



**T.C.
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN
FAALİYET DENETİMİNİN ÖNEMİ: BİR ÖRNEK OLAY
ÇALIŞMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Murat GÖKŞEN**

**Tez Danışmanı
Doç. Dr. Kayahan TÜM**

Hatay-2018



**T.C.
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN
FAALİYET DENETİMİNİN ÖNEMİ: BİR ÖRNEK OLAY
ÇALIŞMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Murat GÖKŞEN**

**Tez Danışmanı
Doç. Dr. Kayahan TÜM**

Hatay-2018

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezde yer alan bilgilerin tamamının akademik kurallara ve etik ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Söz konusu kural ve ilkelerin gereği olarak tezde yararlandığım eserlerin tamamına uygun bir şekilde atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (.../.../2018)

İmzası

Murat GÖKŞEN

ÖNSÖZ

Birçok ülkede ekonominin temel yapı taşları olarak kabul edilen işletmelerin çoğu aile işletmesi niteliğindedir. Bu işletmelerde sürekliliğin sağlanması için kurumsal bir yapının oluşturulmasının büyük önem taşıdığı bilinmektedir. Bir işletmede kurumsal yönetim anlayışı geliştirilirken faaliyet denetimine de yer verilmesi gerekli görülmektedir. Nitekim faaliyet denetimi, şirket faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik açısından denetlenmesi, varlıkların korunması, mali verilerin doğru ve güvenilir bir şekilde hazırlanması ve faaliyetlerin ölçülebilir hale getirilerek işletme başarısının değerlendirilmesi amacıyla yürütülen bir işletme içi denetim faaliyetidir. Bu sayede şirketlerin güçlü ve zayıf yönlerinin tespit edilmesi, karşılaşılabileceği riskleri belirlemesi mümkün olabilmektedir.

Bu tez çalışmasında faaliyet denetiminin önemi ve kurumsal yönetim anlayışı içerisindeki rolü bir şirket uygulamasının incelenmesi suretiyle ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

İş dünyasındaki uygulamalar açısından güncel önemi olan kurumsal yönetim ve faaliyet denetimi konularını içeren bu çalışmanın her aşamasında, bilgi, deneyim ve görüşleri ile akademik desteklerini aldığım başta danışman hocam Sayın *Doç.Dr. Kayahan TÜM* ve Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ olmak üzere çalışmama katkı sağlayan tüm hocalarıma, tezimin alan çalışması olan örnek olay inceleme sürecinin gerçekleştirilmesine olanak sağlayan *Yeminli Mali Müşavir M.Fatih DİKİÇİ*'ye teşekkür ederim.

Hatay, Ağustos-2018

Murat GÖKŞEN

İŞLETMELERDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN FAALİYET DENETİMİNİN ÖNEMİ: BİR ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

Murat GÖKŞEN
İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2018
Danışman: Doç. Dr. Kayahan TÜM

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, işletmelerin kurumsallaşma sürecinde faaliyet denetimi açısından benimsemeleri gereken temel ilke ve uygulamaların neler olması gerektiğini ortaya koymaktır. Faaliyet denetimi, işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi için sahip olduğu kaynakları verimli bir şekilde kullanılmasının sağlanmasına ve kurumsal yönetim ilkelerinin doğru bir şekilde uygulanmasına yardımcı olan bir unsurdur.

Bu tez çalışmasında Hatay ilinde faaliyet gösteren bir üretim işletmesinin gerçek kurumsal ve mali verileri işletme karnesi uygulaması çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmada, kurumsal yönetim ilkeleri kriter olarak alındığında şirket faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin, gerçekleştirilen performans ölçümlerinden elde edilen verilerin, kurumsallaşma sürecine katkı sağlayacak nitelikte olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

ANAHTAR KELİMELER

Kurumsal Yönetim, Faaliyet Denetimi, İşletme Karnesi

IMPORTANCE OF OPERATIONAL AUDIT FOR CORPORATE GOVERNANCE IN BUSINESSES: A CASE STUDY

Murat GÖKŞEN

Department of Business Administration, Master Thesis, 2018

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Kayahan TÜM

ABSTRACT

The aim of this study is to demonstrate what basic principles and practices should be adopted for corporate governance process, from operational audit perspective, in enterprises. Operational audit aids enterprises to fulfill corporate governance principles correctly and to enable business resources to be used efficiently and effectively in order to achieve the objectives of the enterprises.

This thesis study including a case study of an enterprise operating in the province Hatay was conducted by evaluating actual corporate and financial data by using Balanced Scorecard approach. As a result of the study, we conclude that when the corporate governance principles are taken as the criteria, the efficiency and efficiency of the company activities and the data obtained from the realized performance measures may contribute to the corporate governance process.

KEY WORDS

Corporate Governance, Operational audit, Balanced Scorecard

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar LİSTESİ.....	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	viii
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM		3
KURUMSAL YÖNETİME GENEL BAKIŞ		3
1.1.Kurumsal Yönetim Kavramının Ortaya Çıkışı ve Tanımı		3
1.2.Kurumsal Yönetimin Önemini Artıran Etkenler.....		5
1.3.Kurumsal Yönetimin Amaçları.....		6
1.4.Kurumsal Yönetimin Sağlayacağı Faydalar		7
1.4.1.Yatırımcılar İçin Sağlayacağı Faydalar.....		7
1.4.2.Menfaat Sahipleri İçin Faydaları.....		8
1.4.3.Şirketler İçin Faydaları.....		8
1.4.4.Ülke Ekonomisi İçin Faydaları		9
1.5.Kurumsal Yönetim İlkeleri		10
1.5.1.Şeffaflık (Kamuoyunu Aydınlatma) İlkesi		11
1.5.2.Hesap Verebilirlik İlkesi		12
1.5.3.Sorumluluk İlkesi.....		12
1.5.4.Adillik ve Eşitlik İlkesi		13
1.6.Kurumsal Yönetim İle ilgili Yapılan Düzenlemeler		14
1.6.1.Uluslararası Alanda Yapılan Düzenlemeler.....		14
1.6.1.1. Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Tarafından Yapılan Düzenlemeler		16
1.6.1.2.Cadbury Raporu		18
1.6.2.Ulusal Alanda Yapılan Düzenlemeler.....		19
1.6.2.1.Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....		20

İKİNCİ BÖLÜM		23
FAALİYET DENETİMİNE GENEL BAKIŞ		23
2.1.Faaliyet Denetimi: Kavramsal Çerçeve		23

2.2.Faaliyet Denetiminin Amacı	24
2.3.Faaliyet Denetiminin Türleri.....	27
2.4.Faaliyet Denetiminin Uygulama Süreçleri.....	28
2.5.Faaliyet Denetimi ve Diğer Denetim Türleri	31
2.6.Faaliyet Denetiminde Performans Göstergeleri	32
2.7.Faaliyet Denetimi ve İç Denetim İlişkisi	34
2.8.1.Finansal Boyut	36
2.8.2.Müşteri Boyutu	36
2.8.3.İçsel Süreç Boyutu	37
2.8.4.Öğrenme ve Gelişme Boyutu.....	38

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 39

İŞLETMELERDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN FAALİYET DENETİMİNİN ÖNEMİ: BİR ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI 42

3.1.İncelemenin Amacı	39
3.2.Yöntem.....	39
3.4.Şirketin Kurumsal Özelliklerine Yönelik Veriler	41
3.5.Şirketinin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına İlişkin Veriler	44
3.6.Şirketin Performans Hedeflerine Yönelik Veriler.....	49
3.7.Şirketin Kurumsal ve Mali Verilerininin Gözden Geçirilmesine Yönelik Denetim Çalışması.....	50
3.8. Şirket Giderleri Hakkındaki Genel Değerlendirme ve Öneriler.....	64
3.8.1.Gider Kalemlerinin İncelenmesi	64
3.8.2. Şirketin Birim Maliyet Hesaplama Yaklaşımına Yönelik Değerlendirme ve Öneriler	66
3.8.3.Etkinlik-Verimlilik Performans Değerlendirmeleri	69

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM 71

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ 71

Kaynakça.....	75
---------------	----

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 : Kurumsal Yönetim Anlayışları ve Tarifleri.....	4
Tablo 2 : Farklı Ülkelerde Yayınlanan Kurumsal Yönetim Anlayışına Yönelik Düzenlemeler	15
Tablo 3 : Türkiyede Kurumsal Yönetimin Gelişimi	19
Tablo 4 : İlişkili Tarafların Talepleri	23
Tablo 5 : Denetim Faktörlerinin Cevap Aradıkları Sorular	26
Tablo 6 : Faaliyet Denetimi ile Finansal Tablolar Denetiminin Karşılaştırılması	32
Tablo 7 : Temel Performans Göstergeleri	33
Tablo 8 : Şirket İç Yönergesi	42
Tablo 9 : Politika ve prosedürler	43
Tablo 10 : Mamullerin Üretim ve Raf Ömrü Süreleri.....	43
Tablo 11: Hammadde(Salça) Verileri(3 Aylık)	44
Tablo 12 : Mamulün Temel Hammadde Dışında Kullandığı Katkı Maddeleri Verileri	45
Tablo 13 : Fabrikanın Üretim Ünitesinde Yer Alan Makine ve Teçhizata ilişkin Amortisman Giderleri (Yıllık ve Aylık)	46
Tablo 14 : Fabrikanın Üretim Ünitesinde Yer Alan Yardımcı Makine ve Teçhizata İlişkin Amortisman Giderleri(Yıllık ve Aylık)	47
Tablo 15 : Şirketin Genel Üretim Giderleri (Aylık).....	47
Tablo 16 : Şirket Tarafından Hesaplanan Maliyet Tablosu	48
Tablo 17 : Şirket Tarafından Tespit Edilen Fiyat ve Kar Oranları.....	48
Tablo 18 : Şirketin Genel Yönetim Giderleri (Aylık).....	48
Tablo 19 : Finansal Boyut(1.Boyut)-Planlanan	49
Tablo 20 : Müşteri Boyutu(2.Boyut) -Planlanan.....	49
Tablo 21: Şirket İçi İşlevler Boyutu (3.Boyut) -Planlanan	50
Tablo 22 : Öğrenme ve Gelişme boyutu(4.Boyut) -Planlanan.....	50
Tablo 23 : Şirket İçerisindeki İş Süreçleri ve Bunlara İlişkin Alt Süreçler.....	52
Tablo 24 : İç Kontrol Sorgu Formu-1	55
Tablo 25 : İç Kontrol Sorgu Formu-1 (devamı).....	56
Tablo 26 : İç Kontrol Sorgu Formu-2	58
Tablo 27 : Şirketin Birim Maliyet Hesaplamaları.....	64
Tablo 28 : Şirketin Birim Satış Fiyatı ve Kar Oranı	64
Tablo 29: Ürün Maliyet Hesaplamaları.....	65
Tablo 30: Ürün Maliyeti Hesaplama(İşletme Tarafından).....	66

Tablo 31: Ürün Maliyeti Hesaplama(İç denetçi Tarafından)	66
Tablo 32: Ürün Maliyet Hesaplamaları-1(Önerilen).....	67
Tablo 33: Ürün Maliyet Hesaplamaları-2 (Önerilen).....	67
Tablo 34: Ürün Maliyet Hesaplamaları-3 (Önerilen).....	67
Tablo 35: Finansal Boyut(1.Boyut)-Fiili Durum	69
Tablo 36: Müşteri Boyutu(2.Boyut) -Fiili Durum	69
Tablo 37: İç Süreçler Boyutu(3.Boyut) -Fiili Durum	70
Tablo 38: Öğrenme ve Gelişme Boyutu (4.Boyut) -Fiili Durum.....	70



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Kurumsal Yönetim Çerçevesi	9
Şekil 2: Kurumsal Yönetimin Makro-Ekonomik Etkileri	10
Şekil 3: Kurumsal Yönetim Sisteminin Temel ilkeleri.....	11
Şekil 4: Faaliyet Denetimi Süreçleri.....	29
Şekil 5: Etkinlik ile Verimlilik ve Tutumluluk Arasında Denge Sağlanması	33
Şekil 6: MFD Gıda Sanayi A.Ş.'nin Organizasyon Yapısı	42



SİMGELER VE KISALTMALAR

AŞ	: Anonim Şirket
AMEX	: American Stock Exchange
BSC	: Balanced Scorecard
CEO	: Chief Executive Officer
BİST	: Borsa İstanbul
LSE	: London Stock Exchange
NASDAQ	: National Association of Securities Dealers Automated Quotations
NYSE	: New York Stock Exchange
OECD	: Organisation for Economic Cooperation and Development
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TÜSİAD	: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
UIDS	: Uluslararası İç Denetim Standartları
UK	: United Kingdom

GİRİŞ

İçinde bulunduğumuz zaman diliminde ve mevcut ekonomik şartlar altında faaliyet gösteren işletmeler açısından, her geçen gün ayakta kalabilmek ve sahip olduğu varlıkları koruyabilmek giderek zorlaşmaktadır. Özellikle şirketlerin iş hacimlerinin ve personel sayılarının artması nedeniyle yöneticilerin görevlerini yapmaları zorlaşmaktadır. Bunun gibi birçok faktörün etkisi ile şirketlerin profesyonel bir anlayışla yönetilmesi, zorunlu hale gelmiştir. Profesyonel yöneticilerin görev aldığı organizasyonlarda, pazarlama, üretim, muhasebe, finansman, insan kaynakları gibi önemli fonksiyonlarının da çağdaş ve bilimsel bir şekilde yapılandırılması ve yürütülmesi ile şirketlerdeki sahiplik ve yönetim fonksiyonlarının birbirinden ayrılması gerekmektedir. İşte bu gibi etkenlerden dolayı işletmelerin kurumsal bir yapıya sahip olması önem taşımaktadır. Başarısız olan işletmeler incelendiğinde çoğunlukla büyüme, sürekliliği sağlama, varlıklarını koruma gibi alanlarda sorunlar yaşamakta oldukları görülmektedir. Bir işletmenin kurumsallaşması ile kişilere bağlı olmadan, bağımsız ve belirlenmiş standartları olan düzenlemelerin yapılması, her geçen gün değişen ve ağırlaşan ekonomik koşullar dikkatte alınarak bir organizasyon modelinin oluşturulması, işletmedeki faaliyet konusu ile ilgili olarak kendine özgü süreç ve işleyiş yönteminin uygulanması ile sağlanmış olacaktır.

Bu çalışmanın amacı, işletmelerin kurumsallaşması için benimsemeleri gereken temel ilke ve uygulamaların neler olması gerektiğini ortaya koymak ve işletmelerdeki varlıkların korunması, kontrolü ve faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin denetimi gibi konular üzerinde durmaktır. Bu çerçevede ticari hayatta faaliyet gösteren bir işletmenin faaliyetlerinin etkenlik ve verimliliklerinin; risk değerlendirme, maliyet kontrolü, finansal denetim, müşteri memnuniyeti, iş süreçlerinin geliştirilmesi, gelişme ve büyüme unsurları açısından performans ölçümünü kapsayan faaliyet denetimi uygulamalarının İşletmenin kurumsallaşma sürecine sağladığı bir takım katkıların bir şirket uygulaması çerçevesinde ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; Kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkışı ve tanımı, kurumsal yönetimin önemini artıran etkenler, kurumsal yönetimin amaçları ve kurumsal yönetimin sağlayacağı faydalar belirtildikten sonra kurumsal yönetim ilkeleri açıklanmış, kurumsal yönetim ile ilgili olarak yapılan uluslararası ve ulusal düzenlemelere değinilmiş ve kısaca kurumsal yönetim ile denetim arasındaki ilişki üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde; faaliyet denetiminin kavramsal çerçevesi, amacı ve faaliyet denetiminin diğer denetim türleri ile karşılaştırılması, faaliyet denetimlerinde kullanılan temel performans göstergeleri ve faaliyet denetim ile iç denetim arasındaki ilişki üzerinde kısaca durulmuştur. Daha sonra faaliyet denetimde yararlanılacak performans yönetim sistemi olan İşletme Karnesi açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde; şirket faaliyetlerin, etkinlik ve verimlilik açısından performans durumunun değerlendirildiği faaliyet denetimi uygulamalarının, işletmenin kurumsallaşma sürecindeki önemini tespit etmek için örnek bir olay incelemesine yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde; Kurumsal yönetimin işletmeler için önemini ortaya konulması amacıyla örnek olay çalışmasından elde edilen veriler ışığında genel değerlendirmelere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİME GENEL BAKIŞ

1.1.Kurumsal Yönetim Kavramının Ortaya Çıkışı ve Tanımı

Kurumsal yönetim kavramı hakkında, literatürde çok çeşitli yaklaşımların mevcudiyeti göze çarpmaktadır. Bu farklılığın sebebi ise kurumsal yönetimin sahip olduğu özelliklerinin bir veya bir kaçının ön plana çıkartılmasından kaynaklanmaktadır. Kurumsal yönetim, kavram olarak ilk defa 1990'lı yıllarda bahsedilmeye başlanmış, genel manada yönetim felsefesi biçiminde, özellikle ekonomi ve iş dünyasındaki çok hızlı bir şekilde gelişen finansal piyasaların ve ekonomik şartların etkisiyle kabul görmeye başlamıştır. Günümüzde ise şirketlerin bir nevi referans kriteri olan kurumsal yönetim sistemi, şirketlerin yanlış yönetilmelerini önlemek maksadıyla keşfedilmiş bir terimdir (Atamer, 2006: 9) Türkiye'de şirketlerin büyük çoğunluğu küçük ve orta ölçekli işletmedir. Küçük ve orta ölçekli işletmelerin toplam işletmeler içindeki oranı %98,8'dir. Bu işletmelerin %95'inin aile işletmesi statüsünde olduğu değerlendirildiğinde kurumsal yönetimin önemi ortaya çıkmaktadır (Kırım, 2001: 11). Önceki yıllarda uluslararası piyasalarda yaşanmış olan finansal krizlerin ve şirket iflaslarından sonra etkili bir kurumsal yönetim sisteminin ehemmiyeti artmış ve artık şirketlerin gösterdikleri performans kadar kurumsal yönetimin kalitesi de gözetilmeye başlanmıştır (SPK, 2003: 1).

Bu kavramla ilgili olarak literatür incelendiğinde, kurumsal yönetim kavramını farklı açılardan ele alan bazı tanımlamalara rastlanılabilmektedir. Sınırlı anlamda kurumsal yönetim; bir şirket içerisinde yönetim kademesindekiler ile şirket hissedarları ve doğrudan veya dolaylı olarak ilgili tüm menfaat sahipleri (paydaşları) arasındaki münasebetleri organize eden bir takım ilkeler topluluğudur (Aktan, 2006: 2). Kapsamlı manada kurumsal yönetim ise yönetim kurulu, hisse sahipleri ile şirketin tepe noktasındaki yöneticileri arasındaki münasebetleri yeniden ayarlayan bir uygulamadır (<http://www.hakanguclu.com/kurumsal-yonetim/soru-cevap,2012>).

Kurumsal yönetim ile ilgili çeşitli yaklaşımları bulunmaktadır. Bunun sebebi ise çeşitli kurum veya grupların konuya farklı bakış açılarıdır. Kurumsal yönetim kavramı ile ilgili olarak farklı yaklaşım ve tanımları ifade eden tablo aşağıdaki **Tablo 1**'de gösterilmiştir.

Tablo 1:Kurumsal Yönetim Anlayışları ve Tarifleri

ÜLKE/ÖRGÜT	YAYINLAYAN	TANIM
OECD	OECD	Bir Şirketin yönetilmesinde ve denetlenmesinde faydalanılan dahili yöntemlerdir
Belçika	Belçika Şirketler Federasyonu (Federation of Companies)	Yönetim ve yürütmenin icrası
Belçika	Brussel Menkul Kıymetler Borsası ve Bankacılık ve Finans Komisyonunun İkili Kodu (Dual Code of the Brussels Stock Exchange and the Banking and Finance Commission Report)	Bir şirketin yönetimi kapsamında şirketin yönetim kurulu, malikleri ve Şirketle doğrudan ilişki içerisinde bulunan paydaşları arasındaki ilişkileri organize eden kurallar ve düzenlemeler
Danimarka	Norby Raporu ve Tavsiyeleri (Norby Report & Recommendations)	Bir şirketin icra ve denetimine yönelik takip edilen düzenlemeler
İngiltere	Cadbury Report	Bir şirketin yönetim ve denetimine yönelik uygulama modeli
Hollanda	Emeklilik Fonları Bakımından Kurumsal Yönetim Araştırma Vakfı El kitabı ve Rehberi	Bir şirketin icra ve icra kurulunun kontrolüne yönelik usuller

Kaynak: Weil ve diğ, 2002: 11-20

Kurumsal yönetim kavramının; **karşılıklılık, açıklık(saydamlık), hesap verebilirlik, çoğulculuk** gibi bir takım ilkelerle birlikte karşılıklı ilişkiler içerisindeki yetkilerin paylaşıldığı bir ilişkiler hiyerarşisini düzenleyen bir yönetim

biçimi olarak kabul edilmektedir (Aygül, 1997: 239). Bazı kurumsal yönetim tanımlamalarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

Dünya Bankası, kurumsal yönetimi “bir kurumun insan ve finansal değerlere sahip olmasına, verimli işlemesine ve bu şekilde içinde yaşadığı cemiyetin ananelerine değer verirken, gelecek yıllarda hissedarlarına ekonomik fayda yaratmasına imkân veren, tüm yasa, mevzuat uygulamaları ” şeklinde tanımlamıştır (World Bank, 1999: 5).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütüne (OECD) göre “Kurumsal yönetim, bir şirketin icra, icra kurulu, hisse sahipleri ile farklı menfaat sahipleri arasındaki bir takım iletişim kurallarını içerir. Kurumsal yönetim, geniş iktisadi politikalardan, mal ve üretim faktör pazarlarındaki rekabet seviyesine de dâhil şirketlerin uygulamalarını şekillendiren bir takım etmenlerden teşkil edilmiş kapsamlı bir iktisadi alanın içerisinde bulunmaktadır. Kurumsal yönetim alanı, ayrıca kanuni, bütünleştirici ve kurumsal etmenlerden de güç almaktadır (OECD, 2004: 11).

Türk Sanayici ve İş Adamları Derneği'ne (TÜSİAD) göre ise; Kurumsal yönetim, genel anlamda insanların çağdaş yaşam içerisinde bir amacı gerçekleştirmek için inşa ettiği bir organizasyon yönetiminin yapılandırılmasıdır (TÜSİAD, 2002: 9).

1.2.Kurumsal Yönetimin Önemini Artıran Etkenler

Kurumsal yönetim anlayışına ihtiyaç duyulmasındaki en önemli nedenleri arasında bazı ülkelerin ekonomilerinde, finansal krizlerin yaşanması ve bazı uluslararası şirketlerin iflas etmeleri söylenebilir. Yaşanan bu krizler ve şirket iflasları, sermaye piyasalarına olumsuz bir şekilde yansımış ve çok hızlı bir şekilde diğer ülkeleri de etkilemiştir. Kurumsal yönetim anlayışının önemi, daha çok uluslararası ekonomide yaşanan finansal krizlerin etkilerinin giderilmeye çalışılması sırasında çok daha iyi anlaşılmıştır. Önceki yıllardaki iflasların ve şirketlerde görülen usulsüzlüklerin başlıca sebebi, şirketlerin hatalı idare şeklidir. Bu gibi durumlarda başarılı kurumsal yönetim modelleri, sadece kaynakların yanlış tüketilmesini önleyen bir idare mekanizması şeklinde değil aynı zamanda şirketlerdeki idare hatalarının

önlenmesinin, hissedarların kontrol edilebilirliğinin ve çeşitli menfaat gruplarının haklarının sağlanmasının garantisi olarak görülmektedir (Tuzcu, 2004: 16).

Kurumsal yönetim uygulamaları ülkeler açısından değerlendirildiğinde, söz konusu ülkelerin dış imajlarının yükseltilmesi, sermaye kaçışlarının engellenmesi, dış yatırımların cazip hale getirilmesi, finans pazarlarının rekabet edebilme kapasitelerinin artırılması, finansal krizlerin en minimum zayıyla atlatılması, finans imkanlarının daha verimli bir şekilde kullanılması ve refah düzeylerinin artırılması şeklinde faydalarının olduğu söylenebilir (Coşkun, Erdem ve Yörük, 2005: 56). Özel sektördeki şirketlerin zamanla artan önemi, ülkelerin ekonomik manada birbirleriyle olan ticaretlerinin artması ve şirketlerin ortaklıkları arasındaki değişen rekabet koşulları, kurumsal yönetimi daha da önemli bir etken olarak karşımıza çıkarmaktadır (Şehirli, 1999: 63). Münferit yatırımcılara göre daha bilinçli ve daha organize olan kurumsal yatırımcılar, kurumsal yönetim kavramının dünyadaki öneminin artmasında da önemli rol oynamışlardır (Paşlı, 2004: 38). Yeni ekonomik yapılardaki bu hızlı değişimin etkisiyle şirketlerde farklı organizasyon yapıları ve işlemler ortaya çıkmıştır. Mesela şirket yönetimindeki kişilerin görevleri yeniden tanımlanmıştır.

1.3.Kurumsal Yönetimin Amaçları

Kurumsal yönetim ile asıl ulaşılmak istenen, çeşitli çıkar grupları ile diğer unsurların aralarındaki sorumlulukların tespit edilmesi ve sermayedarların itimadının kazanılmasıdır. Bununla birlikte kurumsal yönetim, şirketlerin yeni bir sistem içerisinde organize olmalarını icap ettiren ve genel manada kurumların yönetilmesi ve faaliyet performanslarının değerlendirmesi şeklinde ifade edilmektedir. Bu yüzden uygulanacak yönetim şeklinin, kurum içerisinde bir takım farklı düzenlemelerin ön planda tutulduğu, sahip olunan yetkilerin kötü amaçla kullanılmasının engellendiği, yönetim ve denetimle ilgili bir dizi uygulamaları kapsamı gerektiği görülmektedir. Bütün bu çabaların özünde, sermayenin etkili ve verimli bir usulde değerlendirilmesi ve şirketlere yatırım yapan yatırımcıların menfaatlerinin korunması amacı yatmaktadır (Coşkun ve diğ., 2005: 398). Şirketlerdeki kurumsal yönetimin başlıca amacı; çeşitli nedenlerle ortaya çıkabilecek insan unsurundan veya üst düzey yöneticilerden kaynaklanabilecek yönetim ve denetim sorunlarını, kurum adına

ortadan kaldıracak önlemleri ve çözümleri oluşturmaktır (Yavaşı ve Akın, 2005: 85). Genel olarak kurumsal yönetimin amaçları ise (Aktan, 2006: 24):

- Şirket yönetiminde görevli olanların, yetkilerini isteğe bağlı olarak kullanımının engellenmesi,
- Yatırımcı haklarının teminat altına alınması, ortakların tarafsız ve adil bir şekilde muamele görebilmesinin sağlanması,
- Şirketle birebir iletişim halindeki çeşitli çıkar gruplarının ve azınlık hisse sahiplerinin haklarının korunması ve gözetilmesi,
- Şirketin faaliyetleri ve mali durumları hakkındaki gerçek bilgilerin, zamanında ihtiyaç sahiplerine iletilmesi ve bu konularda şeffaf olunması,
- Yönetim kurulu ile şirket idaresindekiler arasındaki ilişkilerin, tanımlanması, şirket içerisindeki önemli kararlarda ortaklara ve çeşitli çıkar gruplarına karşı hesap verme mecburiyetinin uygulanması (İşcan ve Kaygın, 2009: 13).
- Şirketlerin elde ettiği karın, tüm hak sahiplerine hisseleri miktarında dağıtılmasının temin edilmesi (İşcan ve Kaygın, 2009: 216),
- Büyük hisse sahiplerinin azınlık hisselerini ele geçirme risklerinin engellenmesi, ileriye dönük olarak yatırım yapan sermayedarlar için güvenli bir kurumsal yapının oluşturulması, sermaye maliyetinin azaltılması, şirketlerin hisse senetlerini ihraç etme yöntemiyle finansman kaynaklarına kolay ulaşım şartlarının kolaylaştırılması,

1.4.Kurumsal Yönetimin Sağlayacağı Faydalar

Bu konu ile ilgili olarak literatüre bakıldığında kurumsal yönetim uygulamalarının sağlayacağı faydaların 4 ana başlık altında toplandığı gözlenmektedir (Kıyılar ve Belen, 2006: 62).

1.4.1.Yatırımcılar İçin Sağlayacağı Faydalar

- Kurumsal yönetim ilkelerinin temel mevzularından olan ve muhasebenin sosyal sorumluluk kavramıyla da uyumlu bir özellik gösteren şeffaf raporlama, uluslararası raporlama standartları ile gündeme gelmiştir. Şeffaf raporlama ile finansal verilerin kamuoyuna internet ortamında doğru ve güncel olarak aktarılması

imkanı elde edilecektir (Atabey ve Ata, 2005: 52).

- Kurumsal yönetim, şirketin organizasyon yapısı içerisinde yer alan yönetim kurulu üyeleri, idareciler ve ortaklarının sahip oldukları yetki ve görevlerinin tespit edilip hazırlanması ile şirket faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi aşamasında, doğru karar alma süreçleri de dahil olmak üzere bir takım yeni düzenlemeleri getirmektedir (Hasanefendioğlu, 2004: 52).

1.4.2. Menfaat Sahipleri İçin Faydaları

- Şirketlerin faaliyetleri ile ilgili olarak kamuoyunun talep ve beklentilerinin yükselmesiyle beraber, yönetimlerin şirket faaliyetlerinden etkilenen ve şirket faaliyetlerini etkileyebilecek çeşitli çıkar gruplarını hesaba katma yükümlülüğünün, önemli bir zorunluluk haline gelmiştir. Şirket personelleri, banka kuruluşları ve kamu olarak belirtebileceğimiz birçok çıkar gruplarının, kurumsal yönetim faaliyetlerinden bir şekilde konumları gereği, bir takım çıkarları bulunmaktadır (Tuzcu, 2005: 56).

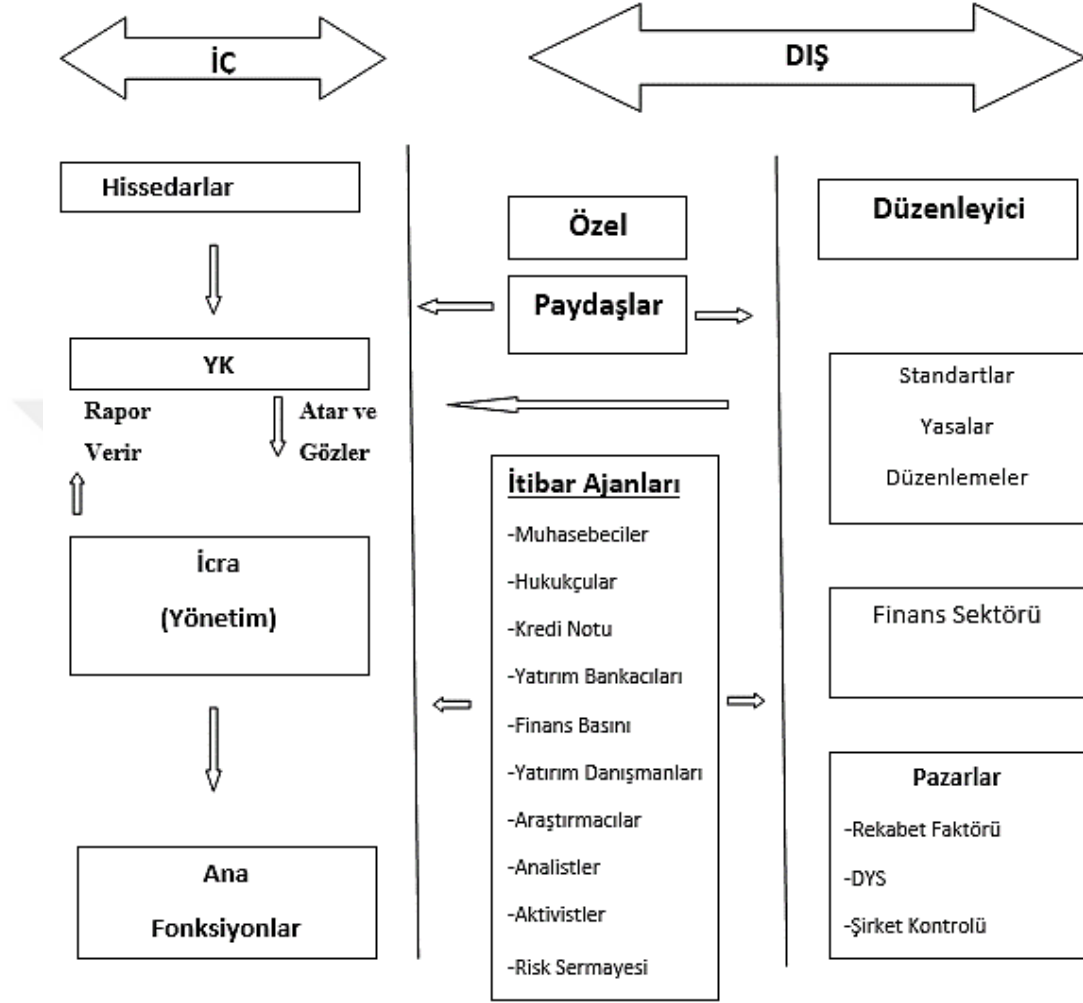
1.4.3. Şirketler İçin Faydaları

- Şirketler açısından bakıldığında, başarılı bir kurumsal yönetim sisteminin, düşük maliyetle finansman sağlanması ve bu şekilde şirketlerin ellerindeki likiditeyi artırması, sahip olunan kaynakların daha etkili bir şekilde kullanılması, değişim sürecine daha hızlı bir şekilde entegrasyonun sağlanması, daha kaliteli iş şartlarının oluşturulması, krizlerin daha az bir maliyetle atlatılması ve doğru yönetilen şirketlerin sermaye piyasasında kabul görmesi gibi avantajları sağladığı gözlemlenmektedir. Kurumsal yönetim sistemi aynı zamanda, şirketin hedeflediği organizasyonu sunmakta ve bu hedeflere ulaşmak için gerekli olan performans denetiminin araçlarını da ortaya koymaktadır (OECD, 1999: 6).

- Yönetimde görevli olan kişilerin, şirket hissedarlarının amaç ve hedeflerinin tespit edilmesini sağlayarak, yönetici personelin performansını arttırmakta, denetim işlevini de kolaylaştırmaktır (Koç ve diğ, 2005: 11).

- Kurumsal yönetim prensiplerini titiz bir şekilde yerine getiren ve bu şekilde

kurumsal yönetim açısından doğru bir şekilde idare edilen firmaların, hem dışarıdan doğrudan, hem de yeni hisse senedi ihraç ederek finansman imkânlarına daha kolay bir şekilde erişebilme fırsatlarını sunmaktadır (Gürbüz, 2005: 39).



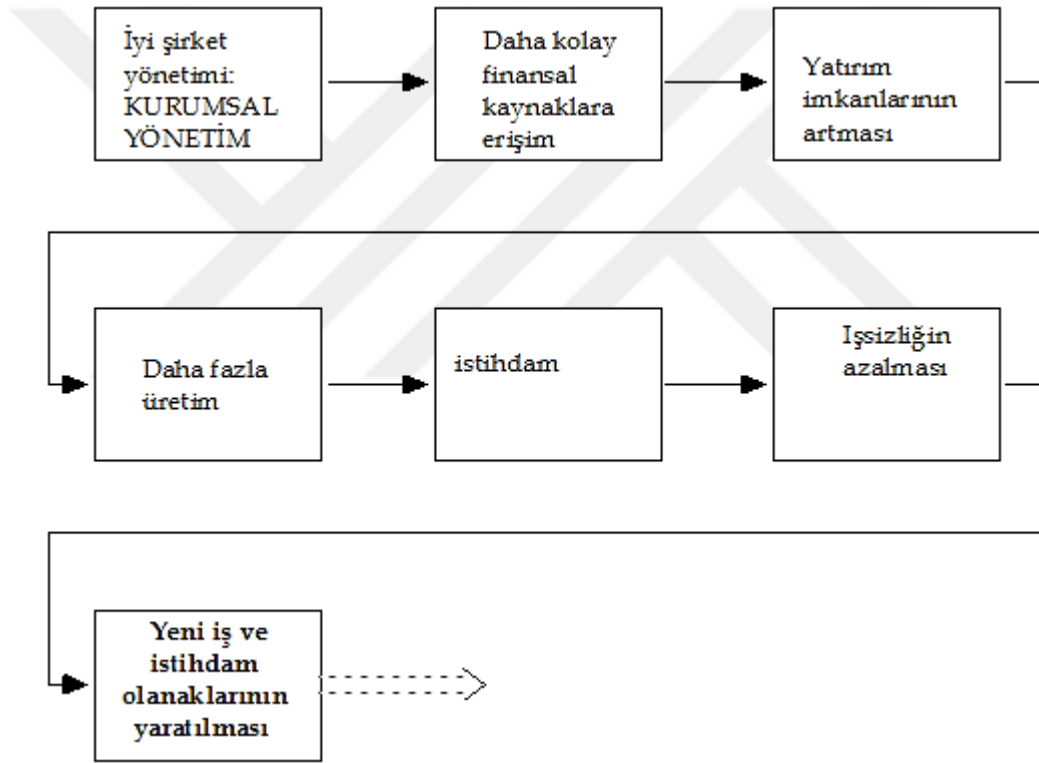
Şekil 1: Kurumsal Yönetim Çerçevesi

Kaynak: CHAMLOU, N. ve ISKANDAR, R. Magdi, 2000: 4

1.4.4. Ülke Ekonomisi İçin Faydaları

- Doğru kurumsal yönetim uygulama örnekleri, sadece öz kaynakların yanlış kullanılmasını engelleyen değil, aynı zamanda pek çok ülkede talep edilen mali görünüm verileri, çok ortaklı şirket faaliyetlerinin denetlenmesi, sosyal sorumluluk anlayışının benimsenmesi, iş ahlakı kurallarının yerleştirilmesi ve sermaye yatırımcılarının desteklenmesi gibi hususlarda önemli bir etken olarak kabul edilmektedir (Shelton, 1998: 74).

• Kurumsal yönetim, ülkelere yatırım yapan girişimcilere güven vermek yoluyla yatırımları teşvik ederek ülkede büyüme üzerinde önemli katkılar sağlayabilmektedir. Ayrıca iyi bir kurumsal yönetim ile ülke imajını olumlu yönde etkileme, yurt içindeki yatırımcıların dışarıya kaçışlarını önleme, yabancı yatırımları ülke içine çekme, sermaye piyasalarının güçlendirilmesi, ekonomide rekabet gücünün artırılması, ülkenin sahip olduğu öz kaynakların daha rasyonel bir şekilde kullanılması ile refah seviyesi artırılabilir. Bu sayede ülkelerin ekonomileri daha istikrarlı bir yapıya kavuşarak sürdürülebilir bir ekonominin alt yapısı oluşmuş olacaktır. Aşağıdaki şekilde kurumsal yönetim sisteminin ülke ekonomisine makro planda etkileri gösterilmektedir.



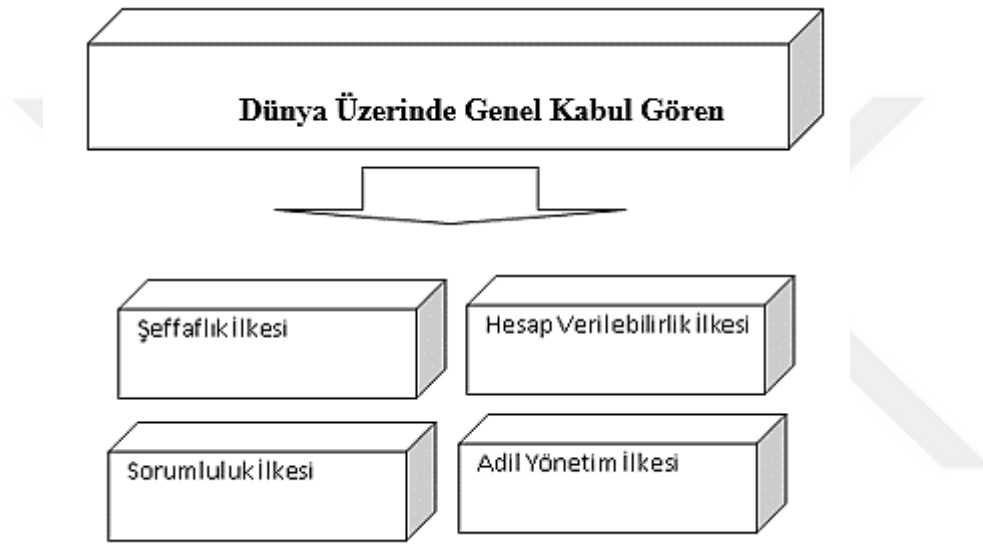
Şekil 2: Kurumsal Yönetimin Makro-Ekonomik Etkileri

Kaynak: Aktan, 2006: 90

1.5.Kurumsal Yönetim İlkeleri

Kurumsal yönetim ilkeleri, şirketlerin yönetim kademesinde bulunanların, organizasyon içerisinde faaliyetlerin süreçleri ile ilgili karar alma yöntemlerini,

verilen kararların zamanlaması ve şekli hususlarında kimleri bilgilendirmeleri gerektiği ile ilgili olarak takip edilmesi gereken kurallar bütünüdür (Koçel, 2003:81). Kurumsal yönetim ilkelerinin doğru bir şekilde takip edilmesi ile şirketlerin piyasa değerlerinde bir yükselişe de sebep olabilmektedir. Özellikle yeni gelişmekte olan pazar şartlarında faaliyet gösteren şirketlerin kurumsal yönetim konusunda başarılı olmaları durumunda, hisse değerlerinde yaklaşık olarak %20-30 düzeyinde bir değer artışı söz konusu olabilmektedir (Argüden, 2003: 14). Kurumsal yönetim ilkeleri dört temel kavramı içerecek şekilde şekillendirilmiştir. Bunlar;



Şekil 3: Kurumsal Yönetim Sisteminin Temel ilkeleri

1.5.1.Şeffaflık (Kamuoyunu Aydınlatma) İlkesi

Şeffaflık, bir şirketin mali karlılığını, kurumsal yönetim sisteminin düzeyini, hissedarlık yapısının içeriği hakkında gerekli, doğru ve karşılaştırılabilir verilerin ihtiyaç duyulan zamanda bildirilmesini anlatmaktadır (Ege ve Yılmaz, 2005: 84) Şeffaflık ilkesinde, şirket yapısı hususunda, şirket hissedarları ile finansal yatırımcıların ilgilendiği önemli konular kamuoyuna iletilmektedir. Şirketin tüm işlemleri hakkında verileri içeren en önemli döküman ise mali tablolar olmasından dolayı doğru ve güvenilir bir yöntemle oluşturulması gerekmektedir. Mali tablolarla anlatılmaya çalışılan işlem sonuçlarının hangi amaçlarla ve nasıl gerçekleştiğinin bildirilmesi ve kamuoyuna aktarımı, şirketlerin güvenilirliği yönünden önemli bir

etken olarak düşünölmektedir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 22). Finansal yatırımcıların, yatırım yapacakları şirketleri doğru bir şekilde analiz edebilme, piyasadaki konumunu anlayabilme, performanslarını değerlendirme fırsatlarına, ancak bu ilke sayesinde mümkün olabilmektedir (Paslı, 2004: 54). Kamuoyunun hangi konularda bilgilendirilmesi gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir (Tuna, 2005: 44);

- Finansal performans, finansal durum (sermaye miktarı, ödemelerini gerçekleştirme durumu ve likidite seviyesi),
- Riskli durumlar karşısında takip edilecek muhasebe politikaları,
- Organizasyon yapıları, şirket ve kurumsal yönetim verileri, yönetim kurulu (sayısı, kişisel özellikleri),
- Teşviklerin kapsamı (personel politikaları, idarecilerin maaşları, primler),

1.5.2.Hesap Verebilirlik İlkesi

Hesap verebilirlik ilkesi, yönetime ilişkin olarak uyulması gereken usul ve sorumlulukların açık olarak belirlenmesi, idarede bulunanların ve hissedarların çıkarlarının, hususi olarak idarece takip edilmesini anlatmaktadır (Ege ve Yılmaz, 2005: 84). Anonim şirketlerin yönetiminde görev alan şahıslarla ortaklığın ve hisse sahiplerinin menfaatlerinin her zaman aynı noktada olmaması, bu ilkenin belirlenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Paslı, 2004: 76). Ayrıca üst yönetimin her zaman şirket hissedarlarına karşı hesap verebilirliğinin sağlanması ile yönetim kuruluna üst yöneticilerinin performanslarını değerlendirme şansını da tanıyacaktır. Bu sebepten dolayı yönetim de görev alan kişilerin yetki ve sorumluluklarının net bir şekilde tanımlanması, şirket hissedarlarıyla olan ilişkilerin belirlenmiş prensiplere ve yaptırımlara bağlanması gerekmekte olup ve bu sayede bu sistemin de ciddi bir şekilde denetlenmesi sağlanmış olmaktadır (Milstein, 1998).

1.5.3.Sorumluluk İlkesi

Firmanın tüzel kişiliğinin, üst yönetimde görevli olan şahısların aldıkları kararlarda ve gerçekleştirdikleri faaliyetlerin mevcut mevzuata, toplumsal ve ahlaki değerlere uyumunun sağlanmasıdır (Aktan, 2006: 60). Bu sorumluluk anlayışı, şirketin sahip olduğu müşterilerini, çalışan personelini, tedarikçilerini ve toplumdaki

diğer menfaat gruplarını da kapsamaktadır (TÜSİAD, 2002: 20). Yönetim kurulunun başlıca taşıması gerekli olan sorumlulukları aşağıda sunulmuştur (TÜSİAD, 2005:15):

- Şirketin kısa ve uzun süreli amaçlarını tespit etmek,
- Faaliyet ve finansal başarısını değerlendirmek, durumunu daha da olumlu yönde geliştirmek amacıyla gerekli önlemleri almak,
- Firmanın yönetsel ve finansal yönden kontrollerini gerçekleştirmek,
- Yönetimin, diğer birimlerinin, yöneticilerin etkili ve faydalı bir şekilde çalışmalarına olanak sağlayacak sistemin kurulmasını sağlamak ve bunların performans kriterlerini tespit etmek,
- Şirket hissedarları ve kamuoyuna yönelik iletişim şeklini ve düzeyini tespit etmek,
- Şirkette, çalışan tüm personelin uyması gerekli olan temel iş ahlakı prensiplerini tespit etmek ve uygulanmasını sağlamak, şirketin gerçekleştireceği her türlü işlemlerin, faaliyet ve davranışlarının mevzuata uygunluğunu sağlayıcı tedbirleri almak,

1.5.4.Adillik ve Eşitlik İlkesi

Hisse sahiplerinin haklarının korunması ve adil muamele görebilme mevzularını içermektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 160). Adil muamele yalnızca şirket hissedarlarına karşı değil, tüm personele, hak sahiplerine, paydaşları da kapsamaktadır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 24).Bu ilke, hissedarların bilgi alma ve yapılanları inceleme hakkına, yapılacak genel kurula katılma ve oy kullanma hakkına, kar payı alma hakkına ve azlık haklarına da çok geniş bir şekilde yer vermektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 160). Adillik ve eşitlik ilkesi, öncelikle hisse sahiplerinin sahip olduğu bir dizi haklarının tanınmasıdır. Bu hakları bir kaç ana başlıkta toplamak mümkündür (SPK, 2005):

Temel Ortaklık Hakları

- Genel kurullara iştirak ve rey hakkı, azlık hakları, Kardan pay alma hakkı,
- Hissedarlıkla ilgili olarak ihtiyaç duyduğunda ve sistemli olarak bilgi edinebilme hakkı, hissedarlara ait bilgilerin kayıtlarının, doğru bir şekilde tutulması, hisselerin devrinde herhangi bir engellemenin bulunmaması,

Bilgi Alma Hakkı

- Kamuoyunu aydınlatmanın, bilgi verme politikası gereği gerçekleştirilmesi,
- Hisse sahiplerinin arasında farklı muamelelere yer verilmemesi,
- Hisse senetlerinin kıymetini etkileyebilecek verilerin, kamuoyu ile paylaşılması, verilerin düzenli olarak, gerçek, sade, maliyeti düşük, ulaşılması rahat ve adil bir şekilde kamuoyunun hizmetine sunulabilmesi,

Başlıca Sermayedar Hakları

- Genel Kurul toplantılarına serbest bir şekilde katılabilme,
- Genel kurulda üye seçimlerinde oy kullanabilme,
- Kurum kazançlarından kar payı alabilme,

1.6.Kurumsal Yönetim İle ilgili Yapılan Düzenlemeler

1.6.1.Uluslararası Alanda Yapılan Düzenlemeler

Kurumsal yönetim anlayışının uygulanması konusunda standart, birebir aynı uygulama veya yöntem mevcut değildir. Çeşitli ülkelerdeki kurumsal yönetim, model ve uygulamaları birbirinden farklıdır. Bu farklılıklar, o ülkelerdeki ekonomik ve sosyal şartlara göre ilkeler ve düzenlemelere ihtiyaç göstermektedir. Mesela ülkelerdeki mülkiyet hakları, finansal sistemin yapısı, iş gücünü temsil hakları, sendikal haklar, yönetim usulleri gibi mevzular, farklı kurumsal yönetim sistemlerinin model ve uygulamalarının oluşmasında etken olarak karşımıza çıkmaktadır (Mirze ve Ülgen, 2004: 434). Bu farklı kurumsal yönetim sistemlerinin oluşmasının nedenleri arasında, ülkelerin sahip olduğu sermaye piyasası düzenlemelerini, hukuki düzenlemeleri, muhasebe ve denetim standartlarını, kültürel farklılıklar ve insan unsuru da söylenebilir (Roberts,2004).

Geçmiş yıllarda yaşanan finansal krizler ve şirket iflaslarından sonra birçok ülke, kurumsal yönetim uygulamaları ile ilgili mevzuatını yeniden düzenlemek zorunda kalmıştır. Bu yüzden kurumsal yönetim konusunda uluslararası alanda genel kabul görmüş bir taslak oluşmasına neden olmuştur. Bu taslağın oluşmasında, kod(code), kodex(codex), rehber(guidelines) gibi çeşitli adlar altında tespit edilen ilkeler ve prensipler, çok önemli bir yer tutmaktadır (Doğu, 2003). Kurumsal yönetimle ilgili olarak, Dünya Bankası, OECD ve bu iki örgütün özel sektör yetkililerinin katılımı ile beraber oluşturduğu **Global Kurumsal Yönetim Forumu (GCGF)** öncü olarak faaliyetini sürdürmektedir (SPK, 2003: 3). Aşağıdaki tabloda, değişik ülkelerde yayınlanmış kurumsal yönetimle ilgili esaslar ve yaptırımlar yer almaktadır.

Tablo 2: Farklı Ülkelerde Yayınlanan Kurumsal Yönetim Anlayışına Yönelik Düzenlemeler

Rapor	Ülke	Raporun Ortaya Koyduğu Beyan	Uygulama Yaptırımı
Treadway Komisyonu,1987	USA	Denetim Komitesinin önemine değinildi. Denetim komitelerinin en iyi uygulamaları üzerine oturtuldu. Hilelerin önlenmesinde, denetim komitesi temel kontrolcüdür.	NYSE, AMEX ve NASDAQ borsalarında kayıtlı şirketler için Denetim komitesi zorunluluğu getirildi.
Cedbury Komitesi,1992	UK	Yönetim kurulunun yönetimde oynadığı rolün önemi vurgulandı. Yönetim kurulunun oluşumu ve fonksiyonu için en iyi uygulamalar geliştirildi. Denetim komitesi şirketler tarafından oluşturulmalıdır.	Londra Borsası (LSE) tarafından gönüllülük esasına dayalı benimsenme
Hilmer Raporu,1993	Avustralya	Yönetim kurulu için en iyi oluşum ilkeleri ve fonksiyonları	Gönüllülük esasına dayalı uyum
Dey Raporu,1994	Kanada	Yönetim kurulunun sorumluluğu ve oluşumu temel unsurdur. Toronto Borsası tarafından kurumsal yönetim için 14 ilke hazırlanmıştır.	Gönüllülük esasına dayalı uyum
Vient Raporu,1995	Fransa	Yönetim kurulu sorumluluklarına, denetimin biçimine, atama ve ücret komitelerine odaklanma	Gönüllülük esasına dayalı uyum
Greenbury Raporu,1995	UK	Yönetici ücret standartlarının oluşumu ve ödemelerin açıklanması	Gönüllülük esasına dayalı uyum
Peters Raporu,1998	Hollanda	Amsterdam borsası tarafından ikili yönetim kurulunun oluşumu ve fonksiyonları için ilkeler hazırlandı	Gönüllülük esasına dayalı uyum
Hampel Raporu,1998	UK	Yönetim kurulu kalitesinin açıklanması üzerine vurgu yapıldı	Uy ve Açıkla
BajajKomite Raporu	Hindistan	Komite tarafından Hindistan Endüstrisi Konfederasyonu oluşturuldu. Yönetim kurulu yapısı ve yatırımcıya güven unsuru vurgulandı	Gönüllülük esasına dayalı uyum
SarbanesOxley Kanunu,2002	USA	Şirket yönetimine ilişkin yeniden düzenlenen kurallar ve şirketlerin iç denetim sistemlerine sahip olması gerekliliği	Hukuki ve Cezai yaptırımlar

Kaynak: OECD, 2003: 5

Ülkelerin ekonomilerinde söz sahibi olan kurumlar, uluslararası kuruluşlar ile bir takım anlaşmalar imzalamak suretiyle söz konusu kuruluşların almış oldukları kararları kendi ülkelerinde uyguladıklarını dünyaya duyurarak, finans yatırımlarını ülkelere çekmek isteyen devletlerin sayısında bir artış gözlenmektedir (Roberts, 2004). Uluslararası kuruluşlar, ülkelerde ortaya çıkabilecek finansal krizler ve diğer ülkelere de yayılma riski nedeniyle, çalışma yöntemlerinde bir takım değişikliklere giderek daha güvenilir bir imaj oluşturmak ve oluşabilecek finansal krizleri

önleyebilmek adına farklı konuları da kapsayacak bir biçimde geliştirmişlerdir (Gürbüz, 2005: 40).

1.6.1.1. Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), hükümetlerin ülkelerinde faaliyet gösteren şirket yönetimleri hususunda, ülkelerindeki hukuki ve uygulama altyapısının geliştirilmesinde yapılan çalışmalara destek amacıyla kurumsal yönetim prensiplerine yönelik olarak bazı ilkeler hazırlamıştır. Söz konusu ilkeler, menkul kıymet borsaları, sermayedarlar, firmalar ve kurumsal yönetimin daha da iyi bir düzeye getirilmesinde etkili olan şahıs ve kuruluşlar için faydalı olabilecek bir rehber niteliğindedir (Koçel, 2005: 465). OECD Kurumsal Yönetim ilkeleri, ekonomi piyasalarında finansal istikrarın sağlanması için ülkelerin ekonomilerinin iyi yönetilmesi hususunda çalışmalar yapan uluslararası anlamda önemli kurumlardan bir tanesidir. OECD ilkeleri ile yapılmak istenen, kurumsal yönetim uygulamalarını düzenleyen yasal ve kurumsal bir çerçevenin oluşturulmaya çalışılmasıdır. Böylece borsalara, şirketlere, yatırımcılara ve diğer menfaat gruplarına iyi işleyen bir kurumsal yönetim sistemi konularında rehberlik etmek ve yol göstermek amaçlanmıştır (OECD, 2004).

- OECD'nin, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasında herhangi bir kanuni zorunluluk olmayıp 'uygula, uygulayamıyorsan açıkla' esasına dayalı olarak tavsiye niteliğindedir. İlkeler özellikle hisse senetleri borsada işlem gören şirketlere yönelik olmasına rağmen, aile şirketleri ya da devlete ait kamu iktisadi teşebbüsleri gibi bir takım ticari faaliyette bulunan şirketlerde de uygulanabilmektedir (Önder, 2003: 127). OECD tarafından yayımlanmış olan kurumsal yönetim ilkeleri beş ana bölümden oluşmaktadır. Bunlar:

❖ Hisse Sahiplerinin Hakları (Hissedarlar)

Kurumsal yönetim sistemi, hisse sahiplerinin haklarını korumalıdır. Hisse sahipleri, şirkette meydana gelen önemli değişikliklere neden olacak kararların alınmasına iştirak etmek ve bu konularda yeteri kadar bilgilendirilme imkânına sahip

olmalıdır (OECD, 2004). Şirket bünyesinde yapısal yeniliklere neden olabilecek kararlar olarak, şirketin ana tüzüğü, sözleşmesi gibi önemli belgelerinin yenilenmesi, ek hisse senedi çıkarma yetkisinin tevdi edilmesi ve bir başka kuruma devri ile neticelenebilecek önemli işlemler söylenebilir (Önder, 2003:127).

❖ **Hisse Sahiplerinin Eşit Muameleye Tabi Tutulmaları**

Uygulanan kurumsal yönetimde tüm hissedarlara adil bir şekilde muamelede bulunulmalıdır. Tüm hissedarların, haklarının yenmesi durumunda, gerektiğinde haklarını koruyabilmeleri ve tazminat elde edebilme imkânına sahip olabilmelidirler (Pulaşlı, 2003: 34). Azınlık konumundaki hisse sahipleri, hisse çoğunluğunu elinde bulunduran diğer hisse sahiplerinin haksız işlemlerinde, söz konusu kişilerin kayıplarını giderebilecek etkili düzenlemeler mevcut bulunmalıdır (KYD, 2004: 16).

❖ **Kurumsal Yönetimde Menfaat sahiplerinin Rolü**

Kurumsal yönetim, hisse sahiplerinin haklarını korumak için gereken önemi göstermeli, sermaye birikim ve farklı faaliyet bölümleri oluşturmak amacıyla şirketler ile çıkar gruplarının aralarında düzgün bir işbirliği yapılmalı ve finansal olarak kuvvetli olan şirketlerin uzun dönemde varlığını sürdürmesini sağlayacak kararlar almalıdır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 53). Bankalar, bireysel yatırımcılar, tedarikçiler, sermaye piyasası kurumları, borsalar, müşteriler gibi bir şirketin paydaşları, şirketin ticari faaliyetini karlı bir şekilde devam ettirmesinde ve piyasadaki rakipleriyle rekabet gücünü arttırmada önemli faktörler arasında kabul edilmektedir. Bu yüzden söz konusu paydaşlar, kurumsal yönetim uygulamalarında, zamanında ve düzenli bir şekilde, ihtiyaç duyduğu verilere doğru bir şekilde ulaşabilme imkânına sahip olmalıdırlar.

❖ **Kamuoyunu Aydınlatma ve Açıklık**

Kamuoyunu aydınlatma, hisse sahipleri ve şirketin alacaklılarının menfaatlerinin korunmasına ve bilinçli bir şekilde kullanılmasına yardım eden, sermaye piyasalarındaki yatırımcıların aldatılmasını önleyip, bu piyasaya kazanılmalarını temin eden ilkelerden bir tanesidir (Yaylaönü, 2001: 3).

Kurumsal yönetim sistemi, şirketlerin finansal durumları, performans ölçütleri, mülkiyet ve şirketin idaresi dahil (Pulaşlı, 2003: 35), şirketlerle ilgili olabilecek tüm mevzularda gerçek ve ihtiyaç duyulduğu anda açıklama yapılması temin edilmelidir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 54).

❖ Şirket Yönetim Kurulunun Yükümlülükleri

Kurumsal yönetim, şirketin amaçlarına ulaşabilmesi için yol gösterebileceğini, yönetimin etkili bir şekilde denetimini ve yönetim kurulunun gerektiğinde şirkete ve ortaklarına karşı her zaman yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamalıdır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 55). Yönetim kurulunun almış olduğu kararların, çeşitli hisse sahiplerini değişik şekillerde etkileyebileceği zamanlarda, yönetim kurulu üyeleri hisse sahiplerine adil bir şekilde muamele etmelidir (Paslı, 2005: 41).

1.6.1.2. Cadbury Raporu

İngiltere’de kurumsal yönetim ile ilgili ilk çalışmalar, PollyPeck ve Maxwell gibi şirket skandallarının ardından 1980’li yılların başında yapılmaya başlanmıştır. Finansal raporlamalardaki yolsuzluklar, Sir Adrian Cadbury başkanlığında **CADBURY** Komitesinin kurulmasına yol açmıştır (Erdoğan, 2009: 14-15). Sir Adrian Cadbury başkanlığındaki bu komite 1992 yılında ‘Kurumsal Yönetimin Mali Yönleri’ adlı raporu yayımlamıştır (Serinkaya, 2008: 45). Cadbury Komitesi Raporunun içeriğinde kurumsal yönetim ilkelerinin temel prensipleri belirlenmiş ve uygulamada bir model olarak kabul edilmiştir (Kahraman, 2008: 27). Rapor; 1980’li yıllarda borsada yaşanan şirket hisselerinin hızlı yükselişi ve düşmesinden kaynaklanan sorunlardan dolayı hazırlanmıştır. Bu çalışmada, sermayedarların muhafaza edilmesi düşüncesiyle ciddi önlemler önerilmekte, şirket yönetimlerine katkısı olabilecek bir dizi düzenlemeler sunulmakta, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin kurumsal yönetim sistemine adaptasyonları kontrol edilmektedir (Varış ve diğ, 2001: 16).

Komite, İngiliz şirketlerinin uymaları gereken en iyi uygulama kodlarını hazırlamıştır. Şirketlerin finansal raporlarında ve mali hesaplarında kodların her bir

maddesine uyup uymadıklarını gösteren bir kişisel beyanda bulunmaları önerilmiştir. Uyulmaması durumunda da sebebini gösteren bir beyanın sunulması gerekmektedir. Ayrıca, şirketlerin yıllık finansal raporlarını yayımlamadan önce denetçi bir firmanın kontrolünden geçmesini önermiştir. Cadbury Komitesi Raporunun yayımlanmasından sonra Londra borsası, şirketlerden bu kurallara uyup uymadıklarını yıllık finansal rapor ve mali hesaplarında belirtmelerini talep etmiştir.

1.6.2.Ulusal Alanda Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de kurumsal yönetimle ilgili olarak, uluslararası mali piyasalarındaki gelişmelerin de etkisi ve finans pazarlarının, ekonomik kalkınmaya olan desteğinin artırılmasını sağlamak amacıyla muhtelif sayıda yeni mevzuat hükümleri uygulamaya konulmuştur (Erdönmez, 2003: 44-45). Türkiye’de, özellikle sermaye piyasaların gelişmesi, ticari ilişkilerin artması neticesinde, şirketlerin dünyadaki rakipleriyle rekabet edebilmek amacıyla, pek çoğu yeni ortak bulma arayışlarına girmişlerdir. Yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi için yapılan bir takım düzenlemeler, şirket birleşmelerini de beraberinde gündeme getirmiştir. Türkiye’de kurumsal yönetim alanındaki çalışmalar, OECD’nin yayınlamış olduğu kurumsal yönetimin temel ilkeleri temel alınarak başlatılmıştır. Bu çalışmalara TUSIAD, BİST ve SPK gibi sivil toplum kuruluşları rehberlik etmiştir. Özellikle bankacılık, sigortacılık ve bilişim sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler, kendi organizasyon yapılarını kurumsallaştırma çabası içerisinde olmuşlardır (Bekçioğlu ve Güngör, 2005: 37).

Tablo 3: Türkiye’de Kurumsal Yönetimin Gelişimi

Tarih	Kurumsal Yönetim Aktivitesi
1956	Türk Ticaret Kanunu-Mevcut Yasal Yükümlülükler
1981	Sermaye Piyasası Kanunu
1999	OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri
2002	TUSIAD: Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi
2003	SPK: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ
	SPK: Kurumsal Yönetim İlkeleri
	SPK: Sermaye Piyasasında Derecelendirme Faaliyeti ve Derecelendirme Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ
2004	İMKB: Kurumsal Yönetim Derecelendirme Çalışmaları
	OECD: Kurumsal Yönetim İlkeleri (Revize)
2005	SPK: Kurumsal Yönetim Temel İlkeleri (Revize)

Kaynak: Bekçioğlu ve Güngör, 2005: 38

1.6.2.1.Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemelere bakıldığında, 2005 yılında OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri gözden geçirilerek yeniden yayınlanmıştır. Söz konusu ilkelere göre borsalardaki firmaların, 2005 yılından bu yana yıllık faaliyet raporları içerisinde kurumsal yönetim uyum raporuna da yayımlama mecburiyeti getirilmiştir. SPK tarafından yayınlanan bu düzenlemeler; hissedarlar, kamuoyunu bilgilendirme ve açıklık, çeşitli çıkar grupları ve idare kurulu olmak üzere dört temel bölümden meydana gelmektedir. Bu bölümler aşağıda belirtilmiştir (SPK, Kurumsal Yönetim İlkeleri: 2005);

Birinci Bölüm: Birinci bölümde hisse sahiplerinin sahip oldukları hakları ve uyulması gereken bir takım kurallara yer verilmiştir. Bunlar; Bilgi edinme ve gerektiğinde inceleyebilme imkânı, genel kurula serbestçe iştirak ve rey kullanabilme imkanı, faaliyetlerden kar payı alabilme hakkı, düşük oranda hissedarların haklarıdır. Ayrıca hisse sahipliği ile ilgili resmi belgelerin doğru olarak tutulması, ortaklık haklarını rahat bir şekilde devredilebilmesi, satışı ve adil bir muamele görebilmesi gibi konuları yer almaktadır.

İkinci Bölüm: İkinci bölümde Kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflık ilkeleri yer almaktadır. Bu ilke ile şirketlerin hisse sahiplerine ve kamuoyuna, şirketin mali durumu, mülkiyet verileri, idaresi, hedefleri ve olası risk faktörleri ile ilgili verilerin doğru ve açık bir şekilde aktarılmasının gerekliliği üzerinde durulmuştur. Ayrıca şirketin faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tablolarının belirli zaman aralıklarında denetleme raporunda duyurulması istenmiştir.

Üçüncü Bölüm: Üçüncü bölümde menfaat sahipleri ile olan ilişkilerde uyulması gereken prensipler ele alınmıştır. SPK'da menfaat sahibi, şirketin amaçlarını gerçekleştirirken, faaliyet konusu ile ilgisi bulunan şahıs, şirket veya çeşitli paydaşlar olarak tanımlanmaktadır. Firma ile ilgili çıkar grupları ise; hissedarlar ile beraber firma personelini, firmadan alacakları olanları, ürün veya hizmet satın alanları, mal sağlayıcıları, muhtelif sivil toplum kuruluşlarını, kamu kesimini, firmaya yatırım yapabilecek muhtemel sermayedarları da kapsamaktadır.

Bu kısımda genel olarak, firma ile çıkar grupları diye ifade edilen taraflar arasındaki ilişkiler hususundaki düzenlemelere yer verilmiştir.

Dördüncü Bölüm: Yönetim kurulunun faaliyet konuları ve yükümlülükleri, yetkileri, yönetim kuruluna sunulan imkânlar, yönetim kuruluna bağlı olarak görev yapacak olan komisyonlara ve idarecilere yönelik ilkeler bulunmaktadır. Yönetim kurulu, finansal tabloların yasal mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre düzenlenmesi, aktarılması ve doğruluğundan mesuldür. Ayrıca yönetim kurulunun, görevlerini hiçbir etki ve baskı altında kalmaksızın, yerine getirme niteliğine sahip olması ve yönetim kurulunun üye adedinin en az iki olmak üzere en az üçte birinin bağımsız üyeden oluşturulması zorunludur. Şirketin sahip olduğu organizasyon yapısı ve faaliyetleri hakkında sorumlu olan kişilerin doğru bir şekilde, zamanında ve kapsamlı olarak bilgilendirilmelerini sağlanmalıdır.

1.7. Kurumsal Yönetim ve Denetim İlişkisi

Kurumsal yönetim uygulamalarında ve çeşitli menfaat gruplarının beklentileri içerisinde kurumsal değer ve itibarın, temin edilmesinde denetim faaliyetlerinin etkisi çok önemli bir unsurdur. Gerek iç denetim ve gerekse bağımsız denetim gibi bir takım denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak gerçekleştirilmesi ile beraber şirketlerin sevk ve idaresinde karşılaşılabilecek hata, hile ve yolsuzluklar önlenilecek ve bu şekilde kurumsal yönetimin hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri daha sağlamlaştırılabilecektir (Aysan, 2007: 37).

Denetim uygulaması gerçekleştirilme amaçlarına göre farklı amaçlarla işlev görececek bir konuyu teşkil etmektedir. Her şeyden önce denetim, şirketin amaçlarına ulaşmak için oluşturulacak bir yapı olup yönetim dediğimiz yapının en önemli unsurlarındandır (Gençoğlu, 2008: 219).

Şirketlerde kurumsal yönetiminin önemli unsurlarından olan denetim ve denetimin kurumsal yönetimle olan ilişkisidir. Denetim konusunun önemi de şirketlerin risklerini doğru bir şekilde tespit edememesi nedeniyle olumsuz neticeleri de ortaya çıkabilmektedir. Şirketlerde, kurumsal yönetime işlevsellik kazandırmak amacıyla, denetim fonksiyonu önemli bir yer tutmaktadır. Günümüzün değişen

ekonomik şartlarında iş dünyasındaki ve mali piyasalardaki dengesizlikler ve olumsuzluklar, yeni rekabet şartları, teknolojik gelişmeler ve ilgili çıkar gruplarının artan beklentileri bütün işletmelerde, iyi kurumsal yönetim ve doğal olarak etkin risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin kurulmasını ve çalıştırılmasını kaçınılmaz hale getirmiştir (Aytekin ve Pişkinoglu, 2003: 1).

Şirketlerin faaliyetlerini doğru bir şekilde sürdürülebilmesi ile birlikte doğru işin yapılabilmesi için çok faydalı bir rehber olabilmesi nedeniyle gerçekleştirilecek bir takım denetim faaliyetleri şirketlere çeşitli konularda katma değer oluşturmaktadır. Şirket faaliyetlerinin etkinliği, verimliliği ve karlılığı, finansal tabloların güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uyum konularında ihtiyaç duyulan güvenin temin edilmesi için şirket yönetimleri tarafından yürütülen bir takım denetim uygulamaları ile sağlanır. Hata, hile ve suiistimallerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesinde, uygulanacak çeşitli denetim faaliyetleri ile mümkün olabilmektedir (Uzun, 2011).

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET DENETİMİNE GENEL BAKIŞ

2.1.Faaliyet Denetimi: Kavramsal Çerçeve

Ticari hayatta faaliyetlerini sürdüren şirketlerin en başta gelen amacı, kar elde etmek ve varlıklarını sürdürebilmektir. Bu amaçlarına ulaşabilmek için verimlilik ve performanslarını devamlı olarak en üst seviyede tutmak zorundadırlar. Günümüzde işletmelerin, başka pazarlara açılabilme ve sermaye temin edebilmek için, işletme dışındaki bir takım ‘ilişkili taraf’ olarak ifade edilen kesimlere de hesap vermek durumundadırlar. İşletme sahip ve ortakları dışında işletme ile bir şekilde ilişki içerisinde bulunanlara örnek olarak kamu, bankalar, bireysel yatırımcılar, tedarikçiler, sermaye piyasası kurumları, borsalar, müşteriler gibi kesimler verilebilir. Aşağıdaki tablo yardımıyla ilişkili tarafların talepleri açıklanmıştır (Demirkaya, 2000: 11).

Tablo 4: İlişkili Tarafların Talepleri

<ul style="list-style-type: none">• Sağlam bir Yönetim:	<ul style="list-style-type: none">• Kaynakların etkin verimli Kullanımı,• Tahsis edilen fonların ekonomik kullanımı,• Etkin veya doğru çıktı veya ürünler,
<ul style="list-style-type: none">• Politika amaçlarının yerine getirilmesi:	<ul style="list-style-type: none">• Faaliyet çıktıları veya sonuçları,
<ul style="list-style-type: none">• Temel Politikanın değerlendirilmesi:	<ul style="list-style-type: none">• Faaliyetlerin değerlendirilmesi veya olası etkileri,

Kaynak: Demirkaya, 2000: 11

Faaliyet denetimi, genel olarak şirketlerde yapılan muhasebe denetimlerinin daha kapsamlı bir şekli olarak düşünülebilir. Kavramsal olarak bakıldığında, ‘yönetim denetimi’, ‘etkinlik denetimi’, ‘performans denetimi’, ‘ekonomiklik denetimi’, ‘verimlilik denetimi’, ‘iktisadilik denetimi’ gibi isimlerle adlandırılmakta

olduğu görülmektedir (Uzay, 2007: 1). Faaliyet denetiminin daha kapsamlı bir tanımlaması ise; ‘‘Faaliyet denetimi, bir organizasyonun işlevleri, finansal olarak kontrolleri ve katkı usulleri gibi tüm bölümleri içerecek şekilde gerçekleştirilen kapsamlı kontrol işlemleridir. Faaliyet denetimi, bir organizasyonun tümü ya da sadece belirlenmiş işlemlerinin belirlenmiş amaçlara göre düzenli olarak denetlenmesidir. Denetim elemanının temel hedefi; kanun ve düzenlemelere uygunluğunun, finansal raporların doğru olup olmadığı ve faaliyetlerin etkinliği ile etkinlikle ilgili olarak yapılan iç kontrollerin niteliğinin ölçülmesidir’’ (Moeller ve Witt, 1999: 21-2).

Şirketlerdeki faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi, şirketten şirkete hatta şirket içerisindeki bölümler arasında bile farklılık gösterebilmektedir. Faaliyet denetçisi, şirketlerin var olan başarısının denetlenip raporlanmasının yanında, mevcut durumunun nasıl daha bir noktaya getirilmesine ilişkin tekliflerin belirtildiği raporunu hazırlar. Bu sebeplerden dolayı faaliyet denetimi, diğer denetim şekillerinden ayrılmakta ve bazen ‘yönetimsel danışmanlık’ olarak da adlandırılabilir (Güredin, 2007: 19).

2.2.Faaliyet Denetiminin Amacı

Faaliyet denetiminin amacı; şirketlerin kapsamlı bir şekilde incelemelerinin yapılmasıdır. Bu amaçla, işletmelerin güçlü ve zayıf oldukları yönlerinin tespit edildikten sonra şirket sahipleri bilgilendirmektir. Bu şekilde şirketler sahip oldukları imkânlarla nasıl daha başarılı olabileceklerini, kaynaklarını nasıl daha etkin bir şekilde kullanarak maksimum verim alabilecekleri gibi konularda bilgi sahibi olabileceklerdir. Faaliyet denetiminin üç amacı bulunmaktadır. Bunlar (Selimoğlu, 1999: 197) ;

- a) Faaliyetlerin ortaya konulması,
- b) Karşılaşılabilecek olanakların tespit edilmesi,
- c) İleriki süreçlerde tavsiyelerin belirlenmesidir.

Faaliyet denetiminin yönetim ihtiyaçlarına cevap veren diğer amaçları ise (Uzay, 2007: 6; Whittington ve pany, 1998: 756);

- Şirketin sahip olduğu amaçlarıyla ilgili olarak her bir biriminin mevcut durumunun gözden geçirilmesi,
- Finansal bütçeler, planlamalar, hedefler, düzenlemeler gibi tespit edilen unsurların uygulama seviyesinin görülmesi,
- Etkinlik, etkenlik ve büyüme fırsatları, faaliyetlerin plan ve stratejilere göre hangi seviyede başarıldığı hakkında tarafsız veri elde edilmesi,
- Sahip olunan kaynakların hatalı kullanılmasıyla ilgili faaliyet incelemelerindeki zayıf yönler hakkında veri elde edilmesi,
- Şirket müşterilerine daha kaliteli hizmet verilmesi,
- Bütçe verilerinin ve gerçekleştirilen harcamalarının kontrol edilmesi,
- Toplum içerisinde şirketin popülaritesinin sağlanması,
- Karşılaşılabilecek fırsat ve zor durumlara karşı şirketin hazırlanması ve şirketin doğru yönetildiği hususunda bir güven tesis edilmesidir.

Bir şirketin hedeflemiş olduğu amaçlarına ulaşmış veya ulaşmadığı veya hangi alanlarda ulaşmış olduğunun tespit edilmesi ancak yapılacak faaliyet denetimi ile tespit edilebilir. Faaliyet denetimi ile şirketin tüm faaliyetleri düzenli ve sistemli olarak gözden geçirilerek, hedeflediği amaçlarına ulaştıracak imkânların görülmesini de sağlamaktadır. Bu açılarından değerlendirildiğinde faaliyet denetiminin başlıca amaçları; (Durmuş ve Taş, 2008: 15; Karakaş, 2004, 122; Özalp, 2006: 43):

- **Faaliyet Sonuçlarının Ölçülmesi:** Her bir faaliyet denetimi sürecinde şirketin faaliyet sonuçları değerlendirilmektedir. Bu işlemlerin yapılması sırasında şirketin stratejileri, düzenlemeleri, hedefleri ve diğer ölçütler temel alınmaktadır

- **Başarılı Sonuçlar İçin Olanakların Ortaya Konulması:** Şirketin başarı unsurları; ekonomiklik, etkenlik ve etkinliktir. Denetleyici bu konu ile ilgili sorumlu kişi ile görüşerek, faaliyetleri izlenmesi, daha önceki raporları incelenmesi, faaliyet süreçlerini gözden geçirilmesi, genel kabul görmüş standartlarla karşılaştırılması ve konusunda uzman kişilerin düşüncelerinin alınması gibi işlemleri yaparak, gelişmeler için olanakları ve spesifik hedefleri tespit edebilir.

- **Başarı İçin Tavsiyelerin Geliştirilmesi:** Faaliyet denetimi aşamasında önerilerin kapsamı ile içeriği biraz farklılıklar gösterebilir. Belli aşamalarda denetim

elemanları farklı önerilerde bulunabilir ya da denetimin içeriğinde bulunmayan çalışmaların sebeplerini ortaya koyabilmektedirler.

Faaliyet denetiminin inceleme alanına; şirketin sahip olduğu organizasyon yapısı, çalışma sistemleri, dağıtım politikaları, personel istihdam yapısı ve bilgi işlem sistemleri gibi fonksiyonlar girebilmektedir. Bu geniş kapsamdan dolayı faaliyet denetiminde karşılaştırma ölçütleri diğer denetim türlerine göre daha soyut bir özelliğe sahiptir. Temel kriterler olarak bütçeler, genel kabul edilmiş performans standartları, oranlamalar ve alan ortalamaları göz önünde bulundurulmaktadır (Bozkurt, 2000: 29).

Tablo 5: Denetim Faktörlerinin Cevap Aradıkları Sorular

FAKTÖRLER	ÜRETİM BÖLÜMÜ	SATIŞ BÖLÜMÜ	FİNANS BÖLÜMÜ	PERSONEL BÖLÜMÜ
MİKTAR	Üretimde sürecinde belirlenen miktarda hammadde tüketildi mi? Üretim miktarı hesaplanan seviyede mi? Kapasite sapması var mı?	Satış miktarı belirlenen düzeyde mi?	Faaliyet sermayesi girişim için yeterli miktarda mı?	İş gücü sayısı yeterli mi?
KALİTE	Kullanılan hammadde belirlenen kalitede mi? Üretilen mamul belirlenen kalitede mi?	Satılan mallar kalite standartlarına uygun mu? Piyasa ihtiyaçlarını karşılıyor mu?	Tahvil, imtiyazlı pay senedi veya adi pay senetlerinden hangisi kullanılmalı?	İşletmede kalifiye eleman var mı ve bunlar iyi kullanılabilir mi? İşgücü, belirlenen kalitede mi?
ZAMAN	Ürünler uygun periyotlarda üretiliyor mu ve zamanında istenen yere ulaşıyor mu? Üretim süresinde standartlardan seçme var mı?	Satış sorumlularını günlük satışları tatmin edici mi? Üretilen mamulün stokta kalma süresi nedir? Dağıtım kanallarındaki artış süreci nedir ?	Kısa vadeli mi yoksa uzun vadeli mi borçlanılıyor?	Herkes görevini zamanında yapıyor mu? Bu iyi ölçülüyor mu? İşgücünün üretimdeki zaman sapması nedir ?
MALİYET	Hammadde, işçilik ve Diğer maliyetler istenen düzeyde mi?	Reklam, promosyon ve diğer harcamaların tutarı yapılan satışlara göre uygun mu? Satış giderlerinde tasarruf yapılabilir mi?	Ödünç alınan fonlar için yapılan faiz ödemeleri, cari piyasa oranları ile uyumlu mu? Sermaye maliyetlerinde optimizasyon nasıl sağlanır?	Ücretleme sistemi genel kabul görmüş seviyede mi? Personel maliyetlerinde tasarruf sağlanmalı mı?

Kaynak: Gençoğlu, 2008: 220

Faaliyet denetiminde miktar, kalite, zaman ve maliyet gibi hususların denetlenmesiyle genel olarak işletmenin bölümlerinde hangi sorulara cevap arandığı **Tablo5'** de gösterilmiştir. Buna göre (Gençoğlu, 2008: 220-221);

- Miktar denetiminde, önceden planlamasının üretim ve satış miktarı ile gerçekleşen üretim ve satış miktarlarının karşılaştırılması yapılır ve herhangi olumsuz bir fark olması durumunda gerekli araştırmalar gerçekleştirilir.

- Bir kontrol sistemi olarak kabul edilen kalite düzeyi, üretilen ürünün

standardı ile erişilebilecek potansiyel müşterilerin sayısı ve marka değeri ile ilgilidir.

- Zaman unsurunun denetiminde, önceden tespit edilen optimum zaman süreleri veya programlara uygunluğu kontrol edilir. Eğer çizelgelerde farklılıklar mevcutsa sebepleri incelenir ve gerekli tedbirler alınır.

- Maliyet denetiminde ise tüm harcamalar, daha önceden saptanan miktarlar yakalanmaya çalışılır ve özellikle satış miktarlarının istenilen rakamlara ulaşması için ulaşılmaması gereken bir hedef olarak kullanılır.

Faaliyet denetiminde; işletmelerin politikaları ve belirlenmiş olan stratejileri ışığı altında hedeflere ne kadar ulaşılmış olduğu, yönetim kademesinde görev alan personelin başarı durumları ve şirketin faaliyetleriyle ilgili mali özellikleri taşımayan tüm unsurlar incelenir. Performans ve risk denetimleri de, faaliyet denetimi kapsamındadır (Güredin, 2007: 17). Faaliyet denetimi içerik olarak risk yönetimi ile çok yakın bir ilişki içerisinde. Çünkü şirketler faaliyet süreçleri içerisinde bir takım risklerle karşı karşıya kalabilmektedir. Faaliyet denetiminde şirketlerin karşılaşılabileceği bir takım riskler aşağıda belirtilmiştir (Uzay, 2007: 9) :

- Faaliyetler ve finansal olaylara ilişkin bilgilerin güvenilirliğinin az olması,
- Bilgilerin yanlış veya eksik olması,
- Faaliyetlerin verimsiz olması, faaliyetlerin etkin olmaması,
- Finansal ve maddi varlıkların şirketten çıkartılmış olması,
- Şirketlerin kendi iç uygulama prosedürlerinin, yönetmeliklerinin veya tüzüklerinin ihlal edilmesi,
- Şirketlerdeki iş ahlakı kültürünün kanun dışı uygulamalarına olanak tanıyor olması.

2.3.Faaliyet Denetiminin Türleri

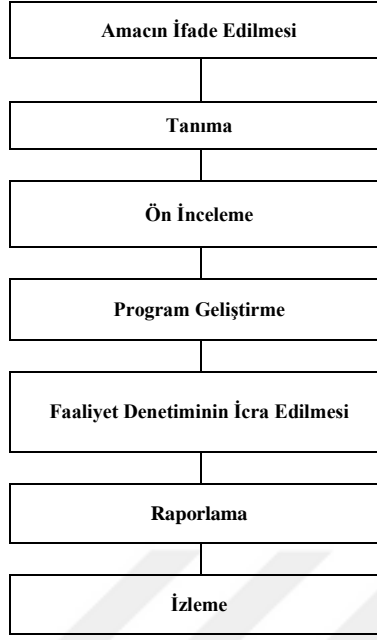
Faaliyet denetimi, bir şirketin ürün tasarımı, ürün tanıtımları, büro hizmetleri, ürünlerin teslim alınması ve yüklenmesi, hammadde alımları, verilerin işlenmesi gibi çok çeşitli faaliyet çeşitlerini ve bu işlemlerin gerçekleştirildiği sistemlerini ayrıca şirket yönetimi tarafından gerçekleştirilen başlıca faaliyet kontrollerinin

değerlendirilmesi gibi bir takım unsurları kapsamaktadır (Whittington and Pany, 1998: 756). Faaliyet denetimlerini genel olarak üç ana bölüme ayırabiliriz (Arens ve diğ., 2005: 769):

- **Fonksiyonel denetimler:** Şirket faaliyetleri çeşitli sınıflara ayrılmıştır. Mesela; üretim fonksiyonu, satın alma fonksiyonu, pazarlama fonksiyonu gibi sınıflandırmalardır. Farklı şekillerde tespit edilmiş işlevlerinin, etkenlik ve etkinlik bakımından iç kontrollerinin yapılmasından sonra yapılan değerlendirmesine fonksiyonel denetim denilmektedir (Uzay, 2007: 6).
- **Örgütsel denetimler:** Bir organizasyon içerisindeki şube ve bölümleri gibi tüm bölümler üzerinde faaliyet denetiminin yapılması bu tür denetimleri ifade etmektedir. Organizasyon içerisindeki bütün fonksiyonların birbiriyle ilgili olarak etkileşimin hangi oranda olduğunun yorumlanmaya çalışılmasıdır. Denetim sonucunda organizasyondaki planlama ve koordinasyon işlemlerinin önemi bu türdeki denetim neticesinde ortaya çıkmaktadır (Uzay, 2007: 6).
- **Özel görevlerin icra edildiği denetimler:** Örgütteki veri sisteminin daha verimli hale getirilmesi, seçilen bir bölümde kayıp-kaçak ihtimallerinin tespit edilmesi veya örgütün satın alma bölümündeki personelin çalışma verimliliklerinin artırılması, tavsiye edilen farklı uygulama değişikliklerinin iç kontrol üzerindeki etkileri, kaynaklarının daha rasyonel kullanılması için fırsatların araştırılması gibi. Bütün bu denetimlerin sonucunda görülen bir takım eksikliklerin düzeltilmesi ve gerekli tedbirler alınması da bu denetimlerin bir parçasını oluşturmaktadır (Selimoğlu,1999:196).

2.4.Faaliyet Denetiminin Uygulama Süreçleri

Faaliyet denetimlerinin gerçekleştirilmesinin süreçleri, işletmelerin faaliyet türleri ve diğer faktörlerden dolayı farklılıklar gösterebilmekle birlikte genel olarak işleyiş bakımından aynı özellikleri taşımaktadır. Faaliyet denetimine başlamadan önce denetim hedeflerinin belirlenmesi ve belirlenmiş bir program dahilinde yürütülmesi gerekmektedir. Faaliyet denetim sürecinin aşamaları aşağıdaki **Şekil4**'te gösterilmiştir:



Kaynak: Whittington and Pany, 1998: 757

Şekil 4: Faaliyet Denetimi Süreçleri

Faaliyet denetiminin uygulama aşamalarına yönelik kısa açıklamalar aşağıda belirtilmiştir (Whittington and Pany, 1998: 757-758) :

- **Amacın İfade Edilmesi:** Amacı tespit edilmiş her bir ünitenin, işlevlerinin veya faaliyetlerinin değerlendirmesinin yapılmasıdır. Denetim elemanının her şeyden önce organizasyonun daha önceden belirlenmiş amaçlarına yönelik farklı strateji ile yöntemlerini tespit etmesi zorunludur. Faaliyet denetimi, şirket içerisindeki çok geniş alanları kapsamakta olup genel olarak belirlenmiş amaçlar göz önünde bulundurularak biçimlendirilir (Moeller ve Witt, 1999: 21-5).
- **Tanıma:** Denetim elemanı bu aşamayı, örgütün tasarım planını, işlev ve görevlerin yazılı olduğu prosedürlerin, yönetimin uyguladığı stratejileri ile faaliyet usul ve yöntemlerini gözden geçirerek başlatır. Bu aşamanın sonunda, her bir ünitenin, görevleri veya sorumlulukları ile ilgili verileri, yaptığı anketler, görev şemaları ve aldığı kısa bilgi notlarıyla destekler (Uzay, 2007: 12).
- **Ön İnceleme:** Denetim elemanı yapmış olduğu ön incelemesine göre, olası aksamaları ve faaliyetlerin hayati olan kısımları ile ilgili elde ettiği neticeleri kısa bir

özet şekilde hazırlar. Hazırladığı bu çalışmayı, en son denetim programını yazarken de faydalanır (Uzay, 2007: 13).

▪ **Program Geliştirme:** Yapılan her faaliyet denetiminin karakteristik özellikleri bulunmaktadır. Denetim elemanı yapılan işlemlerin değerlendirmesini yaparken gerekli olan her çeşit ölçüm ve çözümlmeyi kapsayacak biçimde denetim stratejisini hazırlar. Yapılacak denetim faaliyetinin güçlüklerinden dolayı nitelikli bir denetim personelinin seçilmesi ve denetim faaliyetlerinin bir zaman cetveline göre yürütülmesi önem taşımaktadır (Uzay, 2007: 13).

▪ **Faaliyet Denetiminin İcra Edilmesi (Faaliyet Sahası):** Bu basamak faaliyet denetim stratejisinin icrasını içerir. Değerlendirme ise, bu basamağın diğer kritik bölümünü teşkil eder. Şirketin asıl başarısı, bir takım kriterlere (bütçeler, performans hedefleri gibi) göre değerlendirilir. Yapılan bu değerlendirmeler ve kritikler, denetim elemanının belirleyeceği tavsiyeler de bu aşamanın asıl alt yapısını teşkil etmektedir (Uzay, 2007: 13).

▪ **Verilerin Raporlanması:** Denetim elemanı hazırlayacağı raporunda, denetim faaliyetinin asıl amaçları ile ilgili elde ettiği verileri özet halinde sunar. Faaliyet denetim raporları belirlenmiş bir modeli mevcut değildir. Hazırlanan raporda, denetim elemanının belirttiği tavsiyeler ile takip edilen veya hiç takip edilmeyen şirket düzenlemeleri ve stratejilerinin bir listesi de hazırlanır. Örnek rapor hazırlandıktan sonra, denetlenen birim ile doğrudan bağlantılı tüm personel ile elde edilen verilerin karşılıklı müzakere edileceği bir toplantı tertiplenmelidir (Uzay, 2007: 13).

▪ **Takip:** Denetim raporunda belirtilen her bir problemin, gerektiği kadar kavranılması için takip faaliyeti uygulanır. Çoğunlukla da bu görev iç denetim personellerinden birine verilir (Uzay, 2007: 13).

Faaliyet denetiminin uygulama alanı ve kapsamının geniş olmasından dolayı işletmenin tüm fonksiyonlarını kapsayabilmektedir. Bu fonksiyonlar, genel olarak şirketin örgütlenme şekli, pazarlama, satış ve dağıtım yöntemleri gibi bir dizi unsurları kapsayabilmektedir. Bunlar (Akgül, 2000: 9) ;

- Yönetim-Organizasyon Faaliyetleri,

- Üretim ve Pazarlama Faaliyetleri,
- Muhasebe-Finansman Faaliyetleri,
- Sosyal ve Çevresel Faaliyetler,
- Dış Kaynaklardan Yararlanma ve Lojistik Faaliyetleri,
- Araştırma ve Geliştirme Faaliyetleri.

2.5.Faaliyet Denetimi ve Diğer Denetim Türleri

Günümüzde işletmelerde üç değişik denetim çalışması yapılabilmektedir. Bunlar; Finansal Tabloların Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet denetimidir (Bozkurt, 2000: 27).

Finansal tabloların denetimi; bir işletmenin finansal tablolarının finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesi amacıyla yapılan denetimdir (Ataman ve diğ., 2001:18). Uygunluk Denetimi, İşletmelerin faaliyetlerinin ya da işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetim türüdür (Selimoğlu ve diğ.,2008:6). İşletmenin vergi kanunlarının gereklerini yerine getirip getirmediğinin incelenmesi, işletmedeki muhasebe uygulamalarının muhasebe standartların uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi örnek olarak verilebilir. Faaliyet denetimi ise bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemesidir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik olarak incelenmesidir (Uzay, 2007:2).

Faaliyet denetimi ile diğer denetim türleri arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar; denetimin amacı, içeriği ve kapsamı ile uygulama yöntemleri gibi unsurlardan oluşmaktadır. Bu farklılıklar faaliyet denetiminin kapsam olarak çok geniş bir içeriğe sahip olmasından kaynaklanmaktadır.

Faaliyet denetimi ile finansal tabloların denetimi arasındaki fark, faaliyet denetiminin çok çeşitli biçimlerde yürütülebilmesinden kaynaklanmaktadır. Diğeri ise faaliyet denetiminde, denetimi gerçekleştirenlerin niteliklerinin daha karmaşık

olmasıdır. Bilindiği gibi faaliyet denetiminde gerçekleştirilecek süreçler çok çeşitli olup, özel teknik anlamda yetenekler gerektirebilmektedir (Arens ve diğ., 2002: 772-773). Faaliyet denetimi, finansal tablo denetiminden farklı kılan temel nitelikler **Tablo 6'** da gösterilmiştir:

Tablo 6: Faaliyet Denetimi ile Finansal Tablolar Denetiminin Karşılaştırılması

	Faaliyet Denetimi	Finansal Tablolar Denetimi
Neticelerin İlan edilmesi	Yönetime	Kamuya
İnceleme Konusu	Yönetimin İstekleri	Finansal Tablolar
İnceleme Zamanı	Tüm Dönemler	Finansal Tablo Dönemi
Kriterler	Faaliyetin Konusu ve Amacına Göre Değişmektedir	GKMİ, Finansal Raporlama Standartları ve Denetim standartları
Denetim Prosedürleri	Sayısal İnceleme Karar Verme Yöntemi Faaliyet Değerlendirilmesi Yayınlanmış Raporların kontrolü	Sayısal İnceleme İç Kontrol Sistemleri Mali Veriler Yayınlanmış Raporların kontrolü
Yapılış Amacı	Yönetimin İsteği	Çoğunlukla Kanuni Mecburiyet
Tekrarlanma	Belirsiz	Sürelî

Kaynak: Can ve Uyar, 2008

2.6. Faaliyet Denetiminde Performans Göstergeleri

Faaliyet denetiminin en temel amaçlarından bir tanesi de işletmenin performansının ölçülmesidir. Mevcut birçok performans göstergelerinin içinde faaliyet denetiminde kullanılabilir olan üç temel göstergeden söz etmek mümkündür. Bunlar (Can ve diğ., 2010:27):

- Faaliyetlerin Ekonomiklik düzeyi,
- Faaliyetlerin Verimlilik düzeyi,
- Faaliyetlerin Etkinlik düzeyi.

Yukarıda belirtilen bu üç göstergenin genel kabul gören tanımları, aşağıdaki gibidir (Karaman, 2004: 4):

- **Ekonomiklik (İktisadilik) :** Emtiaların veya hizmetlerin doğru zamanda en cazip fiyatlarda ve yeterli kalite ve miktarda sağlanmasıdır.
- **Verimlilik:** Kullanılacak olan emtialardan, beşeri ve nakdi sermayeden

mümkün olan en verimli bir yöntemle yararlanılmasıdır.

- **Etkinlik:** Uygulanması planlanan stratejilerin, gerçekte yerine getirilme seviyesidir.

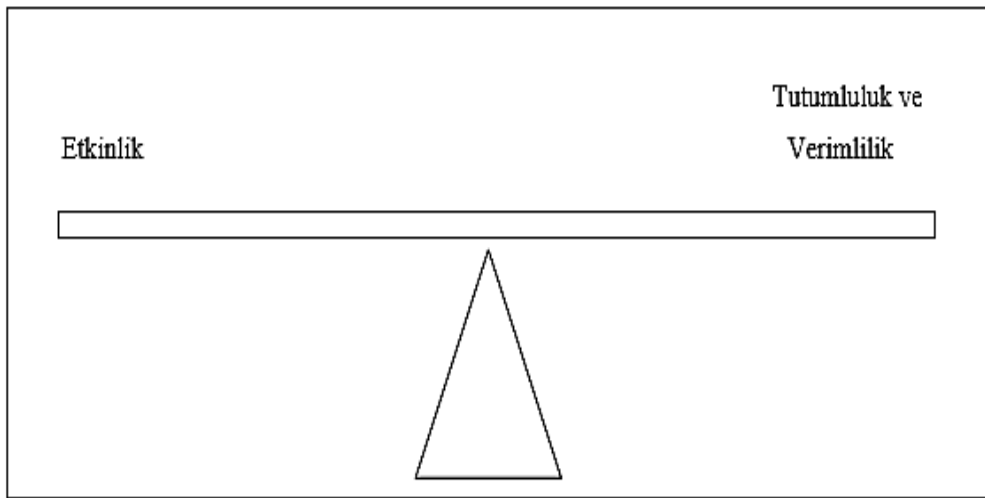
Yukarıda sıralanan faaliyetlere ilişkin bu temel performans göstergelerinin formülasyonu **Tablo 7**'de gösterilmektedir.

Tablo 7: Temel Performans Göstergeleri

GÖSTERGE	ANLAMI	FORMÜL
Ekonomiklik(Tutumluluk)	En az hammadde maliyetiyle en iyi kalitenin elde edilmesi	$\frac{\text{Fiziksel Girdi}}{\text{Girdi Maliyeti}}$
Verimlilik	Belli bir hammadeden maksimum ürünün yada belli bir ürünün minimum hammadde ile elde edilmesi	$\frac{\text{Fiziksel Çıktı}}{\text{Fiziksel Girdi}}$
Etkinlik	Beklenen (planlanan) ürünün değerinin Fiili çıktıya oranı	$\frac{\text{Çıktı Değeri}}{\text{Fiziksel Çıktı}}$

Kaynak: Can ve Uyar, 2010

Faaliyet denetim süreçlerinde, Performans göstergelerinden olan etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik arasında bir dengenin gözetilmesi gerekmektedir. Çünkü bu ölçüler birbirleriyle bağlantılıdır. Bu nedenle şirketin faaliyetleri etkin mi, verimli mi, ekonomik mi soruları birlikte ele alınıp değerlendirilmelidir (Demirkaya, 2000: 53). **Şekil 5**'de görüldüğü üzere bu üç gösterge arasında mutlaka bir denge sağlanmalıdır.



Kaynak: Demirkaya, 2000: 55

Şekil 5: Etkinlik ile Verimlilik ve Tutumluluk Arasında Denge Sağlanması

Performans yönetim sistemi, sistematik bir yapı şeklinde işleyen bir içeriğe sahiptir. Bu sistem, genel olarak performans geliştirme planlaması, ölçme, değerlendirme, kontrol aşamalarından oluşmaktadır. Performans ölçüm ve denetimlerinde kullanılacak göstergeler, değişik şekillerde olabilmektedir. Bunlar içerisinde genel olarak kabul edilen, ‘ mali’ ve ‘ teknik’ göstergelerdir. Bu göstergeler birbirlerini tamamlayan göstergelerdir. Mali göstergeler denildiğinde genel olarak işletmenin finansal yapısını anlatan göstergeler ile maliyet analizlerinin yapıldığı göstergeler anlaşılmalıdır (Pekiner, 1998). Teknik göstergeler ise bir şirkette tepe noktasından en dip noktaya kadar tüm işlemlerin, kullanılan tüm kaynaklarının, tüm ünitelerin ve çalışan personelin başarılarının değerlendirilmesinde yararlanılmaktadır (Akal, 2005:179).

2.7.Faaliyet Denetimi ve İç Denetim İlişkisi

İç denetim uygulamalarının ilk zamanlardaki amaçlarına bakıldığında, muhasebe ile ilgili işlemler üzerinde yoğunlaşmış olduğu görülmektedir. Daha çok şirketlerin ekonomik etkinliği arttırarak, etkin denetimlerin gerçekleştirilmesini sağlamak ve böylece şirketlerin idarelerine katkı sağlamak olduğu düşünülmüştür. Sonraki yıllarda ise, ekonomik etkinliği yükseltmek amacıyla, iç denetim direkt olarak şirket faaliyetlerinin etkinliğini değerlemeye ve bu yönde belirlediği aksaklıklara yönelik birtakım çözüm önerileri bulmaya odaklanmıştır (Jin’e ve Dunjia, 1997: 193).

Faaliyet denetimi ile iç denetim arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. İç denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol aşamalarını kapsayan bir denetim yöntemidir. Bu yüzden bir şirketin gerçekleştirdiği tüm uygulamaları kapsamaktadır. Bu yönüyle faaliyet denetiminin çalışma konuları ile aynı içeriğe sahiptir (Özalp, 2006: 16). Faaliyet denetimi şirket içerisindeki her faaliyet türü için uygulanabildiğinden dolayı iç denetime rehberlik edebilmektedir. İç denetimin şirket yönetimlerine bir takım önerilerde bulunabilmesi ve bu yönüyle de yönetim danışmanlığı fonksiyonunu ifa ederken faaliyet denetimlerinin katkıları ile daha da verimli sonuçlar alınabilmektedir.

Uluslararası İç Denetim Standartları (UIDS)'nin tanımına göre güvence hizmeti, yapılan denetim faaliyetlerinin temel amaçlarını teşkil etmektedir. Finansal yapı, performans durumu, yasa ve diğer mevzuat hükümlerine uyumun sağlanması, bilgi sistemlerinin güvenliğini sağlama gibi fonksiyonlar, güvence hizmetleri örnek olarak verilebilir. Danışmanlık hizmetleri ise herhangi bir yönetsel görev almadan bir örgütün işlemlerini daha da iyileştirmek ve eksik yönlerini gidermek gayesiyle, denetimi yapılan işlemlerin içerik yönünden değerlendirmelerinin yapılması suretiyle ifa edilen bir takım uygulamalardır. Yöntem ve yol göstermek, bir takım tavsiyelerde bulunmak, yürütülen işlemlerle ilgili olarak eğitici bilgilerin verilmesi, bu kapsamdaki faaliyetlere örnek gösterilebilir (UIDS, 2010: 40).

Gerçekleştirilen iç denetim çalışmalarında, bir yandan şirketlerin faaliyet süreçlerinin gözlemlenmesi yapılırken diğer yandan da yapılan denetim faaliyetlerinin sonuçlarına yönelik olarak değerlendirmelerin yapılması ve gerekli tedbirlerin alınmasına yönelik süreçleri de kapsamaktadır (Albrect ve diğ, 1993: 56-59). Bu açıdan yaklaşıldığında iç denetim, şirketlerde risklerin yönetilmesi, denetim ve idare ile ilgili uygulamaların doğruluğunu ve düzenli bir tarzda yaklaşarak geliştirilmesi şirketin amaçlarına ulaşmasında katkılar sağlayan bir denetim şeklidir (Pickett, 2003: 239). Mali denetim, uygunluk denetimi, hile denetimi ve faaliyet denetimi gibi alanlar iç denetimin çalışma alanlarını oluşturmaktadır.

2.8.Faaliyet Denetiminde Yararlanılacak Performans Yönetim Sistemi: İşletme Karnesi (Balanced Scorecard)

Şirketlerin başarılı olması ve sürdürülebilirlikleri, gösterecekleri performansa bağlıdır. Nitelikli bir yönetici, görev yaptığı kurumun performansını, doğru ve faydalı olan bir performans ölçme ve değerlendirme sisteminden edindiği bilgiler aracılığı ile takip edecektir (Bilgen, 2001: 124). Performans ölçümleri ile temin edilen bilgiler, temel olarak şirket yöneticilerine ve personeline rehberlik eden araçlardır. Günümüzün yönetim anlayışı, şirketlerde oluşturulan bilgi kaynağını esas almaktadır. Bu nedenle söz konusu ölçümler ve değerlendirmeler şirket için önem arz etmektedir (Zerenler, 2005: 5).

Uygulamada işletmelerin faaliyetlerinin ölçümlerinin gerçekleştirildiği farklı performans ölçüm kriterlerinden olan Kaplan ve Norton'un geliştirdiği işletme karnesi (Balanced Scorecard), kısaca bir performans değerlendirme sistemidir. Şirketlerin faaliyetlerinin, kendileri tarafından daha önceden belirlemiş oldukları vizyon ve stratejileri doğrultusunda değerlendirilmelerini sağlar. Özel durum ve şartlarda şirketin ne durumda olduğu, belirli performans kriterleriyle açıklanır. Şirketin performans durumunu, belirlenmiş hedefleri doğrultusunda takip edilmesine imkân tanır. Tüm bu ve benzeri işlevlerini aşağıda açıklanan dört ana başlık altında belirlenen ölçüm kriterleri ile gerçekleştirir:

2.8.1.Finansal Boyut

Kar amacı güden şirketlerin en temel amacı, kurumun hisselerinin piyasa değerinin artırılmasıdır. Bu değer artışları ise iki temel yöntem ile sağlanabilir: Gelir miktarının artırılması ve performansının yükseltilmesi. Gelir miktarının artırılmasının iki temel yolu bulunmaktadır. Birincisi üretilen ürünlerin satılabilmesi amacıyla yeni Pazar yerleri, yeni ürünler üretmek ve yeni alıcıları keşfetmek, ikincisi ise sahip olunan müşterilerle olan münasebetlerin geliştirilmesi ve içinde birden çok işlev barındıran mamul ve hizmetlerin çaprazlama satış yöntemi ile satış rakamlarının arttırılmasıdır. Performansı yükseltmek için takip edilecek iki temel yöntem bulunmaktadır. Bunlardan ilki tüm harcamaların azaltılması ve yapılan giderlerin kontrolünün sağlanmasıdır, diğeri ise şirket faaliyetlerinin performansını belirli seviyede tutmak için kullandığı dış kaynakların azaltılarak, varlıklarını daha etkin bir yöntemle kullanmaktır (Özbirecikli ve Karaömer, 2016: 39).

2.8.2.Müşteri Boyutu

Yönetimden sorumlu olan kişilere, kurumun rekabet içerisinde bulunacağı alıcıları ve satış yerlerini ve buralarda göstereceği başarı kriterlerini, tarif etmektir. Müşteri boyutunun başlıca içerik unsurları ise; müşteri memnuniyeti, müşterilerin sürekliliği, yeni müşterilerin kazanılması, kar oranı ve Pazar payıdır. Müşteri boyutunda ulaşılmak istenen sonuçlar genel olarak; müşterilerin sadakatinin artırılması, müşterilerin satın alma alışkanlıklarıyla ilgili verilerin araştırılması,

müşteri sadakatinin temin edilmesi ve bununla ilgili verilere ulaşılması gibi faktörlerdir (Özbirecikli ve Karaömer, 2016: 39).

2.8.3.İçsel Süreç Boyutu

Bir şirket finansal ve müşteri perspektiflerini açık bir şekilde ortaya koyarak, müşterilerinin taşıdığı özellikleri bir takım unsurlar açısından sınıflara ayırabilir ve mali açıdan başarılı olunabilecek yöntemleri tespit edebilir. İşte bu yöntemler, Kurumsal karnenin içsel örgüt süreçleri içerisinde yer almakta ve çok önemli örgütsel faaliyetler olarak dört üst düzey süreçler içerisinde açıklanmaktadır (Özbirecikli ve Karaömer, 2016: 39):

1.Ayrıcalık oluşturma: Yeni ürünler ve hizmet çeşitleri elde etmek ve yeni Pazar yerleri ve müşteri yığınlarına ulaşabilmek amacıyla tüm alanlarda yeni olanı teşvik etme,

2.Müşteriye verilen değeri yükseltme: Mevcut müşterilerle olan münasebetlerin iyileştirilmesi,

3.Faaliyetlerde mükemmelliğe ulaşılması: Arz zinciri idaresinin, içsel örgüt aşamalarının, kaynaklardan istifade seviyesinin, kaynak-kapasite idaresinin ve diğer aşamaların daha iyi bir duruma getirilmesi,

4.Nitelikli bir kurumun paydaşı olma: Dış menfaat grupları ile daha yoğun ilişkiler tesis etme.

Farklı içsel örgüt aşamalarının düzeltilmesinden sağlanacak mali yararlar belirli sürelerin geçmesi ile elde edilebilir. Mesela; faaliyetlerin etkinliğindeki artış ve aşamaların iyileştirilmesi sağlanmadan ortaya çıkan bir takım harcamalardan tasarruf edilmesi kısa süreli, müşterilerle olan diyalogların daha da üst düzeye çıkartılmasından elde edilen gelir artışı ise orta süreli faydalar sağlar. Devamlı bir şekilde yenilikçi bir yaklaşım içerisinde olmada genellikle uzun süreli gelir ve kar oranı artışı sağlar (Özbirecikli ve Karaömer, 2016: 40).

2.8.4.Öğrenme ve Gelişme Boyutu

Teknoloji alanındaki yeniliklere uyum sağlamak ve uzun süreli hedefleri yerine getirmek için kurumlar, müşterilerinin ve hissedarlarının pozitif getiri imkanlarını sürekli maksimum düzeyde tutmak durumundadır (Ağca ve Tuncer, 2006:183).Öğrenme ve gelişme boyutu, kurumun maddi olmayan varlıklara sahip olması anlamına gelmektedir. Söz konusu boyutun bir takım kıstasları bulunmaktadır. Bu kıstaslar ise (Özbirecikli ve Karaömer, 2016: 39) :

1.Müşterilerin memnuniyeti ve bağlılıklarını temin etmek için müşteri yoklamalarının yapılması, problem, talep ve tavsiyelerini de göz önünde bulundurularak gerekli düzeltmelerin yapılması ve maliyetleri düşürücü nitelikteki bilimsel yenilikleri yakından izleyerek üretim aşamalarına katmak,

2.Yeni kazanılmış müşterilere konsantre olmak, dahili pazarın yanında ihracat yöntemi ile yeni yerlerdeki potansiyel piyasa çeşitliliğini muhafaza etmek,

3.Kaliteli ürün üretmek için geçirilen tüm süreçlerde devamlı büyüme ve ilerleme prensibiyle farklılaşma sağlamak,

4.Karlılığı artırmak adına işletme içi işlemlerin hızlı, verimli, etkin ve kaliteli bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır,

5.Şirket çalışanları ile işletme amaçları arasında bütünlük sağlamak, birim mamul maliyetini azaltmak, sipariş karşılama oranını yükseltmek, çalışanların motivasyon ve becerilerini artırmak ve bunları sağlamak adına sürekli ve etkin faaliyet göstermek.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN FAALİYET DENETİMİNİN ÖNEMİ: BİR ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

Çalışmanın bu bölümünde, şirketlerde gerçekleştirilen faaliyetlerin, etkinlik ve verimlilik açısından performans durumunun değerlendirildiği faaliyet denetimi uygulamalarının, işletmenin kurumsallaşma sürecine katkı sağlayıp sağlamadığını tespit etmek için örnek bir olay incelemesine yer verilmiştir. Bu amaçla ilk olarak denetim çalışmasının nedeni ve şirketin kurumsal verilerine yönelik bilgiler sunulmuştur. Sonuç bölümünde ise şirket bünyesinde gerçekleştirilecek faaliyet denetimi uygulama sonuçlarının genel değerlendirmelerine yer verilecektir.

3.1.İncelemenin Amacı

Bu çalışmanın amacı, faaliyet denetiminin önemi ve kurumsal yönetim anlayışı içerisindeki rolü, örnek bir şirket uygulamasının incelenmesi suretiyle ortaya koymaya çalışmaktır. Bu amaçla örnek bir şirket bünyesinde faaliyet denetimi çalışması yapılarak, kurumsallaşma sürecinde hangi katkılarının bulunduğu, somut bir şekilde ortaya konulmaya çalışılacaktır. Çalışmada kurumsallaşma için ihtiyaç duyulan kriterlerden bir kısmını taşıması nedeniyle, MFD Gıda Sanayi A.Ş.'nin yapısı inceleme konusu olarak seçilmiştir (şirket verileri gerçek olmakla beraber şirket ismi hayali olarak belirtilmiştir.) Buradaki vaka analizinde, ideal bir kurumsal yönetim şeklinin nasıl olması gerektiğini ortaya koymak olduğu için, çalışmadaki şirketin kurumsal yapısındaki eksik olan hususlarında ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

3.2.Yöntem

Faaliyet konusu domates ve biber salçası üretimi olan MFD Gıda Sanayi A.Ş. bünyesinde gerçekleştirilen bir örnek olay çalışmasıdır. Bu çalışmada vaka incelemesi yöntemi kullanılmıştır. Vaka incelemesi yöntemi; anket, görüşme, gözlem, sayısal analiz, belge incelemesi gibi birçok araştırma tekniğini içerir (Yalçın

ve Ay, 2011: 24). Bir ay süren inceleme boyunca, işyerinde günde 5 saatlik bir çalışma yapılmış, şirketin yönetiminde görevli personel başta olmak üzere, çeşitli bölümlerde çalışanlar ile bire bir görüşmeler gerçekleştirilmiş ve işletmede yürütülen iş ve işlemler ile ilgili olarak belge incelemesi neticesinde faaliyet denetimine konu teşkil eden veriler bir araya getirilmiştir. Elde edilen veriler ışığında işletmenin kurumsal yönetim ve diğer performans göstergelerine göre işletmenin durumu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu çalışma, Özbirecikli ve Tüm'ün, 'Aile İşletmelerinde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin rolü' adlı kitabından esinlenerek hazırlanmıştır.

3.3.Kurumsal Yönetim ve Faaliyet Denetimi ile İlgili Önceki Çalışmalar

Özbirecikli ve Tüm (2015) 'Aile İşletmelerinde Sürdürülebilir Kurumsal Denetim ve İç Denetimin Rolü' adlı çalışmalarında, aile işletmelerinin genel yapısı üzerinde durduktan sonra kurumsal yönetim ve iç denetim kavramlarını açıklamış, aile işletmelerinin kurumsal bir yapıya kavuşturulması amacıyla iç kontrol sistemi, iç denetim gibi kavramların ne gibi fonksiyonları ifa ettiği üzerinde ayrıntılı değerlendirmeler yapmışlardır.

Sarioğlu (2011) 'İşletmelerde Faaliyet Denetimi Süreçleri ve Bir Uygulama' adlı çalışmasında, Faaliyet Denetimi kavramı ve süreçleri üzerinde kapsamlı olarak durulmuş, Türkiye'deki halı sektörü üzerinde genel bir açıklama yapıldıktan sonra, bu sektörde faaliyet denetimi uygulamaları yapılarak, elde edilen sonuçlar üzerinde yorumlar yapılmıştır.

Yılmaz (2007) 'İşletmelerde Kurumsallaşmanın Yenilik ve Performansa etkisi' adlı çalışmasında; kurumsallık teorileri ile başlanmış, kurum kavramı ile konu genişletilmiş ve kurumsallaşma olgusu ile de konu bütünleştirilmiştir. Kurumsallaşmanın yenilik ve performansa olan katkıları analizler ile tespit edilmiş ve bu konular arasındaki ilişkiler saptanmıştır.

Karacalar (2015) adlı çalışmasında; modern yönetim anlayışı olan kurumsal yönetim anlayışı ve bu anlayışın destekçisi olan iç denetim sistemleri ele alınmıştır

Abdioğlu (2007) adlı çalışmasında; işletmelerde kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetimin rolü ve bu anlayışa etki eden iç denetim uygulamalarının, ilgili olduğu unsurlar, yapılan teorik açıklamalarla birlikte, IMKB-100 endekste gerçekleştirilen uygulamalı bir araştırma çerçevesinde ortaya konulmaya çalışılmıştır.

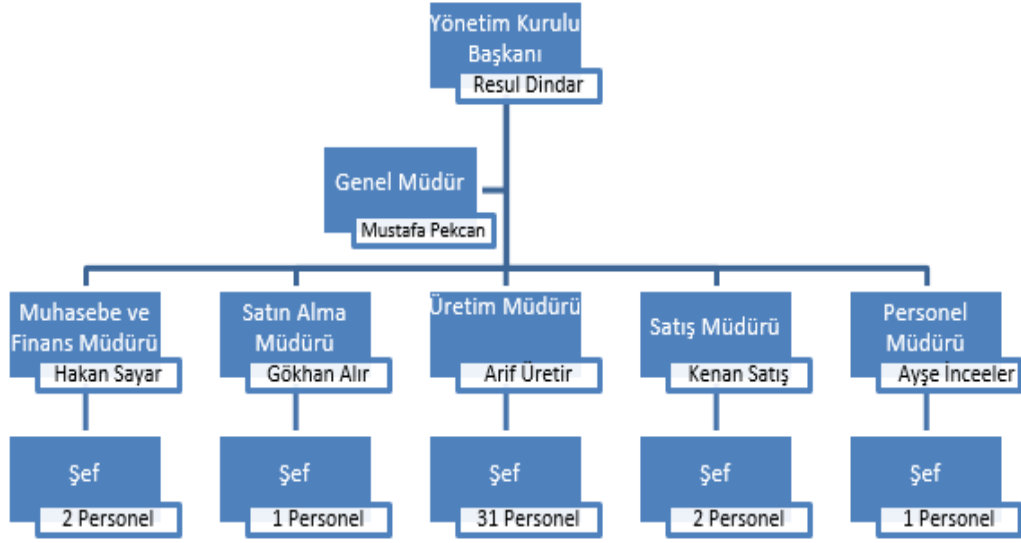
Uzay (2007) ‘Faaliyet Denetimine Genel Bakış’ adlı çalışmasında; Faaliyet Denetimi kavramının tanımı, özellikleri, aşamaları, iç denetim ve iç kontrol ile ilişkisi gibi konular üzerinde durulduktan sonra Türkiye’de özel sektör ve kamu kesimindeki faaliyet denetimi uygulamaları konuları üzerinde durulmuştur.

3.4.Şirketin Kurumsal Özelliklerine Yönelik Veriler

İnceleme Hatay’da domates ve biber salçası üretim faaliyetinde bulunan bir aile işletmesinde gerçekleştirilmiş olup şirket, sektöründe 30 yıldan beri faaliyette bulunmaktadır. Bünyesinde 31’i üretim, 12’si yönetim ve 3’ü pazarlama ve satış alanında çalışan toplam 46 personel çalışmaktadır. Üretim alanında çalışan 31 personelin 20’si domates salçası üretiminde 11’i ise biber salçası üretiminde görev almaktadır.

Şirketin Misyonu: Salça sektöründe ileri teknoloji ve yeni üretim tekniklerini kullanarak, piyasaya yeni ürünler sunmak ve mümkün mertebede doğal ve daha az katkı malzemesi kullanılan ürünleri üretmektir.

Şirketin Vizyonu: Salça pazarındaki satışlarını arttırarak pazar payını genişletmek ve sektördeki en çok tercih edilen markalardan biri haline gelebilmektir.



Şekil 6: MFD Gıda Sanayi A.Ş.’nin Organizasyon Yapısı

Tablo 8: Şirket İç Yönergesi

TALİMATLAR
Hijyen Kuralları
1. Personel üretim bölgesinde eldiven, bone, maske kullanmak zorundadır.
2. Üretim bölgesindeki hammadde atıkları ve döküntüleri düzenli olarak temizlenecektir.
3. Üretim süreci, üretim şefi tarafından anlık olarak kontrol altında bulundurulacaktır.
4. Karton ve plastik atıklar ayrı ayrı çöp konteynırlarına konulacaktır.
İş Güvenliği Kuralları
5. Eğitimli olmayan personel üretim makinalarına müdahale etmeyecektir.
6. Elektrik panolarından uzak durulacaktır.
7. Yaralanma durumunda, üretim şefi derhal üretim müdürü ve genel müdürü bilgilendirecektir.
Mesai Kuralları
8. Personel saat 8:30’da iş başı yapacaktır. 12:30-13:30 öğle tatili, saat 17:30’da mesai sona erer.
9. Personel iş saati esnasında 10 dakikayı aşmamak üzere ihtiyaç arası verebilir.
10. Üretim bölgesinde cep telefonu ile konuşmak yasaktır.
11. Tüm personelin mesai denetimi personel şefi tarafından kontrol edilir.
12. Herhangi bir personelin mesai sonrası çalışmasına ve Fazla çalışma ücreti, ilgili müdür tarafından saatlik olarak belirlenir.

- Şirketin imalata yönelik hammadde satın alma süreci, üretim sonrası satış ve teslimat süreci ve nakit yönetimi süreçlerine ilişkin politika ve prosedürleri **tablo 9**’da yer almaktadır.

Tablo 9: Politika ve prosedürler

Hammadde Satın Alma Süreci
1. Satın alma müdürü, en düşük maliyetle hammadde teminini sağlar. Piyasa araştırmasında satın alma şefinin yardımını alabilir.
2. Temel hammaddeler saymak ve tartmak suretiyle mahiyet ve miktar itibariyle tespit edilir ve üretim sürecine yönlendirilir. Sayım ve tartım işlemi şef tarafından gerçekleştirilir. Bu aşamada satın alma personelinin yardımını alır.
3. Üreticiden alınan hammaddeler için müstahsil makbuzu ve tedarikçilerden alınan diğer hammaddeler için alış faturaları muhasebe işlemlerinin yapılması amacıyla muhasebe ve finans müdürlüğüne gönderilir.
4. Müstahsil makbuzu ve faturaların kontrolü sağlandıktan sonra muhasebe ve finans müdürlüğü ödemeyi anlaşma koşullarına göre gerçekleştirir.
Satış ve Teslimat Süreci
1. Ürün sevkiyatı yalnızca depodan yapılır. Satış müdürlüğünde görevli bir personel, depodan kamyonu yüklenen ürün miktarını mahiyet ve miktar itibariyle tespit ederek, hazırlanan tutanağı muhasebe ve finans müdürlüğüne gönderir.
2. Mamuller doğrudan perakendecilere teslim edilir. Kamyonda mutlaka bir satış personeli bulunur. Satış personeli, mamullerin sevkiyatına ilişkin irsaliyenin doğru olarak hazırlanmış ve mevcut olmasından sorumludur. Satış bedeli pos cihazı ile peşin tahsil edilir ve derhal faturası düzenlenerek alıcıya verilir. Toplu alımlarda, satış personelinin 20 güne kadar vade uygulaması veya çek/senetle bedelin tahsil edilmesi mümkündür. Peşin tahsilatlar, satış müdürlüğü nezdindeki kapalı çekmecelerde muhafaza edilir.
Nakit Yönetimi Süreci
1. Kasa mevcudu her günün sonunda satış müdürü tarafından sayılır ve kayıtlar ile karşılaştırılır.
2. Perakendecilerden alınan çek ve senetlerin tahsilatından muhasebe ve finans şefi sorumludur. Şef, tahsilat bilgilerini gün sonunda satış müdürüne bildirir.
3. Müşterilerin cari hesapları satış müdürlüğü tarafından izlenir.
4. Satıştan iadelerin ödemesi aynı gün satış müdürü tarafından yapılır. İadenin sebepleri ve iade tutarları hakkında Genel Müdüre haftalık bilgi sunulur.
5. 7.000TL üzerindeki tahsilat ve ödemelerin banka, finans kurumları veya PTT aracılığıyla gerçekleştirilmesi zorunludur. 20.000TL ve üzerindeki ödemeler Genel Müdürün onayı üzerine gerçekleştirilir.

Tablo 10: Mamullerin Üretim ve Raf Ömrü Süreleri

	Üretim Süresi	Raf Ömrü
Domates Salçası	1 gün	3 yıl
Biber Salçası	1 gün	3 yıl

3.5.Şirketinin Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına İlişkin Veriler

- Salça fabrikası Temmuz, Ağustos ve Eylül aylarında olmak üzere yılda toplam 90 gün faaliyet göstermektedir. Ağustos ayı sonunda domates gelişi en yüksek seviyeye ulaştığı için, gelen domatesin tamamı hiç bekletilmeden işlenmelidir.
- Tesisin günlük 80 ton domates ve biber işleyebilecek kapasitesi mevcuttur. Tesis bir sezonda 90 gün çalışmaktadır.
- Buna göre; işlenebilecek toplam hammadde miktarı (net kapasite hesabında randıman oranı %85 olarak dikkate alınmıştır.); 80 ton x 90 gün = Net 7.200 tondur.
- 5 kg domatesten 1 kg. domates salçası ve 4 kilo biberden 1 kilo biber salçası üretilebilmektedir.
- $7.200.000 \text{ kg} / (4+5)/2 \text{ kg} = 1.600.000 \text{ kg/yıl}$ salça üretilebilmektedir.

Tablo 11: Hammadde (Salça) Verileri (3 Aylık)

Ürün Cinsi	1 kg. Salça İçin Gereken Hammadde Miktarı (Kg)	Hammadde Birim Fiyatı (1 Kg/TL)	Toplam Üretim Miktarı (Teneke Kutu)	Ürünün Ağırlık Ölçüsü (Kg)
Domates Salçası	5	0,50	450.000	1
Biber Salçası	4	1,40	800.000	1

• Muhasebe ve satın alma müdürlüklerinin mukayeseli teslim ve tartım fişlerine göre ilgili yılda satın alınan toplam domates miktarı 2.500.000 kg karşılığı 1.250.000TL ve toplam biber miktarı 3.400.000 kg karşılığı 4.760.000TL'dir.

• Fabrikaya getirilen hammadde varış sırasına göre mal kabul bölümüne yerleştirilmeli ve bekletilmeden işlenmelidir. Çünkü tamamen olgunlaşmış domatesler ve biberler güneşte fazla bekletilince bozulacağından, küflenir ve pektin parçalayıcı enzimlerin hızlı bir şekilde çalışması neticesinde pektinler dağılır. Bu ise domates ve biberden elde edilen salçanın kıvamının bozulmasına yol açar. İyi ve kaliteli bir salça üretimi ancak, yetiştirildiği ağaç üzerinde tamamıyla yetişmiş, güzel görümlü ve mümkün oldukça kırmızı renkli domates ve biberlerden elde edilebilir. Bu yüzden, salça üretimine elverişli domates ve biberlerin yetiştirildiği tarlalara yakın yerlerde üretim tesislerinin bulunması zorunlu olup, taşıma sırasında zarar

görmemiş taze haldeki domates ve biberlerin işlenmesi gerekir. Şirket, bu sebeplerden dolayı dönem başı stok bulunduramamaktadır.

Tablo 12: Mamulün Temel Hammadde Dışında Kullandığı Katkı Maddeleri Verileri

Ürün Cinsi	1kg. Salçada Kullanılan Miktar (gr)	Birim Fiyat (1 Kg/TL)	Toplam Katkı Maddesi Tutarı (TL)	Toplam Üretimde Kullanılan Katkı Maddesi Tutarı (TL)
Tuz	30	2	0,06	70.800
Laktik Asit	18	14	0,25	295.000
Askorbik Asit	12	80	0,96	1.132.800
Asetik Asit	2	5	0,01	11.800
TOPLAM				1.510.400

- İşletmenin toplam salça üretiminde kullandığı toplam katkı maddesi tutarı 1.510.400TL'dir. Bir kilogram salça için kullanılan toplam katkı maddesi tutarı ise, 1,28 TL'dir

Tablo 13:Fabrikanın Üretim Ünitesinde Yer Alan Makine ve Teçhizata ilişkin Amortisman Giderleri (Yıllık ve Aylık)

Makina ve Teçhizat	Maliyet Bedeli (TL)	Faydalı Ömrü (Yıl)	Yıllık Amortismanı (TL)	Aylık Amortismanı (TL)
Aktarma Bandı	30.000	10	3.000	250
Yıkama ve Seçme Bandı	180.000	10	18.000	1.500
Turbo Kırıcı	90.000	10	9.000	750
Monopomp Grubu	45.000	10	4.500	375
Ön Isıtıcı	75.000	10	7.500	625
Turbo Exraktör	150.000	10	15.000	1.250
Posa Elevatörü	20.000	10	2.000	165
Şıra Tankı	15.000	10	1.500	125
Isı Kontrol Sistemleri	120.000	10	12.000	1.000
İnox Tesisat	60.000	10	6.000	500
Evaporatör	2.000.000	10	200.000	16.665
Pastör Tankı	20.000	10	2.000	165
Monopomp Grubu	36.000	10	3.600	300
Pastörizatör	270.000	10	27.000	2.250
Pnömatik Dolum Makinası	75.000	10	7.500	625
Kutu Kapama Makinası	360.000	10	36.000	3.000
Pastör Tüneli	400.000	10	40.000	3.335
TOPLAM	3.9460.000	-	394.600	32.885

Tablo 14: Fabrikanın Üretim Ünitesinde Yer Alan Yardımcı Makine ve Teçhizata İlişkin Amortisman Giderleri (Yıllık ve Aylık)

Makina ve Teçhizat	Maliyet Bedeli (TL)	Faydalı Ömrü (Yıl)	Yıllık Amortismanı (TL)	Aylık Amortismanı (TL)
Buhar Santrali	900.000	10	90.000	7.500
Hidrofor	15.000	10	1.500	125
Kompresör	5.000	10	500	41,65
Kantar	18.000	10	1.800	150
Fofklift	50.000	10	5.000	416,65
Arıtma Tesisi	240.000	10	24.000	2.000
Trafo ve Elektrik Tesisatı	150.000	10	15.000	1.250
Yangın ve Su Tesisatı	40.000	10	4.000	333,30
Diğer Alet ve Edevat	8.000	10	800	66,65
TOPLAM	1.426.000	-	142.600	11.880

Tablo 15: Şirketin Genel Üretim Giderleri (Aylık)

Ortak Genel Üretim Giderleri	Aylık Tutar (TL)	3 Aylık Tutar (TL)	
Üretim İşçiliği (31 Personel)	62.000	186.000	
İaşe Gideri	12.000	36.000	
Personel Servisi Hizmeti	14.000	42.000	
Elektrik	150.000	450.000	
Doğalgaz	100.000	300.000	
Su	120.000	360.000	
Bina Amortismanı	3.500	Yıllık Tutar	42.000
Makine ve Teçhizat Amortismanı	44.765	Yıllık Tutar	537.180
Güvenlik Hizmeti	8.000	24.000	
TOPLAM	514.265	1.977.180	

- Üretimin bir yılda 90 gün (3 ay) süreyle yapıldığı hususu göz önünde bulundurulmalıdır.

- İşletmenin maliyet belirleme ilkesine göre genel üretim giderlerinin üretilen ürünlere dağıtılmasında üretilen ürün türlerinin baz alındığı, maliyetlerin domates ve biber salçası ürün türlerine eşit şekilde paylaştırıldığı görülmüştür.
- İşletmenin, ışığı geçirmemeleri, dış kokulardan etkilenmemeleri, darbelerle karşı dayanıklı olmaları, kolayca taşınıp sevk edilebilmeleri ve içindeki ürünü özelliğini kaybetmeden uzun süre saklayabilmesinden dolayı ürünlerini 1 kg.'lık teneke kutularda satışa sunmakta olup, toplam teneke kutu maliyeti 1.250.000 kutu x 1.05TL = 1.312.500TL'dir.

Tablo 16: Şirket Tarafından Hesaplanan Maliyet Tablosu

Maliyet Unsuru	Domates Salçası (TL)	Biber Salçası (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	1.125.000	4.480.000
Katkı Malzemesi Maliyeti	755.200	755.200
Ambalaj Giderleri	472.500	840.000
Genel Üretim Giderleri	988.590	988.590
Toplam	3.341.290	6.559.790
Birim Maliyet (1 kg.)	7,42	8,20

Tablo 17: Şirket Tarafından Tespit Edilen Fiyat ve Kar Oranları

	Domates Salçası (TL)	Biber Salçası (TL)
Birim Maliyet (1 kg.)	7,42	8,20
Birim Fiyat	8,53	10,66
Kar Marjı	%13	%30

- İşletme, maliyet tablosundaki tutarları ve piyasa rekabet koşullarını göz önünde bulundurarak birim satış fiyatını ve kar marjını aşağıdaki gibi belirlemiştir.

Tablo 18: Şirketin Genel Yönetim Giderleri (Aylık)

Ortak Genel Yönetim Giderleri	Aylık Tutar (TL)	Yıllık Tutar (TL)
Personel Giderleri (15Personel)	56.000	672.000
Pazarlama, Satış, Dağıtım Gid.	4.000	48.000
Yönetim Giderleri	25.000	300.000
Eğitim Giderleri	1.000	12.000
TOPLAM	122.000	1.032.000

3.6.Şirketin Performans Hedeflerine Yönelik Veriler

Şirket, faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini ölçebilmek amacıyla performans göstergelerinin tespiti için “İşletme Karnesi” modelini baz alarak 4 boyutlu bir planlama hazırlamıştır:

1.Finansal Boyut, hazırlanırken ölçüm kriterleri (göstergeler) şirket yönetimi ve ortaklarının amaçlarına göre tespit edilmiştir. Şirket ortaklarının temel beklentilerini, genel olarak gelişme ve gelirlerin arttırılması oluşturmaktadır. Bu yüzden finansal kriterlerden olan gelir/çalışan, yeni müşteri gelirleri/toplam gelir gibi unsurlar gözönüne alınmıştır. (Uygur, 2009: 150).

Tablo 19: Finansal Boyut (1.Boyut)-Planlanan

Stratejik Amaçlar	Kullanılan Ölçütler	Hesaplama	Hedefler
Büyüme	Satışlardaki yıllık artış	Satış artış oranı	%20
Kârlılığı Arttırmak	Kârlılık oranı	Kâr/Satışlar	%15
Birim Maliyetlerin Azaltılması	Azalış oranı	SMM/Net Satışlar	%4
Faaliyet Giderlerinin Azaltılması	Azalış oranı	Değişim oranı	%10

2. Müşteri Boyutu, şirketin hedefleri istikametinde, müşterilerinin ayrıntılı özelliklerini, pazar yapılarının özelliklerini ve belirlenen alanlarda şirketin göstereceği performans ölçütlerini belirlemeye yöneliktir. Bu açıardan bu boyutdaki amaçlar ise müşteri bağlılığının sağlanması, müşterinin satın alma alışkanlıklarına ait verilerin incelenmesi gibi unsurlar ifade edilebilir (Uygur, 2009:151).

Tablo 20: Müşteri Boyutu (2.Boyut) -Planlanan

Stratejik Amaçlar	Kullanılan Ölçütler	Hesaplama	Hedefler
Pazar Payının Arttırılması	Pazar payındaki artış	Cari Yılı Pazar Payı/ Önceki yılın Pazar payı	%2
Müşteri Bağlılığının Sağlanması	Müşteri devamlılığı	Cari Yılın Satış Tutarı/Önceki yılın Satış tutarı	%10
Müşteri Memnuniyeti	Şikâyet sayısındaki azalış	Şikâyet sayısı/ay	15
Ürün Kalitesinin Yükseltilmesi	Satıştan iade tutarındaki azalış	Satıştan iade/Satışlar	%10

3.Şirket İçi İşlevler Boyutu: Şirket içi işlevler boyutunda firmanın önemli içsel sürecinin tanımlanması yapılmaktadır. Bu boyutta firmaların hangi önemli iç işleyiş türlerinin gelişmesini sağlamak ve aksayan yönlerinin düzeltilmesi gerekliliği ifade edilmektedir (Uygur,2009:151).

Tablo 21: Şirket İçi İşlevler Boyutu (3.Boyut) -Planlanan

Stratejik Amaçlar	Kullanılan Ölçütler	Hesaplama	Hedefler
Yeni Mamul Geliştirme	Ar-Ge giderlerindeki artış oranı	Önceki Yılın Ar-Ge Giderleri/Cari Yılın Ar-Ge Giderleri	%20
Operasyonel Sorunların Azaltılması	Hatalı mamul oranı	Hatalı Mamul/Toplam Mamul	%1

4.Öğrenme ve Gelişme Boyutu: Kurumsal öğrenme ve büyümeyi temin edecek hedef ve kriterlerin inşa edilmesi amacını taşımaktadır (Uygur, 2009: 151).

Tablo 22: Öğrenme ve Gelişme boyutu (4.Boyut) -Planlanan

Stratejik Amaçlar	Kullanılan Ölçütler	Hesaplama	Hedefler
Çalışanları Eğitmek	Kişi başı eğitim süresi	Eğitim Süresi/Personel	20 Saat
İş Tatminini Sağlamak	İşgücü devir oranı	İşten Ayrılan Personel/Ortalama Personel	%25
Çalışanların Motive Edilmesi	Verimli ve etkili olan yeni fikirlerin ödüllendirilmesi	Bir maaş ikramiye	3

3.7.Şirketin Kurumsal ve Mali Verilerininin Gözden Geçirilmesine Yönelik Denetim Çalışması

Çalışmanın bu bölümünde MFD Gıda sanayi A.Ş.'nin kurumsal ve mali verileri ışığında sistem denetimi, uygunluk denetimi ve mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlara göre genel değerlendirmeler yapılmıştır.

A-Şirket Faaliyetlerine Yönelik Tespit ve Öneriler

Bir kurumun uyguladığı modelin kontrolü, denetimi yapılan şirketin tüm uygulamalarının ve iç kontrol düzeninin; kuruma genel olarak katkı verici bir yöntemle gözden geçirilmesi, problemlerin ortaya konulması, nitelik ve uyumun incelenmesi, varlıkların ve tatbik edilen usullerin kıfayetinın incelenmesi şeklinde gözden geçirilmesidir. İç denetim elemanı, genel verilerin derlenmesi ve kısa bir araştırma sürecinden sonra elde ettiği bilgiler ışığında yaptığı risk değerlendirmesi neticesinde, şirketin potansiyel sorunlu alanlarını aşağıdaki gibi belirlemiştir.

- Planlamadaki eksiklikler, Önceki dönemlerde hiç denetim geçirmemiş uygulama, aşama, sistem ve süreçlerin mevcudiyeti, Karışık yapıdaki işleyiş, prosedürler, uygulamada yetersiz olan yazılı düzenlemeler,
- Organizasyon içerisindeki yapılan işlemler, personel ve üniteler açısından doğru görev dağılımlarının yapılamaması ve ayrıca görev ayrılığı ilkesine uyulmamış olması,
- Öz kaynaklar, mükellefiyetler, alacaklar, borçlanmalar ve masraflar üzerindeki denetim sistemindeki eksiklikler, Yüksek miktardaki masraflar ve alacaklar, uygulama ve işlemleri değiştirebilecek noktada bulunan çalışanların, aralarında veya yönetimle yaşadıkları menfaat çatışmaları,
- Kontrol ve yetkilendirmelerdeki birbirine çok yakın seviyelerdeki işlemin mevcudiyeti, yetkilileri, her bir birimin faaliyet içerikleri konusunda bilgilendirecek geri bildirim sisteminin bulunmaması veya eksikliği,

Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesinden sonra şirket tarafından alınan kontrol önlemleri değerlendirmiş, uygulamadaki denetimlerin gerçekteki varlığı ve etkili bir şekilde çalışıp çalışmadığının incelenmesi, denetim elemanı tarafından belirlenen örneklem kümesi üzerine çeşitli test yöntemleri gerçekleştirilmiştir. Sistem denetimi sonucunda iç denetçi tarafından tespit edilen bulgular ve bunlara yönelik olarak geliştirilen öneriler aşağıdaki gibidir:

Tablo 23: Şirket İçerisindeki İş Süreçleri ve Bunlara İlişkin Alt Süreçler

İş Süreçleri	Alt Süreçler
Hammaddenin Satın Alınması ve Teslim Alınması Süreci	Satın alma müdürlüğü piyasa araştırması yapar. Domates ve biberlerin kalite kontrolleri yapılır ve tartılır. Hammaddeler üretim sürecine alınır. Müstahsil makbuzları ve faturalar muhasebe ve finans müdürlüğüne gönderilir.
Salça Üretim Süreci	Piyasadan veya sözleşmeli çiftçilerimizden römork veya kamyonlarla gelen hammaddeler (domates ve biber) kantardan sonra indirme havuzuna gelirler. Araçlardan basınçlı suyla yıkanarak havuza inen hammaddeler, yine su yardımıyla kanallar içinden işletmeye taşınır. Ayıklama bantlarında hammaddeler çürük, ezik, hastalıklı hammaddelerden ayklanırlar. Ayıklanan sağlam hammaddeler parçalayıcılarda parçalanırlar. Parçalanmış hammaddeler, bir sonraki elek işleminin verimliliğini artırmak, pektolitik enzimleri inaktif hale getirmek, çekirdek ve kabuktaki renk ve zambak maddelerinin salçaya geçişini kolaylaştırmak için 65-80 C’de borulu tip ön ısıtıcılarda ısıtılırlar. Isıtılmış, parçalanmış hammaddeler, içindeki kabuk ve çekirdek gibi yabancı maddelerden temizlenmek için, önce 1,5 mm’lik ve sonra 0,6mm’lik eleklerden geçirilerek temiz hammadde suyu elde edilir. Hammaddelerin suyu evaporatörlerde vakum altında 75-85 c’de istenen brixte koyulaştırılarak salça elde edilir. Salça hangi gurupta doldurulacaksa oraya gönderilir. Kutu dolum yapılacak salça önce pastörizatörde 92 - 94 C derecede ısıtılır. Aseptik dolum işlemleri. 92 C’ye ısıtılan salça dolum makinelerinde teneke kutulara doldurulur. Dolan kutular kapama makinelerinde hermetik olarak kapatılır. Paketleme işlemleri. Kapanan kutular su duşlarının altından geçirilerek soğutulur ve paletlenir. Sevk tarihine kadar depoda bekleyen mallar sevkiyat öncesinde temizlenir, üretim tarihi, son kullanma tarihi ve seri no. Kapaklara basılarak kolilenir ve sevk edilir.
Satış İşlemleri Süreci	Siparişlerin alınması. Malların depodan kamyonlara yüklenilerek sevkinin gerçekleştirilmesi. Pazarlama ve satış elemanının pos cihazıyla veya vadeli satış yaparak irsaliyeli faturayı tanzim etmesi. Muhasebe bölümüyle birlikte satış tutarları ile faturaların mukayesesinin sağlanması ve muhasebe kayıtlarının gerçekleştirilmesi.
Muhasebe İşlemleri Süreci	Üretimden ve satıştan doğan parasal işlemlerin muhasebeleştirilmesi. Beyannamelerin düzenlenmesi ve vergi dairesine verilmesi. Gelir ve giderlerin genel müdüre aylık olarak bildirilmesi. Kasa ve banka işlemlerinin satış ve pazarlama müdürlüğü ile eşgüdümlü olarak yönetilmesi.
İnsan Kaynakları Süreci	Şirkete işe alım işlemlerinin mülakat sınavıyla gerçekleştirilmesi. Ücret ödemeleri ile bordro işlemlerinin yapılması. Personel özlük dosyalarının oluşturulması ve yönetilmesi. Personel eğitimlerinin planlanması ve icra edilmesi.

1. Şirketin bir üretim planının bulunmadığı, hammadde alış miktarı ve üretime sevk edilecek hammadde için bir hedefin belirlenmediği tespit edilmiştir. İşletmenin performans hedeflerine uygun olarak bir üretim planı yapması önerilir.
2. Hammadde temin sürecinde “dört göz” prensibine uyulmadığı tespit edilmiştir. En düşük maliyetin belirlenmesi işleminin satın alma müdürünün tek başına yetkisine bırakılmaması önerilir. Ayrıca hammadde temininde en düşük maliyetin esas alınması, firmanın kalite hedeflerine ulaşmasını engelleyebilir. Hammadde temininde en düşük maliyet yerine, ekonomik açıdan en avantajlı maliyetin tercih edilmesi önerilir.
3. Hammadde teminine yönelik ödeme sürecinin belirlenmiş olmasına rağmen, diğer giderlerin ödenmesine yönelik herhangi bir yazılı prosedürün bulunmadığı tespit edilmiştir. Tüm ödeme işlemlerine yönelik olarak yazılı bir prosedürün belirlenmesi ve ilgili personele duyurulması önerilir.
4. 20.000TL ve üzerindeki ödemelerin genel müdürün onayı üzerine gerçekleştirileceği belirtilmiş olmakla birlikte, bu tutarın üzerindeki tahsilat ve alacaklarla ilgili herhangi bir yetkilendirmenin yapılmadığı tespit edilmiştir. İşletme tarafından belirlenmiş bir tutarın üzerindeki tahsilat ve alacaklarla ilgili bir yetkilendirme prosedürünün belirlenerek ilgili müdürlüklere duyurulması önerilir.
5. Hammadde ve genel giderlerle ilgili ödemelerin bir kısmının 20.000TL’lik sınıra yakın olduğu ve bu nedenle genel müdür onayına gerek kalmaksızın yapıldığı tespit edilmiştir. Kısımlara ayırarak, belirlenen onay limitinin altında kalan bu nitelikteki ödemelerin engellenmesine yönelik kontrol önleminin alınması önerilir.
6. Üretim sürecinin baştan sonra karmaşık bir yapı oluşturmaya karşın, hammadde satın alma alt süreci hariç, herhangi bir iş akış prosedürünün oluşturulmadığı, iş güvenliği, hijyen ve mesai kurallarına ilişkin bir takım kontrol önlemleri alınmış olsa da, bu kontrol önlemlerinin yeterince işlemediği tespit edilmiştir. Yetersiz kontrol önlemlerinin geliştirilmesine yönelik kontrol listelerinin hazırlanması ve süreç içinde görev alan personelin bu listelerdeki önlemleri aldığına dair listenin doldurularak üretim şefine teslim etmesi önerilir.
7. Birim ve işletme yöneticilerinin yatay ve dikey iletişim ve geri bildirim sürecinin belirlenmediği, yetersiz olduğu tespit edilmiştir. Satıştan iadeler hariç genel müdüre düzenli bir bilgi akışının olmadığı, gelir ve giderlerin aylık olarak üst yönetime raporlanacağına belirtilmesine rağmen bu raporlamanın tam ve zamanında yapılmadığı tespit edilmiştir. Hangi birimin, hangi durumları, hangi zaman

aralıklarıyla üst yönetime rapor etmesi gerektiği yönündeki dikey iletişim stratejisinin belirlenerek birim yöneticilerine ve ilgili personele duyurulması önerilir.

8. Hammadde alımlarının işletmenin karlılığını önemli ölçüde etkileyen bir işlem olmasına rağmen, sayım ve tartım işlemlerinin satın alma şefi tarafından tek başına yapılması, düzenlenen teslim fişleri, müstahsil makbuzları ve alış faturalarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığına yönelik herhangi bir fiziksel kontrolün yapılmadığı tespit edilmiştir. Satın alma şefi tarafından gerçekleştirilen hammadde alımlarının satın alma müdürü tarafından hem fiziki olarak hem de belgeler üzerinden kontrol edilmesi, suiistimallerin engellenmesi sağlayacaktır.



Tablo 24: İç Kontrol Sorgu Formu-1

I. KONTROL ORTAMI		
a) Etik Değerler ve Çalışma İlkeleri	Evet	Hayır
1 Kurum, personelin tabi olmak zorunda oldukları dürüstlük ve ahlak kurallarını tespit etmiş midir ve tüm personeli bilgilendirmiş midir?		x
2. Tüm personel hangi tür davranış ve hareketlerin kurumun ahlaki kurallarına, çalışma prensiplerine göre kabul edilemez olduğunu; hangi tür davranışların da ahlaki kurallar kapsamında değerlendirilebileceği ve ahlaki olmayan davranışlar sergilediklerinde karşılaşılabilecekleri yaptırımların neler olduğu konusunda gerekli bilgiye sahip midir?		x
3.Kurum yönetimi, sık sık ve açık olarak dürüstlük ve ahlaki değerlerin kurumları için hangi anlamı ifade ettiğini ve önemini toplantılarda, personele aktarıyor mu?		x
4. Yönetim, bizzat kendi davranışları ve eylemleriyle personele ahlaki kurallar ve dürüstlük konularında örnek davranışlar sergiliyor mu?	x	
5. Dürüstlük ve ahlaki değerler açısından örnek davranışlar sergileyen personel, çeşitli ödüllendirme yöntemleriyle teşvik edilerek kurumda ahlaki değerlerin yüceltilmesine çalışılıyor mu?		x
6. Yönetim, dürüstlük ve etik kurallara aykırı hareket eden personele gerekli ceza ya da idari yaptırımları uyguluyor mu?	x	
b) Ehliyet ve Liyakat		
7. Yönetim, kurum faaliyetlerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak uygun iş tanımları çıkarmış mıdır? Bu iş tanımlarında, işin yürütülmesi için gerekli bilgi, tecrübe ve eğitim gibi nitelikler objektif olarak belirlenmiş midir?		x
8. Yönetim ve çalışanlar, görevlerinin gerektirdiği uzmanlık bilgisine, tecrübeye ve eğitime sahip midir? Yönetim, işlerinin yürütülmesinde danışmanlara ya da teknik uzmanlara gereğinden fazla güvenmekte midir?	x	
9. Çalışanlar, işin gerektirdiği eğitimleri almışlar mıdır ve görev ve sorumluluklarının yerine getirme yetisine sahip midir?	x	
10. Her bir çalışan için nitelik, iş verimliliği, liderlik, ekip çalışması vb. alanlarda kısa ve uzun vadeli performans hedefleri konulmuş mudur? Yükselmelerde konulan performans kriterleri dikkate alınmakta mıdır?		x
c) Yönetim Felsefesi ve Faaliyet Şekli		
11. Yönetim gerektiğinde risk alabilme yeteneğine sahip midir?	x	
12. Üst düzey personelin beklenmedik şekilde aniden istifa etmesi gibi olaylar yaşanmakta mıdır? Personel hareketliliği fazla mıdır?	x	
13. Yönetim, çalışanlara kurumları için katma değer ürettiklerini hissettirmiş midir?		x
14. Yönetim çalışanlarla belirli aralıklarla genel değerlendirme toplantıları yapıyor mu?	x	
15. Yönetimin ortaya koyduğu hedefler erişilebilir ve gerçekçi mi? Bu hedeflerin belirlenmesinde bilimsel modeller, piyasa verileri ve gerçekçi varsayımlar dikkate alınıyor mu?	x	
16. Yönetim, özellikle kurumun finans ve muhasebe birimlerinin iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasındaki rolünü kavramış mıdır?		x
17. Yönetim, kuruma ilişkin kısa vadeli, orta ve uzun vadeli hedeflerle gerçekleştirmeleri karşılaştırıyor mu? Buna ilişkin bir raporlama sistemi var mı?		x

Kaynak: Denizcilik Müsteşarlığı İç Denetim Rehberi, Ek: 17

Tablo 25: İç Kontrol Sorgu Formu-1 (devamı)

d) Organizasyon Yapısı		
18. Organizasyon yapısı, gerek kurum içinde gerekse birimlerde dikey ve yatay bilgi akışının etkin ve yeterli bir şekilde gerçekleşmesine imkân vermekte midir?		x
19. Birim yöneticileri ve çalışanlar, önemli hususlarda bilgi alışverişi ve danışma amacıyla üst yönetime ulaşabilmekte midir?		x
20. Organizasyon yapısı, fonksiyonel birimler üzerinde yeterli denetim ve gözetime imkân sağlamakta mıdır?		x
21. Yönetim, organizasyon yapısının değişen şartlara uyarlanması amacıyla belirli aralıklarla organizasyon yapısının uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirmekte midir?		x
22. Çalışanlar ya da birimler arasında iş yükü dağılımı açısından olağandışı farklılıklar var mıdır?	x	
e) Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı		
23. Yönetim, kurum faaliyet alanındaki her bir işin kim tarafından yapılacağını, ilgilinin yetki ve sorumluluklarını resmi olarak belirlemiş midir?		x
24. Özellikle mali işlemler başta olmak üzere, önem derecesine ve işlemin büyüklüğüne göre, belirli yetki limitleri belirlenmiş midir ve yetki aktarımları, ilgililere açık seçik olarak bildirilmiş midir?	x	
25. Personelin görev tanımlarında aynı zamanda kontrol ve gözetim sorumluluklarına da açıkça ve yeterince yer verilmiş midir?		x
26. Her düzeydeki personel, sorumluluklarını yerine getirebilecekleri uygun yetkilerle donatılmış mıdır?	x	
f) İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları		
27. Kurumda istihdam edilen/edilecek personele ilişkin seçim, hizmet içi eğitim, performans değerlemesi, yükselme, disiplin işlemleri, işten çıkarma vb. konularda yazılı kurum politika ve prosedürleri var mıdır?	x	
28. İşe alım sürecinde adayın geçmişine ilişkin tecrübe, etik davranış, dürüstlük vb. açısından gerekli kontroller yapılmakta mıdır?	x	
29. Yeni işe alınan personele özellikle yetki ve sorumlulukları hakkında gerekli bilgilendirmeler yapılmakta mıdır ve eğitimler verilmekte midir?		x
30. Periyodik olarak, personelin performans değerlemesi yapılmakta mıdır ve düşük performanslı personelin performansının artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmakta mıdır?		x
31. Performans değerlemeleri sırasında personelin özellikle iç kontrol sorumlulukları, dürüstlük ve etik kurallarına uyumu konularına ağırlık verilmekte midir ve örnek davranışlar sergileyen personel ödüllendirilmekte midir?		x

Kaynak: Denizcilik Müsteşarlığı İç Denetim Rehberi, Ek: 17

Uygunluk denetimi, şirket faaliyet ve uygulamaları ile ilgili kanun, mevzuat, tebliğ ve şirket içi düzenlemelerle uyumunun incelenmesidir. Uygunluk denetiminde, icra edilen tüm işlerin yasalara uyumunun tespiti olması nedeniyle, denetim fonksiyonunun gerektiği gibi çalışıp çalışmadığının tespitinin yanında, yapılan denetimlerle teminat altına alınmış olan uygulamaların gerçekliğinin de kontrol edilmesidir.

- Şirketin vergi kanunları ve sosyal güvenlik mevzuatına uyumlu olarak çalıştığı örnekleme yöntemiyle seçilen 3 ay içindeki faaliyet ve işlemlerinden anlaşılmıştır. Ayrıca şirketin düzenli olarak mali müşavirlik ve avukatlık hizmetlerinden yararlandığı tespit edilmiştir.
- İç denetçi şirket çalışma talimatlarını da göz önünde bulundurarak satın alma ve üretim sürecine yönelik bir inceleme formu oluşturmuş ve ilgili birimlerden etkinlik seviyelerinin tespitini talep etmiştir.

B-İç Kontrol Sisteminin İşleyişine Yönelik Tespit ve Öneriler

MFD Gıda sanayi A.Ş.'nin İç kontrol sistemini değerlendirmek amacıyla anket formu düzenlenmiştir. Uygulanan anket formu **Tablo 26**'da sunulmuştur.

Tablo 26: İç Kontrol Sorgu Formu-2

İç Kontrol Uyum Seviyesi	Etkinlik Seviyesi		
	Düşük	Orta	Yüksek
Satın alınacak ürünlere ilişkin, ürün şartlarını belirten hazırlanmış teknik şartnameler vardır ve tedarikçi firmalara teknik şartnameler gönderilmektedir.	x		
Tedarikçi firmalar önceden belirlenmiş kriterlere göre seçilmekte ve kalite gerekliliklerini içeren anlaşmaları yerine getirebilme yeteneklerine göre tercih edilmektedir.	x		
Tedarikçi firma seçiminde kalite güvence değerlendirmeleri yapılmaktadır.	x		
Tedarikçi firmalardan satın alınan malzeme ile ilgili kontrol sonuçları dikkate alınarak tedarikçi firmalar izlenmekte, değerlendirilmekte ve bunların kayıtları düzenli olarak güncellenmektedir.	x		
Sipariş dokümanlarında hammaddenin niteliklerine açıkça yer verilmektedir.		x	
İstenilen kalite gereklilikleri ve bunların muayene ve kontrol yöntemleri açık ve tam olarak sipariş dokümanlarında tanımlanmaktadır.		x	
Satın alınan ürünlerin kalitesi yetkililer tarafından onaylanmaktadır.	x		
Temel hammaddeler saymak ve tartmak suretiyle mahiyet ve miktar itibarıyla tespit edilmekte ve üretim sürecine yönlendirilmektedir.		x	
Üreticiden alınan hammaddeler için müstahsil makbuzu ve tedarikçilerden alınan diğer hammaddeler için alış faturaları muhasebe işlemlerinin yapılması amacıyla muhasebe ve finans müdürlüğüne tam ve zamanında gönderilmektedir.		x	
Üretim aşamaları yazılı prosedür ve talimatlara göre gerçekleştirilmektedir.	x		
Üretim aşamalarında izlenecek yöntemleri açıklayan ayrıntılı ve yazılı talimatlar bulunmaktadır.	x		
Üretimde kullanılan makine ve teçhizatın üretime uygunluğu ve yeterliliği kontrol edilmekte ve izlenmektedir.	x		
Mamul kalitesinin standardizasyonu için kalite yönergeleri bulunmaktadır.	x		
Mamulün kullanımına veya sevkiyatına kadar geçecek süre içinde kalitesini koruyan, uygun depolama alanı bulunmaktadır.			x
Depolama işlemleri sırasındaki olası kalite düşüşlerini, hasar verme, ürünlerin karıştırılması, yanlış depolama yöntemleri gibi hataları engellemeye yönelik depolama talimatları bulunmaktadır.	x		
Taşıma sırasında olabilecek hasarları veya kalitede meydana gelebilecek düşüşleri engelleyebilecek uygun taşıma araçları, donanım ve yöntemler kullanılmaktadır.			x
Ürüne ilişkin sevkiyat yöntemleri tespit edilmiş ve ambalajların sevkiyat yöntemlerine uygunluğu sağlanmıştır.		x	
Hijyen kurallarına uyulmaktadır.		x	
İş güvenliği kurallarına uyulmaktadır.		x	
Mesai kurallarına uyulmaktadır.		x	

Kaynak: Maliye Bakanlığı İç Koordinasyon Kurulunun Hazırlamış Olduğu Kamu İç Denetim Rehberinden esinlenerek hazırlanmıştır.

Şirket yetkililerinin formda belirtilen kontrol önlemlerine uyumu konusundaki yaklaşımları ile iç denetçi tarafından gerçekleştirilen saha çalışmaları sonucunda tespit edilen hususlar ve önerilere aşağıda yer verilmiştir:

- Satın alınacak hammaddelere ilişkin teknik şartnamelerin oluşturulmadığı tespit edilmiştir. Şartnamelerin bulunmaması ve tedarikçilere gönderilmemesi üretim sürecine alınacak hammaddenin yeterliliği konusunda kalite sorunlarını beraberinde getirecektir. Söz konusu şartnamelerin hazırlanması ve satın alma sürecinden önce tedarikçilere gönderilmesi önerilir.

- Tedarikçilerin seçilmesi ve belirlenmesine yönelik yazılı prosedürlerin oluşturulmadığı tespit edilmiştir. Nitelikleri önceden belirlenen hammaddenin, belirlenen yer ve süre içinde teslimi konusunda güvenilir ve süreklilik arz eden tedarikçilerin belirlenmesi, üretimin planlanması konusundaki en önemli etkenlerden biridir. Tedarikçilerin seçimi ve belirlenmesine yönelik yazılı prosedürlerin belirlenmesi ve üretim planlamasına dâhil edilmesi, tedarikçi firmaların kalite güvence değerlendirmelerinin yapılması ve bu firmaların düzenli olarak izlenip değerlendirilmesi önerilir.

- Satın alınan hammaddenin niteliklerinin açıkça belirlenmediği, sipariş dokümanlarında bu niteliklere yer verilmediği ve satın alınan hammaddenin saymak ve tartmak suretiyle mahiyet ve miktarının tespit edilmesi sürecinin yetkili birim amirleri tarafından onaylanmadığı tespit edilmiştir. Bu durum, hammadde temininde kalite sorunlarına, suiistimallere ve şirket varlıklarının verimsiz ve etkisiz kullanılmasına sebebiyet vermektedir. Nitekim üretime sevk edilmesi gereken hammadde miktarı 5.450.000 kg. iken, satın alınan hammadde miktarı 5.900.000 kg.'dir. 450.000 kg. hammadde için yapılan 405.000TL tutarındaki ödemenin şirket çalışanı/çalışanları tarafından suiistimal edildiği tespit edilmiştir.

- Şirketin üretim sürecine yönelik olarak herhangi bir yazılı prosedür oluşturulmadığı, tespit edilmiştir. Üretimde kullanılan makine ve teçhizatın kapasite raporlarının incelenmesi neticesinde, günde 80.000 kg. hammadde işleme potansiyelinin bulunduğu, 90 günlük sezon süresinde toplam 7.200.000 kg. olmak üzere, sezonda (yılda) 1.600.000 kg. salça üretilebileceği ve fakat fiili salça üretim miktarının 1.250.000 kg. olduğu, bu itibarla işletmenin eksik kapasite ve istihdam koşulları altında çalıştığı, pazar koşullarının satış ve pazarlamaya uygun olmasına

rağmen potansiyel olarak 350.000 kg. salça üretiminin gerçekleştirilemediği, bu durumun satış hasılatına ve kârlılığa önemli oranda olumsuz etkide bulunduğu tespit edilmiştir. Şirketin üretim olanaklarını göz önünde bulundurarak hammadde ve işçilik planlaması yapması ve satış hasılatı ve kârlılığını arttırabileceği hususunun değerlendirilmesi önerilir.

- Mamulün üretim sonrası depolanması ve perakendecilere gönderilmesi süreçlerinde olumsuz herhangi bir tespit bulunmamaktadır. Ancak el yordamıyla ve geleneksel yöntemle sürdürülen bu sürecin yazılı prosedürlere bağlanması, işlem süreçlerinin sonraki işçi kuşaklarına devretmesi önem taşımaktadır. Söz konusu sürecin yazılı bir şekilde düzenlenmesi önerilir.

- Şirketin üretim sürecindeki hijyen kurallarına uyum düzeyinin orta etkinlikte olduğu anlaşılmıştır. Özellikle hammadde alımında ortaya çıkan karton ve plastik ambalaj malzemelerinin üretim bölgesine sokulduğu ve bunun önemli hijyen sorunlarına yol açabileceği değerlendirilmektedir. Söz konusu atıkların üretim sahasına sokulmaksızın bertaraf edilmesi önerilir.

- İş güvenliği kurallarına uyum düzeyinin orta etkinlikte olduğu anlaşılmıştır. Özellikle makine kullanımından sorumlu olan personelin her bir makine ve teçhizatla ilgili olarak açıkça belirlenmediği, yetkili personelin işe devam edememesi halinde makinelerin kim tarafından kullanılacağına yönelik bir yedekleme sisteminin olmadığı tespit edilmiştir. Yedekleme sisteminin belirlenerek, buna yönelik eğitim ve bilgilendirmenin yapılması, böylece üretimde ortaya çıkabilecek hata ve gecikmelerin engellenebileceği değerlendirilmekte ve önerilmektedir.

- Mesai kurallarına uyum düzeyinin orta etkinlikte olduğu anlaşılmıştır. Özellikle mesai kontrolünün personel şefi tarafından yapılması, çalışanlar arasında objektif değerlendirme kriterlerinin bulunmamasına ve personel şefi ile bazı çalışanlar arasında örgütsel davranış kurallarını aşan kişisel ilişkilerin gelişmesine sebep olabilecektir. Mesai kontrolü için fabrika ve yönetim binası girişlerine turnikeler kurulması ve elektronik kart okuyucuları vasıtasıyla mesai denetimlerinin yapılmasının faydalı olacağı değerlendirilmekte ve önerilmektedir.

Şirket içerisinde gerçekleştirilen saha çalışmaları sonucunda tahsilat ve ödemelere ilişkin aşağıdaki tespitler yapılmış ve öneriler geliştirilmiştir:

- Şirket bünyesinde yapılan tahsilatlar uygulamada nakit satışlar ile borçlulardan yapılan tahsilatlar şeklinde yerine getirilmektedir. Şirket içerisinde tahsilat işlemlerinin yerine getirilmesi hususundaki uygulama yetersizdir. Tahsilatla ilgili süreçler yazılı olarak belirlenmemiştir. Şirket merkez işyerinde kabul edilen tahsilatlar, kurumun muhasebe bölümündeki görevli olan kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Merkez iş yerinde tahsil edilen paraların muhafaza edildiği çelik kasada, gerekli tertibatın bulunmaması nedeniyle çalışanların kendi kişisel kilitlenebilen masalarında muhafaza edilmektedir. Yapılan tahsilat için iki nüsha tahsilat makbuzu düzenlemekte, bir örneği müşteriye verilmekte, diğer örneği de muhasebe kaydı için ilgili servise gönderilmektedir.

- Alınan çekler, kilitli masada saklanmakta ve bir süre bekletildikten sonra, yeni alınan çeklerle birlikte topluca ciro işlemi için Genel Müdüre sunulmaktadır. Çeklerin imzalanması ile muhasebe sorumlusu çekleri vadelerine göre sıralamakta ve vade tarihi yakın olan çekleri, ilgili bankalardan tahsil edilmek üzere yardımcısını görevlendirmektedir. İleri vadeli olanlar için de bu çekleri haftada bir defa olmak üzere bankaya takasa gönderilmektedir.

- Kurumdaki tahsilatlarla ilgili olarak uygulanan kontrol sistemi oldukça yetersizdir ve muhasebe personelinin yetersizliğinden dolayı görevlendirmelerin ayrılığı ilkesine uygun olmayan bir uygulama söz konusudur. Kasanın güvenliğinden sorumlu olan muhasebe yardımcısı, kurumdaki posta havaleleri ile nakit tahsilatlardan sorumludur. Bu durum ise tahsilatlarda muhasebe kayıtlarında yapılabilecek bir takım hile veya usulsüz işlem ihtimallerine de neden olabilecek bir durumdur. Yine aynı şekilde kuruma posta ile veya elden ulaşan çeklerin de muhasebe servisince teslim alınması ve kayıt işlemlerinin yapılması, işlemlerdeki vadelerin personelin kendi inisiyatifine göre ayrılıp, tahsil edilecekler veya bankaya tahsil amacıyla gönderilecekler için karar verilmesi, nispeten büyük miktarda likit varlıklara erişimi ve hileli işlem ihtimalini oluşturmaktadır.

- Muhasebenin sisteminde kayıt işlemlerinin yapıldığı bölüm ile finansal işlemlerin gerçekleştirildiği bölümün ayrılması gerekmektedir. Fakat kurumda tahsilatları yapan sorumlular ile bunların güncel hesap kartlarına kayıt işlemlerini gerçekleştiren sorumlular aynı personel olmaması daha doğru bir uygulamadır. Mesela tahsilat işlemlerini yapan ve kasanın kontrolünden sorumlu olan personelin, finans işlemlerini yürüten birim personeli ile aynı kişide toplanması gerekmektedir.

Nakit tahsilatları için dört örnek ve sıra numaralı olarak tahsilat makbuzunun finans işlerinden sorumlu personel tarafından düzenlenmeli, müşteri örneğinin haricindeki iki örneğinde müşterilerin güncel hesaplarına ve büyük defterlere kayıt edilmesi için muhasebeciye gönderilmesi, bir örnek de günlük kasa mutabakatı belgelerinin altında ispatlayıcı belge olarak muhafaza edilmelidir. Gün içerisinde yapılan tüm tahsilatlar doğru bir şekilde bir sonraki gün içerisinde bankaya yatırılmalıdır.

- Teslim alınan çekler, nakit paralarla beraber bankaya tahsil işlemi için gönderilmelidir. Tahsil amacıyla bankaya verilecek çekler için de iki örnek çek teslim formu tanzim edilmeli, ilgili banka şubesi tarafından söz konusu formlar onaylatıldıktan sonra ve çek teslim formunun bir örneği ile tahsile verilen çeklerin birer örnekleri kayıt işlemlerinin yapılması amacıyla muhasebe servisine teslim edilmelidir. Yetkili bir yönetici tarafından, finans servisinden gelen kasa mutabakatı ve diğer belgelerin (Banka dekontu, çek teslim formu, tahsilat makbuzları ve alınan çeklerin birer örnekleri) gerekli kontrol işlemlerinin de eksiksiz olarak yapılması gerekmektedir. Ancak söz konusu bu uygulamalar, sadece işlemlerin ve kayıtlarının uygun olup olmadığı yönünden genel bir kontrol seviyesinde yapılmalı, mali işlerden sorumlu yönetici kişinin, söz konusu işlemleri gerçekleştirmeye ayrıca yetkisi bulunmamalıdır.

- Kurumdaki tüm satıcılara yapılan ödemeler, 7.000TL üzerindeyse banka, finans kurumları veya PTT aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. 20.000TL ve üzerindeki ödemeler ise Genel Müdürün onayı ile yapılmaktadır. Muhasebeden sorumlu müdür, ilgili personelin hazırlamış olduğu günlük ödemeler ile ilgili listeye ait belgeleri inceleyerek ön onayını verdikten sonra işlemlerle ilgili banka talimatı belgesini hazırlamaktadır. Ödeme listesi ve banka talimat belgesi, genel müdüre ulaştırıldıktan sonra listedeki yer alan şirketlerden sıkıntılı olabileceklerle ilgili olarak, alışların veya giderlerin içerikleri sorgulanmasına ve hatırlayamadığı işlemlerle ilgili hoşnutsuzluğunu ifade etmesine rağmen, işlemlerin aksamaması için söz konusu belgeyi imzalamaktadır. Muhasebeden sorumlu personel, kurum tarafından yapılacak olan ödemelerin hangilerinin banka yoluyla, hangilerinin ise nakit olarak yapılacağına kendisinin karar verdiği görülmektedir. Mesela bankayla sorun yaşadığını söyleyen bir satıcı, ödemesinin kasadan nakit olarak ödenmesi amacıyla hazırlanan evrak genel müdür imzasına sunulmaktadır. Ancak kasa ile ilgili olarak ayrıntılarla çok fazla ilgilenme imkanı bulamayan genel müdür, daha sonra

'ayrıntıları ile incelerim' düşüncesiyle nakit tahsilatlarla ilgili evrakı onaylamaktadır. Genel müdür işlerinin yoğunluğundan dolayı şirkette bulunamadığı zamanlarda, ödemeler aksamasın diye boş çek yapraklarını imzalayarak, muhasebe sorumlusuna bırakmaktadır. Muhasebe sorumlusu da söz konusu imzalanmış boş çek yapraklarını kilitli masa çekmecesinde ayrı bir zarf içerisinde saklamaktadır.

- Ödemelerde, kasadan nakit olarak yapanlar ile kayıt işlemlerini yapanların aynı kişiler olması, görevlerin açık bir şekilde ayrıştırılması gereken işlemlerden olması nedeniyle bir risk olarak değerlendirilmektedir. Her ne kadar yapılan ödemeler, daha önceden hazırlanmış olan listelerin onaylanması ile gerçekleştiriliyor gibi görünse de, söz konusu bu onaylama işlemi daha çok görsel bir onay biçiminde olmaktadır. Düzenlenen çeklerle ilgili olarak da, ödemelerin hangi mal veya hizmet alımı için çekin düzenlenmesi ile ilgili kontrol işlemi yapılmamaktadır. Bunların yanında boş çeklerin imzalanarak, nakit varlıklara erişim yetkisi olan muhasebe personeline verilmesi de sakıncalı bir durum doğurmaktadır. Ödemelerin gerçekleştirilmesi sürecinde onay sistemi ve diğer uygulamalar ile ilgili olarak bir dizi düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Nakit çıkışları, kasa ile ilgili işlemlerin yapılması, müşteri tahsilatlarının kayıt işlemleri, finans işleri ile görevli personel tarafından yerine getirilmelidir. Kurumda yapılan ödemeler için ayrı bir kasa tahsis edilmeli ve finans personeli günlük ödemeleri bu kasadan yapmalıdırlar. Kasa sadece tahsis amacı doğrultusunda kullanılmalıdır. Tahsil edilen paralar başka ödemelerde kullanılmamalıdır. Tahsil edilen paraların, bankaya yatırılan miktarla doğruluğunun kontrolünü genel müdür yerine getirmelidir. Ödemelerin yapılması için kullanılacak kasaya aktarılacak para miktarı, kesinlikle yazılı bir formla bankadan çekilerek kasaya konulmalıdır. Bu şekildeki tahsilatların konulduğu ve ödemelerin yapıldığı kasadaki bütün paraların bankaya yatırılması aşamasında resmi kayıtlara alınmış olacaktır.

- Ödemelerin banka aracı kılına olarak yapılması, şirket tarafından bir düzenleme haline getirilerek uygulamaya sokulmalıdır. Satıcıların gönderdiği faturalar, sorumlu personel tarafından zorunlu kontrollerinin yapılmasından sonra muhasebe kayıtlarının yapılması sağlanmalıdır. Kurumdaki ödemeler, düzenli ve istikrarlı olarak oluşturulmuş bir ödeme planına bağlı kalınarak yapılmalıdır. Mesela; yapılacak ödemeler için haftanın Cuma günleri olarak seçilmişse, ödeme listelerinin Perşembe günleri hazırlanması ve genel müdürün onayına gönderilmesi, genel

müdüründe listedeki ödemeleri, satın alınma gerekliliği, ödemenin vade tarihi, satın alma işleminin neden yapıldığına ilişkin olarak gerekli kontrollerin yapılması, ödemelerin belirli bir takvim doğrultusunda yerine getirilmesine imkan sağlayacaktır. Ayrıca ödeme listesinin haftanın belirlenmiş olan gün içerisinde onay gönderilmesi, Genel Müdür'ün de haftanın bir gününü ödemelere ayırmasına imkan veren sistemin yerleştirilmesine de katkı sağlamış olur. Ödemelerden sonra, ödemelere ilişkin tüm belgeler eksiksiz olarak muhasebe birimine kayıtlara geçmesi için iletilmelidir.

3.8. Şirket Giderleri Hakkındaki Genel Değerlendirme ve Öneriler

Muhasebe denetimi kurumun gelirleri, giderleri, sahip olduğu varlıkları ve yasal sorumlulukları ile ilgili kayıt ve uygulamaların gerçekliğinin; uygulanan muhasebe sistemi ve hazırlanan tabloların doğruluğunun kontrolüdür. İç denetçi, veri toplama ve ön araştırma safhasında kurumun üretim sürecindeki maliyetlerini tespit etmiş ve yeniden hesaplama metoduyla satış hasılatı ve kârlılık ile uygulanan süreçler üzerindeki etkilerine yönelik tespit ve önerilerini geliştirmiştir.

3.8.1.Gider Kalemlerinin İncelenmesi

Tablo 27: Şirketin Birim Maliyet Hesaplamaları

Maliyet Unsuru	Domates Salçası (TL)	Biber Salçası (TL)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	1.125.000	4.480.000
Katkı Malzemesi Maliyeti	755.200	755.200
Ambalaj Giderleri	472.500	840.000
Genel Üretim Giderleri	988.590	988.590
Toplam	3.341.290	6.559.790
Birim Maliyet (1 kg.)	7,42	8,20

Tablo 28: Şirketin Birim Satış Fiyatı ve Kar Oranı

	Domates Salçası (TL)	Biber Salçası (TL)
Birim Maliyet (1 kg.)	7,42	8,20
Birim Fiyat	8,53	10,65
Kar Marjı	% 15	%30

- Maliyet tablosundaki tutarlar ve piyasa rekabet koşullarını göz önünde bulundurularak belirlenmiştir.

İç denetçi, mali denetim kapsamında, ürün maliyetlerinin hesaplanması sırasında, her bir ürün türüne eşit tutarda genel üretim gider payı verildiğini, domates ve biber salçası üretiminde görevli olan personel giderlerinin bu ürünlerin maliyetlerine ayrı ayrı dağıtılmadığını, salça üretiminde kullanılan hammadde oranının ürün maliyetleri bakımından ayrıştırılmadığını tespit etmiştir. İç denetçinin yukarıdaki hataların giderilmesine yönelik olarak gerçekleştirdiği maliyet hesaplama tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 29: Ürün Maliyet Hesaplamaları

Ürün Cinsi	1kg.Salça İçin Gereken Hammadde Miktarı (Kg)	Hammadde Birim Fiyatı(1 Kg/TL)	Toplam Üretim Miktarı (Teneke Kutu)	Ürünün Ağırlık Ölçüsü (Kg)	Fiyat Bazlı Hammadde Kullanım Oranı	Toplam (TL)
Domates Salçası	5	0,50	450.000	1	%20	1.125.000
Biber Salçası	4	1,40	800.000	1	%80	4.480.000
Toplam			1.250.000	-	%100	5.605.000

$$[450.000 \text{ kg} (5 \text{ kg} \times 0,50 \text{ TL}) + 800.000 \text{ kg} (4 \text{ kg} \times 1,40 \text{ TL}) = 5.605.000 \text{ TL}]$$

Maliyet Unsuru	Dağıtım Ölçütü	Domates Salçası (Oran-TL)		Biber Salçası (Oran-TL)	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	Hammadde Kullanım Oranı	%20	1.125.000	%80	4.480.000
Direkt İşçilik Maliyeti	İşçilik oranı	%65	120.900	%35	65.100
Katkı Malzemesi Maliyeti	Hammadde Kullanım Oranı	%20	302.080	%80	1.208.320
Ambalaj Giderleri	Adet	472.500		840.000	
Genel Üretim Giderleri					
İaşe Gideri	İşçilik oranı	%65	23.400	%35	12.600
Personel Servisi Hizmeti	İşçilik oranı	%65	27.300	%35	14.700
Elektrik	Hammadde Kullanım Oranı	%20	90.000	%80	360.000
Doğalgaz	Hammadde Kullanım Oranı	%20	60.000	%80	240.000
Su	Hammadde Kullanım Oranı	%20	72.000	%80	288.000
Bina Amortismanı	Hammadde Kullanım Oranı	%20	8.400	%80	33.600
Makine ve Teçhizat Amortismanı	Hammadde Kullanım Oranı	%20	107.436	%80	429.744
Güvenlik Hizmeti	Hammadde Kullanım Oranı	%20	4.800	%80	19.200
Toplam			2.413.816		7.991.264
Birim Maliyet (1 kg.)			5,36		9,99

İşletmenin belirlediği birim maliyet ve satış fiyatları ile iç denetçinin yeniden hesaplama yöntemiyle tespit ettiği birim maliyetlerin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan brüt kâr oranları aşağıdaki gibidir:

Tablo 30: Maliyeti Hesaplama (İşletme Tarafından)

İşletme Tarafından Hesaplanan	Domates Salçası (TL)	Biber Salçası (TL)
Birim Maliyet (1 kg.)	7,42	8,20
Birim Fiyat	8,53	10,66
Kar Marjı	%13	%23

3.8.2. Şirketin Birim Maliyet Hesaplama Yaklaşımına Yönelik Değerlendirme ve Öneriler

Tablo 31: Ürün Maliyeti Hesaplama (İç denetçi Tarafından)

İç Denetçi Tarafından Hesaplanan	Domates Salçası (TL)	Biber Salçası (TL)
Birim Maliyet (1 kg.)	5,36	9,99
Birim Fiyat	8,53	10,66
Brüt Kar Marjı	%37	%6

Yukarıdaki karşılaştırma tablolarından da anlaşılacağı üzere, işletme maliyetlerini hatalı olarak belirlediği için, kâr marjlarını da hatalı olarak belirlemiş olmaktadır. Şirketin hesaplamasına göre domates salçasındaki kâr marjı %13, biber salçasındaki kâr marjı ise %23 iken, iç denetçinin belirlediği kâr marjları sırasıyla %37 ve %6'dır. Fark işletmenin kârlılığını önemli ölçüde etkileyecek boyuttadır. Bu durum katkı payı analizinden de açıkça görülebilir. Şöyle ki;

Tablo 32: Ürün Maliyet Hesaplamaları-1 (Önerilen)

Değişken Üretim Maliyeti	Dağıtım Ölçütü	Domates Salçası (Oran-TL)		Biber Salçası (Oran-TL)	
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	Hammadde Kullanım Oranı	%20	1.125.000	%80	4.480.000
Direkt İşçilik Maliyeti	İşçilik oranı	%65	120.900	%35	65.100
Katkı Malzemesi Maliyeti	Hammadde Kullanım Oranı	%20	302.080	%80	1.208.320
Ambalaj Giderleri	Adet		472.500		840.000
Genel Üretim Giderleri					
İaşe Gideri	İşçilik oranı	%65	23.400	%35	12.600
Personel Servisi Hizmeti	İşçilik oranı	%65	27.300	%35	14.700
Elektrik	Hammadde Kullanım Oranı	%20	90.000	%80	360.000
Doğalgaz	Hammadde Kullanım Oranı	%20	60.000	%80	240.000
Su	Hammadde Kullanım Oranı	%20	72.000	%80	288.000
Toplam Değişken Üretim Maliyeti			2.293.180		7.508.720
Birim Değişken Üretim Maliyet (1 kg.)			5,10		9,39

Tablo 33: Ürün Maliyet Hesaplamaları-2 (Önerilen)

Sabit Üretim Maliyeti	Dağıtım Ölçütü	Domates Salçası (Oran-TL)		Biber Salçası (Oran-TL)	
Bina Amortismanı	Hammadde Kullanım Oranı	%20	8.400	%80	33.600
Makine ve Teçhizat Amortismanı	Hammadde Kullanım Oranı	%20	107.436	%80	429.744
Güvenlik Hizmeti	Hammadde Kullanım Oranı	%20	4.800	%80	19.200
Toplam Sabit Üretim Maliyeti			120.636		482.544
Birim Sabit Üretim Maliyet (1 kg.)			0,27		0,60

Tablo 34: Ürün Maliyet Hesaplamaları-3 (Önerilen)

	Domates Salçası (TL)	Biber Salçası (TL)
Birim Fiyat	8,53	10,66
Birim Değişken Maliyet (1 kg.)	5,10	9,39
Kaktı Payı	3,43	1,27

Katkı paylarından da görüleceği üzere, 1 kg. hammaddenin domates salçası üretimindeki katkı payı, biber salçası üretimindeki katkı payından oldukça yüksektir. Şirketin atıl kapasiteyle çalıştığı da düşünüldüğünde, atıl kalan kapasitenin domates salçası üretimi için kullanılması ve hatta biber salçası üretiminden belli bir miktar vazgeçilerek piyasa koşullarına göre domates salçası üretimine ağırlık verilmesi yerinde olacaktır. Zira domates salçası üretimini arttırmak şirketin kârlılık durumunu önemli ölçüde arttıracaktır.

Genel yönetim giderlerinin incelemesi neticesinde aşağıdaki tespit ve önerileri geliştirmiştir:

- Yönetici personel arasında ciddi ücret farkları bulunduğu, şirketin bir ücretlendirme ve performans ücret kriteri bulunmadığı, özellikle genel müdürün ücretinin oldukça yüksek belirlendiği buna mukabil genel müdürün iş ve işlemlerdeki görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmediği, iş tanımlarının yapılmadığı tespit edilmiştir.

- Şirketin yeni pazarlar ve müşteriler arama konusunda isteksiz olduğu, uzun zamandan beri aynı müşterileriyle çalıştığı, bu sebeple pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin oldukça düşük olduğu tespit edilmiştir. Şirketin atıl kapasiteyle çalışmasının bir nedeni de yeni müşteriler edinmek noktasındaki kararsızlık ve isteksizlik olduğu değerlendirilmektedir. Yeni müşterilerin edinilmesinin hem satış politikalarındaki performans hedeflerinin yakalanmasına hem de şirketin satışlarını arttırarak tam kapasiteyle çalışmasına yardımcı olacağı değerlendirilmekte ve önerilmektedir.

- Şirketin eğitim giderlerinin oldukça düşük olduğu, söz konusu eğitimlerin konusu incelendiğinde, hijyen ve iş sağlığı eğitimleri verildiği, üretim sürecinde görev alan personelden yalnızca 5'inin bu eğitimlere katıldığı, personel başına düşen eğitim süresinin 4 saat olduğu tespit edilmiştir. Bu durum kalite geliştirme ve müşteri memnuniyeti ile iş sağlığı ve hijyen noktasında önemli sakıncaları beraberinde getirebilir. Eğitim saatinin arttırılması, tüm personelin ilgili olduğu eğitimlere katılımının teşvik edilmesi önerilir.

- Yönetim giderlerinin önemli bir kısmının yönetici personele kiralanan makam araçlarının kira giderlerinden oluştuğu tespit edilmiştir. Bu noktada tasarruf sağlanarak şirketin faaliyet giderlerinin düşürülmesi önerilmektedir.

- Şirketin ar-ge harcamasında bulunmadığı tespit edilmiştir. Ancak şirket içi işlevler boyutundaki stratejik amaçlardan birinin ar-ge faaliyetlerine ayrılan bütçenin %20 oranında arttırılması olduğu anlaşılmıştır. Şirketin hedeflerini yakalayabilmesi bakımından ar-ge birimine kaynak tahsis etmesi önerilir.

3.8.3.Etkinlik-Verimlilik Performans Değerlendirmeleri

Çalışmanın bu bölümünde, şirketin performans analizi ile ilgili “İşletme Karnesi” modelini baz alarak yaptırdığı ve 4 boyutta belirlediği stratejik amaç, ölçüm ve hedeflerine yönelik planlamaya ilişkin yeniden hesaplama yöntemini kullanarak hedeflerin, fiili gerçekleşme düzeyini aşağıdaki gibi tespit etmiştir.

Tablo 35: Finansal Boyut(1.Boyut)

Stratejik Amaçlar	Kullanılan Ölçütler	Hesaplama	Hedefler	Fiili Durum
Büyüme	Satışlardaki yıllık artış	Önceki Yıl Satış Tutarı- Cari yıl satış Tutarı / Cari yıl satış Tutarı	%20	%15
Kârlılığı arttırmak	Kârlılık oranı	Kâr/Satışlar	%15	%12
Birim maliyetin azaltılması	Azalış oranı	SMM/Net Satışlar	%4	%1
Faaliyet giderlerinin azaltılması	Azalış oranı	Önceki Yıllık Gid.-Cari yıl Yıl Giderleri/ Cari yıl Yıl Giderleri	%10	<u>%20</u> <u>Artıs</u>

Tablo 36:Müşteri Boyutu(2.Boyut) -Fiili Durum

Stratejik Amaçlar	Kullanılan Ölçütler	Hesaplama	Hedefler	Fiili Durum
Pazar payının arttırılması	Pazar payındaki artış	Önceki Yıllık Artış –Cari Yıl Artışı/ Cari Yıl Artışı	%2	%2
Müşteri sadakatinin sağlanması ve arttırılması	Müşteri devamlılığı	Cari satış/Önceki yıl satışları	%10	%10
Müşteri tatmini	Şikâyet sayısındaki azalış	Şikâyet sayısı/ay	15	10
Ürün kalitesinin arttırılması	Satıştan iade tutarındaki azalış	Önceki Yıl Satıştan iadeler-Cari Yıl Satıştan iadeler / Cari Yıl Satıştan iadeler	%10	%10

Tablo 37:İç Süreçler Boyutu(3.Boyut) -Fiili Durum

Stratejik Amaçlar	Kullanılan Ölçütler	Hesaplama	Hedefler	Fiili Durum
Yeni mamul geliştirme	Ar-Ge giderlerindeki artış oranı	Önceki Yıl Ar-Ge Giderleri-Cari Yıl Ar-Ge Giderleri / Cari Yıl Ar-Ge Giderleri	%20	0
Operasyonel sorunların azaltılması	Hatalı mamul oranı	Hatalı Mamul/Toplam Mamul	%1	<u>%2</u>

Tablo 38:Öğrenme ve Gelişme Boyutu (4.Boyut) -Fiili Durum

Stratejik Amaçlar	Kullanılan Ölçütler	Hesaplama	Hedefler	Fiili Durum
Çalışanları eğitmek	Kişi başı eğitim süresi	Eğitim Süresi/Personel	20 Saat	<u>4 Saat</u>
İş tatminini sağlamak	İşgücü devir oranı	İşten Ayrılan Personel/Ortalama Personel	%25	%20
Çalışanların teşvik edilmesi	Verimli ve etkili olan yeni fikirlerin ödüllendirilmesi	Bir maaş ikramiye	3	<u>2</u>

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Dünya ve Türkiye'deki ekonomik şartlar göz önüne alındığında, piyasalarda faaliyet gösteren şirketlerin rekabet koşullarına ayak uydurması, sahip oldukları varlıklarını koruyarak kar marjlarını arttırabilmeleri için kurumsal, modern ve sürekliliği olan bir yönetim yapısına sahip olmaları çok önemli bir zorunluluktur. Özellikle rekabet şartlarının zorluğu, yasal düzenlemeler, artan risk unsurları gibi birçok etken kurumsal yönetim yapısını şirketler açısından, uygulamaya geçirmeleri gereken bir modern yönetim tarzı halini almıştır. Bu şekilde şirketler, organizasyon yapılarını yeniden yapılandırarak faaliyetlerini daha profesyonel bir şekilde yürütmeye çalışmaktadırlar. Bu yönetim tarzında, yürütülen tüm faaliyetler, kişilere bağlı olmadan, belirlenmiş bir uygulama modeli içerisinde yürütülmektedir. İşte bu yüzden kurumsallaşma, sürdürülebilirlik, rekabet gücünü arttırabilme gibi temel amaçlara ulaşabilme açısından şirketlere bir takım üstünlükler sağlamaktadır. Ancak tek başına kurumsal bir yapının oluşturulması da yeterli bir etken değildir. Bununla birlikte bu sistemin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi, şirketlerin etkili bir iç kontrol sistemi ve sağlıklı bir şekilde işleyen denetim mekanizmalarının oluşturmalarına bağlıdır. İşletmelerdeki iç kontroller, kurum içerisinde tutulan muhasebe kayıtlarının doğruluğunu teyit etme ve finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlama gibi fonksiyonları bulunmaktadır. Ayrıca örgüt içerisinde yürütülen iş ve işlemlerin yasal mevzuata uygunluğunun denetlenmesi, çalışanların hiyerarşik bir düzen içinde görevlerini yaparken sorumluluklarının belirlenmesi, çalışanlardan kaynaklanabilecek hilelerin önlenmesi veya azaltılmasına yönelik tedbirlerin alınması gibi daha başka işlevleri de mevcuttur.

Çalışmadaki bakış açısına uygun olarak, bu çalışmada faaliyet denetimi kapsamında yapılan denetimlerin, kurumsallaşma sürecine ne gibi katkılarının bulunduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızda gıda sektöründe faaliyet gösteren bir şirket ele alınarak, kurumsal yönetim ilkeleri açısından ideal bir kurumsal yönetimin şeklini ve önemini

göstermek amacıyla vaka analizi yapılmıştır. Bu analizde keşifsel örnek bir olay kullanılmıştır. Keşifsel olarak belirlediğimiz gıda sektöründeki bu şirkete örnek olay yöntemi ile beraber görüşme ve belge incelemesi tekniği kullanılarak çeşitli alanları kapsayan değerlendirmelerden yola çıkarak, kurumsal yönetim ve diğer performans göstergeleri açısından işletmenin durumu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Şirket faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik açısından dört farklı boyutta gerçekleştirilen performans ölçümü ile elde edilen verilerin genel bir değerlendirmesi aşağıda maddeler halinde verilmiştir.

Geliştirilmesi Önerilen Hususlar ve Stratejik Amaçlar:

1.İşletmenin ulaşmayı düşündüğü hedefler göz önüne alındığında yapılan etkinlik analiz çalışmasında finansal ve müşteri boyutunda nispeten başarılı sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir. Ancak iç süreçler ve öğrenme ve gelişme boyutlarında hedeflenen başarının yakalanamadığı, bu yüzden bu alanlarda işletmenin daha radikal adımlar atması gerektiği düşünülmektedir.

2.Şirketin kurumsal yapı ve ilkelerine yönelik belirlemiş olduğu kriterlerle ilgili olarak yapılan incelemede ise, politika ve prosedürlerin yüzeysel ve genel ifadelerle sahip olduğu, üretim sürecine yönelik olarak alınan kontrol önlemlerinin yetersiz ve etkisiz olduğu tespit edilmiş ve özellikle işletmenin temel değerlerinin belirlenmediği, şirketin misyon ve vizyonunun muğlak olduğu, çevresel koşullar ve paydaş menfaatlerine yönelik bir yaklaşım benimsenmediği anlaşılmıştır. Bu itibarla, işletmenin misyon, vizyon ve temel değerlerinin üst yönetim ve çalışanlarla birlikte güncellenmesi ve ihtiyaçlara cevap verecek bir kavramsal çerçevede düzenlenmesi önerilir.

3.İşletmenin verimlilik bakımından kaynaklarını etkin kullanma hususunda genel olarak verimli çalıştığı ve satış rakamları göz önüne alındığında hedeflenen rakamlara yaklaşmış olduğu görülmektedir.

4.İşletmenin maliyet verilerine göre Ar-Ge faaliyetleri yatırımlarını %20 artırmayı hedeflediği halde, bu alanda hiç yatırım yapmamış olduğu görülmüştür. İşletmenin gelişen teknolojiye ayak uydurması ve gelişmesi için Ar-Ge yatırımlarına kaynak tahsis etmesi gerekmektedir.

5.İşletmenin pazar payı ve satış rakamlarına bakıldığında hedeflenen rakamlara ulaşıldığı ve pazarda belli bir noktada olduğu görülmektedir. Bu durum işletmenin sürdürülebilirliği sağlama açısından nispeten avantaj sağladığı söylenebilir. Ancak işletmeni yeni pazarlar ve müşteri arama konusunda isteksiz olduğu, uzun zamandan beri aynı müşterileriyle çalıştığı görülmektedir.

6.Müşteri memnuniyeti ve zamanında ürün teslimi açısından değerlendirildiğinde işletmenin ürünlerinin belirli bir kalitede olduğu ve bu yüzden müşteri sadakati sağlama konusunda başarılı olduğu görülmektedir.

Maliyet hesaplama teknikleri tekrar gözden geçirilmelidir. Çünkü hesaplamalarda yapılan bir takım yanlışlıklar karlılık oranlarını etkileyecek düzeyde olduğu görülmüştür.

7.Genel yönetim giderlerinin önemli bir kısmının yersiz olduğu görülmüştür. Bu noktada tasarruf sağlanarak şirketin faaliyet giderlerinin düşürülmesi ile kar marjının daha arttırılabileceği önerilmektedir

Örnek olay çalışmasındaki şirket içerisinde yapılan faaliyet denetimi neticesinde elde edilen veriler, kurumsal yönetim ilkeleri göz önüne alınarak incelendiğinde, politika ve prosedürlerin yüzeysel ve genel ifadelerle sahip olduğu, üretim sürecine yönelik olarak alınan kontrol önlemlerinin yetersiz ve etkisiz olduğu tespit edilmiş ve özellikle işletmenin temel değerlerinin belirlenmediği, şirketin misyon ve vizyonunun muğlak olduğu, çevresel koşullar ve paydaş menfaatlerine yönelik bir yaklaşım benimsenmediği anlaşılmıştır. Ancak şirket faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik açısından dört farklı boyutta gerçekleştirilen performans ölçümü ile elde edilen verilerin, kurumsallaşma sürecine bir takım katkıları sağlayacak nitelikte olduğu görülmüştür.

Genel olarak şirketin etkinlik ve verimlilik açısından finansal ve müşteri boyutlarında hedeflediği noktalara ulaştığı ancak işletmenin iş süreçleri ve öğrenme ve gelişme boyutlarında hedeflenen noktalardan uzak bir durumda olduğu söylenebilir. Çalışan personelin eğitimi konusunda yeterli saatin ayrılmadığı bu durumda işletmenin kalite felsefesine katkıda bulunmayacağı ortadadır. Şirketinin kurumsallaşması açısından bir takım yeniden yapılandırmalara ve düzenlemelere ihtiyacının olduğu aşikârdır. Çünkü devamlılık ve diğer rakip şirketlerle rekabet edebilme açısından geleceğe taşıyacak olan en önemli unsurlardandır.

İşletmede AR-GE yatırımlarının yok denecek kadar düşük olması, personel eğitimine yeterince zaman ve kaynak ayrılmaması gözlemlenen bazı eksik olan unsurlardandır. Çalışanların performansına göre ödüllendirilmesine yönelik uygulamaların faydalı olacağı değerlendirilmektedir. Bu şekilde ‘Adillik/Eşitlik’ ilkesine de uyum sağlanmış olacaktır. Müşteri memnuniyeti ve zamanında ürün teslimi konularında işletmenin iyi bir noktada olduğu, bu durumun da işletmenin devamlılığına ve başarısına fayda sağlayacağı açıktır.

Örnek olay çalışmasının sonuçlarına bakıldığında kurumsallaşmaya yönelik olarak şirketin misyon ve vizyonundan başlayarak müşteri memnuniyetine kadar hayata geçirmesi gereken birçok düzenleme ve yeniliğe ihtiyaç duyulduğu görülmüştür.



KAYNAKÇA

- Ağca,V.ve Tuncer,E. (2006).Çok Boyutlu Performans Değerleme Modelleri ve Bir Balanced Scorecard Uygulaması. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F.,8(1),Afyon.
- Akal, Z. (2005). İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi. Ankara: Milli ProdüktiviteMerkezi Yayınları.
- Akarkarasu, N. (2000).Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi için Öneriler. İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlik Etüdü.
- Akgül, B. A. (2000). Türk Denetim Kurumları. İstanbul, Türkmen Yayınları. Aktan, C. (2006). Kurumsal Yönetim, Kurumsal Şirket Yönetimi. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.
- Aktan, C. (2006). Kurumsal Yönetim, Kurumsal Şirket Yönetimi. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.
- Albrecht, S., Stice, J. ve Stock, K.(1993).“What Do Internal Auditors Needs To Know”, Internal Auditor.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu,R. ve Bozkurt,N. (2001), Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Birinci Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları,.
- Atamer, M. (2006). Halka Açık Anonim Şirketlerde Kurumsal Yönetim ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar Açısından Değerlendirilmesi. Uzmanlık Tezi. Ankara.
- Arens Alvin A.,Randal J. Elder, Mark S. Beasley, (2005), Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, Tenth Edition, Pearson Education, New Jersey.
- Argüden, Y. (2003), “Yönetim Kurulu Üyeliği”, Dünya Gazetesi.
- Atabey, N. ve Ata, D., (2005), Avrupa Birliği’ne Katılım Sürecinde Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Açısından “Kurumsal Yönetim”, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi.
- Aygül, C.(1997). Neo-Liberalizmin Başarısızlığı ve Yönetişim, Toplum ve Bilim.73,s.231-254
- Aysan, A.M. (2007), “ Kurumsal Yönetim Ve Risk”, İstanbul: Boyut Yayıncılık.

- Aytekin, S. ve Pişkinoglu, A. (2003), “Bankalarda Risk Yönetimi, Teftiş Kurulu ve İç Kontrol Birimlerinin Organizasyonu”, Active Dergisi, Eylül-Ekim.
- Bekçioğlu, S. ve Gungör A.(2005). İyi Yönetişim. IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Ankara 13-14 Mayıs 2005
- Bilgen, B.(2001).Performans Ölçme Sistemlerinin İncelenmesi, II. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu Bildirileri(s124-149),İstanbul: İ.T.Ü.
- Bozkurt, N. (2000).Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Can, A.V.ve Uyar, S. (2008).Yönetim Muhasebesi Açısından Faaliyet Denetimi ve Faaliyet Denetiminde kullanılabilecek Performans Ölçüm Sistemleri. Türkiye Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sempozyumu-II,Sakarya-SMMMO,Antalya.10-12- Kasım.
- Can, A.V.ve Uyar, S. (2010), İşletmelerde Faaliyet Denetimi. İstanbul: Nobel Yayın Dağıtım.
- Chamlou, N.,Iskandar ve R. Magdi.(2000), CorporateGovernance: A Framework forImplementaion, World Bank Group Washington D.C, s.4
- Coşkun, M., Erdem, S., ve Yörük, N., (2005), Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve Finansal Performans İlişkisi, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi: Kurumsal Yönetim: 394-406, Ankara, TOBB Üniversitesi.
- Demirkaya, H. (2000),Performans Ölçüm Rehberi, T.C.Sayıştay Başkanlığı, Araştırma / İnceleme/Çeviri Dizisi:7,Ankara.
- Demirbaş, M.,ve Uyar, S., (2006), Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi, Güncel Yayıncılık.
- Denizcilik Müsteşarlığı İç Denetim Rehberi, Ek: 17 [http://www. denizmevzuat. udhb.gov.tr/dosyam/Denizcilik%20İç%20Denetim %20Rehberi.doc](http://www.denizmevzuat.udhb.gov.tr/dosyam/Denizcilik%20İç%20Denetim%20Rehberi.doc), Erişim Tarihi: 10.08.2017.
- Dinç E.ve Abdioğlu H. (2009), İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB- 100 İşletmeleri Üzerine Bir Ampirik Araştırma, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,S.21.

- Doğu, M. (2003). Kurumsal Yönetim Düzenlemeleri. Sermaye Piyasası Kurulu Meslek Personeli Derneği Dergisi, S.8., [http:// www. spkmpd. org/dergi08. doc](http://www.spkmpd.org/dergi08.doc), Erişim Tarihi: 17.12.2016.
- Durmuş, C. N. ve Taş O. (2008). Denetim. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Ege, İ. ve Yılmaz, A.(2005). Finansal Krizler ve Kurumsal Yönetim İlkeleri Uygulamaları İlişkisi: Türkiye ve Dünya Uygulamaları Analizi, IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi.
- Erdoğan, S.(2009). İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Modeli Önerisi. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü. DPT Uzmanlık Tezleri. Ankara.
- Erdönmez, P.A. (2003). Türkiye’de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılanma, S. 47, Bankacılar Dergisi.
- Gençoğlu, Ü. G.(2008). Türkiye muhasebe standartları ile Uyumlu Maliyet Muhasebesi.Bursa: Marmara Kitap Merkezi Yayınları.
- Gürbüz, A.(2005), Kurumsal Yönetim: Ülkemizdeki Düzeyine İlişkin Değerlendirmelere 7. Muhasebe Denetim Sempozyumu, 20-24 Nisan, Antalya [http:// www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)
- Güredin, E. (2007). Denetim.İstanbul: Beta Basım Yayım,10.Baskı,
- Hasanefendioğlu, D., (2004), Kurumsal Yönetim, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.275.http://www.hakanguclu.com/kurumsal-yonetim/soru-cevap_2012, [ErişimTarihi:01.05.2016](http://www.hakanguclu.com/kurumsal-yonetim/soru-cevap_2012)
- İşcan, Ö. F. ve Kaygın,E.(2009). Kurumsal Yönetişim Sürecinin Gelişimi Üzerine Bir Araştırma. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. S.213-214 Kaplan R.S.&Norton, D.P.(2001). Transformingthe Balanced ScorecardfromPerformanceMeasurementtostrategic Management: Part1, Accounting Horizons,15(1),March.
- Karakaş, M. (2004). Performans Denetimi: Tanımı, unsurları, Performans Denetimi ile Düzenlilik denetiminin Karşılaştırılması ve Performans Denetimine duyulan İhtiyaç, Vergi Sorunları,s.122.

- Karaman, F. (2004). Performans Yönetim Sistemleriyle İlgili Denetimlerin Yürütülmesine Yönelik İlkeler (Çeviri).Avustralya Sayıştay (QueenslandAudit Office).
- Kahraman, C.(2008), Kurumsal Yönetim Anlayışının Özel Sermayeli Bankaların Yapısı ve İşleyişi Üzerine Etkileri. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul.
- Kamu İç Denetim Rehberi, (2008),Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu. <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimRehberi.aspx>, Erişim Tarihi: 15.08.2017.
- Kırım Arman, (2001). Aile Şirketlerinin Yönetimi, Sistem Yayıncılık, İstanbul.
- Kıyılar, M., ve Belen M., (2006), Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ulusal Finans Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler”, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Girne, İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Sayı:73-96.
- Koç, İ.Ö., Yavuz, N. ve Yalın, P., (2005), AB’ne Entegrasyon Sürecinde Kurumsal Yönetim ve Öncü iki Sektör Üzerine Uygulama.
- Koçel, T.(2003). İşletme Yöneticiliği. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Koçel, T.(2005). İşletme Yöneticiliği, İstanbul: Beta Basım Yayın.
- KYD.(2004).Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü Kurumsal Yönetim İlkeleri. Muka Matbaacılık. Ocak 2005 (Yayın No. KYD-Y/2005-01-01).
- Moeller, R.,Witt, H. (1999). Brink’s Modern International Auditing, 6th Edition, John Wiley&Sons,Inc.
- Mirze S. K. ve Ülgen,H(2004).İşletmelerde Stratejik Yönetim. İstanbul: Literatür Yayıncılık, Millstein. (1998).Corporate Governance-Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets”, OECD Publications.
- OECD, (1999), White Paper on CorporateGovernanceinRussia, 1999, Paris
- OECD, (2003), Public Internal Financial Control (PIFC) Expert Group, Internal Control Systems. In Candidate Countries, Volume I, October. OECD. (2004) OECD Principles of Corporate Governance.

- Önder, Z.(2003). Kurumsal Şirket Yönetimi Alanında OECD İlkeleri, Diğer İlkeler ve Türkiye. (ed.) A.Tarhan, Kurumsal Şirket Yönetimi Konferansı. TCMB İnsan Kaynakları Genel Müdürlüğü. Ankara.
- Özalp, P. (2006).Faaliyet denetim Süreçlerinin İç Denetim Sisteminin Etkinliğinde Rolü.Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi, S.B.E. İstanbul.
- Özbirecikli, M. ve Tüm K.(2015).Aile İşletmelerinde Sürdürülebilir Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Rolü. Adana: Karahan Kitapevi.
- Özbirecikli, M.ve Karaömer Y.(2016).Faaliyet Denetiminin Aile Şirketlerinin kurumsallaşmasındaki Rolü: Bir Şirket Uygulaması. KTÜ. Sosyal Bilimler dergisi.
- Paslı, A. (2004). Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi. Ankara: Beta Yayınları.
- Paslı, A. (2005).Anonim Ortaklık Kurumsal Yönetimi. İstanbul: Çağa Hukuk Vakfı.
- Pekiner, K. (1998).İşletme Denetimi. İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü, Yayın No:55,5.Baskı, İstanbul.
- Pickett, S.K.(2003).The Internal Auditing Handbook
- Pulaşlı, H.(2003). Corporate Governance (Kurumsal Yönetim İlkeleri) Anonim Şirket Yönetiminde Yeni Model. Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- ROBERTS, D.(2004) “American Companies Move to the Top of Corporate Governance List”, Financial Times, 8 September.JIN’e Yan and Li DUNJIA, (1997), “Performance Audit in the Service of Internal audit”,Managerial Auditing Journal, 12/4,5.
- Sarı, A.(2013).İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, S.B.E. İstanbul
- Selimoğlu, S. K. (1999). Faaliyet Denetimi. Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: XV,Sayı.1-2.s.196.
- Selimoğlu, S. K., M. ÖZBİRECİKLİ, G. KURT, Ş.UZAY, A. ALAGÖZ, S. YANIK,(2008), Muhasebe Denetimi, Ankara: Gazi Kitabevi.

- Shelton, J.R., (1998), The Importance of Governance in The Modern Economy. New Corporate Governance for the Global International Conference”, Brussels. Sermaye Piyasası Kurulu, Kurumsal Yönetim İlkeleri, SPK Yayınları, Temmuz 2003, s. 3.
- Serinkaya, İ.(2008). Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Firma Değeri Üzerindeki Etkisi Ekonometrik Bir Analiz. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Niğde Üniversitesi S.B.E. Niğde.SP.K. (2003), Aracı Kurumlarda Uygulanacak İç Denetim Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ,” Seri: No: 68.SP.K (2005). Kurumsal Yönetim İlkeleri, Ankara.
- SPK.(2011).Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Seri: IV, No:56.
- Şehirli K., (1999) SPK Denetleme Dairesi, “Kurumsal Yönetim”, Araştırma Raporu, S.4/55-3.
- Tuna, K.(2005) “Bankacılık Kanununda Kurumsal Yönetim”, Uluslararası Finans Sempozyumu, Marmara Üniversitesi,. CD Kaydı
- Tuzcu, A., (2005). “İMKB-100 Şirketlerinin Kurumsal Yönetim Anlayışı”, ”, IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Ankara13-14.
- TÜSİAD.(2002). Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı Ve İşleyişi, Yayın No: 336, İstanbul, Aralık.
- TÜSİAD.(2005). Sermaye Piyasaları İçin Örnek Şirket Yapısı, Yayın No: TÜSİAD-T/200506/403,İstanbul.Uluslararası İç Denetim Standartları-UİDS.(2010).<http://hakkındabilgi.biz/icdenetim-nedir-tanimi.html>
- Uygur, A.(2009).Çok Boyutlu Performans Değerleme Modeli Olarak Dengeli Başarı Göstergesi Uygulaması, Doğu Üniversitesi Dergisi,10(1),s.148-159
- Uzay, Ş. (2007). “An Overviev of Operational auditing” (Faaliyet Denetimine Genel Bakış), 2th International Symposium on Auditing in Turkey, 25-26 April, Antalya, 1-28.

- Uzun, A.K.(2011), “Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetim ve iç Denetimin Rolü”, Deloitte Kurumsal Yönetim Makaleleri, <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=388>, 20.01.2011
- Ülgen, H. ve Mirze ,S.K.(2004) İşletmelerde Stratejik Yönetim. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Varış, M. ve Diğ.(2001).Sermaye Piyasalarında Kurumsal Yönetim İlkeleri.İMKB Dergisi, S. 19, İstanbul.
- Weil, G.ve Manges, LLP,(2002) Comparati Matrix of Corporate Governance Codes Relevant to the European Union and Its Member States.s11-20
- Whittington, R.O. ve Pany, K. (1998).Principles of Auditing,12th Edition,McGraw-Hill International Editions. World Bank.(1999) Ukranian Corporate Governance Manual
- Yaylaönü, U.(2001). Kamunun Aydınlatılmasında ve Hisse Senedi Değerlemesinde Nakit Akım Tabloları. Sermaye Piyasası Kurulu Ortaklıklar Finansmanı Dairesi. Yeterlik Etüdü. Ankara.
- Yalçın, B.ve Ay, C.(2011).Bilgi Toplumunda Öğrenen Örgütler ve Liderlik Süreci Bağlamında Bir Örnek Olay İncelemesi, Sosyal Bilimler Dergisi,9(11),Mart.
- Yavaşı, M. ve Akın A. (2005), Kurumsal Yönetişim Açısından Türk Yükseköğretim Organizasyonu. IV. Orta Anadolu İşletmecilik Kongresi, TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, 13-14 Mayıs, Ankara.
- Zerenler, M.(2005).Performans Ölçüm Sistemleri Tasarımı ve Üretim Sistemlerinin Performansının Ölçümüne Yönelik bir Araştırma, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi,