

FAALİYET DENETİMİ VE FİRMA PERFORMANSI İLİŞKİSİ: AKARYAKIT SEKTÖRÜ YÖNETİCİLERİ ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA¹

Ayşe GÜNSEL²

Ali Cem GÜNEŞ³

Jale BALKAŞ⁴

Özet

Hızlı gelişen teknoloji, küreselleşme ve şiddetli rekabet koşulları işletmelerin önceliklerinde bir farklılaşmaya neden olmakta; üretim ve satış, işletmeler için tek başına yetersiz hale gelmektedir. Bu dönemde işletmelerin yeni amaçları; müşteri taleplerini hızlı bir şekilde karşılamak, teknolojiyi ve stratejiyi örgüt faaliyetlerine yayabilmektir. Bu amaçların etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi faaliyet denetimini gerekli kılmaktadır. Faaliyet denetimi; örgüt yapısı, iş akış şekilleri, kontrol sistemleri, yönetim şekli, ödül ve ceza yöntemleri gibi örgüt faaliyetlerinin sistematik olarak incelenmesini ifade etmektedir. Faaliyet denetimi ile, bu faaliyetleri gerçekleştirmek için kullanılan kıt kaynakların etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılması ve kaynak israfının minimize edilmesine katkı sağlanması beklenmektedir. Yönetim yazını incelendiğinde faaliyet denetimi üzerine gerçekleştirilen çalışma sayısının yok denecek kadar az olduğu görülmekte olup; ilgili yazındaki bu boşluğu gidermek amacıyla bu çalışmada faaliyet denetimi, rekabetçilik ve performans ilişkileri, bütünsel bir perspektifte incelenmektedir. Bu amaçla Türkiye çapında 101 adet akaryakıt sektörü yöneticisinden toplanan veriler Smart PLS yazılımı ile yapısal eşitlik modellemesine tabi tutulmuştur. Bulgular; faaliyet denetiminin performansın önemli bir öncülü olduğunu ancak faaliyet denetimi ve performans arasındaki ilişkinin rekabetçilik üzerinden gerçekleştiğini göstermekte; böylece rekabetçiliğin faaliyet denetimi ile firma performansı arasındaki ilişkide aracı rol üstlendiği açığa çıkmaktadır.

Anahtar kelimeler: Faaliyet Denetimi, Rekabetçilik, Performans

Jel Kodları: M10, M42, L25

Alındığı Tarih: 18.05.2021 / Kabul Edildiği Tarih: 10.06.2021 / Açık Erişim Tarihi: 17.06.2021

¹ Bu makale yüksek lisans tezinden çıkarılmıştır.

² Prof. Dr., Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, agnsel@gmail.com.

³ Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, alicemgunes@gmail.com.

⁴ Arş. Gör., Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, jale.yasar@kocaeli.edu.tr.

The Relationship Between Operational Auditing and Firm Performance: A Research on Fuel Sector Managers

Abstract

Rapidly developing technology, globalization and fierce competition cause a differentiation in the priorities of businesses; production and sales, alone, become insufficient. In this period, the new goals of businesses are to meet customer demands and to spread technology and strategy to organizational activities. The achievement of those goals brings forth the concept of operational audit. Operational audit refers to the systematic examination of organizational activities, such as organizational structure, work flowtypes, control systems, management style, reward and punishment methods. With the operational audit, the usage the scarce resources used to carry out those activities becomes effectively, efficiently and economically; and so operational audit contributes to the minimization of resource waste. Review of the management literature shows that studies on operational audit is scarce. In order to fill this existing gap, this study examines operational audit, competitiveness and performance relationships in a holistic perspective. For this purpose, data, collected from 101 fuel sector managers across Turkey, were subjected to structural equation modeling with SmartPLS. Results demonstrate that operational audit is an important antecedent of performance, but relations between the operational audit and firm performance comes to pass through competitiveness. Thus, it becomes clear that competitiveness plays a mediator role in the relationship between operational control and firm performance.

Keywords: Operational auditing, Competitiveness, Firm performance

Jel Codes: M10, M42, L25

1. Giriş

Hızlı gelişen teknoloji, küreselleşme ve şiddetli rekabet koşulları işletmelerin önceliklerinde bir farklılaşmaya neden olmuştur. Böyle bir ortamda, üretim ve satış, işletmeler için tek başına yetersiz hale gelmiştir. Bu doğrultuda, işletmelerin etkinliği ve verimliliğini sağlamak ve müşteri taleplerini karşılamak üzere çeşitli stratejik yaklaşımlar ön plana çıkmıştır. Faaliyet denetimi de bu stratejik yaklaşımlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerin özellikle ölçek olarak önemli bir büyüklüğe ulaşması ve faaliyet alanlarının çeşitlenmesi,

işletme içi süreç ve faaliyetlerin denetimi ihtiyacını doğurmuştur. Dolayısıyla, küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki muazzam değişimler karşısında işletmeler, işletme yönetiminin ve yönetimin koyduğu politikaların başarılarını ölçmek, örgütsel amaçlara etkili ve verimli bir biçimde ulaşıp ulaşılmadığını tespit etmek ve istikrarlı bir büyüme sağlamak üzere faaliyet denetimine ihtiyaç duymaktadır (Kiracı, 2003:69)

Faaliyet denetimi kavramına değinilmeden önce denetim kavramının tanımlanması, konunun anlaşılmasını sağlayacaktır. Denetim, “olması gereken ile olanın karşılaştırılarak aradaki olumsuz farkın kapatılmasına yönelik çabalar” şeklinde tanımlanabilir (Candan, 2007:7). Bu anlamıyla denetim, anayasada da yerini almıştır. Ülkemiz anayasasının 125. ve 160. maddeleri ile yargısal denetim ve Sayıştay denetimleri yasal olarak düzenlenmiştir. Söz konusu maddeler ile Sayıştay’a sosyal güvenlik kurumları ve kamu idarelerinin gelir ve giderlerini TBMM adına denetleme görevi verilmiş ve “idarenin her türlü işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” maddesiyle de yargısal denetimin önü açılmıştır (Bozkurt, 2013:56).

İşletme yönetimi alanında ise yönetim fonksiyonlarından biri olan denetim, işletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi ve başarılı bir şekilde yaşamını sürdürebilmesi açısından önemli bir araç olarak görülmektedir (Ertekin, 2004:56). Denetim kavramı, işletmelerde faaliyet ve süreçlerin işletme amaçlarına ulaştıracak şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespitine yönelik çabaları ifade etmektedir (Bozkurt, 2013:57). Dolayısıyla, işletme yönetimi açısından denetimin, yönetimin fonksiyonlarından planlama, organize etme, yürütme ve koordinasyona ek olarak tanımlanan bir kontrol mekanizması olduğu söylenebilir.

Denetim, herhangi bir faaliyet veya sürecin belirlenen standartlara uygunluğunun ortaya konulması olarak da tanımlanmış olup çok uzun bir geçmişe sahiptir (Çelebi, 2002). M.Ö.3000 yıllarında Ninua ve Babil’de ekonomik hareketlerin ve faaliyetlerin denetlendiğine ilişkin bilgiler bulunmaktadır. Doğuda Mezopotamya’da ticari işlemler, envanter ve gelir-gider durumunu gösteren hesaplar tutulmuştur. Batıda Kral I. Edward zamanında, devlet gelirlerini tahsil eden memurların, hesapları düzenli tutup tutmadıklarını belirlemek amacıyla denetçiler görevlendirilmiştir. Denetçi anlamında kullanılan “auditor” kelimesi ilk kez 1289 yılında kullanılmaya başlanmıştır (Uçma & Beycan, 2008). Bununla birlikte, işletmelerde finansal değişim yaratan faaliyetlerin kaydedilmesini, sınıflandırılmasını, yorumlanmasını ve raporlanmasını yapan muhasebe sürecinin 19. Yüzyılda kullanılması denetim kavramıyla ilişkilidir (Dinç, Gerekan & Bilal, 2008:26). Bugünkü anlamda denetim uygulaması ise ilk defa XIX. yüzyılın sonlarında İngiltere’de gerçekleşmiştir (Kavut & Adiloğlu, 2014).

Tarihsel perspektiften bakıldığında, II. Dünya Savaşı sonrası yaşanan gelişmelerle birlikte iç denetimin rolü artmış; denetim konusu yalnızca finansal varlıkların denetimine ilişkin bir olgu olmaktan çıkıp faaliyet denetimini de kapsar hâle gelmiştir. Değişen yönetim anlayışı ve iç denetim faaliyetlerinde yaşanan gelişmeler de faaliyet denetimi uygulamalarının önünü açmıştır (Uzay, 2007:17). Bu doğrultuda, bir terim olarak *Faaliyet Denetimi* ifadesi ilk olarak 1948 yılında Arthur H. Kent'in *The Internal Auditor* dergisinde yayımlanan çalışmasında kullanılmıştır. Kavram, 1960'lı yılların sonuna gelindiğinde yaygınlaşmış olup; 1975 yılında İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors –IIA) tarafından yapılan bir araştırmada katılımcıların %95'inin faaliyet denetimi çalışmalarını yürüttükleri ve bu çalışmaların denetim faaliyetlerine ayrılan toplam zamanın %51'ini aldığı sonucuna ulaşılmıştır (Flesher & Zarzeski, 2002:96). Yeni milenyumun başına geldiğinde ise faaliyet denetimine ilişkin olarak, 30 Temmuz 2002'de yürürlüğe konulan Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası", diğer adıyla Sarbanes & Oxley Yasası karşımıza çıkmaktadır. ABD'de faaliyet denetimini ve şeffaflığı, ağır yaptırımları olan bir yükümlülük haline getirmekte olan bu yasa, Enron, Worldcom gibi büyük şirket skandallarının hissedarlarda muhasebe ve şirket açıklamalarına ilişkin bir güvensizlik yaratması üzerine, özellikle faaliyetlerde şeffaflığı sağlamayı amaçlamaktadır. İşletmelerin finansal raporlamaları üzerindeki kontrollerin sıkılaştırılarak belirli standartlara bağlanmasını ve etkin kurumsal yönetimi destekleyen bu yasa, ABD'de borsalarda işlem gören şirketlerin tamamını içermektedir (TKYD, 2003).

20. yüzyılın sonlarında ortaya çıkarak, önemi 21. yüzyılın başlarında anlaşılmaya başlanan faaliyet denetiminin, üzerinde fikir birliğine varılmış net bir tanımı bulunmamaktadır. Bunun muhtemel sebebi, faaliyet denetiminin farklı ülkelerde farklı şekillerde gelişmiş olmasıdır (Driessen & Molenkamp, 1992). Buna rağmen faaliyet denetimi, genel itibariyle, işletmelerin üretim süreçlerinin verimliliği ve etkinliğinin saptanarak, organizasyon politikalarına ilişkin sonuçların değerlendirilmesini ve faaliyetlerin iyileştirilmesi yönünde önerilerde bulunulmasını içeren kapsamlı bir süreç olarak görülmektedir (Akgül, 2009:9). Faaliyet denetimi, bir işletmenin fonksiyonları, mali yapısı ve destekleme sistemleri dâhil tüm yönlerini içeren bağımsız bir kontrol mekanizmasıdır. Faaliyet denetimi ile işletmenin tüm faaliyetleri veya faaliyetlerinin bir bölümü, spesifik hedeflere göre sistematik bir şekilde incelenmektedir (Uyar, 2018). İşlevsel perspektiften bakıldığında faaliyet denetimi, işletmelerin faaliyetlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin sistematik bir şekilde değerlendirilmesini ifade etmektedir (Azad, 1994:12). Faaliyet denetimi kapsamında hedeflerin gerçekleştirilebilirliğine dair değerlendirmeler yapılmakta; faaliyet birimlerinin hedeflerine ne

düzyeyle ulaştıkları, performans verileri baz alınarak analiz edilmekte; amaçlara ulaşmanın önündeki engeller ve tehditler belirlenmekte; kaynak verimliliği değerlendirilmektedir. Faaliyetlerin objektif bir biçimde önceden belirlenen objektif kriterlere göre değerlendirmeye tabi tutulduğu bu denetim biçiminde, faaliyetlerin ulaşılmak istenilen hedefler doğrultusundaki görece yeterliliği ve işletmeye katkısı incelenmekte ve bu yönde öneriler geliştirilmektedir (Başpınar, 2005:38). Bu geniş kapsamlı içeriği nedeniyle faaliyet denetimi; ‘yönetim denetimi’, ‘etkinlik denetimi’, ‘performans denetimi’, ‘iktisadi denetim’, ‘verimlilik denetimi’, ‘iktisadilik denetimi’ gibi isimlerle de anılmaktadır (Uzay, 2007:1-2).

Diğer denetim türleriyle karşılaştırıldığında, yabancı yazında “operational auditing” adıyla yer alan faaliyet denetiminin içerdiği “operasyonel” kelimesinin, faaliyet denetimini finansal denetim ve iç denetimden ayırdığı görülmektedir. Nitekim, bir finansal denetçinin hareket noktası bilanço ve kâr-zarar hesabının yapıldığı gelir tablosu iken, iç denetçinin hareket noktası ise işletmenin finansal bilgi arzının güvenilirliği ve örgüt içi kontroldür. Faaliyet denetiminin hareket noktası ise bu iki denetim türünden farklı olarak, işletme yönetimidir. Faaliyet denetimini gerçekleştiren denetçiler, yönetimin etkinliği, verimliliği ve kalitesi hakkında görüş bildirmektedir (Driessen & Molenkamp, 1992). Başka bir karşılaştırmaya göre ise faaliyet denetimi; faaliyetlerin, bilgi ve organizasyon sistemlerinin, yönetsel uygulamaların ve idari politikaların performansını analiz etmeyi amaçlarken; finansal muhasebe denetimi, kuruluşların hesaplarının ve finansmanının uygunluğunu analiz etmekte, uygunluk denetimi ise mevzuatın yerine getirilip getirilmediğinin kontrol edilmesini amaçlamaktadır (Freitas & Guimaraes, 2007). Faaliyet denetimi, bünyesinde finansal denetimi barındırır da finansal denetimden çok daha fazlasını içermektedir. Finansal denetimin temel amacı, denetimin gerçekleştirileceği faaliyetlerin iyileştirilmesi olup; bağımsız denetçiler, kamu denetçileri veya iç denetçiler tarafından gerçekleştirilebilmektedir (Carmichael, Willingham & Schaller, 1996:624). Bağımsız denetim sonuçları; yönetim, ortaklar, yatırımcılar, organizasyon çevresi, kamuoyu gibi ilgililer ile paylaşılırken, faaliyet denetiminde böylesi bir paylaşım yapılması zorunlu değildir. Faaliyet denetiminde, denetim sonuçlarına ilişkin raporların ilgili bölüm ile paylaşılması esastır. Bununla birlikte faaliyet denetimi birbirinden farklı alanlarda da gerçekleştirilebileceğinden, bulgular ve tavsiyelerin yer aldığı denetim raporu hazırlanmakta ve yönetime sunulmaktadır (Arens, 2002:773).

Tüm bu açıklamalardan sonra, faaliyet denetiminin, işletme fonksiyonları, finansal durumlar ve destek sistemleri de dâhil olmak üzere, bir örgütün tümünün veya belirli faaliyet

alanlarının hedeflere göre sistematik olarak değerlendirilmesini içeren bir denetim faaliyeti olduğu söylenebilir. Bu haliyle de üretim ve yönetsel başarı ile performansa yönelik tüm çalışmalar, faaliyet denetiminin kapsamında incelenebilmektedir. Bu anlamda, faaliyet denetimi, yönetsel verimliliğin ve etkinliğin yönetici olmayan personel tarafından periyodik olarak değerlendirilmesini içeren ve yönetsel verimlilik ile etkililiği iyileştirmenin yollarını bulmayı amaçlayan bir uygulamadır (Flesher & Zarzeski, 2012; Azad, 1994).

Faaliyet denetimi kapsamında yürütülen performans değerlendirme çalışmaları, gelişime açık alanların tespit edilerek, bunların iyileştirilmesine yönelik öneriler geliştirilmesi nedeniyle oldukça önemlidir (Doğan & Tanç, 2008:239-259). Bu açıdan örgüt performansının değerlendirilmesi ve nihayetinde iyileştirilmesi, faaliyet denetiminin temel hedefi olup; performans değerlendirme bazında *ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik* kriterleri temel alınmaktadır (Can & Uyar, 2010:27; Kamyabi & Salahinejad, 2020). Bu açıdan bakıldığında, faaliyet denetiminin işletmelerin performansı üzerinde, özellikle de uzun vadede, önemli bir etkiye sahip olması beklenmektedir. Literatür incelendiğinde, faaliyet denetimi ve performans arasındaki ilişkiyi inceleyen ampirik çalışmaların oldukça az olduğu görülmektedir. Az sayıdaki bu ampirik çalışmalarda ise faaliyet denetimi ile performans arasındaki ilişkiye yönelik çelişkili bulgular ortaya çıkmaktadır. Faaliyet denetimi üzerine yapılan bir araştırma, araştırmaya katılan şirketlerin yüzde 83'ünün faaliyet denetimi uyguladığını, yüzde 34'ünden fazlasının ise faaliyet denetimi sonucunda yönetime verilen tavsiyeler aracılığıyla işletmelerin büyük maliyet tasarrufu sağladığını göstermiştir (Choi, 1971). Kamyabi ve Salahinejad (2020), İran'da kamu sektöründe yaptıkları bir araştırmada; faaliyet denetimi çerçevesinde, denetçilerin çalışma süresi, denetimde ücretlemenin planlanması ve koordine edilmesi ile denetçilerin etkinlik ve ilgili denetim standartlarını gözetme konusundaki mesleki yargılarını geliştirmek için risk temelli planlama yapılmasının, verimliliği artırdığını ve denetim operasyonlarında tasarruf sağladığını ortaya koymuştur. Bununla birlikte, faaliyet denetimi ve performans arasındaki ilişkinin nasıl meydana geldiğini ortaya koyan herhangi bir çalışmaya rastlanamamıştır.

İşletmeler açısından bakıldığında faaliyet denetimi kalitenin artırılması, bütçe tahsislerinin ve harcamalarının denetlenmesi, kaynak israfının minimizasyonu, işletmenin fırsat ve tehditlere karşı hazırlıklı hale getirilmesi, örgütsel tanınırlığın artırılması ve sürdürülebilirlik noktalarında önemli pozitif sonuçları da beraberinde getirmektedir (Sarioğlu, 2011). Bahsedilen bu faktörler, rekabet ve rekabetçilik kavramlarını da içerisinde

barındırmaktadır. Hem doğal ortamda hem de iş dünyasında, var olma ve hayatta kalma savaşı olan rekabet, üstünlük sağlama amacı ile rakiplere karşı yürütülen etkinliklerin bütününe ifade etmektedir. Rekabetçilik ise işletmelerin diğerlerine, yani rakiplerine göre sağladıkları üstünlüklerin düzeyini ortaya koymaktadır (Yorgancılar, 2010; Yorgancılar, 2011). Diğer bir ifadeyle rekabetçilik; işletmelerin rakipleri ile maliyet, kalite, nitelik, hizmet, hız, yenilik gibi konularda yarışabilecek hatta onların önüne geçebilecek durumda olmasını ifade eder (Porter, 2000). Hızlı teknolojik değişimler ve şiddetli rekabet ortamı, yöneticilerin piyasalarda uygun koşulları sağlaması ve sürdürmesini zorlaştırmaktadır. Bu bağlamda, işletme yönetimleri, rekabet edebilirlik açısından faaliyetlerinin etkinliği, verimliliği ve ekonomik açıdan tasarrufuna daha fazla önem vermektedir (Kamyabi & Salahinejad, 2020).

Bu çalışma; yönetim yazınında faaliyet denetimi ile performans arasındaki ilişkinin mekanizmasına dair boşluğu doldurabilmek amacıyla tasarlanmıştır. Bu çerçevede, faaliyet denetimi ile performans arasındaki ilişkide, rekabetçilik aracı değişken olarak ele alınmaktadır. Bu anlamda; faaliyet denetimi, rekabetçilik ve performans arasındaki ilişkiler ve rekabetçiliğin faaliyet denetimi ile performans arasındaki ilişkideki aracılık etkisi, son 5 yılda ortalama her yıl %7 büyüme ile Türkiye ekonomisindeki lokomotif sektörlerden biri olan akaryakıt sektörü kapsamında incelenmektedir. Türkiye, yaklaşık 35 milyon tonluk toplam akaryakıt satışı ile Avrupa ülkeleri arasında 6. sırada yer almaktadır. Uluslararası yatırımcılar sektördeki satışın 2020 itibari ile yaklaşık %50'sini gerçekleştirmektedir (PETDER, 2017).

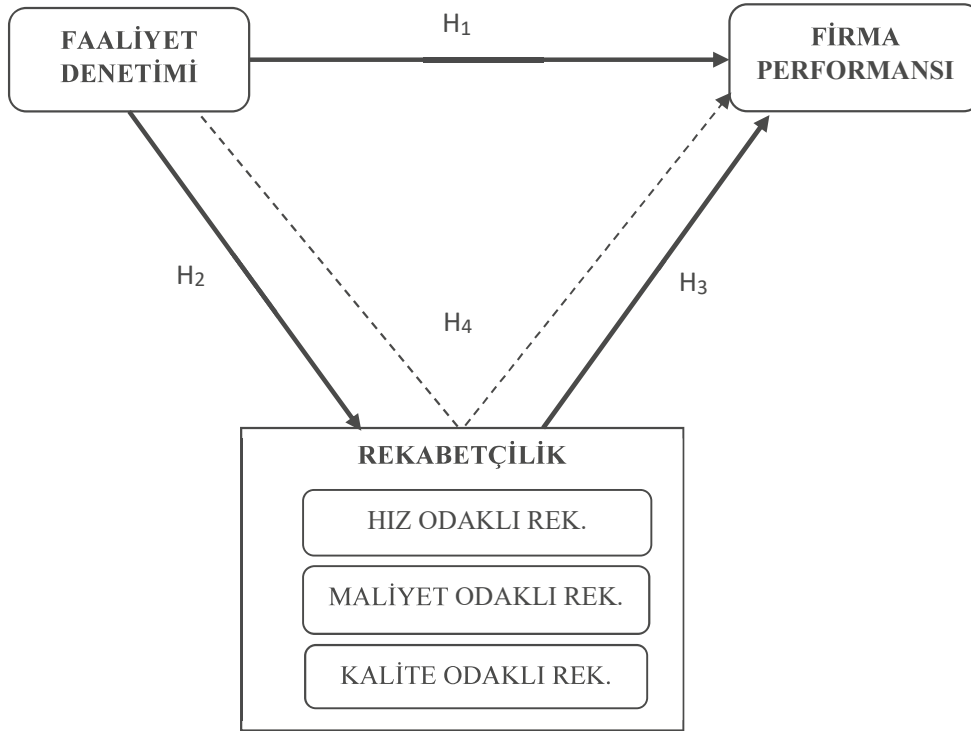
Bu araştırmanın amacı, ülkemiz açısından bu kadar önemli olan ve dış yatırımcıların ilgi odağında yer alan akaryakıt sektöründe, faaliyet denetiminin akaryakıt firmalarının rekabetçilikleri üzerinden performanslarını nasıl etkilediklerini ortaya koymaktır. Akaryakıt sektörünün kendi dinamikleri değerlendirildiğinde bu sektörde rekabetin hız, maliyet ve kalite üzerinden gerçekleştiği görülmekte; bu nedenle rekabetçilik değişkeni *hız, maliyet ve kalite odaklılık* olmak üzere üç boyutta ele alınmaktadır. Bu doğrultuda, araştırma bölümünde araştırma modeli ve hipotezler verilmekte, örneklem ve ölçeklerin tanıtılmasının ardından ise hipotez testlerine yer verilmektedir. Sonuç kısmında ise araştırmadan elde edilen bulgular yorumlanarak tartışılmaktadır.

2. Araştırma

2.1. Araştırma Modeli ve Hipotezler

Araştırma kapsamında, akaryakıt sektöründe faaliyet denetimi, rekabetçilik ve firma performansı arasındaki ilişkileri test etmek ve faaliyet denetimi ile performans arasındaki ilişkide rekabetçiliğin aracı etkisinin olup olmadığını ortaya koymak amaçlanmıştır. Bu doğrultuda; aracı değişken, tahmin değişkeni (bağımsız değişken) ile sonuç değişkeni (bağımlı değişken) arasında yer alan ve tahmin değişkeninin sonuç değişkeni üzerindeki etkisini açıklayan değişken olarak tanımlanabilir. Aracılık etkisinin ortaya çıkabilmesi için tahmin değişkenindeki bir değişim, aracı değişkende, aracı değişkende söz konusu değişim ise sonuç değişkeninde bir değişime neden olmaktadır (Gürbüz, 2019:18). Dolayısıyla, bu araştırma kapsamında işletmelerde yürütülen faaliyet denetiminin, işletmelerin rekabetçiliği üzerinde olumlu bir değişim yaratacağı, rekabetçilikteki bu olumlu değişimin ise firma performansına pozitif bir biçimde yansıtacağı tahmin edilmektedir. Bu doğrultuda oluşturulan araştırma modeli ve hipotezler aşağıda gösterilmektedir:

Şekil 1. Araştırma Modeli



H₁: Faaliyet denetimi, firma performansı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahiptir.

H₂: Faaliyet denetimi, rekabetçilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahiptir.

H_{2a}: Faaliyet denetimi, hız odaklı rekabetçilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahiptir

H_{2b}: Faaliyet denetimi, maliyet odaklı rekabetçilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahiptir

H_{2c}: Faaliyet denetimi, kalite odaklı rekabetçilik üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahiptir.

H₃: Rekabetçilik, firma performansı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahiptir.

H_{3a}: Hız odaklı rekabetçilik, firma performansı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahiptir.

H_{3b}: Maliyet odaklı rekabetçilik, firma performansı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahiptir.

H_{3c}: Kalite odaklı rekabetçilik, firma performansı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahiptir.

H₄: Faaliyet denetimi ve firma performansı arasındaki ilişkide rekabetçilik aracı rol oynamaktadır.

H_{4a}: Faaliyet denetimi ve firma performansı arasındaki ilişkide hız odaklı rekabetçilik aracı rol oynamaktadır.

H_{4b}: Faaliyet denetimi ve firma performansı arasındaki ilişkide maliyet odaklı rekabetçilik aracı rol oynamaktadır.

H_{4c}: Faaliyet denetimi ve firma performansı arasındaki ilişkide kalite odaklı rekabetçilik aracı rol oynamaktadır.

2.2. Yöntem

Şekil 1’de gösterilen araştırma modelinin test edilmesi amacıyla yapısal eşitlik modeli (PLS-YEM) kullanılmaktadır. PLS-YEM, bileşen tabanlı bir analiz yöntemi olarak çok değişkenli model analizlerini tek seferde yapmaya olanak tanıyan, bileşen tabanlı bir yaklaşımdır (Açıkgöz & Günsel, 2014).

2.3. Evren ve Örneklem

Araştırma evrenini, Türkiye genelinde akaryakıt sektöründe yönetici konumunda çalışan personel oluşturmaktadır. Mevcut olan Covid-19 salgını kısıtlamaları nedeniyle, araştırma verileri sadece dijital araçlar kullanılarak internet üzerinden, çevrimiçi (online) anket yöntemiyle toplanmıştır. Ankete katılımın sağlanabilmesi için sosyal medya duyurularına ve anket linki paylaşımlarına başvurulmuştur. Araştırmacıların dijital ortamda katılımcıları belirlemesi mümkün olmadığından, veri toplamada tesadüfi olmayan örnekleme yöntemlerinden kolayda örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Ayrıca, bu yöntem veri toplama sürecini diğer örnekleme tekniklerine kıyasla daha kolay, daha az maliyetli ve daha hızlı hale getirmektedir. Kolayda örnekleme yöntemi ile 25 Mart – 7 Mayıs 2021 tarihleri arasında 101 adet akaryakıt sektörü yöneticisine ulaşılabilmektedir. Katılımcıların %87'si lisans ve lisans üstü eğitime sahip olup; %54'ü 26-40 yaş aralığında yer almakta ve %63'ü erkeklerden oluşmaktadır.

2.4. Veri Toplama Araçları

İlgili hipotezleri test edebilmek amacıyla, bu çalışmada geçmiş çalışmalarda kullanılarak geçerlik ve güvenilirlikleri test edilmiş ölçeklerden faydalanılmıştır. Faaliyet denetimini ölçmek amacıyla Veneranda ve Ferdinand'ın (2014) geliştirdiği yedi maddeden oluşan faaliyet denetimi ölçeği kullanılmıştır. Rekabetçiliği ölçmek için Çetindamar ve Fiş (2007), Awwad (2011) ile Tracey ve diğerlerinin (2004) çalışmalarından uyarlanan on soruluk rekabetçilik ölçeğinden, firma performansını ölçmek amacıyla ise Alpay ve diğerlerinin geliştirmiş olduğu sekiz soruluk firma performansı ölçeğinden faydalanılmıştır. Bu doğrultuda, firma performansı değişkeni açısından, yıllık faaliyet raporları gibi somut çıktılara dayanan objektif bir performans değerlendirme değil, çalışmaya katılan yöneticilerin algılarına dayanan subjektif bir değerlemeye yer verildiğinin belirtilmesinde fayda vardır. Bu durum, araştırmanın kısıtlarında da ayrıca belirtilmektedir.

Ölçekler; (1) Hiç Katılmıyorum, (2) Katılmıyorum, (3) Pek Katılmıyorum, (4) Biraz Katılıyorum, (5) Katılıyorum, (6) Tamamen Katılıyorum şeklinde likert tipi olarak ankette yer almaktadır.

2.5. Bulgular

2.5.1. Geçerlilik ve Güvenirlilik

Hipotez testlerine geçmeden önce, araştırma verilerinin geçerlilik ve güvenilirlik analizleri yapılmıştır. Bunun için, Tablo 1`de de gösterildiği üzere, öncelikle Cronbach alfa, kompozit güvenilirlik (CR) ve açıklanan ortalama varyans değerleri (AOV) hesaplanmıştır (bkz. Tablo 1). Cronbach alfa, CR ile AOV değerlerinin tamamı, beklenen eşik değerlerini aşmaktadır. Bununla birlikte her bir sorunun kendi faktörü üzerine 0.60`ı aşan bir standardize yük ile yüklendiği de görülmektedir. Dolayısıyla araştırma verilerinin, içsel tutarlılık, yapısal geçerlilik ve yakınsak geçerliliği sağladığı ortaya çıkmıştır.

Tablo 1. Değişkenlere Dair α , CR ve AOV Değerleri

	α	CR	AOV
Faaliyet denetimi	0,837	0,880	0,551
Hız odaklı rekabetçilik	0,881	0,926	0,807
Kalite odaklı rekabetçilik	0,878	0,925	0,803
Maliyet odaklı rekabetçilik	0,809	0,861	0,611
Firma performansı	0,878	0,903	0,541

Ayrışma geçerliliğini test etmek amacıyla kullanılan Fornell ve Lacker (1981) kriterleri sonuçları Tablo 2`de gösterilmiştir. Tabloda karekök AVE değeri çaprazlama verilmekte olup; her bir değişkene ait karekök AVE değerinin, değişken çiftleri arasındaki korelasyon değerlerinden yüksek olduğu görülmektedir. Dolayısıyla ölçümlerin ayrışma geçerliliğine sahip olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 2. Ayrışma Geçerliliği

	1	2	3	4	5
1 Faaliyet denetimi	0,743				
2 Hız odaklı rekabetçilik	0,461	0,898			
3 Kalite odaklı rekabetçilik	0,345	0,447	0,896		
4 Maliyet odaklı rekabetçilik	0,119	0,374	0,259	0,782	
5 Firma performansı	0,364	0,575	0,540	0,400	0,735

2.5.2. Hipotez Testleri

Araştırma hipotezlerini test etmek amacıyla her bir değişkenin net bir şekilde hesaplanmasına izin veren kısmi en küçük kareler (PLS) yol analizi kullanılmıştır. Hipotezlerin istatistiksel yönden anlamlılıklarını değerlendirmek amacıyla Smart-PLS 3.0 programında yeniden-örnekleme metodu (bootstrapping) kullanılmıştır. Bu yöntem, özgün verinin yerini almak üzere rastgele seçilmiş 5000 alt-örnekleme vakası oluşturmayı içermektedir. Rastgele seçilen her bir alt-örnekleme için yol katsayıları (β) ve t-istatistiği değerleri hesaplanmıştır (Açıkgöz & Günsel, 2014).

Tablo 3. Yol Analizi Sonuçları

Yol	β	Alt hipotez	Sonuç
Faaliyet denetimi → Firma performansı	0,083	H ₁	Desteklenmedi
Faaliyet denetimi → Hız o.r.	0,461**	H _{2a}	Desteklendi
Faaliyet denetimi → Maliyet o.r.	0,119	H _{2b}	Desteklenmedi
Faaliyet denetimi → Kalite o.r.	0,345**	H _{2c}	Desteklendi
Hız o.r. → Firma performansı	0,325**	H _{3a}	Desteklendi
Maliyet o.r. → Firma performansı	0,186*	H _{3b}	Desteklendi
Kalite o.r. → Firma performansı	0,318**	H _{3c}	Desteklendi
Yapısal Model			
Değişken	R²		
Firma performansı	0,463		
Hız odaklı r.	0,213		
Maliyet odaklı r.	0,014		
Kalite odaklı r.	0,119		
*: p<0.05 **: p<0.01			

Tablo 3'te araştırma hipotezlerine dair yol analizi sonuçları verilmektedir. Buna göre H1 hipotezi desteklenmemiştir. Sonuçlar faaliyet denetimi ile hız odaklı rekabetçilik ($\beta = 0,461$, $p < 0,01$) ve kalite odaklı rekabetçilik ($\beta = 0,345$, $p < 0,01$) arasında pozitif ve anlamlı ilişkilerin olduğunu göstermekte; H_{2a} ile H_{2c}'yi desteklemektedir. Bu durumda, H2 ana hipotezinin kısmen desteklendiği söylenebilir. Rekabetçilik ile performans arasındaki ilişkilere bakıldığında ise hız odaklı rekabetçiliğin ($\beta = 0,325$, $p < 0,01$), maliyet odaklı rekabetçiliğin ($\beta = 0,186$, $p < 0,05$) ve kalite odaklı rekabetçiliğin ($\beta = 0,318$, $p < 0,01$), yani tüm rekabetçilik

boyutlarının işletme performansı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu görülmekte; böylece H3 hipotezi tamamen desteklenmektedir.

Ancak bulgular, faaliyet denetimi ile firma performansı arasındaki direkt ilişkinin varlığına dair herhangi bir kanıt sağlayamamaktadır. Bu noktada, özellikle de değişkenler arasındaki yüksek korelasyon değerleri dikkate alındığında, acaba faaliyet denetimi firma performansını rekabetçilik üzerinden etkiliyor olabilir mi sorusu akıllara gelmektedir. SmartPLS dolaylı etkileri, yani aracı değişken analizini de gerçekleştirmekte olup; dolaylı etkilerin verildiği Tablo 4'e bakıldığında faaliyet denetiminin firma performansını hız odaklı rekabet ve kalite odaklı rekabet üzerinden etkilemekte olduğu; dolayısıyla hız odaklı rekabet ile kalite odaklı rekabetin faaliyet denetimi ile firma performansı arasındaki ilişkide tam aracı rol üstlendiği görülmektedir. Sonuç olarak, H_{4a} ve H_{4c} alt hipotezleri desteklenmiş, H_{4b} alt hipotezi ise desteklenememiştir. Böylece H4 ana hipotezinin kısmen desteklendiği söylenebilir.

Tablo 4. Dolaylı Etkiler

Yol	β
Faaliyet denetimi → Hız odaklı r. → Firma perf.	0,150*
Faaliyet denetimi → Maliyet odaklı r. → Firma perf.	0,022
Faaliyet denetimi → Kalite odaklı r. → Firma perf.	0,110*

* p<0.05

Bununla birlikte tablo 3'te görüldüğü üzere yapısal model, etki çapı (R^2) ile değerlendirilmektedir. R^2 , 0-1 arasında bir değer almakta ve veri setinin regresyon doğrusunu ne ölçüde açıkladığını göstermektedir. R^2 küçük ($.02 \leq R^2 < .13$), orta ($.13 \leq R^2 < .26$) ve büyük ($.26 \leq R^2$) etki çaplı olarak kategorize edilmektedir (Açıkgöz ve Günsel, 2014). Sonuçlar firma performansı için $R^2=,43$, hız odaklı rekabetçilik için $R^2=,21$, maliyet odaklı rekabetçilik için $R^2= ,01$ ve kalite odaklı rekabetçilik için $R^2= ,12$ olduğunu ortaya koymaktadır. Diğer bir ifadeyle model bir bütün olarak firma performansındaki değişimin %43'ünü, hız odaklı rekabetçilikteki değişimin %21'ini, maliyet odaklı rekabetçilikteki değişimin %1'ini ve kalite odaklı rekabetçilikteki değişimin %12'sini açıklamaktadır. Dolayısıyla, firma performansının etki çapı yüksek, hız odaklı rekabetçiliğin etki çapı orta ve maliyet ile kalite odaklı rekabetçiliklerin ise etki çapları düşük olarak hesaplanmıştır.

3. Sonuç

Bu çalışma kapsamında Türkiye'nin lokomotif sektörlerinden biri olarak kabul edilen akaryakıt sektöründe faaliyet denetimi, rekabetçilik ve performans arasındaki ilişkiler hem teorik hem de ampirik olarak incelenmektedir. Araştırma bulguları, her şeyden önce gelişmiş batı ülkelerinde geliştirilmiş olan faaliyet denetimi, rekabetçilik ve performans ölçeklerinin Türkiye gibi gelişmekte olan bir ekonomiye sahip ve doğu ile batı arasındaki bir geçiş niteliğindeki kültürel değerleri içeren bir ülkede de geçerlilik ve güvenilirliğe sahip olduğunu ortaya koymaktadır.

Bununla birlikte bulgular, hız, maliyet ve kalite anlamında rekabetçiliğin firma performansının temel belirleyicileri olduğunu göstermekte; böylece akaryakıt sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, performanslarını arttırmak amacıyla bu alanlarda rekabetçiliklerini güçlendirmek adına gerekli adımları atmalarının gerekliliğine işaret etmektedir.

Nihayetinde bulgular faaliyet denetiminin performansın önemli bir öncülü olduğunu; akaryakıt sektörü özelinde bakıldığında, faaliyet denetiminin işletmelerin hız ve kalite anlamında rakipleri üzerinde avantaj sahibi olmalarını sağlayarak firma performansını arttırdığını göstermektedir. Bu noktada günümüz işletmeleri için uzun vadede hayatta kalma ve başarılı olmanın yolunun sürdürülebilir rekabet avantajından geçtiği savı bir kez daha doğrulanmış olup; faaliyet denetimi ise özellikle akaryakıt sektöründe sürdürülebilir rekabet avantajının öncüllerinden biri olarak görülmektedir. Dolayısıyla akaryakıt sektörü işletmelerinin faaliyet denetimi konusunu çok ciddiye almaları ve faaliyet denetiminden elde ettikleri sonuçları hız ve kalite anlamında rekabetçiliklerini iyileştirmek üzere kullanmalarının hayati bir önem taşıdığı gözler önüne serilmektedir.

Araştırma sonuçlarının genellenebilirlik düzeyini etkilemekte olan bir kısım metodolojik kısıtlar bulunmaktadır. Her şeyden önce bu çalışma belirli bir sektör –akaryakıt sektörü- üzerinde uygulanmış olup; çalışma bulgularını başka sektörlerle genellerken okuyucuların dikkatli olması önerilmektedir. İkinci olarak bu çalışmadaki performans ölçümü, öz değerlendirme yoluyla elde edilmiştir. Yani, firma performansına ilişkin değerlendirmeler araştırma katılımcılarının subjektif değerlendirmelerine dayanmaktadır. Bir diğer kısıt ise bu çalışmanın anket yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen kesitsel bir çalışma olmasıdır. Nihayetinde de örneklem (n=101) nispeten küçüktür. Faaliyet denetimi ile performans arasındaki ilişki, yönetim literatürü açısından hala bakir bir alan teşkil etmektedir. Bahsedilen tüm bu kısıtlara



rağmen bu çalışma, pratikte oldukça yoğun bir şekilde kullanılan faaliyet denetiminin sonuçlarına dair teoride yer alan boşluğu kapatma noktasında bir adım atmış; faaliyet denetiminin örgütsel performansın önemli bir öncülü olduğunu ancak faaliyet denetiminin performansı rekabetçilik üzerinden etkilediğini göstermiştir. Gelecekte faaliyet denetimi üzerinde çalışacak araştırmacılara faaliyet denetimi, rekabetçilik ve performans ilişkisini farklı sektörlerde incelemeleri, ROA, ROE gibi objektif performans ölçütlerinden faydalanmaları, uzun vadeli boylamsal çalışmalar gerçekleştirerek faaliyet denetimi, rekabetçilik ve performans ilişkisinin uzun vadedeki gelişimini takip etmeleri ve örneklem sayısını genişletmeleri önerilmektedir.

Kaynakça

- Açıkgöz, A. & Günsel, A. (2014). Yeni Ürün Geliştirme Projelerinde Yönlendirici Yönetim Anlayışı, Motivasyon ve İnovasyon Becerisi. *Girişimcilik ve İnovasyon Yönetimi Dergisi*, 3(2), 33-60.
- Akgül, B. A. (2000). *Türk Denetim Kurumları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Alpay, G., Bodur, M., Yılmaz, C., Çetinkaya, S. & Arıkan, L. (2008). Performance Implications of Institutionalization Process in Family-Owned Businesses: Evidence from an Emerging Economy. *Journal of World Business*, 43(4), 435-448.
- Arens, A. A (2002). *Auditing and Assurance Services* (Tenth Edition). Boston: Prentice Hall.
- Awwad, A.S. (2011). The Influence of Tactical Flexibilities on the Competitive Advantage of a Firm: An Empirical Study on Jordanian Industrial Companies. *International Journal of Business and Management*, 6(1), 45-55.
- Azad, A.N. (1994). Operational Auditing in US Colleges and Universities. *Managerial Auditing Journal*, 9(2), 12-19.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetim*, (12), 56-62.
- Can, A.V. & Uyar, S. (2010). *İşletmelerde Faaliyet Denetimi*. İstanbul: Nobel Yayın Dağıtım
- Carmichael, D. R., Willingham J. J. & Schaller C. A. (1996). *Auditing Concepts and Methods* (Sixth Edition). McGraw-hill.
- Choi, J. T. (1971). Operational auditing: Part 2. *Internal Auditor*, 28(1), 6-26.
- Çelebi, A. (2002). *Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*.
dspace.marmara.edu.tr/handle/11424/12163
- Çetindamar, D. & Fiş, A. M. (2007). Örgüt Kültürü ile Kurumsal Girişimcilik İlişkisinde Girişimcilik Oryantasyonunun Bir Ara Değişken Olarak Rolü: Bir Kurumsal Girişimcilik Modelinin Analizi. Proje No: 106K213.

- Dinç, Y., Gerekan, A., & Bilal, G. (2008). İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(3).
- Doğan, N. & Tanç, A. (2008). Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi: Kapadokya Örneği. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(1), 239-259.
- Driessen, A. J. G., & Molenkamp, A. (1993). The Perspective Of Operational Auditing: A New Management Tool. *Managerial Auditing Journal*, 8(5), 19-25.
- Ertekin, Y. (2004). Çağdaş Yönetim ve Denetim. *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(1), 55-67.
- Freitas, C. A. S. D., & Guimarães, T. D. A. (2007). Isomorphism, Institutionalization and Legitimacy: Operational Auditing at The Court of Auditors. *Revista de Administração Contemporânea*, 11(SPE1), 153-175.
- Flesher, D. L. & Zarzeski, M. T. (2002). The Roots of Operational (Value-for-Money) Auditing in English-Speaking Nations. *Accounting and Business Research*, 32(2), 93-104.
- Fornell, C. & Larcker, D. F. (1981). Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error: Algebra and Statistics. *Journal of Marketing Research*, 18, 382-388.
- Glickman, A. R. (1985). Operational Auditing Can Benefit Your Clients. *The CPA Journal*, 55, 90-91.
- Gökşen, M. (2018). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Açısından Faaliyet Denetiminin Önemi: Bir Örnek Olay Çalışması. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gürbüz, S. (2019). *Sosyal Bilimlerde Aracı, Düzenleyici ve Durumsal Etki Analizleri*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- Hategekimana, V. & Nkikabahizi F. (2014). Operational Audit and Cost Allocation on Organizational Performance in Selected Industries-Kigali, Rwanda. *International Journal of Research in Social Sciences*, 4(2), 100-116.

- Kamyabi, Y. & Salahinejad, M. (2020). Using Data Envelopment Analysis to Examine Operational Auditing Efficiency in Audited Firms. *International Journal of Advanced Studies in Humanities and Social Science*, 9(1), 50-62.
- Kavut, L., & Adiloğlu, B. (2014) Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne. Editör: Prof. Dr. Göksel Yücel, 35.
<https://cdn.istanbul.edu.tr/statics/muhasebe.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2014/01/Secmeler-2016.pdf#page=39>, Erişim Tarihi: 12.05.2021.
- Kiracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 67-78.
- Moeller, R. & Witt, H. (1999). *Brink’s Modern International Auditing* (6th Edition). John Wiley & Sons Inc.
- PETDER (2017). Akaryakıt Dağıtım Sektörünün Türkiye Ekonomisindeki Yeri ve Önemi. Alınan yer: (<https://www.pwc.com.tr/tr/sectorler/enerji/akaryakit-dagitim-sektorunun-gundemi/akaryakit-dagitim-sektorunde-turkiye-ekonomisindeki-yeri-ve-onemi.pdf>), Erişim Tarihi: 15.05.2021.
- Porter, M. (2000). *Rekabet Stratejisi* (Çeviren.Gülen Ulubilgen). İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Tracey M., Vonderembse M. A. & Lim J. S. (1999). Manufacturing Technology and Strategy Formulation: Keys Toenhancing Competitiveness and Improving Performance. *Journal of Operations Management*, 17 (4), 411-428.
- Sarioğlu, M. F. (2011) İşletmelerde Faaliyet Denetimi Süreçleri ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Seetharam Kandarpa (2017). How to Conduct a Quality Internal Audit. Alınan yer (<https://www.smartsheet.com/operational-audit-process>), Erişim Tarihi: 16.05.2021.
- Selimoğlu, S. K. (1999). Faaliyet Denetimi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (1-2), 193-206.
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2003). Alınan yer: (<http://tkyd.org/tr/sss-sarbanes-oxley-nedir.html>). Erişim Tarihi: 08.06.2021.
- Uçma, T & Beycan, M. (2008). Development Of Independent Auditing in State Banks in Turkey From Past to Future. *Journal of Yaşar University*, 3(12), 1711-1730.



- Uyar, M., (2018). Muhasebe Denetimi ve İç Kontrol Sisteminin İşletmelerde İnovasyon Yapma Yeteneğine Etkileri Üzerine Ampirik Bir İnceleme. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 5(1), 149-168.
- Uzay, Ş. (2007). Faaliyet Denetimine Genel Bakış. 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu-Muhasebe Denetiminde Yeni Açılımlar, İstanbul: İSMMMO, 25-27 Nisan 2007, 1-24.
- Yorgancılar, F. N. (2011). Sürdürülebilir Rekabet Anlayışı Olarak Yenilik Yeteneği. Alınan yer: (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/185072>), Erişim Tarihi: 16.04.2018.
- Yorgancılar, F. N. (2010). Sürdürülebilir Rekabet Anlayışı Olarak Yenilik Yeteneği. Alınan yer: (<http://dergipark.gov.tr/download/article-file/185072>), Erişim Tarihi: 16.04.2018.