

2020

İŞLETME ABD

GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ

DOKTORA TEZİ

MEDET İĞDE

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

**FAALİYET DENETİMİ ETKİNLİĞİNİN VE
DEPARTMANLAR ARASI KOORDİNASYONUN
FİRMA PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİSİ:
GAZİANTEP HALI FİRMALARI ÜZERİNDE
UYGULAMA**

DOKTORA TEZİ

Medet İĞDE

GAZİANTEP
Mart 2020

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

**FAALİYET DENETİMİ ETKİNLİĞİNİN VE
DEPARTMANLAR ARASI KOORDİNASYONUN
FİRMA PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİSİ:
GAZİANTEP HALI FİRMALARI ÜZERİNDE
UYGULAMA**

DOKTORA TEZİ

Medet İĞDE

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Murat KARAHAN

GAZİANTEP
Mart 2020

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

**Faaliyet Denetimi Etkinliğinin ve Departmanlar Arası Koordinasyonun Firma
Performansı Üzerine Etkisi: Gaziantep Halı Firmaları Üzerinde Uygulama**
Medet İÇDE

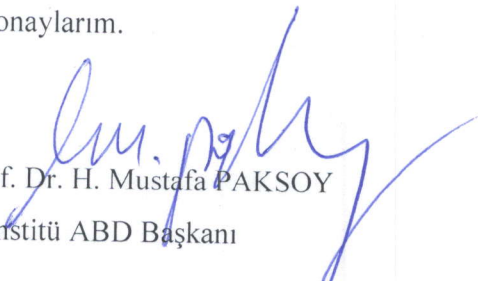
Tez Savunma Tarihi: 26.03.2020

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı



Prof. Dr. Eröl ERKAN
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Müdürü

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Bu tezin Doktora tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylarım.


Prof. Dr. H. Mustafa PAKSOY
Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımca (tarafımızca) okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.


Dr. Öğr. Üyesi Murat KARAHAN
Tez Danışmanı

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

Jüri Üyeleri

Prof. Dr. Emine KOBAN

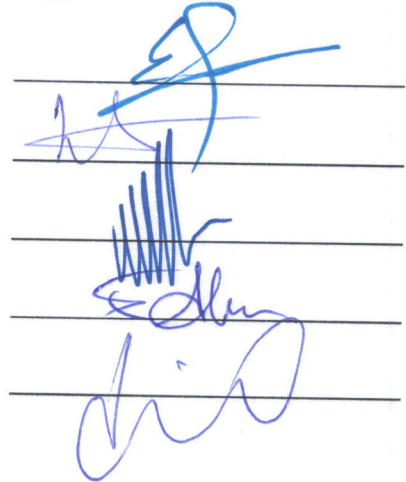
Prof. Dr. Haluk DUMAN

Dr. Öğr. Üyesi Murat KARAHAN

Dr. Öğr. Üyesi Erkan ALSU

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet YÜCENURŞEN

İmza



ETİK BEYAN

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

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
 - Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
 - Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
 - Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
 - Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,
- bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Medet İÇDE
26.03.2020

İTHAF

*Bu çalışmayı, her zaman koşulsuz bir şekilde kahrımı çeken **Anneme**, erken yaşta kaybettiğim Rahmetli **Babam**, **Dedem**, **Neneme** ve daima yanımda olan **Babam** yerine koyduğum **Abime** ithaf ediyorum.*



ÖZET

FAALİYET DENETİMİ ETKİNLİĞİNİN VE DEPARTMANLAR ARASI KOORDİNASYONUN FİRMA PERFORMANSI ÜZERİNE ETKİSİ: GAZİANTEP HALI FİRMALARI ÜZERİNDE UYGULAMA

İĞDE, Medet

Doktora Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Murat KARAHAN

26.03.2020 160 sayfa

Firmalar, sürekliliklerini sağlamak ve kar elde edebilmek amacıyla ile faaliyetlerini sürdürmektedirler. Faaliyetlerin genişlemesi ve büyümesi ile firmaların uyguladıkları politikaların başarısı, verimliliklerinin ölçülmesi ve yönetiminin etkinliğinin belirlenmesi gibi faktörlerin değerlendirilmesi de karmaşıklaşmaktadır. Günümüz ekonomik koşulları, teknolojiye yaşanan hızlı değişimler, bilgiye avantajlı şekilde ulaşmanın oluşturacağı rekabet avantajı gibi etkenler nedeniyle piyasada var olabilmek için firmaların, ulusal sınırları aşarak uluslararası rekabet edebilme kapasitesine sahip olmaları gerekmektedir. Küresel çaptaki bu rekabette var olabilmek, bütün firma faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesiyle mümkündür. Firma bu etkinliği ve verimliliği elde etmek için kendi bünyesinde bir birim oluşturarak ya da dışarıdan profesyonel destek alarak sağlama yoluna başvurması gerekmektedir. Konusunda uzman kişilerden destek alınması ile firma içinde kontrol mekanizmaları devreye girerek personelin ve yönetimin daha dikkatli çalışıp, verimliliği ve etkinliği arttırabilmesini sağlamaktadır. Kontrol ve denetim mekanizmalarının firmanın bütününe kapsamı, danışmanlık hizmeti vermesiyle etkinliğin ve verimliliğin elde edilmesinde en etkili yollardan biri faaliyet denetimine başvurmaktır. Bu kavram 1960'lı yıllarda ortaya atılmış, son dönemlerdeki ekonomik krizler sonucunda işletmelerde denetimin önemli hale gelmesi ile günümüzde büyük önem kazanmıştır. Faaliyet denetimi, bütün işletme faaliyetlerinin ekonomiklik, etkinlik ve etkenlik mantığıyla değerlendirilmesi olarak tanımlanabilmektedir. Bu denetim sonucunda bilgilerin iletildiği yönetim tarafından işletmenin verimliliği artırılarak rekabet edilebilirliği geliştirilebilmektedir. Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin belirlenmesi, bu faaliyetlerdeki gelişmelerle ilgili fırsatların belirlenmesi ve faaliyetlerle ilgili gelecek dönemle ilgili öneriler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Faaliyet denetiminin bu özelliğinden hareketle araştırmada, faaliyet denetiminin etkinliğinin ve departmanlar arası koordinasyonun firma performansı üzerinde etkisinin olup olmadığı tespiti amaçlanmaktadır. Bir diğer amaç ise, firma özellikleri olarak kabul edilen faaliyet denetimi yaptırması, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması, departmanlara ayrılması ve firma faaliyetlerinin uygulanma düzeyi gibi özelliklerin, faaliyet denetimi etkinliği ve departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasında düzenleyici rolünün olup olmadığını incelemektir.

Ayrıca firmanın demografik özellikleri ile firma performansı arasındaki ilişki farklılık olup olmadığı da araştırılmıştır.

Araştırma sonucunda, faaliyet denetimi ve departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasında doğrusal bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca faaliyet denetimi etkinliği ile firma performansı arasında, faaliyet denetimi yaptırılmasının, departmanlara ayrışmanın ve faaliyetlerin uygulanma düzeyinin bu ilişkiler üzerinde düzenleyici rolünün olduğu tespit edilmiştir. Departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasında ise dış denetim yaptırılması hipotezi haricinde diğer değişkenlerin düzenleyici rolü olduğu desteklenmektedir. Ek olarak firma performansının firmanın demografik özelliklerine göre farklılık gösterdiği gözlenmektedir.

Anahtar kelimeler: Faaliyet Denetimi, Denetim, Departmanlar Arası Koordinasyon, Firma Performansı, Verimlilik.



ABSTRACT**THE EFFECT OF OPERATIONAL AUDIT EFFICIENCY AND
COORDINATION BETWEEN DEPARTMENTS ON THE FIRM
PERFORMANCE: THE APPLICATION ON GAZIANTEP CARPET FIRMS**

İĞDE, Medet

Ph.D. Thesis, Department of Business Administration

Supervisor: Asst. Prof. Murat KARAHAN

26.03.2020 160 pages

Firms engage in activities in order to ensure their continuity and gain profit. Assessment of factors such as the expansion and growth of activities and the success of the policies implemented by companies, measuring their efficiency and determining the effectiveness of their management also becomes complicated. In order to exist in the market, firms must have the capacity to compete internationally, across national borders due to factors such as today's economic conditions, rapid changes in technology and competitive advantage of accessing information advantageously. Being able to exist in this global competition is possible by managing all company activities effectively and efficiently. In order to achieve this effectiveness and efficiency, the company must apply for providing a unit within itself or by receiving professional support from outside. With the support of experts in the field, control mechanisms come into play within the firm, allowing staff and management to work more carefully and increase efficiency and effectiveness. One of the most effective ways of obtaining effectiveness and efficiency is to apply for operational audit, as the control and audit mechanisms cover the entire company and consequently provide consultancy services. One of the most effective ways for control and audit mechanisms to cover the entire company, to provide consultancy services, to achieve efficiency and efficiency is to apply for operational audit. This concept was introduced in the 1960s, and has gained great importance nowadays as control became important for business as a result of recent economic crises. Operational audit can be defined as the evaluation of all business activities with the logic of economy, efficiency and effectiveness. As a result of this audit, the competitiveness of the business can be improved by increasing the efficiency of the business by the management where the information is transmitted. The operational audit aims to identify operational activities, identify opportunities for developments in these activities, and develop suggestions for the future.

Based on this feature of the operational audit, it is aimed to determine whether the activity audit's effectiveness and interdepartmental coordination have an impact on firm performance. Another purpose is to examine the features whether firms perform operational audits, internal audits, external audits, division into departments, and the level of implementation of firm activities have a moderator role between operational auditing and coordination between departments and firm performance. In addition, it

has been studied whether there is a difference between the demographic characteristics of the firms and the performance.

As a result of the research, it has been determined that there is a linear relationship between operational audit and coordination between departments and company performance. In addition, it has been determined that between the operational audit activity and the firm performance, the operational audit, the segmentation into departments and the level of implementation of the activities have a moderator role on these relationships. All the variables have a moderator role except the hypothesis of having an external audit has a moderator role between the departments coordination and firm performance. In addition, it has been observed that firm performance differs according to the demographic characteristics of the firm.

Keywords: Operational Audit, Audit, Coordination Between Departments, Firm Performance, Efficiency.



ÖNSÖZ

Rekabetin artmaya başladığı, teknolojinin hızla değiştiği, firmaların ulusal sınırları aşarak uluslararası boyut kazanması ile karmaşıklaşan yapıları nedeniyle faaliyetlerini kontrol etme noktasında sıkıntılar yaşamaları kaçınılmazdır. Firmalar oluşan sıkıntılarının üstesinde gelebilmek ve rekabet avantajı elde edebilmek için faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini sağlamak zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla bu etkinlik ve verimliliği sağlamanın yolu ise firma içerisinde oluşturulan iç denetim departmanı aracılığıyla veya dışarıdan destek alarak firmanın bütün departmanına faaliyet denetimi yaptırmaktır. Faaliyet denetiminin temel unsurlarında biri ise firmanın departmanlara ayrılması ve bu departmanların birbirleriyle koordineli bir şekilde çalışması gerekmektedir.

Bu çalışmanın planlanması, hazırlanması ve tamamlanmasında bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Murat KARAHAN'a, tez izleme komitesinde yer alan ve tez çalışmasına değerli katkılar sağlayan Sayın Prof. Dr. Emine KOBAN'a, Sayın Dr. Öğr. Üyesi Erkan ALSU'ya ve çalışma süresinde desteğini esirgemeyen Sayın Engin KOBAN'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca bu sıkıntılı dönemde tez savunma davetimizi kırmayan değerli hocam Sayın Prof. Dr. Haluk DUMAN ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi Mehmet YÜCENURŞEN'e teşekkürlerimi sunarım.

Bu süreçte desteğini sürekli hissettiğim, hemen her konudaki ısrarlı sorularımı sabırla cevaplandıran ve çalışmada desteğini esirgemeyen çok değerli dostlarım Sayın Araş. Gör. Dr. Mehmet SEYHAN, Sayın Dr. Öğr. Üyesi Şemsettin ÇİĞDEM, Sayın Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Fatih BUĞAN ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi Yunus KILIÇ'a yardımlarından dolayı minnettarım. Ayrıca bu süreçte desteğini sürekli hissettiğim değerli büyüğüm Sayın Dr. Öğr. Üyesi Muhyettin İĞDE'ye teşekkürü borç bilirim.

Son olarak, bu zorlu süreçte kıymetli vakitlerinden çaldığım, yazım sürecinde sıkıntımı çeken, anlayış ve sabırla sürekli yanımda olan eşim Esra İĞDE'ye, çalışmanın uzamasının öncüsü olan oğlum Ahmed İĞDE'ye ve bugünlere gelmeme vesile olan saygıdeğer aileme sonsuz şükranlarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR	xii
1. GİRİŞ	1
1.1. GİRİŞ.....	1
2. LİTERATÜR TARAMASI	7
2.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	7
2.1.1. KONTROL VE İÇ KONTROL SİSTEMİ KAVRAMI.....	7
2.1.1.1. Kontrol kavramı.....	7
2.1.1.2. Kontrol türleri.....	8
2.1.1.3. Kontrol sisteminin özellikleri.....	9
2.1.1.4. İç kontrol sistemi kavramı.....	10
2.1.1.5. İç kontrol sisteminin önemi ve amaçları.....	13
2.1.1.6. İç kontrol sisteminin özellikleri.....	14
2.1.1.7. İç kontrol sisteminin etkileri.....	15
2.1.1.8. İç kontrol sisteminin türleri.....	16
2.1.1.9. İç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen faktörler.....	18
2.1.2. DENETİM VE MUHASEBE DENETİMİ KAVRAMI.....	19
2.1.2.1. Denetimin amaçları ve unsurları.....	22
2.1.2.2. Denetimin özellikleri ve ilkeleri.....	24
2.1.2.3. Denetim süreci ve önemi.....	25
2.1.2.4. Muhasebe denetiminin amacı.....	27
2.1.2.5. Muhasebe denetiminin önemi.....	28
2.1.2.6. Muhasebe denetiminin özellikleri.....	28
2.1.2.7. Muhasebe denetiminin türleri.....	29
2.1.2.8. Muhasebe denetiminin sorumlulukları.....	30
2.1.2.9. Muhasebe denetimi standartları.....	31
2.1.3. İÇ DENETİM SİSTEMİ KAVRAMI.....	32
2.1.3.1. İç denetim sisteminin tanımı ve önemi.....	32
2.1.3.2. İç denetim sisteminin özellikleri.....	33

2.1.3.3. İç denetim sisteminin amaçları	34
2.1.3.4. İç denetim sisteminin değişen rolü ve türleri.....	34
2.1.3.5. İç denetim sisteminin kapsamı.....	35
2.1.3.6. İç denetim sisteminin temel ilkeleri.....	36
2.1.3.7. İç denetim standartları	37
2.1.4. FAALİYET DENETİMİ KAVRAMI.....	37
2.1.4.1. Faaliyet denetimi ihtiyacı ve değerlendirme kriterleri.....	40
2.1.4.2. Faaliyet denetiminin unsurları	41
2.1.4.3. Faaliyet denetiminin amaçları ve hedefleri.....	42
2.1.4.4. Faaliyet denetiminin türleri.....	43
2.1.4.5. Faaliyet denetiminin kapsamı	44
2.1.4.6. Faaliyet denetiminin özellikleri	44
2.1.4.7. Faaliyet denetim süreci	45
2.1.4.8. Faaliyet denetimi planlaması	45
2.1.4.9. Faaliyet denetiminin uygulama alanları.....	46
2.1.4.10. Faaliyet denetiminin faydaları	48
2.1.4.11. Faaliyet denetiminin raporlanması.....	49
2.1.4.12. Faaliyet denetiminin başarısını etkileyen faktörler.....	50
2.1.5. PERFORMANS VE FİRMA PERFORMANSI KAVRAMI	50
2.1.5.1. Firmalarda performans ölçme amacı	51
2.1.5.2. Firmalarda performans boyutları	51
2.1.6. HALI İMALAT SEKTÖRÜ.....	52
2.2. DEĞİŞKENLER ARASI İLİŞKİLER	58
2.2.1. DENETİM VE MUHASEBE İLİŞKİSİ	58
2.2.2. İÇ DENETİM SİSTEMİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİ İLİŞKİSİ	59
2.2.3. MUHASEBE DENETİMİ VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİ İLİŞKİSİ	62
2.2.4. FAALİYET DENETİMİ VE İÇ KONTROL SİSTEMİ İLİŞKİSİ	62
2.2.5. FAALİYET DENETİMİ VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ.....	63
2.2.6. FAALİYET DENETİMİ VE MUHASEBE DENETİMİ İLİŞKİSİ.....	64
2.2.7. FAALİYET DENETİMİ VE PERFORMANS İLİŞKİSİ	65
2.2.8. DEPARTMANLAR ARASI KOORDİNASYON VE PERFORMANS İLİŞKİSİ	65
2.2.9. DENETİM VE MUHASEBEDE DİJİTALLEŞME.....	66
2.2.10. LİTERATÜR	69
3. MATERYAL VE YÖNTEM.....	72
3.1. ARAŞTIRMANIN SORUN ALANI, AMACI VE ARAŞTIRMA SORUSU	72
3.2. EVREN VE ÖRNEKLEM	73
3.3. ÖLÇEKLER	74
3.4. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLER	76
3.5. METODOLOJİ.....	79
4. BULGULAR VE TARTIŞMA.....	81
4.1. BULGULAR	81
4.1.1. FİRMA ÖZELLİKLERİ VE DEMOGRAFİK BULGULAR.....	81
4.1.2. ÖLÇEKLERİN YAPI GEÇERLİLİĞİ VE GÜVENİLİRLİK ANALİZLERİ.....	83
4.1.2.1. Keşfedici faktör analizi	83
4.1.2.2. Doğrulayıcı faktör analizi	87

4.1.2.3. Güvenilirlik analizleri	90
4.2. T TESTLERİ VE ANOVA	91
4.2.1. T TESTLERİ.....	91
4.2.2. ANOVA	96
4.3. REGRESYON ANALİZİ VE DÜZENLEYİCİ ETKİ ANALİZLERİ.....	104
4.3.1. REGRESYON ANALİZİ	104
4.3.2. FİRMA ÖZELLİKLERİNİN, FAALİYET DENETİMİ ETKİNLİĞİ VE FİRMA PERFORMANSI ARASINDAKİ İLİŞKİDE DÜZENLEYİCİ ROLÜ.....	105
4.3.3. FİRMA ÖZELLİKLERİNİN, DEPARTMANLAR ARASI KOORDİNASYON VE FİRMA PERFORMANSI ARASINDAKİ İLİŞKİDE DÜZENLEYİCİ ROLÜ.....	113
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	124
KAYNAKLAR	131
EKLER.....	152
EK A. ANKET FORMU	153
ÖZGEÇMİŞ.....	159

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2.1. İç Denetim Yaklaşımının Değişen Rolü	35
Tablo 2.2. Dünya Makine Halısı İhracatı.....	53
Tablo 2.3. Halı Sektörü İhracatının Genel İhracat Performansı İçindeki Payı	54
Tablo 2.4. Türkiye Halı Sektörü İhracatı Ürün Grupları	55
Tablo 2.5. Ülke Grupları İtibariyle Türkiye Halı Sektörü İhracatı	56
Tablo 2.6. Ülke Grupları İtibariyle Türkiye Halı Sektörü İhracatında İlk 10 Ülke ...	56
Tablo 2.7. Türkiye’de Makine Halısı İthalatındaki Değişim	57
Tablo 2.8. Etkin Olan ve Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısının Denetime Etkileri ...	62
Tablo 4.1. Firma Özellikleri ve Demografik Bulgular.....	81
Tablo 4.2. KMO-Barlett Değerleri.....	84
Tablo 4.3. Measures of Sampling Adequacy (MSA) Değerleri - Anti-image Matrices	85
Tablo 4.4. Faaliyet Denetimi Etkinliği – Departmanlar Arası Koordinasyon –Firma Performansı Döndürülmüş Bileşen Matrisi.....	86
Tablo 4.5. DFA Uyum İyiliği Değer Aralıkları	90
Tablo 4.6. Faaliyet Denetimi Etkinliği – Departmanlar Arası Koordinasyon – Firma Performansı DFA Uyum İyiliği Değerleri	90
Tablo 4.7. Güvenilirlik Analizi	91
Tablo 4.8. Faaliyet Denetimi Yaptırmasının T Testi Ortalama Değerler	92
Tablo 4.9. Faaliyet Denetimi Yaptırmasının Bağımsız Örneklem Testi Değerleri....	92
Tablo 4.10. İç Denetim Yaptırmasının T Testi Ortalama Değerler	93
Tablo 4.11. İç Denetim Yaptırmasının Bağımsız Örneklem Testi Değerleri	93
Tablo 4.12. Dış Denetim Yaptırmasının T Testi Ortalama Değerler.....	93
Tablo 4.13. Dış Denetim Yaptırmasının Bağımsız Örneklem Testi Değerleri.....	94
Tablo 4.14. Departmanlara Ayrılmasının T Testi Ortalama Değerler	94
Tablo 4.15. Departmanlara Ayrılmasının Bağımsız Örneklem Testi Değerleri	95
Tablo 4.16. T Testi - Firma Özellikleri - Firma Performansı.....	95
Tablo 4.17. Personel Sayısı Kriterleri Anova Testi	96
Tablo 4.18. Personel Sayısı Kriterleri Tukey Testi.....	96
Tablo 4.19. Yıllık Satış Hacmine (Milyon TL) Kriterleri Anova Testi	98
Tablo 4.20. Yıllık Satış Hacmi (Milyon TL) Kriterleri Tukey Testi	98
Tablo 4.21. Yıllık Aktif Toplamı (Milyon TL) Kriterleri Anova Testi	100
Tablo 4.22. Yıllık Aktif Toplamı (Milyon TL) Kriterleri Tukey Testi.....	100
Tablo 4.23. Faaliyetlerin Uygulanma Düzeyi (Toplam Başarı Yüzdesi) Kriterleri Anova Testi	102
Tablo 4.24. Faaliyetlerin Uygulanma Düzeyi (Toplam Başarı Yüzdesi) Kriterleri Tukey Testi.....	102

Tablo 4.25. Anova - Firma Demografik Özellikleri - Firma Performansı	103
Tablo 4.26. Model Özeti	104
Tablo 4.27. Anova Testi	104
Tablo 4.28. Katsayılar Tablosu	105
Tablo 4.29. Düzenleyici Etki Özeti, Faaliyet Denetimi Yaptırması -Faaliyet Denetimi Etkinliği	106
Tablo 4.30. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Faaliyet Denetimi Yaptırması- Faaliyet Denetimi Etkinliği Eğilimi	106
Tablo 4.31. Düzenleyici Etki Özeti, İç Denetim Yaptırması-Faaliyet Denetimi Etkinliği	107
Tablo 4.32. Düzenleyici Etki Özeti, Dış Denetim Yaptırması-Faaliyet Denetimi Etkinliği	108
Tablo 4.33. Düzenleyici Etki Özeti, Departmanlara Ayrılması-Faaliyet Denetimi Etkinliği	109
Tablo 4.34. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Departmanlara Ayrılması-Faaliyet Denetimi Etkinliği	110
Tablo 4.35. Düzenleyici Etki Özeti, Faaliyetleri Uygulama Düzeyi -Faaliyet Denetimi Etkinliği	111
Tablo 4.36. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Faaliyetleri Uygulama Düzeyi - Faaliyet Denetimi Etkinliği	111
Tablo 4.37. Firma Özelliklerin Düzenleyici Etkisi, Faaliyet Denetimi Etkinliği-Firma Performansı	112
Tablo 4.38. Düzenleyici Etki Özeti, Faaliyet Denetimi Yaptırması - Departmanlar Arası Koordinasyon.....	113
Tablo 4.39. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Faaliyet Denetimi Yaptırması- Departmanlar Arası Koordinasyon.....	113
Tablo 4.40. Düzenleyici Etki Özeti, İç Denetim Yaptırması - Departmanlar Arası Koordinasyon	114
Tablo 4.41. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, İç Denetim Yaptırması - Departmanlar Arası Koordinasyon.....	115
Tablo 4.42. Düzenleyici Etki Özeti, Dış Denetim Yaptırması - Departmanlar Arası Koordinasyon	116
Tablo 4.43. Düzenleyici Etki Özeti, Departmanlara Ayrılması- Departmanlar Arası Koordinasyon	116
Tablo 4.44. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Departmanlara Ayrılması - Departmanlar Arası Koordinasyon.....	117
Tablo 4.45. Düzenleyici Etki Özeti, Faaliyetleri Uygulama Düzeyi - Departmanlar Arası Koordinasyon.....	118
Tablo 4.46. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Faaliyetleri Uygulama Düzeyi- Departmanlar Arası Koordinasyon.....	118
Tablo 4.47. Firma Özelliklerin Düzenleyici Etkisi, Departmanlar Arası Koordinasyon -Firma Performansı	119
Tablo 4.48. Hipotez Listesi	120

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. Performans Boyutlarının İlişkisi	52
Şekil 2.2. Aylık Bazda 2018-2019-2020 Yılları Karşılaştırmalı İhracat Değerleri ...	54
Şekil 3.1. Araştırma Modeli	77
Şekil 4.1. Faaliyet Denetimi Etkinliği – Departmanlar Arası Koordinasyon – Firma Performansı DFA	89
Şekil 4.2. Personel Sayısı-Firma Performansı Etki Grafiği	97
Şekil 4.3. Yıllık Satış Hacmi-Firma Performansı Etki Grafiği	99
Şekil 4.4. Yıllık Aktif Toplamı -Firma Performansı Etki Grafiği.....	101
Şekil 4.5. Faaliyetlerin Uyg. Düzeyi (Top. Başarı Yüzdesi)-Firma Performansı Etki Grafiği	103
Şekil 4.6. Faaliyet Denetimi Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği	107
Şekil 4.7. İç Denetim Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği	108
Şekil 4.8. Dış Denetim Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği.....	109
Şekil 4.9. Departmanlara Ayrılması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği	110
Şekil 4.10. Faaliyetleri Uygulama Düzeyi Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği	112
Şekil 4.11. Faaliyet Denetimi Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği	114
Şekil 4.12. İç Denetim Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği	115
Şekil 4.13. Dış Denetim Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği.....	116
Şekil 4.14. Departmanlara Ayrılması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği	117
Şekil 4.15. Faaliyetleri Uygulama Düzeyi Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği	119

KISALTMALAR

AAA	: American Accounting Association
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: The American Institute of Certified Public Accountants
ANAO	: Australian National Audit Office
BOBİ	: Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
CFI	: Comparative Fit Index
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DFA	: Doğrulayıcı Faktör Analizi
GAİB	: Güneydoğu Anadolu İhracatçı Birliği
GAO	: General Accounting Office
GAP	: Güneydoğu Anadolu Projesi
GSO	: Gaziantep Sanayi Odası
IIA	: The Institute of Internal Auditors
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions
ISSAI	: The International Standards of Supreme Audit Institutions
KFA	: Keşfedici Faktör Analizi
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KMO	: Kaiser-Meyer-Olkin
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
MHUD	: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
MSA	: Measures of Sampling Adequacy
RMSEA	: Root Mean Square Error of Approximation
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences
SRMR	: Standardized Root Mean Square Residual
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TDK	: Türk Dil Kurumu
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. GİRİŞ

Ekonomik kuruluşlar, endüstriyel birimler ve hizmet kurumlarındaki tüm yöneticiler normal şartlarda işgücü, sermaye, malzeme, enerji, bilgi gibi çeşitli kaynakları önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşmak amacıyla tüm bu üretim faktörlerini etkin ve verimli bir şekilde kullanmaya çalışırlar. Uygun organizasyonel yapıların, verimli yürütme yöntemlerinin, güvenli ekipmanların, dengeli çalışma alanının ve yetenekli insan kaynaklarının varlığı, optimum organizasyonel üretkenlik elde etmek için yöneticiler tarafından dikkate alınması gereken faktörler arasındadır.

Gerek küresel firmalar gerekse yerel firmalar küreselleşme olgusu ile birlikte ticaretin, bilginin ve sermayenin önündeki engelleri kaldırmıştır. İster uluslararası isterse iç piyasayab hizmet eden küçük bir firma olsun bu yeni ekonomiden etkilenmektedir. Teknolojik yatırımlara bağlı olarak ölçek ekonomisinden yararlanan firmalar emek yoğun firmalara göre maliyet, kalite ve fiyat avantajını ele geçirmekte ve bu durum yerek firmaların yeni ekonomide rekabet avantajı ile karşı karşıya gelmektedir. Coğrafi sınır tanımayan firmalar, sınırları aşarak tek bir pazara “dünyaya” hizmet etmek istemektedirler.

Büyüyen ve karmaşıklaşan yapılar firmaların yönetilmesini daha da zorlaştırmaktadır. Ayrıca gelişen piyasa şartları, pazar hacimlerinin büyümesi sonucu rekabet koşullarının artması, muhasebe denetimini önemli kılmaktadır. Bu gelişmeler, firmalarda önemli etkiler yaratarak muhasebe kontrollerinin yanı sıra yönetsel kontrolleri de ön plana çıkarmaktadır. Mevcut ekonomik koşullarda faaliyet gösteren firmaların, piyasada tutunabilmesi ve varlıklarını koruyabilmesi zorlaşmaktadır. Buna ek olarak firmaların iş hacimlerinin büyümesi, insan kaynağının artması, firmaların faaliyetlerindeki karmaşıklık gibi faktörler nedeniyle profesyonel bir anlayışla yönetilmesini gerekli kılmaktadır (Bakhtiari, 2007; Cosserrat, 2007). Bu bağlamda profesyonel yönetime geçilmesi, firma koşullarına göre planlar ve bunların para ile

ifade edildiği bütçelerin hazırlanarak hedeflerin somut hale getirilmesi ve dönem içerisinde bütçelenen hedeflerin gerçekleşme düzeyinin belirlenmesi, kontrollerin yapılması ve gerekli düzenlemelerin yapılması iç denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi açısından büyük önem arz etmektedir. Bu anlayış, firma sahipliği ve yönetsel fonksiyonlarının birbirinden ayrı yürütülerek firmalara özgü departmanların oluşturulmasına neden olmaktadır.

Kamu ya da özel sektörde herhangi bir kuruluşun başarısızlığı, genel olarak kötü yönetimden kaynaklanmakta ve bazı faktörlerden dolayı kişi ya da kurumları yönetimin değerlendirilmesi konusuna olan ilgiyi arttırmaktadır. Bu faktörlerden bazıları şu şekilde sıralanabilir (Dewing, 1953:1216-17; Smith, 1967):

- Firmaların uluslararası boyut kazanması ve sahipliğin kontrol edilememesi,
- Tüm faaliyet alanlarında gelişen teknoloji sayesinde firmalar arasında rekabetin artması,
- Yönetim faaliyetlerinin bir bütün olarak, ekonomi ve ekonominin belirli kesimleri üzerindeki etkisi konusundaki bilinç düzeyinin artması.
- Uluslararası boyutta kamu yararını korumak için ticari faaliyetlere kontrol uygulama isteğinin artması.
- Firma hedefi ve başarısı için ölçü kabul edilen kârın olası düşüşü.
- Yönetimin belirlenen hedefleri gerçekleştirmek ve böylece bonus elde etmek için yaptığı faaliyetlerin hata ve hile yönünden denetimi.

Ancak yönetim değerlendirmesinin etkinliğini sınırlayan faktörlerin bazıları şunlardır (Smith, 1967):

- Ekonomik kuruluşlar tarafından kaynakların kullanımı için açık bir şekilde tanımlanmış hedeflerin eksikliği,
- Objektif değerlendirmenin yapılabileceği açıkça tanımlanmış standartların eksikliği,
- Yönetimsel faaliyetler hakkındaki bilgilerin gizli olma niteliği.
- Kişi ya da kurumların, değerlendirmenin sorunlarını ve sonuçlarını anlamadaki yetersizliği.

Faaliyetlerini uluslararası piyasada sürdüren firmalar, belirlenen hedeflere ulaşmak, öngörülen kârı elde etmek ve gelecek dönemlerde devamlılıklarını sağlayabilmek için, işletme bilimi tarafından gerekli kılınan düzenlemeleri yapmak, daha önce denenmiş yönetim ya da denetim ilkelerinden iyi bir şekilde yararlanmak zorundadırlar. Endüstriyel bir yapıdan bilgi toplumuna geçiş süreci, firmalara değer

katan unsurlarda önemli gelişmelerin yaşanmasına sebep olmuştur. Bu gelişmeler nedeniyle yatırımcılar, karar alma aşamasında, firmanın ileriki dönemlerde içinde bulunacağı finansal ve faaliyet durumunu bilmek istemektedirler. Dolayısıyla, bilgi toplumu, firmaların, sürekliliklerini sağlayabilmeleri, faaliyetlerinde etkin ve verimli olabilmeleri için farklı arayışlar içerisinde olarak yeni yetenekler ve güç elde etmelerini zorunlu kılmaktadır (Colbert, 2000; Kamyabi, 2012).

Rakiplerine göre farklılık oluşturarak sürekliliğini sağlamak isteyen ve rekabet ortamında olası risklere karşı önlemlerini alabilen firmalar, gelişen piyasa koşullarına ayak uydurabilmeleri ve sürekliliklerini sağlayabilmeleri için güvenilir bilgiye ihtiyaçlar duymaktadırlar. Güvenilir bilgi elde etmede, firma amaç ve hedefleri doğrultusunda gerçekleştirilen her aşamadaki faaliyetin kontrol edilebilmenin yanı sıra denetlenebilir bir yapıda olması gerekmektedir. Bu yapı, firmaların, faaliyetlerinin etkin ve verimli şekilde yönetilmesine olan ihtiyacı arttırmaktadır. Dolayısıyla firmalar, etkin iç kontrol sistemi oluşturarak sistemin sorunsuz işlemlerini ve sürekli gelişmesini sağlamalıdır. İç kontrol sistemi; yönetim kurulu, bütün firma personelinden etkilenmeyen, güvenilir finansal raporların hazırlanması, yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması, faaliyetlerin etkin ve verimli şekilde uygulanmasında makul güvence sağlama ilkesiyle yürütülen bir süreç olarak belirtilmektedir. Diğer bir ifade ile etkin iç kontrol sistemi, firma amaçlarına ulaşmada anahtar görevi üstlenmektedir. Ancak bu etkinlik, firma amaçlarına ulaşabildiği ölçüde ortaya çıkmaktadır.

Firmaların oluşturduğu bilgilerden faydalanan kişi ya da kurumların, zamanında ve doğru kararlar alabilmeleri denetim kavramına verilen önemle yakından ilgilidir. Denetim kavramı, yalnız finansal tablolar ile eklerinin denetimi olarak görülmemelidir. Firmalarda sadece finansal ya da muhasebe alanları yerine, bütün faaliyetlerin incelenmesiyle ilgili denetim ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Denetim ve kontrol kavramlarının faaliyetleri ile amaçları birbirinden farklıdır. Denetim faaliyeti, genellikle muhasebe ile ilgili bir kavramı çağrıştıran kontrol faaliyeti, muhasebe işlemlerinin yanında firmanın bütün faaliyetlerini kapsayabilmektedir. Denetim faaliyeti, firma yönetimi tarafından iddia edilerek ortaya konulan mali tabloların, doğruluğu, zamanında oluşturulduğu ve güvenilirliği hususunda, firma ile ilgili kişi ya da kurumlara makul bir güvence sağlama amacını taşımaktadır. Kontrol faaliyetleri ise firma faaliyetlerine ilişkin iş akış performanslarının incelenmesi, değerlendirilmesi, firma hedeflerine başarılı bir şekilde ulaşabilmek gibi amaçları bulunmaktadır. Bu

noktadan hareketle son yıllarda dünyada ve özellikle Türkiye'deki ekonomik koşullar nedeniyle firmaların faaliyetlerine son vermesine neden olan hem muhasebesel hem de yönetsel sorunlar, muhasebe ile denetim faaliyetlerinin ekonomi içerisindeki önemini arttırmaktadır.

Ticari hayattaki faaliyetlerin uygulanmasında sorunlara neden olabilen, piyasa koşullarının karmaşık bir yapı haline gelmesi, gelişen teknoloji, firmaların genişleyerek uluslararasılaşması, pazardaki rekabet gibi etkenlerden sıyrılabilme için etkin yönetim anlayışının oluşturulması ve kontrolünün yapılmasını gerekli kılmaktadır. Firma varlık ve kaynaklarının verimli kullanılması, firma değerinin artırılması, güvenilirliğin sağlanması gibi faktörler, finansal tabloların şeffaf bir şekilde düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır. Firmaların kontrol sistemlerini kurmaları, mevcut koşullarda rekabet avantajı elde ettirmektedir. Bu gelişmeler doğrultusunda iç kontrol ile iç denetimin gerekliliği ön plana çıkarken, söz konusu bu yapıların, firmaların faaliyetlerini kontrol edebilmesi ve risklere karşı korunabilmesi sağlamak amacıyla firma bünyesinde kurulmasını zorunlu haline getirmektedir.

Firma yöneticileri, kendi bünyelerinde oluşturdukları kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesinde danışmanlık görevi yürüten iç denetim departmanına ihtiyaç duymaktadır. Bu doğrultuda, iç denetim, firmaların hedeflerine ulaşmasına yardımcı olarak, karşılaşılabilecek muhtemel risklere karşı güçlü ve zayıf yönleri ortaya çıkararak, firma bünyesinde oluşturulan iç kontrol sistemi ile yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır. Özellikle üretim firmalarının faaliyetlerindeki çeşitlilik ve karmaşıklık, oluşturulan iç kontrol sisteminin kontrol edilmesini ve denetimini zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla iç denetim, yönetime sunduğu güvence ve danışmanlık hizmetiyle, varlıkların ekonomik, etkin, verimli kullanılmasını sağlamakta, yönetimin elinin uzanamayacağı yerlerde destek olmakta, rekabet gücünü arttırmaktadır. Ayrıca, iç denetim birimleri, iç kontrol sistemlerinin kurulmasında önemli bir yapıdır. İç denetimin ihtiyaçları karşılamada önem kazanması kendi içerisinde de yeni oluşumlara yol açmaktadır. Faaliyet denetimi yeni oluşumlar neticesinde, iç denetimin bir uzantısı olarak ortaya çıkmakta ve iç denetimin daha etkin olarak yönetime hizmet etmesini sağlamaktadır.

Firma yönetiminin amacı, kişi ya da kurumların ihtiyaçlarını karşılamak için faaliyetlerle kaynakları, taleplere göre planlamak, yönlendirmek, denetlemek ve

koordine etmektir. Bu talepleri belirleyip planlamak için önce gerekli olan faaliyetler tanımlanmalı, daha sonra denetimleri yapılmalıdır (Alvani, 2002; Tehrani, 2013).

Faaliyet denetimi, “yönetim denetimi”, “verimlilik denetimi”, “performans denetimi”, “ekonomiklik denetimi” gibi kavramlarla ifade edilmektedir. Ayrıca faaliyet denetimi, İngiltere’de paranın karşılığını verme denetimi, Kanada’da ise kapsamlı denetim olarak tanımlanmaktadır (Flesher ve Zarzeski, 2002:93). Literatürde kavram çeşitliği nedeniyle bu araştırmada “faaliyet denetimi” dikkate alınmakta ve açıklanmaktadır.

Faaliyet denetimi kavramı, 1960’lı yıllarda ortaya çıkmakta ve özellikle yurtdışında gelişimini sürdürmektedir. Türkiye’de ise zaman ve maliyet göz önünde bulundurularak gerekli ilgi gösterilmemektedir. Muhasebe denetimine göre daha kapsamlı olan faaliyet denetimi, sadece muhasebe ve finans faaliyetleri ile sınırlı değildir. Firma fonksiyonlarını oluşturan tüm departmanların faaliyetleri gibi birçok alanı kapsamaktadır (Veneranda ve Ferdinand, 2014). Faaliyet denetimi; firmadaki departmanların verimlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesi, departmanlardaki faaliyetlere ilişkin yöntemlerin incelenmesinin akabinde yönetime faaliyetlerinin iyileştirilmesi konusunda tavsiyelerde bulunma faaliyeti olarak ifade edilmektedir (Alvin ve James, 1997). Kapsamlı bir denetim türü olan faaliyet denetiminin uygulanması zaman alıcı, zor, maliyeti yüksekken, karşılaştırma ölçütleri, diğer denetimlere göre de daha soyuttur (Bozkurt, 2006:29). Karşılaştırma ölçütlerinin soyut ve yanıltıcı olma ihtimali nedeniyle, gerçekleşen veriler ile karşılaştırılacak verilerin doğruya yakın olması gerekmektedir. Çünkü faaliyetlerin verimliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi firmadan firmaya, hatta firma içinde bölümden bölüme farklılık gösterebilmektedir. Bu yönü ile faaliyet denetimi genellikle öznel bir kavramdır (Uyar ve Alış, 2014).

Kaynakların etkin kullanımı için, üretim sürecindeki faaliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu etkinliği sağlamak için faaliyetler sürekli bir şekilde denetlenmelidir. İçerisinde bulunulan ortam göz önüne alındığında dünya genelinde hem imalat hem de ihracat hacmi olarak büyük paya sahip olan halı imalatı yapan firmalarda, faaliyet denetimi ihtiyacı bir zorunluluk olarak ortaya çıkarmaktadır. Faaliyet denetimi ile yönetimin başarısı da değerlendirilerek gereksiz faaliyetler tespit edilmekte, faaliyetler gerektiği şekilde yönlendirilmektedir. Firmalarda yapılan faaliyet denetimi, faaliyetlerin daha etkin ve verimli yürütülmesini sağlamaktadır.

Türkiye’de halı sektöründe yaşanan en önemli sorunlar arasında, maliyetleri oluşturan faaliyetlerin doğru olarak belirlenememesi, büyük çoğunluğu aile şirketi olmalarından kaynaklı profesyonel yönetim anlayışına sahip olunmaması sayılabilmektedir. Faaliyetlerin doğru olarak belirlenmesi, şirket girdilerinin planlanması, kontrol edilmesi, üretilen ürünlerin kalitesi ve fiyatlandırılması açısından önemlidir. Halı sektöründe, özellikle hammaddede dışa bağımlılığın olması, üretim maliyetlerinde sürekli değişikliğe neden olmaktadır. Bu durum düzenlenecek faaliyetlerin planlanmasını zorlaştırmaktadır. Halı sektöründeki firmalarda ortaya çıkan bu zorluklar, firmalardaki faaliyetlerin incelenmesini ve uygulanabilir bir faaliyet denetimi modelinin geliştirilmesini ihtiyaç haline getirmektedir.

İfade edilenlerden hareketle araştırma, faaliyet denetimi etkinliğinin ve departmanlar arası koordinasyonun, firma performansı üzerinde etkisini tespit etmektedir. Ayrıca literatüre faaliyet denetimi ile ilgili kavramsal bir temelin geliştirilmesine katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Halı sektöründe faaliyet denetimi uygulamasına ilişkin çalışmanın ikinci bölümünde konu ile ilgili kavramsal çerçeveye değinilmiştir.

Üçüncü bölümde, araştırma ile ilgili materyal ve yöntem açıklanmıştır. Dördüncü bölümde ise yapılan analizlerle ilgili bulgular ve tartışmalara değinilmiştir. Daha sonra sonuç ve değerlendirme, kaynaklar, ekler ve özgeçmiş bulunmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

LİTERATÜR TARAMASI

2.1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde, araştırmada ele alınan değişkenlere ilişkin kavramlara değinilmiştir. Çalışmanın devamında ise araştırmannın temel unsuru olan faaliyet denetimi kavramı ile ilişkili olan kontrol, iç kontrol, muhasebe denetimi, iç denetim kavramlarına değinilmiştir. İlişki içerisinde olunan kavramlara değindikten sonra faaliyet denetimi ve performans kavramları ele alınmıştır. Daha sonra bu kavramların birbirleriyle olan ilişkileri üzerinde durulmuştur.

Devam eden kısımda ise araştırmannın esas konusu olan faaliyet denetimi üzerine yapılan çalışmalara ilişkin literatür yer almaktadır.

2.1.1. Kontrol ve İç Kontrol Sistemi Kavramı

Çalışmanın bu kısmında kontrol ve iç kontrol kavramı üzerinde durulmuştur.

2.1.1.1. Kontrol kavramı

Yönetimin; planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve kontrol gibi temel fonksiyonları bulunmaktadır (Carrol ve Gillen, 1987:38). Bu temel fonksiyonlar arasında olan kontrol kavramı, Latince “contrarotula”, İngilizce’de ise denetim ile ilgili olan “control” sözcüğünden gelmekte ve “bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemesi” olarak ifade edilmektedir (TDK).

Kontrol, “belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılma olasılığını artırmak için yönetim tarafından yapılan herhangi bir eylemdir” şeklinde tanımlanabilir (IIA, 1993). Başka bir deyişle, kontroller kuruluşların standartlara veya planlara uymasını sağlamak için tasarlanmıştır (Hermanson ve Hermanson, 1994:29). Yönetim biliminin kurucusu Fayol, kontrolü; “yapılan işlerin, verilen emirlere ve konulmuş kurallara uygun yapılıp yapılmadığının gözetiminin yapılması” olarak (Fayol, 1949; Tosun,

1992:279), Uçma (2015) ve Ataman vd., (2001:61) ise, firmalarda öngörülen hedefler, planlar, politikalar ve standartlara ulaşılmasını güvence altına almaya yönelik yapılan tüm faaliyetler şeklinde tanımlamaktadır. Diğer bir ifade ile kontrol, bir kuruluşun üyeleri tarafından gerçekleştirilen eylemlerin, yönetimin planlarına, prosedürlerine, politikalarına uygun olmasını sağlama, bunun firmanın amaçlarına ulaşılmasında kaynakların verimli bir şekilde elde edilmesini ve kullanılmasını sağlama süreci olarak ifade edilebilmektedir (Elitaş, 2003). Bu tanımlardan hareketle planlama ile yönetim sürecinde ulaşılacak istenen hedefler ortaya konulmakta, diğer fonksiyonlarla bu hedefler gerçekleştirilmeye çalışılmakta, kontrol ile hedeflere ulaşılma düzeyi saptanmaktadır. Kontrol fonksiyonu aracılığıyla fiilen içerisinde bulunulan durum ile faaliyetler sonucunda nereye ulaşılacak istendiği belirlenmektedir (Tosun, 1992:279). Dolayısıyla, kontrol fonksiyonu, planlama aşamasında belirlenen amaç ve hedeflerle, faaliyetler sonucu gerçekleşen sonuçların karşılaştırıldığı, aradaki sapmaların sebeplerinin incelendiği, bu sapmalara yönelik gerekli olan düzeltici ve geliştirici önlemlerin alındığı bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır (Candan, 2006:2; Özten ve Karğın, 2012). Bu nedenle kontrol, süreklilik gösteren önemli bir yönetim fonksiyonudur. Firmaların yönetim, tedarik, üretim, pazarlama, AR-GE, muhasebe ve finansman, halkla ilişkiler, insan kaynakları gibi tüm departmanlarını kapsayarak bütün faaliyetleri içermekte ve firma işleyişleri sonucunda bu faaliyetlerin takip edilmesi gerekmektedir (İbiş & Çatıkkaş, 2012).

2.1.1.2. Kontrol türleri

Kontroller çok çeşitli olmakla birlikte üç başlık altında toplanabilmektedir. Bunlar (İbiş & Çatıkkaş, 2012):

- Departmanlardaki faaliyetlerin (pazarlama, AR-GE, satın alma, üretim, insan kaynakları, finans, muhasebe vb.) kontrol edilmesi,
 - Firma yönetiminin kontrol edilmesi,
 - Firma faaliyet birimlerinin (coğrafi operasyonlar, şube, departman gibi) kontrol edilmesi,
- şeklinde sıralanmaktadır.

Belirtilen kontrollere ek olarak, yapılış amacı ve aşamalarına göre kontrol türleri aşağıdaki şekilde ayrılmaktadır:

Önleyici kontroller: Firmadaki faaliyetlerin işleyişini güvence altına alan kontrol türüdür. İstenmeyen bir durumun yaşanmaması için yapılan kontrolleri içermektedir.

Tespit edici kontroller: Firma varlıklarının korunmasına yönelik kontrollerdir (Usul vd., 2011). Hata ve hile olduğu durumda, bunun kimin tarafından nerede yapıldığını bulmaya yönelik yapılmaktadır (Kaval, 2005:129).

Yönlendirici kontroller: Amaçların gerçekleşmesine yönelik rehberlik görevi üstlenen kontrollerdir. Firma personelinin motivasyonunu artırarak bir amaca yönlendiren olumlu faaliyetlerdir (Kaval, 2005:130).

Düzeltilici kontroller: Tespit edilen problemlerin zamanında ve doğru şekilde çözülmesini sağlayan kontrollerdir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

Telaflı edici (Boşluk doldurucu) kontroller: Genellikle işlem sonrası gerçekleştirilen kontrollerdir. Aksayan ya da stratejik konularda doğrudan yöneticilerin müdahalesinin gerektiği veya ek birimlerinin oluşturularak alınan önlemleri kapsamaktadır (Kaval, 2005:130).

Kontrol türlerinin genel özelliği canlı bir varlık olan firma üzerinde süreklilik arz eden bir süreci ifade etmektedir. Bu nedenle firmaya özgü kontroller yapılarak karlılık elde edilmeli ve süreklilik sağlanmalıdır.

2.1.1.3. Kontrol sisteminin özellikleri

Yönetimde kontrol kavramının ön plana çıkmasıyla, tam, doğru ve zamanlı bilginin önemi de artmaktadır. Firmalarda etkin bir kontrol sisteminin sahip olması gereken özellikler şunlardır (Tosun, 1992:292-294):

- İlgili çalışmanın amaç ve kapsamına uygun olmalı,
- Planlardaki sapmaları kısa süre içerisinde bildirmeli,
- Beklenmeyen olaylar karşısında esnek davranma özelliğine sahip olmalı,
- Firmada, yetki ve sorumluluklar net bir şekilde ifade edilmeli,
- Standartta göre oluşan sapmaların nedenlerinin ve önlemlerinin belirlenmesine fırsat verilmeli,
- Düzeltilici önlem ve olanakları içermeli,
- Yönetime, işlerin gelişimi ve zaman tasarrufu açısından firmadaki istisnalarla ilgili bilgi verilmelidir.

Kontrol faaliyeti uygulama itibarıyla firma iç bünyesinde yürütülen bir faaliyet olmakla beraber, firma faaliyetlerini yasal düzenlemelerden, ulusal ve

uluslararası rekabet düzeyinden, finansal sistemdeki gelişmelerden vb. etkilendiği için bir yüzü ile dışa dönük kontrolleri de beraberinde getirmektedir.

Kontrol sisteminin ifade edilen özelliklere sahip olması firmalar açısından sorunlar erken dönemde farkedilip çözüme kavuşturulması açısından önem kazanmaktadır. Bu sayede kontrol sisteminin etkinliği yönetimin etkinliğinde destek olmakta, firmaya rekabet avantajı kazandırabilmektedir.

2.1.1.4. İç kontrol sistemi kavramı

ABD’de 1970’li ve 1980’li yıllarda raporlamada hile ve yolsuzlukların hızla artması sonucunda, iç kontrol sisteminin mali raporlamada önemli bir rolü olduğunu ifade eden Hileli Finansal Raporlama Komisyonu, iç kontrol sistemine kavramsal bir çerçeve oluşturmak amacıyla çalışmalar yapmıştır. Bu doğrultuda, 1985 yılında “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)”, kurumsal yönetim ve iç kontroller aracılığıyla, mali tablolardaki hataların ve hilelerin sebeplerini araştırmak, önlemek, mali raporların kalitesini arttırmak, belirlenen amaç ve hedefleri gerçekleştirmek amacıyla düzenlemeler yapan gönüllü kuruluşların, bir araya gelmesiyle oluşturulan bir komisyondur. Komisyon, özel sektör girişimlerinin yanı sıra kamuda iç kontrol düzenlemelerini içeren araştırmalar ve öneriler gerçekleştirmektedir (coso.org).

1992 yılında, “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve” olarak bilinen, “COSO Raporu” doğrultusunda iç kontrol, “mali tabloların güvenilirliği, faaliyet ve süreçlerin etkinliği ve verimliliği, faaliyetlerin yasa ve politikalara uygunluğunu sağlama konusunda sınırlı bir güvence veren şirket üst yönetimi veya yönetim kurulları tarafından oluşturulan ve kontrol edilen bir yöntemler bütünü” şeklinde tanımlanmaktadır (COSO, 1992; Greenawalt, 1995). Bu tanıma göre, hem yönetim hem de yönetim dışı personellerin iç kontrol sürecinin işlevinin yerine getirilmesinde önemli bir rol oynadığı kabul edilmektedir.

İç kontrol sistemi üç unsurdan oluşmaktadır: kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve bireysel kontrol prosedürleri. Kontrol ortamı, şirketin organizasyon yapısını, yönetimin çalışma tarzını, kullanılan personel uygulamalarını ve çalışanlara yetki ve sorumluluk atama yöntemlerini içermektedir. Muhasebe sistemi, şirketin işlemlerini doğru bir şekilde tanımlamak, kaydetmek ve raporlamak için tasarlanmaktadır. Kontrol prosedürleri, işlemlerin yetkilendirilmesi, görevlerin ayrılması, belgeler, varlıklar üzerindeki fiziksel kontroller ve bağımsız performans

kontrolleri gibi ayrıntılı politika ve kurallardan oluşmaktadır (Hermanson ve Hermanson, 1994:29).

Firma yönetiminin, hata ve hileleri önlemek için gerekli sistemleri oluşturma ve geliştirme sorumlulukları bulunmaktadır. İç kontrol sistemi, bu sorumluluklara yönelik oluşturulacak sistemler olarak adlandırılmaktadır. Firmalar, etkin bir iç kontrol sistemi aracılığıyla hata ve hilelerin önüne geçebilmektedir (Erol, 2008:231-232).

İç kontrol sistemi, muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkararak varlıkların verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla kurulan bir sistem olarak düşünülmektedir. Ancak, bu düşünce zamanla değişime uğrayarak, firmanın en önemli fonksiyonu olan kontrolün uygulanması olarak kabul edilmiştir. Bu uygulamanın yanı sıra işlerin yürütülmesi aşamasında zaman, verimlilik, düzenlilik faktörleri de eklenmiştir.

Muhasebe ve denetim uygulamalarında yaşanan skandalların firmaların mali raporlarının, şeffaflığı, doğruluğu ve dürüstlüğü üzerine dikkatlerin çevrilmesine neden olmuştur (Alagöz, 2008:98; Atmaca, 2012;). Kurumsal yönetim anlayışı ile iç kontrol sistemleri, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, firmanın zenginliğini korumak, firmaların verimli ve etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak, yönetim politikalarına uyumu teşvik edilmesiyle hem faaliyetlerin daha etkin ve verimli olmasını hem de mali raporların güvenilirliğinin artırılması amaçlanmaktadır (Esmailjee, 1993; Nancy, 2013; Mulyadi, 2008:163; Fındık, 2016; Tuan ve Memiş, 2007:2-3). Her firmanın, detaylı ve yazılı olmasa da kendi yapısına özgü bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır. Firmalarda iç kontrol sisteminin kurulmasında yetkili kişi üst yönetimdir. Yönetimin fonksiyonlarından biri olan iç kontrol, genel olarak yönetime destek olmak için oluşturulmaktadır. Çünkü iyi kontrol iyi firma anlamına gelmektedir (Uzay, 1998:19; Yılandı, 2003:24; Sabuncu, 2017)

İç kontrol sistemi sadece muhasebe verilerinin doğruluğunun incelenmesi değil aynı zamanda firmanın amaçları ile ilgili bütün faaliyetleri de kapsamaktadır. Bu nedenle iç kontrol sistemi, muhasebe ve yönetsel kontrol olarak ikiye ayrılmaktadır (Güredin, 2010:316).

a) Muhasebe kontrolü: Firma varlıklarının hata, hile veya yolsuzluk gibi durumlara karşı korunması, finansal tabloların doğru ve zamanında düzenlenmesi için gerekli önlemlerin alınması ve sistemlerin kurulmasıyla yerine getirilmektedir (Kaval, 2005:124).

Muhasebe verileri doğrudan mali tablolara etki ettiğinden denetçinin iç kontrol sistemini değerlemede, muhasebe kontrolleri inceleme kapsamına girmektedir. Muhasebe kontrolü üç bileşenden oluşmaktadır (Güredin, 2000:169-171).

- Varlıkların korunmasını sağlamak,
- Finansal kayıtların güvenilirliğini sağlamak,
- Kıymet hareketleri elde etmek.

Türkiye muhasebe standartlarının kabulü ile firma iç ve dış çevresine “gerçeğe uygun” ve “ihtiyaca uygun” bilginin sunulması benimsenmiştir. Böylece vergisel bakış açısı yerine karar alıcıların, ihtiyaç duyduğu bilgiye ulaşması için “bilgi odaklı” muhasebe anlayışı benimsenmiştir.

İfade edilen bu üç bileşenin olması, mali tabloların doğru, güvenilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir olması açısından büyük önem kazanmaktadır.

b) Yönetmelik kontroller: Yönetim tarafından belirlenen politikalara, prosedürlere personellerin uymasını sağlayan, faaliyetlerin verimliliğinin artırılmasını hedef alan, finansal olay ve muhasebe kayıtları ile doğrudan ilişkisi olmayan iç kontrollerdir (Güney, 2009:14).

Etkin bir iç kontrol sisteminden firma yönetiminin beklentilerini şu şekilde sıralanabilmektedir (Aktürk ve Kılıç, 2015):

- Güvenilir bilgi sağlanması,
- Firmanın varlıklarını ve kayıtlarını koruması,
- Verimliliğin ve etkinliğin artırılmasını,
- Belirlenen politikalara bağlılığı özendirilmesi.

COSO, firmanın hedeflerine ulaşabilmek için yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve personeller tarafından edinilmesi gereken amaçları şu şekilde sıralamaktadır (COSO, 1992:9; Chengula, 2013; Whittington ve Pany, 2008):

- Etkin ve verimli faaliyetler,
- Mali raporlamada güvenilirlik,
- Yasa, kural ve standartlara uygunluk (Dışsal Uyum)

Belirtilen amaçlara uyum sağlanması durumunda firmanın uluslararası boyut kazanması, mali tablolarının şeffaf olması ve firmanın güvenilirliği koşunda avantaj elde ettirmektedir.

2.1.1.5. İç kontrol sisteminin önemi ve amaçları

İyi bir iç kontrol sistemi, personellerin bilgi eksikliğinden dolayı olası risklere karşı firmayı korumakta ve bu risklerin azalmasına neden olmaktadır (Bozkurt, 2006:121; Kiracı, 2003). Firma ile ilgili bütün faaliyetlerden kimlerin sorumlu olduğunun tanımlanması, hesap verilebilirlik, şeffaflık, eşitlik, sorumluluk gibi ilkeler uyarınca firmada profesyonel yönetim anlayışının oluşmasını kolaylaştırmaktadır (Usul vd., 2011:50).

İç kontrol sistemi, şirketin ifade edilen hedefleri karşıladığına dair makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir kontroller topluluğudur (IIA, 1993; Hermanson ve Hermanson, 1994:29):

- Bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü,
- Politikalara, planlara ve yasalara uygunluk,
- Varlıkların korunması,
- Kaynakların verimli kullanımı ve
- Hedeflerin başarılması

Şirketlerin karşılaştığı en büyük risk, bu beş hedefin karşılanmamasıdır. Dolayısıyla, iç kontrol sistemi şirketin riske karşı savunmasıdır.

İç kontrol sisteminin, genel ve özel amaçlar olarak ikiye ayırmak mümkündür (Güney, 2009:6).

İç kontrol sisteminin genel amaçları şu şekilde sıralanmaktadır (Deloitte, 2007:10; Alagöz, 2008:99-101; Çömlekçi, 2001:7; Atmaca, 2012; Chengula, 2013; Usul, 2013:95-97; Köroğlu ve Uçma, 2006; Azaltun, 1999:16):

- Finansal tablo bilgilerinin doğruluğunu, zamanında hazırlanmasını ve güvenilirliğini sağlamak,
- Firmaların ve yasaların getirdiği düzenlemelere uymada yardımcı olmak,
- Firma varlıklarını olası risklerden etkilenmemesini sağlamak,
- Faaliyetlerin etkinliğinin, verimliliğinin ve firma politikalarına uyumunun sağlanmasına yardımcı olmak,
- Firma kaynaklarının, etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması ile sürekliliğini sağlamak.

Genel amaçlar ile firma amaçlarına ulaşabilmek için mali tabloların güvenilirliği artmakta, olası risklere karşı korunmakta, yetki devri yapılmakta, sorumlulukların sınırları belirlenmektedir.

İç kontrol sisteminin özel amaçları ise aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Durmuş ve Taş 2008:58).

- Yetkilendirme: Sadece yetki verilen personelin kayıtlara ve belgelere ulaşmasını sağlamak.
- Geçerlilik: İşlemlerin belgelendirilerek, kayıt edilmesini sağlamak.
- Bütünlük: Firmadaki bütün işlemlerin belgelendirilmesi ve kayıt edilmesini sağlamak.
- Kayıtsal Doğruluk: İşlemlerin gerçek tutarı ile kayıt edilmesini sağlamak.
- Sınıflandırma: İşlemlerin ilişkili hesaplara yansıtılmasını takip etmek.
- Zamanlılık: İşlemlerin gerçekleştiği anda kayıt edilmesini sağlamak.
- Sorumluluk: Kayıtlar ile varlıkların durumundan sorumlu olan kişinin tespitini sağlamak.

Özel amaçlar ile firma amaçlarına ulaşabilmek için yetki devri yapılmakta, sorumlulukların sınırları belirlenmektedir. Firma faaliyetlerinin tam, eksiksiz ve doğru belge ve bilgi akışı ile hesap verilebilirlik ve şeffaflık temin edilmektedir. Bu sayede finansal ve faaliyet performansı ölçülebilmekte ve “örgütsel adalet” sağlanabilmektedir. Bu durum örgütsel bağlılığı, sonuç olarak örgütsel başarıyı getirmesi sağlanabilir.

İfade edilen genel ve özel amaçlar, firmanın şeffaflığı, hesap verilebilirliği, olası riskleri bertaraf etmesi, sorumlulukların dağıtılması, mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği gibi konularda firmaya katkı sağlamaktadır.

2.1.1.6. İç kontrol sisteminin özellikleri

İç kontrol sistemi, mali raporların güvenilirliğini artırarak işletmenin bütünü kapsayan bir sistem olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol sisteminin taşıdığı özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (COSO, 2011):

- İç kontrol sistemi bir süreçten ibarettir.
- İç kontrol sistemi, faaliyetlerle bütün olarak, yönetimin işlemlerini düzenleme, takip etme ve yönlendirmede başvurulması gereken araçlardan biridir.
- Firmada en üst kademededen en alt kademeye tüm personeller etkilidir.
- Makul güvence sağlamaktadır.
- Firma yapısına göre değişkenlik göstermektedir.

Bu özellikler etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmak için önem kazanmaktadır. Firma bünyesinde yürütülen en basitten en kompleks faaliyete kadar bütün iş ve işlemlerin sürekli kontrol edilmesini sağlayan dinamik bir süreçtir. Bu sayede faaliyetlerin ve sonuçlarının gösterildiği raporların doğruluğu konusunda firma çevresi için makul bir güvence sağlanmaktadır. Böylece mevcut ve geleceğe yönelik karar alma sürecinde faydalı bilgi sunulması sağlanır.

2.1.1.7. İç kontrol sisteminin etkileri

İç kontrol sisteminin etkilerini aşağıdaki şekillerde değerlendirmektedir.

a) Firma yönetimi açısından: Firmalar açısından güven esasının temelini oluşturmak için iç kontrol sisteminin etkinliği önemlidir. İç kontrol sistemi, firma yönetimi ile personellerini etkileyen bir süreç olup firmada uygulanan plan, program, yöntem, politika ve prosedürleri içermektedir (Doyrangöl, 2002:1).

Firmalarda etkin bir iç kontrol yapısında olması gereken unsurlar şu şekilde sıralanabilir (Gürbüz, 1995: 47-55):

- Etkin bir örgüt yapısı
- Kaliteli muhasebe sistemi
- Yeterli sayıda nitelikli personel
- İç denetim

İyi bir örgüt yapısına sahip olunmasıyla kurulacak muhasebe sisteminin kaliteli bir şekilde işlemlerini sağlayacak, firma kapasitesi dikkate alınarak yeterli seviyede ve yetkin insan kaynağı elde edilemesini temin edecek ve departmanlar tarafından yürütülen faaliyetlerin etkinliğini ve verliliğini denetlenmesi ve rapor halinde sunulmasını sağlayacak bir iç denetim birimi oluşturularak yönetimin etkinliği arttırılacak, bu sonuçla firmanın devamlılığı ve karlılığı sağlanmış olacaktır.

b) Bağımsız denetim ve denetçi açısından: Bağımsız denetçiler açısından etkin iç kontrol sistemi büyük önem taşımaktadır. Etkin iç kontrol sistemi, bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırmakta, zaman ve maliyet açısından katkı sağlamakta, denetim riskini azaltmaktadır (Akışık, 2005:90-94).

Bağımsız denetçi için denetlenen firmada en önemli faktörlerin başında firma bünyesinde iç kontrol sisteminin varlığı ve sağlıklı işleyişidir. Aksi bir durum denetim faaliyetlerinin makul bir güvence oluşturmak için yürütülecek faaliyetlerin uzamasını, zaman ve maliyet yükünün artmasına yol açacaktır.

c) Kurumsal yönetim açısından: Profeynel yönetimde, şeffaflığın, eşitliğin ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında iç kontrol sistemi önemli bir faktördür. Etkin bir iç kontrol sistemi; firma faaliyetlerinde verimliliği sağlarken, firma içerisindeki olası risklere karşı yönetimin hatalı kararlar almasını ve kaynaklarının israfını engellemektedir (Usul vd., 2011:49).

2.1.1.8. İç kontrol sisteminin türleri

COSO çalışması, iç kontrolün birbiriyle ilişkili beş bileşenini tanımlar (COSO, 2013:5; Erdoğan, 2001:53):

1) Kontrol çevresi (ortamı): İç kontrol sistemi ile ilgili üst yönetimin ve diğer yöneticilerin yaklaşımları, duyarlılıkları ve davranışları ile organizasyon yapısı, yönetim felsefesi, yetki ve sorumluluk dağılımı, işlem tarzı, personel politikaları ve uygulamalarını içermektedir (Türedi, 2005:84; Saltık, 2007:61; Graham, 2008:28; ACFE, 2010:41; Türedi ve Karakaya, 2015; Doyrangöl, 2002:33-42).

COSO iç kontrol yapısına uygun kontrol çevresinde yer alan ilkeler (COSO, 2013:6; Türedi ve Karakaya, 2015):

- Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık gösterme
 - Gözetim sorumluluğunu yerine getirme
 - Organizasyon yapısı, yetki ve sorumluluk kurma
 - Yeterlilik taahhüdünü gösterme
 - Hesap verebilirliği zorlama
- şeklinde sıralanmaktadır.

Firmalar tarafından oluşturulacak iç kontrol yapısının faaliyetlerinde, ifade edilen ilkelere dikkat ederek firma içerisindeki etkinliği artırılmalı ve faaliyetlerin verimliliği sağlanmalıdır.

2) Risk değerlendirmesi: Mali raporlamanın standartlara uygun hazırlanmasında yönetimin yapmış olduğu risk tanımlama ve analizlerinden oluşmaktadır (Graham, 2008:28; Selimoğlu, 1999:98; Türedi vd., 2014).

COSO risk değerlendirme ilkeleri şu şekilde sıralanmaktadır (COSO, 2013:6; Türedi ve Koban, 2016).

- Uygun hedefleri belirleme
- Riski tanımlama ve analiz etme
- Hile riskini değerlendirme
- Önemli değişikliği tanımlama ve analiz etme

Firma, amaç ve hedefleri doğrultusunda faaliyetlerini yürütürken olası riskleri iyi analiz edip planlamalarını belirtilen riskler doğrultusunda yaparak etkinliğini arttırmalıdır.

3) Kontrol faaliyetleri: Yönetim talimatlarının etkin yürütülmesinde destek olan politika, plan ve prosedürlerden oluşmaktadır. Firmanın tüm kademesinde uygulanabilmektedir (Graham, 2008:28; Arens vd., 2005:278).

Kontrol faaliyetlerinin ilkeleri, COSO iç kontrol yapısında maddeler halinde sıralanmaktadır (COSO, 2013:6; Türedi ve Karakaya, 2015; Arens vd., 2005:278):

- Kontrol faaliyetlerini seçme ve geliştirme
- Teknoloji üzerinde genel kontrolleri seçme ve geliştirme
- Politikalar ve prosedürler yoluyla dağıtılma
- Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve süreçlere destek vermek
- Görevlerin ayrımı
- Kıymet hareketlerinde yetkilendirme yapmak
- Belgeleme ve muhasebe kayıtlarında uyumu sağlamak
- Fiili varlıklar ve kayıtlar üzerinde fiziki kontroller yapmak
- Bağımsız mutabakatlar

Firmalar kontrol faaliyetlerini oluştururken teknolojik imkânlardan yararlanmalı, faaliyetlere ilişkin uygun politika eprosedürler oluşturarak destek vermeli, kayıt ve belge uyumu sağlanmalı ve kontrol faaliyetlerini sürekli gözden geçirerek geliştirmelidir.

4) Bilgi ve iletişim: Raporlamaya uygun sistemin kurulması, uygun bilginin kayıt edilmesi, analiz edilmesi, raporlanması, ilgili birimlere iç kontrol ve sorumlulukların yerine getirileceği süre ve hangi şekilde iletilmesinin gerçekleştirilmesidir (Doyrangöl, 2002:2; Graham, 2008:28).

COSO iç kontrol sistemine uygun bilgi ve iletişim ilkeleri (COSO, 2013:6; Türedi ve Karakaya, 2015).

- Kaliteli bilginin edinilmesi, değerlendirilmesi ve kullanılması
- Hedefler, sorumluluklar gibi bilgilerin çalışanlar ile paylaşılması (firma içi paylaşım)
- Firma dışındaki üçüncü kişilerle iletişim kurulması şeklinde sıralanmaktadır.

Firma, bilgi teknolojilerinden yararlanarak kaliteli bilgi toplamalı, bilgiler personellerle paylaşarak faaliyetlerin etkinliğini arttırmalı ve bilgilerin sunulduğu üçüncü kişilerle sağlıklı iletişim kurularak açıklayıcı bilgi vermelidir.

5) İzleme (Gözleme): İç kontrol sistemi faaliyetlerinin ve performansının, sürekli izlenmesi, gözden geçirilmesi ve kalitesinin değerlendirilmesi sürecini ifade etmektedir (Haftacı, 2011:57; Graham, 2008:28; Kagermann vd., 2008:569).

COSO izleme faaliyetinin ilkeleri iki kısma ayrılmaktadır (COSO, 2013:6; Türedi vd., 2014).

- Sürekli ve özel değerlendirmeler yapmak
- Eksiklerin değerlendirmek ve ilgili kişilere iletmek

Firma, kontrol çevresi, riskleri, kontrol faaliyetlerini ve bilgi teknolojileri ile ilgili yapmış olduğu faaliyetleri sürekli takip ederek aksaklıkları düzeltmeye çalışmalı, süreçlerle ilgili değerlendirmeler yaparak ilgili kişilere raporlar halinde iletilmesini sağlamalıdır.

Firma faaliyetlerinde kanun, yönetmelik ve standartlara uymak, mali raporların doğruluğu, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlayan güçlü bir iç kontrol sistemi, amaç ve hedeflere ulaşılması açısından önem kazanmaktadır. COSO raporu, ifade edilen unsurlara dikkat edilmesi durumunda başarılı olunacağını ifade etmektedir. Bu şekilde firmada bütünlüğün sağlanacağını, yüksek risk alanlarının belirleneceğini, iç kontrolün etkilerinin tam olarak belirlenmesine yardımcı olunacağı belirtilmiştir (Tuttle ve Vandervelde, 2007:243; Sabuncu, 2017).

2.1.1.9. İç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen faktörler

Kontrol ortamını etkileyen faktörler (Arens vd., 2005: 275-276; Kaval, 2005):

- Yönetim ve ona bağlı komisyonların fonksiyonu,
- Yönetim anlayışı ve faaliyet şekli,
- Firmanın organizasyon yapısı ile yetki ve sorumluluk verilmesinde uygulanan yöntemler,
- Görevlerin ayrılığı,
- Firma personellerine yönelik benimsenen politika ve prosedürler,
- İç denetim fonksiyonlarını içeren yönetim kontrol sistemi,
- Firmanın büyüklüğü (personel sayısı, satış hacmi, aktif toplamı gibi),
- Firmanın mülkiyet yapısı, hukuki şekli,

- Firmanın bulunduğu sektör ve sorunları,
- Kullanılan bilgi sistemi, bilgilerin toplanması, kayıt edilmesi, özetlenmesi ve korunmasında izlenen süreçler.
şeklinde sıralanabilir.

İç kontrol sisteminin bağlı olduğu kişi, firma kültürü, sorumluluklar, yetki devri, firmanın nicel ve nitel özellikleri, benimsenen politike ve prosedürlerin belirlenmesi firmadaki iç kontrol yapısı üzerinde büyük öneme sahiptir. Bu nedelerle firma ifade edilen faktörleri göz önüne alarak etkin bir iç kontrol sistemi oluşturarak etkinliğini ve verimliliğini arttırmalıdır.

Yasal düzenleyinin yaptığı düzenlemelerden dolayı iç kontrol yapısı değişiklik gösterebilmektedir. Kısaca iç kontrol sistemi, her firmanın farklı özelliklere sahip olması nedeniyle değişkenlik göstermektedir. Dolayısıyla standart bir iç kontrol sisteminin varlığını düşünmek doğru olmayacaktır.

Ayrıca, etkin iç kontrol sisteminin kurulmasında ele alınan iki faktör bulunmaktadır (Kepekçi, 1988:11):

- Risk Faktörü
- Maliyet Faktörü

Etkin bir iç kontrol yapısının oluşturulabilmesi için firma içerisindeki olası riskler belirlenmeli, riskler değerlendirilerek faaliyetler ona göre yürütülmeli ve bu yapının firmaya getireceği maliyet yükü hesaba katılarak oluşturulması gerekmektedir. Bu nedenle risk faktörleri dikkate alınarak maliyet-fayda analizleri yapılarak iç kontrol yapısının firma içerisinde yerleştirilmesi uygun olmaktadır.

2.1.2. Denetim ve Muhasebe Denetimi Kavramı

Denetleme ya da denetim; tarafsız kontrol, murakabe, muhasebe denetimi ve teftiş gibi kelimelerle aynı anlama gelmektedir. “Türk Dil Kurumu (TDK)”, denetleme kavramını, “bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmektir” şeklinde tanımlanmaktadır.

Türkiye’de 1970’li yıllarda firmalarının yabancı kaynaklardan yararlanmak istemeleri ve bu taleplerin incelemeye tabi tutulması nedeniyle denetim kavramı çn plana çıkmaya başlamıştır. Sonraki yıllarda Türkiye’ye yabancı sermaye girişi hızlanmakta ve bu sermaye girişini sağlayan firmaların, Türkiye’de yatırım yapmak için Türk Ticaret Kanunu, vergi kanunları, iş ortaklıkları, yatırım teşvikleri gibi konularda bilgi edinmek amacıyla inceleme talep etmeleri denetimin gelişmesinde

önemli bir rol oynamaktadır (Uzay vd., 2008:3; Costa vd., 2012:381). Yatırımcılar karar alma aşamasında, mali verilere ve denetim kalitesine önem vermektedirler. Firma değeri, mali verilerden ve denetim kalitesinin güvenilirliğinden etkilenmektedir. Dolayısıyla, kaliteli, güvenilir ve sürekliliği olan bir denetim mekanizmasının varlığı, firma değerini artırıcı bir unsur olduğu söylenebilir (Simunic, 1984:683).

“Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association (AAA))” bünyesinde faaliyet gösteren Denetim Kavramları Komitesi’ne göre denetim, “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” olarak tanımlamaktadır (AAA, 1973; Silvoso 1972:18; Güredin, 2010:11; Karacan, 2010:52; MHUD, 2015:9).

“Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)”ne göre denetim, “belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgileri önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçları değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde sunmayı esas alan sistematik süreçtir” olarak ifade edilmektedir (aicpa.org; Ataman vd., 2001:15; Durmuş ve Taş, 2008:3).

Denetim; firma içerisindeki temel işlevlerden biri olarak kabul edilmektedir. Bu temel işlevlerin sonunda yer alan denetim, diğer işlevlerin gelişimini, sonucunu, geleceğini izler, sorgular ve gelecekle ilgili önerilerde bulunulmasını sağlamaktadır. Bu işlev, firmanın sürekliliğinin sağlanmasında etkili olabilecek bir süreçtir (Erol, 2000:23). Yapılan tanımlara göre denetimin üç ana ögesi bulunmaktadır. Bunlar (Köksal, 1974:52):

- Ulaşılmak istenen amaçlar,
- Verimlilik,
- Zaman.

Muhasebe açısından denetime bakıldığında, belirli bir ekonomik birimin varlığı söz konusu olmalıdır. Bu ekonomik birimler, ister kâr amaçlı olsun ister olmasın çeşitli ekonomik faaliyetleri yürütmektedirler. Bu faaliyetler, gerçekleşirken sürekli olarak birimlerle ilgili bilgi ihtiyacı doğmaktadır. Bu ihtiyaç, birim yöneticileri açısından çok büyük bir önem taşımaktadır. Firma yönetimlerinin en önemli karar mekanizmalarından birisi muhasebedir. Kararlar genellikle mali nitelikli ve gerekli bilgiler muhasebe biriminden elde edilmektedir. Bu bilgilerin doğru, detaylı ve anlaşılabilir olması, muhasebenin hem yönetime karşı hem de bütün firma çevresine

karşı olan sorumluluğudur (Sayın, 2010:68; Aslan, 2010:64). Denetim, muhasebe biriminden elde edilen verilerin muhasebe standartları ve denetim standartlarına uygunluğunu inceleyerek, elde edilen bilgilerin güvenilirliğini arttıran “makul bir güvence” sağlayan bir süreçtir (Dipci, 2007:9-10). Bu süreç, denetimi, ekonomik sisteminin önemli bir parçası haline getirmektedir (Uzay vd., 2008:2).

Yapılan tanımlardan hareketle denetim kavramı, kontrol, teftiş, revizyon gibi kavramları da içeren ve işlem bittikten sonra da yürütülebilen bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır (Denetim İlke ve Esasları, 2004:6).

- **Kontrol kavramı:** Bir şeyin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak için kayıt ya da belgelerin kullanılması olarak tanımlanmaktadır. Kontrol genel olarak; firma yönetiminin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin, yapılan hataların düzeltilmesi ve önlenmesi için yönetimin aldığı kararlar bütünüdür. Kontrol denetimden önce gelen bir faaliyettir (Madendere, 2005:9-10).
- **Teftiş kavramı:** Bir şeyin nasıl yapıldığını, işlerinin doğru, dürüst ve aslına uygun olarak yapılıp yapılmadığını araştırmak üzere yapılan incelemelere denilmektedir. Teftiş, daha özel bir araştırma çeşididir. Denetim kavramı bütünü kapsarken teftiş bu bütün içerisinde özel durumları kapsamaktadır. Aynı zamanda teftişe, uygunluk denetimi de denilmektedir (Selimoğlu vd., 2014:5).
- **Revizyon kavramı:** Eleştirel bir şekilde gözden geçirmek ve yeniden incelemek anlamında kullanılmaktadır. Muhasebe kayıtlarının mizanın oluşturulmasından sonraki hesapları vergi kanunlarına ve uygulanan muhasebe sistemlerine uygun olup olmadığının tekrardan incelenmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır (Başpınar, 2005:36-37).

Muhasebe denetimi, “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili ileri sürülen düşüncelerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlara ihtiyacı olan kişilere haber vermek amacıyla objektif olarak kanıt toplayan ve değerlendiren sistematik bir süreç” olarak tanımlanmaktadır (Güredin, 2000:3; Ataman vd., 2001:15).

“Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsüne (AICPA)” tarafından yapılan ve genel kabul görmüş denetim standardına göre muhasebe denetimi, “*bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek*

amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci” şeklinde tanımlanmaktadır (aicpa.org; Ataman vd, 2001:15; Kaval, 2003:24; Güney ve Sarı, 2015).

2.1.2.1. Denetimin amaçları ve unsurları

Denetim, mali nitelikli olayların, denetime tabi konuların belirlenmiş bir ölçüte uygun olup olmadığı konusunda kullanıcılara denetim standartları çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturmayı amaçlamaktadır. Denetim, kullanıcılara denetim ölçütüne uyumu ile ilgili makul ya da sınırlı güvence sağlamaktadır. Mevzuatta veya denetim sözleşmesinde sınırlı güvence sağlayacağı ile ilgili ifade açıkça ifade edilmemişse denetim, makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilmektedir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı denetim standartları çerçevesinde belirlenmektedir (TİDE; Weigand ve Elsas, 2012:288; Brown ve Ronen, 2013:345).

Denetimin konusu ise, “mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, denetim standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını” kapsamaktadır (TİDE).

Bağımsız denetimin amaçları ise şu şekilde sıralanmaktadır (Gürbüz, 1995:28).

- Mali tablolar ile ilgili rapor vermek,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek
- Yönetime tavsiyelerde bulunmak.

Denetim sonucunda tespit edilen hata ve hilelerin düzeltilmesi veya düzeltilmemesi ile birlikte denetçi olumlu, olumsuz ya da görüş belirtmekten imtina ederek mali tablolar hakkında bir güvence tesir etmektedir.

Denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturmaktadır (TİDE).

- **Denetimin konusu:** Denetim, “6102 sayılı Kanun, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca denetime tabi tutulan konularda yapılmaktadır. Denetim; 6102 sayılı Kanun hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından

denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlara ilişkin konuları” kapsamaktadır (TİDE, Md.6).

- **Denetimin tarafları:** “Denetlenen, denetimi yapan ve ilgili mevzuatında hedeflenen kullanıcılar denetimin taraflarını” oluşturmaktadır (TİDE, Md.7).
- **Denetim kıstası:** Denetimde, “denetim konusunun uyumunun değerlendirildiği önceden belirlenmiş kıstaslar esas alınır. Finansal tablolar açısından muhasebe standartları; yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından 6102 sayılı Kanunun ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri; diğer mevzuattan kaynaklanan denetim konuları açısından ise denetim kıstasıyla ilgili düzenlemeler veya bunların atıf yaptığı kurallar denetim kıstasını oluşturmaktadır. Diğer mevzuatta doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetim yapılmasının öngörüldüğü ancak denetim konularının hangi kıstaslara uyumunun aranacağı belirtilmediği durumlarda, denetim kıstası Kurum tarafından belirlenmektedir. İsteğe bağlı yaptırılan denetimlerde ise bu belirleme denetimi talep edenlerce yapılmaktadır” (TİDE, Md.8).
- **Denetim kanıtı:** Denetim kanıtını, “denetim konusunda denetim kıstası çerçevesinde önemli uyumsuzluklar bulunup bulunmadığı hususunda güvence verilmesini teminen görüş bildirmeye yönelik olarak denetçi tarafından elde edilen ve belirlenen güvence seviyesi için yeterli ve uygun bilgi, belge ve beyanlar oluşturmaktadır. Bu kanıtlar, denetimin denetim standartları çerçevesinde ve mesleki şüphecilik içinde planlanması ve gerçekleştirilmesi suretiyle elde etmekte ve belgelendirmektedir. Denetim, denetimin konusunda önemli uyumsuzluklara yol açabilecek koşulların mevcut olabileceği göz önünde bulundurularak mesleki şüphecilik içinde planlanmalı ve gerçekleştirilmelidir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirildiğinde, denetim konusu ile denetim kıstası arasındaki uyumsuzluğun boyutuna, niteliğine veya her ikisine bağlıdır” (TİDE, Md.9).
- **Denetim raporu:** Denetim raporu, “denetim kanıtlarının denetim standartları çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum

düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir” (TİDE, Md.10).

2.1.2.2. Denetimin özellikleri ve ilkeleri

Denetimin etik standartlara sahip olması en önemli özelliklerinden birisidir. Bu standartlar, denetim kurumlarının tecrübeleri sonucunda oluşmaktadır. Bağımsızlık, tarafsızlık, mesleki özen, dürüstlük, mesleki yeterlilik, çıkar çatışmasından kaçınma ve titizlik bu standartları oluşturmaktadır. Etik ilke ve kuralları belirlemenin yanı sıra etik dışı davranışların da önlenmesi gerekmektedir (Özdemir, 2011:15). Elde edilen verilerin ve önceden belirlenmiş ölçütlerin değerlendirilmesinde denetimden denetime farklılık olsa da, denetimi yapan kişilerin tarafsız olması, denetimin tarafsız olma özelliğinin vazgeçilmez bir unsurdur (Silvoso, 1972, s.18). Denetimin diğer özellikleri şu şekilde ifade edilmektedir (Güredin, 2000:5-6):

- İktisadi faaliyet ya da olayın belli bir dönemini kapsamaktadır,
- Denetim faaliyeti, tarafsız ve bağımsız bir şekilde yürütülür,
- Denetlenen veriler, önceden belirlenmiş ölçütler ile karşılaştırılır,
- Uygun teknikler kullanılarak yeterli düzeyde kanıt toplanmalı ve bu kanıtlar değerlendirilmelidir,
- Denetçiler, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmalıdır.

Sonuç olarak denetim, ilgili kişi ya da kurumlar için firmanın durumu hakkında tarafsız bir rapor ortaya koymaktadır. Ancak denetimde verilen güvencenin tam bir güvence değil makul bir güvence olduğu unutulmamalıdır.

Denetim konusunun niteliklerine göre bir takım denetim ilkeleri belirlenmektedir. Bu ilkeler şu şekilde açıklanmaktadır (www.kgk.gov.tr):

- **Bağımsızlık ilkesi:** Denetimin temelini oluşturmaktadır. Denetim faaliyetlerinin doğru, dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayan davranışlardır.
- **Yasallık ilkesi:** Hukuka uygunluk ve yasallığın denetlenmesi olarak iki şekilde ele alınabilir. Yasallığın denetlenmesi; denetimin konusu ya da denetleme normları kapsamında düşünülmektedir. Hukuka uygunluk denetimi ise; denetim ve denetleyen açısından özellikle kamu denetimleri için önemli bir ilkedir.

- **Nesnellik ilkesi:** Denetçi tarafsız olmalı, görevlerini müdahaleye uğramadan sürdürmelidir. Denetçi, çalışmalarını sırasında ortaya çıkabilecek menfaat ve çıkar çatışmalarından uzak durmalıdır.
- **Dürüstlük ilkesi:** “Bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak” gerekmektedir. Dürüstlük ilkesi, denetlenen ve denetleyen şeklinde iki yönlüdür. Denetlenen kişinin görevini beyan ettiği şekilde yerine getirip getirmemesi, denetleyenin ise, mevcut durumu eksiksiz ve tarafsız olarak raporunda aktarabilmesi ile ilgilidir. Bağımsızlık ilkesi ile de ilişkili olabilmektedir.
- **Mesleki yeterlilik ve özen:** “Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak ve Uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek” gerekmektedir.
- **Tarafsızlık:** “Önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek” gerekmektedir.
- **Sır saklama (Gizlilik):** “Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet edilmesi” gerekmektedir.
- **Mesleğe uygun davranış:** “İlgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınılması” gerekmektedir.

Denetimin bu ilkelerine ek olarak, erdemli olma, güvenilirlik, doğruluk, adil olma, teknik standartlar gibi ilkeleri de bulunmakta ve denetçi denetim esnasında bu ilkeleri dikkate alması gerekmektedir.

2.1.2.3. Denetim süerci ve önemi

Denetim sürecinin verimliliğini artırarak daha sık ve gerçek zamanlı denetimlerin yapılması ile finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği sağlanmış olur (Chan ve Vasarhelyi, 2011:153). Kaliteli bir denetim süreci ile amaca ulaşabilmek için (Uyar, 2003:7):

- Geleceğe dönük ve risk odaklı olmalı,
- Olası riskleri ölçebilmeli ve her konuda bu yaklaşımı korumalı,
- Olası riskleri ölçerken kurumun önceliklerini dikkate almalı,
- Teknolojik gelişmeleri ve kurumun stratejik kararlarını iyi bilmeli,

- Denetçi, uzmanlığı olan, olası risklerden ve gelişmelerden haberdar olan ve sürekli takip eden kişi olmalıdır.
gibi faktörler dikkate alınmalıdır.

Denetim faaliyetinin en önemli unsuru olan kanıt ve belgelerin elde edilmesi, işlenmesi, değerlendirilmesi sonucunda ulaşılan bilgilere göre yorumlanarak bir denetim görüşüne varılması ve bu görüşün hazırlanacak denetim raporu ile ilgili birimlere iletilmesi aşamaları denetim sürecini oluşturmaktadır (Güredin, 2000:5). Denetim, planlı ve bilimsel olarak birbirini takip eden aşamalardan oluşan bir süreçtir (Güredin, 2000:9).

Firmalar açısından denetimin önemi (Aktuğlu, 1986:22):

- Firmada iç ve dış tehditlerin tespit edilmesi ve olası zararların ortadan kaldırılmasını sağlaması,
- Denetlenen birim, içerisinde bulunduğu duruma göre daha iyi faydaya ulaşması,
- Denetlenen birimler arasında uygulama farklılıklarının giderilmesi,
- Denetim sonucunda etkin firma kararları alınabilme,
- Uygulamadaki birtakım olumsuzlukları ortaya çıkarma,
- Denetlenen birimler, yaptıkları her bir faaliyetin sorgulanması sonucunda daha dikkatli ve özenli davranma,
şeklinde sıralanabilir.

Bu durum firmaların olası hata ve hileleri ile iç ve dış tehditlerin tespitiyle mevcut ve gelecekteki kaynakların etkin ve verimli kullanabilme, doğru performans değerlendirme ve firma imajını iyileştirme ve böylece uygun kaynaklara kolayca ulaşabilme imkanı ortaya çıkacaktır.

Denetimin önemini artıran diğer faktörler ise şu şekildedir (Aktuğlu, 1986:22);

- Firmaların ortalama büyüklükleri,
- Devlet müdahaleleri,
- Firma ile ilgili çıkar gruplarının çoğalması ve güçlenmeleri,
- Rekabetin hız kazanması,
- Ekonomideki insan faktörünün önem kazanması.

Denetim kavramı, firmaların fark edemediği eksikliklerinin giderilmesi, firmalarda en önemli amaç olan karlılığın arttırılması ve müşteri ilişkilerinin iyileştirilmesinde kilit bir araç niteliğindedir. Bir firmada sürekli aynı işi yapan

personellerde oluşması muhtemel işletme körlüğünün, ilgili işlere dışarıdan bakan gözler tarafından giderilmesi açısından denetim önem kazanmaktadır.

2.1.2.4. Muhasebe denetiminin amacı

Muhasebe denetiminde amaç, firmanın mali kayıtları ile ilgili sonuca ulaşmaktır. Dolayısıyla firmanın mali hareketler sonunda düzenlenen tablolar, raporlar ve beyanların doğru olup olmadığı incelenmiş olacaktır. Bu noktadan hareketle Muhasebe denetiminin amaçları (Holmes ve Overmyer, 1975:1; Güredin, 1998:2-3; İren, 2007:68; Kepekçi, 1982:55; Yereli ve Özdoğan, 2009:18; Güney ve Sarı, 2015):

- Doğru, zamanında ve güvenilir bilgi sağlamak,
 - Mali tabloların “Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına” uygun olup olmadığını incelemek,
 - Muhasebe kayıt ve sisteminde hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve engellemek,
 - Mali tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
 - Yönetime tavsiyelerde bulunmak,
- şeklindedir.

Muhasebe denetiminin bu amaçları yerine getirmesi durumunda mali tablolarının güvenilir, şeffaf, olası risklerden arındırılmış ve karşılaştırılabilir olması sağlanarak ilgili kişilere doğru bir şekilde yansıtılarak sunulmaktadır.

Denetçinin belirlemiş olduğu denetim amaçlarını (Erdoğan, 2006:59);

- Geçerlilik,
- Tamlık,
- Dönemsellik,
- Sahiplik,
- Doğruluk,
- Değerleme,
- Sınıflandırma,
- Açıklama,

şeklinde sıralanmaktadır.

Denetçinin bu amaçları, raporların dönemsellik kavramı gereği karşılaştırılabilir olmasına, açıklama kavramı gereği ilgili kişilerin kolay anlayabilmelerine, doğruluk kavramı gereği denetim raporunun gerçeği yansıtmasına, standartlara uygun yapılarak uluslararası geçerliliği olması gibi avantajları bulunmaktadır.

2.1.2.5. Muhasebe denetiminin önemi

Muhasebe verileri, firma çıkarlarının belirlenmesinde önemli bir alan olmaktadır. Elde edilen verilerin doğru bir şekilde kayıt altına alınmasında pek çok açıdan ihtiyaç duyulmakta ve kayıtların doğruluğu ancak denetim ile elde edilmektedir. Her topluluklarda iktisadi kararlar, kararların alındığı anda mevcut olan verilere dayanmalıdır. Kararlar alınırken elde edilen veriler doğru ve sağlıklı olmalı, karar alıcıların hedefleriyle uyumlu olması gerekmektedir. Veriler hatalı olması durumunda hem karar alıcıları için hem de topluluk için olumsuz sonuçlar oluşabilmektedir (Çelen, 2006:1). Elde edilen verilerin doğruluğunun ispatlanması zorunluluğu denetimin önemini ortaya çıkarmaktadır. Karar alıcılar, kendilerine sunulan verilerin ne kadar doğru olduğunu incelemelidir. Bu nedenle, öncelikli olarak böyle bir inceleme yapmanın ekonomik açıdan gerekli olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir (Karacan, 1998:3). Toplanan verilerin doğruluğunun sağlanmasında bu verilerin bağımsız kişi/kişiler tarafından denetlenmesi sağlanmalıdır. Bu kişi/kişiler tarafından doğrulanan bilgi artık karar alıcılar tarafından güvenli bir şekilde kullanılabilir. Buradan hareketle muhasebe denetimi (Akgül, 2000:14);

- Firmaların mali tablolarının doğru ve güvenilir olduğuna,
- Firmanın gerçekleştireceği yatırımlarda fikir vermeleri.
- Yasalara, standartlara ve politikalara uygunluğun incelenmesi,
- Firmada hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi,
- Firma hakkında üçüncü kişilere tabloların güvenilirliği ve oluşan kârlılık hakkında fikir vermeleri,
- Yönetime alınacak kararlarda yol gösterici olması,
- İç kontrol sisteminin etkililiğinin sağlanması, açısından önemli hale gelmektedir.

Muhasebe denetimi ile mali tablolarda güvenilirlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik, standartlara uyum ile uluslararası boyut kazanabilme, yatırım yapılabilir olma, firmaya etkin bir iç kontrol sistemi sağlayarak yönetime rehberlik rolü üstlenerek firmanın devamlılığı ve karlılığı olumlu bir şekilde etkilenmektedir.

2.1.2.6. Muhasebe denetiminin özellikleri

Muhasebe denetiminin özellikleri (Bozkurt, 2006:23; Uyar, 2009:6; Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:12; Toroslu, 2012:64; Güredin, 2010:12-13):

- Denetim, bir süreci kapsamaludur.
- Denetim, belirli bir ekonomik birim veya döneme ait bilgileri kapsar.
- Denetim, önceden belirlenen ortak esaslara dayanır.
- Denetim, belgelendirme ve standartlara uygunluğun değerlendirilmesi sürecidir.
- Denetim, profesyonel, tarafsız ve bağımsız kişiler tarafından yapılır.
- Denetim sonucunda rapor halinde sunulmalıdır.
- Denetim, geleceğe yöneliktir.

şeklinde açıklanmaktadır.

Muhasebe denetiminin bu özelliklerinin yerine getirilmesi ile geçmiş işlemler tarafsız bir şekilde denetlenerek firmanın piyasada devamlılığı sağlanabilmeli, olası riskleri bertaraf edilmeli ve firma geleceğe hazırlıklı olarak faaliyetlerini sürdürebilmelidir.

2.1.2.7. Muhasebe denetiminin türleri

Muhasebe denetimindeki çeşitlilik farklı açılardan sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma şu şekilde ifade edilmektedir (Gürbüz, 1995; Bozkurt, 2006):

a) Kapsamına göre muhasebe denetimi

- *Genel denetim*: Firmada yapılan bütün kayıt ve işlemlerin doğruluğunu incelemek amacıyla, muhasebe faaliyetlerine uygulanan, kayıtların belgelere dayalı olup olmadığı kontrol eden denetim çalışmasıdır (Çalış, 2013:19).
- *Özel denetim*: Muhasebenin sadece belli bir alanında uygulanan ve o alanla ilgili fikir beyan eden bir denetim türüdür (Karanfiloğlu, 1999:32).

b) Yapılış nedenine göre muhasebe denetimi

- *Yasal (zorunlu) denetim*: Yasa hükümleri çerçevesinde yapılması zorunlu olan denetim çalışmalarına denilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012:38).
- *İsteğe bağlı denetim*: Yasal bir zorunluluk olmadan firmayla ilgili farklı çıkar gruplarının istekleri doğrultusunda yapılan denetim faaliyetleridir (Dalak, 2000:69).

c) Uygulama zamanına göre muhasebe denetim

- *Sürekli denetim*: Düzenli olarak her yıl yapılan ve gerekli olan diğer tüm denetim faaliyetlerini de içerisine alabilen, devamlılık gösteren denetim türüdür (Yavaşoğlu, 2001:24).

- *Ara denetim:* Hesap dönemi içerisinde belirli tarihlerde uygulanan, aylık, üç aylık, altı aylık, dokuz aylık gibi kısa hesap dönemlerine ait verilerin denetimidir (Karanfiloğlu, 1999:32).
- *Son denetimi:* Tam denetim veya nihai denetim de denilmektedir. Hesap dönemi kapatıldıktan sonra uygulanan denetim türüdür (Karanfiloğlu, 1999:33).

d) Denetçinin statüsüne göre muhasebe denetimi

- *İç denetim:* Firma faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin, her tür bilginin güvenilirliğinin, bütün departmanlardaki kontrollerin doğruluğunun firma içerisinde çalışan personeller tarafından incelenip üst yönetime rapor edilmesidir (MHUD, 2015:16).
- *Bağımsız denetim:* Denetimlerin firmanın talebiyle ve denetim sözleşmesi çerçevesinde firma dışında kişiler tarafından yapılmasıdır (MHUD, 2015:16).
- *Kamu denetimi:* Görev ve yetkilerini yasadan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçekleştirilen denetimdir (MHUD, 2015:16).

e) Amaçlarına göre muhasebe denetimi

- *Mali tablo denetimi:* Firmaların gerçek durumunu ve faaliyetlerinin sonuçlarını, sağlıklı ve güvenilir bir şekilde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal standartlara uygun bir şekilde düzenlendiğinin incelenmesidir (Karacan, 1998:4).
- *Uygunluk denetimi:* Firmanın mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenen ölçütlere, standartlara veya mevzuatlara uygunluğunun belirlenmesi için uygulanmaktadır (Kenger, 2001:7).
- *Faaliyet denetimi:* firmaların departmanlarının etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesiamacıyla ilgili departmanların faaliyetlerine yönelik yöntemlerin gözden geçirilerek incelenmesidir (Güredin, 2010:17). Faaliyet denetimi kavramı, daha sonraki bölümde detaylı olarak açıklanacaktır.

2.1.2.8. Muhasebe denetiminin sorumlulukları

Bağımsız denetçinin sorumluluğu, denetim faaliyetini standartlara uygun olarak yürütmek ve sonucunda bağımsız, doğru ve güvenilir bir görüşe varmaktır. Bağımsız denetçinin gelişen sorumlulukları içerisinde (Kardeş, 1996:8):

- Mali tablolardaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlemler alınması,

- Yasal olmayan faaliyetlerin ortaya çıkarılması,
- Denetimde, olası risklerin tespit edilip, raporlanma beklentisi yer almaktadır.

Belirtilen bu sorumlulukların yerine getirilmesiyle, mali tabloların doğru, güvenilir, gerçeği yansıtan ve anlaşılabilir denetim raporunun oluşturulması açısından büyük önem kazanmaktadır.

2.1.2.9. Muhasebe denetimi standartları

Denetim standartları; “denetçinin yapacağı hedefler, uygulayacağı denetim yöntemleri ve teknikleri, yaptığı işin niteliği ve rapor hazırlarken uyması gereken kurallar bütünü” olarak tanımlanmaktadır (Demirel vd., 2011:246). Bu standartlar denetimin sınırlarının belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca yapılan denetimin kalitesinin ölçülmesinde önemli bir kriterdir (Özveren, 2004: 1).

1947’de AICPA tarafından çıkartılan “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”, birçok kurum tarafından benimsenmektedir. Bu standartlar, üç ana başlık altında on standarttan oluşmaktadır. Bunlar (www.aicpa.org; Erdoğan, 2006:10; Güredin, 2010:42-43):

a) Genel Standartlar

- Mesleki eğitim ve uzmanlık standartları
- Bağımsızlık standardı
- Mesleki dikkat ve özen standardı

b) Çalışma Alanı Standartları

- Planlama ve yardımcılarının gözlenmesi standardı
- İç kontrolün incelenmesi standardı
- Kanıt toplama standardı

c) Raporlama Standartları

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı
- Açıklama standardı
- Görüş bildirme standardı

olarak kabul görmektedir.

Firma bünyesinde, bağımsız denetçi denetleme faaliyetine başlamadan önce ilk olarak iç kontrol sisteminin çalışma esaslarını ve faaliyetlerini incelemektedir. İyi bir iç kontrol sisteminin varlığı bağımsız denetim faaliyetinin sağlıklı yürütülmesini ve denetim raporunun kalitesini olumlu etkileyecektir.

2.1.3. İç Denetim Sistemi Kavramı

Firma yönetimi ve yöneticiliğinin karmaşık bir yapı içinde olduğu mevcut koşullarda yöneticiler, yönetsel açıdan karar almadan önce, denetim teknikleriyle hazırlanan ve raporlanan verileri esas alarak, elde edilen bilgilerin doğru olduğunu varsayarak kararlar almaya çalışmaktadırlar. Bu nedenle, firmaların geleceğe yönelik planladıkları amaç ve hedefleri ile denetim süreçleri arasında çok yönlü bir ilişki bulunduğu gözden kaçırılmaması gerekmektedir. Yaşanan gelişmeler doğrultusunda bütün dünyada iç denetimin önemi git gide artmaktadır. Kurumların iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim sistemlerinin etkin ve verimli çalışması, olası risklerin yönetilmesi, önlenmesi, amaç ve hedeflerin gerçekleştirilebilmesi açısından iç denetim önemli bir role sahip olmaktadır (Carmichael vd., 1996; İçdenetim.net).

2.1.3.1. İç denetim sisteminin tanımı ve önemi

Günümüzde iç denetim, firmaların uluslararası boyut kazanma düşüncesiyle başka ülkelere yatırımlarını arttırması, faaliyet süreçlerinde büyümeden kaynaklı karmaşıklık, teknolojiye hızlı ve sürekli gelişim, faaliyetlerdeki etkinliğin, verimliliğin ve ekonomikliğin önemli hale gelmesi, dünya genelinde mali raporlarda ortaya çıkan skandallar gibi nedenlerle önemli hale gelmektedir (Yurtsever, 2014).

İç denetim, *“bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”* şeklinde tanımlanmaktadır (TİDE).

1941 yılında kurulan “İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA)” ise iç denetim, *“Kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti”* olarak belirtmektedir (<https://na.theiia.org/>; Pickett, 1976; Pickett, 2003:239; Nancy, 2013).

Diğer bir tanıma göre iç denetim, firmalarda mali tabloların güvenilirliğini arttırma, yasa ve düzenlemelere uyumun sağlanmasına ek olarak kontrol faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmede eleştirel bir tutum sergilemektedir. Ayrıca, iç kontrollerin tasarımının, etkinliğinin, verimliliğinin ve yeterliliğinin

değerlendirilmesini sağlayarak üst yönetimin esas görevini üstlenmekte ve elde ettiği raporları üst yönetime sunarak tavsiyelerde bulunmaktadır (Pickett, 2000:5; Sawyer, 2002:6; TİDE). İç denetim faaliyetleri, mevcut hataları ortaya çıkarmanın aksine gelecekte oluşabilecek olası hata ve hilelerin önlenmesi ve faaliyet süreçlerinin etkinliğini ve verimliliğini sağlama düşüncesine sahip olmalıdır. Bu düşünce ile iç denetim, hata odaklı yaklaşımdan süreçlerin etkinliğini ve verimliliğini artırma odaklı yaklaşım ile firmada değer yaratmalıdır (Aksoy, 2002:62; Yıllancı, 2003:11; Denetimnet.net). bunun yanında gelecek ceza ve risklerle karşılaşmamak amacıyla yapılan faaliyetlerin yasa, tüzük, yönetmelik vb. düzenlemelere uygun bir şekilde yürütülmesine yardımcı olması gerekmektedir.

2.1.3.2. İç denetim sisteminin özellikleri

İç denetimin mali ve yönetsel denetim olmak üzere iki temel işlevi bulunmaktadır. Mali denetimde, sahip olunan varlıkların belirlenmesi, korunması ve hatalı işlemlerin önlenmesinin yanı sıra raporlamanın güvenilirliğini kontrol edilmektedir. Uygulamada genel olarak ulusal ve uluslararası standartları uyum sağlamayı amaçlamaktadır. Yönetsel denetimde ise, firmanın bütün faaliyetleri denetlenmektedir. Firma ana kuruluş sözleşmesi, yönetim politikaları ve özellikle firmanın bütün faaliyet süreçlerini detaylı bir şekilde tanımlayan ve karar almada sorumlu kişileri belirleyen yazılı usullerdir (Edwards vd., 2003:13; Alptürk, 2008:22). Bu işlevlerden hareketle iç denetimin taşıması gereken özellikleri (Kurban, 1997:36; Aslan, 2003:7; Çağrı, 1999:14; Öndeş, 2000:80; Yıllancı, 2003:13):

- Firma içerisinde uygun bir yapı olarak kurumun parçası haline gelmeli,
- Faaliyetleri tarafsız ve bağımsız olarak yürütülmeli, çıkar ilişkilerine girmemeli,
- Faaliyetleri uygulamada yeterli mesleki bilgi ve beceriye sahip olmalı, piyasa koşullarını takip etmeli ve yeniliğe açık olmalı,
- Faaliyetleri yasalara, yönetmeliklere ve standartlara uygun olmalı,
- Sunulan bilgiler tam, doğru, güvenilir ve zamanında iletilmeli,
- Faaliyetlerinde herhangi bir kısıtlanma olmamalı ve ilgili tüm bilgi ve belgelere ulaşabilmeli,
- Kaynakların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını tespit etmeli,
- Faaliyet sonuçları bilgilendirme amaçlı olmalı,
- Geçmiş denetlemeyle yetinmeyip gelecekteki olası riskleri öngörmeli,

şeklinde sıralanmaktadır.

Belirtilen bu özelliklere uygun hareket edilmesi durumunda firmanın etkin bir denetim sistemine sahip olması sağlanmakta, piyasada rekabet avantajı kazandırılmaktadır.

2.1.3.3. İç denetim sisteminin amaçları

İç denetimin, firma üyelerine (yönetim ve yönetim kurulu) sorumluluklarının etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilmesinde yardımcı olmayı, firma varlıklarının güvenliğini sağlaması, koruması, faaliyetlerle ilgili analiz ve değerlendirmeler sonucunda yönetime tavsiyelerde bulunarak danışmanlık hizmetinde bulunmayı amaçlamaktadır (Gavin vd., 1991; Pickett, 2000:5; Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:32). Bunlara ek olarak (Dittenhofer, 2001):

- Firmanın bütün faaliyetlerinin sağlıklı, doğru ve verimli bir şekilde kontrollerini sağlamak,
 - Yasalara, standartlara, yönetmeliklere, politikalara, prosedürlere, etik normlara ve yönetim anlayışlarına uygunluğu sağlamak,
 - Organizasyonun yeterli ve ekonomik olarak çalışmasını denetlemek;
 - Güvenilir mali raporlar düzenlemek ve hükümlerde bulunmak,
 - Firmanın organizasyon yapısının oluşturulmasını ve amaç ve hedeflere ulaşmasını sağlamak,
 - Firmanın rekabet gücünün arttırılmasını sağlamak,
 - Faaliyetlerin uygulanmasında ortaya çıkabilecek olası risklerin önlenmesi sağlamak,
- gibi amaçları da bulunmaktadır.

Belirtilen bu amaçlar firmanın geleceğe daha etkin hazırlanmasını ve devamlılığını sağlaması açısından büyük önem kazanmaktadır

2.1.3.4. İç denetim sisteminin değişen rolü ve türleri

İç denetimin kapsamında yıllar içerisindeki gelişmeler ilgi alanlarının değişmesine neden olmuştur. Bu değişiklikler tablo 2.1'de gösterilmektedir (Hawkes ve Adams, 1994; Yurtsever, 2014):

Tablo 2.1. İç Denetim Yaklaşımının Değişen Rolü

Yıllar	Kapsamı	Temel Disiplin	Tipik rolü
1970 öncesi Mali denetim	*Girdiler (maliyetler), *Muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve bütünlüğü, *Hata / sahtekârlık tanımı, *Dar finansal ilgi,	*Muhasebe	*Müfettiş – polis, *Dış denetçilerin yardımcısı,
1970/1980'ler Sistem denetimi	*Kontroller ve süreçler, *Sistemlerin yeterliliği, *Finansal, ancak bazı finansal olmayan faaliyetler, *Daha geniş faaliyete ilgi,	*Muhasebe ve diğer disiplinler, ör. mühendislik; bilgisayar Bilimi	*Sistemlerin bağımsız incelemesi, *Dış denetçilerin iç kontrol danışmanı,
1980'ler Faaliyet denetimi	*Ekonomik, verimlilik ve etkinlik, *Faaliyet ve stratejik ilgi, *Finansal ve finansal olmayan faaliyetler, *Geniş çapraz işlevler ,	*Stratejik yönetim ve örgütsel bilim	*Bağımsız danışman,
1990'lar Sosyal denetim	*Finansal kapsam, *Eşitlik sorunları, *Çevresel etki çalışmaları, *Önce insan,	*Sosyoloji ve çevre çalışmaları,	*Halkla ilişkiler danışmanı, *Sosyal analist, *Koç,
2000'ler İç Kontrol	* Süreç ve iç kontrol odaklı,	*Stratejik yönetim, *Muhasebe ve diğer disiplinler,	

İç denetimin değişen bu rolleri, farklı konulara odaklanmasına neden olarak türlerinin oluşmasını sağlamıştır. Bu türler şu şekilde tanımlanmaktadır (Konrath, 2002:671 Yurdakul, 2014):

- **Sistem denetimi:** Denetlenen birimin faaliyetlerin sisteminin yapısına katkı sağlamak için yapılan kapsamlı denetimdir.
- **Mali denetim:** Mali raporların güvenilirliğinin ve doğruluğunu inceleyen denetimdir.
- **Uygunluk denetimi:** Yasa, standart ve politikalara uygunluğunun denetlenmesidir.
- **Bilgi teknolojileri (IT) denetimi:** Firmanın bilgi sistemlerinin sürekliliği ve güvenilirliğinin denetlenmesidir.
- **Faaliyet denetimi:** Firma içerisindeki bütün departmanlar aracılığıyla yürütülen tüm faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için yapılan denetimdir.

2.1.3.5. İç denetim sisteminin kapsamı

İç denetimin kapsamını (TBB, 2000:3; Aslan, 2010; Yılcı, 2003:13):

- İç kontrol sisteminin verimliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi,

- Olası risklerin incelenmesi,
- Mali ve yönetim sistemlerinin gözden geçirilerek kontrol sistemlerinin geliştirilmesi,
- Mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılması,
- Faaliyetlerin yasalara, standartlara, plan ve programlara uygunluğunun incelenmesi,
- Faaliyetleri sonucu raporlar aracılığıyla önerilerde bulunulması,
- Raporlamanın takip ve izlemelerin yapılması,
- Firma varlıklarının olası risklere karşı korunması,
- Departmanların faaliyetlerindeki kaliteyi ve verimliliği araştırmak,
- Faaliyetlerin iyileştirilmesi için önerilerini yönetime iletmek, şeklinde özetleyebiliriz.

İç denetim sistemi, firmanın etkinliğini, verimliliğini ve ekonomikliğini etkileyecek bütün unsurları kapsamaktadır.

2.1.3.6. İç denetim sisteminin temel ilkeleri

Temel İlkeler, “bir bütün olarak alındığında etkin bir iç denetimi işaret eder. İç denetim faaliyetlerinin etkin olarak değerlendirilmesi için, bütün ilkeler hazır ve etkin bir şekilde işliyor olmalıdır. Bir iç denetçinin ya da iç denetim biriminin Temel İlkeleri ne derece uygulayabildiği kurumdan kuruma değişebilir; ancak İlkelerden herhangi birini uygulamıyor olmak iç denetim biriminin, iç denetimin misyonunu başaracak kadar etkin çalışmadığını” göstermektedir. İç denetim misyonunu başarmak için temel ilkeler şunlardır (TİDE):

- Dürüst ve faziletli davranma.
- Yetkin olma ve profesyonel özen sergileme.
- Objektif olma ve etki altında kalmama (bağımsızdır)
- Firmanın stratejileri, amaçları, hedefleri ve riskleri ile uyumlu çalışma.
- Uygun konumlandırılma ve gerekli olan kaynağa sahip olma.
- Kaliteyi ve sürekli gelişimi amaç edinme.
- Etkili iletişim kurma.
- Risk-bazlı güvence sağlama.
- Kendi kendini anlayabilmeli, inisiyatif almalı ve gelecek odaklı olmalı.
- Kurumsal gelişimi teşvik etme.

2.1.3.7. İç denetim standartları

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak ve performanslarını değerlendirmek amacıyla “Uluslararası İç Denetim Standartları” geliştirilmiştir. Geliştirilen bu standartlara uyum sağlanması gerekmekte, uyum sağlanamadığı durumlarda ise özel durum açıklaması yapılmalıdır (denetimnet.net). İç denetim standartlarının amaçları şunlardır (Yılancı, 2003:94):

- İç denetim uygulamalarındaki temel kuralları belirlemek,
- İç denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi ve katkıda bulunmasını sağlamak
- İç denetim performans değerlendirilmesine zemin oluşturmak,
- Kurumsal süreç ve faaliyetlerdeki gelişimi hızlandırmaktır.

İç denetim standartlarına ait standartlar (<https://na.theiia.org.>):

a) Nitelik Standartları

- Amaç, yetki ve sorumluluklar,
- Bağımsızlık ve tarafsızlık,
- Yeterlilik, mesleki özen ve dikkat,
- Kalite güvencesi ve geliştirme programları,

b) Çalışma Standartları

- İç denetim faaliyetinin yönetimi,
- İşin niteliği,
- Görevin planlanması,
- Görevin yapılması,
- Sonuçların raporlanması,
- Gelişmelerin izlenmesi,
- Yönetimin riskleri kabul etmesi,

şeklinde sıralanmaktadır.

2.1.4. Faaliyet Denetimi Kavramı

Faaliyet denetimi kavramının geçmişi 1960’lı yıllara dayanmakta ancak 70’li yıllarda gelişimini hızlanmaya başlamıştır (Daujotait ve Macerinskien, 2008; Khalili, vd., 2012). Bu tür denetimin kökeninde ve kuruluş iç, bağımsız ve hükümet denetçileri gibi çok sayıda profesyonel kuruluş yer almıştır. Bu nedenle, çeşitli kitap ve dergilerde sunulan tanımların kısa bir incelemesi, bu denetim türü için farklı terimlerin kullanıldığını göstermektedir. Faaliyet denetimi kavramının yeni denetim alanı olarak başlangıç noktası, “Sarı Kitap” olarak bilinen “General Accounting Office-GAO”

tarafından 1972'de “*Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions*” standartlarının yayınlanmasıdır (Flesher ve Zarzeski, 2002).

“İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)” Uluslararası Profesyonel Uygulamalar Çerçevesi (2013), iç denetim faaliyetini, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım kullanarak yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerini değerlendirerek katkıda bulunmalı şeklinde tanımlamaktadır (Balkaran, 2014).

Faaliyet denetimi ile ilgili literatür incelendiğinde, “yönetim denetimi, “verimlilik denetimi”, “performans denetimi”, “parasal değer denetimi” kavramlarla aynı anlam olarak ifade edilmektedir (Parker, 1986). Bu benzer kavramlardan, Türkiye’de özellikle kamuda “performans denetimi” kavramının kullanılması neticesinde, çalışmada özel sektörün incelenmesi ve kavram olarak firmanın tüm faaliyetlerini kapsadığı düşüncesiyle “faaliyet denetimi” kavramı ele alınmıştır.

İç Denetçiler Enstitüsü’ne (IIA) göre faaliyet denetimi, bir firmanın etkinliğini, verimliliğini ve ekonomisini yönetim kontrolleri çerçevesinde değerlendiren ve uygun kişilere faaliyetleri iyileştirmek için öneriler sunarak değerlendirmenin nihai sonuçlarını rapor eden düzenli bir süreçtir (Derakhshanmehr, 2012).

“United States General Accounting Office (GAO)” faaliyet denetimini, firmanın kanıtlarının ve belgelerinin düzenli olarak incelenmesi, faaliyetinin bağımsız olarak değerlendirilmesi amacıyla bir faaliyet veya görev olarak tanımlanmaktadır.

Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) faaliyet denetimini, bir kuruluşun veya onun belirli bir kısmının sistematik olarak incelenmesi, performans değerlendirmesi, faaliyetlerin iyileştirilmesi ve daha iyi tedbirler alınması için önerilerde bulunmak şeklinde ifade etmektedir. Ayrıca “Australian National Audit Office (ANAO)”(Avustralya Ulusal Denetim Ofisi), mevcut denetimin ekonomik, verimli ve etkileyici olup olmadığını ve dâhili prosedürlerin bunları iyileştirmek ve izlemek için yeterli olup olmadığını değerlendirmek amacıyla birim veya birimlerin bağımsız ve sistematik çalışması olarak tanımlamıştır.

Faaliyet denetimi, benzer yanları olmasına rağmen yönetim denetimi ile aynı değildir. Faaliyet denetimi, yönetimin kontrol edilebilirliğine odaklanırken, yönetim denetimi ise öncelikle politika geliştirme sürecine odaklanmaktadır. Yönetim denetiminin araştırma hedefleri yalnızca politika geliştirme ve karar alma süreçleri, diğer bir deyişle kurumun yönetilme şekli ile ilgili olmaktadır (Driessen ve Molenkamp, 1993).

Faaliyet denetimi, firmanın faaliyetlerinin ekonomisinin ve verimliliğinin bağımsız olarak incelenmesi ve değerlendirilmesi ile programlarının etkinliği olarak tanımlanmaktadır (Knighton, 1973; Fountain ve Lockridge, 1976; Cabnet, 1976; Kaiel, 1976; Flint, 1978; Fielden ve Robertson, 1981; Rothwell, 1984; Special Report, 1984; Langhout, 1984; McSweeney, 1985; David ve Parker, 1988). Faaliyet denetimi, sadece muhasebe ve finans ile değil, firmadaki bütün departmanlarla ilgilenen ve genellikle iç denetim kapsamında yer alan bir kavram olarak da tanımlanabilmektedir (Gray ve Manson, 2000:224). Başka bir tanıma göre faaliyet denetimi, genel olarak bir firmanın faaliyetlerinin ve kaynak kullanımının ekonomi ve verimliliğini belirlemek ve operasyonlarının belirtilen program ve örgütsel hedeflere ulaşmada etkinliğini belirlemek için finansal ve finansal olmayan faaliyetlerin incelenmesi olarak ifade edilmektedir (Phyrr, 1969; Morse, 1973; Morse, 1976; Garrido, 1980; Lane, 1981; Ponder, 1984; Smith vd., 1972; Santocki, 1974; Vangermeersch, 1976; Tanaka, 1978; Ellis ve Melrose, 1980; Siegel ve Milich, 1985; David ve Parker, 1988; Whittington ve Pany, 1998; Warning ve Morgan, 2007).

Bu tanımlardan hareketle ve literatürdeki diğer çalışmalardan (Flesher, 1977; Hara, 1976; Crockett, 1980; Allard, 1981; Lane, 1983; Rothwell, 1984; Boys, 1984; Chorlton ve Mills, 1985; Cowperthwaite, 1985; Parker, 1986; International Congress of Supreme Audit Institutions, 1986; David ve Parker, 1988; Whittington ve Pany, 1998:756) elde edilen bilgiler sonucunda ekonomi, verimlilik ve etkinlik kavramlarının tanımlanması konusunda ortak bir görüş bulunmaktadır. Aynı zamanda “Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI))”, INTOSAI denetim standartlarına göre kamudaki denetim, düzenlilik ve performans denetimini kapsamakta ve performans denetimi, ekonomi, verimlilik ve etkinlik denetimini içermektedir. Bu kavramlar (Balkaran, 2014):

- Ekonomi ile ilgili faaliyetlerin yasa, standart ve yönetim politikalarına uygun olarak denetlenmesi,
- Bilgi sistemlerinin incelenmesi, performans ölçütleri ve izleme düzenlemeleri ve denetlenen kurumlar tarafından belirlenen eksikliklerin giderilmesine yönelik prosedürleri de içerisine alarak insan, finansal ve diğer kaynakların kullanımının etkinliğinin denetlenmesi,

- Denetlenen işletmenin tarafsızlığına ulaşılmasına ilişkin performansın etkinliğinin ve faaliyetlerin amaçlanan etkiye kıyasla gerçek etkisinin denetlenmesi, şeklinde ifade edilebilmektedir.

2.1.4.1. Faaliyet denetimi ihtiyacı ve değerlendirme kriterleri

Faaliyet denetimine olan ihtiyaç nedeni aşağıdaki faktörlerden kaynaklanmaktadır (Hulsentop, 1989):

a) Dış faktörler:

- Artan rekabet;
- Ürünlerin ekonomik ömrünün kısalması ve bu nedenle daha kısa sürede yeni ürünlerin piyasaya sürülmesi;
- Yeni teknolojik gelişmelerin art arda artması.

b) İç faktörler:

- Yönetimin faaliyetlere genel bakışını karmaşıklaştıran firma büyüklüğünün artırılması;
- Daha fazla coğrafi saçılma;
- Hem idari hem de teknik sektörde ilerleyen otomasyon ve dolayısıyla karmaşıklık.
- İkinci bir görüş fonksiyonu gerekliliği
- Yöneticilerin doğru ve zamanında bilgiye isteği.

Denetimde yer alanlar belirli değerlendirme kriterlerini aşağıdakiler söylenebilir (Arens ve Loebbecke, 1998; Tunggal, 2000:5; Pratono, 2011):

- Geçmiş performans
- Karşılaştırılabilir performans
- Sözleşme
- Yasalar ve Düzenlemeler
- Şirket Standartları, planları, prosedürleri ve programları
- Onaylanmış organizasyon yapısı
- Şirketin hedefleri belirlendi
- Endüstri standartları ve uygulamaları
- Organizasyon ve yönetim ilkeleri

Firmalar tarafından kullanılan yönetim uygulamaları, süreçler ve tekniklerin olmaması durumunda yönetimin düşünce ve felsefeleri değerlendirme için bir standart olarak kullanılabilir.

2.1.4.2. Faaliyet denetiminin unsurları

Kaynakların ekonomik kullanımı, operasyonların etkinliği ve verimliliği faaliyet denetimi için önemli unsurlardır. Verimlilik, etkinlik ve ekonominin değerlendirilmesi, her ticari birim ve yöneticinin, yönetiminin ortak parçası olarak değerlendirilmekte ve performans arttırmak için kontrol faaliyetlerinde sorumlulardır. Faaliyet denetçisi, departmanların ya da firmanın amaç ve hedeflere ulaşmada, doğru ve uygun maliyet ile yapılıp yapılmadığını incelemektedir (Balkaran, 2014).

a) Kaynakların ekonomik kullanımı (Tutumluluk)

Ekonomi, en az maliyet kavramını ortaya çıkaran bir kaynak edinme şeklidir ve makul kalitede ve miktarda insan ve malzeme kaynaklarının makul en düşük maliyetle edinilmesi olarak tanımlanmaktadır (Dilley, 1975; Chandler, 1984; Special Report, 1984). Ekonomi, kaynak maliyetini ifade etmektedir. Daha geniş ifade ile bir faaliyet için kullanılan kaynakların kaliteden ödün vermeden maliyetini minimuma indirmektir. Bu kavram incelenirken dikkate alınması gereken diğer faktörler (Balkaran, 2014):

- Sağlam iş uygulamalarının yürütülmesi,
- Uygun bir personel mevcudunun olması,
- Fazla kaynakların el altında olmaması,
- Gerekğinde daha ucuz ekipmanlar kullanılması.

b) Verimlilik

Verimlilik, ilişkili çıktıları minimum toplam maliyetle maksimize eden belirli bir kaynak kümesi veya önceden belirlenmiş bir çıktı seviyesi için minimum girdi kaynaklarının kullanımı olarak tanımlanabilen bir kaynak kullanım şeklidir (Malan, 1979; Chandler, 1984; Special Report, 1984). Verimlilik, faaliyet yöntemleriyle ilgilidir ve şunları içermektedir (Balkaran, 2014):

- İsraf, fazlalık ve emeğin tekrarını belirlemek,
- Firma prosedürlerindeki uygunsuz kullanımın belirlenmesi
- Verimsiz sistem ve prosedürlerin tespit edilmesi.

c) Etkinlik

Etkinlik, belirli bir faaliyet veya program için önceden belirlenmiş varlık hedeflerine ulaşılma derecesi olarak tanımlanan, araçlara yönelik bir kavramdan ziyade amaçlara yönelik bir kavramdır (Malan, 1979; Drebin, 1980; Special Report, 1984; Chandler, 1984). Faaliyetin amaçlara ne ölçüde ulaşıldığını ölçmektedir. Aşağıdaki gibi sorular sormakta ve cevap aramaktadır:

- Doğru faaliyetler yapılıyor mu?
- Amaç ve hedeflere ulaşıldı mı?
- Amaç ve hedeflere ulaşmada performansı engelleyen hangi faktörler bulunmaktadır?

Bu unsurlara ek olarak:

d) Kalite

Müşteri memnuniyetine yönelik üretim yapılması olarak tanımlanabilir.

e) Çalışma hayatının kalitesi

Personel ücret, prim, fiziksel çalışma koşulları, firma kültürü, iletişim, bağımsızlık, kişisel gelişim, bağlılık, planlama, katılım gibi davranış şekilleri ve düşünceleri açıklamaktadır.

f) Yenilik

Risk alma ve girişimcilik yeniliğin temel unsurlarını oluşturmaktadır.

g) Kârlılık ve bütçeye uygunluk

Kâr, toplam gelir ve giderleri arasında kurulan ilişki sonucunda ortaya çıkan fazlalık olarak tanımlanmaktadır. Kâr ve kârlılık, en rahat ölçülen performans boyutlarıdır. Bütçeye uygunluk, gelir ilişkisini gösteren başka bir kavramdır. Kârlılığın bir performans göstergesi olarak kabul edilmediği zaman bütçeye uygunluk performans göstergesi olarak kullanılmaktadır.

2.1.4.3. Faaliyet denetiminin amaçları ve hedefleri

Faaliyet denetimi öncelikle yapıların yönetiminde iyileştirmeler üretmek ve verimli, etkili ve ekonomik nesnelere sonuçlar elde etmek amacıyla iyileştirme veya iyileştirme gerektiren faaliyetleri ve programları tanımlamayı amaçlamaktadır (Tunggal, 2012:52.)

Faaliyet denetimi, kaynakların ya da fonların ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını, planlanan faaliyetlerin, programların, fonksiyonların yönetmelikleri ihlal etmeden gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceğini başlatmak ve raporlamak amacıyla bir organizasyonun hem programlarının hem de

fonksiyonlarının sistematik bir denetimini amaç edinmektedir (Özer, 1997:75; Boynton vd., 2007:44).

Faaliyet denetiminin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Jha, 2013):

- Performansı değerlendirmek,
- Firma politikalarının etkinliğini ölçmek
- Organizasyon yapısını değerlendirmek,
- Kontrolleri değerlendirmek,
- Amaç ve planları değerlendirmek,
- İyileştirme fırsatlarını belirlemek,
- Daha fazla eylem için iyileştirme önerileri geliştirmek,

Bu amaçlarla, faaliyet denetimi, firmanın bir bölümü ya da tamamı üzerinde gerçekleştirilerek firmanın etkinliği ve verimliliği artırılabilir.

Faaliyet denetiminin hedefleri ise şu şekilde ifade edilebilir (Derakhshanmehr, 2012):

- Firmanın faaliyet hedeflerini belirleyerek ve performans değerlemesi için uygun kriterleri belirlemek.
- Faaliyetleri iyileştirme fırsatlarının belirlenmesi. Faaliyet denetimi, analiz, bireylerle görüşme, operasyonun gözlemlenmesi, mevcut ve önceki raporların ve diğer uygun araçların incelenmesi ile kesin iyileştirme fırsatlarını tanımlamak.
- Faaliyetleri iyileştirme ve önlem gerekliliği. Faaliyet denetimi sırasında sunulan önerilerin türü, niteliği ve aralığı çok farklıdır. Böyle bir durumda denetçi, daha fazla önlem yapılması gerekliliğini ortaya koymak.

2.1.4.4. Faaliyet denetiminin türleri

Faaliyet denetim türleri şu şekilde açıklanabilmektedir (Robert, 1979; Arens vd., 2005; Khalili vd., 2012):

a) Fonksiyonel faaliyet denetimi

Genellikle denetimin odak noktasını faaliyetler oluşturmaktadır. Bu faaliyetlere muhasebe, yönetimi, finansman, insan kaynakları, gibi fonksiyonlar örnek gösterilebilir. Bununla birlikte, normalde bir departman ile karşılıklı etkileşime sahip olan diğer departmanlar arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesini içermektedir. Bu denetim türü normalde belirli bir işlevin işlemlerinin üç temel unsuru olan verimlilik, etkinlik ve ekonomikliği karşılayıp karşılamadığı sorununu araştırmaktadır.

b) Örgütsel faaliyet denetimi

Bu denetim türü, ofis, şube veya yan kuruluş gibi bir kuruluş birimi (departmanı) ile ilgilidir. Bu denetim türü, faaliyetler ve süreçler yerine kuruluşu veya kuruluş birimini hedeflemektedir.

c) Sistem denetimi

Firmadaki disiplinler arası bir etkinliktir. Her sistemin kendine özgü fonksiyonu bulunmaktadır.

d) Özel görev faaliyet denetimi

Diğer denetim türlerine kıyasla mevcut olan tek ortak unsur, temelinin yönetim talebi ile yapılması ve kaçınılmaz olarak farklı amaç ve kapsamı olmasıdır (Arens vd., 2005:769-775).

2.1.4.5. Faaliyet denetiminin kapsamı

INTOSAI standartlarına göre faaliyet denetiminin kapsamına şunlar girmektedir (INTOSAI, 1989):

- Faaliyetlerin yasa, yönetmelik, politika ve standartlara göre denetimi,
- Mali, insan kaynağı ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin denetimi;
- Firmanın amaç ve hedeflerinin başarıya ulaşılmasıyla ilişkili performanslarının etkinliğinin denetimi

Faaliyet denetimi, firmanın etkinliğini ve verimliliğini arttıracak tüm faaliyetleri kapsamaktadır. Faaliyetlerdeki etkinlik ve verimlilik artırılarak firmanın devamlılığı ve karlılığı sağlanmalıdır.

2.1.4.6. Faaliyet denetiminin özellikleri

Faaliyet denetiminin özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Khan, 1997; Savcı, 2019).

- Firmanın bütün departmanının faaliyetlerine uygulanabilir.
- Hem mali kaynaklı hem de mali olmayan bütün süreçler gözden geçirilir.
- Firma kaynaklarının etkin ve verimli kullanımına ilişkin başarıyı ölçmesi,
- Gerçek veriler üzerinde gelecek odaklı çalışması,
- Yönetime tavsiyelerde bulunması,
- Tarafsız ve bağımsız yapılması,
- Maliyet kontrolüne katkı sağlaması,

- Firma amaç ve hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olur,
- Firmanın profesyonelleşmesine katkıda bulunması.

Faaliyet denetiminin bu özelliklere sahip olması, yapılacak olan denetimin etkinliğini ve verimliliğini arttırmakta, firmanın karlılığına etki etmektedir.

2.1.4.7. Faaliyet denetim süreci

Faaliyet denetiminin firma içerisinde çalışma alanının geniş ve karmaşık olması nedeniyle uygulanması zaman alıcı ve maliyetli olmaktadır. Ayrıca denetimi yapacak kişi ya da grubun yeterli bilgi ve beceriye sahip olması gerekmektedir (Reeve, 1981:40). Firmadaki faaliyetlerin işleyişiyle ilgili bilgi sahibi olmaları nedeniyle faaliyet denetimlerinin iç denetçiler tarafından yapılması faydalı olacağı düşünülmektedir (Jin'e ve Dunjia, 1997:193). Bu noktadan hareketle faaliyet denetim süreci şu şekilde gerçekleşebilmektedir (Cook ve Winkle, 1984:386; Chambers ve Rako, 1997; Doğan ve Tanç, 2008; Aminian ve Sabet, 2012).

- Denetlenecek faaliyet alanının belirlenmesi ve Planlama
- Kapsamlı Hazırlık (Program Geliştirme)
- Ön Araştırma
- Denetim Programı
- Soruşturma ve Analiz
- Değerlendirme ve Tavsiyeler
- Raporlama ve Takip

2.1.4.8. Faaliyet denetimi planlaması

Faaliyet denetimi için alan seçildikten sonra, bir sözleşme planının geliştirilmesini kolaylaştırmak için (Balkaran, 2014):

- Firmanın yetkilisi, vizyonu ve misyonu gibi arka plan bilgileri
- Ayrıntılı işlem hacmi, türü, aktif toplamı gibi veriler
- Organizasyon şemaları
- Politikalar ve prosedürler kılavuzu
- Süreç haritaları ve akış şemaları
- Şematik diyagramlar
- Personel listesi, eğitim durumları, deneyimleri, rolleri ve sorumlulukları
- Geçmiş danışmanların veya denetim raporlarının
- Planlar, bütçeler ve performans beyanları

- Kullanılan nicel ve nitel ölçümler
- Bilgi Teknolojileri donanım ve yazılım sistemlerine erişimi, rapor listeleri, sıklığı ve kullanımları ile karşılaştırma bilgileri listesi

gibi maddeler toplanarak denetim yapabilmek amacıyla ön hazırlık yapılmalıdır.

İfade edilen bilgi ve belgeleri toplayıp ve inceledikten sonra, bir saha ziyareti yaparak, departman sorumluları ve kilit personellerle görüşerek (Balkaran, 2014):

- Faaliyet denetimi için arka plan ve nedenleri
- Amaçlar
- Kapsam
- Süreç ve Yaklaşım
- Zamanlama
- Kaynaklar
- Teslimat

gibi konuları içerecek planlama notu hazırlanmalıdır. Bu planlama notu faaliyet denetiminin verimliliğini olumlu yönde etkilemektedir.

2.1.4.9. Faaliyet denetiminin uygulama alanları

Faaliyet denetimi geniş bir yelpazeye sahiptir. Örgütsel çizgileri yani geçmiş ve günümüzü aşarak geleceğe yönelmektedir. Faaliyet denetiminin firma fonksiyonları bazında uygulama alanları şu şekilde ayrıştırılabilmektedir (Can ve Uyar, 2010:20; Jha, 2013; Balkaran, 2014):

- Yönetim
- Denetim
- Muhasebe ve Finans
- Üretim (Operasyon) ve Tedarik
- İnsan kaynakları
- Araştırma ve Geliştirme (Tasarım)
- Bilgi Teknolojisi
- Pazarlama ve Satış
- Kalite kontrol
- Eğitim ve Geliştirme
- Ulaşım

Faaliyet denetimi yapılacak departmanın, seçim prosedürü riskli olmasına rağmen dikkate alınması gereken faktörler ise şunlardır (Balkaran, 2014):

- Üretim veya Operasyonların karmaşıklığı;
- Yönetim endişeleri,
- Denetim yapılacak alanın önemi,
- Son gözden geçirmeler,
- İşlem hacmi,
- Nakit giriş çıkışları,
- İç kontrol ortamının durumu.

Faaliyet denetimi çeşitlilik içermekte ve işlevleri, girdileri ve çıktıları, kültürü, işlemlerin niteliği, yönetim tarzı ve bunların kuruluşun geri kalanına nasıl uyması gerektiği konusunda iyi bir anlayış gerektirmektedir. Bununla birlikte, işlemleri, nicel ve diğer bilgi türlerini gözden geçirmek için kullanılan yaygın araçlar şunlardır (Balkaran, 2014):

- Gözden geçirmeler
- Süreç haritalama ve akış şeması
- Risklerin ve kontrollerin tanımlanması
- Belirli alanların ve operasyonların fotoğraflarının çekilmesi
- Yorumlar
- Bilgilerin analizi
- Röportajlar
- Veri madenciliği ve veri analizi
- Oran analizi
- Kök analizi
- Moda analizi
- Değer analizi
- Maliyet fayda analizi
- Gözlemler.

Özellikle, teknolojideki gelişmeler ile kullanıma sunulan büyük veri miktarları ile veri madenciliği ve veri analizi, bir denetçinin desen, ilişki ve sonuçları göstermek için bir dizi araç ve teknik kullanarak bu verileri organize etmesi ve analiz etmesi sağlanmaktadır. Sadece örnek almak yerine, tüm bilgilere ulaşım kesin sonuçlarla analiz edilebilir. Bu, faaliyet denetimi için az işle çok iş yaptığı için büyük fayda sağlamaktadır.

2.1.4.10. Faaliyet denetiminin faydaları

Günümüzde yöneticilerin piyasada hayatta kalmada bir çözüm yolu bulma ihtiyacı nedeniyle, faaliyet denetimini, kurumları ve şirketleri hedeflerine doğru yürütmek ve yönlendirmek için bir kullanılan bir araçtır. Ayrıca, faaliyet denetimi, sistemlerin durumunu araştırarak ve bunlara yakından dikkat ederek mevcut sistemlerin kötüleşmesini önler ve gerektiğinde bu sistemlerin iyileştirilmesi ve ayarlanması için önerilerde bulunmaktadır. Dolayısıyla etkinliği ve verimliliği artırmanın yollarından birinin firmalarda faaliyet denetimini uygulamak olduğu ifade edilmektedir (Drucker, 1975; Henke, 1972). Faaliyet denetimi, finansal uyumsuzlukların analizini vurgulamak yerine, kaynakların belirlenmesi ve kullanım şeklinin araştırılmasına vurgu yapmakta ve kontrollerin değerlendirilmesine ve yönetimin performansına odaklanmaktadır (Azad, 1994). Buna dayanarak, faaliyet denetimi uygulamasının temel nedeni firma performansını arttırmak olduğunu söylenebilir. Faaliyet denetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi durumunda firmaya faydaları (Derakhshanmehr, 2012; Balkaran, 2014):

- Sorunlu, verimsiz ve maliyetli faaliyetlerin belirlenmesi,
- Atıkları, fazlalığı ve çabanın tekrarını ortadan kaldırmak için fırsatların belirlenmesi,
- Geliştirilmiş raporlama,
- Geliştirilmiş yönetim,
- Geliştirilmiş kontroller,
- Yüksek riskli alanların belirlenmesi ve bu risklerin en aza indirilmesi veya ortadan kaldırılması,
- Gelişmiş yönetim (planlama; organizasyon; performans ölçümü ve karar verme gibi),
- Ölçüm işlemleri için daha iyi kıyaslama bilgileri,
- Rollerin ve sorumlulukların daha net anlaşılması,
- Geliştirilmiş faaliyet süreci,
- Artan gelirler ve düşük maliyetler,
- Rekabet avantajı,
- Firmadaki tüm personeller tarafından yapılması olası usulsüzlüklerin tespit edilmesini ve önlenmesini sağlamak,
- Alternatif çözümlerin tanımlanması,

şeklinde olmaktadır.

İfade edilen faydalar faaliyet denetiminin gücünü göstermesi bakımından önemlidir. Ancak böyle bir denetimin düzgün bir şekilde yapılması, maksimum sonuç elde etmek için belirli niteliklerin düşünülmesinde ve geliştirilmesinde bir değişiklik gerektirmektedir. Sadece yönetime yakınlığı nedeniyle be denetim türünün yaptırılması firmaya faydadan çok zarar vermektedir. Bu nedenle faaliyet denetimi yapacak kişi firma kültürü ve denetim konu ve işlevleri hakkında bilgi sahibi, tarafsız, kimseden çekinmeden faaliyetlerini sürdürme yeterliliğine sahip olmalıdır. Buradan hareketle iyi bir faaliyet denetçisi (Balkaran, 2014):

- İyi analitik yeteneğe sahip olmalı,
- En son teknoloji ve iş dünyasında kullanımları ile güncel olmalı,
- İyi ikna edici becerilere sahip olmalı,
- Mükemmel iş muhakemesi olmalı ve tüm boyutlardaki faaliyetlere bakmalı,
- İyi sokak akıllarına sahip olmalı ve denetlenen faaliyetlerin sokak dilini anlamalı
- Yönetimden güvenlik ve temizlikçiye kadar her seviyedeki kadroyla bir araya gelme yeteneğine sahip olmalı
- İyi organizasyon, sunum ve iletişim becerilerine sahip olmalı,
- Faaliyet denetimi dinamiklerine kendinden emin ve sıkıca inanmalı,
- Sorunlu alanları tespit etme ve daha derine inme yeteneğine sahip olmalı, gibi özellikleri kendisinde bulundurmalıdır.

2.1.4.11. Faaliyet denetiminin raporlanması

Parker (1986), faaliyet denetimi sonucu birçok (özel ve kamu kesimi) kesim tarafından kabul gören denetim raporunda, denetim sürecine dâhil olan özneliğin derecesi, denetimin geniş kapsamı, denetçilerin potansiyel yasal sorumluluk alanları, ölçüm zorlukları, disiplinlerarası denetim ekipleri, çeşitli kanıt formları ve finansal ve finansal olmayan boyutlar bulunması gerektiğini belirtmektedir. (Caldwell, 1975; Flint, 1978; Flesher, 1980; Knoll ve Howard, 1983; Flesher, 1984; Siegel ve Milich, 1985; David ve Parker, 1988). Diğer bir format ise AICPA'nın Operasyonel ve Yönetim Denetimi Özel Komitesi tarafından şu format önerilmektedir.

- Giriş (amaçlar, kapsam, genel yaklaşım ve uygulanan prosedürler dâhil).
- Kritik bulguların özet listesi.
- Öneriler.

- Gerekli olduğunda ayrıntılı destekleyici veriler.

2.1.4.12. Faaliyet denetiminin başarısını etkileyen faktörler

Kapsamı geniş olan faaliyet denetimi uygulamasının kesi ölçütlerinin olmaması nedeniyle belirli bir standardı bulunmamaktadır. Bu nedenle faaliyet denetimi etkinliği için dikkat edilmesi gereken bazı konular bulunmaktadır (Reeve, 1981:40; Jin'e ve Dunjia, 1997:195; Arens vd., 2005:770; Uzey, 2007):

- Tarafsızlık ve bağımsızlığı
- Mesleki bilgi ve yeterlilik
- Denetim metodolojisinin oluşturulması
- Muhasebe denetimine dikkat edilmesi
- Firma iç ve dış çevre dikkat edilmeli
- Raporlama
- Zaman
- Toplantılar
- Özelliklerin verilmesi
- Belgelendirme ve kanıt toplamaya özen gösterilmeli
- Olumlu yönlere dikkat çekilmeli

Bu konulara dikkat edilmesi durumunda firmanın faaliyet denetimi etkinliği ve verimliliği artırılarak piyasada rekabet avantajı elde etmesi sağlanmalı, devamlılığı temin edilmeli ve karlılığı artırılmalıdır.

2.1.5. Performans ve Firma Performansı Kavramı

Performans, “yapılan iş, uygulama, icraat, beceri, başarı, kapasite ya da söz konusu işi ortaya koyarken gösterilen başarı” şeklinde tanımlanmaktadır (TDK).

Performans, firma kaynaklarının etkin ve verimli kullanarak amaç ve hedeflere ulaşmanın ölçütü olarak ele alınmaktadır (Mowday vd., 1982; Gibb Dyer, 2006). Performans, kişi ya da kurumların belli dönem içerisinde faaliyetlerle ilgili amaç ve hedeflerin ne kadar başarılı olduğunu gösteren nicel ve nitel bir kavramdır (Denison ve Mishra, 1995; Torrington ve Hall, 1995:316; Fisher, 1997; Tınaz, 1999:389; Kubalı, 1999:32; Onay ve Kara, 2009:598). Nicel kavram, Pazar payı, satış toplamı ve karlılık gibi ölçütleri ele alırken, nitel kavram, firma kültürü, müşteri memnuniyeti, personel bağlılığı ve kalite gibi ölçütleri dikkate almaktadır (Denison, 2000).

Firma performansı, girdi, süreç, çıktı ve geri bildirim olarak ele alınan sistematik bir süreçtir (Damanpour ve William, 1984). Genel bir ifade ile firma performansı, gerçekleştirilen faaliyetler sonucu ortaya çıkan çıktılar olarak tanımlanabilmektedir (Bolat, 2000; Akal, 2011; Öncü vd., 2015).

Performans kavramı ile ilgili çalışmalar incelendiğinde, ölçülmesinin zor, karmaşık ve üzerinde uzlaşılan bir tanımının olmaması dikkati çekmektedir (Rogers ve Wright, 1998; Verweire ve Van den Berghe, 2004). Bu nedenle kişi veya kurumlar kendi sistemlerine uygun performans ölçütleri ele alarak çalışmalarını karşılaştırmalıdır.

2.1.5.1. Firmalarda performans ölçme amacı

Küreselleşme ve teknolojiadaki gelişim doğal kaynakların hızlı bir şekilde tükenmesine neden olmaktadır. Günümüz ticari hayatında önemli bir konumda olan müşteriler ve yatırımcıların firmaları denetleme rolüne bürünmeleri performans boyutunun öne çıkmasında etkili olmuştur. Performans ölçümünde dikkate alınacak ölçüm kriterinin doğru seçilmesi gerekmektedir. Bu kriterler doğrultusunda performansı olumlu ya da olumsuz etkileyen unsurlar belirlenip çalışmaların yapılması gerekmektedir (Kabadayı, 2002:61-75).

Performans ölçmedeki amaçları (Kabadayı, 2002:61-75; Akgemci, 2008:482):

- Programların gelişiminde etkinliğin sağlanması,
- Yasalara uyumun sağlanmasına yönelik,
- Çalışanların motivasyonun ve ödüllendirmelere yönelik,
- İnsan kaynaklarına yönelik,
- Firmanın finansal yapısının belirlenmesine yönelik,
- Stratejik plan, kontrol ve politikaların oluşturmaya yönelik,
- Faaliyetlerin durumunu yönetime iletme ile ilgili, şeklinde belirtilebilir.

2.1.5.2. Firmalarda performans boyutları

Firma performansı ile ilgili literatür çalışmalarına bakıldığında farklı performans boyutlarına rastlanmaktadır.

Richard vd., (2009) ve Veneranda ve Ferdinand (2014) çalışmalarında firma performansı olarak, finansal performans (karlar, varlıkların getirisi, yatırımın getirisi,

vb.), ürün pazar performansı (satış, pazar payı vb.) ve hissedar getirisi (toplam hissedar getirisi, ekonomik katma değer vb.) gibi boyutları ele almışlardır. Kueng ve Krahn (1999), finansal, toplumsal, yenilik, personeller ve müşteri boyutunu ele almıştır. Avcı (2005), hizmet kalitesi, finansal, verimlilik, yenilik, çalışma hayatı ve toplumsal boyutları dikkate almıştır. Akal (2011), kalite, etkinlik, yenilik, verimlilik, çalışma hayatı, ekonomik ve kârlılık boyutlarını incelemiştir. Alpkan vd., (2005) çalışmalarında, finansal, pazarlama, üretim, yenilik ve insan kaynakları performansı boyutlarına değinmişlerdir. Ağça ve Tunçer, (2006), verimlilik, çalışma hayatının kalitesi, etkinlik, esneklik, etkililik, müşteri memnuniyeti esneklik, karlılık, yenilik gibi göstergeler bulunmaktadır.

İfade edilen performans boyutları dikkate alınarak performans boyutlarının ilişkisi Şekil 2.1’de şu şekilde gösterilmektedir (Sink, 1985:25; Akal, 2011:72):



Şekil 2.1. Performans Boyutlarının İlişkisi

2.1.6. Halı İmalat Sektörü

Geçmişe yönelik araştırma yapıldığında halıcılığın en eski dokuma sanatlarından biri olduğu fark edilmektedir. Hatta milattan önceki dönemlere uzadığı söylenmektedir (Karahan, 1989). 18. yüzyıldan sonra sanayileşmenin hızlanması sonucu, el halıcılığı zamanla yerini makine halıcılığına bırakmaktadır. Özellikle 2000’li yıllarda Türkiye parça makine halısı ve tuftel halı üretiminde büyük gelişim göstermiştir (Peri, 2004:7). Türkiye, makine halısında 1990 yıllarından itibaren Türkiye ihracatını arttırmaya başlamıştır.

Halı, “çözgü (arış) iplikleri üstüne ayrı bir desen ipliği ile değişik şekillerde düğüm atılarak, aralarından birkaç sıra atkı (argaç) ipliği geçirilip sıkıştırılarak aynı

yükseklikte veya yer yer farklı yüksekliklerde, kabartmalı olarak kesilmiş, havlı yüzü olan dokumalara” denilmektedir (ticaret.gov).

Geleneksel dokuma yöntemiyle ve mevcut koşullarda dokunarak üretilen “havlı tekstil yüzeyleri” olarak tanımlanan halı, dünya ticaretinde de kayda değer bir ürün grubu olması nedeniyle sektörel açıdan önem arz etmektedir. Halı ticareti, el halısı, makine halısı ve tüfte halı türlerinden oluşmaktadır. El halısı, emek-yoğun çalışan ve geleneksel yollarla gelen motiflere dayalı bir üretim yapısına sahiptir. Makine halısı, sermaye-yoğun çalışan ve teknik olarak ele alınabilen bir üretim yapısına sahiptir. Tüfte halı ise, önceden dokunan bir zemin üzerine tuft ipliklerinin dokunması ile oluşmaktadır (ticaret.gov).

Makine halısı, sermaye yoğun bir sektör olması ve teknik tekstillerle paralel yönde gelişmesi nedeniyle dikkatlerin üzerinde olması gereken bir sektör olarak değerlendirilmektedir.

Tablo 2.2. Dünya Makine Halısı İhracatı

DÜNYA MAKİNE HALISI İHRACATI				
Birim Değer: 1.000 \$ (Dolar)				
	2016	2017	DEĞİŞİM	PAY
TÜRKİYE	1.622.990	1.844.694	%13,3	%26,4
ÇİN	1.163.518	1.281.313	%10,1	%18,4
HİNDİSTAN	729.050	776.044	%6,4	%11,1
BELÇİKA	650.713	664.620	%2,1	%9,5
İRAN	294.448	348.113	%18,2	%5,0
HOLLANDA	228.882	261.575	%14,3	%3,7
ALMANYA	210.543	205.852	%-2,2	%3,0
A.B.D.	160.013	181.945	%13,7	%2,6
İNGİLTERE	120.022	135.665	%13,0	%1,9
FRANSA	92.210	101.666	%10,3	%1,5
İlk 10 Ülke Toplamı	5.277.389	5.801.757	%9,9	%83,1
Diğer Ülkeler	1.104.309	1.175.888	%6,5	%16,9
Dünya Makine Halısı İhracatı	6.381.698	6.977.645	%9,3	%100

Kaynak: <https://ticaret.gov.tr/>. Erişim Tarihi: 05.03.2020.

Tablo 2.2’ye göre Dünya makine halısı ihracatında %10’un üzerine paya sahip olan ülkeler Türkiye, Çin ve Hindistan’dır. Türkiye halı ihracatıda pazarın %26,4’ünü elinde bulundurmaktadır. Türkiye’nin ardından ise Çin %18,4’lük pazar payına sahip bulunmaktadır.

Tablo 2.3’e göre, 2019 yılı Ocak-Aralık döneminde Türkiye’nin toplam ihracatı geçen yıla göre %2 artarak yaklaşık 180 milyar dolar iken, halı ihracatı ise aynı dönemde %11,9 artış göstererek yaklaşık 2,5 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir.

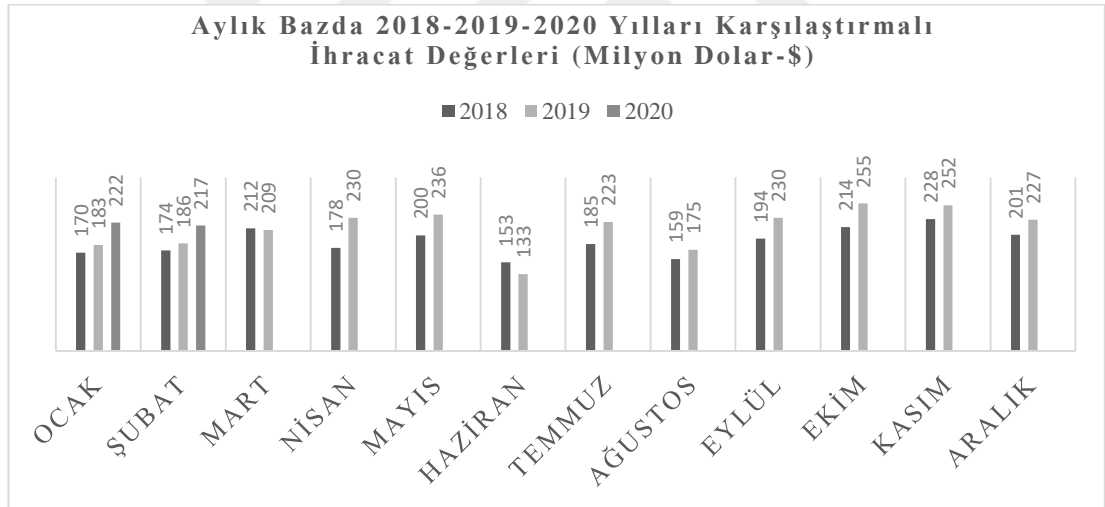
Ülkedeki 2019 Ocak-Aralık dönemi toplam ihracat içerisinde halı ihracatının payı ise geçen yıla kıyasla %0,1 artarak %1,4 olarak gerçekleşmiştir. Sanayi ürünleri içerisindeki payı ise %0,3 artarak %2,4 oranında pay almıştır.

Tablo 2.3. Halı Sektörü İhracatının Genel İhracat Performansı İçindeki Payı

Halı Sektörü İhracatının Genel İhracat Performansı İçindeki Payı						
Birim Değer: 1.000 \$ (Dolar)						
	2018 Aralık	2019 Aralık	Değişim %	2018 Ocak-Aralık	2019 Ocak-Aralık	Değişim %
Türkiye Genel İhracatı	14.670.854	15.385.060	%4,9	176.860.826	180.468.488	%2,0
Halı Sektörü İhracatı	190.097	226.614	%19,2	2.264.994	2.535.245	%11,9
Türkiye Genel İhracatında Halı Sektörünün Payı %	%1,3	%1,5		%1,3	%1,4	
Sanayi İhracatı	11.067.330	8.784.103	%-20,6	106.452.375	105.561.315	%-0,8
Sanayi İhracatında Halı Sektörünün Payı %	%1,7	%2,6		%2,1	%2,4	

Kaynak: <http://www.ihib.org.tr/>, Erişim Tarihi: 10.03.2020

Şekil 2.2’de ise yıllar itibariyle halı ihracat rakamları gösterilmektedir.



Şekil 2.2. Aylık Bazda 2018-2019-2020 Yılları Karşılaştırmalı İhracat Değerleri

Kaynak: <http://www.ihib.org.tr/>, Erişim Tarihi: 10.03.2020

Şekil 2.2’ye göre 2020 yılı Şubat ayında Türkiye halı ihracatı, 2019 Şubat ayına göre %16,8 artış göstererek 217 milyon dolar değerinde gerçekleşmiştir.

Türkiye halı ihracatı, 2019 yılı Aralık ayında 2018 yılı Aralık ayı ile karşılaştırdığımızda Tablo 2.4’te ifade edilen verilere ulaşılmaktadır.

Tablo 2.4. Türkiye Halı Sektörü İhracatı Ürün Grupları

Türkiye Halı Sektörü İhracatı Ürün Grupları						
Birim Değer: 1.000 \$ (Dolar)						
	2018 Aralık	2019 Aralık	Değişim %	2018 Ocak-Aralık	2019 Ocak-Aralık	Değişim %
El Halısı	3.691	5.362	%45,3	51.803	56.252	%2,2
Makine Halısı	162,860	189.908	%16,6	1.913.027	2.131.864	%84,1
Tufte Halı	23.545	31.342	%33,1	300.155	347.067	%13,7
Halı Sektörü İhracatı	190.097	226.614	%19,2	2.264.994	2.535.245	%100

Kaynak: <http://www.ihib.org.tr/>, Erişim Tarihi: 10.03.2020

- El halısı ihracatı, 2019 yılı Ocak-Aralık döneminde geçen yıla göre %8,6 artarak yaklaşık 56,2 milyon dolar gerçekleşmiştir. 2019 yılı Aralık ayında ise geçen yıla göre %45,3 artarak yaklaşık 5,3 milyon dolar gerçekleşmiştir.
- Makine halısı ihracatı, 2019 yılı Ocak-Aralık döneminde geçen yıla göre %11,4 artarak 2,13 milyar dolar gerçekleşmiştir. 2019 yılı Aralık ayında ise geçen yılın aynı ayına göre %16,6 artarak yaklaşık 189,9 milyon dolar değerinde olmuştur.
- Tufte halı ihracatı, 2019 yılı Ocak-Aralık döneminde geçen yıla göre %15,6 artarak yaklaşık 347 milyon dolar gerçekleşmiştir. 2019 yılı Aralık ayında ise geçen yıla göre %33,1 artarak 31,3 milyon dolar olmuştur.

2019 yılı itibariyle Türkiye'nin halı ihracatında en önemli paya sahip olan ülke grupları Ortadoğu ülkeleri, Amerika ülkeleri ve AB ülkeleridir. 2019 yılında %29,4'luk pay ile Türkiye'nin en büyük halı ihracat pazarı Ortadoğu ülkelerine gerçekleştirilirken, geçen yıla göre %3,6 artış göstererek yaklaşık 745,4 milyon dolar olarak kaydedilmiştir. Diğer ülkelere yapılan ihracat tutarları ise Tablo 2.5'teki gibi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 2.5. Ülke Grupları İtibariyle Türkiye Halı Sektörü İhracatı

Ülke Grupları İtibariyle Türkiye Halı Sektörü İhracatı							
Birim Değer: 1.000 \$ (Dolar)							
	2018	2019	Değişim	2018	2019	Değişim	Pay
	Aralık	Aralık	%	Ocak-Aralık	Ocak-Aralık	%	%
Ortadoğu Ülkeleri Toplamı (BAE, Irak, İsrail, S.Arabistan vb.)	54.959	52.893	%-3,8	719.650	745.439	%3,6	%29,4
Amerika Ülkeleri Toplamı (ABD, Brezilya, Kanada, Meksika vb.)	48.400	75.997	%53,8	604.236	709.672	%17,4	%28,0
AB Ülkeleri (28) Toplamı	38.225	39.933	%4,5	442.887	498.112	%12,5	%19,6
Afrika Ülkeleri Toplamı (Fas, Libya, Mısır, Tunus vb.)	26.003	33.008	%26,9	234.163	307.858	%31,5	%12,1
Asya ve Okyanusya Ülkeleri Toplamı (Çin, Japonya, Hong Kong, G.Kore vb.)	9.432	9.970	%5,7	117.111	127.598	%9,0	%5,0
Eski Doğu Bloku Ülkeleri Toplamı (Rusya Fed., Belarus, Sırbistan, Ukrayna vb.)	7.848	8.570	%9,2	84.185	86.339	%2,6	%3,4
Türk Cumhuriyetleri Toplamı (Kazakistan, Özbekistan, Azerbaycan vb.)	3.412	5.365	%57,3	52.404	50.983	%-2,7	%2,0
Diğer Avrupa Ülkeleri (Norveç, KKTC, İsviçre, İzlanda vb.)	736	702	%-4,7	9.031	7.490	%-17,1	%0,3
Serbest Bölgeler Toplamı	84	177	%110,8	1.323	1.769	%33,7	%0,1
Halı Sektörü İhracatı	190.097	226.614	%19,2	2.264.994	2.535.245	%11,9	%100

Kaynak: <http://www.ihib.org.tr/>, Erişim Tarihi: 10.03.2020

Tablo 2.6'ya göre, 2019 yılı itibariyle Türkiye'nin halı ihracatında ABD, Suudi Arabistan, Irak, Almanya ve İngiltere önemli bir paya sahip olmuştur. 2019 yılı döneminde Türkiye'nin en büyük halı ihracat pazarı %26,2 payıyla ABD'ye gerçekleştirilmiştir. Geçen yılın aynı dönemine göre %18,2 artarak yaklaşık 665,2 milyon dolar olarak kaydedilmiştir.

Tablo 2.6. Ülke Grupları İtibariyle Türkiye Halı Sektörü İhracatında İlk 10 Ülke

Ülke Grupları İtibariyle Türkiye Halı Sektörü İhracatında İlk 10 Ülke							
Birim Değer: 1.000 \$ (Dolar)							
	2018	2019	Değişim	2018	2019	Değişim	Pay
	Aralık	Aralık	%	Ocak-Aralık	Ocak-Aralık	%	%
1- ABD	46.781	72.004	%53,9	563.051	665.253	%18,2	%26,2
2- Suudi Arabistan	26.605	21.135	%-20,6	265.470	342.177	%28,9	%13,5
3- Irak	9.194	10.503	%14,2	169.579	140.955	%-16,9	%5,6
4- Almanya	11.420	11.130	%-2,5	103.280	126.923	%22,9	%5,0
5- İngiltere	7.492	8.613	%15,0	97.853	114.524	%17,0	%4,5
6- Libya	10.037	16.806	%67,4	55.003	113.294	%106,0	%4,5
7- Mısır	6.216	6.537	%5,2	67.492	82.170	%21,7	%3,2
8- Birleşik Arap Emirlikleri	3.459	3.798	%9,8	68.646	56.716	%-17,4	%2,2
9- İran (İslam Cum.)	1.833	3.194	%74,2	46.240	46.412	%0,4	%1,8
10- İsrail	3.761	4.438	%18,0	35.970	39.738	%10,5	%1,6
İlk 10 Ülke	126.798	158.157	%24,7	1.472.584	1.728.162	%17,4	%68,2
Diğer Ülkeler ve Serbest Bölgeler	63.299	68.457	%8,1	792.410	807.082	%1,9	%31,8
Ortadoğu Ülkeleri Toplamı	54.959	52.893	%-3,8	719.650	745.439	%3,6	%29,4
Halı Sektörü İhracatı	190.097	226.614	%19,2	2.264.994	2.535.245	%11,9	%100

Kaynak: <http://www.ihib.org.tr/>, Erişim Tarihi: 10.03.2020

Türkiye’de makine halısı ithalatında ise yıllar itibariyle olan değişim Tablo 2.7. yardımıyla gösterilmektedir. Buna göre makine halısı ithalatı, dalgalı bir seyir göstermesine rağmen son yıllarda düşüş göstermektedir.

Tablo 2.7. Türkiye’de Makine Halısı İthalatındaki Değişim

YILLAR	DEĞER (\$)	DEĞİŞİM
2011	31.287.048	-
2012	26.584.933	%-15,0
2013	33.986.575	%27,8
2014	29.520.724	%-13,1
2015	27.939.409	%-5,4
2016	23.890.132	%-14,5
2017	22.041.003	%-7,7
2018	19.275.116	%-12,5
2019	18.432.542	%-4,4

Kaynak: Makine Halısı İthalatı, ticaret.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.03.2020.

Türkiye’de makine halısı üretiminde ve ihracatında bulunan firmaların büyük çoğunluğu Gaziantep’te yerleşik olanlar tarafından yerine getirilmektedir. Makine halısı üretiminde en çok paya sahip diğer illerimiz ise Kayseri ve İstanbul olarak belirtilebilir.

Çin'den başlayıp, tüccarlar ve farklı kültürlerin yolu olan Avrupa’ya kadar uzanan 2000 yıllık geçmişe sahip İpek Yolu üzerinde bulunan, İpek Yolu'nun Anadolu'ya açılan kapısı olarak önemli bir konuma sahip olan Gaziantep, üretkenlikte ve ticarete büyük bir kabiliyete sahip olmaktadır. Coğrafi olarak Güneydoğu Anadolu Projesi (GAP)’nin temelini, sanayisi ve ticari hacmi ile de GAP'ın merkezi olan Gaziantep, ekonomik olarak etrafındaki birçok ile etki etmesi, gerçekleştirdiği üretim ve ihracat hacmi ile ülke ekonomisine büyük katkı sağlamaktadır. Makine halısı, fısıtık, iplik plastik poşet üretiminde Türkiye’de önde gelen il olan Gaziantep, halı sektöründe faaliyet gösteren firmaların markalaşma ve uluslararası pazarlarda rekabet gücünü artırmaları için yaptıkları girişimler göz önüne alındığında, sadece Türkiye’de değil dünyada da sektörün önde gelen firmalarını içerisinde bulundurmaktadır.

2018 yılı itibariyle Güneydoğu Anadolu İhracatçı Birliği (GAİB) verilerine göre birliğin halı ihracatı içerisindeki payı yaklaşık %66,5 olmuştur. Bölgeden yapılan ihracat içerisindeki payı ise %17,8 olmuş ve bunun neredeyse tamamını Gaziantep ili karşılamıştır (GAİB).

2018 yılında yapılan toplam ihracatın %92,1'sini makine halısı, %7,5'ini de tuftel halı oluşturmaktadır. Bu dönemde makine halısı ihracatında %3,6; tuftel halı ihracatında ise %21,3'lik bir artış meydana gelmiştir.

Gaziantep ili Toplam İmalat Rakamları, Gaziantep Sanayi Odası (GSO)'na kayıtlı firmalara ait güncel kapasite raporu bilgileri, 8 saat 300 iş günü çalışma ilkesine göre hesaplanmıştır, Ancak firmaların birçoğu 24 saat prensibiyle çalıştığından dolayı ortalama imalat rakamları için değerlerin 3 ile çarpılması gerekmektedir. Bu verilere göre makine halısı kapasitesi 226.293.495 M2 olarak verilmiş ancak 24 saat çalışma prensibine göre 678.880.485 M2 olarak gerçekleşmektedir. Dolayısıyla günlük üretim kapasitesi yaklaşık 2.3 milyon M2 olarak hesaplanmaktadır (GSO).

Yukarıda veriler ışığında yapılan araştırmada, Dünya halı ihracatı ve imalatı açısından önemli olan Türkiye pazarı seçilmiş ve bu pazar içerisinde büyük öneme sahip olan Gaziantep ili olarak kısıtlanmıştır. Bu çalışma, Türkiye halı sektörünün büyük çoğunluğunu oluşturması açısından Türkiye geneline de yorumlanabilirliği olması nedeniyle önem kazanmaktadır.

2.2. DEĞİŞKENLER ARASI İLİŞKİLER

Bu bölümde hipotezlerin oluşturulmasında dayanak teşkil eden değişkenler arası ilişkilerden bahsedilecektir.

2.2.1. Denetim ve Muhasebe İlişkisi

Denetimin en önemli dayanaklarından biri muhasebedir. Denetim, yasalar, standartlar ve kurallara göre muhasebeyi değerlendirmektedir. Bu iki kavram birbirini tamamlamaktadır. Denetim olmadan muhasebenin gerçekliği ve güvenilirliği tartışılırken, muhasebe olmadan da denetim yapmak iddiadan yoksun ve sonuçsuz kalmaktadır. Bu nedenle muhasebe denetimi, muhasebe sisteminin eksikliklerini bulmak ve yeniliklere uyum sağlamak için gereklidir.

Muhasebe, bir ekonomik birimin faaliyetlerinin tespit edilmesini esas almaktadır. Bu tespitlerin neticesinde muhasebe, ekonomik faaliyetlerin kayıt edilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve sonunda karar vericilere rapor halinde sunulmasını sağlamaktadır. Muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim danışmanlık faaliyetini yansıtmaktadır (Güredin, 2000:17-18).

Muhasebe bilimi açısından denetim; firmaların belirli hesap dönemleriyle ilgili bilgilerinin önceden belirlenen ölçütlerle doğruluğunu inceleyerek, tarafsızlık

ilkesine uygun olarak kanıtların toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilerek bir rapor halinde ilgili kişilere sunulması şeklinde tanımlanmaktadır (Bakır, 2011:11)

Firma yönetimlerinin en önemli karar mekanizmalarından birisi muhasebedir. Kararlar genellikle mali nitelikli ve muhasebe kayıtlarından elde edilmektedir. Bu bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği, yeterince detaylı olması ve anlaşılabilir olması muhasebenin sadece yönetime değil, bütün firma çevresine karşı önemli bir sorumluluğudur (Sayın, 2010:68). Denetim, mali verilerin muhasebe ve denetim standartlarına uygunluğunu inceleyerek, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini arttıran bir süreçtir. Bu süreç, denetim kavramını, gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerin ekonomik sistemleri içerisinde önemli bir unsur haline getirmektedir (Uzay vd., 2008:2).

2.2.2. İç Denetim Sistemi ve İç Kontrol Sistemi İlişkisi

İç kontrol ile iç denetim arasında güçlü ve karşılıklı bir ilişki bulunmaktadır. Bu nedenle, iç kontrol kavramının üzerinde durulması iç denetim kavramının doğru bir şekilde değerlendirilebilmesi açısından önem kazanmaktadır.

Genel olarak denetim ile benzer anlamda kullanılan kontrol kavramı, kapsamlı ve denetimden önce detaylı yapılan incelemelerdir. İki kavram arasındaki en önemli fark, denetimin süreç sonunda yapılan geçmişin incelenmesi, kontrolün ise içerisinde bulunulan süreç içerisinde yapılmasıdır.

Kontrol, önceden planlanan amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı konusunda bütün faaliyetlerin plan, prosedür ve politikaları kapsayacak şekilde takip edilmesidir. İç kontrol, bir firmanın yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeller tarafından yönlendirilen, güvenilir finansal raporlamayı, verimli faaliyetlere ve yasalara uygunluğunu incelemek üzere tasarlanan bir süreç olarak tanımlanmaktadır. İç kontrol sistemi ise, firmanın amaç ve hedeflerine ulaştığına, faaliyetlerin etkin ve verimli olarak gerçekleştirildiğine, yasa, standart ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir sistem olarak ifade edilmektedir. Denetim, bu takiplerin ölçülmesi ve incelenmesine yönetime yardımcı olmaktadır (Özeren, 2000:3; Yılcı, 2003:19). İç denetim, iç kontrol sisteminin verimliliğini ve başarısını araştırarak, sistemin istenilen şekilde çalışıp çalışmadığını, firmanın amaç ve hedeflerini hangi düzeyde karşılandığını incelemektedir (Sabuncu, 2007; Erözbağ, 2009:68). İç kontrol sisteminin izlenmesi ve değerlendirmesi iç denetimin görevidir.

İç kontrol, aşağıdaki amaç ve hedefleri gerçekleştirme düşüncesiyle firma başarısı için olası riskleri bertaraf ederek yönetime makul güvence sağlamak için dizayn edilmektedir (INTOSAI, 2013; Aslan, 2010):

- Faaliyetlerin doğru, dürüst, ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirme,
- Gerekli olan sorumlulukları yerine getirme,
- Yasalara, standartlara, politikalara ve yönetmeliklere uyma,
- Hata ve hilelere karşı kaynakları koruma.

Bu amaç ve hedeflerin yerine getirilmesindeki önemli unsur iç kontrol sisteminin güvenilir olmasıdır. Bunun sağlanmasının yolu ise sistemin eleştirel bir şekilde gözden geçirilmesidir. Gözden geçirme işlevi denetim kavramının ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Bu nedenle iç denetimi, iç kontrolün etkin ve verimli çalışmasına katkı sağlayan bir araç olarak tanımlayabiliriz.

İç denetim, kurumun iç kontrol sisteminin verimliliği, etkinliği ve verilen sorumlulukların uygulanmasının kalitesi hakkında bilgi vermekle yükümlüdür. İç denetimler firmanın ayrılmaz bir parçasıdır ve işlevlerini üst yönetim veya yönetim kurulu tarafından belirlenen politikalara göre yürütmektedirler (Tugiman, 2006:150; Suhayati, 2010; Deniawan, 2016). İç denetim, iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik hizmetleri gerçekleştirmektedir (Tuan ve Memiş, 2007:3).

İç denetim, hem iç kontrol kapsamında değerlendirilmekte hem iç kontrolün dışında bir fonksiyon olarak kabul edilmektedir. İki kavramı ayırt edebilmek için iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar Maliye Bakanlığı tarafından, iç denetime ilişkin standartlar ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmektedir.

Hata ve hilelerin bertaraf edilmesi için oluşturulan iç kontrol sisteminin, süreç içerisinde amaç ve hedeflere ulaşp ulaşmadığını tespit etmek, ancak geçmişe dönük yapılan iç denetim ile mümkündür. Dolayısıyla iç denetim, sürekli işleyen bir yapı olan iç kontrol sisteminin güvencesi olmaktadır.

İç kontrol sistemi aracılığıyla, firma faaliyetlerini uygulamada alt departmanlara ayrılmakta ve bu departmanlardan sorumlu kişiler belirlenmektedir. Bu şekilde departmanların birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmakta ve hata ve hilelerin önlenmesi sağlanmaktadır. (Kaval, 2005:126). Bu açıdan iç kontrol sistemi, bir otokontrol sistemi olarak düşünülebilir.

Mevcut iç kontrol sistemi, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve olası risklerin engellenmesinde tam bir güvence vermemektedir. Bu bakımdan, etkin iç kontrol sisteminin oluşturulması ve yürütülmesi yönetimin sorumluluğunda olduğu için, yönetimin bu sistemin etkinliğini ve verimliliğini sürekli izlemeli ve gözden geçirmelidir. Yönetim, aralıklarla yapılan değerlendirme sonucu elde edilen raporlar ile sistem hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Ayrıca bu bilgiyi iç denetim aracılığıyla da elde edebilirler. Bu açıdan bakıldığında iç denetim, iç kontrollerle ilgili bilgileri, değerlendirmeleri ve raporlar aracılığıyla önerilerini yönetime sunmaktadır. Ancak iç kontrol sistemi, sağladığı katkı boyutu ne olursa olsun iç denetimin ikamesi olarak düşünülmemelidir (Özeren, 2000:5; Aslan, 2010).

Firma yöneticileri, bünyelerinde oluşturulan kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi hususunda danışmanlık görevi üstlenen iç denetim departmanlarına ihtiyaç duymaktadırlar. Bu doğrultuda, iç denetim, firmaların amaç ve hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olarak, firmada oluşturulan iç kontrol sistemi aracılığıyla yönetim sistemleriyle süreçlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmaktadır.

İç kontrolün etkin olması, iç denetimin de etkili olmasına katkı sağlamaktadır. Etkin olmayan bir iç kontrol sistemi, iç denetimin yapılmasında zaman ve maliyet yönünden olumsuzluk yaratacaktır. Etkin bir iç kontrol sistemi için iç denetim biriminin var olması önemli bir etken olmaktadır (Durmuş ve Taş, 2008:65).

Bir firmada etkin bir iç kontrol sistemi; incelemeye alınmayan kayıt ve işlemlerde eksikliklerin azaltılarak, denetimin kalitesini artırmaya yani denetim riskinin azaltılmasına, firma amaç ve hedeflerine ulaşılmasına, personellerin üzerine düşen görevlerini yerine getirmelerine yönelik etkili olan bir yapıdır. İç kontrol sistemin etkin işleyip işlemediğini, nerelerde aksadığını ve eksik yanlarını bulmak için üst yönetim, firmada iç denetim departmanını oluşturmaktadır (Kiracı, 2003). Ayrıca iç kontrol sistemi, faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesinde yol gösterici bir sistemdir (Çevikbaş, 2011:52; Birsal Sabuncu, 2017)

Kısaca iç kontrol ve iç denetim ilişkisi Tablo 2.8’de özetlenmektedir:

Tablo 2.8. Etkin Olan ve Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısının Denetime Etkileri

	Etkin İç Kontrol Sistemi	Etkin Olmayan İç Kontrol Sistemi
1	Denetim kolaylaşır ve olası risk azalır.	Denetim süreci zorlaşır ve olası risk artar.
2	Denetim süresi azalır.	Denetim süresi uzar.
3	Dar bir denetim alanı vardır.	Geniş bir denetim alanı vardır.

Kaynak: Haftacı (2011):61-62.

2.2.3. Muhasebe Denetimi ve İç Denetim Sistemini İlişkisi

Muhasebe denetimi, oluşturulan tabloların ilgili kişi ve kurumlara güvenilir olması amacıyla yapılmaktadır. Amaç kamuya bilgi sunmaktır. İç kontrol sistemi, muhasebe bilgi ve belgelerinin güvenilirliğini arttırmak için tüm önlemleri alınması, hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi, yönetim politikalarına uyumun sağlanması ve firmanın bütün faaliyetlerini değerlendirilmesi için oluşturulan bir yapıdır. Muhasebe bilgi sistemleri, zamanında, anlaşılır, tam ve güvenilir ve uygun maliyetle sürekli bilgi üretmesi gerekmektedir. Böyle bir bilgi sisteminin oluşturulması için iç kontrol sistemi ile muhasebe koordineli bir şekilde çalışması gerekmektedir (Köroğlu ve Uçma, 2006:1; Sarıgül, 2012:99).

Muhasebe ile iç kontrol arasındaki ilişki “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” içerisinde de belirtilmektedir. Bu doğrultuda; “denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesinin ve değerlendirilmesinin yapılması gerektiği” ifade edilmektedir (Karacaer ve İbrahimoglu, 2003:219; Dabbağoglu, 2009:113).

Denetim faaliyetlerinin nasıl olacağını iç kontrol sistemlerinin yapısı göstermektedir. Bu durum iç kontrol sistemindeki denetçinin, gerçekleştirilecek denetim planını ve uygulanacak yöntemlerde değişikliklere neden olması açısından önemini ortaya koymaktadır.

2.2.4. Faaliyet Denetimi ve İç Kontrol Sistemi İlişkisi

Firma başarısındaki en önemli faktörlerden biri iç kontrol sisteminin olduğu söylenmektedir. Faaliyet denetimi bu başarıyı etkileyen bütün faktörleri

incelemektedir. Be nedenle faaliyet denetimi içerisinde iç kontrol sisteminin de incelenip değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu iki faktör birbirleriyle sıkı ilişki içerisinde. Faaliyet denetiminde yönetimin belirlediği başarı ölçütlerine, standartlara, prosedürler, planlara, programlara ve bütçelere uyum düzeyi aslında iç kontrol sisteminin de etkinliğinin göstergesi olmaktadır. İç kontrol sisteminin etkin olması, faaliyetlerdeki etkinlik ve verimliliğin en önemli göstergesi olmaktadır. Ancak iç kontrol sistemin etkin olması, faaliyet denetiminin de etkin olduğu anlamına gelmemektedir. Çünkü faaliyet denetimi uygulamasında farklı unsurlarda bulunmaktadır. Bu nedenle faaliyet denetimi, iç kontrol sisteminin etkinliğinde ve başarısını ölçmede firmaya katkı sağlamaktadır.

İç kontrolün doğru bir şekilde tasarlanmasını ve uygulanmasını sağlamak için yönetimin bağımsız ve nesnel olarak değerlendirebilecek bir araca ihtiyacı bulunmaktadır. Sonuç olarak faaliyet denetimi, iç kontrolün plana göre gittiğini ve bir şirketin yeterli personele sahip olup olmadığını ve gelişmelerin bulunup bulunmadığını tespit ederek firma departmanlarının etkililiğini ve verimliliğini belirlemeyi amaçlayan bir incelemedir.

2.2.5. Faaliyet Denetimi ve İç Denetim İlişkisi

İç denetim başlangıçta muhasebe verileri üzerinde yoğunlaşmaktaydı. Daha sonra, ekonomik etkinliği arttırmak için doğrudan firma faaliyetlerinin etkinliği dikkate alınmış ve belirlenen aksaklıklar çözüm önerileriyle yönetime iletilmiştir (Jin'e ve Dunjia, 1997:193).

Mali raporlarda ortaya çıkan hata ve hileler ile iç kontrollerin etkin olarak kullanılmaması sonucunda iç denetim birimi üzerinde bir baskıya neden olmaktadır. İç denetçi, sadece mali kontrollerle sınırlı kalmayıp olası riskleri ve yönetimin fonksiyonlarını da kapsamına almalıdır. Bu kapsam doğrultusunda iç denetim, faaliyetleri ile yönetime destek olmaktadır (Edwards vd., 2003:13).

Faaliyet denetimi yapan iç denetçilerin (Jin'e and Dunjia, 1997:193):

- Firmanın faaliyet süreçlerini iyi bilmeleri,
- Sorunları belirlemeleri daha kolaydır.
- Firmalarda diğer personellere göre daha bağımsız çalışmaları,
- Faaliyet denetimini gerçekleştirecek bilgi ve yeterliğe sahip olmaları,
- Çalışmalarında herhangi bir sınır olmaması,
- Faaliyet denetimini yürütecek yeterli zamana sahip olması,

- Raporlarını en üst yetkililere ulaştırması, gibi avantajları bulunmaktadır.

Faaliyet denetimi, yıllar içerisinde farklı şekillerde anılan bir kavramdır. Firmalarda çok şey ifade ediyor olabilir ancak esasında iç denetimi ifade etmektedir. Arens ve Loebbecke (1998) ise iki kavramın amaç ve hedefler açısından farklı olduğunu ifade etmiştir (Kowalczyk, 1987; Driessen vd., 1995). İç denetim mali olayları kapsamına alırken, faaliyet denetimi firma yönetimi ile uğraşmaktadır.

Faaliyet denetimi ile iç denetim arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. İç denetim, yönetim, risk yönetimi ve iç kontrolü kapsayan bir denetim yöntemidir. Bu nedenle firmanın bütün uygulamalarını kapsamaktadır. Bu yönüyle faaliyet denetimi ile aynı kapsama sahiptir. Faaliyet denetimi, firmadaki her türlü faaliyete uygulandığından dolayı iç denetime rehberlik hizmeti sunmaktadır.

İç denetim faaliyetlerinde, firmadaki faaliyet süreçlerinin gözlemlenmesi, faaliyet sonuçlarına ilişkin değerlendirmelerin yapılması ve gerekli tedbirlerin alınmasına yönelik süreçleri kapsamaktadır. İç denetim amaç yönünden, mali denetim, uygunluk denetimi, hile denetimi ve faaliyet denetimi gibi alanlardan oluşturmaktadır. İç denetimde, geçmiş ve geleceğe yönelik denetimler yapılırken, faaliyet denetiminde geleceğe yönelik denetimler yapılmaktadır. Faaliyet denetiminin kapsamı geniş olmakta ve firmanın her türlü faaliyetine ilişkin denetimler yapmaktadır.

2.2.6. Faaliyet Denetimi ve Muhasebe Denetimi İlişkisi

“Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA)”, faaliyet denetimi ile ilgili çalışmalarını sonucunda 1978 yılında “Faaliyet ve Yönetim Denetimi Komitesi” ni oluşturmuştur. Bu komite 1982 yılında “Faaliyet Denetim Sözleşmeleri” başlıklı bir rapor yayınlamıştır (Flesher ve Zarzeski, 2002:100). Ancak, AICPA’nın ilgi düzeyi iç denetim kadar kapsamlı olmamaktadır.

Her iki denetimde, ortak özelliklerin yanı sıra farklılıklar da bulunmaktadır. Bunlar şunlardır (Arens vd., 2005:767):

- *Amaç yönünden:* Muhasebe denetimi, bilginin doğru kayıt altına alınıp alınmadığını denetleyen genellikle geçmişe yönelik denetimlerdir. Faaliyet denetimi ise, faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği üzerine yoğunlaşarak genellikle geleceğe yönelik yapılan denetim türüdür.

- *Raporlar yönünden:* Muhasebe denetim raporu, kamu, yatırımcılar, ortaklar, kredi verenler gibi birçok kesime sunulurken, faaliyet denetim raporları özellikle yönetime sunulmaktadır.
- *Mali olmayan olayları kapsamı yönünden;* faaliyet denetimi, bir firmada verimlilik ve etkinlik ile ilgili konuları kapsayan faaliyetleri içermektedir. Muhasebe denetimi ise, mali tabloların doğru, zamanında ve dürüstlüğünü etkileyen konuları içermektedir.

2.2.7. Faaliyet Denetimi ve Performans İlişkisi

Faaliyet denetimi, bir kurumun faaliyet süreçlerinin ve yöntemlerinin verimlilik ve etkililiği değerlendirmek amacıyla gözden geçirilmesidir (Alvin ve James, 1997). Faaliyet denetimi genellikle kaynakların veya boşa harcanan sermayenin verimsiz kullanımını ortaya çıkarmaktadır. Kuruluşun faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği performansının olumlu yönde etkilenmesini sağlamaktadır.

Faaliyet denetim raporları yönetim için önemlidir. Çünkü bu raporlar doğrultusunda yatırım kararı verilirken, bilgilerin uygunluğu ve yeterliliğinin değerlendirilmesi sonucunda firma performansına katkı sağlanacaktır. Faaliyet denetiminde, incelemeler sadece muhasebe ile sınırlı değildir. Firmanın bütün yapısının, bilgi sistemlerinin, üretim yöntemlerinin, pazarlamanın, Ar-GE'nin, iç kontrol veya denetim sisteminin ve yönetimin değerlendirilmesini kapsamaktadır (Alvin ve James, 1997). Faaliyet denetiminin faydaları arasında nesnel görüşler, iyileştirilmiş maliyet yapısı oluşturulması, denetlenebilir yönetim sisteminin kurulması ve daha hızlı geri dönüş süreleri sayılabilmektedir. Bu faydalar sonucu faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde denetlenmesi firma performansı açısından büyük önem arz etmektedir. Literatür incelendiğinde, faaliyet denetimi ile firma performansı arasındaki ilişkiyi araştıran çalışmalara fazla rastlanmamıştır. Dolayısıyla çalışma, bu yönüyle literatüre katkı sağlamaktadır.

2.2.8. Departmanlar Arası Koordinasyon ve Performans İlişkisi

Departmanlar arası koordinasyon, müşterilerin taleplerini karşılamada ve bu taleplerin planlamalarını yapmada büyük öneme sahiptir. Koordinasyon; firmalar açısından önemli olduğu kadar insanlar için de önemli ve hayatın her aşamasında bir kolaylık sağlamakta ve kili rol üstlenmektedir. Firmanın departmanları arasındaki koordinasyon ile firmanın performansı arasında olumlu etkiye sahip olduğu

düşünülmektedir. Firmaların faaliyetlerindeki etkinliği ve verimliliği sağlaması ve arttırması, departmanların yürütmüş olduğu faaliyetlerle elde edilmekte ve departmanlar arası ilişki ile pekiştirilmektedir. Firmalarda oluşturulan denetim faaliyetlerinin temelini oluşturan kontrol işlemleri, fonksiyonlara ayrılan ve sorumluluk verilen departmanlar aracılığıyla yapılmaktadır. Kurum içerisindeki işlemler sadece bir departmanı ilgilendirmediğinde aralarındaki koordinasyon firmaya ve performansına olumlu katkı sağlayacaktır. Bu nedenle firmanın kârlılığı ve sürekliliği açısından departmanlar arası koordinasyon büyük önem taşımaktadır. Konu ile ilgili literatür incelendiğinde departmanlar arası koordinasyonu yüksek olan firmaların performanslarının da yüksek olduğu görülmektedir (Lynagh ve Poist, 1984; Jaworski ve Kohli, 1993; Bayrak ve Özdil, 2003; Sezen vd., 2002; Voorhees vd., 1988; Murphy ve Poist, 1996; Emerson ve Grimm, 1996; Ellinger vd., 2000; Aytekin, 2018).

2.2.9. Denetim ve Muhasebede Dijitalleşme

21. Yüzyılda yaşanan teknolojik gelişmeler, firmaların amaç ve hedeflerine ulaşmalarında büyük bir öneme sahiptir. Dijitalleşme ve büyük veri oluşumundaki gelişmeler, gerçekleşen veri hareketlerinin doğruluğunu ve kontrolünü güçleştirmektedir. “Yapay zekâ”, bu doğruluğu ve kontrolü güçlendirmek için son yıllarda gelişmekte ve yaygınlaşmaktadır.

Son yıllarda bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişme toplumun her alanında etkisini göstermektedir. Bu gelişme sistemin birer parçası olan firmaların yapısını değiştirerek yeni iş modelleri, yeni iş alanları ortaya çıkarmaktadır. Bu doğrultuda firmalardan teknolojik değişime ayak uydurabilen personeller yetiştirmeleri beklenmektedir.

Bilgi teknolojilerindeki gelişme muhasebe ve denetim uygulamaları açısından, yapılan işlemleri kayıtların ve defterlerin bilgisayarla işlenmesinin çok ötesine taşımaktadır. İletişim ve üretim teknolojilerindeki gelişmelerin muhasebe ve denetim üzerinde, geleneksel işlevlerinin ötesinde teknolojik kaynaklarla entegre bir karar destek sistemi haline getirmede etkisi olmaktadır (Ömürbek ve Bekçi, 2006). Özellikle kurumsal kaynak planlama sistemlerinin ve internetin yaygınlaşması ile birlikte web tabanlı muhasebe uygulamalarının ortaya çıkışı muhasebe alanında faaliyet gösterenlerin bu konuda teknik yeterliliğe sahip olmaları ve bu yeterliliği etkin ve verimli kullanmaları gerekliliğini doğurmaktadır. Bu gelişimin denetim uygulamalarında da etkin kullanılması zorunluluk haline gelmektedir (Ahadiat, 2008).

1990'larda bilgisayar ve ağ teknolojilerinde meydana gelen hızlı gelişim bu teknolojilerin her sahada olduğu gibi sanayi sektöründe de yaygın kullanımını birlikte getirmektedir. Bilgisayarların daha da kullanıcı dostu (user friendly) ara yüzlere sahip olmaya başlamaları ve internetin kişisel kullanıcılar arasında yaygınlaşması yöneticilerin firma içerisinde aktif kullanmalarını gerektirmektedir.

Muhasebe ve denetim uygulamaları sürekli etkileşim halindedir. Muhasebe uygulamaları, hesap planı ve raporlama sistemi olarak iki yapıdan oluşmaktadır. Raporlama sisteminin ve hesap planının; muhasebe uygulamalarında belirtilen ilkelere, standartlara ve kavramlara uygun olarak üretilmesi büyük önem taşımaktadır. Denetim uygulamaları ise denetim standartlarına uygun olacak şekilde kontrol süreci ile başlamakta ve raporlama ile sonuçlanmaktadır. Bununla birlikte muhasebe ve denetim uygulamaları, küreselleşme, devletin yapısı, devlet kurumlarının örgütlenmesi, teknolojik gelişmeler, toplumun sosyal ve ekonomik yapısı, kültürel faktörler, eğitim düzeyi, ulusal ve uluslararası standartlar gibi çok sayıdaki faktörden etkilenmektedir.

Teknolojik gelişmeler, firmaların faaliyetlerini etkileyen en önemli unsurlardan birisidir. Firmalarda yaşanan bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, teknolojik gelişmeler ve üretim teknolojilerindeki gelişmeler olarak gruplandırılabilir. Bu gelişmeler muhasebe ve denetim uygulamalarında da önemli değişimler getirmektedir. Firmalarda kullanılan bilgi teknolojilerinin kapsamına; Internet, Intranet ve Ekstranet kullanımı, fonksiyonel bilişim sistemleri, ofis otomasyon sistemleri, uzman sistemler, yönetim bilişim sistemleri, elektronik veri değişim sistemleri, karar destek sistemleri girmektedir. Bilgi teknolojileri firmaları elektronik ticaret, kurumsal kaynak planlaması (ERP) ve bilgi yönetimi gibi önemli alanlardan etkilenmektedir (Uzay, 2004).

Muhasebe uygulamalarında bilgisayarların kullanılması muhasebenin belgeleme, kayıt etme, sınıflandırma ve raporlama süreçlerini değiştirmektedir. Önceleri sadece geçmiş olayları kaydeden bir "defter tutma sistemi" olan muhasebe, bilgi teknolojileri yardımı ile planlama, değerlendirme ve analiz aracı haline gelmiştir. Bu gelişmelerle yöneticilerin görev ve sorumlulukları değişmektedir. Firma yönetimi, bilgiyi üreten ve yöneten kişi olarak denetim biriminden veya tüm departman sorumlularından, teknolojiye dayalı bilgi ve kontrol sistemlerinin planlanması ve işletilmesinde aktif bir rol oynamasını beklemektedir.

Bilgisayar, veri tabanı, internet, kablosuz iletişim vb. teknolojiler firmaların iş süreçlerini neredeyse tamamen farklı bir boyuta taşımaktadır. Bilgisayar yazılımlarındaki gelişmeler de firmalardaki operasyon ve üretim süreçlerinin daha verimli hale gelmesini sağlamaktadır. Böylece muhasebe ve denetim alanlarında da gerçekleştirilen işlemler otomatize olmakta ve bilgi sistemleri ortaya çıkmaktadır. Bilgi sistemleri yazılımlarının sağladığı en büyük fayda kontrol işlemlerin kaydedilmesi ve tekrar gözden geçirilmesinde sağladığı hız ve düşük hata oranıdır. Günümüzde muhasebe yazılımları iç denetim konusunda verimliliği artırmaktadır. Mevcut finansal durumu görselleştirmede kolaylık sağlamak ve daha iyi raporlama imkânı vermektedir. Ayrıca firmanın içinde bulunduğu finansal sistemle devamlı iletişim halinde olarak vergi mevzuatı veya banka işlemleri gibi konularda da iş süreçlerini hızlandırmaktadırlar (Ghasemi ve diğerleri, 2011).

Bilgi teknolojilerindeki gelişme ile bütün muhasebe kayıtlarının bilgisayarlar aracılığı ile tutulmaya başlanması Muhasebe Bilgi Sistemini ortaya çıkarmıştır. Muhasebe Bilgi Sistemi de muhasebe faaliyetlerinin bilgi teknolojisi kaynaklarından yararlanılarak bilgisayar tabanlı olarak yürütülmesidir (Belfo ve Trigo, 2013).

Muhasebe bilgi sistemleri ile ilgili çok çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Genel olarak muhasebe bilgi sistemi firmanın, finansal işlemlerine ait kayıtları (verileri) bir arada tutan, gerektiğinde bu kayıtları işleyerek faydalı bilgiye dönüştüren ve raporlayan sistemdir.

Uygun muhasebe bilgi sistemlerinin kurulması, bu sistemlerde işlenecek olan verinin denetlenmesi ve güvenliğinin sağlanması, finansal raporlama sistemlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması gibi firma için hayati konular artık yöneticilerin sorumluluk alanına girmektedir. Muhasebeye ait rutin işler bilgi teknolojileri sayesinde çok daha kısa sürede yapılmaktadır. Bu da verilerin analiz edilmesi, yorumlanması ve karar mekanizmalarına raporlanması konularını yöneticilerin sorumluluk alanı içerisine dâhil etmiştir (Ömürbek ve Bekçi, 2006).

E-Muhasebe olarak adlandırılan bu yeni yaklaşım, firmaların içindeki ve dışındaki ekonomik olayları belgelemesi, kaydetmesi, arşivlemesi, özetlemesi ve özetlenen bu bilgileri ilgili taraflara sunması faaliyetlerinin tamamını dijital ortamda yapması olarak tanımlanabilir. Tanım, e-vergi sistemi, e-bankacılık, e-muhasebe ve e-denetim olmak üzere dört kategoriyi içerebilir. Elektronik vergi sistemi sürecinde, vergi oranları, vergi dokümanları ve vergi ile ilgili yükümlülükler ve diğer ilgili bilgilerin hazırlanması gibi olaylar elektronik ortamda meydana gelebilir. Banka

işlemleri dâhil e-bankacılığın politikası, elektronik ortamda internet yoluyla oluşan ekonomik bir yapıyı izlemektedir (Vakilifard ve Khorramin, 2015).

E-muhasebe veya çevrimiçi muhasebe, İnternet teknolojilerinin firmalarda muhasebe fonksiyonuna uygulanmasıdır. E-muhasebe, geleneksel olarak kâğıda dayalı yasal muhasebe ve izlenebilir muhasebe süreçlerinin "elektronik olarak etkinleştirilmesi"dir. E-muhasebe, muhtelif bilgisayar tabanlı internet tabanlı muhasebe araçları, çeşitli internet kaynakları, uluslararası web tabanlı materyaller, internet temelli enstitü ve şirket veri tabanları, web bağlantıları, internet tabanlı muhasebe kayıtları, muhasebe araştırması ve muhasebe ve eğitimi içermektedir (Alameen, 2015). E-Muhasebe muhasebe kayıtlarında kullanılan muhasebe defterleri ve belgeler olarak tanımlanabilir; elektronik ortamda hazırlanması, elektronik ortamda ilgili kurumlara gönderilmesi, elektronik ortamda gözetim. Muhasebe alanında kullanılan defter ve belgelerin elektronik ortama aktarılabilmesi için defter, belge ve mali tabloların envanterinin çıkarılması gerekmektedir (Güney, 2014).

E-Denetim uygulamasında firmalarda karmaşıklaşan faaliyetlerin kontrollerini tamamen dijitalleşen mekanizmalarla yapılması şeklinde olmaktadır. Yani “yapay zekâ” da denilebilir.

Bununla birlikte e-muhasebe ve e-denetim sisteminin karşılaştığı birtakım sorunlar da bulunmaktadır. Bu sorunlar (Relhan, 2013; Vakilifard ve Khorramin, 2015):

- Veri güvenliği
- Hız
- Çevrimiçi çalışma yazılımlarının kısıtları, şeklinde sıralanabilir.

Bu bağlamda firma yöneticilerin, firma ile ilgili bilgileri değerlendirebilmek, gerekli araçları kullanarak analiz edebilmek ve yorumlayabilmek, ilgili kişiler için uygun bilgiyi ortaya çıkarabilmek için gerekli teknolojik altyapı konusunda da yeterli donanıma sahip olmaları gerekmektedir. Geleceğin yöneticileri dijital platformdaki gelişmeleri takip ederek yeterliliklerini artırmayı sürdürmelidirler.

2.2.10. Literatür

Faaliyet denetimi ile ilgili Türkiye’de yapılan tez çalışmaları incelendiğinde çalışmaların yüksek lisans düzeyinde kaldığı görülmektedir. Bu açıdan araştırma,

doktora düzeyinde yapılmış çalışmaların başında gelmesi nedeniyle önem kazanmaktadır.

Balkaran (2014), faaliyet denetimini, firmanın riskleri, yönetişimi ve kontrolleri de dâhil olmak üzere tüm faaliyetlerini sistematik olarak ele alan güçlü bir denetim yaklaşımı olarak tanımladığı çalışmasında riskin, yönetişimin ve kontrollerin önemine dikkat çekmektedir. Flesher (1989), faaliyet denetiminin avantajı, verimsizlik ve sorunları için organize bir araştırma olduğunu, çalışma sermayesi yönetiminin operasyonel denetimlerin diğer fonksiyonel alanlarıyla birlikte yararlanamamasının bir nedeni olmadığını ve çalışma sermayesinin yönetim fonksiyonunun verimli ve etkili bir şekilde çalışıp çalışmadığını belirleyebildiğini vurgulamaktadır. Flesher ve Zarzeski (2002), faaliyet denetiminin geçmişine ve farklı ülkeler tarafından geliştirilen faaliyet denetimi kavramına ve ilkelerine değinmiştir. Flesher (1992), faaliyet denetimi derslerinde GAO denetim raporuna vurgu yapılması gerektiğini ve ders olarak önemini belirtmiştir. Derakhshanmehr (2012), İran'daki yürütme hedeflerini, faaliyet denetiminin alanını, faaliyet denetiminin bileşenlerini ve faaliyet denetiminin önündeki engelleri belirtmektedir. Wood vd., (2005), çalışmalarında, Kuzey Amerika'daki otel temizliği faaliyetlerinde kullanılmakta olan faaliyet denetimi kalıpları belirlemek ve belgelemek; bu temizlik denetimlerinin en önemli unsurlarını analiz etmek ve özetlemek ve (3) çalışanlar ve yönetim tarafından kendi kendine yönetilebilecek genel bir otel temizlik denetimi geliştirmeyi amaçlamaktadır. İçerik analizi, panel analizi ve enstrüman saha testi gibi nitel yöntemler kullanılmıştır. Driessen ve Molenkamp (1993), çalışmada faaliyet denetiminin kapsamı hakkında görüşlerini sunmaktadır. Anugrah vd. (2017), çalışmanın amacı, mağaza depo yönetimi üzerindeki faaliyet denetimi ve iç kontrolün etkisini belirlemektir. Betimsel ve çoklu doğrusal regresyon analiz yöntemi kullanılmıştır. Sonucunda faaliyet denetimi ve iç kontrol, depo yönetimini önemli ölçüde ve eş zamanlı olarak etkilediği tespit edilmiştir. Bloomquist vd. (2014) çalışma, faaliyet denetimlerinden elde edilen veriler kullanılarak kurumlar vergisi eksik raporlamasını tahmin etmek için yeni bir yaklaşım sunmaktadır.

Doğan ve Taç (2008), Veri Zarflama Analizi (VZA) yöntemini kullanarak Kapadokya Bölgesinde faaliyet gösteren konaklama firmalarında göreceli etkinlik ölçümünü gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. 18 firmanın ele alındığı çalışma sonucunda 4 firmanın etkin olduğu tespit edilmiştir. Selimoğlu (1999), firmadaki faaliyetlerin hem verimliliğinin hem de etkinliğinin derecesi ölçülmesi ve

değerlendirilmesi gerektiğini vurgulayarak faaliyet denetimine kavramsal olarak değinmiştir. Kiracı (2003), çalışmasında faaliyet denetimi ile iç kontrol arasındaki ilişki ortaya konulmuş ve kavramsal olarak değerlendirilmiştir. Özbirecikli ve Karaömer (2016), çalışmalarında aile şirketlerinin kurumsallaşmasında faaliyet denetiminin rolünü bir şirket üzerinde incelemiştir. Savcı (2019), faaliyet denetiminin unsurlarından verimlilik, etkinlik ve tutumluluk üzerinde sorumluluk muhasebesinin etkisi değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda sorumluluk muhasebesinin etkinlik, verimlilik ve tutumluluğu olumlu etkilediği görülmüştür. Elde edilen bulgular ışığında uygulamacılara ve akademik çevrelere yönelik öneriler geliştirilmiştir. Uyar ve Alış (2014) çalışmalarında, Alanya’da faaliyet gösteren beş yıldızlı konaklama işletmelerinin VZA yöntemiyle faaliyet denetimi uygulandığını ve sonucunda 5 otelin etkin, 7 otelin etkinliğe çok yakın, 25 otelin de etkin olmadığı sonucuna varılmıştır. Uzay (2007), çalışmasında faaliyet denetimine kavramsal olarak değinmiştir.

Tezin 3. Bölümünde, kullanılan yöntem ve materyale ilişkin bilgiler yer almaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MATERYAL VE YÖNTEM

Araştırmanın bu kısmında çalışmanın amacı, önemi, evreni, örnekleme, bu örnekleme nasıl ulaşıldığı ve veri elde etmek için kullanılan yöntem ve ölçüklere ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Bu çalışma, faaliyet denetimi hakkında kavramsal bir anlayışın geliştirilmesine katkıda bulunmanın önemini ve değerini de vurgulamaktadır. Ayrıca, faaliyet denetiminin, niteliğinin, amaçlarının, etkinliğinin, sınırlamalarının, tekniklerinin, uygulamalarının ve prosedürlerinin yanı sıra uygulamalarının nasıl bir ilişkide olduğu, yazılan raporların ve ölçüm standartlarının daha iyi anlaşılmasının geliştirilmesinde katkıda bulunacaktır.

Faaliyet denetimi, yönetime, firma sorunlarına, zayıflıklarına ve fırsatlarına ilişkin önsezi kazandırırken, firma faaliyetlerinin etkin izlenmesi için kritik olan yönetime bir kontrol hizmeti sunmaktadır. Bu çalışmanın sonuçları, faaliyet denetiminin niteliği ve uygulaması hakkında daha fazla bilgi sağlayacak ve yönetim alanında ek çalışmaların temelini oluşturacağı düşünülmektedir.

3.1. ARAŞTIRMANIN SORUN ALANI, AMACI VE ARAŞTIRMA SORUSU

Firmalar, amaçları gerçekleştirmek ve belli hedeflere ulaşmak için mücadele etmektedirler. Yoğun rekabet koşullarından dolayı firmalar, mevcut koşullara uyum sağlamak zorundadırlar. Uyum sağlama sürecinde piyasa, rakipler, çevresel nitelikler gibi faktörlerin sürekli takip edilmesi ve yönetim stratejilerinin yenilenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla firmalar, rakiplerini de hesaba katarak, her alanda rekabet üstünlüğü elde edebilmek amacıyla faaliyet denetimi gerçekleştirmelidirler. Buradan hareketle üretim sektöründe firmaların, faaliyet denetimi etkinliği ile firma faaliyetlerinin uygulanmasında önemli rolü olduğu düşünülen departmanlar arası koordinasyonun, firma performansı üzerinde etkisini araştıran çalışmalara rastlanmaması çalışmanın temel sorununu oluşturmaktadır. Literatürde faaliyet

denetimi konusunda geliştirilmiş bir kavramsal temelinin olmaması araştırmanın ikinci sorunu olmaktadır.

Araştırma, faaliyet denetimi etkinliğinin ve departmanlar arası koordinasyonun, firma performansı üzerinde etkisini tespit etmeyi ve literatüre faaliyet denetimi ile ilgili kavramsal bir temel geliştirilmesine katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Çalışmanın araştırma soruları ise şu şekildedir:

- a) Faaliyet denetimi etkinliğinin firma performansı üzerinde etkisi bulunmakta mıdır?
- b) Departmanlar arası koordinasyonun firma performansı üzerinde etkisi bulunmakta mıdır?
- c) Firmalardaki faaliyetlerin uygulanma düzeyi yani firmaların departmanlardaki faaliyetlerin ne kadarının uygulandığının firma performansına etki etmekte midir?
- d) Firma performansı üzerinde, firmanın demografik özellikleri arasında farklılık var mıdır?

3.2. EVREN VE ÖRNEKLEM

Çalışmada, faaliyet denetiminin etkinliğinin işletme performansı üzerinde etkisinin olup olmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca, firmada yönetimin fonksiyonlarını oluşturan departmanların aralarındaki koordinasyonun firma performansı üzerindeki etkisi de tespit edilmeye çalışılmıştır. Ticaret Bakanlığı verilerine göre Türkiye, 2017 yılı sonunda dünya genelinde yaklaşık 7 milyar dolarlık halı ihracatının %26'lık kısmı ile en büyük paya sahip olmaktadır. 2018 yılı itibarıyla Güneydoğu Anadolu İhracatçı Birliği (GAİB) verilerine göre birliğin Türkiye genelinde halı ihracatı içerisindeki payı yaklaşık %66,5 olmuştur. Bölgeden yapılan ihracat içerisindeki payı ise %17,8 olmuş ve bunun neredeyse tamamını Gaziantep ili karşılamaktadır. Bu doğrultuda çalışma amacına uygun örneklem çerçevesi olarak yer, zaman ve maliyet dikkate alınarak, Gaziantep ilinde sanayi sektöründe hem imalat hem de ihracat hacmi olarak büyük paya sahip olan, Gaziantep Sanayi Odasına kayıtlı halı imalatı yapan firmalar olarak belirlenmiştir. Gaziantep Sanayi Odasında kayıtlı "Kasım 2019" tarihi itibarıyla 244 firma bulunmaktadır. Bu firmalardan iletişim adresi olmayanlar (20 firma) ile halı imalatı yapmayanlar ve çeşitli nedenlerle imalatı

sonlandıran (34 firma) firmalar örneklem çerçevesi dışında bırakılmış, toplamda 190 firmaya ulaşılmıştır.

Araştırmanın örneklem çerçevesi ortaya çıkarıldıktan sonra tüm firmalardan randevu alınarak yüz yüze anket formu doldurulmaya çalışılmıştır. Randevu alınarak gidilen 117 firma ankete katılmış, diğer firmalar ise ya randevu vermemiş ya da ankete katılmayacaklarını iletmişlerdir.

Anketlere gelen yanıtlar ile firma performansının analiz edilebilmesi için anketin yapıldığı örnekleme yer alan potansiyel katılımcıların -ayrıştırıcı olarak kullanılmak üzere- personel sayısı, yıllık toplam satış hacmi, yıllık aktif toplamı, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması, faaliyet denetimi yaptırması gibi bilgiler araştırmacı tarafından, tamamı kamuya açık verilerden derlenmiştir. Bu bilgiler sadece bu çalışmanın analiz kısmında kullanılmış olup çalışmanın herhangi bir kısmında katılımcıların yanıtlarının veya firma isimlerinin ifşa edilmesine olanak sağlayacak bir bilgi sunulmadığı gibi ilerleyen dönemlerde de farklı çalışmalarda kullanılmayacaktır.

3.3. ÖLÇEKLER

Araştırmada bağımsız değişken olarak ele alınan “faaliyet denetimi etkinliği” ölçümü için Veneranda ve Ferdinand (2014)’ın 6 maddeden oluşan ölçeğinden faydalanılmıştır. Faaliyet denetimi etkinliğinin, firma performansı üzerinde etkisi olduğu çıkarımından hareketle araştırmada bağımsız değişken olarak ele alınmaktadır. 5’li Likert tipine göre hazırlanan ölçeğin cevap seçenekleri 1: kesinlikle katılmıyorum, 2: katılmıyorum, 3: ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4: katılıyorum ve 5: kesinlikle katılıyorum şeklindedir. Faaliyet denetimi etkinliğini ölçmek amacıyla katılımcılardan her bir maddeyi değerlendirmeleri ve belirtilen seçeneklerden birini seçmeleri istenmiştir.

Bir diğer bağımsız değişken olan “departmanlar arası koordinasyon” ölçümü için Ellinger vd. (2000)’in geliştirdiği ölçekten yararlanarak, 10 maddeden oluşan ölçek oluşturulmuştur. Departmanlar arası koordinasyonun, firma performansı üzerinde etkisi olduğu düşünülerek araştırmada bağımsız değişken olarak ele alınmaktadır. 5’li Likert tipine göre hazırlanan ölçeğin cevap seçenekleri 1: kesinlikle katılmıyorum, 2: katılmıyorum, 3: ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4: katılıyorum ve 5: kesinlikle katılıyorum şeklindedir. Departmanlar arası koordinasyonu ölçmek amacıyla katılımcılardan her bir maddeyi değerlendirmeleri ve belirtilen seçeneklerden birini seçmeleri istenmiştir.

Araştırmada bağımlı değişken olarak ele alınan “firma performansı” ölçümü için Ellinger vd. (2000), Veneranda ve Ferdinand (2014), Fawcett ve Clinton (1996) ve Kaynak (2003)’in çalışmalarında kullandığı ölçeklerden faydalanarak, 12 maddeli bir ölçek oluşturulmuştur. 5’li Likert tipine göre hazırlanan ölçeğin cevap seçenekleri 1: kesinlikle katılmıyorum, 2: katılmıyorum, 3: ne katılıyorum ne katılmıyorum, 4: katılıyorum ve 5: kesinlikle katılıyorum şeklindedir. Firma performansını ölçmek amacıyla katılımcılardan her bir maddeyi değerlendirmeleri ve belirtilen seçeneklerden birini seçmeleri istenmiştir.

Ayrıca, düzenleyici değişken olarak “firmalarda departmanlar tarafından uygulanan faaliyetler”in ölçümü için Denis (1972) ve Flesher (1975)’in çalışmalarında kullandığı ölçeklerden faydalanarak, firmalarda anketin zaman faktörü dikkate alınarak doğru bir şekilde yapılabilmesi için faaliyetler içerisinde eleme yapılarak 165 sorudan oluşan bir ölçek oluşturulmuştur. Firmalarda uygulanan faaliyetlerin uygulanma düzeyi, bahsi geçen bağımsız ve bağımlı değişkenler arasındaki ilişkiler üzerindeki öngörülen etkilerinin incelenebilmesi için araştırma düzenleyici değişken olarak ele alınmaktadır. İki kategori şeklinde oluşturulan ölçeğin cevap seçenekleri 1: evet ve 2: hayır şeklindedir.

Departmanlar tarafından uygulanan faaliyetler, firmalar tarafından verilen cevaplar neticesinde uygulanma yüzdeleri ve yoğunluk dikkate alınarak kategorilere ayrılmıştır.

Ölçek, alan konusunda bilgili ve yabancı dil konusunda yeterliliğe sahip farklı iki yazar tarafından önce Türkçe’ye sonrasında orijinal diline çevrilerek karşılaştırılmıştır. Aradaki farkların giderilmesi hususunda farklı bir uzman görüşünden faydalanılmıştır.

Firmaların özelliklerinin (faaliyet denetimi yaptırması, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması, departmanlara ayrılması ve faaliyetlerin uygulanma düzeyi), bahsi geçen bağımsız ve bağımlı değişkenler arasındaki ilişkiler üzerindeki öngörülen etkilerinin incelenebilmesi için araştırmaya hem düzenleyici değişken açısından hem de kategoriler arasında farklılık olup olmadığı ele alınmaktadır.

Firmaların demografik özelliklerinden personel sayısı, yıllık toplam satış hacmi ve yıllık aktif toplamı kategorileri, KOSGEB ve KGK sitelerinde “Küçük ve Orta Boy İşletme (KOBİ)” ile “Büyük ve Orta Boy İşletme (BOBİ)” olma şartlarına göre oluşturulmuştur. Verilen cevaplara göre kategoriler arasında farklılık olup olmadığı ele alınmaktadır.

Küçük ve orta büyüklükte işletme (KOBİ), “ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri yüzyirmibeş milyon Türk Lirasını aşmayan ve yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler” olarak tanımlanmaktadır.

KOBİ’ler şu şekilde sınıflandırılmıştır (<https://www.kosgeb.gov.tr/>).

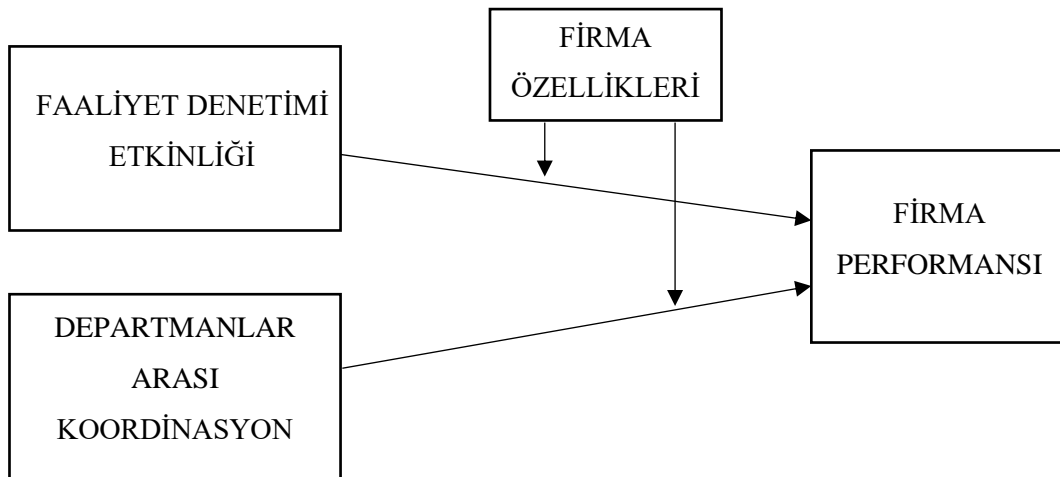
- *Mikro işletme:* “On kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri üç milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.”
- *Küçük işletme:* “Elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri yirmibeş milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.”
- *Orta büyüklükteki işletme:* “İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri yüzyirmibeş milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler.”

Büyük işletme, “BOBİ FRS’nin uygulanması açısından, belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir” şeklinde ifade edilmektedir (<https://www.resmigazete.gov.tr/>)

- Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası.
- Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

3.4. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLER

Bu çalışma firma performansının, faaliyet denetiminin etkinliği ve departmanlar arası koordinasyondan ne şekilde etkilendiğini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Ayrıca firma özellikleri kabul edilen, faaliyet denetimi yaptırması, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması, firmanın departmanlara ayrılması ve faaliyetleri uygulama düzeyinin bu ilişkiye olan etkisi de düzenleyici değişken olarak incelenmektedir. Kavramsal inceleme sonucunda araştırmaya ilişkin model şekil 3.1’deki gibi oluşturulmuştur.



Şekil 3.1. Araştırma Modeli

Şekil 3.1’de yer alan araştırma modeline dayanılarak öne sürülen hipotezler oluşturulmuştur. Bu hipotezlerden H_3 ve H_4 firma özelliklerinin ve firmanın demografik özelliklerinin bütününe temsil açısından oluşturulmuştur. Yani analize tabi tutulan alt başlıkların toplamını ifade etmektedir.

Firma içerisinde oluşturulan bir birim tarafından ya da dışarıdan destek alınarak firma kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek amacıyla yapılan denetim, firma performansını olumlu yönde etkileyebilir. Buna dayalı olarak H_1 hipotezi aşağıdaki gibi oluşturulmuştur. Ayrıca firmaların, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması, faaliyet denetimi yaptırması, departmanlara ayrılması ve faaliyetlerin uygulanma düzeyine göre değişkenlik gösterip göstermediğinin incelemesi için bu özelliklerin düzenleyici değişken olarak ele alındığı hipotezler alt hipotezleriyle verilmiştir. Bunlar:

H_1 : Faaliyet denetimi etkinliğinin, firma performansı üzerinde pozitif etkisi vardır.

H_{1a} : Firmanın faaliyet denetimi yaptırması, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.

H_{1b} : Firmanın iç denetim yaptırması, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.

H_{1c} Firmanın dış denetim yaptırması, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.

H_{1d} : Firmanın departmanlara ayrılması, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.

H_{1e} : Faaliyetlerin uygulanma düzeyi, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.

Firmanın, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla farklı fonksiyonlarını oluşturan departmanlar arasındaki koordinasyonun yüksek düzeyde olması, firma performansını olumlu yönde etkileyebilir. Bu koordinasyonun sağlıklı olacağı varsayımından hareketle H_2 hipotezi aşağıdaki gibi oluşturulmuştur. Ayrıca firmaların, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması, faaliyet denetimi yaptırması departmanlara ayrılması ve faaliyetlerin uygulanma düzeyine göre değişkenlik gösterip göstermediğinin incelemesi için bu özelliklerin düzenleyici değişken olarak ele alındığı hipotezler alt maddeleriyle aşağıda yer almaktadır.

H_2 : Departmanlar arası koordinasyon, firma performansı üzerinde pozitif etkisi vardır.

H_{2a} : Firmanın faaliyet denetimi yaptırması, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.

H_{2b} : Firmanın iç denetim yaptırması, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.

H_{2c} : Firmanın dış denetim yaptırması, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.

H_{2d} : Firmanın departmanlara ayrılması, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.

H_{2e} : Faaliyetlerin uygulanma düzeyi, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.

Firma özellikleri olarak ele alınan, faaliyet denetim yaptırması, dış denetim yaptırması, iç denetimi yaptırması ve departmanlara ayrılması firma performansını etkilediği düşünülen H_3 hipotezi ile firmanın sahip olduğu demografik özelliklerin (personel sayısı, yıllık toplam satış hacmi, yıllık aktif toplamı) ve firma özellikleri olarak ele alınan faaliyetleri uygulama düzeyinin firma performansını etkilediği düşünülen H_4 hipotezleri alt maddeleriyle aşağıda yer almaktadır.

H_3 : Firmanın, faaliyet denetimi yaptırması, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması ve departmanlara ayrılması ile firma performansı arasında ilişki vardır.

H_{3a}: Firmanın faaliyet denetim yaptırması ile firma performansı arasında ilişki vardır.

H_{3b}: Firmanın iç denetim yaptırması ile firma performansı arasında ilişki vardır.

H_{3c}: Firmanın dış denetim yaptırması ile firma performansı arasında ilişki vardır.

H_{3d}: Firmanın departmanlara ayrılması ile firma performansı arasında ilişki vardır.

H₄: Firmanın, demografik özellikleri (personel sayısı, yıllık toplam satış hacmi, yıllık aktif toplamı) ve firma özelliği olarak ele alınan faaliyetleri uygulama düzeyi ile firma performansı arasında ilişki vardır.

H_{4a}: Firmanın personel sayısı ile firma performansı arasında ilişki vardır.

H_{4b}: Firmanın yıllık toplam satış hacminin ile firma performansı arasında ilişki vardır.

H_{4c}: Firmanın yıllık aktif toplamının ile firma performansı arasında ilişki vardır.

H_{4d}: Firmanın faaliyetleri uygulama düzeyi ile firma performansı arasında ilişki vardır.

3.5. METODOLOJİ

Araştırmanın kapsamı, yer, zaman ve maliyet dikkate alınarak Gaziantep ili olarak sınırlandırılmıştır. Çalışmanın bir diğer sınırı ise imalat ve ihracat hacmi olarak büyük paya sahip olan halı imalat sektörünün araştırma kapsamına alınmış olmasıdır. Örneklem çerçevesini, Gaziantep Sanayi Odasına kayıtlı halı imalatı yapan firmalar oluşturmaktadır. Ancak, Gaziantep Sanayi Odasına kayıtlı olan firmalardan iletişim adresi olmayanlar ile halı imalatı yapmayan ve çeşitli nedenlerle halı imalatını bırakan firmalar örneklem çerçevesi dışında tutulmuştur. Veri toplama sürecinin ikinci adımında oluşturulan bu örneklem çerçevesindeki firmalardan randevu talep edilerek firmada yüz yüze anket formu doldurulmakta ve bu anketlere sağlanan geri dönüşlerin derlenmesi oluşturmaktadır.

Ölçeklerin yapı geçerliliği ve güvenilirliği incelendikten sonra bağımsız değişken olarak ele alınan faaliyet denetimi ve departmanlar arası koordinasyon ile

firma performansı arasında öngörülen ilişkiye dair regresyon analizi yapılmıştır. Daha sonra, iki kategori arasında farklılık olup olmadığını tespit etmek için T testi, ikiden fazla kategorilerde aralarında farklılık olup olmadığını tespit etmek için Anova testi yapılmıştır. Devamında ise firmanın iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması, faaliyet denetimi yaptırması, departmanlara ayrılması ve faaliyetlerin uygulanma düzeyinin bu ilişkilerde düzenleyici bir etkisinin olduğu hipotezinin değerlendirilebilmesi için düzenleyici etki analizleri yapılmıştır.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BULGULAR VE TARTIŞMA

4.1. BULGULAR

Bu bölümde, uygulanan ankete gelen yanıtlar doğrultusunda oluşan demografik bulgular, ölçeklerin yapısal geçerliliğine dair yapılan analizler, T testi, Anova testleri ve kurulan hipotezlere ilişkin gerçekleştirilen regresyon analizi ile düzenleyici etki analizleri yer almaktadır.

4.1.1. Firma Özellikleri ve Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan firmalara ilişkin demografik bulgular Tablo 4.1’de yer almaktadır. SPSS programı aracılığıyla ortaya konulan bu kategoriler aynı zamanda düzenleyici etki analizinde kullanılmaktadır.

Tablo 4.1. Firma Özellikleri ve Demografik Bulgular

<i>Değişken</i>	<i>Grup</i>	<i>Sayı</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Faaliyet denetimi yaptırıyor musunuz?</i>	Evet	83	72,8
	Hayır	31	27,2
<i>İç denetim yaptırıyor musunuz?</i>	Evet	70	61,4
	Hayır	44	38,6
<i>Dış denetim yaptırıyor musunuz?</i>	Evet	72	63,1
	Hayır	42	36,9
<i>Görev ve iş akışlarında departmanlara ayrılmış mı?</i>	Evet	106	92,9
	Hayır	8	7,1
<i>Personel sayısı</i>	0 - 9	3	2,6
	10 - 49	21	18,4
	50 - 249	44	38,6
	250 ve üzeri	46	40,4

<i>Yıllık satış hacmi (Hasılatı)</i> <i>(Milyon TL)</i>	0 - 3	4	3,5
	3 - 25	26	22,8
	25 - 125	42	36,9
	125 - 150	12	10,5
	150 ve üzeri	30	26,3
<i>Yıllık aktif toplamı (Mali bilançosu)</i> <i>(Milyon TL)</i>	0 - 3	4	3,5
	3 - 25	27	23,7
	25 - 75	33	28,9
	75 - 125	10	8,8
	125 ve üzeri	40	35,1
<i>Faaliyetleri uygulama düzeyi (Yüzde olarak)</i>	70 altı	26	22,8
	70 - 89	48	42,1
	90 - 100	40	35,1

Araştırmaya katılan 114 firmanın “*Faaliyet denetimi yaptırıyor musunuz?*” sorusuna 83’ü (%72,8) yaptırdıklarını ve 31’i (%27,2) yaptırmadıklarını ifade etmişlerdir. Firmaların büyük çoğunluğunun faaliyet denetimi yaptırması, faaliyetlerinde etkinliği ve verimliliği ön plana çıkararak karlılıklarını artırmaları ve sürekliliği sağladıkları düşünülmektedir. “*İç denetim yaptırıyor musunuz?*” sorusuna 70’i (%61,4) yaptırdıklarını ve 44’ü (38,6) yaptırmadıklarını belirtmişlerdir. “*Dış denetim yaptırıyor musunuz?*” sorusuna 72’si (%63,1) yaptırdıklarını ve 42’si (36,9) yaptırmadıklarını belirtmişlerdir. “*Görev ve iş akışlarında departmanlara ayrılmış mı?*” sorusuna ise 106’sı (%92,9) departmanlara ayrıldıklarını ve 8’i (%7,1) departmanlara ayırmadıklarını ifade etmişlerdir. Görev ve iş akışlarında departmanlara ayrılması (%92,9), yetki ve sorumlulukların devrini, iş bölümümü ile hesap verilebilirlik açısından “kurumsallaşmaya” yönelik adımların atıldığını göstermektedir.

Personel sayısına dağılımı 3’ü (%2,6) 1-9 arası, 21’i (%18,4) 9-49 arası, 44’ü (%38,4) 50-249 arası, 46’sı (%40,4) 250 ve üzerindedir. Çalışmada daha önceden belirtilen KOBİ ve BOBİ kriterlerine göre %38,4’lük kısmı orta büyüklükteki firma, %40,4’ü ise büyük ölçekli firma, geri kalan kısım ise mikro ya da küçük firma olarak adlandırılmaktadır.

Firmaların yıllık satış hacmine göre dağılımı 4'ü (%3,5) 0-3 arası, 26'sı (%22,8) 3-25 arası, 42'si (%36,9) 25-125 arası, 12'si (%10,5) 125-150 arası, 30'u (%26,3) 150 ve üzerindedir. Çalışmada daha önceden belirtilen KOBİ ve BOBİ kriterlerine göre %47,4'lük kısmı orta büyüklükteki firma, %26,3'ü ise büyük ölçekli firma, geri kalan kısım ise mikro ya da küçük firma olarak adlandırılmaktadır.

Firmaların yıllık aktif toplamına göre dağılımı 4'ü (%3,5) 0-3 arası, 27'si (%23,7) 3-25 arası, 33'ü (%28,9) 25-75 arası, 10'u (%8,8) 75-125 arası, 40'ı (%35,1) 125 ve üzerindedir. Çalışmada daha önceden belirtilen KOBİ ve BOBİ kriterlerine göre %37,7'lik kısmı orta büyüklükteki firma, %35,1'i ise büyük ölçekli firma, geri kalan kısım ise mikro ya da küçük firma olarak adlandırılmaktadır.

Firmaların faaliyetleri uygulama düzeyine göre dağılımı ise 26'sı (%22,8) 70'in altında, 48'i (%42,1) 70-89 arası, 40'ı (%35,1) 90-100 arasındadır.

Randevu alınarak yapılan anketlere 117 dönüş olmasına rağmen hatalı ya da düzgün doldurulmayan 3 anket analizden çıkarılmıştır.

4.1.2. Ölçeklerin Yapı Geçerliliği ve Güvenilirlik Analizleri

Bu kısımda araştırmada kullanılan ölçeğe ilişkin yapılan faktör analizleri ve güvenilirlik analizi yer almaktadır.

4.1.2.1. Keşfedici faktör analizi

Araştırmada yer alan ölçeklere ilişkin faktör yapısını belirlemek ve değişkenlerin bir arada sergilendiği faktörleri tespit etmek amacıyla Keşfedici Faktör Analizi (KFA) uygulanmıştır. Faktör analizi, birden fazla değişkenden oluşan veri setlerinin yapısının ortaya konulmasını ve kavramların daha kolay anlaşılmasını sağlar (Altunışık vd., 2010:262). Faktör analizinin temelinde; aralarında korelasyon bulunan maddelerin bir arada gruplanması yoluyla faktör adı verilen genel başlıkların oluşturulması söz konusudur (Kalaycı, 2014:321). KFA, genellikle ölçek geliştirme veya uyumlaştırma çalışmalarında kullanılır. KFA'da yapının geçerliliğine dair bulgular; araştırılan değişkenlerin hangi faktörler altında bir araya geldiği, değişkenlerin faktörlere yüklenme kat sayıları, faktörlerin açıkladıkları varyanslar gibi ölçütlere göre yorumlanır (Gürbüz ve Şahin, 2016:310).

Veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığına karar verebilmek için öncelikle KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) "Örneklem Uygunluğu Ölçümü Testi" ve Bartlett (Bartlett's Test of Sphericity) "Küresellik Testi" uygulanır. Genellikle KMO

değerinin 0,60 ve üstünde olması durumunda örneklemin faktör analizi için uygun olduğu söylenebilir. KMO değerinin 0,5-0,7 arasında yer aldığı durumlarda normal; 0,7-0,8 arasında yer aldığı durumlarda iyi; 0,8-0,9 arasında yer aldığı durumlarda çok iyi; 0,9 ve üzerinde ise mükemmel bir uygunluğun olduğu söylenebilir (Dağlı, 2015:205).

Bartlett küresellik testi, korelasyon matrisindeki bağıntılarda faktör analizi yapılmasına yetecek düzeyde ilişkilerin bulunup bulunmadığının tespit edilmesi için kullanılır. Bu test sonucunun istatistiki açıdan anlamlı olması ($p < 0,05$) değişkenler arası ilişkilerin oluşturduğu matrisin faktör analizi için uygun olduğunu ve bu veri setine faktör analizi uygulanabileceğini göstermektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016:311).

Ankette kullanılan ölçeklerin yapı geçerliliğini test etmek için öncelikle keşfedici faktör analizi yapılmıştır. Analizde promax döndürme yöntemi kullanılmış ve veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığının tespit edilebilmesi amacıyla KMO ve Bartlett Küresellik Testinden yararlanılmıştır. Uygulanan ankete ilişkin KMO ve Bartlett Değerleri Tablo 4.2’de sunulmuştur.

Tablo 4.2. KMO-Barlett Değerleri

KMO ve Bartlett Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Uygunluğu Ölçümü		0,823
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	2457,51
	Serbestlik Derecesi	378
	Anl.	,000

KMO testi neticesinde örneklem uygunluğu değerinin 0,823 olduğu ve örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, Bartlett küresellik testi ($p < 0,01$) maddeler arasındaki korelasyon ilişkilerinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir.

Bütün soru grubunun KMO ile analize uygunluğu test edildikten sonra her bir soru grubunun (değişken) analize uygunluğunu ölçmek için Measures of Sampling Adequacy (MSA) testi uygulanmıştır. MSA testi neticesinde örneklem uygunluğu değerinin 0,5’den büyük olduğu ve soru grubunun faktör analizi için yeterli olduğu tespit edilmiştir (Kusmana ve Sukwika, 2018:911). Uygulanan ankete ilişkin MSA değerleri Tablo 4.3’te sunulmuştur.

Tablo 4.3. Measures of Sampling Adequacy (MSA) Değerleri - Anti-image Matrices

	Anti-image Correlation
FD1	0,774 ^a
FD2	0,760 ^a
FD3	0,659 ^a
FD4	0,701 ^a
FD5	0,811 ^a
FD6	0,654 ^a
DK1	0,918 ^a
DK2	0,874 ^a
DK4	0,836 ^a
DK5	0,897 ^a
DK6	0,885 ^a
DK7	0,837 ^a
DK8	0,826 ^a
DK9	0,830 ^a
DK10	0,902 ^a
FP1	0,816 ^a
FP2	0,899 ^a
FP3	0,799 ^a
FP4	0,866 ^a
FP6	0,632 ^a
FP7	0,755 ^a
FP8	0,728 ^a
FP9	0,816 ^a
FP10	0,890 ^a

a. Measures of Sampling Adequacy (MSA)

KFA sonucunda faaliyet denetimi etkinliği değişkeninin faktör yükleri 0,627 ve 0,838 arasında gerçekleşmiştir (Tablo 4.4). Departmanlar arası koordinasyon ölçeğinde yer alan maddelerin faktör yükleri 0,488 ve 0,978 arasında, firma performansı değişkeni faktör yükleri ise 0,449 ile 0,905 arasında dağılım göstermiştir. Ölçeklere ilişkin döndürülmüş bileşenler matrisi Tablo 4.4'te verilmiştir.

Tablo 4.4. Faaliyet Denetimi Etkinliği – Departmanlar Arası Koordinasyon –Firma Performansı Döndürülmüş Bileşen Matrisi

	Maddeler	Bileşen		
		Departmanlar Arası Koordinasyon	Firma Performansı	Faaliyet Denetimi Etkinliği
FD1	Faaliyet denetimi, firma hedeflerine ulaşılmasına katkıda bulunur.			0,838
FD2	Faaliyet denetimi, firma kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesine olanak sağlar.			0,823
FD3	Faaliyet denetimi, yöneticilerin ve personellerin motive edilmesine katkıda bulunur.			0,720
FD4	Faaliyet denetimi, yöneticilerin üretim miktarlarıyla ilgili karar vermesine yardımcı olur.			0,728
FD5	Faaliyet denetimi, yöneticilerin karı maksimize etmesinde yardımcı olur.			0,753
FD6	Faaliyet denetimi, satış tahminlerini öngörmeye güçlü girdidir.			0,627
DK1	Departmanlar arasında iş birliği bulunur.	0,649		
DK2	Departmanlar, birbirlerine karşı olan sorumluluklarını yerine getirirler.	0,797		
DK3	Departmanlar, hedeflerini birbirleriyle paylaşırlar.	0,785		
DK4	Departmanlar, düzenli bir şekilde planlarını birbirleriyle paylaşırlar.	0,881		
DK5	Departmanlar, problemleri önceden tespit etmek ve çözmek için ortak planlar yaparlar.	0,895		
DK6	Departmanlar, güncel bilgileri (verileri) birbirleriyle paylaşırlar.	0,728		
DK7	Departmanlar arası fikir alışverişi bulunur.	0,741		
DK8	Departmanlar, takım çalışmasına gereken önemi verirler.	0,978		
DK9	Departmanlar arası iletişim, dijital platformlar (e-mail, telefon, sosyal medya vb.) aracılığıyla çok iyi bir şekilde gerçekleşir.	0,488		
DK10	Departmanlar arasında düzenli bir şekilde toplantılar yapılır.	0,678		
FP1	Rakiplere göre pazar payında sürekli artış sağlayabiliyoruz.		0,758	
FP2	Rakiplere göre karlılığımız sürekli artmaktadır.		0,780	
FP3	Satışlarımızda sürekli artış gözlenmektedir.		0,618	
FP4	Piyasada, müşteri tatminini ve bağlılığını sağlayabiliyoruz.		0,581	
FP5	Ürün ve hizmet kalitemiz, sürekli artış eğilimindedir.		0,449	
FP6	Hammadde, işçilik vb. maliyetlerimizde düşüşler sağlayabiliyoruz.		0,604	
FP7	Yeni ürün geliştirme konusunda rakiplerden daha hızlıyız.		0,905	
FP8	Son 3 yıla göre karlılığımız artmıştır.		0,765	
FP9	Yatırımlarımızın getirisi artmıştır.		0,839	
FP10	Firma, belirlenen hedeflere başarılı bir şekilde ulaşmıştır.		0,737	
FP11	Firma, rekabetçi bir örgüt yapısına sahiptir.		0,502	
FP12	Firma, rekabet avantajı elde etmektedir.		0,723	

4.1.2.2. Doğrulayıcı faktör analizi

KFA sonucunda ortaya çıkan faktör yapılarını doğrulamak amacıyla ikinci aşamada “Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA)” uygulanmıştır. DFA daha öncesinde geliştirilmiş veya kuramsal açıdan tutarlı bir modele ilişkin yapıların uyum geçerliliğini, mevcut veri setinde test etmek için kullanılır (Gürbüz ve Şahin, 2016:310). Araştırılan modelin DFA ile uyum geçerliliğinin analizi noktasında bazı göstergelerden faydalanılır. Bunlar arasında en çok X^2 (Relative Chi Square Index), CFI (Comparative Fit Index), AGFI (Adjustment Goodness of Fit Index), RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation), SRMR (Standardized Root Mean Square Residual), TLI (Tucker-Lewis Index), GFI (Goodness of Fit Index), NFI (Normed Fit Index) veya NNFI (Non-Normed Fit Index) göstergeleri kullanılmaktadır (Olupak ve Çakmak, 2009:150).

Bu göstergelerden hangisi veya hangilerinin kullanılmasının gerektiğine dair fikir birliği bulunmamasıyla birlikte Gürbüz (2016)’e göre örneklemin 250’nin altında olduğu durumlarda X^2 ve buna ait p değerleri, X^2/df , CFI ve SRMR değerlerinin raporlanması yeterlidir. Örneklemin 250’yi aştığı durumlarda ise RMSEA değerinin de raporda yer alması önerilmektedir. Bu araştırma kapsamında kullanılan göstergeler ve açıklamaları aşağıda verilmiştir.

X^2 (Relative Chi Square Index); ki-kare uyum testi değeri, önerilen model ile elde edilen veri setinin uyumluluğunu belirtir. X^2/df değerinin 3 ve altında olması durumunda modelin iyi bir uyum gösterdiği, 3-5 arasında bir değer alması durumunda ise modelin kabul edilebilir düzeyde olduğu ifade edilebilir (Gürbüz ve Şahin, 2016:337).

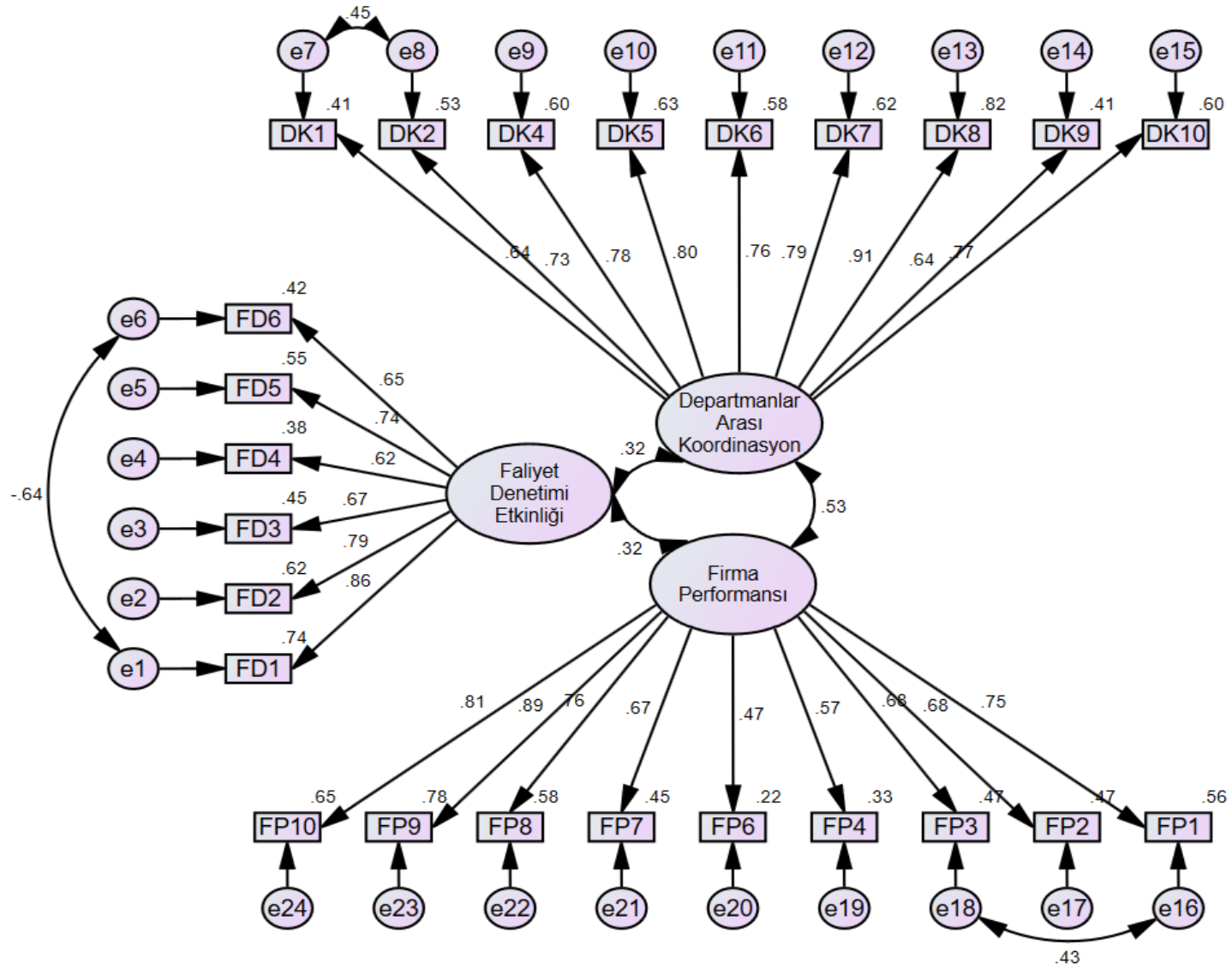
CFI (Comparative Fit Index); karşılaştırmalı uyum indeksi CFI, test edilen model ile temel alınan model arasında kıyas yapılabilmesini sağlar. CFI’nın 0,90 ve üzerinde olması beşeri bilimlerde kabul edilebilir olduğuna işaret etmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2016:338).

SRMR (Standardized Root Mean Square Residual); Örnek kovaryans matrisinin ve hipotez modelinin artık değerleri arasındaki farkın kareköküdür. Likert tipi ölçeklerde SRMR yorumlanması daha kolay olduğundan ve örneklemin 250’den küçük olduğu durumlarda tavsiye edilmektedir (Kline, 2005)

Ölçekte yer alan maddelerin oluşturduğu faktör yapısı KFA ile ortaya çıkarıldıktan sonra ölçeğin yapısal geçerliliğini test etmek amacıyla DFA yapılmıştır.

DFA sürecinde her bir değişkenin ayrı ayrı mı yoksa bir arada mı analize tabi tutulacağına dair farklı görüşler mevcuttur. Bu araştırma kapsamında ikincil düzey faktör analizi; yani birden fazla değişkenin bir araya gelerek daha geniş ve kapsayıcı bir değişkeni oluşturmasından dolayı ölçekte yer alan değişkenlerin yapısal eşitlik modellemesinde birlikte analize tabi tutulması uygun görülmüştür.





Şekil 4.1. Faaliyet Denetimi Etkinliği – Departmanlar Arası Koordinasyon – Firma Performansı DFA

DFA sonucu şekil 4.1’de faktör yükleri faaliyet denetimi etkinliği boyutu için 0,62 ile 0,86 arasında, departmanlar arası koordinasyon boyutu için 0,64 ile 0,91 arasında ve firma performansı boyutu için 0,47 ve 0,89 arasında dağılım göstermiştir. DFA Uyum iyiliği ve kabul edilebilir uyum değerleri için önerilen değerler Tablo 4.5’te verilmiştir.

Tablo 4.5. DFA Uyum İyiliği Değer Aralıkları

Uyum İndeksleri	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum
CMIN/DF	≤ 3	≤ 5
RMSEA	$\leq 0,05$	$\leq 0,08$
CFI	$\geq 0,97$	$\geq 0,90$
SRMR	$\leq 0,05$	$\leq 0,08$

Kaynak: Meydan ve Şeşen, 2015:37

DFA sonucu elde edilen bulgular Tablo 4.6’da yer almaktadır. Karşılaştırma kolaylığı sağlaması amacıyla önerilen değerler ve elde edilen değerler art arda verilmiştir.

Tablo 4.6. Faaliyet Denetimi Etkinliği – Departmanlar Arası Koordinasyon – Firma Performansı DFA Uyum İyiliği Değerleri

CMIN	CMIN/DF	CFI	SRMR
410,607	1,762	0,901	0,0766

DFA sonucu ölçeğin iyi uyum değerlerini sağladığı bulgusuna ulaşılmıştır.

4.1.2.3. Güvenilirlik analizleri

Bir ölçeğin güvenilirliği; ölçülmek istenen değişkenin, kullanılan araçlar ile ne derece doğru bir şekilde ölçüldüğünün bir göstergesidir (Özdamar, 2016:75). Güvenilirlik her ölçekte ve her ölçümde göz önünde tutulması gereken bir kavramdır. Çünkü her örneklem kendi özgül değerlerini taşır (Kalaycı, 2014:403). Güvenilirlik için, Alfa katsayısının hesaplanması yoluyla yapılan iç tutarlılık analizi sıklıkla kullanılan bir yöntemdir (Saruhan ve Özdemirci, 2011:140). Güvenilirlik analizine ilişkin sonuçlar Tablo 4.7’de verilmiştir. Burada iç tutarlılık ile çoklu madde ölçekleri içinde tertip edilen faktörde yer alan her bir ölçek sorusunun aynı fikri ölçüp ölçmediği ve böylece ölçekteki maddelerin içsel tutarlılığının olup olmadığı ele alınır. Bu da iç

tutarlılık katsayısı (Cronbach Alpha) sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Böylece iç tutarlılık katsayısı 0,70'in altında olduğu takdirde değişkenler anlamlı bir şekilde biraraya gelse de ölçekteki sorular faktörü açıklayamıyor diyebiliriz.

Tablo 4.7. Güvenilirlik Analizi

Değişken	Alfa Katsayısı	Madde Sayısı
Faaliyet Denetimi Etkinliği	0,849	6
Departmanlar Arası Koordinasyon	0,920	10
Firma Performansı	0,896	12

Güvenilirlik analizi sonucu değişkenlerin yüksek güvenilirlik düzeyine sahip olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

4.2. T TESTLERİ VE ANOVA

Araştırmada yer firma özelliklerine ait verileri faaliyet denetimi yaptırması, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması ve departmanlara ayrılmasının kategoriler arasında farklılık olup olmadığı test edilmektedir. İki kategoriden oluşan örneklemelerden ortalamalar elde edilmekte ve bu ortalamalar "T" testi ile analiz edilmektedir. Elde edilen sonuca göre kategoriler arasında farklılık olup olmadığı sonucuna varılmaktadır (Karagöz, 2017:185).

Ayrıca araştırmada yer alan firma demografik özelliklerinin ve faaliyetlerin uygulanma düzeyinin firma performansı ile kategoriler arasında farklılık olup olmadığı analiz edilmektedir. İki'den fazla kategoriden oluşan örneklemelerden elde edilen ortalamaların birbirine eşit olup olmadığını test etmek için Tek Yönlü Varyans (One Way ANOVA) kullanılmaktadır. Tek Yönlü ifadesi, kategorileri ayıran bir özellik olduğu ve kategorilerin tek değişkeninin değerleri ile ayrıldığı anlamını belirtmektedir (Karagöz, 2017:187).

4.2.1. T Testleri

İlk olarak faaliyet denetimi yaptırmasının firma performansı ile kategorileri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini test etmek için t testi yapılmıştır. Analize ait bilgiler tablo 4.8'de yer almaktadır.

Tablo 4.8. Faaliyet Denetimi Yaptırmasının T Testi Ortalama Değerler

		Grup İstatistiği			
Faaliyet Denetimi		N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata Ort.
Firma Performansı	Evet	83	3,1380	0,47927	0,05261
	Hayır	31	2,3265	0,53105	0,09538

Faaliyet denetimi yaptıran firma sayısı 83, yapmayan firma sayısı ise 31'dir. Ortalama değerlere bakıldığında farklılığın faaliyet denetimi yaptıran firmalar lehine olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç faaliyet denetimi yaptıran firmaların yaptırmayan firmalara göre firma performansının daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo 4.9. Faaliyet Denetimi Yaptırmasının Bağımsız Örneklem Testi Değerleri

		Bağımsız Örneklem Testi				
Faaliyet Denetimi		F	Sig..	t	df	Anlamlılık (2 kuyruk)
Firma Performansı	Varsayılan eşit varyanslar	1,200	0,276	7,810	112	0,000
	Eşit farklar varsayılmadı			7,450	49,357	0,000

Sig. (0,276) değeri 0,05'ten büyük olduğu için varyanslar homojen dağılım göstermektedir. Dolayısıyla üst satırda yer alan veriler dikkate alınmaktadır. T testi sonucunda faaliyet denetimi yaptırmasının firma performansına göre anlamlı farklılık gösterdiği bulgusuna ulaşılmıştır. Farklılığın yönünü görebilmek için ortalama değerlere bakılmış ve farklılığın yönü faaliyet denetimi yaptıran firmalar lehine olduğu görülmüştür. Ortalama değerlere ilişkin sonuçlar Tablo 4.8'de verilmiştir. Analiz sonucunda H_{3a} hipotezi desteklenmiştir.

İç denetim yaptırmasının firma performansı ile kategorileri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini test etmek için t testi yapılmıştır. Analize ait bilgiler tablo 4.10'da yer almaktadır.

Tablo 4.10. İç Denetim Yaptırmasının T Testi Ortalama Değerler

		Grup İstatistiği			
İç Denetimi		N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata Ort.
Firma Performansı	Evet	70	3,1457	0,53334	0,06375
	Hayır	44	2,5541	0,55148	0,08314

İç denetim yaptıran firma sayısı 70, yapmayan firma sayısı ise 44'tür. Ortalama değerlere bakıldığında farklılığın iç denetim yaptıran firmalar lehine olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç iç denetim yaptıran firmaların yaptırmayan firmalara göre firma performansının daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo 4.11. İç Denetim Yaptırmasının Bağımsız Örneklem Testi Değerleri

		Bağımsız Örneklem Testi				
İç Denetimi		F	Sig..	t	df	Anlamlılık (2 kuyruk)
Firma Performansı	Varsayılan eşit varyanslar	0,119	0,731	-5,690	112	0,000
	Eşit farklar varsayılmadı			-5,646	89,207	0,000

Sig. (0,731) değeri 0,05'ten büyük olduğu için varyanslar homojen dağılım göstermektedir. Dolayısıyla üst satırda yer alan veriler dikkate alınmaktadır. T testi sonucunda iç denetim yaptırmasının firma performansı göre anlamlı farklılık gösterdiği bulgusuna ulaşılmıştır. Farklılığın yönünü görebilmek için ortalama değerlere bakılmış ve farklılığın yönü iç denetim yaptıran firmalar lehine olduğu görülmüştür. Ortalama değerlere ilişkin sonuçlar Tablo 4.10'da verilmiştir. Analiz sonucunda H_{3B} hipotezi desteklenmiştir.

Dış denetim yaptırmasının firma performansı ile kategorileri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini test etmek için t testi yapılmıştır. Analize ait bilgiler tablo 4.12'de yer almaktadır.

Tablo 4.12. Dış Denetim Yaptırmasının T Testi Ortalama Değerler

		Grup İstatistiği			
Dış Denetimi		N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata Ort.
Firma Performansı	Evet	72	3,0773	0,54572	0,06431
	Hayır	42	2,6432	0,62499	0,09644

Dış denetim yaptıran firma sayısı 72, yaptırmayan firma sayısı ise 42'dir. Ortalama değerlere bakıldığında farklılığın dış denetim yaptıran firmalar lehine olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç dış denetim yaptıran firmaların yaptırmayan firmalara göre firma performansının daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Tablo 4.13. Dış Denetim Yaptırmasının Bağımsız Örneklem Testi Değerleri

		Bağımsız Örneklem Testi				
Dış Denetimi		F	Sig..	t	df	Anlamlılık (2 kuyruk)
Firma	Varsayılan eşit varyanslar	1,675	0,198	-3,882	112	0,000
Performansı	Eşit farklar varsayılmadı			-3,745	76,806	0,000

Sig. (0,198) değeri 0,05'ten büyük olduğu için varyanslar homojen dağılım göstermektedir. Dolayısıyla üst satırda yer alan veriler dikkate alınmaktadır. T testi sonucunda dış denetim yaptırmasının firma performansı göre anlamlı farklılık gösterdiği bulgusuna ulaşılmıştır. Farklılığın yönünü görebilmek için ortalama değerlere bakılmış ve farklılığın yönü dış denetim yaptıran firmalar lehine olduğu görülmüştür. Ortalama değerlere ilişkin sonuçlar Tablo 4.12'de verilmiştir. Analiz sonucunda H_{3c} hipotezi desteklenmiştir.

Departmanlara ayrılmasının firma performansı ile kategorileri arasında anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini test etmek için t testi yapılmıştır. Analize ait bilgiler tablo 4.14'te yer almaktadır.

Tablo 4.14. Departmanlara Ayrılmasının T Testi Ortalama Değerler

		Grup İstatistiği			
Departman Ayrımı		N	Ort.	Std. Sapma	Std. Hata Ort.
Firma Performansı	Evet	106	2,9458	0,62227	0,06044
	Hayır	8	2,5411	0,20084	0,07101

Departmanlara ayrılan firma sayısı 106, ayrılmayan firma sayısı ise 8'dir. Ortalama değerlere bakıldığında farklılığın departmanlara ayrılan firmalar lehine olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç departmanlara ayrılan firmaların

departmanlara ayrılmayan firmalara göre firma performansının daha yüksek olduğunu göstermektedir. Ancak eşdeğer iki kategori oluşturulamamaktadır.

Tablo 4.15. Departmanlara Ayrılmasının Bağımsız Örneklem Testi Değerleri

		Bağımsız Örneklem Testi				
Departman Ayrımı		F	Sig..	t	df	Anlamlılık (2 kuyruk)
Firma Performansı	Varsayılan eşit varyanslar	5,929	0,016	1,825	112	0,071
	Eşit farklar varsayılmadı			4,339	20,113	0,000

Sig. (0,016) değeri 0,05'ten küçük olduğu için varyanslar homojen dağılım göstermemektedir. Dolayısıyla alt satırda yer alan veriler dikkate alınmaktadır. T testi sonucunda departmanlara ayrılmasının firma performansı göre anlamlı farklılık göstermediği bulgusuna ulaşılmıştır. Ortalama değerlere ilişkin sonuçlar Tablo 4.14'te verilmiştir. Analiz sonucunda H_{3d} hipotezi desteklenmemiştir.

Firma özellikleri ile firma performansı arasındaki ilişkide kategoriler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığına dair yapılan analiz sonuçları Tablo 4.16'da toplu bir şekilde yer almaktadır.

Tablo 4.16. T Testi - Firma Özellikleri - Firma Performansı

Değişken	Anl.	Ort.	Anlamlı Kategori
Faaliyet Denetimi	0,0000	3,1380	Evet
İç Denetim	0,0000	3,1457	Evet
Dış Denetim	0,0000	3,0773	Evet
Departman Ayrımı	0,0710	-	-

H_3 hipotez grubunda alt hipotezlerde yer alan firma özellikleri ile firma performansı arasında kategoriler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığına dair yapılan analiz sonuçlarına göre; faaliyet denetimi, iç denetim ve dış denetim yaptırması kategorileri arasında anlamlı bir fark göstermekteyken, departmanlara ayrılması kategorileri arasında istatistiki açıdan anlamlı bir fark olmamaktadır. Bunun nedenleri arasında ise eşdeğer iki kategori oluşmaması gösterilebilmektedir.

4.2.2. Anova

İlk olarak firma performansının, firmanın demografik özelliklerinden personel sayısına göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test etmek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Analiz sonuçları tablo 4.17’de yer almaktadır.

Tablo 4.17. Personel Sayısı Kriterleri Anova Testi

Personel Sayısı		Kareler Top.	df	Kareler Ort.	F	Anlamlılık
Firma Performansı	Gruplar Arası	12,630	3	4,210	15,683	0,000
	Gruplar İçi	29,529	110	0,268		
	Toplam	42,159	113			

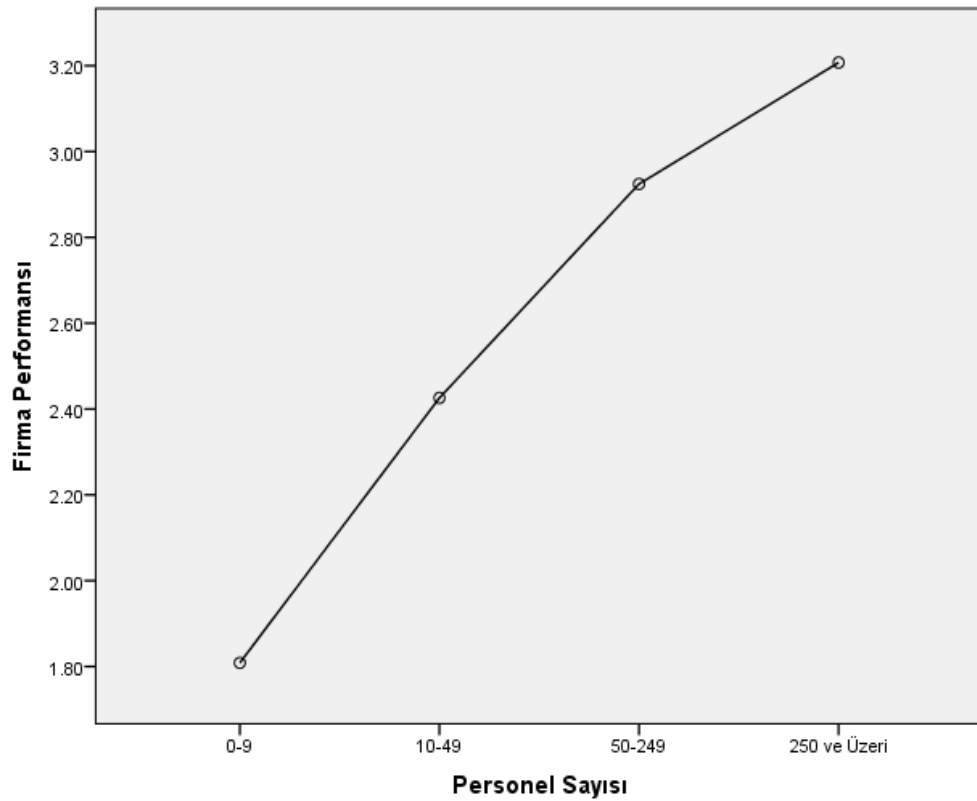
%5 anlamlılık düzeyinde sig değeri (Anl.)<0,01 olduğu için hipotez desteklenmiştir. Dolayısıyla firmaların personel sayısı ile firma performansı arasında anlamlı ilişki olduğu sonucuna ulaşılır. Bu durum halı firmalarının personel sayıları arttıkça finansal performansı geliştiği için pozitif ilişkinin varlığını ve büyümek için fırsatlarının olduğunu göstermektedir. Analiz neticesinde firma performansının personel sayısı kriterine göre anlamlı farklılık gösterdiği sonucu elde edilmiştir. Farklılığın yönünü görebilmek için tukey testi sonuçlarına bakılmıştır. Tukey testi sonuçları Tablo 4.18’de verilmiştir.

Tablo 4.18. Personel Sayısı Kriterleri Tukey Testi

Bağımlı Değişken	Personel Sayısı	Ort. Fark	Std. Hata	Anl.	
Firma Performansı	0-9	10-49	-0,61738	0,31979	0,221
		50-249	-1,11582*	0,30916	0,003
		250 üzeri	-1,39879*	0,30873	0,000
	10-49	0-9	0,61738	0,31979	0,221
		50-249	-0,49843*	0,13742	0,002
		250 üzeri	-0,78141*	0,13645	0,000
	50-249	0-9	1,11582*	0,30916	0,003
		10-49	0,49843*	0,13742	0,002
		250 üzeri	-0,28297	0,10926	0,052
	250 üzeri	0-9	1,39879*	0,30873	0,000
		10-49	0,78141*	0,13645	0,000
		50-249	0,28297	0,10926	0,052

* Ortalama fark 0.05 düzeyinde anlamlıdır.

Tukey testi neticesinde personel sayısı kriterlerinden “50-249” ve “250 ve üzeri” personele sahip olan firmaların 50’nin altında personele sahip olan firmalar arasında ortalama değeri daha yüksek olduğundan personel sayısı yüksek olan firmalar lehine firma performansı anlamlı farklılık göstermektedir. Bu farkın anlamı ise 50’nin altında personele sahip firmalar mikro ya da küçük işletme, 50’nin üzerindeki firmalar ise orta ya da büyük işletme olmalarından kaynaklanmaktadır. Analiz sonucunda H_{4a} hipotezi desteklenmiştir.



Şekil 4.2. Personel Sayısı-Firma Performansı Etki Grafiği

Şekil 4.2’de personel sayısı ile firma performansı arasındaki ilişki şekil yardımıyla gösterilmektedir. Personel sayısı arttıkça firma performansı da artmaktadır.

Firma performansının, firmanın demografik özelliklerinden yıllık satış hacmine (Milyon TL) göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini gösteren analiz sonuçları tablo 4.19’da yer almaktadır.

Tablo 4.19. Yıllık Satış Hacmine (Milyon TL) Kriterleri Anova Testi

Yıllık Satış Hacmi		Kareler Top.	df	Kareler Ort.	F	Anlamlılık
Firma Performansı	Gruplar Arası	9,868	4	2,467	8,328	0,000
	Gruplar İçi	32,291	109	0,296		
	Toplam	42,159	113			

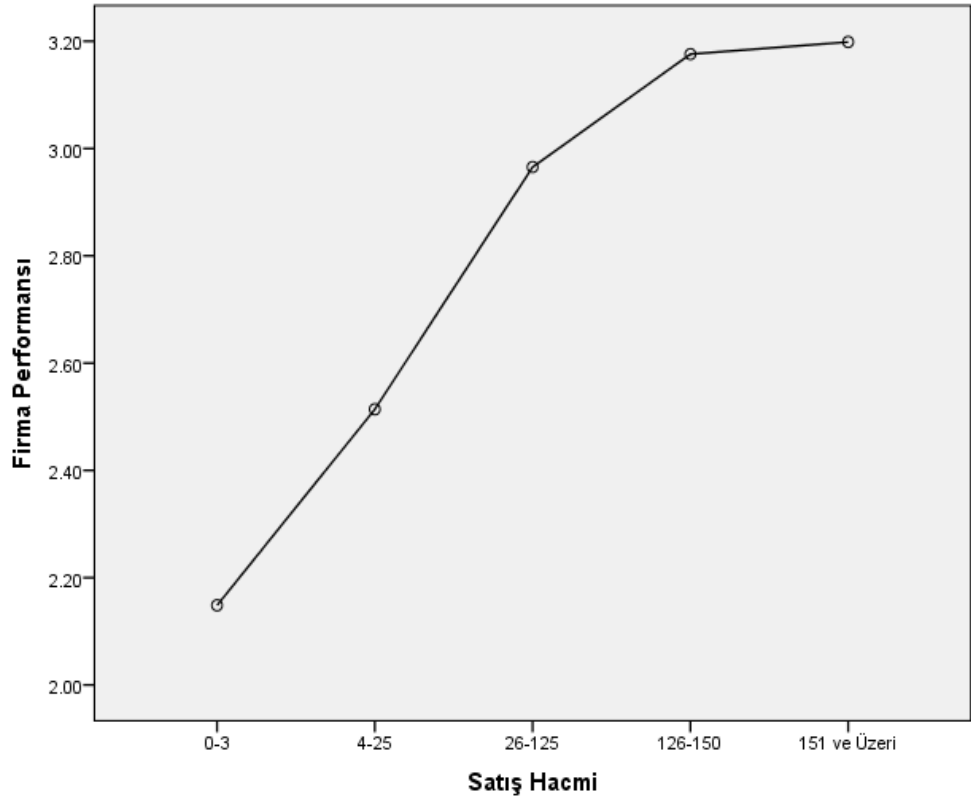
%5 anlamlılık düzeyinde sig değeri (Anl.)<0,01 olduğu için hipotez desteklenmiştir. Dolayısıyla firmaların yıllık satış hacmi ile firma performansı arasında anlamlı ilişki olduğu sonucuna ulaşılır. Bu durum halı firmalarının satışları arttıkça finansal performansı geliştiği için pozitif ilişkinin varlığını ve büyümek ya da yatırımlarını arttırmak için fırsatlarının olduğunu göstermektedir. Analiz neticesinde firma performansının yıllık satış hacmi kriterine göre anlamlı farklılık gösterdiği sonucu elde edilmiştir. Farklılığın yönünü görebilmek için tukey testi sonuçlarına bakılmıştır. Tukey testi sonuçları Tablo 4.20’de verilmiştir.

Tablo 4.20. Yıllık Satış Hacmi (Milyon TL) Kriterleri Tukey Testi

Bağımlı Değişken	Yıllık Satış Hacmi	Ort. Fark	Std. Hata	Anl.	
Firma Performansı	0-3	3-25	-0,36545	0,29233	0,722
		25-125	-0,81694*	0,28481	0,039
		125-150	-1,02742*	0,314424	0,012
		150 üzeri	-1,05012*	0,28972	0,004
	3-25	0-3	0,36545	0,29233	0,722
		25-125	-0,45149*	0,13582	0,010
		125-150	-0,66197*	0,18995	0,006
		150 üzeri	-0,68467*	0,14584	0,000
	25-125	0-3	0,81694*	0,28481	0,039
		3-25	0,45149*	0,13582	0,010
		125-150	-0,21048	0,17816	0,762
		150 üzeri	-0,23318	0,13011	0,383
	125-150	0-3	1,02742*	0,31424	0,012
		3-25	0,66197*	0,18995	0,006
		25-125	0,21048	0,17816	0,762
		150 üzeri	-0,02270	0,18591	1,000
150 üzeri	0-3	1,05012*	0,28972	0,004	
	3-25	0,68467*	0,14584	0,000	
	25-125	0,23318	0,13011	0,383	
	125-150	0,02270	0,18591	1,000	

* Ortalama fark 0.05 düzeyinde anlamlıdır.

Tukey testi neticesinde yıllık satış hacmi kriterlerinden “25-125”, “125-150” ve “150 üzeri” satış hacmine sahip olan firmaların diğer kategorilerdeki firmalar arasında ortalama değeri daha yüksek olduğundan satış hacmi yüksek olan firmalar lehine firma performansı anlamlı farklılık göstermektedir. Bu farkın anlamı ise “0-3” ve “3-25” satış hacmine sahip firmalar mikro ya da küçük işletme, “25-125”, “125-150” ve “150 üzeri” firmalar ise orta ya da büyük işletme olmalarından kaynaklanmaktadır. Analiz sonucunda H_{4b} hipotezi desteklenmiştir.



Şekil 4.3. Yıllık Satış Hacmi-Firma Performansı Etki Grafiği

Şekil 4.3'te yıllık satış hacmi ile firma performansı arasındaki ilişki şekil yardımıyla gösterilmektedir. Yıllık satış hacmi arttıkça firma performansı da artmaktadır.

Firma performansının, firmanın demografik özelliklerinden yıllık aktif toplamına (Milyon TL) göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini belirten analiz sonuçları tablo 4.21'de gösterilmektedir.

Tablo 4.21. Yıllık Aktif Toplamı (Milyon TL) Kriterleri Anova Testi

Yıllık Aktif Toplamı		Kareler Top.	df	Kareler Ort.	F	Anlamlılık
Firma Performansı	Gruplar Arası	9,938	4	2,485	8,405	0,000
	Gruplar İçi	32,221	109	0,296		
	Toplam	42,159	113			

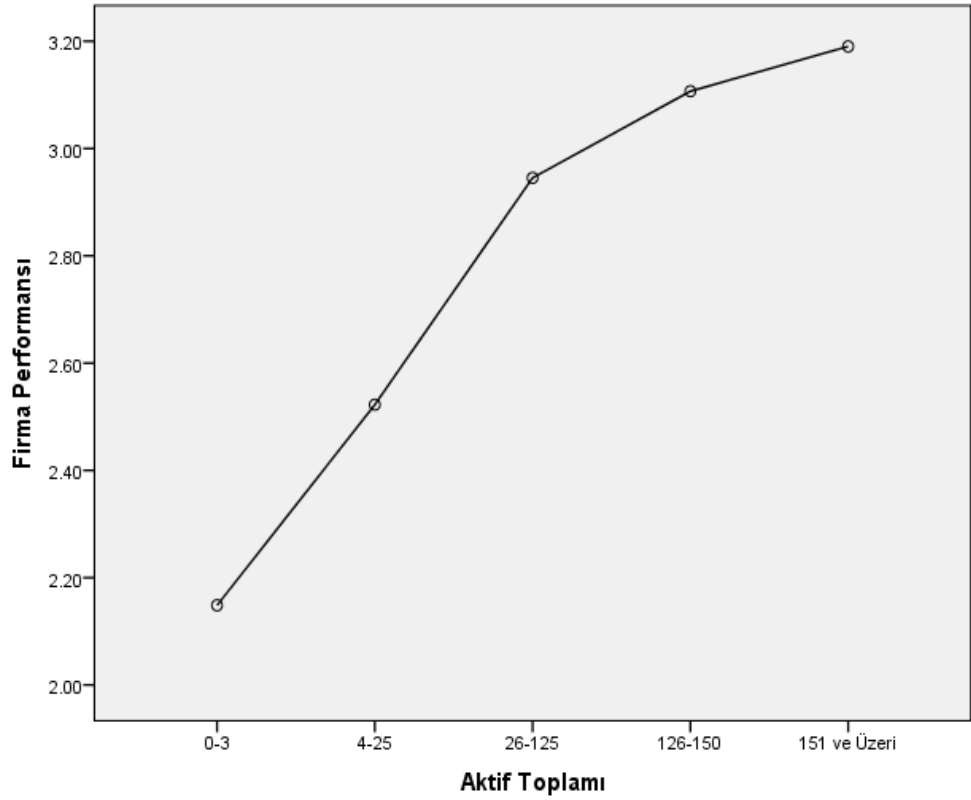
%5 anlamlılık düzeyinde sig değeri (Anl.)<0,01 olduğu için hipotez desteklenmiştir. Dolayısıyla firmaların yıllık aktif toplamı ile firma performansı arasında anlamlı ilişki olduğu sonucuna ulaşılır. Bu durum halı firmalarının aktif toplamlarının yani varlıklarının artması finansal performansı geliştiği için pozitif ilişkinin varlığını ve büyümek ya da yatırımlarını arttırmaları için fırsatlarının olduğunu göstermektedir. Analiz neticesinde firma performansının yıllık aktif toplamı kriterine göre anlamlı farklılık gösterdiği sonucu elde edilmiştir. Farklılığın yönünü görebilmek için tukey testi sonuçlarına bakılmıştır. Tukey testi sonuçları Tablo 4.22'de verilmiştir.

Tablo 4.22. Yıllık Aktif Toplamı (Milyon TL) Kriterleri Tukey Testi

Bağımlı Değişken	Yıllık Aktif Toplamı	Ort. Fark	Std. Hata	Anl.	
Firma Performansı	0-3	3-25	-0,37398	0,29129	0,702
		25-125	-0,79683	0,28785	0,051
		125-150	-0,95830*	0,32165	0,029
		150 üzeri	-1,04175*	0,28512	0,004
	3-25	0-3	0,37398	0,29129	0,702
		25-125	-0,42285*	0,14109	0,027
		125-150	-0,58432*	0,20127	0,035
		150 üzeri	-0,66777*	0,13542	0,000
	25-125	0-3	0,79683	0,28785	0,051
		3-25	0,42285*	0,14109	0,027
		125-150	-0,16147	0,19626	0,923
		150 üzeri	-0,24493	0,12786	0,315
	125-150	0-3	0,95830*	0,32165	0,029
		3-25	0,58432*	0,20127	0,035
		25-125	0,16147	0,19626	0,923
		150 üzeri	-0,08345	0,19222	0,993
150 üzeri	0-3	1,04175*	0,28512	0,004	
	3-25	0,66777*	0,13542	0,000	
	25-125	0,24493	0,12786	0,315	
	125-150	0,08345	0,19222	0,993	

* Ortalama fark 0.05 düzeyinde anlamlıdır.

Tukey testi neticesinde yıllık aktif toplamı kriterlerinden “125-150” ve “150 üzeri” aktif toplamına sahip olan firmaların diğer kategorilerdeki firmalar arasında ortalama değeri daha yüksek olduğundan aktif toplamı yüksek olan firmalar lehine firma performansı anlamlı farklılık göstermektedir. Bu farkın anlamı ise “0-3”, “3-25” ve “25-125” aktif toplama yani varlığa sahip firmalar mikro ya da küçük işletme, “125-150” ve “150 üzeri” firmalar ise orta ya da büyük işletme olmalarından kaynaklanmaktadır. Analiz sonucunda H_{4c} hipotezi desteklenmiştir.



Şekil 4.4. Yıllık Aktif Toplamı -Firma Performansı Etki Grafiği

Şekil 4.4'te yıllık aktif toplam ile firma performansı arasındaki ilişki şekil yardımıyla gösterilmektedir. Yıllık aktif toplam arttıkça firma performansı da artmaktadır.

Firma performansının, firmanın özelliklerinden faaliyetlerin uygulanma düzeyi (toplam başarı yüzdesi) göre anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test etmek amacıyla Anova testi yapılmıştır. Analiz sonucu tablo 4.23'te yer almaktadır.

Tablo 4.23. Faaliyetlerin Uygulanma Düzeyi (Toplam Başarı Yüzdesi) Kriterleri Anova Testi

Faaliyetler		Kareler	df	Kareler	F	Anlamlılık
Uyg. Düzeyi		Top.		Ort.		
Firma	Gruplar Arası	19,396	2	9,698	47,290	0,000
Performansı	Gruplar İçi	22,763	111	0,205		
	Toplam	42,159	113			

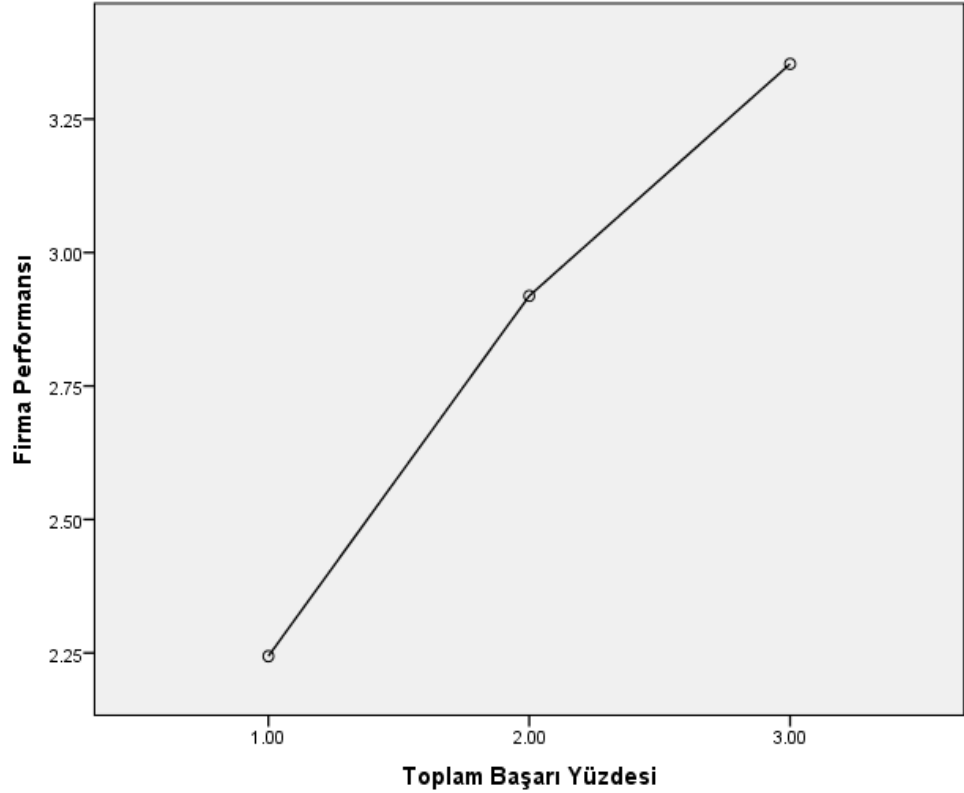
%5 anlamlılık düzeyinde sig değeri (Anl.)<0,01 olduğu için hipotez desteklenmiştir. Dolayısıyla firmaların faaliyetlerin uygulanma düzeyi ile firma performansı arasında anlamlı ilişki olduğu sonucuna ulaşılır. Bu durum halı firmalarının faaliyetleri maksimum seviyede uygulaması finansal performansı geliştiği için pozitif ilişkinin varlığını ve büyümek için fırsatlarının olduğunu göstermektedir. Analiz neticesinde firma performansının faaliyetlerin uygulanma düzeyi kriterine göre anlamlı farklılık gösterdiği sonucu elde edilmiştir. Farklılığın yönünü görebilmek için tukey testi sonuçlarına bakılmıştır. Tukey testi sonuçları Tablo 4.24'te verilmiştir.

Tablo 4.24. Faaliyetlerin Uygulanma Düzeyi (Toplam Başarı Yüzdesi) Kriterleri Tukey Testi

Bağımlı	Faaliyetlerin Uygulanma		Ort. Fark	Std. Hata	Anl.
Değişken	Düzeyi				
Firma Performansı	70 altı (1)	70-89 (2)	-0,67486*	0,11027	0,000
		90-100 (3)	-1,10945*	0,11408	0,000
	70-89 (2)	70 altı (1)	0,67486*	0,11027	0,000
		90-100 (3)	-0,43459*	0,09695	0,000
	90-100 (3)	70 altı (1)	1,10945*	0,11408	0,000
		70-89 (3)	0,43459*	0,09695	0,000

* Ortalama fark 0.05 düzeyinde anlamlıdır.

Tukey testi neticesinde faaliyetlerin uygulanma düzeyi kriterlerinden “90-100” olan firmaların diğer firmalar arasında ortalama değeri daha yüksek olduğundan faaliyetlerin uygulanma düzeyi yüksek olan firmalar lehine firma performansı anlamlı farklılık göstermektedir. Analiz sonucunda H_{4d} hipotezi desteklenmiştir.



Şekil 4.5. Faaliyetlerin Uyg. Düzeyi (Top. Başarı Yüzdesi)-Firma Performansı Etki Grafiği

Şekil 4.5'te faaliyetlerin uygulanma düzeyi (toplam başarı yüzdesi) ile firma performansı arasındaki ilişki şekil yardımıyla gösterilmektedir. Faaliyetlerin uygulanma düzeyi (toplam başarı yüzdesi) arttıkça firma performansı da artmaktadır.

Firma demografik özellikleri ile firma performansı arasındaki ilişkide kategoriler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığına dair yapılan analiz sonuçları Tablo 4.25'te toplu bir şekilde yer almaktadır.

Tablo 4.25. Anova - Firma Demografik Özellikleri - Firma Performansı

Değişken	Anl.	Anlamlı Kategori
Personel Sayısı	0,0000	50-249, 250 üzeri
Yıllık Satış Hacmi	0,0000	25-125, 125-150, 150 üzeri
Yıllık Aktif Toplam	0,0000	125-150, 150 üzeri
Faaliyetlerin Uyg. Düzeyi	0,0000	“70 altı”, “70-89”, “90-100”

H_4 hipotez grubunda alt hipotezlerde yer alan firma demografik özellikleri ile firma performansı arasında kategoriler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığına dair yapılan analiz sonuçlarına göre; personel sayısı, yıllık satış hacmi, yıllık aktif

toplamı ve firma özelliklerinden olan faaliyetlerin uygulanma düzeyleri kategorileri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

4.3. REGRESYON ANALİZİ VE DÜZENLEYİCİ ETKİ ANALİZLERİ

Bu bölümde araştırmada öne sürülen hipotezlerin test edilmesine yönelik olarak gerçekleştirilen regresyon analizi ve düzenleyici etki analizleri yer almaktadır.

4.3.1. Regresyon Analizi

Araştırmanın temel hipotezleri olan departmanlar arası koordinasyon ve faaliyet denetimi etkinliği bağımsız değişkenlerinin, firma performansı bağımlı değişkeni üzerinde pozitif yönlü bir etkisinin olduğu iddiasını test etmek üzere regresyon analizi yapılmıştır. Elde edilen bulgular tablo 4.26'da yer almaktadır.

Tablo 4.26. Model Özeti

Model	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahmini Std. Hata
1	0,585 ^a	0,342	0,330	0,49985

Modelde yer alan bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişkendeki varyasyonun %34,2'sinin açıkladığı R² değerinden anlaşılmaktadır. Birden fazla bağımsız değişken olmasından dolayı R² yerine düzeltilmiş R² değerini dikkate almak daha uygundur. %33 açıklama düzeyi bakımından düşük bir seviye gibi görünse de bağımlı değişkeni etkileyen fazla sayıda değişken olması sebebiyle kabul edilebilir bir değerdir.

Tablo 4.27. Anova Testi

Model	Kareler toplamı	Sh	Ort. kare	F	Anl.
Regresyon	14,426	2	7,213	28,870	0,000 ^b
Artık	27,733	111	0,250		
Toplam	42,159	113			

Araştırma kapsamında oluşturulan modelin istatistiki açıdan anlamlı olduğu (p<0,001) tespit edilmiştir.

Tablo 4.28. Katsayılar Tablosu

Model	Standardize olmayan katsayılar		Standardize katsayılar	t	Anl.
	B	Std. Hata	Beta		
(Sabit)	0,606	0,353		1,717	0,089
Departmanlar Arası Koordinasyon (DAK)	0,602	0,098	0,504	6,149	0,000
Faaliyet Denetimi Etkinliği (FDE)	0,175	0,084	0,171	2,083	0,040

Modelin anlamlı olmasının yanı sıra incelenmesi gereken bir diğer husus olan bağımsız değişkenlerin etkilerinin ayrı ayrı anlamlı olup olmadığına ilişkin olarak Tablo 4.28’de yer alan anlamlılık düzeylerine göre (dak:p<0,01 ve fde:p<0,05) her iki bağımsız değişkenin de anlamlı bir etkisi olduğu ifade edilebilir. Ayrıca bu etkinin yönünün, standardize beta katsayılarının sıfırdan büyük (dak:0,504 ve fde:0,171) olmaları sebebiyle pozitif olduğu ifade edilebilir. Bağımsız değişkenlerden departmanlar arası koordinasyonun (0,504) faaliyet denetimi etkinliğine oranla (0,171) oranla ilişki sermaye üzerinde daha büyük bir etkisinin olduğu görülmektedir. Buradan hareketle H_1 ve H_2 hipotezleri desteklenmiştir.

4.3.2. Firma Özelliklerinin, Faaliyet Denetimi Etkinliği ve Firma Performansı Arasındaki İlişkide Düzenleyici Rolü

Düzenleyici değişken, bağımlı değişken ile bağımsız değişken arasındaki ilişkinin yönünü ve şiddetini etkileyen değişkendir (Gürbüz, 2019:83). Düzenleyici değişkendeki farklı değerlere bağlı olarak bağımlı ve bağımsız değişken arasındaki ilişkinin artıp azalması ve bazı durumlarda yön değiştirmesi olasıdır. Yani ilişkinin düzenleyici değişkenin durumuna göre değişmesini açıklar. Bu çalışmada firmanın iç denetim yaptırmasının, dış denetim yaptırmasının, faaliyet denetimi yaptırmasının, departmanlara ayrılmasının ve faaliyetlerin uygulanma düzeyinin, faaliyet denetimi etkinliği ve departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasında gözlenen ilişkide düzenleyici olarak yer alıp almadığı araştırılmaktadır. Düzenleyici değişken için ılımlaştırıcı veya moderatör kavramları da kullanılmakla beraber bu çalışmada hem daha kapsayıcı olması hem de Türkçe’ye uygun olması bakımından “düzenleyici” ifadesi kullanılmıştır.

Düzenleyici etkinin ölçümünde analiz aracı olarak Hayes Process Macro'dan faydalanılmıştır. Bu yöntemin seçilmesinin sebepleri arasında model oluşturmada, etkileşim terimi hesaplamada, çoklu kategoriler arasındaki farkın yorumlanmasında ve görselleştirmede sağladığı kolaylıklar sıralanabilir. Hayes Process Macro ile yapılan çoklu kategorik değişkenlerin bulunduğu analizlerde merkezileştirme ve değişkenlerin kategori düzeylerini seçebilme olanağı sayesinde alt gruplar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığı sorusunun cevabı da aynı analizde ortaya konulabilmektedir (Gürbüz, 2019). Bu analiz sonucunda elde edilen bulgular; modele dâhil edilen düzenleyici değişkenin anlamlılığını ve açıklanan varyanstaki etkisini gösteren düzenleyici etki özeti, her bir alt kategorinin anlamlılığını ve etki yönünü gösteren kategorilere göre etki tablosu ve bu tablonun görselleştirildiği düzenleyici etki grafiğidir.

Düzenleyici analizlerden ilkinde firmanın faaliyet denetimi yaptırmasının, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir rolünün olup olmadığına dair yapılan analize ait bilgiler tablo 4.29'da yer almaktadır.

Tablo 4.29. Düzenleyici Etki Özeti, Faaliyet Denetimi Yaptırması -Faaliyet Denetimi Etkinliği

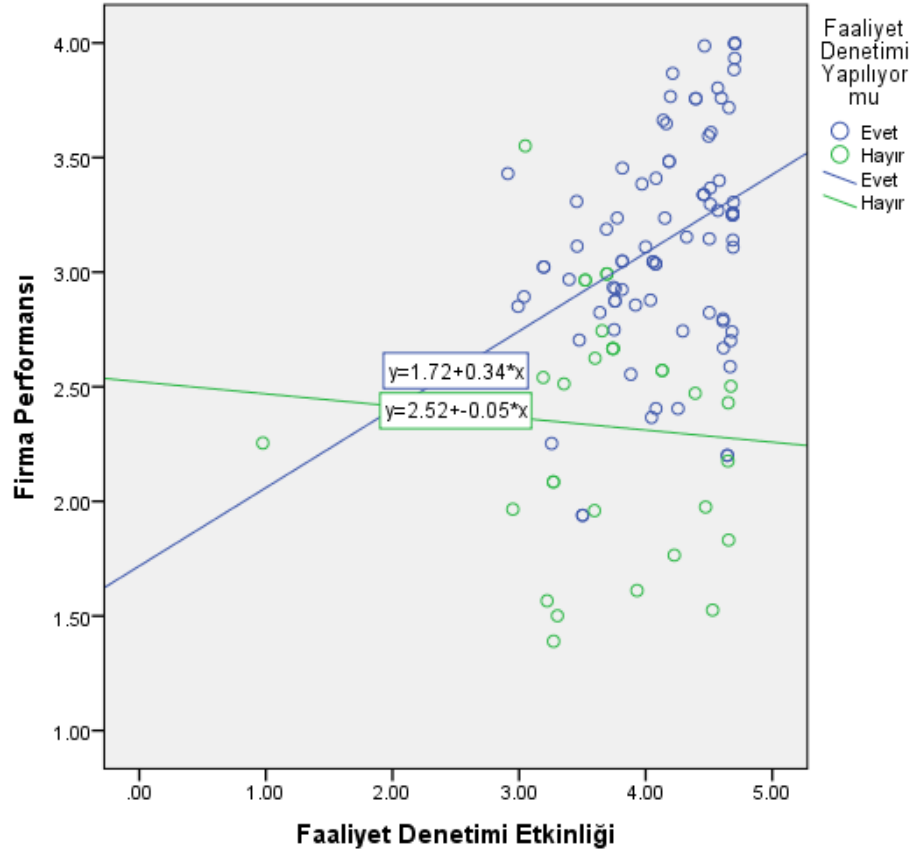
R ² -Değişimi	F	Sd1	Sd2	Anl.
0,0323	6,0042	1	110	0,0158

İki kategoriden oluşan faaliyet denetimi yaptırması değişkenine ilişkin kurulan model, düzenleyici etki bakımından istatistiki olarak anlamlı ($p=0,015<0,05$) olup pozitif yönlü bir etki söz konusudur. R²'deki değişim, faaliyet denetimi yaptırması değişkeninin, toplam varyansın 0,032'lik kısmını açıkladığını göstermektedir.

Tablo 4.30. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Faaliyet Denetimi Yaptırması-Faaliyet Denetimi Etkinliği Eğilimi

Faaliyet Denetimi	Etki	sh	t	Anl.	LLCI	ULCI
Evet	0,3416	0,1079	3,1649	0,0020	0,1277	0,5555
Hayır	-0,0527	0,1193	-0,4416	0,6597	-0,2892	0,1838

Alt kategorilerden "Evet" istatistiki açıdan anlamlıdır. Yani firmanın faaliyet denetimi yapmasının, faaliyet denetimi etkinliğiyle firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir etkisi söz konusudur. Dolayısıyla ile H_{1a} hipotezi desteklenmiştir.



Şekil 4.6. Faaliyet Denetimi Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği

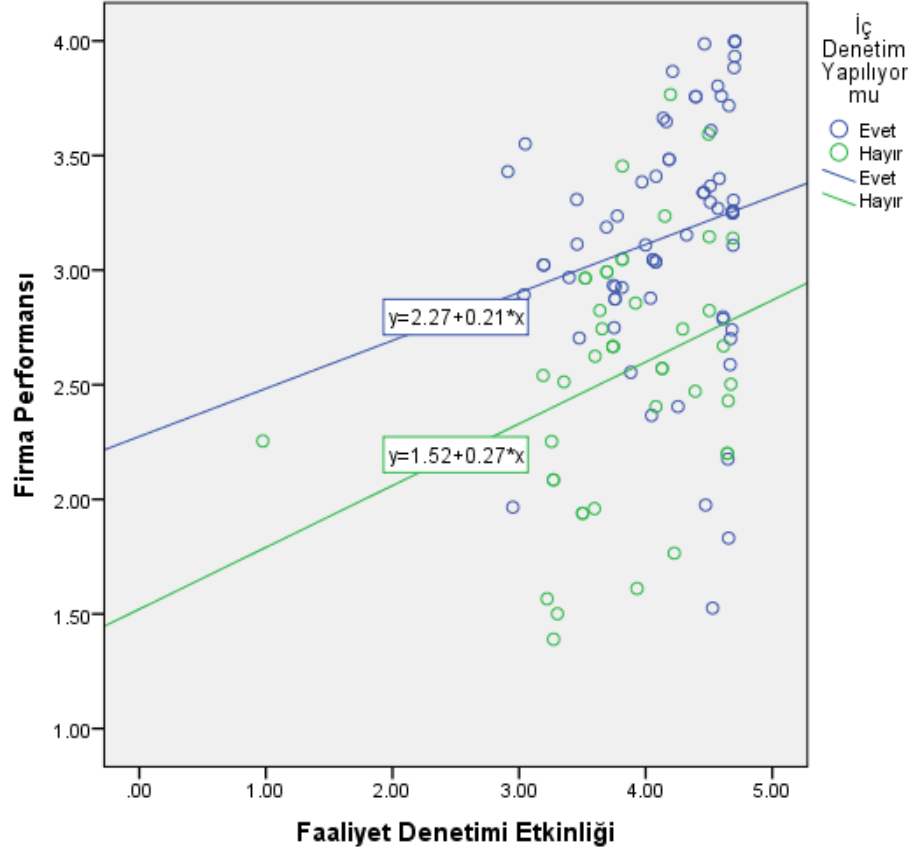
Şekil 4.6’da firmanın faaliyet denetimi yaptırmasının, faaliyet denetimi etkinliğiyle firma performansı arasındaki ilişkide sahip olduğu düzenleyici rolün kategorilere bağlı olarak görselleştirilmesi yer almaktadır. Alt kategorilerden “Evet” anlamlıdır. Yani firmanın faaliyet denetimi yaptırmasının, faaliyet denetimi etkinliğiyle firma performansı arasındaki ilişkide pozitif bir etkiye sahiptir.

Firmanın iç denetimi yaptırmasının, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir rolünün olup olmadığına dair yapılan analize ait bilgiler tablo 4.31’de yer almaktadır.

Tablo 4.31. Düzenleyici Etki Özeti, İç Denetim Yaptırması-Faaliyet Denetimi Etkinliği

R ² -Değişimi	F	Sd1	Sd2	Anl.
0,0008	0,1211	1	110	0,7285

Yapılan analiz sonucu firmanın iç denetim yaptırmasının, faaliyet denetimi etkinliğiyle firma performansı arasındaki ilişkide istatistik açıdan anlamlı bir etkisinin olmadığı ($p=0,7285$) tespit edilmiştir. Dolayısı ile H_{1b} hipotezi desteklenmemiştir.



Şekil 4.7. İç Denetim Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği

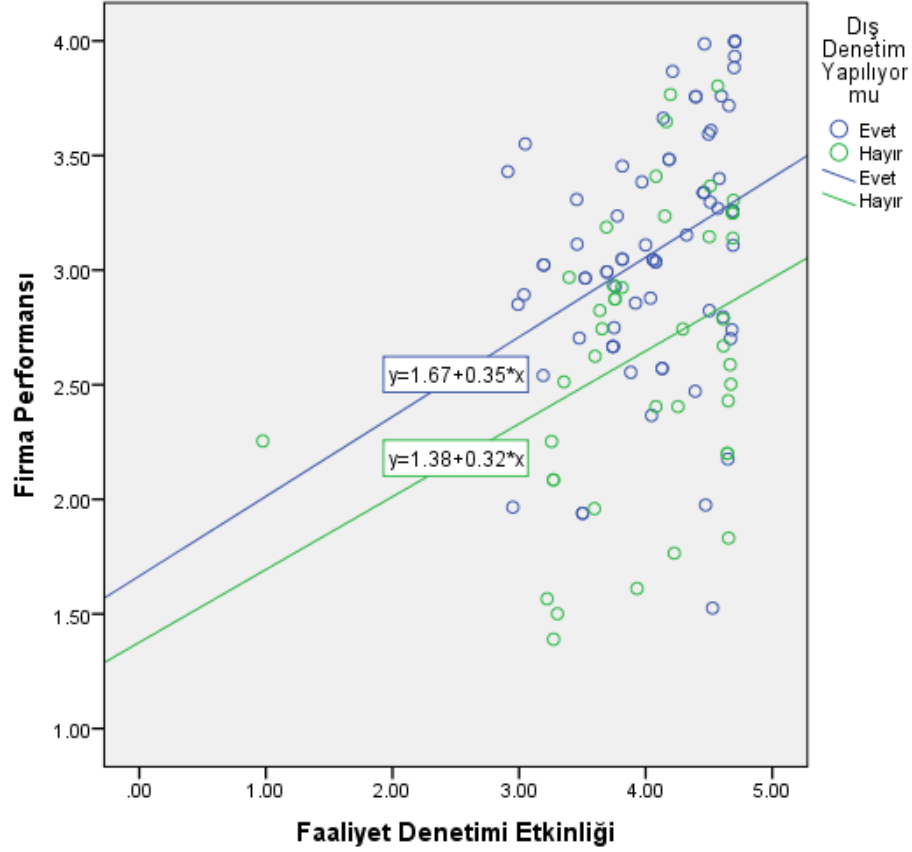
Şekil 4.7’de verilen iç denetim yaptırması değişkeni istatistiki açıdan anlamlı olmamasından dolayı ($p=0,7285$) düzenleyici bir etkiye sahip değildir.

Firmanın dış denetim yaptırmasının, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir rolünün olup olmadığına dair yapılan analize ait bilgiler tablo 4.32’de yer almaktadır.

Tablo 4.32. Düzenleyici Etki Özeti, Dış Denetim Yaptırması-Faaliyet Denetimi Etkinliği

R^2 -Değişimi	F	Sd1	Sd2	Anl.
0,0002	0,0297	1	110	0,8635

Yapılan analiz sonucu firmanın dış denetim yaptırmasının, faaliyet denetimi etkinliğiyle firma performansı arasındaki ilişkide istatistik açıdan anlamlı bir etkisinin olmadığı ($p=0,8635$) tespit edilmiştir. Dolayısı ile H_{1c} hipotezi desteklenmemiştir.



Şekil 4.8. Dış Denetim Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği

Şekil 4.8’de verilen dış denetim yaptırması değişkeni istatistiki açıdan anlamlı olmamasından dolayı ($p=0,8635$) düzenleyici bir etkiye sahip değildir.

Firmanın departmanlara ayrılmasının, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir rolünün olup olmadığına dair yapılan analiz sonuçları tablo 4.33’te yer almaktadır.

Tablo 4.33. Düzenleyici Etki Özeti, Departmanlara Ayrılması-Faaliyet Denetimi Etkinliği

R^2 -Değişimi	F	Sd1	Sd2	Anl.
0,0312	4,0949	1	110	0,0454

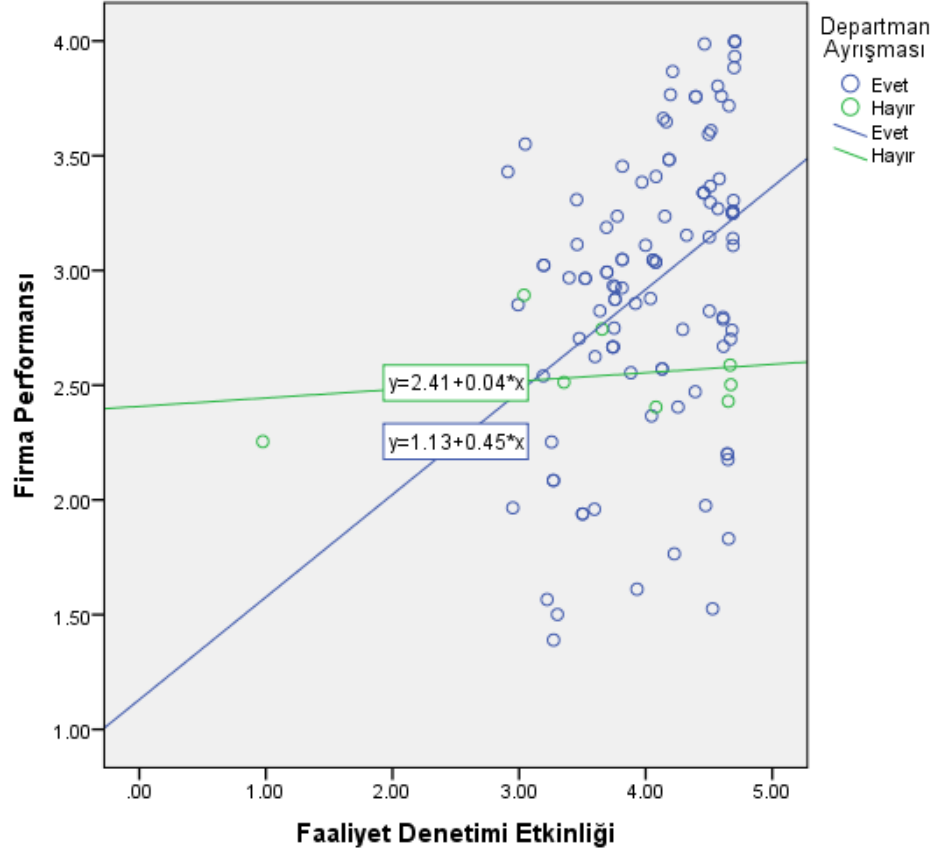
İki kategoriden oluşan departmanlara ayrılmasının değişkenine ilişkin kurulan model, düzenleyici etki bakımından istatistiki olarak anlamlı ($p=0,045<0,05$) olup

pozitif yönlü bir etki söz konusudur. R^2 'deki değişim, departmanlara ayrılması değişkeninin, toplam varyansın 0,031'lik kısmını açıkladığını göstermektedir.

Tablo 4.34. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Departmanlara Ayrılması-Faaliyet Denetimi Etkinliği

Departmanlar	Etki	sh	t	Anl.	LLCI	ULCI
Evet	0,4469	0,1075	4,1589	0,001	0,2339	0,6599
Hayır	0,0367	0,1719	0,2133	0,8315	-0,3040	0,3773

Alt kategorilerden “Evet” istatistiki açıdan anlamlıdır. Yani firmanın departmanlara ayrılması, faaliyet denetimi etkinliğiyle firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir etkisi söz konusudur. Dolayısı ile H_{1d} hipotezi desteklenmiştir.



Şekil 4.9. Departmanlara Ayrılması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği

Şekil 4.9’da firmanın departmanlara ayrılması, faaliyet denetimi etkinliğiyle firma performansı arasındaki ilişkide sahip olduğu düzenleyici rolün kategorilere bağlı olarak görselleştirilmesi yer almaktadır. Alt kategorilerden “Evet” anlamlıdır. Yani

firmanın departmanlara ayrılması, faaliyet denetimi etkinliğiyle firma performansı arasındaki ilişkide pozitif bir etkiye sahiptir.

Firmanın faaliyetleri uygulama düzeyi (toplam başarı yüzdesi), faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir rolünün olup olmadığına dair yapılan analiz sonuçları tablo 4.35'te yer almaktadır.

Tablo 4.35. Düzenleyici Etki Özeti, Faaliyetleri Uygulama Düzeyi -Faaliyet Denetimi Etkinliği

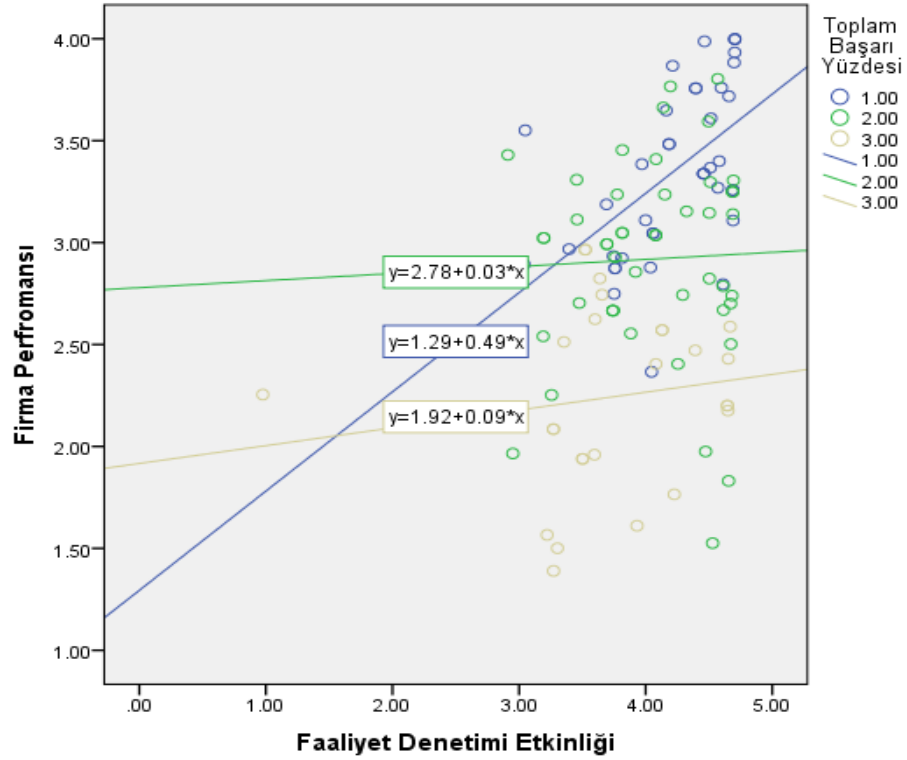
R ² -Değişimi	F	Sd1	Sd2	Anl.
0,0273	2,9988	2	108	0,0540

Üç kategoriden oluşan faaliyetleri uygulama düzeyi değişkenine ilişkin kurulan model, düzenleyici etki bakımından istatistiki olarak anlamlı ($p=0,054<0,1$) olup pozitif yönlü bir etki söz konusudur. R²'deki değişim, faaliyetleri uygulama düzeyi değişkeninin, toplam varyansın 0,027'lik kısmını açıkladığını göstermektedir.

Tablo 4.36. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Faaliyetleri Uygulama Düzeyi -Faaliyet Denetimi Etkinliği

Faaliyetlerin Uygulanması	Etki	sh	t	Anl.	LLCI	ULCI
90-100 (1)	0,4869	0,1547	3,1483	0,0021	0,1804	0,7935
70-89 (2)	0,0347	0,1175	0,2952	0,7684	-0,1983	0,2677
70 altı (3)	0,0874	0,1153	0,7580	0,4501	-0,1411	0,3159

Alt kategorilerden “90-100” istatistiki açıdan anlamlıdır. Yani firmanın faaliyetleri uygulama düzeyi, faaliyet denetimi etkinliğiyle firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir etkisi söz konusudur. Dolayısı ile H_{1e} hipotezi desteklenmiştir.



Şekil 4.10. Faaliyetleri Uygulama Düzeyi Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği

Şekil 4.10'da firmanın faaliyetleri uygulama düzeyi (toplam başarı yüzdesi), faaliyet denetimi etkinliğiyle firma performansı arasındaki ilişkide sahip olduğu düzenleyici rolün kategorilere bağlı olarak görselleştirilmesi yer almaktadır. Alt kategorilerden “90-100 (1)” anlamlıdır. Yani firmanın faaliyetleri uygulaması, faaliyet denetimi etkinliğiyle firma performansı arasındaki ilişkide pozitif bir etkiye sahiptir.

Firma özelliklerinin, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici rolüne dair yapılan analiz sonuçları Tablo 4.37’de toplu bir şekilde yer almaktadır.

Tablo 4.37. Firma Özelliklerin Düzenleyici Etkisi, Faaliyet Denetimi Etkinliği-Firma Performansı

Değişken	Anl.	R ² değişim	Anlamlı Kategori
Faaliyet Denetimi	0,0158	0,0323	Evet
İç Denetim	0,7285	-	-
Dış Denetim	0,8635	-	-
Departman Ayrımı	0,0454	0,0312	Evet
Faaliyetlerin Uyg. Düzeyi	0,0540	0,0273	“90-100”

H_1 hipotez grubunda alt hipotezlerde yer alan firma özelliklerinin faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasında düzenleyici bir etkisinin olup olmadığına dair yapılan analiz sonuçlarına göre; faaliyet denetimi yapan, departman ayrımında bulunan ve faaliyetlerin büyük kısmını uygulayan firmalar anlamlı bir etki göstermekteyken, iç ve dış denetim yapıp yapmadığı istatistiki açıdan anlamlı bir etkiye sahip değildir.

4.3.3. Firma Özelliklerinin, Departmanlar Arası Koordinasyon ve Firma Performansı Arasındaki İlişkide Düzenleyici Rolü

Firmanın faaliyet denetimi yaptırmasının, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir rolünün olup olmadığına dair yapılan analize ait bilgiler tablo 4.38’de yer almaktadır.

Tablo 4.38. Düzenleyici Etki Özeti, Faaliyet Denetimi Yaptırması - Departmanlar Arası Koordinasyon

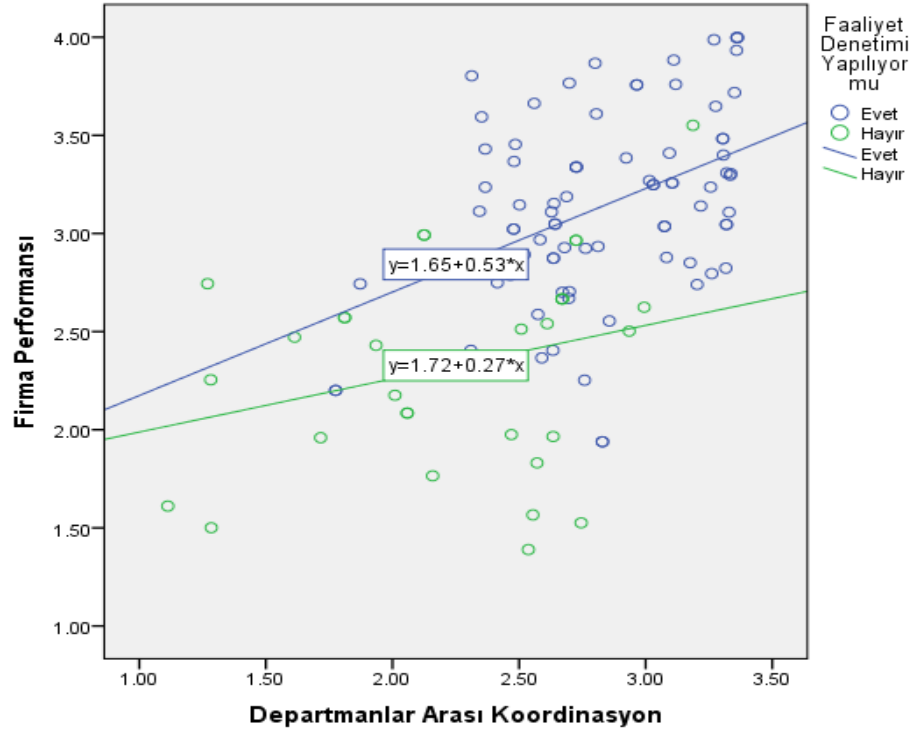
R ² -Değişimi	F	Sd1	Sd2	Anl.
0,0323	6,0042	1	110	0,0158

İki kategoriden oluşan faaliyet denetimi yaptırması değişkenine ilişkin kurulan model, düzenleyici etki bakımından istatistiki olarak anlamlı ($p=0,015<0,05$) olup pozitif yönlü bir etki söz konusudur. R²’deki değişim, faaliyet denetimi yaptırması değişkeninin, toplam varyansın 0,032’lik kısmını açıkladığını göstermektedir.

Tablo 4.39. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Faaliyet Denetimi Yaptırması- Departmanlar Arası Koordinasyon

Faaliyet Denetimi	Etki	sh	t	Anl.	LLCI	ULCI
Evet	0,3416	0,1079	3,1649	0,0020	0,1277	0,5555
Hayır	-0,0527	0,1193	-0,4416	0,6597	-0,2892	0,1838

Alt kategorilerden “Evet” istatistiki açıdan anlamlıdır. Yani firmanın faaliyet denetimi yapmasının, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir etkisi söz konusudur. Dolayısıyla ile H_{2a} hipotezi desteklenmiştir.



Şekil 4.11. Faaliyet Denetimi Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği

Şekil 4.11’de firmanın faaliyet denetimi yaptırmasının, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide sahip olduğu düzenleyici rolün kategorilere bağlı olarak görselleştirilmesi yer almaktadır. Alt kategorilerden “Evet” anlamlıdır. Yani firmanın faaliyet denetimi yapmasının, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide pozitif bir etkiye sahiptir.

Firmanın iç denetim yaptırmasının, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir rolünün olup olmadığına dair yapılan analize ait bilgiler tablo 4.40’ta yer almaktadır.

Tablo 4.40. Düzenleyici Etki Özeti, İç Denetim Yaptırması - Departmanlar Arası Koordinasyon

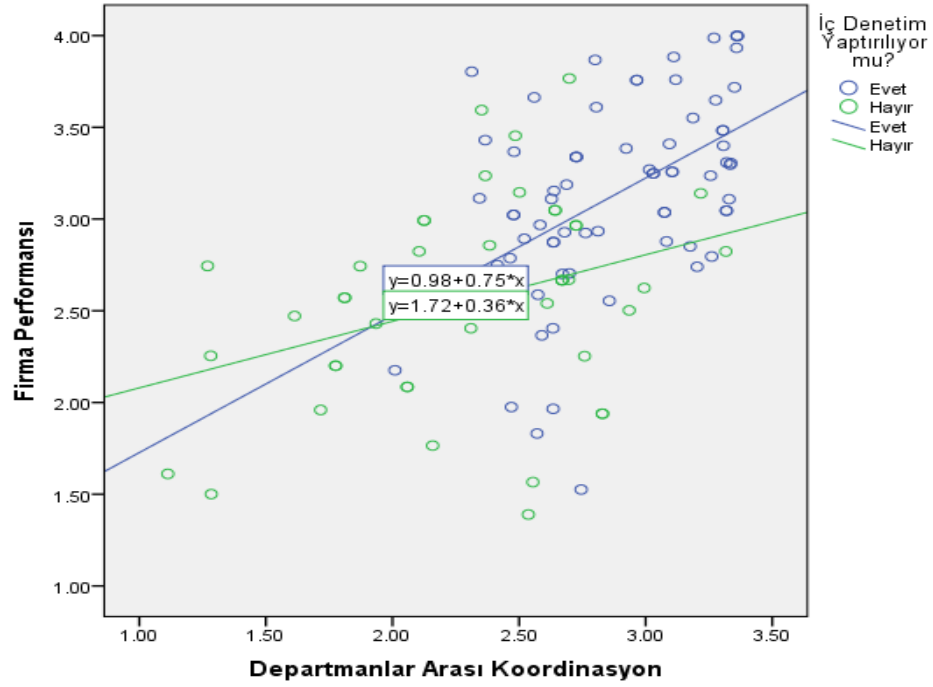
R ² -Değişimi	F	Sd1	Sd2	Anl.
0,0171	2,9893	1	110	0,0866

İki kategoriden oluşan iç denetim yaptırması değişkenine ilişkin kurulan model, düzenleyici etki bakımından istatistiki olarak anlamlı ($p=0,086<0,1$) olup pozitif yönlü bir etki söz konusudur. R²’deki değişim, iç denetimi yaptırması değişkeninin, toplam varyansın 0,017’lik kısmını açıkladığını göstermektedir.

Tablo 4.41. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, İç Denetim Yaptırması - Departmanlar Arası Koordinasyon

İç Denetim	Etki	sh	t	Anl.	LLCI	ULCI
Evet	0,7483	0,1727	4,3338	0,0000	0,4061	1,0905
Hayır	0,3628	0,1411	2,5712	0,0115	0,0832	0,6424

Alt kategorilerden “Evet” ve “Hayır” istatistiki açıdan anlamlıdır. Ancak firmanın iç denetim yaptırmasının etki gücü yaptırılmamasına göre daha yüksektir. Yani firmanın iç denetim yapmasının, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir etkisi söz konusudur. Dolayısı ile H_{2b} hipotezi desteklenmiştir.



Şekil 4.12. İç Denetim Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği

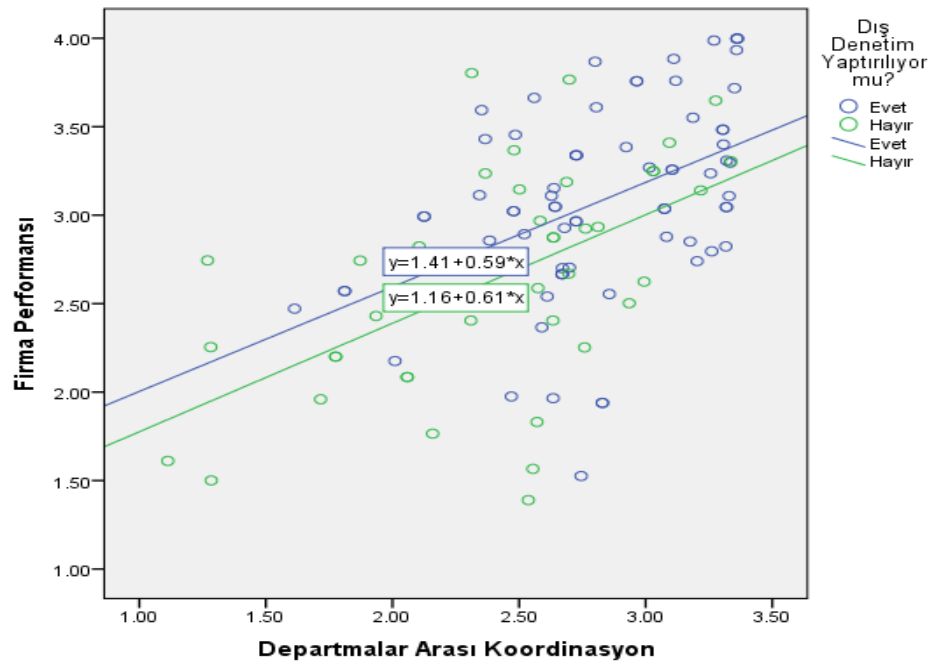
Şekil 4.12’de verilen iç denetim yaptırması değişkeni istatistiki açıdan anlamlıdır. Ancak firmanın iç denetim yaptırmasının etki gücü yaptırılmamasına göre daha yüksektir. Yani firmanın iç denetimi yapmasının, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide pozitif bir etkiye sahiptir.

Firmanın dış denetim yaptırmasının, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir rolünün olup olmadığına dair yapılan analize ait bilgiler tablo 4.42’de yer almaktadır.

Tablo 4.42. Düzenleyici Etki Özeti, Dış Denetim Yaptırması - Departmanlar Arası Koordinasyon

R ² -Değişimi	F	Sd1	Sd2	Anl.
0,0001	0,0125	1	110	0,9112

Yapılan analiz sonucu firmanın dış denetim yaptırmasının, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide istatistik açıdan anlamlı bir etkisinin olmadığı ($p=0,9112$) tespit edilmiştir. Dolayısı ile H_{2c} hipotezi desteklenmemiştir.



Şekil 4.13. Dış Denetim Yaptırması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği

Şekil 4.13'te verilen dış denetim yaptırması değişkeni istatistiki açıdan anlamlı olmamasından dolayı ($p=0,9112$) düzenleyici bir etkiye sahip değillerdir.

Firmanın departmanlara ayrılmasının, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir rolünün olup olmadığına dair yapılan analiz sonuçları tablo 4.43'te yer almaktadır.

Tablo 4.43. Düzenleyici Etki Özeti, Departmanlara Ayrılması- Departmanlar Arası Koordinasyon

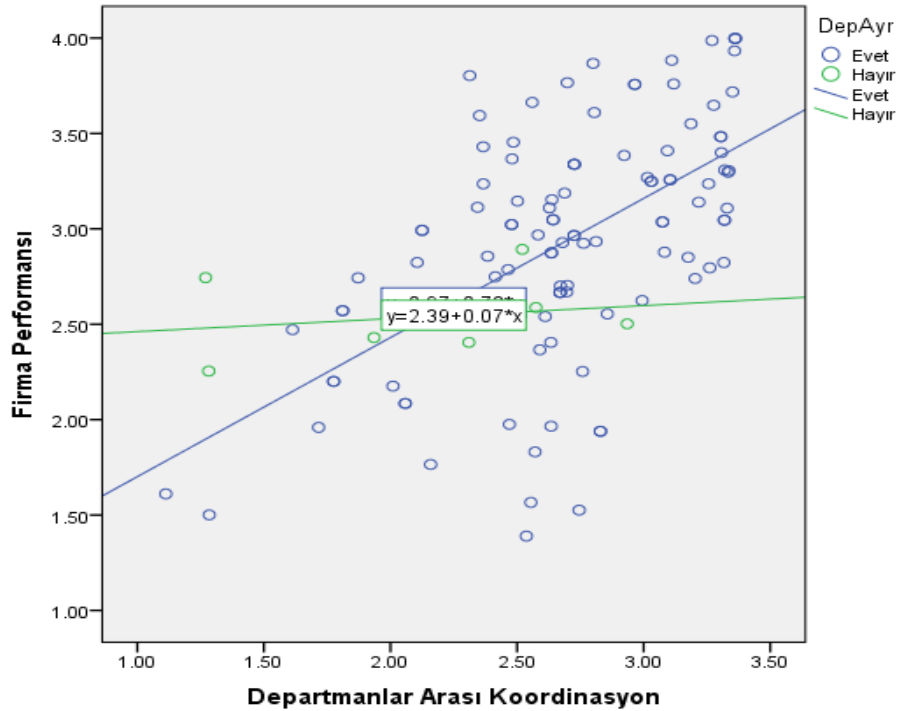
R ² -Değişimi	F	Sd1	Sd2	Anl.
0,0249	4,1628	1	110	0,0437

İki kategoriden oluşan departmanlara ayrılmasının değişkenine ilişkin kurulan model, düzenleyici etki bakımından istatistiki olarak anlamlı ($p=0,043<0,05$) olup pozitif yönlü bir etki söz konusudur. R^2 'deki değişim, departmanlara ayrılması değişkeninin, toplam varyansın 0,024'lik kısmını açıkladığını göstermektedir.

Tablo 4.44. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Departmanlara Ayrılması - Departmanlar Arası Koordinasyon

Departmanlar	Etki	sh	t	Anl.	LLCI	ULCI
Evet	0,7294	0,1009	7,2268	0,0000	0,5294	0,9294
Hayır	0,0682	0,3080	0,2213	0,8252	-0,5421	0,6785

Alt kategorilerden “Evet” istatistiki açıdan anlamlıdır. Yani firmanın departmanlara ayrılması, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir etkisi söz konusudur. Dolayısı ile H_{2d} hipotezi desteklenmiştir.



Şekil 4.14. Departmanlara Ayrılması Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği

Şekil 4.14'te firmanın departmanlara ayrılması, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide sahip olduğu düzenleyici rolün kategorilere bağlı olarak görselleştirilmesi yer almaktadır. Alt kategorilerden “Evet”

anlamlıdır. Yani firmanın departmanlara ayrılması, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide pozitif bir etkiye sahiptir.

Firmanın faaliyetleri uygulama düzeyi, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir rolünün olup olmadığına dair yapılan analiz sonuçları tablo 4.45'te yer almaktadır.

Tablo 4.45. Düzenleyici Etki Özeti, Faaliyetleri Uygulama Düzeyi - Departmanlar Arası Koordinasyon

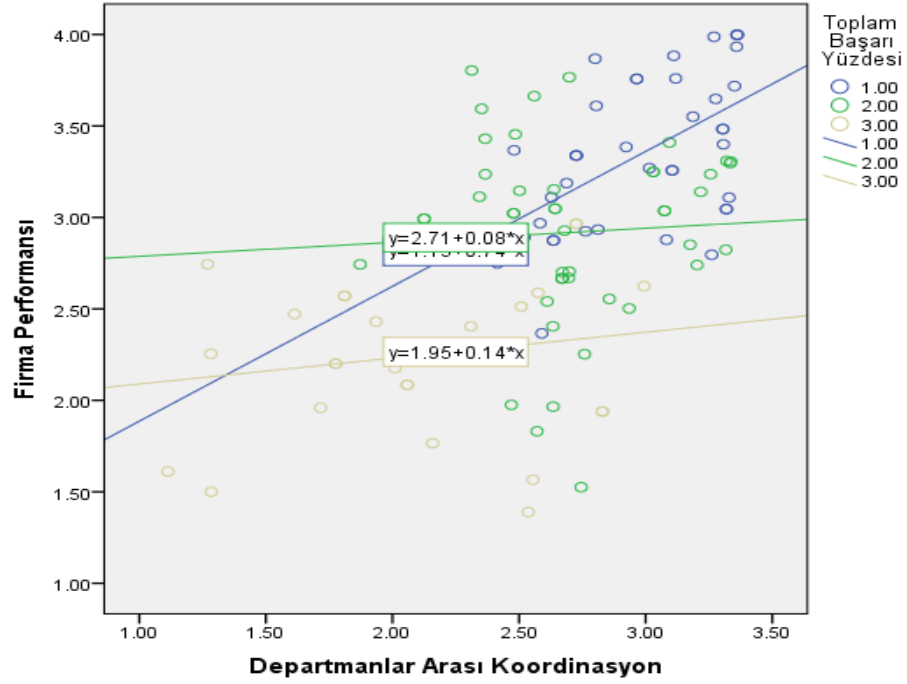
R ² -Değişimi	F	Sd1	Sd2	Anl.
0,0266	2,9382	2	108	0,0572

Üç kategoriden oluşan faaliyetleri uygulama düzeyi (toplam başarı yüzdesi) değişkenine ilişkin kurulan model, düzenleyici etki bakımından istatistiki olarak anlamlı ($p=0,057<0,1$) olup pozitif yönlü bir etki söz konusudur. R²'deki değişim, faaliyetleri uygulama düzeyi değişkeninin, toplam varyansın 0,026'lik kısmını açıkladığını göstermektedir.

Tablo 4.46. Kategorilere Göre Düzenleyici Etki, Faaliyetleri Uygulama Düzeyi-Departmanlar Arası Koordinasyon

Faaliyetlerin Uyg. Düzeyi	Etki	sh	t	Anl.	LLCI	ULCI
90-100 (1)	0,7375	0,2293	3,2160	0,0017	0,2829	1,1920
70-89 (2)	0,0768	0,1816	0,4228	0,6733	-0,2832	0,4368
70 altı (3)	0,1416	0,1619	0,8745	0,3838	-0,1794	0,4625

Alt kategorilerden "90-100" istatistiki açıdan anlamlıdır. Yani firmanın faaliyetleri uygulama düzeyi, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici bir etkisi söz konusudur. Dolayısı ile H_{2e} hipotezi desteklenmiştir.



Şekil 4.15. Faaliyetleri Uygulama Düzeyi Değişkeni Düzenleyici Etki Grafiği

Şekil 4.15’te firmanın faaliyetleri uygulama düzeyi (toplam başarı yüzdesi), departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide sahip olduğu düzenleyici rolün kategorilere bağlı olarak görselleştirilmesi yer almaktadır. Alt kategorilerden “90-100 (1)” anlamlıdır. Yani firmanın faaliyetleri uygulaması, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide pozitif bir etkiye sahiptir.

Firma özelliklerinin, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici rolüne dair yapılan analiz sonuçları Tablo 4.47’de toplu bir şekilde yer almaktadır.

Tablo 4.47. Firma Özelliklerin Düzenleyici Etkisi, Departmanlar Arası Koordinasyon -Firma Performansı

Değişken	Anl.	R ² değişim	Anlamlı Kategori
Faaliyet Denetimi	0,0158	0,0323	Evet
İç Denetim	0,0866	0,0171	Evet, Hayır
Dış Denetim	0,9112	-	-
Departman Ayrımı	0,0437	0,0249	Evet
Faaliyetlerin Uyg. Düzeyi	0,0572	0,0266	“90-100”

H₂ hipotez grubunun alt hipotezlerinde yer alan firma özelliklerinin departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasında düzenleyici bir etkisinin olup olmadığına dair yapılan analiz sonuçlarına göre; faaliyet denetimi yapan, iç denetim yaptıran, departman ayırımında bulunan ve faaliyetlerin büyük kısmını uygulayan firmalar anlamlı bir etki göstermekteyken, dış denetim yapıp yapmadığı istatistiki açıdan anlamlı bir etkiye sahip değildir.

Yapılan analizler doğrultusunda desteklenen ve desteklenmeyen hipotezlerin tamamı Tablo 4.48’de verilmiştir.

Tablo 4.48. Hipotez Listesi

H ₁ : Faaliyet denetimi etkinliğinin, firma performansı üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklendi
H _{1a} : Firmanın faaliyet denetimi yaptırmasının, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.	Desteklendi
H _{1b} : Firmanın iç denetim yaptırmasının, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.	Desteklenmedi
H _{1c} : Firmanın dış denetim yaptırmasının, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.	Desteklenmedi
H _{1d} : Firmanın departmanlara ayrılmasının, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.	Desteklendi
H _{1e} : Faaliyetlerin uygulanma düzeyi, faaliyet denetimi etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.	Desteklendi
H ₂ : Departmanlar arası koordinasyon, firma performansı üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklendi
H _{2a} : Firmanın faaliyet denetimi yaptırmasının, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.	Desteklendi
H _{2b} : Firmanın iç denetim yaptırmasının, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.	Desteklendi
H _{2c} : Firmanın dış denetim yaptırmasının, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.	Desteklenmedi

Tablo 4.48. Devam	
H _{2d} : Firmanın departmanlara ayrılmasının, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.	Desteklendi
H _{2e} : Faaliyetlerin uygulanma düzeyi, departmanlar arası koordinasyon ve firma performansı arasındaki ilişki üzerinde düzenleyici etkisi vardır.	Desteklendi
H ₃ : Firmanın, faaliyet denetimi yaptırması, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması ve departmanlara ayrılması ile firma performansı arasında ilişki vardır.	
H _{3a} : Firmanın faaliyet denetim yaptırması ile firma performansı arasında ilişki vardır.	Desteklendi
H _{3b} : Firmanın iç denetim yaptırması ile firma performansı arasında ilişki vardır.	Desteklendi
H _{3c} : Firmanın dış denetim yaptırması ile firma performansı arasında ilişki vardır.	Desteklendi
H _{3d} : Firmanın departmanlara ayrılması ile firma performansı arasında ilişki vardır.	Desteklenmedi
H ₄ : Firmanın, demografik özellikleri (personel sayısı, yıllık toplam satış hacmi, yıllık aktif toplamı) ve firma özellikleri arasında kabul edilen faaliyetlerin uygulanma düzeyi ile firma performansı arasında ilişki vardır.	
H _{4a} : Firmanın personel sayısı ile firma performansı arasında ilişki vardır.	Desteklendi
H _{4b} : Firmanın yıllık toplam satış hacminin ile firma performansı arasında ilişki vardır.	Desteklendi
H _{4c} : Firmanın yıllık aktif toplamının ile firma performansı arasında ilişki vardır.	Desteklendi
H _{4d} : Firmanın faaliyetleri uygulama düzeyi ile firma performansı arasında ilişki vardır.	Desteklendi

Kurulan hipotezlerden, faaliyet denetimi etkinliğinin, firma performansı üzerinde pozitif etkisi olduğu ve departmanlar arası koordinasyonun, firma performansı üzerinde etkisinin olduğunun öne sürüldüğü H₁ ve H₂ kabul edilmiştir. Bu hipotezlere göre etkin bir faaliyet denetiminin yapılması firma performansı üzerinde olumlu etki ederek performansın artmasına katkı sağlayarak firma içerisinde yürütülen faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin artırılmasını sağlayacaktır. Aynı şekilde departmanlar arası koordinasyonun etkin olması yani departmanların

birbirleriyle olan iletişimin güçlü, bilgi paylaşımının yüksek olması firma performansı üzerinde olumlu etkiederek performansın artmasına katkı sağlayacaktır. Firmalar bu şekilde daha fazla kar elde etme imkanı bulacak, piyasada rekabet gücü elde edebilecek ve kurumsallaşmaya daha yakın olma imkanı bulacaktır.

Firma özellikleri kabul edilen faaliyet denetimi yaptırması, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması, departmanlara ayrılması ve faaliyetlerin uygulanma düzeyinin, faaliyet denetimi etkinliğinin, firma performansı ilişkisinin üzerinde düzenleyici rolüne ilişkin kurulan H_1 hipotezinin alt maddelerinden H_{1a} , H_{1d} ve H_{1e} hipotezleri desteklenmiş, H_{1b} ve H_{1c} hipotezleri desteklenmemiştir. Alt hipotezlerin sonuçlarına göre, firmada faaliyet denetimi yapılması, firma fonksiyonlarının firmanın yapısına göre departmanlara ayrılması ve firmada departmanlar aracılığıyla yürütülen faaliyetlerin maksimum düzeyde uygulanması, faaliyet denetimi etkinliği ile firma performansı arasındaki ilişkide olumlu etki ederek firma performansının daha fazla yükselmesini sağlamaktadır. İç denetim ve dış denetim yaptırması/yaptırmaması faaliyet denetimi etkinliği ile firma performansı arasındaki ilişkide herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Aynı zamanda, Firma özellikleri kabul edilen faaliyet denetimi yaptırması, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması, departmanlara ayrılması ve faaliyetlerin uygulanma düzeyinin, Departmanlar arası koordinasyonun, firma performansı ilişkisinin üzerinde düzenleyici rolüne ilişkin kurulan H_2 hipotezinin alt maddelerinden H_{2a} , H_{2b} , H_{2d} ve H_{2e} hipotezleri desteklenmiş, H_{2c} hipotezi desteklenmemiştir. Alt hipotezlerin sonuçlarına göre, firmada faaliyet denetimi yapılması, iç denetim yaptırması, firma fonksiyonlarının firmanın yapısına göre departmanlara ayrılması ve firmada departmanlar aracılığıyla yürütülen faaliyetlerin maksimum düzeyde uygulanması, departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide olumlu etki ederek firma performansının daha fazla yükselmesini sağlamaktadır. Dış denetim yaptırması/yaptırmaması departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki ilişkide herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

Firmanın, faaliyet denetimi yaptırması, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması ve departmanlara ayrılması kategorileri ile firma performansı arasında kategoriler arasında anlamlı farklılık olup olmadığını gösteren H_3 hipotez grubunun alt maddelerinden H_{3a} , H_{3b} ve H_{3c} hipotezleri desteklenmiştir. H_{3d} hipotezi ise desteklenmemiştir. Yani firmanın faaliyet denetimi, iç denetim ve dış denetim

yaptırması ile yaptırmaması kategorileri arasında anlamlı fark olduğu tespit edilmiştir. Firmanın faaliyet denetimi, iç denetim ve dış denetim yaptırması firma performansını olumlu yönde etkilemektedir. Firmanın departmanlara ayrılması hipotezinde eş değer iki kategori oluşturulamadığı için kategoriler arasında anlamlı bir fark görülmemiştir.

Firmanın demografik özellikleri (personel sayısı, yıllık toplam satış hacmi, yıllık aktif toplamı) ve firma özellikleri arasında kabul edilen faaliyetlerin uygulanma düzeyinin kategorileri arasında anlamlı farklılık olup olmadığını tespit etmek için oluşturulan H_4 hipotez grubunun alt hipotezlerinin tümü desteklenmiştir. Firmanın personel sayıları, toplam satış hacimleri, aktif toplamı ve faaliyetleri uygulanma düzeyleri arttıkça performansları olumlu etkilenmektedir.



SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Araştırma kapsamında elde edilen bulgular ve analiz sonuçları bu bölümde değerlendirilecektir. Ayrıca araştırmanın, sağladığı katkılar ve kısıtları da bu kısımda yer almaktadır.

Dünya ve Türkiye'deki ekonomik koşullar dikkate alındığında, piyasalarda faaliyetlerini sürdüren firmaların bu koşullara uyum sağlaması, mevcut varlıklarını koruyarak ya da arttırarak karlılıklarını arttırmaları, teknolojideki hızlı değişime ayak uydurmaları ve rekabet avantajı sağlayabilmelerindeki en önemli etken, firmanın profesyonel yönetim anlayışıyla yönetilmesi gerekliliğidir. Bu yönetim anlayışıyla firmalar, organizasyon yapılarını ve faaliyetlerini kişilere bağımlı kalmadan sürdürebilmelidir. Ancak sistemin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için, firma iç kontrol sistemini etkin hale getirmeli ve sürdürülebilir denetim mekanizması oluşturmalıdır. Dolayısıyla firmalar gelecekte varlıklarını sürdürebilmeleri ve büyümeleri, yönetim tarafından alınacak etkin kararlara bağlıdır. Karar alınırken dikkat edilecek önemli nokta ise firmanın güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenmesi ve bunların nasıl düzeltileceği ve geliştirileceğidir. Firmalardaki bu tür sorunların önüne geçmek için yönetime yoğunlaşan ve yönetim tarafından talep edilen faaliyet denetimi uygulaması büyük önem kazanmaktadır. Faaliyet denetimi, firmanın bir bölümünün veya tamamının etkinlik ve verimliliğinin standartlara göre değerlendirilmesi ve sonucunda departmanların faaliyetleri ile ilgili iyileştirmeler konusunda yönetime tavsiyelerde bulunma ya da "yönetim danışmanlığı" faaliyet olarak ifade edilmektedir. Faaliyet denetimi, belirli amaçlara ulaşmak için firmadaki bütün faaliyet süreçlerinin sistematik olarak gözden geçirilmesini içermektedir. Bu nedenle faaliyet denetiminin uygulama alanı geniş ve kapsamlıdır. Değerlendirme ölçütleri ise soyut, göstergeleri karmaşık, varsayım dayalı olduğu için uygulanması zor ve zaman alıcıdır. Ayrıca bu denetim türü, sektörden sektöre, firmadan firmaya ve firma içinde birimden birime farklılık gösteren bir denetim çalışmasıdır. Bu denetim bağımsız ve öznedir. Faaliyet

denetimi ile bir firmanın kendi içinde değerlendirilmesinin yanı sıra birden fazla firmanın da faaliyetleri karşılaştırılabilmektedir.

Araştırmanın amacı, faaliyet denetiminin etkinliği ve firmalardaki işleyişlerden sorumlu departmanların aralarındaki koordinasyonun firma performansı üzerinde etkisinin belirlenmesidir. Bu amaçla araştırmanın örnekleme olarak tekstil sektörünün alt kollarından olan halı imalatı yapan firmalar ele alınmaktadır. Halı imalatı, Türkiye’de ve Dünya genelinde ihracat hacmi açısından büyük öneme sahiptir. Ticaret Bakanlığı verilerine göre Türkiye, 2017 yılı sonunda dünya genelinde yaklaşık 7 milyar dolarlık halı ihracatının %26’lık kısmı ile en büyük paya sahip olmaktadır. 2018 yılı itibariyle Güneydoğu Anadolu İhracatçı Birliği (GAİB) verilerine göre birliğin Türkiye genelinde halı ihracatı içerisindeki payı yaklaşık %66,5 olmuştur. Bölgeden yapılan ihracat içerisindeki payı ise %17,8 olmuş ve bunun neredeyse tamamını Gaziantep ili karşılamaktadır. Araştırma, zaman ve maliyet unsurları göz önüne alınarak, Türkiye’deki halı üretimin büyük çoğunluğunu oluşturan Gaziantep ili ile sınırlandırılmaktadır. Araştırmanın örneklem çerçevesini ise Gaziantep Sanayi Odasına (GSO) kayıtlı olan halı imalatı yapan firmalar oluşturmaktadır. GSO’dan alınan listede 244 firmanın olduğu, bu firmalardan iletişim adresi olmayanlar 20 firma ile halı imalatı yapmayanlar ve çeşitli nedenlerle imalatı sonlandıran 34 firma örneklem çerçevesi dışında bırakılmış, toplamda 190 firmaya ulaşılmıştır. Bu firmalardan randevu alınarak gidilen ve yüz yüze anket uygulanan 117 firmaya ulaşılmıştır. Diğer firmalardan bir kısmı anket uygulamasına katılmayacaklarını iletmiş geri kalanlardan ise randevu alınamamıştır. Türkiye halı imalatının büyük bir kısmını oluşturan Gaziantep ilinin seçilmesi ve ankete geri dönüşlerin yaklaşık %60’ı bulması araştırmanın kapsayıcı nitelikte olduğu ifade edilebilir.

Yapılan çalışmalarda firma performansı üzerinde etkisinin olduğu düşünülen birçok faktör bulunmaktadır. Bu çalışmalar arasında muhasebe yazılımları (Chong ve Nizam, 2018), sosyal sorumluluk (Zairi ve Peters, 2002), bakım uygulamaları (Mitchell vd., 2002), iç denetim (Đorđević, ve Đukić, 2018), departmanlar arası koordinasyon (Aytekin, 2018), pazarlama denetimi (Taghian ve Shaw, 2008) gibi kavramlar bulunmaktadır. Literatürdeki çalışmaların birçoğunda kontrol, denetim ve muhasebe denetimi konuları sıklıkla incelenmiştir. Ancak faaliyet denetimi kavramı incelendiğinde fazla çalışmaya rastlanmamaktadır. Ayrıca bu konuda kavramsal bir çerçeve eksikliği de dikkat çekmektedir. Diğer bir ifade ile firmalar açısından büyük öneme sahip bir konu olması nedeniyle literatürdeki çalışma sayısı düşük bir düzeyde

kalmıştır. Bu nedenle araştırma sonucu elde edilen bulgular önem arz etmektedir. Araştırmanın diğer bir önemi ise Türkiye halı sektörünün büyük çoğunluğunu oluşturması açısından Türkiye geneline de yorumlanabilirliği olmasıdır.

Elde edilen veriler dikkate alınarak faaliyet denetiminin etkinliğinin ve departmanlar arası koordinasyonun, firma performansı üzerinde etkileri ölçülmüştür. Sonuçta bağımsız değişken olarak ele alınan kavramların firma performansı üzerinde etkisi olduğu tespit edilmiştir. Ele alınan örneklem için firma performansındaki değişimin %33'ü söz konusu iki bağımsız değişken tarafından açıklanabilmektedir. İki değişken de firma performansı üzerinde pozitif etkiye sahip olmanın yanı sıra departmanlar arası koordinasyon faaliyet denetimi etkinliğine göre neredeyse üç kat fazla etki etmektedir. Bu sonuca göre firmalar açısından departmanlar arası koordinasyonun, faaliyet denetimi ve firma performansının etkisinde büyük öneme sahip olduğu söylenebilir. Araştırma, herhangi bir sektör ele alınarak faaliyet denetimi etkinliğinin firma performansı üzerinde etkisini araştıran bir çalışmaya rastlanmaması ve faaliyet denetimi konusunda kavramsal bir çerçevenin oluşturulmasına katkıda bulunmasında dolayı önemlidir.

Firma özellikleri olarak kabul edilen faaliyet denetimi yaptırması, iç denetim yaptırması, dış denetim yaptırması, departmanlara ayrılması ve faaliyetleri uygulama düzeyinin, faaliyet denetiminin etkinliği ve firma performansı arasındaki ilişkide düzenleyici etkisinin olup olmadığına dair kurulan hipotezlerden “faaliyet denetimi yaptırması”, “departmanlara ayrılması” ve “faaliyetlerin uygulanma düzeyi” değişkenleri istatistiki açıdan anlamlı olduğu görülmüş ve hipotez desteklenmiştir. “iç denetim yaptırması” ve “dış denetim yaptırması” hipotezleri ise desteklenmemiştir.

Diğer bir ilişki olan departmanlar arası koordinasyon ile firma performansı arasındaki etkide düzenleyici role yönelik kurulan hipotezlerde ise “faaliyet denetimi yaptırması”, “iç denetim yaptırması”, “departmanlara ayrılması” ve “faaliyetlerin uygulanma düzeyi” değişkenleri istatistiki açıdan anlamlı olduğu görülmüş ve hipotez desteklenmiştir. “dış denetim yaptırması” hipotezi desteklenmemiştir.

Her iki bağımsız değişkene yönelik yapılan düzenleyici etki analizi sonucu, firmanın departmanlara ayrılması, gerekli faaliyetleri uygulaması ve faaliyet denetimi yaptırması firma performansını olumlu yönde etkilemektedir.

Firmalar açısından, işleyişlerin fonksiyonlara ayrılması, firmanın esas işlevi olan faaliyetlerini yerine getirmesi ve faaliyetlerinin kontrolünü sağlaması için

denetimin yapılması gibi firma özelliklerinin anket formunda yer alması etkili olmuştur.

Ayrıca, firma özellikleri olarak kabul edilen değişkenlerin kategorileri ile firma performansı arasında fark olup olmadığı araştırılmıştır. İki kategori arasında farklılığı araştıran T testi sonucunda, “faaliyet denetimi yaptırması”, “iç denetim yaptırması” ve “dış denetim yaptırması”, değişkenlerinin firma performansına yönelik kategorileri arasında anlamlı fark olduğu gözlenmiş ve kurulan hipotezler desteklenmiştir. “departmanlara ayrılması” değişkeni için yeterli iki kategori oluşturulamadığı için desteklenmemiştir.

Buna ek olarak firmanın demografik özellikleri içerisinde olan “personel sayısı”, “yıllık satış hacmi”, “yıllık aktif toplamı” ve “faaliyetlerin uygulanma düzeyi” değişkenlerinin firma performansı üzerinde kategorileri arasında farklılık olup olmadığı incelenmiştir. İki den fazla kategori arasında farklılık olup olmadığının inceleyen Anova analizi sonucunda, “personel sayısı”, “yıllık satış hacmi”, “yıllık aktif toplamı” ve “faaliyetlerin uygulanma düzeyi” değişkenlerinin kategorileri arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiş ve kurulan hipotezler desteklenmiştir.

Araştırmada ele alınan düzenleyici değişkenlerin büyük çoğunun etkisi olması nedeniyle, istatistiki açıdan anlamlı bir etkisinin olması, firmanın özellikleri olarak ele alınan değişkenler oluşturulan modeldeki önemini göstermektedir.

Ayrıca araştırma sonucuna göre çalışma sorularına cevap olarak, faaliyet denetimi etkinliğinin firma performansı üzerinde etkisi olduğunu, departmanlar arası koordinasyonun firma performansı üzerinde etkisi olduğunu, firmalardaki faaliyetlerin uygulanma düzeyi yani firmaların departmanlardaki faaliyetlerin yüksek düzeyde uygulanması firma performansına olumlu etki ettiğini, firma performansı üzerinde, firmanın demografik özellikleri arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Bu araştırma, yöntem ve çıktı bakımından bazı katkılar sunmaktadır. Firma yapıları ve firmaların kendi içerisindeki işleyişler, sektörden sektöre, firmadan firmaya ve firma içinde birimden birime farklılık göstermesi nedeniyle farklı sektörlerle de uygulanabilirliği, araştırmanın tekrarlanabilirliği üzerinde olumlu etkiye sahiptir. Ayrıca faaliyet denetimi konusunda kavramsal bir çerçevenin oluşturulduğu çalışmaya rastlanmamaktadır. Bu denetim türünün bağımsız ve öznel olması nedeniyle konuya ilişkin farklı sektörlerin ele alınması, birkaç sektörden belirli firmalar alınıp karşılaştırma yapılması ve tek firma üzerinde uygulamaların yapılması dış geçerlilik açısından önem arz etmektedir.

Ayrıca, kârlılığın arttırılması, kaynakların etkin ve verimli kullanılması, problemlerin erkenden ortaya konulması, iletişimin ve koordinasyonun güçlendirilmesi, firmanın faaliyetlerini sürdürmede departmanlara ayrılması, iç denetim yaptırması gibi faaliyet denetiminin faaliyet süreçlerine vurgu yaparak katkı sağlamaktadır.

Faaliyet denetimi konusundaki araştırmalar ve anket uygulaması yapılan firmalardan elde edilen bilgiler neticesinde faaliyet denetiminin uygulamasında birçok soruna rastlanmaktadır. Faaliyet denetimi uygulamasında kanuni bir zorunluluğun olmaması, buna bağlı olarak firma dışındaki ilgililer tarafından denetimin tarafsızlığı ve bağımsızlığı ile ilgili bir güvencenin yokluğu, yetkin kalifiye personel eksikliği, performans gibi göreceli konu hakkında görüş bildirmenin zor olması, denetim sonucu elde edilen ve tavsiyede bulunulması gereken bir faaliyet denetim raporunun belirli bir formatın olmaması gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, sektördeki rekabetten kaynaklı düşük karlılık, fon temininde zorluk, kalifiye eleman yokluğu gibi sorunlarla da karşılaşmaktadır.

Belirtilen faaliyet sorunlarının ortadan kaldırılması için firmaların sistemlerini etkin bir şekilde kurmaları ve denetim yaptırılmaları gerekmektedir. Bu açıdan denetimi yapacak kişi ya da birim bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Faaliyet denetimi yapacak denetçi ve denetçilerin, disiplinli bir yaklaşımı ve firmanın bütün faaliyetlerinde çalışabilecek gerekli niteliklere sahip olmalı, firmanın bütün departmanlarıyla bağlantısı olmalı, departmanların faaliyetlerini sürekli incelemeli ve uygulanması zaman alıcı olduğundan en azından faaliyet denetimini yılda bir yapılması hususunda çaba sarf etmelidir. Ayrıca denetçi, denetim raporunda doğru tavsiyelerde bulunarak hem etkinliği ve verimliliği arttıracak konulara hem de etkinliğin ve verimliliğin azalmasına neden olan faaliyetler hakkında da gerekli önlemlerin yer aldığı tavsiyelerde bulunmalıdır.

Denetim sonucunda firmalar ya da denetçiler, sorunlu alanları tespit edip çözüm önerileri ortaya koymak için harekete geçmelidirler. Dolayısıyla faaliyetlerindeki etkinliği ve verimliliği arttırmak, faaliyet denetiminin geliştirilmesi ve başarılı bir şekilde uygulanması için sunulan çözüm önerileri şunlardır:

- Firmalar tarafından faaliyet denetiminin yapılmasının zorunluk haline gelmesi için gerekli yasal düzenlemenin yapılması,
- Mevzuatlarda yapılacak değişikliklerin sisteme zamanında entegre edilmesi,

- Kalifiye eleman ve kalifiye yönetici için üniversite ile işbirliği yaparak ortak bir program oluşturulmalı,
- Ek fon talebinden çok eldeki fonların yatırımının iyi yapılması,
- Faaliyet denetiminin benimsenmesi için uygun firma kültürünün oluşturulması,
- Etkin insan kaynakları yönetiminin kurulması,
- Etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulmalı,
- Faaliyetler sürekli takip edilmeli,
- Denetimi yapacak kişi tarafsız ve bağımsız olmalı,
- Yönetim tarafından uygun denetim ortamının hazırlanması gerekliliği,
- Bütün personellere gerekli eğitimin verilmesi,
- Firmanın bütün işlemleri ile ilgili bilgiler (resmi veya gayri resmi) doğru bir şekilde kaydedilmeli ve bunlar ilgili kişilere eksiksiz sunularak incelemenin yapılması sağlanmalı,
- Firmalar işlemlerinde bilgi sistemlerini güvenli hale getirmeli,
- Gelişmiş muhasebe programları kullanılarak muhasebe bilgi kalitesinin yükseltilmesi,
- Departmanlar arası aksaklıklar giderilerek yönetime katkıda bulunma ve verimlilik artışı sonucunda firma performansı arttırılmalı,
- Departmanlar arası koordinasyon sağlanarak üretim maliyetleri doğru tespit edilmeli,
- Denetim sonucuna dayanarak, faaliyetlerin kontrolü, takibi ve departmanlar tarafından ihtiyaç duyulan kaynakları incelemek için firmada gerekli olan sistem oluşturulmalı.

Ayrıca, teknolojiye ayak uydurulması, firmanın daha iyi performans göstermesi ve piyasada tutunması açısından önem arz etmektedir. Bu uyum, firmaya, kaydetmede, faaliyetlerdeki değişime uyumda, yapılan işlemleri takip etmede ve zaman/maliyet tasarrufu sağlamada katkı sağlamaktadır. Teknolojideki değişimin firmaya sağladığı katkılar nedeniyle firmaların da muhasebe alanında da değişime giderek e-muhasebe olarak adlandırılan muhasebe uygulamalarına yönelmelidir. E-denetim ve E-muhasebe uygulaması tüm birimlerin (devlet, birey, yatırımcı, kredi verenler vb.) istenen verilere hem rahat hem de daha etkin ulaşmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda, muhasebe ve denetim uygulamalarındaki teknolojiye dönük değişiklikler ile birlikte "e-muhasebe" ve "e-denetim" dünya genelinde başlatılmıştır.

Türkiye'de de kamu/özel sektör bağlantılı girişimlerle e-muhasebe ve e-denetim uygulamalarına başlanmıştır.

Kamu düzenlemeleri ile e-muhasebe uygulamaları bütün firmalar tarafından kullanımı özendirilmeli, denetimlerin bu doğrultuda yapılması, e-denetim alt yapısının oluşturulması gibi faktörler firmaların daha etkin ve verimli çalışmasına katkı sağlayacaktır. Aynı zamanda e-muhasebe ve e-denetim uygulamaları, firmalara verilerin saklanması ile maliyetler yönünden de tasarrufta bulunmasını sağlayacaktır.

Araştırmanın kısıtları arasında örneklem seçiminde, tekstil sektörünün alt kolu olan halı imalatı yapan firmalar değerlendirmede yer almaktadır. İkinci kısıt olarak, hem halı imalatı yapan firmaların hem de Türkiye'de halı ihracat hacminin yaklaşık %60'ını karşılayan Gaziantep ili, bu ildeki firmaların GSO'ya kayıtlı olması belirlenmiştir. Bir diğer kısıt ise analizi sonucu elde edilen bazı önemli bilgilerin (firma bilgileri, personel sayıları ve satış hacimleri gibi), etik kaygılar nedeniyle okuyuculara aktarılamamasıdır. Farklı sektörlerle, firmalara, firma içerisinde herhangi bir departmana, farklı birkaç sektör karşılaştırması yapılarak araştırmanın boyutlarının geliştirilmesi, çalışmanın olumlu bir katkı sağlama potansiyeline sahip olduğunu göstermektedir.

KAYNAKLAR

- ACFE (2010). Association of Certified Fraud Examiners- "Fraud-Related Internal Controls. 40-50.
- Ağca, V. ve Tunçer, E. (2006). Çok Boyutlu Performans Derleme Modeller ve Bir Balanced Scorecard Uygulaması. Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 8(1). 173-193.
- Ahadiat, N. (2008). Technologies Used in Accounting Education : A Study of Frequency of Use Among Faculty. Journal of Education for Business. 83(3). 123-134.
- Akal, Z. (2011). İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi: Çok Yönlü Performans Göstergeleri. 7. Baskı. Ankara. Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları.
- Akgemci, T. (2008). Stratejik Yönetim. 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akgül, B.A. (2000). Türk Denetim Kurumları. İstanbul. Türkmen Yayınevi.
- Akışık, O. (2005). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 4(14). 89-101.
- Aksoy, T. (2002). Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.
- Aktuğlu, M.A. (1986). Denetleme ve Revizyon. İzmir. Bilgehan Basımevi.
- Aktürk, A. ve Kılıç, R. (2015). İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma. Journal of Yasar University. 10(39). 6555-6611.
- Alagöz, A. (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü. Güncel İşletmecilik Konuları. 95-126.
- Alameen, E.M.A. (2015). Design and Implementation of Electronic Accounting System for Sudan E-Government. International Journal of Computer Science and Information Technology Research. 3(2). 1093-1103.
- Allard, J.C. (1981). Comprehensive Auditing in Crown Corporations: A Stronger Handle on the Public Purse. CA Magazine, 114. 38-43.
- Alpkan, L.; Ergün, E.; Bulut, Ç. ve Yılmaz, C. (2005). Şirket Girişimciliğın Şirket Performansına Etkileri. Doğuş Üniversitesi Dergisi. 6(2). 175-189.
- Alptürk, E. (2008). Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi. 1. Baskı. Ankara.

- Altunışık, R.; Coşkun, R., ve Bayraktaroğlu, S. (2010). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri (6. Baskı). Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- Alvani, S.M. (2002). Public Management. 17th edition. Tehran: Ghazal Press (In Farsi).
- Alvin A. Arens (2011). Auditing, an Integrated Approach. 7th Edition. Prentice Hall Englewood Cliffs. New York.
- Alvin A.A. ve James K.L. (1997). Auditing an integrated approach. 6th Edition. New Jersey 07458 American Institute of Certified Public Accountants.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Executive Education Committee, Nelson. AT., Chairman, Education Requirements for Entry into the Accounting Profession. AICPA. 19.
- American Accounting Association (AAA). Committee on Basic Auditing Concepts (1973). A statement of basic auditing concepts. 6. Studies in Accounting Research.
- Aminian, H. ve Sabet, S.S. (2012). The Relationship between Performance Audit and Management Tendency to Strive towards Organizational Goals Achievement. Australian Journal of Basic and Applied Sciences, 6(13). 149-153.
- Anugrah, E.C.; Tugiman, H. ve Triyanto, D.N. (2017). Audit Operasional, Pengendalian Internal, dan Manajemen Pergudangan: Studi pada Toserba Yogy. Jurnal Bisnis dan Manajemen. 7(2). 193-208.
- Arens A.A.; Randal J.E. ve Beasley, M.S. (2005). Auditing and Assurance Services. An Integrated Approach. 10th Edition. Pearson Education. New Jersey.
- Arens, A.A. ve Loebbecke, J.K. (1998). Auditing: An integrated approach. 4th edition. New Jersey: Prentice-Hall.
- Aslan B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. Sayıştay Dergisi. No. 77. 63-86.
- Aslan, S. (2003). Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim. Avcıol Basım-Yayın. İstanbul.
- Ataman, Ü.; Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları. 1.baskı. Alfa Basım Yayın. İstanbul.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi. 14(1). 191-205.

- Australian National Audit Office (ANAO) (2008). Australian Government Department of Finance and Administration and the Australian National Audit Office. Canberra.
- Avcı, U. (2005). Konaklama İşletmelerinde Finansal ve Finansal Olmayan Performans Ölçümüne İlişkin Bir Alan Araştırması. *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*. 2(3). 5-11.
- Aytekin, M. (2018). Üretim, Lojistik Ve Pazarlama Bölümleri Arasındaki Koordinasyonun İşletme Performansına Etkisi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 32(4). 1121-1134.
- Azad, A.N. (1994). Operational Auditing In US Colleges and Universities. *Managerial Auditing Journal*. 9(2). 12-19.
- Azaltun, M. (1999). Otel İşletmelerinde İç Kontrol. Eskişehir: Eskişehir T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1075.
- Bakhtiari, M. (2007). Operational Auditing. *Accountant Journal*. 57. 521-542.
- Bakır, M. (2003). Denetim,-. Dilara Yayınevi. Trabzon.
- Bakır, M. (2011). Denetim ve Meslek Hukuku. Düzenlenmiş 6. Baskı. Murathan Yayınevi. Trabzon.
- Balkaran, L. (2014). Unleashing the Power of an Operational Audit. *EDPACS: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter*. 50(4). 13-20.
- Başpınar A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*. No. 148. 35-62.
- Bayrak, A. ve Özdil, T. (2003). İşletme Performansının Artırılmasında Pazarlama-Üretim İşbirliğinin Önemi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 1(2). 31-40.
- Belfo, F. ve Trigo, A. (2013). Accounting Information Systems: Tradition and Future Directions. *Procedia Technology*. 9. 536-546.
- Bloomquist, K.M.; Hamilton, S. ve Pope, J. (2014). Estimating Corporation Income Tax Under Reporting Using Extreme Values from Operational Audit Data. *Fiscal Studies*. 35(4), 401-419.
- Bolat, T. (2000). Toplam Kalite Yönetimi: Konaklama İşletmelerinde Uygulaması. İstanbul. Beta Yayıncılık.
- Boynton, C.W.; Raymond, N.J. ve Kell, W.G. (2007). *Modern Auditing*. Jakarta: Erlangga.
- Boys, P. (1984). Value-For-Money Test Spreading in Sector. *Accountancy*. 118-120

- Bozkurt, N. (2006). Muhasebe Denetimi. Alfa Basım Yayım Dağıtım. İstanbul.
- Brown A. ve Ronen J. (2013). Justifications for Audits of Financial Statements. Handbook of Key Global Financial Markets. Institutions and Infrastructure. der. Caprio G. Elsevier Inc. 345-356. USA.
- Büyük Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, (çevrimiçi) <http://www.tdk.org.tr>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- Cabnet, B. (1976). Performance Auditing in Metropolitan Dade County. Florida. Governmental Finance. 5. 44-47.
- Caldwell, K.S. (1975). Operational Auditing in State and Local Government. Governmental Finance. 4. 36-43.
- Can A.V. ve Uyar S. (2010). İşletmelerde Faaliyet Denetimi. Nobel Yayınları. Ankara.
- Candan, E. (2006). Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistemi ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar. Mali Yönetim ve Denetim Dergisi.38.
- Carmichael, D.R.; Willingham, J.J. ve Schaller, C.A. (1996). Auditing Concepts and Methods, 6.Edition, Mc Graw-hill,
- Carrol, S.J. ve Gillen, J.G. (1987). Are The Classical Management Functions Useful in Describing Managerial Work?.Academy of Management Review. 12(1). 38-51.
- Chambers, A. ve Rako, G. (1997). The Operational Auditing Handbook. Wiley & sons Inc.
- Chan D. Y. ve Vasarhelyi M. A. (2011). Innovation and Practice of Continuous Auditing. International Journal of Accounting Information Systems. No. 12. 152-160.
- Chandler, R. (1984). A VFM Auditor Must Give Clients Value For Money. Accountancy Age.
- Chengula, S.F. (2013). Assessing The Contribution Of Operational Auditing in Improving The Effectiveness Of Internal Control in Local Government Authorities Of Tanzania: A Case of Kisarawe District Council. Master Thesis. Mzumbe University.
- Chong, Y. ve Nizam, I. (2018). The Impact of Accounting Software on Business Performance. International Journal of Information System and Engineering. 6(1). 1-25.

- Chorlton, C.R. ve Mills, D. (1985). Operational Auditing in Ontario Hydro: Off to a Good Start. CA Magazine. 118. 40-43.
- Colbert, J. (2000). International and US Standards: error and fraud. Managerial Auditing Journal. 22. 145-185.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), Internal Control-Integrated Framework.
- Cook, J.W. ve Winkle, G.M. (1984). Auditing, Third Edition, Houghton Mifflin Company. Boston.
- COSO (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance. Strategic Finance. 1-8.
- COSO (2011). Internal Control-Integrated Framework. COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).
- Cosserat, G.W. (2007). Modern Auditing. John Wiley & Sons, Inc. 42(9). 222-242.
- Costa, C.A.; Carnero M.C. ve Oliveira M.D. (2012). A Multi Criteria Model for Auditing A Predictive Maintenance Programme. European Journal of Operational Research. 217. 381-393.
- Cowperthwaite, G.H. (1985). The Comprehensive Audit or Value for Money Review. Australian Accountants Centenary Congress. Adelaide. 17-20.
- Crockett, J.R. (1980). Modelling the Operational Audit. The Internal Auditor. 37. 66-76.
- Çağrı, H. (1999). İşletme Yönetimi. Uzman Gözüyle Bankacılık Dergisi. 25. İstanbul.
- Çalış, Y.E. (2013). Aracı Kurumlarda İç Denetim Uygulaması. Yalın Yayıncılık. İstanbul.
- Çelen E. (2006). Muhasebe Denetiminin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi. İstanbul Kültür Üniversitesi. İstanbul.
- Çevikbaş, R. (2011). Türkiye’de İç Denetim Kurumu. Türk İdare Dergisi. Sayı: 471-472.
- Çömlekçi F. (2001). Muhasebe Denetimi. Eskişehir.
- Dağlı, A. (2015). Örgütsel Muhalefet Ölçeği Türkçeye Uyarlaması: Geçerlik ve Güvenirlilik Çalışması. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi. 14(53). 198-218.
- Dalak, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi. Muğla Üniversitesi SBE Dergisi. 1(1). 65-79.

- Damanpour, F. ve William M.E. (1984). Organizational Innovation and Performance: The Problem of Organizational Lag. *Administrative Science Quarterly*. 29(3). 392-409.
- Daujotait, D. ve Macerinskien, I. (2008). Development of performance audit in public sector. Paper Presented at 5th International Scientific Conference Business and management. Vilnius. Lithuania. 177-185.
- David, J.H. ve Parker, L.D. (1988). Performance Auditing Outcomes-A Comparative Study. *Financial Accountability and Management*, 4(1). 22-41.
- Deloitte (2007). Aile İşletmeleri İçin Adım Adım Kurumsal Yönetim. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği. Kurumsal Yönetim Serisi. 1-20.
- Demirel, S.; Erek, İ.C. ve Çetin, M. (2011). Denetim Standartlarının Önemi. *Dış Denetim Dergisi*. 3. 246-251.
- Deniawan, P.T. (2016). Peranan Audit Operasional Dan Audit Internal Dalam Menunjang Pengendalian Internal (Study Kasus Pada PT. Adhi Karya Tbk). Diploma thesis. Universitas Komputer Indonesia.
- Denis, R.B. (1972). A Critical Study Of Operations Auditing. Ph.D Thesis. The American University.
- Denison, D.R. (2000). Organizational culture: Can it be a key lever for driving organizational change. *The International Handbook Of Organizational Culture And Climate*. 18(4). 347-72.
- Denison, D.R. ve Mishra, A.K. (1995). Toward a theory of organizational culture and effectiveness. *Organization Science*. 6(2). 204-223.
- Derakhshanmehr, A. (2012). The Theoretical Framework of the Necessity of Conducting Operational Auditing in Iran. *International Journal of Social, Behavioural, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*. 6(8). 2099-2012.
- Dewing, A.S. (1953). *Şirketlerin Finansal Politikası*. 5. baskı; New York: Ronald Press Company.
- Dilley, S.C. (1975). Expanded Scope Audits - Untapped Opportunities?. *The CPA Journal*. 45. 30-35.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal Auditing Effectiveness: An Expansion Of Present Methods. *Managerial Auditing Journal*. 16(8). 443-450.

- Doğan, N.Ö ve Tanç, A. (2008). Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi, Kapadokya Örneđi. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 22(1). 239-258.
- Doğan, N.Ö. ve Tanç, A. (2008). Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi: Kapadokya Örneđi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 22(1), 239- 258.
- Donald H. TAYLOR ve G. William GLEZEN (1997). Auditing: An Assertions Approach. Seventh Edition. John Wiley&Sons.
- Đorđević, M. ve Đukić, T. (2018). Internal Audit And Company Performance in the Republic Of Serbia. 42(2). 585-599.
- Doyrangöl, N.C. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. Mali Çözüm Dergisi. 60. 33-42.
- Drebin, A.R. (1980). Criteria for Performance Measurement in State and Local Government. Governmental Finance. 9. 3-7.
- Driessen, AJG. and Molenkamp, A. (1993). The Perspective of Operational Auditing- A New Management Tool. Managerial Auditing Journal. 8(5). 19-25
- Driessen, J.; van der Kerk, J. ve Molenkamp, A. (1995). Operational auditing: A management approach. Managerial Auditing Journal. 10(7).
- Drucker, M. (1975). The Importance of Internal Auditing for Higher Educational Administration. The Internal Auditor. 32(4). 57-63.
- Durmuş, C.N. ve Taş, O. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. Alfa Yayınları. İstanbul.
- Edwards, D.; Kusel, J. ve Oxner, T. (2003). Internal Auditing in Hospitals. Hospital Topics: Research and Perspectives on Healthcare. 81(4). 13-18.
- Elitaş, C. (2003). Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi. İç Denetim Dergisi. 8. 34-42.
- Ellinger, A.E.; Daugherty, P.J. ve Scott B.K. (2000). The Relationship Between Marketing/Logistics Interdepartmental Integration and Performance in U.S. Manufacturing Firms: An Empirical Study. Journal of Business Logistics. 21(1). 1-22.
- Ellis, R.L. ve J.P. Melrose (1980). Auditing the Management Process. Auditor. 37. 53-64.
- Emerson, C.J. ve Grimm M.C. (1996). Logistics and Marketing Components of Customer Service: An Empirical Test of the Mentzer, Gomes and Krapfel

- Model. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*. 26(8). 29-42.
- Erdoğan M. (2001). *Denetim*. Eskişehir. 1.Baskı.
- Erdoğan, M. (2006). *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erol, A. (2000). *Finansal Kurumların Denetim ve Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar*. Yaklaşım Yayınları. Ankara. 2000.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 13(1). 229-237.
- Erözbağ, S. (2009). İç Denetim ve Mahalli İdarelerde Denetim Yetkisi. Ankara. İller ve Belediyeler Dergisi, sayı:738–739.
- Esmailjee A.E.K (1993). *Internal Controls: The Case Study of Nyayo Bus Service Corporation Nairobi*. MBA Projects UON.
- Fayol, H. (1949). *Administration Industrielle et Generale*. Constance Storrs. trans. London: Sir Isaac Pitman & Sons Ltd..
- Fawcett, S.E. ve Clinton, S.R. (1996). Enhancing logistics performance to improve the competitiveness of Manufacturing Organizations. *Production and Inventory Management Journal*. First Quarter. 37(1). 40-46.
- Fındık, H. (2016). İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alınabilecek Önlemler. *İşletme Araştırmaları Dergisi*. 8(1). 640-662.
- Fielden, J. ve D. Robertson (1981). Value for Money and Performance Reviews. *The Management Accountant*. 16. 317-318.
- Fisher, M.L. (1997). What is the right supply chain for your product?. *Harvard Business Review*. 75(2). 105-116.
- Flesher D.L. ve Zarzeski, M.T. (2002). The Roots of Operational (Value-for-Money) Auditing in English Speaking Nations. *Accounting and Business Research*. 32(2). 93-104.
- Flesher, D.L. (1975). *A Generalized Operations Audit Model And Audit Program For A Small Non-Profit Hospital*. Ph.D Thesis. University of Cincinnati.
- Flesher, D.L. (1977). Operations Auditing: For the Independent Auditor. *The CPA Journal*. 47. 17-21.

- Flesher, D.L. (1980). Operational Auditing. *The Journal of Accountancy*. 150. 110-114.
- Flesher, D.L. (1984). Writing the Operational Audit Report. *The Internal Auditor*. 41. 41-43.
- Flesher, D.L. (1989). An Operational Audit Of Working Capital Management. *Managerial Finance*. 15(6), 26-32.
- Flesher, D.L. (1992). GAO Audit Report Project for an Operational Auditing Course. *Managerial Auditing Journal*. 7(3), 30-32.
- Flint, D. (1978). Economy, Efficiency and Effectiveness-The “Value-For-Money” Audit. *The Accountants Magazine*. 245-249.
- Fountain, J.R. ve Lockridge, R. (1976). Implementation and Management of a Performance Auditing System. *Governmental Finance*. 5. 12-21.
- Garrido, A. (1980). Operational Auditing-A Systematic Approach. *International Journal of Government Auditing*. 11-13.
- Gavin, T.A.; Sumners, G.E. ve Linnemann, N. (1991). Operational Auditing Deserves a Prominent Place in the Auditing Curriculum. *Managerial Auditing Journal*. 6(2). 20-26.
- Ghasemi, M.; Shafeiepour, V.; Aslani, M. ve Barvayeh, E. (2011). The Impact of Information Technology (IT) on Modern Accounting Systems. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*. 28. 112-116.
- Gibb Dyer Jr, W. (2006). Examining the “family effect” on firm performance. *Family Business Review*. 19(4). 253-273.
- Graham, L. (2008). *Internal Controls: Guidance for Private, Government and Nonprofit Entities*. Wiley. USA.
- Gray, I. ve Manson, S. (2000). *The Audit Process-Principles. Practice and Cases. Second Edition*. Thomson Learning. London.
- Greenawalt, M.B. (1995). Operationalizing the operational audit course. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10(3). 26-30.
- Güney, A. (2014). Role of Technology in Accounting and E-accounting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*. 152. 852-855.
- Güney, S. (2009). *Yönetim ve Organizasyon*. Nobel. Ankara.
- Güney, S. ve Sarı, S.S. (2015), Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 5. 62-80.

- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. Bilim Teknik Yayınevi. Genişletilmiş 4. Baskı. Eskişehir.
- Gürbüz, S. (2019). *Sosyal Bilimlerde Aracı, Düzenleyici ve Durumsal Etki Analizleri*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- Gürbüz, S., ve Şahin, F. (2016). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri Felsefe-Yöntem-Analiz*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- Güredin, E. (1998). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. AÖF Yayınları. Eskişehir.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. 10.Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. Türkmen Kitabevi. 13. Baskı. İstanbul.
- Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Umuttepe Yayınları. 2.Baskı. Kocaeli.
- Hara, L.F. (1976). Performance Auditing: Where Do We Begin?. *Governmental Finance*. 5. 6-10.
- Hawkes, L.C. ve Adams, M.B. (1994). Total Quality Management: Implications for Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*. 9(4). 11-18.
- Henke, E.O. (1972). Performance Evaluation for non-profit Organizations. *The Journal of Accountancy*. 133(6). 51-62.
- Hermanson, D.R. ve Hermanson, H.M. (1994). The Internal Control Paradox: What Every Manager Should Know. *Review of Business*. 16(2). 29-34.
- Holmes, A. ve Overmyer, W.S. (1975). *Muhasebe Denetimi "Auditing" Standartları ve Yöntemleri*. Çeviren: Oğuz Göktürk. Bilimsel Yayınlar Derneği.
- Hulsentop, L.V. (1989). Operational Audit. *Monthly Journal for Accountancy and Business Administration (Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie)*. 63. 469-476.
- Institute of Internal Auditors (IIA) (1993). *Codification of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors.
- International Congress of Supreme Audit Institutions (1986). *General Statement of XII Incosai on Performance Audit, Audit of Public Enterprises and Audit Quality*. (Canberra: Australian Audit Office).
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (1989). *Auditing Standards*.
- INTOSAI. (2013). *Fundamental Principles of Performance Auditing*.

- İbiş, C., ve Çatıkkaş, Ö. (2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*. 85. 95-121.
- Jaworski, J.B. ve Kohli A.K. (1993). Market Orientation: Antecedents and Consequences. *Journal of Marketing*. 57(3). 53-70.
- Jha, S.K. (2013). Operational Audit for Improving Future Business Operations. *PARIPEX-Indian Journal of Research*. 2(11). 155-157.
- Jin'e, Y. ve Dunjia, L. (1997). Performance Audit in the Service of Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*. 12(4). 192-195.
- Kabadayı, E.T. (2002). İşletmelerdeki Üretim Performans Ölçütlerinin Gelişimi, Özellikleri ve Sürekli İyileştirme ile İlişkisi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*. 6. 61-75.
- Kagermann, H.; Kinney, W.; Küting, K. Ve Weber, C.P. (2008). *Internal Audit Handbook*. Springer-Verlag. Berlin. Heidelberg
- Kaiel, M.L. (1976). Performance Auditing in Portland, Oregon. *Governmental Finance*. 5. 38-43.
- Kalaycı, Ş. (2014). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Asil Yayın Dağıtım. Ankara.
- Kamyabi, Y. ve Salahinejad, M. (2012). Using Data Envelopment Analysis to examine Operational Auditing Efficiency in Audited Firms. *International Journal of Advanced Studies in Humanities and Social Science*. 1(4). 248-260.
- Karacaer, S. ve İbrahimoglu, N. (2003). İşletme yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol, Verimlilik İlişkisi ve Önemi. *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 21(1), 211-228.
- Karacan, E. (2010). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*. Korza Yayıncılık. Ankara.
- Karacan, S. (1998). Muhasebe Denetimi ve Maddi Duran Varlıkların Denetimi. *KOÜ-İ.İ.B.F. Dergisi*. 1. Kocaeli.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama. *Umuttepe Yayınları*. Kocaeli.
- Karagöz, Y. (2017). *SPSS ve AMOS Uygulamalı Nitel ve Nicel Karma Bilimsel Araştırma Yöntemleri ve Yayın Etiği*. Nobel Basın Yayın. 1.Baskı. Ankara.
- Karahan, K. (1989). Halıcılığın Tarihi İçinde Türk Halıcılığının Yeri ve Yapısı. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 3. 131-140.

- Karanfiloğlu, A.Y. (1999). Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri. Sayıştay Dergisi. 35. 28-37.
- Kardeş, S. (1996). Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin (AİP) Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 29.
- Kaval, H. (2003). *Muhasebe Denetimi*. 1. Baskı. Gazi Kitapevi. Ankara.
- Kaval, H. (2005). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi. 2. Baskı. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Kaynak, H. (2003). The Relationship Between Total Quality Management Practices and Their Effects on Firm Performance. *Journal of Operations Management*. 21(4). 405-435.
- Kenger, E. (2001). Denetim, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu. TC Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Yayınları. Ankara.
- Kepekçi, C. (1982). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi. Eskişehir.
- Kepekçi, C. (1988). İşletmelerde İç Kontrol Sistemi. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:315. İ.İ.B.F. Yayınları No:65.
- Kepekçi, C. (1998). Bağımsız Denetim. Siyasal Kitabevi. 3. Baskı. Ankara.
- Khalili, A.; Tehrani, R.; Karami, G. Ve Jandaghi, G. (2012). Prioritizing the Factors Influencing the Development of Operational Audit. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*. 2(1). 659-674.
- Khan, M.A. (1997). System Based Approach in Government Financial Auditing Managing the Change. *Perform it. Quarterly*. 4(2). 35-49.
- Kıracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 4(2). 67-78.
- Kline, R.B. (2015). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. Guilford publications. New York.
- Knighton, L.M. (1973). Performance Auditing in Better Perspective. *The Internal Auditor*. 30. 40-49.
- Knoll, R.J. ve Howard, T.N. (1983). What is Operational Auditing?. *Topics in Health Care Financing*. 10. 1-11.
- Konrath, L.F. (2002), *Auditing A Risk Analysis Approach*. 5.Edition. Thomson Learning.

- Kowalczyk, D.S. (1987). *Cadmus Operational Auditing*. Indiana: John Wiley&Sons
- Köksal, E. (1974). Türkiye’de Merkezi Hükümetin Taşra Örgütünü Denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*. 7(1). 45-54.
- Köroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2006). İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi. *Mevzuat Dergisi*. 8(103).
- Kubalı, D. (1999). Performans Denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*. 32(1). 31-62.
- Kueng, P. ve Krahn, A.J. (1999). Building a process performance measurement system: some early experiences.
- Kurban, İ. (1997). İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği İçin Kurum İç Düzenlemeler. İç Denetim Enstitüsü Yayınları. No: 13. İstanbul.
- Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Umuttepe Yayınları. 1. Baskı. Kocaeli.
- Kusmana, C. ve Sukwika, T. (2018). Coastal community preference on the utilization of mangrove ecosystem and channelbar in Indramayu, Indonesia. *AACL Bioflux*. 11(3). 905-918.
- Lane, D.C. (1981). The Operational Audit-For Improved Operations and Higher Profitability. *The Accountant’s Magazine*. 85. 44-46.
- Lane, D.C. (1983). The Operational Audit: A Business Appraisal Approach to Improved Operations and Profitability. *Journal of the Operational Research Society*. 34. 961-973.
- Langhout, J. (1984). *Comprehensive Auditing*. Accountancy SA. 315-316.
- Lynagh, P. M. ve Richard F.P. (1984). Assigning Organizational Responsibility for Interface Activities: An Analysis of PD and Marketing Manager Preferences. *International Journal of Physical Distribution and Materials Management*. 16(6). 34-46.
- Madendere, M.A. (2005). Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetim Rolü. (Çeviri/Derleme). TİDE Dökümanı.
- Malan, R.M. (1979). Trends in Performance Auditing. *Governmental Finance*. 8. 23-27.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (MHUD) (2015). *Denetim İlke ve Esasları*. Güncelleştirilmiş 6. Baskı. İstanbul.
- McSweeney, B. (1985). Does the Theory Accord with Municipal Practice?. *Certified Accountant*. 24-25.

- Meydan, C. H. ve Şeşen, H. (2015). Yapısal Eşitlik Modellemesi AMOS Uygulamaları. Detay Yayıncılık. 2. Baskı. Ankara.
- Mitchell, E.; Prabhu, V. ve Robson, A. (2002). The impact of Maintenance Practices on Operational and Business Performance. *Managerial Auditing Journal*. 17 (5). 234-240.
- Morse, E.H.Jr. (1973). Operational Auditing and Standards for the Public Sector. *GAO Review*. 30-36.
- Morse, E.H.Jr. (1976). Operational or Performance Auditing of Government Activities. *The Government Accountants Journal*. 25(3). 1-9.
- Mowday, R.T.; Porter, L.W. ve Steers, R.M. (1982). Employee-organization linkage. The psychology of commitment absenteeism, and turn over_ Academic Press Inc. London.
- Mulyadi. (2008). Auditing, Buku Satu, Edisi keenam. Salemba Empat. Jakarta.
- Murphy, P.R. ve Poist, R.F. (1996). Comparative Views of Logistics and Marketing Practitioners Regarding. Inter functional Coordination. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*. 26(8). 15-28.
- Nancy M.O. (2013). Effect of Internal Audit on Financial Performance of Commercial Banks in Kenya. University of Nairobi. The Degree of Master. Kenya.
- Olpak, Y.Z. ve Çakmak, E.K. (2009). E-Öğrenme Ortamları İçin Sosyal Bulunuşluk Ölçeğinin Uyarlama Çalışması. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*. 6(1). 142-160.
- Onay, M. ve Kara, H.S. (2009). Lojistik Dış Kaynaklama Uygulamalarının Örgüt Performansı Üzerine Etkileri. *Ege Akademik Bakış Dergisi*. 9(2). 593-622.
- Ömürbek, V. ve Bekçi, İ. (2006). Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Rolü: Bilgisayarlı Muhasebe Dersi Alan Öğrenciler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. 6(18). 75-93.
- Öncü, M. A.; Bayat, M.; Kethüda, Ö. ve Zengin, E. (2015). Yenilik ve Müşteri Performansının Finansal Performans Üzerindeki Etkisi: Orta Ölçekli Sanayi İşletmelerinde Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi*. 37(1). 149-164.
- Öndeş, T. (2000). KOBİ'lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi ile İlgili Bazı İpucu Soruları. *Muhasebe ve Denetime Bakış. TÜRMOB Yayınları*. 1(2).

- Özbirecikli, M. ve Karaömer, Y. (2016). Faaliyet Denetiminin Aile Şirketlerinin Kurumsallaşmasındaki Rolü: Bir Şirket Uygulaması. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi. 11, 33-46.
- Özdamar, K. (2016). Eğitim, Sağlık ve Davranış Bilimlerinde Ölçek ve Test Geliştirme Yapısal Eşitlik Modellemesi. Nisan Kitabevi. Eskişehir.
- Özdemir S. (2011). İç Denetim Etiği ve Kamu İç Denetçileri Tarafından Algılanışı. Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi. 3(2). 150-168.
- Özer, M. (1997). Denetim. Ankara, Özkan Matbaa. 1.Baskı.
- Özeren, B. (2000). İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları. Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 8.
- Özten, S. ve Karğın, S. (2012). Bankacılıkta İç Kontrol Faaliyetleri Kapsamında Krediler Kontrolü ve Muhasebeleştirme Süreci. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi. 14(2). 119-136.
- Özveren, B. (2004). Avrupa Birliği'ne Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış. Sayıştay Bilgi Notları. Ankara.
- Parker, L.D. (1986). Value for Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues. Melbourne: Australian Accounting Research Foundation.
- Peri, A. (2004). Halı Sektöründe Lider Kent: Gaziantep. TMMOB Bülteni, Makine Mühendisleri Odası Gaziantep Şubesi.
- Pickett K.H. Spencer (2003). The International Auditing Handbook. 2. Edition. Usa: Wiley.
- Pickett, K. H. (1976). Internal Auditing. John Willey and Sons Inc. England.
- Pickett, K.H. (2000). The Internal Auditing Handbook. John Willey and Sons Inc. England.
- Ponder, E.H. (1984). Operational Auditing by CPA Firms. The CPA Journal. 54. 38-50.
- Pratono, R. (2011). Evaluasi Efektivitas Pelaksanaan Audit Operasional Aktivitas Pelayanan Jasa Penginapan Pada Hotel Equator Surabaya. AKRUAL 3(1). 86-113.
- Pyhrr, P.A. (1969). Operational Auditing: A Run for Daylight. Financial Executive. 37. 19-20.

- Reeve, J.T. (1981). Eight Points on Operational Audits. *Journal of Accountancy*. 38-40.
- Richard, P.J.; Devinney, T.M.; Yip, G.S. ve Johnson, G. (2009). Measuring Organizational Performance: Towards Methodological Best Practice. *Journal of Management*. 35. 718-804.
- Robert, L.R. (1979). Operations Audits – Who Needs It?. *Industrial Management*.
- Rogers, E.W. ve Wright, P.M. (1998). Measuring organizational performance in strategic human resource management: Problems, prospects and performance information markets. *Human resource management review*. 8(3). 311-331.
- Rothwell, W. (1984). How to Conduct a Real Performance Audit. *Training*. 21(6). 45-49.
- Sabuncu, B. (2017). İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 18(2). 161-174
- Santocki, J. (1974). Management Audit from the Inside. *The Accountant*. 28. 381-383.
- Sarıgül, H. (2012). *Basel Düzenlemeleri'nin KOBİ'lerin Muhasebe ve Finansal Raporlama Uygulamalarına Etkileri*. Eğitim Akademi Yayınevi. Konya.
- Saruhan, Ş. C. ve Özdemirci, A. (2011). *Bilim, Felsefe ve Metodoloji: araştırmada Yöntem Problemi-SPSS Uygulamalı*. Alkım Yayınevi. İstanbul.
- Savcı, M. (2019). Sorumluluk Muhasebesinin Faaliyet Denetimi Unsurlarına Etkisinin Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*. 29(151), 75-93.
- Savcı, M. (2019). Sorumluluk Muhasebesinin Faaliyet Denetimi Unsurlarına Etkisinin Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm*. 29(151), 75-93.
- Sawyer, L.B. (2002). *Sawyer's Internal Auditing*. 5th Edition. The Institute of Internal Auditor's.
- Sawyer, L.B.; Dittnhofer, M.A. ve Scheiner, J.H. (2003). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. 5. Edition. IIA. Florida. USA.
- Sayın K. (2010). Bağımsız Denetim ve Önemlilik Kavramı Açısından Yenilenen Ticari Alacakların İrdelenmesi. *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 8(1). 67-76.
- Selimoğlu, S.K. (1999). Faaliyet Denetimi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 15(1-2), 193-206.
- Selimoğlu, S.K.; Özbirecikli, M.; Uzay, Ş.; Kurt, G.; Alagöz, A. ve Yanık, S. (2014). *Muhasebe Denetimi*. 4.Baskı. Ankara: Gazi Kitapevi.

- Sezen, B.; Yılmaz, C. ve Gezgin, G. (2002). Lojistik İşlevinin Pazarlama ve Üretim Birimleri Arasındaki Bağlayıcı Rolü ve İşletme Performansı Üzerindeki Etkileri. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(2). 133-136.
- Siegel, J.G. ve Milich, M.F. (1985). Auditing Corporate Management. *Managerial Planning*. 33. 8-10.
- Silvoso J.A. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*. 47. 15-74.
- Simunic D.A. (1984). Auditing, Consulting and Auditor Independence. *Journal of Accounting Research*. 22(2). 679-702.
- Sink, D.S. (1985). *Productivity Management: Planning Measurement and Evaluation. Control and Improvement*. J.Willey and Sons.
- Smith, C.H.; Lanier, R.A. ve Taylor, M.E. (1972). The Need For and Scope of the Audit of Management: A Survey of Attitudes. *The Accounting Review*. 44. 270-283.
- Smith, J.H. (1967). *An Investigation Of The Concept Of Management Auditing*. Ph.D Thesis. University of Missouri.
- Special Report (1984). *Canadian Comprehensive Auditing Foundation and Comprehensive Auditing*. CGA Magazine. 37-62.
- Suhayati, E. ve Kurnia R.S. (2010). *Auditing Konsep dasar dan pedoman pemeriksaan akuntan publik*. Edisi pertama. Yogyakarta. Graha Ilmu.
- Taghian, M. ve Shaw, R. (2008). The Marketing Audit and Organizational Performance: an Empirical Profiling. *The Journal of Marketing Theory and Practice*. 16(4). 341-350.
- Tanaka, N.R. (1978). Management Audits in the Utility Industry. *CA Magazine*. 45-47.
- Tehrani, R. Ve Ghorbani, A.H. (2013). Operational auditing versus traditional method- A comparative investigation. *Management Science Letters*. 3. 1805-1814.
- The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 3000, Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience (ISSAI: Stockholm, 2004).
- Tinaz, P. (1999). Performans Değerlendirme Sistemlerinin Önemi ve Türkiye'deki Uygulamalarına İlişkin Bir İnceleme. *C.B.Ü. İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 5. 389-406.

- Toroslu, M.V. (2012). Yeni Türk Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- Torrington, D. ve Hall, L. (1995). Personnel Management. 3. Baskı. London. HRM in action.
- Tosun, K. (1992). İşletme Yönetimi, 6. Baskı. Savaş Yayınları. İstanbul.
- Tuan, K. ve Memiş, M.Ü. (2007). İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü. Muhasebe ve Finansman Dergisi. 35. 1-14.
- Tugiman.H. (2006). Standar Profesional Audit Internal. Yogyakarta: Kanisius.
- Tunggal, A.W. (2000). Audit Manajemen Kontemporer edisi revisi. Jakarta: Harvindo.
- Tunggal, A.W. (2012). Pedoman Pokok Operational Auditing. Jakarta: Harvarindo.
- Tuttle, B. ve Vandervelde, S.D. (2007). An Empirical Examination of Cobit as an Internal Control Framework for Information Technology. International Journal of Accounting Information Systems. 8(4). 240-263.
- Türedi, H. (2005). Muhasebe Denetimi. KTÜ Basımevi, KTÜ Yayınları No: 158. Trabzon.
- Türedi, H. ve Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 52(602). 67-76.
- Türedi, H. ve Koban, A.O. (2016). COSO İç Kontrol Modelinde Risk Değerlendirme Faaliyetleri. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi. 12(46). 155-177.
- Türedi, H.; Gürbüz, F. ve Alıcı, Ü. (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi. 11(42). 141-155.
- Türkiye Bankalar Birliği (TBB) (2000). Bankalarda İç Denetim ve Bankacılık Gözetim Otoritesinin İç ve Dış Denetçiler ile İlişkisi. Danışma Belgesi.
- Uçma, T.U. (2015). Yiyecek-İçecek Hizmeti Veren Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemlerinin Etkinliği Açısından İç Kontrol. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. 8(1). 53-65.
- United States General Accounting Office (GAO) (1982). Causal Analysis: A Method to Identify and Test Cause and Effect Relationships in Program Evaluation.
- Usul, H. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Usul, H.; Titiz, İ. ve Ateş, B.A. (2011). İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama. Muhasebe ve Finansman Dergisi. 48-54.

- Uyar S. (2003). İç Denetim Alanında Ortaya Çıkan Yeni Yaklaşımlar Çerçevesinde İç Denetçilerin Değişen Rolü. Mali Çözüm. No. 63.
- Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*. Gazi Kitabevi. Ankara.
- Uyar, S. ve Alış, M. (2014). Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi Uygulaması. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 29(2). 107-136
- Uzay Ş. (1998). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. Ankara: SPK Yayınları No:132. 1.Baskı.
- Uzay, Ş. (2004). 21.Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler. Mali Çözüm Dergisi. 67. 1-19.
- Uzay, Ş. (2007). Faaliyet Denetimine Genel Bakış. İSMMMÖ. 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. Antalya. 25-29 Nisan.
- Uzay, Ş.; Tanç, A. ve Erciyes, M. (2008). Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe. Mali Çözüm Dergisi. No. 95. 125-140.
- Vakilifard, H.R. ve Khorramin, M. (2015). A Review of E-Accounting. Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences. 5(1). 1824-1829.
- Vangermeersch, R. (1976). Management Auditing is For You. The National Public Accountant. 21. 21-22.
- Veneranda, H. ve Ferdinand, N. (2014). Operational Audit And Cost Allocation On Organizational Performance In Selected Industries-Kıgali, Rwanda. International Journal of Research In Social Sciences. 4(2). 100-116
- Verweire, K. ve Van Den Berghe, L. (Eds.). (2004). Integrated performance management: a guide to strategy implementation. Sage.
- Voorhees, R.D.; Teas, R.K.; Allen, B.J. ve Dinkler, E.T. (1988). Changes in the Marketing-Logistics Relationship. Journal of Business Logistics. 9(1). 34-50.
- Warning, C. ve Morgan, S. (2007). Performance accountability and combating corruption. Washington. D.C: The World Bank.
- Weigand H. ve Elsas P. (2012). Model-Based Auditing Using REA. International Journal of Accounting Information Systems. No. 13. 287-310.
- Whittington, O.R. ve Pany, K. (1998). Principles Of Auditing. 12th Edition. Mc Graw-Hill. Boston.

- Whittington, O.R. ve Pany, K. (2008). Principles of auditing and other assurance Services. 16th Edition. New York: McGraw-Hill/Irwin
- Wood, D.F.; Moreo, P.J. ve Sammons, G. (2005). Hotel Housekeeping Operational Audit. International Journal of Hospitality & Tourism Administration. 6(3). 1-10.
- Yavaşoğlu, M. (2001). Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- Yereli, A.N. ve Özdoğan, B. (2009). *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Celal Bayar Üniversitesi Matbaası. Manisa.
- Yılanıcı, M. (2003). İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma. Osmangazi Üniversitesi Yayınları. No: 086. Eskişehir.
- Yurtsever, G. (2014). İç Denetim İşletmeler İçin Hayati Öneme Sahip. (Turcomoney, Röportaj Yapan)
- Zairi, M. ve Peters, J. (2002). The Impact of Social Responsibility on Business Performance. Managerial Auditing Journal. 17(4). 174-178.

İnternet Kaynakları

- <https://www.aicpa.org/Advocacy/State/DownloadableDocuments/What-is-an-audit.pdf>. Erişim Tarihi: 05.03.2020.
- <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00210.pdf>. Erişim Tarihi: 05.03.2020.
- <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00150.pdf>. Erişim Tarihi: 05.03.2020.
- <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx>. Erişim Tarihi: 05.03.2020.
- https://ticaret.gov.tr/data/5b87000813b8761450e18d7b/Hali_Sektoru.pdf, Erişim Tarihi: 05.03.2020.
- <https://gso.org.tr/tr/genel-sayfa/gaziantep-sanayisi/sanayi-yapisi-53.html>, Erişim Tarihi: 10.03.2020.
- <https://gso.org.tr/tr/genel-sayfa/gaziantep-sanayisi/sanayi-envanteri-55.html>, Erişim Tarihi: 10.03.2020.
- <https://www.gaib.org.tr/tr/faaliyet-raporlari/2018-yili-hali-calisma-raporu-1.html>, Erişim Tarihi: 10.03.2020.

- <https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <https://www.tide.org.tr/page/25/Ana-Prensipler>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <http://www.denetimnet.net/Pages/risk-danismanligi-ic-denetim.aspx>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- www.pcaob.org/standards/interim_standards/ethics/et_191.html. Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/kobimiyim/0/kobimiyim-testi>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/detay/5560/mevzuat>. Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>. Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <https://www.tide.org.tr/page/28/Standartlar>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <http://www.icdenetim.net/>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <https://www.tide.org.tr/tide/17/STANDARTLAR>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- www.iaa.org.uk, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- www.sayistay.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <https://www.kgk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <https://na.theiaa.org/standards-guidance>, Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>. Erişim Tarihi: 01.03.2020.
- <http://www.ihib.org.tr/>, Erişim Tarihi: 10.03.2020.
- <https://www.itkib.org.tr/>, Erişim Tarihi: 10.03.2020.
- <https://rakamlarla.gso.org.tr/export/month>, Erişim Tarihi: 10.03.2020.
- <http://www.ihib.org.tr/tr/aralik-2019>, Erişim Tarihi: 10.03.2020.

EKLER



EK A. ANKET FORMU



EK A. ANKET FORMU

Sayın Katılımcı,
 Faaliyet denetimi, firmanın tüm departmanlarının etkin ve verimli bir şekilde çalışmasını sağlayan denetim türüdür. Çalışmamızda etkin faaliyet denetiminin firma performansına etkisinin ölçülmesi için hazırlanan anket formu, sadece bilimsel çalışmada kullanılacak olup toplanan veriler kesinlikle gizli tutulacaktır. Aşağıdaki ifadelerde size en yakın seçeneği işaretleyerek cevaplandırınız. Ankete isim yazmayınız.
 Değerli zamanınızı ayırdığınız için teşekkür ederiz.

Medet İGDE

Aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi “ 1. Kesinlikle Katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde belirtiniz.

	Faaliyet Denetimi Etkinliği ile ilgili ifadeler	1	2	3	4	5
1	Faaliyet denetimi, firma hedeflerine ulaşılmasına katkıda bulunur.					
2	Faaliyet denetimi, firma kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesine olanak sağlar.					
3	Faaliyet denetimi, yöneticilerin ve personellerin motive edilmesine katkıda bulunur.					
4	Faaliyet denetimi, yöneticilerin üretim miktarlarıyla ilgili karar vermesine yardımcı olur.					
5	Faaliyet denetimi, yöneticilerin karı maksimize etmesinde yardımcı olur.					
6	Faaliyet denetimi, satış tahminlerini öngörmede güçlü girdidir.					
	Departmanlar Arası Koordinasyon ile ilgili ifadeler	1	2	3	4	5
1	Departmanlar arasında iş birliği bulunur.					
2	Departmanlar, birbirlerine karşı olan sorumluluklarını yerine getirirler.					
3	Departmanlar, hedeflerini birbirleriyle paylaşırlar.					
4	Departmanlar, düzenli bir şekilde planlarını birbirleriyle paylaşırlar.					
5	Departmanlar, problemleri önceden tespit etmek ve çözmek için ortak planlar yaparlar.					
6	Departmanlar, güncel bilgileri (verileri) birbirleriyle paylaşırlar.					
7	Departmanlar arası fikir alışverişi bulunur.					
8	Departmanlar, takım çalışmasına gereken önemi verirler.					
9	Departmanlar arası iletişim, dijital platformlar (e-mail, telefon, sosyal medya vb.) aracılığıyla çok iyi bir şekilde gerçekleşir.					
10	Departmanlar arasında düzenli bir şekilde toplantılar yapılır.					
	Firma Performans Göstergeleri ile ilgili ifadeler	1	2	3	4	5
1	Rakiplere göre pazar payında sürekli artış sağlayabiliyoruz.					
2	Rakiplere göre karlılığımız sürekli artmaktadır.					
3	Satışlarımızda sürekli artış gözlenmektedir.					
4	Piyasada, müşteri tatminini ve bağlılığını sağlayabiliyoruz.					
5	Ürün ve hizmet kalitemiz, sürekli artış eğilimindedir.					
6	Hammadde, işçilik vb. maliyetlerimizde düşüşler sağlayabiliyoruz.					
7	Yeni ürün geliştirme konusunda rakiplerden daha hızlıyız.					
8	Son 3 yıla göre karlılığımız artmıştır.					
9	Yatırımlarımızın getirisi artmıştır.					
10	Firma, belirlenen hedeflere başarılı bir şekilde ulaşmıştır.					
11	Firma, rekabetçi bir örgüt yapısına sahiptir.					
12	Firma, rekabet avantajı elde etmektedir.					

Firmadaki departmanlar aracılığıyla yürütülen faaliyetler ile ilgili ifadeler				
1. ÜRETİM/OPERASYON			EVET	HAYIR
1	Firmanızın, güvenilir ve makul fiyatlı tedarikçileri bulunuyor mu?			
2	Firmanızın, yürürlükte olan bir satın alma programı bulunuyor mu?			
3	Firmanızın, etkin stok kontrol, politika ve prosedürleri bulunuyor mu?			
4	Firmanız, stok devir hızını biliyor mu?			
5	Devir hızı yavaş olan stoklar yönetiliyor mu?			
6	Firmanızın, rasyonel sipariş yenileme politikaları bulunuyor mu?			
7	Firmanın malzeme ve ürün akışı, problem olmaksızın sağlanıyor mu?			
8	Firmanız, her bir işin ne kadar sürede yapılması gerektiğini biliyor mu?			
9	Üretim/operasyon hedefleri bulunuyor mu?			
10	Faaliyetler bu hedefleri gerçekleştirmeye yönelik mi?			
11	Üretim/operasyon personelleri, uygun operasyon planlama ve kontrol araç ve tekniklerini kullanıyorlar mı?			
12	Kalite değerlendirmelerinde firma, iyi not alıyor mu?			
13	Düşük kaliteli hammaddeler tedarikçilere iade ediliyor mu?			
14	Ürün iade oranları minimuma indirilmiş durumda mı?			
15	Üretim/operasyon süreci düzenli bir şekilde ve minimum kesinti ile çalışıyor mu?			
16	Firmanın, 'ilk seferde doğru yap' politikası bulunuyor mu?			
17	Firma, üretim/operasyon alanında özgün yetkinlikler geliştirmiş durumda mı?			
18	Tesisler, kaynaklar ve pazarlara yakın, stratejik bir konumda bulunuyor mu?			
19	Tesisler, ofisler, makine ve teçhizat çalışır durumda mı?			
20	Firmanın, yeteri kadar, uygun kapasitesi bulunuyor mu?			
21	Firmanın, iş güvenliği konusunda sicil kaydı bulunuyor mu?			
22	Firma, sigorta sözleşmelerini her yıl gözden geçiriyor mu?			
23	Olası riskler sigortalanmış durumda mıdır?			
24	Firma, her yıl sigorta paketi teklifleri alıyor mu?			
2. PAZARLAMA				
1	Firma, ürün ve hizmetlerini uygun şekilde fiyatlandırmış durumda mı?			
2	Fiyat politikası, maliyet yapısına dayandırılmış durumda mı?			
3	Firma, fiyat duyarlılık çalışmaları yaptı mı?			
4	Pazarlama kararları alınırken pazar araştırmaları kullanılıyor mu?			
5	Firma, hedef pazarlar belirledi mi?			
6	Firma, etkin bir şekilde pazar segmentasyonu yapıyor mu?			
7	Firma, müşteri talep/ihtiyaçlarını belirlemiş mi?			
8	Firma, ürünleri ile ilgili pazardaki algıyı biliyor mu?			
9	Firmanın pazar payı yükseliyor mu?			
10	Rekabet analizi yapıldı mı?			
11	Ürün kalitesi, rakiplerle kıyaslandığında iyi midir?			
12	Firma, rakipleri karşısında iyi konumlanmış durumda mı?			
13	Firma, pazarın potansiyelinden yeterince yararlanıyor mu?			
14	Rakiplerle karşılaştırıldığında müşteri hizmetleri etkin mi?			
15	Müşteri şikâyetleri azalıyor mu?			
16	Müşteri şikâyetleri etkili ve etkin bir şekilde ele alınıyor mu?			
17	Firmanızda müşteri hizmetleri öncelikleriniz arasında mı?			
18	Müşteri görüşleri düzenli bir şekilde alınıyor mu?			
19	Firmanın reklam stratejisi etkili mi?			
20	Firmanın tutundurma ve tanıtım stratejisi etkili mi?			

Firmadaki departmanlar aracılığıyla yürütülen faaliyetler ile ilgili ifadeler		EVET	HAYIR
21	Firma, ölçülebilir sonuçlar için medya seçiyor mu?		
22	Firma, sürekli reklam veriyor mu?		
23	Planlanan büyüme oranları ve iş düzeyi göz önünde bulundurulduğunda reklama ayırdığınız bütçe makul mü?		
24	Firmanın, etkili bir satış ekibi mevcut mu?		
25	Satış personeli ve Firma dışındaki temsilciler (bayi, acente, aracı vb.) görevlerinde doğru şekilde yönlendiriliyorlar mı?		
26	Firma, bireysel satış hedefleri koyuyor mu?		
27	Firma, yeterli satış desteği sağlıyor mu?		
28	Satış personeli iyi eğitilmiş durumda mı?		
29	Firmanın, pazarlama bütçesi bulunuyor mu?		
30	Firmanın, pazarlama planı bulunuyor mu?		
31	Pazarlama alanındaki personeller, pazarlama planlama ve kontrol araç ve tekniklerinden uygun olanları kullanıyorlar mı?		
32	Firma, pazarlama alanlarının herhangi birinde özgün yetkinlikler geliştirmiş durumda mı?		
33	Firma, pazardaki tüm fırsatlardan yararlanıyor mu?		
34	Mevcut dağıtım kanalları güvenilir midir?		
35	Mevcut dağıtım kanalları maliyet olarak etkin mi?		
3. ARAŞTIRMA & GELİŞTİRME			
1	Firmanın, yeterli AR&GE altyapısı mevcut mu?		
2	AR&GE personeli iyi nitelikli mi?		
3	Firma kültürü, yaratıcılık ve inovasyonu teşvik ediyor mu?		
4	AR&GE ile diğer departmanlar arasında etkili bir iletişim mevcut mu?		
5	Firmanın ürünleri, teknolojik olarak rekabet edebilir durumda mı?		
6	Patent başvurularınız artış eğilimi gösteriyor mu?		
7	Tasarımdan fiili ürüne geçiş süresi kabul edilebilir midir?		
8	Geçen sezon içerisinde yeni ürün geliştirdiniz mi?		
9	Rakiplerle kıyaslandığında firma, AR&GE'ye daha fazla kaynak ayırmakta mıdır?		
10	AR&GE personeli, uygun AR&GE araç ve tekniklerini kullanıyor mu?		
11	Firma, AR&GE alanında özgün yetkinlikler geliştirmiş durumda mı?		
4. FİNANS/MUHASEBE			
1	Finansal oranlara bakıldığında firma, finansal olarak güçlü mü?		
2	Firmanın, finansal oranlardaki trendleri, sektöre göre iyi midir?		
3	Firmanın çalışma sermayesi yeterli midir?		
4	Temettü dağıtım politikaları makul mü?		
5	Firmanın, kreditorler ve hissedarlarla iyi ilişkileri bulunuyor mu?		
6	Finans/muhasebe personeli, uygun finans/muhasebe araç ve tekniklerini kullanıyor mu?		
7	Firma, finans/muhasebe alanında özgün yetkinlikler geliştirmiş durumda mı?		
8	Muhasebe kayıtları yeterli mi?		
9	Kayıtlara kolay ulaşılabilir mi?		
10	Firma, ihtiyacı olduğunda bilgiye ulaşabiliyor mu?		
11	Firma, aylık Gelir Tablosu (Kar/Zarar tablosu) düzenliyor mu?		
12	Firma, yıllık mali beyanname düzenliyor mu?		
13	Firmanın finansal hedefleri bulunuyor mu?		
14	Firmanın finansal hedefleri uygun mu?		
15	Firma, nakit akış bütçesi kullanıyor mu?		
16	Firmada, standart maliyetleme kullanılıyor mu?		
17	Firmanın, sermaye bütçeleme prosedürleri etkili mi?		

Firmadaki departmanlar aracılığıyla yürütülen faaliyetler ile ilgili ifadeler		EVET	HAYIR
18	Firmanın kaynakları ve fon kullanımları uyumlu mu?		
19	Maliyet kalemleri etkin yönetiliyor mu?		
20	Yüksek maliyetli kalemler ayrıca ele alınıyor mu?		
21	Bütçe, öncelikli maliyet kontrol aracı olarak kullanılıyor mu?		
22	Firma, satışlarını mantıklı bir şekilde artırmak için kredi kullanıyor mu?		
23	Firma, kredi maliyetlerini biliyor mu?		
24	Mevcut kredi politikası başarılı mı?		
25	Firma, kredi politikalarını düzenli olarak gözden geçiriyor mu?		
26	Firmanın alacak yönetim politikası mevcut mu?		
27	Firma, gerektiğinde sermaye bulmada başarılı mıdır?		
28	Firma, kısa vadeli kaynak bulabiliyor mu?		
29	Firma, uzun vadeli kaynak bulabiliyor mu?		
30	Ana kreditor (banka) ile ilişkiler açık ve dostane mi?		
31	Firma, birden fazla banka ile çalışıyor mu?		
32	Firma, sermaye maliyetini (faiz) karlılık oranları ile karşılaştırıyor mu?		
33	Faiz oranları ve kredi koşulları uygun mu?		
34	Firma, başa baş (break-even) analizini kullanıyor mu?		
35	Firma, nakit akış projeksiyonu ve analizini yapıyor mu?		
36	Firma, aylık Gelir Tablosu (Kar/Zarar tablosu) kullanıyor mu?		
37	Firma, aylık bilanço kullanıyor mu?		
38	Firma, oran analizlerini kullanıyor mu?		
39	Firma, sektörel faaliyet oranlarını kullanıyor mu?		
5. YÖNETİM			
1	Firma, stratejik olarak yönetiliyor mu?		
2	Organizasyonel hedefler, açık ve ölçülebilir mi?		
3	Organizasyonel hedefler, firma üyelerine iletiliyor mu?		
4	Firma kurumsallaşmış mı?		
5	Firma kültürü, personeller tarafından iyi anlaşılıyor mu?		
6	Firma kültürü, hedefler ve misyonu destekliyor mu?		
7	Firma, vizyon ve misyon geliştirmiş mi?		
8	Firma, yönetim alanında herhangi bir yetkinlik geliştirmiş durumda mı?		
9	Geçmiş işlemler ve olayların kayıtlarını bulmak kolay mı?		
10	Kayıtlar, minimum yasal süre boyunca saklanıyor mu?		
11	Personel dosyalarına erişim sınırlı mı?		
12	Firma liderleri belirleyici mi?		
13	Karar alma süreci (komuta zinciri) bulunuyor mu?		
14	Fikir geliştirmek için beyin fırtınası kullanılıyor mu?		
15	Çözülmemiş problem sayısı az mı?		
16	Problem çözme süreci bulunuyor mu?		
17	Firma, işini etkileyen yerel ve ulusal düzenlemelerin bilincinde mi?		
18	Firma, tüm yasal düzenlemelere uyuyor mu?		
19	Firma, gerçekten işinin ve personellerinin sorumluluğunu üstleniyor mu?		
20	Firmanın, liderleri ölse ya da aniden engelli hale gelse, yerlerini alacak kişiler hazır mı?		
21	Firma, ticaret kanununun ilgili hükümleri (sözleşmeler, temsilciler, vs.) hususunda bilgi sahibi mi?		
22	Firma, mevcut sözleşmeler ve diğer kanuni yükümlülüklerin işi nasıl etkilediğini biliyor mu?		
23	Firma, muhasebeci, avukat, işletme danışmanı istihdam ediyor ya da hizmetlerini alıyor mu?		

Firmadaki departmanlar aracılığıyla yürütülen faaliyetler ile ilgili ifadeler		EVET	HAYIR
24	Firma, dışarıdan danışmanlık (Bağımsız denetim gibi) alıyor mu?		
6. İNSAN KAYNAKLARI			
1	Doğru insan karması işe alınmış durumda mı?		
2	Firma, doğru personelleri cezbedebiliyor mu?		
3	Firmanın yeni işe alacağı personelin seçim prosedürleri belli mi?		
4	Firma, yeni işe alacağı nitelikli personellerin dosyasını tutuyor mu?		
5	Firmanın insan kaynakları, yönetim faaliyetlerinde herhangi bir yetkinlik geliştirmiş durumda mı?		
6	Firma, personellere gerekli eğitimleri sağlıyor mu?		
7	İş tanımları ve gerekleri açık mı?		
8	İşler etkili bir şekilde tasarlanıyor mu?		
9	İnsanlar yaptıkları işlerden mutlu görünüyorlar mı?		
10	Personellerin moral düzeyi yüksek mi?		
11	Personel devir hızı düşük mü?		
12	Firmanın, ücretlendirme ve yan haklar programları yerinde mi?		
13	Karar alırken personele danışılıyor mu?		
14	Kararlar hakkında personeller bilgilendiriliyorlar mı?		
15	Firma personellerine, kendi hedeflerini belirlemeleri için fırsat veriyor mu?		
16	Firma, efektif olarak çalışma grupları kullanıyor mu?		
17	Gözden geçirme ve değerlendirmeler, planlanan zamanda yapılıyor mu?		
18	Firmanın, personellerine yaklaşımı iyi midir?		
19	Firmanın personel ile ilgili disiplin ve kontrol mekanizmaları yerinde mi (uygun mu)?		
20	İnsan kaynakları yönetim faaliyetlerinde kanuni esaslara riayet ediliyor mu?		
7. BİLGİ SİSTEMLERİ/BİLGİ TEKNOLOJİLERİ			
1	Firma, etkili ve etkin bir şekilde bilgiyi topluyor mu?		
2	Personeller karar alırken bilgi sistemlerini kullanıyorlar mı?		
3	Bilgiler, düzenli olarak güncelleniyor mu?		
4	Bilgi, etkili ve etkin bir şekilde paylaşılıyor mu?		
5	Bilgi teknolojisi, firmanın her alanında etkili ve etkin bir şekilde kullanılıyor mu?		
6	Personeller, veri girişi yapmak için bilgi sistemlerine erişebiliyorlar mı?		
7	Firmanın bilgi teknolojisi yatırımı rakiplerinden fazla mı?		
8	Firmanın bilgi sistemi güvenli mi?		
9	Firmanın bilgi sistemi kullanıcı dostu mu?		
10	Bilgi sistemi kullanıcılarına, eğitim atölyeleri veya seminerler sunuluyor mu?		
11	Bilgi sistemleri/bilgi teknolojileri personelleri iyi nitelikli mi?		
12	Firma, bilgi sistemleri/bilgi teknolojileri alanında herhangi bir yetkinlik geliştirmiş durumda mı?		

Firmadaki pozisyonunuz	<input type="checkbox"/> Firma Sah.	<input type="checkbox"/> Firma Ort.	<input type="checkbox"/> Müdür	<input type="checkbox"/> Müdür Yar.	<input type="checkbox"/> Diğer
Firmadaki Personel Sayısı	<input type="checkbox"/> 0-9	<input type="checkbox"/> 10-49	<input type="checkbox"/> 50-249	<input type="checkbox"/> 250 ve üzeri	
Firmanın Yıllık Satış Hacmi (Hasılatı) (Milyon TL)	<input type="checkbox"/> 0-3	<input type="checkbox"/> 3-25	<input type="checkbox"/> 25-125	<input type="checkbox"/> 125-150	<input type="checkbox"/> 150 üzeri
Firmanın Yıllık Aktif Toplamı (Mali Bilanço)(Milyon TL)	<input type="checkbox"/> 0-3	<input type="checkbox"/> 3-25	<input type="checkbox"/> 25-125	<input type="checkbox"/> 125-150	<input type="checkbox"/> 150 üzeri
Firmanızda Faaliyet Denetimi yaptırıyor musunuz?	<input type="checkbox"/> Evet		<input type="checkbox"/> Hayır		
Firmanızda İç Denetim yaptırıyor musunuz?	<input type="checkbox"/> Evet		<input type="checkbox"/> Hayır		
Firmanızda Dış Denetim yaptırıyor musunuz?	<input type="checkbox"/> Evet		<input type="checkbox"/> Hayır		
Firma, görev ve iş akışlarında departmanlara ayrılmış mı?	<input type="checkbox"/> Evet		<input type="checkbox"/> Hayır		

ÖZGEÇMİŞ

Medet İğde, 1986 yılında Mersin’de doğdu. Yozgat Bozok Üniversitesi İşletme Bölümü’nden 2011 yılında mezun oldu. 2013 yılında Erzurum Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalında yüksek lisansını tamamladı.

VITAE

Medet İğde was born in 1986 in Mersin. He graduated from Yozgat Bozok University Business Administration Department in 2011. In 2013, he completed his master's degree in Erzurum Atatürk University, Institute of Social Sciences, Department of Accounting and Finance.