

## FAALİYET DENETİMİ

**Yrd.Doç.Dr. Seval Kardeş-SELİMOĞLU**

Anadolu Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
İşletme Bölümü

### ABSTRACT

In recent years ,organizations try to increase their efficiency and effectiveness with various techniques. But, first of all, organizations must evaluate and measure their effectiveness and efficiency , then they can make some recommendations which prove their effectiveness and efficiency.

At this point, operational auditing can help organizations about increasing their effectiveness and efficiency. If an organization wants to increase their profit, to use their resources more effectively, to distribute their resources equally and to get more powerful communication in their organization, it should prefer operational auditing.

An organization which has had an operational auditing can easily access to the national markets and the international markets. Because it's power of competition is increased. When The result of operational auditing is submitted to the organization's management, they must take it seriously. And, then, the management have to apply recommendations to the problem areas. So, the results can be effective to the organization.

Nowadays, concept of "operational auditing" is changing, People accept operational auditing as management consulting services. As a result of this perspective, this kind of audit has become a part of independent auditing firm services.

## ÖZET

Son yıllarda işletmelerde verimliliği ve etkinliği artırıcı çeşitli yöntemler denenmekte ve yollar aranmaktadır. Ama öncelikle işletmedeki faaliyetlerin hem verimliliğinin hem de etkinliğinin derecesi ölçülmeli ve değerlendirilmelidir. Daha sonra bunları iyileştirici ve geliştirici çeşitli girişimlerde bulunulsun.

Bu açıdan bakıldığında işletmelerdeki faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçebilmek için ise faaliyet denetiminden yararlanmak gerekir. İşletmeler karlılıklarını arttırmak için, kaynaklarının daha etkin kullanımını ve dağılımını yapabilmek için,ve işletme içi iletişimi güçlendirebilmek için yönetim düzenli olarak faaliyet denetimi yaptırmalıdır.

Faaliyet denetimi yaptıran bir işletmenin hızla gelişen ve büyüyen pazarlarda yer edinebilmesi rekabet gücünü arttırabilmesinin ve yeni çıkan bazı yönetim tekniklerini uygulayabilmesinin daha kolay olacağı açık bir gerçektir. Çünkü yapılan denetim sonucunda işletmedeki problemler tespit edilecek ve bunlara ilişkin çözüm önerileri yapılacaktır. Bunun sonucunda da işletmeyi her geçen gün faaliyetlerindeki hata oranını azaltmaya ve daha mükemmel faaliyetlere doğru yöneltecektir.

Faaliyet denetimi sonuçları doğrudan işletmenin yönetimine sunulduğu için ve onlardan gelen talep sonucunda yapılmaktadır. Bu nedenle günümüzde “Yönetim Danışmalığı” şeklinde algılanmakta ve bağımsız denetim firmaları tarafından verilen bir hizmet şeklinde sunulmaktadır..

## 1.GİRİŞ

Faaliyet denetimi, denetimin konusu ve amacı temel alınarak yapılan sınıflandırma sonucu mali tablolar denetimi, iç denetim, uygunluk denetimi gibi ortaya çıkmış bir denetim türüdür. Günümüzde faaliyet denetimi “Yönetim Denetimi”, “Etkinlik Denetimi” veya “Performans Denetimi” şeklinde kavramlarla da anılmaktadır. Ama en çok kullanılan ve kabul gören kavram faaliyet denetimi kavramıdır.

Faaliyet denetimi kavramı 1960’lı yıllarda gündeme gelmiş, gelişmesini günümüze kadar sürdürmüş ve son zamanlarda ise giderek daha da büyük bir önem kazanmıştır.

İşletmeler büyüdükçe işletme politikalarının başarısını, verimliliğini ölçmek, işletme yönetiminin etkinliğini belirlemek de aynı oranda zorlaşmıştır. Bu durumda işletme faaliyetlerinin etkinliğini, yönetimin ve politikaların başarısını ölçmek için faaliyetlerin ayrıntılı analizinin

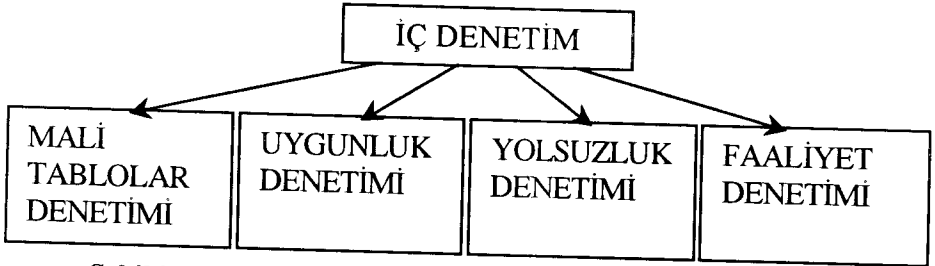
yapılması, faaliyetlerin tarafsız bir şekilde gözlemlenmesi gibi bir seri etkinlik ve verimlilik ölçücü denetim işlemlerinin yapılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Bütün işletmelerin giderek büyümesi, iş ve işlemlerin karmaşıklaşması ile bunlar üzerindeki denetim ve kontrolün imkansız hale gelmesi, yönetim ve politikaların başarısının ölçülmesindeki zorluklar faaliyet denetiminin yapılmasını gündeme getiren nedenlerin başında gelmektedir. Bu denetim türünün kullanılmasındaki önemli diğer bir neden ise işletmelerde ortaya çıkan pek çok finansal ve finansal olmayan probleme uygulanabilir olmasıdır.

Bu noktalar gözönüne alındığında neden faaliyet denetimine duyulan ihtiyacın giderek arttığı ve artmaya da devam edeceği kolayca görülebilir.

## 2. FAALİYET DENETİMİNİN TANIMI VE KAPSAMI

Faaliyet denetimi iç denetimin bir uzantısı olarak ortaya çıkmıştır ve iç denetim için yapılan tanımın kapsamında ele alınmaktadır. İç denetim bir yönetim hizmet fonksiyonudur ve istendiğinde mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi veya yolsuzluk denetimine yoğunlaşarak (Şekil\_1'de gösterildiği üzere) bu görevleri de yerine getirebilir<sup>1</sup>.



**Şekil-I Bir Yönetim Hizmet Fonksiyonu Olarak İç Denetim**

İç denetimin yanı sıra bağımsız dış denetçiler ve devlet denetçileri de faaliyet denetimi yapabilirler. Dış denetçilerin faaliyet denetimi yapması işletme yönetimi tarafından istenmesi veyahut gerek duyulması halinde

<sup>1</sup> Larry F. KONRATH, **Auditing Concepts And Applications**, West Publishing Company, Third Edition, 1996, s.730.

ortaya çıkmaktadır. Dış denetçinin faaliyet denetimi yapması yönetim danışmanlığı hizmeti şeklinde olmaktadır. Devlet denetçisi içinse kamu kurumları ve kar amacı gütmeyen işletmeler açısından faaliyet denetimi konusu ele alınmaktadır.

Bu bağlamda faaliyet denetimi şu şekilde tanımlanabilir<sup>2</sup>:

*“Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesidir.”*

Yapılan bu tanım ayrıştırılacak olursa faaliyet denetimi işletmenin örgüt yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş oluşlarını ve yönetimin başarısını ölçmeye yöneliktir. Bu nedenle faaliyet denetimi işletme için geliştirilmiş politika ve prosedürler bağlamında amaçlara ne ölçüde ulaşıp ulaşılmadığını, yöneticilerin kişisel başarılarının derecesini ve faaliyetlerle ilgili hem finansal karakterli hem de finansal karakterli olmayan bilgileri kullanarak yapılan bir denetim çalışmasıdır.

Faaliyet denetimi, mali tabloların denetimi ve uygunluk denetimi gibi denetim türlerinden yapılaş amaçları, denetim raporunun iletildiği bilgi kullanıcıları ve finansal olmayan bilgileri üreten alanlar (üretim yöntemleri, bilgi – işlem faaliyetleri, pazarlama politikaları gibi) bakımından farklılık göstermektedir. Bu denetim türünün yapılaşının en büyük zorluğu ve karmaşıklığı işletme faaliyetlerine ilişkin verimliliğin ve etkinliğin ölçülmesinin soyut olarak yapılmakta olmasından kaynaklanmaktadır.

Faaliyet denetimi yapan denetçi işletmenin mevcut durumuna ilişkin etkinliği ve verimliliği ölçmekle kalmaz aynı zamanda tespit edilen durumun iyileştirilmesine yönelik önerilerde de bulunur. Bu nedenden dolayıdır ki, günümüzde faaliyet denetimi, genelde işletme yöneticileri tarafından bağımsız denetim firmalarından talep edilen “yönetim danışmanlığı” hizmeti şeklinde algılanmaktadır.

Bu denetim çalışmalarının yapılaşında temel alınacak standartlarla belirlenmiş kesin ölçütler yoktur<sup>3</sup>. Çalışmayı yapacak olan denetçi bütçeleri, başarı ölçütlerini, oranları ve sektör ortalamalarını ölçüt olarak kabul ederek kullanır.

<sup>2</sup> Alvin A.ARENS – James K. LOEBBECKE, **Auditing: An Integrated Approach**, Seventh Edition, Prentice-Hall International Inc., New Jersey, 1997, s.791.

<sup>3</sup> Jack C. ROBERTSON, **Auditing**, Seventh Edition, Irwin Inc., 1993, s.13.

### 3. FAALİYET DENETİMİNİN AMAÇLARI

Faaliyet denetimi, temelde verimlilik ve etkinlik kavramları üzerine kurulmuş bir denetimdir. Tanım bağlamında faaliyet denetimi üç temel amaç çevresinde toplanabilir<sup>4</sup>:

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Gelişmeler için fırsatların belirlenmesi,
- Gelecek dönemlere ilişkin faaliyetlere ve gelişmelere ait önerilerin geliştirilmesidir.

**Faaliyetlerin Belirlenmesi:** Bir işletmenin faaliyetlerinin gözden geçirilerek belirlenmesi faaliyet denetiminin amaçlarından birisidir. İşletmenin ilgili bölümlerince belirlenmiş amaçlar (işletme politikaları, amaçlar ve standartlar gibi) ve diğer uygun ölçüm kriterleri işletmede yürütülmekte olan faaliyetlerin denetim açısından karşılaştırılabilmesinde büyük önem taşımaktadır.<sup>5</sup>

**Gelişmeler İçin Fırsatların Belirlenmesi:** Etkinlikteki ve verimlilikteki artışlar sınıflandırılmış en önemli gelişmeler arasında sayılmaktadır. Denetçiler geçmiş ve bu döneme ait raporları inceleyerek, endüstri ortalamalarını analiz ederek, işletme içi ve dışı faaliyetleri gözlemleyerek, işlemleri değerlendirerek, mesleki yargılarına, deneyimlerine ve diğer yeteneklerine dayanarak meydana gelecek gelişmeler için özel öneriler yapabilirler.<sup>6</sup>

**Gelecekteki Etkinlikler ve Gelişmeler İçin Önerilerin Oluşturulması:** Önerilerin kapsamı ve yapısı faaliyet denetimi çalışmaları sırasında geliştirilerek çeşitlendirilmektedir. Denetçi pek çok farklı durumla karşılaşacağı için çok çeşitli özel öneriler yapabilir. Fakat bazı durumlarda ise çalışmanın kapsamı gereği hiçbir öneriye ulaşılmayabilir ve denetçi geleceğe yönelik basit öneriler yapmakla da çalışmayı tamamlayabilir.

Yapılacak olan bir faaliyet denetimi çalışmasında bu amaçların hepsi bir arada ya da bu amaçlardan biri diğerlerine göre daha öncelikli olarak ele alınabilir. Bu durum tamamen denetim görevini üstlenmiş olan denetçiye kalmıştır.

---

<sup>4</sup> D.R. CHARMICHAEL – John J. WILLINGHAM, *Auditing Concepts And Methods*, Fifth Edition, McGraw-Hill Book Company, 1989, s.563.

<sup>5</sup> AICPA, *Operational Audit Engagements*, New York: AICPA, 1982, s.5.

<sup>6</sup> AICPA, a.g.k., s.3.

#### **4. FAALİYET DENETİMİNİN ZAMANLAMASI**

Daha önce de belirtildiği üzere faaliyet denetimi iç denetimin devamı gibidir. Bu nedenle faaliyet denetimi iç denetimden ayrıştırılmaz ve birlikte düşünölmeleri gerekir. Nasıl ki iç denetimin yapılışına ilişkin önerilen belli bir zaman aralığı yoksa bu durum faaliyet denetimi için de geçerlidir.

Faaliyet denetiminin yapılış amacı dikkate alındığında ki bu amaç yönetimin başarısını, işletme politikalarının etkinliğini ölçmek ve başarısızlığa yol açan faktörlerin belirlenerek bunların ortadan kaldırılması olarak belirlenmiştir. İşte bu noktadan hareketle faaliyet denetiminin hesap (faaliyet) dönemi içinde yapılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.<sup>7</sup> Eğer faaliyet dönemi sonunda yapılacak olursa denetim çalışmasının etkinliği dönem içinde yapılan oranla daha düşük olacaktır. Çünkü verimliliği ve etkinliği olumsuz yönde etkileyen faktörler dönem içinde tespit edilemez ve bu da bu problemlerin ortadan kaldırılabilmesini imkansız hale getirir.

Sonuç olarak yapılan faaliyet denetimi çalışmasında istenilen etkinliğe ulaşabilmek, yönetimin başarısını ve iç kontrol sistemini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin bir an önce belirlenip en kısa sürede ortadan kaldırılabilmesi için yapılış zamanının işletmenin faaliyet dönemi içine denk getirilecek şekilde belirlenmesi gerekir.

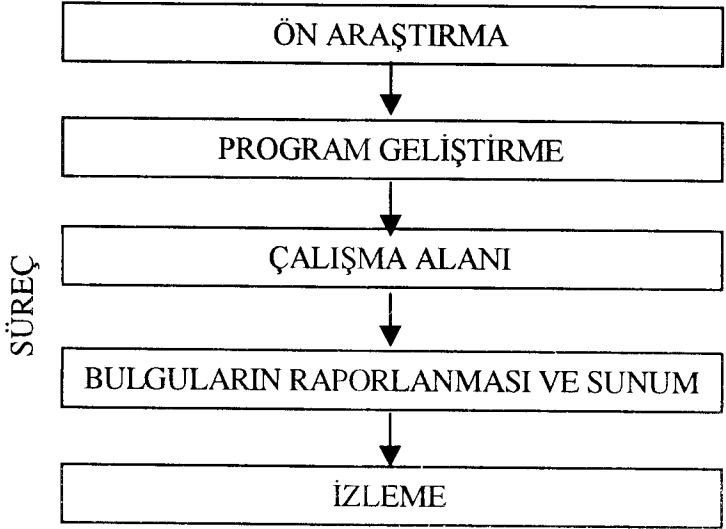
#### **5. FAALİYET DENETİMİNDE İZLENECEK SÜREÇ**

Faaliyet denetimi yapacak olan bir denetçinin izleyeceği süreç bir mali tablolar denetimi yapacak olan denetçinin izleyeceği süreç ile temelde benzerdir. Söz konusu süreç Şekil-II'de gösterildiği üzere beş temel aşamadan oluşmaktadır.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> D. R. CHARMICHAEL – John J. WILLINGHAM, a.g.k., s.567.

<sup>8</sup> O. RAY WHITTINGTON – Kurt PANY, **Principles of Auditing**, Eleventh Edition, Irwin Inc., 1995, s.699.



Şekil-II Faaliyet Denetimi Süreci

Faaliyet denetimi yapacak olan denetçinin izleyeceği süreç itibariyle her aşamada yapması gerekli işler ve gözönüne alınması gereken unsurlar ise şöyle sıralanmıştır:<sup>9</sup>

- a- Faaliyetlere ilişkin ön bir araştırmayı yaparken denetçi geçmişe yönelik ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamalıdır.
- b- Faaliyetlere ilişkin sorumlulukların belirlenmesinde belirlenmiş herhangi bir faaliyet kriterlerinin var olup olmadığı, faaliyetlerle ilgili yetkiler ve sorumlulukların belirlenip belirlenmediği ve hangi amaçlara dayandırıldığı gibi konularının gözönüne alınması zorunludur.
- c- İnceleme altındaki kontrol faaliyetleri için yönetimin ilgili bölümlerde uyguladığı politikaların belirlenmesi gerekir. Bu, zayıf veya problemlili alanların incelenmesini ve özel yönetim kontrol prosedürlerinin etkinliğinin test edilmesini de içermelidir.
- d- Kesin sonuçlar önceki aşamalarda elde edilen doğru bilgilere dayandırarak oluşturmalıdır.
- e- Çalışmanın sonuçlarının raporları denetçinin bulguları ve önerilerini içerir şekilde hazırlanmalı ve sunulmalıdır.

<sup>9</sup> H. Morse Jr. ELLSWORTH, "Performance and Operational Auditing", The Journal Of Accountancy, June 1971, s.41.

### 5.1. Ön Araştırma

Bu aşama denetçinin bir faaliyet denetimi çalışmasında ele alacağı ilk ve en önemli aşamadır. Denetçi ön araştırma aşamasında “bilgi toplarken bir faaliyetin fonksiyonları neler olmalı?” ve “çalışma hangi kontrol prosedürlerini içermelidir?” sorularının cevaplarını aramalıdır. Bu bağlamda kontrol zorluklarının veya suistimallerin ortaya çıkabileceği anahtar özellikler tanımlanmalıdır. Örneğin bir satınalma fonksiyonu için bu anahtar özellikler şu şekilde sıralanabilir:

- Hangi maddelerin hangi miktarlarda satın alınacağına ilişkin alınacak kararlar,
- En uygun fiyatın araştırılması işlemleri,
- Satın alışların doğru kalite ve miktarda olup olmadığının belirlenmesine ilişkin metodlar.

Faaliyet denetçisi bu aşamaların iyi bir performans için en iyi özellikler olduğuna karar vermelidir. Bunun sonucunda ise denetçi yapacağı testleri bu özellikler üzerine yoğunlaştırabilsin.

Ön araştırmanın temel amacı problemlili alanların tanımlanmasıdır. Bu amaç doğrultusunda ön inceleme aşamasında görüşme, gözlem ve iç raporların incelenmesi olmak üzere üç tür prosedür uygular.

**Görüşme (soruşturma):** Faaliyet denetçisi faaliyetlerden sorumlu işgörenlerle ve örgüt içindeki yetkililerle görüşerek ve tartışarak problemlili alanlarla ilgili güvenilir bilgileri elde etmeye çalışır. Genelde açık uçlu ve kritik olmayan sorgulama en uygun yaklaşımdır.

**Gözlemeleme :** Bir işletmenin faaliyetlerinin fiziksel olarak gözlemlenmesi olası problemlilerin veya yetersizliklerin belirlenmesindeki yararlı yollardan biridir. Bu prosedürde faaliyet denetimi yapan denetçinin bir fiil giderek ve zaman harcayarak işletmedeki faaliyetleri (hammadde ve malzeme akışları, kullanılan küçük makineler, işsiz personel gibi) gözlemeleme ve çeşitli notlar almasına dayanır.

**İç Raporların İncelenmesi :** Faaliyet denetçisi işletmenin faaliyetlerinin yapılışı ve akışına ilişkin olarak düzenli bir şekilde hazırlattığı ve kullandığı iç raporları inceler ki bu raporlar iç denetim bölümünde



hazırlanan denetim raporlarıdır. Bu iç denetim raporları faaliyet denetçisi için oldukça büyük önem taşırlar. Çünkü yönetimin bu raporlarda yer alan özel bulgulara göre davranıp davranmaması faaliyet denetçisinin özel ilgi alanları kapsamına girmektedir. Denetçi bu davranışsızlığın nedenlerinin neler olduğunu incelemek zorundadır. Bu şartlarda da yönetim kontrollerinin ve yönetim sisteminin zayıflıkları ile ilgili bölümlere denetçi dikkatini daha fazla yoğunlaştırabilir.

## **5.2. Program Geliştirme**

Ön araştırma aşamasından sonra gelen ikinci aşamada faaliyet denetçisi program geliştirir. Bu aşamada denetçi anlaşmaları, sözleşmeleri (kontrolleri), verilen yetkileri ve faaliyetler için belirlenmiş sorumlulukları inceler ve ilgili faaliyet kriterlerini tanımlayarak geliştirmek üzere iki temel işi üstlenmiştir.

**Sözleşmelerin ve Anlaşmaların İncelenmesi :** Bu aşamada denetçi işletmede belirlenmiş amaçları ve hedefleri belirlemeye yönelik çalışma yapar. Genellikle bunlar politikaların araştırılması, iş kılavuzları, faaliyetler için geliştirilmiş standartlar, uyulması gereken kanun ve düzenlemeler ve bunlara benzer ilgili bilgiler şeklinde belirlenmiştir. Bu incelemeler sonucunda denetçi elde ettiği verilerden yararlanarak, ikinci aşamadaki performans kriterlerinin belirlenerek, oluşturulması aşamasına geçer.

**Performans Kriterlerinin Oluşturulması :**Denetçi bu aşamada ilk iş olarak işletme yönetiminin belirlediği politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığını, bunların yeterince etkin olup olmadığını, bunların çerçevede uygulanıp uygulanmadığını belirlemesi gerekir. Bu inceleme denetçiye işletme yönetiminin bakış açısına ilişkin bir fikir verecektir. Aynı zamanda işletmede bir iç kontrol sisteminin olup olmadığı ve bu sistemin etkin bir şekilde işletilip performans ölçümünün yapıp yapılmadığı ve kişilerin bu sistemin politika ve prosedürlerini uygulayıp uygulamadığı konusunda denetçide bir görüş oluşturacaktır.

Denetçi eğer işletmede etkin bir iç kontrol sistemi olduğunu tespit edecek olursa bu ona işgücü, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağını gösterir. Ama yaptığı inceleme sonucu işletmede herhangi bir politika ve prosedürün belirlenmediğini ve etkin bir iç kontrol sistemi olmadığını tespit ederse bu denetçiye ek görevler yükler. Böyle bir durum sözkonusu olduğunda denetçi için politika ve prosedürleri belirlemek ve bunları işler

duruma getirecek etkin bir iç kontrol sistemi oluşturmak yükümlülüğü doğar.<sup>10</sup> Çünkü bu unsurlar olmadan bir işletmede faaliyet denetimi yapılması imkansız hale gelir. Denetçinin yapacağı faaliyet denetimine ilişkin denetim programının oluşturulmasında bu noktaları gözönüne alması gerekmektedir.

Denetçinin yaptığı incelemeler sonucunda tespit ettiği bu noktalar hazırlanacak olan denetim programının içeriğini, yapılacak olan iş gücü ve zaman planlamasını doğrudan etkilemektedir.

### 5.3. Çalışma Alanı

Denetçi denetim programını oluşturduktan sonra artık çalışmalarına başlar. Faaliyet denetiminde denetçinin çalışma alanı işletme yönetimi ve ilgili kontrollerdir<sup>11</sup>. Kontroller kelimesiyle ifade edilmek istenen işletmede oluşturulmuş yönetim kontrolleri ve muhasebe kontrolleridir. Bunlar mali tabloların denetimiyle ilgili oldukları kadar faaliyet denetimiyle de ilgilidirler ve aynı önemi faaliyet denetimi için de taşımaktadırlar. Fakat faaliyet denetimi bu kontrollerden daha çok yönetim kontrolleri ile ilgilenmektedir.

Bir faaliyet denetçisi kontrolleri incelerken aşağıda belirtilen şu noktaları göz önüne almalıdır<sup>12</sup>:

- Belirlenen sorumlulukların, verilen yetkilerin ve temel anlaşmaların işletmenin politikalarına uygun olup olmadığı,
- Etkinlik ve ekonomiklik çerçevesinde yönetim tarafından belirlendiği gibi politika ve prosedürlerin yönetim kontrollerince başarıyla başarılmadığı,
- Yönetim ve muhasebe kontrollerinin işletmenin kaynaklarına, hasılatlarına ve giderlerine yeterli güvenilirliği sağlayıp sağlamadığı,

---

<sup>10</sup> AICPA, 1982, s.11,12.

<sup>11</sup> D.R. CHARMICHAEL – John WILLINGHAM, a.g.k., s.571.

<sup>12</sup> D.R. CHARMICHAEL – John WILLINGHAM, a.g.k., s.572.

Bu üç önemli noktayla birlikte faaliyet denetçisinin yönetim ve diğer ilgili kontrolleri belirlerken aşağıda belirtilen koşulları ve ayrıntıları da dikkate alma zorunluluğu vardır<sup>13</sup>:

- 1- İşlerin tamamlanması, verimlilik ve etkinlik için kriterlerin oluşturulmasında yönetimin başarısızlığı,
- 2- Yanlış anlamalara, tutarsız uygulamalara ve sapmalara sebep olan yazılı talimatlardaki açıklık eksikliği,
- 3- Görevlerini yerine getirmede personelin kapasite eksikliği,
- 4- Sorumluluk yerine getirmedeki başarısızlık,
- 5- Çabaların etki etmesi,
- 6- Finansal kaynakların yanlış ve boşa kullanımı,
- 7- Sıkıcı örgütsel düzenlemeler,
- 8- Fiziksel kaynakların ve çalışanların faydasızca ve boşa kullanımı,
- 9- İş destekleri veya yedekleri

Denetçi bu konuların ve ayrıntıların var oluşuna göre problemler alanları tespit eder ve özel öneriler geliştirebilmek için daha detaylı incelemeler yapar.

#### **5.4. Bulguların Raporlanması ve Sunumu**

Bu aşamada denetçi yaptığı incelemeler sonucunda tespit ettiği problemler alanlar ve sorunlar için öneriler geliştirir ve bunları ilgili bilgi kullanıcılarına bir raporla bildirir. Denetçinin bulgularını raporlayabilmesi ve bu raporlarda öneriler geliştirebilmesi için önceki aşamalarda kanıtlar toplamış olması ve çeşitli bilgilere ulaşmış olması gerekir. Tabii ki bu topladığı kanıtları ve bilgileri de çalışma kağıtları denilen yazılı dokümanlar haline getirmiş olması şarttır.

Denetçi elde ettiği bulguları raporlamadan ve öneriler yapmadan önce işletmenin yönetimi ve diğer yöneticilerle bir toplantı düzenleyerek tartışmalıdır; belki bazı noktalarda daha fazla bilgiye ulaşma ihtimali ortaya çıkabilir. Bu toplantı sonucunda eğer ek bilgiler elde etmiş ise onları da

---

<sup>13</sup> D.R. CHARMICHAEL – John WILLINGHAM, a.g.k., s.572.

elindeki bulgulara ekleyerek şu şekilde bir yaklaşım izlemeli ve buna göre öneriler geliştirmelidir<sup>14</sup>:

- Problemin, hatanın, eksikliğin, kusurun ne olduğunun ayrıntılı olarak tanımlanması,
- Durumun yayılıp yayılmadığının ve tecrit edilip edilmediğinin belirlenmesi,
- Dönem maliyetlerindeki kayıp büyüklüğünün, performans düşüklüğünün ve diğer etkenlerin belirlenmesi,
- Durumun nedenini veya nedenlerini araştırmak,
- Hatalar için işletmedeki kişilerin sorumluluğunun belirlenmesi,
- Düzeltici ve koruyucu faaliyetlerin belirlenmesi ve yapıcı önerilerin formülize edilmesi.

Bu yaklaşım doğrultusunda denetçinin yaptığı faaliyet denetimine ilişkin bir denetim raporu yazması gerekir. Yazılacak olan denetim raporu amaçları, kapsamı, yapılan çalışmada uygulanan yaklaşımı ve bulgular ile bunlara ilişkin önerileri içerecek şekilde dört temel kısımdan oluşur<sup>15</sup>. Fakat faaliyet denetimi raporu için herhangi standart bir yazım koşulu belirlenmemiştir<sup>16</sup>. Denetçi yukarıdaki kapsama girecek konuları içeren ve bilgi kullanıcıları açısından uygun olabileceğini düşündüğü bir yazı koşuluyla raporunu yazabilir.

### 5.5. İzleme

Bir faaliyet denetimi çalışmasının en son aşaması izlemedir. Bu aşamada denetçi yazdığı raporun ilgili kişilerin eline ulaşip ulaşmadığını ve bu raporda herhangi bir eksiklik olup olmadığını inceler ve emin olmaya çalışır<sup>17</sup>. Faaliyet denetiminin bu aşaması genelde denetimi yapan denetçinin yanı sıra ilgili denetim firması ya da grubunu da ilgilendirmektedir. Çünkü izleme aşaması denetimi üstlenen tüm grubun sorumluluğu içindedir. İzleme aşamasında denetim raporu sunulduktan belli bir süre sonra denetim firması işletmeye denetçiler göndererek raporda yapılması istenilen ve önerilen

<sup>14</sup> H. Jr. Morse ELLSWORTH, a.g.k., s. 43-44.

<sup>15</sup> C. William THOMAS - Bard H. WARD - Emerson O. HENKE, **Auditing: Theory and Practice**, Third Edition, Pws-KENT Publishing Company, 1991, s.1031.

<sup>16</sup> AICPA, 1982, s.15.

<sup>17</sup> O. Ray WHITTINGTON – Kurt PANY, a.g.k , s.700.

değişikliklerin yapıp yapılmadığını, yapıldı ise ne şekilde yapıldığını inceleyerek ve bu şekilde denetim bittikten sonra bile çalışmayı izlemeye almış olur.

## 6. SONUÇ

Sonuç olarak faaliyet denetimi işletmelerin faaliyetlerinin verimliliğini belirlemek amacıyla o işletmenin yönetiminin ve oluşturulmuş kontrollerinin değerlendirilmesini içeren bir denetim türüdür. Bu denetim türünde denetimi yapan denetçilerin tarafsız olarak gözlemlerde bulunması ve analizler yapması temel amaçlardan biridir.

Faaliyet denetimini diğer denetim türlerinden ayıran en önemli farklılık etkinlik ve verimlilik kavramlarının ele alınış şeklidir. Ayrıca diğer denetim türlerine göre daha kapsamlı olarak yapılması da bir başka farklılıktır.

Günümüzde iş dünyasında hızlı bir globalleşme rüzgarlarının estiği şu günlerde özellikle de işletmeler arası rekabetin arttığı ortamlarda faaliyet denetimi gibi önemli bir kavramın gündeme gelişi hatta bu kavramın “yönetim danışmanlığı” şeklinde piyasaya sunulması konunun ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

İşletmeler faaliyetlerine yönelik olarak verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi yaptırarak hatalarını veya problemleri kolayca tespit edip bu aksaklıkları gidermek suretiyle piyasadaki rekabet güçlerini arttırabileceklerdir. İşte bu noktadan hareketle işletmelerin günümüzde bağımsız denetim firmalarınca verilen “yönetim danışmanlığı” ya da “faaliyet denetimi” hizmetinden yararlanarak rekabet güçlerini arttırıp hem ulusal hem de uluslararası piyasalara daha kolayca girebilecekleri kaçınılmaz bir gerçektir. Çünkü işletmeler faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini artırıcı önlemler alarak daha iyiye ve daha doğruya gidecek bu da yönetimi alacağı kararlarda sıfır hataya yaklaştıracaktır ki bu durum hiçbir işletme için küçümsenmeyecek bir gerçektir.

**YARARLANILAN KAYNAKLAR**

AICPA, Operational Audit Engagements, New York: AICPA, 1982

ARENS, Alvin A. – LOEBBECKE, James K. Auditing: An Integrated Approach, Seventh Edition, Prentice-Hall International Inc., New Jersey, 1997

CHARMICHAEL, D.R. – WILLINGHAM, John J. Auditing Concepts And Methods, Fifth Edition, McGraw-Hill Book Company, 1989

ELLSWORTH, H. Morse Jr. “Performance and Operational Auditing”, The Journal of Accountancy, June 1971

KONRATH, Larry F. Auditing Concepts And Applications, West Publishing Company, Third Edition, 1996

ROBERTSON, Jack C. Auditing, Seventh Edition, Irwin Inc., 1993

THOMAS, C. William – WARD, Bard H. – HENKE, Emerson O. Auditing: Theory and Practice, Third Edition, Pws-KENT Publishing Company, 1991

WHITTINGTON. O. RAY – PANY, Kurt Principles of Auditing, Eleventh Edition, Irwin Inc., 1995