

**T.C.**  
**İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**



**KALİTE YÖNETİM SİSTEMLERİ İLE İÇ KONTROL  
SİSTEMİ UYGULAMALARI ARASINDAKİ  
ETKİLEŞİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR  
ARAŞTIRMA**

**DOKTORA TEZİ**

**DANIŞMAN**  
**Prof. Dr. Hakan ERKUŞ**

**HAZIRLAYAN**  
**Murat KARA**

**MALATYA 2018**

**T.C.**  
**İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**KALİTE YÖNETİM SİSTEMLERİ İLE İÇ KONTROL SİSTEMİ**  
**UYGULAMALARI ARASINDAKİ ETKİLEŞİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE**  
**BİR ARAŞTIRMA**

**DOKTORA TEZİ**

**Hazırlayan:**

Murat KARA

**Tez Danışmanı:**

Prof. Dr. Hakan ERKUŞ

MALATYA-2018

T.C.  
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

**KALİTE YÖNETİM SİSTEMLERİ İLE İÇ  
KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARI  
ARASINDAKİ ETKİLEŞİMİN  
DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR ARAŞTIRMA  
DOKTORA TEZİ**

DANIŞMAN  
**Prof. Dr. Hakan ERKUŞ**

HAZIRLAYAN  
**Murat KARA**

Jürimiz.....03.09.2018.....tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu doktora tezini (oybirliği /oyçokluğu) ile başarılı bulunarak İşletme Anabilim, Muhasebe - Finansman Bilim dalında doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı

İmzası

1. Prof. Dr. Hakan ERKUŞ

2. Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

3. Doç. Dr. Serkan BENK

4. Dr. Öğr. Üyesi Betül AÇIKGÖZ

5. Dr. Öğr. Üyesi Özcan DEMİR

İNönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun  
..... tarih ve .....sayılı kararıyla  
bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet KUBAT  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## ONUR SÖZÜ

Prof. Dr. Hakan ERKUŞ' un danışmanlığında doktora tezi olarak hazırladığım **"KALİTE YÖNETİM SİSTEMLERİ İLE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARI ARASINDAKİ ETKİLEŞİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR ARAŞTIRMA"** başlıklı bu çalışmanın bilim, ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakça yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Murat KARA



## BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylıyorum;

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezimin sadece İnönü Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.
- Tezimin.....yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Murat KARA

## TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın yürütülmesinde ve tamamlanmasında bilgi ve deneyimini esirgemeyen, bilimsel araştırma konusunda tecrübelerini benimle paylaşan, tez hazırlama aşamasındaki yönlendirmeleri ile çalışmanın sonuçlanmasına katkısı olan tez danışmanım sayın Prof. Dr. Hakan ERKUŞ'a, kıymetli zamanını ayırıp büyük bir ilgi ve titizlik ile yardımını esirgemeyen sayın Doç. Dr. İbrahim AKSU'ya teşekkürü bir borç bilirim. Jüride yer alan ve değerli görüşleri ile tezime katkı sağlayan Prof. Dr. Recep GÜNEŞ, Doç. Dr. Serkan BENK, Dr. Öğretim Üyesi Betül AÇIKGÖZ ve Dr. Öğretim Üyesi Özcan DEMİR'e teşekkür ederim. Ayrıca lisans, yüksek lisans ve doktora eğitimim boyunca bilgilerinden ve deneyimlerinden yararlanma şansı bulduğum İnönü Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı'ndaki bütün hocalarıma teşekkür ediyorum.

Çalışmalarım boyunca beni asla yalnız bırakmayan ve her zaman destek olan canım annem, babam ve kardeşlerime, son olarak tükenmeyen sabrı ile daima yanımda olan eşim Gülbahar KARA'ya, biricik oğlum Muhammet Eymen'e teşekkür ederim.

Murat KARA  
Malatya, 2018

## ÖZET

Kalite, günümüz rekabet koşullarında yerel ve uluslararası pazarlarda üstünlük sağlamak isteyen işletmelerin üzerinde durmaları gereken bir konudur. Kalite yönetim sistemi ise işletmelere pazar paylarını büyütmede, işletmenin maliyetlerini azaltmada, riski daha etkili bir biçimde yönetmede veya müşteri memnuniyetini artırmada yardımcı olmaktadır. Kalite yönetim sistemi, seçilen her alanda performansın izlenmesi ve artırılması için gereken çerçeveyi işletmeye sağlar. Kalite yönetimindeki felsefe hizmetten faydalananların memnun edilmesidir. Kalite yönetiminde müşteri memnuniyeti amaçlanmakla birlikte bir işletmedeki çalışan tepe yönetimden en alt kademedeki çalışanların iş süreçlerine katılımı esastır.

Günümüzde artan rekabetten dolayı işletmelerin yeniden yapılanmaları, örgütsel olarak yenilenmeleri, varlıklarını korumaları, sermaye yapılarını güçlendirmeleri ve olası muhtemel hataları ortadan kaldırmak için güvenilir ve doğru finansal bilgilere ihtiyaçları attırılmıştır. Etkin bir iç kontrol sayesinde rekabet baskısı ve piyasa koşullarında da işletmeler faaliyetlerine devam etmektedir. Böylece işletmeler güçlü ve zayıf yönlerini tahmin ederek olası risk ve tehditlere önlem almış olacaklardır.

Bu çalışma ile kalite yönetim sistemi belgesine sahip olan ve sahip olmayan işletmelerin iç kontrolde ne kadar etkin olduğu araştırılmış ve bu amaçla işletmelere anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması Malatya ve Van ilinde bulunan 275 işletmeye uygulanarak çalışmada kullanılacak veriler elde edilmiştir. Yapılan analizler ile kalite yönetim sistemi belgesine sahip olan ve sahip olmayan işletmeler ile iç kontrolün beş bileşeni arasındaki etkileşim incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Kontrol, Kalite, Kalite Yönetim Sistemi, ISO (Uluslararası Standart Organizasyonu), Toplam Kalite Yönetimi.

## **ABSTRACT**

In today's competitive conditions, businesses that want to gain superiority in local and international markets are also a subject that needs to be emphasized. The quality management system helps businesses increase market share or reduce costs, manage risk more effectively, or increase customer satisfaction. The quality management system ensures that every selected field of view has the necessary framework for monitoring and enhancing performance. The philosophy of quality management is to please the beneficiaries of service. Consumer satisfaction in quality management is aimed, but participation in the business processes of the employees in the lowest level from the top management in an enterprise is essential.

Today, due to increased competition, businesses have increased their need for reliable and accurate financial information to restructure, organizationally renew, protect their assets, strengthen their capital structures and eliminate possible potential errors. With an intrinsic internal control, businesses continue to operate in competitive pressures and market conditions. Thus, businesses will be aware of their strengths and weaknesses and take precautions against possible risks and threats.

With this study, it was investigated how effective the firms with and without quality management system documentation are in internal control and for this purpose, a questionnaire form was conducted. The questionnaire survey was applied to 275 enterprises in Malatya and Van province and the data to be used in the study were obtained. The interactions between the five components of internal control and non-owner firms with documented analyzes and quality management system documentation were examined.

**Key Words:** Internal Control, Quality, Quality Management System, ISO (International Organization for Standardization), Total Quality Management.



## İÇİNDEKİLER

KABUL ONAY .....	iii
ONUR SÖZÜ.....	iv
BİLDİRİM.....	v
TEŞEKKÜR .....	vi
ÖZET .....	vii
ABSTRACT.....	viii
İÇİNDEKİLER .....	ix
TABLolar LİSTESİ .....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

1.KALİTE YÖNETİM SİSTEMİ (KYS).....	2
1.1. Kalite Yönetim Sistemi ile İlgili Temel Kavramlar .....	3
1.1.1. Kalite Yönetimi.....	3
1.1.2. Kalite Sistemi .....	4
1.1.3. Kalite Politikası.....	4
1.1.4. Kalite Kontrol .....	4
1.1.5. Kalite Güvencesi .....	5
1.1.6. Yönetim Sistemi .....	5
1.1.7. Kalite Yönetim Sistemi.....	5
1.2. Kalite Yönetim Sisteminin İşletmelere Sağladığı Yararlar .....	6
1.3. Kalite Yönetim Sistemleri ile İlgili Literatür Araştırması .....	7
1.4. Kalite Yönetim Sistemi Şartları.....	8
1.4.1. Dokümantasyon Şartları.....	9
1.4.2. Yönetimin Sorumluluğu.....	9
1.4.3. Kaynak Yönetimi.....	10
1.4.4. Ürün Gerçekleştirme.....	10
1.4.5. Ölçme, Analiz ve İyileştirme.....	11
1.5. Kalite Yönetim Sistemi İlkeleri.....	11

1.5.1. Müşteri Odaklılık .....	11
1.5.2. Liderlik .....	12
1.5.3. Çalışanların Katılımı.....	13
1.5.4. Süreç (Proses) Yaklaşımı .....	13
1.5.5. Yönetimde Sistem Yaklaşımı.....	14
1.5.6. Sürekli İyileştirme .....	14
1.5.7. Verilere Dayalı Karar Verme Yaklaşımı .....	15
1.5.8. Tedarikçilerle Karşılıklı Faydaya Dayalı İlişkiler.....	16
1.6. Toplam Kalite Yönetimi (TKY).....	16
1.6.1. Toplam Kalite Yönetimi (TKY) Amaçları .....	18
1.6.2. Toplam Kalite Yönetimi Unsurları.....	19
1.6.2.1. Yönetim .....	20
1.6.2.2. Müşteri.....	20
1.6.2.3. Girdiler .....	20
1.6.2.4. Süreç .....	21
1.6.2.5. Üretim Teknolojisi ve Donanım Kalitesi.....	21
1.6.2.6. Ölçüm Aletleri Kalitesi (Kalibrasyon).....	21
1.6.2.7. Bakım Onarım Kalitesi .....	22
1.6.2.8. Stoklama Kalitesi .....	22
1.6.2.9. Çevre .....	22
1.6.3. Toplam Kalite Yönetiminin Araçları.....	22
1.6.3.1. Kıyaslama (Benchmarking) .....	22
1.6.3.2. Kalite Çemberleri.....	23
1.6.3.3. Beyin Fırtınası .....	23
1.6.3.4. Pareto Diyagramı (Pareto Analizi) .....	24
1.6.3.5. Neden Sonuç Analizi .....	24
1.6.3.6. Süreç Akış Diyagramı.....	25
1.6.4. Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Yönetim Sistemi İlişkisi.....	25
1.7. Kalite Yönetim Sisteminin Kurulması .....	26
1.7.1. Kalite Yönetim Sistemi Kurulma Aşamaları .....	27
1.7.2. Üst Yönetim Kararı .....	28
1.7.3. Başvuru Öncesi Tamamlanması Gereken Adımlar .....	28
1.7.4. Başvuru Koşulları.....	29

1.7.5. Resmi Başvuru Yapılan Kurumlar .....	30
1.7.6. Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Almak .....	32

## İKİNCİ BÖLÜM

2. İÇ KONTROL SİSTEMİ .....	34
2.1. İç Kontrol Sisteminin Faydaları .....	36
2.2. İç Kontrol Sisteminin Önemini Arttıran Olaylar .....	37
2.2.1. Barings Bank Olayı .....	38
2.2.2. Daiwa Bank Olayı .....	38
2.2.3. Allied Irish Bank Olayı .....	39
2.2.4. Societe Generale Olayı .....	39
2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları .....	40
2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları .....	40
2.3.1.1. İşletme Varlıklarını Korumak .....	40
2.3.1.2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluk ve Güvenirliğini Sağlamak .....	41
2.3.1.3. Faaliyetlerin Politikalara ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak .....	41
2.3.1.4. İşletme Faaliyetlerinin Etkinliğini ve Verimliliğini Sağlamak .....	41
2.3.1.5. İşletmenin Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak .....	41
2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları .....	42
2.4. İç Kontrol Sistemini Yapılandırma Modelleri .....	43
2.4.1. Cobit (Control Objectives for Information and Related Technology) Modeli .....	43
2.4.2. Esac (Electronic Systems Assurance and Control) Modeli .....	43
2.4.3. SysTrust (System Trust) Modeli .....	44
2.4.4. Coso (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli .....	44
2.5. İç Kontrol Sisteminin Unsurları .....	45
2.5.1. Kontrol Ortamı .....	46
2.5.2. Risk Değerlemesi .....	46
2.5.3. Kontrol Faaliyetleri .....	48
2.5.4. Bilgi ve İletişim .....	48
2.5.5. İzleme .....	49
2.6. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Düzenlemeler .....	50
2.6.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	50

2.6.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	51
2.6.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	51
2.6.4. Basel II'de Yapılan Düzenlemeler .....	51
2.6.5. Sarbanes Oxley Yasası .....	52
2.6.6. Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler.....	52
2.6.6.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri Kapsamında İç Kontrol .....	53
2.6.6.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler Kapsamında İç Kontrol.....	54
2.6.6.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol.....	56
2.6.6.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Kontrol.....	57
2.7. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkat Edilecek Faktörler .....	58
2.7.1. Maliyet Faktörü .....	59
2.7.2. Risk Faktörü .....	59
2.8. İç Kontrol Sisteminden Elde Edilen Bilgilerin Etkinliğinin İncelenmesi .....	59
2.8.1. Not Alma Yöntemi .....	60
2.8.2. Anket (Soru Formu) Yöntemi .....	60
2.8.3. Akış Şemaları Yöntemi .....	61

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KALİTE YÖNETİM SİSTEMLERİ İLE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARI ARASINDAKİ ETKİLEŞİME YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA .....	62
3.1. Araştırmanın Amacı .....	62
3.2. Araştırmanın Kapsamı .....	62
3.3. Araştırma Yöntemi, Güvenirlilik Analizi ve Araştırmanın Hipotezleri.....	65
3.4. Anket Çalışması ile İlgili Sonuçlar .....	67
3.5. Araştırmanın Bulguları .....	67
3.6. İç Kontrol Bileşenlerine İlişkin Analiz Sonuçları .....	71
3.6.1. Kontrol Ortamıyla İlgili Sonuçlar .....	71
3.6.2. Risk Değerlemesi İle İlgili Sonuçlar.....	77
3.6.3. Kontrol Faaliyetleri İle İlgili Sonuçlar .....	82

3.6.4. Bilgi Ve İletişim Sistemi İle İlgili Sonuçlar .....	88
3.6.5. İzleme İle İlgili Sonuçlar .....	94
<b>SONUÇ</b> .....	<b>99</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>106</b>
<b>EKLER</b> .....	<b>115</b>
<b>EK 1: ANKET FORMU</b> .....	<b>115</b>
<b>EK 2: ETİK KURUL RAPORU</b> .....	<b>120</b>



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Türk Standartları Enstitüsü Eğitim Kataloğu .....	32
<b>Tablo 2:</b> İç Kontrol Sistemlerinin İçerik, Amaç ve Sorumluluk Açısından Karşılaştırılması.....	45
<b>Tablo 3:</b> Normal Dağılım Tablosu.....	64
<b>Tablo 4:</b> Anket Sorularına İlişkin Güvenilirlik Analizi .....	66
<b>Tablo 5:</b> Araştırmaya Katılan İşletmelerin Özelliklerine İlişkin Bilgiler .....	68
<b>Tablo 6:</b> Araştırmaya Katılan Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Ortamıyla İlgili Katılım Dereceleri.....	72
<b>Tablo 7:</b> Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Ortamıyla İlgili Mann Whitney U Testi Sonuçları.....	74
<b>Tablo 8:</b> Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Ortamıyla İlgili Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	76
<b>Tablo 9:</b> Araştırmaya Katılan Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan ve Olmayan İşletmelerin Risk Değerlemesi ile İlgili Katılım Dereceleri.....	78
<b>Tablo 10:</b> Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan ve Olmayan İşletmelerin Risk Değerlemesi ile İlgili Mann Whitney U Testi Sonuçları .....	79
<b>Tablo 11:</b> Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan ve Olmayan İşletmelerin Risk Değerlemesiyle İlgili Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	81
<b>Tablo 12:</b> Araştırmaya Katılan Kalite Yönetim Sistemine Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Faaliyeti ile İlgili Katılım Dereceleri .....	83
<b>Tablo 13:</b> Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Faaliyetleriyle İlgili Mann Whitney U Testi Sonuçları .....	85
<b>Tablo 14:</b> Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Faaliyetleriyle İlgili Kruskal Wallis Testi Sonuçları.....	87
<b>Tablo 15:</b> Araştırmaya Katılan Kalite Yönetim Sistemi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Bilgi ve İletişim ile İlgili Katılım Dereceleri.....	89
<b>Tablo 16:</b> Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Bilgi ve İletişim ile İlgili Mann Whitney U Testi Sonuçları .....	91
<b>Tablo 17:</b> Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Bilgi ve İletişimle İlgili Kruskal Wallis Testi Sonuçları .....	93
<b>Tablo 18:</b> Araştırmaya Katılan Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan ve Olmayan İşletmelerin İzleme ile İlgili Katılım Dereceleri.....	94
<b>Tablo 19:</b> Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan ve Olmayan İşletmelerin İzleme ile İlgili Mann Whitney U Testi Sonuçları .....	96
<b>Tablo 20:</b> Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan ve Olmayan İşletmelerin İzleme ile İlgili Kruskal Wallis Testi Sonuçları .....	97
<b>Tablo 21:</b> Hipotezlerin Kabul / Red Durumu .....	104

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1:TÜRKAK Akredite Kuruluşlar Listesi İnternet Sayfası ..... 31



## KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	:American Accounting Association- Amerikan Muhasebe Derneği
AIB	:Allied Irish Banks
AICPA	:American Institute of Certified Public Accountants -Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
APQC	:Amerikan Verimlilik ve Kalite Merkezi
ASQC	:Amerikan Kalite Kontrol Derneği
BDDK	:Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
COSO	:Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission- Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi
EN	:Avrupa Normu
IAAS	:International Auditing and Assurance Standards -Uluslararası Denetim Standartları
IFAC	:International Federation of Accountants -Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	:The Institute of Internal Auditors- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	:International Organization of Supreme Audit Institutions- Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
ISO	:International Organization for Standardization- Uluslararası Standart Organizasyonu
KOBİ	:Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KYS	:Kalite Yönetim Sistemi
OECD	:Organisation for Economic Cooperation and Development –Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
RMD	:Riske Maruz Değer
SOX	:Sarbanes Oxley Yasası
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TKY	:Toplam Kalite Yönetimi
TS	:Türkçe Standart
TSE	:Türk Standartları Enstitüsü
TÜRKA	:Türk Akreditasyon Kurumu



## GİRİŞ

Kalite, bir mal veya hizmetin müşteri beklenti ve gereksinimlerini karşılayabilmesidir. Kalite, üretim süreci sonunda aranmamalıdır. Kalite ürün fikrinin başlangıcından itibaren başlamaktadır. Kalite, müşterilerin istek ve ihtiyaçlarını karşılayabilecek işletmelerin varlıklarını devam ettirmesini sağlayacak önemli rekabet aracıdır. Günümüzde tüketiciler mamulü satın alırken ürün fiyatlarının yanı sıra ürün kalitesini de göz önünde bulundurmaktadırlar. Klasik yönetim anlayışında kalitenin işletmede maliyeti arttırdığı ve işletmeye yük getirdiği görüş hâkimdi. Fakat yeni yönetim anlayışında düşük kaliteli ya da kalitesiz mamul üretildiğinde maliyetler artacaktır. Bu yüzden kusurlu ya da bozuk üretim telafisi olmayan giderlere yol açmaktadır. Geçmişte sadece üretici bakış açısıyla, mutlak olarak en iyi anlamında ele alınan kalite kavramına, artık daha geniş bir bakış açısıyla, amaca, kullanıma, müşterilerin istek ve beklentilerine uygunluk olarak bakılmaktadır.

Globalleşme ve teknolojik değişikliklerden dolayı işletme yönetimi; işletme faaliyetlerindeki etkinliği attırmak, hile ve hataları engellemek ve varlıkları korumada güvenilir bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Duyulan ihtiyaç işletmelerde iç kontrol sisteminin önemini de ön plana çıkarmaktadır. İşletme yönetimi kısıtlı olan zamanlarında tüm faaliyetleri takip edemezler. Fakat işletmelerin stratejik karar vermeleri gerektiğinden işletmelerde iyi işleyen kontrol sistemi oluşturulmalıdır.

Bu çalışmanın amacı KYS belgesine sahip olan ve sahip olmayan işletmelerin iç kontrolde ne kadar etkin olduğunu incelemektir. Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, kalite kavramı, KYS ve toplam kalite yönetimi hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde iç kontrol sistemi hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde ise kalite yönetim sistemleri ve iç kontrol sistemi uygulamaları arasındaki etkileşimin değerlendirilmesine yönelik araştırmanın bulgu ve sonuçlarına yer verilmiştir.

Konu ile ilgili literatür incelenip geniş bir arşiv araştırması ve kaynak taraması yapılmıştır. Bu amaçla kütüphanelerde ve çeşitli kuruluşlarda araştırmalar yapılmış ve internetteki veri tabanları taranmıştır. Anketler bizzat araştırmacı tarafından işletmelere uygulanmıştır. Elde edilen anket formları belli kriterler doğrultusunda değerlendirildikten sonra anketler istatistik paket programı yardımıyla analiz edilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1.KALİTE YÖNETİM SİSTEMİ (KYS)

Kalitenin tarihsel gelişimi süreci içinde, kalite son ürünün (muayene) kontrolü ile değil pazarlama aşamasından başlayarak tasarım, üretim, satış ve satış sonrası işlemleri de içine alan bir dizi faaliyet sonucunda elde edilebileceği ortaya çıkmıştır. Bu durum ise kalitenin yönetilmesi kavramını gündeme getirmiştir. Kalite tüm işletme fonksiyonlarının bir araya getirilmesi ve yönetilmesi sonucunda elde edilebilecektir. Kalite, bir ürün ya da hizmetin müşterinin istek ve ihtiyaçlarını karşılamasıdır (Efil,1999:5;Soylu; Suer,1998:150).

Yönetim kavramı bir dizi faaliyeti içeren süreçtir. Bu sürecin içinde planlama, örgütlenme, yürütme, koordinasyon, eğitim ve geliştirme ve kontrol yer alır. Yani yönetim sürecinin tüm bu unsurları devreye girerek kalitenin sağlanmasına katkıda bulunur.

Sistem kavramı ise günümüzün yönetim teorilerinin içinde önemli bir yere sahiptir. Sistem bazı fonksiyonları yerine getirebilmek için tasarlanmış entegre bir bütün oluşturan ve birbirini etkileyen birim ya da elemanlar topluluğudur (Ataman,2001:44). Sistem yaklaşımında işletmelerin tüm fonksiyonları arasında karşılıklı ilişki, etkileşim ve bütünlük vardır. Yani sistemin her parçası bütünü belirler ve bütünü etkiler. Parçalardan meydana gelmiş bütün de parçaları etkiler. Dolayısıyla yönetim sürecinin tüm fonksiyonları birbirini etkiler. Görüldüğü üzere KYS kalite, yönetim ve sistem kavramlarının birleşmesinden ortaya çıkmış ve muayene, kalite kontrol, istatistiksel kalite kontrol, toplam kalite kontrol, toplam kalite yönetimi, kalite güvencesi ve KYS gibi tarihsel süreçlerden geçmiştir. Ancak hemen şunu ifade etmekte yarar vardır. Her ne kadar kalite elde etme yöntemleri çeşitli tarihsel aşamalardan geçmiş olsa da bunlar tamamen ortadan kalkmamıştır. Yani yeni ortaya çıkan her yeni gelişme bir diğerini kapsayarak gelişimini sürdürmüştür. Kalite yönetiminin içerisinde kalite kontrol, istatistiksel kalite kontrol ve kalite güvence kavramları varlığını sürdürmektedir ve ayrıca bu araçlar olmadan kalite elde etmek imkânsızdır. Bu araçlar adı üzerinde olduğu gibi sadece bir araçtır ve varlıkları kaliteyi sağlamak için hayati derecede önemlidir.

Dünyada, teknolojiye ve iletişimde yaşanan gelişmeler rekabeti arttırarak toplumları ekonomik yarışa itmiştir. Günümüzde işletmelerin varlığını sürdürebilmeleri

için müşterilerin istek ve ihtiyaçlarına uygun ürünler üretmeleri gerekmektedir. Buda ancak, işletmelerde, ürünün tasarımından başlayarak üretilmesi ve satış sonrası süreçte gelişmeyi amaçlayan KYS'nin uygulanmasıyla olacaktır.

KYS standartları şu başlıklar altında yapılmakta ve kontrol edilmektedir:

- ISO 9000 Kalite Standartları-Uluslararası
- ISO 9001:2008 Standardı-Uluslararası
- OHSAS 18001:2007 İş Sağlığı ve İş Güvenliği Yönetim Sistemi-Uluslararası
- ISO 22000:2005 Gıda Güvenliği Yönetim Sistemi-Uluslararası
- ISO 14001:2004 Çevre Yönetim Sistemi-Uluslararası
- ISO 10002:2006 Müşteri Memnuniyeti ve Şikâyeti Yönetim Sistemi-Uluslararası
- ISO 27001:2013 Bilgi Güvenliği Yönetim Sistemi-Uluslararası
- ISO 50001:2011 Enerji Yönetim Sistemi-Uluslararası
- ISO 13485:2003 Medikal Cihazlar KYS-Uluslararası

### **1.1. Kalite Yönetim Sistemi ile İlgili Temel Kavramlar**

20. y.y.'da yaşanan teknolojik gelişmeler iletişim ve ulaşım imkânlarını kolaylaştırarak, küreselleşmeyi hızlandırmıştır. Ekonomide ve teknolojide yaşanan gelişmeler kalite kavramına farklı boyutlar kazandırmıştır (Gözlü,1990:1).Bu süreçte bugünkü anlamda kalite yönetim kavramı oluşarak, yerleşmeye başlamıştır. Kalite yönetim sistemi ile ilgili kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

#### **1.1.1. Kalite Yönetimi**

Kalite yönetimi, üst yönetimin plan, amaç ve stratejileri doğrultusunda belirlenen bir kavramdır. Burada anlatılmak istenen kalitenin elde edilebilmesinin sorumluluğunun üst yönetimde olduğudur. Ancak üst yönetimin önderliği temel şart olmakla birlikte işletmelerin tüm fonksiyonlarının ve tüm üyelerinin kalite hedeflerinin elde edilebilmesi için kalite yönetimi sürecine dâhil olması gerekir. Kalite yönetimi; planlama, organizasyon ve denetim gibi, işletmelerin yönetimlerince yapılan ya da yapılması gereken tüm faaliyetlerin politikasını ortaya koyan bir yapıdır (Keser,1999:310).Bu kalite politikaları belirlenirken öncelikle dikkat edilmesi gereken kriterleri; pazar, para, yönetim, çalışanlar, eşgüdümleme, malzeme, malzemenin kalitesi, modern bilgi edinme

metotları ve üretim parametrelerinin oluşturulması şeklinde sıralanmıştır (İkizler vd., 2000:4).

Genel olarak tüketici istek ve ihtiyaçları göz önüne alınarak üretimin yapılması, bu üretim sırasında kalite yönetiminin günün şartlarına ayak uydurabilecek kadar esnek olması, ek maliyetlere rağmen profesyonel kişiler ile tüm süreçte kârlılığı arttırarak kalite yönetim sisteminin geliştirilmesi önemlidir. Bunun sonucu olarak bir işletmede kalite yönetiminin oluşabilmesinde birçok faktörün rol oynadığı söylenebilir.

### **1.1.2. Kalite Sistemi**

Kalite yönetiminin uygulanabilmesi için işletmelerde belli bir organizasyonel yapının kurulması gerekir. Organizasyonel yapı için işletme yapısı, sorumluluklar, prosedürler, süreçler, kaynaklar, planlar vb. gibi unsurların tanımlanması ve belgelendirilmesi gerekir. Kalitenin sağlanması için kurulan bu düzene kalite sistemi denir. Ayrıca iyi bir kalite sistemi, hem müşterilerin tüm ihtiyaç ve beklentilerinin ekonomik şartlarla giderilmesini sağlamayı, hem de hukuki ve yasal tüm gerekliliklerin yerine getirilmesini garanti etmelidir.

### **1.1.3. Kalite Politikası**

Üst yönetim tarafından benimsenen kaliteye ilişkin genel niyet ve tutumdur. Kalite politikası işletmenin kalite hedefleri için bir çerçeve görevi görmelidir (TSE EN ISO 9000:2000). Kalite politikasının işletmenin misyon ve kalite hedeflerine uygun olarak hazırlanması ve yazılı hale getirilerek tüm çalışanlara çeşitli yollarla duyurulması gerekir. Bu sayede kalite politikası ürün kalitesi, emniyeti, güvenilirliği ve kalite karakteristikleri bakımından yönetim kararlarına yol gösterici bir modelde oluşturacaktır (Peşkirioğlu, 1999:20).

### **1.1.4. Kalite Kontrol**

Kalite kontrolü, işletmelerinde kalitenin varlığını isteyen işletmelerin uygulamaya yönelik olarak kullandıkları teknik faaliyetlerdir (Peker, 1994:76). Tüketicilerin ihtiyaçlarını giderecek mamullerin, uygun maliyetle giderilmesi ve mamulün kalitesinin sürekliliği ve iyileştirilmesi için yapılan muayeneler (kontrol) kalite kontrolü olarak değerlendirilebilir (Çelik, 2010:6; Işığışok, 2004:8; Tatar, 1973:98). Muayene ve kontrol faaliyetleri, işletmelerin üretim sistemlerini gözden geçirip varsa hatalı üretimin

nedenlerinin ortaya çıkarılması ve olası sorunların giderilmesini kolaylaştırırlar (Göksu,2010:51).

Kalite kontrolü, “tüketicilerin maliyet, tasarım ve kullanım yönünden istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetleri tasarlayıp üretmek, geliştirmek ve satış sonrası hizmetlerle tüketicileri memnun etme faaliyetlerinin tümüdür”(Çelik,2010:11). Bir mal ve hizmetin kalitesinin sağlanması, sürdürülmesi ve geliştirilmesi için kullanılan teknikler ve yapılan faaliyetlerin tümü kalite kontrol işleminde kabul görür (Göksu,2010:51).

### **1.1.5. Kalite Güvencesi**

Kalite güvencesi elverişli kalite şartlarının yerine getirilmesi için güvencenin sağlanmasına odaklanmış kalite yönetiminin bir parçasıdır (TSE EN ISO 9000:2000). Görüldüğü üzere kalite yönetimi, kalite güvencesini kapsamaktadır. Kalite güvencesi müşterinin ya da alıcının bir üründe ya da hizmette kaliteyi güvenle satın alabilmesi ve uzun bir süre bu güvenle ve tatminle kullanması olarak da tanımlanabilir. Kalite güvence sistemi kavramı yerini KYS kavramına bırakmış ve kalite yönetim sisteminin bir parçası haline gelmiştir.

### **1.1.6. Yönetim Sistemi**

Politika ve hedeflerin oluşturulmasına ve bu amaçlara ulaşılmasına yönelik koordineli faaliyetler yönetim sistemi olarak adlandırılmaktadır. Bir işletmenin yönetim sistemi, kalite yönetim sistemi, çevre yönetim sistemi olabilir. Bilindiği gibi yönetim süreci bir dizi faaliyeti kapsar ve bu faaliyetler planlama, örgütleme, yöneltme ve denetlemedir. Ayrıca işletmeler (pazarlama, üretim v.s) faaliyetlerini çeşitli fonksiyonlar ile yerine getirir. İşte bu faaliyetlerin ve fonksiyonların her bir parçasının bir bütün olarak hareket etmesi için yönetimde sisteme ihtiyaç vardır.

### **1.1.7. Kalite Yönetim Sistemi**

Kalite yönetim sisteminin birkaç farklı şekilde tanımlanmaktadır. Bir işletmeyi kalite bakımından yönetmek ve kontrol etmek için gerekli yönetim sistemidir. Başka bir tanımda ise KYS, kalite politikasının ve kalite amaçlarının oluşturulmasına yönelik sistemdir. Her iki tanımın birleştirilmesi sonucunda kalite yönetim sistemini,

oluşturulan kalite politikası ve kalite amaçları sayesinde bir işletmeyi kalite bakımından idare ve kontrol için kurulan yönetim sistemi olarak da tanımlamak mümkündür.

## **1.2. Kalite Yönetim Sisteminin İşletmelere Sağladığı Yararlar**

KYS, müşteri memnuniyetinin sağlanması için, ulaşılabilecek minimum şartları belirlemekte ve kalite düzeyinin korunmasını sağlamaktadır. Sistem, işletmede kalite yönetiminin iyileştirilmesine, faaliyetlerin daha iyi planlanmasına, problemlerin daha hızlı çözülmesine, kaynakların etkin kullanımıyla verimliliğin ve kazancın arttırılmasına ve maliyetin azaltılmasına yardımcı olmaktadır. KYS belgesini almanın işletmelere sağladığı yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Parlak,2013:156):

- İşletme çalışanlarında kalite bilincinin artması sağlanır.
- KYS uygulayan işletmelerin piyasadaki itibarları artar.
- Pazarlama faaliyetlerinde sağlanan iyileştirmelerle rakiplere oranla farkındalık sağlanır.
- İşletmenin dış pazarlarda da söz sahibi olabilmesi imkânı sağlanır.
- Müşterilerin şikâyetlerinin çözüme kavuşturulmasıyla işletmenin müşteri memnuniyetinde artış sağlanır.
- İşletmenin müşterilerinin istek ve ihtiyaçları bilinerek müşteri sadakatinde artışlar sağlanır.
- Mamul üretim süreçleri izlenerek kalite kontrollerin etkinliği sağlanır.
- İşletmede gerçekleştirilen her bir faaliyetin etkin bir şekilde dokümantasyon altyapısıyla standartlaştırılması sağlanır.
- İşletmenin geleceğine yönelik stratejilerinde istatistiksel yöntemlerden yararlanılarak etkin kararlar alınır.
- İşletmede fire oranının azalması ve maliyetlerin düşmesi sağlanır.
- İşletmedeki kaynakların etkin kullanımıyla verimliliğin ve kazancın arttırılması sağlanır.
- İşletmede KYS belgesi mevcutsa, işletmenin ticari avantajlardan yararlanabilmesi sağlanır.
- Kurumsallaşma yolunda ciddi adımlar atılmış olması sağlanır.

### 1.3. Kalite Yönetim Sistemleri ile İlgili Literatür Araştırması

Beattie ve Shohal (1999:95-106)' ın Avustralya'daki ISO standartlarını benimseyen işletmeler üzerine yaptıkları araştırmada, bu standartların sağlayacağı faydaların belirlenmesi ve bu standartların geliştirilmesi ve sürdürülmesi ile ilgili potansiyel sorunların tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonucunda, ISO 9000'in işletmelere birçok fayda sağladığı ve müşteri bakış açısıyla en önemli faydasının müşteri ihtiyaçlarının karşılanması konusunda güven vermesi olduğu belirlenmiştir. Ayrıca ISO 9000'in çalışanların moralini ve becerilerini arttırdığı, finansal yararlar sağladığı da belirlenen diğer önemli yararlar arasında sayılmıştır.

Ingram ve Daskalakis (1999:24-30)'in Girit otelleri üzerine araştırma yaparak ISO standartlarının oteller üzerindeki bazı etkilerini araştırmışlardır. Araştırmaya göre kalite standardını benimseyen otellerde bazı boşluklar ve yanlış anlamalara rastlanılmıştır. Boşlukların sebebinin yönetim yanlış kararlar alması, kaynak eksikliği ve müşterilerin istek ve ihtiyaçlarının doğru belirlenememesinden kaynaklandığı belirtilmiştir.

Al-Asiri (2004), Suudi işletmeler üzerine yaptığı doktora çalışmasında, ISO 9001 KYS'nin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için dikkat edilmesi gereken kritik faktörleri ortaya koymaya çalışmıştır. Araştırma sonucunda ISO 9001 KYS'nin uygulanmasında kritik 5 başarı faktörü belirlenmiştir: (a)yönetimin bağlılığı, (b) etkin iç denetim, (c) orta yönetimin bağlılığı, çalışan motivasyonu ve katılımı, (d) kaynak tahsisi ve (e) uygun iletişim yollarının varlığı.

Briscoe, Fawcett ve Todd (2005:309-330)'un çalışmasında, ISO 9000 sertifikasyonunun küçük üretici işletmeleri için yararları ve bu standardı başarılı bir şekilde uygulayabilmeleri üzerine odaklanılmıştır. Araştırma sonucunda, bu küçük işletme yönetimlerinin bu standartta başarılı olabilmeleri için uygulamaları içselleştirebilmeleri sonucuna varılmıştır. Bir başka başarıya götüren yol ise küçük üretici işletmelerinde kalite kültürünün benimsenmesi ve standardın benimsenmesini engelleyen davranışlardan kaçınmak olduğu ifade edilmiştir.

Erkan, Alakavuk ve Tosun (2008:88-99) gıda sanayinde (su ürünleri) kalite sistemlerinin potansiyel etkileri üzerine bir çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucunda kalite sistemlerinin gıda sektörüne önemli yararlar sağladığı belirtilmiş ve su ürünleri işletme tesislerinin kalite yönetim sistemleri ile yapılandırıldıkları takdirde güvenli su

ürünleri üretimi ile ilgili tüm gereksinimlerin yerine getirilmiş olacağını savunmuşlardır.

Bekaroğlu (2005:18-32)'nin İstanbul'daki özel hastaneler üzerine yaptığı araştırmada, ISO 9000 sertifikasına sahip olmanın işletme büyüklüğü ile ilişkili olduğu; TKY ve ISO 9000 sertifikasına sahip hastanelerin üst gelir grubunu hedef aldıkları ve daha yüksek performans sergiledikleri tespit edilmiştir. Ayrıca ISO 9000 KYS'nin hastaneye önemli ölçüde rekabet avantajı kazandırdığı da belirlenmiştir.

Anoye (2008:200-215)'nin sağlık hizmetlerinde ISO 9000 KYS'nin etkisi üzerine yaptığı doktora çalışması, ISO 9000 sertifikasyonu öncesi ve sonrası hastane eczacılığının performansının analiz edilmesi üzerine yapılmıştır. Araştırma sonucunda, iyi dökümanite edilmiş ve tutarlı ISO 9000 KYS'nin, sağlık hizmetlerindeki performansın artırılması için önemli ölçüde katkıda bulunabileceğini tespit etmiştir.

#### **1.4. Kalite Yönetim Sistemi Şartları**

KYS, işletmelerin faaliyetlerini ve kaynaklarını yansıtmaktadır. Her işletme eşsiz ve benzersizdir (Almeman,2001:38).Bu sebepten dolayı standart bir kalite yönetim sisteminden bahsetmek mümkün değildir. İşletmelerin devamlılığı için kalite yönetim sisteminde değişen şartlara ayak uydurması ve müşteri ihtiyaçlarını karşılaması gerekir. KYS üretim ve hizmet faaliyetinde bulunan işletmeler için bir standarttır. Böylece işletmelere yol göstermekle birlikte işletmelerin istek ve ihtiyaçlarını bilmesi yönüyle bir işletme tarafından uygulanması tercih edilen bir sistemdir.

Kalite düzeyini üst seviyelerde tutmak isteyen işletmelerin kalite yönetim sistemini işletmenin şartlarına göre uygulamaları gerekmektedir. Uyguladıkları bu standartlar ürün veya sunulan hizmetlerin müşteri ihtiyacını karşılamasını sağlayacak talimatlar içermektedir. Kaliteli ürün ortaya koymak amacıyla başvurulması gereken ilkeleri kalite yönetim sistemi açıklamaya çalışmaktadır. Son yıllarda kalite yönetim sistemleri eski yapısını korumakla birlikte verimliliğin artırılması ve sürekli iyileştirme gibi konulara ağırlık verilerek müşteri odaklı olmuştur. Bu amaçlarla birlikte kalite yönetim sisteminin uygulanması için gerekli bazı şartlarda bulunmaktadır (Çarkacı, 2014:24). KYS için gerekli şartlar aşağıda açıklanmıştır.



#### **1.4.1. Dokümantasyon Şartları**

TSE'ye göre her işletme kendi şartlarına uygun KYS oluşturmalı, dokümente etmeli, yönetim sistemlerini etkin kılmalı ve sistemi sürekli iyileştirmelidir. KYS ile ilgili olan süreçlerin belirlenmesi ve bunların birbirleri ile olan ilişkilerinin ve sırasının tayin edilmesi ilk aşama olurken daha sonra süreçlerin uygulanması için talimatlar belirlenmelidir. Talimatları belirlemede tüm girdilerin süreçleri izlenerek kayıt altına alınması gerekir. Toplanan veriler ışığında mevcut durum analiz edilmeli ve sürekli iyileştirme ön plana çıkmalıdır. Ayrıca süreçleri kontrol etmek için gerekli olan talimatlar ve dokümanlar elde bulunan kayıtlar ile beraber hazırlanmalıdır. Bu çalışmaları yapabilmek için yönlendirici dokümantasyona da ihtiyaç vardır. Öncelikle kalite politikası ve kalite hedefleri belirlenmelidir ve daha sonra işletmenin kalite el kitabı oluşturulmalıdır. Kalite el kitabı, işletmenin amaçlarının ana sistemlerinin gösterildiği dokümandır. Kalite el kitabı, kalite yönetim sisteminin kapsamını, ayrıntılarını gösteren kaynak durumundadır (TS EN ISO 9001:2009:2).

#### **1.4.2. Yönetimin Sorumluluğu**

Yönetim tarafından taahhütlerin (politika, hedef, müşteri önemi vs.) ortaya konulması, personelin sorumluluk ve yetkilerinin belirlenmesidir. Üst yönetimin liderliği verimli bir kalite yönetim sisteminin geliştirilmesi ve sürdürülmesi için gereklidir. Üst yönetim işletmenin hedefleriyle aynı doğrultuda olan vizyon, politikalar ve stratejik hedefler oluşturmalı, KYS bakımından kuruluş yönünü belirlemeli, geliştirme projelerine katılmalı, yeni metotlar, çözümler ve ürünler araştırmalı, kalite yönetim sisteminin doğrudan etkinliği ve verimliliği hakkında geri bildirim elde etmeli, işletmeye katma değer sağlayan ürün gerçekleştirme süreçlerini tanımlamalı, çalışanların katılımı ve geliştirilmesini teşvik eden bir ortam oluşturmalı, işletmenin stratejik planlarını desteklemek için gerekli olan yapı ve kaynakları sağlamalıdır (TS EN ISO 9004:2001:7-8).Üst yönetimin belirlediği yönetim temsilcisi kalite yönetim sisteminin oluşması, uygulanması ve sürdürülmesi faaliyetini yerine getirirken üst yönetime işleyiş hakkında bilgiler vermeli ve müşteri istek ve ihtiyaçlarının yerine getirilirken, müşteri memnuniyetinin karşılanıp karşılanmadığını kontrol etmelidir.

### **1.4.3. Kaynak Yönetimi**

İşletmelerde kalite yönetim sisteminin devamlılığının sağlanması ve müşteri memnuniyeti için kaynak araştırması yapılmasıdır. Böylece üst yönetim, stratejinin uygulanması ve işletmenin amaçlarının başarılabilmesi için esas olan kaynakların tanımlanmasını ve mevcut olmasını sağlar. İşletme kalite yönetim sistemini uygulamak, sürdürmek ve müşterilerin memnuniyetini sağlamak için gerekli kaynakları belirlemeli ve sağlamalıdır (TS EN ISO 9001, 2008: 5).

Ürün kalitesinin arttırılmasına katkı sağlayacak olan personelin uygun eğitim, öğrenim, beceri ve deneyime sahip olması gerekir (TS EN ISO 9004, 2001:16). Yönetim, ilgili tarafların ihtiyaçları ve beklentilerini göz önünde tutarken, ürünlerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan altyapıyı tarif eder. Alt yapı, fabrika (tesis), çalışma alanı, araçlar ve donanım, destek hizmetleri, bilgi ve iletişim teknolojisi ve taşıma imkânları gibi kaynakları kapsar (TS EN ISO 9004,2001:17). Yönetim işletmede var olan performansın arttırılması için çalışma ortamında iyileştirmeler yaparak çalışanların performansını olumlu etkilemeye çalışır (TS EN ISO 9004,2001:18). Çalışma ortamı, fiziksel, sosyal, psikolojik faktörleri ve çevre faktörlerini(sıcaklık, bilgi ve uyarı işaretleri, ergonomi) içerir (TS EN ISO 9000,2007:9).

### **1.4.4. Ürün Gerçekleştirme**

Müşteri istek ve ihtiyaçları karşılayacak ürünleri üretirken üretim süreçleri planlanmalı, uygulanmalı ve ürünle ilgili kalite hedefleri belirlenmelidir. Üretim süreçlerini belirleyecek doküman hazırlanmalı ve ürünü meydana getirecek kaynaklar sağlanmalıdır. Üretim gerçekleştikten sonra izleme, ölçme, muayene ve deneyler ile ürünün uygunluğu denetlenmeli ve ürün uygun ise gerekli veriler kaydedilmelidir. Ürün meydana getirilirken müşteri istek ve ihtiyaçları göz önünde bulundurulmalı fakat kalite için müşteri talebi dışında da bilinen daha iyi şartlar dikkate alınmalıdır. Ürünlerde sadece satış öncesi hizmet değil satış sonrası hizmet de bir bütün olarak düşünülmesi ve buna göre hareket edilmelidir. Bunun içinde müşteri ile sürekli temas halinde kalınmalı ve ürünün müşteride oluşturduğu etkileri öğrenilerek daha kaliteli ürün oluşturma hedefine yaklaşımda kolaylık sağlanmalıdır (Çarkacı,2014:27). Ayrıca istenilen ürünü üretmek için tedarikçilerden faydalanılıyor ise şartlar belirlenmeli, alınan ürünler kontrol edilerek işletme için uygunluğu belirlenmeli ve ürünün uygunluğunun

kanıtlanması için belli aşamalarda izleme ve ölçme işlemleri gerçekleştirilmelidir (Çarkacı,2014:28).

#### **1.4.5. Ölçme, Analiz ve İyileştirme**

Ölçme verileri, gerçeğe dayalı karar verme için önemlidir. Bu sebeple verilerin etkin ve verimli toplanması, ölçülmesi ve geçerli kılınması gerekir. Ürünlerin uygunluklarının, süreçlerin yeterliliklerinin, proje hedeflerinin başarısının, müşteri ve diğer ilgili tarafların tatmininin ölçülmesi ve değerlendirilmesi gereklidir (TS EN ISO 9004:2001:32).

Ölçme sonucu elde edilen verilerin saklanması ve analiz edilmesi gerekir. Yapılan analizler süreçlerdeki iyileştirmelere temel oluşturmalıdır. İşletmenin kalite hedef ve politikaları doğrultusunda düzeltici ve önleyici faaliyetlerle birlikte kalite yönetim sisteminin etkinliği iyileştirilmeye çalışılmalıdır. Belirlenen uygunsuz durumların ortadan kaldırılması için düzeltici faaliyetler, uygunsuz durumun oluşmasını engellemek için ise önleyici faaliyetlerin yapılması gereklidir.

#### **1.5. Kalite Yönetim Sistemi İlkeleri**

Kalite yönetim sistemleri 8 ilkeden oluşmaktadır. Bu ilkelerin bir işletme tarafından başarılı şekilde kullanılması işletmelere değer artışı, parasal dönüşler ve kârlılığın artırılması gibi faydalar sağlar. Kalite yönetim sisteminin iyi anlaşılmasını sağlayan ve kalite yönetim sisteminin temel felsefesini oluşturan kalite yönetim sistemi ilkeleri aşağıda açıklanmaktadır.

##### **1.5.1. Müşteri Odaklılık**

Müşteriler işletmelerin varlıklarının teminatıdır. Bu nedenle kâr sağlamak isteyen işletmeler müşterilerinin beklenti ve isteklerini göz önünde bulundurarak müşteri memnuniyetini sağlamalıdır. İşletmeler bütün çalışanlarına müşteri isteklerinin bilinci yerleştirilmeli ve müşteriye karşı olumlu bir kalite yaklaşımı oluşturulmalıdır (Akdağ,2005:163).

Kalite yönetim sisteminde öncelik müşteriye odaklanmak olmakla beraber müşteriye mal ya da hizmetin ulaştığı en son kişi olarak tanımlanmaktadır. Kalite yönetim sisteminde tüm sistemler, işletme müşterilerinin doyum sağlamasına yönelik politika ve strateji çerçevesinde çalışır. KYS özünde müşteri odaklı çalışmaktır. Diğer bir deyişle

çalışmanın değerlendirilmesinde müşteri memnuniyeti odak noktadır. Bu noktada kalite yönetim sistemine göre önemli olan müşteri memnuniyetinin sağlanması kadar bu memnuniyetin sürdürülmesidir (Özçakar,2010:115). İşletmeler müşterilerine bağlı olmalıdırlar. Bizim paramızı patron değil, müşteri öder” deyimi TKY anlayışında şirket felsefesidir (Şimşek,2004:135). Giderek artan rekabetin baskısı işletmeleri “ yaptığını satan” olmaktan çıkarıp “satılabileni yapan” haline getirmektedir. Bunun için müşteri odaklılık ilkesi “kaliteyi müşteri belirler” deyimiyle özdeşleşmiştir (Şimşek, 2004:135).

### **1.5.2. Liderlik**

Bir örgütün en özellikli bileşeni ve en önemli sermaye kaynağı insanlardır. İnsanları yönetmenin güçlüğü ve örgütün yaşam döngüsünün sürekli kılma gereksinimi, liderlik sürecini gerekli kılmaktadır. Liderliğin önemi hedeflere ulaşmak için başkalarının davranışlarını yönlendirme ve diğerlerini etkilemede ortaya çıkmaktadır.

Eren (2009:119)’ e göre üst yönetimde kalite bilinci yerleştikten sonra kalite yönetim sistemi açısından liderlerden beklenen görevleri şu şekilde açıklamıştır:

- Öğrenen örgüt felsefesine dayanan yönetim oluşturmak,
- Öğrenen örgüt felsefesine uygun vizyon ve örgüt üyeleri tarafından da kolayca benimsenebilecek kurum kültürü meydana getirmek,
- Kalite yönetim sistemine uygun olarak çalışanların iç müşteri ilişkilerinde güçlendirmeler sağlamak ve öneri sistemi kurmak ve uygulamak,
- Örgüt birimlerinin ve çalışanların KYS uygulamaları için gerekli finansal kaynak ve bütçeyi sağlamak,
- Tedarikçiler ve müşterilerden gelecek bilgileri değerlendirmek için “bilgi yönetimi” sistemi oluşturmak,
- Çalışanları kalite yönetim sistemi konusunda izleyecek ve başarılarını ödüllendirecek bir motivasyon sistemi oluşturmak,
- KYS çalışmaları sırasında çalışanların karşılaştıkları güçlükleri anlayabilmek için empati yaparak kendilerini onların yerine koymak ve onların açısından sorunları görmek ve önlemler almak.

KYS yolculuğunda üst yönetimin yukarıda sözü edilen sorumlulukları yerine getirerek mükemmelle ulaşmayı hedeflemesi gerekir.

### 1.5.3. Çalışanların Katılımı

Bir işletmenin varlığını devam ettirebilmesi çalışanlarına bağlıdır. Bu yüzden işletmeler iş görenlerinin bilgi ve birikimlerini geliştirmeli iş görenleri işletme amacına fayda sağlayacak şekilde değerlendirmeyi öngören bireyler haline getirmeyi görev edinmelidir. Bu kaynağın temel noktası insan olması sebebiyle kaynağın verimli kullanılmasında motivasyon önemli bir yer tutmaktadır. İşletmede tüm çalışanlara önem verilerek onların yetenekleri ortaya çıkarılmasıyla işletme yararına fırsatlar elde edilmiş olunacaktır. Böylece çalışanlar işletme yararına olacak işlerde daha çok çaba sarf edecekler ve sürekli yeni şeyler ortaya koyup, işletmenin gelişime katkıda bulunacaklardır. İleri sürdükleri fikirlerin birkaç tanesine önem verilmesi halinde çalışanın bulunduğu ortamdan haz almasını sağlayacaktır.

Çalışanların memnun edilmesinde yöntemlerden bir diğeri ise işletmenin düzenlediği organizasyonlardır. Bu organizasyonlar sayesinde güzel vakit geçiren çalışanlar çalışma havasından çıkıp eğlenme fırsatı bulabilirler ve böylece motivasyonları artarak işletme yararına bir şeyler ortaya koyabilirler (Buluç,2009:9-10).

### 1.5.4. Süreç (Proses) Yaklaşımı

Merter (2006:65-66)'e göre süreç; müşteri için girdileri çıktı haline dönüştüren, tekrarlanabilen, ölçülebilen, mutlaka bir sorumlusu olan, birbirine bağlı değer yaratan faaliyet dizisidir.

Genellikle bir sürecin çıktısı diğer bir sürecin girdisi olacağı için süreç etkileşimleri böylece ortaya çıkacaktır. İşletmelerde istenilen sonuçlara etkin bir şekilde ulaşmak için faaliyetleri ve ilgili kaynakları belirli bir süreç dâhilinde yönetmek gerekir. Süreç yaklaşımı işletmedeki süreçlerin sistematikliği, yönetimi ve bu süreçlerin etkileşimi olarak tanımlanabilir. Süreç yaklaşımında iç müşteri ve tedarikçi ilişkisini oluşturmak ve yapılan işlerin performansını arttırmak amaçlanmıştır (Merter,2006:66-67). Süreç yaklaşımı prensibinin uygulanmasının sağladığı yararların başında işletmelerde süreç yaklaşımının uygulanması ile sonuçlara ulaşmada kolay kontrol, kaynak kullanımında iyileştirme ve daha düşük maliyet elde edilmesi gelmektedir. Ayrıca süreç yeterliliklerinin anlaşılması sonucu daha kolay ulaşılabilir hedef ve sonuç oluşturulması sağlanmış olur. Süreç yaklaşımı uygulanmasının sağladığı yararlardan bir

diğeri ise hataların ve maliyetlerin azalmasıdır. Bunlara ilave olarak değişkenlik azalır, çevrim süresi kısalır ve daha fazla tahmin edilebilir sonuçlara ulaşılır.

### **1.5.5. Yönetimde Sistem Yaklaşımı**

Yönetimde sistem yaklaşımı bir önceki başlıkta açıklanan süreç (proses) yaklaşımının devamıdır. İşletmenin sürekliliği için birimler arasında süreçler oluşturulmalı ve işletmeyi parçalar halinde değilde bütün olarak değerlendirmek gerekmektedir. Böylece yönetim sistem yaklaşımı ile kendine bağlı tüm alt sistemleri ve çevre ile ilişkilerini görerek dar görev anlayışından kurtulur ve bu sayede birimler arası etkileşimi değerlendirip, bu birimlerin birbirlerine olan faydalarını veya zararları görme imkânı yönetime sağlanmış olur. Sistem yaklaşımını ise bir işletmeyi belirli alt birimlerden oluşun, bu birimler arasında birbirleriyle ve dış çevreyle ilişkisi olan bir bütün olarak tanımlamak mümkündür. KYS uygulayıcılarının "sistem" öğesi üzerinde durmalarının çok önemli sebepleri vardır. Bunların başında ölçülebilirlik, izlenebilirlik, tutarlılık, kararlılık, gelişme ve iyileştirme özelliklerinin sağlanabilmesi gelir. Ancak sistemi olan bir şeyi bilinçli bir şekilde geliştirmek mümkündür (Merter,2006:67-68).

### **1.5.6. Sürekli İyileştirme**

Kalite yönetim sisteminin temelinde “daha iyiyi arama” süreci yer almaktadır. Bu bir “mükemmelin” bir kerelik aranması ve yakalanmasıyla değil, sürekli olarak devam eden bir süreç olması ile mümkündür (Özalp v.d.,2004:213). Sürekli iyileştirme için tüm faaliyetlerde PUKÖ döngüsünü benimsenmektedir. PUKÖ; P planla, U uygula, K kontrol et, Ö önlem al şeklinde kısaltılmıştır.

Sürekli gelişme felsefelerinden bir tanesi de Kaizen'dir. Japoncada kai: değişim, zen: “iyi, daha iyi” anlamına gelmektedir. Kaizen “sürekli iyileşme” anlamı taşıyan Japonca bir sözcüktür. Sürekli iyileştirme çalışmalarının sağlayacağı yararları şöyle sıralayabiliriz (Çoban,2004:85-98):

- İşletmenin önüne çıkan fırsatlara cevap verebilmede hız ve esneklik kazanması,
- İyileştirme faaliyetlerinin tüm alt sistemlerde işletmenin amacı ile paralel hale gelmesi,

- İşletme kapasitesinin gerçekleşen iyileştirmeler sayesinde işletme performansının artması.

### 1.5.7. Verilere Dayalı Karar Verme Yaklaşımı

İşletmede etkili kararlar vermek için verilerin ve bilgilerin analiz edilmesi gerekir. Bunun için amaçlarla ölçümlerin alınması, veri ve bilgilerin toplanması, bunların geçerli metotlarla analiz edilmesi gerekmektedir. Bunun sonucunda, veri üzerine kurulu stratejilerin daha gerçekçi ve kolay uygulanabilir olması sağlanır. Verilere dayalı kararlar verilebilmek için öncelikle yeterli bilgiye sahip olmak gerekir. Verilere dayalı objektif kararlar en doğru kararlardır. Duygusal kararların sonuçları genelde olumsuzluğa sebep olur. Bu sebeple profesyonel bir yaklaşım ile kaliteli bir yönetim sergilenebilir. Sistemdeki verilerin kayıt altına alınması istenir. Mesela günlük satış miktarları düzenli olarak kayıt altına alındığı zaman haftalık, aylık veya yıllık hangi maldan kime ne kadar adet satılmış, maliyet ve tutarları, kâr miktarları detaylı olarak raporlanabilir. Bu rapora göre dönem sonunda da ürünlerle ilgili önemli kararlar alınabilir. Satış miktarı en düşük olan uygun sayıda ürün katalogdan çıkarılabilir. Etkili kararlar alabilmek için veri ve bilgilerin analizi yapılmalıdır. Verilere dayalı karar verme yaklaşımının işletmelere sağladığı faydalar ile uygulanabilmesi için yapılması gerekenleri şöyle sıralanabilir (Merter,2006:73-75):

Temel faydalar;

- Kararlar hakkında önceden bilgi verilmesi,
- Gerçek kayıtlara atıfta bulunarak, geçmiş kararların verimliliğini göstermek konusunda artan bir beceri,
- Görüşleri ve kararları gözden geçirmek ve gerekli değişiklikleri sağlama konusunda esneklik olarak sayılmaktadır.

Uygulanabilmesi için yapılması gerekenler şöyle sıralanmıştır:

- Bilgi ve verilerin yeterli düzeyde doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Verilerin ihtiyacı olanlara erişilebilir kılınması,
- Geçerli yöntemler kullanarak bilgilerin ve verilerin incelenmesi,
- Tecrübe ve eğitimi dengeleyerek karar alımının ve harekete geçmenin gerçekçi analizlere dayandırılması gerekmektedir.

### **1.5.8. Tedarikçilerle Karşılıklı Faydaya Dayalı İlişkiler**

Bir işletme ve onun tedarikçileri birbirine bağımlıdır ve karşılıklı faydalı ilişkiler her iki tarafında değer yaratma yeteneğini artıracaktır. İşbirliğine yönelik, karşılıklı güven ve ortak çıkarlara dayalı uzun vadeli ilişkiler geliştirilmelidir. Rekabet gücümüz için tedarik ettiğimiz ürün ve hizmetlerin hızlı, düşük maliyette ve kaliteli olmasını amaçlarız. Tedarikçi ve işletmenin, müşteri memnuniyeti için çaba göstermesi gerekir. İşletme, tedarikçi ile iyileştirme faaliyetlerinin başarılarını paylaşmalı ve tedarikçinin katkılarının farkına varmasını sağlamalıdır (Buluç,2009:15-16). İşletme tedarikçi ilişkilerinde şu faaliyetleri yerine getirmelidir (Buluç, 2009:17):

- Anahtar tedarikçi seçme,
- Kısa dönemli kazançlardan çok uzun dönem kazanç sağlayan ilişki kurma,
- Açık ve şeffaf bir ilişki kurma,
- Karşılıklı iyileştirme yapılabilme,
- Müşteri gereksinimlerini tedarikçiye bildirme,
- Gelecek planlaması ve bilgi paylaşımına gidilmedir.

Tedarikçilerle güvene dayalı bir işbirliği içinde, rekabet gücünü artıracak girdileri en kaliteli en ekonomik ve en hızlı şekilde temin etmek amaç olmalıdır.

### **1.6. Toplam Kalite Yönetimi (TKY)**

TKY, kaynakların önlenmesi ve ara stokların ve israfın olmaması anlayışına dayanarak sınırsız insan ihtiyaçlarının doğada sınırlı kabul edilen kaynaklarla giderilmesi sonucu ortaya çıkmıştır. TKY anlayışının dünyaya Japonya'dan yayılmasının en önemli sebeplerinden biride doğadaki kısıtlı kaynaklardır. TKY'yi uygulamadaki amaç ilk defada doğruyu bulmaktır (Küçük, 2010:118).

TKY, müşteri istek ve ihtiyaçlarının karşılanması, mükemmelliğin hedeflenmiş olması ve ulaşılmaya çalışılması, kusursuzluğun ön plana çıkması, sıfır hata prensibinin sürekli kılınması, insan unsurunu ön plana çıkarılmasıyla işletmenin rekabet gücü artırılarak sürekli gelişmenin hedeflenmiş olması ve bütün bunlarında liderlik anlayışıyla gerçekleştirilebileceğini savunan çağdaş bir yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir (Bolat,2000:26).

TKY, iş görenlerin ve müşterilerin gereksinim, istek ve ihtiyaçlarının karşılanması ve mükemmelliğin hedeflenmesiyle ürün ve hizmetin tedarik aşamasından nihai tüketim



aşamasına kadar sıfır hatayla müşteriye sunulmasında ve bu mükemmelliğin sürekliliğinin sağlanarak işletmenin rakiplerine rekabet üstünlüğünü sağlamasını amaçlayan bir yönetim anlayışıdır (İnce,2008:69).

Sürekli gelişim için değişim gerekir ancak bu değişim tam zamanında olmalıdır. Riskli durumlarda, tehlike karşısında, anında ve hızlı tepki veremeyen işletmeler güç durumda kalabilirler. Bu durum dinazor tepkisine benzer bir olayla açıklanabilir (Çetin, 1998:22).Dinazorun kuyruğundan ısırıldığında hissettiği acının beynine hemen ulaşması mümkün olmadığından, başka saldırılara da açık olması büyük sorundur. Bu nedenle anında tepki önemlidir. İşletmelerin değişen ani durumlara karşı insan kaynakları ve kritik süreçleri başta olmak üzere, tüm sistemleri ve alt sistemleri değişmeli ve gelişmelidir. Bu mükemmellik yolculuğu, öncelikle tepe yönetiminden başlamalı ve işletmede her kademeye yayılmalıdır (Sarp,2014:122). Toplam kalite yönetimi anlayışı; kaliteli mallar veya hizmetler üretmek ya da sunmak için işletme içindeki ve dışındaki tüm unsurları dikkate alarak (çevre ve doğa dâhil) bu unsurların çıktılar üzerindeki olumsuz etkilerini önleyecek, bunu yaparken de kaynaklarını etkin verimli kullanarak, kurduğu sistemi sürekli geliştirmeyi hedefleyen bir yönetim yaklaşımıdır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi TKY uygulaması Deming Döngüsünü (Planla-Uygula-Denetle-Düzeltilici eylemlerle harekete geç) esas alarak gerçekleşir (Parlak,2013:27). Deming Döngüsü dört adımı içerir;

**1. Planla:** İşe başlamadan veya bir işi geliştirmek için önce bir planlamanın yapılmasıdır. Planlanmada işleri kimlerin nerede, nasıl, ne zaman ve kimlerce ne kadar işin yapılacağı belirlenir. Buna göre görev dağılımları ve amaçlar belirlenir.

- İyileştirme için fırsatların belirlenmesi.
- Mevcut süreçlerin belgelenmesi.
- İyileştirilen sürecin vizyonunun yaratılması.
- İyileştirme çabasının kapsamının tanımlanması.

**2. Uygula:** İşin plana göre yapılması veya iyileştirme için planın uygulanmasıdır.

**3. Kontrol et:** Planın uygulanması ile elde edilen sonuçların incelenmesi ve kaydedilmesidir.

**4. Önlem al:** Kontrol sonuçları araştırılarak gerekli olabilecek tüm düzeltici önlemlerin alınmasıdır.

Rekabetin gittikçe önem kazandığı günümüzde, ancak bu rekabet ortamında kalitesini sürekli geliştiren ve tüketicilere düşük maliyetli mal ve hizmet sunan işletmeler ayakta durabilmektedirler. Söz konusu bu işletmeler TKY felsefesini benimseyen ve bunu layıkıyla uygulayan işletmelerdir. Çünkü TKY, işletmenin tüm faaliyetlerinde kaliteyi arttırmayı hedeflemekte ve böylece her aşamada ortaya çıkabilecek sorunların ya da hataların ortadan kalkmasına yardım etmektedir.

Toplam kalite yönetimindeki amaç müşteri memnuniyeti olduğu için işletmedeki kârlılık ikinci planda yer almıştır. Çünkü bu anlayışa göre müşteri memnuniyetinin kazanılması işletmeye uzun vadeli kârları sağlamaktadır. TKY işletmelere memnun müşteriler, mutlu çalışanlar kazandırmak için oluşturan bir felsefe ve süreçler bütünüdür (Şimşek,2004:89).

Kalite yönetimi, sürekli iyileştirme ve geliştirilmiş kurumsal performans üzerinde odaklanmayı hedeflemiş bir yönetim felsefesi olarak da kabul edilebilir. Kalite yönetim uygulamaları, hem imalat hem de hizmet endüstrilerinde giderek önem kazanmaktadır. Kalite yönetim metodolojisi olan TKY, işletmelere önemli yararlar sağlayabilir (Guion, 2010:1).

### **1.6.1. Toplam Kalite Yönetimi (TKY) Amaçları**

TKY'nin temel hedefi, kalite yönetimi faaliyetlerinin işletmenin bütününe yaymaktır. İşletmenin bütününe yaymak için ise işletmede çalışan en üst düzey personelden en alt kademedeki çalışana kadar tüm personelin kalite faaliyetinde işbirliği sağlamaları gerekmektedir. Ancak bu şekilde TKY anlam bulmakta ve eksik kusurlarını gidermek, müşterilerin istekleri araştırılarak uygun nitelikteki ürünleri bulmak, tasarlamak, satın almak, üretmek, muayene etmek ve pazarlamak gerekir. Başka bir deyişle, TKY, mal ya da hizmetleri üretirken işletmelere; ticari, finansal, teknik, beşeri ve örgütsel kaynakları optimum kılmayı ve bunları tüm faaliyetlerin koordinasyonunu sağlayarak yönlendirmeyi amaçlamaktadır (Ertuğrul,2006:91).

TKY kalite performansı için basit prosedürler oluşturma, israfi engelleme, rekabet stratejilerini oluşturma ve geliştirme, haberleşme ağı kurma ve gelişime odaklanma gibi bazı amaçları vardır. TKY'nin amaçları şöyle sıralanır (Halis,2008:45):

- Verimliliği sağlamak,
- Örgütü geliştirmek ve yeniden yapılandırmak,

- Etkin stratejik yönetimi başarmak,
- Kaliteyi iyileştirme ve müşteri memnuniyetini sağlamak,
- Rekabeti, kârlılığı ve pazar payını geliştirmek,
- Kendi pazarlarının ihtiyaçlarına odaklanmak,
- İşletmenin tüm alanda yüksek kaliteye ulaşmasını sağlamak,
- Süreçleri inceleyerek bozuk mal üretimini engellemek veya azaltmak,
- Rakipleri detaylı olarak analiz ederek rekabet stratejileri oluşturmak,
- Problemin çözümünde ekip yaklaşımından faydalanmak,
- Üretim süreçlerini gözden geçirerek ürün stratejileri oluşturmak gibi amaçlarından bahsedilebilir.

Toplam kalite yönetiminde nihai amaç “ürün ve hizmet kalitesi”ni iyileştirmektir. Bu amaca ulaşmak ise organizasyondaki “insan kalitesi”, “sistem kalitesi”, “süreç kalitesi”, “iş kalitesi” gibi unsurların bütünsel olarak gerçekleştirilmesi ile mümkündür (Aktan,1999:1).

### **1.6.2. Toplam Kalite Yönetimi Unsurları**

TKY anlayışında kalite tüm sistemde aranması bulunması gereken bir özellik olarak tanımlandığından bu sistemin unsurları sıralanacak olursa (Halis,2013:58):

- Yönetim
- Müşteri (iç müşteri / dış müşteri)
- Girdiler (ham madde, yarı mamul, iş gören, tedarikçiler vb.)
- Süreç (tasarım, planlama, üretim metotları, kayıtlar, dokümantasyon)
- Donanım (makine, teçhizat)
- Ölçüm aletleri (kalibrasyon)
- Stoklar
- Bakım
- Dokümantasyon
- Çevre (doğa)

Tüm bu maddeler dikkatlice incelendiği takdirde bu uygulamaların bir kısmının yönetsel bir diğer kısmının ise; teknik konuları kapsadığı görülmektedir. Yönetsel unsurlar işletme yönetimini ilgilendiren konuları kapsarken, teknik kısımlar maddi ve teknik unsurlardan oluşmaktadır.

Kalitenin nasıl sağlanacağı, yöneticilerin üzerinde durması gereken bir konudur. Uygulanması gereken kalite açımlarını incelemenin iyi yollarından biri yönetim fonksiyonları; planlama, örgütleme ve liderlik, denetim üzerinde durmaktır. Toplam kalite yönetim unsurlarını 9 başlık altında incelemek mümkündür (Parlak,2013: 38-59):

#### **1.6.2.1. Yönetim**

TKY uygulamalarında üst yönetimin sorumlulukları vardır. Yönetimin ilk sorumluluğu kalite konusundaki ilke ve politikaları oluşturmaktır. Diğer sorumlulukları ise; çalışanların yönetime katılmasını sağlama, takım çalışmasını teşvik etme, motivasyonu sağlama ve liderlik etme, kalite kültürünü şirkete yerleştirme ve kalite yönetim uygulamalarını değerlendirmedir.

#### **1.6.2.2. Müşteri**

Müşteri TKY'de sistemin ilk ve en önemli varlığıdır. TKY anlayışında müşteri beklentilerinin doğru anlaşılması çok önemlidir. Müşteriye hitap etmeyen hiç bir ürün ya da hizmet olumlu sonuçlanmayacaktır. Müşteri beklentileri ve takipleri, oluşturulacak olan müşteri ilişkileri yönetim sistemleri ve uygulanan anket değerlendirmeleri dikkate alınarak, sürece yön verilmeli ve işletmede geribildirim servisleri oluşturulmalıdır. İşletmede müşterilere kendilerinin özel oldukları hissettirilmelidir.

#### **1.6.2.3. Girdiler**

Her işletme ya da kurum farklı iş kollarında veya farklı hizmet sektörlerinde faaliyet gösterir. Bu özelliklere göre işletme ve kurumların girdileri de farklı olacaktır. Örneğin; kullanılan malzeme, hammadde, çalışanlar, kullanılan sistemler, kullanılan teknolojiler vb. Hammadde, yarı mamul ve tedarikçiler düşünüldüğünde tüm bu süreçlerde kullanılan malzemenin ve tedarikçilerin tutumu, ürün kalitesine gösterilen özende kaliteyi belirleyen unsurlardır. Burada girdiler sistemdeki tüm etkenler gibi çok önemli bir konumdadır. İşletme için iç ve dış müşteri ne kadar önem ifade ediyorsa çalışanlarda TKY uygulamalarında son derece önemli bir girdidir. Çalışanlar önemli meziyetlere sahipse, sürekli gelişime açıksalar ve işlerini iyi yapıyorlarsa işletmelerde ve kurumlarda güçlü bir yapıya sahip olurlar.

#### **1.6.2.4. Süreç**

İşletmeler ürettikleri mamul ve hizmeti sunarken, müşteri beklentilerini göz önüne alarak müşterin istekleri doğrultusunda mal ve hizmet sunmalıdır. İşletmeler zaman içinde, değişen istekler doğrultusunda yeni tasarımlara yönelmeli, pazar gereksinimleri doğrultusunda hareket etmelidir. Tasarımda önemli olan unsur diğer hizmetlerden, ürünlerden daha farklı ayırt edilen özelliklere sahip ürünleri ilk önce piyasaya sunmak, özgün olmak, müşteri ve piyasa bilgisine sahip olmaktır. Süreç denince ilk akla gelen şey bir işin yapılış şekli, sırası ve uygulamasıdır. Süreçte kullanılan araçlar ve dokümanları iş tanımları, iş akış şemaları, prosedürler, standartlar, dokümantasyon formları ve kayıtlar olarak saymak mümkündür.

#### **1.6.2.5. Üretim Teknolojisi ve Donanım Kalitesi**

Üretilen malın ya da sunulan hizmetin ne ölçüde kaliteli olduğu işletmenin kullandığı teknoloji ve donanım kalitesi ile doğru orantılı olduğu düşünülebilir. Sürdürülebilir bir standardın olması, üretim teknolojisi ve donanım kalitesini olumlu yönde etkilemektedir. Seçilen teknoloji ve donanım verimlilik sağlamalı, kâr artışı sağlarken maliyetleri azaltmalı, iş görme süresini de kısaltmalıdır (Parlak,2013:38-59).

#### **1.6.2.6. Ölçüm Aletleri Kalitesi (Kalibrasyon)**

Kalibrasyon; “doğruluğu bilinen bir ölçüm standardını veya sistemini kullanarak diğer test ve ölçüm aletinin doğruluğunun ölçülmesi, sapmalarının belirlenmesi ve doküman haline getirilmesi için kullanılan ölçümler dizisidir.” (Sarp,2014:91).

Ölçüm aletlerinin doğruluğu belirli aralıklarda test edilmelidir. İşletmede hizmetin ya da üretilen ürünün kalitesini güvenilirliği ispat edilmiş ölçüm aletlerinin varlığı doğrudan belirler. Üretim ve hizmet esnasında doğru ölçümlerin kullanılması hata payını azaltır. Bu da israfı ve maliyetleri düşürür, kaliteyi artırır. Periyodik olarak kalibrasyonların yapılması ve dokümantasyonların hazırlanması gerekmektedir. Kalibrasyon işlemi işletmeler için önemli bir ihtiyaç olması kalite yönetim sistemlerinin o işletmede varlığındandır.

### **1.6.2.7. Bakım Onarım Kalitesi**

Üretim ya da hizmet işletmelerinde kullanılan malzemelerin araç ve gereçlerin belirli periyotlar halinde bakımlarının, onarımlarının yapılması gerekli ve planlanmalıdır. Bu planlamaların ve bakımların üretilen ürüne ve sunulan hizmete katkısı büyüktür. Üretimde kullanılan cihazların bakımı sebebi ile üretime ara verileceğinden dolayı planlamaların doğru ve zamanında yapılması önemli bir konudur.

### **1.6.2.8. Stoklama Kalitesi**

TKY uygulamalarında sunulan ürünün müşteriye doğru yerde ve doğru zamanda sunulması son derece önemlidir. Bu zamanlama ise stoklama maliyetlerinin azaltılması ile mümkündür. Yani stokta bekleme süreleri mümkün olduğunca düşürülmeli, stok seviyeleri düşürülmeli ve böylece satışlar artırılmalıdır (Parlak,2013:38-60).

### **1.6.2.9. Çevre**

İşletmelerce çevre bilinci oluşturulmalı ve içinde yaşadığımız çevreye üretilen mal ve hizmetler zarar vermemelidir. İşletmeler üretim sırasında doğaya, çevreye, gürültüye, hatalı uygulamalara sebep olarak (bu konuda yeterli bilginin ve sistemin eksikliğinden kaynaklı) çevre kirliliği adı verilen çağımızın bir sorunu ortaya çıkarmışlardır.

### **1.6.3. Toplam Kalite Yönetiminin Araçları**

Kalite araçları, uygulama sürecinde ortaya çıkan ve çıkması muhtemel olan problemlerin belirlenip çözülmesine yönelik bilgi ve verileri üretme ve değerlendirme tasarlamasıdır. Toplam kalite yönetiminin araçları aşağıda açıklanmıştır.

#### **1.6.3.1. Kıyaslama (Benchmarking)**

Kıyaslamayı Amerikan Verimlilik ve Kalite Merkezi (APQC) “Dünya üzerindeki işletmelerin en iyi uygulamalarını kıyaslamak suretiyle karşılaştırmalar yaparak örgütsel öğrenmeyi hızlandırıp sürekli iyileştirme, işletmenin bir sonraki atılımlarını belirleme ve işletmenin diğer örgütlerden öğrenmesine yardımcı olmak suretiyle bu uygulamaların temel özelliklerini işletmeye uyarlama” şeklinde açıklamaktadır.

Benchmarking, bir işletmenin performans düzeyini artırmak için “en iyi uygulamayı” tespit ederek; kendi işletmesine uyarlaması olarak tanımlanabilir.

Benchmarking ile sadece kıyaslama yapılmaz. En iyi uygulamaları bulmak için diğer işletmelerle kıyaslama yapılarak, işletmenin kendi süreçlerine en iyiyi uyarlayabilmesi sağlanır.

Stratejik hedeflere ulaşmak için işletme çevresinde yer alan rakip işletmelerin uygulamaları takip edilerek, rakip işletmelerin önemli ve değişiklik arz eden bölümleri tespit edilmelidir. Böylece sürekli iyileşme sağlanırken öğrenen bir örgüt haline gelerek pazarda daha iyi bir konumda olmak mümkündür.

### **1.6.3.2. Kalite Çemberleri**

İşletmede küçük çaplı çalışma grupları oluşturularak, işletmenin etkinlik, verimlilik, kalite gibi çok çeşitli sorunları görüşülmeli, tartışılmalı ve çözümler için düzenli olarak toplanılmalıdır.

Kalite çemberleri kurum ya da işletmede çalışan farklı özelliklere, görüşlere sahip kişilerce değerlendirilir. Kalite çemberleri farklı bakış açılarının kazanıldığı, farklı görüşlerin tartışılarak işletme yararına sunulduğu çalışma grubu olarak da tanımlanabilir.

### **1.6.3.3. Beyin Fırtınası**

Beyin fırtınası iki kelimedenden oluşmakta olup, beyin ve fırtına olarak ayrılabilir. Beyin fırtınası, sözlükte heyecan patlaması, parlak fikir anlamında kullanılmaktadır (Şahin,2005:442). Beyin fırtınası (Öztürk,2009:370):

- Sınırlı zamanda birçok fikir üretilmek istendiğinde,
- Soruna yönelik bir listesinin oluşturulmasında,
- Sorunun başarısızlığının sebeplerinin ortaya çıkarılmasında,
- Sorunun çözümlerini belirlemede,
- Faaliyet (aksiyon) planlarını geliştirmede ve süreci aydınlatmada kullanılır.

Beyin fırtınası uygulaması 5-15 kişilik gruplar ile yapılabilir. Bu teknikte, grupta bir yönetici bulunmalıdır. Yönetici, grup çalışmasını kolaylaştırıcı görevi yapar. Grupta herkes eşit düzeydedir, ast üst ilişkisi yoktur. Herkes fikirlerini rahatça paylaşmalı, kesinlikle fikirler üzerinde eleştiri yapılmayarak katılımcıların kendilerini toplantılarda rahat hissetmesi sağlanmalıdır. Bu teknik ile kısa sürede çok sayıda fikir üretilebilir (Sarp,2014:222).

#### **1.6.3.4. Pareto Diyagramı (Pareto Analizi)**

On dokuzuncu yüzyıl iktisatçılarından İtalyan asıllı Vilfredo Pareto'nun adıyla özdeşleşmiş meşhur "Pareto Teorisi", Joseph M. Juran tarafından problemin esaslarına ve temellerine ilişkin güncelleştirilmiştir. Bu analiz yöntemi, basit bir yöntem olmakla beraber veri kütlesi içindeki belirli kalemleri seçmede güçlü bir araçtır.

Pareto Diyagramı, sorunun çözümlenmesi aşamasının ilk başlangıç nedenini belirlemek ya da asıl ilk sebebini bulmak için, sorun ya da şartların tamamını bağıntılı yerini belirtmek sebebiyle grafiksel bir araç olarak kullanır (Halis,2013:172).

Pareto Diyagramı için öncelikle verilerin uygun bir biçimde toplanıp analiz edilmesi gerekir. Sonra problemin nedenleri belirlenir ve bu nedenler belirlenirken akış şeması, neden sonuç çizelgesi gibi yöntemlerden yararlanır. Pareto Diyagramında, bir hatayı oluşturan nedenlerin, önem sırasına göre sıralanarak değerlendirme yapılması önemlidir. Bu yöntemle, hata ve maliyetler arasında ilişki kurulup; kalite kontrolünün öncelikle önem derecesi ve maliyeti yüksek olan unsurlar üzerine yoğunlaşması sağlanır (Tekin, 2009:124). Problemin nedenleri belirlenerek pareto grafiği çizilir.Pareto Diyagramı, sorunu irdelemeden önce ve sorunu irdeledikten sonraki aşamalar arasındaki ayrımı veya gelişmeyi göstermede kullanılabilir. Pareto Diyagramı kalite sorunlarının nedenlerini ve hataların türlerine göre dağılımını belirlemede kullanılmaktadır (Öztürk, 2009:370). Yani sorun öncesi verilerle sorun sonrası veriler kıyaslanarak hataların nerede hangi iş süreçlerinde ve hangi oranda gerçekleştiği kullanılan bu yöntem sayesinde tespit edilerek gerekli önlemlerin alınması sağlanır.

#### **1.6.3.5. Neden Sonuç Analizi**

Neden sonuç analizi bir tür kalite diyagramı olarak da bilinir. Neden sonuç analizi Ishikawa diyagramı veya Balık kılçığı diyagramı olarak da adlandırılır. İlk kez 1943 senesinde Kaoru Ishikawa uygulamıştır. Diyagramda ilk olarak problemin nedenleri aranacak unsurun grafikte en sağına yazılarak belirtilir. Uzman kişilerin görüşü alınarak problem sebepleri araştırılmalıdır. Uzman görüşleri doğrultusunda oluşturulan görüşler çözüm yollarına şekil veren süreçlerin gelişimine yardımcı olur İkinci işlem asıl ve bağlantılı nedenler grafikte ilave edilerek çizim bitirilmiş olur. Beyin fırtınasının yapılması gerçekliği yakalamak için gereklidir ve pareto analizi ile birlikte çoğu kez kullanılır (Öztürk,2009:370).



### 1.6.3.6. Süreç Akış Diyagramı

Bir sürecin tüm adımlarını gösteren şematik diyagramlar süreç akış diyagramlarıdır. Bir kalite aracı olarak süreç akış diyagramı, bir etkinliğin, sürecin, ürünün yapılmasında izlenen yolların birleştirilmesiyle uygulamanın, ürünün ve sürecin biçimlenmesindeki aşamaları düzenli bir şekilde görmeyi sağlar (Halis,2013:164). Sürecin tüm aşamalarını hangi uygulamayı ya da bölümleri takip ettiğini göstermek amacıyla kullanılan görsel şekildir. Böylece hangi bölümlerde aksaklıkların yaşandığı daha kolay tespit edilebilmektedir. Süreç veya problemin tüm takım tarafından açık ve net şekilde anlaşılması ve takımın istediği bilgilerin sağlanmasında akış çizelgeleri önemli rol oynar. Sürecin grafiksel gösterimi olan akış çizelgeleri (Öztürk,2009:366):

- Sürecin nerede başladığını,
- Olayların sırasını,
- Sürecin ayrıntısını,
- Adımlar arasındaki ilişkiyi,
- Süreç sırasında alınan herhangi bir kararı,
- Sürecin nerede sona erdiğini,
- Gelecekte problem çözme takımına konu olabilecek diğer problemleri,
- Sorunun potansiyel kaynağı olan süreçteki kaçamak noktaları,
- Nerden ve hangi konuda veri toplanacağı hakkında bilgiler,

sağlar.

Akış çizelgelerinin oluşturulması kalite çalışmalarında ve kalite geliştirme süreçlerinde önemli bir etkiye sahiptir. İncelenen sürecin üzerinde çalışmayı ve analiz yapmayı kolaylaştıran bu diyagramlar sayesinde, daha kısa sürede doğru ve etkili sonuçlara ulaşılabilir.

### 1.6.4. Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Yönetim Sistemi İlişkisi

TKY'de sistem bir bütün olarak kabul edilerek kaliteyi bütün içindeki her bir personelin müşteri odaklı bir fonksiyonu olarak algılamaktadır. TKY ilgi alanına kalitenin iyileştirilmesi ve gelişiminin sağlanması faaliyetleri girer. Gerçekleştirilen faaliyetlerin sistem ve disiplin dâhilinde olması gerekir. İlk hedef, kalite yönetim sisteminin kurulması olurken, ikinci hedef ise bu sistemin devamlı olarak geliştirilmesidir. KYS, TKY'ye geçiş için gerekli olan alt yapıyı sağlayarak katılımcı

yönetimi desteklemektedir. Böylece, çalışanlar aynı dili konuşmaya, üretim sürecinin gerektirdiği davranışları sergileyerek kaliteyi teminat altına almaya çalışmaktadır (Eren, 2009:128).

### **1.7. Kalite Yönetim Sisteminin Kurulması**

Kurumsallaşmak ve gelişmek isteyen küçük, orta ve büyük ölçekli işletmeler kalite yönetim sistemine ihtiyaç duyar. KYS üretim sektöründen hizmet sektörüne tüm sektörlerde uygulanabilir. KYS belgesinin ilk denetimden yani belgeyi aldığınız tarihten itibaren geçerlilik süresi 3 yıldır. Belge süresi normal şartlar altında 3 yıldır fakat belgeyi almak için öncelikle bir denetime girilmesi gerekir denetimden başarılı şekilde yani işletmenizde iyi bir Kalite Yönetim Sisteminin olduğunun ispatlanmasından sonra KYS belgesi alınır. Fakat KYS belgesinin ilk veriliş tarihinden en az 1 yıl veya 2 yıl sonra Belgelendirme Kurumu gözetim denetimi yapar, bu gözetim denetimlerinden de başarılı şekilde geçmek gerekmektedir. Gözetim denetimlerinden başarılı şekilde geçilmez ise 3 yıllık geçerlilik süresi KYS belgesi için artık sayılmaz belge ya iptal olur ya da askıya (durdurma) alınır.6 ay içerisinde baş denetçi tarafından takipler gerçekleştirilir ve raporlanır. Uygunsuz durum giderildiğinde belgelendirme kuruluna sunulur ve belgelendirme kurulu onay verdikten sonra askıya alma (durdurma) durumu kaldırılır ve bu durum işletmeye bildirilir. Askıya alma (durdurma) durumu 6 ay içinde giderilmezse belgelendirme kurulu kararı ile belge iptal edilerek işletmeye bildirilir ve internetten duyurulur. İlk belgelendirmede ve daha sonraki yıllardaki gözetim denetimlerinde her yıl vize ücreti ödenmektedir.

Kalite Yönetim Sisteminin bir işletmede iyi bir şekilde kurulması için yani ilk yıl denetime girilmesi için belirli bir süre zarfında danışmanlık eğitim hizmeti alınması gerekir. Bu süre işletmenin büyüklüğüne ve organizasyon yapısının süreçlerinin karmaşıklığına bağlıdır.

- Küçük işletmelerde bu süre 2 ay ile 4 ay arasında değişir iken
- Orta büyüklükteki organizasyon ve işletmelerde 4 ile 6 ay
- Büyük organizasyonlarda 6 ile 12 ay arasında geçen sürelerde KYS kurulumu gerçekleştirilir.

KYS belgesi ile ilgili başlangıç sistem kurulum süresi ve 3 yıllık geçerlilik süresinin özeti aşağıda sıralanmıştır:

- KYS belgesinin alınmaya karar verilmesi ve başlama
- Kalite Sisteminin Kurulumu (Danışmanlık eğitim süreci ve sistemin kurulumu)
- KYS ilk belgelendirme denetimi ve belgenin alınması (Belgenin alınması ve 1 yıl boyunca kullanılması)
- KYS 1. yıl gözetim denetimi (Gözetim denetiminden başarı ile geçilmesi ve belgenin 1 yıl daha kullanılması)
- KYS 2. yıl gözetim denetimi (Gözetim denetiminden başarı ile geçilmesi ve belgenin 1 yıl daha kullanılması)
- Belgenin süresinin bitişi (<http://www.ictsert.com.tr/kys-belgesi-gecerlilik-suresi-nedir-ne-kadar-surede-alinir-isokys-belgesi-ornege-nasildir> Erişim: 21.09.2016).

Belgeyi ikinci bir üç yıllık dönem için uzatmak isteyen işletmeler belgenin geçerliliğinin dolmasına iki ay kaldığında başvuruda bulunarak belgeyi uzatma talebi ile birlikte denetime tabi tutulur ve geçerlilik süresi ilk ara denetim yapılarak devam eder.

### 1.7.1. Kalite Yönetim Sistemi Kurulma Aşamaları

KYS kurma aşamaları aşağıda açıklanmıştır (Yörük,2014:35):

- **Mevcut Durumun Analizi:** Yeni kurulacak KYS için mevcut işleyişin çok iyi incelenmesi, çalışma şekli, yönetim yapısı gibi verilerin değerlendirilmesi gereklidir. Bu bilgiler Kalite Yönetim Sisteminin temelini oluşturur.
- **Planlama:** KYS ile ilgili faaliyetlere kimler katılabilecek, çalışma takvimi gibi konular başlangıçta karara bağlanmalı, bu kararlar gerekirse daha ileri tarihlerde gözden geçirilmeli ve iyileştirmeler ile güncellenmelidir.
- **Eğitim Programı:** Üst yönetim ile hazırlanan eğitim programına uygun olarak ilgili tüm birimlere ve personele öncelikle sistemi tanıtan eğitimler düzenlenmelidir. Eğitimler tüm işletme için aynı içerikte olmamalı, yetki ve ilgili sorumluluk alanlarına göre farklı gruplar için hazırlanmalıdır.
- **Üst Yönetim Kalite Temsilcisinin Atanması:** Kalite Yönetim Sisteminin kuruluşu, koordinasyonu, takım üyelerinin seçimi ve özellikle üst yönetim ile çalışanlar arasında KYS hakkında bilgilendirme ve iletişim için, işletme üst yönetimi tarafından ataması yapılan yetkili kişi “Yönetim Kalite Temsilcisi” dir.

- **İç Denetimler:** Kalite Yönetim Sisteminde tanımlanmış olan iş akışlarının tam olarak çalışıp çalışmadığı, ayrıca süreçlerin birbirleri ile etkileşiminin doğru bir biçimde devam edip etmediği İç Denetim Sorumlusu tarafından, yönetim Kalite Temsilcisi ile planmış olan denetim takvimine göre denetlenir ve raporlanır.
- **Yönetim Gözden Geçirme Toplantıları:** İşletme üst yönetimi belirli dönemlerde yapılan gözden geçirme toplantıları ile kalite yönetim sistemini, hedefleri, iç denetimler ve müşterilerden gelen geri bildirimleri inceler. Üst yönetim Kalite Yönetim Sisteminin etkinliğini gözden geçirir, sürekliliğini korumak için gerekli olan değişiklik veya güncellemeler var ise bunlar ile ilgili kararları alır, ayrıca kaynakların yeterli olup olmadığını gözden geçirir.

### 1.7.2. Üst Yönetim Kararı

Kalite belgesine sahip olmak pazar içinde rekabet koşullarında olumlu etki yapar, işletmenin vizyonu netleşir, işletme içinde düzen sağlanır ve kurumsal olmayan bir işletme için kurumsal yapıya atılan ilk ve büyük bir adım gerçekleşir.

İşletme içinde birbirinden bağımsız gibi çalışan takımların birleşimi, koordinasyonun sağlanması ve bunun sürdürülebilir olması “sistem” ile mümkündür. Sistemi ilk harekete geçirende üst yönetim ve üst yönetimin kararlarıdır.

### 1.7.3. Başvuru Öncesi Tamamlanması Gereken Adımlar

Müracaatla ilgili temel dokümanlar:

- Sistem belgelendirme başvuru formu,
- Sistem belgelendirme talimatı,
- TSE sistem belgelendirme ücret talimatı,
- Logo kullanma talimatı,
- Müşteri şikâyet ve önerilerinin değerlendirilmesi prosedürü,
- Müracaatta gerekli evraklar listesi.

İşletme, kalite sistem dokümanları (Kalite El Kitabı ve Kalite Sistem Prosedürleri) ve sistem belgelendirme yönetimi ile sistem belgelendirme ücret talimatında belirtilen ücretlerin yatırıldığını gösteren belgeyi TSE Kalite Müdürlüklerine teslim eder ve başvuruyu tamamlar. Başvuru belgeleri yeterli bulunur ise bir hafta belirlenerek doğrulama için işletmeye bildirilir ve “Tetkik Ekibi” belirlenir. Belirlenen ekipteki

tetkik görevlileri işletmeye gerçek tetkik programı ve özgeçmişlerini bildirerek işletmenin kalite sistemini belirlenen tarihlerde yerinde incelerler. İşletmenin ilgili standart şartlarını karşılaması durumunda, TSE sistem belgelendirme yürütme komitesi söz konusu işletme adına belge düzenlenmesine karar verir. Eğer bu incelemede işletmeye belge verilmesine engel teşkil edecek uygunsuzluk söz konusu olursa, eksikliğin giderilmesi için süre tanınarak takip tetkiki yapılmasına karar verilebilir (Sarp,2014:36).

#### **1.7.4. Başvuru Koşulları**

Belgeye başvurmaya karar verdikten sonraki hazırlık aşamaları şu şekilde olmalıdır (Sarp,2014:39):

1) Mevcut durumun analizi yapılmalıdır.

2) Gereklilikler tespit edilmelidir. Bu aşamada;

- İşletmenin misyon ve vizyonunu temel alan bir kalite politikası oluşturulmalıdır.
- Organizasyon yapısı net ve anlaşılır şekilde oluşturulmalı, çalışanların yetki ve sorumlulukları tanımlanmalı, çalışanlara da bildirilmelidir.
- İşletme hedefleri kalite politikası ile uyumlu olarak belirlenmelidir.
- Kalite Yönetim Sistemleri çalışmaları için üst yönetime bağlı olarak çalışan bir sorumlu atanmalıdır.
- Ulaşılan hedefler, yapılan iyileştirmeler, izlenen politika, gerçekleşmeyen adımlar ve bunlar ile ilgili kararlar ve yeni hedeflerin belirlenmesi için düzenli toplantılar yapılmalıdır.
- İç denetim sorumlusu tanımlanmalı ve belirlenen programa göre iç denetimler düzenli olarak yapılmalıdır.
- Çalışanların varsa eğitim ihtiyaçları belirlenmeli, dâhili veya harici eğitimlere katılması sağlanmalıdır.
- İş akışları, süreçler ve yönetmelikler tanımlanmalı, düzenli ve gerekli durumlarda, yetkisi olan kişilerin kolaylıkla erişebileceği bir düzende yazılı olarak belgelere aktarılmalıdır.

- Kalite el kitabı oluşturulmalıdır. Kalite el kitabı: işletme hakkında, faaliyet konusu hakkında bilgileri de içeren ve işleyişi, tanımlı olan tüm süreçleri anlatan bir dokümandır.

3) Başvuru öncesinde, eksikleri tespit etmiş, gerekli önlemleri almış ve düzenlemeleri yapmış olmak ve bunları kendi iç denetim sistemleri ile düzenli kontrol ediyor hale getirmiş olmak gerekir.

### **1.7.5. Resmi Başvuru Yapılan Kurumlar**

Kalite Yönetim Sisteminin belgelendirilmesine karar veren ve başvuru öncesi hazırlıklarını tamamlayan işletmeler ulusal veya uluslararası alanda kabul görmüş ve tanınmış bir belgelendirme kuruluşuna müracaat edebilir. Belgelendirme kuruluşunun seçim kararı işletmeye aittir.

ISO Genel Merkezi'nin her ülkede yetki verdiği kurumlar vardır. Türkiye'de bu yetki TÜRKAK (Türk Akreditasyon Kurumu)'a verilmiştir. TÜRKAK ülke genelinde akreditasyon için başvurmuş ve uygun bulunan kurumlar ile yetkisini paylaşmıştır. İşletmeler doğrudan veya danışmanlık şirketi aracılığı ile seçtiği belgelendirme kurumuna başvuruda bulunabilir. Seçilen kurumun, işletmenin hizmet verdiği sektörde belgelendirme yetkisi olup olmadığına dikkat edilmelidir. Akreditasyon, belgelendirme kuruluşları, laboratuvarlar, muayene ve deney kuruluşlarının belirli görevleri yapmaya yeterli olduklarının uluslararası kabul görmüş teknik kriterlere göre değerlendirilerek, belgelendirilmesi faaliyetidir (Sarp,2014:36).

Bir laboratuvar veya belgelendirme kuruluşunun akredite olması ona itibar kazandırır. Belgelendirme kuruluşları ve laboratuvarlar, akreditasyonun dışında kalarak da örgütsel yaşamlarını sürdürebileceklerini, tüketici bulabileceklerini ve tüketiciyi tatmin edebileceklerini düşünüyorlarsa akredite olmadan hizmet etmeye devam edebilirler (www.tse-sjt.com,Erşim: 10.01.2017). Ancak kaliteli mal üretip, pazarlamak isteyen her işletme için ölçme ve kalibrasyon çok önemlidir. Bu nedenle söz konusu hizmetleri sağlayan kuruluşlarında akredite olmalarında yarar vardır.

TÜRKAK internet sayfasında "Akredite Kuruluşlar" sayfasından alınacak belge türü işletme merkezinin bulunduğu şehre göre arama yapılabilir. İlgili web adresi: <http://www.turkak.org.tr> dir.

Çalışmanın yapıldığı Eylül 2017 tarihi itibari ile listede 79 adet Akredite Uygunluğu olan işletme bulunmakta olup, bazı işletmelerde kapsam değişikliği veya yetkinin askıya alındığına dair açıklamalar güncel olarak tanımlanmıştır.



## TÜRK AKREDİTASYON KURUMU

### AKREDİTE KURULUŞ ARAMA

**Akredite Uygunluk Değerlendirme Kuruluşları Veritabanı**

**Kuruluş Adı :**

**Akreditasyon No :**

**Kuruluş Türü :**

**Anahtar Kelime :**

**Şehir :**

UDK Adı	Akreditasyon Numarası	Şehir	Durum
1 - <b>TÜRK LOYDU VAKFI İktisadi İşletmesi</b>	AB-0001-YS	İSTANBUL	Aktif
2 - <b>TSE Belgelendirme Merkezi Başkanlığı</b>	AB-0002-YS	ANKARA	Aktif
3 - <b>TÜV Teknik Kontrol Ve Belgelendirme A. Ş.</b>	AB-0003-YS	İSTANBUL	Aktif
4 - <b>BEC Belgelendirme Ve Muayene Hizmetleri Ltd. Şti.</b>	AB-0004-YS	KOCAELİ	Aktif
5 - <b>KIWA MEYER BELGELENDİRME HİZMETLERİ A.Ş. Kiwa Meyer</b>	AB-0006-YS	İSTANBUL	Aktif

Kaynak: <http://www.turkak.org.tr>, Erişim Tarihi: 21.09.2017

#### Şekil 1:TÜRKAK Akredite Kuruluşlar Listesi İnternet Sayfası

Kalite Yönetim Sistemleri ile ilgili olarak bazı temel eğitimlerin işletme üst yönetiminin görevlendirdiği kalite temsilcisi ve kalite yönetim sistemleri çalışmasında görev alacak personel tarafından tamamlanması gerekmektedir. Bu temel eğitimler içeriği için, Türk Standartları Enstitüsü eğitim kataloğu örnekleri aşağıdaki tabloda verilmiştir:

**Tablo 1:** Türk Standartları Enstitüsü Eğitim Kataloğu

EĞİTİMİN ADI	KALİTE YÖNETİM SİSTEMİ TEMEL EĞİTİMİ
EĞİTİM SÜRESİ	3 GÜN
EĞİTİM AMACI	KYS temel kavramları, temel prensipleri ile standart maddelerinin yorumlanması ve sistem kurma ve uygulama çalışmalarına katkı sağlanması
EĞİTİM İÇERİĞİ	TSE Belgelendirme Prosedürü <ul style="list-style-type: none"><li>• Kalite ile ilgili temel kavramlar</li><li>• Kalite yönetim sistemleri ve belgelendirmenin yararları</li><li>• Kalite yönetim sistemlerinde organizasyon yapısı</li><li>• TS EN ISO 9001 Serisi Standartların tanımları</li><li>• TS EN ISO 9001 Standard maddelerinin yorumlanması</li><li>• Örnek çalışmalar</li></ul>
EĞİTİMİN ADI	KYS DOKÜMANTASYON EĞİTİMİ
EĞİTİM SÜRESİ	2 GÜN
EĞİTİM AMACI	KYS Sistemi dokümantasyonu içinde yer alan kalite politikası ve kalite el kitabı, kalite amaçları, prosedürler ve süreçlerin hazırlanması
EĞİTİM İÇERİĞİ	KYS Doküman yapısı <ul style="list-style-type: none"><li>• Kalite el kitabı</li><li>• Prosedürler</li><li>• Destek dokümanları ( talimatlar, formlar)</li></ul>

Kaynak:<http://tse.org.tr/docs/egitimprogrami/2014egitimvesertifikaprogrami.pdf?sfvrsn=2>  
(Erişim Tarihi:21.09.2017)

### 1.7.6. Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Almak

Kalite belgesi alan bir işletme, KYS standartlarına uygun olarak ve uluslararası kabul gören, bilimsel yöntemler ile yönetilen, odak noktası müşteri memnuniyeti, sürekli iyileştirme olan bir işletme olduğunu belgelemiştir. Birçok işletme çalışacağı tedarikçi veya alt yüklenici işletmeleri seçerken kalite belgesine sahip olmasını ön koşul



olarak tanımlamıştır. Aynı şekilde mevcut tedarikçiler için tedarikçi performans değerlendirmesi yapılırken de kalite belgesine sahip olmak işletme için değerlendirmede yüksek puan avantajı sağlamaktadır.

Kalite Yönetim Sistemini benimseyen işletmede tüm iş süreçleri, performans yönetimi için geliştirilir, uygulamaya alınır ve sürekli olarak izlenip ölçümlenir. Bu şekilde kurum içi performans yükselir ve sonuçları kârlılıkta artış olarak izlenebilir. Aynı standartları rehber olarak kabul eden, farklı sektörde ve farklı büyüklükteki her işletme kendi yapısında uygun koşulları sağladığında kalite yönetim sistemini kurabilir (Sarp,2014:37).



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol kavramını iyi açıklayabilmek için öncelikle kontrol kavramı üzerinde durulması gerekir. Kontrol kavramının kökü Latince “contrarotula” kelimesidir. Daha sonra Latineden Fransızca’ya “contrôle” şeklinde geçen bu kelime, dilimize İngilizcede yer alan “control” kavramından uyarlanarak “kontrol” şeklinde girmiştir (Bilgin,2008:57). Kontrol işletmenin tüm fonksiyonlarını kapsamakla birlikte yönetimin temel fonksiyonundan biridir. Kontrolde faaliyet sonuçları tespit edilerek diğer fonksiyonların başarıları ölçümlenmektedir. Kontrol bir işletmenin amaçlara ulaşmasını sağlayacak önlemlerdir (Elitaş,2004:34). Yöneticiler için ise tamamlanan ve yapılan işleri değerlendirme ve düzeltme faaliyetidir. Hataların ve zayıf noktaların tespit edilmesi ve bunlara düzeltici önlem alıp tekrarının engellemesi kontrolün asıl amacıdır (Doyrangöl,2002:47). Kontrol mevcut iş başarısını ölçerek belirlenen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığının tespitidir (Keskin,2006:12). Muhasebede kontrol olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücü olarak kullanılmaktadır. Örneğin, enflasyon kontrol altına alındı denildiğinde fiyat artışlarına etki edildiği anlaşılır. Yangın kontrol altına alındı denildiğinde yangın olayına etki edildiği anlaşılır. İşletmelerde faaliyetlere etki edebilmede yöntem ve araçlar kullanılmaktadır. İşletmelerde etkili bir denetimin olması için etkili bir kontrolün olması gerekir (Yurtsever,2008:16).

“İç kontrol” kavramı ise İngilizce’deki “internal control” tamlamasının karşılığı olarak kullanılmaktadır. Burada geçen “internal” kelimesi aslında “içte ait, dâhili” anlamına gelmekle beraber, dilimize bu tamlama “iç kontrol” şeklinde girmiştir. Konuyu işletmeler açısından ele aldığımızda ise iç kontrol kavramı “işletmenin içindeki kontrol” şeklinde ifade edilebilir (Bilgin,2008:57).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 1999 yılında iç kontrolün tanımını; “İç kontrol örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin, mali tablolarda ve ilgili raporlarda güvenilirliğin sağlanması, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uyulması, bütçenin uygulanması ve örgüt faaliyetlerinde devamlılığın sağlanması konularında makul güvence sağlayan örgüt yönetiminin önemli bir parçasıdır” şeklinde yapmıştır (Uyar,2010:39).

Sermaye Piyasası Kurulundan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'de (Seri: X, No:16) iç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymak da dâhil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar.

ABD'de 1990'lı yılların başında yayınlanan hileli finansal rapor sayısındaki önemli artış nedeniyle iç kontrol kavramsal olarak yeniden düzenlenmiştir. Bu amaçla oluşturulan Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission -COSO) yaptığı çalışmalarda iç kontrol ile ilgili İç kontrol - Bütünleştirilmiş Yapı (Internal Control Integrated Framework) isimli raporu yayınladı. Rapor COSO raporu olarak da isimlendirilmektedir (Yılancı,2003:38).

COSO'ya (COSO, 2013: 3) göre iç kontrol; bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından yönlendirilen, işletme hedeflerine ulaşılabilmesi, faaliyetlerin raporlanması ve mevzuata uyum ile ilgili makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir.

Genel olarak iç kontrol; bir kurumun faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşmada dikkate alınan, yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış ve tüm personel tarafından etki edilen bir süreçtir (Erdoğan,2001: 51).

İç kontrol bir işletmede faaliyetlerin başarılı şekilde yerine getirilmesinde, işletme kârlılığındaki amaçlarına ulaşmasında etkilidir. Ayrıca iç kontrol güvenilir finansal raporlamanın hazırlanmasına da katkı sağlar. Ancak iç kontrol işletmenin hedeflerinde başarılı olmaya yardımcı olurken, işletmenin uzun ömürlü olacağı konusunda garanti vermez. Çünkü rakipler ve dış çevrenin etkileri yönetimin kontrolü dışındadır.

İç kontrol sistemi ile işletme alt fonksiyonlara ayrılarak her bir fonksiyona farklı kişiler tayin edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanır. Kişilerin sorumluluğu belirlenerek işletmede oluşabilecek hata ve hileler önlenmekte, işletmedeki varlıklara erişim sınırlandırılarak işletmedeki kötü niyetli davranışlarda engellenmiş olur. Böylece işletme faaliyetlerinde etkinlik ve verimlilik sağlanır. Kurulan bilgi ve belge akış sistemi sayesinde bilgi ve belgeler zamanında kayda geçerek kontroller sağlanır ve

üst yönetime özetlenerek raporlanır. İç kontrol sistemine ilişkin bilgiler işletmeler için zorunluluk haline gelmiştir (William,2000:83).

İç kontrol kavramı ilk olarak 1940'lı yıllarda ABD'de kamu muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşları tarafından yayımlanan raporlarda görülmeye başlanmıştır. İç kontrol sistemine ait gelişmeler 1970'li yıllara kadar hızla devam etmiştir. 1973'de gündeme gelen Watergate siyasi skandalı sonrasında, kanun yapma ve düzenleme yetkisine sahip kurumlar tarafından büyük önem verilerek ciddi bir biçimde ele alınmıştır. Kamu kaynaklarının yasalara aykırı biçimde kötüye kullanımını engellemek amacıyla çıkarılan birçok yasa, bildirge, rapor ve kurulan komisyon ve kurullar 1978 yılına kadar büyük bir hızla devam etmiştir.1978'de çıkarılan tüm yayımlarda iç kontrol sisteminin standartlarını belirlenmesi yönünde tavsiye kararlarına yer verildiği görülmüştür.1980 ve 1985 yılları arasında, iç kontrol sisteminin profesyonel standartlarının çıkarılması, geliştirilmesi ve mükemmel hale getirilmesi çalışmaları yapılmıştır. Treadway Komisyonu olarak bilinen Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu, 1985 yılında kurularak, iç kontrol sistemi literatürünün yeniden gözden geçirilmesi, iç kontrol sistemlerinin kurulması ve etkinliklerinin değerlendirilmesi için proje çalışmaları başlatmıştır. Bu projeyi ve çalışmaları ele alan, Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi 1992 yılında "İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve" raporunu yayımlamıştır. Bu rapor, COSO İç Kontrol Sistemi modeli olarak bilinmektedir (Tümer,2010:35). COSO, 14 Mayıs 2013 tarihinde ise "İç Kontrol–Entegre Çerçeve" adında yeni bir rapor yayınladı. COSO tarafından 2013 yılında yayınlanan rapordaki en önemli değişiklik, 5 bileşeni destekleyen 17 ilkenin sunulması oldu.

## **2.1. İç Kontrol Sisteminin Faydaları**

İç kontrol sistemi kurmanın işletmeler açısından orta ve uzun vadede pek çok faydası bulunmaktadır. İç kontrol sisteminin işletmeler için sağlayabileceği faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aksoy,2005: 138; COSO,2013: 8, Uyar,2010: 44-45):

- İç kontrol sistemi ile işletmenin iş akış süreçlerinin önceden belirlenen hedefler doğrultusunda yürütülmesi sağlanacak, meydana gelebilecek aksamlar zamanında tespit edilebilecek dolayısıyla iç kontrol sistemi işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi noktasında önemli bir faktör olacaktır. Aynı zamanda

sistemin planlanan şekilde yürütülmesi ile müşteri memnuniyeti sağlanabilecek ve kârlılık hedefleri yakalanabilecektir.

- Gerek geliştirilen kural, prosedür ve görev tanımlamaları gerekse sürekli kontroller ile işletmeye ait varlıkların amacı dışında ya da uygunsuz kullanılmasının önüne geçilebilecek dolayısıyla işletmenin karşılaşılabileceği zararlar önlenebilecektir.
- İş akış süreçleri içerisinde meydana gelebilecek personel hataları en aza indirgenmiş olacak, aynı zamanda meydana gelen hataların erken teşhisi ile işletmenin daha büyük sorunlarla karşılaşabilmesinin önüne geçilebilecektir.
- İç kontrol sistemi gerek personel gerekse yönetim tarafından yapılabilecek hile ve usulsüzlükler için caydırıcı bir faktör olacaktır.
- Muhasebe bilgi sistemi ile doğru ve gerçeği yansıtır bilgi üretilmesine yardımcı olacak, aynı zamanda zamanında ve güvenilir finansal raporlama ile işletmenin şeffaflığına hizmet edecek dolayısıyla işletmenin yatırımcılar için tercih nedeni olmasını sağlayacaktır.
- İş akış süreçlerinin önceden belirlenen standartlarla sürekli olarak uyumunun ölçümü ile risk makul düzeyde tutulacak dolayısıyla işletmenin sürekliliğine hizmet edecektir.
- Gerek yönetsel gerekse mali işlemlerin, ülkede yerleşik mevzuat paralelinde gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrolü sayesinde işletmenin yasalar karşısında haksız duruma düşmesinin önüne geçilerek yasal yaptırımlara maruz kalması engellenebilecektir.
- İç kontrol sistemi aynı zamanda hem işletme personeli hem de yöneticiler için bir güvence sistemi olduğundan personel için iş tatmini, yöneticiler içinde personelin yeterliliği konularında güvence olacaktır.

İç kontrol sistemi işletmelerin spesifik hedeflerine ulaşmasında önemli bir araç olmakla birlikte bütün işletmeler için hayati bir öneme sahip olan varlığını sürdürebilme konusunda da oldukça önemlidir.

## **2.2. İç Kontrol Sisteminin Önemi Arttıran Olaylar**

İşletmeler büyüdükçe ve geliştikçe yöneticilerin işletme ile ilgili bilgi sahibi olma olanağı azalacağı için iç kontrolün önemi işletmeler için artacaktır. İşletmedeki hatayı,

hileyi, savurganlığı azaltarak, verimliliği arttırmanın yolu işletmenin yapısına ve büyüklüğüne uygun etkin ve sürekli yenilenebilir bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılmasıdır (Aktaş,2005:3; Ertürk,2010:56).

Denetçiler, iç kontrol yapısından tam güvenlik bekleyemezler. Bu nedenle her zaman için denetçinin iç kontrol yapısı üzerinde vereceği kararlarda kontrol riski vardır. Dolayısıyla denetçiler çok iyi bir iç kontrol yapısı ile karşılaşsalar bile söz konusu kontrol riskini düşünerek kendi denetim çalışmalarını gerçekleştireceklerdir (Bozkurt,1995:30).

İç kontrol sisteminin ortaya çıkması ve öneminin artması geçmişte meydana gelen bazı olaylardan kaynaklanmaktadır. Bu olaylar, gerek işletmelere gerekse de ülke ekonomilerine büyük zararlar vermiş ve işletmelerde kurumsal kimliğin öne çıkarılmasını gündeme getirmiştir. Aşağıda geçmişte yaşanan işletme skandallarına ilişkin örnekler ve iç kontrol sisteminin bu olaylar içindeki önemine değinilmiştir.

### **2.2.1. Barings Bank Olayı**

Barings Bank'ın Singapur Bölgesi'ndeki biriminde görevli ve oldukça güvenilen elemanı Nick Leeson'ın, Nikkei endeksinde yetkilendirilmemiş future ve opsiyon pozisyonları alması sonucunda 1 Milyar Dolar' ı aşan büyük bir zarar ortaya çıkmış ve 1995 yılında banka batmıştır Bu büyük zarara yol açan işlemler incelenmiş ve Barings Bank'ta, iç kontrolün en önemli ilkesi olan icra faaliyeti ile denetim faaliyetinin farklı çalışanlarca yürütülmesi gerekliliğinin ihlalinin böyle bir sonuca yol açtığı anlaşılmıştır. Barings Bank'ta çok büyük kontrol eksikliği ayrıca da zayıf bir yönetim olduğu görülmüştür. Bu tespitin en önemli göstergelerinden birisi Leeson'ın hem işlem masasını hem de arka ofisin kontrolünü elinde bulundurduğunun anlaşılmasıdır. Bu iflas dünya genelinde tüm finansal kuruluşların kontrol fonksiyonunu yeniden yapılandırmalarına yönelik bir uyandırma ve kendine gelme çağrısı olmuştur (Clarke,1999:52).

### **2.2.2. Daiwa Bank Olayı**

Söz konusu olay Japonya merkezli Daiwa Bank'ın Amerika organizasyonunda trade işlemleri ile ilgili oluşan zararların muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması ve zararına satılan kağıtların fiziken teslim edilmelerine rağmen muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması ile ortaya çıkmıştır. Barings'ten farklı olarak söz konusu olayın uzun

süre devam ettiği anlaşılmıştır. Söz konusu işlemler sonucunda 1,1 Milyar USD zarar ortaya çıkmıştır. ABD'deki Genel Müdür Yardımcısı Toshidide Iguchi 17 Temmuz 1995 tarihinde Daiwa Bank Genel Merkezine 30 sayfalık mektup yazarak işlemleri itiraf etmiştir. Durum, Japonya Başbakanlık ve Hazine Bakanlıklarından sonra ABD'ye bildirilmiş, bankanın ABD bölümü kapatılmış, Iguchi tutuklanmış ve detaylı denetim ve suç araştırmaları yapılmıştır. Yapılan bu araştırmalarda ABD muhasebe standartlarına aykırı işlemlerin ve bilgi gizlemenin uzun süreden beri yapıldığı ortaya çıkmıştır (Kane;Trask,1998:27).

Söz konusu olayın Barings Bank'tan farklı yönleri aşağıdaki şekillerde belirtilebilir (Tschoegl,2004:16):

- Daiwa olayı, Barings'ten daha uzun süre sürmüştür.
- İki olayın boyutu da benzer büyüklükte olmasına rağmen Barings olayı iflas ile sonuçlanmış, Daiwa olayında ise yalnızca ABD bölümünün faaliyetine son verilmiştir.
- Daiwa Genel Merkez Yöneticileri 'de olayda kendi sorumluluklarının olduğunu kabul etmişlerdir

### **2.2.3. Allied Irish Bank Olayı**

Allied Irish Banks (AIB) İrlanda'da bir bankadır.1993 yılında John Rusnak adında bir trader, yenin dolar karşısında değer kazanacağı varsayımı ile stratejisini geliştirmiştir. 1997 yılındaki bir dizi forward işlemi All first bünyesinde bazı kayıplara neden olmuştur. John Rusnak tarafından bu kayıpların gizlenmesi ve telafisi için fiktif opsiyon işlemleri aracılığıyla banka kayıtları ve dokümanları üzerinde sistemli olarak sahtecilik yapılmaya başlanmıştır. Şirketteki “zayıf kontrol mekanizmaları sayesinde” usulsüzlükler Şubat 2002'ye kadar gizlenmiştir. Banka 691 milyon dolar seviyesinde bir kayba uğratılmıştır (BDDK,2003:106).

### **2.2.4. Societe Generale Olayı**

Bankacılık sektörünün en büyük skandallarından bir Fransız bankası olan Societe Generale'de yaşanmıştır. Jerome Kerviel, 2005'de Delta 1 olarak adlandırılan ekibe trader olarak transfer olmuş ve Delta 1 ekibinde üstlerinden habersiz riskli pozisyonlar almaya başlamıştır. Kerviel habersiz riskli pozisyonları arkadaşlarının bilgisayarlarına

izinsiz girerek ve onlar adına onay vererek yapmıştır. Şifrelerin belirli aralıklarla değiştirilmemesi kontrol zafiyetine neden olmuştur. Yapılan bir diğer incelemede Kerviel son aylarda hiç izin kullanmadığı da tespit edilmiştir Societe Generale Bank'ta Jerome Kerviel tarafından yapılan ve aylarca fark edilmeyen yetkisiz vadeli işlemler sonucu 4,9 milyar euro'luk zarar gerçekleşmiştir. Bankadan 22,5 milyon müşterisine özür mektubu gönderileceği açıklanmıştır (Uysal,2009:73).

### **2.3. İç Kontrol Sisteminin Amaçları**

İç kontrol sisteminin amaçları ile kontrol faaliyetleri arasında yakın ilişki söz konusudur. İç kontrol sisteminin amacı olmaksızın sağlıklı kontrol faaliyetlerinden bahsedilemez. İşletmede önce iç kontrol sistemi amaçları belirlenmeli ve ardından bu amaçları gerçekleştirmek için faaliyetler ve politikalar belirlenmelidir. İç kontrol sistemini kurmak isteyen işletmeler finansal riskleri ve muhasebe risklerini belirlemelidir. Belirlenen risklerden sonra riskin derecesini düşürmek için politika ve prosedürler uygulanmalı ve ilgili personele iletilerek personel bilgilendirilmelidir. İç kontrol sistemi amaçları ikiye ayrılmaktadır (Kepekçi,2004:72):

- Genel amaçları,
- Özel amaçları.

#### **2.3.1. İç Kontrol Sisteminin Genel Amaçları**

İşletme yönetiminin iç kontrol sisteminin genel amaçlarını doğru anlaması ve buna uygun hareket etmesi işletmede verimliliği ve etkinliği arttırmaktadır. İç kontrol sisteminin genel amaçlarını beş ana başlıkta toplayabiliriz. Bunlar (Uzay,1999:20);

- İşletme varlıklarını korumak,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- Faaliyetlerin politikalara ve yasalara uygunluğunu sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini sağlamak,
- İşletmenin belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşılmasını sağlamak.

##### **2.3.1.1. İşletme Varlıklarını Korumak**

İşletmelerin fiziksel varlıkları ve kaynakları her türlü tahribata, çalınmaya müsait olduğundan işletme yönetimlere bu olumsuzlukları önleyecek kontrol unsurları



oluşturmalıdır. Uygun yetkilendirme önlemleri almak, varlıklara doğrudan erişimde özel personel görevlendirmek ve varlıkları korumak için özel personel görevlendirmek gibi kontrol unsurları oluşturulabilir.

### **2.3.1.2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluk ve Güvenirliğini Sağlamak**

Muhasebe bilgilerinin doğruluğu finansal nitelikteki işlemlerin kayıt altına alınması, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulanmasıdır. Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği ise, belge ve kayıtların gerçek işlemleri yansıtması kayıt dışı işlem olmadığıdır (Kepekçi,2004:73).

Muhasebe bilgileri hem işletme içi raporlar için hem işletme dışı raporlar için gereklidir. Bu bilgilerin doğruluğu ve güvenirliliğine yönelik iç kontrol ise yönetime sunulan iç raporlar olarak iç kontrolün etkinliğini artırırken diğer taraftan işletme dışı karar vericilerin sağlıklı karar almalarında önemli rol oynamaktadır (Yılcı,2001:41).

### **2.3.1.3. Faaliyetlerin Politikalara ve Yasalara Uygunluğunu Sağlamak**

İşletme faaliyetleri yerine getirilirken kontrol usul ve yöntemlerin kabul edilmesinden ve uygulanmasından yönetim sorumludur. İşletme faaliyetlerini ilgilendiren yasalar değiştikçe kontrol ve usul yöntemlerinde de değişiklik yapmak işletmelerin yararınadır (Duman,2008:70).

### **2.3.1.4. İşletme Faaliyetlerinin Etkinliğini ve Verimliliğini Sağlamak**

Etkinlik, işletmenin bölümlerinin belirlenmiş amaçlara ulaşma ölçüsüdür. Verimlilik ise belirlenen amaçlarla, bu amaçlara ulaşmak için kullanılan kaynakların birbirine oranıdır (Erdoğan,2001:58). Kaynakların verimli kullanılması elde edilen fayda ile tüketilen kaynak arasındaki ilişkidir. En az kaynakla belirlenen amaçlara ulaşılmışsa verimlilik sağlanmıştır İşletmelerin iç kontrol sistemi ne kadar etkili ve yeterli ise faaliyetleri istenilen planla ve doğrultuda o kadar etkili ve verimli bir şekilde sürdürülecektir (Kiracı,2003:76).

### **2.3.1.5. İşletmenin Belirlenmiş Amaçlara ve Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak**

İşletmeler belirledikleri hedeflere ulaşmak için kontrol usul ve yöntemler geliştirmelidir. Belirlenen amaçlara ulaşma derecesi etkinlik olarak tanımlanmakta ve

işletme hedeflere ne kadar ulaşılmışsa faaliyetlerdeki etkinlik o derece gerçekleşmiştir (Kepekçi,2004:74-75). Örneğin, işletme bir aylık süre içinde belirlemiş olduğu bir mamulden 400 birim üretmeyi planlamışsa ve ay sonunda 200 birim üretmişse işletmenin faaliyetindeki etkinlik derecesi % 50'dir.

### 2.3.2. İç Kontrol Sisteminin Özel Amaçları

İç kontrol sisteminin genel amaçları, iç kontrol sisteminin varlık sebebini açıklarken, özel amaçları her bir işleme ya da sürece ilişkin olarak kontrol sisteminin gerçekleştirmesini beklediği fonksiyonları ifade etmektedir. Bu fonksiyonlar (Kepekçi,2000:63;Uzay,1999:21;Uyar,2009:29):

- Yetki: İşlemler yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yetkili kişiler tarafından yapılmalı ve varlık kayıpları olmamalıdır.
- Gerçeklik: Kaydedilen işlemler meydana gelmiş olayları göstermelidir. Örneğin; kredili satış kayıtları işletmenin gerçek kredili satışlarını göstermelidir.
- Bütünlük: İç kontrol sisteminde bazı işlemler kayıt dışı olmamalı, tüm işlemler kaydedilmelidir.
- Kayıtsal Doğruluk: İç kontrol sisteminde işlemlerin tutarının hesaplanması ve kaydedilmesinde hatalardan sakınılacak gerekli usul ve yöntemler olmalı ve işlemler tutar bakımından doğru olarak kaydedilmelidir.
- Sınıflandırma: İç kontrol sisteminde işlemlerin mali tabloların doğruluğu için işlemlerin doğru hesaplara kaydedilmesini sağlayacak iç kontrol usul ve yöntemleri uygulanmalı ve işlemler, doğru olarak sınıflandırılmalıdır.
- Zamanlılık: İşlemlerin, gerçekleştiği zamandan önceki veya sonraki döneme kaydedilmesi, mali tablolarda tutarların yanlış gösterilmesine yol açar.
- Varlıkları Koruma: Varlıkların fiziki olarak korunması için personel görevlendirilmeli, sadece belirli personel varlıklara doğrudan erişebilmeli, bir işin yapılmasında işi belirleyen, uygulayan, kayıt tutan ve varlıkları bulunduran kişi aynı olmamalıdır. Nakit, menkul kıymetler ve benzeri varlık ve belgeler güvenilir yerde saklanmalı ve gerekli güvenlik önlemleri alınmalıdır.

## **2.4. İç Kontrol Sistemini Yapılandırma Modelleri**

İç kontrol sistemini yapılandırmaya yönelik pek çok model geliştirilmiştir. Günümüzde en çok kullanılan ve bilinen model COSO İç Kontrol Modeli olmakla birlikte Cobit, Esac ve SysTrust Kontrol Modelleri de yaygın bilinen modellerdir.

### **2.4.1. Cobit (Control Objectives for Information and Related Tecnology) Modeli**

İşletmelerde bilgi işlem teknolojilerinin kullanılması sonucu ortaya çıkabilecek risklerin kontrolü amacıyla geliştirilen Cobit modeli iç kontrol sistemini yapılandırma modellerinden biridir. Cobit modelinin ilk sürümü 1996 yılında yayımlanmış ve Türkçeye “Bilgi ve İlgili Teknolojiler için Kontrol Hedefleri” olarak çevrilmiştir. 1996 yılında yayımlanan ilk model genel anlamda denetim ile sınırlıdır. Cobit modeli işletmelerde bilgi işlem teknolojileri ve işletmenin tamamında etkilidir. Cobit modelinde sorumluluklar Sarbanes Oxley Yasası doğrultusunda Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu tarafından yapılan düzenlemeyle uyumlu bir şekilde üst yönetim, bağımsız dış denetçi ve iç denetçiler arasında paylaşmıştır. Daha sonra yayımlanan sürümler ile modelin kapsamı genişletilmiştir (Akışık,2005:99; Aksoy,2005: 145).

### **2.4.2. Esac (Electronic Systems Assurance and Control) Modeli**

İşletmelerde bilgi işlem teknolojileri kullanımı nedeniyle karşılaşılabilecek risklere yönelik olarak geliştirilen Esac modeli iç kontrol sistemini yapılandırma modellerinden bir diğeridir. Model 2001 yılında yayımlanmış ve Türkçeye “Elektronik Sistemlerde Güvence ve Kontrol” olarak çevrilmiştir. Esac modelinin etki alanı işletmenin bilgi işlem teknolojileridir. Sistemin tesis edilmesinden yönetim, etkin ve verimli çalışmasından ise iç denetçiler sorumlu tutulmuştur. Böylece iç denetçiler bilgilerin güvenilirliği ve işletme kaynaklarının etkin kullanımının yanı sıra bilgi işlem sistemlerinin etkin çalışmasından da sorumlu tutulmuşlardır. Bu durum iç denetçilerin finans ve muhasebe konularıyla birlikte bilgisayar sistemlerinin denetimi konusunda da yetkin olmalarını gerekli kılmıştır (Akışık,2005:99;Aksoy,2005:145-146;Toroslu,2012: 165).

### **2.4.3. SysTrust (System Trust) Modeli**

SysTrust güvenilir finansal raporlama ve yönetimin amaçlarına ulaşabilmesi için elektronik ortamda üretilen bilgilerin güvenilirliğini sağlamak üzere geliştirilen iç kontrol sistemini yapılandırma modelidir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Kanada Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (CICA) tarafından 1999 yılında geliştirilmiş, Türkçeye “Güven Sistemi” olarak çevrilmiştir. Model işletmelerde bilgi sistemleri üzerinde etkilidir. SysTrust modelinde sistemi tesis etme sorumluluğu yönetime, sistemin etkin çalışma sorumluluğu ise dış denetçilere verilmiştir (Aksoy,2005:145;Dabbağoğlu,2009:111).

### **2.4.4. Coso (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli**

COSO modeli işletmelerde güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkinliği, yasa ve yönetmeliklere uyumun sağlanması amacıyla geliştirilen iç kontrol modelidir. COSO modeli; COSO tarafından 1992 yılında hazırlandıktan sonra Dünya çapında kabul gören bir iç kontrol sistemini yapılandırma modeli olmuştur. Model işletmelerde olması gereken temel iç kontrol uygulamalarının değerlendirilmesini sağlamıştır. Yayınlandıktan sonra önce özel sektörde daha sonra kamu sektöründe de uygulama alanı bulmuştur. COSO modelinde sistemi oluşturma ve etkin çalışmasının sağlanması sorumluluğu yönetime verilmiştir (Aksoy,2005:145;Korkmaz,2011:2;Türedi,2011:29). COSO modeli yaşanan gelişmelerle birlikte 2013 yılında güncellenmiştir

Açıklanan iç kontrol sistemini yapılandırma modelleri aşağıda içerik, amaç ve sorumluluk yönünden karşılaştırılmıştır.

**Tablo 2: İç Kontrol Sistemlerinin İçerik, Amaç ve Sorumluluk Açısından Karşılaştırılması**

	<b>COSO</b>	<b>COBİT</b>	<b>ESAC</b>	<b>SYSTRUST</b>
Sistemi oluşturma sorumluluğu	İşletme yönetimi	Yönetim	Yönetim	Yönetim
Sistemi etkinleştirme sorumluluğu	Yönetim	Yönetim, iç ve bağımsız dış denetçiler	İç denetçiler	Bağımsız dış denetçiler
İç kontrol sisteminin etki alanı	İşletmenin tamamı	Bilgi teknolojisi ve işletmenin tamamı	Bilgi teknolojisi	Bilgi sistemleri
Tanım	İşletme yönetimi, yönetim kurulu ve diğer yetkili personelce oluşturulan ve etkilenen bir yöntem.	İşletme politikaları iş yapış tarzı ve Organizasyon yapısını kapsayan bir yöntem.	Çalışanlardan oluşan bir sistem. Yöntemler ve alt sistemlerden oluşur.	Tanım yapılmamıştır.
Amaç	Güvenilir finansal Raporlama Faaliyet Etkinliği Yasa ve Yönetmeliklere uygunluk	Güvenilir finansal raporlama Faaliyet etkinliği Yasa ve yönetmeliklere Uygunluk Tam, doğru ve gizli bilgiler	Güvenilir Finansal raporlama Faaliyet etkinliği Yasa ve yönetmeliklere uygunluk	Güvenilir finansal raporlama Yönetimin hedeflere ulaşma başarısı

Kaynak: Aksoy, 2005: 145

## 2.5. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

Bu unsurlar değişik kaynaklarda değişik şekilde kaleme alınmış bulunmaktadır. Amerika'da beş bağımsız meslek kuruluşundan oluşan COSO (The Committee of Sponsoring Organizations), ABD'de finansal raporlama faaliyetlerinin kalitesini geliştirmek için 1985 yılında kuruldu ve iç kontrolün işletmelerde standartlaşan bir yapı hale gelmesinde öncülük etti. Dünya genelinde COSO iç kontrol modeli, işletme amaçlarına ulaşmadaki hedeflerini kontrol etmeyi, riskleri yönetmeyi ve işletme faaliyetlerini kontrol altında tutmayı sağlayan bir modeldir.

COSO, 14 Mayıs 2013 tarihinde ise "İç Kontrol Entegre Çerçeve" adında yeni bir rapor yayınlamıştır. İş yaşamındaki değişimler ve teknolojideki yaşanan gelişmeler dikkate alınarak güncellemeler yapılmıştır. Önceki modele göre değişiklikler söz konusu olmuştur. Bu değişiklikleri aşağıda sıralanmıştır (Tığdemir,2014:24);

- Süreçlerde ve raporlama sisteminde teknolojinin rolü üzerine ilave rehberlik,
- Kurumsal yönetim kavramlarının ve bilgi teknolojisinin artan önemi,
- Globalleşme ve değişen iş modellerine odaklanma,

- İç ve dış finansal ile finansal olmayan raporlama faaliyetlerini kapsayacak şekilde raporlama hedeflerinin genişlemesi,
- Suiistimal riskinin değerlendirilmesi, bu riske cevap verilmesi ve iç kontrolle ilişkisine vurgu yapılması.

Bunlara ek olarak, COSO'da tarafından 2013 yılında yayınlanan rapordaki en önemli değişiklik, 5 bileşeni destekleyen 17 ilkenin sunulması oldu. COSO'da iç kontrol mali tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve kanun ve mevzuata uygunluk olarak üç temel amacı gerçekleştirmek üzere kurulan yapı olarak tanımlanmıştır. İç kontrol; bir işletmenin yönetim kurulu ve çalışanları tarafından etkilenen işletmenin temel amaçlarını gerçekleştirmedeki güvencedir (COSO,2013:2-3).

### **2.5.1. Kontrol Ortamı**

İç kontrolün temel unsuru olan kontrol ortamı işletme yönetiminin işletmeyi kontrol etmesi, sorunları çözmesi ve ahlaki değerlere verdiği önemdir. Böylece yönetimin etkin bir şekilde iç kontrol sistemi sağlamasına ve işletmenin ne denli kontrol edildiğine dair yönetime bilgi sağlanır. Kontrol ortamı dar anlamda, üst yönetimin işletmede çalışanları kontrol bilinci ve yönetimin felsefesidir. Ancak kontrol ortamı sadece üst yönetimce değil işletme personelincede benimsenmelidir. Personel işletme hedeflerine ulaşmada sorumluluğunu bilmeli ve bu sorumluluğu yerine getirmelidir. COSO'nun 2013 yılında " İç Kontrol – Entegre Çerçeve" başlığı altında yayımladığı raporda eklenen ilkeler şunlardır (Tığdemir,2014:25):

- Etik değerlere ve dürüstlük ilkesine olan bağlılığın gösterilmesi,
- Kontrol ortamına ilişkin gözetim sorumluluğuna ait çalışmalarının yürütülmesi,
- Kontrol ortamı yapısının, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Yetkinliğin geliştirilmesine ilişkin bağlılığın gösterilmesi,
- Hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesidir.

### **2.5.2. Risk Değerlemesi**

Risk kavramı; işletmenin tamamını etkileyecek faaliyet ve mali kayıplarla, güvenilirliğin zarara uğraması, etik dışı davranışlar, gerekli çalışma koşullarına uygun olmayan olayın işletmeyi olumsuz bir şekilde etkilemesidir. Başka bir deyişle işletmenin amaçlarına ulaşmada ve stratejilerini uygulamada engelleyici olay ve

davranışlardır (Demirbaş,2005:177). İşletmeler belirli risklerle karşılaşmaktadırlar ve bu riskleri işletmelerin dikkate almaları gerekir. İşletme içi riskler personelin kasıtlı veya kasıtlı olmayan işlemlerinden dolayı uğrayacağı zararlar, işletme dışı riskler genelde ekonomik, hukuksal düzenlemeler, doğal afetler gibi risklerdir. İşletmeler riskleri değerlendirirken öncelikle amaçlarını belirlemeli ve bu amaçlarına ulaşmak için riskleri analiz etmelidir. Böylece riskleri yönetebilmede alt yapı oluşturulmuş olacaktır. İşletmeler için ekonomideki, endüstrideki, yasal düzenlemelerdeki ve iş koşullarındaki değişiklik risk kaynaklarıdır. İşletmeler de bu değişimlere uygun özel riskler belirlemeli ve davranışlarını bu risklere göre ayarlamalıdır. Değişime uygun bulunmayan risklerle işletmelerin rekabet şansı ve kaliteli ürün sürekliliği, imajı gibi konularda başarı şansı azalacaktır. Bu riskleri bilmek ve buna göre hareket etmek işletmeler için en akılcı yol olacaktır (Yılancı, 2003:58). Etkin risk yönetimi işletmeye güven, prosedürlerin uygun çalışması (onay), ani değişikliklere ayak uydurma (teminat), işletme dışındakilere karşı kontrollerin gerekli seviyede yerine getirildiğini gösterme ve kontrol seviyesini etkileyebilecek önemli olayların bilgisine sahip olma (bilgi) gibi faydalar sağlamaktadır. İşletmeye ilişkin risk alanlarından biride denetim riskinden, kontrol riskleridir ve bu riskler işletmede çeşitli biçimlerde ortaya çıkmaktadır. Bu riskler şu başlıklar altında sıralanır (Erdoğan,2006:90):

- Hatalar,
- Hileler,
- Varlıkların hatayla kayba uğraması ve çalınması,
- Güvenlik eksikliği,
- Doğal afetler ve şiddet olayları.

Yönetim risk değerlemesi yapar fakat işletmede riskler tamamen ortadan kalkmayabilir. COSO'nun 2013 yılında "İç Kontrol – Entegre Çerçeve" başlığı altında yayımladığı raporda risk değerlemesi unsuruna eklenen ilkeler şunlardır (Tığdemir,2014:25):

- Doğru ve uygun amaçların belirlenmesi,
- Risklerin belirlenerek analiz edilmesi,
- Suiistimal riskine ilişkin değerlendirmelerin yapılması,
- Kayda değer ve önemli değişikliklerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesidir.

### 2.5.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri işletme amaçlarını gerçekleştirebilmek için risklere karşı yardımcı olan politika ve prosedürlerdir (Gönen,2009:199). Politikalar işletmede ne yapılması gerektiğini belirlemekken, prosedürler ise işletme politikalarını yerine getirmektir (Demirbaş,2005:170). Etkili kontrol faaliyetleri, risk değerlemesi ile tanımlanan riskleri azaltmaya yardımcı olur. Kontrol faaliyetleri hataların düzeltilmesine yönelik olarak tasarlanıp uygulanmalıdır. Kontrol faaliyetlerine örnek verecek olursak:

- Yetki devri ve onay yöntemleri,
- Görev ayrılıkları,
- Kaynaklara erişimin kontrol edilmesi,
- İşlemlerin eksiksiz ve zamanında kaydedilmesi,
- Hesapların uygunluğu,
- Çalışma performansına ilişkin performans ölçütlerinin ve göstergelerin oluşturulması ve revize edilmesi,
- Faaliyetlere ve süreçlere ilişkin incelemeler,
- İşlemlerin uygun biçimde belgelenmesi.

COSO'nun 2013 yılında "İç Kontrol – Entegre Çerçeve" başlığı altında yayımladığı raporda kontrol faaliyetlerine eklenen ilkeler şunlardır (Tığdemir,2014:25):

- Uygun kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Genel kontrollerin teknoloji odaklı belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Politika ve prosedürler aracılığıyla uygulanmasıdır.

### 2.5.4. Bilgi ve İletişim

İşletmelerde etkin bir kontrol sistemi kurmak için tüm kademelerde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanlara yardımcı olmak ve onların sorumluluklarını yerine getirmesini sağlamak için iç kontrole ilişkin bilgileri anında kaydetmek, sınıflandırmak ve duyurmak gerekir (Erdoğan,2006:97).

İletişim, işletmenin büyüklüğüne göre yazılı ve sözlü olmakla birlikte iç kontrole ilişkin politika ve prosedürlerin anlaşılmasını sağlamaktadır (Demirbaş,2005:171).

COSO'nun 2013 yılında "İç Kontrol – Entegre Çerçeve" başlığı altında yayımladığı raporda bilgi ve iletişime eklenen ilkeler şunlardır (Tığdemir,2014:25):



- İlgili bilgilerin kullanılması,
- İç ve dış iletişimin kurulmasıdır.

### 2.5.5. İzleme

İç kontrolün beşinci temel unsuru olan izleme, diğer unsurlarda meydana gelen iç kontrolün sürekli takip edilmesi ve değerlendirilmesidir. Bir işletmede kurulmuş olan iç kontrol sistemi zamanla değişikliklere uğrayacağı gibi iç kontrol yöntemleri de gelişebilir. İzlemedeki gaye iki nedene bağlıdır. İlki, uygulanan iç kontrol sisteminin etkinliğinin takibi ve değerlendirilmesi amacıyla yapılan izlemelerdir. Çünkü iç kontrol sistemi zamanla değişebilir. Önceden etkin olan kontroller daha az etkin hale gelebilir. Etkinliğin azalması yeni personel alımı, eğitim sorunları, kaynaklarda kısıtlamalar veya aksamalar vb. nedenlerden doğabilir. İkincisi ise yeni gelişmeler ve değişen koşullar neticesinde işletmede uygulanabilecek yeni kontrol yöntemlerinin tespitine yönelik izlemedir. Bu durumda yönetim yeni risk alanlarını tespit eder ve değişiklikleri belirleme ve uygulama ihtiyacı duyar (Yılancı,2003:190).

İç kontrolün kalitesinin belirlenmesinde izleme unsuru önemlidir. Bu bakımdan kontrol faaliyetlerinin personeller tarafından zamanında yapıldığı, faaliyetlerin tamamlanması için belirli yordamların gözden geçirildiği, tamamlanan faaliyetlerde iyileştirme ve düzeltmelerin yapıldığı belirlenmelidir(Erdoğan,2001:62).İzleme fonksiyonu rutin izleme faaliyetleri ve özel değerlendirmeler aracılığı ile gerçekleştirilir. İç kontrolün rutin izlenmesi düzenli tekrarlanan çalışma faaliyetlerini, özel değerlendirme ise sürekli izleme prosedürlerinin etkinliğini belirler (Çukacı,2012:47).

2013 yılında “İç Kontrol – Entegre Çerçeve” başlığı altında yayımladığı raporda izleme unsuruna eklenen ilkeler şunlardır (Tığdemir,2014:25):

- Mevcut yapıda devam eden veya ayrı izleme faaliyetlerinin ve değerlendirmelerin yürütülmesi,
- Sürece ilişkin eksikliklerin ve iyileştirmeye açık alanların belirlenmesi ve iletişimin sağlanmasıdır.

## 2.6. İç Kontrol Sistemiyle İlgili Düzenlemeler

Dünya genelinde geçtiğimiz yıllarda yaşanan Worldcom, Enron, Parmalat, Ahold gibi yolsuzluk skandalları genel olarak kurumsal yönetim politikalarının yetersizliğine işaret etmiştir. OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) kurumsal yönetim ilkelerini belirleyerek tüm üye ülkelerin bu ilkelere uymasını önermiştir (Keskin,2006:31).Dünya’da ve ülkemizde iç kontrol ile ilgili yapılan düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler,
- Basel II’de Yapılan Düzenlemeler,
- Sarbanes Oxley Yasası
- Türkiye’de İç Kontrol Alanında Yapılan Düzenlemeler.

### 2.6.1. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler

İç kontrol sistemiyle ilgili yasal düzenlemelerde bazı kurumlar etkili olmuştur. Bunlardan birisi olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü performans, uygulama ve nitelik standardı olmak üzere uygulama zorunluluğu olmayan standartlar geliştirmiştir. Enstitünün uygulamış olduğu bu standartların performans standartları başlığıyla yayınlanan metnin 2120 numaralı alt maddesinde, kontrol faaliyetine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. İç denetim faaliyeti işletmenin etkin kontrollere sahip olması gerektiğini vurgulamıştır (Keskin,2006:33).

İç kontrol sisteminin çalışması sürecinde iç denetçilerin önemli görev ve sorumlulukları bulunmaktadır. IIA tarafından oluşturulan ve 01.01.2004 tarihinde son şekli verilen uluslararası iç denetim standartları iç denetçilerin sorumluluklarını açıklamaktadır. Bu standartların amacı; uygulamanın sağlanması için temel ilkeleri belirlemek, iç denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeye yönelik çerçeve oluşturmak, iç denetçilerin performanslarının değerlendirilmesini sağlamaktır. İlgili standartlarda iç kontrol sisteminin kurulması, izlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Standartlar; nitelik standartları, performans standartları ve uygulama standartları olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır (Uyar,2010:40).

### **2.6.2. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

INTOSAI, 1992'deki Washington Kongresinde kabul ettiği iç kontrol ve denetim standartları ana hatları tüm dünyada benimsenerek kural haline gelmiştir. Örgütün İç Kontrol Standartları Komitesi (Keskin,2006:33):

- Etkin iç kontrole yönelik genel bir çerçeve oluşturmak,
- Kamu denetçilerinin ve yöneticilerinin iç kontrole ilişkin rol ve sorumluluğunu ifade etmek,
- Yaygın olan iç kontrol uygulamalarını tanımlamak,
- İşletmenin, etkin bir iç kontrol sağlaması için kıyaslama listesi sunmak,
- Kaynak listesi vererek daha fazla bilgi vermek gibi yukarıda sayılan amaçları gerçekleştirmek üzere bildiriler yayınlamaktadır.

### **2.6.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan bağımsız denetim standartlarında iç kontrol sisteminin, hesap bakiyelerinde veya hesapların tasnifinde ortaya çıkan ve finansal tablolar üzerinde olumsuz etkisi olabilecek yanlışlıkları zamanında ortaya çıkarmaya yönelik olduğu, iç kontrolün yetersiz olduğu durumlarda hata ve noksanlıkların ortaya çıkarılmasının güçleşeceği, bir başka deyişle kontrol riskinin artacağı belirtilerek; iyi oluşturulmuş iç kontrol sistemlerinin bile kontrol riskini tamamen ortadan kaldıramayacağı ileri sürülmüştür. IFAC'da, aynen AICPA gibi, iç kontrol sistemini geniş biçimde tanımlamasına karşın, bağımsız denetim hizmetinde denetçinin, sadece iç kontrol sisteminin muhasebe kayıtlarının doğruluğunu sağlamaya yönelik politika ve prosedürleri üzerinde dikkatini yoğunlaştırması gereğine işaret etmiştir. Öte yandan, işletme için önemli olmakla birlikte finansal tablolar üzerinde doğrudan etkisi olmayan politika ve prosedürleri anlamaya çalışmanın gereksiz olduğunu belirtmiştir (Akışık,2005:96-97).

### **2.6.4. Basel II'de Yapılan Düzenlemeler**

2004 yılında BIS (Bank for International Settlements) tarafından yayınlanan Basel II ilkelerinde finansal raporlama sürecinde şeffaflık amaçlanmış, bunun sağlanması amacıyla derecelendirme sistemi oluşturulmuştur. İç kontrol ve iç denetim Basel II ilkeleri ile birlikte aranan bir özellik haline gelmiştir. Bu nedenle işletmeler iç kontrol

sistemi ve iç denetim birimi oluşturmaya yönelik çalışma yapmalıdırlar. Basel II’de iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin sağlanmasına ilişkin çeşitli ilkelerin belirlendiği görülmektedir (Uyar,2010:42).Örneğin:

- Yönetim iç kontrol sistemini kurmaktan sorumlu olup yönetim iç kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirmelidir.
- İç kontrol sistemi iç denetimin işlevlerini yerine getirmeye yardımcı olmalıdır.
- İç kontrol sistemi süreklilik gösteren bir işleve sahip ve bağımsız olmalıdır.
- İç kontrol yönetmeliği oluşturulmalıdır.
- İç kontrol sistemi profesyonel yeterliliğe sahip olmalıdır.
- İç kontrol sistemi işletmenin maruz kalabileceği riskleri ölçmelidir.
- İç denetim bölümü başkanı iç kontrol sisteminin uygun çalışmasından sorumludur, yönetim kurulu, üst yönetimin bir iç kontrol sistemi oluşturmasını ve bunları yılda bir kez gözden geçirmesini sağlamalıdır.
- Denetim komitesinin varlığı iç kontrol sistemini güçlendirir.
- İç kontrol sistemi konusunda dış kaynaklardan hizmet sağlanabilir.

#### **2.6.5. Sarbanes Oxley Yasası**

Amerika Birleşik Devletleri’nde 2002 senesinde yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Yasası, kanuna uygun olarak işletmelerden bir iç kontrol sistemi kullanmalarını gerekli görmektedir. Komisyon, COSO’nun ortaya koyduğu sistemin, kendi koymuş olduğu prensiplere uygun olduğunu ve organizasyonların yıllık iç kontrol değerlendirme ve açıklama görevleri için bir sınama yolu olarak değerlendirebileceğini beyan etmiştir. SEC kuralları işletmelerden isim vererek bir iç kontrol sistemi istemese de, iç kontrolün etkinliğini ve verimliliğini sinamak adına hangi yapıyı uyguladıklarını belirlemelerini istemektedir (Perry;Warner,2005:52).ABD’de KOBİ’lerin geleceği açısından bu kanunla iç kontrol sisteminin işletmelerde kurulması ile etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanması istenmektedir.

#### **2.6.6. Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler**

Ülkemizde, son zamanlarda kamu yönetimi anlayışında değişimlere olan ihtiyaç gündeme getirilmektedir. Kamudaki değişime olan ihtiyaç hem iç etkenlerden hem de dış etkenlerden uluslararası mali kuruluşlarla olan ilişkiler ve Avrupa Birliğine üyelik

sürecinde birlik müktesebatının üstlenilmesi çalışmalarından kaynaklanmaktadır. Bu değişim çerçevesinde kamu mali yönetimi alanında bazı mevzuat değişiklikleri yapılmakla birlikte bazı mevzuatlarda da değişiklik tasarı çalışmaları devam etmektedir (Arcagök;Ertan,2006:1).Türkiye’de iç kontrol alanında yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler,
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yapılan düzenlemeler,
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile yapılan düzenlemeler.

#### **2.6.6.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri Kapsamında İç Kontrol**

4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:16) iç kontrole ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Tebliğin üçüncü bölümü Madde 28’de denetçinin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin sorumluluğundan bahsedilmiş aynı zamanda iç kontrol sistemi tanımlanmış ve iç denetim birimine ait bazı ifadeler yer bulmuştur.

2 Kasım 2002 tarih ve 24924 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 19) ile çeşitli değişiklikler yapılmış ve 28. Maddeye 28/A ve 28/B maddeleri eklenmiştir. 28/A Maddesi ile hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar denetimden sorumlu komite kurma sorumluluğu getirilmiş, komitenin iç kontrol sistemine dair sorumlulukları ifade edilmiştir. 28/B Maddesi ile birlikte ise mali raporlama ile ilgili sorumluluğun yönetim kurulunda olduğu aynı zamanda imzaya yükümlü görevlilerin iç kontrol sistemi ile ilgili yönetim kurulu, denetim komitesi ve denetim firmasına bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) 12 Haziran 2006 tarih ve 26196 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin “İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi” başlıklı onuncu kısmında iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler yer bulmuştur. Tebliğin onuncu kısmı iç kontrol

sistemi de dahil olmak üzere işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bağımsız denetimde bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesine ilişkin ilke, usul ve esasları belirleme amacı taşımaktadır. Daha sonra 2006, 2008, 2009 ve 2011 yıllarında yayınlanan tebliğler ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır (Seri: X, No: 23, 24, 25, 26). Sermaye Piyasası Kurulu'nun tebliğlerinde iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler genel anlamda bağımsız denetim çerçevesinde ele alınmıştır (Canbay,2018:25-26).

#### **2.6.6.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler Kapsamında İç Kontrol**

23 Haziran 1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun 9. Maddesinin 4. Fıkrasında "Bankalar, işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esas ve usulleri kurumca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ile risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla yükümlüdürler (4389 Sayılı Bankalar Kanunu, Madde: 9)" ifadesi yer almaktadır. Söz konusu ifade ile birlikte etkin bir iç denetim sistemi, risk kontrol ve yönetim sistemine değinilmiştir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun bir diğer düzenlemesi olan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan: Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik 8 Şubat 2001 tarih ve 24312 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmelik, bankaların, karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemleri ile risk yönetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri belirlemeyi amaçlamıştır (Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik, Madde:1).Yönetmeliğin birinci kısmında; iç kontrol ve iç kontrol sistemine ilişkin bazı tanımlamalar yapılmış, bankaların iç denetim ve risk yönetim sistemlerini kurmak, idame ettirmek ve geliştirmek zorunda oldukları ifade edilmiş, iç kontrol sistemine ilişkin faaliyetlerin, yönetim kurulu, üst düzey yönetim ve bankanın her seviyedeki personeli ile teftiş kurulu, iç kontrol merkezi ve risk yönetimi grubu tarafından yürütüleceği ifade edilmiş, yönetim kurulu bu birimlerin, görevlerini bankanın temel faaliyetlerinden bağımsız olarak ve objektif bir şekilde yerine getirmeleri için gerekli

tüm tedbirleri almakla veya alınmasını sağlamakla yükümlü kılınmış, yönetim kurulu, üst düzey yönetim, üst düzey risk komitesi ve diğer personelin iç kontrol işlevinin gerçekleştirilmesindeki görev ve sorumlulukları ifade edilmiş, iç kontrolün temel unsurları, iç kontrol sistemin tesisi ve faaliyetlere değinilmiştir. Ayrıca görevlerin ayrımı, sorumlulukların tesisi, bilgiye erişim, bilginin üretilmesi ve gerekli güvenlik önlemlerinin alınması gereği, etkin iletişim ağlarının oluşturulması, sistemin izlenmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılmasına ilişkin sorumluluklar ve risk yönetimi ile ilgili ifadeler yer bulmuştur. İkinci kısımda; iç denetim sisteminin amacı, unsurları, kontrol alanları, görevli yönetim kurulu üyesi, iç denetim standartları, iç kontrol sistemi, iç kontrol merkezi ve iç kontrol elemanlarının görev ve yetkilerine ilişkin ifadeler yer bulmuştur. Yönetmeliğin üçüncü kısmında ise teftiş sistemi ve risk yönetim sistemi ele alınmıştır.

Yaşanan gelişmelerle birlikte 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu 23. ve 24. Maddelerinde ise iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin tesisi ve gözetimine ilişkin yönetim kurulu ve denetim komitesinin sorumluluklarından bahsedilmiştir. 29. madde ile bankaların iç kontrol, risk yönetimi ve iç denetim sistemleri kurma ve işletme yükümlülüğü ele alınmış. 30, 31 ve 32. maddelerde iç kontrol sistemi, risk yönetimi sistemi ve iç denetim sistemine ilişkin ifadeler yer bulmuştur. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 23/3, 24, 29, 30, 31, 32 ve 93. Maddelerine dayanılarak hazırlanan ve 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik ile bankalarda iç kontrol, iç denetim ve risk yönetim sistemleri ve işleyişlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Yönetmelikle sistemlere ilişkin üst yönetimin sorumlulukları, iç kontrol sisteminin amaç ve kapsamı, kontrol faaliyetleri, iç kontrol birimi ve personellerine ilişkin ifadeler yer almıştır. İlgili kanun maddelerinde önce 28 Haziran 2012 tarih ve 28337 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bankaların İç Sistemleri Hakkında Yönetmelik ile son olarak 11 Temmuz 2014 tarih ve 29057 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bankaların İç Sistemleri ve İçsel Sermaye Yeterliliği Değerlendirme Süreci Hakkında Yönetmelik ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır (Canbay,2018:26-28).

### 2.6.6.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol

14 Şubat 2011 Tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda da iç kontrol sistemine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Madde 366 2’inci fıkrada; “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.” İlgili maddenin yönetim kurulunun iç kontrol sistemini gözetimine yardımcı olacak denetim komitesini tüm şirketlerin bünyelerinde oluşturulmasının önünü açtığını söylenebilir.

Madde 375 1’inci fıkrada; şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi, şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi, muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerinden sayılmıştır. Ayrıca müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları, yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi maddeleri de yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerinden sayılmıştır. Son olarak pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi ve borca batıklık durumunun varlığında mahkemeye bildirimde bulunulması da Madde 375 kapsamında yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkilerindedir.

Düzenleme ile şirketin üst düzey yönetimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülmesi, yönetim teşkilat şemasının oluşturulması, muhasebe ve finans sisteminin kurulması, etkinliğinin sağlanması ve gözetimi, müdür ve müdür statüsünde atamaların yapılmasını ve yöneticilerin görevlerini yaparken gözetimi görevleri yönetim kuruluna verilmiştir.

Madde 378 1’inci fıkra; “Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi



amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi halinde derhal kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.”

Madde 378 2’inci fıkra; “Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır”. Yine söz konusu madde ile yönetim kurulu risklerin erken teşhisi komitesi gibi komiteler kurmak, çalıştırmak ve geliştirmekle sorumlu tutulmuştur.

Madde 397 2’inci fıkra (Değişik: 26/6/2012-6335/18 md.); “Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu halde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir”. Madde hükümlerinin finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamaya hizmet etmesi nedeniyle iç kontrol sisteminin amaçlarıyla örtüştüğü ve bu anlamda önemli bir gelişme olduğu söylenebilir (Canbay,2018:29-31).

#### **2.6.6.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Kontrol**

24 Aralık 2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu beşinci kısımda iç kontrol sistemine yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Beşinci kısımda iç kontrol, iç kontrolün amacı, yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri ele alınmıştır.

Madde 55 ile iç kontrol; “İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak

üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.” Şeklinde tanımlanmıştır. Madde 55’te ayrıca iç kontrol ve mali yönetime dair standartların Maliye Bakanlığınca, iç denetime dair standartların ise İç Denetim Koordinasyon Kurulunca geliştirileceğine değinilmiştir.

Madde 56’da ise iç kontrolün amaçları sıralanmıştır. 56. Maddeye göre iç kontrol; kamuya ait gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin etkin yönetilmesini sağlamalıdır. Aynı zamanda iç kontrol sistemi, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesini ve kamu idarelerinin yasal düzenlemelere uygun faaliyet göstermesini sağlamalıdır. Bunların yanında doğru, zamanlı ve güvenilir bilgi edinilmesinin sağlanmasına ve varlıkların kötüye kullanımının önüne geçilmesine yardım etmelidir.

Madde 57’de ise etkin bir kontrol sisteminin tesisi için; mesleki ve etik değerlere bağlı kalınması, mali yetki ve sorumlulukların alanında uzman personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyumun sağlanması ve faaliyetlerin mevzuata uygun olmasının sağlanması için gerekli önlemlerin alınmasının gerekliliğinden bahsedilmiştir (Canbay,2018:28-29).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunuyla mali yönetim ve kontrol sistemi alanında köklü değişim yapılarak çerçeveleri değiştirilmiştir. Yasada, bütçeleme süreci yeniden tanımlanmış, idarelerin yönetim sorumluluğuna ağırlık verilmiş ve yeni bir iç kontrol mekanizması oluşturulması öngörülmüştür (Arcagök ;Ertan, 2006:2).

Ülkemiz ekonomisinin büyük bir kısmını oluşturan KOBİ’ler için ise bu düzenlemelerin ayrı bir önemi vardır. Basel II düzenlemeleri ile bankacılıkta önemi artan kurumsal ve risk yönetimi ile reel sektörde de iç kontrol ve iç denetim kurulmasına önem verilmiştir. Daha önceleri büyük işletmelerde iç kontrol, kurumsal yönetim ve iç denetime önem verilirken Basel II düzenlemesiyle KOBİ’lerde de önemsenerek zorunluluk halini almıştır (Kurt;Okan,2008:150).

## **2.7. İç Kontrol Sisteminin Kurulmasında Dikkat Edilecek Faktörler**

İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi noktasında etkin bir iç kontrol sisteminin önemi büyüktür. Ancak iç kontrolün istenilen şekilde işlemesi için dikkat edilmesi gereken faktörler vardır. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasında “risk faktörü” ve

“maliyet faktörü” başlıca göz önüne alınması gereken faktörlerdir. Aşağıda bu iki faktör açıklanmıştır.

### **2.7.1. Maliyet Faktörü**

Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak isteyen işletme yöneticilerinin göz önüne alması gereken önemli faktörlerden biri maliyet faktörüdür. İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve gözetimi aşamalarında işletmenin katlanmak durumunda kalacağı ekstra maliyetlerin olacağı muhakkaktır. Özellikle küçük işletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması aşamasında işletmede gerek bilgi teknolojisi kullanımı gerekse buna bağlı personel gereksinimi söz konusu olacağı için işletmeler açısından önemli maliyetler söz konusu olabilecektir. Burada önemli olan nokta işletmenin iç kontrol sistemini kurarken elde edeceği faydanın katlandığı maliyetten fazla olmasıdır. İşletme yönetimince iç kontrol sistemi kurulması aşamasında yapılacak kapsamlı fayda maliyet analizleri ile işletme gereksinimlerine en uygun iç kontrol sistemi oluşturulabilecektir (Özeren,2004:11;Uyar,2010:52).

### **2.7.2. Risk Faktörü**

İç kontrol sistemi kurulurken göz önüne alınması gereken bir diğer faktör risk faktörüdür. İç kontrol sistemi kurulurken işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyebilecek riskler belirlendikten sonra söz konusu risk faktörlerinin değerlendirmesi yapılmalıdır. Söz konusu riskler personel, bilgi işlem teknolojileri, yönetim, tedarikçiler, müşteriler, sektör ya da ülke bazlı, işletme içi ya da işletme dışı kaynaklı olabilir. İşletmece risk faktörlerini belirleyip değerlendirmeye aldıktan sonra göze alınabilecek önem derecesi düşük olanların dışında kalan önem derecesi yüksek risk faktörleri için çalışmalar yaparak gerekli önlemler alınmalıdır (Özeren,2004:11).

## **2.8. İç Kontrol Sisteminden Elde Edilen Bilgilerin Etkinliğinin İncelenmesi**

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin olması denetçilerin yapacakları denetimdeki sonuçların güvenilirliğini arttırmaktadır. Denetçiler iç kontrol sisteminin kurulmasında ve uygulanmasında sorumlulukları yoktur, sorumluluk işletme yönetimindedir. Bunun sonucu olarak denetçiler yönetime, iç kontrole ilişkin bilgi sağlamakla yükümlüdürler. Denetçiler işletmelerin iç kontrol yapısına ilişkin sağladıkları bilgileri belgelerken not alma, akış şemaları ve anket soru formu

yöntemlerinin birinden ya da birkaçından birlikte yararlanırlar. Büyük işletmelerde tüm yöntemleri kullanılırken, küçük işletmelerin denetiminde ise not alma yönteminden yararlanırlar (Kepekçi,2004:90).

### **2.8.1. Not Alma Yöntemi**

İşletmenin iç kontrol yapısını detaylı bir şekilde öğrenmede en çok yararlanan yöntemdir. Not alma yönteminde; denetçi bölüm yöneticileri ve işletme personeli ile karşılıklı görüşerek elde ettiği bilgileri çalışma kâğıtlarına kaydeder. Sonrasında ise çalışma kâğıtlarını referanslayarak ana dosyasına ekler ve raporlamada kullanır.

### **2.8.2. Anket (Soru Formu) Yöntemi**

Anket yöntemindeki amaç önceden hazırlanmış olunan sorular yöneltilerek iç kontrol yapısını incelemektir. Alınan cevaplar ışığında form üzerinde sınıflandırmak yapılarak sistemin zayıf yönleri ortaya çıkarılmaktadır.

Sorular işletme personeline genellikle “evet” veya “hayır” şeklinde sorularak cevapları alınacak şekilde düzenlenir. Verilen cevap “hayır” ise iç kontrol yapısında zayıflık olabileceği şeklinde soru formu hazırlanır (Kepekçi,2000:79).

Anket formu yönteminin yararlarını şöyle sıralayabiliriz (Kepekçi,2000:79):

- Geniş kapsamlı olması,
- Uygulamanın yüksek düzeyde tecrübe gerektirmemesi,
- Anket formu yönteminin diğer yöntemlere göre daha hızlı uygulanması,
- Muhtemel raporlanabilir durumlara ve zayıflıklara dikkat çekmesi.

Bu yöntemle getirilen başlıca eleştiriler ise şunlardır:

- Denetçinin iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yönlerini ortaya çıkarması için çok sayıda soru kullanması gerekebilir.
- Sorulara verilen cevaplar aşırı programlanmış olabilir ve böylece asıl önemli olan kişisel yargı kaybolabilir.
- Anketler, denetçiye iç kontrol sisteminin güvenilirliği konusunda kanıt olmazlar.
- Anketler, küçük işletmeler için kapsamlı olabilmektedir.

- Denetim programının tasarımında anket yöntemi parça yaklaşımından hareket ettiğinden denetçi bütünü görebilmekte ve bulguları birbirleriyle ilişkilendirmede zorlanabilir.

Anket yöntemi ayrıntılı bilgiler sağlarken akış şemaları yöntemi genel görünüm hakkında bilgi verir ve genellikle bu iki yöntem birlikte kullanılır.

### 2.8.3. Akış Şemaları Yöntemi

Denetçinin işletmenin iç kontrol yapısının işleyişini, çeşitli sembollerle şema biçimine getirip sistemin işleyişi ile ilgili genel bir kaniya ulaşabilmesidir. Şemada denetçi görev dağılımları, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde analiz ederek işletmedeki zayıflıkları ortaya çıkarabilir (Bozkurt,2010:140).

Akış şeması yönteminin diğer tekniklere nazaran avantajları şöyle sıralanabilir (Kaya,2001:90):

- **Anlaşılabilirliği kolaydır:** Görsel tanımlama yazılı anlatımlarla da desteklendiğinden kolay anlaşılırlar.
- **Karmaşık bir sistemin tümüyle verilmesini kolaylaştırır:** Sistemin özeti akış şemasında gösterilir.
- **Bilgi işlem belgeleri ile paralelliği söz konusudur:** Elektronik bilgi işlem sistemleri genellikle akış şemaları ile belgelendirildiğinden, bilgi işlem departmanı çalışanı akış şemalarına aşinadır ve çalışanlar denetçiye yardımcı olarak işini kolaylaştırır.
- **Güncelleştirmeleri kolaydır:** Önceki akış şemalarında değişiklik meydana gelmişse değişiklikler güncellenebilir.

Akış şeması yönteminin, not alma ve anket yöntemine göre dört önemli sakıncası vardır. Bunlar (Kaya,2001:90);

- Bilgi ve deneyim gerektirmesi,
- Şemayı hazırlamanın zaman alması,
- İç kontrol soru kâğıtlarında “hayır” cevapları ile tespit edilebilen zayıflıkları, akış şemaları üzerinde saptayabilmek daha fazla bilgi ve tecrübe gerektirir.
- Tamamlanan akış şemalarından sonra kontrolün zayıf olduğu noktaların belirlenmesi için yapılan analiz daha zordur.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. KALİTE YÖNETİM SİSTEMLERİ İLE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARI ARASINDAKİ ETKİLEŞİME YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde “Kalite Yönetim Sistemleri ile İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Arasındaki Etkileşimin Değerlendirilmesi” kapsamında kalite yönetim sistemi belgesine sahip olan ve kalite yönetim sistemine sahip olmayan işletmelerin iç kontrol sistemi incelenecektir. Kalite yönetim sistemine sahip olan ve sahip olmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşiminin incelenmesine yönelik Malatya ve Van ilinde gerçekleştirilen araştırmaya ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

#### 3.1. Araştırmanın Amacı

İç kontrol finansal ve finansal olmayan raporlamanın güvenilirliği, kurum faaliyetlerinin yasalara, politika ve prosedürlere uygunluğu, faaliyetlerdeki etkinlik ve verimliliğin sağlanması amaçlarına hizmet etmektedir. Üstlenmiş olduğu amaçlar dikkate alındığında iç kontrolün işletmeler için oldukça kritik bir fonksiyon olduğu görülmektedir. Çalışma ile kalite yönetim sistemi bulunan ve kalite yönetim sistemi bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliği araştırılmıştır.

#### 3.2. Araştırmanın Kapsamı

Bu araştırma Doğu Anadolu Bölgesinde yer alan Malatya ve Van ilinde faaliyet gösteren işletmelere uygulanmıştır. Anketler Malatya ve Van’da faaliyet gösteren 275 işletmeye yüz yüze uygulanmıştır. Yapılan anket çalışmalarında iç kontrol sistemini uygulayan işletmeler analize tabi tutulmuş olup, iç kontrol sistemi bulunmayan işletmelere yapılan anketler analize dâhil edilmemiştir. Bu yüzden ankete katılan işletmelerin tamamında iç kontrol sistemi mevcuttur. Anketler tam ve eksiksiz olarak doldurularak değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Araştırma yapılan işletmelerin yöneticilerinin yoğun iş temposu ve söz konusu kişilere ulaşabilmekteki zorluklar araştırmanın kısıtını oluşturmuştur. Bu doğrultuda 44 ifadeden oluşan 275 soru formu araştırma kapsamında değerlendirilmeye alınmıştır. Anket sorularının hazırlanması aşamasında araştırmanın amacına en iyi şekilde ulaşılabilmesi için konu ile ilgili uzman kişilerin görüşleri alınmıştır. Yapılan anket çalışmasında KYS belgesi mevcut olan ve mevcut olmayan işletmelerin iç kontrolle etkileşimini ölçmek için iç kontrolün unsurları

olan kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faaliyetlerine ilişkin detaylı sorular katılımcılara yöneltilmiştir. Alınan cevaplar ışığında kalite yönetim sistemi belgesi mevcut olan ve mevcut olmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşim düzeyi belirlenecektir. Elde edilen veriler SPSS 22.0 programına aktarılmış ve elde edilen verilere Mann Whitney U testi ve Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Araştırma bulgularının test edilmesi ile ilgili uygun istatistiksel tekniğin seçilmesi konusunda iki ölçüt dikkate alınmıştır. Bunlar (Clark vd.,1998:202-204):

- 1-Araştırmada kullanılan verilerin nominal, ordinal ya da ratio (oran) olup olmadığı,
- 2-Gözlemlerin normal dağılım gösteren bir ana kütlede seçilip seçilmediğidir.

Yukarıdaki ölçütlere göre, gözlemin yapıldığı ana kütle normal dağılım gösteriyorsa parametrik testlere başvurulurken; normal dağılım göstermiyorsa parametrik olmayan testler kullanılır. Diğer yandan normal dağılım ise analizde parametrik testler uygulanırken; normal dağılım değilse parametrik olmayan testler uygulanmaktadır. Bu bilgiler ışığında, araştırmada kullanılan beşli Likert ölçeğinin ordinal veri veren bir ölçek olduğu Neuman tarafından savunulmaktadır (Lawrance, 2000:182). Ana kütle normal dağılım göstermemesi, kullanılan Likert ölçeğinin ordinal veri veren bir ölçek olması ve bağımsız iki grubun karşılaştırılmasında kullanılan parametrik olmayan bir test olması nedeniyle, çalışmada parametrik olmayan Mann Whitney U ve Kruskal Wallis testi kullanılmıştır.

**Tablo 3:**Normal Dağılım Tablosu**Tests of Normality**

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
B1	0,237	275	0,000	0,805	275	0,000
B2	0,233	275	0,000	0,822	275	0,000
B3	0,263	275	0,000	0,796	275	0,000
B4	0,233	275	0,000	0,829	275	0,000
B5	0,238	275	0,000	0,823	275	0,000
B6	0,269	275	0,000	0,804	275	0,000
B7	0,247	275	0,000	0,820	275	0,000
B8	0,277	275	0,000	0,807	275	0,000
B9	0,260	275	0,000	0,814	275	0,000
B10	0,237	275	0,000	0,825	275	0,000
B11	0,222	275	0,000	0,837	275	0,000
B12	0,254	275	0,000	0,818	275	0,000
B13	0,242	275	0,000	0,819	275	0,000
B14	0,230	275	0,000	0,834	275	0,000
B15	0,224	275	0,000	0,839	275	0,000
B16	0,256	275	0,000	0,811	275	0,000
B17	0,236	275	0,000	0,824	275	0,000
B18	0,227	275	0,000	0,833	275	0,000
B19	0,242	275	0,000	0,824	275	0,000
B20	0,268	275	0,000	0,808	275	0,000
B21	0,249	275	0,000	0,826	275	0,000
B22	0,241	275	0,000	0,828	275	0,000
B23	0,251	275	0,000	0,820	275	0,000
B24	0,279	275	0,000	0,802	275	0,000
B25	0,266	275	0,000	0,809	275	0,000
B26	0,250	275	0,000	0,818	275	0,000
B27	0,266	275	0,000	0,809	275	0,000
B28	0,263	275	0,000	0,808	275	0,000
B29	0,236	275	0,000	0,824	275	0,000
B30	0,267	275	0,000	0,811	275	0,000
B31	0,276	275	0,000	0,801	275	0,000
B32	0,261	275	0,000	0,811	275	0,000
B33	0,280	275	0,000	0,802	275	0,000
B34	0,296	275	0,000	0,779	275	0,000

a. Lilliefors Significance Correction



Tablo 3’de görüldüğü üzere iki farklı test vardır. Bunlardan biri “Kolmogorov-Smirnov” , diğeri ise “Shapiro-Wilk” testidir. “Shapiro-Wilk” testi daha çok tercih edilir ve uygulanır. Burada “Shapiro-Wilk” testinin “Sig.”değeri 34 ifadede 0.05’den küçük olduğu için % 95 güvenle veriler normal dağılım göstermemiştir.

### **3.3. Araştırma Yöntemi, Güvenirlilik Analizi ve Araştırmanın Hipotezleri**

Araştırmanın teorik bölümünde makaleler, bilimsel dergiler, kitaplar ve internet kaynaklarından yararlanılmıştır. Uygulama bölümünde ise işletme yöneticilerine anket formları dağıtılmış ve cevaplamaları istenmiştir. Anket, belli bir konuda saptanmış hipotezlere ya da sorulara bağlı olarak, bir evren ya da örnekleme oluşturan kaynak kişilere sorular yönelmek suretiyle sistemli veri toplama tekniği olarak tanımlanabilir (Balcı,2010:146).Anket çalışması iki bölümden oluşmaktadır. Araştırma ile ilgili olarak öncelikle araştırmaya katılan işletmelere ilişkin genel özelliklere daha sonra ise araştırmaya katılan kalite yönetim sistemi belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrolün her bir bileşenine ilişkin etkileşimlerine ait bulgulara yer verilecektir. Elde edilen bilgiler SPSS 22.0 programına aktarılarak elde edilen bilimsel veriler üzerinden bir sonuç elde edilmeye çalışılmıştır.

Güvenirlilik, bir hatadan bağımsız kalma düzeyini ifade etmektedir. Ölçmenin geçerli olmasının ilk koşulu güvenilirliğidir. Ölçeğin güvenilirliği tutarlı, dengeli ve tekrar eden sonuçlar vermesiyle belirlenmektedir. Tespit edilen Cronbach Alpha değeri 0,983’dür.Ölçeklerin güvenilirliğini test etmek için hesaplanan Cronbach Alpha değerleri ölçeklerin iç tutarlılığa sahip olup olmadığını göstermektedir. 0,60’tan büyük değerler söz konusu ölçeğin iç tutarlılığının bulunduğunu, göstermektedir (Akgül; Çevik,2003:436).

**Tablo 4:**Anket Sorularına İlişkin Güvenilirlik Analizi

Ölçek	Cronbach's Alpha	Soru Sayısı
Kontrol Ortamı	0,938	9
Risk Değerlendirme	0,946	6
Kontrol Faaliyetleri	0,951	8
Bilgi İletişim	0,953	7
İzleme	0,938	4

Tablo 4'e göre ölçeklerde yüksek düzeyde güvenilirliğin var olduğu görülmektedir.

Çalışmada kalite yönetim sistemi ile iç kontrol sistemi arasındaki etkileşimim tespit edilmesi amacıyla beş hipotez geliştirilmiştir.

**H<sub>1</sub>:** Kalite yönetim sistemi belgesi bulunan işletmeler ile kalite yönetim sistemi belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni “ kontrol ortamında” anlamlı farklılık vardır.

**H<sub>2</sub>:** Kalite yönetim sistemi belgesi bulunan işletmeler ile kalite yönetim sistemi belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni “ risk değerlemesinde” anlamlı farklılık vardır.

**H<sub>3</sub>:** Kalite yönetim sistemi belgesi bulunan işletmeler ile kalite yönetim sistemi belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni “ kontrol faaliyetlerinde” anlamlı farklılık vardır.

**H<sub>4</sub>:** Kalite yönetim sistemi belgesi bulunan işletmeler ile kalite yönetim sistemi belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni “ bilgi ve iletişimde” anlamlı farklılık vardır.

**H<sub>5</sub>:** Kalite yönetim sistemi belgesi bulunan işletmeler ile kalite yönetim sistemi belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni “ izlemede” anlamlı farklılık vardır.

### **3.4. Anket Çalışması ile İlgili Sonuçlar**

Yapılan anket çalışmasında kalite yönetim sistemi belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemleri ile etkileşimini ölçmek için iç kontrolün bileşenlerine ilişkin detaylı sorular katılımcılara yöneltilmiş ve alınan cevaplar ışığında KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşimi incelenmiştir.

### **3.5. Araştırmanın Bulguları**

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle genel daha sonra ise araştırmaya katılan kalite yönetim sistemi belgesi mevcut olan ve olmayan işletmelerin iç kontrolün her bir bileşenine ilişkin etkileşimlerine ait bulgulara yer verilecektir. Öncelikle birinci bölümde araştırmaya katılan işletmelerin özelliklerine ait bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 10 soru ile analiz edilmiş daha sonra ikinci bölümde kalite yönetim sistemi belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemleri ile etkileşimini ölçmek için iç kontrolün unsur bileşenlerine ilişkin 34 soru analize tabi tutulmuştur.

**Tablo 5:**Araştırmaya Katılan İşletmelerin Özelliklerine İlişkin Bilgiler

<b>İşletmelerin Faaliyette Buldukları Sektörlere Göre Dağılımları</b>		
	<i>Frekans (f)</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Kâğıt/ Ambalaj Sektörü	5	1,8
Metal Sektörü	15	5,5
Hizmet Sektörü	150	54,5
Gıda/ Kimya Sektörü	63	22,9
Tekstil Sektörü	42	15,3
Toplam	275	100,0
<b>İşletmelerin Çalışan Toplam Personel Sayılarına Göre Dağılımları</b>		
	<i>Frekans (f)</i>	<i>Yüzde (%)</i>
0-9	111	40,4
10-49	97	35,3
50-249	53	19,3
250 ve üzeri	14	5,1
Toplam	275	100,0
<b>İşletmelerin Herhangi Bir KYS Belgesi Sahipliğine Göre Dağılımları</b>		
	<i>Frekans (f)</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Evet	158	57,5
Hayır	117	42,5
Toplam	275	100,0
<b>İşletmelerin KYS Belgesine Nasıl Sahip Olduklarına Göre Dağılımları</b>		
	<i>Frekans (f)</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Danışman desteği eğitimleri	112	70,9
Kendi kalite yönetim ekibi eğitimleri	46	29,1
Toplam	158	100,0
<b>İşletmelerin Çalışanlarına KYS ve İç Kontrol Konuları Hakkında Eğitim Vermelerine Göre Dağılımları</b>		
	<i>Frekans (f)</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Sürekli verilmektedir	60	38,0
Bazen verilmektedir	94	59,5
Verilmemektedir	4	2,5
Toplam	158	100,0

<b>İşletmelerde KYS ve İç Kontrol Konuları Hakkındaki Eğitimler Kimler Tarafından Verildiğine Göre Dağılımı</b>		
	<i>Frekans (f)</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Danışman	91	57,6
Eğitmen	27	17,1
Kendi personeliniz	40	25,3
Toplam	158	100,0
<b>İşletmelerin Kalite Yönetim Sistemini Uygulamalarının Etkilerine Göre Dağılımı</b>		
	<i>Frekans (f)</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Karşılaşılabilecek riskleri önleme	31	19,6
Yasal zorunluluklar <sup>1</sup>	6	3,8
İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör özellikleri	121	76,6
Toplam	158	100,0
<b>İşletmelerin İç Kontrol Sistemini Uygulamalarının Etkilerine Göre Dağılımı</b>		
	<i>Frekans (f)</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Karşılaşılabilecek riskleri önleme	34	21,5
İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör özellikleri	124	78,5
Toplam	158	100,0
<b>İşletmelerde Kalite Yönetim Sistemi Belgesi mi İç Kontrol Sistemini Kurmayı, İç Kontrol Sistemi mi Kalite Yönetim Sistemini Kurmayı Gerekli Kıldığına Göre Dağılımı</b>		
	<i>Frekans (f)</i>	<i>Yüzde (%)</i>
Kalite Yönetim Sistemi Belgesi	60	38,0
İç Kontrol Sistemi	91	57,6
Hiçbiri	7	4,4
Toplam	158	100,0

<sup>1</sup> Ülkemizde 2005 yılında Kamu İhale Yasası yayımlandıktan sonra AB kriterlerinin devreye girmesiyle, örgütler ihale açtıklarında bir mal ya da hizmet alacakları zaman ISO 9001 KYS belgeli olmayı şartnamelerine koymuşlardır. İhalelere katılmak için bu belgenin gerekli olması örgütleri KYS uygulamanın gönüllülük esasına dayalı olmasından ziyade yasal zorunluluk olarak görmelerine sebep olmuştur(Yeloğlu; Yumak,2016:76-77)

Yapılan anket çalışmasına göre frekans ve yüzde değişikliklerine bakıldığında işletmelerin % 54,5'i hizmet sektöründe % 22,9'u gıda/ kimya sektöründe, % 15,3'ü tekstil sektöründe, % 5,5'i metal sektöründe ve % 1,8'lik kısmı ise kâğıt ambalaj sektöründe faaliyette bulunmaktadırlar. Malatya ve Van ilinde uygulanan ankette işletmelerin önemli bir kısmı hizmet sektöründe faaliyette bulunmaktadır.

Araştırmaya katılan işletmelerin çalışan toplam personel sayılarının oranına bakıldığında ise 0-9 arası personel çalıştıran işletmeler % 40,4, 10-49 arası personel çalıştıran işletmeler % 35,3, 50-249 arası personel çalıştıran işletmeler % 19,3 olarak görülmektedir. 250 ve üzeri personel çalıştıran işletmeler % 5,1'dir.

Araştırmaya katılan işletmelerin % 57,5'i kalite yönetim sistemine sahipken % 42,5'i herhangi bir kalite yönetim sistemine sahip değildir. Tablo 5'de görüleceği üzere ankete katılan işletmelerin yarısından fazlası kalite yönetim sistemine sahiptir.

Tablo 5'e göre işletmelerin danışman desteği eğitimleriyle kalite yönetim sistemlerine sahip olma oranı % 57,6 iken kendi kalite yönetim ekipleri eğitimleriyle % 25,3 ile kendi kalite yönetim sistemine sahip oldukları görülmektedir. Ankete katılan işletmelerin büyük bir kısmı KYS belgesini danışman yardımıyla almaktadırlar.

Araştırmaya katılan işletmelerin çalışanlarına iç kontrol ve KYS konuları hakkında % 59,5'i eğitimi bazen vermekte, % 38,0'i eğitimi sürekli vermekte iken % 2,5'i ise eğitim vermemektedir. Ankete katılan işletmelerin büyük bir kısmı çalışanlarına iç kontrol ve KYS hakkında bazen eğitim vermektedir.

Tablo 5'de görüleceği üzere işletmeler KYS ve iç kontrol konuları hakkındaki eğitimlerin % 57,89'unu danışmanlar tarafından, % 21,92'si eğitmenler tarafından ve % 20,19'u kendi personeli tarafından vermektedirler. Tabloda da görüleceği üzere işletmelerin önemli bir kısmı KYS ve iç kontrol konuları hakkındaki eğitimleri danışmanlar tarafından almaktadırlar.

Yapılan bu anket çalışmasına göre frekans ve yüzde değişikliklerine bakıldığında işletmelerin kalite yönetim sistemini uygulamalarında % 76,6'i işletmenin faaliyet gösterdiği sektör özelliklerinin, % 19,6'sı karşılaşılabilecek riskleri önlemenin ve % 3,8'i yasal zorunlulukların etki ettiği görüşündedirler. Ankete katılan işletmelerin önemli bir kısmı kalite yönetim sistemini uygulamalarında işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özelliklerinin etkili olduğu görüşündedirler.

Tablo 5’de görüleceği üzere işletmelerin iç kontrol sistemini uygulamalarında % 78,5’u işletmenin faaliyet gösterdiği sektör özelliklerinin, % 21,5’i karşılaşılabilecek riskleri önlemenin etki ettiği görüşündedirler. Ankete katılan işletmelerin önemli bir kısmı iç kontrol sistemini uygulamalarında işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özelliklerinin etkili olduğu görüşündedirler.

Tablo 5’e göre KYS belgesinin iç kontrol sistemini gerekli kıldığı görüşüne sahip olan işletmeler % 38,0, iç kontrol sisteminin KYS belgesini gerekli kıldığı görüşüne sahip olan işletmeler % 57,6 iken her iki belgenin de birbirlerini gerekli kılmadığı görüşüne sahip olan işletme oranı % 4,4’dur. Araştırmaya katılan işletmelerin önemli bir kısmı iç kontrol sisteminin KYS belgesini gerekli kıldığı görüşüne hâkimdir.

### **3.6. İç Kontrol Bileşenlerine İlişkin Analiz Sonuçları**

İç kontrolün 5 bileşenine ilişkin analiz sonuçları aşağıda açıklanmıştır.

#### **3.6.1. Kontrol Ortamıyla İlgili Sonuçlar**

Yöneticiler aldıkları kararlarla çalışanlarıyla birlikte işletme amaçlarına ulaşmayı hedeflemektedirler. Belirlenen amaçların ne ölçüde gerçekleştirildiği ve KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin kontrol ortamıyla ilgili etkileşimleri bu bölümde incelenecektir.

Araştırmaya katılan kalite yönetim sistemi belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin kontrol ortamıyla ilgili etkileşimlerinin katılım derecesini belirlemek amacıyla 1’den 5’e kadar 5’li likert (1: Kesinlikle katılmıyorum, 2: Katılmıyorum, 3: Kısmen Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle katılıyorum) ölçeğine göre hazırlanmış 9 tane soru yöneltilmiştir. En düşük 1=Kesinlikle Katılmıyorum, en yüksek 5=Kesinlikle Katılıyorum olarak puanlanan ölçek kullanılmıştır. Elde edilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları şöyledir:

**Tablo 6:** Araştırmaya Katılan Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Ortamıyla İlgili Katılım Dereceleri

Kontrol Ortamıyla İlgili İfadeler	Ortalama		Standart Sapma	
	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler
Amaçların gerçekleştirebilmesi için birimler arasında etkin bir koordinasyon vardır.	4,44	3,84	0,709	0,742
Personelin görev tanımlarına uygun yetki ve sorumluluklar güncellenmektedir.	4,42	3,69	0,661	0,782
İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde personelin bu kurallara uyumu sağlanmaktadır.	4,47	3,74	0,615	0,842
Çalışanların çalışma ortamı ve çalışma koşulları memnuniyet düzeyi düzenli olarak ölçülmekte ve değerlendirilmektedir.	4,43	3,62	0,681	0,808
Personelin performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik faaliyetler yapılmaktadır.	4,46	3,51	0,664	0,887
Hesap verme sorumluluğu yerine getirilmektedir.	4,43	3,85	0,726	0,826
Mesleki yeterlilikte ve çalışanların görevde yükselmesinde liyakat ilkesine önem verilmektedir.	4,41	3,74	0,706	0,835
Personellere ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmaktadır.	4,47	3,73	0,754	0,943
Hassas görevler tanımlanmakta ve bu görevler değişen koşullara göre güncellenmektedir.	4,47	3,71	0,711	0,852

Yukarıdaki tabloda araştırmaya katılan işletmelerin kontrol ortamıyla ilgili ifadelerle vermiş olduğu yanıtların ortalama düzeyi gösterilmiştir. KYS bulunan işletmeler açısından özellikle “İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde personelin bu kurallara uyumu sağlanmaktadır.”, “Personellere ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmaktadır.”, “Hassas görevler tanımlanmakta ve bu görevler değişen koşullara göre güncellenmektedir.” en yüksek derecede katılıma sahip



olduğu görülmektedir. “Mesleki yeterlilikte ve çalışanların görevde yükselmesinde liyakat ilkesine önem verilmektedir” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. KYS bulunmayan işletmelerde “Hesap verme sorumluluğu yerine getirilmektedir.” en yüksek derecede katılıma sahip iken “Personelin performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik faaliyetler yapılmaktadır” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir.

Çalışmamızın bu kısmında SPSS 22.0 programına aktarılmış verilerin normal dağılmadığı görüldüğü için non parametrik testlerde yer alan Mann Whitney U testinden yararlanılmış ve sonuçları yorumlarken 0,05 anlamlılık düzeyi dikkate alınmıştır.



**Tablo 7: Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Ortamıyla İlgili Mann Whitney U Testi Sonuçları**

Kontrol Ortamıyla İlgili İfadeler	GRUPLAR	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P <sup>2</sup>
1-Amaçların gerçekleştirilmesi için birimler arasında etkin bir koordinasyon vardır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	164,03	25917,00	5130,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	102,85	12033,00		
2-Personelin görev tanımlarına uygun yetki ve sorumluluklar güncellenmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	166,87	26365,50	4681,500	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	99,01	11584,50		
3-İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde personelin bu kurallara uyumu sağlanmaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	165,43	26138,00	4909,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	100,96	11812,00		
4-Çalışanların çalışma ortamı ve çalışma koşulları memnuniyet düzeyi düzenli olarak ölçülmekte ve değerlendirilmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	168,67	26650,50	4396,500	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	96,58	11299,50		
5-Çalışanların performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik faaliyetler yapılmaktadır	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	171,78	27141,00	3906,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	92,38	10809,00		
6- Hesap verme sorumluluğu yerine getirilmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	160,64	25381,00	5666,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	107,43	12569,00		
7-Mesleki yeterlilikte ve çalışanların görevde yükselmesinde liyakat ilkesine önem verilmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	163,64	25855,00	5192,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	103,38	12095,00		
8-Personellere ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	163,79	25879,50	5167,500	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	103,17	12070,50		
9-Hassas görevler tanımlanmakta ve bu görevler değişen koşullara göre güncellenmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	166,71	26339,50	4707,500	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	99,24	11610,50		

<sup>2</sup> P<0,05 H<sub>1</sub> hipotezi kabul edilir.

**H<sub>1</sub>**: KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **kontrol ortamında** anlamlı farklılık vardır.

Tablo 7'deki bulgulara bakıldığında, 0,05 anlamlılık düzeyinde, iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamı ile ilgili bütün ifadelerde KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık vardır. Yani KYS belgesi mevcut olan işletmelerde 1.Amaçların gerçekleştirilmesi için birimler arasında etkin bir koordinasyon vardır, 2.Personelin görev tanımlarına uygun yetki ve sorumluluklar güncellenmektedir, 3.İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde personelin bu kurallara uyumu sağlanmaktadır, 4.Çalışanların çalışma ortamı ve çalışma koşulları memnuniyet düzeyi düzenli olarak ölçülmekte ve değerlendirilmektedir, 5.Çalışanların performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik faaliyetler yapılmaktadır, 6.Hesap verme sorumluluğu yerine getirilmektedir, mesleki yeterlilikte ve çalışanların görevde yükselmesinde liyakat ilkesine önem verilmektedir, 7.Mesleki yeterlilikte ve çalışanların görevde yükselmesinde liyakat ilkesine önem verilmektedir, 8.Personellere ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmaktadır ve 9.Hassas görevler tanımlanmakta ve bu görevler değişen koşullara göre güncellenmektedir. İç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamında **H<sub>1</sub>**: KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **kontrol ortamında** anlamlı farklılık vardır. Mann Whitney U testi sonucuna göre KYS belgesi bulunan işletmeler bulunmayan işletmelere oranla; iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamında daha etkin olduğu gözlemlenmiştir.

KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşimi incelemek için elde edilen bilgiler SPSS 22.0 programına aktarılmış ve Kruskal Wallis testi yararlanılmış ve sonuçların yorumlanmasında 0,05 anlamlılık düzeyi dikkate alınmıştır.

**Tablo 8:**Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Ortamıyla İlgili Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Kontrol Ortamıyla İlgili İfadeler	Ortalama Sırası (Mean Rank)		P <sup>3</sup>
	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	
1-Amaçların gerçekleştirebilmesi için birimler arasında etkin bir koordinasyon vardır.	164,03	102,85	0,000
2-Personelin görev tanımlarına uygun yetki ve sorumluluklar güncellenmektedir.	166,87	99,01	0,000
3-İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde personelin bu kurallara uyumu sağlanmaktadır.	165,43	100,96	0,000
4-Çalışanların çalışma ortamı ve çalışma koşulları memnuniyet düzeyi düzenli olarak ölçülmekte ve değerlendirilmektedir.	168,67	96,58	0,000
5-Çalışanların performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik faaliyetler yapılmaktadır	171,78	92,38	0,000
6- Hesap verme sorumluluğu yerine getirilmektedir.	160,64	107,43	0,000
7-Mesleki yeterlilikte ve çalışanların görevde yükselmesinde liyakat ilkesine önem verilmektedir.	163,64	103,38	0,000
8-Personellere ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmaktadır.	163,79	103,17	0,000
9-Hassas görevler tanımlanmakta ve bu görevler değişen koşullara göre güncellenmektedir.	166,71	99,24	0,000

<sup>3</sup> P<0,05 H<sub>1</sub> hipotezi kabul edilir.

**H1:** KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **kontrol ortamında** anlamlı farklılık vardır.

Tabloda da görüleceği üzere 0,05 anlamlılık düzeyinde, iç kontrolün bileşenlerinden kontrol ortamı ile ilgili bütün ifadelerde KYS belgesi bulunan işletmeler ve bulunmayan işletmelerin ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık vardır. KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşimi incelendiği Kruskal Wallis testi sonuçları ile Mann Whitney U testinden elde edilen sonuçlar aynı olmaktadır. Kruskal Wallis testi sonuçları ile Mann Whitney U testinin sonuçları birbirini destekler niteliktedir.

### **3.6.2. Risk Değerlemesi ile İlgili Sonuçlar**

İşletmeler riskleri belirlemeli ve bu riskleri önleyecek önlemleri alacak risk planlaması yapmalıdır. Risk değerlendirilmesi yapılarak iç kontrol sisteminin etkinliği artırılmalıdır. KYS belgesi mevcut olan ve olmayan işletmelerin risk değerlendirilmesi ilgili etkileşimleri bu bölümde incelenecektir.

Araştırmaya katılan KYS belgesi mevcut olan ve olmayan işletmelerin risk değerlendirilmesi ilgili etkileşimleri ilgili katılım derecelerini belirlemek amacıyla 1'den 5'e kadar 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış 6 tane soru yöneltilmiştir. Elde edilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları şöyledir:

**Tablo 9:** Araştırmaya Katılan Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan ve Olmayan İşletmelerin Risk Değerlemesi ile İlgili Katılım Dereceleri

Risk Değerlemesi İlgili İfadeler	Ortalama		Standart Sapma	
	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler
İşletmenin amaçlarına ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmektedir.	4,50	3,62	0,626	0,829
İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlendirilmesi yapılmaktadır.	4,43	3,51	0,681	0,784
İşletmede doğru ve uygun hedefler belirlenmektedir.	4,50	3,63	0,675	0,837
İşletmede kayda değer ve önemli değişiklikler tespit edilmekte ve değerlendirilmektedir.	4,49	3,66	0,712	0,779
İşletme için geçerli bir risk iştahı (kabul edilebilir risk düzeyi) mevcuttur.	4,42	3,47	0,725	0,794
Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaçlarının gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskler tanımlanmakta değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçlarına göre risk eylem planı oluşturulmaktadır.	4,47	3,35	0,693	0,723

Yukarıdaki tabloda araştırmaya katılan işletmelerin risk değerlendirilmesiyle ilgili ifadelerle vermiş olduğu yanıtların ortalama düzeyi gösterilmiştir. KYS belgesi mevcut olan işletmeler açısından özellikle “İşletmenin amaçlarına ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmektedir. ”, “İşletmede doğru ve uygun hedefler belirlenmektedir” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “İşletme için geçerli bir risk iştahı (kabul edilebilir risk düzeyi) mevcuttur” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. KYS belgesi mevcut olmayan işletmelerde “İşletmede kayda değer ve önemli değişiklikler tespit edilmekte ve değerlendirilmektedir” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaçlarının gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskler tanımlanmakta değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçlarına göre risk eylem planı oluşturulmaktadır” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir.

**Tablo 10:** Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan ve Olmayan İşletmelerin Risk Değerlemesi ile İlgili Mann Whitney U Testi Sonuçları

Risk Değerlemesi İlgili İfadeler	GRUPLAR	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P <sup>4</sup>
10-İşletmenin amaçlarına ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	171,27	27060,00	3987,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	93,08	10890,00		
11-İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlendirilmesi yapılmaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	172,37	27234,00	3813,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	91,59	10716,00		
12-İşletmede doğru ve uygun hedefler belirlenmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	170,34	26914,00	4133,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	94,32	11036,00		
13-İşletmede kayda değer ve önemli değişiklikler tespit edilmekte ve değerlendirilmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	171,06	27027,00	4020,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	93,36	10923,00		
14-İşletme için geçerli bir risk iştahı (kabul edilebilir risk düzeyi) mevcuttur.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	172,49	27254,00	3793,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	91,42	10696,00		
15-Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaçlarının gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskler tanımlanmakta değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçlarına göre risk eylem planı oluşturulmaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	179,08	28295,00	2752,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	82,52	9655,00		

<sup>4</sup> P<0,05 H<sub>2</sub> hipotezi kabul edilir.

**H<sub>2</sub>:** KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sisteminin **risk değerlemesinde** anlamlı farklılık vardır.

Tablo 10'daki bulgulara bakıldığında, 0,05 anlamlılık düzeyinde, iç kontrolün bileşenlerinden risk değerlemesiyle ilgili bütün ifadelerde KYS belgesi mevcut olan işletmeler ve mevcut olmayan işletmelerin ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık vardır. Yani KYS belgesi mevcut olmayan işletmelerde 10.İşletmenin amaçlarına ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmektedir, 11.İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesi yapılmaktadır, 12.İşletmede doğru ve uygun hedefler belirlenmektedir, 13.İşletmede kayda değer ve önemli değişiklikler tespit edilmekte ve değerlendirilmektedir, 14.İşletme için geçerli bir risk iştahı (kabul edilebilir risk düzeyi) mevcuttur, 15.Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaçlarının gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskler tanımlanmakta değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçlarına göre risk eylem planı oluşturulmaktadır.**H<sub>2</sub>:** KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **risk değerlemesinde** anlamlı farklılık vardır. Mann Whitney U testi sonucuna göre KYS belgesi mevcut olan işletmeler mevcut olmayan işletmelere oranla; iç kontrolün bileşenlerinden risk değerlemesinde daha etkin olduğu gözlemlenmiştir.



**Tablo 11:** Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan Ve Olmayan İşletmelerin Risk Değerlemesiyle İlgili Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Risk Değerlemesi İlgili İfadeler	Ortalama Sırası (Mean Rank)		p <sup>5</sup>
	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	
10- İşletmenin amaçlarına ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmektedir.	171,27	93,08	0,000
11-İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlendirilmesi yapılmaktadır.	172,37	91,59	0,000
12-İşletmede doğru ve uygun hedefler belirlenmektedir.	170,34	94,32	0,000
13-İşletmede kayda değer ve önemli değişiklikler tespit edilmekte ve değerlendirilmektedir.	171,06	93,36	0,000
14-İşletme için geçerli bir risk iştahı (kabul edilebilir risk düzeyi) mevcuttur.	172,49	91,42	0,000
15-Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaçlarının gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskler tanımlanmakta değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçlarına göre risk eylem planı oluşturulmaktadır.	179,08	82,52	0,000

**H<sub>2</sub>:** KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **risk değerlemesinde** anlamlı farklılık vardır.

Tabloda da görüleceği üzere 0,05 anlamlılık düzeyinde, iç kontrolün bileşenlerinden risk değerlendirilmesiyle ilgili bütün ifadelerde KYS belgesi mevcut olan işletmeler ve mevcut olmayan işletmelerin ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık vardır. KYS belgesi mevcut olan ve olmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşimi incelendiği Kruskal Wallis testi sonuçları ile Mann Whitney U testinden elde edilen sonuçlar aynı olmaktadır. Kruskal Wallis testi sonuçları ile Mann Whitney U testinin sonuçları birbirini destekler niteliktedir.

<sup>5</sup> P<0,05 H<sub>2</sub> hipotezi kabul edilir.

### 3.6.3. Kontrol Faaliyetleri ile İlgili Sonuçlar

Kontrol faaliyetleri yönetimin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olacak politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetlerinin bağımsızlığı ve gvenirliğı konularında iç kontrol etkin bir işlev görmektedir.

Araştırmaya katılan KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin kontrol faaliyetleriyle ilgili etkileşimleri ilgili katılım derecelerini belirlemek amacıyla 1'den 5'e kadar 5'li likert leğine göre hazırlanmış 8 tane soru yneltiştir. Elde edilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları şoyledir:



**Tablo 12:** Araştırmaya Katılan Kalite Yönetim Sistemine Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Faaliyeti ile İlgili Katılım Dereceleri

Kontrol Faaliyeti İlgili İfadeler	Ortalama		Standart Sapma	
	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler
Uygun kontrol faaliyetleri belirlenmekte ve geliştirilmektedir.	4,49	3,72	0,675	0,797
Faaliyetler ve işlemler için belirlenmiş iş tanımları, iş akışları ve süreç tanımları ilgili çalışan tarafından anlaşılabilen ve ulaşılabilir olmaktadır.	4,47	3,63	0,711	0,726
Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını engelleyen kontroller geliştirilmektedir (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi).	4,41	3,62	0,723	0,796
Bilgi sistemine veri girişi, verileri işleme, bilgiyi üretme, bilgiyi dağıtma ve bilgiyi iletme aşamalarında bu bilgilerin doğruluğunu teyit edici prosedürler oluşturulmaktadır.	4,44	3,63	0,709	0,794
Bilgi sistemlerine veri/bilgi girişi ve erişim konusunda yetkilendirme yapılmaktadır.	4,51	3,74	0,702	0,835
Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmektedir.	4,46	3,62	0,719	0,898
Olağanüstü durum planı oluşturulmakta, güncellenmekte ve bu durum planının etkin olup olmadığı periyodik olarak test edilmektedir.	4,49	3,54	0,656	0,846
Personel değişimleri takip edilmekte ve değişiklik nedenleri araştırılarak rapor edilmektedir.	4,50	3,62	0,684	0,858

Yukarıdaki tabloda araştırmaya katılan işletmelerin kontrol faaliyetleriyle ilgili ifadelerle vermiş olduğu yanıtların ortalama düzeyi gösterilmiştir. KYS belgesi bulunan

işletmeler açısından özellikle “Bilgi sistemlerine veri/bilgi girişi ve erişim konusunda yetkilendirme yapılmaktadır.” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını engelleyen kontroller geliştirilmektedir (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayırımı gibi)” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. KYS belgesi bulunmayan işletmelerde “Uygun kontrol faaliyetleri belirlenmekte ve geliştirilmektedir” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “Olağanüstü durum planı oluşturulmakta, güncellenmekte ve bu durum planının etkin olup olmadığı periyodik olarak test edilmektedir” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir.



**Tablo 13:** Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Faaliyetleriyle İlgili Mann Whitney U Testi Sonuçları

Kontrol Faaliyeti İlgili İfadeler	GRUPLAR	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P <sup>6</sup>
16-Uygun kontrol faaliyetleri belirlenmekte ve geliştirilmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	168,34	26598,00	4449,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	97,03	11352,00		
17-Faaliyetler ve işlemler için belirlenmiş iş tanımları, iş akışları ve süreç tanımları ilgili çalışan tarafından anlaşılabilen ve ulaşılabilir olmaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	171,29	27064,50	3982,500	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	93,04	10885,50		
18-Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını engelleyen kontroller geliştirilmektedir (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi).	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	168,03	26549,50	4497,500	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	97,44	11400,50		
19- Bilgi sistemine veri girişi, verileri işleme, bilgiyi üretme, bilgiyi dağıtma ve bilgiyi iletme aşamalarında bu bilgilerin doğruluğunu teyit edici prosedürler oluşturulmaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	168,87	26682,00	4365,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	96,31	11268,00		
20-Bilgi sistemlerine veri/bilgi girişi ve erişim konusunda yetkilendirme yapılmaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	167,61	26482,50	4564,500	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	98,01	11467,50		
21-Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	167,78	26510,00	4537,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	97,78	11440,00		

<sup>6</sup> P<0,05 H<sub>3</sub> hipotezi kabul edilir.

22-Olağanüstü durum planı oluşturulmakta, güncellenmekte ve bu durum planının etkin olup olmadığı periyodik olarak test edilmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	172,22	27210,00	3837,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	91,79	10740,00		
23-Personel değişimleri takip edilmekte ve değişiklik nedenleri araştırılarak rapor edilmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	170,08	26873,00	4174,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	94,68	11077,00		

**H3:** KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **kontrol faaliyetlerinde** anlamlı farklılık vardır.

Tablo 13'deki bulgulara bakıldığında, 0, 05 anlamlılık düzeyinde, iç kontrolün bileşenlerinden kontrol faaliyetleri ile ilgili bütün ifadelerde KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık vardır. Yani KYS belgesi bulunan işletmelerde 16.Uygun kontrol faaliyetleri belirlenmekte ve geliştirilmektedir, 17.Faaliyetler ve işlemler için belirlenmiş iş tanımları, iş akışları ve süreç tanımları ilgili çalışan tarafından anlaşılabilmekte ve ulaşılabilir olmaktadır, 18.Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını engelleyen kontroller geliştirilmektedir (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi), 19.Bilgi sistemine veri girişi, verileri işleme, bilgiyi üretme, bilgiyi dağıtma ve bilgiyi iletme aşamalarında bu bilgilerin doğruluğunu teyit edici prosedürler oluşturulmaktadır, 20.Bilgi sistemlerine veri/bilgi girişi ve erişim konusunda yetkilendirme yapılmaktadır, 21.Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmektedir, 22.Olağanüstü durum planı oluşturulmakta, güncellenmekte ve bu durum planının etkin olup olmadığı periyodik olarak test edilmektedir, 23.Personel değişimleri takip edilmekte ve değişiklik nedenleri araştırılarak rapor edilmektedir.**H3:** KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **kontrol faaliyetlerinde** anlamlı farklılık vardır. Mann Whitney U testi sonucuna göre KYS belgesi bulunan işletmeler bulunmayan işletmelere oranla; iç kontrolün bileşenlerinden kontrol faaliyetinde daha etkin olduğu gözlemlenmiştir.

**Tablo 14:** Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Kontrol Faaliyetleriyle İlgili Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Kontrol Faaliyeti İlgili İfadeler	Ortalama Sırası (Mean Rank)		P <sup>7</sup>
	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	
16-Uygun kontrol faaliyetleri belirlenmekte ve geliştirilmektedir.	168,34	97,03	0,000
17-Faaliyetler ve işlemler için belirlenmiş iş tanımları, iş akışları ve süreç tanımları ilgili çalışan tarafından anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmaktadır.	171,29	93,04	0,000
18-Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını engelleyen kontroller geliştirilmektedir (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi).	168,03	97,44	0,000
19- Bilgi sistemine veri girişi, verileri işleme, bilgiyi üretme, bilgiyi dağıtma ve bilgiyi iletme aşamalarında bu bilgilerin doğruluğunu teyit edici prosedürler oluşturulmaktadır.	168,87	96,31	0,000
20-Bilgi sistemlerine veri/bilgi girişi ve erişim konusunda yetkilendirme yapılmaktadır.	167,61	98,01	0,000
21-Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmektedir.	167,78	97,78	0,000
22-Olağanüstü durum planı oluşturulmakta, güncellenmekte ve bu durum planının etkin olup olmadığı periyodik olarak test edilmektedir.	172,22	91,79	0,000
23-Personel değişimleri takip edilmekte ve değişiklik nedenleri araştırılarak rapor edilmektedir.	170,08	94,68	0,000

<sup>7</sup> P<0,05 H<sub>3</sub> hipotezi kabul edilir.

**H3:** KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **kontrol faaliyetlerinde** anlamlı farklılık vardır.

Tabloda da görüleceği üzere 0,05 anlamlılık düzeyinde, iç kontrolün bileşenlerinden kontrol faaliyetiyle ilgili bütün ifadelerde KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin ortalamaları arasında güçlü anlamlı bir farklılık vardır. KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşimi incelendiği Kruskal Wallis testi sonuçları ile Mann Whitney U testinden elde edilen sonuçlar aynı olmaktadır. Kruskal Wallis testi sonuçları ile Mann Whitney U testinin sonuçları birbirini destekler niteliktedir.

#### **3.6.4. Bilgi ve İletişim Sistemi İle İlgili Sonuçlar**

Araştırmaya katılan KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin bilgi ve iletişim faaliyetleriyle ilgili katılım derecelerini belirlemek amacıyla 1'den 5'e kadar 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış 7 tane soru yöneltilmiştir. Elde edilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları şöyledir:



**Tablo 15:** Araştırmaya Katılan Kalite Yönetim Sistemi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Bilgi ve İletişim ile İle İlgili Katılım Dereceleri

Bilgi ve İletişim İlgili İfadeler	Ortalama		Standart Sapma	
	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler
İşlemler belgelerle doğru, güvenilir, kullanışlı, anlaşılabilir ve standartlara uygun şekilde kayıt altına alınmakta ve arşivlenmektedir.	4,56	3,68	0,633	0,877
Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına dair diğer bilgilere zamanında erişilebilmektedir.	4,49	3,62	0,684	0,838
Gelen/giden evrak (elektronik ortamlardakiler dahil) zamanında, standartlara uygun şekilde kaydedilmekte ve arşivlenmektedir.	4,49	3,69	0,636	0,825
Kayıt ve dosyalama sisteminde, kişisel verilerin güvenliği ve kişisel verilerin korunması sağlanmaktadır.	4,46	3,79	0,692	0,876
İşletme içi iletişim kurulmaktadır.	4,45	3,80	0,682	0,833
Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına ilişkin kontroller geliştirilmektedir.	4,46	3,68	0,664	0,784
Yöneticiler amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları raporlamaktadır.	4,51	3,66	0,702	0,853

Yukarıdaki tabloda araştırmaya katılan işletmelerin bilgi ve iletişimle ilgili ifadelerine vermiş olduğu yanıtların ortalama düzeyi gösterilmiştir. KYS belgesi bulunan işletmeler açısından özellikle “İşlemler belgelerle doğru, güvenilir, kullanışlı, anlaşılabilir ve standartlara uygun şekilde kayıt altına alınmakta ve arşivlenmektedir” en

yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “İşletme içi iletişim kurulmaktadır.” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. KYS belgesi bulunmayan işletmelerde “İşletme içi iletişim kurulmaktadır” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişilebilmektedir” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir.



**Tablo 16:** Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Bilgi ve İletişim ile İlgili Mann Whitney U Testi Sonuçları

Bilgi ve İletişim İlgili İfadeler	GRUPLAR	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P <sup>8</sup>
24-İşlemler belgelerle doğru, güvenilir, kullanışlı, anlaşılabilir ve standartlara uygun şekilde kayıt altına alınmakta ve arşivlenmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	169,56	26790,50	4256,500	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	95,38	11159,50		
25-Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına dair diğer bilgilere zamanında erişilebilmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	169,69	26811,50	4235,500	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	95,20	11138,50		
26-Gelen/giden evrak (elektronik ortamlardakiler dahil) zamanında, standartlara uygun şekilde kaydedilmekte ve arşivlenmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	168,44	26614,00	4433,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	96,89	11336,00		
27-Kayıt ve dosyalama sisteminde, kişisel verilerin güvenliği ve kişisel verilerin korunması sağlanmaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	162,95	25746,50	5300,500	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	104,30	12203,50		
28-İşletme içi iletişim kurulmaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	162,88	25735,00	5312,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	104,40	12215,00		
29-Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına ilişkin kontroller geliştirilmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	168,65	26646,00	4401,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	96,62	11304,00		
30-Yöneticiler amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları raporlamaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	169,39	26763,50	4283,500	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	95,61	11186,50		

<sup>8</sup> P<0,05 H<sub>4</sub> hipotezi kabul edilir.

**H4:** KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **bilgi ve iletişim**de anlamlı farklılık vardır.

Tablo 16'daki bulgulara bakıldığında, 0,05 anlamlılık düzeyinde, iç kontrolün bileşenlerinden bilgi ve iletişim ile ilgili bütün ifadelerde KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin ortalamaları arasında güçlü anlamlı bir farklılık vardır. Yani KYS belgesi bulunan işletmelerde 24.İşlemler belgelerle doğru, güvenilir, kullanışlı, anlaşılabilir ve standartlara uygun şekilde kayıt altına alınmakta ve arşivlenmektedir, 25.Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına dair diğer bilgilere zamanında erişilebilmektedir, 26:Gelen/giden evrak (elektronik ortamlardakiler dahil) zamanında, standartlara uygun şekilde kaydedilmekte ve arşivlenmektedir, 27.Kayıt ve dosyalama sisteminde, kişisel verilerin güvenliği ve kişisel verilerin korunması sağlanmaktadır, 28.İşletme içi iletişim kurulmaktadır, 29:Birdenbiriyle bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına ilişkin kontroller geliştirilmektedir, 30.Yöneticiler amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları raporlamaktadır. **H4:** KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **bilgi ve iletişim**de anlamlı farklılık vardır. Mann Whitney U testi sonucuna göre KYS belgesine sahip olan işletmeler sahip olmayan işletmelere oranla; iç kontrolün bileşenlerinden bilgi ve iletişimde daha etkin olduğu gözlemlenmiştir.

**Tablo 17:** Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Bulunan ve Bulunmayan İşletmelerin Bilgi ve İletişimle İlgili Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Bilgi ve İletişim İlgili İfadeler	Ortalama Sırası (Mean Rank)		P <sup>9</sup>
	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	
24-İşlemler belgelerle doğru, güvenilir, kullanışlı, anlaşılabilir ve standartlara uygun şekilde kayıt altına alınmakta ve arşivlenmektedir.	169,56	95,38	0,000
25-Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına dair diğer bilgilere zamanında erişilebilmektedir.	169,69	95,20	0,000
26-Gelen/giden evrak (elektronik ortamlardakiler dahil) zamanında, standartlara uygun şekilde kaydedilmekte ve arşivlenmektedir.	168,44	96,89	0,000
27-Kayıt ve dosyalama sisteminde, kişisel verilerin güvenliği ve kişisel verilerin korunması sağlanmaktadır.	162,95	104,30	0,000
28-İşletme içi iletişim kurulmaktadır.	162,88	104,40	0,000
29-Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına ilişkin kontroller geliştirilmektedir.	168,65	96,62	0,000
30-Yöneticiler amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları raporlamaktadır.	169,39	95,61	0,000

**H<sub>4</sub>:** KYS belgesi bulunan işletmeler KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **bilgi ve iletişimde** anlamlı farklılık vardır.

Tabloda da görüleceği üzere 0,05 anlamlılık düzeyinde, iç kontrolün bileşenlerinden bilgi ve iletişim ile ilgili bütün ifadelerde KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin ortalamaları arasında güçlü anlamlı bir farklılık vardır. KYS belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşimi incelendiği Kruskal Wallis testi sonuçları ile Mann Whitney U testinden elde edilen

<sup>9</sup> P<0,05 H<sub>4</sub> hipotezi kabul edilir.

sonuçlar aynı olmaktadır. Kruskal Wallis testi sonuçları ile Mann Whitney U testinin sonuçları birbirini destekler niteliktedir.

### 3.6.5. İzleme ile İlgili Sonuçlar

İşletmeler iç kontrol sistemini süreçlerle birlikte izlemeli ve eksiklikleri belirlenmelidir. Belirlenen eksiklik üst yönetime bildirilerek iç kontrolün sürekliliği sağlanmalıdır.

Araştırmaya katılan KYS belgesi mevcut olan ve olmayan işletmelerin izleme ilgili etkileşimleri ilgili katılım derecelerini belirlemek amacıyla 1’den 5’e kadar 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış 4 tane soru yöneltilmiştir. Elde edilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları şöyledir:

**Tablo 18:** Araştırmaya Katılan Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan ve Olmayan İşletmelerin İzleme ile İlgili Katılım Dereceleri

İzleme İlgili İfadeler	Ortalama		Standart Sapma	
	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler
31-İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından daima değerlendirilmektedir.	4,53	3,79	0,645	0,836
32-İç kontrol sistemi izlenip değerlendirilmekte ve eksiklikler belirlenmektedir.	4,53	3,61	0,683	0,742
33-İç kontrol sistemine ilişkin hata ve eksiklikler personel tarafından bir üst amire raporlanmaktadır.	4,58	3,62	0,671	0,818
34-İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmekte ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmaktadır.	4,63	3,68	0,613	0,764

Yukarıdaki tabloda araştırmaya katılan işletmeleri izlemeyle ilgili ifadelere vermiş olduğu yanıtların ortalama düzeyi gösterilmiştir. KYS belgesi mevcut olan işletmeler açısından özellikle “İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmekte ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmaktadır” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “İç kontrol sisteminin etkinliği

yönetim tarafından daima değerlendirilmektedir” ve “İç kontrol sistemi izlenip değerlendirilmekte ve eksiklikler belirlenmektedir” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. KYS belgesi mevcut olmayan işletmeler “İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından daima değerlendirilmektedir” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “İç kontrol sistemi izlenip değerlendirilmekte ve eksiklikler belirlenmektedir” ise yukarıdaki belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir.



**Tablo 19:** Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan ve Olmayan İşletmelerin İzleme ile İlgili Mann Whitney U Testi Sonuçları

İzleme İlgili İfadeler	GRUPLAR	N	Sıralar Ortalaması	Sıralar Toplamı	M-Whitney U	P <sup>10</sup>
31-İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından daima değerlendirilmektedir	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	165,84	26202,00	4845,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	100,41	11748,00		
32-İç kontrol sistemi izlenip değerlendirilmekte ve eksiklikler belirlenmektedir.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	173,31	27383,00	3664,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	90,32	10567,00		
33-İç kontrol sistemine ilişkin hata ve eksiklikler personel tarafından bir üst amire raporlanmaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	173,21	27367,00	3680,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	90,45	10583,00		
34-İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmekte ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmaktadır.	KYS belgesi bulunan işletmeler	158	174,24	27530,00	3517,000	0,000
	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	117	89,06	10420,00		

**H<sub>5</sub>:** KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **izlemede** anlamlı farklılık vardır.

Tablo 19'daki bulgulara bakıldığında, 0,05 anlamlılık düzeyinde, iç kontrolün bileşenlerinden izleme ile ilgili bütün ifadelerde KYS belgesi mevcut olan işletmeler ve mevcut olmayan işletmelerin ortalamaları arasında güçlü anlamlı bir farklılık vardır. Yani KYS belgesi mevcut olan işletmelerde 31.İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından daima değerlendirilmektedir, 32.İç kontrol sistemi izlenip değerlendirilmekte ve eksiklikler belirlenmektedir, 33.İç kontrol sistemine ilişkin hata ve eksiklikler

<sup>10</sup> P<0,05 H<sub>5</sub> hipotezi kabul edilir.



personel tarafından bir üst amire raporlanmaktadır, 34.İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmekte ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmaktadır.**H<sub>5</sub>**: KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **izlemede** anlamlı farklılık vardır. Mann Whitney U testi sonucuna göre KYS belgesi mevcut olan işletmeler mevcut olmayan işletmelere oranla; iç kontrolün bileşenlerinden izlemede daha etkin olduğu gözlemlenmiştir.

**Tablo 20:** Kalite Yönetim Sistemi Belgesi Mevcut Olan ve Olmayan İşletmelerin İzleme ile İlgili Kruskal Wallis Testi Sonuçları

İzleme İlgili İfadeler	Ortalama Sırası (Mean Rank)		P <sup>11</sup>
	KYS belgesi bulunan işletmeler	KYS belgesi bulunmayan işletmeler	
31-İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından daima değerlendirilmektedir	165,84	100,41	0,000
32-İç kontrol sistemi izlenip değerlendirilmekte ve eksiklikler belirlenmektedir.	173,31	90,32	0,000
33-İç kontrol sistemine ilişkin hata ve eksiklikler personel tarafından bir üst amire raporlanmaktadır.	173,21	90,45	0,000
34-İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmekte ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmaktadır.	174,24	89,06	0,000

**H<sub>5</sub>**: KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **izlemede** anlamlı farklılık vardır.

Tabloda da görüleceği üzere 0,05 anlamlılık düzeyinde, iç kontrolün bileşenlerinden izleme ile ilgili bütün ifadelerde KYS belgesi mevcut olan ve olmayan işletmelerin ortalamaları arasında güçlü anlamlı bir farklılık vardır. KYS belgesi mevcut

<sup>11</sup> P<0,05 H<sub>5</sub> hipotezi kabul edilir.

olan ve olmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşimi incelendiği Kruskal Wallis testi sonuçları ile Mann Whitney U testinden elde edilen sonuçlar aynı olmaktadır. Kruskal Wallis testi sonuçları ile Mann Whitney U testinin sonuçları birbirini destekler niteliktedir.



## SONUÇ

Dünyadaki teknolojik ve iletişim alanındaki yaşanan gelişmeler toplumları rekabete ve yeni gelişmelerin yaşandığı ekonomik yarışa itmiştir. Mevcut koşullarda varlığını sürdürmek isteyen işletmelerin müşteri istek ve ihtiyaçlarına uygun ürün ve hizmet üretmelidirler. Bunun gerçekleşmesi için işletmelerin satış öncesi ve satış sonrası hizmetlerinde daima gelişmeyi amaçlayan kalite yönetim sisteminin uygulanmasıyla olacaktır. Kalite yönetim sistemini uygulamak isteyen küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelerin kurumsallaşması ve sürekli gelişmeyi hedeflemesi gereklidir. KYS, tüm sektörlerde uygulanabilir.

Dünyada sürekli olarak gelişen rekabet ortamı, işletmelerin; kendilerini yeniden yapılandırma, örgütsel anlamda yenilenerek sermaye yapılarını güçlendirme, varlıklarını koruma ve olası hataları ortadan kaldırarak güvenilir finansal bilgilere, aynı zamanda da iç kontrole olan gereksinimlerini arttırmıştır. Bu kapsamda işletmelerin büyümesi, işlem hacimlerinin artması ve faaliyetlerinin karmaşık bir hale gelmesi nedeniyle, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan örgüt yapılarına ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmelerin ve karar alıcıların doğru, güvenilir finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını en verimli şekilde karşılayabilmek için örgüt yapılarının içinde etkin bir iç kontrole olan ihtiyaç her geçen gün daha da artmaktadır.

Bu çalışma ile kalite yönetim sistemi ile iç kontrol sistemi arasındaki etkileşim analiz edilmiştir. Araştırma kalite yönetim sistemi belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemleri ile etkileşimini ölçmek amaçlanmıştır. İç kontrolün beş bileşeni aracılığı ile kalite yönetim sistemi arasındaki etkileşim test edilmiştir. Araştırma ile kalite yönetim sistemi ile iç kontrol sistemi arasında anlamlı bir etkileşimin olup olmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Araştırmada veri toplama yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu araştırmanın amacını, önemini ve içeriğini ana hatlarıyla açıklayan iki bölümden oluşan anket sorularından oluşmaktadır. Ankette toplam 44 soruya yer verilmiştir. Birinci bölümde araştırmaya katılan işletmelerin özelliklerine ait bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 10 soru, ikinci bölümde kalite yönetim sistemi belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemleri ile etkileşimini ölçmek için iç kontrolün unsur bileşenlerine ilişkin 5'li likert (1: Kesinlikle katılmıyorum, 2: Katılmıyorum,

3:Kısmen Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle katılıyorum) ölçeğine göre hazırlanan 34 soru bulunmaktadır.

Araştırmada yer alan işletmelerin özelliklerinin analizinden sonra iç kontrolün 5 bileşeni çerçevesinde gruplandırılan sorulara, kalite yönetim sistemi belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemleri kapsamında oluşturulan veri setlerinin tamamına güvenilirlik analizi yapılmıştır. Yapılan analizde kontrol ortamına ilişkin 9 sorunun güvenilirlik analizi sonucu 0,938, risk değerlendirme sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,946, kontrol faaliyetleri sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,951, bilgi ve iletişim sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,953, izleme sorularına ilişkin güvenilirlik analizi sonucu 0,938 şeklinde bir sonuç çıkmıştır. İç kontrole ilişkin tüm soruların tamamının güvenilirlik analizi yapıldığında Cronbach's Alpha katsayısı 0,983 olarak çıkmıştır. Yapılan analizler tüm veriler için verilerin yüksek düzeyde bir güvenilirliğe sahip olduğu sonucunu çıkarmaktadır.

Anket çalışması Malatya ve Van ilinde faaliyet gösteren 275 işletmeye yapılmıştır. Anketler tam ve eksiksiz olarak doldurularak değerlendirilmeye tabi tutulmuştur. Anket çalışmasının tamamlanmasının ardından kalite yönetim sistemi belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemleri ile etkileşimin ortaya konulması amacıyla yapılan anket sonuçları analiz edilmiştir. Öncelikle anket formunun birinci bölümünde araştırmaya katılan işletmelerin özelliklerine ait bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan 10 soru analiz edilmiş ardından ikinci bölümde kalite yönetim sistemi belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemleri ile etkileşimini ölçmek için iç kontrolün unsur bileşenlerine ilişkin 34 soru analize tabi tutulmuştur. Birinci bölümde yer alan 10 soru için frekans ve yüzdelerin yer aldığı tablolar yorumlanmıştır. İkinci bölümdeki 34 sorunun ortalama ve standart sapmaları, Mann Whitney U testi ve Kruskal Wallis testi ile analiz edilmiş ve yorumlanmıştır.

Araştırmanın birinci bölümünde frekans ve yüzdelerine göre yapılan analize göre aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

- Araştırmaya katılan işletmelerin çoğunluğu (% 54,5) hizmet sektöründe faaliyet göstermektedir.
- Araştırmaya katılan işletmelerin çoğunluğu 50'den daha az personel çalıştırmaktadır.

- Araştırmaya katılan işletmelerin yarısından fazlası kalite yönetim sistemine sahiptir.
- Araştırmaya katılan işletmelerin önemli bir kısmı (% 57,6) KYS belgesini danışman yardımıyla almaktadırlar.
- Araştırmaya katılan işletmelerin önemli bir kısmı (% 59,5) çalışanlarına iç kontrol ve KYS hakkında bazen eğitim vermektedir.
- Araştırmaya katılan işletmelerin önemli bir kısmı (% 57,89) KYS ve iç kontrol konuları hakkındaki eğitimleri danışmanlar tarafından almaktadırlar.
- Araştırmaya katılan işletmelerin önemli bir kısmı (% 76,6) kalite yönetim sistemini uygulamalarında işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özelliklerinin etkili olduğu görüşündedirler.
- Araştırmaya katılan işletmelerin önemli bir kısmı (% 78,5) iç kontrol sistemini uygulamalarında işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün özelliklerinin etkili olduğu görüşündedirler.
- Araştırmaya katılan işletmelerin önemli bir kısmı (% 57,6) iç kontrol sisteminin KYS belgesini gerekli kıldığı görüşüne hâkimdir.

Araştırmanın ikinci bölümündeki ortalama ve standart sapmalara göre yapılan analize göre aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

- KYS bulunan işletmeler açısından özellikle “İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde personelin bu kurallara uyumu sağlanmaktadır.”, “Personellere ve hizmet verilenlere adil ve eşit davranılmaktadır.”, “Hassas görevler tanımlanmakta ve bu görevler değişen koşullara göre güncellenmektedir. ” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “Mesleki yeterlilikte ve çalışanların görevde yükselmesinde liyakat ilkesine önem verilmektedir” ise belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. KYS bulunmayan işletmelerde “Hesap verme sorumluluğu yerine getirilmektedir.” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “Personelin performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik faaliyetler yapılmaktadır” ise belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir.
- KYS belgesi mevcut olan işletmeler açısından özellikle “İşletmenin amaçlarına ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmektedir.”, “İşletmede doğru ve uygun

hedefler belirlenmektedir” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “İşletme için geçerli bir risk iştahı (kabul edilebilir risk düzeyi) mevcuttur” ise belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. KYS belgesi mevcut olmayan işletmelerde “İşletmede kayda değer ve önemli değişiklikler tespit edilmekte ve değerlendirilmektedir” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaçlarının gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskler tanımlanmakta değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçlarına göre risk eylem planı oluşturulmaktadır” ise belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir.

- KYS belgesi bulunan işletmeler açısından özellikle “Bilgi sistemlerine veri/bilgi girişi ve erişim konusunda yetkilendirme yapılmaktadır.” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını engelleyen kontroller geliştirilmektedir (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi)” ise belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. KYS belgesi bulunmayan işletmelerde “Uygun kontrol faaliyetleri belirlenmekte ve geliştirilmektedir” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “Olağanüstü durum planı oluşturulmakta, güncellenmekte ve bu durum planının etkin olup olmadığı periyodik olarak test edilmektedir” ise belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir.
- KYS belgesi bulunan işletmeler açısından özellikle “İşlemler belgelerle doğru, güvenilir, kullanışlı, anlaşılabilir ve standartlara uygun şekilde kayıt altına alınmakta ve arşivlenmektedir” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “İşletme içi iletişim kurulmaktadır.” ise belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. KYS belgesi bulunmayan işletmelerde “İşletme içi iletişim kurulmaktadır” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına ilişkin diğer bilgilere zamanında erişilebilmektedir” ise belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir.

- KYS belgesi mevcut olan işletmeler açısından özellikle “İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmekte ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmaktadır” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından daima değerlendirilmektedir” ve “İç kontrol sistemi izlenip değerlendirilmekte ve eksiklikler belirlenmektedir” ise belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir. KYS belgesi mevcut olmayan işletmeler “İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından daima değerlendirilmektedir” en yüksek derecede katılıma sahip olduğu görülmektedir. “İç kontrol sistemi izlenip değerlendirilmekte ve eksiklikler belirlenmektedir” ise belirtilen unsurların içinde en düşük katılıma sahip unsur olarak değerlendirilmiştir.

Araştırmanın ikinci bölümünde kalite yönetim sistemi belgesi bulunan ve bulunmayan işletmelerin iç kontrol sistemleri ile etkileşimini ölçmek için iç kontrolün bileşenlerine ilişkin yapılan Kruskal Wallis testi sonuçları ile Mann Whitney U testinden elde edilen sonuçlar aynı olmaktadır. Kruskal Wallis testi sonuçları sonuçları ile Mann Whitney U testinin sonuçları birbirini destekler niteliktedir. Mann Whitney U testi ve Kruskal Wallistesti sonuçlarına göre hipotezlerin kabul ya da red durumları aşağıda verilmiştir.

**Tablo 21:** Hipotezlerin Kabul / Red Durumu

<b>HİPOTEZLER</b>	<b>KABUL/RED</b>
KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni <b>kontrol ortamında</b> anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni <b>risk değerlemesinde</b> anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni <b>kontrol faaliyetlerinde</b> anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni <b>bilgi ve iletişimde</b> anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni <b>izlemede</b> anlamlı farklılık vardır.	<b>KABUL</b>

Yapılan analizler sonucunda;

**H<sub>1</sub>:** “KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **kontrol ortamında** anlamlı farklılık vardır” şeklindeki hipotez kabul edilmiştir.

**H<sub>2</sub>:** “KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **risk değerlemesinde** anlamlı farklılık vardır” şeklindeki hipotez kabul edilmiştir.

**H<sub>3</sub>:** “KYS bulunan işletmeler ile KYS bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **kontrol faaliyetlerinde** anlamlı farklılık vardır” şeklindeki hipotez kabul edilmiştir.

**H<sub>4</sub>:** “KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **bilgi ve iletişimde** anlamlı farklılık vardır” şeklindeki hipotez kabul edilmiştir.



**H5:** “KYS belgesi bulunan işletmeler ile KYS belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşeni **izlemede** anlamlı farklılık vardır” şeklindeki hipotez kabul edilmiştir.

Sonuç olarak kalite yönetim sistemi belgesi bulunan işletmeler ile kalite yönetim sistemi belgesi bulunmayan işletmeler arasında iç kontrol sistemi bileşenleri olan kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemede anlamlı farklılık vardır. Kalite yönetim sistemi belgesi bulunan işletmelerin, kalite yönetim sistemi belgesi bulunmayan işletmelere göre iç kontrol sistemleri daha etkindir.

Bu çalışmada sadece Malatya ve Van ilinde bulunan KYS belgesine sahip olan ve sahip olmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşimi analiz edilmiştir. Araştırma yapılan işletmelerin yöneticilerinin yoğun iş temposu ve söz konusu kişilere ulaşabilmekteki zorluklar araştırmanın kısıtını oluşturmuştur. Anket uygulama aşamasında araştırmaya katılan bazı katılımcıların anketi cevaplamadaki isteksiz tutumları, araştırmanın zaman ve maliyet kısıtlarından dolayı veri kayıpları yaşanmasına sebep olmuştur. Anket uygulaması sırasında karşılaşılan bir diğer kısıt yöneticilerin işletmelerinde gerçekleştirdikleri uygulamaların literatürdeki karşılığını bilmemeleri olmuştur. KYS belgesine sahip olan ve sahip olmayan işletmelerin iç kontrol sistemiyle olan etkileşimi ile ilgili bundan sonraki çalışmalarda Türkiye genelinde ve bölge bazında yeni bir çalışma yapılarak konu geliştirilebilir. Ayrıca herhangi bir ulusal ve uluslararası kalite yönetim sistemlerini uygulayan işletmeye yönelik çalışma yapılarak da konu geliştirilebilir.

## KAYNAKÇA

- Akdağ, Mustafa , “Toplam Kalite Yönetimi ve Örgüt İçindeki Yeri”, Selçuk İletişim Dergisi, 2005 (4),ss.159-170.
- Akgül, Aziz ve Çevik, Osman, (2003), İstatistiksel Analiz Teknikleri SPSS 'te İşletme Yönetimi Uygulamaları, Emek Ofset, Ankara.
- Akışık, Orhan, (2005), Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak Kuralları, (1. Baskı), Türmob Yayınları, Ankara.
- Akışık, Orhan , “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 2005,(14), ss.89-102.
- Aksoy, Tamer , “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 2005,(72),ss.138-164.
- Aktan, Coşkun Can, “Türkiye’de Toplam Kalite Yönetiminin Kamu Sektöründe Uygulanmasına Yönelik Öneriler”, Türk İdare Dergisi, 1999, (422), ss.1-13.
- Aktaş, Mehmet Ali, İç Kontrol Sistemi Ve Verimlilik İlişkisi, Mevzuat Dergisi, 2005,(99),<http://www.alomaliye.com/2005/05/23/ic-kontrol-sistemi-ve-verimlilik-iliskisi-dr-mehmet-ali-aktas-yymm/>(Erişim Tarihi:02.08.2018).
- Al Asiri, Mohammad Mesaad, (2004),Factors Affecting The Practices of ISO 9001:2000 Quality Management System in Saudi Business Organizations,University of Central Florida, College of Engineering and Computer Science, Orlando, Florida.
- Almeman, Arif Adnan, (2001), ISO 9001:2000 Kalite Yönetim Sistemine Geçiş Rehberi, (1. Baskı), Unicon Yayınları, Ankara.
- Anıl Keskin, Duygu, (2006), İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme, (1. Baskı),Beta Yayınları, İstanbul.
- Anoye, Borget Alfred, (2008),The Effectiveness of ISO 9000 Quality Management System in Health Care: A Mixed MethodsStudy, Purdue University, UmiNumber: 3373096.
- Arcagök, Mehmet Sait ve Ertan, Erüz, (2006), Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, (1. Baskı), Aktif Matbaa Ltd. Şti, Ankara.
- Ataman, Göksel, (2001), İşletme Yönetimi: Temel Kavramlar-Yeni Yaklaşımlar, (2.Baskı ),Türkmen Kitabevi, İstanbul.

- Balcı, Ali, (2010), Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem, Teknik ve İlkeler ,(8.Baskı), Pegem Akademi, Ankara.
- Başak, Ramazan, (2012), Risk Odaklı İç Denetim, TBB Eğitim Merkezi, Seminer Notları.
- BDDK (2003),Türk Bankacılık Sektörünün Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı, Ekim.
- Beattie, R. K. and Sohal ,A. S. , “Implementing ISO 9000: A Study of its Benefits Among Australian Organisations”, Total Quality Management, 1999,(1), pp.95-106.
- Bekaroğlu, Şevki Burak , “Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının ve ISO 9000 Kalite Güvencesine Sahip Olmanın Hastane Performansına Etkileri: İstanbul'daki Özel Hastaneler Üzerine Bir Araştırma”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 2005, (9),ss.18-32.
- Bilgin, İzzet Gökhan, (2008), Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sistemi Ve Analizi, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bolat, Tamer, (2000),Toplam Kalite Yönetimi,(1. Baskı), Beta Basım Yayım Dağıtım Anonim Şirketi, İstanbul.
- Bozkurt, Nejat , “Bağımsız Denetimde İç Kontrol Yapısının Tanınması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi”, Öneri Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Ocak, 1995,(1), ss.29-34.
- Bozkurt, Nejat, (2010), Muhasebe Denetimi, (5. Baskı), Alfa Yayınları, İstanbul.
- Briscoe, Jason A., Fawcett, Stanley E. , Robert H,Todd , “The Implementation and Impact of ISO 9000 among Small Manufacturing Enterprises”, Journal of Small Business Management,2005,(43/3), pp. 309-330.
- Buluç, Serkan, (2009), TS EN ISO 9000:2008 Kalite Yönetim Sistemi'nin Bir Mobilya Fabrikasında Uygulama Aşamaları ve Dokümantasyon Yapısının Oluşturulması, Yüksek Lisans Tezi, Bartın Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Bartın.
- Canbay Çiğdem, Figen, (2018), İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Üzerindeki Etkileri: Bist Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki Şirketlerde Uygulama, Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.

- Clark, Mona Riley, Michael, Wilkieella v.d., (1998), Researching and Writing Disertations in Hospitality and Tourism,(1st Edition),International Thomson Business Pres, London.
- Clarke, Sally, (1999), “Kurum apında Risk Yönetimi: Anahtar Kavram Entegrasyon”, Çev: Yusuf Kenan, Sami Keşkek, Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Yıl:4, Sayı:19, Ekim-Kasım.
- Cook, John William and Gary,M. Winkle, (1980), Auditing: Philosophy and Technique,( 2nd Edition) ,Mifflin Company, Boston.
- Coso (2013), “Internal Control -Integrated Framework. Executive Summary” COSO, <https://na.theiia.org> (02.29.2016).
- Coso (2013),Internal Control- Integrated Framework, [https://www.coso.org/ documents /COSOReleaseNov2010\\_000.pdf](https://www.coso.org/documents/COSOReleaseNov2010_000.pdf) (12.11.2015).
- Çarkacı, Ekrem, (2014), Eüaş Ambarlı Fuel Oil Ve Doğalgaz Kombine Çevrim Santralinde Kalite Yönetim Sisteminin Uygulaması Ve Enerji Verimliliği Üzerine Etkisinin İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi Enerji Enstitüsü, İstanbul.
- Çelik, Adnan, (2010), Toplam Kalite Yönetimi (Kalite Yönetim Sistemi ve CE İşareti Uygulamaları), (Genişletilmiş 2. Baskı),Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çetin, Canan, (1998), Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi, (1.Baskı ),Beta Yayınları, İstanbul.
- Çoban, Suzan ,“Toplam Kalite Yönetimi Perspektifinde İçsel Pazarlama Anlayışı”, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi,2004, (22),Ocak-Haziran, ss.85-98.
- Çukacı, Yusuf Cahit ,(2012), Vakıflarda İç Kontrol Sistemi, Aktüel Yayınları, Bursa.
- Dabbağoğlu, Kadir, “İç Kontrol Sistemi”, Journal Of Qafqaz University, 2009,(26),ss.109-115.
- Demirbaş, Mahmut , “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2005,(7), ss.167-188.
- Doyrangöl, Nuran, (2002), Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu, (1. Baskı), Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul.
- Duman, Ömer, (2008), Muhasebe Denetimi ve Raporlama,( 2. Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara.

- Efil, İsmail ,(1996), Toplam Kalite Yönetimi ve Toplam Kaliteye Ulaşmada Önemli Bir Araç ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi,(1.Baskı), Uludağ Üniversitesi Yayınları, Bursa.
- Efil, İsmail ,(1999), Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi,(4. Baskı), Alfa Yayınları, İstanbul.
- Elitaş, Cemal , “Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi”, İç Denetim Dergisi, 2004,(8),ss.34-42.
- Erdoğan, Melih, (2001), Denetim,(1.Baskı) , Etam Yayınları, Eskişehir.
- Erdoğan, Melih, (2006), Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, (3. Baskı), Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Eren, Erol, (1998,2009), Yönetim ve Organizasyon (Çağdaş ve Küresel Yaklaşımlar), Beta Basım A.Ş., İstanbul.
- Erkan, Nuray, Didem Üçok, Alakavuk, Yasemin, Tosun, “Gıda Sanayinde Kullanılan Kalite Güvence Sistemleri”, Journal of FisheriesSciences.com, ISSN 1307-234X , DOI:10.3153/jfscom.200809, 2008 ,2(1),ss. 88-99.
- Ertuğrul, İrfan ,(2006),Toplam Kalite Kontrol,(2.Baskı), Ekin Kitapevi, Bursa.
- Ertürk, Ayşe ,(2010), İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Bir Uygulama,(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi),Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Göksu, Nusret (2010), İleri İmalat Teknolojileri: Teknik ve Ampirik Yaklaşım, (1. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Gönen, Seçkin, “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 2009, (11/1), ss.189-217.
- Gözlü, Sıtkı, (1990),Endüstriyel Kalite Kontrolü,(1.Baskı),İstanbul Teknik Üniversitesi, İstanbul.
- Guion, Christy L., (2010), The Impact of TQM and Six Sigma Improvement Methodologies on Organizational Performance, Capella University, Umi Number: 3398717.
- Güredin, Ersin ,(2007), Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler,(11. Baskı). Arıkan Basım Yayım, İstanbul.

- Halis, Muhsin (2008,2013),Toplam Kalite Yönetimi,(11. Baskı), Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Ingram, Hadyn and Daskalakis ,George , “Measuring quality gaps in hotels: the case of Crete”, International Journal of Contemporary Hospitality Management, Vol. 11, 1999,(1), pp.24-30.
- Intosai (2004), Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, Sayıştay Yayınları, Haziran, Çeviren: Baran Özeren, Ankara.
- Işığışok, Erkan,(2004),Toplam Kalite Yönetimi Bakış Açısıyla İstatiksel Kalite Kontrol, (Genişletilmiş 2. Baskı),Ezgi Kitabevi, Bursa.
- İkizler, Halil Can ve Abdurrahman, Kepoğlu , “ Spor Yöneticilerinin İş Doyumu Sakarya Uygulaması”, 3. Uluslar Arası Spor Bilimleri Kongresi Bildiri Kitabı, 2000,Marmara Üniversitesi Beden Eğitimi ve Spor Yüksekokulu, İstanbul.
- İnce, Cemal ,“Toplam Kalite Yönetimi ve Otel İşletmelerinde İş gören Tatminine Etkileri”, Turizm Araştırmaları Dergisi, 2008,(19/1),ss.57-70.
- Juran, Joseph Moses, (1988), On Planning For Quality, London by The Free Pres, New York.
- Kane, Edward J. and Trask ,Kimberly De, (1998), Covering Up Trading Losses: Opportunity Cost Accounting As An Internal Control Mechanism, Nber Working Papers Series Working Paper No: 6823 , December, Cambridge.
- Kaval, Hasan, (2005), Muhasebe Denetimi, (2.Baskı), Gazi Kitapevi, Ankara.
- Kaya, Aslan ve Halit, Demiral, “Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları”, Muhasebe Denetimine Bakış Dergisi, Ocak 2001,(3) , ss. 81-90.
- Kepekçi, Celal,(2000,2004), Bağımsız Denetim,(3. Baskı) , Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Keser, Kemal,(1999), ISO 9000,(1.Baskı), Alfa Basım Dağıtım, İstanbul.
- Keskin, Duygu Anıl, (2006), İç Kontrol Sistemi Öz Değerlendirme, (1. Baskı), Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul.
- Kiracı, Murat, (2003),“Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık 2003, (4/2), ss.67-78.
- Koçel, Tamer ,(2005), İşletme Yöneticiliği, Yönetim ve Organizasyonlarda Davranış Klasik Modern Çağdaş ve Güncel Yaklaşımlar,(1.Baskı), Arıkan Yayınevi, İstanbul.

- Korkmaz, Zühal , “Coso İç Kontrol Standartları Ve Türkiye Uygulaması”, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Aralık 2011, Ankara, ss.1-76.
- Kurt, Ganite ve Pınar, Okan, “Basel II Kapsamında KOBİ’lerin İç Kontrol Sisteminin ve İç Denetim Etkinliğinin Sağlanmasına Yönelik Öneriler”, I. Uluslararası Sempozyum, İzmir Ekonomi Üniversitesi, Mayıs 2008, ss.148-156.
- Küçük, Orhan,(2010),Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemleri,(2. Baskı), Seçkin Yayınları, Ankara.
- Lawrence, Neuman, (2000), Social Research Method: Qualitative and Quantative Approaches, (4th Edition), Published by Allyn and Bacon, Boston.
- Merter, Mehmet Emin,(2006), Toplam Kalite Yönetimi,(1. Baskı), Atlas Yayınları, Ankara.
- Moeller, Robert,(2009), Brink’s Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge ,(7th Edition), United States of America: John Willey Sons Inc.
- Özalp, İnan, Şahin, Mehmet, Berberoğlu, Güneş ve Geylan, Ramazan,(2004), Yönetim Organizasyon,(2. Baskı), Anadolu Üniversitesi Yayını No:1457, Eskişehir.
- Özçakar, Necdet, “Bir Kamu Kuruluşundaki Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, 2010, (39/1), ss.106-124.
- Öztürk, Ali, (2009), Kalite Yönetimi ve Planlaması, (1. Baskı), Ekin Yayınevi, Bursa.
- Parlak, Sıdika,(2013),Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Yönetim Sistemi Standartları, (2. Baskı),Ekin Yayınevi, Bursa.
- Peker, Ömer , “Toplam Kalite Yönetiminin Eğitim Sistemine Uygulanabilirliği”, Amme İdaresi Dergisi, Haziran 1994, (27/2),ss. 63-78.
- Perry, W. and Warner, P. , “A Quantitive Assesment of Internal Controls”, Internal Auditor, April 2005, pp. 51-55.
- Peşkircioğlu, Nurettin, (1999), Kalite Yönetiminde ISO 9000 Uygulamaları, (2. Baskı), Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Ankara.
- Saltık, Nihal , “İç Kontrol Standartları”, Bütçe Dünya Dergisi, Yaz 2007,(2/26), ss.58-69.
- Sarp, Nilgün, (2014),Toplam Kalite Yönetimi Uygulamaları,(1. Baskı),Siyasal Kitabevi, Ankara.

- Semra, Tetik, “Yönetimde Başarının Yeni Yolu: Toplam Kalite Yönetimi”, Dayanışma Dergisi, İZSMMMOMO Yayını, Ağustos 2010, (109), ss.7-26.
- Seraslan, Mustafa Zahit ve Kepoğlu, Abdurrahman, (2005), Spor Örgütlerinde Toplam Kalite Yönetimi (Serkep Spor İşletmesi Modeli),(1. Baskı),Morpa Kültür Yayınları, İstanbul.
- Soylu, Kaan ve Suer, Ahmet, (1998), Toplam Kalite Yönetimi Sözlüğü, (1. Baskı), Beyaz Yayınları, İstanbul.
- Symes, Cansen Başaran ve Ayça Zeynep, Süer, “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı Sonrası Gelişmeler”, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması Semineri, VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, İSMMM Odası, İstanbul, 2004, ss.11-126.
- Şahin, Çavuş, “Aktif Öğretim Yöntemlerinden Beyin Fırtınası Yöntemi ve Uygulaması”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005,(14/1),ss. 441-450.
- Şimşek, Muhittin, (2004), Toplam Kalite Yönetimi, (3. Baskı), Alfa Yayınları, İstanbul.
- Tatar, Tefik, (1973), İşletmelerde Üretim Yönetimi ve Teknikleri,(4.Baskı),Devlet Mühendislik ve Mimarlık Akademisi, Ankara.
- Tekin, Mahmut,(2009), Toplam Kalite Yönetimi, (Yenilenmiş 4.Baskı),Güney Ofset, Konya.
- Tığdemir, Seda, (2014), “COSO 2013 Yol Haritası”, KPMG Gündem Temmuz/ Eylül.<https://www.kpmg.com/TR/tr/hizmetlerimiz/Advisory/riskconsulting/internal-audit/Documents/KPMG-Gündem-19-COSO-2013-Yol-Haritasi.pdf>. (Erişim Tarihi: 30.02.2016).
- Toroslu, Mahmut Vefa,(2012), Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi,( 1. Baskı), Seçkin Yayıncılık, İstanbul.
- TS EN ISO 9001, (2008), Kalite Yönetim Sistemleri Şartlar, Türk Standardı, Aralık.
- TS EN ISO 9004 ,(2001), Kalite Yönetim Sistemleri- Performans İyileştirmeleri için Kılavuz, Türk Standardı, Nisan.
- Tschoegl, Adrian E.,(2004) , The Key to Risk Management: Management,(2nd Edition), Financial Institutions Center The Wharton School University.
- Tümer, Sumru,(2010) , Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları, (1. Baskı), Poyraz Ofset, Ankara.



- Türedi, Hasan, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim İle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 2011,(16), ss. 22-46.
- Türk Standartları Enstitüsü (2009), TS EN ISO 9001:2008 Kalite Yönetim Sistemleri Şartlar, Mart.
- Uyar, Süleyman, (2009), İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme, (1. Baskı), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Uyar, Süleyman, “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi”, Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 2010, (2),ss.37-60.
- Uysal, Ertuğrul Umut, Operasyonel Risk Yönetiminde Senaryo Analizi, Bankacılar Dergisi,2009,(69),ss.73-85.
- Uzay, Şaban, (1999), İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim İşletmelerine Yönelik Bir Araştırma, Yayın No: 132,Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.
- William, R. Kinney Jr. , “Research Opportunities in Internal Control Quality and Quality Assurance”, Auditing: A Journal of Practice Theory : Supplement 2000,( 19/1), pp. 83-90.
- Yeloğlu, Hakkı Okan ve Cansu, Yumak Hatice, “Iso 9001:2008 Kalite Yönetim Sistemi’nin Uygulanabilirliği Sorunu: Gönüllülük Mü? Zorunluluk Mu?”,Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, 2016,(2/1),ss. 65-88.
- Yılandı, Münevver, “Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,2001,(3 /3),ss.37-50.
- Yılandı, Münevver,(2003), İç Denetim: Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma,(1.Baskı), Osmangazi Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.
- Yörük, Selma, (2014), Kalite Yönetim Sistemlerinin Kurulumu ve Nakliye İşletmesinde Uygulama Deneyimi, Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yurtsever, Gürdoğan, (2008), Bankacılığımızda İç Kontrol, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 256,İstanbul.
- <http://www.riskonomi.com/wp/?p=1048> (Erişim Tarihi: 25.02.2016).
- <http://omerka.blogspot.com.tr/2009/05/bankalarda-operasyonelskandallar.html>(Erişim Tarihi:

26.02.2016).

<http://tse.org.tr/docs/egitimprogrami/2014egitimvesertifikaprogrami.pdf?sfvrsn=2>(Erişim Tarihi:15.02.2016).

<http://tr.wikipedia.org/wiki/Kalibrasyon>(Erişim Tarihi:10.01.2017).

<http://www.tse-sjt.com/TR/akreditasyon.aspx>(Erişim Tarihi:10.01.2017).

<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>(Erişim Tarihi:09.12.2016).

<http://www.soxlaw.com/s404.htm>(Erişim Tarihi:09.12.2016).

<http://www.soxlaw.com/s302.htm>(Erişim Tarihi:09.12.2016).

<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>(Erişim Tarihi:09.12.2016).

<http://www.turkak.org.tr> (Erişim Tarihi:21.09.2017).



## **EKLER**

### **EK 1: ANKET FORMU**

#### **KALİTE YÖNETİM SİSTEMLERİ İLE İÇ KONTROL SİSTEMİ UYGULAMALARI ARASINDAKİ ETKİLEŞİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR ARAŞTIRMA ANKET SORULARI**

Sayın Yetkili;

Bu anket, “Kalite Yönetim Sistemleri ile İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Arasındaki Etkileşimin Değerlendirilmesi ve Bir Araştırma” başlıklı doktora tez çalışmasına veri sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

Ankete vereceğiniz cevaplar doktora çalışmalarında bilimsel amaçla kullanılacak ve hiçbir yerde yayınlanmayacak, kesinlikle gizli tutulacaktır. Bu nedenle ankete isim yazmanız istenmemektedir.

Soruları cevaplandırarak araştırmaya yapacağınız önemli katkıdan dolayı teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dilerim.

Prof. Dr. Hakan ERKUŞ

Murat KARA

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı,  
Muhasebe Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi

**A. Aşağıdaki soruları işletmenizin özellikleri doğrultusunda cevaplayınız**

1. İşletmenin faaliyette bulunduğu sektörü tanımlayınız.

- ( ) Kâğıt/ Ambalaj ( ) Metal Sektörü ( ) Hizmet Sektörü  
( ) Gıda/ Kimya Sektörü ( ) Tekstil Sektörü

2. İşletmede çalışan toplam personel sayısını belirtiniz.

- ( ) 0-9 ( ) 10-49 ( ) 50-249 ( ) 250 ve üzeri

3. İşletmenizde iç kontrol sistemi var mı?

- ( ) Evet ( ) Hayır

4. İşletmeniz herhangi bir kalite yönetim sistemi belgesine sahip midir?

- ( ) Evet ( ) Hayır

(Bu soruya cevabınız hayır ise lütfen anketin B bölümüne geçiniz.)

5. Kalite yönetim sistemi belgesine nasıl sahip oldunuz?

- ( ) Danışman desteği eğitimleri ( ) Kendi kalite yönetim ekibi eğitimleri

6. İşletmedeki çalışanlarınıza kalite yönetim sistemi ve iç kontrol konuları hakkında eğitim veriyor musunuz?

- ( ) Sürekli verilmektedir ( ) Bazen verilmektedir ( ) Verilmemektedir

7. Hemen üstte yer alan soruya verdiğiniz cevap eğer olumlu ise, bu eğitimleri kimler vermektedir?

- ( ) Danışman ( ) Eğitimci ( ) Kendi personeliniz

8. İşletmenizde, kalite yönetim sisteminin uygulamasında aşağıdaki seçeneklerden hangisi etkili olmaktadır?

- ( ) Karşılaşılabilecek riskleri önleme (yolsuzluk ve suistimaller) isteği

- ( ) Yasal zorunluluklar

- ( ) İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör özellikleri(maliyetleri azaltıp rekabet gücünü arttıracak kontrolleri sağlamak)

9. İşletmenizde, iç kontrol sisteminin uygulamasında aşağıdaki seçeneklerden hangisi etkili olmaktadır?

- ( ) Karşılaşılabilecek riskleri önleme (yolsuzluk ve suistimaller) isteği

- ( ) İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör özellikleri(maliyetleri azaltıp rekabet gücünü arttıracak kontrolleri sağlamak)

10. Kalite Yönetim Sistemi belgesi mi iç kontrol sistemini kurmanızı gerekli kıldı, iç kontrol sistemimi kalite yönetim sistemi belgesini gerekli kıldı?

- ( ) Kalite Yönetim Sistemi Belgesi ( ) İç Kontrol Sistemi ( ) Hiçbiri

## B. İç kontrol bileşenlerine ilişkin sorular

<b>B.1.KONTROL ORTAMI</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kısmen Katılıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>
1-Amaçların gerçekleştirilebilmesi için birimler arasında etkin bir koordinasyon vardır.					
2-Personelin görev tanımlarına uygun yetki ve sorumluluklar güncellenmektedir.					
3-İşletme içinde etik kuralların oluşturulması ve tüm faaliyetlerde personelin bu kurallara uyumu sağlanmaktadır.					
4-Çalışanların çalışma ortamı ve çalışma koşulları memnuniyet düzeyi düzenli olarak ölçülmekte ve değerlendirilmektedir.					
5-Personelin performansının değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik faaliyetler yapılmaktadır.					
6- Hesap verme sorumluluğu yerine getirilmektedir.					
7-Mesleki yeterlilikte ve çalışanların görevde yükselmesinde liyakat ilkesine önem verilmektedir.					
8-Personele ve hizmet verilene adil ve eşit davranılmaktadır.					
9-Hassas görevler tanımlanmakta ve bu görevler değişen koşullara göre güncellenmektedir.					
<b>B.2.RİSK DEĞERLEMESİ</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kısmen Katılıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>
10-İşletmenin amaçlarına ve hedeflerine yönelik riskler belirlenmektedir.					
11-İşletme içerisinde departmanlar bazında risk değerlemesi yapılmaktadır.					
12-İşletmede doğru ve uygun hedefler belirlenmektedir.					
13-İşletmede kayda değer ve önemli değişiklikler tespit edilmekte ve değerlendirilmektedir.					
14-İşletme için geçerli bir risk iştahı (kabul edilebilir risk düzeyi) mevcuttur.					
15-Sistemli bir şekilde analizler yapılarak işletme amaçlarının gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskler tanımlanmakta, değerlendirilmekte ve değerlendirme sonuçlarına göre risk eylem planı oluşturulmaktadır.					

<b>B.3.KONTROL FAALİYETLERİ</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kısmen Katılıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>
16-Uygun kontrol faaliyetleri belirlenmekte ve geliştirilmektedir.					
17-Faaliyetler ve işlemler için belirlenmiş iş tanımları, iş akışları ve süreç tanımları ilgili çalışan tarafından anlaşılabilen ve ulaşılabilir olmaktadır.					
18-Kayıtların ve varlıkların kaybolmasını engelleyen kontroller geliştirilmektedir (Fiziksel kontroller ve görevlerin ayrımı gibi).					
19- Bilgi sistemine veri girişi, verileri işleme, bilgiyi üretme, bilgiyi dağıtma ve bilgiyi iletme aşamalarında bu bilgilerin doğruluğunu teyit edici prosedürler oluşturulmaktadır.					
20-Bilgi sistemlerine veri/bilgi girişi ve erişim konusunda yetkilendirme yapılmaktadır.					
21-Her faaliyet veya mali karar ve işlemin onaylanması, uygulanması, kaydedilmesi ve kontrolü görevleri farklı kişilere verilmektedir.					
22-Olağanüstü durum planı oluşturulmakta, güncellenmekte ve bu durum planının etkin olup olmadığı periyodik olarak test edilmektedir.					
23-Personel değişimleri takip edilmekte ve değişiklik nedenleri araştırılarak rapor edilmektedir.					
<b>B.4.BİLGİ VE İLETİŞİM</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kısmen Katılıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>
24-İşlemler belgelerle doğru, güvenilir, kullanışlı, anlaşılabilir ve standartlara uygun şekilde kayıt altına alınmakta ve arşivlenmektedir.					
25-Performans programı ve bütçenin uygulanması ile kaynak kullanımına dair diğer bilgilere zamanında erişilebilmektedir.					
26-Gelen/giden evrak (elektronik ortamlardakiler dahil) zamanında, standartlara uygun şekilde kaydedilmekte ve arşivlenmektedir.					
27-Kayıt ve dosyalama sisteminde, kişisel verilerin güvenliği ve kişisel verilerin korunması sağlanmaktadır.					
28-İşletme içi iletişim kurulmaktadır.					
29-Birbirinden bağımsız sistemler arasında akan verinin doğru bir şekilde aktarıldığına ilişkin kontroller geliştirilmektedir.					
30-Yöneticiler amaç, hedef, gösterge ve faaliyetleri ile sonuçları raporlamaktadır.					

<b>B.5.İZLEME</b>	<b>Kesinlikle Katılıyorum</b>	<b>Katılıyorum</b>	<b>Kısmen Katılıyorum</b>	<b>Katılmıyorum</b>	<b>Kesinlikle Katılmıyorum</b>
31-İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından daima değerlendirilmektedir.					
32-İç kontrol sistemi izlenip değerlendirilmekte ve eksiklikler belirlenmektedir.					
33-İç kontrol sistemine ilişkin hata ve eksiklikler personel tarafından bir üst amire raporlanmaktadır.					
34- İç kontrolün değerlendirilmesi sonucunda alınması gereken önlemler belirlenmekte ve bir eylem planı çerçevesinde uygulanmaktadır.					

## EK 2: ETİK KURUL RAPORU

T.C. İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU (Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma Etik Kurulu)			
Oturum Tarihi	Oturum Sayısı	Karar Sayısı	
21.09.2017	14	2017/14-2	
<p><b>Karar No: 2017/14-2:</b> Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma Etik Kurulu 21.09.2017 tarihinde Rektörlük Senato odasında toplandı. İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde Prof. Dr. Hakan ERKUŞ'un sorumlu araştırmacı olduğu; Yüzüncü Yıl Üniversitesi Gevaş MYO'da Öğr. Gör. Murat KARA'nın "<b>Kalite Yönetim Sistemleri ile İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Arasındaki Etkileşimin Değerlendirilmesi ve Bir Araştırma</b>" başlıklı çalışması Üniversitemiz Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi açısından uygun olup-olmadığı hususundaki başvurusuna ilişkin raportör raporu görüşüldü. Çalışma Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi açısından değerlendirildiğinde çalışmada; <u>herhangi bir etik kusur olmadığına</u> oy çokluğuyla ile karar verilmiştir.</p>			
Prof. Dr. Mustafa KUTLU Etik Kurul Başkanı			
Prof. Dr. Hüseyin Suphi ERDEM Etik Kurul Başkan Yardımcısı	KATILDI	Prof. Dr. Nesrin SİS Etik Kurul Üyesi	KATILMADI
Prof. Dr. Süleyman ÇALDAK Etik Kurul Üyesi	KATILDI	Prof. Dr. Mustafa ARSLAN Etik Kurul Üyesi	KATILDI
Prof. Dr. Mehmet GÜNGÖR Etik Kurul Üyesi	KATILDI	Prof. Dr. Lütfiye ÖZDEMİR Etik Kurul Üyesi	KATILMADI