

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE FAALİYET DENETİMİ
SÜREÇLERİ VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

MEHMET FATİH SARIOĞLU

İstanbul, 2011

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE FAALİYET DENETİMİ
SÜREÇLERİ VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

MEHMET FATİH SARIOĞLU

Danışman: PROF. DR. MÜNİR ŞAKRAK

İstanbul, 2011

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE DENETİMİ Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi MEHMET FATİH SARIOĞLU'nun İŞLETMELERDE FAALİYET DENETİMİ SÜREÇLERİ VE BİR UYGULAMA adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 13.07.2011 tarih ve 2011-14/26 sayılı kararıyla ile oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 01.12.2011

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. MÜNİR ŞAKRAK

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. CEMAL İBİŞ

3) Jüri Üyesi : DOÇ. DR. VOLKAN DEMİR



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Mehmet Fatih Sarıoğlu
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe Denetimi
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Münir Şakrak
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Ekim 2011
Anahtar Kelimeler : Faaliyet Denetimi, İşletme, Yönetim, Etkinlik, Etkililik,
Halı Sektöründe Faaliyet Denetimi Süreci.

ÖZET

İŞLETMELERDE FAALİYET DENETİMİ SÜREÇLERİ VE BİR UYGULAMA

İşletmelerin faaliyetlerini özetleyen faaliyet raporları kurumsal yönetim açısından çok önemli bir araçtır. Faaliyet denetimi, sadece muhasebe ve finansla değil, organizasyonun tamamı ile ilgilenen modern iç denetim kapsamında yer alan bir kavramdır. Faaliyet denetimi kaynakların tahsisi ve kullanımı, yönetim kontrollerinin değerlendirilmesi ve performans konularına odaklanmaktadır. Doğası gereği, kullandığı denetim teknikleri bakımından diğer denetim türlerinden farklılık göstermektedir. Bu araştırmada; Z Halı A.Ş.'nin ve halı sektörünün içerisinde yer alan işletmelerin faaliyet raporları açıklanan denetim açıklamaları açısından incelenmiştir. Faaliyet raporlarının temel eksiklikleri; içindekiler sayfasının bulunmaması, kalitesiz ve ilgisiz görsel kullanımı ile yeterli olmayan tekdüze açıklamalar olarak belirtilebilir. Çalışmanın birinci bölümünde faaliyet denetimine ilişkin bilgiler ayrıntılı olarak incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde Türk Halı Sektörü, Türkiye'deki ve Dünya'daki Halı Pazarı hakkında bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, halı sektöründe faaliyet denetimi uygulaması, şirket riskleri de ele alınarak gerekli açıklamalar yapılarak yorumlanmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Mehmet Fatih Sarıoğlu

Field : Business Administration

Programme : Accounting Auditing

Supervisor : Professor Mnir Şakrak

Degree Awarded and Date : Master – October 2011

Keywords : Operational Auditing, Business, Management, Efficiency,
Effectiveness, Carpet Industry Activity Control Process.

ABSTRACT

BUSINESSES OPERATING AUDITING PROCESSES AND AN APPLICATION

Annual reports, summarized business activities are very important materials for the corporate governance. Operational auditing is a term takes place in modern internal auditing that is not only concerned with finance and accounting, but also with the whole organization. It focuses on allocation and utilization of resources, evaluation of managerial controls and performance. By its nature, operational auditing differs from the other types of auditings in terms of auditing techniques. In this article; annual reports of corporations within the Z Carpet A.Ş. index are analyzed on account of auditing explanations. Basic defficiency of the annual reports are the lack of contents table, poor quality and irrelevant photographs and inadequate and very similar explanations. At the first section of this study the operational auditing and its properties are analyzed with details. At the second section, information is given about Turkish Carpet Sector in the World and in Turkey. At the third and last section, the operational audit of the companies at the carpet industry and company risks is interpreted with the necessary commentary.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
	No.
GİRİŞ	1
I. BÖLÜM	
1. FAALİYET DENETİMİ	4
1.1. Faaliyet Denetiminin Tanımı ve Tarihi Gelişi.....	4
1.2. Etkenlik, Etkinlik ve Ekonomiklik Kavramları	8
1.3. Faaliyet Denetiminin Kapsam ve Amacı.....	16
1.4. Faaliyet Denetiminin Türleri	20
1.5. Faaliyet Denetiminin Başarısını Etkileyen Faktörler.....	23
1.6. Faaliyet Denetimi Süreci.....	27
1.6.1. Faaliyet Denetimi Süreci ile İlgili Alternatif Model	33
1.6.2. Flesher ve Siewert' in Önerdiği Model.....	35
II. BÖLÜM	
2. TÜRK HALI SEKTÖRÜ, TÜRKİYE'DEKİ VE DÜNYADAKİ HALI PAZARI	37
2.1. Türk Halı Sektörü ve Gelişimi.....	37
2.1.1. Makine Halısı.....	38
2.1.2. El Halısı.....	40
2.2. Makine Halısı Üretim Süreci.....	41
2.3. Dünya Halı Pazarı.....	42
2.4. Türkiye Halı Pazarı.....	43
2.5. Sektörde Rekabet Durumu.....	48

III. BÖLÜM

3. HALI SEKTÖRÜNDE FAALİYET DENETİMİ VE UYGULAMA MODELİ.. 50

3.1. Genel Açıklamalar	50
3.2. Araştırma Verileri Metodu.....	52
3.2.1. Hizmet Yelpazesi ve Kapasitesi.....	53
3.2.2. Kredi Derecelendirme Raporu.....	54
3.2.3. Bağımsız Denetim Kuruluşları.....	54
3.2.4. Ortaklık Yapısı.....	55
3.2.5. Personele İlişkin Bilgiler	55
3.3. Faaliyet Denetimi İle İlgili Bulgular.....	55
3.3.1. Ana Ürünleri İçerecek Şekilde Faaliyetleri Hakkında Bilgi.....	59
3.3.2. Ürünler.....	60
3.3.3. Üretim.....	61
3.3.4. Hammadde.....	69
3.3.5. Segmentasyon.....	69
3.3.6. Pazarlama.....	71
3.3.7. Satış ve Dağıtım.....	72
3.3.8. Şirket Organizasyon Yapısı.....	78
3.3.9. Faaliyet Denetimine İlişkin Risklerle İlgili Bulgular.....	80
3.3.9.1. Hammadde Fiyat Riski.....	80
3.3.9.2. Mevsimsel Riskler.....	80
3.3.9.3. Ürünlerin Kopyalanma Riski.....	81
3.3.9.4. Kayıt Dışı Üretim Riski.....	81
3.3.9.5. E Grup Şirketlerine Verilen Kefaletlerle İlgili Riskler.....	81
3.3.9.6. Alacak Riski.....	82
SONUÇ VE ÖNERİLER	83
KAYNAKÇA	84

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1: Verimlilik Kavramı.....	12
Tablo2: Faaliyet Denetimi ile Finansal Tablolar Denetiminin Karşılaştırılması	22
Tablo 3: Makine Halısının Kullanım Yerleri.....	39
Tablo 4: Türkiye Halı İhracatının Ülkelere Göre Yıllık Dağılımı.....	45
Tablo 5: Türkiye’ deki Üretim Kapasitelerine Göre Firmalar.....	49
Tablo 6: Z Halı Halı’ya Ait Sermayenin Ortaklar Arasındaki Dağılımı...	55
Tablo 7: Z Halı’ya Ait Konsolide Bilanço.....	57
Tablo 8: Markanın Açık İsmi.....	71
Tablo 9: Şirketin Ülkelere Göre İhracatı (İlk on)	77

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1: Faaliyet Denetiminin Alt Bölümleri	16
Şekil 2: Faaliyet Denetiminin Temel Aşamaları.....	28
Şekil 3: Whittington ve Pany'nin Önerdiği Faaliyet Denetimi Modeli...	30
Şekil 4: Makine Halısı Üretim Süreci.....	41
Şekil 5: Yıllara Göre Dünya Halı İthalatı.	42
Şekil 6: Yıllara Göre Toplam Halı İhracatı.....	44
Şekil 7: Türkiye Genel İhracatı ve Şirketin Halı İhracatı.....	44
Şekil 8: Yıllar İtibariyle Yıllık El Halısı ve Makine Halısı Dağılımı.....	47
Şekil 9: Z Halı İşletmesi Üretim Prosesi	62
Şekil 10: Z Halı İşletmesinin Sipariş Analiz Prosesi.....	64
Şekil 11: Z Halı İşletmesinin Üretim Hazırlama Prosesi.....	67
Şekil 12: Halı İşletmelerinin Üretim Hazırlama Prosesi.....	68
Şekil 13: Şirket Satışlarının Ürün Bazında Dağılımı.....	73
Şekil 14: Şirketin Satış ve Dağıtım Ağı.....	75
Şekil 15: Z Halı Şirketinin Organizasyon Yapısı.....	79

KISALTMALAR LİSTESİ

A.B.D	:Amerika Birleşik Devleti
BKZ	: Bakınız.
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles. (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.
SAS	: Statements on Auditing Standards. (Denetim Standartları)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu.

GİRİŞ

Faaliyetlerini küresel bir piyasa ortamında sürdüren işletmeler, önceden belirlenmiş hedeflere ulaşmak, öngörölmüş kârı elde etmek ve gelecek dönemlere başarılı geçişler yapabilmek için, işletme biliminin gerekli kıldığı düzenlemeleri yapmak, denenmiş yönetim ve denetim ilkelerini en iyi biçimde uygulamak zorundadırlar. Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş, işletmelere değer kazandıran unsurlarda önemli değişmelere neden olmuştur. Yatırımcılar karar alırken artık, işletmenin gelecek yıllarda içinde bulunacağı finansal ve faaliyet durumunu bilmek istemektedirler. Çünkü bilgi toplumu işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri ve işlerinde başarılı olabilmeleri için yeni yeteneklere ve güce sahip olmaları gerekli kılmaktadır.

Artan rekabet koşulları içersinde işletmelerin temel amacı kârlılığını koruyarak, faaliyetlerini verimli ve etkin bir şekilde yürütmektir. Bu amaç doğrultusunda çok çeşitli araçlar ve yöntemler geliştirilmiştir. İşletmelerin dünyadaki küreselleşmeye paralel büyümesi, faaliyetlerin gelişmesi ve çeşitlenmesiyle birlikte, özellikle üretim sektöründe, faaliyetler tekrar gözden geçirilerek kendi bünyelerinde yeterli etkinlik ve etkenlik ölçülerine sahip olan yönlerini tespit etmeleri kaçınılmaz hale gelmiştir. Ölçülen bu faaliyetlerden yeterli üretkenliğe sahip olmayanlar dış kaynaklı hizmet kullanımıyla ile tekrar verimli hale getirebileceklerdir.

İşletme yönetiminin amacı, kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla faaliyetleri ve kaynakları ihtiyaçlara ve taleplere göre planlamak, yönlendirmek, denetlemek ve koordine etmektir. Bu ihtiyaç ve talepleri belirleyip planlamak için önce bu ihtiyaç ve talepler için gerekli faaliyetler tanımlanmalı ve bunların denetimleri yapılmalıdır.

Kaynakların etkin kullanımı için, üretim sürecindeki faaliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir. Bunun sağlanması için de faaliyetler sürekli bir şekilde denetlenmelidir. İşte bu durum özellikle halı imalatı yapan işletmelerde faaliyet denetimi ihtiyacını bir zorunluluk olarak ortaya çıkarmaktadır.

Ülkemizde halı sektöründe yaşanan en önemli sorunlardan biri maliyetleri oluşturan faaliyetlerin doğru olarak belirlenememesidir. Faaliyetlerin doğru olarak belirlenmesi, hem şirketin girdilerinin planlanması ve kontrol edilmesi, hem de üretilen ürünlerin kalitesi ve fiyatlandırılması bakımından önemlidir.

Ülkemizde halı sektöründe belli başlı birkaç şirket faaliyet göstermektedir. Sektörde hesaplanan maliyetler faaliyetlere göre değil, gider yerleri bazında ürünlere göre belirlenmektedir. Maliyetlerin belirlenmesinde faaliyetlerin dikkate alınmaması şirketin maliyetlerini yanlış hesaplayarak fiyatlandırmada yanlış politikalar izlenmesine neden olabilmektedir.

Şirketin üretim yapan merkezinin, satış ve pazarlama faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerin etkinliğinin belirlenerek kapsadığı risklerin değerlendirilmesi gerekir.

Halı sektöründe pazarın sürekli büyümesi, pazardan gerekli pay alınmadığında küçülmek anlamına geldiğinden şirketin faaliyet denetimi, mali denetimden ayrı olarak yürütülmelidir. Faaliyet denetimi yoluyla, yönetimin başarısı da değerlendirilerek gereksiz faaliyetler tespit edilecek ve faaliyetler gerektiği şekilde yönlendirilebilecektir. Şirketlerde yapılan faaliyet denetimi, şirket faaliyetlerinin daha etkin ve verimli yürütülmesini sağlayacaktır.

Halı sektöründeki üretim süreci basit bir yapıya sahip olmasına rağmen, hammaddede dışa bağımlılığın olması her dönem üretim maliyetlerinin değişmesine neden olmaktadır. Bu durum yapılacak faaliyetlerin planlanmasını zorlaştırmaktadır. Halı sektöründeki şirketlerde ortaya çıkan bu zorluklar şirketlerdeki faaliyetlerin incelenmesini ve uygulanabilir bir faaliyet denetimi modeli geliştirilmesini ihtiyaç haline getirmiştir.

Halı sektöründe faaliyet denetimi uygulamasına ilişkin bu çalışmanın ilk bölümü faaliyet denetiminin kavramsal yapısına ayrılmıştır. Bu çerçevede faaliyet denetiminin tanımı yapılarak ve tarihsel gelişimi incelenmiş, etkenlik, etkinlik ve ekonomiklik kavramları açıklanarak faaliyet denetiminin amacı, türleri ve faaliyet denetimi süreci konuları açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, halı sektörü incelenmiştir. Bu kapsamda Türkiye’de halı sektörünün gelişimi, Türkiye ve dünyadaki halı pazarı, sektördeki rekabet durumu ve makine halısı üretim süreci açıklanmıştır.

Üçüncü bölüm, halı sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede faaliyet denetimi uygulamasına ayrılmıştır. Bu bölümde faaliyet denetimi sonuçları ayrıntılı olarak irdelenmiş ve risk noktaları belirlenerek çözüm önerileri sıralanmıştır.

I. BÖLÜM

FAALİYET DENETİMİ

1.1. Faaliyet Denetiminin Tanımı ve Tarihi Gelişimi

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla, işletme politikalarını ve bunların sonuçlarını değerlendirme ve buna ilişkin tavsiyelerde bulunma faaliyetleridir. İç denetimin daha kapsamlı bir şekli olan faaliyet denetimi 1960'lı yıllarda gelişmeye başlayan bir denetim türüdür.¹

Faaliyet denetiminin daha geniş bir tanımı da şöyledir:²

“Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkinliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlendirmektir.”

Yukarıdaki tanımda geçen mali denetim, mali yapıya yönelik iç kontrolleri içerir. Faaliyet kontrolleri ise, varlıklar üzerindeki mali kontroller ile faaliyeti ölçmek için performans göstergelerini içerir. Günümüz işletmelerinde yaygın bir yapının olması, dolayısıyla bilgi sistemleri kontrollerini de faaliyet denetiminin bir türü olarak dikkate almak gerekir.

Faaliyet denetimi ile ilgili yapılan diğer tanımlardan bazıları şu şekilde sıralanabilir:

- Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyet yordamlarının ve politikalarının, işletmenin herhangi bir bölümünün etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi amacıyla gözden geçirilmesidir.³

¹ Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000, s. 9.

² Robert Moeller, Herbert Witt, **Brink's Modern Internal Auditing**, Fifth Edition, John Wiley & Sons, Inc., 1999, s. 21.

³ Nurten Erdoğan, Ferruh Çömlekçi vd., **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, (Editör: Ferruh Çömlekçi), 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1585, Eskişehir, 2004, s. 7.

- Faaliyet denetimi, işletmenin bölümlerinin etkinlik ve verimliliklerinin değerlendirilmesi amacıyla o bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntem ve yordamların gözden geçirilerek incelenmesi faaliyetidir.⁴
- Faaliyet denetimi, kuruluşların amaçlarına ulaşmak için benimsenen standartlara göre verimlilik değerlendirmesi ve amaçların geliştirilmesi için koşulların belirlenmesinde sistematik teknikler kullanılarak yapılan denetimdir.⁵
- Faaliyet denetimi, işletmenin büyüme, karlılık, gelişme gibi şanslarını ortaya koymaya, bu amaçla tespit edilmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirlik ve başarısını test etmeye, işletme hedeflerine ulaşmada engel ve olumsuz gelişmeleri ortaya çıkararak yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir.⁶
- Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli alandaki faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik olarak incelenmesidir.⁷

Faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi işletmeden işletmeye, hatta işletme içerisinde bölümden bölüme farklılık gösterebilir. Faaliyet denetimi büyük ölçüde öznedir.⁸ Faaliyet denetimi diğer denetimlerden ayıran özelliklerden biri, bu özneliğidir. Faaliyet denetiminde kullanılan ölçütü belirlemek diğer denetimlere göre daha zordur. Örneğin bir finansal tablo denetimdeki uygulanması gereken ölçüt olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini belirlemek çok kolay iken, faaliyet denetiminde kullanılan etkinlik ve verimlilik standartlarını nesnel olarak belirlemek daha zordur.

Dolayısıyla, faaliyet denetçisi, mevcut başarının ölçülüp raporlanmasından daha çok, bu başarının daha da iyileştirilmesine yönelik önerilerini belirtir nitelikte raporlar sunar.⁹

⁴ Ersin Güredin, **Denetim**, 10. Baskı, Beta Basım Yayım, 2000, s. 17.

⁵ Fazıl Aydın, "Bütçenin Performans Denetimi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 158, Kasım 2001, ss.40-47.

⁶ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s. 9.

⁷ Moeller, Witt, s. 21.

⁸ Şaban Uzay, "Faaliyet Denetimine Genel Bakış", (Çevrimiçi: http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik_eski/suzay/SUZAY_Faaliyet_Denetimi.pdf, Erişim: 05.02.2011), ss. 1-24.

⁹ Uzay, s. 2.

Bundan dolayı faaliyet denetimi, diğer denetim türlerinden farklı olarak, “yönetmelik danışmanlık” şeklinde nitelendirilebilmektedir.¹⁰

Küreselleşmenin de etkisiyle artan rekabet, işletmeleri verimlilik arayışına yöneltmiştir. Bu verimlilik arayışı özellikle ABD’de yoğunlaşmış ve bunun sonucunda da faaliyet denetimi oldukça gelişmiştir. Gelişim sürecinde kamu denetim standartlarının, iç denetim mesleğinde yaşanan gelişmelerin ve değişen yönetim anlayışının önemli rolü olmuştur. Faaliyet denetimi, ağırlıklı olarak iç denetçilerin ve kamu denetçilerinin görev alanına girmektedir. ABD’de 2002 yılında yapılan bir araştırmada faaliyet denetimi iç denetçilerin toplam iş yüklerinin % 28’ini oluşturmaktadır. Faaliyet denetimi konularına yönetimin ihtiyaçları yön verdiği için çok çeşitli amaçlarla yapılabilmektedir. Başlıca faaliyet denetimi türleri; fonksiyonel denetim, örgütsel denetim ve özel görevlerdir. Faaliyet denetimi özet olarak, planlama – kanıt toplama ve raporlama aşamalarından oluşmaktadır. Ancak uygulamasının başarılı olması faaliyet denetçisinin yeteneklerine ve tecrübesine bağlıdır. Özel kesimde verimliliğin, kârlılığın ve dolayısıyla işletmenin devamlılığı için önemli olan faaliyet denetimi, kamu kesiminde ise, sosyal devlet anlayışının gelişmesiyle birlikte kamuda hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığın, dolayısıyla ekonomik ve sosyal gelişmenin anahtarı konumundadır. Bu bakımdan faaliyet denetimine ile bu denetimi gerçekleştiren denetçilere gerekli olan kaynağın ayrılması gerekir.¹¹

Günümüz işletmelerinde, pazar ve rekabet anlayışı bütün dünyaya yöneliktir. Dünya standartlarında verimlilik düzeyi hedef alınmaktadır. Türkiye ekonomisinde 2001 yılında gerçekleşen ekonomik kriz sonrasında yaşanan, düşük döviz kurları ve geçmişe göre daha düşük enflasyon oranları, firmaların rekabet stratejilerini yeniden gözden geçirmelerine yol açmıştır. Firmaların kâr marjları eskiye göre azalmış, dolayısıyla kriz nedeniyle çıkardıkları işçilerin bir kısmını geri işe almayarak işçilik maliyetinden tasarruf etme, maliyet azaltımı ve verimlilik artışı gibi alanlara yönelmişlerdir.¹²

¹⁰ Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, 11. Basım, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2007, s. 17.

¹¹ Uzay, s. 1.

¹² Uzay, s. 1.

Artan rekabet, faaliyetlerin etkinliğinin denetimini zorunlu hale getirmiştir. İşletmelerin etkenlik ve etkinlik (verimlilik) açısından incelenmesine kısaca faaliyet denetimi adı verilmektedir.¹³ Faaliyet denetimi yerine, “yönetim denetimi”, “etkinlik (verimlilik) denetimi”, “performans denetimi”, “ekonomiklik (iktisadilik) denetimi”, “verimlilik denetimi” ve “iktisadilik denetimi” gibi kavramlar da kullanılmaktadır.¹⁴ Faaliyet denetimi, Kanada’da kapsamlı denetim, İngiltere’de ise paranın karşılığını verme denetimi olarak da adlandırılmaktadır.¹⁵

Faaliyet denetiminin gelişmesinde lider ülke ABD’dir. Faaliyet denetiminin ABD’deki gelişim sürecinde Amerikan Sayıştay Başkanlığı (General Accounting Office – GAO)’nun 1972 yılında yayınladığı “Sarı Kitap” olarak bilinen, “*Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions*” düzenleme kamu denetiminde ciddi değişikliklere yol açmış ve kamu denetimini başlıca üç gruba ayırmıştır: a) Mali ve uygunluk, b) Ekonomi ve etkinlik, c) Program sonuçlarıdır. Son iki grup, faaliyet denetimi alanına girmektedir.¹⁶

Standartta belirtilen ekonomi ve etkinlik (verimlilik) kavramı, bir birimin ekonomik ve etkin bir şekilde personel, malzeme vb. gibi kaynakların kullanılıp, kullanılmadığı; örgütsel yapıda, yönetim kurallarında ve yönetim bilgi sisteminde herhangi bir ekonomik olmayan/verimsiz uygulamaların olup olmadığının belirlenmesidir. Program sonuçları ise, ulaşılan sonuçların arzu edilen yararı sağlayıp sağlamadığının, yetkili otoriteler tarafından belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının ve daha düşük maliyetle arzu edilen sonuçlara ulaşılması için alternatiflerin dikkate alınıp alınmadığının belirlenmesidir. Faaliyet denetiminin gelişmesine, yönetim anlayışında ve iç denetim mesleğinde yaşanan değişmelerin de önemli katkısı olmuştur. İç denetimin rolü özellikle II. Dünya Savaşı’ndan sonra geçen sürede önemli ölçüde artmış, sadece mali değil faaliyet denetimini de kapsamına almıştır. Faaliyet denetimine olan ihtiyaç, 20. yüzyılın başlarında, ABD’de büyük ölçekli işletmelerin sayısının artması ile

¹³ Uzay, s. 1.

¹⁴ Ahmet Vecdi Can, Süleyman Uyar, “Yeni TTK Tasarısı Faaliyet denetimini mi Getiriyor? –I”, **Yaklaşım**, Sayı: 195, Mart 2009, s. 1, (Çevrimiçi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314008.htm, Erişim: 01.08.2011). ss. 1-5.

¹⁵ Dale. L. Flesher, Marilyn Taylor Zarzeski, “The Roots Operational (Value-for-Money) Auditing in English-Speaking Nations”, **Accounting and Business Research**, 2002, ss. 93-104.

¹⁶ Flesher, Zarzeski, s. 96.

hissedilmiştir. İlk başlarda iç denetçilerden beklenen, işletmenin varlıklarının korunması idi. İşletmede bir “polis” olarak görülüyordu. Ancak yaşanan gelişmeler, iç denetimi yönetim sürecinin ayrılmaz bir parçası haline getirmiştir.¹⁷

Faaliyet denetiminde işletmenin örgütsel yapısı, iç kontrol sistemleri, iş akışları ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik çalışmalar yapılır. Örgüt faaliyetleri sistematik bir biçimde incelenir, bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkenlik ve verimliliğine ilişkin sonuçlar saptanır. Etkenlik, işletmenin belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşmanın ölçüsüdür. Verimlilik ise, belirlenmiş hedeflerle, bu hedeflere ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır.¹⁸

Faaliyet denetimi sadece muhasebe işlemleriyle sınırlı değildir, işletmenin diğer işlevleriyle de ilgilenmektedir. Bu nedenle geniş bir kapsamı vardır. Faaliyet denetiminin inceleme alanına örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girebilmektedir. Bu sebeple faaliyet denetiminin uygulanması diğer denetim türlerine göre daha karmaşık bir yapıya sahiptir. Kullanılan karşılaştırma ölçütleri diğer denetimlerdekinden daha soyuttur. Genelde ölçüt olarak bütçeler, başarı ölçüleri, oranlar ve sektör uygulamaları kullanılmaktadır.¹⁹

1.2. Etkenlik, Etkinlik ve Ekonomiklik Kavramları

Hizmette etkinlik, üretimde verimlilik ve tutumluluk, genel anlamda performansı tanımlamaktadır. Literatürde performansın değişmeyen unsurları olarak ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik kabul edilmektedir.²⁰

Faaliyet denetiminin tanımında geçen, etkenlik, etkinlik ve ekonomiklik kavramlarını incelemekte yarar vardır. Etkenlik, amaca ulaşma, etkinlik (verimlilik) ise, amaca ulaşırken kaynakları verimli kullanma anlamında kullanılmaktadır. Örnek olarak; her

¹⁷ Uzay, s. 3.

¹⁸ Cemal Elitaş, “Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi”, **İç Denetim Dergisi**, Yaz 2003-2004, Sayı: 8, s. 34-42.

¹⁹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 3. Basım, İstanbul, Alfa, 2000, s. 29.

²⁰ M. Akif Özer, “Performans Yönetimi Uygulamalarında Performansın Ölçümü ve Değerlendirilmesi”, **Sayış Dergisi**, Sayı: 73, Nisan-Haziran 2009, ss. 3-29.

hangi bir aksaklık olmaksızın üretimin gerçekleşmesi etkenlik iken, mamullerin minimum maliyetle üretilmesi ise etkinlik olarak nitelendirilmektedir.

Verimlilik, etkenlik ve ekonomiklik kavramları şu şekilde tanımlanabilir:

- **Verimlilik**, girdiler ile çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Üretilen bir başka mal ve hizmetten vazgeçmeden, herhangi bir mal ve hizmetin üretimi arttırılamıyorsa kaynaklar verimli kullanılıyor demektir. Kısaca verimlilik, eldeki kaynaklarla mümkün olan en fazla ürünün elde edilmesidir. Ancak, elde edilecek çıktı, doğası gereği sınırlı ise, verimlilik, bu miktar çıktıyı en az girdi ile elde etmekle sağlanır.²¹
- **Etkinlik** kavramı etkililik, etkenlik olarak da ifade edilebilmektedir. Yaygın kullanım ise etkinliktir. Etkinlik, genel anlamıyla bir genel veya bir özel amacın gerçekleştirilme derecesi olarak kabul edilir ve çıktının değerini yansıtır. Çıktının değerinden hareketle; düşük bir çıktıyı yansıtan bir mal veya hizmet, yüksek bir çıktıyı yansıtan bir mal ve hizmete kıyasen daha etkin sayılabilir. Bu nedenle, çıktıların veya faydaların parasal değerlerle ölçülemediği durumlarda etkinlik kıstası kullanılır.²²
- **Ekonomiklik** kavramının, iktisadilik, tasarruf, tutumluluk gibi kullanımları da bulunmaktadır. Ekonomiklik, kurumun hedefleri doğrultusunda kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesi anlamına gelir. Tutumluluk, doğru kaynakların, doğru maliyet ve doğru miktar artışı ile doğru yerlerden sağlanması olarak da ifade edilebilir.²³

Bir örnek üzerinde açıklanmaya çalışırsak;²⁴

“Örnek; AB Limitet Şirketi yönetimi, bağımsız dağıtıcılar kullanmak yerine, müşterilerine ürünlerini kendileri dağıtmak üzere bir taşıt filosu oluşturmayı, pazarlama

²¹ Ali Osman Güçlü, “Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, Ekim-Aralık 1995, ss. 31-34.

²² Nihat Falay, “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, **Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı**, Sayı: 25, Nisan-Haziran 1997, ss. 18-30.

²³ Muhammad Arkam Khan, “Performans Denetiminin Esasları”, (Çev: Necmiddin Bağdadioğlu ve Atilla İnan), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 27, Ekim-Aralık 1997, ss. 64-94.

²⁴ Iain Gray, Stuart Manson, **The Audit Proses Principles, Praticce& Cases, Second Edition**, Business Pres, 2000, s. 223.

politikası olarak kararlaştırmıştır. Söz konusu filo, çeşitli büyüklüklerde ve ortalama maliyeti 50.000TL olan 50 taşıttan oluşacaktır.”

Etkinlik (verimlilik) denetimi, “en az çaba ile en çok çıktıyı verebilecek bütün üretim kaynakları arasındaki denge” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre etkinlik şu yollarla sağlanabilmektedir.²⁵

- Aynı girdi ile daha çok çıktı sağlamak,
- Aynı çıktıyı daha az girdi ile sağlamak,
- Çıktıyı girdi artışından daha yüksek düzeyde artırmak

Etkinlik, bir üretim veya hizmet sürecinin belli bir dönemi sonunda üretilmiş olan çıktı ile bu üretimi gerçekleştirmek için kullanılan girdinin birbirine oranlanmasıyla elde edilen bir katsayı olup, matematiksel ifadesi şu şekildedir.²⁶

$$\text{Etkinlik} = \frac{\text{Gerçekleşen Çıktı}}{\text{Gerçekleşen Girdi}}$$

Yukarıdaki örneğe göre, taşıt filosunun fazla mesai maliyetlerini minimum kılmak için servislerin düzenli yapılıp yapılmadığının araştırılması, gereksiz kilometre yapmasını azaltmak için rota planlamasının olup olmadığının araştırılması ve böylece dağıtım maliyetlerinin kontrol altına alınmasını sağlayacaktır.

Üretim süreci sonunda elde edilen mal ve hizmetler ile bunları üretmek için tüketilen kaynaklar arasındaki oran olarak tanımlanan verimlilik, genelde performansı ölçmede kullanılan statik bir durum belirleme olarak görünse de, aslında üretimin ilk aşamasından son aşamasına kadar kaynakların kullanımı ile ilgili bir süreç içinde her zaman geçerli dinamik bir ölçüt olup, ekonomik anlamda rasyonel bir yolun izlenmesidir.²⁷

²⁵ Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, 6. Basım, Ankara, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, 2005, s. 36.

²⁶ Akal, s. 47.

²⁷ Kamil Ufuk Bilgin, “Kamuda Ölçülebilir Denetime Hazırlık: Performans Yönetimi”, **Sayıştay Dergisi**, **145. Yıl Özel Sayısı**, Sayı: 65, Nisan-Haziran 2007, ss.53-87.

Verimlilik iki ögenin birleşmesidir. Bunlardan biri organizasyona, diğeri ise faaliyetlere ilişkin ögedir. Organizasyona ilişkin öge, iç çalışma yöntemlerinde mevcut olup kurumun teşkilat yapısını ve tüm ilişkilerini kapsar. Eğer kurumun iç yapısı gereksiz bir biçimde karışık ise o zaman personel ve teçhizat ne kadar verimli çalışırsa çalışsın bir bütün olarak kurumun verimliliği düşük olacaktır. Diğer taraftan iyi bir şekilde yapılanmış ve düzgün bir iş akışına sahip bir kurumun da belki tembellik belki de denetim eksikliği veya çok düşük oranda araç gereç kullanımından kaynaklanan verimsiz bir personel veya teçhizat yapısı söz konusu olabilir. Bu durumda da verimliliğin ikinci ögesi olan faaliyete ilişkin verimlilik veya yukarıdaki durumda olduğu gibi verimsizlik sorunu ortaya çıkar. Sonuç olarak, bir yönetim en uygun kaynak kullanımını sağladığı ölçüde verimlidir.²⁸

Verimliliğin (etkinliğin) nasıl algılanması gerektiği aşağıdaki tabloda kısaca özetlenmiştir.

²⁸ Giorgio Clemente, “Performans Denetimi ve İtalyan Sayıştayı”, (Çev: Gül Alptürk), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 5, Temmuz-Eylül 1991, ss.35-49.

Tablo 1: Verimlilik Kavramı

Verimlilik (etkinlik) nedir?	Verimlilik (etkinlik) ne değildir?
- Çalışanların performansını ve çalışma koşullarını geliştiren tekniklerdir. Bu teknikler çalışanları daha iyi, daha çok çalışmayı özendirir.	- Çalışanları koşturarak, canından bezdirerek, onları robotlaştırarak çalıştırmak için hazırlanan kurnazca teknikler değildir
- Nitel ve nicel üretimin kullanılan kaynaklara oranıdır. Çıktı ve girdi ikisi de önemli faktörlerdir.	- Üretim miktarını ölçen bir ölçüt değildir. Çıktıdaki artış verimlilik artışına bağlı olabilir, olmayabilir.
- Kâr planlamasında yararlı bir faktördür. Girdi faktörlerini sabit tutup, verimlilik artırılırsa sonuçta gelir artar.	- Kârlılığın bir göstergesi değildir. Belli durumlarda, düşük verimliliği olan projeler de kârlı olabilir.
- Niteliği geliştiren araçlardan biridir.	- Kaliteyle aynı şey değildir. Verimlilikteki bir artış, daha iyi kaliteyi garantilemez.

Kaynak: Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, 6. Basım, Ankara, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, 2005, s. 48.

Etkinlik denetimi, örgütlerin tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak için gerçekleştirdikleri etkinliklerin sonucunda, bu amaçlara ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur.

- Etkinlik ölçümü, işletmenin gerçekleştirmeyi amaçladıkları ile elde ettikleri arasında yapılan bir karşılaştırma olup aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir:²⁹
Etkinlik = Gerçekleşen Çıktı / Beklenen Çıktı
- Üretim Etkinliği = Gerçekleşen Üretim / Beklenen Üretim
- Ekonomik Etkinlik = Gerçekleşen Kâr / Beklenen Kâr

²⁹ A. R. Zafer Sayar, “İşletmelerde Süreç Yönetiminin ve Verimliliğin Denetimi: Faaliyet Denetimi”, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sempozyumu II**, Antalya, 06-09.11.2008, s.4.

Etkililik ölçümleri, performans geliştirme sürecinde yönetime aşağıda sıralanan olanakları sağlamaktadır:³⁰

- Mevcut koşullar altında tüm kaynakların tam kapasitede kullanılmasına ulaşmak,
- Örgüt içi ve dışı kısıtlamaları yok sayarak ideal potansiyele ulaşmak. Etkililik ölçümleri aracılığıyla “Başka ne yapmalıyız?” ile “Nerede olmalıyız?” sorularına en uygun yanıtlar alınabilmektedir.

Yukarıdaki örneğe göre; “işletmenin hedeflerine ulaşması açısından işletmenin taşıt filosu satın alması en iyi alternatif midir?” sorusunun yanıtının araştırılmasıdır. Bu tür denetimde alternatif dağıtım politikalarının sağlayacağı yararlar ile maliyetleri araştırılır. Pazarlama politikası değişikliğinin şirketin imajına etkisi ile müşterilerin değişikliğe tepkileri öğrenilmeye çalışılır. Ayrıca denetçi, taşıtların satın alınması yerine kiralınması seçeneğinin daha uygun olup olmayacağını da araştırır.

Ekonomiklik denetimi ise, girdi kaynaklarının en az maliyetiyle uygun kalitenin elde edilmesidir.³¹ Diğer bir ifade ile ekonomiklik, yeterli miktarda ve kalitede olan kaynakların uygun zaman ve fiyatlar ile elde edilmesidir.

Yukarıdaki örneğe göre; taşıt filosunun sürücüleri için pahalı üniformalar yerine daha koruyucu elbiselerin seçilmesi gibi. Kamuda iç denetçilerden beklenen bir denetimdir. Ekonomiklik denetimi, her şeyden önce bir değer yargısıdır. Maliyet giderleri üzerinden tasarruf sağlamak üzere yürütülen denetim faaliyetidir. Dolayısıyla bu değer yargısına yönelik ölçü birimlerinin neler olacağı, ekonomiklik denetiminin en önemli sorunu olarak ortaya çıkmaktadır³².

³⁰ Akal, s. 37.

³¹ ABD Hazine Bakanlığı Mali Yönetim Dairesi, **Performans Ölçüm Rehberi**, Hülya Demirkaya (çev.), Ankara: Sayıştay Yayınları, Şubat 2000, s.50.

³² Kamuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No:55, 5. Basım, İstanbul, 1988, s.280.

Faaliyet denetimine başlamadan önce, etkenlik ile ilgili özellikli ölçütler oluşturulmalıdır.

Örneğin, fabrikada makinelerin yerleşimine ilişkin bir faaliyet denetimi yapıldığını varsayarsak, değerlemeye yönelik aşağıdaki gibi sorular oluşturmak gerekmektedir.³³

- Bütün yerleşim planları merkezde mühendislik bürosu tarafından onaylanmış mıdır?
- Son beş yıl içerisinde, merkez tarafından makine yerleşimine ilişkin yeniden değerlendirme yapılmış mıdır?
- Mevcut planına göre, makineler etkin kullanılıyor mu?
- Makine dağılım planı, çalışanların güvenliğini tehlikeye atıyor mu?

Etkinlik için de yine benzer şekilde özellikli ölçütler oluşturulması gerekmektedir. Etkinliği azaltmaksızın maliyeti azaltma, etkinlik olarak nitelendirildiği için etkinlik ölçütleri oluşturmak daha kolaydır. Faaliyet denetçisinin özel denetim ölçütleri geliştirmede yararlanabileceği başlıca kaynaklar; geçmişteki tecrübeleri, kıyaslama yapma, mühendislik standartlarından yararlanma ve örgüt içinde gerçekleştireceği görüşmeler ve tartışmalardır. Bu bakımdan örgütlerde her düzeyde çalışanların, faaliyetlere ilişkin olarak şikâyet ve önerilerini sunmak amacıyla üst yönetime ulaşabilmesi çok önemlidir.

Etkinlik aslında bir performans göstergesidir. Etkinlik denetimi ise performans yönetiminin bir alt unsurudur. Performans yönetimi ise örgütsel sistemlerin her düzeyinde her biriminde uygulanması mümkün olup, örgütü istenilen amaçlara yönlendirmek için örgütün mevcut ve geleceğe ilişkin durumları ile ilgili bilgi toplama, bunları karşılaştırma ve performansın sürekli gelişimini sağlayacak yeni ve gerekli düzenlemeleri başlatma ve sürdürme görevlerini yüklenen bir yönetim sürecidir.³⁴

³³ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services**, An Integrated Approach, Tenth Edition, Pearson Education, New Jersey, 2005, s.771.

³⁴ Akal, s. 75.

Performans yönetim sistemi sürekli işleyen bir döngü (performans geliştirme planlaması ölçme–değerlendirme–kontrol aşamaları içinde) içerisinde gerçekleşir. Performans ölçüm ve denetimleri başlı başına özel bir süreci gerektirir. Performans ölçüm ve denetim sistemlerinde kullanılacak göstergeler, genel kabul görmüş göstergeler olabileceği gibi, çoğunlukla işletmenin koşullarına göre geliştirilen göstergeler olacaktır.

Performans veya çıktı hakkında bilgi veren istatistik olarak kabul edilen performans göstergeleri, açık ve kesin ölçüm yapılmadığı veya açık sebep sonuç ilişkilerinin gösterilemediği hallerde kullanılabilir.³⁵

En yaygın bilinen performans göstergeleri, “*mali*” ve “*teknik*” göstergelerdir. Mali göstergeler grubunda işletmenin mali yapısına ilişkin göstergeler ve maliyet analizlerine ilişkin göstergeler yer alır. Ancak bunlar tek başlarına yeterli olmayıp teknik göstergeler ile birlikte kullanılması önerilmektedir. Teknik göstergeler, işletmede en üst düzeyden en alt düzeye kadar etkinliklerin, üretim kaynaklarının, birimlerin ve çalışanların performanslarının ölçülmesinde kullanılabilirler. Teknik göstergeler, kapsamlarına göre, içerikleri ve kullanım alanlarına göre (bölümler düzeyinde, örgütsel düzeylere göre, çevresel göstergeler gibi), performans kavramının anlamına göre (verimlilik göstergeleri, kârlılık ve bütçeye uygunluk göstergeleri gibi) çeşitli açılardan sınıflandırılabilir.³⁶

Faaliyet denetimlerinde sıklıkla karşılaşılan *başlıca etkinsizlik (verimsizlik) türlerine* bazı örnekler aşağıda verilmiştir.³⁷

- Mal ve hizmetlerin çok yüksek bedellerle alınması. Örnek olarak; hammadde, malzeme alımı için teklif mektubu istenmemesi.
- İhtiyaç duyulan zamanda hammaddenin bulunmaması. Örnek olarak; gerekli malzeme siparişi verilmediği için montaj hattının durması.

³⁵ Arife Coşkun (Yayına Hazırlayan), “Performans Göstergesi”, **Performans ve Risk Denetim Terimleri**, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, Ocak 2000, s. 50.

³⁶ Akal, s. 179.

³⁷ Arens, Elder, Beasley, s. 767.

- Çalışanlar tarafından gereksiz tekrarların yapılması. Örneğin; birbirinin faaliyetlerinden haberdar olamadıkları için üretimle ilgili kayıtların hem üretim hem de muhasebe bölümünde tutulması.
- Herhangi bir amaca hizmet etmeyen işlerin yapılması. Örneğin; örgüt içinde gereksiz belge akışı.
- Gizli işsizlik yani gereğinden fazla eleman istihdam edilmesidir.

1.3. Faaliyet Denetimin Kapsamı ve Amacı

Faaliyet denetimi, örgütsel faaliyetlerden herhangi biri için idari, yönetsel ve operasyonel performanslarının belirlenmesine ilişkin çalışmaları kapsamaktadır. Bağımsız denetçi, kamu denetçisi, iç denetçi, tarafından yürütülebilecek olan faaliyet denetimi finansal denetimden farklı olmasıyla birlikte, önemli bir özelliği ise denetim çalışmasının sadece denetimi yapılan faaliyete ilişkin yarar sağlamasıdır. Bu sebeple işletmeyle ilgili üçüncü tarafların faaliyet denetimi raporlarına güvenmeleri pek rastlanan durum değildir.³⁸

Bağımsız denetimde hazırlanan raporlar yönetim, ortaklar, yatırımcılar, ticari ilişkidekiler, kamuoyu gibi işletme ilgililerine sunulurken faaliyet denetiminde durum farklıdır. Faaliyet denetiminde raporlar yönetime ve ilgili departmana ve sorumlulara sunulmaktadır. Ayrıca faaliyet denetimi çok çeşitli alanlarda uygulanabileceği için faaliyet denetimi raporu ilgili denetime ait bulguları ve tavsiyeleri içeren o denetime uyarlanmış bir rapordur. Mali tabloların denetim planı ile faaliyet denetim planı arasındaki en büyük fark faaliyet denetiminin çok çeşitli biçimlerde yürütülebilmesinden kaynaklanmıştır. Faaliyet denetiminde ayrıca; mali tabloların denetimine göre kadrolaşma daha karmaşıktır.³⁹

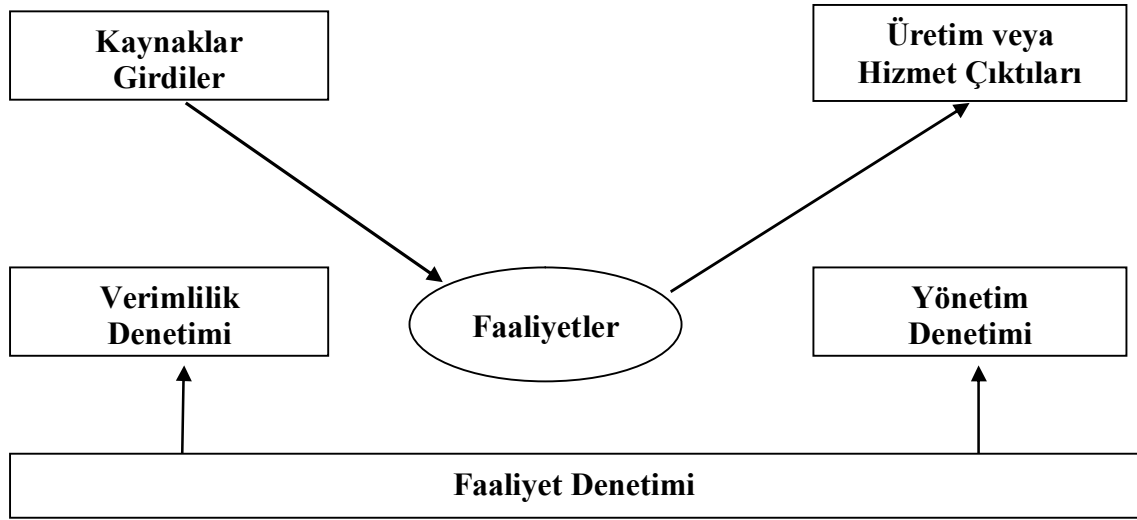
Bir faaliyet bölümü amaçlarına ulaşamadığı müddetçe, o faaliyet bölümü hakkında paraya değer veren bir yapı geliştirildiğini söylemek mümkün olmayacaktır. Bir bakıma, ele alınan bir faaliyet bölümünün tek başına etkinliğinin ölçülmesi pek bir

³⁸ Douglas R. Carmichael, John J.Willingham, Carol A.Schaller, **Auditing Concepts and Methods**, 6.Edition, Mc Graw-hill, 1996, s. 624.

³⁹ Alvin A. Arens, **Auditing and Assurance Services**, Tenth Edition, Prentice Hall, 2002, s. 772-773.

anlam ifade etmese de tüm organizasyon içindeki görevini yerine getirip getirmediği kriterleri dikkate alınarak değerlendirilecektir. Etkinliği masraflar bağlamında ölçmeye çalışmak da birtakım yanılgılara sebep olacaktır.⁴⁰

Denetimi yapılan bölümün faaliyetlerini belirlemek denetçinin görevleri arasında değildir. Bu görev üst düzey yönetimindir. Bölümün amaçlarını belirleyecek olan yine yönetimdir. Denetçi ve denetlenenlerin faaliyetlerin amaçları konusunda fikir birliğine varmaları denetimin yürütülmesi için gerekli olacaktır.⁴¹



Şekil 1: Faaliyet Denetiminin Alt Bölümleri

Kaynak: Larry F. Konrath, **Auditing A Risk Analysis Approach**, 5. Edition, Thomson Learning, s. 672.

⁴⁰ Donald H.D. Taylor, William G. Glezen, **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, 4. Edition, John Wiley & Sons, 1988, s. 142.

⁴¹ Carmichael, Willingham, s. 563.

Faaliyet denetimi tarafından ele alınan bazı fonksiyonel alanlar aşağıda sıralanmıştır:⁴²

Satın Alma:

- Birimlerin mal ve hizmet ihtiyaçlarının uygun bir şekilde belirlenmesi
- Acil satın alımlar
- Satıcıların etkilerinin kontrolü
- Satıcıların seçilmesi
- Malların kabulü

Ulaşım:

- Nakliye maliyetlerinin gözden geçirilmesi
- Taşıyıcı tazminatlarının belirlenmesi

İnsan Kaynakları:

- İşe alım uygulamaları
- İş analizlerinin, iş tanımlarının ve telafilerinin yeterliliği
- Eğitim programları
- Personele sağlanan yararlar
- Personel kayıtlarının yeterliliği
- Bilgisayar kullanımı
- Personel izleme prosedürleri

Finansal Yönetim:

- Kontrol memuru ve veznedar arasındaki ayırım

⁴² Larry F. Konrath, **Auditing A Risk Analysis Approach**, 5. Edition, South Western Thomson Learning, s. 674.

- Esnek bütçeleme
- Bütçe koordinasyonu
- Nakit kontrolü
- Yatırım politikası
- Sermaye yönetimi

Bilgi İşlem:

- Bilgisayar kullanım dağılımı
- Bilgisayarlardan yararlanma
- Manuel raporlar yerine elektronik raporların kullanılması
- Veritabanlarının oluşturulmasında başarısızlıklar
- Belgelemenin yeterliliği
- Bilgi işlem şefinin organizasyondaki yeri
- Doğru ve düzgün kontroller.

Faaliyet denetimine yönetimin ihtiyaçları yön vermektedir. Bu ihtiyaçlar şu şekilde sıralanabilir:⁴³

- Yönetimin hedefleri ile ilgili olarak birimin performansının değerlendirilmesi,
- Oluşturulan planların (bütçeler, programlar, hedefler, kurallar gibi) uygulama düzeyinin öğrenilmesi,
- Faaliyetlerin plan ve politikalara göre ne ölçüde başarılı olduğu ile etkinlik, etkenlik ve ekonomik olarak gelişme fırsatları hakkında objektif bilgi sağlanması,
- Özellikle kaynakların yanlış kullanılmasıyla ilgili olarak, faaliyet kontrollerindeki zayıflıklar hakkında bilgi sağlanması,

⁴³ Fletchall Associates, **Business Unit Operational Audit Process**, (Çevrimiçi: www.fletchallassociates.com, Erişim: 10.05.2011)

- Faaliyet raporlarının gerçek durumu yansıtmasına ilişkin oluşan güvenin güçlendirilmesi,
- Müşterilere daha iyi hizmet sunulması,
- Cari uygulamaların etkin hale getirilmesi,
- Genel olarak işletme başarısının önemli olduğu konusuna, birim yöneticilerinin odaklanmasına yardımcı olunması,
- Çalışanların işletmeye devamlarının ve yetkinliğinin geliştirilmesi,
- Bütçe tahsislerinin ve harcamaların incelenmesi,
- Gelecekte fırsatlarla ve zorluklarla karşılaşılması durumunda, hazırlıklı olduğunu ve işletmenin çok iyi yönetildiği konusunda güven oluşturulması,
- Toplumda işletmenin tanınmışlığının veya bunun sürdürülmesinin sağlanması.

Yukarıda sıralanan amaçlar dikkate alındığında faaliyet denetiminin genellikle dönem içinde gerçekleşmesi beklenmelidir. Ayrıca çok çeşitli faaliyet denetim türleriyle karşılaşmak da mümkündür.

Faaliyet denetimi türleri aşağıda incelenmiştir.

1.4. Faaliyet Denetiminin Türleri

İşletmelerde gerçekleştirilen denetim türleri farklı şekillerde ayrımlara tabi tutulabilir. Faaliyet denetimi yapılan bu ayırım içinde amacına ve konusuna göre denetim türleri kapsamında değerlendirilir. Amacına ve konusuna göre denetim türleri şu şekilde sıralanabilir:⁴⁴

- Mali Tablo Denetimi
- Uygunluk Denetim
- Faaliyet Denetimi
- Özel Amaçlı Denetim

⁴⁴ Hasan Türedi, **Muhasebe Denetimi**, Ekim 2007, Trabzon, s. 24.

Diğer ayrımları değerlendirdiğimizde ise faaliyet denetimi zaman olarak üç denetim (devamlı denetim, ara denetim, son denetim) kapsamında da yapılabilir. Yapılma nedenine (zorunlu denetim, ihtiyari denetim) baktığımızda ise faaliyet denetimi ihtiyari bir denetim olarak kabul edilmektedir. Kapsam açısından (genel denetim, özel denetim) ise genel olarak işletmenin tüm faaliyetlerine veya özel olarak sadece bir bölümün faaliyetlerine yönelik gerçekleştirilebilir.

Son olarak denetçi türlerine (bağımsız denetim, iç denetim, kamu denetimi) baktığımızda ise her üç denetçi tarafından yapılan bir denetim türü olmasına rağmen en güvenilir kabul edilen bağımsız denetçiler tarafından yapılandır.

Türkiye’de denetim denince akla genellikle finansal tabloların bağımsız denetimi (dış denetim) gelmektedir. Faaliyet denetimi içerik, amaç ve uygulama açısından bağımsız denetimden farklı bir alana sahiptir. Faaliyet denetimi ile finansal tablolar denetimi arasındaki temel farklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.⁴⁵

⁴⁵ Can, Uyar, s. 4.

Tablo2: Faaliyet Denetimi ile Finansal Tablolar Denetiminin Karşılaştırılması

	Finansal Tablolar Denetimi	Faaliyet Denetimi
Sonuçların Yayınlanması	Kamuoyuna	Yönetime
İnceleme Konusu	Finansal Tablolar	Yönetimin İstekleri
İnceleme Zamanı	Finansal Tablo Dönemi	Geçmiş, Şimdiki ve Gelecek Dönemler
Kriterler	GKMİ, Finansal Raporlama Standartları ve Denetim Standartları	Faaliyetin Konusu ve Amacına Göre Değişmektedir
Denetim Prosedürleri	Analitik İnceleme İç Kontrol Sistemleri Mali Veriler Yayımlanmış Raporların Testi	Analitik İnceleme Karar Verme Sistemi Faaliyet Ölçümü Yayımlanmış Raporların Testi
Yapılış Amacı	Çoğunlukla Yasal Zorunluluk	Yönetimin İsteği
Tekrarlanma	Periyodik / Düzenli	Belirsiz

Kaynak: Ahmet Vecdi Can, Süleyman Uyar, “Yeni TTK Tasarısı Faaliyet denetimini mi Getiriyor? –I”, **Yaklaşım**, Sayı: 195, Mart 2009, s. 4, (Çevrimiçi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314008.htm, Erişim: 01.08.2011).

Faaliyet denetimi, iç denetim ile sıkı ilişki içindedir. İç denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu bütün riskleri belirlemesi, tanımlaması ve giderilmesi konusundaki yeterliliğini ve etkinliğini kapsar. İç denetimin kurumun bütün faaliyetlerini kapsadığı söylenebilir. Bu bağlamda iç denetim faaliyeti aslında faaliyet denetiminin uygulama alanı içindedir. Faaliyet denetimi bir işletmedeki hemen her faaliyete uygulanabildiğinden iç denetime bütüncü görevi görmektedir.⁴⁶

Faaliyet denetimi, pazarlama, ofis hizmetleri, teslim alma, yükleme, satın alma, veri işleme gibi çok çeşitli faaliyetler ile ilgili sistemleri ve yönetim faaliyet kontrollerini

⁴⁶ Can, Uyar, s. 4.

değerler. Faaliyet denetimleri başlıca dört başlıkta gruplanmaktadır.⁴⁷ Bunlar aşağıda kısaca özetlenmiştir.⁴⁸

- **Fonksiyonel Denetim:** Burada fonksiyondan kastedilen, işletme faaliyetlerinin gruplandırılmasıdır. Örneğin üretim fonksiyonu, satın alma fonksiyonu gibi, çok çeşitli şekillerde oluşturulmuş fonksiyonların etkenlik ve etkinlik anlamında iç kontrollerinin değerlemesine fonksiyonel denetim adı verilir. Fonksiyonel denetimlerin, iç denetçilerin belirli alanlarda uzmanlaşmasına olanak sağlaması gibi üstünlüklerine karşılık, karşılıklı ilişki halindeki fonksiyonların değerlendirilmesinde yeterince başarılı olunamaması ise zayıf yönünü oluşturmaktadır.
- **Örgütsel Denetim:** Örgütsel denetim, örgütte fonksiyonların karşılıklı etkileşiminin ne ölçüde etken ve etkin olduğunu değerlemeye çalışır. Bir örgütün faaliyet denetiminin şubeler, bölümler gibi örgütün bütününe ilgilidir. Dolayısıyla organizasyon planı ve koordinasyon faaliyetleri, bu tür denetimde önem kazanmaktadır.
- **Sistem Denetimi:** Disiplinler arası bir etkinliktir. Örneğin satın alma sistemi, satın alma veya envanter faaliyetini başlatan bir müşteri siparişi ile başlar, ilgili hammaddenin taşınması, tedarikçi hesaplarını, hammadde depolamayı vs. içerir
- **Özel Görevler:** Faaliyet denetimi kapsamında, yönetim özel görevler verebilir. Örneğin işletmede bilgi sisteminin daha etkin hale getirilmesi, belirli bir departmanda hile olasılığının araştırılması gibi.

1.5. Faaliyet Denetiminin Başarısını Etkileyen Faktörler

Faaliyet denetiminin kapsamının geniş olması, ölçütlerinin daha soyut olması, her işletmede hatta her bölümde standart bir uygulamasının olmaması bu denetim türünü diğerlerinden ayırmaktadır. Dolayısıyla etkin faaliyet denetimi gerçekleştirmek ve hazırlanan raporların ilgililerce objektif olarak değerlendirilmesi için dikkat edilmesi

⁴⁷ Robert L. Rector, "Operations Audits – Who Needs It?", **Industrial Management**, July – August 1979, ss. 25-26.

⁴⁸ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services-An Integrated Approach**, Twelveth Edition, Pearson International Edition, New Jersey, 2008, s. 844.

gereken bazı konular bulunmaktadır. Literatürde rastladığımız bu yöndeki öneriler aşağıda özetlenmiştir.⁴⁹

- **Faaliyet denetçilerinin bağımsızlığı:** İç denetçilerin, raporlarını yönetim kuruluna veya yönetim kurulu başkanına sunması, iç denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmektedir. Benzer şekilde kamu denetçilerin bağımsızlığını artırmak için kamu denetçilerinin raporlarını doğrudan Parlamenteoya sunabilir. Ayrıca iç denetçilerin bağımsızlığını koruması için işletmede doğrudan icra görevi üstlenmemesi gerekmektedir.

Yapılan denetim çalışmalarında denetçilerin bağımsızlığı ile hazırladıkları rapora duyulan güven arasında doğru yönlü bir ilişki vardır. Denetçiler çalışmalarında ne kadar bağımsız olurlarsa yaptıkları çalışmalara da güven o kadar artar. Dolayısıyla faaliyet denetimini yapan denetçi iç denetçi bile olsa davranışlarında mümkün olduğunca bağımsız olmalıdır.

- **Faaliyet denetçilerinin yeterliliği:** Faaliyet denetimi çok geniş bir alana yayılan faaliyet problemleri ile ilgilendiği için faaliyet denetçisi için yeterlilik, önemli bir problemdir. İç denetim ekibi nitelikli ve tecrübeli denetçilerden oluşmalıdır. Ayrıca, sürekli ve meslek içi eğitim de ihmal edilmemelidir. Denetçinin, faaliyet denetimini çok iyi bilmesi ve değerlendirme konusunda yeterli deneyime sahip olması istenir.

Bağımsız şekilde hizmet veren faaliyet denetçilerinin ise her sektörde uzman olmayabilir. Bu durumda bağımsız denetçiler dışarıdan hizmet sağlayan uzmanlardan faydalanabilir. Tabi bu uzmanın şirket ile ilişkisi ve mesleki yeterliliği de değerlendirilmelidir.

⁴⁹ Arens, Elder, Beasley, s. 845; Yan Jin'e and Li Dunjia, "Performance Audit in the Service of Internal Audit", **Managerial Auditing Journal**, Volume: 12, Numbers: 4-5, 1997, ss. 190-195; John T. Reeves, "Eight Points on Operational Audits", **Journal of Accountancy**, August 1981, ss. 38-40.

- **Faaliyet denetimi metodolojisinin oluşturulması:** Faaliyet denetimi yapılacak projeler ile ilgili ayrıntılı araştırmalar yapmak gerekmektedir. Ayrıca, denetim ölçütlerinin muhasebe denetimlerinden farklı olarak daha belirsiz olması dolayısıyla gerçek durumlara uygun ölçütler belirlenmelidir.
- **Muhasebe denetimine önem verilmesi:** Faaliyet denetiminde muhasebe denetimi tamamen ihmal edilmemelidir. Çünkü muhasebe denetimi, faaliyet denetimi için bir alt yapı sağlamaktadır. Ayrıca, muhasebe denetimi gerçekte faaliyet denetiminin başlangıcıdır. Çünkü muhasebe denetimi ile test edilen veriler, aslında etkenlik ve verimlilikle genellikle ilgilidir.

Muhasebe denetimi yaparken özellikle faaliyet denetiminde incelenen mali etkinlikle ilgili konularda inceleme konusu yapıldığı için muhasebe denetimi yapılan işletmelerde faaliyet denetimi daha sağlıklı sonuçlar verir. Örneğin bir işletmede muhasebe denetimi yapılırken stok kartındaki yanlışlığın ortaya çıkarılması, faaliyet denetiminde üretim departmanının etkinliği ölçülürken daha doğru sonuçlar elde edilmesine katkı sağlar.

- **Ortama önem verilmesi:** İşletmede iç denetçinin rolü çok iyi tanımlanmalı ve işletmeye benimsetilmelidir.

İşletmedeki iç denetim faaliyetlerine ne kadar önem verilirse işletmedeki aksaklıklar o derecede giderilebilir. Bu durumda da yapılan faaliyet denetimiyle işletmeye sağlanan katkı o derece artar.

- **Raporlamaya önem verilmesi:** Faaliyet denetimi raporları genellikle hikaye tarzı yazılır. Bundan dolayı buluların ilgi çekecek bir şekilde sunulması gerekir. Faaliyet denetçisinin saha çalışması yaparken bulguları kaleme almaya başlaması gerekir.

Faaliyet denetimi raporu yazılırken öncelikle mevcut durum net bir şekilde belirtilmeli ve tespit edilen aksaklıklar belirtilerek alınabilecek önlemler açıklanmalıdır. İşletmeler genellikle bu tarz çalışmalar yaptırırken fayda/maliyet analizi yaparlar. Dolayısıyla faaliyet denetimi raporunda sağlanabilecek faydalar mümkün olduğu kadar somut bir şekilde ifade edilmelidir.

- **Zamana önem verilmesi:** Faaliyet denetimi çok zaman aldığı için maliyeti yüksektir. Dolayısıyla denetçinin, zamanını boşa harcayacak faaliyetlerden kaçınması gerekir.

Diğer denetim türlerinde olduğu gibi faaliyet denetiminde de denetçinin en büyük kısıtlarından biri zamandır. Bu nedenle denetçi işletmenin bütünü üzerinde etki sahibi olabilecek faaliyetlere yoğunlaşmalıdır. Örneğin faaliyet denetçisi bir işletmede kırtasiye malzemesinin satın alınması sürecinde harcayacağı zamanı stok alınmasında değerlendirebilir. Çünkü stokların satın alınma faaliyeti kırtasiyenin satın alınması faaliyetine göre işletme üzerinde daha fazla etkilidir.

- **Toplantılara önem verilmesi:** Sağlıklı bilgi akışının sağlanması ve zamanında iletişim kurulabilmesi için toplantılara önem verilmelidir.
- **Kanıt toplamaya önem verilmesi:** Denetçi, çeşitli denetim teknikleri kullanarak kanıt toplamalıdır.

Denetçi denetim amacına uygun denetim teknikleri kullanmalıdır.

- **Olumlu yönlerin vurgulanması:** Denetçi denetlenen birimde yapılan olumlu faaliyetleri de ihmal etmemelidir.

Denetçi işletmede olumlu yönleri de belirterek, işletmede işini yapan kişileri motive edebilir. Böylelikle bilgi alımı konusunda daha kolay verilere ulaşabilir.

- **Önerilerin verilmesi:** Raporda sunulan önerilerde, genellemelerden kaçınmak gerekmektedir.

1.6. Faaliyet Denetimi Süreci

Yönetim faaliyet denetiminden sadece kayıtların gözden geçirilmesini değil, ayrıca faaliyetlerin verimliliğinin sağlanması için yol göstermesini, masrafların azaltılmasını, kayıpların önlenmesini ve kârın artırılmasını bekler. Faaliyet denetim sürecinde denetçilerin üç elemente ihtiyaçları vardır:⁵⁰

- Yeterli ve yetenekli personel
- İyi bir denetim programı
- Üst yönetimin desteği

Bir işletmenin davranış ve faaliyetleri üzerinde birinci derecede etkili olan amaçlar, işletmenin ekonomik amaçlarıdır. Yöneticiler bu amaçları çalışanlara yol göstermesi ve faaliyet sonuçlarının kontrol edilmesini sağlamak için kullanırlar.⁵¹

Faaliyet denetimi sürecinde denetlenen faaliyetlere ilişkin akış şemaları kullanmak da yararlı olmaktadır. İş akış şemaları, sistematik planlamada ya da bir sürecin incelenmesinde olayları, faaliyetleri, aşamaları şema şeklinde göstermeye yararlar. İş akış şemaları ile sürecin doğru ve açık bir biçimde ifade edilmesi ve iletişimin kurulmasını sağlar.⁵²

İş akış şemalarının bir denetime sağlayacağı yararlar şu şekilde sıralanabilir:⁵³

⁵⁰ Milton Stevens Fonemev, **Internal Auditor's Manual And Guide The Practitioner's to Internal Auditing**, Prentice Hall, 1989, s. 136.

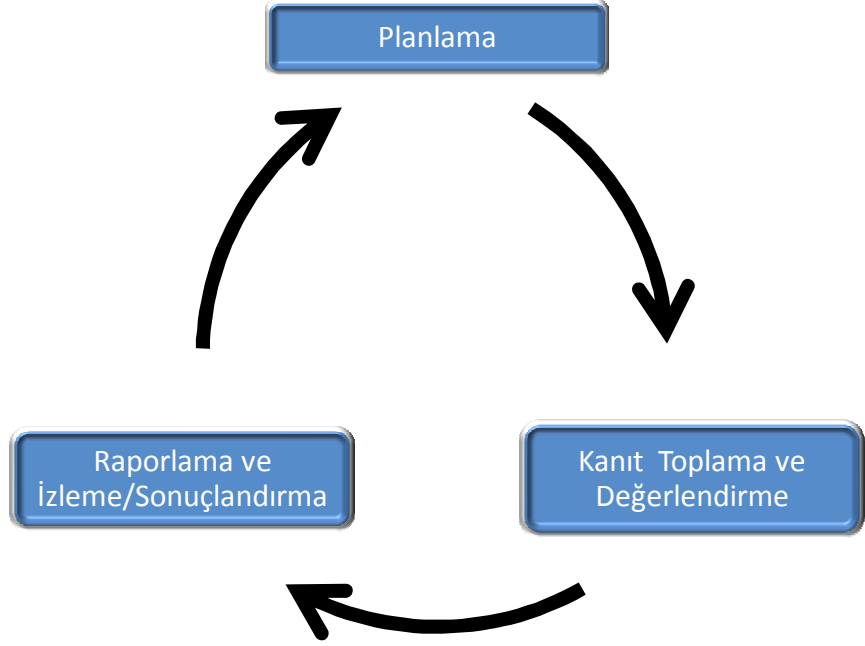
⁵¹ Ömer Dinçer, Yahya Fidan, **İşletme Yönetimine Giriş**, 4. Basım, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1999, s. 45.

⁵² Canan Çetin, Besim Akın, Vedat Erol, **Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemi**, 2. Basım, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2001, s. 488.

⁵³ Emile Woolf, **Auditing Today**, 6. Edition, Prentice Hall, 1997, s. 82.

- Denetçilerin faaliyetleri anlamasında zaman kazandırır.
- İlgili faaliyet süreçleri detay atlamadan gösterilir.
- Farklı prosedürler arasındaki ilişki kolayca tarif edilebilir.
- Dikkat edilmesi gereken noktalar tam olarak belirtilebilir.

Faaliyet denetimleri sektörden sektöre, işletmeden işletmeye değişmekle birlikte gerçekleştirilme süreçleri aşağı yukarı birbirine benzerdir. Bir faaliyet denetimi başlıca üç aşamadan oluşmaktadır. Bu temel aşamalar aşağıdaki şekilde kısaca özetlenmiştir.



Şekil 2: Faaliyet Denetiminin Temel Aşamaları.

Kaynak: Şaban Uzay, “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, **8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu-Muhasebe Denetiminde Yeni Açılımlar**, İSMMMO, 25-27 Nisan 2007-İstanbul, s. 11.

Faaliyet denetimleri önceden belirlenmiş denetim hedeflerine ve bunu izleyen etkin bir denetim programına göre gerçekleştirilir. Faaliyet denetimi planlamasında, muhasebe denetiminden farklı olarak, oldukça ayrıntıya girmek gerekmektedir. Hedefler, çalışma

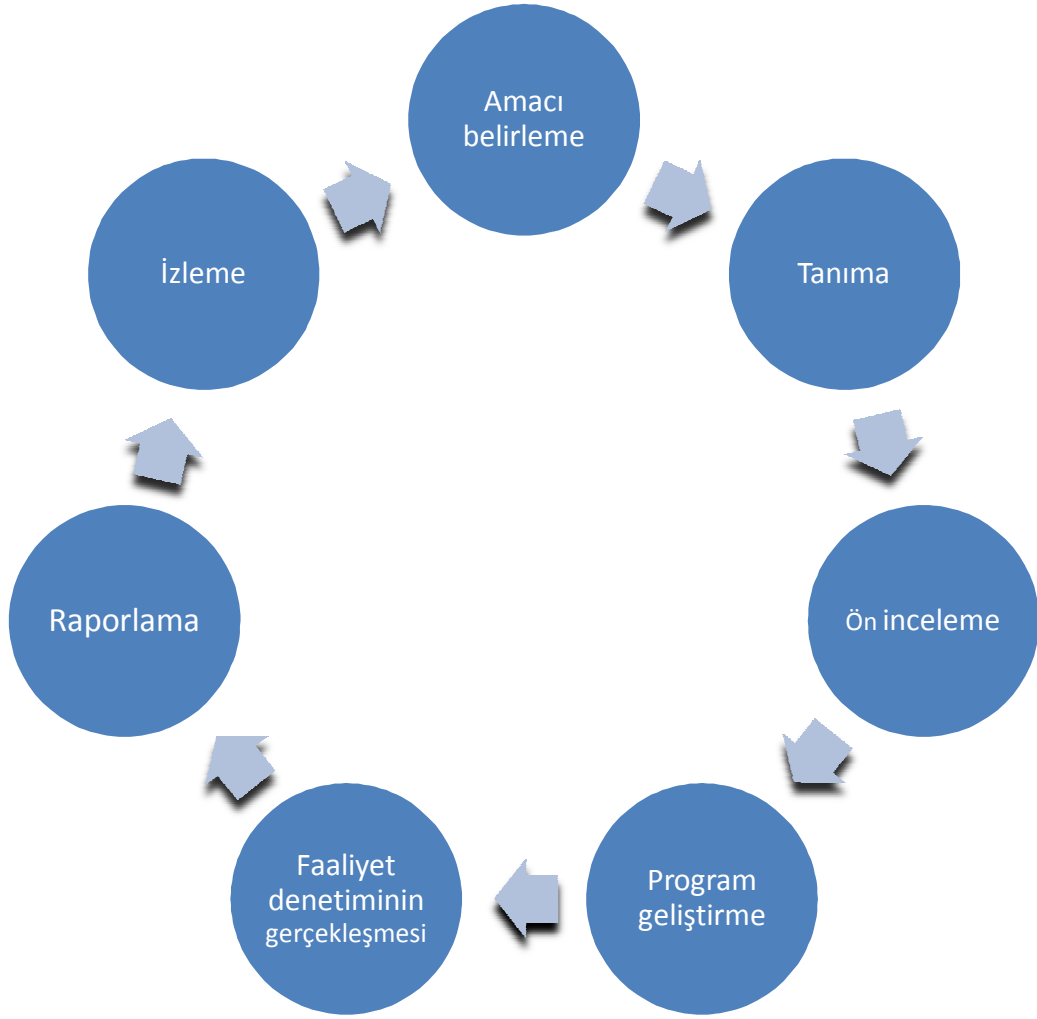
alanına uygun olarak saptanır. Dolayısıyla birçok özel durumu dikkate almak gerekmektedir.⁵⁴

Faaliyet denetimi yıllardır yapılmasına rağmen bütün şirketlerin denetiminde kullanılan kapsamlı ve standart bir denetim modeli bulunmamaktadır. Bunun nedeni kısmen, faaliyet denetiminin her bir işletmedeki iç denetçiler tarafından yürütülmesidir. Bir çok işletme faaliyet denetimine dahil edildiğinde ise işletmeler arasında denetimin bazı kısımlarını genelleme ihtimalini sınırlayan farklılıklar bulunmaktadır.⁵⁵

Aralarında önemli farklılıklar olmakla birlikte birçok yönden faaliyet denetiminin gerçekleştirilmesi, muhasebe denetimine benzemektedir. Aşağıda bunlardan Whittington ve Pany'nin Önerdiği Faaliyet Denetimi Modeli gösterilmiştir.

⁵⁴ Şaban Uzay, "Faaliyet Denetimine Genel Bakış", **8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu-Muhasebe Denetiminde Yeni Açılımlar**, İstanbul, İSMMMO. 25-27 Nisan 2007, s.11.

⁵⁵ Dale L. Flesher ve Stewart Siewert, **Independent Auditor's Guide To Operational Auditing**, New York: John Wiley and Sons, Inc., 1982, s.24-25.



Şekil 3: Whittington ve Pany'nin Önerdiği Faaliyet Denetimi Modeli

Kaynak: Kurt Pany ve O. Ray Whittington, **Auditing**, 2nd Ed., Richard D. Irwin Publ., Chicago, 1997, s. 771.

Faaliyet denetimi sürecinin aşamaları aşağıda açıklanmıştır.

- a. **Amacı Tanımlama:** Faaliyet denetimi sürecinin ilk aşamasında, hem denetime konu olacak faaliyet alanı veya işletme fonksiyonu belirlenmekte hem de denetçi bu aşamada hangi politika ve prosedürlerin değerlendirileceğini ve bunların işletmedeki belirli amaçlarla nasıl bir ilişki içinde olduğunu belirlemektedir.

Faaliyet denetçisi denetim alanını belirlerken bağımsız davranmakla birlikte işletme yönetiminin ihtiyaçlarını da göz önünde bulundurmalıdır.⁵⁶

Toplantılar faaliyet denetimini pahalı yapan unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir, ancak denetimin başarısı için esastır. Başlangıç toplantısı, denetimin amaçlarını/hedeflerini açıklamaya hizmet etmektedir.⁵⁷

Faaliyet denetiminin bir işletmede kapsamı çok geniş olup, genellikle aşağıda sıralanan hedeflere göre tasarlanır:⁵⁸

- Belirlenmiş politikalara, planlara ve prosedürlere uygunluk düzeyinin araştırılması,
- Faaliyet kontrollerinin uygulanması, yeterliliği ve sağlamlığının değerlendirilmesi ve incelenmesi,
- Örgüt içinde geliştirilen yönetim verilerinin güvenilirliğinin araştırılması,
- Devredilen sorumlulukların yerine getirilmesinde performans kalitesinin değerlendirilmesi,
- Faaliyetlerin geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulması,
- Varlıkların korunması ve muhasebeleştirilmesinin sağlanması.

b. Tanıma: Denetçi tanıma sürecine, amaç tanımlandıktan sonra geçmeli ve bu aşamada denetçi organizasyon şemasını, fonksiyon ve sorumlulukların yazılı olduğu belgeleri, yönetim politikaları ile faaliyet politika ve prosedürlerini incelemelidir. Bu aşama sonunda denetçi ilgili birimi, fonksiyonu veya süreci tanıdığını, soru listeleri, akış şemaları ve aldığı notlarla belgelemelidir.⁵⁹

⁵⁶ N. Özgür Doğan, Ahmet Tanç , “Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 1, Ocak 2008, ss. 239-258.; Kiracı, s. 7.

⁵⁷ John T. Reeve, “Eight Points on Operational Audits”, **Journal of Accountancy**, August 1981, ss. 38-40.

⁵⁸ Moeller, Witt, s. 5-21.

⁵⁹ Uzay, s. 12.

Denetçinin yaptığı bu çalışma ön inceleme için bir hazırlık niteliğindedir.

- c. Ön İnceleme:** Denetçi başlangıç araştırmasına göre, potansiyel problemleri ve faaliyetlerin kritik yönlerine ilişkin ulaştığı sonuçları özetler. Denetçi söz konusu çalışmalardan, denetim programı oluşturma aşamasında da yararlanır.⁶⁰
- d. Program Geliştirme:** Bu aşamada faaliyet denetçisi, program geliştirmektedir. Bu aşama, sözleşmelerin ve anlaşmaların incelenmesi ile performans kriterlerinin oluşturulması olmak üzere iki safhadan oluşmaktadır.⁶¹
- e. Faaliyet Denetiminin Gerçekleştirilmesi:** Bu aşama faaliyet denetim programının uygulanmasını kapsar. Analiz ise, bu aşamanın diğer önemli kısmını oluşturur. Örgütün gerçek performansı, çeşitli ölçütlere (bütçeler, verimlilik hedefleri veya benzer birimlerin performansı gibi) göre karşılaştırılır. Söz konusu karşılaştırmalar ve değerlendirmeler, denetçinin geliştireceği önerilerin de alt yapısını oluşturacaktır.⁶²
- f. Bulguların Raporlanması:** Bu aşamada faaliyet denetçisi, inceleme ve analiz tekniklerini kullanarak elde ettiği bulguları değerlendirerek tespit ettiği problemler alanlar ve sorunlar için öneriler geliştirir ve bunları hazırladığı raporla ilgili bilgi kullanıcılarına bildirir. Denetçinin bu raporlamayı yapmadan önce ilgili yöneticilerle bir araya gelerek konuyu görüşmesi gerekmektedir. Bu görüşme sonucunda denetçi eğer yeni bilgiler elde ederse bu bilgileri de elindeki bulgulara dahil ederek aşağıda belirtilen şekilde bir yaklaşım izlemelidir⁶³
- Problemin, eksikliğin, kusurun, hatanın vb.nin ne olduğunu tanımlamak,
 - Durumun tecrit edilip edilmediğini ya da yayılıp yayılmadığını belirlemek,

⁶⁰ Uzay, s. 12.

⁶¹ Seval Kardeş Selimoğlu , “ Faaliyet Denetimi”, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: XV, Sayı: 1-2, Kasım 1999, ss. 193-206.

⁶² Uzay, s. 13.

⁶³ Selimoğlu, s.203–204

- Maliyetler, kötü performans ve diğer etkiler açısından yetersizliğin önemini belirlemek,
- Durumun neden veya nedenlerini saptamak,
- Yetersizlik, eksiklikler için işletmedeki kişilerin sorumluluğunu belirlemek,
- Düzeltici veya önleyici faaliyetleri belirlemek ve yapıcı önerileri açık ve kesin olarak belirtmek.

g. İzleme: Faaliyet denetiminin son aşamasında denetçi yazdığı raporun ilgili kişilere ulaşip ulaşmadığını ve raporda herhangi bir eksiklik olup olmadığını inceler. İzleme aşaması, denetim firması dahil denetimi üstlenen tüm grubun sorumluluğundadır. Bu aşamada denetim raporunda yer alan düzeltici faaliyetlerin ve tavsiyelerin yönetim tarafından yerine getirilip getirilmediği ya da düzeltici faaliyetin uygulanması aşamasındaki aksaklıklar nedeniyle bu faaliyetlerde herhangi bir revizyon gerekip gerekmediğinin izlenmesi de önem taşımaktadır.⁶⁴

1.6.1. Faaliyet Denetimi Süreci ile İlgili Alternatif Model

Faaliyet denetim süreci ile ilgili alternatif modeller geliştirilmiştir. Faaliyet denetimi süreci ile ilgili alternatif modelde süreç; ön denetim, denetlenen ile risk değerlendirme toplantısı kontrol matrisi, kontrol matrisi, test dizaynı, rapor taslağı ve nihai denetim raporu olarak sıralanmaktadır. Bahsedilen bu süreç aşağıda yer almaktadır:⁶⁵

- **Ön Denetim Süreci:** Denetim faaliyeti için gerekli ön bilgilerin elde edildiği aşamadır. Ön bilgiler için gerekli çalışmalar aşağıdaki unsurları kapsar;
 - a. Ön hazırlık toplantısı.
 - b. Olası unsurların tanımlanması.
 - c. Olası endişelerin tanımlanması.
 - d. Denetlenecek ile risk değerlendirme toplantısı için hazırlık yapılması.

⁶⁴ Selimoğlu, s.204-205.

⁶⁵ http://www.francais.mcgill.ca/./internalaudit/Operational_Audit_process_chart2.pdf (10.09.2011).

Denetlenen ile Risk Değerleme Toplantısı Kontrol Matrisi: Yönetim tarafından belirlenen yüksek risk alanları denetim projesi için odaklanma sağlar. Aşağıdaki çalışmaları kapsar;

- a. Unsurların ve endişelerin tasdikinin sağlanması.
- b. Her bir öge için her bir endişenin değerlendirilmesinin sağlanması.
- c. Unsurları ve endişeleri karşılaştırmak ve sıraya koymak için uygulamaların oylanması.
- d. Sonuçları yönetimle tartışmak için yönetime geri bildirimde bulunulması.
- e. Planlanan kapsamın ve görüşme zamanının yönetimle tartışılması.

Kontrol Matrisi: Matriste tanımlanan önemli kontroller sonraki aşamada test edilecek kontrolleri temsil eder. Aşağıdaki çalışmaları kapsar;

- a. Tanımlanmış Yüksek Riskli Alanlar İçin Tanımlanan Önemli Yönetim Amaçları / Hedefleri ile Önemli Kontrollerin Yöneticilerle Görüşülmesi.
- b. Matris Dokümanda Önemli Yönetim Amaçları / Hedefleri ile Önemli Kontrollerin Belgelenmesi.
- c. Matris Yönetiminden Onay Alınması
- d. Tanımlanmış Önemli Kontrollerin Eksikliğinin Yönetim İle Tartışılması.

- **Test Dizaynı:** Test sonuçlarının ilk denetim rapor taslağı için temel olması gerekir. Aşağıdaki çalışmaları kapsar;
 - a. Her Bir Önemli Kontrol İçin Test Prosedürlerinin Planlanması
 - b. Test Sonuçlarının Tanımlanması ve Dokümanite Edilmesi
 - c. Sonuçların Yönetimle Tartışılması

- **Rapor Taslağı**

- a. Denetim Raporu Taslağı'nın Hazırlanması
- b. Gerekli Faaliyetler Üzerinde Anlaşma Sağlamak İçin Taslağın Yönetime Sunulması ve Tartışılması

- **Nihai Denetim Raporu**

Nihai Denetim Raporu'nun Yönetimin İlgili Seviyelerine Dağıtılması

1.6.2. Flesher ve Siewert'in Önerdiği Model

Flesher ve Siewert'in önerdiği modelde faaliyet denetimi süreci iki temel aşamadan oluşmaktadır:

- Ön hazırlık,
 - Derinlemesine denetim olmak üzere
- a. Ön Hazırlık:** Bu aşama; işletmenin amaçları, sistemleri ve faaliyetleri hakkında bilgi edinmek; önemli konuları/sorunları, problemleri tanımlamak ve daha fazla incelemeye ihtiyaç duyulup duyulmadığına karar vermek için denetçinin gerekli bilgiye sahip olmasını sağlamaktadır. Ön hazırlık aşamasının tamamlanmasıyla denetçi derinlemesine denetimi yürütmek için gerekli bilgiyi toplamış ve sistematik planı hazırlamış olmaktadır.⁶⁶ Yeterli planlama, denetimin kapsamını ve amaçlarını/hedeflerini belirlemede temel oluşturmaktadır. Kapsam uygun bir şekilde tanımlanmadığında, denetçi genellikle çok fazla, çok hızlı çalışmakta ve çok az başarı sağlamaktadır. Sonuç üretme hevesi nedeniyle denetçi, hazırlık aşamasına gereken önemi vermeyebilir ancak planlama ve hazırlık daima denetimin daha verimli ve daha düşük maliyetli olmasını sağlayacaktır.⁶⁷

Faaliyet denetiminin ön hazırlık aşaması dört temel adımdan oluşmaktadır. Bunlar: (a) Tesiste doğrudan gözlem yapılması, (b) Yazılı verilerin elde edilmesi, (c) Yöneticiler ile görüşmeler yapılması ve (d) Mali analiz çalışmasıdır. Bu dört aşamanın sonuçları ön denetim notunda özetlenmektedir. Bu ön denetim notu

⁶⁶ Jan Driessen, vd., "Operational Auditing: A Management Approach", **Managerial Auditing Journal**, Vol: 10, No: 7, 1995, ss. 1-5 ; Flesher, Siewert, ss. 26-44.

⁶⁷ W. J. Garbarczyk, "Operational Auditing Can Help Hospitals Evaluate Effectiveness, Efficiency and Economy", **Hospitals**, Vol: 52, No: 5, 2005, ss. 46-50.

denetçinin derinlemesine denetime hangi bölümün gereksinim duyduğunu belirlemede kullanılmaktadır.⁶⁸

b. Derinlemesine Denetimin Yapılması Aşaması: Bu aşamada faaliyet denetçisinin amacı, ön hazırlık aşamasında belirlenen problemlerin nedenlerini, denetim programını uygulayarak ortaya çıkarmaktır. Bu aşamada denetçi, denetim görüşünü desteklemek ve önerilerde bulunmak amacıyla bilgi toplar ve değerlendirir. Soru listesi, denetçinin en değerli aracı olmakla birlikte gözlem, prosedürlerin analizi de önem taşımaktadır.⁶⁹

Faaliyet denetimi herhangi bir bölüm, fonksiyon ya da programın performansını geliştirebilmektedir. Aşağıdaki denetim noktaları hastanelerin çeşitli bölümlerinin ve programlarının denetiminde kılavuz olarak kullanılabilir. Herhangi bir bölümün, fonksiyonun veya programın başlığı altında geçen denetim noktaları aynı şekilde diğer bölümlerin, fonksiyonların veya programların denetimine de uygulanabilmektedir.⁷⁰

⁶⁸ Flesher, Siewert, s. 25.

⁶⁹ Flesher, Siewert, s. 44–45; Winfrey, s. 3-4.

⁷⁰ Cleverley, s. 383–395; Sağlık Bakanlığı Performans Yönetimi ve Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı, **Sağlık Bakanlığı Hizmet Kalite Standartları Rehberi**, Sağlık Bakanlığı Yayın No: 753, Ankara, Aralık 2009, s. 183-203.

II. BÖLÜM

TÜRK HALI SEKTÖRÜ, TÜRKİYE VE DÜNYADAKİ HALI PAZARI

2.1. Türk Halı Sektörü ve Gelişimi

Halıcılık insanlığın en eski el dokuma sanatlarından biridir. Halıcılığın kökeni milattan önceki yüzyıllara kadar uzamaktadır.⁷¹ Halıcılığın tarihi kökeni Asya'ya (Türkmenistan'a) dayanmaktadır. Ayrıca ilk halının Türk kavimleri tarafından dokunduğu bilinmektedir. Tarihimizden gelen bütün belgeler gibi halılar da, dokundukları dönemin sosyal yaşantısını ve ekonomik yapısını göstermesiyle önemli kültürel belgelerden birisi olmaktadır. 18. yüzyıldan sonra sanayinin yaygınlaşması sonucunda el halıcılığı açısından kritik bir döneme girilmiştir. 19. yüzyılda Hereke'de açılan atölyelerde çok nitelikli halılar üretilmiştir. Ancak Osmanlı İmparatorluğu'nun son zamanlarında geleneksel el dokumaları yerini makine halılarına bırakmıştır. Cumhuriyet döneminde Sümerbank'ın öncülüğünde el halısı vakıf, kooperatif, atölye ve özel şirket fabrikalarında üretilmeye başlamıştır. Günümüzde özellikle Batı ve İç Anadolu Bölgeleri'nde kurulan özel atölyelerde bu sanatın yaşatılması için çalışılmaktadır. El halısı ülkemizde bu şekilde gelişimini ve değişimini sürdürürken, 18. yüzyıl ortalarında makinelerin icat edilmesiyle beraber makine halısı üretilmeye başlanmıştır. Özellikle de 2000'li yıllarda Türkiye parça makine halısı ve tuftel halı üretiminde büyük ilerleme kaydetmiştir.⁷²

Türkiye, makine halısı sektörüne büyük yatırım yapmaktadır. 1990 yıllarından itibaren Türkiye makine halısı ihracatı devamlı artmıştır ve artışın devam etmesi beklenmektedir. Mevcut işletmelerde Türkiye'de makine halılarının üretiminde en yeni teknolojiler kullanılmaktadır.

⁷¹ Kasım Karahan, "Halıcılığın Tarihi İçinde Türk Halıcılığının Yeri ve Yapısı", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı: 3, 1989, ss. 131-140.

⁷² A. Peri, **Halı Sektöründe Lider Kent: Gaziantep**, TMMOB Bülteni, Makine Mühendisleri Odası Gaziantep Şubesi, 2004, s. 7.

Türk halı sektörü hammadde ve üretim açısından şu avantajlara sahiptir:⁷³

- Türkiye bir tekstil ülkesidir. Önemli ölçüde iplik üretmektedir. Halı ipliği konusunda da hem yün ipliği hem de sentetik iplik üreten bir ülke olması bir avantajdır.
- Ana pazarları olan Ortadoğu ülkelerine, Avrupa ülkelerine hem de eski SSCB ülkelerine yakındır.
- Özellikle el halıcılığında kalifiye iş gücüne sahiptir. Makine halıcılığında da bilgi birikimi oluşmuştur.
- Liberal ticaret politikalarına sahiptir.
- Üretimde esnektir.
- Kalite, çevre ve insan sağlığına, işçilerin çalışma koşullarına önem verilmektedir.
- AB ile Gümrük Birliği anlaşması ve diğer bazı ülkeler ile serbest ticaret anlaşmaları vardır.

Halı sektörü makine halısı ve el halısı olmak üzere iki temel üründen oluşmaktadır.

2.1.1. Makine Halısı

Makine halıları dokuma, non-woven ve tafting olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Non-woven ve tafting halıda sektör organize olmuş büyük firmalardan oluşmakta ancak, dokuma halıda sektörde büyük firmaların dışında organize olmamış üreticiler de bulunmaktadır. Makine halılarına ilişkin üretim, ihracat ve ithalat verileri şu şekilde özetlenebilir:⁷⁴

⁷³ İTKİB, “Türk Halı Sektörü”, (Çevrimiçi: http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/tanitim_hali_turkce.pdf, Erişim: 02.04.2011), s. 1.

⁷⁴ İTO, **Halı ve Kilim**, (Çevrimiçi: <http://www.ito.org.tr/Dokuman/Sektor/1-37.pdf>, Erişim: 10.03.2011), s. 4-5.

- a. Dokuma Halı:** Dokuma halıda iç tüketimde %27 oranında bir azalma söz konusu iken, üretim rakamlarına bakarsak, %64 oranında bir artış olduğu görülmektedir. Ancak, ihracatımız 1993 yılında 5.2 milyon m²'den 1998 yılında 7 kat artarak 36.6 milyon m²'ye ulaşmıştır. İthalatımız ise söz konusu dönemde 9 kat birden artarak yılda 165 milyon m²'ye ulaşmıştır.
- b. Non-Woven:** Non-wovenda üretim %26 oranında artış göstermiş olmasına rağmen son 3 yılda yüksek oranda bir artış sağlanamamıştır. İhracat ise 2,5 kat, ithalat ise 3 kat artmıştır. İç tüketim de üretim artışlarına paralel olarak %26'lık bir artış söz konusudur.
- c. Tafting Halı:** Tafting halı üretiminde %76'lık ve iç tüketimde 2,5 katlık bir artış sözkonusudur. Ancak, ihracat rakamları 1993 yılında 2.3 milyon m² iken 1 milyon m²'ye düşerek %40'lık bir azalma göstermiştir. Bu dönemde ithalat 13 kat artarak diğer alt sektörler göre kayda değer bir artış sağlamıştır.

Makine halısı sektörüne toplamda bakarsak; tüketim artışı 2003-2008 yılları arasında %20'dir. Söz konusu rakamlar ışığında gelecek dönemlerde de dokuma halı tüketiminde önemli bir artış sağlanamayacağı, non-woven halı tüketiminin düşeceği, ancak tafting halı da bu rakamların daha fazla artacağı görülmektedir.⁷⁵

Tablo 3: Makine Halısının Kullanım Yerleri

	Konut (%)	İşyeri (%)
Dokuma	90	10
Non-woven	55	45
Tafting(*)	75	25

Kaynak: İTKİB, "Türk Halı Sektörü", (Çevrimiçi: http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/tanitim_hali_turkce.pdf, Erişim: 02.04.2011), s. 2.

(*) Son yıllarda bir çok ev ve apartman dairesinin işyerlerine dönüştürülmesi neticesinde tafting halı tüketimindeki artış ortaya çıkmıştır.

⁷⁵ İTO, s. 5.

2.1.2. El Halısı

Anadolu'nun geleneksel dokuma sanatının örneği olan el halılarının Türk sanat tarihinde özel bir yeri vardır. Ancak, yukarıda da belirtildiği üzere Türkiye'de el halısı üretimi yaklaşık 30 milyon m²/yıl olmasına rağmen, dünya el halısı ticaretindeki yerimiz % 5 oranındadır. Türkiye'de üretilen el halılarının % 3'ünü ipek, % 97'sini ise yün halı oluşturmaktadır. İpek halılar ile yün halılar arasındaki fark düğüm adededir. Genelde ipek halıların ortalama düğüm adedi 100.000 düğüm/m², yünlü halılarda ise düğüm adedi 10.000 düğüm/m² olmaktadır.⁷⁶

Hereke ipek halıda 1m² = 1 milyon düğüm olmaktadır. Bugün Anadolu'da el halıcılığı en fazla istihdam yaratan ve döviz getiren sektörümüzdür. Katma değeri yüksek ve emek yoğun olan el halıcılığında istihdamın 1,5 milyon kişi olduğu düşünülmektedir. Ancak, son on yılda üretim kaybının %20'lere ulaştığı görülmektedir.⁷⁷

Türkiye'de el halıları Türk Standartları'na göre ekstra ekstra ince, ekstra ince, ince, orta ve kaba olmak üzere beş kategoride toplanmaktadır.⁷⁸

- Ekstra ekstra ince grup; Hereke, Sivas, Yağcı Bedir, Sivas, Kayseri ve Kemaliye'de dokunmaktadır.
- Ekstra ince grup; Bünyan, Kayseri, Yahyalı, Ürgüp, Yörük (Niğde)'de dokunmaktadır.
- İnce grup; Bünyan, Taşpınar, İğneli, Maden, Konya, Kırşehir, Kula yöresinde dokunmaktadır.
- Orta (ikinci) grup; Kula, Kırşehir, Uşak, Ürgüp, Koyunlu, Isparta, Konya, Bergama'da dokunmaktadır.
- Kaba grup ise; Demirci, Gördes, Avanos, Simav, Uşak, Bor, Fertek yöresinde dokunmaktadır.

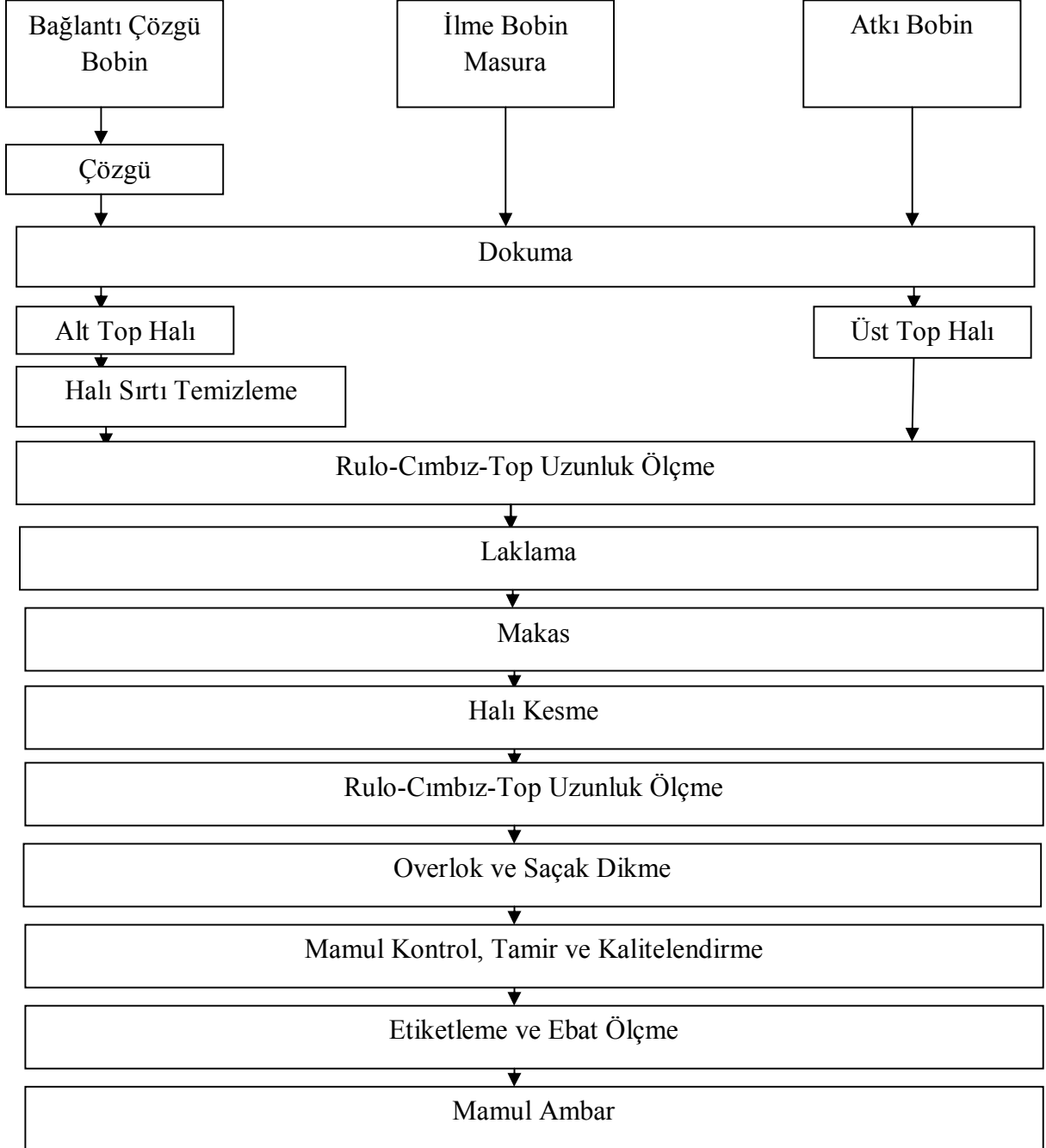
⁷⁶ DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı – Tekstil ve Giyim Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, ÖİK: 565, Ankara, 2001, s. 76.

⁷⁷ İTO, s. 2.

⁷⁸ DPT, s. 76-77; İTO, s. 3-4.

2.2. Makine Halısı Üretim Süreci

Halı üretim süreci aşağıdaki şekil ile kısaca özetlenebilir:

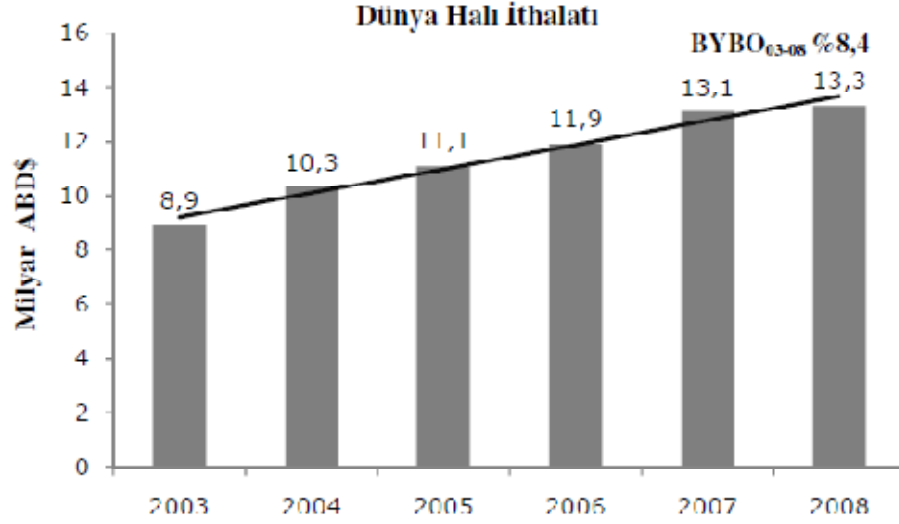


Şekil 4: Makine Halısı Üretim Süreci

Kaynak: www.kutso.org.tr/dosyalar/yatirim/makinehalisiimalati.doc.(17.09.2011)

2.3. Dünya Halı Pazarı

Dünyada da geleneksel bir sektör olan halı sektörü, bu durumuna rağmen büyümesini sürdürmektedir. Birleşmiş Milletler'in 2003-2008 yılları arasındaki verilerine göre dünya halı pazarı büyüme trendi içerisindedir.



Şekil 5: Yıllara Göre Dünya Halı İthalatı.

Kaynak: <http://www.kap.gov.tr/>.(06.07.2011)

Dünya halı ithalatı, son 6 yıllık verilere göre yıllık ortalama % 8,4 oranında artarak 2008 yılı sonunda 13,3 milyar ABD dolarına ulaşmıştır. 2008 yılı dünya halı pazarının yaklaşık % 86'sı makine halısı, geriye kalan % 14'ü ise el halısı ürünlerinden oluşmaktadır. En önemli ithalatçı ülke ABD olup, onu sırasıyla İngiltere, Almanya, Kanada ve Fransa takip etmektedir. Bu beş ülke, 2008 yılında dünya toplam Halı ithalatının % 46'sını oluşturmaktadır.⁷⁹

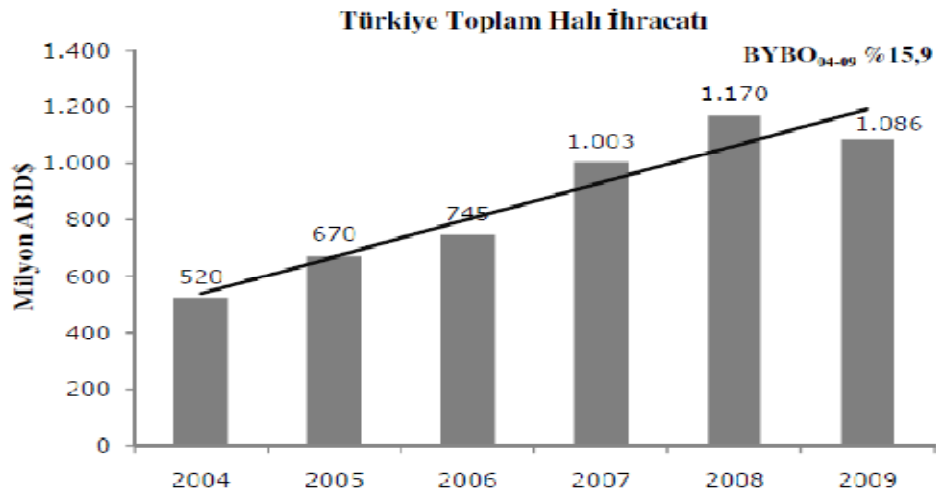
Dünyanın en büyük halı ihracatçısı ülkeleri arasında yer alan ve aynı zamanda Türkiye'nin dünya halı pazarında rekabet etmek zorunda kaldığı ülkeler ise Belçika,

⁷⁹ <http://www.kap.gov.tr/>

Çin, Hindistan, Hollanda ve ABD olarak sıralanmaktadır. Türkiye, Hollanda ve ABD arasında dünyanın beşinci büyük halı ihracatçısı olarak sıralanmaktadır.⁸⁰

2.4. Türkiye Halı Pazarı

Türkiye'nin geleneksel sektörlerinden olan halı sektörü, 90'lı yıllar ile birlikte küçük çaplı kilim ve el halısı üreten zanaatkarların oluşturduğu yapıdan çıkarak hızlı bir şekilde büyük çapta makine halısı üreten bir sanayi yapısına dönüşmüştür. 2009 yılı itibariyle iç pazarın büyüklüğünün 1 milyar TL olduğu tahmin edilmektedir. Önceleri 10-15 yıl olan ortalama halı kullanım süresi, değişen tüketim alışkanlıkları ve değişen moda ile azalarak yurt içi tüketimde artış sağlamıştır. Türkiye'nin halı üretim üssü haline gelen Gaziantep ve onu takip eden Kayseri özellikle 2000 yılından başlayarak makine halısı ihracatında ciddi artış sağlamışlardır. Makine halısı üretiminin üssü olan Belçika, bu avantajını önemle korurken, Türk makine halısı üreticileri de ihracat hacimlerini artırmayı başarmışlardır.⁸¹



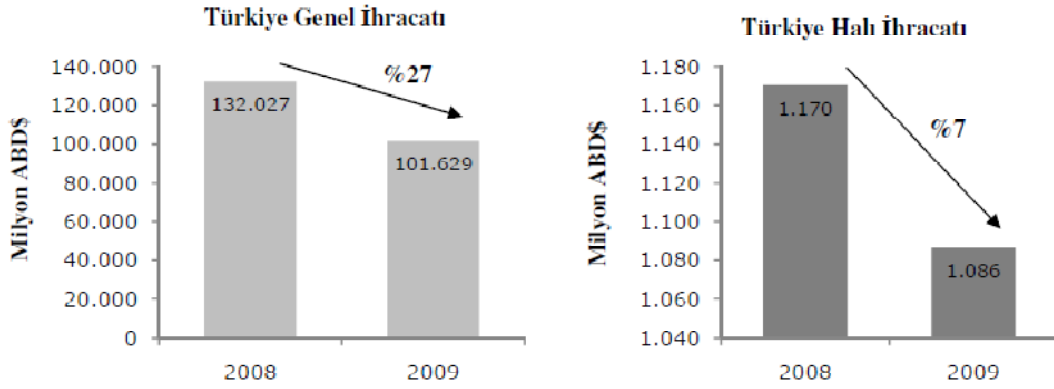
Şekil 6: Yıllara Göre Toplam Halı İhracatı.

Kaynak: <http://www.kap.gov.tr/>.(06.07.2011)

⁸⁰ <http://www.kap.gov.tr/>

⁸¹ <http://www.kap.gov.tr/>

Türkiye'nin toplam halı ihracatı 2002 yılından 2008 yılına kadar yıllık ortalama %22 oranında artarak sürekli artan bir seyir izlemiştir. 2007 yılı sonunda yıllık bir milyar ABD dolarlık ihracat seviyesine ulaşılmış, 2008 yılında 1 milyar 170 milyon ABD dolarlık toplam Halı ihracatı rakamı ile halı ihracatında bir rekor kırılmıştır. Ancak 2008 yılının son çeyreğinde etkileri tüm dünyayı saran ABD kaynaklı küresel kriz neticesinde 2009 yılında Türkiye'nin neredeyse diğer tüm sektörlerinde olduğu gibi halı sektöründe de ihracatı düşüş trendine girmiştir. İstanbul Halı ihracatçıları Birliği 2010 yılında Türkiye'nin halı ihracatının 1 milyar 300 milyon ABD dolar seviyelerinde gerçekleşmesini beklemektedir.⁸²



Şekil 7: Türkiye Genel İhracatı ve Şirketin Halı İhracatı.

<http://www.kap.gov.tr/>

2009 yılı halı ihracatımız 2008 yılına kıyasla %7,2 azalarak 1 milyar 86 milyon ABD dolar olarak kaydedilmiştir. Yaşanan bu düşüğe rağmen, 2009 yılında Türkiye toplam ihracatı bir önceki yıla kıyasla ortalama %23 gerilerken halı sektöründe kaydedilen düşüş son derece sınırlı olmuş ve düşüğe rağmen ihracat 1 milyar ABD dolar seviyesinin üstünde gerçekleşmiştir.

2009 yılında ülkemiz halı ihracatında kaydedilen düşüşün diğer sektörlerle kıyasla daha sınırlı olmasının ardında, Türkiye'nin ihracat pazarlarının dengeli bir yapıya sahip olması ve önemli pazarlara yönelik ihracatın düşük değerlerde azalması ile en büyük

⁸² <http://www.kap.gov.tr/>

ihracat pazarı olan Ortadoğu ülkelerine yönelik ihracatın %19,5 oranında artması temel sebepler olarak gösterilebilir.⁸³

Türkiye'nin ihracatında meydana gelen azalış halı sektörü ihracatından çok daha yüksektir. Bunun nedeni halı sektörü ihracat portföyünün çok geniş olmasıdır.

Halı ihracatının, Türkiye'nin genel ihracatından aldığı pay %0,89 olarak gerçekleşmişken, 2009 yılında bu oran %1,07'ye yükselmiştir. 2009 yılında Türkiye toplam Halı ihracatının %30,5'i en büyük halı ihracat pazarımız olan Ortadoğu ülkelerine yapılmaktadır. Bu ülkelere yönelik ihracatımız geçen yıla kıyasla %19,5 oranında artarak 331,8 milyon ABD doları olarak kaydedilmiştir. Ortadoğu ülkeleri içerisinde en büyük ihracat pazarımız aynı zamanda Türkiye'nin en büyük halı ihracat pazarı da olan S. Arabistan'dır. Bu ülkeye yönelik ihracatımız 2009 yılında %27,1'lik artışla 148,2 milyon ABD doları olarak gerçekleşmiştir.⁸⁴

AB 27 ülkeleri %24,6'lık paylarıyla en büyük ikinci halı pazarımızdır. Bu ülkelere yönelik toplam Halı ihracatımız 2009 yılında %7,3 azalarak 267,6 milyon ABD doları olarak kaydedilmiştir. 27 AB ülkesi içerisinde en büyük halı ihracat pazarımız %6,4'lük payıyla Almanya'dır. Almanya'ya yönelik halı ihracatımız 2009 yılında %15,1 oranında artmıştır.⁸⁵

⁸³ <http://www.kap.gov.tr/>

⁸⁴ <http://www.kap.gov.tr/>

⁸⁵ <http://www.kap.gov.tr/>

Tablo 4: Türkiye Halı İhracatının Ülkelere Göre Yıllık Dağılımı

Türkiye Halı İhracatının Ülke Gruplarına Göre Dağılımı

	2008 (milyon ABD\$)	2009 (milyon ABD\$)	Değişim (%)	2009 Payı (%)
AB Ülkeleri (27)	289	268	-7,3	24,6
Diğer OECD Ülkeleri (ABD, Kanada, İsviçre vb.)	119	114	-3,7	10,5
Diğer Avrupa Ülkeleri (Arnavutluk, Sırbistan vb.)	40	33	-19,0	3,0
Eski SSCB Ülkeleri (Rusya Fed., Özbekistan vb.)	267	156	-41,8	14,3
Ortadoğu Ülkeleri (S. Arabistan, İsrail, Kuveyt vb.)	278	332	19,5	30,5
Afrika Ülkeleri (Mısır, Cezayir, G. Afrika Cum. vb.)	46	64	39,5	5,9
Diğer Asya Ülkeleri (Çin, Pakistan, Tayvan vb.)	34	30	-11,2	2,8
Diğer Ülkeler	98	90	-7,8	8,3
Toplam	1.170	1.086	-7,2	100

Kaynak: İTKİB

Kaynak: <http://www.itkib.org.tr/>.

Halı ihracatımızda önemli bir paya sahip olan bir diğer grup eski SSCB ülkeleridir. 2009 yılında 155,7 milyon ABD dolarlık ihracat gerçekleştirilmiştir. Eski SSCB ülkeleri içerisindeki en büyük Kazakistan'dır. AB 27 ülkeleri, Ortadoğu ülkeleri ve eski SSCB ülkelerinin Türkiye'nin toplam Halı ihracatındaki payı 2009 yılında %69,4 olarak gerçekleşmiştir.⁸⁶

Halı sektörü el halıcılığı ve makine halıcılığı olarak iki ana alt sektöre ayrılmaktadır. 2009 yılında gerçekleştirilen toplam 1 milyar 86 milyon ABD dolarlık ihracatın % 88,5'i makine halılarından oluşurken kalan kısmı el dokuma halılarından oluşmaktadır.

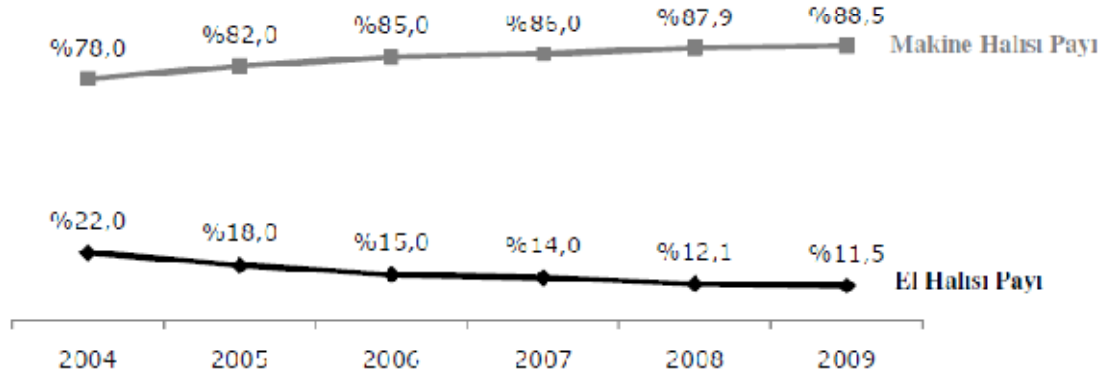
Yıllar itibariyle Türkiye'nin toplam halı ihracatında el ve makine halısının payları incelendiğinde, el halısı ihracatının toplam halı ihracatındaki payının yıldan yıla azaldığı görülmektedir. Makine halısı ihracatının toplam halı ihracatı içerisindeki ağırlığı her geçen yıl artmış olmasına rağmen, ABD kaynaklı küresel kriz neticesinde

⁸⁶ <http://www.itkib.org.tr/>.

2009 yılında Türkiye'nin neredeyse diğer tüm sektörlerinde yaşanan ihracattaki düşüş makine halısında da hissedilmiştir.⁸⁷

Özellikle makine halısının daha çok talep edilmesi arzının da daha fazla olmasına neden olmuştur. Bu doğrultuda Z Halı tarafından da yapılan yatırımlar da özellikle makine halı yapımında kullanılan makinelere yapılarak başarılı bir strateji izlemiştir. Bu durum daha teknolojik makineler kullanılmasıyla işçilik maliyetlerinin azalmasına neden olmuştur. Bu da rekabet ortamında büyük bir avantaj sağlamıştır.⁸⁸

Yıllar İtibariyle El Halısı-Makine Halısı Dağılımı



Şekil 8: Yıllar İtibariyle Yıllık El Halısı ve Makine Halısı Dağılımı.

Kaynak: <http://www.itkib.org.tr/>.

Türkiye'nin toplam Halı ihracatı %88,5 oranında makine halısı ağırlıklı olması nedeniyle, makine halısı ihracatının ülke dağılımı toplam Halı ihracatının ülke dağılımı ile büyük benzerlik göstermekte olup S. Arabistan, Irak ve Almanya en önemli ihracat pazarlarıdır. Ancak, el halısı ihracatında en fazla paya sahip ülkeler ABD, Japonya ve Belçika olarak ön plana çıkmaktadır.⁸⁹

Türk halı sektörünün en önemli avantajları arasında, tekstil ülkesi olması itibariyle önemli ölçüde iplik üreten bir ülke olması, ana pazarları olan Ortadoğu ülkelerine, Avrupa ülkelerine ve de eski SSCB ülkelerine coğrafi konum olarak yakınlığı, el

⁸⁷ <http://www.kap.gov.tr>

⁸⁸ <http://www.kap.gov.tr>

⁸⁹ <http://www.kap.gov.tr>

halıcılığında kalifiye iş gücüne, makine halıcılığında ise bilgi birikimine sahip olması ile AB ile Gümrük Birliği anlaşmasının, diğer bazı ülkeler ile de serbest ticaret anlaşmalarının bulunması sayılmaktadır.⁹⁰

2.5. Sektörde Rekabet Durumu

Dünya parça makine halısı sektöründe Mısır kökenli Oriental Weavers ve Belçika kökenli Balta'yı takiben dünyadaki büyük üreticiler arasındadır. Dünyadaki ana halı tezgâh üreticisi Van de Wiele'nin gayri resmi satış rakamlarına göre Oriental Weavers 140 tezgâh, Balta 85 tezgâha sahiptir. Yurt içi piyasada üreticiler sahip oldukları tezgâh sayısına göre üç grup altında toplanmaktadır. 20 ve daha fazla tezgâha sahip olan firmalar büyük ölçekli, 10 ila 20 arasında tezgâha sahip olan firmalar orta ölçekli, 10'dan daha az sayıda tezgâha sahip olan firmalar da küçük ölçekli üreticiler olarak sınıflandırılmaktadır. Büyük ölçekli üreticiler, ölçek ekonomisi avantajından yararlanarak kayda değer yatırımlar yapabilmekte, bu sayede müşteri tabanını ve ihracat pazarlarını genişleterek rakiplerinin önüne geçebilmektedir.⁹¹

Genel olarak yurt dışı piyasalara satış yapan üreticiler arasında, yurt içi piyasada etkin satış ağına sahip başlıca şirketler Saray Halı, Kaşmir ve Royal olarak sıralanabilir.

⁹⁰ <http://www.kap.gov.tr>

⁹¹ <http://www.kap.gov.tr>

Tablo 5: Türkiye’deki Üretim Kapasitelerine Göre Firmalar.

Z Halı	273.611
Saray Halı	146.786
Royal	99.908
Kaşmir	82.737
Kaplan	79.546
Kartal	57.486
Eruslu	48.036

Kaynak: <http://www.itkib.org.tr/>.

Son iki yılda yaşanan finansal kriz nedeni ile birçok küçük ölçekli üretici piyasadan çekilmek zorunda kalmıştır.

III. BÖLÜM

HALI SEKTÖRÜNDE FAALİYET DENETİMİ VE UYGULAMA MODELİ

3.1. Genel Açıklamalar

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de gelişen halı sektörü özellikle kriz zamanında durgunluk dönemine girmiştir. Fakat her kriz kendi fırsatını yaratır sözü yine doğruluğunu ispat etmiş ve Z Halı kriz zamanında yaptığı yatırımlarla sektörde lider konumuna gelmiştir. Bu dönemde yapılan sabit kıymet yatırımları kısa dönemde şirketin likitidesini olumsuz yönde etkilese de uzun vadede çok iyi bir rekabet üstünlüğü sağlamıştır.

Dünya halı sektöründeki payını artıran Z Halı ile Türkiye'nin de pazardaki payı artırmıştır. Z Halı, makine halılarına yaptığı yatırımlar ve teknolojik alt yapısıyla başarılı bir strateji izlemiştir.

Yurt içi piyasa da çok sayıda küçük üretici olmasına rağmen Z Halı dışında yaklaşık 20-30 şirket piyasada etkin konumdadır. Sahip olunan tezgâh sayısına göre yurt içinde Z Halı 68 tezgâh ile piyasa lideridir. Z Halı'nın da yer aldığı G ili, makine halısı üretiminin %80-85'ini karşılamakta bu nedenle Türkiye'nin halı üssü olarak kabul edilmektedir. Ayrıca dünyada tek şehirde bulunan en organize üretim üssü olarak da ön plana çıkmaktadır.

Z Halı da ihracat portföyünü oldukça geniş tutarak sektörün ortalamasının üstündedir. Hem yurt içi ve hem yurt dışı piyasalarda Z Halı birçok küçük üreticinin payını almıştır.

Küçük işletmelerin bünyeye katılmasıyla kar marjı azalmıştır. Fakat kayıt dışı üretim, kopyalama riski gibi bir takım riskler azaltılmıştır. Kontrol gücünün azalmasına neden olan bu faaliyet için şirket, görevlerin ayrılığı ilkesini benimseyerek riskleri azaltmayı benimsemelidir.

Tüm işletmeler mal veya hizmet elde etmek için veya bunları satmak için bir takım faaliyetlerde bulunmak zorundadırlar. Halı işletmeleri açısından bu faaliyetler tedarik,

depolama, tasarım, imalat, montaj, kalite kontrol, ambalaj, lojistik, satış, pazarlama, finansman, muhasebe, insan kaynakları, AR-GE olarak özetlenebilir.

Halı işletmelerin varlıklarını sürdürebilmesi ve kendilerinden beklenen değerleri yaratmaları için faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde yürütmeleri gerekmektedir.

Faaliyet – performans analizleri halı işletmelerinin mevcut faaliyetleri ile topluma sunabileceklerinin planlanmasında ve gelecekteki faaliyetlerin planlanmasında yöneticilere karar alma da yardımcı olacak bilgiler sağlar.

Günümüz halı işletmelerinde artık faaliyet performans analizleri tek başına yeterli olmamakta, denetlenecek verilerin güvenilirliğinin sağlanması da gerekmektedir. Eğer bu denetim sürecinde belirlenen amaçlarla gerçekleşen sonuçlar arasında sapmalar varsa işletme yönetimi zamanında gerekli önlemleri alarak sapmaların daha az olacağı standartlar belirleyerek bütçeler hazırlayabilir.

Çalışmada ortaya çıkarılacak durum “Z Halı işletmesinin faaliyetlerinin genel olarak etkin ve verimli yürütülüp yürütülmediğinin belirlenmesi”dir.

Çalışmada veri kaynağı olarak kullanılan idari ve mali kayıtların doğru olduğu ve gerçek durumu yansıttığı varsayılmaktadır.

Çalışma aşağıdaki sınırlamalar çerçevesinde yürütülmüştür:

- Araştırmada işletmenin tüm fabrikaları incelenememiş üretimin en yoğun olduğu fabrika incelenmiştir.
- Araştırmada işletmenin yurt dışındaki bölümlerinde inceleme yapılmamıştır.
- Araştırmada kullanılan mali veriler bağımsız denetimden geçmiş haliyle doğru kabul edilmiştir.
- Araştırmada tüm dağıtım kanalları incelenmemiş sadece İstanbul’ daki dağıtım kanalı incelenmiştir.

- Araştırmada işletmenin sektörde lider olduğu kabul edilirken resmi yayımlar kaynak kullanılmıştır.
- Araştırmada tedarik bۆlümünde elde edilen veriler ayrı ayrı belirlenemediği için tüm satıcılar tek başlık altında toplanmıştır.
- İmalat bۆlümünde malzeme kullanım miktarları yıllık kullanımın ortalamasından hareket ederek tahmini olarak belirlenmiştir.
- İşletmedeki iç kontrol sisteminin aksaklıklar olduğundan farklı yerlerden elde edilen bilgilerin çoğunluğu temsil eden kısmı doğru olarak kabul edilmiştir.
- Karşılaştırmalarda kullanılan ölçütler nesnel olarak belirlenemediği için sektör ortalamalarından yararlanılmıştır.
- İşletmenin finansal kredileri ile ilgili faiz oranları bankalar tarafından teyit edilememiş işletmeden alınan bilgiler doğru kabul edilmiştir.

3.2. Araştırma Verileri ve Metodu

Araştırma evrenini Z Halı işletmesi oluşturmaktadır. Halı işletmesinin faaliyetleri tüm faaliyetleri incelenmemiş, örnekleme yöntemi kullanılmıştır.

Araştırma, faaliyetlerin akışını belirlemek için halı işletmesinde kullanılan idari ve mali kayıt istatistikleri taranarak gerçekleştirilmiştir. Faaliyetlerin belirlenmesinde kullanılan veri kaynakları, verilerin toplanma biçimi ve faaliyet merkezleri konusunda ayrıntılı bilgiler, bulgular kısmında sunulmuştur. Bazı durumlarda özellikle faaliyetlerin belirlenmesinde yazılı belge bulunamadığında konunun uzmanları ile görüşölerek bu eksikliğin giderilmesine çalışılmıştır.

Araştırmada konuya uygun bulunan tanımlayıcı analiz yöntemi kullanılmıştır. Buna göre her bۆlümde elde edilen veriler, teorik bilgiler ışığında aşağıdaki yöntemlerle analiz edilmiştir:

- 2010 yılında gerçekleşen faaliyetler ile bu faaliyetlerin halı işletmesinin mevcut etkinliği ve verimliliği denetlenmiştir.

- Faaliyet denetimi ile ilgili sonuçlar elde edilen bulgulara göre yorumlanmıştır.

3.2.1. Hizmet Yelpazesi ve Kapasitesi

Şirket, G ili sınırlarında olan 3 üretim tesisinde makine halısı, akrilik iplik, polypropilen iplik ve masterbatch boya üretimi yapmaktadır. G'deki merkez ofis, fabrika ve depoları 55.000 m² kapalı alana, G 3. Organize Sanayi Bölgesindeki fabrika ve depoları 70.000 m² kapalı alana, G 4. Organize Sanayi bölgesindeki fabrika ve depoları ise 150.000 m² kapalı alana sahiptir. Yıllık makine halısı üretim kapasitesi 20.000.000 m², akrilik iplik üretim kapasitesi 25.000 ton, masterbatch boya kapasitesi 1.800 ton, polypropilen halı ipliği üretim kapasitesi 25.000 ton ve elyaf boyama kapasitesi 27.000 tondur.

Z Halı ürün sunumunda, makine halı talebini oluşturan B-, C ve D tüketici segmentini hedeflemektedir. Tek üretim merkezinden; M, P ve D olmak üzere 3 değişik marka altında parça halı üretimi yapılması, marka algılamasını değiştirmeden farklı alım gücü olan tüketicilere erişimi sağlamaktadır.

30 farklı kalite, 15 değişik renk grubu ve binlerce değişik desen çeşidiyle Z Halı üretiminin yaklaşık %30 - 35' ini ihraç etmektedir. Z Halı yurt içinde katalog satışlarını E Grubu'nun 3 pazarlama şirketine yapmakta, pazarlama şirketleri de ülke bazında 35 ana bayi aracılığı ile 3.500 satış noktasına ulaşmaktadır.

Şirket'in 31.03.2010 tarihi itibariyle sermayesi 106.600.000.-TL olup tamamı ödenmiştir.

Şirket'te çalışan personel sayısı 1.595 kişidir. Şirket'in bağlı ortaklığı olan M T ülkesi, T Ülkesi'nde kurulmuş olup faaliyetlerine Ağustos 2009'da başlamıştır.

Üretimini toplam 21.500 m² kapalı alan ve 200.000 m² açık alan üzerinde gerçekleştirmektedir. Makine halısı üretiminde yıllık kapasitesi 5.764.000 m², 31.03.2010 tarihi itibariyle personel sayısı 280 kişidir.

3.2.2. Kredi Derecelendirme Raporu

Z Halı'nın "FitchRatings" tarafından hazırlanan kredi derecelendirme raporu bulunmaktadır. En son 17 Mart 2010 tarihinde güncellenen ilgi rapora göre şirketin kredi notları aşağıda belirtilmiştir.

Uzun Vadeli Ulusal Kredi Notu BBB/(Negatif Görünüm)

Uzun Vadeli Yerel Para Cinsi Kredi Notu B/(Negatif Görünüm)

Uzun Vadeli Yabancı Para Cinsi Kredi Notu B/(Negatif Görünüm)

FitchRatings, derecelendirmesindeki "Negatif Görünüm"ü, işletmenin tahvil ihracı ile geri ödemesi yapılacak olan krediye dayalı tahvil'in (Credit Linked Note (CLN)) neden olabileceği likidite sıkıntısına başlamıştır. Geri ödeme sonrası bu yaklaşımın tekrar gözden geçirilmesi muhtemeldir.

İzleme pozitif, negatif veya gelişmekte olabilir. Pozitif ratinglerin kısa bir süre içinde yukarı, negatif ise aşağı gideceğini gösterir.

Genellikle bir kredi bağlantılı olayı takiben verilirler, örneğin birleşme veya satın almalar. Gelişmekte olan işletmede söz konusu olayın ratingleri hangi yöne etkileyeceği belirsizdir.

3.2.3. Bağımsız Denetim Kuruluşları

Z Halı'nın 2008 ve 2009 yılları ile 01.01-31.03.2010 ara hesap dönemine ait konsolide finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetim raporları K Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş tarafından hazırlanmış ve olumlu görüş verilmiştir.

3.2.4. Ortaklık Yapısı

Z Halı'ya ilişkin tamamı ödenmiş olan sermayenin ortaklar arasındaki dağılımı aşağıdaki tabloda belirtilmiştir:

Tablo 6: Z Halı'ya Ait Sermayenin Ortaklar Arasındaki Dağılımı.

Ortağın Adı	Payı (%)
E Holding A.Ş	56,29
A E	13,84
İ E	12,31
M E	7,74
T E	5,23
Diğer	4,59
Toplam	100,00

Kaynak: <http://www.kap.gov.tr>.

3.2.5. Personele İlişkin Bilgiler

31.03.2010 tarihi itibariyle Z Halı'da çalışan kişi sayısı 1.595 (2009:1.582) olup, 1.474 kişi üretimin çeşitli aşamalarında çalışan mavi yakalı personel, 90 kişi beyaz yakalı personel ve 31 kişi ise üretim ve planlamada çalışan mühendis kadrosundan oluşmaktadır. Şirket'in bağlı ortaklığı M T Ülkesi'nde 31.03.2010 tarihi itibariyle 280 (2009:280) kişi çalışmaktadır.

3.3. Faaliyet Denetimi ile İlgili Bulgular

Şirketin amacı, teknolojik gelişmeleri yakından takip edip, uygulayıp, ürün geliştirmede sürekli özgünü yaratarak, çağdaş bir insan kaynakları politikası izleyip, uluslararası kalite standart ve imajına sahip, ülke ekonomisine katkıda bulunarak yurtiçinde lider konumunu devam ettirmek ve dünya halı sektöründe lider bir firma olmaktır.

Z Halı, T Ülkesi'nde üretim yaparak önemli vergi avantajlarına sahip olmanın yanı sıra Bağımsız Devletler Topluluğu (BDT) pazarına daha kolay giriş imkânı elde etmektedir.

Bu durum şirketin rekabet koşullarında diğer şirketlere karşı bir avantaj sağlamasına neden olmaktadır. Türkiye’ de faaliyet gösteren şirketler arasında bu uygulamayı en başarılı şekilde yapan şirket olmuştur. Farklı ülkelerde de aynı şekilde yapılan uygulamalar arasında bu politikanın başarılı bir şekilde uygulandığı söylenebilir. Fakat T Ülkesi’nde üretim yapılması birçok ek maliyeti de beraberinde getirmiştir. Özellikle işçilik maliyetleri üretim maliyetlerinin artmasına neden olmuş fakat paranın zaman değerindeki kazancı aşmadığı için faydalı bir uygulama olmuştur. Üstelik şirket T ülkesi için etkin bir iç kontrol süreci oluşturmuştur. Düzenli olarak yapılan iç denetimlerle aksaklıklar zamanında tespit edilmiş ve gerekli önlemler alınmıştır.

Bu organizasyon yapısı içinde özellikle risk unsuru oluşturan durum ise T ülkesi sorumlusuna verilen yetki ve sorumluluk sınırlarıdır. T ülkesi sorumlusuna bölge ile kararların zamanında alınabilmesi için verilen yetkilerden dolayı sorumlu sadece T Ülkesi’ni düşünerek hareket etme eğilimindedir. Çalışmamızda yapılan bir tespit bu durumu örneklendirebilir. Yapılan tespit satış dağıtım yetkisi devraldıktan sonra şirketin ürünlerinin %42,75’inin tek bir müşteriye yapıldığı belirlenmiştir. Bu durum şirketin geleceğiyle ilgili çok önemli bir pazarlama ve satış riski oluşturmaktadır. İşletme eğer bu müşterisini kaybederse ekonomik olarak da bir çok riskle karşı karşıya kalmaktadır. Örneğin işletme kısa vadeli yabancı kaynaklarını ödeme de alacaklarına bağımlıdır. Dolayısıyla müşterisini kaybettiğinde işletmede alternatif kaynaklar yeterli olmadığından çok ciddi finansal risklerle karşı karşıya kalacaktır.

İşletme bu riski azaltabilmek için öncelikle yetki limiti sınırlarını tekrar değerlendirebilir. Böylelikle işletmenin karar süreçleri daha etkin hale getirebilir. Yani işletmenin genel stratejileri doğrultusunda paralel olarak alınabilir. Ayrıca bağlı ortaklık konumundaki işletmenin müşteri çeşitlendirmesi sağlanarak parlama ve satış riski azaltılabilir. Çeşitlendirmenin gerçekleştirilebilmesi için küçük işletmelerle antlaşmalar yapılması gerekmektedir. Bu da işletme açısından pazarlama, satış ve dağıtım maliyetlerini arttırmaktadır. Fakat uzun vadede bu durum işletme açısından pazarlama ve satış risklerini azaltabilir ve bu riskler daha çok alternatiflerle yönetilebilir.

Yapılan bir diğer tespitte ise borçlanma faaliyetleriyle ilgili ortaya çıkan finansal risklerdir. Şirketin 3 yıllık konsolide borçlarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 7: Z Halı'ya Ait Konsolide Bilanço.

1.000.-TL	Kısa Vadeli Yükümlülükler	Uzun Vadeli Yükümlülükler	Toplam
31.03.2010			
Z Halı	123.741	47.496	171.327
Z Halı T ülkesi	16.175	8.011	24.186
Toplam	139.916	55.507	195.423
31.12.2009			
Z Halı	34.503	156.012	190.515
Z Halı T ülkesi	16.301	11.296	27.597
Toplam	50.804	167.308	218.112
31.12.2008			
Z Halı	35.896	171.424	207.320
Z Halı T ülkesi	10.692	19.201	29.893
Toplam	46.588	190.625	237.213

Kaynak: <http://www.kap.gov.tr>.

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere T ülkesindeki şirketin kısa vadeli yükümlülüğünün konsolide yükümlülük içindeki payı oldukça yüksektir. Bu durum şirket açısından ciddi bir finansal riske neden olmaktadır. Aynı şekilde 2010 yılında ana şirketinde 2010 yılındaki kısa vadeli yükümlülüğün toplam yükümlülük içindeki payı fazla gibi görünmektedir. Fakat bu durum geçmiş dönemlerdeki uzun vadeli yükümlülüğün kısa vadeli hale gelmesinden kaynaklanmaktadır. İşletmenin cari oranı incelendiğinde 1.5' tan daha yüksektir. Bu durum işletmenin yeterli net çalışma sermayesi olduğu şeklinde yorumlanabilir. Fakat işletmenin disponabilitesinin 0.027 olması işletmenin nakit akış riskinin çok yüksek olduğunu göstermektedir. Dönen varlık

yönetimi konusunda işletme politikaları başarısız olmuştur. Üstelik bu alacakları ilişkili taraflarından kaynaklanan ticari alacaklarıdır. Dolayısıyla işletme finansal borç kullanarak finansman giderini arttırırken ilişkili taraflarını finanse edilmiştir. Finansal borçlarda daha çok banka kredisi şeklinde gerçekleştirilmiştir.

İşletme yukarıdaki risklerini azaltabilmek için finansal kaynaklarını daha etkin elde edebilir. Örneğin tahvil faizi daha düşük olduğu için banka kredisi yerine kullanılabilir. Bu kapsamda hali hazırda ana şirket 2011 yılında uzun vadeli tahvil ihracında bulunmak için SPK'dan izin aşamasındadır.

Bununla beraber işletme özellikle yurt dışı şirketinin kredi faizinin daha yüksek olduğu için kendisi tarafından finanse edilmesinin daha etkin olduğunu düşünmektedir. Özellikle yurt dışındaki mevcut parayı Türkiye'ye transfer etmekte yasal sınırlar ve masraflar nedeniyle Türkiye'de borçlanmanın daha etkin olduğunu kabul ediliyor.

Fakat bu sakıncalı durumun ortadan kaldırılabilmesi için Hibrit Nakit Havuzu modeli kullanılabilir. Mustafa Kılıç tarafından geliştirilen ve 2010 Adam Smith Küresel Likidite ödülüne layık görülmesine neden olan bu model işletmenin finansal borçlanma faaliyetlerinin daha etkin yürütülmesine katkı sağlayabilir. Model Mustafa Kılıç tarafından kısaca aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

'Hibrit nakit havuz modeli: "Merkez bankaları paraya tek bir hareket kanalı bırakmış. Konvertibl parası olan ülkelere diyor ki, para sahiplik değiştirmedeği sürece problem yok. Yani Rusya'daki şirketimiz kendi adına Amsterdam'da bir hesap açıp parasını oraya yatırabilir. Türkiye Merkez Bankası da bunu tanıyor. Diğer kapılarda bir sürü vergi, masraf gibi bariyerler var. Tek açık olan kapıdan girip grup içi bir finansman yaratmak gerekiyor. Rus Rublesi'ni İngiliz Sterlini'ne, sterlini İsviçre Frangı'na çevirmeden olduğu gibi bir yerde topluyorum. Bir uluslararası banka, örneğin Rusya'dan topladığım paraya Rusya ne kadar mevduat faizi uyguluyorsa, yine o banka o parayı aynı faiz oranında diğer grup şirketine kullanıyor. Bu yasal hareket noktasını kullanarak böyle bir model geliştirmek kimsenin aklına gelmemişti. Banka içinde bu bir ilkti. Grup içinde var olan paramızı verimli kullanmanın yolunu bulmuş olduk. Model

kolay ama çok komplike ve sofistike. Grup içi gizli finansman mı var diye sorgulayan merkez bankaları oldu.”⁹²

Yurt dışındaki şirketler için yukarıda açıklanan model işletme tarafından kullanıldığında finans kaynak ve kullanımları daha etkili şekilde gerçekleştirilebilir.

3.3.1. Ana Ürünleri İçerecek Şekilde Faaliyetleri Hakkında Bilgi

Türkiye'nin önde gelen entegre parça makine halı (Wilton Tipi) üreticilerinden olan Z Halı, sahip olduğu 68 adet Van de Wiele halı tezgahı ile dünyada en fazla modern tezgaha sahip halı üreticileri içerisinde yer almaktadır. Z Halı büyüme atlayışını, Türkiye'nin aşırı bir ekonomik kriz geçirdiği 2000'li yılların başında gerçekleştirmiştir. Yapılan teknolojik ve entegre üretim yatırımları, tasarım eğilimlerinin yakın takibi ve agresif pazarlama çalışmaları ile pazar payını önemli ölçüde artırmayı başaran Z Halı, bu dönemde bazı rakiplerinin halı sektörüne yoğunluklarını azaltmasıyla, satış ağını genişletme fırsatı da yakalamıştır.

İşletmenin üretim ve pazarlama alanında yapılan yatırımlar hedef maliyet doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Üretim faaliyetlerinin bu doğrultuda gerçekleştirilmesi işletmenin Pazar payı artış hızı incelendiğinde işletme açısından olumlu sonuçlar doğurduğu kabul edilebilir.

3.3.2. Ürünler

Z Halı'nın halı ürünleri akrilik ve polypropilen olmak üzere 96.000 ilmekten 1.500.000 ilmeğe değişmekte ve 100 adet renk grubundan oluşmaktadır. Tamamen kendi bünyesindeki desinatörler tarafından geliştirilen 2.800'ün üzerindeki tasarımları ile

⁹² <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/18629258.asp>. (18.09.2011)

sektördeki en zengin tasarım portföylerinden birine sahiptir. Tasarımlar yurt içi ve yurt dışı piyasaların talebine göre sürekli olarak geliştirilmekte ve değişen moda eğilimleri yakından takip edilmektedir.

Tasarım sürecinde yapılan çeşitlilik tasarım risklerini azaltmaktadır. Fakat şirketin yaptığı tasarımların yıllık ortalama 500 tanesi gerekli satış marjını yakalayamamaktadır. Bu durum otomasyona dayalı üretimde gereksiz ve yüksek yatırım maliyetine neden olmaktadır.

Oysa tasarım aşamasında hedef kitlenin ihtiyaçları modern pazarlama tekniklerini ile belirlenerek çalışmalar yürütülmelidir. Günümüzde iletişim olanaklarının kapsamının çok geniş ve anlık ulaşım imkânı vermesi bu sürecin daha etkili olmasına imkan vermektedir. Belçika'daki bazı firmalar internet sitelerinde kendi ürününüzü yaratın başlığı altında müşterilerine kendi tasarımlarını yapma imkânı verip bu doğrultuda tasarımlarını gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla bu anlayış şirketin tasarım maliyetlerinin azaltılmasına ve etkinliğin sağlanmasına katkı sağlar.

Yurt içi piyasada gerek sektördeki büyük firmaların ölçek ekonomisiyle sağladığı avantajlar gerekse de polypropilen ipliğin daha az maliyetli olmasının etkisiyle ucuzlayan makine halısının tüketiminde artış görülmektedir. Fiyatlardaki bu düşüş ortalama halı kullanım süresini azaltmış, tüketici alışkanlıklarının değişmesini sağlamıştır. Polypropilen halı daha popüler hale gelmesine rağmen yurt içi talebin önemli kısmı halen akrilik halıya yöneliktir. Z Halı gerek üretim maliyetinin daha düşük gerekse üretim sürecinin daha hızlı olması nedeniyle polypropilen halı üretimi payını artırmayı hedeflemektedir.

Polypropilen iplikle üretilen halılar orta ve düşük bütçeli tüketici kitlesine ulaşmak için çok iyi bir fırsat yaratmıştır. Çünkü bu halı satış miktarında görülen artış eğilimi yıllık neredeyse %230 civarında olmuştur. Bu durum insanların artık halıya bakış açısının ne kadar değiştiğini göstermektedir. Eskiden ömürlük olarak alınan halılar artık bir aksesuar olarak kabul edilmekte ve insanlar her yıl farklı bir çeşit görmek

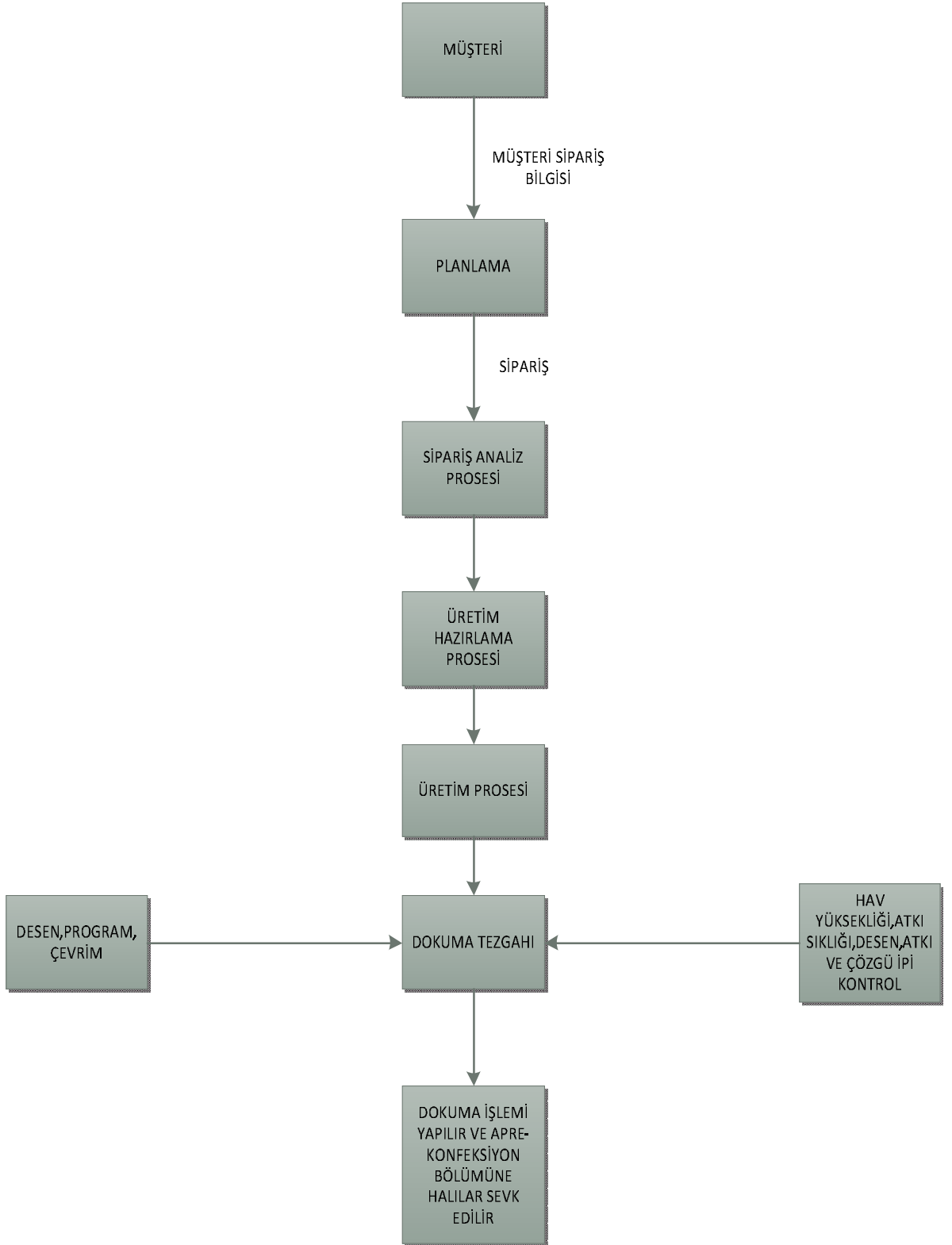
istemektedirler. Bu kapsamda yapılan polypropilen iplik halı yatırım faaliyetleri oldukça başarılı olmuştur.

3.3.3. Üretim

Tamamı Van de Wiele marka modern tezgâhlardan oluşan üretim hattındaki en eski tezgâh 2002 modeldir. Yeni model tezgâhlar sağladıkları yüksek üretim randımanının yanı sıra, üretim çeşitliliği konusunda da esneklik sağlamaktadır.

Şirket üretim sürecinde modernizasyona verdiği önem üretim kayıplarının azalmasına, ürün çeşitliliğinin artmasına ve üretim kapasitesinin artmasına neden olmuştur. Sektörde ortalama %3 üretim kaybı olmasına rağmen şirkette bu oran sadece %2'dir. Her ne kadar modernizasyonun başlangıç maliyeti yüksek gibi gözükse de uzun vadede üretim maliyetlerinin azalmasına neden olmaktadır.

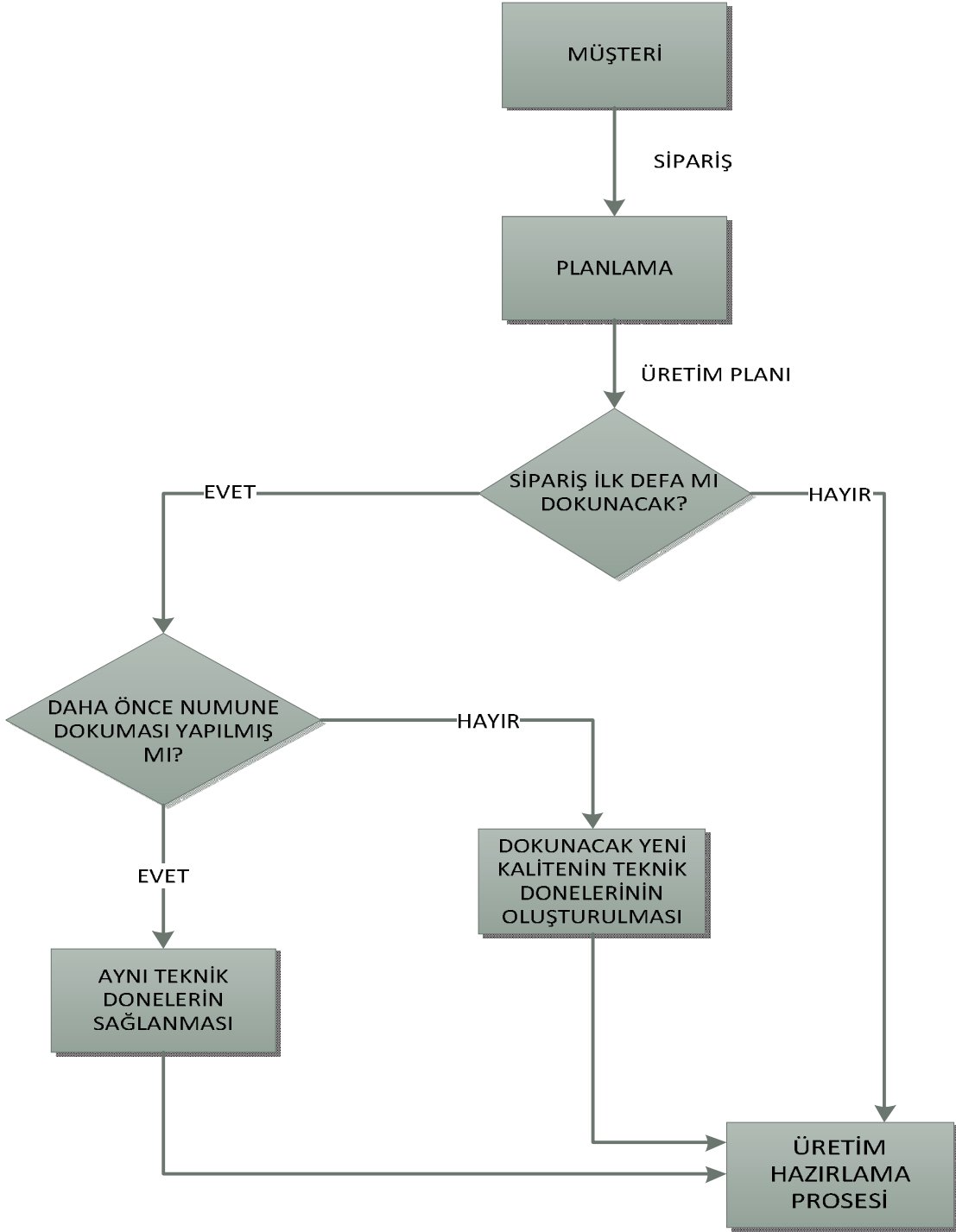
Z Halı işletmesinin üretim prosesi aşağıdaki gibidir.



Şekil 9: Z Halı İşletmesinin Üretim Prosesi

Kaynak: Z Halı Şirket Kaynakları

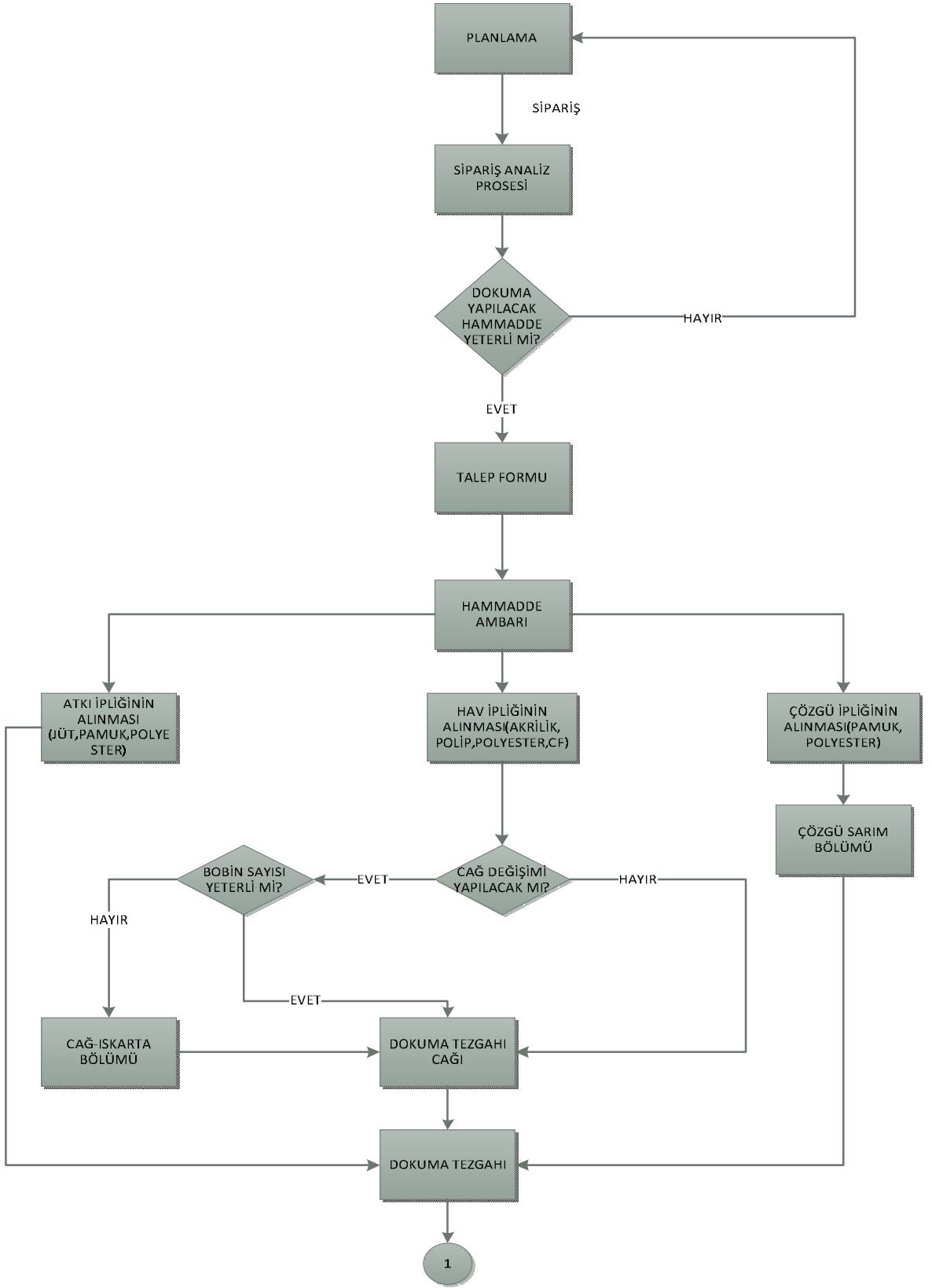
Yukarıdaki üretim prosesinden de anlaşılacağı üzere planlama departmanından onay alan siparişler önce analize tabi tutulur. Z Halı işletmesinin sipariş analiz süreci aşağıdaki gibidir.

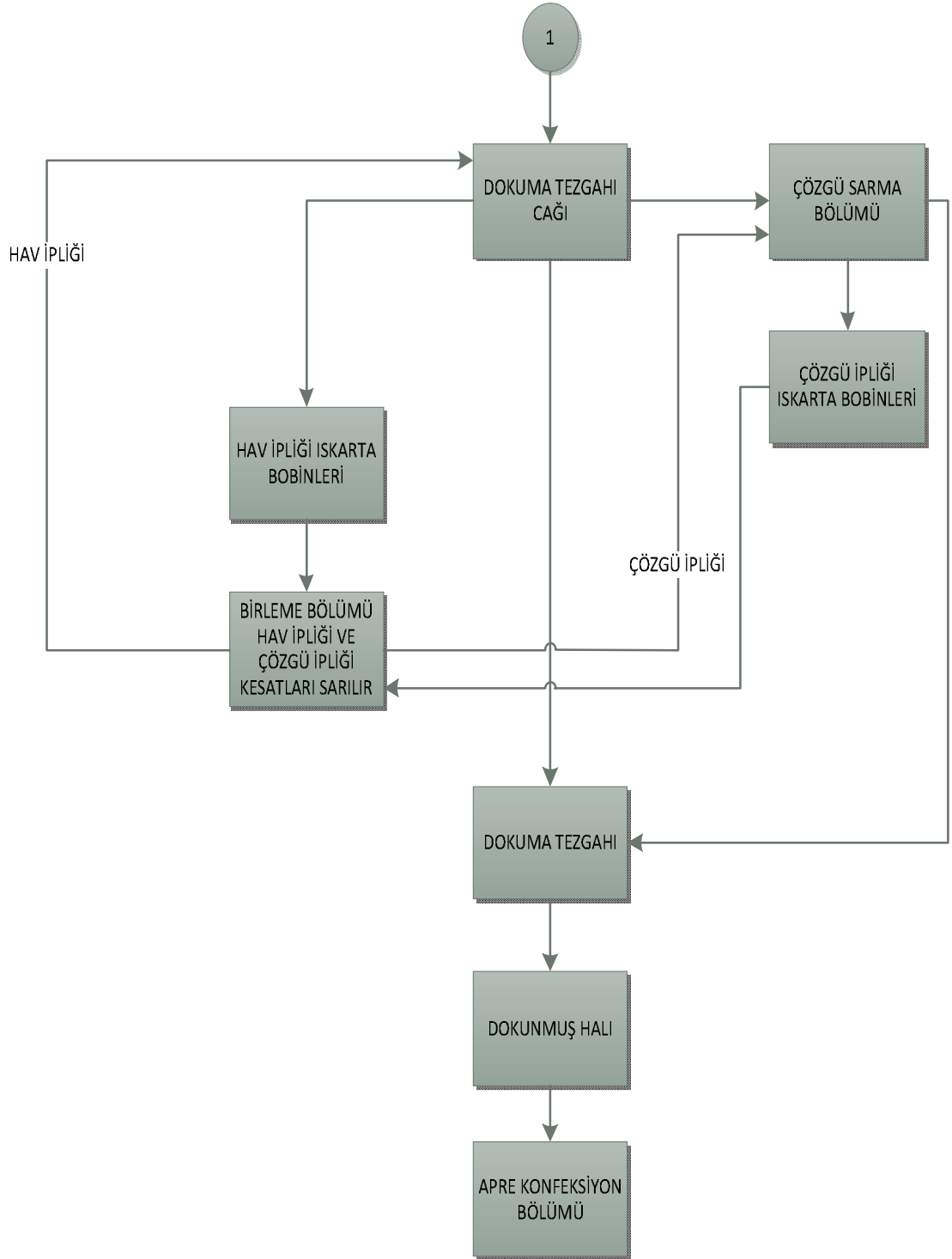


Şekil 10: Z Halı İşletmesinin Sipariş Analiz Prosesi.

Kaynak: Z Halı Şirket Kaynakları.

Sipariş analiz prosesi tamamlandıktan sonra üretim hazırlama prosesi başlar. Z Halı işletmesinin üretim hazırlama prosesi aşağıdaki gibidir.





Şekil 11: Z Halı İşletmesinin Üretim Hazırlama Prosesi.

Kaynak: Z Halı Şirket Kaynakları.

3.3.4. Hammadde

Halı üretiminde gerekli olan başlıca hammaddeler iplik, jüt, boya, çözücü ve yapıştırıcıdır. Z Halı, ürettiği iplik ve boyanın önemli bir kısmını kendi halı üretimi için kullanmakta, jüt, çözücü ve yapıştırıcı teminini dışarıdan yapmaktadır. Halı üretiminde yün, ipek, akrilik, polypropilen gibi farklı iplik cinsleri kullanılabilir. Z Halı'nın ürünlerinde ağırlıklı olarak akrilik ve polypropilen iplik kullanılmaktadır. İhracat pazarlarına yönelik yapılan özel yün halı üretimlerinde ise bazen yurt dışından ithal edilen viskos da kullanılabilir. Z Halı, akrilik iplik üretiminde kullandığı akrilik elyafı Türkiye'de A şirketinden tedarik etmektedir. Petrol türevi plastik olan polypropilen Avrupa ve Ortadoğu'dan ithal edilmektedir. Halıların arka yüzlerinde kullanılan jüt Uzakdoğu'dan, yapıştırıcı ise Türkiye'de Marshall'dan satın alınmaktadır. Z Halı'nın hammadde maliyetlerinin büyük kısmı avro ve ABD doları cinsindedir.

Dışarıdan sağlanan hammaddeler arasında akrilik elyafın tek kişiden alınması işletme için bir risk unsuru doğurmaktadır. Çünkü P İplik şirketinin faaliyetlerinde karşılaşılabileceği risk doğrudan Z Halı içinde tedarik riskine neden olacaktır. Dışarıdan sağlanan bir diğer hammadde olan polypropilenin büyük bir çoğunluğu ise Ortadoğu'dan ithal edilmektedir. Ortadoğu'da bugünlerde yaşanan iç çatışmalar sosyo-politik risklere neden olmaktadır. Özellikle sınır kapılarında yaşanan gerginlikler ve Türk araçlarına yakıt bile verilmemesi bu ülkelerden yapılan ithalatı da tehlikeye sokmaktadır. Şirket bu kapsamda polypropilen pazarı ile ilgili yeni alternatiflere ihtiyaç duymaktadır.

3.3.5. Segmentasyon

Z Halı ürün sunumunda, makine halı talebini oluşturan B-, C ve D tüketici segmentini hedeflemektedir. Ancak ürün portföyünü değişik markalar ile farklı segmentlere pazarlama stratejisi ile de sektörde farklılık yaratmıştır. 2004 yılında P markası ile ürün farklılığı yaratılmıştır. Kalitesi ile öne çıkan M markasının piyasadaki algısını farklılaştırmamak için, P ile alt segmentteki tüketiciye daha düşük fiyatlı ürünler sunulmuştur.

Halı sunumunda farklı müşteri segmentlerinin benimsenmesi tüketici riskini her ne kadar azaltsa da en azından üst gelir grubunu kapsayan A segmentinde yer alan tüketicilere hedefleyen ürünlerde üretilmelidir. Böylelikle şirket ekonomik riskleri de azaltabilir.

Marka Segmentini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

Z \Rightarrow A/B

D \Rightarrow B/C

P \Rightarrow C/D

Segment tanımları ise aşağıdaki gibidir:

A: Lisansüstü ve lisans mezunu, üst seviye çalışan üst gelir grubu

B: Üniversite mezunu, orta seviye çalışan, üst/üst orta gelir

C: Lise mezunu, KOBİ çalışanı, orta gelir

D: Orta seviye eğitim, düşük gelir

Tek üretim merkezinden, M, P ve D olmak üzere 3 değişik marka altında parça halı üretimi yapılması, verimliliği artırırken marka algılamasını değiştirmeden farklı alım gücü olan tüketicilere erişimi sağlamaktadır.

Marka çeşitlendirmesi yaparak algılama risklerini azaltmaya çalışan şirket hitap ettiği tüketici kitlesini de genişletmiştir. Şirket marka bağımlılığı yüksek olan ülkemizde hem bu bağımlılığı artırmış hem de markasının kalitesiyle öne çıkmasını sağlamıştır. Son yıllarda insanların algılama haritasında Z Halıyı en üst sıralara çıkarmıştır. Bunu sağladıktan sonra da şirket diğer markalarda da kalite iyileştirmesine gitmiştir. Bu durum diğer markalarının da segmentinin seviyesinin yükselmesine ve marka bağımlılığının artmasına neden olmuştur. Fakat diğer markaların kiralık olduğu dikkate alındığında bu durum uzun vadede oldukça büyük bir risk içermektedir.

Grup mülkiyetinde bulunan başlıca markalara ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 8: Markanın Açık İsmi

Marka İsmi	Marka Sahibi	Kullanım Süresi
D Halı	Z Halı	10 yıl
Z Deluxe	Z Halı	10 yıl
Z Halı Logo	Z Halı	10 yıl
Z Halı Logo	Z Halı	10 yıl
Z Halı Logo	Z Halı	10 yıl
Z Halı Logo	Z Halı	10 yıl
Z Halı Logo	Z Halı	10 yıl
Z Halı Logo	Z Halı	10 yıl
Z Halı Logo	Z Halı	10 yıl
Z Logo	Z Halı	10 yıl
Z Logo	Z Halı	10 yıl
Z Amblem	Z Halı	10 yıl

Kaynak: <http://www.kap.gov.tr>.

3.3.6. Pazarlama

Z Halı, değişik boyutlardan, renk gruplarından, kalite ve tasarımdan oluşan 1.000 adet in üzerinde ürün portföyüne sahiptir. Yurt içi pazarlama stratejisi katalog fiyatlama sistemi üzerine kuruludur. Her üç ayda bir yayınlanan kataloglar ile yeni ürünlerin yanı sıra, geçmiş dönemde yüksek talep gören ürünler de tüketiciye sunulmaktadır. Kendini üç ayda bir sürekli yenileyen bu süreç, Z Halı'nın piyasa taleplerine kısa zamanda cevap vermesini ve üretimde etkin ürün planlamasını sağlamaktadır. Kataloglarda satış fiyatlarının ilan edilmesi ve ürünlerin 3.500 adet farklı satış noktasında aynı fiyat

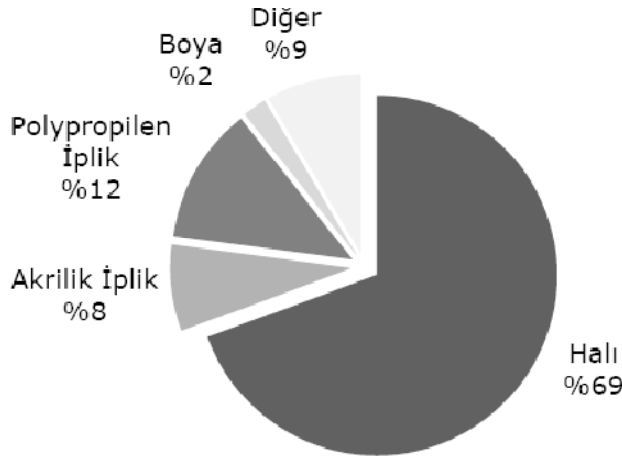
üzerinden tüketiciye sunulması, bayi başında güven oluşturmanın yanı sıra, tüketicinin de Z Halı ürünlerine olan güvenini artırmaktadır. Pazarlama stratejileri kapsamında stand ve televizyon reklâmlarında tanınan simaların kullanılması ile yüksek marka tanınırlığı sağlanmıştır. 2005 yılında TNS Piar Piyasa Araştırma şirketi tarafından yapılan araştırmada, M marka tanınırlık oranı % 68,9 seviyesinde gerçekleşmiştir.

Ürün çeşitliliği rekabet ortamında şirketin en üstün olduğu konulardan biridir. Kataloglarda fiyatların belirtilmesi ve sabit olması her ne kadar müşteri güveninin sağlanmasını amaçlasa da bölgesel bazda fiyatların ayrışmaması müşteri portföyünün gelişim ivmesini yavaşlatabilmektedir. Bununla beraber bayilerin satışlarını takip eden entegre bir sistemin olmaması bayiler arasında kırıncı rekabete yol açabilir. Bu durumda firmanın imajına zarar verebilir. Bunu önlemek için ya bölgesel bazda fiyatların ayrıştırılması ya da entegre bir sistemin geliştirilmesi gerekebilir.

3.3.7. Satış ve Dağıtım

2009 yılı toplam net satış tutarının yaklaşık %69'unu ana ürün olan halı, %8'ini akrilik iplik, %12'sini polypropilen iplik, %2'sini de boya satışları oluşturmuştur. Z Halı, Türkiye'nin önde gelen akrilik iplik ve polypropilen iplik üreticisi olmasına rağmen, entegrasyon yapısı içinde ürettiği ipliğin önemli bir kısmını kendi halı üretimi için kullanmaktadır.

Polypropilenin kendi bünyesinde üretilmesi hammadde maliyetlerinde önemli bir tasarruf sağlamaktadır. Satışların büyük kısmını ana ürün oluşturmaktadır. Yan ürünlerin satışı şirkete ek gelir sağlamakta ve satış risklerinin azalmasına katkı sağlamaktadır. Fakat dağıtım işlemleri yapılırken iplik ve halı dağıtımını aynı kanal kullanılmaktadır. Bu durumda siparişlerle ilgili karışıklıklara neden olmakta ve bazı siparişlerin zamanında yerine ulaşmamasına neden olmaktadır. Bu da şirketin marka imajını gölgelendirmektedir. Bu durumun giderilmesi için ürün bazında dağıtım kanalları ayrıştırılmalıdır.



Şekil 13: Şirket Satışlarının Ürün Bazında Dağılımı

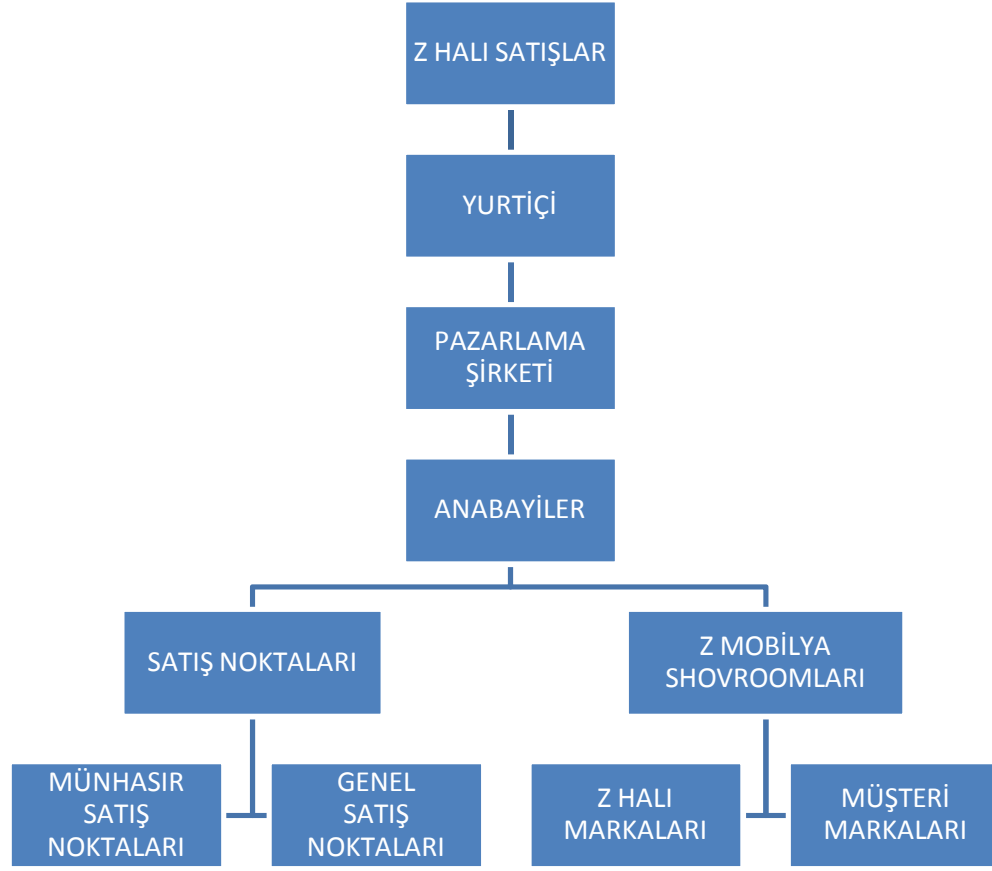
Kaynak: <http://www.kap.gov.tr>.

Toplam satış gelirlerinin 2009 yılı itibariyle %71'ini iç piyasa satışları oluşturmaktadır. Yurt içi satışlarda sektörde var olan mevsimsellik etkisi, satışların ilkbahar (Mart-Haziran) ve sonbahar (Eylül-Aralık) aylarında yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Satışların düşük olduğu dönemlerde Z Halı uyguladığı yoğun kampanyalar (farklı ürünler, indirimler, uzun ödeme vadeleri) ile satışlarda aşırı mevsimsel düşmeleri engelleyebilmektedir. Z Halı yurt içinde satışlarını grubun pazarlama şirketlerine yapmaktadır. Grubun 3 adet pazarlama şirketi bulunmakta olup, bu şirketler Z Halı Mobilya Pazarlama, P Halı Mobilya Pazarlama ve D Halı Mobilya Pazarlamadır. Z Halı'nın kendi adına ürettiği halıların iç piyasaya satışı Z Halı Mobilya Pazarlama tarafından yapılmaktadır. Ancak, Z Halı P markası ile parça halı üretimi de yapmaktadır. Bu halıların pazarlaması ise P Halı Mobilya Pazarlama tarafından yapılmaktadır. Üretim faaliyeti duvardan duvara (Tufting) halı üretimi olan D imalat için de Z Halı tarafından parça halı üretimi yapılmakta ve D İmalat'a satılmaktadır. Pazarlama şirketleri Grubun değişik üretim şirketlerinden kendi ana bayilerine tek bir fatura ile satış yapılmasına imkân sağlamaktadır. Bu entegre dağıtım ağı yaklaşımı değişik markaların farklı noktalara erişimini sağlarken, grubun diğer şirketlerinin ürünlerinin de satış noktalarına sunulmasıyla ürün çeşitliliği yaratılmaktadır. Ana bayiler, Z Halı'nın stok seviyesi kontrolünde önemli rol oynamaktadır. Geniş bayi ağı,

kuvvetli bir dağıtım kanalı oluşturmanın yanı sıra, rakiplerin piyasa payı almalarını engellemektedir.

Pazarlama şirketleri ülke bazında 35 ana bayi aracılığı ile 3.500 satış noktasına ulaşmaktadır. 35 ana bayi sadece grubun üretim şirketlerinin ürünlerini satmakta, başka bir markanın ürünlerini ve farklı ürün satışı (halı ve mobilya harici) yapmamaktadır. Ana bayiler satış noktalarına satış yapmanın yanı sıra perakende satış da yapmaktadır. 35 ana bayiden 18 tanesi hem halı hem mobilya satışı yapmakta, geriye kalanlar sadece halı satışı yapmaktadır. Z Halı'nın sadece katalog ürünlerinin satışları pazarlama şirketleri tarafından yapılmaktadır. Katalog dışı (eski sezona ait ürün), standart dışı (ihraç fazlası veya defolu ürün gibi) ürünlerin satışını Z Halı doğrudan kendisi yapmaktadır.

Satış ve dağıtımda farklı ürünler farklı pazarlama şirketleri bünyesinde entegre bir şekilde yapılmaktadır. Bu durum şirketin satış performansının artmasına neden olmaktadır. Fakat ana bayiler satış dağıtım amaçlı verilen ürünler aynı zaman da ana bayiler tarafından perakende olarak da satılması bayilerin için rekabette bir dez avantaj olmasına ve negatif rekabete neden olmaktadır. Üstelik ana dağıtım bayisinde bulunan bir ürünün bayiler tarafından siparişi geldiğinde ana dağıtım şirketi bu ürünü perakende olarak satmışsa bu durum bayi için yeni siparişin beklenmesi anlamına geldiğinden bekleme süresi ve müşteri kaybı bayiyi olumsuz yönde etkilemektedir. Bunun giderilmesi için satış dağıtım şirketleri sadece toptan satışla sınırlandırılmalıdır. Ayrıca sektördeki mevsimsellik etkisi nedeniyle yapılan özel indirimler müşterilerin satış zamanlarında dahi indirim beklentisiyle alım isteklerini azaltabilmektedir. Bunun için sezon arası zamanlarda yapılan indirimler çok iyi analiz edilerek değerlendirilmelidir.



Şekil 14: Şirketin Satış ve Dağıtım Ağı.

Kaynak: <http://www.kap.gov.tr>.

Z Halı'nın markalı makine halı segmentinde % 40-45 oranında pazar payına sahip olduğu şirket tarafından tahmin edilmektedir. Yurt içi satışlar büyük ölçüde Marmara Bölgesi'ne (%40), Ege Bölgesi (%18) ve İç Anadolu Bölgesi'ne (%12) yapılmaktadır. Yurt dışı satışlarda ise son 10 yıl içerisinde önemli artış gerçekleşmiştir. 2000 yılında 13 milyon ABD doları seviyesinde olan ihracat rakamı, 2008 yılında 80 milyon ABD doları seviyesine çıkmış, 2009 yılında ise özellikle düşen hammadde fiyatlarının birim satış fiyatlarına yansması nedeniyle 70 milyon ABD doları seviyesine gerilemiştir.

Yurt içi satışlarda bölgelerdeki satış yoğunluğu nüfus yoğunluğuyla doğru orantılı olarak dağılmış ve Pazar riskini şirket etkili bir şekilde azaltmıştır. Yurt dışı satışların miktar olarak artmasına rağmen satış fiyatı azaldığından 2009 yılında azalmıştır. Dolayısıyla yurt dışı satış etkinlikleri artırılarak tutar olarak da satışların artan eğilimde olması sağlanmalıdır.

54 ülkeye ihracat yapmakta olan Z Halı'nın ana ihracat pazarları arasında ABD, Almanya ve T ülkesi öne çıkmaktadır. Şirket'in ABD, S. Arabistan, Lübnan ve Avustralya'da temsilcilikleri bulunmaktadır. Almanya'da Kurulu olan dağıtım şirketi ise, Almanya dışında civar komşu ülkelere yapılan ihracata da lojistik destek vermekte, ihracat Almanya'ya yapıldıktan sonra Fransa ve Belçika gibi yakın ülkelere dağıtımını yapmaktadır. Önceleri dağıtım şirketi daha sonra bağlı ortaklık olan M T ülkesi, polypropilen halı üretiminden ve T ülkesi ile BDT pazarlarına satışından sorumludur. Almanya lojistik üssünün alt yapısının bugün itibariyle oturmuş olması ve ABD piyasasında geçtiğimiz dönemlerde yapılan aktif pazarlama, 2010 itibariyle etkisini göstermeye başlamıştır. 2010 yılı ilk 3 aylık ihracat performans rakamı, bir önceki yılın aynı döneminde oluşan 14 milyon ABD doları seviyesinden %60 artışla 22 milyon ABD doları seviyesine çıkmıştır.

Tablo 9: Şirketin Ülkelere Göre İhracatı (İlk 10 Ülke)

Ülke	Oran(%)
ABD	14.6
Almanya	14.1
Rusya	12.7
Avustralya	3.9
Lübnan	3.5
Kazakistan	3.4
İrlanda	3.2
İran	3.2
Libya	3
S.Arabistan	2.7
Toplam	64.3

Kaynak: <http://www.itkib.org.tr/>.

Şirketin yurtdışında dağıtım amaçlı bünyesine kattığı pazarlama şirketleri ihracatın artmasında temel rol oynamıştır. Fakat bu artışı sağlayan temel etmenlerden biri de özellikle ABD gibi ülkelerde büyük kuruluşlarla yapılan antlaşmalardır. Bu antlaşmalar kapsamında ürünlerini satabilen Z Halı uzun vade de kendi şubelerini de bu ülkelerde faaliyete geçirmelidir. Özellikle küreselleşen şirketlerin maruz kaldığı risklerin yüksekliğine dikkat edersek ihracatın başka bir şirketin alım kararına bağlı olması şirketin de aynı riskleri içermesi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla şubelerle ilgili çalışmalar uzun vade de risklerin azaltılması için hızlandırılmalıdır.

%47,5'lik payı ile Avrupa başlıca ihracat pazarıdır. Avrupa'da polypropilen halı tüketimi yaygın olup, ortalama kullanım süresi 1 yıldır. Ortadoğu pazarında ise eğilim farklı olduğundan, daha çok akrilik halı ihracatı yapılmaktadır. Akrilik halı ortalama kullanım süresi ise 4-5 yıldır. Başlıca pazarlar ise S. Arabistan, Libya ve İran'dır. Z Halı'nın yerli ve yabancı olmak üzere çeşitli büyüklüklerde çok sayıda müşterisi

mevcuttur. En büyük yabancı müşterileri arasında İhracatın önemli bir kısmı Z Halı'nın markalı ürünleridir.

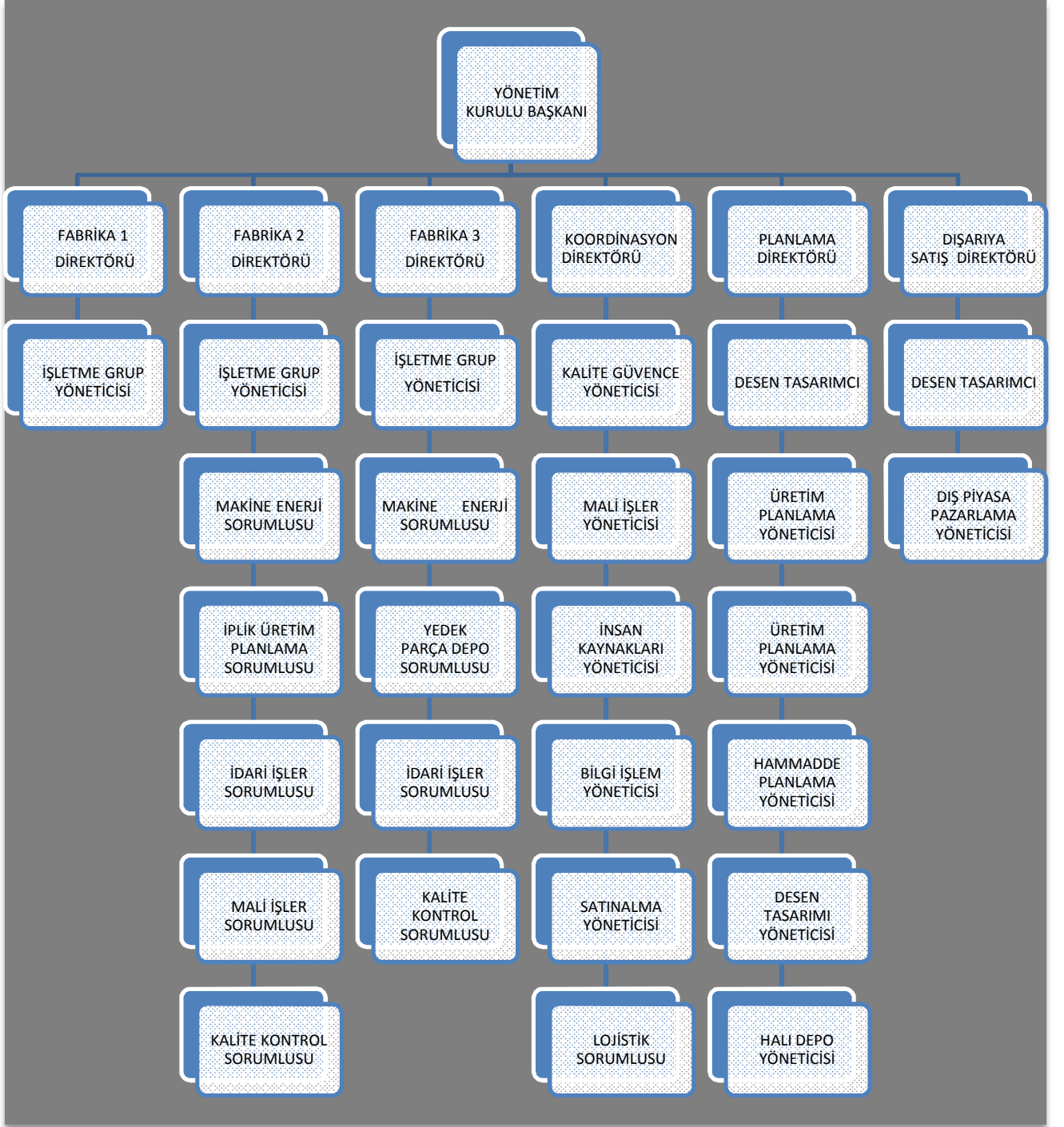
Yukarıda da açıklandığı üzere ihracat kapsamında özellikle ülkelerdeki küresel şirketlerle anlaşılması bir risk unsurudur. Bu risklerin azaltılması için müşteri çeşitlendirilmesine gidilmelidir.

Toplam üretimin %3 ila %5'i değişen oranda müşterilere özel ürünler yapılmakta ve en fazla ABD'ye satılmaktadır. Z Halı, Türkiye dışında satış yaparak vergi avantajı sağlamayı ve yerel firmalarla rekabet edebilme şansı elde ederek büyümeyi hedeflemektedir. Almanya'daki lojistik üssü kurulmuştur. T ülkesi pazarındaki potansiyeli değerlendirme, lojistik üssü ise Avrupa pazarına yönelik satışları artırma amacıyla kurulmuştur.

Yurt dışına satış yapmak her ne kadar vergi avantajı sağlasa da konsolide mali tablolar hazırlanırken bir o kadar da ayrıntılı çalışma gerektirir. Özellikle ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin transfer fiyatlamasına ve örtülü kazancın kapsamına girmeyecek şekilde yapılması gerekir. Bu işlemlerin çok ciddi bir şekilde denetimden geçmesi gerekir. Şirketin bağımsız denetimi yapan denetim şirketinde sadece 1 kıdemli denetçi olduğu ve M da başka firmaların da denetimi gerçekleştirdiği düşünülürse denetim riskinin ne kadar yüksek olduğu ortadadır. Dolayısıyla denetim şirketiyle ya özel denetim sözleşmesi imzalanmalı ya da daha yeterli bir denetim şirketiyle çalışılmalıdır.

3.3.8. Şirket Organizasyon Yapısı

Şirket organizasyon yapısında üst düzey ara yöneticiler olmadığı tespit edilmiştir. Bu durum şirketin kurumsal kimliğe kavuşmasına ve faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesini sınırlandırmıştır. Şirketin organizasyon yapısı aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:



Şekil 15: Z Halı Şirketinin Organizasyon Yapısı

Kaynak: Z Halı Şirket Kaynakları.

Yukarıdaki şekilden de görülebileceği üzere şirket merkezi yönetim anlayışını benimsemiş. Bu durumda şirketin hızlı karar alma yeteneğini azaltmış, çalışanların

şirket stratejisi doğrultusunda motive edilmesini engellemiştir. Ayrıca şirket üst düzey yöneticilerini de dışarıdan istihdam etmek zorunda kalmıştır. Üst düzey yöneticiler günlük kararlarla da ilgilendiği için stratejik kararlara yeterli zaman ayıramamıştır. Şirket yönetim anlayışında merkezkaç yönetimi benimsemeli, uzun vadede üst düzey yöneticileri yetiştirebilmeli, daha çok stratejik kararlara zaman ayırmalı ve çalışanları şirket amaçları doğrultusunda daha çok motive edilmelidir.

3.3.9. Faaliyet Denetimine İlişkin Risklerle İlgili Bulgular

İşletme faaliyetlerini gerçekleştirirken tespit edilen riskler ve öneriler sırasıyla aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

3.3.9.1. Hammadde Fiyat Riski

Z Halı'nın üretimde kullandığı iki ana hammadde olan akrilik ve polypropilenin tamamı petrol türevi ürünlerdir. Akrilik yurt içinde uzun yıllardır tek bir tedarikçiden temin edilebilmektedir. Polypropilen ise çeşitli firmalardan sadece yurt dışından ithal edilen bir hammaddedir. Bu iki hammadde petrolde yaşanan fiyat artışlarına paralel olarak ancak daha volatil bir şekilde hareket edebilmekte ve hammadde temininde dışa bağımlı olan şirket'in kar marjlarını etkileyebilmektedir.

Şirket özellikle polypropilenin hammaddesi için yeni pazarlar bulmalıdır. Bunun yapılabilmesi için genel müdüre bağlı bir satın alma birimi oluşturulmalıdır. Şirket satın alma birimine her ne kadar önem vermese de şirket faaliyetlerini etkileyen en önemli risklerden biri de satın almadan kaynaklanmaktadır.

3.3.9.2. Mevsimsel Riskler

Halı satışlarının hava koşullarına göre mevsimsellik göstermesi nedeni ile sıcak havanın hakim olduğu Temmuz Ağustos aylarında satışlarda düşüş yaşanabilmektedir.

Temmuz ve Ağustos aylarında optimum stok miktarları çok iyi belirlenerek gereksiz stok maliyetinden ve paranın zaman değeri kaybından korunulmalıdır. Ayrıca gereksiz kar marjı korkusu içinde gereksiz indirimlerden kaçınarak müşterilerin algı haritasında Temmuz ve Ağustos ayları ucuz halı zamanı olarak yer edilmemelidir.

3.3.9.3. Ürünlerin Kopyalanma Riski

Türkiye’de diğer sektörlerde olduğu gibi halı sektöründe de telif haklarının korunmamasından ötürü yeni çıkarılan ürünler taklit edilebilmektedir.

Ülkemizde yasaların ve yasaların uygulanması konusunda devletin en etkisiz kaldığı alanlardan biri korsan üretimdir. Halı sektöründe de oldukça ilerleyen korsan üretim sistemi sistematik risk olarak varlığını devam ettirmektedir.

3.3.9.4. Kayıt Dışı Üretim Riski

Kayıt dışı faaliyet gösteren çok sayıda küçük ölçekte firma haksız rekabet yaratarak fiyat dezavantajına sebep olabilmektedir.

Ülkemizde korsan üretimden sonra en büyük sıkıntılardan diğeri olan kayıt dışı üretim ve satış gerçekten dürüst çalışan şirketleri zor durumda bırakmaktadır. Her ne kadar vergi avantajları sağlanarak bu risk absorbe edilmeye çalışılsa da gerçekten kayıt dışı üretim ciddi zararlar vermektedir. Bu risklerde sistematik risk olarak kabul edilebilir.

3.3.9.5. E Grup Şirketlerine Verilen Kefaletlerle İlgili Riskler

Z Halı, E Ailesi’ne ait bazı şirketlerin kredi sözleşmelerinde kefil konumundadır. Bu şirketlerin kredi geri ödemelerinde yaşanabilecek aksaklıklarda Z Halı da sorumlu olacaktır.

Ülkemizde son yıllarda yapılan düzenlemelerle ilişkili taraflarla yapılan işlemler özel risk alanı olarak kabul edilmiştir. Özellikle VUK’ daki düzenlemelerde örtülü sermaye

ve örtülü kazanç doğuracak işlemler inceleme konusu yapılırken, SPK tarafından düzenlenen tebliğlerde ilişkili taraflarla yapılan işlemler bağımsız denetçiler tarafından incelenmesi zorunlu işlemler olarak kabul edilmiştir. Ayrıca ilişkili taraflarla yapılan işlemler şirketin finansal risklerle de karşı karşıya kalmasına neden olmuştur. Dolayısıyla şirket finansal kaynakları finans şirketlerinden temin etmelidir.

3.3.9.6. Alacak Riski

Alacak riski, bir müşteri veya karşı tarafın finansal araç sözleşmesindeki yükümlülüklerini yerine getirmemesi riskidir ve müşterilerden alacaklarından ve yatırım senetlerinden kaynaklanır.

Grup'un maruz kaldığı alacak riski, her bir müşterinin bireysel karakteristik özelliklerinden etkilenir. Grup'un müşteri tabanının demografik yapısının ve faaliyette bulunduğu ülkenin oluşturduğu temerrüt riskini de içeren, alacak riski üzerinde etkisi vardır.

Z Halı çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren temsilcilikleri ve T Ülkesi'nde faaliyet gösteren üretim firması nedeni ile coğrafi olarak farklı alacak risklerini bünyesinde barındırmakla birlikte başlıca yoğunluk Türkiye'de yaşanmaktadır.

Şirket bireysel bazda yapılan satışlarda müşteri çeşitliliğinin gereği olarak kredi kartı dışında kredili satış yapmaktadır. Bu durum alacak riskinin artmasına neden olmaktadır. Fakat geri dönmeyen ödemelerle, kartsız satış işlemlerinden kaynaklanan karı karşılaştığımızda alacak riskinin katlanılması gereken bir risk olduğu kabul edilmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Faaliyet denetimi; işletmenin herhangi bir bölümünün veya tamamının etkinlik ve etkililiğinin belirli standartlar kapsamında değerlendirilmesi ve sonunda da yönetime ilgili bölüm faaliyetlerinin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunma ve danışmanlık faaliyetidir. Bağımsız bir şekilde yapıldığında daha sağlıklı sonuçlar veren faaliyet denetimi diğer denetim türlerine göre daha zor ve maliyetli kabul edilir. Çünkü faaliyet denetiminde kullanılan ölçülerin nesnel olarak belirlenmesi çok daha zordur.

Çalışmamız halı sektöründe faaliyet gösteren bir şirket için yapılmıştır. Yapılan çalışma da ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir.

Yapılan çalışmalarda; hammadde alımında yeterli araştırma yapacak bir satın alma bölümü oluşturulamadığı, hammadde alımında dışa bağımlı risklerin olduğu tespit edilmiştir.

Satın alma departmanı tarafından hazırlanan teslim alma fişleri aynı zamanda depocular tarafından düzenlenmekte ve kağıt olarak tutulmaktadır. Bu durum gereksiz veri kirliliğine neden olmaktadır.

Farklı yöneticiler arasında kalan alanlar belirlenmiştir. Bu durum gereksiz denetim katmanları oluşmasına neden olmuştur.

Şirkette merkezi yönetim anlayışının benimsendiği ve kontrol sisteminin yetersiz olduğu alanlar tespit edilmiştir. Özellikle satış ve dağıtım bölümünde entegre bir bilgi iletişim sisteminin olmadığı belirlenmiştir.

Üretim maliyetleri hesaplanırken maliyetler tam olarak direkt-endirekt ayrımına dikkat edilmeden muhasebeleştirilmiştir.

İşçiler sürekli mesaiye kalmaktadır ve mesai ücretleri işçi ücretlerinin bir parçası haline dönüşmüştür. Bu durum çalışanların motivasyonunun düşmesine ve şirket hedeflerinden uzaklaşmalarına neden olmaktadır.

Çıkarılan ve çıkarılacak tahvillerle ilgili bir ödeme planı yapılmadığı belirlenmiştir.

Şirketin iç denetim birimi doğrudan yönetim kuruluna bağlı değil mali işler bölümüne bağlıdır. Bu durum iç denetçilerin yeterince bağımsız çalışmasını engellemiş ve yapılan iç denetim çalışmalarının faaliyetlerin etkinliğin ölçülmesinden çok muhasebe bilgilerinin doğruluğunun sağlanmasına yönelik yapılmasına neden olmuştur.

Bununla beraber şirketin pazar payında sürekli artışı yakalayacak başarılı bir strateji izlediği, müşteri çeşitlendirmesini çok iyi yaptığı, marka ismine zarar vermeden farklı gelir gruplarına hitap yeteneği olduğu tespit edilmiştir.

Şirket uzmanlığa dayalı bir yönetim anlayışı içinde merkezkaç yönetim anlayışını benimsemeli, iç kontrole imkân verecek fiziki kontrol alanları oluşturularak, gerekli bilgi ve iletişim sağlanmalıdır. Finansal risklerde belirlenerek şirket faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği arttırılmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

ABD Hazine Bakanlığı Mali Yönetim Dairesi. **Performans Ölçüm Rehberi**. Hülya Demirkaya (çev.). Ankara: Sayıştay Yayınları, Şubat 2000.

Akgül, B. Ataman. **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000.

Arens, Alvin A., Randal J. Elder ve Mark S. Beasley. **Auditing And Assurance Services-An Integrated Approach**. Tenth Edition. New Jersey: Pearson International Edition, 2005.

Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services-An Integrated Approach**, Twelveth Edition, , New Jersey:Pearson International Edition, 2008.

Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, 3. Basım , İstanbul: Alfa Yayınları, 2000.

Carmichael R. Douglas, John J.Willingham and Carol A.Schaller, **Auditing Concepts and Methods**, 6.Edition, Mc Graw-hill, 1996.

Çetin, Canan. Besim Akın, Vedat Erol. **Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemi**, 2.Basım,İstanbul: Beta, 2001,s 488.

Dinçer, Ömer ve Yahya Fidan. **İşletme Yönetimine Giriş**, 4.Basım, İstanbul: Beta, 1999.

Erdoğan, Nurten, Ferruh Çömlekçi vd., **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, (Editör: Ferruh Çömlekçi), 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1585, Eskişehir, 2004.

Flesher, Dale L. ve Stewart Siewert. **Independent Auditor's Guide To Operational Auditing**. New York: John Wiley and Sons, Inc., 1982.

Gray, Iain ve Stuart Manson. **The Audit Proses Principles, Praticce& Cases, Second Edition**, Business Pres, 2000.

Güredin, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler**, 11. Basım, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2007.

Güredin, Ersin, **Denetim**, 10. Baskı, Beta Basım Yayım, 2000.

Kaval, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

Moeller, Robert ve Herbert Witt. **Brink's Modern Internal Auditing, Fifth Edition**, John Wiley & Sons, Inc. 1999.

Pany, Kurt ve O. Ray Whittington. **Auditing**, 2nd ed., Chicago: Richard D. Irwin Publ., 1997, s.771.

Selimoğlu, Seval Kardeş. **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

Taylor, H. D. Donald, William G. Glezen , **Auditing: Integraied Concepts and Procedures**, John Wiley & Sons,4.Basım,1988.

Woolf, Emile. **Auditing Today**, 6.Edition, Prentice Hall, 1997, s.82.

Sürelî Yayınlar

Aydın, Fazıl, "Bütçenin Performans Denetimi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 158, Kasım 2001, ss. 40-47.

Kamil Ufuk Bilgin, "Kamuda Ölçülebilir Denetime Hazırlık: Performans Yönetimi", **Sayıştay Dergisi**, 145. Yıl Özel Sayısı, Sayı: 65, Nisan-Haziran 2007, ss.53-87.

Can, Ahmet Vecdi ve Süleyman Uyar, “Yeni TTK Tasarısı Faaliyet denetimini mi Getiriyor? –I”, **Yaklaşım**, Sayı: 195, Mart 2009, s. 1, (Çevrimiçi: http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314008.htm, Erişim: 01.08.2011), ss. 1-5.

Clemente, Giorgio, “Performans Denetimi ve İtalyan Sayıştayı”, (Çev: Gül Alptürk), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 5, Temmuz-Eylül 1991, ss.35-49.

Driessen, Jan ve Diğerleri. “Operational Auditing: A Management Approach”, **Managerial Auditing Journal**, Vol.10, No.7, (1995), ss. 1–5.

Doğan, N. Özgür ve Ahmet Tanç. “Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt. 22, Sayı.1, Ocak 2008, s.7.

Elitaş, Cemal. **Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi**, İç Denetim Dergisi, Yaz 2003-2004, Sayı 8, ss. 34-42.

Falay, Nihat, “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, **Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı**, Sayı: 25, Nisan-Haziran 1997, ss. 18-30.

Flesher, Dale L. ve Marilyn Taylor Zarzeski. “The Roots of Operational (value-for-money) Auditing in English – Speaking Nations”, **Accounting and Business Research**. Vol.32, No.2, (2002), ss.93-104.

Fonemev, Milton Stevens. **Internal Auditor’s Manual And Guide The Practitioner’s to Internal Auditing**, Prentice Hall, 1989, s.136.

Garbarczyk W. J. “Operational Auditing Can Help Hospitals Evaluate Effectiveness, Efficiency and Economy”, **Hospitals**. Vol.52, No:5, 2005, ss.46-52.

Güçlü, Ali Osman, “Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, Ekim-Aralık 1995, ss. 31-34.

Jin'e, Yan and Li Dunjia. "Performance Audit in the Service of Internal Audit", *Manegerial Auditing Journal*, Volume 12, Numbers 4-5, 1997, ss. 190-195.

Karahan, Kasım, "Halıcılığın Tarihi İçinde Türk Halıcılığının Yeri ve Yapısı", *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 3, 1989, ss. 131-140.

Khan, Muhammad Arkam, "Performans Denetiminin Esasları", (Çev: Necmiddin Bağdadioğlu ve Atilla İnan), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 27, Ekim-Aralık 1997, ss. 64-94.

Özer, M. Akif, "Performans Yönetimi Uygulamalarında Performansın Ölçümü ve Değerlendirilmesi", *Sayış Dergisi*, Sayı: 73, Nisan-Haziran 2009, ss. 3-29.

Rector, Robert L. "Operations Audits – Who Needs It?". *Industrial Management*. July – August 1979, ss.25-26.

Reeve, John T., "Eight Points on Operational Audits". *Journal of Accountancy*. August 1981, ss.38-40.

Sağlık Bakanlığı Performans Yönetimi ve Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı, **Sağlık Bakanlığı Hizmet Kalite Standartları Rehberi**, Ankara: Sağlık Bakanlığı Yayın No:753, Aralık 2009, s.183-203.

Selimoğlu, Kardeş Seval. " Faaliyet Denetimi". *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt: XV, Sayı:1-2, 1999, s.201.

Uzay, Şaban, "Faaliyet Denetimine Genel Bakış", (Çevrimiçi: http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik_eski/suzay/SUZAY_Faaliyet_Denetimi.pdf, Erişim: 05.02.2011), ss. 1-24.

Diğer Yayınlar

Associates, Fletchall. **Business Unit Operational Audit Process**,
www.fletchallassociates.com.

Coşkun, Arife (Yayına Hazırlayan), “Performans Göstergesi”, **Performans ve Risk Denetim Terimleri**, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, Ocak 2000.

Konrath, Larry F. **Auditing A Risk Analysis Approach**, 5.Edition, South WesternThomson.

Özalp, Pınar. “Faaliyet Denetimi Süreçlerinin İç Denetim Sisteminin Etkinliğindeki Rolü”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2006.

Sayar, Zafer A. R. “İşletmelerde Süreç Yönetiminin ve Verimliliğin Denetimi: Faaliyet Denetimi”, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sempozyumu II**, Antalya, 06 09.11.2008, s.4.

Uzay, Şaban. “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, **8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu-Muhasebe Denetiminde Yeni Açılımlar**, İstanbul: İSMMMÖ. 25-27 Nisan 2007, ss.1-24.

http://www.francais.mcgill.ca/./internalaudit/Operational_Audit_process_chart2.pdf(10.09. 2011).

<http://www.itkib.org.tr/>.

İTKİB, “Türk Halı Sektörü”, (Çevrimiçi: http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/tanitim_hali_turkce.pdf, Erişim: 02.04.2011).

İTO, **Halı ve Kilim**, (Çevrimiçi: <http://www.ito.org.tr/Dokuman/Sektor/1-37.pdf>, Erişim: 10.03.2011), ss. 1-37.

DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı – Tekstil ve Giyim Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu, ÖİK: 565, Ankara, 2001.