonucunda bilinmektedir. İşletmelerde finansal tabloların doğru yorumlanması ve bir kılavuz niteliğinde faydalanılabilmesi için denetlenmiş tablolara ihtiyaç vardır. Buda ancak doğru kurulan bir üçlü denetim mekanizması ile sağlanabilecektir.

Kurumsallaşmak isteyen şirketlerinin, ilk aşamada şeffaflık ilkesine bağlı olarak iç kontrol ve iç denetim birimlerini kurmaları sağlanmalı ve bu birimlerin organizasyonda ki yerlerini almaları sağlanmalıdır. Böylece bu işletmelerin çok daha doğru ve güvenilir bir alt yapı ile kurumsallaşma süreci başlatılabilir.

Son yıllarda AB uyum yasaları çerçevesinde, yasalarımızca bağımsız denetim raporları belirli nitelikleri sağlayan işletmeler için zorunlu kılınmıştır. Bu süreçte ticari firmalar için iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarında özel sektörde kurulmasını teşvik edici yasalar ile hayata geçirilmesi sağlanabilir. Bu konuda SPK bünyesinde çıkartılan yasalar olmakla birlikte bu çalışmaların Kobi statüsünde faaliyet gösteren işletmelere kadar indirgenip, uygulanabilir hale gelmesi ile ülkemiz de işletme verimliliği ve kurumsallaşma yönünde etkili çalışmalar yapılabilir.

Tüm bu risklere karşı bir güvence sistemi olan iç denetim, iç kontrol birimini de denetleyerek işletmeler için makul bir güvence ve danışmanlık sistemi oluşturmaktadır. Yapısı gereği iç denetim birimin direk olarak yönetim kurulu başkanına bağlı olması ve kuruluşunda yetki verilerek bu birimden başka sorumlu denetleme ve raporlama müdürü olmaması gerekmektedir.

Bağımsızlık ilkesi gereği iç denetimin bu şekilde şeffaf ve çıkar menfaati olmayan rapor hazırlaması sağlanmalıdır. İç denetim bir işletmede sadece finansal ve mali raporlama yapmaz bunun dışında uyumluluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri alanında denetimler yapabilir. Ülkemizde ise en çok kullanıldığı alan mali denetim ve uygunluk denetimidir.

İşverenler genel olarak uygunluk denetimini, işletmelerin idari para cezası ve özel usulsüzlük cezası almamak için iç denetim faaliyetinden faydalanmaktadırlar. Ortaya çıkabilecek bir hatanın yüklü miktarda para cezasına dönüşmemesi için bir erken uyarı sistemi olarak işverenler tarafından kabul edilmektedir. Bu aşama Türkiye muhasebe standartlarına uygun tabloların hazırlanması ve Türkiye finansal raporlama standartlarına tam uyum ile hem hukuki sorumluluklarını yerine getirirler hem de mali denetimlerini kendi iç sistemlerince gerçekleştirmiş olurlar. Ancak yöneticiler, şirket ortakları, borsaya açılan şirketler ve yönetim kurulları açısından mali denetim ya da risk denetimi daha çok yaygın ve etkili kullanılmaktadır. İlerde doğabilecek finansal risklerin erken tespit edilmesi ile işletme riskleri düşürülebilirken, işletme verimliliği de artabilecektir. Bu yöntemler sayesinde ise çıkabilecek krizlere karşı erken önlem alınabilir. Birçok ticari işletme günümüz şartlarında kredi ile iş hacmini genişletmekte öz sermaye oranı düşük kalmakta buna bağlı olarak da açık pozisyonları fark etmeden hat safhalara ulaşmaktadır. Doğru planlama yapılmadan yılsonu hedeflerine ulaşılması mümkün olmaz işte bu evrelerde iç denetim sistemi hedeften sapmaları ve önlemlerini tavsiye niteliğinde üst yönetime

raporlar, bunun yöneticiler açısından karar verme aşamasının ayrılmaz bir parçası olarak düşünülmesi gerekmektedir. Ülkemizde halen birçok ticari işletme sahibi iç denetimin önemini ve belirli büyüklükteki işletmeler de zorunlu olarak kurulması gerektiğinin bilincinde bulunmamaktadır. Öyle ki işveren açısından iç denetim ekstra personel istihdamı, ekstra masraf yada önemi bilinmediğinden gereksiz bir departman olarak değerlendirilebilmektedir. Bunun altında ise ülkemizde ki ticari işletmelerin büyük bir çoğunluğunu aile işletmeleri ve Kobi niteliğinde olan kurumsallaşamamış firmaların oluşmasından kaynaklanmaktadır. Rakipler'in ise bu durumu fark ettiğinde yoğun rekabet ortamında fark yaratmak adına ilk işleme aldıkları departman iç kontrol ve iç denetim mekanizmasını kurmak olmuştur. İşletme verimliliğini artırmak ve kurumsal yapıya dönüşmek isteyen ticari işletmeler için bu kuralın tartışılmaz olduğu bu tez çalışması ile de anlaşılmaktadır.

Tüm bu somut bilgilerden yola çıkarak bu tez çalışması sonucunda, iç denetim sisteminin kurulu olduğu işletmelerde işletme verimliliği ve kurumsallaşma yönünde pozitif bir etki olduğu, karlılık performansı açısından ise iç denetimin direk olarak bir etki yaratmadığı tespit edilmiştir. Hata ve hilelerin önlenerek şeffaf bir yönetim ilkesi ile yönetim raporlarının hazırlanmasının kurumsal yapının temelini oluşturarak, doğru karar alma sürecinde hızlı davranıp finansal risklerin minimum düzeye indirilebileceği literatür taraması sonucunda gözlemlenmiştir. Ticari işletmeler ve Kobi durumunda olan aile işletmeleri unutmamalıdır ki, iç denetim birimini kurmaktaki ilk amaç kurumsallaşmaya giden yolda şeffaflık ilkesinin yerine getirilmesi ve makul bir güvence sisteminin kurulması olmalıdır. Bu süreç ikinci derecede bir etki yaratarak beraberinde daha verimli ve karlı üretim yapabilen işletmeler oluşturulmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKGÜÇ, Ö.(1998). *Finansal Yönetim*, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- ALPTÜRK, E. (2008). *İç Denetim Rehberi*. Özkan Matbaacılık ve Gazetecilik. Ankara.
- BAKIR, M. (2003). *Denetim*. Dilara Yayıncılık, 1.Basım, Ankara.
- BALCI, A. (2005). *Sosyal Bilimlerde Araştırma*. (Dördüncü Baskı). Pegem Yayıncılık, Ankara.
- BERK, N.(1998). *Finansal Yönetim*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- BOLAK, M.(1990). *Menkul Kıymetler ve Portföy Analizi*, İTÜ Matbaası, İstanbul.
- CANBAŞ, S. ve Vural, G., (2012). *Finansal Yönetim*, Üçüncü Baskı, Karahan Kitabevi Adana.
- ÇAVUŞOĞLU, M. (1996). *İç Denetim Araştırma Notları*.(Üçüncü Baskı), Siyasal Vakfı Bülteni, Ankara.
- DOYURANGÖL, N. (2001). *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*. Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul.
- DUMAN, Ö.(2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Tesmer Yayınları, Yayın No:78, Ankara.
- GÜREDİN, E. (1993). *Denetim*. Beta Yayın Dağıtım, İstanbul.
- GÜREDİN, E. (2000). *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul.
- GÜREDİN, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. 11 Baskı, Arıkan Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti, İstanbul.
- İVGİN, H.(2003). *Şirket Değerleme*, Finnet Yayınları, İstanbul.
- KARASAR, N. (2005). *Bilimsel araştırma yöntemi*. (Dördüncü Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- KAVAL, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Gazi Kitabevi Yayınları, 4.Baskı, Ankara.
- MÜFTÜOĞLU, T. (1989) *İşletme İktisadi*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZOĞLU, Mercan, Çakıroğlu, (2010). *Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim*, Ayhan Matbaası, İstanbul.
- RİCHARD A. Brealey, Stewart C. Myers ve Alan J. Marcus. (2007). *İşletme Finansının Temelleri*, Çev. Ünal Bozkurt, Türkan Arıkan ve Hatice Doğukanlı, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- SABUNCUOĞLU, Z., Tokol T.(2001). *İşletme*. Ezgi Yayınları, Bursa.
- YASAR BANK MALİ ANALİZ MÜDÜRLÜĞÜ. (1999). *İstihbarat ve Mali Analiz*, İstanbul.

Makaleler

- ÇABUK, A., Karagül, A. A., Erol, C., Başar, A. B., Sevim, Ş., ve Sayılır, Ö. (2013). Finansal Tablolar Analizi. *Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 3013*, ss.73-74-75-76.
- HARVEY, W.(1984) “Profit Wonders”, *Investment Blunders Harvard Business Review*, Ekim, ss.121-135.
- KÖSE, H.Ö. (2000). “Dünyada ve Türkiye de Yüksek Denetim” *Sayıştay Yayınları*, Ankara.
- ÖZVEREN, B. (2004). “Avrupa Birliğine Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış” *Sayıştay Yayınları*, Ankara, s.3.
- TUAN,K., MEMİŞ,Ğ, M.Ü. (2007). “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesinde ki Rolü” *Muhasebe ve Finansman Dergisi Yayınları*, Sayı 35,
- İSMMO. Kobilerde İç Denetim İçin Pratik Bilgiler 2013.
- KAMU SEKTÖRÜ İÇ KONTROL STANDARTLARI REHBERİ, 2007 s.11.
- MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi. Ankara 2006.
- TİDE, Uluslararası İç Denetim Standartları Meslekî Uygulama Çerçevesi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, İstanbul, 2008, ss. 26-27.
- TÜRMOB-TESMER, Denetim, Mesleki Uyum, 2010.
- ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ İÇ KONTROL EL KİTABI, 2013, s.5.

Dergiler

- AKYEL, R. (2010). “Türkiye de İç Kontrol Kavramı Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 2010, ss.85-87.
- ARSLAN, B. (2015). “Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Hukuki Sonuçları” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 96, ss.79-81.
- ASLAN, B. (2010). “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi* ss.65-67.
- BAŞPINAR, A. (2006) “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”, *Maliye Dergisi*, Sayı:151, Ankara, ss.26-29.
- ÇARIKÇIOĞLU P. “Muhasebe Denetimi ve Türkiye için Önemi”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 10. Yıl Özel Sayı.
- ERDAMAR, C ve Basık, F.O.(1999) “Finansal Muhasebe” *İstanbul Üniversitesi Yayınları*, İstanbul, ss.59-63
- ERDOĞAN, M. (2002) “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, ss.5-8.
- İBİŞ, Cemal & Özkan, Serdar, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:74, 2006, ss.27-29.
- KANDEMİR, C., Kandemir, Ş. (2012) “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler”, *Mali Çözüm Dergisi*, (113), ss.39-41.
- KUTUKIZ, Doğan ve Öncü, M. Akif. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss.41-44
- MENGİ, B.T. (2013) “Araç Sigortası Hileleri ve Bu Hilelere Yönelik Önlemler”, *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 4(8), ss.71-85.

- MERCAN, N., Altınay, A., Aksanyar, Y. (2012) “Whistleblowing (Bilgi İfşası, İhbar) ve Yolsuzlukla Mücadelede İç Denetimin Değişen ve Gelişen Rolü”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), ss.167-176.
- ODABAŞI C, Ergen H.(2015). “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar”, KGK, Uzder Yayınları, ss. 176-177
- OXERA Consulting, (2003) *Assesing Profitability in Competition Policy Analysis*, Oxford: University Der, ss.199-200
- ÖNDEŞ, T. (2000). “Kobiler de Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi ile İlgili Bazı İpucu Soruları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, ss. 81-82
- SAĞLAR, J. (2009). İşletmelerde İç Denetimin Fonksiyonun Bağımsız Dış Denetim Üzerine Etkileri, *Ç.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 18 Sayı 1, ss.343-358.
- UZAY Ş, Tanç A, Erciyes M.(2009). “Türkiye’de Muhasebe Denetimi”, Geçmişten Geleceğe-1, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 95, ss. 128-129
- UZAY, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009).“Türkiye de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-2” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 96, Aralık. ss.134-135

Ulusal Bilimsel Toplantı

- YÖRÜKER, S. (2004). Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve. TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, 12 Mayıs, Ankara, ss.9-10.

Tezler

- BERBER, E. (2014). *Kamuda İç Denetçiliğinde İç Denetim Plan ve Programının Hazırlanması*. Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- GÜRKAN, N. Z. (2009). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- GÜVEN, F. M. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Yeri Ve Önemi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- HÜNER, D. (2014). *Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- KUYUCU, C. (2003). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- NAYIR, D. Z., Herzig, C. (2012) “Value Orientations as Determinants of Preference for External and Anonymous Whistleblowing”, *Journal of Business Ethics*, (107).
- ÖZEN, G. (2010). *İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- SCHNEIDER, A. (2008) “The Roles of Internal Audit in Complying with the Sarbanes – Oxley Act”, *International Journal of Disclosure and Governance*.
- SÜNER, M. (2016). *Kalite Maliyetlerinin Karlılık Analizi Üzerine Etkisi ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

TUFAN, M. (2012). *Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde Kamuda İç Denetim: Türkiye'deki İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi Üzerinde Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

YILDIRIM, S. (2014). *İç Kontrol İle İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Sürecine Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

Kanunlar

BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ, (2012).

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLERİN BELİRLENMESİNDE Değişiklik Yapılması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı, (2016).

GELİR VERGİSİ KANUNU, (1960).

HASILATA İLİŞKİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTI (TMS 18) Hakkında Tebliğ Sıra No:10, (2005), Tanımlar, 7, Hasılat.

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN TEŞKİLAT VE GÖREVLERİ HAKKINDA KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME, (2011).

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN, (2005).

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU, (2003).

TÜRK TİCARET KANUNU, (2011).

TÜRKİYE İÇ DENETİM STANDARTLARI, (2016).

VERGİ USUL KANUNU, (1961).

İnternet Erişimleri

GÖKÇEK T, (1994). Karma Yöntem Araştırmalarına Genel Bir Bakış(cilt 11) Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi. www.esosder.org (10.06.2016).

UZUN, A. (2015). İşletmelerde iç denetim faaliyetinin rolü ve katma değeri, <http://www.denetimnet.net/Pages/isletmelerdeicDenetimFaaliyetininRolu.aspx> (10.06.2016).

AKTAŞ, A. (Mayıs2005) İç kontrol sistemi ve verimlilik ilişkisi, Maliye Dergisi, http://www.alomaliye.com/mehmetali_aktas_ickontrol.htm, (18.08.2009).

PEHLİVANLI, D. (2011). Türkiye'de suiistimal etik kurallara uyumsuzluklar, http://www.asildenetim.com/images2/etik_kurallara_uyumsuzluklar_turkiyed_e_suiistimal.pdf. (10.06.2016).

http://www.denetimnet.net/Pages/ic_Kontrol_Sisteminin_Etkinliginin_Saglanmasi.aspx, (22.04.2017).

TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ, (Haziran 2016). Etik Kurallar. <https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=EtikKurallari> (10.06.2016).

TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ, (Haziran 2016). İç Denetim Standartları. http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC_2017.pdf (10.06.2016).

Deloitte, Homepage: <http://www.denetimnet.net> (10.06.2016).

İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU (2016). İç denetim standartları. <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimStandartlari.aspx> (06.04.2016).

İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU (2016). Birincil düzey mevzuatlar. <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/BirincilDuzey.aspx> (07.04.2017).

- İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU (2016). İkincil düzey mevzuat. <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/IkincilDuzey.aspx> (07.04.2017).
- TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ, (2017). İç denetim standartları. <http://www.tide.org.tr/uploads/UMUC-2017-updated.pdf> (07.04.2017).
- İÇ DENETİM BİRİMİ BAŞKANLIĞI, (2017). İç denetimin Tarihçesi. <http://www.icdenetim.gov.tr/media/file/ic-denetim-tarihcesi-4.doc> (05.04.2017).
- GÜÇLÜ, F. (2014) Coso Nedir?. <http://www.firatcoskunguclu.com/Haftalik.aspx?Yazi=38> (22.04.2017).
- SERMAYE PİYASASI KURULU (2017). Bağımsız denetim nedir?. <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1#konu4&submenuheader=null> (25.04.2017).
- KAMU GÖZETİMİ VE MUHASEBE DENETİM STANDARTLARI KURULU (2016). Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair bakanlar kurulu kararı <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Kurul%20Kararlar%C4%B1/BAKANLAR%20KURULU%20KARARI%20MART%202016.pdf> (25.04.2017).
- ÖZYÜREK, H. (2012). Uluslararası finansal raporlama açısından bağımsız denetimin önemi. http://www.sobiad.org/ejournals/dergi_YBD/arsiv/2012_2/hamide_ozyurek%202.pdf (26.04.2017).
- BAĞIMSIZ DENETİM RAPOR TÜRLERİ. (2017). Bağımsız denetim genrl. (<http://www.bagimsizdenetim.gen.tr/bagimsiz-denetim-rapor-turleri/>) (28.04.2017).
- İÇ DENETİMİN TARİHÇESİ. (2014). Bolu olay. <http://www.boluolay.com/ic-denetimin-tarihcesi-makale,921.html> (29.04.2017).
- TÜRKİYE BANKALAR BİRLİĞİ, Homepage: www.tbb.org.tr (29.04.2017).
- Sermaye Piyasası Kurulu, Homepage: www.spk.gov.tr (01.05.2016).



EKLER

Ek 1. Bist 100 De Yer Alan Firmaların Listesi Ve Yıllar İtibarı İle Kar / Zarar Durumu

SAYI	ŞİRKET	SEKTÖR	KÂR DURUMU	FİRMANIN 2016 ZARARI	FİRMANIN 2015 ZARARI
1	Anadolu Efes Biracılık Ve Malt Sanayii A.Ş.	Üretim	Zarar Var	-40055	-137154
2	Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
3	Akenerji Elektrik Üretim A.Ş.	Kimya,Enerji, İnşaat,Bilişim	Zarar Var	-548673970	-351005560
4	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	Kimya,Enerji, İnşaat,Bilişim	Karlı	Karlı	Karlı
5	Aksa Enerji Üretim A.Ş.	Kimya,Enerji, İnşaat,Bilişim	Zarar Var	-362856409	-216311242
6	Alarko Holding A.Ş.	Üretim	Karlı /Zarar	Karlı	-94388213
7	Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
8	Alkim Alkali Kimya A.Ş.	Kimya,Enerji, İnşaat,Bilişim	Karlı	Karlı	Karlı
9	Anadolu Cam Sanayii A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
10	Arçelik A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
11	Aselsan Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Kimya,Enerji, İnşaat,Bilişim	Karlı	Karlı	Karlı
12	Ayen Enerji A.Ş.	Kimya,Enerji, İnşaat,Bilişim	Zarar Var	-27818987	-29522057
13	Aygaz A.Ş.	Kimya,Enerji, İnşaat,Bilişim	Karlı	Karlı	Karlı
14	Bagfaş Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.	Üretim	Zarar / Karlı	-37585667	Karlı
15	Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A.Ş.	Üretim	Karlı / Zarar	Karlı	-99674871
16	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
17	Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
18	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
19	Coca-Cola İçecek A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı

Ek 1. Bist 100 De Yer Alan Firmaların Listesi Ve Yıllar İtibarı İle Kar / Zarar Durumu

20	Çemtaş Çelik Makina Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
21	Çelebi Hava Servisi A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
22	Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Zarar Var	- 432167 297	-31687012
23	Deva Holding A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
24	Doğuş Otomotiv Servis Ve Ticaret A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
25	Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	Üretim	Zarar Var	- 233886	-172994
26	Eis Eczacıbaşı İlaç, Sınai Ve Finansal Yatırımlar Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
27	Ege Endüstri Ve Ticaret A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
28	Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
29	Erbosan Erciyas Boru Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
30	Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
31	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
32	Global Yatırım Holding A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Zarar Var	- 136005 997	-48529453
33	Göлтаş Göller Bölgesi Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
34	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
35	Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
36	Gsd Holding A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
37	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	Üretim	Zarar / Karlı	- 439644 04	Karlı
38	Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
39	İhlas Yayın Holding A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Zarar Var	- 125127 26	-12389148
40	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
41	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	Üretim	Zarar Var	- 823922 80	-203363429
42	Karsan Otomotiv Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Zarar Var	- 964544 23	-70148980
43	Kartonsan Karton Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
44	Koç Holding A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
45	Konya Çimento Sanayii A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı

Ek 1. Bist 100 De Yer Alan Firmaların Listesi Ve Yıllar İtibarı İle Kar / Zarar Durumu

46	Kordsa Global Endüstriyel İplik Ve Kord Bezi Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
47	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Zarar Var	-123877113	-21436461
48	Logo Yazılım Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
49	Migros Ticaret A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Zarar Var	-292918	-370453
50	Netaş Telekomünikasyon A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
51	Nurol Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı / Zarar	Karlı	-105613041
52	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	Kimya,Enerji, İnşaat,Bilişim	Zarar Var	-10722339	-1374934
53	Otokar Otomotiv Ve Savunma Sanayi A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
54	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
55	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Zarar / Karlı	-136182998	Karlı
56	Polisan Holding A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
57	Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Kimya,Enerji, İnşaat,Bilişim	Zarar / Karlı	-20502367	Karlı
58	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
59	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
60	Selçuk Ecza Deposu Ticaret Ve Sanayi A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
61	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
62	Soda Sanayii A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
63	Tat Gıda Sanayi A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
64	Tav Havalimanları Holding A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
65	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
66	Türk Hava Yolları A.O.	Hizmet, Ticaret	Zarar / Karlı	-47	Karlı
67	Tekfen Holding A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
68	Tümosan Motor Ve Traktör Sanayi A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
69	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
70	Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Karlı	Karlı	Karlı
71	Trakya Cam Sanayii A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
72	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Zarar / Karlı	-724340	Karlı
73	Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı

Ek 1. Bist 100 De Yer Alan Firmaların Listesi Ve Yıllar İtibarı İle Kar / Zarar Durumu

74	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
75	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
76	Vestel Beyaz Eşya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
77	Vestel Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
78	Yataş Yatak Ve Yorgan Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Üretim	Karlı	Karlı	Karlı
79	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	Kimya,Enerji, İnşaat,Bilişim	Zarar Var	-4503	-263786
80	Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.	Banka	Karlı	Karlı	Karlı
81	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	Banka	Karlı	Karlı	Karlı
82	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	Banka	Karlı	Karlı	Karlı
83	Türkiye İş Bankası A.Ş.	Banka	Karlı	Karlı	Karlı
84	Türkiye Halk Bankası	Banka	Karlı	Karlı	Karlı
85	Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	Banka	Karlı	Karlı	Karlı
86	Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş.	Banka	Karlı	Karlı	Karlı
87	Akbank T.A.Ş.	Banka	Karlı	Karlı	Karlı
1	Fenerbahçe Aş	Futbol	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
2	Galatasaray Aş	Futbol	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
3	Trabzonspor Aş	Futbol	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
4	Bjk Aş	Futbol	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
5	Metro Ticari Ve Mali Yatırımlar Holding A.Ş.	Hizmet, Ticaret	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
**	Bist 100den Ayrılan 7 Firma Araştırmaya Girmedi	Karışık	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
**	1 Adet Hizmet Sektörü Firması Araştırmaya Girmedi	Hizmet	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
	Bist100 Den Versi Alınamayan 13 Firma Hariç Tutulmuştur.				

Ek 2. Sektör Örneklem Yapısı

BİST100 SEKTÖR ÖRNEKLEM YAPISI		
SEKTÖR TÜRÜ	SAYI	%
ÜRETİM	45	52
HİZMET, TİCARET	24	27
KİMYA,ENERJİ,İNŞAAT,BİLİŞİM	11	12
BANKA	8	9
TOPLAM	88	100

Ek 3. Çalışmaya Dahil Olmayanların Detay Listesi

SAYI	FİRMALAR
1	FENERBAHÇE AŞ
2	BEŞİKTAŞ AŞ
3	GALATASARAY AŞ
4	TRABZONSPOR AŞ
5	METRO TİCARİ VE MALİ YATIRIMLAR HOLDİNG A.Ş.
6	ENKA İNŞAAT SANAYİİ AŞ
7	DO & CO AKTIENGESELLSCHAFT
8	İPEK DOĞAL ENERJİ KAYNAKLARI ARAŞTIRMA VE ÜRETİM A.Ş.
9	KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A.Ş.
10	KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK AŞ
11	TESCO KİPA KİTLE PAZARLAMA TİCARET LOJİSTİK VE GIDA SANAYİ A.Ş.
12	VAKIF GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIĞI A.Ş.

Ek 4. Araştırmanın Değişken Yapısının Belirlenmesi

ARAŞTIRMANIN DEĞİŞKENLERİ		
DEĞİŞKENİN ADI	DEĞİŞKENİN TÜRÜ	DEĞİŞKENİN YAPISI
İÇ DENETİM (İÇD)	BAĞIMSIZ	Firma organizasyonunda denetim komitesi üye sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değerini ; değil ise 0 değerini alır.
İÇ DENETİM TOPLANTI SAYISI (İÇT)	BAĞIMSIZ	Denetim komitesi 2016 yılı toplantı sayısı 5 ve üzeri ise 1 değerini, 5 ten az ise 0 değerini alır.
Finansal Karlılık Performansı (FKP)	BAĞIMLI	Karlılık ilkelerinden elde edilmiş bir ölçeğe dayanmaktadır. Sahip olduğu ilkelerin her biri için 1 değeri, değilse 0 değeri alır. Bu değerlerin sonucu ise karlılık skorunu belirler. Buna göre 0-3 arası düşük kar performansı. 4-6 arası orta kar performansı. 7-8 arası yüksek kar performansı olmak üzere 3 kategoridir.
Aktifin Karlılığı	KONTROL	Net Dönem Karı / Aktif Toplamı
Net Kar Marjı	KONTROL	Net Dönem Karı / Net Satışlar
Bürüt Kar Marjı	KONTROL	Bürüt Satış Karı / Net Satışlar
İş Hacmi Karlılığı	KONTROL	Faaliyet Karı / Net Satışlar
Öz Kaynakların Karlılığı	KONTROL	Net Dönem Karı / Öz Kaynaklar

NET DÖNEM KARI	
AKTİF TOPLAMI	
NET SATIŞLAR	
FAALİYET KARI	
ÖZ KAYNAKLAR	
BÜRÜT SATIŞ KARI	

Ek 5. Çalışmanın Hipotezleri

TEZ KONUSU	
TİCARİ İŞLETMELERDE İÇ DENETİM SİSTEMİ VE KARLILIK: BİST 100'DE YER ALAN FİRMALAR ÜZERİNDE BİR UYGULAMA	
HİPOTEZ 1	İÇ DENETİM KOMİTESİ BULUNAN FİRMALARDA KOMİTE ÜYE SAYISININ FİRMA KARLILIK DÜZEYİ ARASINDA Kİ İLİŞKİ
HİPOTEZ 2	İÇ DENETİM İNCELEME SONUCU RAPOR SAYISININ FİRMA KARLILIK DÜZEYİ ARASINDA Kİ İLİŞKİ

Ek 6. Finansal Karlılık Perfonmansı Değerleme Soruları

1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)
2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?
3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?
4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?
5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?
6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?
7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?
8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?

SONUÇ

0-3 Düşük kar performansı
4-6 Orta kar performansı
7-8 Yüksek kar performansı

Ek 7. Çalışmanın Değişkenlerine Ait Kodlar

SAYI	ŞİRKET	DENETİM KOMİTESİ ÜYE SAYISAL KODU	DENETİM KOMİTESİ 2016 TOPLANTI (RAPOR)KODU	FİNANSAL KARLILIK PERFORMA NSI
1	Anadolu Efes Biracılık Ve Malt Sanayii A.Ş.	0	1	2
2	Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.	0	0	7
3	Akenerji Elektrik Üretim A.Ş.	0	1	3
4	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	1	1	6
5	Aksa Enerji Üretim A.Ş.	1	0	2
6	Alarko Holding A.Ş.	0	1	5
7	Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0	1	7
8	Alkim Alkali Kimya A.Ş.	0	1	7
9	Anadolu Cam Sanayii A.Ş.	0	0	8
10	Arçelik A.Ş.	0	1	7
11	Aselsan Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	1	1	7
12	Ayen Enerji A.Ş.	0	1	3
13	Aygaz A.Ş.	0	1	7
14	Bagfaş Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.	0	1	3
15	Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A.Ş.	0	0	5
16	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	0	1	5
17	Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	0	0	5
18	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	1	7
19	Coca-Cola İçecek A.Ş.	0	1	5
20	Çemtaş Çelik Makina Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	1	7
21	Çelebi Hava Servisi A.Ş.	1	1	6
22	Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş.	0	1	1
23	Deva Holding A.Ş.	0	0	7
24	Doğuş Otomotiv Servis Ve Ticaret A.Ş.	0	1	5
25	Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	0	0	4
26	Eis Eczacıbaşı İlaç, Sınai Ve Finansal Yatırımlar Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	0	8
27	Ege Endüstri Ve Ticaret A.Ş.	0	0	6
28	Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	1	0	7

Ek 7. Çalışmanın Değişkenlerine Ait Kodlar

29	Erbosan Erciyas Boru Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	0	0	7
30	Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	0	0	8
31	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	0	1	8
32	Global Yatırım Holding A.Ş.	0	0	3
33	Göлтаş Göller Bölgesi Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	0	5
34	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	0	0	5
35	Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0	0	8
36	Gsd Holding A.Ş.	0	0	7
37	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	1	1	3
38	Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0	1	8
39	İhlas Yayın Holding A.Ş.	0	1	2
40	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0	1	7
41	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	0	0	4
42	Karsan Otomotiv Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	0	1	2
43	Kartonsan Karton Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	1	5
44	Koç Holding A.Ş.	0	1	7
45	Konya Çimento Sanayii A.Ş.	0	0	7
46	Kordsa Global Endüstriyel İplik Ve Kord Bezi Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	0	8
47	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	0	3
48	Logo Yazılım Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	1	7
49	Migros Ticaret A.Ş.	0	0	3
50	Netaş Telekomünikasyon A.Ş.	0	1	5
51	Nurol Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0	1	7
52	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	0	0	3
53	Otokar Otomotiv Ve Savunma Sanayi A.Ş.	0	1	3
54	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	0	1	8
55	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	0	0	3
56	Polisan Holding A.Ş.	0	0	8
57	Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	1	3
58	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	0	0	7
59	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	0	0	7
60	Selçuk Ecza Deposu Ticaret Ve Sanayi A.Ş.	0	0	5

Ek 7. Çalışmanın Değişkenlerine Ait Kodlar

61	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.	1	1	8
62	Soda Sanayii A.Ş.	0	0	7
63	Tat Gıda Sanayi A.Ş.	0	0	8
64	Tav Havalimanları Holding A.Ş.	0	0	7
65	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	1	1	7
66	Türk Hava Yolları A.O.	0	0	3
67	Tekfen Holding A.Ş.	0	0	7
68	Tümosan Motor Ve Traktör Sanayi A.Ş.	0	0	7
69	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	0	1	7
70	Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0	0	7
71	Trakya Cam Sanayii A.Ş.	0	0	8
72	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	1	1	3
73	Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.	0	1	8
74	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	0	1	6
75	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	0	0	7
76	Vestel Beyaz Eşya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	1	8
77	Vestel Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	1	6
78	Yataş Yatak Ve Yorgan Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0	0	5
79	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	0	1	4
80	Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.	1	0	6
81	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	0	1	7
82	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	0	1	7
83	Türkiye İş Bankası A.Ş.	0	1	7
84	Türkiye Halk Bankası	7	7	7
85	Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	0	1	7
86	Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş.	1	1	6
87	Akbank T.A.Ş.	0	0	7
1	Fenerbahçe Aş	VERİ YOK	VERİ YOK	VERİ YOK
2	Galatasaray Aş	VERİ YOK	VERİ YOK	VERİ YOK
3	Trabzonspor Aş	VERİ YOK	VERİ YOK	VERİ YOK
4	Bjk Aş	VERİ YOK	VERİ YOK	VERİ YOK
5	Metro Ticari Ve Mali Yatırımlar Holding A.Ş.	VERİ YOK	VERİ YOK	VERİ YOK
**	Bist 100den Ayrılan 7 Firma Araştırmaya Girmedii	VERİ YOK	VERİ YOK	VERİ YOK

Bist100 Den Verisi Alınamayan 12 Firma Hariç Tutulmuştur.

Ek 8. Çalışmanın Kontrol Verilerinin Formüllere Göre Sayısal Değeri

SAYI	ŞİRKET	Aktifin Karlılığı 2016	Net Kar Marjı 2016	Bürüt Kar Marjı 2016	Faaliyet Karlılığı 2016	Öz Kaynakların Karlılığı 2016
1	Anadolu Efes Biracılık Ve Malt Sanayii A.Ş.	-0,002	-0,07	0,39	0,09	-0,003
2	Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.	0,02	0,16	0,09	-0,01	0,05
3	Akenerji Elektrik Üretim A.Ş.	-0,11	-0,39	0,03	0,03	-0,50
4	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	0,05	0,06	0,22	0,16	0,10
5	Aksa Enerji Üretim A.Ş.	-0,09	-0,11	-0,13	0,08	-0,94
6	Alarko Holding A.Ş.	0,06	0,26	0,06	0,42	0,11
7	Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,19	5,60	0,88	5,59	0,19
8	Alkim Alkali Kimya A.Ş.	0,15	0,17	0,29	0,19	0,21
9	Anadolu Cam Sanayii A.Ş.	0,11	0,26	0,22	0,28	0,24
10	Arçelik A.Ş.	0,08	0,08	0,33	0,09	0,22
11	Aselsan Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0,09	0,21	0,24	0,21	0,22
12	Ayen Enerji A.Ş.	-0,01	-0,08	0,29	0,25	-0,10
13	Aygaz A.Ş.	0,10	0,06	0,12	0,05	0,15
14	Bagfaş Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.	-0,03	-0,08	0,14	0,01	-0,08
15	Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A.Ş.	0,06	0,03	0,19	0,09	0,18
16	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	0,13	0,03	0,17	0,04	0,35
17	Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	0,0024	0,0005	0,09	0,01	0,01
18	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0,03	0,05	0,29	0,12	0,14
19	Coca-Cola İçecek A.Ş.	2,14	3,18	0,34	0,08	4,48
20	Çemtaş Çelik Makina Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0,10	0,10	0,19	0,11	0,14
21	Çelebi Hava Servisi A.Ş.	0,04	0,04	0,23	0,08	0,27
22	Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş.	-0,42	-0,10	0,22	-0,10	-1,15
23	Deva Holding A.Ş.	0,06	0,09	0,40	0,18	0,12
24	Doğuş Otomotiv Servis Ve Ticaret A.Ş.	0,05	0,02	0,10	0,04	0,21
25	Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	-0,03	-0,03	0,16	0,03	-0,08

Ek 8. Çalışmanın Kontrol Verilerinin Formüllere Göre Sayısal Değeri

26	Eis Eczacıbaşı İlaç, Sınai Ve Finansal Yatırımlar Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0,04	0,12	0,25	0,11	0,05
27	Ege Endüstri Ve Ticaret A.Ş.	0,30	0,39	0,39	0,36	0,38
28	Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,09	0,51	0,53	0,55	0,16
29	Erbosan Erciyas Boru Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	0,13	0,13	0,16	0,12	0,19
30	Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	0,07	0,14	0,21	0,18	0,10
31	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	0,10	0,05	0,11	0,06	0,30
32	Global Yatırım Holding A.Ş.	-0,04	-0,23	0,37	0,04	-0,15
33	Göлтаş Göller Bölgesi Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0,01	0,02	0,27	0,15	0,02
34	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	0,06	0,03	0,17	0,07	0,10
35	Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,07	1,64	0,18	3,19	0,12
36	Gsd Holding A.Ş.	0,06	2,58	1,18	1,16	0,10
37	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	-0,01	-0,02	0,15	0,02	-0,04
38	Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,06	1,35	0,82	1,37	0,07
39	İhlas Yayın Holding A.Ş.	-0,03	-0,08	0,10	-0,06	-0,05
40	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,09	1,04	0,48	1,22	0,13
41	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	-0,03	-0,04	0,11	0,04	-0,12
42	Karsan Otomotiv Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	-0,06	-0,13	0,08	-0,04	-0,30
43	Kartonsan Karton Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0,01	0,01	0,11	0,04	0,01
44	Koç Holding A.Ş.	0,06	0,07	0,17	0,10	0,14
45	Konya Çimento Sanayii A.Ş.	0,10	0,15	0,24	0,13	0,12
46	Kordsa Global Endüstriyel İplik Ve Kord Bezi Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0,07	0,09	0,21	0,13	0,12
47	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	-0,02	-0,05	0,11	0,06	-0,06
48	Logo Yazılım Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0,14	0,25	0,98	0,27	0,29
49	Migros Ticaret A.Ş.	-0,05	-0,03	0,27	0,03	-1,21
50	Netaş Telekomünikasyon A.Ş.	0,01	0,02	0,14	0,02	0,03
51	Nurol Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,08	0,32	0,29	0,57	0,73
52	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	-0,01	-0,02	0,13	0,10	-0,07

Ek 8. Çalışmanın Kontrol Verilerinin Formüllere Göre Sayısal Değeri

53	Otokar Otomotiv Ve Savunma Sanayi A.Ş.	0,04	0,04	0,25	0,10	0,29
54	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	0,12	0,16	0,21	0,16	0,24
55	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	-0,02	-0,04	0,05	-0,03	-0,09
56	Polisan Holding A.Ş.	0,28	1,01	0,19	0,10	0,36
57	Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	-0,04	-0,15	0,01	-0,29	-0,05
58	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	0,02	0,45	1,03	0,57	0,12
59	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	0,13	0,12	0,17	0,16	0,26
60	Selçuk Ecza Deposu Ticaret Ve Sanayi A.Ş.	0,06	0,03	0,08	0,03	0,13
61	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.	0,05	0,12	0,30	0,13	0,09
62	Soda Sanayii A.Ş.	0,17	0,29	0,30	0,22	0,22
63	Tat Gıda Sanayi A.Ş.	0,09	0,07	0,23	0,07	0,14
64	Tav Havalimanları Holding A.Ş.	0,03	0,12	0,40	0,33	0,13
65	Türkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	0,05	0,11	0,36	0,24	0,10
66	Türk Hava Yolları A.O.	-0,001	-0,002	0,12	-0,03	-0,003
67	Tekfen Holding A.Ş.	0,05	0,07	0,14	0,07	0,14
68	Tümosan Motor Ve Traktör Sanayi A.Ş.	0,09	0,08	0,25	0,11	0,13
69	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	0,08	0,07	0,10	0,06	0,33
70	Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	0,11	1,76	0,59	2,48	0,20
71	Trakya Cam Sanayii A.Ş.	0,08	0,19	0,29	0,10	0,16
72	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	-0,03	-0,04	0,44	0,13	-0,21
73	Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.	0,16	0,11	0,22	0,15	0,53
74	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	0,06	0,05	0,10	0,07	0,22
75	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	0,04	0,06	0,24	0,12	0,13
76	Vestel Beyaz Eşya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0,14	0,11	0,16	0,13	0,35
77	Vestel Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0,02	0,02	0,22	0,04	0,10
78	Yataş Yatak Ve Yorgan Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	0,05	0,03	0,40	0,09	0,16
79	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	-0,001	-0,004	0,22	0,19	-0,01
80	Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.	0,01	4,89	0,31	5,28	0,11
81	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	0,01	0,16	0,03	0,21	0,14

Ek 8. Çalışmanın Kontrol Verilerinin Formüllere Göre Sayısal Değeri

82	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	0,02	0,31	0,31	0,53	0,14
83	Türkiye İş Bankası A.Ş.	0,02	0,23	0,20	0,85	0,14
84	Türkiye Halk Bankası	0,01	0,15	0,15	0,61	0,12
85	Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	0,02	0,30	0,59	0,88	0,14
86	Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş.	0,01	0,10	0,12	0,62	0,10
87	Akbank T.A.Ş.	0,02	0,25	0,34	0,68	0,15

1	Fenerbahçe Aş	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
2	Galatasaray Aş	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
3	Trabzonspor Aş	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
4	Bjk Aş	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
5	Metro Ticari Ve Mali Yatırımlar Holding A.Ş.	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok
**	Bist 100den Ayrılan 7 Firma Araştırmaya Girmede	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok	Veri Yok

Ek 9. Çalışılan Firmaların 2016 Yılı Faaliyet Raporlarına Göre Komite Sayıları

SAYI	FİRMA	İÇ DENETİM KOMİTESİ ÜYE SAYISI	KOMİTE SAYISAL KODU	TOPLANTI (RAPOR) SAYISI	TOPLANTI SAYISAL KODU
1	Anadolu Efes Biracılık Ve Malt Sanayii A.Ş.	2	0	6	1
2	Afyon Çimento Sanayi T.A.Ş.	2	0	4	0
3	Akenerji Elektrik Üretim A.Ş.	2	0	7	1
4	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	3	1	7	1
5	Aksa Enerji Üretim A.Ş.	3	1	4	0
6	Alarko Holding A.Ş.	2	0	5	1
7	Alarko Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	2	0	5	1
8	Alkim Alkali Kimya A.Ş.	2	0	5	1
9	Anadolu Cam Sanayii A.Ş.	2	0	4	0
10	Arçelik A.Ş.	2	0	6	1
11	Aselsan Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	3	1	9	1
12	Ayen Enerji A.Ş.	2	0	3	1
13	Aygaz A.Ş.	2	0	6	1
14	Bagfaş Bandırma Gübre Fabrikaları A.Ş.	2	0	5	1
15	Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A.Ş.	2	0	4	0
16	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	2	0	6	1
17	Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	2	0	4	0
18	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	8	1
19	Coca-Cola İçecek A.Ş.	2	0	5	1
20	Çemtaş Çelik Makina Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	7	1
21	Çelebi Hava Servisi A.Ş.	3	1	9	1
22	Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş.	2	0	6	1
23	Deva Holding A.Ş.	2	0	4	0
24	Doğuş Otomotiv Servis Ve Ticaret A.Ş.	2	0	7	1
25	Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	2	0	4	0
26	Eis Eczacıbaşı İlaç, Sınai Ve Finansal Yatırımlar Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	4	0
27	Ege Endüstri Ve Ticaret A.Ş.	2	0	4	0
28	Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	3	1	4	0
29	Erbosan Erciyas Boru Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	2	0	4	0

Ek 9. Çalışılan Firmaların 2016 Yılı Faaliyet Raporlarına Göre Komite Sayıları

30	Ereğli Demir Ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	2	0	4	0
31	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	2	0	6	1
32	Global Yatırım Holding A.Ş.	2	0	4	0
33	Göлтаş Göller Bölgesi Çimento Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	4	0
34	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	2	0	4	0
35	Gözde Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.	2	0	4	0
36	Gsd Holding A.Ş.	2	0	4	0
37	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	3	1	5	1
38	Halk Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	2	0	9	1
39	İhlas Yayın Holding A.Ş.	2	0	6	1
40	İş Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	2	0	5	1
41	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	2	0	4	0
42	Karsan Otomotiv Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	2	0	5	1
43	Kartonsan Karton Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	6	1
44	Koç Holding A.Ş.	2	0	6	1
45	Konya Çimento Sanayii A.Ş.	2	0	4	0
46	Kordsa Global Endüstriyel İplik Ve Kord Bezi Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	4	0
47	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	4	0
48	Logo Yazılım Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	5	1
49	Migros Ticaret A.Ş.	2	0	4	0
50	Netaş Telekomünikasyon A.Ş.	2	0	5	1
51	Nurol Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	2	0	6	1
52	Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	2	0	4	0
53	Otokar Otomotiv Ve Savunma Sanayi A.Ş.	2	0	5	1
54	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	2	0	6	1
55	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	2	0	4	0
56	Polisan Holding A.Ş.	2	0	4	0
57	Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	5	1
58	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	2	0	4	0
59	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	2	0	4	0
60	Selçuk Ecza Deposu Ticaret Ve Sanayi A.Ş.	2	0	4	0
61	Türkiye Şişe Ve Cam Fabrikaları A.Ş.	3	1	16	1
62	Soda Sanayii A.Ş.	2	0	4	0
63	Tat Gıda Sanayi A.Ş.	2	0	4	0

64	Tav Havalimanları Holding A.Ş.	2	0	4	0
65	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	3	1	6	1
66	Türk Hava Yolları A.O.	2	0	4	0
67	Tekfen Holding A.Ş.	2	0	4	0
68	Tümosan Motor Ve Traktör Sanayi A.Ş.	2	0	4	0
69	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	2	0	6	1
70	Torunlar Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	2	0	4	0
71	Trakya Cam Sanayii A.Ş.	2	0	4	0
72	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	5	1	8	1
73	Türk Traktör Ve Ziraat Makineleri A.Ş.	2	0	6	1
74	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	2	0	7	1
75	Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	2	0	4	0
76	Vestel Beyaz Eşya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	6	1
77	Vestel Elektronik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	6	1
78	Yataş Yatak Ve Yorgan Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2	0	4	0
79	Zorlu Enerji Elektrik Üretim A.Ş.	2	0	6	1
80	Yapı Ve Kredi Bankası A.Ş.	3	1	4	0
81	Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	2	0	16	1
82	Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	2	0	24	1
83	Türkiye İş Bankası A.Ş.	2	0	33	1
84	Türkiye Halk Bankası A.Ş.	2	0	12	1
85	Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	2	0	8	1
86	Albaraka Türk Katılım Bankası A.Ş.	7	1	5	1
87	Akbank T.A.Ş.	2	0	4	0

Ek 10. Bist 100 Firmalarının 2016 Yılı Bilanço Verilerinden Alınan Değerler

BANVİT	
NET DÖNEM KARI	62.415.065
AKTİF TOPLAMI	1.110.737.612
NET SATIŞLAR	1.934.743.180
FAALİYET KARI	171.034.928
ÖZ KAYNAKLAR	342.234.601
BÜRÜT SATIŞ KARI	365.424.569

Aktifin Karlılığı	0,056192448
Satışların karlılığı	0,032260129
Bürüt Kar Marjı	0,188874975
İş Hacmi Karlılığı	0,088401877
Öz Kaynakların Karlılığı	0,182375087

BİM AŞ	
NET DÖNEM KARI	670859
AKTİF TOPLAMI	4989137
NET SATIŞLAR	20071717
FAALİYET KARI	797598
ÖZ KAYNAKLAR	1901177
BÜRÜT SATIŞ KARI	3362980

Aktifin Karlılığı	0,134463936
Satışların karlılığı	0,0334231
Bürüt Kar Marjı	0,167548197
İş Hacmi Karlılığı	0,039737408
Öz Kaynakların Karlılığı	0,352865094

BİZİM TOPTAN	
NET DÖNEM KARI	1.376.142
AKTİF TOPLAMI	579.208.528
NET SATIŞLAR	2.793.159.503
FAALİYET KARI	14.270.009
ÖZ KAYNAKLAR	137.663.430
BÜRÜT SATIŞ KARI	240.548.366

Aktifin Karlılığı	0,002375901
Satışların karlılığı	0,000492683
Bürüt Kar Marjı	0,086120526
İş Hacmi Karlılığı	0,005108913
Öz Kaynakların Karlılığı	0,009996424

DOĞAN HOLDİNG	
NET DÖNEM KARI	-233.886
AKTİF TOPLAMI	7.831.896
NET SATIŞLAR	7.774.247
FAALİYET KARI	236.799
ÖZ KAYNAKLAR	3.017.164
BÜRÜT SATIŞ KARI	1.279.658

Aktifin Karlılığı	-0,029863267
Satışların karlılığı	-0,030084714
Bürüt Kar Marjı	0,164602179
İş Hacmi Karlılığı	0,030459413
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,077518491

GÖZDE BİLİŞİM	
NET DÖNEM KARI	116.824.041
AKTİF TOPLAMI	1.709.484.119
NET SATIŞLAR	71.319.545
FAALİYET KARI	227.211.093
ÖZ KAYNAKLAR	951.252.563
BÜRÜT SATIŞ KARI	12.506.184

Aktifin Karlılığı	0,068338769
Satışların karlılığı	1,638036824
Bürüt Kar Marjı	0,175354231

ECZACIBAŞI	
NET DÖNEM KARI	167.557
AKTİF TOPLAMI	3.992.703
NET SATIŞLAR	1.412.645
FAALİYET KARI	154.908
ÖZ KAYNAKLAR	3.244.490
BÜRÜT SATIŞ KARI	356.455

Aktifin Karlılığı	0,041965806
Satışların karlılığı	0,118612249
Bürüt Kar Marjı	0,252331619
İş Hacmi Karlılığı	0,109658124
Öz Kaynakların Karlılığı	0,051643556

GSD HOLDİNG	
NET DÖNEM KARI	85.243
AKTİF TOPLAMI	1.453.703
NET SATIŞLAR	33.071
FAALİYET KARI	38.369
ÖZ KAYNAKLAR	873.654
BÜRÜT SATIŞ KARI	38.911

Aktifin Karlılığı	0,058638525
Satışların karlılığı	2,577575519
Bürüt Kar Marjı	1,176589761

EGE ENDÜSTÜRİ	
NET DÖNEM KARI	98.387.599
AKTİF TOPLAMI	330.385.279
NET SATIŞLAR	253.925.335
FAALİYET KARI	91.874.272
ÖZ KAYNAKLAR	255.915.129
BÜRÜT SATIŞ KARI	99.277.936

Aktifin Karlılığı	0,297796558
Satışların karlılığı	0,38746665
Bürüt Kar Marjı	0,390972945
İş Hacmi Karlılığı	0,361816091
Öz Kaynakların Karlılığı	0,384454016

GÜBRE FABRİKALARI	
NET DÖNEM KARI	-43.964.404
AKTİF TOPLAMI	3.383.132.381
NET SATIŞLAR	2.834.839.791
FAALİYET KARI	54.595.047
ÖZ KAYNAKLAR	1.201.618.065
BÜRÜT SATIŞ KARI	416.625.334

Aktifin Karlılığı	-0,012995177
Satışların karlılığı	-0,015508603
Bürüt Kar Marjı	0,146966095

İş Hacmi Karlılığı	3,185818039
Öz Kaynakların Karlılığı	0,12281075

KONYA ÇİMENTO	
NET DÖNEM KARI	41.382.930
AKTİF TOPLAMI	407.607.388
NET SATIŞLAR	273.859.688
FAALİYET KARI	36.523.954
ÖZ KAYNAKLAR	334.720.865
BÜRÜT SATIŞ KARI	66.867.069

Aktifin Karlılığı	0,101526447
Satışların karlılığı	0,151109973
Bürüt Kar Marjı	0,244165432
İş Hacmi Karlılığı	0,133367398
Öz Kaynakların Karlılığı	0,123634151

METRO HOLDİNG	
NET DÖNEM KARI	23.090.757
AKTİF TOPLAMI	1.003.829.938
NET SATIŞLAR	
FAALİYET KARI	-5.328.402
ÖZ KAYNAKLAR	947.443.629
BÜRÜT SATIŞ KARI	

İş Hacmi Karlılığı	1,16020078
Öz Kaynakların Karlılığı	0,097570663

KORDSA GLOBAL	
NET DÖNEM KARI	178.112.871
AKTİF TOPLAMI	2.543.674.117
NET SATIŞLAR	1.908.345.131
FAALİYET KARI	240.289.614
ÖZ KAYNAKLAR	1.471.677.899
BÜRÜT SATIŞ KARI	396.534.102

Aktifin Karlılığı	0,070021891
Satışların karlılığı	0,093333679
Bürüt Kar Marjı	0,207789511
İş Hacmi Karlılığı	0,125915177
Öz Kaynakların Karlılığı	0,121027075

MİGROS A.Ş	
NET DÖNEM KARI	-292.918
AKTİF TOPLAMI	6.337.404
NET SATIŞLAR	11.059.224
FAALİYET KARI	340.155
ÖZ KAYNAKLAR	241.155
BÜRÜT SATIŞ KARI	2.961.542

İş Hacmi Karlılığı	0,0192586
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,036587669

KARABÜK DEMİR ÇELİK	
NET DÖNEM KARI	-123.877.113
AKTİF TOPLAMI	5.656.009.653
NET SATIŞLAR	2.336.737.097
FAALİYET KARI	136.487.839
ÖZ KAYNAKLAR	2.237.386.061
BÜRÜT SATIŞ KARI	248.702.634

Aktifin Karlılığı	-0,021901857
Satışların karlılığı	-0,053012858
Bürüt Kar Marjı	0,106431585
İş Hacmi Karlılığı	0,058409583
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,055366892

NETAŞ	
NET DÖNEM KARI	18.670.011
AKTİF TOPLAMI	1.375.486.892
NET SATIŞLAR	969.843.424
FAALİYET KARI	19.735.090
ÖZ KAYNAKLAR	549.695.877
BÜRÜT SATIŞ KARI	134.423.781

Aktifin Karlılığı	0,023002658
Satışların karlılığı	#SAYI/0!
Bürüt Kar Marjı	#SAYI/0!
İş Hacmi Karlılığı	#SAYI/0!
Öz Kaynakların Karlılığı	0,024371642

Aktifin Karlılığı	-0,046220503
Satışların karlılığı	-0,026486307
Bürüt Kar Marjı	0,267789313
İş Hacmi Karlılığı	0,030757583
Öz Kaynakların Karlılığı	-1,214646182

Aktifin Karlılığı	0,013573383
Satışların karlılığı	0,019250541
Bürüt Kar Marjı	0,138603591
İş Hacmi Karlılığı	0,020348738
Öz Kaynakların Karlılığı	0,033964255

PARK ELEKTRİK	
NET DÖNEM KARI	-20.502.367
AKTİF TOPLAMI	507.445.139
NET SATIŞLAR	135.409.470
FAALİYET KARI	-38.708.877
ÖZ KAYNAKLAR	444.847.967
BÜRÜT SATIŞ KARI	1.128.292

HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG	
NET DÖNEM KARI	5.547.146
AKTİF TOPLAMI	308.267.839
NET SATIŞLAR	12.362.180
FAALİYET KARI	7.071.314
ÖZ KAYNAKLAR	44.807.343
BÜRÜT SATIŞ KARI	12.751.440

SASA POLYESTER	
NET DÖNEM KARI	137.048
AKTİF TOPLAMI	1.032.187
NET SATIŞLAR	1.182.909
FAALİYET KARI	187.258
ÖZ KAYNAKLAR	528.115
BÜRÜT SATIŞ KARI	196.572

Aktifin Karlılığı	-0,04040312
Satışların karlılığı	-0,151410141
Bürüt Kar Marjı	0,008332445
İş Hacmi Karlılığı	-0,285865361
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,046088481

Aktifin Karlılığı	0,017994566
Satışların karlılığı	0,448719077
Bürüt Kar Marjı	1,031487974
İş Hacmi Karlılığı	0,572011894
Öz Kaynakların Karlılığı	0,123799932

Aktifin Karlılığı	0,132774391
Satışların karlılığı	0,115856757
Bürüt Kar Marjı	0,166176773
İş Hacmi Karlılığı	0,158302963
Öz Kaynakların Karlılığı	0,259504085

TEKFEN	
NET DÖNEM KARI	330.323
AKTİF TOPLAMI	6.668.809
NET SATIŞLAR	4.737.397
FAALİYET KARI	313.293
ÖZ KAYNAKLAR	2.379.457
BÜRÜT SATIŞ KARI	653.545

Aktifin Karlılığı	0,049532533
Satışların karlılığı	0,069726687
Bürüt Kar Marjı	0,137954451
İş Hacmi Karlılığı	0,066131886
Öz Kaynakların Karlılığı	0,138822849

VESTEL ELEKTRONİK	
NET DÖNEM KARI	184.762
AKTİF TOPLAMI	9.651.215
NET SATIŞLAR	9.540.494
FAALİYET KARI	363.832
ÖZ KAYNAKLAR	1.839.125
BÜRÜT SATIŞ KARI	2.114.473

Aktifin Karlılığı	0,019143911
Satışların karlılığı	0,019366083
Bürüt Kar Marjı	0,221631396
İş Hacmi Karlılığı	0,038135551
Öz Kaynakların Karlılığı	0,100461904

TÜMOSAN	
NET DÖNEM KARI	40.030.428
AKTİF TOPLAMI	436.889.208
NET SATIŞLAR	500.190.654
FAALİYET KARI	52.546.337
ÖZ KAYNAKLAR	303.047.479
BÜRÜT SATIŞ KARI	123.290.279

Aktifin Karlılığı	0,09162604
Satışların karlılığı	0,08003034
Bürüt Kar Marjı	0,246486571
İş Hacmi Karlılığı	0,105052617
Öz Kaynakların Karlılığı	0,132092925

YATAŞ	
NET DÖNEM KARI	17.478.514
AKTİF TOPLAMI	348.602.809
NET SATIŞLAR	502.323.499
FAALİYET KARI	43.166.286
ÖZ KAYNAKLAR	107.012.966
BÜRÜT SATIŞ KARI	200.428.639

Aktifin Karlılığı	0,050138764
Satışların karlılığı	0,034795334
Bürüt Kar Marjı	0,399003111
İş Hacmi Karlılığı	0,08593324
Öz Kaynakların Karlılığı	0,163330806

TOFAŞ	
NET DÖNEM KARI	970.228
AKTİF TOPLAMI	11.829.708
NET SATIŞLAR	14.235.951
FAALİYET KARI	800.892
ÖZ KAYNAKLAR	2.957.451
BÜRÜT SATIŞ KARI	1.447.741

Aktifin Karlılığı	0,082016226
Satışların karlılığı	0,068153367
Bürüt Kar Marjı	0,101696121
İş Hacmi Karlılığı	0,056258412
Öz Kaynakların Karlılığı	0,32806224

ZORLU ENERJİ	
NET DÖNEM KARI	-4.503
AKTİF TOPLAMI	6.841.244
NET SATIŞLAR	1.194.613
FAALİYET KARI	227.307
ÖZ KAYNAKLAR	464.737
BÜRÜT SATIŞ KARI	268.620

Aktifin Karlılığı	-0,000658214
Satışların karlılığı	-0,003769422
Bürüt Kar Marjı	0,224859431
İş Hacmi Karlılığı	0,190276684
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,009689351

AKBANK	
NET DÖNEM KARI	4.528.712
AKTİF TOPLAMI	271.016.470
NET SATIŞLAR	18.018.311
FAALİYET KARI	12.193.411
ÖZ KAYNAKLAR	30.654.582
BÜRÜT SATIŞ KARI	6.202.310

Aktifin Karlılığı	0,016710099
Satışların karlılığı	0,251339429
Bürüt Kar Marjı	0,344222608
İş Hacmi Karlılığı	0,676723307
Öz Kaynakların Karlılığı	0,147733608

BİRİSA	
NET DÖNEM KARI	80.112.628
AKTİF TOPLAMI	2.836.268.145
NET SATIŞLAR	1.766.472.991
FAALİYET KARI	218.925.763
ÖZ KAYNAKLAR	570.186.060
BÜRÜT SATIŞ KARI	518.560.665

Aktifin Karlılığı	0,028245788
Satışların karlılığı	0,045351742

BEŞİKTAŞ AŞ	
NET DÖNEM KARI	VERİ YOK
AKTİF TOPLAMI	VERİ YOK
NET SATIŞLAR	VERİ YOK
FAALİYET KARI	VERİ YOK
ÖZ KAYNAKLAR	VERİ YOK
BÜRÜT SATIŞ KARI	VERİ YOK

Aktifin Karlılığı	VERİ YOK
Satışların karlılığı	VERİ YOK
Bürüt Kar Marjı	VERİ YOK
İş Hacmi Karlılığı	VERİ YOK
Öz Kaynakların Karlılığı	VERİ YOK

COLA	
NET DÖNEM KARI	22.391.000
AKTİF TOPLAMI	10.455.946
NET SATIŞLAR	7.050.245
FAALİYET KARI	560.596
ÖZ KAYNAKLAR	4.996.947
BÜRÜT SATIŞ KARI	2.392.480

Aktifin Karlılığı	2,141460945
Satışların karlılığı	3,175918

FENERBAHÇE AŞ	
NET DÖNEM KARI	VERİ YOK
AKTİF TOPLAMI	VERİ YOK
NET SATIŞLAR	VERİ YOK
FAALİYET KARI	VERİ YOK
ÖZ KAYNAKLAR	VERİ YOK
BÜRÜT SATIŞ KARI	VERİ YOK

Aktifin Karlılığı	VERİ YOK
Satışların karlılığı	VERİ YOK
Bürüt Kar Marjı	VERİ YOK
İş Hacmi Karlılığı	VERİ YOK
Öz Kaynakların Karlılığı	VERİ YOK

CEMTAŞ	
NET DÖNEM KARI	28.698.151
AKTİF TOPLAMI	292.650.087
NET SATIŞLAR	296.686.624
FAALİYET KARI	33.179.805
ÖZ KAYNAKLAR	208.499.731
BÜRÜT SATIŞ KARI	55.872.241

Aktifin Karlılığı	0,098063019
Satışların karlılığı	0,096728833

Bürüt Kar Marjı	0,293557087
İş Hacmi Karlılığı	0,12393383
Öz Kaynakların Karlılığı	0,140502607

EMLAK KONUT GYO	
NET DÖNEM KARI	1.761.276
AKTİF TOPLAMI	18.702.367
NET SATIŞLAR	3.455.892
FAALİYET KARI	1.907.514
ÖZ KAYNAKLAR	10.730.193
BÜRÜT SATIŞ KARI	1.836.214

Aktifin Karlılığı	0,094173962
Satışların karlılığı	0,509644399
Bürüt Kar Marjı	0,531328525
İş Hacmi Karlılığı	0,551959957
Öz Kaynakların Karlılığı	0,164142062

HALK GYO	
NET DÖNEM KARI	107.667.056
AKTİF TOPLAMI	1.854.839.975
NET SATIŞLAR	79.567.962
FAALİYET KARI	109.107.553
ÖZ KAYNAKLAR	1.630.195.744
BÜRÜT SATIŞ KARI	65.345.349

Bürüt Kar Marjı	0,339347072
İş Hacmi Karlılığı	0,0795144
Öz Kaynakların Karlılığı	4,48093606

ERBOSAN	
NET DÖNEM KARI	36.360.835
AKTİF TOPLAMI	274.177.381
NET SATIŞLAR	275.565.445
FAALİYET KARI	32.930.161
ÖZ KAYNAKLAR	188.889.848
BÜRÜT SATIŞ KARI	45.120.255

Aktifin Karlılığı	0,132617924
Satışların karlılığı	0,131949908
Bürüt Kar Marjı	0,163736985
İş Hacmi Karlılığı	0,119500328
Öz Kaynakların Karlılığı	0,192497561

İHLAS YAY HOLDİNG	
NET DÖNEM KARI	-12.512.726
AKTİF TOPLAMI	367.992.167
NET SATIŞLAR	153.858.479
FAALİYET KARI	-8.640.321
ÖZ KAYNAKLAR	246.455.054
BÜRÜT SATIŞ KARI	14.991.728

Bürüt Kar Marjı	0,188320728
İş Hacmi Karlılığı	0,111834516
Öz Kaynakların Karlılığı	0,13764119

EREĞLİ DEMİR ÇELİK	
NET DÖNEM KARI	1.571.702
AKTİF TOPLAMI	23.651.277
NET SATIŞLAR	11.636.504
FAALİYET KARI	2.102.671
ÖZ KAYNAKLAR	15.660.033
BÜRÜT SATIŞ KARI	2.470.179

Aktifin Karlılığı	0,066453156
Satışların karlılığı	0,135066511
Bürüt Kar Marjı	0,212278447
İş Hacmi Karlılığı	0,180696109
Öz Kaynakların Karlılığı	0,100363901

İŞ GAYRİMENKUL GYO	
NET DÖNEM KARI	420.511.402
AKTİF TOPLAMI	4.887.020.194
NET SATIŞLAR	404.532.858
FAALİYET KARI	494.457.447
ÖZ KAYNAKLAR	3.161.345.656
BÜRÜT SATIŞ KARI	194.804.065

Aktifin Karlılığı	0,058046547
Satışların karlılığı	1,35314583
Bürüt Kar Marjı	0,821252013
İş Hacmi Karlılığı	1,371249813
Öz Kaynakların Karlılığı	0,066045477

Aktifin Karlılığı	-0,034002697
Satışların karlılığı	-0,081326204
Bürüt Kar Marjı	0,097438426
İş Hacmi Karlılığı	-0,056157588
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,050770823

Aktifin Karlılığı	0,086046586
Satışların karlılığı	1,039498754
Bürüt Kar Marjı	0,481553133
İş Hacmi Karlılığı	1,222292423
Öz Kaynakların Karlılığı	0,133016585

LOGO YAZILIM	
NET DÖNEM KARI	46.940.152
AKTİF TOPLAMI	327.536.990
NET SATIŞLAR	190.374.106
FAALİYET KARI	51.070.069
ÖZ KAYNAKLAR	164.157.865
BÜRÜT SATIŞ KARI	185.617.748
Aktifin Karlılığı	0,143312522
Satışların karlılığı	0,246567944
Bürüt Kar Marjı	0,97501573
İş Hacmi Karlılığı	0,268261635
Öz Kaynakların Karlılığı	0,285945191

POLİSAN	
NET DÖNEM KARI	474.527.211
AKTİF TOPLAMI	1.707.001.193
NET SATIŞLAR	470.331.288
FAALİYET KARI	48.190.770
ÖZ KAYNAKLAR	1.312.708.947
BÜRÜT SATIŞ KARI	87.013.841
Aktifin Karlılığı	0,277988799
Satışların karlılığı	1,008921207
Bürüt Kar Marjı	0,185005427
İş Hacmi Karlılığı	0,102461331
Öz Kaynakların Karlılığı	0,361486994

KOÇ HOLDİNG	
NET DÖNEM KARI	5.276.386
AKTİF TOPLAMI	88.071.112
NET SATIŞLAR	70.432.243
FAALİYET KARI	6.948.742
ÖZ KAYNAKLAR	36.865.898
BÜRÜT SATIŞ KARI	12.228.938
Aktifin Karlılığı	0,059910519
Satışların karlılığı	0,074914354
Bürüt Kar Marjı	0,173626985
İş Hacmi Karlılığı	0,098658536
Öz Kaynakların Karlılığı	0,143123762

NET TURİZM	
NET DÖNEM KARI	2.843.716
AKTİF TOPLAMI	1.773.647.181
NET SATIŞLAR	70.562.083
FAALİYET KARI	-16.902.551

NUROL GYO	
NET DÖNEM KARI	151.070.362
AKTİF TOPLAMI	1.860.936.724
NET SATIŞLAR	466.924.584
FAALİYET KARI	266.684.116

ODAŞ ELEKTRİK	
NET DÖNEM KARI	-10.722.339
AKTİF TOPLAMI	951.536.711
NET SATIŞLAR	517.421.052
FAALİYET KARI	50.498.029

ÖZ KAYNAKLAR	1.450.643.025
BÜRÜT SATIŞ KARI	11.361.347

Aktifin Karlılığı	0,001603315
Satışların karlılığı	0,040300908
Bürüt Kar Marjı	0,161012069
İş Hacmi Karlılığı	-0,239541554
Öz Kaynakların Karlılığı	0,001960314

SELÇUK ECZA	
NET DÖNEM KARI	243.617.158
AKTİF TOPLAMI	4.410.022.816
NET SATIŞLAR	8.643.408.122
FAALİYET KARI	296.528.527
ÖZ KAYNAKLAR	1.904.946.637
BÜRÜT SATIŞ KARI	661.957.235
Aktifin Karlılığı	0,0552417
Satışların karlılığı	0,028185312
Bürüt Kar Marjı	0,076585211
İş Hacmi Karlılığı	0,034306899
Öz Kaynakların Karlılığı	0,127886605

TORUNLAR GYO	
NET DÖNEM KARI	1.172.384
AKTİF TOPLAMI	10.377.680
NET SATIŞLAR	665.677

ÖZ KAYNAKLAR	206.410.601
BÜRÜT SATIŞ KARI	135.100.455

Aktifin Karlılığı	0,081179741
Satışların karlılığı	0,323543388
Bürüt Kar Marjı	0,289341062
İş Hacmi Karlılığı	0,5711503
Öz Kaynakların Karlılığı	0,731892457

TÜRKİYE ŞİŞE CAM A.Ş	
NET DÖNEM KARI	1.040.028.635
AKTİF TOPLAMI	19.152.495.948
NET SATIŞLAR	8.421.668.181
FAALİYET KARI	1.098.398.292
ÖZ KAYNAKLAR	11.329.622.932
BÜRÜT SATIŞ KARI	2.530.114.848
Aktifin Karlılığı	0,054302512
Satışların karlılığı	0,123494373
Bürüt Kar Marjı	0,300429178
İş Hacmi Karlılığı	0,130425264
Öz Kaynakların Karlılığı	0,091797286

TRAKYA CAM SANAYİ AŞ	
NET DÖNEM KARI	575.088.820
AKTİF TOPLAMI	6.879.394.683
NET SATIŞLAR	3.016.237.618

ÖZ KAYNAKLAR	157.857.510
BÜRÜT SATIŞ KARI	66.261.204

Aktifin Karlılığı	-0,011268445
Satışların karlılığı	-0,020722657
Bürüt Kar Marjı	0,12806051
İş Hacmi Karlılığı	0,097595621
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,067924161

SODA SANAYİİ AŞ	
NET DÖNEM KARI	576.624.415
AKTİF TOPLAMI	3.316.879.770
NET SATIŞLAR	1.982.947.494
FAALİYET KARI	445.410.589
ÖZ KAYNAKLAR	2.602.714.927
BÜRÜT SATIŞ KARI	588.374.394
Aktifin Karlılığı	0,173845438
Satışların karlılığı	0,29079157
Bürüt Kar Marjı	0,296717082
İş Hacmi Karlılığı	0,224620465
Öz Kaynakların Karlılığı	0,221547281

TÜRK TELEKOM	
NET DÖNEM KARI	-724.340
AKTİF TOPLAMI	26.874.451
NET SATIŞLAR	16.108.594

FAALİYET KARI	1.652.884
ÖZ KAYNAKLAR	5.973.549
BÜRÜT SATIŞ KARI	392.260

Aktifin Karlılığı	0,112971685
Satışların karlılığı	1,761190487
Bürüt Kar Marjı	0,589264764
İş Hacmi Karlılığı	2,483012031
Öz Kaynakların Karlılığı	0,196262557

FAALİYET KARI	303.090.076
ÖZ KAYNAKLAR	3.586.721.252
BÜRÜT SATIŞ KARI	887.537.674

Aktifin Karlılığı	0,083595846
Satışların karlılığı	0,190664295
Bürüt Kar Marjı	0,294253234
İş Hacmi Karlılığı	0,10048614
Öz Kaynakların Karlılığı	0,160338309

FAALİYET KARI	2.139.984
ÖZ KAYNAKLAR	3.386.621
BÜRÜT SATIŞ KARI	7.130.463

Aktifin Karlılığı	-0,026952737
Satışların karlılığı	-0,04496606
Bürüt Kar Marjı	0,442649619
İş Hacmi Karlılığı	0,132847348
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,213882805

YAPI KREDİ BANKASI	
NET DÖNEM KARI	2.932.795
AKTİF TOPLAMI	252.819.538
NET SATIŞLAR	599.688
FAALİYET KARI	3.168.213
ÖZ KAYNAKLAR	26.118.547
BÜRÜT SATIŞ KARI	187.323

Aktifin Karlılığı	0,011600349
Satışların karlılığı	4,890534745
Bürüt Kar Marjı	0,312367431
İş Hacmi Karlılığı	5,283102213
Öz Kaynakların Karlılığı	0,112287831

VAKIF BANK	
NET DÖNEM KARI	2.792.446
AKTİF TOPLAMI	220.671.000
NET SATIŞLAR	16.964.189
FAALİYET KARI	3.479.513
ÖZ KAYNAKLAR	19.607.472
BÜRÜT SATIŞ KARI	505.038

Aktifin Karlılığı	0,012654341
Satışların karlılığı	0,164608282
Bürüt Kar Marjı	0,029770831
İş Hacmi Karlılığı	0,205109304
Öz Kaynakların Karlılığı	0,142417442

TÜRKİYE KALKINMA BANKASI	
NET DÖNEM KARI	435.913
AKTİF TOPLAMI	24.875.486
NET SATIŞLAR	1.409.679
FAALİYET KARI	754.178
ÖZ KAYNAKLAR	3.143.053
BÜRÜT SATIŞ KARI	443.431

Aktifin Karlılığı	0,017523798
Satışların karlılığı	0,309228555
Bürüt Kar Marjı	0,314561684
İş Hacmi Karlılığı	0,534999812
Öz Kaynakların Karlılığı	0,138690948

GALATASARAY AŞ	
NET DÖNEM KARI	VERİ YOK
AKTİF TOPLAMI	VERİ YOK
NET SATIŞLAR	VERİ YOK
FAALİYET KARI	VERİ YOK
ÖZ KAYNAKLAR	VERİ YOK
BÜRÜT SATIŞ KARI	VERİ YOK

Aktifin Karlılığı	VERİ YOK
Satışların karlılığı	VERİ YOK
Bürüt Kar Marjı	VERİ YOK
İş Hacmi Karlılığı	VERİ YOK
Öz Kaynakların Karlılığı	VERİ YOK

TRABZONSPOR AŞ	
NET DÖNEM KARI	VERİ YOK
AKTİF TOPLAMI	VERİ YOK
NET SATIŞLAR	VERİ YOK
FAALİYET KARI	VERİ YOK
ÖZ KAYNAKLAR	VERİ YOK
BÜRÜT SATIŞ KARI	VERİ YOK

Aktifin Karlılığı	VERİ YOK
Satışların karlılığı	VERİ YOK
Bürüt Kar Marjı	VERİ YOK
İş Hacmi Karlılığı	VERİ YOK
Öz Kaynakların Karlılığı	VERİ YOK

ÇELEBİ	
NET DÖNEM KARI	27.539.725
AKTİF TOPLAMI	689.822.528
NET SATIŞLAR	709.524.691
FAALİYET KARI	58.925.319
ÖZ KAYNAKLAR	101.696.764
BÜRÜT SATIŞ KARI	166.409.227

Aktifin Karlılığı	0,039922913
Satışların karlılığı	0,038814329
Bürüt Kar Marjı	0,234536203
İş Hacmi Karlılığı	0,083049004
Öz Kaynakların Karlılığı	0,270802373

FORD OTOMOTİV	
NET DÖNEM KARI	955.307.659
AKTİF TOPLAMI	9.286.152.113
NET SATIŞLAR	18.289.107.267
FAALİYET KARI	1.111.023.835
ÖZ KAYNAKLAR	3.163.619.311
BÜRÜT SATIŞ KARI	2.086.062.013

Aktifin Karlılığı	0,102874436
Satışların karlılığı	0,052233695

CARFURSA	
NET DÖNEM KARI	-432.167.297
AKTİF TOPLAMI	1.039.890.473
NET SATIŞLAR	4.492.266.037
FAALİYET KARI	-446.230.915
ÖZ KAYNAKLAR	374.512.367
BÜRÜT SATIŞ KARI	1.004.769.274

Aktifin Karlılığı	-0,415589245
Satışların karlılığı	-0,096202516
Bürüt Kar Marjı	0,223666467
İş Hacmi Karlılığı	-0,099333145
Öz Kaynakların Karlılığı	-1,153946665

GLOBAL YATIRIM	
NET DÖNEM KARI	-136.005.997
AKTİF TOPLAMI	3.874.544.147
NET SATIŞLAR	599.453.940
FAALİYET KARI	21.993.124
ÖZ KAYNAKLAR	908.312.672
BÜRÜT SATIŞ KARI	220.072.593

Aktifin Karlılığı	-0,035102451
Satışların karlılığı	-0,226883148

DEVA HOLD	
NET DÖNEM KARI	60.331.101
AKTİF TOPLAMI	1.017.527.019
NET SATIŞLAR	688.456.364
FAALİYET KARI	122.036.833
ÖZ KAYNAKLAR	512.847.513
BÜRÜT SATIŞ KARI	276.957.117

Aktifin Karlılığı	0,059291891
Satışların karlılığı	0,087632425
Bürüt Kar Marjı	0,402287104
İş Hacmi Karlılığı	0,177261537
Öz Kaynakların Karlılığı	0,117639453

GÖLTAŞ	
NET DÖNEM KARI	5.467.074
AKTİF TOPLAMI	708.435.512
NET SATIŞLAR	323.231.421
FAALİYET KARI	47.802.859
ÖZ KAYNAKLAR	302.491.883
BÜRÜT SATIŞ KARI	87.954.679

Aktifin Karlılığı	0,007717109
Satışların karlılığı	0,016913807

Bürüt Kar Marjı	0,114060352
İş Hacmi Karlılığı	0,060747844
Öz Kaynakların Karlılığı	0,301966692

İZMİR DEMİR ÇELİK SAN	
NET DÖNEM KARI	-82.392.280
AKTİF TOPLAMI	2.992.871.184
NET SATIŞLAR	2.260.207.628
FAALİYET KARI	93.328.086
ÖZ KAYNAKLAR	676.182.289
BÜRÜT SATIŞ KARI	246.987.394

Aktifin Karlılığı	-0,027529511
Satışların karlılığı	-0,036453412
Bürüt Kar Marjı	0,109276418
İş Hacmi Karlılığı	0,04129182
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,121849213

ALBARAKA TÜRK	
NET DÖNEM KARI	219.607
AKTİF TOPLAMI	32.799.853
NET SATIŞLAR	2.216.811
FAALİYET KARI	1.372.629
ÖZ KAYNAKLAR	2.273.171
BÜRÜT SATIŞ KARI	263.919

Bürüt Kar Marjı	0,367121773
İş Hacmi Karlılığı	0,036688597
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,149734779

KARSAN OTO	
NET DÖNEM KARI	-96.454.423
AKTİF TOPLAMI	1.603.313.027
NET SATIŞLAR	769.740.613
FAALİYET KARI	-27.648.233
ÖZ KAYNAKLAR	320.281.434
BÜRÜT SATIŞ KARI	57.956.793

Aktifin Karlılığı	-0,060159446
Satışların karlılığı	-0,125307696
Bürüt Kar Marjı	0,075293926
İş Hacmi Karlılığı	-0,035918896
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,301155212

VESTEL BEYAZ EŞYA	
NET DÖNEM KARI	325.005
AKTİF TOPLAMI	2.287.503
NET SATIŞLAR	3.037.017
FAALİYET KARI	386.765
ÖZ KAYNAKLAR	919.931
BÜRÜT SATIŞ KARI	490.313

Bürüt Kar Marjı	0,272110548
İş Hacmi Karlılığı	0,147890508
Öz Kaynakların Karlılığı	0,018073457

KARTONSAN	
NET DÖNEM KARI	2.914.248
AKTİF TOPLAMI	351.314.360
NET SATIŞLAR	320.454.576
FAALİYET KARI	11.692.260
ÖZ KAYNAKLAR	283.849.975
BÜRÜT SATIŞ KARI	36.537.411

Aktifin Karlılığı	0,008295272
Satışların karlılığı	0,009094106
Bürüt Kar Marjı	0,114017442
İş Hacmi Karlılığı	0,036486482
Öz Kaynakların Karlılığı	0,01026686

THY	
NET DÖNEM KARI	-47.000.000
AKTİF TOPLAMI	65.074.000
NET SATIŞLAR	29.468.000
FAALİYET KARI	-865.000.000
ÖZ KAYNAKLAR	17.899.000
BÜRÜT SATIŞ KARI	3.417.000

Aktifin Karlılığı	0,006695365
Satışların karlılığı	0,099064377
Bürüt Kar Marjı	0,119053451
İş Hacmi Karlılığı	0,619190811
Öz Kaynakların Karlılığı	0,096608218

Aktifin Karlılığı	0,142078502
Satışların karlılığı	0,107014547
Bürüt Kar Marjı	0,16144559
İş Hacmi Karlılığı	0,127350291
Öz Kaynakların Karlılığı	0,353292801

Aktifin Karlılığı	-0,000722255
Satışların karlılığı	-0,00159495
Bürüt Kar Marjı	0,115956292
İş Hacmi Karlılığı	-0,029353875
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,002625845

OTOKAR	
NET DÖNEM KARI	69.725.866
AKTİF TOPLAMI	1.784.267.642
NET SATIŞLAR	1.634.514.698
FAALİYET KARI	164.643.434
ÖZ KAYNAKLAR	242.958.092
BÜRÜT SATIŞ KARI	409.845.277

PETKİM KİMYA	
NET DÖNEM KARI	731.687.346
AKTİF TOPLAMI	6.268.527.788
NET SATIŞLAR	4.532.590.622
FAALİYET KARI	728.734.603
ÖZ KAYNAKLAR	3.069.440.026
BÜRÜT SATIŞ KARI	957.818.825

PEGASUS	
NET DÖNEM KARI	-136.182.998
AKTİF TOPLAMI	5.618.017.995
NET SATIŞLAR	3.707.471.135
FAALİYET KARI	-105.954.803
ÖZ KAYNAKLAR	1.569.321.345
BÜRÜT SATIŞ KARI	196.169.332

Aktifin Karlılığı	0,039078143
Satışların karlılığı	0,042658452
Bürüt Kar Marjı	0,25074432
İş Hacmi Karlılığı	0,100729247
Öz Kaynakların Karlılığı	0,286987214

Aktifin Karlılığı	0,116723953
Satışların karlılığı	0,161428068
Bürüt Kar Marjı	0,211318185
İş Hacmi Karlılığı	0,160776621
Öz Kaynakların Karlılığı	0,238378121

Aktifin Karlılığı	-0,024240399
Satışların karlılığı	-0,036732045
Bürüt Kar Marjı	0,052911897
İş Hacmi Karlılığı	-0,028578726
Öz Kaynakların Karlılığı	-0,086778274

TAT GIDA AŞ	
NET DÖNEM KARI	64.700.560
AKTİF TOPLAMI	691.466.792
NET SATIŞLAR	981.120.246
FAALİYET KARI	70.202.906

TAV	
NET DÖNEM KARI	399.379
AKTİF TOPLAMI	11.505.470
NET SATIŞLAR	3.450.223
FAALİYET KARI	1.126.165

TÜRKCELL	
NET DÖNEM KARI	1.563.451
AKTİF TOPLAMI	31.600.158
NET SATIŞLAR	14.100.863
FAALİYET KARI	3.450.746

ÖZ KAYNAKLAR	460.960.367
BÜRÜT SATIŞ KARI	230.329.574

Aktifin Karlılığı	0,093570018
Satışların karlılığı	0,065945597
Bürüt Kar Marjı	0,234761819
İş Hacmi Karlılığı	0,071553825
Öz Kaynakların Karlılığı	0,140360353

TÜRK TRAKTÖR	
NET DÖNEM KARI	369.796.289
AKTİF TOPLAMI	2.302.191.070
NET SATIŞLAR	3.443.477.897
FAALİYET KARI	503.018.774
ÖZ KAYNAKLAR	699.860.813
BÜRÜT SATIŞ KARI	742.087.942

Aktifin Karlılığı	0,160627975
Satışların karlılığı	0,107390348
Bürüt Kar Marjı	0,215505359
İş Hacmi Karlılığı	0,1460787
Öz Kaynakların Karlılığı	0,528385476

ÖZ KAYNAKLAR	2.994.224
BÜRÜT SATIŞ KARI	1.378.080

Aktifin Karlılığı	0,034712098
Satışların karlılığı	0,115754547
Bürüt Kar Marjı	0,399417661
İş Hacmi Karlılığı	0,32640354
Öz Kaynakların Karlılığı	0,13338314

TÜPRAŞ RAFİNERİ AŞ	
NET DÖNEM KARI	1.812.790
AKTİF TOPLAMI	31.218.180
NET SATIŞLAR	34.854.851
FAALİYET KARI	2.357.289
ÖZ KAYNAKLAR	8.167.033
BÜRÜT SATIŞ KARI	3.649.227

Aktifin Karlılığı	0,058068408
Satışların karlılığı	0,05200969
Bürüt Kar Marjı	0,104697822
İş Hacmi Karlılığı	0,06763159
Öz Kaynakların Karlılığı	0,221964329

ÖZ KAYNAKLAR	16.068.397
BÜRÜT SATIŞ KARI	5.066.528

Aktifin Karlılığı	0,04947605
Satışların karlılığı	0,110876263
Bürüt Kar Marjı	0,359306235
İş Hacmi Karlılığı	0,244718781
Öz Kaynakların Karlılığı	0,097299749

ÜLKER	
NET DÖNEM KARI	242.004.730
AKTİF TOPLAMI	5.526.188.949
NET SATIŞLAR	3.921.686.855
FAALİYET KARI	464.764.367
ÖZ KAYNAKLAR	1.854.596.478
BÜRÜT SATIŞ KARI	921.953.888

Aktifin Karlılığı	0,043792337
Satışların karlılığı	0,061709346
Bürüt Kar Marjı	0,235091154
İş Hacmi Karlılığı	0,118511341
Öz Kaynakların Karlılığı	0,130489156

TÜRKİYE İŞ BANKASI	
NET DÖNEM KARI	5.682.858
AKTİF TOPLAMI	373.820.264
NET SATIŞLAR	25.061.299
FAALİYET KARI	21.185.227
ÖZ KAYNAKLAR	41.726.862
BÜRÜT SATIŞ KARI	4.998.956

Aktifin Karlılığı	0,015202113
Satışların karlılığı	0,226758318
Bürüt Kar Marjı	0,19946915
İş Hacmi Karlılığı	0,845336349
Öz Kaynakların Karlılığı	0,136191837

TÜRKİYE HALK BANKASI	
NET DÖNEM KARI	2.539.456
AKTİF TOPLAMI	237.726.267
NET SATIŞLAR	17.363.213
FAALİYET KARI	10.635.500
ÖZ KAYNAKLAR	21.369.520
BÜRÜT SATIŞ KARI	2.533.607

Aktifin Karlılığı	0,010682269
Satışların karlılığı	0,146254959
Bürüt Kar Marjı	0,145918097
İş Hacmi Karlılığı	0,612530642
Öz Kaynakların Karlılığı	0,118835425

GARANTİ BANKASI	
NET DÖNEM KARI	5.070.549
AKTİF TOPLAMI	284.155.400
NET SATIŞLAR	16.783.444
FAALİYET KARI	14.828.568
ÖZ KAYNAKLAR	35.539.080
BÜRÜT SATIŞ KARI	9.926.423

Aktifin Karlılığı	0,017844282
Satışların karlılığı	0,302116121
Bürüt Kar Marjı	0,591441363
İş Hacmi Karlılığı	0,883523549
Öz Kaynakların Karlılığı	0,142675303

GOODYEAR	
NET DÖNEM KARI	45.964.989
AKTİF TOPLAMI	807.940.670
NET SATIŞLAR	1.349.977.316
FAALİYET KARI	95.227.079
ÖZ KAYNAKLAR	455.536.076
BÜRÜT SATIŞ KARI	229.393.334

Aktifin Karlılığı	0,05689154
Satışların karlılığı	0,034048712
Bürüt Kar Marjı	0,169923843
İş Hacmi Karlılığı	0,070539762
Öz Kaynakların Karlılığı	0,100903071

DOĞUŞ OTOMOTİV	
NET DÖNEM KARI	237.943
AKTİF TOPLAMI	4.851.854
NET SATIŞLAR	11.925.176
FAALİYET KARI	425.956
ÖZ KAYNAKLAR	1.118.713
BÜRÜT SATIŞ KARI	1.152.876

Aktifin Karlılığı	0,049041665
Satışların karlılığı	0,019952997
Bürüt Kar Marjı	0,096675806
İş Hacmi Karlılığı	0,035719054
Öz Kaynakların Karlılığı	0,212693515

Ek 11. Çalışılan Firmaların Performans Skoru Değerleri

1	ANADOLU EFES		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		0
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		0
	4) Firma net karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		1
		SONUÇ	2
	0-3 Düşük kar performansı	DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

2	AFYON ÇİMENTO		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma net karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

3		AKENERJİ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma net karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

4		AKSA AKRİLİK		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma net karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	6
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

5		AKSA ENERJİ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			0
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			0
	4) Firma net karlılık rasyoları değeri %5 üzeri demidir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	2
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

6		ALARKO HOLDİNG		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			0
	4) Firma net karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

7	ALARKO GAYRİMENKUL		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

8	ALKİM KİMYA		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

9		ANADOLU CAM		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

10		ARÇELİK		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

11	ASELSAN ELEKTRONİK		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

12	AYEN ENERJİ		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı	DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

13		AYGAZ AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma net karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

14		BAĞFAŞ GÜBRE		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

15		BANVİT AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			0
	4) Firma net karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

16		BİM MAĞZACILIK AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

17		BİZİM TOPTAN AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

18		BRİSA SABANCI AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

19	COCA-COLA İÇECEK A.Ş.		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı	ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

20	CEMTAŞ MAKİNA AŞ		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

21	ÇELEBİ HAVA SERVİSİ A.Ş.		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		1
		SONUÇ	6
	0-3 Düşük kar performansı	ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

22	CARFURSA AŞ		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		0
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		0
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	1
	0-3 Düşük kar performansı	DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

23		DEVA HOLDİNG A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

24		DOĞUŞ OTO A.Ş		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

25		DOĞAN HOLDİNG		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	4
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

26		ECZACIBAŞI AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

27		EGE TİCARET AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			0
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	6
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

28		EMLAK KONUT AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

29		EBOSAN TİCARET AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

30		EREĞLİ DEMİR ÇELİK		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

31		FORD OTO AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

32		GLOBAL YATIRIM AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

33		GÖLTAŞ ÇİMENTO AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

34		GOODYEAR LASTİKLERİ T.A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

35		GÖZDE YATIRIM AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

36		GSD HOLDİNG A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

37	GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı	DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

38	HALK GAYRİMENKUL		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		1
		SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

39	İHLAS YAYIN HOLDİNG A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		0
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		0
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		1
		SONUÇ	2
	0-3 Düşük kar performansı	DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

40	İŞ GYO AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

41		İZMİR DEMİR ÇELİK AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	4
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

42		KARSAN OTO AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			0
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	2
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

43	KARTON SANAYİ AŞ		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı	ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

44	KOÇ HOLDİNG A.Ş.		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

45		KONYA ÇİMENTO AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

46		KORDSA GLOBAL AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

47		KARDEMİR AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

48		LOGO YAZILIM AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

49		MİGROS TİCARET A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

50		NETAŞ AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

51		NUROL GYO AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

52		ODAŞ ELEKTRİK AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

53		OTOKAR AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

54		PETKİM AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

55		PEGASUS AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			0
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

56		POLİSAN HOLDİNG A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

57		PARK ELEKTRİK AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			0
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

58		H.Ö SABANCI HOLDİNG		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

59		SASA AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

60		SELÇÜKECZA AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

61		TÜRKİYE ŞİŞE CAM AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

62		SODA SANAYİİ A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

63	TAT GIDA SANAYİ A.Ş.		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		1
		SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

64	TAV A.Ş		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

65		TURKCELL AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

66		THY A.Ş		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			0
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

67		TEKFEN HOLDİNG A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

68		TÜMOSAN AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

69		TOFAŞ OTO AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

70		TORUNLAR GYO		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

71		TRAKYA CAM SANAYİİ A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

72		TÜRK TELEKOM AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	3
	0-3 Düşük kar performansı		DÜŞÜK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

73		TÜRK TRAKTÖR AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

74		TÜPRAŞ AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	6
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

75	ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		1
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

76	VESTEL BEYAZ AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		1
		SONUÇ	8
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

77		VESTEL ELEKTRONİK		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	6
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

78		YATAŞ AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	5
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

79		ZORLU ENERJİ AŞ		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			0
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			0
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			1
			SONUÇ	4
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

80		YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			0
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	6
	0-3 Düşük kar performansı		ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

81		TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

82		TÜRKİYE SİNAİ KALKINMA BANKASI A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

83	TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

84	TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.		
	iç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

85	TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı	YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

86	ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır		
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI		
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)		1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?		1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?		1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?		1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?		1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?		0
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?		0
		SONUÇ	6
	0-3 Düşük kar performansı	ORTA KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı		
	7-8 Yüksek kar performansı		

87		AKBANK T.A.Ş.		
	İç denetim komite sayısı 3 kişi ve üzeri ise 1 değil ise 0 değeri alır			
	FİNANSAL KARLILIK PERFORMANSI DEĞERLEME SORULARI			
	1) Firma 2015 ve 2016 faaliyet yılında üst üste iki yıl net kar elde etmiş midir ? (EVET İSE 1 / HAYIR İSE 0)			1
	2) Firma 2016 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	3) Firma 2015 yılında Faaliyet karı elde etmiş midir ?			1
	4) Firma karlılık rasyoları değeri %5 üzerinde midir ?			1
	5) Firma öz kaynak karlılığı pozitif midir ?			1
	6) Firma karlılığını ve satışlarını artırmak için faaliyet raporunda alınan tedbirlere yer vermiş midir ?			1
	7) Firmanın net karı sektör ortalamasının üzerinde midir ?			1
	8) Firmanın 2016 yılı finansman giderleri 2015 yılına oranla azalmış mıdır ?			0
			SONUÇ	7
	0-3 Düşük kar performansı		YÜKSEK KAR PERFORMANSI	
	4-6 Orta kar performansı			
	7-8 Yüksek kar performansı			

ÖZGEÇMİŞ

Lütfi Emirmahmutoğlu 1978 yılında Kahramanmaraş'ta doğdu. 2003 yılında Çağ Üniversitesi İngilizce İşletme bölümünden mezun oldu. 2005 Yılında askerlik görevini Malatya'da tamamladı. 2006 – 2017 Yılları arasında özel sektörde yönetim kurulu üyeliği yaptı. 2017 yılında ise Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi Bölümünde yüksek lisans eğitimini tamamlayarak “Ticari İşletmelerde İç denetim Sistemi ve Karlılık: Bist 100’de Yer Alan Firmalar Üzerinde Bir Uygulama” konusu ile iç denetim alanında uzmanlığını aldı. Evli ve iki çocuk babası olan Emirmahmutoğlu halen, muhasebe ve denetim alanında iş hayatına devam etmektedir.

VITAE

Lütfi Emirmahmutoğlu was born in Kahramanmaraş in 1978. He graduated from the Department of Business Administration, Faculty of Management at Çağ University in 2003. He was complete military obligation in Malatya in 2005. He has an board of member at private sector in 2006 and 2017. He holds his Master’s of Management degree on “İnternal Audit System And Profitability Of Business Firm: A Research On The Companies In Bist 100” in the Department of Business Administration at Gaziantep University Social Sciences in 2017. He is married and he has got two children. He is still working at audit and accounting department of private sector.