

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Murat ERDOĞAN

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE İŞLETME PERFORMANSI İLİŞKİSİ: BİR UYGULAMA

İşletme Ana Bilim Dalı
Doktora Tezi

Antalya, 2016

AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Murat ERDOĞAN

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE İŞLETME PERFORMANSI İLİŞKİSİ: BİR UYGULAMA

Danışman

Doç. Dr. Burcu DEMİREL

İşletme Ana Bilim Dalı

Doktora Tezi

Antalya, 2016

Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Murat ERDOĞAN'nın bu çalışması jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalı Doktora Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Durmuş ACAR (İmza)

Üye (Danışmanı) : Doç. Dr. Burcu DEMİREL (İmza)

Üye : Prof. Dr. Mehmet ŞEN (İmza)

Üye : Doç. Dr. Nuri ÖMÜRBEK (İmza)

Üye : Prof. Dr. Hayrettin USUL (İmza)

Tez Başlığı : Konaklama İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin
Değerlendirilmesi ve İşletme Performansı İlişkisi: Bir Uygulama

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 22/11/2016

Mezuniyet Tarihi : 22/12/2016

(İmza)
Prof. Dr. İhsan BULUT
Müdür

AKADEMİK BEYAN

Doktora Tezi olarak sunduğum “Konaklama İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve İşletme Performansı İlişkisi: Bir Uygulama” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımda yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

...../...../ 2016

Murat ERDOĞAN

İmza

İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER LİSTESİ	vi
TABLOLAR LİSTESİ	vii
KISALTMALAR LİSTESİ	viii
ÖZET	x
SUMMARY	xii
ÖNSÖZ	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1 Kontrol Kavramı	3
1.2 Kontrol Türleri	4
1.2.1 Önleyici Kontrol.....	5
1.2.2 Tespit Edici Kontrol	5
1.2.3 Yönlendirici Kontrol	5
1.2.4 Düzeltici Kontrol.....	6
1.2.5 Telafi Edici Kontrol	6
1.3 İç Kontrol Kavramı	6
1.4 İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Kapsamı	8
1.5 İç Kontrol Sisteminin Amaçları	10
1.5.1 Belirlenmiş Olan İşletme Amaç ve Hedeflerine Ulaşılması	11
1.5.2 İşletme Varlıklarının Korunması.....	11
1.5.3 Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanılması.....	11
1.5.4 Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğu ve Güvenilirliği	11
1.5.5 Yasa ve Yönetim Politikalarına Uyum.....	12
1.5.6 Kontrol Mekanizmalarının Uygulanması.....	12
1.6 İç Kontrol Sisteminin Temel Özellikleri	12
1.7 İç Kontrol Sisteminin Unsurları.....	14
1.7.1 Örgüt Planı	14
1.7.2 Muhasebe Sistemi	14
1.7.3 Bütçe Oluşturma.....	14
1.7.4 Çalışanlar.....	15
1.7.5 İç Denetim	15

1.8	İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Etkinliği Ölçme Yöntemleri	16
1.8.1	İç Kontrol Sisteminin Etkinliği	16
1.8.1.1	Görevlerin Ayrımı.....	17
1.8.1.2	Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması.....	17
1.8.1.3	Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Varlığı	18
1.8.1.4	Fiziki Koruma	18
1.8.1.5	Bağımsız Mutabakat	18
1.8.2	İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Ölçme Yöntemleri	18
1.8.2.1	Not Alma Yöntemi.....	19
1.8.2.2	Akış Şeması Yöntemi	19
1.8.2.3	Anket Yöntemi.....	19
1.9	İç Kontrol Modelleri ve İç Kontrol Kapsamında Yapılan Uluslararası Düzenlemeler	20
1.9.1	İç Kontrol Modelleri.....	20
1.9.1.1	COSO Modeli 1992	20
1.9.1.1.1	Kontrol Ortamı.....	25
1.9.1.1.1.1	Dürüstlük ve Etik Değerler	26
1.9.1.1.1.2	Yönetim Felsefesi ve Yönetim Stili.....	27
1.9.1.1.1.3	Yetki ve Sorumlulukların Dağıtılması.....	27
1.9.1.1.1.4	İnsan Kaynakları Yönetimi ve Uygulamaları:	27
1.9.1.1.2	Risk Değerleme.....	28
1.9.1.1.3	Kontrol Faaliyetleri.....	30
1.9.1.1.4	Bilgi ve İletişim	32
1.9.1.1.5	İzleme.....	34
1.9.1.2	COSO Kurumsal Risk Yönetimi.....	35
1.9.1.3	COSO 2013 Getirilen Yenilikler	39
1.9.1.4	COCO Modeli.....	43
1.9.1.5	COBIT Modeli	44
1.9.2	İç Kontrol Kapsamında Yapılan Uluslararası Düzenlemeler	47
1.9.2.1	Cadbury Komitesi Raporu	47
1.9.2.2	Turnbull Komitesi Raporu	48
1.9.2.3	AICPA	50
1.9.2.4	SOX Yasası.....	50
1.9.2.5	IFAC	51

1.10	İç Kontrol Standartları	52
1.10.1	AB İç Kontrol Standartları	52
1.10.2	ABD İç Kontrol Standartları.....	53
1.10.3	INTOSAI İç Kontrol Standartları	54
1.11	İç Kontrol Kapsamında Yapılan Ulusal Düzenlemeler	55
1.11.1	Sermaye Piyasası Kurulu.....	55
1.11.2	Maliye Bakanlığı	56
1.11.3	5018 Sayılı Kanun	58
1.11.4	Yeni Türk Ticaret Kanunu.....	60
1.11.5	Türkiye İç Denetim Enstitüsü.....	62

İKİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİ VE KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1	Turizm Sektörü ve Konaklama İşletmelerine Genel Bir Bakış	63
2.1.1	Konaklama İşletmelerinin Tanımı ve Genel Özellikleri	64
2.1.2	Türkiye’deki Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması	66
2.1.2.1	Bir-İki ve Üç Yıldızlı Oteller	66
2.1.2.2	Dört Yıldızlı Oteller	68
2.1.2.3	Beş Yıldızlı Oteller	69
2.1.2.4	Tatil Köyleri.....	69
2.1.2.5	Moteller.....	71
2.1.2.6	Pansiyonlar – Kampingler – Apart Oteller ve Hosteller	72
2.1.3	Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı	72
2.1.3.1	Gelir Getiren Departmanlar	74
2.1.3.1.1	Odalar Departmanı.....	74
2.1.3.1.2	Yiyecek – İçecek Departmanı.....	75
2.1.3.2	Gelir Getirmeyen Departmanlar	76
2.1.3.2.1	Yönetim Departmanı.....	76
2.1.3.2.2	Muhasebe Departmanı	77
2.1.3.2.3	Teknik Hizmetler Departmanı	78
2.1.3.2.4	Güvenlik Departmanı.....	78
2.1.3.2.5	Pazarlama ve Satış Departmanı	79
2.1.3.2.6	İnsan Kaynakları Departmanı	79

2.1.4	Konaklama İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi	80
2.1.4.1	Ön Büro Departmanı ve İç Kontrol	82
2.1.4.1.1	Rezervasyon Süreci ve İç Kontrol	84
2.1.4.1.2	Giriş İşlemleri (Check- In) Süreci ve İç Kontrol	88
2.1.4.1.3	Konaklama Süreci ve İç Kontrol	89
2.1.4.1.4	Çıkış İşlemleri (Check-Out) ve İç Kontrol	90
2.1.4.2	Kat Hizmetleri Departmanı ve İç Kontrol	91
2.1.4.3	Yiyecek ve İçecek Departmanı ve İç Kontrol.....	97
2.1.4.3.1	Mutfak Bölümü ve İç Kontrol	101
2.1.4.3.2	Restoran ve Barlar Bölümünde İç Kontrol	103
2.1.4.4	Muhasebe Departmanı ve İç Kontrol.....	105
2.1.4.5	Teknik Hizmetler Departmanı ve İç Kontrol	107
2.1.4.6	Güvenlik Departmanı ve İç Kontrol	108
2.1.4.7	Pazarlama ve Satış Departmanı ve İç Kontrol	109
2.1.4.8	İnsan Kaynakları Departmanı ve İç Kontrol	110

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETME PERFORMANSINA ETKİSİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

3.1	Araştırmanın Amacı ve Önemi	112
3.2	Literatür Taraması.....	113
3.3	Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	120
3.4	Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri.....	121
3.5	Araştırmanın Yöntemi	123
3.5.1	Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklemi.....	123
3.5.2	Veri Toplama Araçları	124
3.5.3	Veri Analiz Teknikleri	124
3.6	Araştırmanın Güvenirliği ve Geçerliği	125
3.6.1	Geçerlilik Analizi	125
3.6.2	Güvenirlik Analizi.....	129
3.7	Bulgular	130
3.7.1	Frekans Analizi	130
3.7.1.1	Araştırmaya Katılan Bireylerin Görev Alanları.....	130
3.7.1.2	Araştırmaya Katılan Bireylerin Eğitim Düzeyleri	131

3.7.1.3	Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Faaliyet Süreleri.....	132
3.7.1.4	Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Yatak Kapasiteleri	132
3.7.1.5	Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Çalışan Sayıları	132
3.7.1.6	Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinde İç Denetim Biriminin Varlığı	133
3.7.1.7	Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinde Son 5 Yıl İçerisindeki Bağımsız Denetim Uygulama Durumu	133
3.7.1.8	Faktörlerde Yer Alan Sorulara İlişkin Frekans Analizinin Değerlendirilmesi	134
3.7.2	Korelasyon Analizi.....	136
3.7.3	Çok Değişkenli Regresyon Analizi	138
3.7.4	Bulgular.....	140
3.7.4.1	Kontrol Ortamına İlişkin Değerlendirmeler.....	142
3.7.4.2	Risk Değerlemeye İlişkin Değerlendirmeler	144
3.7.4.3	Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Değerlendirmeler.....	146
3.7.4.4	Bilgi ve İletişime İlişkin Değerlendirmeler	148
3.7.4.5	İzlemeye İlişkin Değerlendirmeler	149
	SONUÇ	151
	KAYNAKÇA.....	156
	EK 1- Anket Formu	169
	ÖZGEÇMİŞ	172

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1 COSO Piramidi	23
Şekil 1.2 COSO Bileşenleri	24
Şekil 1.3 COSO Kurumsal Risk Yönetimi Unsurları	37
Şekil 1.4 COBIT İç Kontrol Çerçevesi.....	46
Şekil 1.5 Kamu İç Kontrol Standartları	58
Şekil 2.1 500 Yataklı Bir Konaklama İşletmesinde Organizasyon Şeması.....	74
Şekil 2.2 Yiyecek – İçecek Departmanı Organizasyon Şeması.....	75
Şekil 2.3 Etkin Bir İç Kontrol Sürecinin Temel Aşamaları.....	80
Şekil 2.4 Ön Büro Departmanı ve Diğer Departmanlarla İlişkisi.....	83
Şekil 2.5 Ön Büro Departmanı Organizasyon Şeması	83
Şekil 2.6 Ön Büro Departmanı Faaliyet Süreci	84
Şekil 2.7 Kat Hizmetleri Departmanı Organizasyon Şeması	92
Şekil 2.8 Kat Hizmetleri Faaliyetlerinde Kontrol Aşamaları	93
Şekil 2.9 Yiyecek ve İçecek Kontrolünün Amaçları	97
Şekil 3.1 İşletme Performansı ve İç Kontrol İlişkisi	140

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1 İç Kontrol Konusunda Yanılgı ve Gerçekler.....	13
Tablo 1.2 COSO 2013 Mevcut Durum ve Getirilen Yenilikler	40
Tablo 1.3 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim Maddeleri	58
Tablo 3.1 Araştırmanın Değişkenleri	121
Tablo 3.2 Araştırmanın Modeli	122
Tablo 3.3 KMO Ölçüsü Kriterleri	126
Tablo 3.4 Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları - KMO Ölçüsü Kriterleri.....	126
Tablo 3.5 Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesi	127
Tablo 3.6 Ortak Varyans Tablosu.....	127
Tablo 3.7 Döndürülmüş Faktör Matrisi.....	128
Tablo 3.8 Cronbach's Alpha Değeri.....	130
Tablo 3.9 İç Kontrol Sistemi Unsurlarına İlişkin Güvenilirlik Analizi.....	130
Tablo 3.10 Araştırmaya Katılan Bireylerin Görev Alanları	131
Tablo 3.11 Araştırmaya Katılan Bireylerin Eğitim Durumu	131
Tablo 3.12 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Faaliyet Süreleri	132
Tablo 3.13 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Yatak Kapasiteleri.....	132
Tablo 3.14 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Çalışan Sayıları	133
Tablo 3.15 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinde İç Denetim Biriminin Varlığı ..	133
Tablo 3.16 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Son 5 Yıl İçerisindeki Bağımsız Denetim Uygulama Durumu	133
Tablo 3.17 Faktörde Yer Alan Soruların Frekans Analizinin Değerlendirilmesi.....	134
Tablo 3.18 Korelasyon Analizi.....	137
Tablo 3.19 Model 1 Analiz Sonuçları	138
Tablo 3.20 Model 2 Analiz Sonuçları	139
Tablo 3.21 Model 3 Analiz Sonuçları	140

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği European Union
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü American Institute of Certified Public Accountants
Bİ	: Bilgi ve İletişim
COBIT	: Bilgi ve Teknoloji İçin Kontrol Hedefleri Control Objectives for Information and Related Technology
COCO	: Kontrol Kriterleri Komitesi Criteria of Control Committee
CICA	: Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Canadian Institute of Chartered Accountants
COSO	: Treadway Komisyonu Sponsor Kuruluşlar Komitesi Committee of Sponsoring Organizations
GAO	: Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayını United States General Accounting Office
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu International Federation of Accountants
INTOSAI	: Uluslararası Sayıştaylar Birliği International Organization of Supreme Audit Institution
ITGI	: Bilgi Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü Information Technology Governance Institute
İFS	: İşletme Faaliyet Süresi
İYK	: İşletme Yatak Kapasitesi
İZ	: İzleme
İDB	: İç Denetim Biriminin Varlığı
KF	: Kontrol Faaliyetleri
KO	: Kontrol Ortamı
MEGEP	: Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi
PCAOB	: Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu Public Company Accounting Oversight Board
RD	: Risk Değerleme

SOX	: Sarbanes Oxley Yasası Sarbanes Oxley Act
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu Capital Markets Board
TTK	: Türk Ticaret Kanunu Turkish Trade Law
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Institute of Internal Auditing – Turkey

ÖZET

Bu çalışmanın başlangıç noktasında yer alan araştırma sorusu; işletmelerin iç kontrol sistemlerinin, işletme performansı üzerine etkisinin olup olmadığıdır. Bu araştırma sorusunun temelinde iki unsur bulunmaktadır. Bunlar; iç kontrol sistemi ve performans göstergeleridir.

İlk unsur olan iç kontrol sistemini; bir işletmenin varlıklarının korunması, faaliyetlere yönelik bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerde etkinliğinin artırılması, yönetim tarafından belirlenen politikaların ve faaliyetlerin uygunluğunun tespit edilmesi, organizasyon yapılarının oluşturulması, tüm süreçlerin kontrol edilmesi gibi amaçlara hizmet eden ve bünyesinde bu amaçlara ulaşabilmek için gerekli tüm ölçü ve yöntemleri bulunduran bir sistem olarak ifade edilebilir. Bu sistemin literatürde kabul gören beş unsuru bulunmaktadır. Bu unsurlar; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemedir. Araştırma sorumuzun ikinci unsuru performans göstergeleridir. Bunlar da; aktif karlılığı, aktif devir hızı ve brüt kar marjıdır.

Çalışma kapsamında araştırma sorusuna cevaben; Antalya'da Belek ve Kundu turizm bölgelerinde faaliyet gösteren beş yıldızlı konaklama işletmelerinde görevli departman yönetici ve çalışan kadrolarında yer alan ilgililere yüz yüze görüşme yöntemi ile anket uygulamaları yapılmıştır. Anket çalışması kapsamında 47 otelle görüşülmüş ve 202 anket toplanmıştır. İç kontrol sistemi içerisinde yer alan iç kontrol unsurlarına ait alt boyutlar belirlendikten sonra iç kontrol unsurlarına ait oluşturulan her bir boyutun, işletme performansı üzerine etkisini değerlendirmek amacıyla üç model oluşturulmuştur. Modellerde kullanılan bağımsız değişkenler aynı tutulmakla birlikte faktör analizi sonucu elde edilen boyutlar olan kontrol ortamı 1, kontrol ortamı 2, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme unsurları iç kontrol sisteminin temsilcileri olarak belirlenmiştir. Modellere ayrıca kontrol değişkeni olarak işletme yatak kapasitesi, işletme faaliyet süresi ve iç denetim biriminin varlığı dahil edilmiştir. Modellerde bağımlı değişken olarak işletme performansı göstergeleri; aktif karlılığı, aktif devir hızı ve brüt kar marjı kullanılmıştır.

Çalışmada elde edilen sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde işletmelerin iç kontrol sistemi unsurlarının, işletme performansı üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir. Buna göre işletme performansı üzerinde kontrol ortamı 1, kontrol ortamı 2, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme değişkenlerinin pozitif yönde etkili olduğu, kontrol değişkenlerinden ise işletme yatak kapasitesinin, işletme faaliyet süresinin ve iç denetim biriminin varlığının işletme performansı üzerine pozitif etkili olduğu belirlenmiştir.

İşletmelerde iç kontrol sisteminin kalitesi ve işleyişi, yönetime rehber niteliği taşımaktadır. Yetersiz ve etkin olmayan işleyişler yönetim hatalarına sebebiyet vermekte ve dolayısıyla işletme performansına olumsuz yansımaktadır. Bu kapsamda iç kontrol sistemi ve sistem içerisinde yer alan unsurların doğru ve etkin olarak işletilmesi, işletme performansına olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: COSO Modeli, İç Kontrol Sistemi, İşletme Performansı, Konaklama İşletmeleri, Çoklu Regresyon Analizi.

SUMMARY

**EVALUATION OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM AND THE
RELATIONSHIP OF COMPANY PERFORMANCE IN ACCOMMODATION
COMPANIES: AN APPLICATION**

The research question at the start point of this study was whether the internal control system of companies has an effect on their company performances. There are two components in the basis of this research question. These are the internal control system and performance indicators.

We can define the first component which is the internal control system as a system to serve purposes including the protection of assets of a company, ensuring the correctness and reliability of information and reports on activities, improving effectiveness of activities, determining the suitability of the policies and activities decided by the administration, forming organization structures and controlling all processes, and it consists of all measurements and methods required to achieve these purposes. This system has five components approved by the literature. These components are the control environment, risk assessment, control activities, information and communication, monitoring. The second component of our research question is performance indicators. These are return on assets, asset turnover and gross profit margin.

As an answer to our research question in the study scope, surveys were applied to department administrators and personnel who were employed in five-star accommodation enterprises operating in Belek and Kundu tourism regions in Antalya by using face-to-face interview method. Interviews were held by 47 hotels and 202 surveys were collected in the survey study scope. After the sub dimensions of internal control components that were included in the internal control system were determined, three models were formed to assess the effect of each dimension of the formed internal control components on company performance. Despite the independent variables used in the models were kept the same, the dimensions obtained as a result of factor analysis which were control environment 1, control environment 2, risk assessment, control activities, information and communication, monitoring were determined as the representatives of the internal control system. Furthermore, company bed capacity, company activity term and the existence of an internal audit committee as control variables were included in the models. Return on assets, asset turnover and gross profit margin was used as company performance indicators which were model-dependent variables.

Considering the results obtained by the study in general, it was determined that the components of company internal control system were effective on company performance. According to this, it was determined that control environment 1, control environment 2, risk assessment, control activities, information and communication, monitoring elements had positive effect on company performance, and the control variables including company bed capacity, company activity term and the existence of an internal audit committee had a positive effect.

The quality and running of enterprise internal control system is a guide for the administration. Inadequate and ineffective operations lead to administration errors and thus they reflect on enterprise performance negatively. In this context, running the internal control system and the components of the internal control system accurately and effectively will contribute to company performance positively.

Keywords: COSO Model, Internal Control Systems, Company Performance, Accommodation Business, Multiple Regression Analysis.

ÖNSÖZ

Doktora eğitimim boyunca samimiyetiyle bana her konuda yardımcı olan ve tez çalışması sürecinde desteğini esirgemeyen çok değerli tez danışmanım ve sevgili hocam Doç. Dr. Burcu DEMİREL'e, lisans eğitimimin erken dönemlerinden itibaren fikirleriyle yolumu aydınlatan ve yoğunluğuna rağmen bu çalışma için değerli vaktini ayıran saygıdeğer hocam Prof. Dr. Durmuş ACAR'a, çalışmama katkıları ile yön veren çok değerli hocam Prof. Dr. Mehmet ŞEN'e teşekkürlerimi bir borç bilirim. Tez savunma jürisinde yer alarak değerli zamanlarını bana ayıran, fikirleri ile çalışmanın daha iyi bir seviyeye gelmesine katkı sunan kıymetli hocalarım Prof. Dr. Hayrettin USUL'a ve Doç. Dr. Nuri ÖMÜRBEK'e teşekkürlerimi sunarım.

Büyük fedakarlık göstererek tüm imkanlarını eğitimim için seferber eden, haklarını hiçbir zaman ödeyemeyeceğim varlıkları ile gurur duyduğum annem Şengül, babam Yunus ERDOĞAN'a;

Hayatıma girdiği günden itibaren varlığı ve sevgisi ile bana değer katan, bu zorlu süreçte desteğini hiçbir zaman esirgemeyen ve sabır gösteren çok kıymetli eşim Eda ORUÇ ERDOĞAN'a en içten teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Bu çalışma Yüce Allah'ın bana verdiği dünyanın en güzel hediyesi, ailemizin yeni üyesi kızım Lina Masal'a ithaf olunur.

Murat ERDOĞAN

Antalya, 2016

GİRİŞ

Küresel boyutta etkili olan hileli finansal raporlama, muhasebe skandalları ve ekonomik krizler, işletmeleri önemli olumsuzluklarla karşı karşıya bırakmış ve bu kapsamda kontrol ve denetim faaliyetlerine duyulan ihtiyaç giderek önem kazanmıştır. Yaşanan bu gelişmeler iç kontrol konusunda başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere İngiltere, Kanada ve Avrupa Birliği'nde iç kontrol alanında önemli çalışmaların yürütülmesine ve iç kontrol modellerinin oluşturulmasına yön vermiştir. Ek olarak günümüzde işletmelerin organizasyon yapılarının büyümesi ve karmaşıklığı, teknolojide yaşanan gelişmeler, bilgiye duyulan ihtiyaç, artan rekabet ortamı, kurumsal yönetim gereksinimleri vb. gibi unsurlar, yönetimin temel fonksiyonlarından biri olan kontrol fonksiyonu çerçevesinde iç kontrol sisteminin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

İç kontrol sistemi yönetim ve çalışanlar tarafından etkilenen, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği, ilgili yasa ve mevzuatlara uygunluk, varlık ve kaynakların korunması, hata, hile ve suistimallerin en aza indirilmesi, risk değerlendirme ve yönetimi vb. gibi işletme hedeflerine ulaşma amacı taşıyan ve işletmelere bu konuda makul güvence sağlama amacıyla tasarlanan bir süreç olarak ifade edilmektedir.

İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde oluşturulması ve pratiğe geçirilmesi işletmelerin temel amaç ve hedefleri içerisinde yer alan performans ve karlılık hedeflerine ulaşılması, kaynak kayıplarının önlenmesi, güvenilir ve gerçekçi bir finansal raporlama yapısının tesisi, yönetime doğru, güvenilir ve zamanında bilgi aktarımında bulunulması, daha iyi bir yönetim sergilenmesi ve bu çerçevede kurumsallaşma sürecinin gerçekleştirilmesinde önemli fayda sağlayacaktır.

Konaklama işletmelerinin emek yoğun bir sektörde yer alması, personel istihdam sayısının fazla ve personel devir hızının yüksek olması, parasal işlem yoğunluğu, birim fiyatı yüksek ürünlerin varlığı vb. gibi nedenler değerlendirildiğinde, söz konusu işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi son derece önemlidir. Bu çerçevede konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemlerine yönelik gerekli değerlendirmelerin yapılması ve iç kontrol sistemi içerisinde yer alan unsurların işletme performansı ile ilişkilerinin değerlendirilmesi çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde iç kontrol sistemine ilişkin genel ve kapsamlı değerlendirmeler yapılmış, bu konudaki genel kabul görmüş iç kontrol modelleri detaylı olarak açıklanmış, uluslararası ve ulusal düzenlemeler dahilinde, iç kontrol sisteminin etkinliğine ve uygulanma biçimlerine ilişkin gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde konaklama işletmelerine ilişkin açıklayıcı bilgilere yer verilmiş ve söz konusu işletmelerde oluşturulan organizasyon yapıları ve departmanlar kapsamında iç kontrol sistemi hakkında genel değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, araştırma sorusuna cevap bulmak amacıyla yapılan uygulamanın detayları yer almaktadır. Yapılan istatistiki analizlerde elde edilen bulgulara istinaden, konu kapsamında gerekli değerlendirmeler ve öneriler getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol sistemi bir kurumun varlıklarının korunması, faaliyetlere yönelik bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, faaliyetlerde etkinliğinin artırılması, yönetim tarafından belirlenen politikaların ve faaliyetlerin uygunluğunun tespit edilmesi, organizasyon yapılarının oluşturulması, tüm süreçlerin kontrol edilmesi vb. için gerekli tüm ölçü ve yöntemleri kapsayan bir sistem olarak ifade edilmektedir.

Dünyada yaşanan ve küresel boyutta etkili olan finansal raporlama ve muhasebe skandalları işletmeleri önemli olumsuzluklarla karşı karşıya bırakmış ve iç kontrol sistemine olan ihtiyacı daha da artırmıştır. Söz konusu olumsuzlukları gidermeye ilişkin önleyici bir yaklaşım ile işletmelerdeki mevcut iç kontrol sistemlerinin, faaliyetlerin belirlenmiş amaç, prosedür ve politikalara uygunluğunun değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Tüm bu gelişmeler işletme ile ilişkili tüm paydaşların iç kontrol sistemine verdikleri önemi oldukça artırmıştır (Amudo ve Inanga, 2009: 124).

Çalışmamızın bu bölümünde iç kontrol kavramı, iç kontrol sisteminin önemi, amaçları, temel özellikleri, sistemin unsurları ve etkinliğine ilişkin değerlendirmelere ek olarak iç kontrol konusunda yapılan uluslararası ve ulusal düzenlemelere, iç kontrol modellerine ve iç kontrol standartlarına yönelik detaylı bilgilere yer verilmiştir.

1.1 Kontrol Kavramı

Kontrol kelimesi Fransızca kökenli bir kelime olup “*bir şeyin gerçeği ve aslına uygunluğuna bakma*” olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2015). Kontrol bir örgüt, olay, faaliyet veya işlemle ilgili olabilir. Kontrol, bir örgütün, olayın, faaliyetin veya işlemin amacına ulaşabilme gücünü ifade eder.

Kontrol, amaçları veya hedefleri elde etme olasılığını arttırmak için yönetim tarafından belirlenen herhangi bir eylemdir. Diğer bir deyişle, kontroller kurumların standartlara veya planlara uygun olarak devam edebilmeleri için tasarlanan eylemlerdir (Hermanson ve Hermanson, 1994: 29). Kontrol, bir işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi amacıyla almış olduğu önlemler bütünüdür (Elitaş, 2004: 34).

Kontrol kavramı olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma olarak da kullanılmaktadır. Kontroller işletme içi ve dışı kontroller olarak değerlendirilebilir. Bu ayrımı yapabilmek için işletme içinde var olan kontrollere iç kontrol sistemi adı verilmektedir. İç kontrol sisteminin olmaması bir takım olumsuzluklara neden olabilir. Bu

olumsuzluklar özet olarak; sistemin eksikliği ile onaysız yapılan işlemlere, çevreye olan yükümlülüklerinin yerine getirilememesine, finansal işlemlerde hatalara vb. gibi sayılabilir (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 108; Kepekçi 2004: 65).

İşletme hedeflerinin gerçekleşebilmesi için yönetim tarafından saptanan yöntem ve araçlar olarak tanımlanan kontrol kavramı aynı zamanda işletme yönetiminin beş temel fonksiyonlarından (planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon, kontrol) biridir. İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için öncelikle planlama, örgütleme ardından koordineli olarak yürütme süreçlerini göz önüne almakta ardından tüm bu sürecin etkili olup olmadığı sonucuna kontrol fonksiyonu ile ulaşabilmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 97). Kontrol fonksiyonu ile gerçekleştirmek istenen amaçlara hangi ölçüde ulaşıldığının tespiti, olması beklenen ile ortaya çıkan sonuçlar arasında sapma olup olmadığı, var ise nedenleri ve dereceleri vb. gibi durumlar incelenmektedir (Şahin, 2011: 17)

Uluslararası anlamda kontrol kavramı, yönetsel bir içerik kapsamında değerlendirilerek herhangi bir işlemin tamamlanmadan önce işlemin gerçekleştirilmesi sürecindeki yöntemleri de kapsayan, süreçlerin içerisine yedirilmiş ve süreklilik arz eden, sorumluluğu tek bir yapı olarak değil tüm organizasyon çalışanlarını da sürece dahil eden bir uygulama olarak dikkat çekmektedir (Özbek, 2012: 385).

Genel olarak değerlendirildiğinde kontrol konusunda dikkat edilmesi gereken en önemli unsur kontrolün tercihe bağlı bir yönetim yaklaşımı ya da türü olmadığıdır. Kontrol bir yönetim fonksiyonudur. Finansal ve operasyonel faaliyetler ile yakından ilişkilidir. Bir işletmenin nasıl yönetilebileceği hususunda birtakım yönetim yaklaşımları söz konusu olabilir fakat tüm durumlarda etkin bir kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir (Kaya, 2015: 229).

1.2 Kontrol Türleri

İşletmeler açısından kontrol birçok farklı konularda gündeme gelebilir. Genel olarak değerlendirildiğinde kontrol türleri; işletmenin üretim, pazarlama, muhasebe gibi temel fonksiyonlarında oluşturulan kontroller, işletme yönetiminin kontrolü ve işletme faaliyet birimlerinin kontrolü şeklinde ifade edilebilir (Bodnar ve Hopwood, 2003: 52). İç kontrol temel anlamda birbirleri ile ilişkili ve uyumlu olan, birbirlerini destekleyen bir sistemdir. Sistemde işletmeyi yönlendiren ve gözetim altında tutmaya odaklı alt sistemler vardır (Kaval, 2008: 126). İç kontrol sistemi önleyici, tespit edici, yönlendirici, düzeltici ve telafi edici faaliyetlerin bir bütünü oluşturması ile kurulur (Taylor ve Glezen, 1997: 286).

1.2.1 Önleyici Kontrol

Önleyici kontroller maliyetleri azaltan ve istenmeyen sonuçların önüne geçebilen kontrollerdir. Önleyici kontrol sistemi etkin bir şekilde oluşturulduğunda hataların oluşması engellenecek ve bununla birlikte hataları keşfetmek ve düzeltmek için ortaya çıkacak maliyetlere katlanılmamış olacaktır (Erdoğan, 2009: 23). Önleyici kontroller, bir işin başlangıç aşamasından işin bitimine kadar geçen süreçte ilgili görevin tek bir kişi tarafından yürütülmesini engelleyen görevlerin ayrılığı ilkesi; yetki ve sorumlulukların net olarak tanımlanması amaçlayan yetkilendirme ilkesi ve personellerin tüm bilgilere ulaşmasını engelleme amacı taşıyan erişimin sınırlandırılması ilkelerini de içerir (Usul vd., 2011: 50). Söz konusu kontrollere ilişkin varlıkların fiziksel olarak korunması, finansal bilgi ve yönetim bilgilerinin kayıt altına alınması, erişim kontrollerinin belirlenmesi, görev ayrımlarının gerçekleştirilmesi, yetkin personelin çalıştırılması vb. örnek olarak gösterilebilir.

1.2.2 Tespit Edici Kontrol

Tespit edici kontroller önleyici kontrollere kıyasla daha maliyetlidirler. Tespit edici kontroller bir yandan önleyici kontrolün etkinliğini ölçerken, önleyici kontrollerin önüne geçemeyecek olan yanlışların ortaya çıkarılmasını sağlarlar (Erdoğan, 2009: 23). Tespit edici kontroller işletme varlıklarının korunması ile yakından ilişkilidir (Usul vd., 2011: 50). Söz konusu kontrollere ilişkin fiziksel envanterlerin gerçekleştirilmesi, envanterlerin kayıtlarla karşılaştırılması, farklılıkların tespitine ve analizine ilişkin yöntemlerin belirlenerek uygulanması vb. örnek olarak gösterilebilir.

1.2.3 Yönlendirici Kontrol

Yönlendirici kontroller uygunsuz ve istenmeyen durumlar ortaya çıktığında gündeme gelirler. Yönetimin sorunlardan haberdar olması ve sorunların çözümü sürecinde söz konusu sorunların yönetimin gündeminde olmasını sağlamak üzere etkin ve zamanlı bir raporlama ve belgelendirme sisteminin oluşturulması büyük önem arz eder (Erdoğan, 2009: 24).

Yönlendirici kontroller çalışanların belirlenmiş olan hedeflere yönlendirilmesi, işletme üst yönetiminin isteklerinin alt kademelere iletilmesini sağlayan ve çalışanları güdüleyen kontroller olarak tanımlanmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 105). Çalışanları motive etmek ve bir amaca yönlendirme amaçlı, pozitif uygulamalar bütünüdür. İstenen bir durumun ortaya çıkmasına katkı sağlarlar (Kaya, 2009). Söz konusu kontrollere ilişkin yazılı prosedürlerin oluşturulması, görev dağılım çizelgeleri, acil durum prosedürleri, eğitimlerin hazırlanması ve uygulanması, etkili iletişim ve raporlama araçlarının oluşturulması vb. örnek olarak gösterilebilir.

1.2.4 Düzeltici Kontrol

İstenmeyen durumların tespit edilmesi durumunda devreye giren ve istenen bir sonucun meydana gelmesini sağlayan türden kontrollerdir. Ortaya çıkarılmış olan hata düzeltilmediği ve bu hatanın tekrarlamasına izin verildiği durumlarda işletme önemli zararlarla karşı karşıya kalacaktır. İşletme yönetimi ortaya çıkarılan hatanın düzeltilmesine kadar tüm yönleriyle takip edecek bir sistem oluşturmalarıdır (Erdoğan, 2009: 24). Söz konusu kontrollere ilişkin faaliyet süreçleri ve eylemlerine yönelik incelemeler, kayıt ve belgelerde ortaya çıkan maddi hatalara yönelik düzeltme işlemleri, bilgi ve belge akış sürecinde ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi vb. örnek olarak gösterilebilir.

1.2.5 Telafi Edici Kontrol

Olmayan veya maliyeti çok yüksek olabilecek kontrollerin yerini kısmen de olsa doldurabilme ihtimali olan, telafi etmeye yönelik oluşturulan kontrol türüdür. İşletmelerde önleyici kontrollerin gerçekleştirilebilmesi için yeterli maddi kaynak ve insan kaynağı bulunmamaktadır. Telafi edici kontroller genellikle işlem sonrası gerçekleştirilen kontrollerdir. Tespit edici kontrollerle kıyaslandığında dar kapsamlı ve kısa süreli gerçekleştirilen kontroller olarak ifade edilebilir (Kaya, 2015: 237). Örnek olarak yeterli insan kaynağı bulunmaması nedeniyle görevlerin ayrımı gerçekleştirilemediğinden yöneticiler riskli gördükleri alanlarda rast gele belge incelemesi yaparak telafi edici kontrol prosedürünü kısmen de olsa yerine getirebilir.

1.3 İç Kontrol Kavramı

İç kontrol kavramı konusunda literatürde kullanılan en yaygın tanım “*Yanılıcı Finansal Raporlamaya İlişkin Ulusal Komite*” adıyla kurulan ve kısaca “*Treadway Komisyonu*”¹ olarak da adlandırılan “*Sponsor Organizasyonlar Komitesi*” (COSO) tarafından yapılmıştır. COSO’ya göre iç kontrol; işletmenin yönetim kurulu, yönetim kademeleri ve diğer tüm çalışanlar tarafından etkilenen, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ve ilgili yasalara, mevzuatlara uyum gibi işletme hedeflerine ulaşma amacı taşıyan ve işletmeye makul bir güvence sağlanması amacıyla tasarlanan bir süreç olarak tanımlanmaktadır (COSO, 1992).

İç kontrol, bir örgütün yönetimi ve personeli tarafından uygulamaya konulan ve işletmenin belirlenmiş hedeflerine ulaşabilmesi, misyonunu gerçekleştirebilmesi amacıyla tasarlanmış ve işletmenin genelini etkileyen bütünleşmiş bir süreçtir. Diğer bir ifadeyle iç

¹ Komisyonun ilk başkanı James C.Treadway’dır. Bu nedenle komisyon Treadway Komisyonu olarak adlandırılmaktadır.

kontrol, yönetimin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetleri düzenli, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütmek, varlık ve kaynakları korumak, muhasebe kayıtlarını doğru ve tam olarak tutmak, mali bilgi ve yönetim bilgisini zamanında ve güvenilir olarak üretmek, hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirmek, yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere uyulmasını sağlamak üzere yönetim tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ve denetimi kapsayan kontroller bütünüdür (Arslan, 2009: 11).

Simons (1995) iç kontrolü, yönetim fonksiyonunun yerine getirilebilmesi ve onun işletilmesini sağlamak amacıyla yönetim tarafından kullanılan bir araç olarak belirtmekte ve iç kontrolün varlığındaki temel felsefenin de bireylerin organizasyon çıkarlarından çok kendi çıkarlarına yönelik hareket edeceği düşüncesine dayandırmaktadır (Yayla, 2006: 112).

Tümer (2010) iç kontrolü, kurum kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve kurumun amaçları doğrultusunda kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, kurumun varlıklarını koruma, yolsuzluk ve usulsüzlükleri önleme kapsamında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracı olarak tanımlamaktadır (Akyel, 2010: 84-85). Kaval (2008) iç kontrolü, işletme içinde bir birim olarak değil, örgüte yayılmış olan sistemlerin ve işletmedeki tüm faaliyetlerle ilgisi olan sistemler bütünü olarak tanımlamaktadır (Kaval, 2008: 126).

İç kontrol, Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü Denetim Yönergeleri Komitesi (AICPA - Committee on Auditing Procedure) tarafından işletmenin aktiflerini korumak, finansal bilgilerin doğruluk, şeffaflık ve güven ilkeleri kapsamında düzenlenmesini sağlamak, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini artırmak, belirlenmiş olan yönetim politika ve prosedürlerine olan bağlılığı teşvik etmek amacıyla oluşturulan ve pratiğe konan tüm tedbir ve yöntemler bütünü olarak tanımlanmıştır (Dabbağoğlu, 2009: 109).

İç kontrol sistemine ilişkin tanımlar değerlendirildiğinde bir iç kontrol sisteminin aşağıda belirtilen amaçları sağlayan kontroller bütünü olduğu görülmektedir. Buna göre bir iç kontrol sistemi (Hermanson ve Hermanson, 1994: 29);

- Güvenilir olmalı ve bilgi bütünlüğü sağlamalı,
- Politikalarla, planlarla ve yasalarla uyum içinde olmalı,
- Varlıkların korunmasını sağlamalı,
- Kaynakların etkin kullanımını sağlamalı,
- Hedeflerde başarıyı getirmelidir.

İşletmelerin karşı karşıya kaldığı temel risk bu beş amacın gerçekleştirilememesidir. Bu nedenle iç kontrol sistemi bu risklere karşı işletmenin savunma mekanizmasını oluşturmaktadır (Hermanson ve Hermanson, 1994: 29).

1.4 İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Kapsamı

Günümüzde işletmelerin sahip olduğu organizasyon yapılarının büyümesi ve karmaşıklığı yöneticilerin yönetim görevlerini icra edebilmelerini zorlaştırmaktadır. Bu zorlukları azaltabilmek amacıyla yöneticiler sahip oldukları bazı operasyonel yetkilerini devretme yolunu seçerek, strateji ve politika belirlemeye daha fazla zaman ayırmak istemektedirler. Yapılan yetki devirleri bir takım olumsuz sonuçları da beraberinde getirmektedir. Örnek olarak yetki devirlerinin alt kademelere verilmesi suistimallere neden olmaktadır. Bu ve benzeri gibi olumsuzlukları önleme amacına dönük olarak işletme çalışanlarını işletme çıkar ve amaçları doğrultusunda yönlendirecek prosedürleri kapsayan iç kontrol sistemlerinden yararlanılmakta ve bu sistemlere olan ilgi ve önem gün geçtikçe artmaktadır. Söz konusu sistemler sayesinde yöneticiler, gerekli kontrol süreçlerini, faaliyetlerin denetimi gibi birçok stratejik faktörleri daha etkin bir şekilde izleyebilmektedir (Dalgar, 2012: 132).

İşletme yönetimlerinin hata ve hileleri önleme amacına ilişkin olarak gerekli sistemleri oluşturmak ve bu sistemleri geliştirme sorumlulukları vardır. Yönetimin söz konusu sorumluluklara ilişkin oluşturacakları sistemlere genel olarak iç kontrol sistemleri adı verilmektedir (Atmaca, 2012: 198). Diğer bir ifadeyle, iç kontrol sisteminin tasarımı, kurulması, uygulamaya geçirilmesi ve gözetimi ile ilgili tüm sorumluluk işletme yönetimine aittir. Yönetim, iç kontrole gerekli desteği vermez ise herhangi bir iç kontrol sistemi işletilemediği gibi yönetim sorumluluğu da yerine getirilmemiş olacaktır (Dabbağoğlu, 2009: 110).

İşletmeler açısından iç kontrol sistemi öncelikle finansal tabloların güvenilirliğine, anlaşılabilirliğine katkı sağlamayı hedefler. Varlıkların korunması, yasa ve mevzuatlara uygunluğunun sağlanması ve işletmenin daha etkin koşullar içerisinde faaliyetini sürdürmesine yardımcı olur. İç kontrolün etkin bir şekilde oluşturulması ve uygulanması ise işletmenin hedeflerine ulaşması çerçevesinde yönetime ve yönetim kuruluna makul bir güvence sağlar (Dabbağoğlu, 2009: 110). Maliyet, fayda ve risk konuları genel olarak değerlendirildiğinde, makul güvence, tatminkar bir güven düzeyi olarak ifade edilebilir. Güvencenin ne kadar makul olduğunun belirlenmesi ise muhakeme gerektirir. Yöneticiler, söz konusu muhakeme yapma sürecinde, işletme faaliyetlerindeki risklerin yapısını ve değişen

durumlara göre riskin kabul edilebilir düzeylerini saptamalı ve riskleri hem nicel hem de nitel açıdan değerlendirmelidirler (Özeren, 2006: 8).

İç kontrol sistemi yönetime hedefler doğrultusunda gelişim ve yeterlilik konularında bilgi verebilir. Etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması ya da yanlış tasarlanması hedeflere ulaşılma oranını olumsuz etkileyecek ve beklenen faydayı sağlayamayacak bu doğrultuda işletmenin karşılaşılabileceği risklere karşı koyabilme gücünü de azaltacaktır (Özeren, 2006: 11).

Özet olarak iç kontrol (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99; Alagöz, 2008: 101) :

- İşletmenin performans ve karlılık hedeflerine ulaşabilmesine katkı sağlar,
- Bu süreçte karşılaşılabilecek engellerin ve beklenmedik durumların önüne geçilmesine yardım eder,
- Faaliyetlerin etkinlik ve verimlilik kapsamında gerçekleştirilmesine katkı sağlar,
- Güvenilir finansal raporlama yapabilmeye olanak verir,
- Yasa ve mevzuatlara uyum sağlayarak işletmenin bu kapsamda karşı karşıya kalacağı olası zararları en aza indirir,
- Karşılaşılabilecek riskleri önceden tahmin etme, tespit etme, analiz etme ve bu risklere karşı önlemler geliştirmesine yardımcı olur,
- Hata, hile ve kayıplara karşı etkin bir kontrol mekanizması sağlar.

Sonuç olarak etkin bir iç kontrol sistemi organizasyonda oluşabilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukların engellenmesine katkı sağlayacak, yönetimin daha etkin kararlar almasını ve kontrol mekanizmalarını daha etkin çalıştırabilmesine de yardımcı olacaktır. Ek olarak finansal tablolara makul bir güvence sağlayarak işletme içi ve dışı yatırımcıların ve ilgili çıkar gruplarının daha şeffaf ve doğru kararlar almasını da sağlayacaktır. Etkin bir iç kontrol sistemi bağımsız denetçilerin yapacakları denetimin kapsamını azaltarak denetim maliyeti açısından da işletmelere fayda sağlayacaktır (Kızılböğü ve Özşahin, 2013: 223).

İç kontrol sistemi; kontrol çevresini, işletmelerin risk değerlendirme sürecini, finansal raporlama ve iletişim ile ilişkili faaliyet süreçlerini kapsayan bilgi sistemlerini, kontrol işlemlerini, kontrollerin gözetimini içermektedir (Pehlivanlı, 2014: 45).

İç kontrol sistemi, sistemin tasarımını ve işleyişini kavramayı kapsamaktadır. Söz konusu tasarımın değerlendirilmesi, iç kontrolün önemli yanlışlıkları önleme, tespit etme ve düzeltme gücüne sahip olup olmadığını görebilmeye ilişkindir. İç kontrol sisteminin uygun bir tasarım çerçevesinde oluşturulmaması, sistemin yanlış işlemesine ve olumlu katkı sunamaması gibi olumsuz durumlara neden olacaktır (Pehlivanlı, 2014: 47).

İç kontrolün kapsamı sadece mali işlemlerle de sınırlanmaz. Personel işe alım süreci, eğitimi, etik değerler, organizasyon yapısı, kayıt ve dosyalama vb. gibi birçok mali olmayan işlemler de iç kontrolün kapsamında yer almaktadır (ÇSGB, 2013: 12).

1.5 İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sistemi işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamayı amaçlar. Varlıkların korunması, ilgili yasa ve mevzuatlara uygunluğunun ve verimlilik derecesinin artırılmasına destek olur (Dabbağoğlu, 2009: 110). İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli olarak kullanılmasını ve hedeflere ulaşılabilmesini sağlar (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 95).

Güçlü bir iç kontrol yapısına sahip işletmeler, daha nitelikli daha uygun bilgiyle yatırımcıların güvenini kazanarak ve kaynakların azalmasını önleyerek, yürürlükteki kanun ve düzenlemeler kapsamında çok daha iyi kararlar alınmasını sağlayarak işletmelere rekabet avantajı kazandırır. Diğer taraftan gerekli kontrol mekanizmalarını tesis edemeyen işletmeler ise hileye, manipülasyona ve yolsuzluğa maruz kalabilecek durumlarla, hissedarlar üzerinde olumsuz etkilerle ve işletmelere bu doğrultuda açılacak davalarla karşı karşıya gelebilmektedir (Alpman, 2004: 1).

Bir işletmede iç kontrol, işletmenin temel hedefleri içerisinde yer alan performans ve karlılık hedeflerine ulaşılmasına, ihtiyaç duyulan kaynakların kaybının önlenmesine veya finansal raporlamaların gerçekçi ve güvenilir olmasına yardımcı olur. Yönetici açısından yönetimin yerine ikame edilebilecek bir unsur olmayıp yönetimin kullanabileceği bir araçtır. Dolayısıyla iç kontrol işletmelerin başarısını garanti eden bir unsur değildir. Fakat işletmenin hedefleri, hedeflere ulaşmak adına izlediği yolda karşısına çıkabilecek olumlu veya olumsuz gelişmeleri yönetime bildirmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99).

Bir işletmede iç kontrol yapısı belirli amaçları gerçekleştirmeye ilişkin organizasyon yapısı, politika ve prosedürlerden oluşmaktadır (Bozkurt, 1999: 122). Bu kapsamda iç kontrolün temel amaçları (Kepekçi, 2004: 71):

- Belirlenmiş olan işletme amaç ve hedeflerine ulaşılması,
- İşletme varlıklarının korunması,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılması,
- Muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Yasalara ve yönetim politikalarına uyum sağlanması,
- Kontrol mekanizmalarının tüm işletmeye uygulanması olarak ifade edilebilir.

1.5.1 Belirlenmiş Olan İşletme Amaç ve Hedeflerine Ulaşılması

İç kontrol sisteminin amaçlarından biri de işletmenin belirlediği amaç ve hedeflere ulaşmasını sağlamaktır. Her işletmenin varlığının temel nedeni olarak bir misyonu vardır. Bu misyonu gerçekleştirmek için belirlenen stratejik amaçlarla bu amaçlara ulaşmak için yürütülen faaliyetler arasındaki bağlantıyı iç kontrol sistemi kurmaktadır. Buna göre iç kontrol sistemi, işletmenin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirmesine etki edebilecek herhangi bir olayın gerçekleşme ihtimalinin tespiti, değerlendirilmesi ve bu risklerin minimize edilmesi üzerine oluşturulmalıdır (Erdoğan, 2009: 25).

1.5.2 İşletme Varlıklarının Korunması

İşletmelerin varlıkları çalınmaya, yanlış kullanılmaya ve tahribata uygun bir durumdadır. Bu kapsamda iç kontrol sisteminin üstlendiği görevlerden biri de işletme varlıklarını korumaktır (Bozkurt, 2010: 122). İşletme aktifinde yer alan tüm maddi veya maddi olmayan kalemler işletme varlıkları olarak ifade edilmekte olup, etkin ve yeterli bir iç kontrol sisteminin, varlıkları korumaya yönelik olarak, varlıkları ilgilendiren işletme kararlarına ve süreçlerine ilişkin kontrol faaliyetlerini içermelidir.

1.5.3 Kaynakların Ekonomik ve Verimli Kullanılması

İç kontrol sisteminin etkin işlemesine bağlı olarak kaynakların ekonomik ve verimli kullanılması, belirlenen amaçlara ve hedeflere en uygun maliyetle ulaşmaya çalışılması önemlilik arz etmektedir. Bunun için işletmenin gerçekleşen maliyetler ile planlanan maliyetleri değerlendirmesi gerekir. Kaynakların verimli kullanılması için de tüketilen kaynakların elde edilen faydanın altında olması beklenir. Ek olarak planlanan hedeflerle gerçekleşen hedefler arasındaki sapmalar kabul edilebilir seviyede ise iç kontrol sisteminin beklenen faydasına ulaşıldığı söylenebilir (Kepekçi, 2000: 60-62).

1.5.4 Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğu ve Güvenilirliği

İç kontrol sisteminin amaçlarından bir diğeri muhasebe kayıtlarının ve mali raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktır. Muhasebe bilgilerinin doğru olması, mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflandırılmasında, özetlenmesinde ve raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve ilgili yasaların uygulanması şeklinde ifade edilir. Buna göre iç kontrol sistemi, mali tabloların ve finansal raporların hazırlanma süreçlerini takip ederek söz konusu tablo ve raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayacak etkinlikte olmalıdır (Bozkurt, 2010: 122).

1.5.5 Yasa ve Yönetim Politikalarına Uyum

İç kontrol sisteminin bir diğer amacı faaliyetlerin yasalara ve yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamaktır. İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde, uzun vadeli planlara, yasal düzenlemelere ve yönetim politikalarına uygunluğunu sağlayacak kontrol yöntemlerinin ve politikalarının belirlenmesi üst yönetim görevidir. Yönetim tarafından kontrol yöntemleri belirlendikten sonra belirlenen usuller işletme personeline iletilmektedir. İşletme personeli, sorumluluklarını yerine getirirken, işletme çıkarlarını kişisel çıkarlardan üstün tuttuğu sürece ve belirlenen kontrol yöntemlerine bağlı kaldığı müddetçe yönetim politikalarına ve yasalara uygunluk sağlar (Kepekçi, 2000: 62; Erdoğan, 2009: 26).

1.5.6 Kontrol Mekanizmalarının Uygulanması

İç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarına ve hedeflerini ulaşmasını sağlayan bütün faaliyetler, planlar, politikalar ve sistemler bütünü olarak ele alınırsa, daha geniş bir bakış açısıyla iç kontrolün en genel amacının işletme tarafından belirlenen stratejik amaçların ve hedeflerin gerçekleştirilmesi olduğu söylenebilir. Diğer bir ifadeyle iç kontrolde amaç, özel amaçlar kullanılarak genel amaca doğru yönelmek ve kurumsal boyutta belirlenen stratejik amaç ve hedeflere ulaşmaktır. Bu amaç ve hedefler doğrultusunda risklerin tespit edilmesi ve kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi iç kontrol sisteminin diğer önemli bir amacı olarak dikkat çekmektedir (ÇSGB, 2013: 26).

1.6 İç Kontrol Sisteminin Temel Özellikleri

İç kontrole yönelik belirlenen standartların oluşturulması ve uygulanabilmesi için iç kontrol sisteminin temel özellikleri genel çerçeveyi oluşturmaktadır. Söz konusu özellikler genel olarak (Korkut, 2004: 7; Akyel, 2010: 85);

İç Kontrol Faaliyetlerin Bir Parçasıdır: İç kontrol sadece bir olay değil, işlemler sırasında ortaya çıkan aktiviteler bütünüdür. Organizasyon içerisinde ayrı bir yapıdan ziyade, yönetimin işlemleri düzenleme, yönlendirme ve denetlemede kullandığı sistemin etkin bir parçasıdır.

İç Kontrol Kişiler Tarafından Uygulamaya Geçirilir: Organizasyonda iç kontrolün yürütülmesini çalışanlar sağlamaktadır. Yönetim ancak hedefleri belirleyip gerekli kontrol mekanizmalarını devreye sokar, faaliyetleri uygular ve kontrolleri izleyip gerekli değerlendirmeleri yapar. Organizasyondaki tüm çevreler bu aşamaların önemli bir parçasını oluştururlar.

İç Kontrol Kesin Çözümler Yerine Mantıklı Çözümler Sunmaktadır: İç kontrolün uygulanması aşamasında yönetim iç kontrolün maliyet ve fayda ilişkisini dikkate alarak sistemi tasarlamalı ve uygulamalıdır. İç kontrolün en etkin şekilde uygulanması, tüm

hedeflerin gerçekleşeceği sonucunu doğurmaz. Yönetimin etkisi, dış faktörler, insan etkeni vb. gibi durumlar organizasyon hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilir.

İç Kontrol Sistemi Bir Zorunluluktur: İç kontrol süreçlerinin uygulanma amacı, insanlara riski yönetmeleri konusunda rehber olmak, kurumun hedeflerine ulaşmasına katkı sağlamaktır (Akyel, 2010: 85).

İç Kontrol Sistemi Kurumun Tüm Faaliyetlerini Kapsamaktadır: İç kontrolün niteliği, uygulanma şekli organizasyonlar arasında farklı uygulamalara neden olmaktadır. İç kontrol çerçevesi, kurumun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari tüm faaliyetleri kapsamaktadır (ECIIA, 2005: 22).

İç Kontrol Sisteminde Hedefler ile İç Kontrol Bileşenleri İlişkisi Yüksek: Organizasyonun temel hedefleri ile söz konusu hedefleri gerçekleştirebilmesi için nelere ihtiyaç duyulduğunu belirten iç kontrol sistemi unsurları arasında doğrudan bir ilişki mevcuttur (Tümer, 2010: 29).

İç kontrol sisteminin uygulanma sürecinde sıklıkla karşılaşılan ve uygulama yapan kişi ve kurumların sistem hakkında yanlış değerlendirmelerini genel olarak özetleyen unsurlar Tablo 1.1’de ifade edilmiştir.

Tablo 1.1 İç Kontrol Konusunda Yanılgı ve Gerçekler

Yanılgılar	Gerçekler
İç kontrol güçlü politika ve prosedürlerle başlar.	İç kontrol güçlü bir kontrol ortamı ile başlar.
İç kontrolün sorumlusu denetçilerdir.	Sistemin kontrolünde denetçiler anahtar rol oynamakla birlikte sistemin sorumlusu yönetimdir.
İç kontrol finans ile ilişkilidir. Finans departmanını belirttikleri yapılmaktadır.	İç kontrol işletmenin her yönüyle ilişkili ve ayrılmaz bir parçadır.
İç kontrol esasen olumsuz bir ifadedir. Bir nevi "yapılmayacaklar" listesi gibi düşünülebilir.	İç kontrol ilk defa veya her zaman gerçekleşen durumda yapılması gereken doğru uygulamaları gerçekleştirir.
İç kontrol gereksiz bir uygulamadır. Üretim, satış ve hizmet gibi işletmenin ana faaliyet alanından uzaklaşılmasına ve zaman kaybına sebep olur.	İç kontrol uygulamaları, işletme süreçlerinin üzerine değil içine inşa edilmelidir.
Küçülme ve büyüme durumlarında, işletme belirli bir miktarda kontrolden vazgeçmek durumunda kalabilir.	Küçülme ve büyüme durumlarında, farklı kontrol formlarına ihtiyaç duyulmaktadır.
Eğer kontroller yeterince güçlü ise, herhangi bir suistimalin olmadığından ve finansal tabloların güvenilirliğinden emin olunabilir.	İç kontrol, işletmenin amaçlarına ulaşmada mutlak değil makul güvence sağlamaktadır.

Kaynak: Colicci, 2008: 2.

1.7 İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin var olması için aşağıda belirtilen unsurların oluşturulması gerekir. Bu unsurlar aşağıda ifade edilmekle birlikte detaylı açıklamaları da yapılmıştır (Haftacı, 2014: 74; Türedi vd., 2014: 157);

- İyi ve yeterli bir örgüt planı,
- İyi bir muhasebe sistemi,
- Bütçe oluşturulması,
- Yeterli sayıda ve yetenekli çalışanlar,
- İç denetimin olması.

1.7.1 Örgüt Planı

İşletmelerde belirlenen hedeflere ulaşılabilmesi için çalışanların yetki ve sorumluluklarının anlaşılır ve açık olarak ifade edilmesi gerekir (Haftacı, 2014: 74). İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulması iyi bir örgüt yapısının oluşturulması ile gerçekleşir (Usul, 2013: 100). İyi bir örgüt yapısının oluşturulması için de yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmiş olması, iş bölümünün açık ve net bir şekilde yapılmış olması, çeşitli faaliyetlerin ayrı ve bağımsız birimler ya da çalışanlar tarafından gerçekleştirilmiş olması, yürütme, kayıt ve varlıkları koruma işlevlerinin birbirinden ayrı, bağımsız olarak gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir (Haftacı, 2014: 75).

1.7.2 Muhasebe Sistemi

İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve etkin bir şekilde işlerlik kazanabilmesi için muhasebe sistemi böyle bir işleyişe temel oluşturacak şekilde kurulmalıdır (Haftacı, 2014: 75). Muhasebe sistemi, muhasebenin kontrol, kayda alma, raporlama ile bunların analizi ve analiz sonuçlarının yorumlanmasını içeren ve personel, yazılım-donanım, kayıtlama, hesap plan ve raporlama unsurlarını içeren ve sistematik işlerliğe sahip bir sistemdir (Erdoğan, 2009: 113). Muhasebe sisteminin işlerliğe sahip olması etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması açısından önemlidir.

1.7.3 Bütçe Oluşturma

İşletmelerde izleme ve kontrol amacıyla yapılan temel uygulamalardan biri de bütçe oluşturulmasıdır. Bütçe işletmenin gelecekteki bir yıllık dönemi için oluşturulmuş rakamsal planlar olarak tanımlanabilir. İşletmelerde bütçe uygulamaları ile planlanan hedefler ile gerçekleşen hedefler karşılaştırılarak sapmalar tespit edilir. Söz konusu sapmalar tespit

edildikten sonra sapmalara neden olan sebepler araştırılır ve ilgili değerlendirmeler yapılır. Böylelikle iç kontrol sisteminin etkinliği artırılır ve gerekli düzeltmeler gerçekleştirilir.

1.7.4 Çalışanlar

İşletmelerde iç kontrol sisteminin uygulanabilmesi çalışanların üstlendiği sorumluluklara bağlıdır (Akyel, 2010: 90). Bu nedenle çalışanlar için işletmelerde çeşitli düzenlemelere yer verilmelidir. Buna göre işletmedeki işe alma politikaları, performans değerlemeleri, maaş ve terfilerin belirlenmesi belirli bir düzene göre yapılmalıdır. Çalışanların ihtiyaç temelinde sürekli eğitilmesi ve çalışanlara yıllık izinlerin kullandırılması iç kontrol sistemin etkinliği açısından önem taşımaktadır (Haftacı, 2014: 74).

1.7.5 İç Denetim

Uluslar arası İç Denetim Enstitüsü'ne göre iç denetim bir işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katma amacıyla bağımsız ve tarafsız bir güvence faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. İç denetim ile işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur (IIA, www.theiia.org).

İç kontrol kavramı tarihsel olarak finansal raporlama ve muhasebe sistemi üzerindeki kontroller ile başlamış ve yönetsel kontroller ile kapsamını daha da genişletmiştir. İşletme içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinden işletme yönetimi ve çalışanları sorumlu olmakla birlikte buna ek olarak sistemin etkinliği ve işlerliğinin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi iç denetim faaliyetinin kilit unsurlarından birisini oluşturmaktadır (Özbek, 2012: 15). İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde yürütülebilmesi ve gerekli değerlendirmelerin yapılabilmesi için iç denetçilerin rolü son derece önemlidir. İşletme yöneticileri iç kontrol sisteminin kalitesi hakkındaki bilgileri iç denetim biriminden sağlamaktadırlar. İyi bir iç denetimin varlığı iyi bir iç kontrol sisteminin uygulandığı anlamına gelir (Haftacı, 2014: 81).

İç denetim işletme faaliyetlerinin yönetimin koyduğu emir ve talimatlar kapsamında yürütülüp yürütülmediğini ve faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini incelemek, değerlendirmek amacıyla işletme bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak dikkat çekmektedir. İç denetim biriminin yapmış olduğu analiz ve değerlendirmeler neticesinde ilgili birimlere öneri ve tavsiyeler sunarak onların sorumluluklarını da etkili bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olacak dolayısıyla da iç kontrol sisteminin amaçlarına ulaşabilmesi açısından yönetime gerekli desteği sağlayacaktır (Karacan ve Uygun, 2012: 41).

1.8 İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Etkinliği Ölçme Yöntemleri

İç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesi, süreçlerin sürekli olarak izlenmesi için işletmelerde iç kontrol biriminin veya iç denetim biriminin oluşturulması son derece önemlidir. Etkin bir iç denetim işletmeye prosedürlerin uygunluğu, hataların tespiti ve düzeltilmesi, sistemde meydana gelecek olumsuz durumların analiz edilebilmesi gibi birçok fayda sağlamaktadır (Usul, 2013: 108).

1.8.1 İç Kontrol Sisteminin Etkinliği

İç kontrol, işletme faaliyetlerini geliştirmeye ve işletmeye değer katma amacıyla oluşturulan politika ve uygulamalar bütünüdür (Göçen, 2010: 110). İç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerin oluşturduğu bir sistemdir (Ömürbek ve Altay, 2011: 380). Etkin bir iç kontrol sistemi işletme hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi kapsamında yönetime işletmenin olumlu ve olumsuz yönleri hakkında bilgi sağlar fakat iç kontrol kötü yönetimi tek başına iyi bir yönetim haline getiremez. Etkin bir iç kontrol hedefleri başaramama olasılığını azaltır. Öte yandan iç kontrol sisteminin yanlış ya da eksik tasarlanması ve etkin işletilememesi riski de her zaman mevcuttur. Ek olarak iç kontrol sistemi, iç kontrolün temelinde insan unsurunun var olması dolayısıyla tasarım kusurları, muhakeme veya yorum hataları, özensizlik, yetkinsizlik, gizli anlaşmalar, suistimaller vb. gibi olumsuz sonuçlardan da etkilenmektedir (Özeren, 2006: 11).

Genel olarak değerlendirildiğinde etkin bir iç kontrol sistemi; işletmede oluşabilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukların engellenmesine, yönetimin daha etkin kararlar almasını ve kontrol mekanizmalarını daha etkin çalıştırabilmesine, işletmenin amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaştığını bu kapsamda ortaya çıkan olumsuzlukların nedenlerini tespit etme ve analiz etme gibi önemli süreçlerde yönetime yardımcı olacaktır (Kızılboga ve Özşahin, 2013: 223).

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve geliştirilmesi için, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) aşağıdaki noktalara dikkat çekmektedir (IFAC, 2011: 8):

- İç kontrol sistemi işletmenin amaçlarını destekler nitelikte olup, risk yönetimi ve kurumsal yönetim ile koordine içinde olmalıdır.
- İç kontrol sistemi ile işletme içerisindeki görev dağılımları ve buna bağlı olarak sorumluluklar belirlenerek, uyum sağlanmalıdır.
- İç kontrol sistemi, işletme amaçlarını gerçekleştirme sürecinde çalışanların performanslarını da değerlemelidir.

- İç kontrol sisteminde, yetkinliğe sahip çeşitli kurullarca sorumlulukların yerine getirilmesi sağlanmalıdır.

Etkin bir iç kontrol sistemi için işletme yönetimi birtakım değerlendirmeler yapmalı ve bu değerlendirmeler çerçevesinde kontrol sistemini oluşturmalıdır. Söz konusu değerlendirmeler özet olarak aşağıdaki gibidir (Eren, 2003: 186):

- Her departmanın amaç ve hedeflerini en uygun şekilde yansıtacak hususlar kapsamlı olarak araştırmalı ve bu hususlar ana hatları ile belirlenmeli,
- Standartlardan sapmaların en etkili şekilde nasıl tespit edileceği ve ölçüleceği belirlenmeli,
- Departmanlarda organizasyon, yetki sistemi, bilgi akış ve raporlama düzeni oluşturulmalı ve olası başarısızlık durumunda sorumlular açık bir şekilde belirlenmeli,
- Sistemin maliyeti hesaplanmalı ve buna uygun hareket tarzı oluşturulmalıdır.

Etkin bir iç kontrol yapısının ilkeleri görevlerin ayrımı, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması, uygun bir belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin var olması, fiziki koruma ve bağımsız mutabakattan oluşur. Söz konusu ilkelere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

1.8.1.1 Görevlerin Ayrımı

Bir işin gerçekleştirilme sürecinde tek bir çalışanın tüm süreç boyunca aktif olarak yer alması diğer bir ifadeyle yürütme, kayıt ve koruma işlemleri farklı kişiler tarafından yerine getirilmiyor ise iç kontrol sisteminin etkinliğinden söz edilemez (Usul, 2013: 103).

Görevlerin ayrımı ilkesi bir kıymet hareketinin başlangıç aşamasından tamamlanmasına kadar ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmasına kadar olan sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil, birkaç görevli arasında paylaşılması olarak ifade edilmektedir. Temel amaç kasıtlı ve kasıtlı olmayan hataların tespit edilmesi ve önlenmesidir. Karşılıklı kontrol ve dengeleme iç kontrolün etkinliğini sağlamak amacıyla görev ve sorumluluklar çok sayıda kişi arasında sistemli bir biçimde paylaşılmalıdır (Özeren, 2006: 25).

1.8.1.2 Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmiş Olması

Kişilere verilen yetkiler genel veya özel olsa da tüm işlemlerin mutlaka yetkilendirilmiş kişiler tarafından yapılmasını esas almaktadır. Genel bir politika kapsamında yürütülen yetkiler genel niteliktedir. Özel bir alım ya da ödeme için gerekli olan yetki ise özel nitelikli yetki olarak ifade edilmektedir (Güredin, 2000: 180). Yetkilendirmeler, işletme üst yönetimi tarafından yazılı olarak ve net bir şekilde yöneticilere ve çalışanlara iletilmelidir. Ek

olarak, söz konusu yetkilendirmeler özel koşulları ve hangi şartlar altında yetkilendirme yapılabileceğine de açıklık getirmelidir (Özeren, 2006: 29).

1.8.1.3 Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Varlığı

Etkin bir kontrolün yapılabilmesi için uygun bir belgeleme düzeninin var olması gerekmektedir. Belgeler, kıymet hareketinin gerçekleşmesine sebep olması ve muhasebe kayıtlarına geçirilebilmesi açısından önemlidir ve bu nedenle belgelerde sorumluluk bulunmaktadır. Belgeler ve kayıtlar, kaybolan belgelerin tespiti ve nedenlerinin araştırılabilmesi için mutlaka sıra numaralı olmalı, kıymet hareketi meydana geldiği anda ya da kısa bir süre içerisinde hazırlanmalıdır (Güredin, 2000: 180).

1.8.1.4 Fiziki Koruma

Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki olarak korunabilmesi amacıyla her türlü fiziksel önlemlerin alınmasıdır. Olağandışı durumlara karşı korunmalı kasalar, ambarlama düzeni, her türlü muhasebe araçları, bilgi ve otomasyon sistemleri, kayıt ve belgelerin saklanması, yedeklenmesi ve yetkili olmayan kişiler tarafından elde edilememesi gibi bir dizi faaliyetleri içermektedir (Güredin, 2000: 180).

1.8.1.5 Bağımsız Mutabakat

Bağımsız mutabakat, iç kontrol yapısı unsurlarının uygun bir şekilde çalıştırılıp çalıştırılmadığının saptanması için, mutabakat sonucu ortaya çıkarılan uyumsuzlukların yönetime raporlanması önem teşkil eder. Kayıtları yapan kişiler dışındaki bağımsız kişiler tarafından belirli aralıklarla ve önceden bilgi verilmeden gerçekleştirilmesi ve mutabakat sonucu ortaya çıkan beklenmedik durumların nedenlerinin tespit edilmesi gerekir (Güredin, 2000: 181).

1.8.2 İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Ölçme Yöntemleri

İç kontrol sisteminin etkin olarak değerlendirilmesinde çeşitli bilgi kaynaklarından yararlanılarak (Uyar, 2009: 42) sistemin güvenilirliğini ölçmek, zayıf veya güçlü yönlerini tespit etmek, yönetime gerekli bilgileri düzenli ve etkin bir şekilde verebilmek için iç kontrol sistemine yönelik bilgi toplama yöntemleri mevcuttur. Söz konusu yöntemler; not alma, akış şemaları ve anket yöntemidir (Karacan ve Uygun, 2012: 107).

Bilgi toplama öncelikle işletmenin örgüt şeması, hesap planı, muhasebe yönetmeliği, yönetim tarafından yayınlanan genelge ve yönergeler, iş tanımları, personel ile görüşmeler, çalışma kağıtları, belge akış sistemlerinin gözlenmesi vb. gibi bilgi kaynaklarını

kapsamaktadır. Ek olarak geçmiş yıllara ait finansal ve denetim raporları, çalışma kağıtları, iç kontrol değerlendirme raporları, yayınlar, istatistiksel bilgiler ve araştırmalar da bu süreçte yararlanılan önemli bilgi toplama kaynakları arasındadır (Usul, 2013: 108-109).

1.8.2.1 Not Alma Yöntemi

İç kontrol sisteminin tanımlanması açısından değerlendirildiğinde kullanılan en basit yöntem olarak ifade edilebilir. Denetçi, işletmedeki yetkililer ve çalışanlarla görüşme yaparak elde etmek istediği bilgilere ulaşmaya çalışır, gerekli gözlemleri yapar ve not olarak yazılı hale getirir (Karacan ve Uygun, 2012: 108). Yöntemin kullanılması kolaydır. Küçük işletmelerin incelenmesinde yaygın olarak kullanılır (Usul, 2013: 109).

Muhasebe sisteminde mevcut olan tüm belgeler ve kayıtların kaynak noktasından itibaren ortaya çıkarılması, uygulama süreçlerinin not alınarak izlenmesi, kontrol prosedürlerinin izlenmesi not alınarak toplanmaktadır (Bozkurt, 1999: 140).

1.8.2.2 Akış Şeması Yöntemi

Akış şemaları yöntemi işletmedeki bilgi ve belge akışlarını semboller vasıtasıyla ilişkilendirerek iç kontrol sistemine ilişkin yöntemlerden bir diğeridir. Denetçinin, işletmenin iç kontrol yapısını çeşitli semboller kullanarak şematik bir çerçeveye dönüştürmesi ve bu çerçeveyi izlemesine akış şemaları yöntemi adı verilmektedir. Bu yöntemle işletmenin görev dağılımı, yetki ve sorumluluklarının izlenmesi, belge akış biçimleri net bir şekilde gözlenebilir (Bozkurt, 2010: 140).

Akış diyagramı ya da akış şemaları muhasebe bilgi sisteminin ya da muhasebe bölümlerinin semboller ile simgelenerek elverişli bir ortam hazırlanır. Akış şemalarında işletmenin tedarik, üretim satış gibi temel fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta böylece kimin nereden hangi belgeyi aldığı, kime verdiği, sorgulamaların türleri söz konusu şemalarda gösterilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 110). Bu yöntem diğer yöntemlere nazaran daha fazla zaman aldığından dolayı sıklıkla kullanılan bir yöntem değildir (Bozkurt, 2010: 140). Akış şemaları yöntemi not alma yöntemi ile birlikte kullanılırsa daha etkin bir sonuç ortaya çıkacaktır. Bunun temel nedeni şema yönteminde kullanılan şemanın ayrıntılı bilgi ve belge akışının tamamını içermemesinden kaynaklanmaktadır (Usul, 2013: 110).

1.8.2.3 Anket Yöntemi

İç kontrol sisteminin etkinliği, izlenmesi, değerlendirilmesi açısından değerlendirildiğinde kullanılan en yaygın yöntem olarak belirtilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 108). Denetçi, anket yönteminde çok yönlü sorular sormakta verilecek cevapları

değerlendirerek organizasyonun iç kontrol sisteminin değerlemesini yapmaktadır. Yöntemin basit ve kolay uygulanabilir olması yaygın olarak kullanılmasını sağlamaktadır (Usul, 2013: 110).

Anket yöntemi, bir işletmenin iç kontrol unsurlarını tüm yönleriyle ele alan soruları kapsamaktadır. Anket, iç kontrolün unsurlarını, amaçlarını detaylı bir şekilde bölümlere ayırır. Genel olarak anket yöntemindeki sorular evet ya da hayır cevabı alınacak şekilde hazırlanır. Anket yönteminde soruların bilgili ve uzman kişiler tarafından önceden hazırlanması nedeniyle iç kontrol sisteminin analiz ve bulgularına etkin bir şekilde ulaşılabilecektir (Erdoğan vd., 2012: 92).

1.9 İç Kontrol Modelleri ve İç Kontrol Kapsamında Yapılan Uluslararası Düzenlemeler

İç kontrol sistemine yönelik yapılan çalışmalar ve geliştirilen iç kontrol modelleri farklı ülkelerde faaliyet gösteren kuruluşlar tarafından düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeler gerek özel sektör gerekse kamu sektörü açısından ele alınmış ve kullanıcılara sistem hakkında detaylı bilgi vererek uygulama rehberi niteliğinde hazırlanmıştır. İlgili düzenleme ve modeller hakkında detaylı bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

1.9.1 İç Kontrol Modelleri

1.9.1.1 COSO Modeli 1992

Günümüzde Treadway Komisyonu olarak bilinen ve Amerika’da faaliyet gösteren beş meslek örgütünün bir araya gelerek oluşturduğu COSO Komitesi, 1970’li yıllardan itibaren Amerika Birleşik Devletleri’nde hileli finansal raporlamalar sonucunda yaşanan ve büyük şirket iflaslarına neden olan finansal raporlamadaki hata ve hilelerin nedenlerini araştırmak ve bu olumsuzlukları engellemek amacıyla 1985 yılında “Yanıtıcı Finansal Raporlamaya İlişkin Ulusal Komite” adıyla kurulmuştur (Champlain, 2003: 216).

COSO 1987 yılında finansal raporlama süreçlerinde yaşanan hatalar ve usulsüzlüklere yönelik ilk raporunu yayınlamıştır. Yayımlanan raporda, kamu kurumlarının yöneticileri ve yönetim kurullarına, kamu muhasebesi ile uğraşan kişilere, Amerikan Menkul Kıymetler ve Kambiyo Komisyonuna, akademilere ve diğer kanun yapma yetkisine sahip kurumlara yönelik iç kontrole ilişkin tavsiyeleri içeren bilgiler yer almaktadır (Saltık, 2007: 10). Söz konusu raporda yer alan prensipler kapsamında işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin nasıl kurulacağına ilişkin rehberlik yapmak amacıyla 1992 yılında günümüzde COSO iç kontrol modeli olarak bilinen COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve yayımlanmıştır. COSO iç kontrol modelinin yaygın olarak kullanılmasının temel nedeni açık bir tanımı bulunmayan iç

kontrol kavramının tanımını net bir şekilde yapmış olmasıdır. Ek olarak COSO, yapılmış olan tüm iç kontrol çalışmalarını derleyerek ve çok sayıdaki örgütün ve akademisyenin görüşlerini alarak etkin bir iç kontrol sisteminin hangi unsurlardan oluştuğunu açıkça ortaya koymuş ve iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve kontrolünün değerlendirilmesi kapsamında işletmelere rehberlik etmiştir (Özbek, 2012: 395).

COSO'nun en önemli misyonu; kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve hilenin tespiti gibi konularda detaylı bir çerçeve geliştirerek işletme performansını ve kurumsallığı artırarak işletmelerdeki hileli finansal raporlamanın meydana gelmesini azaltmaktır (Kurt ve Uçma, 2013: 80). COSO, kurumsal yönetim, iç kontrol ve işletme etiği ilkeleri kapsamında finansal raporlamanın kalitesini artırmayı da hedeflemektedir (Haris, 2007). Ek olarak COSO, işletme yönetimi ve ilgili kişilerin işletmedeki faaliyetlerini daha iyi kontrol edebilmelerine imkan sağlayıcı bir düzenleme olarak dikkat çekmekte, bu kapsamda değişik iç kontrol kavramlarını ortak bir çatı altında bütünleştirerek ortak bir tanımlama yapmak ve kontrol unsurlarını belirlemeyi hedeflemektedir (Yılcı, 2015: 54).

COSO tarafından yayınlanan İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve'nin ardından COSO, birtakım eleştirilere maruz kalmıştır. Eleştirilere genel olarak bakıldığında COSO'nun uygulamaya ilişkin gerekli bilgi içermediği ve maliyetinin yüksek olduğu ifade edilmektedir (Shaw, 2006: 75). COSO modeli eleştirilerle karşı karşıya kalsa da zamanla özel sektör kuruluşları, kamu kurum ve kuruluşları, denetim alanında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar ile uluslararası örgütler tarafından tüm dünyada genel kabul görmüştür. Gelişmiş olan ülkelerin mevzuatları başta olmak üzere birçok ülkenin yasal mevzuatında da kullanılır hale gelmiştir. Söz konusu model ortaya çıktığı tarihten günümüze iç kontrol sisteminin kurulması, etkinliği, güvenilir finansal raporlama ve yasal düzenlemelere uyum gibi konularda temel alınan bir model olarak dikkat çekmektedir (Gönen, 2009: 192).

COSO modeli, iç kontrol uygulamalarının kapsamını genişleterek ve uygulamalarının daha etkin bir şekilde sağlayabilmek amacıyla geliştirilen ve iç kontrol konusunda standart niteliği taşıyan bir model olarak dikkat çekmektedir (Savage, Norman ve Lancaster 2008: 63). COSO Modeli birçok ülkede ve uluslararası örgütlerde iç kontrol sisteminin oluşturulmasına esas alınmıştır. Bu modelin esas alındığı çalışmalar genel olarak;

- Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi”,
- Avrupa Komisyonu da “Etkili Yönetim İçin İç Kontrol Standartları”,
- ABD Sayıştay'ı tarafından “Federal Devlette İç Kontrol Standartları”,

- Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından yayımlanan “Kontrol Rehberi” şeklinde ifade edilebilir.

COSO hileli finansal raporlamayı işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurarak önlemeyi amaçlamaktadır (Hubbard, 2007: 2). Bu amaçla COSO modelinde yer alan tanıma göre iç kontrol genel anlamda işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer çalışanları tarafından etkilenen faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği, yasa ve mevzuata uyum gibi hedeflere ulaşmada makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bir süreç olarak ifade edilmektedir (COSO, 1992). Söz konusu süreçte iç kontrol sadece finansal raporlama ilkeleri ile sınırlı değil, aynı zamanda işletme faaliyetleri ve yasalara uyumu da kapsamaktadır (Pennington, 2006: 2). COSO’da ifade edilen faaliyetlerin etkinliği bir işletmenin ana faaliyet alanındaki performansı, karlılığı ve kaynakların muhafazası gibi durumları içermektedir. Finansal raporların güvenilirliği ise belirli aralıklarla yayınlanan finansal tabloların ve tüm finansal bilgilerin güvenilirliğini, yasa ve mevzuata uyum ise işletmenin faaliyet gösterdiği ülkede yürürlükte olan düzenlemelere uygun hareket etmesini içermektedir (Saltık, 2007: 13).

COSO modeline göre iç kontrolün özellikleri (Özbek, 2012: 403-404);

- İç kontrol tek bir olay değil devam eden bir süreç olarak dikkat çekmektedir.
- Tüm süreçlerin içerisine yerleştirilmiş politikalar ve prosedürler bütünüdür. Söz konusu politikalar yönetimin yapılması gerekenlere yönelik beklentilerini içermektedir.
- İç kontrolün en önemli unsuru insandır. İç kontrol sistemi tek başına yazılı politika ve prosedürlerden oluşmayıp sistemin etkinliğinde kilit rolü çalışanların iç kontrole bakış açıları ve davranışları belirlemektedir.
- İç kontrolden sağlanacak fayda mutlak değil ancak makuldür. İç kontrol sistemi ne kadar etkin tasarlanırsa tasarlanırsa hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından değerlendirildiğinde ancak makul bir güvence sağlamaktadır.
- İç kontrol işletme hedeflerinin yerine getirilmesine odaklanır.

COSO modeli, iç kontrolün sağlanabilmesi için dinamik bir şekilde birçok yapı ve süreci kapsamaktadır. Yönetim, kapsamlı bir iç kontrol modelini temel almadan kurumsal bir düzeyde kontrolün kurulması ve etkin olarak işletilebilmesini gerçekleştiremez. COSO modeli yönetim tarafından iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde işletilebilmesi çerçevesinde 5 temel soruya cevap aramaktadır (Pickett, 2005: 92):

- Faaliyetlerin kontrol edilme aşamasında doğru kontrol temellerine sahip miyiz? Faaliyetlerin kontrol edilme aşamasında karşılaşılan ya da karşılaşma ihtimali bulunan tüm risklerin farkında mıyız?
- Faaliyetleri gerçekleştirirken uygun kontrol aktivitelerine sahip miyiz?
- Faaliyetlerin kontrol edilme aşamasında gerekli izleme fonksiyonlarını gerçekleştirmekte miyiz?
- Kontrol sürecinde karşılaşılan olumsuzluklar ve verilmesi gereken mesajlar doğru ve etkin bir şekilde organizasyondaki tüm birimlere ve çalışanlara iletmekte miyiz?

COSO modeli iç kontrol sistemini birbiriyle ilişkili 5 bileşenden oluşan bir sistem olarak tanımlamaktadır (COSO, 1992: 5). Bu bileşenler iç kontrol için işletmelere çerçeve oluşturmaktadır ve yönetime sistemin etkili olup olmadığını belirlemede bir ölçüt sunmaktadır. Yönetim şekli, işletme büyüklüğü, kar amacı güden ve gütmeyen işletmeler vb. gibi farklılık gösterebilmektedir. Şekil 1.1’de iç kontrolün beş bileşenini ve bunların kendi aralarındaki ilişkiyi gösteren COSO Piramidi yer almaktadır.



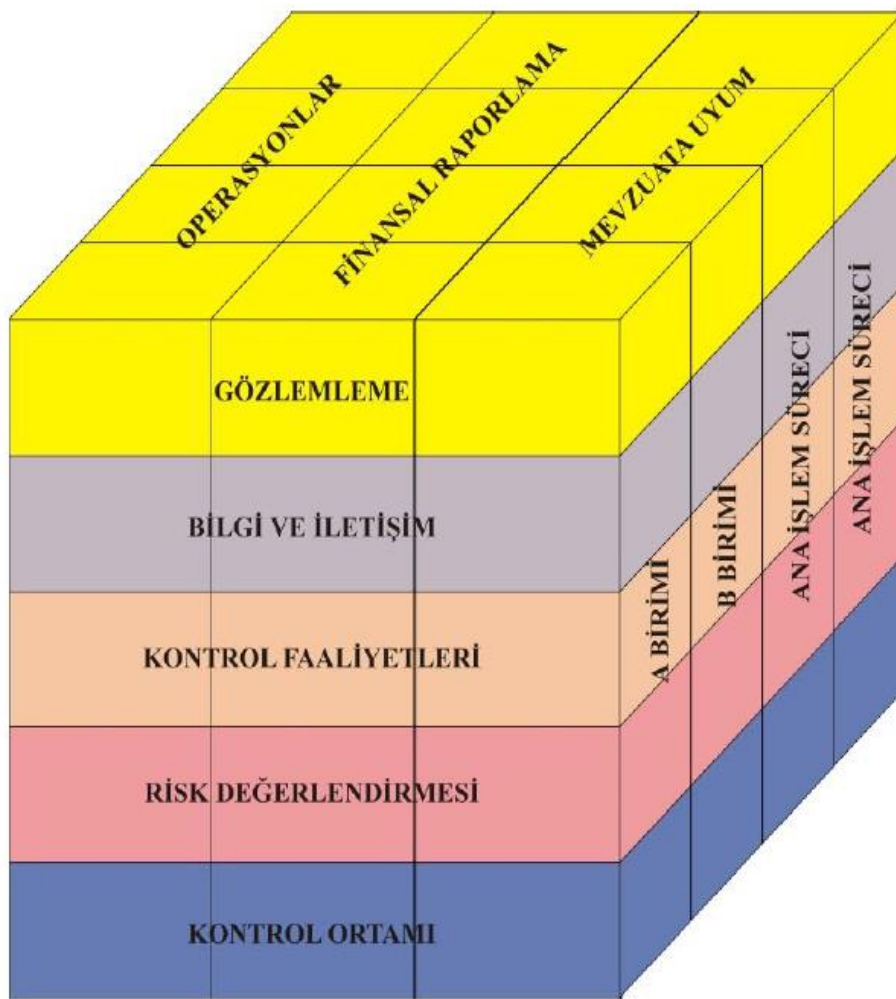
Şekil 1.1 COSO Piramidi

Kaynak: COSO, 1994: 17.

Şekil 1.1’de görüldüğü gibi COSO bileşenleri kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme gibi 5 unsurdan oluşmaktadır (Kinyua vd., 2015: 30). İç kontrol sisteminin tüm unsurları birbiriyle yakından ilişkilidir. Söz konusu unsurlar ek olarak bir işletmedeki iç kontrol sisteminin bileşenlerini de oluşturmaktadır.

Sistemin izlenmesi ile diğer tüm unsurlar sürekli olarak gözetim altından tutulmakta ve bunun sonucunda da iç kontrol sisteminin sürekli etkinliği sağlanmaktadır (Dalgar, 2012: 135). COSO tarafından ortaya çıkarılan iç kontrol bileşenlerine detaylı olarak tezin ilerleyen bölümünde yer verilecektir.

COSO modelinde yer alan iç kontrol unsurlarını gösteren piramit ilerleyen dönemlerde bu unsurlara ek olarak iç kontrolün hedefleri ile faaliyet birimleri olan ilişkilerini de içerecek şekilde yeniden düzenlenerek “COSO Küpü” olarak ifade edilmeye başlanmış ve Şekil 1.2’de gösterilmiştir.



Şekil 1.2 COSO Bileşenleri

Kaynak: Özbek, 2012: 409.

Şekil 1.2 COSO bileşenlerinin birbirleriyle olan ilişkilerini içermektedir. Söz konusu kübün ön yüzünde iç kontrol sistemin bileşenleri yer almaktadır. Kübün yan tarafındaki dikey parçalar faaliyet birimleri ya da ana faaliyet kapsamında söz konusu bileşenlerin ayrı ayrı

uygulanabileceğini ifade etmektedir. Örnek olarak risk değerlendirmesi adımı hem A birimi hem B birimi hem A faaliyeti hem de B faaliyeti için söz konusu olabilecektir. Kübün üst kısmında yer alan operasyonlar, finansal raporlama ve mevzuata uyum olarak belirtilen hedefler ise işletmenin birim ve faaliyet kapsamında her üç kategoriden de hedeflerinin olabileceği ve her bir hedef kategorisi için COSO'nun beş bileşeninin ayrı ayrı uygulanabileceğini ifade etmektedir. (Özbek, 2012: 409).

Herhangi bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunu belirten göstergelere iç kontrol sisteminin unsurları denilmektedir (Dalgac, 2012: 135). Bir yönetim modeli olarak COSO beş temel unsuru içermektedir (Gupta ve Thomson, 2006: 27). Bu unsurlar herhangi bir işletmeye uygulanabilmektedir. Söz konusu unsurlar aşağıda ifade edilmektedir (Uysal, 2010: 127):

- Kontrol ortamı
- Risk değerlendirme
- Kontrol faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

1.9.1.1.1 Kontrol Ortamı

COSO Raporu'na göre, iç kontrol sistemlerinin tümünün temelinde iç kontrol ortamı yer almaktadır. Kontrol ortamı somut bir çerçeve kapsamında olmadığı için anlaşılması zor bir alan olarak dikkat çekmekte ve iç kontrolün temelini oluşturmaktadır (Dinapoli, 2010: 6). COSO Raporu'na göre eksiksiz bir iç kontrol sisteminin temeli kontrol ortamına dayanmaktadır ve modelin temelinde yer alan kontrol ortamı beş unsurdan en önemlisi en kritik unsuru olarak dikkat çekmektedir (Whittington ve Pany, 2001: 24). Zayıf bir kontrol ortamı COSO modelinin diğer bileşenlerinin uygulanma ihtimalini ortadan kaldıracak diğer yandan etkin bir kontrol ortamı ise modeli destekleyecek ve güçlü bir iç kontrol modelinin oluşturulmasına katkı sağlayacaktır (Lightle vd., 2007: 55).

Kontrol ortamı çalışanların kontrol farkındalıklarını etkileyerek bir işletmenin genel çalışma ortamını oluşturmaktadır. Kontrol ortamı disiplin ve bir yapı teşkil ederek diğer iç kontrol unsurları için de bir çerçeve oluşturmaktadır. Kontrol ortamını dürüstlük ve etik değerler, kurum çalışanlarının yeterliliği, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, yönetimin yetki ve sorumluluk dağıtımı, organize etme ve geliştirme tarzları ve yönetim kurulu tarafından sağlanan yönlendirmeler oluşturur (COSO, 1992).

Yetersiz bir kontrol ortamı süreçlerin doğru yönetilememesine, amaç ve hedeflere ulaşılamamasına neden olabilmektedir. Etkin bir kontrol ortamı ile (Palacios, 2011: 70);

- En tepedeki çalışan da dahil olmak üzere tüm çalışanların ve ilgililerin kontrol ortamının varlığından haberdar olması,
- Süreçler içerisine yerleştirilmiş temel kontrol noktalarının var olması ve etkili şekilde işliyor olması,
- Bilgi ve iletişim ağının güçlü olması,
- Süreçlerin düzenli ve iyileştirme odaklı yaklaşımların sağlanması,
- Kurumsallaşmayı tetiklemesi sağlanacaktır.

Kontrol ortamı COSO'nun vurguladığı diğer bileşenlerin hayata geçirilebilmesi açısından kilit role sahiptir (Uzay ve Gönen, 2012: 51). Etkin bir kontrol ortamı yetki ve sorumlulukların net bir şekilde tanımlanmış olması, çalışanların yeterlilik düzeylerinin tespiti ve geliştirilmesi, kurum kültürü, davranış kuralları ve insan kaynakları politikalarının sistemi destekleyici nitelikte olması ile sağlanabilir (ICA, 1999: 13). Kontrol ortamı aşağıdaki temel öğelerden oluşmaktadır (COSO, 1992: 23-29):

1.9.1.1.1 Dürüstlük ve Etik Değerler

Bir işletmenin amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için kullandığı yöntemler, tercihler, değer yargıları ve yönetim şekli üzerine kuruludur (Erdoğan, 2009: 80). Yönetim ve çalışanlar, işletmenin bütününde, her zaman iç kontrolün etkin bir şekilde yürütülebilmesine destek olacak bir tavır sergilemelidir. İşletmede yer alan yöneticiler ve çalışanlar kişisel ve mesleki dürüstlüğü, etik değerleri sergilemek, sürdürmek ve yürürlükte olan davranış kurallarına her zaman uymak durumundadır (INTOSAI, 2006: 15). İç kontrol sisteminin etkin bir şekilde kurulabilmesi için gerek yönetim gerekse çalışanların sisteme yönelik pozitif bir yaklaşımı benimsemeleri son derece önemlidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102).

Dürüstlük ve etik değerler, diğer iç kontrol unsurlarının tasarımını, yönetimini ve sürdürülmesini etkileyen kontrol ortamının temel unsuru olarak dikkat çekmektedir. Buna göre işletmelerde yer alan üst düzey yöneticiler ve yönetim kurulları, yüksek düzeyde etik standartlar geliştirmek ve işletme içinde iç kontrolün önemini ele alan bir işletme kültürü oluşturulmasına katkı sağlamalıdır (COSO, 1994: 23-24; Erdoğan, 2009: 78).

Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesi: Kontrol ortamı ve en üst düzeydeki yönetim tarzı, yönetim kurulu ve denetim komitesinin tarzından önemli bir derecede etkilenmektedir. Yönetim kurulu üyelerinin üst yönetimden bağımsız ve deneyimli olmaları, faaliyetlere

iştirakleri ve faaliyetleri incelemeleri gibi etkenler kontrol ortamını etkilemekte ve etkin bir gözetim mekanizması ile kontrol ortamı güçlenmektedir (COSO, 1992).

1.9.1.1.2 Yönetim Felsefesi ve Yönetim Stili

Yönetim felsefesi ve yönetim stili, işletme yönetim biçimini ve kabul edilebilir risk seviyesini etkileyen bir unsur olarak ele alınmaktadır (Erdoğan, 2009: 81). Üst yönetim iç kontrolün önemli bir etken olduğunun bilincinde hareket ettiğinde, işletmedeki tüm çalışanlar bunu algılar ve oluşturulan kontrollere uyum konusunda bilinçli bir şekilde hareket ederler. Örnek olarak iç kontrol sisteminin bir parçası olarak işletme bünyesinde kurulan bir iç denetim birimi, iç kontrolün önemi konusunda yönetim tarafından verilmiş güçlü bir mesaj olacaktır. Diğer taraftan işletme yönetiminin iç kontrole yönelik uygulamalara gerekli önemi ve tepkiyi vermediği durumlarda ise işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğinden söz edilemeyecektir (INTOSAI, 2006: 19-20).

1.9.1.1.3 Yetki ve Sorumlulukların Dağıtılması

Kurumlarda faaliyetlerin devam ettirilmesi için yetki ve sorumlulukların kurum personeli arasında dağıtılması, raporlama ilişkilerinin ve yetki devirlerinin net bir şekilde belirlenmesi gerekir. Bu unsurlar belirlenirken, yetkilerin amaçlara ulaşmayı sağlayacak seviyeye kadar devredilmesi ve personelin hesap verme sorumluluğunun bilincinde olması önemli bir husustur (Erdoğan, 2009: 79). İşletme içerisinde yürütülen faaliyetler için göz önünde bulundurulacak en uygun yöntemlerin tespit edilmesi, kilit rol oynayan personelin bilgi seviyesi ve tecrübesinin değerlendirilmesi ve işlerin yürütülmesi sürecinde gerekli olan kaynaklara yönelik bilgiler bu kapsamda değerlendirilmektedir (COSO, 1994).

Organizasyon Yapısı: İşletmenin organizasyon yapısı işletmenin hedeflerinin planlanması, gerçekleştirilmesi, kontrol edilmesi ve izlenmesi sürecinde genel bir çerçeve oluşturmaktadır. Bir işletmede uygun bir organizasyon yapısından söz edebilmek için önemli yetki ve sorumlulukların tanımlanması ve uygun raporlama ilişkilerinin oluşturulması temel unsur olarak yer almaktadır. Organizasyon yapısının etkin bir şekilde oluşturulması; işletme faaliyetlerinin yürütülmesi, yönlendirilmesi ve kontrol aşamalarında işletmeye önemli katkı sağlar (Türedi, 2005: 5).

1.9.1.1.4 İnsan Kaynakları Yönetimi ve Uygulamaları:

İşletme çalışanları iç kontrolün en önemli boyutlarından biridir. Kontrolün etkin bir şekilde yürütülebilmesi için güvenilir, işinde uzman çalışanlara ihtiyaç vardır. Bu nedenle, personel çalıştırma, işe alma, değerlendirme, ücretlendirme ve terfi yöntemleri kontrol

ortamının önemli parçalarını oluşturmaktadır (INTOSAI, 2006: 20). İşe alım sürecinde en uygun personelin seçilmesi, oryantasyon eğitimi, performans değerlendirmeleri, ücret politikaları ve terfi sistemi ve disiplin işlemlerinde tüm çalışanlara eşit yaklaşım önemli insan kaynakları fonksiyonları olarak belirtilmekte ve işletme başarısı için kritik faktörlerden biri olarak da dikkat çekmektedir (Moeller, 2008: 101). İşletmenin her düzeyindeki çalışanların kendisine yüklenen sorumluluğu yerine getirecek ölçüde bilgi birikimine ve dürüstlüğüne sahip olması ve işletmede oluşturulan prosedürleri anlaması, iç kontrol sisteminin etkin işlemlerini sağlar (Erdoğan, 2009: 82). Dolayısıyla etkin bir iç kontrol için doğru iç kontrol anlayışına sahip ve sorumluluk almaya istekli yöneticiler ve çalışanlar hayati önem taşımaktadır (INTOSAI, 2006: 21).

1.9.1.1.2 Risk Değerleme

Genel anlamda risk amaca ya da başarıya ilişkin tehdit olarak tanımlanmaktadır. Risk, başarıyı engelleyen olumsuz durumlar ya da kolaylaştıran fırsatlardır. Amaca ulaşma ve başarılı olma sürecinde karşılaşılabilecek tehditler ne kadar önemli ise işletme lehine dönüştürülebilecek fırsatlar da o kadar önemlidir. Bu kapsamda kurumsal risk; kurumun amaç ve hedeflerine ulaşma sürecinde karşılaşılabilecek tehditlerle mücadele etmek ve fırsatları yakalamak için sistematik bir yapı kurmak ve yönetmek olarak tanımlanabilir (Derici, 2013: 9-10).

Tüm işletmeler büyüklük, yapı veya faaliyette bulunan endüstriye göre işletme çapında çeşitli risklerle karşı karşıya kalırlar (COSO, 1992). Riskler, işletmelerin devamlılığını, faaliyette bulunduğu sektörde başarı bir şekilde rekabet edebilmelerini, finansal gücünü ve olumlu imajını, ürün ve hizmetlerini, çalışanlarının kalitesini olumsuz etkileyebilmektedir. İşletme yönetiminin alacağı her karar aynı zamanda bir riski de beraberinde getirir. Yönetim bu konuda ne kadar risk alacağını analiz etmeli ve alacağı riskin seviyesini belirleyerek söz konusu riskleri belli bir seviyede tutabilmek için gerekli yaklaşımları da sergilemelidir (Özbek, 2012: 425).

Risk değerlemesi, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasına engel olan ya da gelecekte engel olabilecek risklerin tespiti, tanımlanması ve ortaya çıktığında oluşacak sonuçları sistematik olarak analiz edecek bir süreç olarak belirtilmektedir (INTOSAI, 2006: 20). İşletme yönetiminin riskleri değerlendirme sürecinde göz önünde bulundurması gereken kriterler aşağıdaki gibidir (COSO, 2013: 5):

- İşletmenin maruz kalabileceği risklerin tespiti ve değerlendirilmesi,

- İşletme faaliyeti bazında ve işletme genelinde oluşabilecek iç ve dış kaynaklı risklerin değerlendirilmesi,
- Koşul ve şartlardaki değişimler sonucu meydana gelebilecek risklerin değerlendirilmesi,
- Finansal tablolar kapsamında yapılan risk değerlendirmesinin finansal etkilerinin göz önüne alınması.

Risk değerlemesinden söz edebilmek için öncelikle hedef ve amaçların net bir şekilde belirlenmiş olması esastır. Bir örgüt ya da organizasyon hem kurumsal hem de faaliyette bulunduğu işlemler bazında hedefler belirleyerek söz konusu örgüt ya da organizasyonun kritik başarı faktörlerini tanımlayarak risk değerlendirmesinden etkin bir şekilde yararlanacaktır (Erdoğan, 2009: 82-83). Hedeflerin belirlenmesinden sonra söz konusu hedeflere ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyecek olan risklerin tanımlanma süreci başlamaktadır. Risklerin tanımlanması ve analiz edilmesi süreklilik gösteren bir faaliyettir (Özbek, 2012: 427).

COSO İç Kontrol Çerçevesi risklerin genel olarak 3 şekilde sınıflandırılmasını belirtmektedir (Moeller, 2009: 40):

Dış Kaynaklı Kurumsal Risk: Bu riskler teknolojik gelişmelerden kaynaklanan üretim zamanlaması, yeni ürün geliştirilmesi ve tedarik yönetimlerinden kaynaklanan risklerdir. Ek olarak müşteri talep ve ihtiyaçlarındaki değişimler ve beklentiler, fiyatlandırma politikaları, garanti koşulları ve servis aktivitelerinde ortaya çıkan riskleri de kapsamaktadır.

İç Kaynaklı Kurumsal Risk: İç denetçilerin genel olarak karşılaştığı ve bu kapsamda öngörüle bulduğu çeşitli iç kaynaklı kurumsal risk seviyeleri vardır. Örnek olarak; bir işletmenin bilgi teknolojilerini kullanma sürecinde yaşadığı sunucu hataları, veri tabanı problemleri vb. gibi durumlar işletmenin tüm faaliyet süreçlerini olumsuz etkilemektedir. Ek olarak personelin kalitesi, eğitim ve motivasyon seviyeleri, yetkinlikleri de kontrol bilincini ve kontrolün benimsenme sürecini etkilemektedir. Görev ayrımının yapılmaması, varlıklara erişimin sınırlandırılmaması, yetki devirlerinin yapılmaması da iç kaynaklı kurumsal riski ortaya çıkarmaktadır.

Özellikli Faaliyetlerin Risk Seviyesi: Bir işletme genel olarak değerlendirildiğinde, işletmede önemli olan her bir iş birimi ve pazarlama, bilgi teknolojileri ve finans gibi anahtar faaliyetler için de risk seviyeleri dikkate alınmalıdır. Bu faaliyetlerin seviyesi, işletme riskine dahil edilmesini de içermektedir ve söz konusu faaliyetler işletmenin çeşitli planlama süreçlerinde değerlendirilip tanımlanmalıdır. Risk değerlendirme sürecinin olmadığı işletmelerde iç denetçiler iç kontrol süreçlerinin tümünün bir parçası olarak formal süreçlerin

eksik olduğunun bilincinde olmalı ve ilgili değerlendirme sürecinde bu durumu dikkate almalıdır.

1.9.1.1.3 Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, politika ve prosedürlerle desteklenerek, zamanında ve uygun olarak yürütüldüğünde karşılaşılabilecek riskleri azaltan olaylar bütünüdür (Whittington ve Pany, 2001: 32). Politika ve prosedürler kontrol faaliyetlerini oluşturan iki temel unsurdur. Politika ile herhangi bir konuda ne yapılması gerektiği tanımlanırken, prosedürler ile söz konusu politikaların uygulamaya geçirilmesi sağlanmaktadır (COSO, 1994). Kontrol faaliyetleri maliyetlerin imkan verdiği ölçüde azaltılması için de kullanılmaktadır. Kontrol faaliyetleri sözlü ya da yazılı şekilde oluşturulmalıdır. Bu faaliyetler maliyetlerin bilinçsiz ve etkin olmayan bir şekilde oluşturulmasına ilişkin riskleri minimize etmeye çalışır (Dinapoli, 2010: 11).

COSO modeli iç kontrol unsurlarından üçüncüsü olan kontrol faaliyetlerini yöneticilerin talimatlarının yerine getirilmesini sağlayan politika ve prosedürler olarak tanımlamaktadır. Kontrol faaliyetleri işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi kapsamında karşılaşılan ya da karşılaşılabilecek riskler için alınması gerekli önlemleri sağlayacak ve tüm işletme boyutu ve kademelerini ve bütün fonksiyonları kapsayacak şekilde gerçekleştirilecektir (Dinapoli, 2010: 11).

Kontrol faaliyetlerinin etkin olabilmesi için (INTOSAI, 2006: 25);

- Amaca uygun olması,
- Sürekliliğinin sağlanması,
- Faydasının maliyetinden fazla olması,
- Kapsamlı, makul ve kontrol hedefleriyle doğrudan ilişkili olması gerekir.

Kontrol faaliyetlerine örnekler genel olarak aşağıda yer almaktadır (ÇSGB, 2013: 11);

- Gerçekleşen performansın üst düzeyde incelenmesi,
- Yönetim tarafından gerek fonksiyonel gerekse faaliyet düzeyinde yapılan incelemeler,
- Beşeri sermayenin yönetimi,
- Bilgi işleme üzerindeki kontroller,
- Aktifler üzerindeki kontroller,
- Performans göstergelerinin oluşturulması ve gerekli ölçümlerin yapılması,
- Görevlerin ayrılması,
- İşlemlerin eksiksiz ve zamanında kaydedilmesi,
- Kaynaklara ve kayıtlara erişimin sınırlandırılması

Kontrol faaliyetleri görevlerin ayrımı, üst düzey gözden geçirmeler, varlıkların fiziksel kontrolü, performans göstergeleri, birim veya fonksiyon yöneticilerinin doğrudan gerçekleştirdikleri faaliyetler, bilgi işleme vb. gibi birçok faaliyeti içermektedir (COSO, 1992; Özbek, 2012: 431). COSO Raporunda yer alan ve genel olarak tüm işletmelerde gerçekleştirilen kontrol faaliyetlerine ilişkin unsurlar aşağıda yer almaktadır (COSO, 1994: 50-51):

Görevlerin Ayrımı: Görevlerin ayrımı, herhangi bir faaliyette bulunurken faaliyet aşamasında işi belirleyen ve uygulayan, gerekli kayıtları tutan, varlıkları elinde bulunduran ve onaylayanların aynı çalışanlar olmamasını ifade eder. Diğer bir deyişle faaliyetlerin her aşaması farklı çalışanlar tarafından yapılmalı ve sorumluluğun farklı kişilere yüklenmesini ifade etmektedir (COSO, 1994: 51). İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanabilmesi için, işletmede çalışanların yetki ve sorumluluklarının net bir biçimde ortaya konması gerekir. Yetki ve sorumluluklar gerektiği gibi dağıtılmamışsa, biçimsel olmayan ilişkiler organizasyonda mevcut ise iç kontrol sisteminin amacı gerçekleşmeyecektir (Usul, 2013: 103).

İşlemlerin yetkilendirilmesi ve kayıt altına alınması, işlemlerin gerçekleştirilmesi, gözden geçirilmesi ve denetlenmesi ile etkin bir kontrol ve denge sağlayacak bir biçimde farklı kişilere sistematik olarak dağıtılması amaçlanmaktadır (INTOSAI, 2006: 25). Ek olarak yapılan usulsüzlükler sonucunda kontrol faaliyetlerinin etkinliği azalır, küçük işletmeler kontrol faaliyetlerini uygulayacak yeterli sayıda personele sahip olamadığı için belli bir zaman diliminde personelin rotasyonunu sağlamalı ve bir kişinin tüm işlemleri gerçekleştirmesini de engellemelidir (Özbek, 2012: 434).

Üst Düzey Gözden Geçirmeler: Yönetim kurulu işletme performansı bütçe, plan, tahmin, geçmiş veriler ve rakip işletmelerin performansları ile genel bir karşılaştırma yapmalı ve işletme hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığını değerlendirmelidir. Olası performans düşüklüklerinin kaynağına inilmeli, iç kontrol sisteminde meydana gelen aksaklıkların ya da yetersizliklerin nedenini araştırmaları ve önlemler alınarak gerekli güncellemelerin yapılması sağlanmalıdır (Erdoğan, 2009: 85).

Varlıkların Fiziksel Kontrolü: İşletmenin elinde bulundurduğu aktiflerin fiziksel olarak güvenli şartlarda muhafaza edilmesi, periyodik olarak sayım ve kontrol işlemlerinin yapılması ve sonuçların kontrol kayıtları ile karşılaştırılmasını içermektedir. INTOSAI, kaynaklara ve kayıtlara erişim yetkisinin sadece sorumlu personel tarafından yerine getirilmesi gerekliliğini vurgulamaktadır. Söz konusu yetkinin kısıtlanması ile olası riskleri azalacaktır (Özbek, 2012: 433).

Performans Göstergeleri: İşletmenin amaç ve hedeflerine ulaşma seviyesini ölçmek ve ilgili değerlendirmeleri yapabilmek için kullanılan ve sayısal verileri içeren araçları içermektedir (Bullen, 1991). Finansal ve operasyonel veri setlerinin ilişkilendirilerek analiz edilmesi ve uygun önlemlerin alınması kontrol faaliyeti olarak ifade edilmektedir. Satın alma fiyatlarında oluşan farklılıklar, acil olarak verilen siparişlerin oranı vb. gibi unsurları içermektedir. Performans göstergelerine ek olarak performansın etkinliğini analiz edebilmek için önceden belirlenmiş olan standart işlem ve prosedürlerin düzenli olarak karşılaştırılmasının yapılması da gerekmektedir (Özbek, 2012: 433).

Birim veya Fonksiyon Yöneticilerinin Doğrudan Gerçekleştirdikleri Faaliyetler: Yöneticilerin sorumlu oldukları birim performans raporlarını gözden geçirerek işletme plan, amaç ve hedefleri ile tutarlılığını incelemeli ve yaşanan eksiklikleri göz önüne alarak gerekli değerlendirmeleri yapmaları gerekmektedir (Moeller, 2009: 41).

Bilgi İşleme: İşlemlerin doğruluğunu ve tam olarak yerine getirilmesinde yetkili kişiler tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ek olarak verilerin bilişim teknolojileri aracılığı ile işlenmesi sürecinde sistem tarafından otomatik olarak gerçekleştirilen kontrolleri de içermektedir (COSO, 1994).

1.9.1.1.4 Bilgi ve İletişim

Finansal raporlama bakımından değerlendirildiğinde bir bilgi sistemi olan muhasebe; işletme varlık ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilebilmesi için veri toplama, kayda hazırlama, işleme, özetleme ve bu özetlerin analiz ve rapor edilebilmesi amacıyla kullanılan teknik ve yöntemlerden oluşmaktadır (Kızılböğü ve Özşahin, 2013: 225).

Bilgi ve iletişim iç kontrolün genel hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından oldukça önemlidir (Tarantino, 2006: 60). İşletme yönetimi gerek işletme içi gerekse işletme dışı faaliyetlerle bağlantılı olarak uygun, eksiksiz, güvenilir, doğru ve zamanında iletişim kurmayı hedefler. Bu hedefleri gerçekleştirebilmesi için de bilgiye olan ihtiyaç önemlilik arz eder (Akyel, 2010: 88).

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığından söz edebilmek için örgütün veya organizasyonun sahip olduğu bilgi ve iletişim sistemlerinin de etkin olarak kullanılabilmesi gerekmektedir. Etkin ve kaliteli bilgi; uygun içeriğe sahip, zamanında ve kullanılabilir, mevcut durumu yansıtan, güncel, doğru ve ilgililerce erişilebilir olmalıdır. Güvenilir ve uygun bilginin ön şartı ise iş ve işlemlerin faaliyetlerin hemen ardından kaydedilmesi ve düzgün olarak sınıflandırılmasıdır (Şahin, 2011: 35-36).

Yönetimin faaliyetleri kontrol edebilmesi ve karar verebilmesi açısından değerlendirildiğinde, bilginin anlamlı ve ihtiyaca uygun olması hedefleniyorsa, iş ve işlemler meydana geldikleri zamanda kaydedilmelidir. Söz konusu kayıt işlemi başlangıç ve onay aşamalarını da kapsayacak şekilde tüm süreçler boyunca sürdürülmelidir (Özeren, 2006: 33).

COSO bilgi ve iletişim unsuruna yönelik olarak bilginin tanımlanması, elde edilmesi, uygun bir form kapsamında ve çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmelerine yönelik belirlenmiş bir zaman kapsamında iletilmesi gerekliliğini belirtmektedir (Gönen, 2009: 200).

Bilişim sistemleri işlerin yürütülmesi ve kontrolünü sağlayan operasyonel, finansal raporlama ve mevzuatlara uygunluk konularında bilgi üretirler. Bilgi gerek içsel olarak üretilen verilerle gerekse karar verme ve dış raporlama için gerekli dış olaylar, faaliyetler ve koşullarla da ilişkilidir. Ek olarak etkin bir iletişim geniş anlamda değerlendirilmeli, kurumun tüm boyutlarında gerçekleşmelidir. Kurumdaki tüm çalışanlar kontrol sorumluluklarının yönetim tarafından önemsendiğine ilişkin net bir mesaj almalı, iç kontrol sistemi kapsamında rollerinin yanında kendi faaliyetlerinin diğer çalışanları nasıl etkileyebileceğini de göz önünde bulundurmalarıdır. Ek olarak müşteriler, tedarikçiler, düzenleyici otoriteler ve hissedarlarla etkili bir iletişimin de var olması gerekmektedir. Her işletme gerek finansal gerekse finansal olmayan işletme faaliyetleri ile ilgili içsel ve dışsal tüm bilgileri elde etmeli, söz konusu bilgi yönetim tarafından tanımlanmış olmalı, uygun çerçevede ve zamanında iletmelidir (Özbek, 2012: 438-439; COSO, 1992: 59-62).

İşletme içerisinde bilgi üreten bilişim sistemleri üç seviyede ele alınabilir (Özbek, 2012: 440);

Operasyonel Seviyedeki Bilgi Teknolojileri Sistemleri: İşletmenin günlük faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla ve temel faaliyetler için kullandığı sistemler olarak ifade edilebilir. Üretim planlama ve kontrol sistemleri, muhasebe sistemleri, stok yönetimi gibi sistemler bu kapsama örnektir.

Yönetim Seviyesindeki Bilgi Teknoloji Sistemleri: İşletme faaliyetlerinin izlenmesi ve kontrolü, karar süreçleri ve yönetsel faaliyetler için orta ve üst düzey yöneticiler tarafından kullanılan sistemlerdir. Doğrudan bilgi yerine periyodik raporlar sunulur.

Stratejik Seviyedeki Bilgi Teknolojileri Sistemleri: İşletmenin stratejik karar alma süreçlerinde kullanılan işletme faaliyetlerinin ve faaliyette bulunulan sektöre ilişkin bilgilerin tutulduğu ve genel olarak operasyonel ve yönetim seviyesindeki sistemlerdeki verilerin işlendiği ve aktarıldığı sistemlerdir.

COSO bilgi ve iletişim unsuruna yönelik olarak iletişimi iç iletişim ve dış iletişim adları altında incelemektedir (Özbek, 2012: 441-443):

İç İletişim: Tüm personelin kendi faaliyetlerini yönetebilmek için gerekli verileri almalarına ek olarak üst yönetimden iç kontrol konusundaki sorumluluğun önemsendiğine dair açık ve net bir mesaj almalıdır. COSO, iletişimin hangi şekillerde yapılması gerektiğine yönelik olarak da gerekli açıklamaları ortaya koymuştur. Özet olarak incelendiğinde bu açıklamalar; çalışanların beklenmeyen bir olayla karşılaştıkları durumlarda sadece olayın kendisi ile değil aynı zamanda nedenleriyle de ilgilenmesi gerektiği, çalışanın kendi faaliyetlerinin yanı sıra diğer çalışanların faaliyetleriyle de ilişkisinin olduğunun bilincinde olması gerektiği vb. gibidir.

Dış İletişim: İşletme içi ve dışı ile etkin bir iletişime ihtiyaç son derece önemlilik arz etmektedir. İletişim kanallarının açık olması değişen öncelikler ve beklentilere cevap verebilecek kararlar ve uygulamalarda bulunulması açısından önemlidir. Ek olarak dış paydaşlarla olan ilişkiler etkin bir iç kontrol sisteminin işleyişi açısından değerlendirildiğinde de sisteme ve işletmeye yönelik önemli bilgileri de sağlamaktadır.

COSO tarafından yayınlanan iç kontrol modeli genel olarak incelendiğinde ağırlıklı olarak bilginin üretilmesi ve raporlanması çerçevesinde yaygın bir şekilde bilgi teknolojilerinin kullanılmasına dönüktür. Bilgi, işletim sistemleri aracılığı ile tanımlanmakta, elde edilmekte, işlenmekte ve raporlanmaktadır (Özbek, 2012: 439).

1.9.1.1.5 İzleme

İşletmeler değişen ve gelişen rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek, değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmek için gerekli önlemleri almalıdır. Riskler tanımlanıp analiz edilmesi, politika ve prosedürlerin uygulamaya konulması ve kontrol faaliyetlerine yönelik olarak gerekli bilgi ve iletişimin sağlanmasının ardından iç kontrolün son bileşeni olan izlemeyi gerçekleştirmelidirler (Akyel, 2010: 88). İzleme unsuru iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde sürdürülmesine ilişkin önlemlerin alınmasını sağlar (Moeller, 2009: 47).

İç kontrol sistemlerinin izlenmesi faaliyetlerin sürekli bir biçimde izlenmesi, bağımsız değerlendirmeler veya her ikisinin bileşimiyle gerçekleşmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). Sürekli izleme faaliyetlerin gerçekleştirilmesi esnasında yapılmakta olup düzenli yönetsel ve izleme faaliyetleri ile çalışanların görevlerini yerine getirmeleri sürecinde almış oldukları diğer önlemleri kapsamaktadır. Bağımsız değerlendirmelerin kapsamı ve sıklığı ilk olarak risklerin tespitine, değerlendirilmesine ve sürekli izleme faaliyetlerinin etkinliğine

bağlıdır. İşletmede ortaya çıkan iç kontrol yetersizliklerinden önemli olanları üst yönetim ve yönetim kuruluna raporlanmalıdır (Özbek, 2012: 446).

İç kontrol sistemi zaman içerisinde değişikliğe uğrayabilir (COSO, 1994). Uygulanan kontroller zaman içerisinde değişebilir ya da geçerliliğini kaybedebilir. Yeni personel istihdamı, zaman ve kaynak kısıtı ya da çeşitli baskılar nedeniyle etkin işleyen kontrol prosedürleri, bir süre sonra etkinliğini kaybedebilir. Ek olarak değişen şartlar nedeniyle ortaya çıkabilecek risklerin erken tespiti ve alınabilecek önlemler de bu durumdan olumsuz etkilenebilir. İzleme, iç kontrol sisteminin zaman içindeki performansını değerlendirerek, sistemin etkin işlemeye devam etmesini sağlar (Erdoğan, 2009: 86).

COSO izleme sürecini, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi kapsamında ayrı bir sistem olduğunu ifade etmektedir. İç kontrol sürecinin değerlendirilmesi sürecinde ilgili değerlendirmeyi yapan kişi işletme faaliyetlerini ve iç kontrol sisteminde yer alan bileşenleri bir bütün halinde almak zorundadır. Sistemin nasıl tasarlandığına ve nasıl çalıştığına yönelik incelemeler önemlidir. Söz konusu değerlendirmeleri yaparken kontrol ve soru listelerinden ve iş akışı vb. gibi yöntemlerden yararlanılabilir (Özbek, 2012: 449). Ek olarak iç kontrol sistemine yönelik dökümantasyon işletme büyüklüğüne ya da işlemlerin karmaşık yapısına göre farklılık gösterebilir (Moeller, 2009: 48). Dökümantasyonun fazla olması iç kontrol sisteminin analizi açısından değerlendirildiğinde daha kolay bir analiz imkanı vermekle birlikte dökümantasyonun olmadığı ya da az olduğu küçük işletmelerde iç kontrol sistemlerinin etkin olmadığı sonucuna da ulaşılmaktadır (COSO, 1994).

1.9.1.2 COSO Kurumsal Risk Yönetimi

COSO Komitesi 2004 yılında “Kurumsal Risk Yönetimi- Bütünleşik Çerçeve” adlı çalışmayı yayınlamıştır. Söz konusu çalışma COSO tarafından 1992 yılında yayınlanan “COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve’nin “Risk Değerlendirme” bölümünün detaylandırılması amacıyla geliştirilmiştir (Özbek, 2012: 262). Söz konusu çalışmada kurumsal risk yönetimi, işletmeyi etkileme imkanı olan potansiyel olayları tanımlama, riskleri işletmenin risk alma çerçevesine göre yönetme ve işletme hedeflerine ulaşma konusunda makul bir güvence sağlamak amacı ile oluşturulan bir süreç olarak ele alınmıştır (Moeller, 2011: 14).

COSO Kurumsal Risk Yönetim çalışmasında kurumsal risk yönetimini işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer tüm çalışanları tarafından etkilenen, işletmenin genelinde uygulanan bir sistematik süreç olarak açıklamıştır. Söz konusu tanıma göre kurumsal risk yönetimi (Moeller, 2011: 15; Derici, 2013: 10):

- İşletme genelinde uygulanan bir süreçtir,
- İşletme çalışanlarından etkilenir,
- İşletme stratejilerinin tespit edilme sürecinde kullanılır,
- Olası riskleri tanımlar, tespit eder ve yönetilmesine imkan sağlar,
- Makul bir güvence sağlar,
- Sonuca ulaşmak için kullanılan bir süreç niteliğindedir,
- İşletmenin kamuoyundaki güven imajını güçlendirir,
- Risk odaklı bir yaklaşımla işletme yönetiminin hızlı ve etkili kararlar almasına katkı sağlar,
- Kaynak israfını önlemeye yardımcı olur,
- Zaman tasarrufu sağlar,
- İşletme çalışanlarını yeniliklere açık olma kapsamında cesaretlendirir.

Kurumsal risk yönetimi (Kahyaoğlu, 2012: 16):

- Tek bir olay ya da durum değil, operasyonlar ile uyumlu sürekli bir faaliyettir,
- Tek başına bir sonuç değil, iş performansının artırılmasının uzun dönemli yoludur,
- Operasyonel faaliyetlerden ayrı değil, diğer operasyonların ayrılmaz bir parçasını oluşturur,
- Tüm işletmelere uyumlu tek bir çözüm değil, her işletmede farklı koşullarda ortaya çıkan fayda sağlayıcı bir yaklaşımdır.

Tüm işletmeler belirsizliklerle karşı karşıya kalmakta ve yöneticilerin karşılaştığı temel sorun işletme hissedarlarının hisse değerini artırırken aynı zamanda ne kadar risk alabileceklerine karar vermeleridir. Belirsizlik, işletme değerini azaltabilecek riskler ya da bu değeri artırabilecek fırsatları kapsar. Kurumsal Risk Yönetimi, yöneticilerin risk ve fırsatlardan oluşan belirsizliklere etkin bir şekilde mücadele etmelerine katkı sağlar ve işletmenin değer yaratma seviyesini de güçlendirir. Kurumsal Risk Yönetimini aşağıdaki konuları içerir (Özbek, 2012: 263-264);

Kurumsal Strateji ve Risk İştahının Uyumlaştırılması: Yönetim stratejik kararlar alırken alternatiflerin değerlendirilmesi sürecinde, strateji ile ilişkili hedeflerin oluşturulmasında ve ilgili risklerin yönetilmesi için uygun mekanizmaların geliştirilmesi kapsamında risk iştahını dikkate alır.

Risk Yönetimi Kararlarının Güçlendirilmesi: Risklerin tanımlaması ve risklerden kaçınılması, risklerin azaltılması, paylaşılması ya da kabul edilmesi gibi risk yönetimi uygulamalarına katkı sağlar.

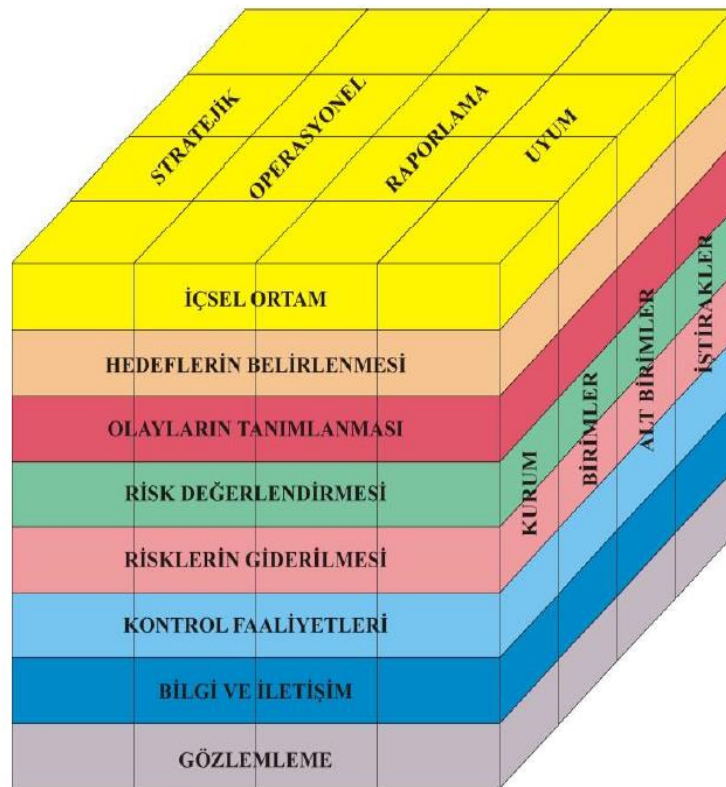
Operasyonel Sürpriz ve Kayıpların Azaltılması: Karşılaşılabilecek olayların tanımlanması ve uygun eylemlerin kararlaştırılması, belirsizlik ve bu belirsizlikten kaynaklanan maliyet ve kayıpların azaltılması hususunda işletme becerilerinin gelişmesine katkı sağlar.

Çok Yönlü ve İşletme Çapındaki Risklerin Tanımlanması ve Yönetilmesi: Her işletme kendisinin farklı unsurlarını etkileyen risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Kurumsal Risk Yönetimi bu risklerin birbirleriyle olan ilişkilerini, etkilerini etkin bir şekilde ortadan kaldırmaya katkı sağlar.

Fırsatların Değerlendirilmesi: Karşılaşılabilecek tüm olayların kapsamlı bir şekilde dikkate alınması ile yönetim riskleri önleyici davranıp ortaya çıkabilecek fırsatlardan yararlanır.

Sermaye Kullanımının İyileştirilmesi: Yönetim karşılaşılabileceği riskler hakkında detaylı hazırlık ve bilgiye sahip olduğunda, sermaye yeterliliğini etkin bir şekilde değerlendirerek en uygun sermaye kullanımına imkan sağlayacaktır.

Şekil 1.3'de ifade edilen COSO Kurumsal Risk Yönetimi, işletme bünyesinde yer alan kurumsal risk yönetim unsurlarını ve uygulama şeklini açıklamaktadır. İşletme çapında stratejik, operasyonel, raporlama ve mevzuata uyum hedefleri olabileceği gibi işletmenin daha alt birim veya şube kapsamında da söz konusu hedefleri değerlendirilebilecektir (Özbek, 2012: 264).



Şekil 1.3 COSO Kurumsal Risk Yönetimi Unsurları

Kaynak: Özbek, 2012: 265.

Kurumsal Risk Yönetim modeli hedeflerin belirlenmesi, risklerin değerlendirilmesi ve risklerin giderilmesi başlıklarından oluşan üç adımı, COSO İç Kontrol Modelinin Risk Değerleme başlıklı ikinci adımını genişletilmiş bir kapsamda sunmaktadır. COSO iç kontrol modelinde sadece riskler dikkate alınırken, Kurumsal Risk Yönetiminde ise risk yerine belirsizlik kavramı kullanılmakta ve belirsizliklerin risk oluşturma gerçeği kadar fırsatlara da zemin hazırladığı ifade edilmiştir (Özbek, 2012: 425).

COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi 8 unsurdan oluşmakta ve her bir unsuru birbiriyle ilişkilendirmektedir. Söz konusu unsurlar aşağıda yer almaktadır (COSO, 2004: 3-4).

Kurumsal Çevre: Diğer unsurların temelini oluşturmaktadır. İşletmenin hedef ve stratejilerinin belirlenme yöntemini, işletme faaliyetlerinin nasıl yapılandırıldığı, risklerin tanımlanmasını, değerlendirilmesini ve alınan tedbirlerin uygulanmasına katkı sağlar. Ek olarak işletmenin etik değerlerini, işletme çalışanlarının bilgi ve yeteneğini, işletme yönetiminin çalışma tarzını, görev ve sorumlulukların dağılımı gibi birçok unsuru kapsar.

Hedef Belirleme: Kurumsal risk yönetiminin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için yönetim tarafından operasyonel, raporlama ve uygunluk amaçlarını da kapsayacak şekilde hedeflerin belirlenmesi son derece önemlidir. İşletme yönetiminin riskleri hangi ölçüde ve şartlarda kabul edeceğini belirleyen risk çerçevesini kapsar.

Gerçekleşmesi Beklenen Olayların Belirlenmesi ve Tanımlanması: İşletme yönetimi, işletme stratejilerinin uygulanması, amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını etkileyebilecek muhtemel olayların neler olduğunu belirlemelidir. İşletme yönetimi riskleri ve risklerden kaynaklı ortaya çıkabilecek fırsatları ayrı ayrı ele alır. İşletme hedeflerine etki edebilecek risklerin içsel ya da dışsal kaynaklı olup olmadığını belirleyerek bu kapsamda kararlar alır.

Risk Değerlendirme: İşletme yönetimine, işletme hedeflerini etkileyebilecek olayların neler olduğunu tespit etme imkanı sağlar. Riskleri değerlendirme, sınıflama ve ölçme çerçevesinde işletmeye katkı sağlar. Risklerin nasıl yönetilmesi gerektiğinin tespitine temel oluşturur.

Risk Tepkisi: Risklere verilebilecek cevapları belirler ve bunları değerlendirir. İşletmeye gerekli risk analizlerini yaptıktan sonra risklere neden olan faaliyetlerden kaçınabilmesini, riskin gerçekleşme olasılığını ya da riskin gerçekleştikten sonraki etkilerini azaltma konularında yardımcı olur.

Kontrol Faaliyetleri: Risklere verilen cevapların uygulanması ve risk yönetim politika ve prosedürlerinin oluşturulduğu faaliyetleri kapsar. İşletmenin tüm fonksiyonlarında kapsamlı bir şekilde ele alınır.

Bilgi ve İletişim: İşletme yönetimi çalışanların sorumluluklarını ve görevlerini, görevlerin yerine getirilme zamanlarını belirler. İşletmede kurulmuş olan etkin bir iletişim sistemi işletme içerisinde yatay ve dikey bilgi alış verişini sağlayacak ve gerekli raporlamaların yapılmasına da olanak verecektir.

İzleme: Kurumsal risk yönetiminin bir bütün kapsamında izlenmesi ve gerekli görüldüğünde değişikliklerin yapılmasını içermektedir. İzleme, sürekli izleme faaliyetleri, bağımsız izleme faaliyetleri ya da her iki faaliyetin de birleştirilmesi ile gerçekleştirilir.

1.9.1.3 COSO 2013 Getirilen Yenilikler

COSO, Mayıs 2013'te "İç Kontrol – Entegre Çerçeve" adında yeni bir rapor yayınlamış ve yeni raporda 1992'de yayınlanan entegre çerçeve modeline göre çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Etkin ve etkili bir iç kontrol ortamı için COSO 2013 modeli, her bir bileşenin ve ilgili 17 ilkenin organizasyon içinde mevcut olmasını ve entegre bir şekilde uygulanmasını gerekli kılmaktadır (COSO, 2014).

1992 yılında yayınlanan versiyon ile 2013 yeni çerçeve arasında oldukça benzerlikler bulunmaktadır. Değişiklik olmayan bölümlere ilişkin bilgiler aşağıda belirtilmektedir;

- İç kontrolün temel tanımı büyük ölçüde değişmemektedir. Güncellenen tanımlarda amaçları geniş ölçüde ele almaktadır. Bu tanıma göre; iç kontrol, yönetim kurulu, üst düzey yönetim ve kurumun diğer çalışanlarınca etkilenen; operasyonların etkinliği ve verimliliği, raporlamaların güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uyum hedeflerinin yerine getirildiğine dair makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bir süreçtir.
- COSO küpü benzer şekilde korunmaktadır. COSO küpü, küpün üst yüzeyinde yer alan operasyon, raporlama ve uyum amaçları ile başlangıç göstermektedir. Her işletme başarıya ulaşmak için, amaçlarını oluşturmakta ve bunun için strateji ve planlar geliştirmektedir. Küpün yan kısmı spesifik amaçlar için kurumsal yapıyı ifade etmekte olup, kurum, bölüm, iş birimi ve fonksiyon yer almaktadır. Küpün ön yüzünde iç kontrolün 5 unsuru yerini korumaktadır. 1992 çerçevesinde olduğu gibi bu beş bileşen işletmenin amaçlarına ulaşmasında destekleyici niteliktedir.

İç kontrol yapısı birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır. Söz konusu bileşenler; Kontrol ortamı, Risk değerlendirme, Kontrol faaliyetleri, Bilgi ve iletişim ve İzleme faaliyetlerini kapsamaktadır. COSO küpü, direkt olarak işletmenin amaçları ile iç kontrol bileşenleri ve iç kontrol uygulamasındaki bileşenlerle ilişkilidir. İç kontrolün tanımı, küpün yapısı ve ayrımları 1992 yılında yayımlanan orjinal versiyon ile aynıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi uygulaması için 1992 yılında belirlenen bu kapsamdaki kriterler büyük ölçüde

değişiklik göstermemektedir. İç kontrolün etkinliği beş unsur ile bağlantılıdır. İç kontrol sisteminin etkin işleyişinin sağlanması için, amaçlarla ilgili kategoriler bir, iki veya daha fazla olsa da, beş iç kontrol bileşeninin tümü sunulup, birlikte uygulanmalıdır (COSO, 2014).

- Yeni çerçevenin değişiklik göstermeyen diğer bir yanı, yargılama uygulamalarıdır. Yeni çerçevede iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesinde yönetimin kanaatine önem verdiğini vurgulamaktadır.

COSO tarafından 2013 yılında güncellenerek yayınlanan çerçeve kapsamında yapılan değişiklikler Tablo 1.2’de yer almaktadır.

Tablo 1.2 COSO 2013 Mevcut Durum ve Getirilen Yenilikler

Değişmeyen Durumlar	Değişen Durumlar
İç kontrolün tanımı	İç kontrol bileşenleri yeniden tanımlanarak temel kavramlar şekillendirilmiştir
İç kontrolün bileşenleri	İç kontrol bileşenleri iş dünyası, faaliyetler ve düzenleyici çevrelerdeki değişimler kapsamında yeniden açıklanmıştır
İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması için gerekli bileşenler	Finansal raporlamaya ilişkin amaçlar finansal olmayan raporlamayı da kapsayacak şekilde genişletilmiştir
İç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması, yönetilmesi ve iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesinde yargılamanın önemi	Faaliyetler, uygulamalar ve finansal olmayan raporlama amaçları ile ilişkili ek yaklaşımlar ve örneklere yer verilmiştir

Kaynak: Kurt ve Uçma, 2013: 84.

COSO'nun 2013'te yayınladığı yeni raporda, 1992'de yayınlanan entegre çerçeve modeline göre, yapılan düzenlemeler kapsamında bazı önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler altı maddede aşağıda değerlendirilmektedir.

- Yeni çerçevede iç kontrolün beş bileşenine ilişkin ilkeler oluşturulmuştur. 1992 versiyonu iç kontrole ilişkin tek bir temel ilke yansıtırken, 2013 versiyonu, iç kontrolün beş bileşeniyle bağlantılı temel kavramları içeren 17 ilke oluşturmaktadır. COSO, bu ilkeler ile etkin bir iç kontrol sistemine ulaşmada yönetimin anlayışını arttırmak için açıklayıcı ilkelere yer vermektedir. Bu ilkeler, kar amacı güden işletmeler, kar amacı gütmeyen işletmeler, kamu işletmeleri ve diğer işletmeler için geniş bir kapsam oluşturmaktadır. Bu ilkeler, yönetime iç kontrolü oluşturmada, uygulamada ve düzenlemede bir rehber niteliğindedir. Yeni çerçevede 77 odak noktası bulunmaktadır. Bu odak noktaları ilkelerin özelliklerini belirtmektedir. Odak noktalarının her biri 17 ilke ile bağlantılı, 17 ilkenin her biri de direkt bileşenlerle eşleşmektedir. Odak noktaları ilkelere ilişkin önemli özellikleri temsil etmektedir. Bileşenlerin ve ilgili ilkelerin mevcut ve işler durumda olup olmadığının değerlendirilmesinde yönetime yol göstericidir. Yönetim ilave odak noktaları

belirleyebileceği gibi bazı odak noktalarının kurum için uygun olmadığına veya faaliyetlerle ilgili olmadığına da karar verebilir.

- Yeni çerçeve iç kontrolde hedef belirleme rolüne açıklık getirmektedir. COSO'nun 1992 çerçevesinde hedef belirleme yönetim süreci olarak ifade edilmekte ve iç kontrol için bir amaca sahip olmak ön koşul olarak belirtilmektedir. Yeni çerçevede kavramsal bir görüş ortaya konmaktadır. Buna göre kavram risk değerlemeye ilişkin tartışmalardan, hedef belirlemenin iç kontrolün bir parçası olmadığı vurgusuna taşınmıştır.
- Yeni çerçeve teknolojinin artan rolünü de yansıtmaktadır. İşletme süreçlerinde ve raporlama sistemlerinde teknolojinin etkisi, iç kontrol unsurları üzerinde hissedilmektedir.
- Yeni çerçevede kurumsal yönetim kavramının önemi artmıştır. Bu kavram yönetim kurulu ile doğrudan ilişkilidir. Kurulun gözetimi iç kontrol için hayati önem taşımaktadır.
- Yeni çerçevede amaçların kategoriler ile raporlanması geniş tutulmaktadır. Raporlama hedefleri iç ve dış finansal ile finansal olmayan raporlarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir.
- Yeni çerçeve suiistimal riskinin değerlendirilmesini ve önlenmesine ilişkin beklentiyi arttırmıştır. 1992 çerçevesinde suiistimal ile iç kontrol arasındaki yeterince açık şekilde vurgulanmamakta iken, 2013 versiyonunda suiistimal üzerine çok sayıda tartışma yer almakta ve suiistimalin olası nedenlerine ilişkin önlemler alınmaktadır. Örneğin iç kontrol ilkelerinin ayrılması vb. gibi önlemlere değinilmektedir (COSO, 2014).

Yapılan değişiklikler incelendiğinde, bu değişiklikler içerisinde öne çıkanlardan biri, etkin bir iç kontrol ortamı için, iç kontrol unsurlarına ilişkin 17 ilkenin kurum içinde yer alması ve birbiriyle uyumlu bir şekilde diğer bir deyişle koordineli olarak uygulanmasıyla ilgili düzenleme olduğu görülmektedir (Yılancı, 2015: 65). Bu ilkeler bileşenlerle doğrudan bağlantılı olarak ortaya çıkmıştır ve bunların uygulanmasıyla iç kontrol etkinliği artırılabilir. İlkelerin kullanılması bir kontrol listesi iması yaratmamalıdır. İlkelerin kullanımı iç kontrolün etkinliğine ulaşmak için, uygulanan beş unsurun bu ilkelerin hangisiyle bağlantısının olduğuna dair, yönetimin ve kurulun değerlendirilmesine imkan sağlamaktır. Bu değerlendirilme ilkelerin nasıl uygulandığının sorgulanması sonucunu doğurmaktadır. Buna göre, iç kontrol unsurlarına ilişkin düzenlenen ilkeler ve değişiklikler şu şekildedir (COSO, 2014);

Kontrol Ortamı:

- Kurumda dürüstlük ve etik değerlere bağlılık sağlanmalıdır.
- Yönetim kurulunun yönetimden bağımsız olması sağlanmalı ve iç kontrolün gelişmesi ve performansı takip edilmelidir.
- Yönetimin, yönetim kurulunun gözetiminde, hedeflere ulaşmada rapor bağlantılarını, yetki ve sorumlulukları belirlemesi ve bunun için ihtiyaç duyulan yapıları oluşturması gerekmektedir.
- Kurum, amaçları gerçekleştirmede, uzman personel yetiştirmeli ve istihdam etmelidir.
- Kurum, amaçlara ulaşmada gerekli iç kontrol faaliyetlerinin uygulanmasında çalışan personelleri sorumlu tutmalıdır.

Risk Değerleme:

- Kurumun amaçları, bu amaçlarla bağlantılı risklerin belirlenmesini sağlayacak şekilde açık ve net olarak belirlenmelidir.
- Kurum, amaçlara ulaşmada engel teşkil edecek riskleri belirlemeli ve analiz etmelidir.
- Kurum, amaçlara ulaşmada riskleri değerlendirirken suiistimal risklerini de göz önünde bulundurmalıdır.
- Kurum, iç kontrol sistemini etkileyebilecek değişiklikleri belirlemeli ve değerlendirmelidir.

Kontrol Faaliyetleri:

- Kurum, amaçlarına ulaşmada, riskleri kontrol altında tutmayı sağlayacak uygun kontrol faaliyetlerini belirlemeli ve geliştirmelidir.
- Kurum, amaçlarına ulaşmada kontrol faaliyetlerini teknoloji odaklı belirlemeli ve geliştirmelidir.
- Kurum, kontrol faaliyetlerini politika ve prosedürler aracılığıyla uygulamaya geçirmeli ve süreçlere yerleştirmelidir.

Bilgi ve İletişim:

- Kurum, iç kontrolün diğer unsurlarının işleyişini desteklemek için kaliteli bilgiyi temin etmeli, üretmeli ve kullanmalıdır.
- Kurum, iç kontrolün amaçlarını ve sorumluluklarını içeren bilgiyi kurum içerisinde tüm çalışanlarla paylaşmalıdır.
- Kurum, iç kontrol unsurlarının işleyişini etkileyen kurum dışındaki taraflarla iletişime geçilmelidir.

İzleme Faaliyeti:

- Kurum, mevcut durumda işler halde olan iç kontrol unsurlarının izleme faaliyetlerini veya ayrı izleme faaliyetlerini geliştirmeli ve devam etmelidir.
- Kurum, iç kontrole ilişkin eksiklikleri değerlendirerek, gerekli olduğu durumda üst yönetiminde ve yönetim kurulunun da dahil olduğu, düzeltici uygulamaların sorumlu taraflara zamanında iletmelidir.

1.9.1.4 COCO Modeli

COSO modelinin ortaya çıkması ile birlikte Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA), Kontrol Kriterleri Komitesi (COCO) 1995 yılında yönetim kurulları, yönetim kademeleri, hissedarlar, kredi kuruluşları ve denetçiler için bir kontrol rehberi geliştirmiştir (Champlain, 2003: 218). Geliştirilen rehber “Kontrol Rehberi” adıyla yayımlanarak kullanılmaya başlanmıştır. COSO modeline kıyasla kavramsal açıdan daha kapsamlı bir model niteliği taşıyan COCO, iç kontrol kavramı yerine modelde kontrol terimini kullanmıştır (Baboş, 2009: 79). Söz konusu modelde kontrol, işletme amaçlarına ulaşılabilmesi için çalışanları destekleyici ve birleştirici kaynaklar, sistemler, süreçler, kurum kültürü, kurumsal yapı ve görevler gibi işletme unsurlarından biri olarak tanımlamıştır (Root, 1998: 148; Erdoğan, 2009: 89).

COCO modelinde kontrol rehberinin oluşturulma nedenleri genel olarak denetim etkinliğinin artırılması için genel raporlamaya duyulan ihtiyaç, rekabet ortamı çerçevesinde kontrol sistemlerinde güncelleme gereksinimi ve değerlerin paylaşımı ve açık iletişim kanalları gibi kontrol mekanizmalarına duyulan ihtiyaç olarak belirtilebilir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 5).

COCO modeli iç kontrol amaçlarını değerlendirmek amacıyla kullanılabilen 4 alt bileşen ve 20 kriterin iç kontrol bileşenlerinin değerlendirilmesinde uygulanabileceğini ifade etmiştir. Söz konusu bileşenler ve kriterler aşağıda ifade edilmiştir (Sawyer vd., 2003; Özbek, 2012: 457):

Amaçlar: İşletmenin hedefleri belirlenmeli ve işletme içerisinde ilgili tüm çalışanlara iletilmelidir. Önemli seviyede kabul edilebilecek iç ve dış kaynaklı riskler tanımlanmalı ve değerlendirilmelidir. Amaçların gerçekleştirilebilmesi ve risklerin yönetilmesini destekleyici politikaların oluşturulması ve çalışanlara iletilerek kendilerinden beklentilerini net bir şekilde ifade edecek şekilde uygulamalar belirlenmelidir. Amaçlara ulaşılmasını sağlayacak kapsamda gerekli planların oluşturulması ve iletilmesi gerekir. Söz konusu planlar ölçülebilir olmalı ve işletmenin performans göstergelerini içermelidir.

Sorumluluk: Dürüstlük, etik değerler belirlenmeli, tüm çalışanlara iletilmeli ve tüm işletme kapsamında uygulanması gerekmektedir. İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları, işletmenin amaçları ile ve etik değerleriyle örtüşmelidir. Alınacak kararların doğru kişiler tarafından alınmasının gerekliliğini ve yetki, sorumluluk ve hesap verebilirlik net bir şekilde tanımlanmalıdır. İşletme çalışanları arasında bilgi akışını destekleyecek nitelikte ve çalışan performanslarını işletme hedefleri doğrultusunda gerçekleştirebilmek için gerekli olan karşılıklı güven ortamının oluşturulması gerekir.

Yetkinlik: İşletme çalışanları, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için gerekli bilgi, beceri ve donanıma sahip olmalıdır. İşletmedeki bilgi ve iletişim sistemi, işletme değerlerini ve amaçlara ulaşılmasına katkı sağlayacak nitelikte geliştirilmelidir. İşletmenin farklı birimlerinde alınan kararlar koordine edilmelidir. Kontrol faaliyetleri, amaçlar, riskler ve kontrol unsurları arasındaki bağlantı dikkate alınmalı ve örgütün bütüncül bir parçası olarak tasarlanmalıdır.

İzleme ve Öğrenme: İşletme hedeflerinin ve kontrollerin tekrar gözden geçirilmesini sağlayacak ve olası olumsuzlukları tespit edecek işletme iç ve dış ortamı bilgi sağlamak amacıyla izlenmelidir. İşletmenin performansı, işletme hedef ve planları kapsamında tanımlanan hedef ve göstergelerle karşılaştırılarak izlenmelidir. Amaçların belirlenmesi ve sistemlerin oluşturulması sürecinde kabul edilen varsayımlar sürekli gözden geçirilmeli ve geçerlilik testleri yapılmalıdır. Gerekli değişikliklerin yerine getirilip getirilmediğinden emin olmak için iş takip yöntemleri geliştirilerek uygulanmalıdır.

COCO Modeli COSO Modeli temel alınarak hazırlanmıştır. COCO Modeli ile COSO Modeli arasındaki temel fark COCO modelinde COSO Modelinde kullanılan iç kontrol kavramı yerine kontrol kavramının yer almasıdır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012: 9-10). COSO modeli gibi COCO modeli de fayda ve maliyet analizi, yanlış anlaşılma, insan faktöründen kaynaklanan hatalar ile yönetimin iç kontrol sistemini gerektiği şekilde benimsememiş olması vb. gibi kısıtlardan dolayı kontrol sisteminin, amaçlara ulaşılması kapsamında mutlak güvence verecek şekilde tasarlanmasının ve işletilebilmesinin gerçekten uzak bir yaklaşım olduğunun altını çizmektedir. COCO modeli, iç kontrol sistemine ilişkin daha açıklayıcı ve anlaşılır unsurlar içermekle birlikte bu unsurların nasıl uygulanacağı noktasında detaylı bir rehberlik ve değerlendirme aracı sağlamamaktadır (Özbek, 2012: 458).

1.9.1.5 COBIT Modeli

Bilgi ve Teknoloji İçin Kontrol Hedefleri (COBIT), ilk olarak 1996 yılında Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Birliği (ISACF) tarafından yayımlanmıştır. Günümüzde ise

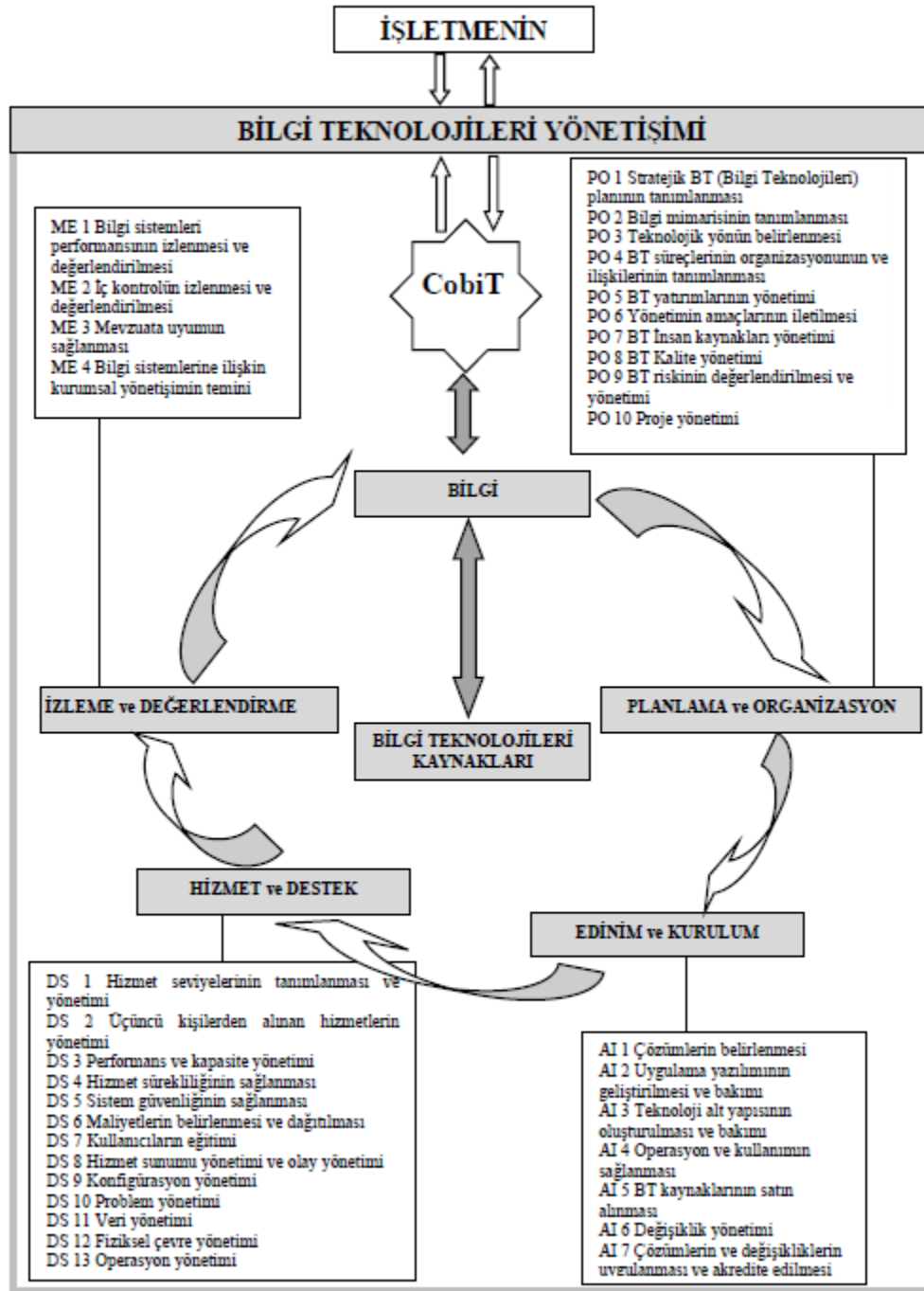
1998 yılında kurulmuş Bilgi Teknolojileri Yönetişim Enstitüsü (ITGI) tarafından yayımlanmaya devam etmektedir (Champlain, 2003: 221).

COBIT, bilgi ve teknolojileri için kontrol amaçları yaklaşımı olarak nitelendirilebilir. Ulaşılmak istenen kontrol amaçları ve bu amaçlara ulaşabilmek için gerekli yöntemler tarafından tasarlanan kontroller olarak tanımlanmakta ve iç kontrol odaklı bir yaklaşımı benimsemektedir. COBIT bir sürece değil kontrol esasına dayanır. İşletmelerin neler yapması gerektiği ile ilgilenmekte fakat nasıl yapmaları konusunda bir ilgisi bulunmamaktadır (Uzunay, 2007: 4).

COBIT, bilgi teknolojisinin işletmenin vazgeçilmez bir parçası olduğunu, kontrol hedefleri üzerinde yoğunlaşmanın iç kontrolün kullanılmasını ve etkinliğini güçlendirdiğini, değerlendirmenin iç kontrol için son derece önemli olduğunu, kontrol ve değerlendirmenin iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olduğunu kabul etmektedir. Ek olarak COBIT, bilgi teknolojisi yönetim hedeflerini destekleyerek, süreçlerin tanımlanmasına katkı sağlamaktadır. İşletmenin kurallara, düzenlemelere, yükümlülüklerine uymasına katkı sağlamaktadır. Uygun iç kontrollerin değerlendirme, algılama ve uygulamalarını kuvvetlendirmektedir. Risk değerlendirmesi ve risk yönetimi için uygun bir çerçeve sunmaktadır (Uzunay, 2007: 17).

COBIT, bilgi işlem teknolojilerine dayanan kritik iş süreçlerini desteklemeyi amaçlamaktadır. Teknoloji kullanımından kaynaklı ortaya çıkan riskler, bu risklerin yönetilmesi ve kritik iş süreçlerinin bilinçli ve sistematik yöntemlerle desteklenmesine ek olarak yasal düzenlemeler de, bilgi üzerinde sağlanacak kontroller ile ilgili birtakım yenilikler ve zorunlulukları da beraberinde getirmektedir. Tüm bu faktörler göz önüne alındığında bilgi işlem teknolojisi ve risklerinin yönetimi, işletme yönetiminin vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. Yönetim belirsizlik ve karmaşıklık gibi ortamlarda risk ve kontrol hakkında hızlı ve doğru kararlar verebilmek için süreklilik ve yeterlilik sağlayan, doğru ve zamanında elde edilecek bilgiye ulaşmayı amaçlamaktadır (Deloitte, 2009: 3). Ek olarak COBIT, güvenilir finansal raporlama, faaliyet etkinliği, yasa ve mevzuat uygunluğu, doğru, tam ve gizlilik esasına dayalı bilgi sağlanması ve iç kontrol sisteminin oluşturulması amaçlanmaktadır (Aksoy, 2005: 148).

Şekil 1.4'de COBIT kapsamında yer alan prensiplere ve iç kontrol çerçevesinin işleme biçimine yer verilmiştir.



Şekil 1.4 COBIT İç Kontrol Çerçevesi

Kaynak: Can, 2014: 85.

İşletme bilgi gereksinimleri ya da kriterleri yedi tanedir; etkinlik, verimlilik, gizlilik, bütünlük, kullanılabilirlik, uyumluluk ve güvenilirlik. COBIT, bilişim teknolojileri kaynaklarının işletme süreçlerinde ihtiyaç duyulan bilgiyi saklamayı sağladıklarını belirtmektedir. Böylece, bu çerçevede bilişim teknolojileri kaynaklarının beş tipi tanımlanmaktadır. Söz konusu kaynaklar insanlar, uygulama sistemleri, teknoloji, faaliyetler ve veri şeklinde ifade edilmektedir.

COBİT, süreçlerde yer alan bilgi teknolojileri ortamında bireysel faaliyetleri gruplar ve daha sonra gruplar etki alanlarında çalışmaya başlar. Şekil'de görüldüğü gibi dört yüksek seviyeli COBİT alanı vardır. Şekilde detaylandırıldığı gibi, dört ana alan 34 süreç içerir; planlama ve organizasyon 11 süreç, birleştirilmiş uygulamalar 6 süreç, teslimat ve destek 13 süreç ve izleme 4 süreçten oluşmaktadır. Toplam 318 kontrol faaliyetinin 34 sürecinin her biri COBİT'de çapraz referansları içermektedir (Champlain, 2003: 222).

1.9.2 İç Kontrol Kapsamında Yapılan Uluslararası Düzenlemeler

İç kontrol sistemleri ve iç kontrol sistemlerine yönelik yasal düzenlemeler kapsamında gerek özel sektör gerekse kamu sektörü için uluslararası kuruluşlar tarafından oluşturulmuş çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Söz konusu düzenlemelere aşağıda detaylı bir şekilde yer verilmiştir.

1.9.2.1 Cadbury Komitesi Raporu

İngiltere'de 1992 yılında kurumsal yönetim kavramı üzerine tavsiyeler geliştirmek amacıyla Adrian Cadbury başkanlığında Cadbury Komitesi oluşturulmuştur. Söz konusu komite 1992 yılında "Kurumsal Yönetimin Finansal Görünüşü Üzerine Komite Raporu" adlı çalışmayı yayınlamıştır (Cadbury Committee, 1992).

Cadbury komitesinin amacı; finansal raporlama ve denetim sürecinde güven unsurunun temel alınarak, kurumsal yönetim anlayışının güçlendirilmesine katkı sağlamaktır. Söz konusu raporda yönetim kurulunun ve yöneticilerin sorumluluklarına, hissedarların haklarına ve sorumluluklarına ve denetçilerin rollerine yönelik açıklamalar içermektedir (Cengiz, 2013: 413).

Söz konusu rapora göre denetim komitesi (Çatıkkaş vd., 2012: 29-30):

- İşletmenin içinde bulunduğu finansal durumun güvenilir ve objektif şartları taşıdığı inancına katkı sağlar,
- İç denetim personelinin yönetimden bağımsız olarak kararlar alabilmesine imkan tanır ve denetçinin bağımsızlığına katkı sağlar,
- Hata, hile ve suistimallerin ortaya çıkma riskini azaltır,
- Finansal raporların incelenerek raporlama kalitesine katkı sağlar,
- Bağımsız üyelerden oluşması durumunda bağımsız kararlar alınmasına zemin oluşturur.

Cadbury Komitesi hazırlamış olduğu raporda birtakım tavsiyelerde bulunmuştur. Söz konusu tavsiyeler genel olarak (Cadbury Committee, 1992):

- Borsada işlem gören işletmelerin en az 3 üyeden oluşan denetim komitesini kurmalı,
- 3 üyeden en az biri yönetici olmayan üyelere seçilmelidir,
- Komite, işletme yöneticileri ile hissedarlar arasındaki ilişkiyi yürütmelidir,
- Denetim sürecinin etkinliği ve denetçilerin işletme yönetiminden bağımsızlığı sağlanmalıdır,
- Denetçiler, denetim komitesi toplantılarına katılmalı ve denetim alanı ve türü kapsamında görüşmelerde bulunmalıdır.

Cadbury raporunda iç kontrole ilişkin bilgilere de yer verilmiştir. İç kontrol, bir işletmenin etkili olarak yönetilebilmesi ve işletme hedeflerine ulaşabilmesi açısından değerlendirildiğinde önemli bir unsur olarak dikkat çekmektedir. İyi bir finansal yönetim için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinin önemi vurgulanmıştır (Cadbury Committee, 1992). Ek olarak raporda iç kontrolün etkinliği hakkında yöneticilerin raporlama yapması gerekliliği ve hazırlanan raporların da denetçiler tarafından gözden geçirilmesi gerekliliği ifade edilmiştir (Şahin, 2011: 45).

1.9.2.2 Turnbull Komitesi Raporu

Turnbull Raporu İngiltere’de Londra Menkul Kıymetler Borsası tarafından halka açık şirketlerin kurumsal yönetim kurulları içerisinde yer alan ve şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin etkin bir iç kontrol sistemi geliştirmeleri kapsamındaki sorumluluklarını düzenleyen bir rapordur. Rapor 1999 yılında yayınlanmış ve 2005 yılında gözden geçirilerek revize edilmiştir (Özbek, 2012: 451).

2005 yılında gözden geçirilerek yürürlüğü konan raporda iç kontrol ve risk yönetimi hakkında temel açıklamalar aşağıdaki gibidir (Özbek, 2012: 451; Turnbull Report, 2005);

- İşletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından değerlendirildiğinde iç kontrol sistemi önemli risklerin yönetilmesinde anahtar bir öneme sahiptir. İç kontrol sisteminin güçlü olması hisse sahiplerinin yatırımlarının ve şirket aktiflerinin korunmasına önemli katkı sağlar.
- İç kontrol sistemi ile operasyonlar etkinlik ve verimlilik çerçevesinde gelişir, iç ve dış raporlamanın güvenilirlik derecesi artar ve yürürlükteki mevzuat ve yasalara uyum sağlamaya yardımcı olur.

- Finansal kontroller iç kontrol sisteminin önemli bir parçasıdır. Şirketin gerekli olmayan finansal risklere maruz kalmasını engeller ve finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlar.
- İç kontrol sistemi ile usulsüzlükler tespit edilir ve önlenir. Bu durum şirket aktiflerinin korunmasına yardımcı olur.
- Güçlü bir iç kontrol sistemi şirketin karşılaştığı riskleri düzenli olarak değerlendirmesine katkı sağlar. İç kontrol sisteminin amacı riskleri kontrol altında tutup bu riskleri yönetmektir.

Turnbull Raporu iç kontrol sistemini incelemeye yönetim kurulunun, üst düzey yöneticilerin ve diğer çalışanların sorumluluklarının kapsamını açıklayarak başlamakta, bunun devamında etkin bir iç kontrol sistemi içeriğinin hangi unsurlardan oluşması gerektiğini, nasıl değerlendirilmesi gerektiğini, raporlarda yer alan iç kontrol açıklamalarının kapsamını içermektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde Turnbull Raporu, etkin bir iç kontrol sisteminin önemine ve Yönetim Kurulu'nun bu konudaki sorumluluğunu net olarak açıklayan bir prensipler bütünüdür. Turnbull Raporu her ne kadar COSO İç Kontrol Modeli gibi bir uygulama rehberi niteliği taşımasa da COSO ile aynı düşünce yapısına sahiptir (Özbek, 2012: 452).

Turnbull Raporunda iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi sürecinde gerekli politika ve prosedürleri belirleme görevi yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Yönetim kurulu gerekli risk değerlendirmesini yapmalı ve fayda maliyet kapsamında etkin bir risk yönetimini uyguladığından emin olmalıdır. İşletmedeki tüm çalışanlar işletme amaçlarına ulaşma sürecinde iç kontrol sisteminin gerektiği gibi çalışmasını sağlayacak yeterli bilgi, beceri ve yetkiye sahip olmalıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi işletmenin ticari, operasyonel, finansal, yasal ve diğer risklere karşı uygun önlemler alınmasına katkı sağlayacak ve işletmenin etkin ve verimli çalışma biçimine katkı sağlayacaktır. Ek olarak etkin bir iç kontrol sistemi işletme varlıklarının yanlış kullanılmasını, çalınmasını ya da kaybolmasını engellemeye yönelik makul olan bir güvence sağlayacak, iç ve dış raporlamanın kalitesine de olumlu katkı sağlayacaktır (Erdoğan, 2009: 95-96).

Turnbull Raporu, ensek ve ilke bazlı bir yaklaşımı benimsemiş fakat uygulanma biçimine yönelik detaylı bir bilgiye yer verilmemiştir. Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve değerlendirilebilmesi için risk odaklı bir yaklaşımı temel alan rapor, yöneticilerin yasal gereklilikleri yerine getirme aşamasında işletmeye özgü etkenleri göz önüne alarak hazırlanan rapordan faydalanmalarını amaçlamıştır (Erdoğan, 2009: 95).

1.9.2.3 AICPA

AICPA tarafından 1990 yılından itibaren yürürlüğe giren “Finansal Tabloların Denetiminde İç Kontrolün Önemi” adlı 55 numaralı standartta finansal tabloların önemi vurgulanmış ve iç kontrol yapısının unsurlarını belirlenmiştir. Söz konusu standartta iç kontrol sistemi, bir işletmenin amaçlarının başarılması sürecinde belirlenmiş politika ve prosedürlerin makul bir güvence sağlanarak oluşturulması şeklinde tanımlanmıştır (Kalkinoğlu, 2003: 74

İç kontrol, Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü Denetim Yönergeleri Komitesi (AICPA - Committee on Auditing Procedure) tarafından işletmenin aktiflerini korumak, finansal bilgilerin doğruluk, şeffaflık ve güven ilkeleri kapsamında düzenlenmesini sağlamak, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini artırmak, belirlenmiş olan yönetim politika ve prosedürlerine olan bağlılığı teşvik etmek amacıyla oluşturulan ve pratiğe konan tüm tedbir ve yöntemler bütünü olarak tanımlanmıştır (Dabbağoğlu, 2009: 109).

AICPA, COSO’ya paralel bir iç kontrol yaklaşımını desteklemektedir (Aksoy, 2005: 152). Bu kapsamda daha önce yayımlanan 55 numaralı standardı güncelleme ihtiyacı ortaya çıkmış yerine 78 numaralı “Bir finansal tabloda iç kontrolün dikkate alınması” başlıklı standardı yayınlamıştır. Bu standardın amacı bir denetim sürecinin planlanmasında işletmenin iç kontrol yapısı önemlilik arz ettiğinden dolayı bu yapının anlaşılmasına ilişkin esasları ortaya koymaktır. Söz konusu standartta iç kontrol tanımı önceki standarttaki gibi aynı şekilde tanımlanmış fakat iç kontrol yapısı yerine iç kontrol terimi kullanılmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 107).

1.9.2.4 SOX Yasası

Sarbanes-Oxley Yasası (SOX), 2000’li yıllarda yaşanan ve olumsuz etkiler doğuran finansal skandallara tepki olarak 2002 yılında ABD’de kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. SOX yasası, halka açık şirketlerin yönetim kurulları ve üst yönetimleri ile kamu denetimi yapan kuruluşlarına yönelik düzenlemeler getirmiştir (IFAC, 2006).

ABD’de 2000’li yıllarda yaşanan finansal skandallar hem işletmeler açısından hem de yatırımcılar açısından büyük kayıplar yaratmıştır. Ortaya çıkan bu kayıplar işletmelerin bazı alanlarda kararlar almasına neden olmuştur. İşletme başarısızlıkları nedeniyle kamuoyunda yaşanan endişeleri azaltmak ve işletme ile bağlantılı aktörlerin (yatırımcılar, kamu, tedarikçiler gibi) mali raporlara olan güvenini yeniden inşa etmek amacıyla Temmuz 2002’de SOX olarak adlandırılan “Yatırımcıları Korumak İçin Kurumsal Açıklamaları Sermaye Piyasası Kanununa ve Diğer Kararlara Uygun Hale Getirerek Doğruluklarını ve

Güvenilirliklerini İyileştirme Kanunu” adlı Sarbanes Oxley Kanunu yürürlüğe konmuştur. (Erdoğan, 2009: 96).

SOX yasası sonucu Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu’nun (PCAOB) kurulması önemli bir düzenleme olarak dikkat çekmektedir. PCAOB, halka açık şirketlere ilişkin gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin tekrar gözden geçirilmesi için yetki ve sorumluluklara sahip olmakla birlikte yatırımcıların ve kamu çıkarının korunması hususunda en yetkili kurul olarak dikkat çekmektedir (SOX, 2002). Halka açık şirketler ve muhasebe denetim ve gözetim kurulu önemli bir kural koyucu ve düzenleyici güçtür. Bu kurul halka açık işletmeleri denetlemek için standartlar, prosedürler ve kurallar oluşturabilir veya değiştirebilir (Tackett, Wolf ve Claypool, 2004: 342).

SOX kanunu çok kapsamlı bir kanun nitelini taşımakta ve çok sayıda düzenlemeyi içermektedir. Bu düzenlemelerden iç kontrole ilişkin düzenlemeler Kanunun “Yönetimin iç kontrol değerlendirmesi” başlığıyla 404. Maddesi olarak yerini almıştır. Yönetimin finansal raporlama sürecinin izlenmesiyle ilgili etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin varlığına ilişkin değerlendirmelerini doğrulamasını istemiştir. Yasada iç kontrol sistemini oluşturma ve etkinliğini sağlama görevi üst yöneticilere verilmiştir. Yöneticiler, mali tablolar kamuya açıklanmadan 3 ay önce iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmeli ve elde ettikleri sonucu kamuya açıklamalıdır. Ek olarak yöneticiler iç kontrol sistemindeki önemli zayıflıkları denetçilere bildirmekle yükümlüdürler (Uyar, 2010: 40).

1.9.2.5 IFAC

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’nın detaylandırılmış bir şekilde açıklamalarını oluşturan Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanmakta ve standart içerisinde yer alan 400 numaralı Uluslararası Denetim Standartları, risklerin belirlenmesi ve iç kontrol sistemine ilişkin olarak hazırlanmıştır. Standart incelendiğinde COSO tarafından yapılan iç kontrol tanımına benzer bir tanım yapılmış, denetçinin etkin denetim faaliyetini gerçekleştirebilmesi için iç kontrol sisteminin önemi vurgulanmıştır (Uyar, 2009: 49).

IFAC tarafından yayınlanan bağımsız denetim standartlarında iç kontrol sistemi; hesap bakiyeleri ve tasniflerinde meydana gelen ve finansal tablolar üzerinde olumsuz bir etkiye neden olan ya da olabilecek yanlışlıkları zamanında tespit etmeye ve önlemeye ilişkin olduğu, yetersiz ve etkin işlemeyen bir iç kontrol sisteminin hataları ve olumsuz durumların ortaya çıkarılmasına katkı sağlayamayacağı bu nedenle de kontrol riskinin artacağı belirtilmiştir (Akışık, 2005: 96).

1.10 İç Kontrol Standartları

Kamu sektörüne yönelik hazırlanan ve iç kontrol sistemlerine ilişkin geliştirilen standartlar ve yasal düzenlemeler ve söz konusu sistemlere yönelik açıklamaların yer aldığı Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları, Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ı (GAO) İç Kontrol Standartları ve Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü (INTOSAI) İç Kontrol Standartlarına detaylı olarak aşağıda yer verilmiştir.

1.10.1 AB İç Kontrol Standartları

Avrupa Birliği'nin genişleme politikalarıyla birlikte kamu yönetimi alanında reformlar yapılmış, AB'ye aday ülkelerin mali yapılarına yönelik değerlendirmelerin sonucunda gerek üye gerekse diğer ülkelerin ön mali kontrollerinin işlemlerin etkinliğini denetleme açısından yetersiz olduğu, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri açısından da gerekli nitelikleri taşımadığı ortaya çıkmıştır. Söz konusu olumsuzlukları giderebilmek amacıyla 2000 yılında Avrupa Komisyonu tarafından “*White Paper*” (Beyaz Kitap) adı altında reform raporu ve bu rapora ilişkin eylem planı yayınlanmıştır (Saltık, 2007: 33). Söz konusu kitapta genel olarak kamu görevlilerini kendi faaliyetlerinden dolayı sorumluluk almalarının teşvik edilmesi, prosedürlerin basitleştirilmesi, hızlandırılması ve şeffaflaştırmasını önermektedir. Ek olarak kitapta “Denetim, Mali Yönetim ve Kontrol” adlı ilgili bölümünde mali işlemlerden sorumlu kişilerin görev ve yetkilerinin açık bir şekilde tespit edilmesi gerekliliği ve mali yönetim, denetim ve kontrol sistemlerinin de detaylı bir şekilde gözden geçirilmesi gerekliliğine yer verilmiştir (Doğmuş, 2010: 45).

Beyaz Kitap iç kontrolün, “*Bir kurum yönetiminin hedeflerine ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde ulaşmak; dış kurullara yönetim politikaları ve düzenlemelerine bağlılığı sağlamak; varlıklar ve önemli bilgileri korumak; yolsuzluk ve hataları ortaya çıkarmak ve önlemek; muhasebe kayıtlarının kaliteli olmasını ve güvenilir mali bilgiler ve yönetim bilgilerinin zamanında üretilmesini sağlamak amacıyla planladığı ve hayata geçirdiği genel politika ve usulleri kapsadığını*” ifade etmektedir (Avrupa Toplulukları Komisyonu, 2007: 4).

İç kontrol standartları 2005 yılında revize edilerek risk yönetimi odaklı güncellemeler yapılmıştır. 2007 yılında “*İç Kontrol Standartlarının Revizyonu ve Temel Çerçeve*” adlı tebliğde değişikliklerin neden yapıldığına, amaçlarına, etkin bir yönetim için iç kontrol standartlarına olan ihtiyaca, etkinliğin ölçümüne ilişkin bilgilere yer verilmiştir. İlgili tebliğde iç kontrol çerçevesi ve standartların oluşturulmasındaki amaçlar özet olarak; iç kontrolü tüm çalışanların açık bir şekilde anlayabileceği tarzda basitleştirmek, iç kontrol ortamının kalitesini artırmak, standartların önemini zaman faktörü açısından değerlendirildiğinde

değişebileceği gerçeğinden yola çıkarak yöneticilere standartları önceliklendirme esnekliği sağlamak, iç kontrol etkinlik rehberi sunmak ve kaynakların daha etkin kullanılabilmesini sağlamak olarak belirtilmektedir (Erdoğan, 2009: 112-113).

Söz konusu standartlar misyon ve değerler, insan kaynakları, planlama ve risk yönetim süreci, operasyonlar ve kontrol faaliyetleri, bilgi ve mali raporlama, değerlendirme ve denetim adlarıyla 6 temel başlıkta toplanmıştır. Genel olarak değerlendirildiğinde AB İç Kontrol Standartları temel olarak COSO modeline dayanmaktadır. COSO bileşenleri olarak ele alınan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme bileşenleri kapsamında 2005 yılında yapılan revize edilmiş hali ile 16 adet standart yayınlanmıştır. Revize sonucu dikkat çeken en önemli unsur risk yönetimi ve risk yönetimi odaklı yaklaşım temeline dayanmasıdır (Erdoğan, 2009: 114).

1.10.2 ABD İç Kontrol Standartları

Amerikan Sayıştayı olarak adlandırılan GAO, federal hükümetlerin hesap verebilirliği ve gerekli performansları geliştirebilmesi sürecinde ABD kongresinin halkın yararını gözeterek anayasal yükümlülüklerin yerine getirilmesini destekleyen bir kuruluştur (Özbek, 2012: 473).

GAO ilk olarak 1983 yılında “Yeşil Kitap” (Green Book) olarak adlandırılan “*Federal Devlette İç Kontrollere İlişkin Standartlar*” başlıklı dokümanı yayınlamıştır. Söz konusu standartlar 1999 yılında güncellenerek tekrar yayınlanmıştır (Şahin, 2011: 63). 1999 yılında GAO tarafından yayımlanan standartlarda genel olarak iç kontrol sisteminin kurulması, geliştirilmesi ve sürdürülmesi, performans ve yönetsel problemlerin, usulsüzlük, israf, suistimal ve kötü yönetim risklerinin tanımlanması ve tespit edilmesini içeren standartlar bütünü olarak ifade edilmektedir (Özbek, 2012: 473).

Bilişim sistemlerinde meydana gelen değişimler iç kontrol rehberlerinin güncellenmesi gerekliliği, uluslar arası düzeyde kabul edilen ve yaygın olarak kullanım alanı bulan COSO çerçevesinin de güncellenmesinin de etkisiyle GAO tarafından “*Federal Yönetim İç Kontrol Standartları*”nın da bu doğrultuda güncellenmesi yapılmıştır. Bu nedenle yeni standartlar oluşturulmuş ve 2000 yılından itibaren de uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu standartlarla birlikte GAO iç kontrolü operasyonların etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, mevzuata uyum hedeflerini gerçekleştirebilmesi için makul güvence sağlayan bir sistem olarak ele almaktadır (Özbek, 2012: 474).

2001 yılında GAO, iç kontrol sisteminin etkinliği, sistemin kurulması ve geliştirilmesi kapsamında “*İç Kontrol Yönetim ve Değerlendirme Aracı*” (Internal Control Management

and Evaluation Tool) adı altında bir rehber yayınlamıştır. Söz konusu rehberde iç kontrol standartlarında yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarına yer vermiştir. Bu rehber iç kontrole yönelik bütünsel bir anlayış sağlaması bakımından önemlilik arz etmektedir (Şahin, 2011: 65).

COSO ve INTOSAI gibi iç kontrol standartlarında yer alan iç kontrol bileşenleri GAO'da temel unsurlar olarak ele alınmıştır. Bunun temel nedeni, tüm dünyada gerek özel gerekse kamu kesiminde oluşturulan iç kontrol sistemlerindeki farklılıkların her geçen gün daha az bir seviyeye indirilerek standart bir iç kontrol sisteminin oluşturulma çabasından kaynaklandığı söylenebilir (Özbek, 2012: 476).

1.10.3 INTOSAI İç Kontrol Standartları

Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı (INTOSAI) 1953 yılında 34 ülkenin katılımıyla kurulmuştur. INTOSAI'nin amacı yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek güçlendirmek, özellikle kamu mali denetimi alanında bilgi ve görüş alış verişi ile deneyimlerin paylaşılmasını sağlamaktır (Uyar, 2009: 21).

INTOSAI, iç kontrol alanında meydana gelen gelişme ve değişiklikleri de dikkate alarak 2001 yılında INTOSAI iç kontrol standartları rehberini güncellemiş ve COSO İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve başlıklı rapor ile entegre olma kararı almıştır. Komite yayınladığı bu rehberde sadece COSO modelini uygulamaya koymayı amaçlamamış ek olarak Sayıştaylar arasında ortak bir iç kontrol konsepti geliştirmeyi de amaçlamaktadır. Komitenin nihai amacı kamu sektöründe etkili bir iç kontrolün oluşturulması ve sürdürülmesine rehberlik etmiştir (Özeren, 2006: 3).

INTOSAI, 1953 yılında Küba'nın başkenti Havana'da yapılmış olan uluslar arası kongre sonucunda oluşturulmuştur. Bölgesel teşkilatları ve daimi ve özel görevli çalışma grupları ile dünyadaki en etkin uluslar arası örgütler içerisinde yer almaktadır. INTOSAI, bağımsız ve siyasi olmayan ve Birleşmiş Milletler üyesi tüm ülkelerin yüksek denetim kurumlarının üyesi bulunmaktadır (Çulhacı, 2005: 115).

INTOSAI'nin temel amacı yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri güçlendirmek, kamusal mali denetim alanında bilgi ve görüş alış verişi ile deneyimlerin paylaşılması, üyelerine gereksinim duyulan alanlarda destek sağlamak olarak belirtilebilir (Şahin, 2011: 73).

1992 yılında INTOSAI tarafından yayınlanan “*İç Kontrol Standartları Rehberi*” (Guidelines for Internal Control Standards) 2004 yılında “*Kamu Kesimi İçin İç Kontrol Standartları Rehberi*” (Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector) adıyla

güncellenerek tekrar yayınlanmıştır. Söz konusu rehberde COSO tarafından oluşturulan iç kontrol çerçevesini kapsayan, işlemlerin etik merkezli yaklaşıma ağırlık veren, bilişim teknolojilerinin kontrolü alanına önem verecek şekilde güncelleme yapılmıştır (Çulhacı, 2005: 119). Söz konusu rehberde iç kontrol bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup aşağıda sıralanan hedefleri gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarabilmesi için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır (Özeren, 2006: 6);

- Faaliyetlerin düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme,
- Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine getirme,
- Yürürlükte olan yasa ve yönetmeliklere uyma,
- Kayıplara, kötüye kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma.

Söz konusu rehberde ilk bölümde iç kontrolün ayrıntılı bir tanımı yapılmış, ikinci bölümde iç kontrol unsurlarına yer verilmiş, son bölümde ise örgüt içerisinde iç kontrole yönelik kontrollerin önemine dikkat çekilmiş, kontrol faaliyetleri adı altında bilişim teknoloji kontrolleri üzerinde vurgulayıcı biçimde durulmuştur (Şahin, 2011: 75).

INTOSAI rehberinde yapılan iç kontrol tanımı genel olarak COSO modelindeki tanıma karşılık gelmektedir. COSO modelindeki tanıma farklılık olarak risk, ahlak kuralları, hesap verme sorumluluğu, kayıplara, kötüye kullanıma ve hasarlara karşı koruma kavramları dikkat çekmektedir (Şahin, 2011: 74).

1.11 İç Kontrol Kapsamında Yapılan Ulusal Düzenlemeler

Ülkemizde iç kontrol sistemi genel olarak iç denetim ile ilişkilendirilmiş ve gerekli çalışmalar bu çerçevede gerçekleştirilmiştir. Ülkemizde iç kontrol çalışmalarına büyük ölçüde Sermaye Piyasası Kurulu, Maliye Bakanlığı, Türk Ticaret Kanunu, 5018 sayılı Kanun, Türkiye İç Denetim Enstitüsü katkı sağlamış ve söz konusu çalışmaların temel alınarak uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye’de kamu ve özel sektör için gerçekleştirilen iç kontrol sistemlerine yönelik düzenleme yapan kuruluşların çalışma ve düzenlemelerine detaylı bir şekilde aşağıda yer verilmiştir.

1.11.1 Sermaye Piyasası Kurulu

Türkiye’de iç kontrol kavramı ve sistemine yönelik olarak yapılan ilk düzenleme Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1996 yılında yayınlanmış olan Seri: X, No: 16 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”dir. Daha önce ele alınan ve yaşanan

finansal skandalların önemli etkisiyle birlikte muhasebe ve denetim skandallarına bir tepki niteliğinde 2002’de oluşturulan Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası ile uyum sağlayabilmek için ve zaman içerisinde ortaya çıkan gelişmeleri de göz önünde bulundurarak gerekli güncellemeler SPK tarafından yapılmıştır (Aksoy, 2010: 353).

SPK’nın iç kontrole yönelik düzenlemeleri genel olarak; Seri X, No: 6, Seri X, No: 16, Seri X, No: 19, Seri X, No: 22 ve Seri X, No: 23 olarak ifade edilebilir. Söz konusu tebliğler genel olarak incelendiğinde iç kontrole ilişkin düzenlemeler dış denetim çerçevesinde yer almaktadır. İç kontrol sistemi; COSO bileşenleri olarak da ifade edilen kontrol ortamı, risk değerlendirme süreci, finansal raporlama ve iletişim ile ilgili faaliyet süreçlerini kapsayan bilgi sistemleri, kontrol işlemleri ve gözetim faaliyetlerini ele almaktadır (Uyar, 2010: 43).

SPK tarafından iç kontrole ilişkin yapılan tanıma göre iç kontrol: *“işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir.”* olarak ifade edilmektedir (SPK, Seri No: 22 Tebliğ, Kısım 10, Madde 11).

SPK mevzuatında yer alan iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ayrı bir başlık olarak düzenlenmiştir. Bağımsız dış denetçi; izleyeceği denetim tekniklerinin türü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek için, denetleyeceği firmanın iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını değerlendirmek zorundadır. Denetçi, dönem içinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi kapsamında bağımsız denetim programı ve tekniklerini sürekli olarak gözden geçirir (Aksoy, 2005: 160).

SPK tarafından yayınlanan “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’de (Seri IV, No: 54) yer alan “Kamunun Aydınlatılmasında Periyodik Mali Tablolar ve Raporlar” başlıklı maddesinde *“Yıllık faaliyet raporu, mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, asgari aşağıda yer alan konuları içerir.”* İfadesinin d seçeneğinde; *“İç kontrol sistemi ile bu sistemin sağlıklı olarak işleyip işlemediğine ilişkin yönetim kurulu beyan”*, e seçeneğinde; *“Bağımsız denetim kuruluşunun şirketin iç kontrol sistemi ile ilgili görüşü”*, g seçeneğinde; *“Faaliyetlerle ilgili öngörülebilir risklere karşın detaylı açıklama”*, ifadeleri yer almaktadır (SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, Seri; IV, No: 54).

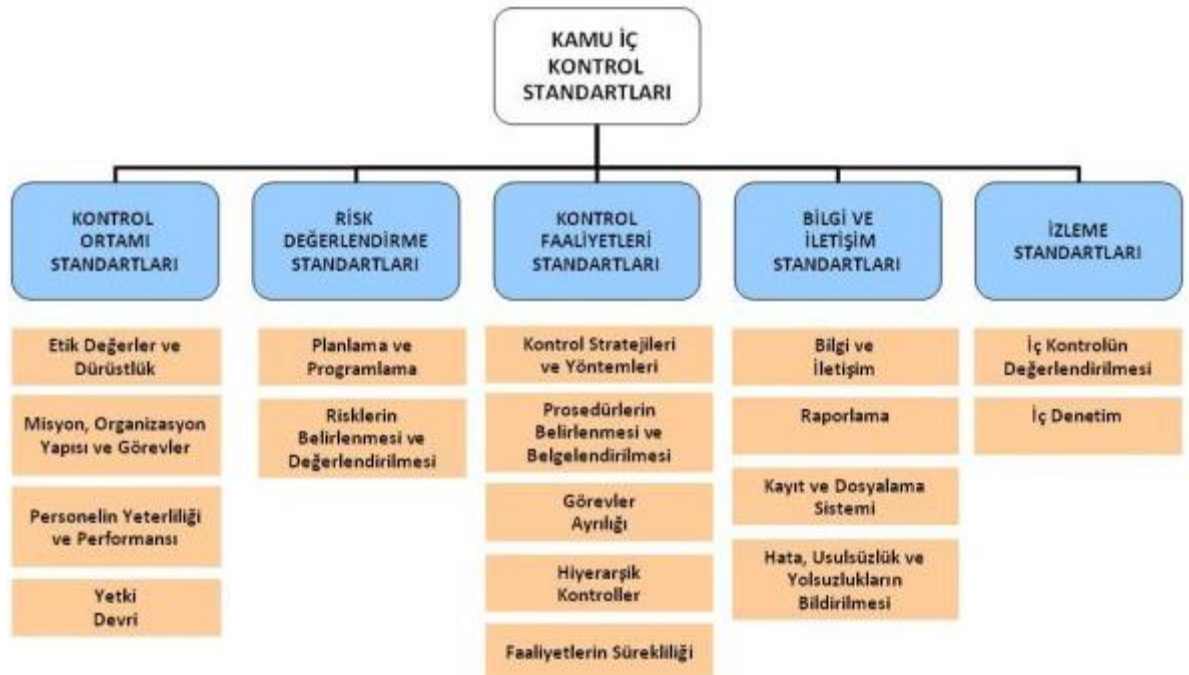
1.11.2 Maliye Bakanlığı

Türkiye’de kamu idarelerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı’nca gerçekleştirilmektedir. 2003 yılında “İç kontrol ve Ön Mali Kontrole

İlişkin Usul ve Esaslar” adlı yönetmelik yayınlanmış ve söz konusu yönetmelik madde 4’de iç kontrolün amaçlarına yer verilmiştir. Söz konusu maddede iç kontrolün amaçları “*kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak*” şeklinde ifade edilmektedir. İlgili yönetmeliğin 6.maddesinde iç kontrolün temel ilkeleri “*İç kontrol faaliyetleri idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. İç kontrol faaliyet ve düzenlemelerinde öncelikle riskli alanlar dikkate alınır. İç kontrole ilişkin sorumluluk, işlem sürecinde yer alan bütün görevlileri kapsar. İç kontrol malî ve malî olmayan tüm işlemleri kapsar. İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilir ve alınması gereken önlemler belirlenir. İç kontrol düzenleme ve uygulamalarında mevzuata uygunluk, saydamlık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik, etkililik gibi iyi malî yönetim ilkeleri esas alınır*” şeklinde ifade edilmiştir. Ek olarak ilgili yönetmelikte iç kontrolün unsurları ve genel koşulları ile iç kontrole ilişkin yetki ve sorumluluklar da açıklanmıştır (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, 31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete).

Maliye Bakanlığı tarafından 2006 yılında yayınlanan “Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi” adlı rehberde iç kontrolün tanımına, iç kontrolün özelliklerine ve iç kontrolün bileşenlerine yer verilmiştir. Genel olarak söz konusu rehber incelendiğinde iç kontrol sistemi hakkındaki bilgilerin COSO, INTOSAI ve AB iç kontrol standartları dikkate alınarak hazırlandığı söylenebilir (Maliye Bakanlığı, 2006: 4).

Maliye Bakanlığı tarafından 2007 yılında “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” yayınlanmış ve söz konusu tebliğde kontrol ortamı standartları, risk değerlendirme standartları, kontrol faaliyetleri standartları, bilgi ve iletişim standartları ve izleme standartları açıklanmıştır. Belirlenmiş olan standartlar kamu idarelerinin görevleri kapsamında tüm yöntem, süreç ve özellikli işlemlere yönelik oluşturabilecekleri kurumsal standartlara bir zemin oluşturmaktadır (Özbek, 2012: 531). Söz konusu tebliğ COSO bileşenleri ve AB İç Kontrol Standartları göz önünde bulundurularak yayınlanmıştır. İlgili tebliğde kamu iç kontrol standartları Şekil 1.5’de gösterilmiştir.



Şekil 1.5 Kamu İç Kontrol Standartları

Kaynak: Korkmaz, 2011: 22.

1.11.3 5018 Sayılı Kanun

Türkiye’de kamusal alanda mali yönetim ve denetim sistemi ile ilgili en temel ve kapsamlı değişiklik 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’dur. Bu kanun uluslar arası standartlar ve AB normlarıyla uyum amacıyla hazırlanarak 10.12.2003 tarihinde yasalaşmıştır. Kamu yönetiminde uygulanması amacıyla çıkartılan söz konusu kanunda iç kontrole ilişkin düzenlemelere “İç Kontrol Sistemi” başlığı altında yer verilmiştir.

Genel olarak 5018 sayılı kanunda iç kontrol sistem ve denetime ilişkin başlıklar Tablo 1.3’de yer almaktadır;

Tablo 1.3 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İç Kontrol ve İç Denetim Maddeleri

Madde 55	İç Kontrol Tanımı
Madde 56	İç Kontrol Amacı
Madde 57	Kontrolün yapısı ve işleyişi
Madde 58	Ön Mali Kontrol
Madde 60	Mali Hizmetler Birimi
Madde 61	Muhasebe hizmetleri ve muhasebe yetkililerinin yetki ve sorumlulukları
Madde 62	Muhasebe yetkililerinin nitelikleri ve atanması
Madde 63	İç Denetim
Madde 64	İç Denetçinin Görevleri
Madde 65	İç Denetçinin nitelikleri ve atanması
Madde 66	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
Madde 67	İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri

5018 sayılı kanununun 55.maddesinde iç kontrol şu şekilde açıklanmaktadır;

“idarenin 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 süreçler ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.”

5018 sayılı kanununun 56.maddesinde iç kontrolün amacı şu şekilde açıklanmaktadır;

“İç kontrolün amacı kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini, kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini, varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını sağlamaktır.” (5018 sayılı kanun).

İç kontrol sisteminin amaçları incelendiğinde genel olarak uluslar arası standartlar ve uygulamalar dikkate alınarak düzenlenmiş, kamu idarelerinin kaynaklarının, varlık ve yükümlülüklerinin yönetilmesine, faaliyet ve hizmetlerin yürütülmesine, bilgi yönetim sistemlerine ve kötüye kullanım, israf ve kayıplar gibi olumsuz davranışların önlenmesine yönelik olduğu sonucuna ulaşılabilir (Özbek, 2012: 525).

5018 sayılı kanununun 57. maddesinde kontrolün yapısı ve işleyişi şu şekilde açıklanmaktadır;

“Kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemleri; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler ile ön mali kontrol ve iç denetimden oluşur. Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, mali yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından göre, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır.”

5018 sayılı kanununun temel amacı; kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanımı, hesap verebilirlik ve mali saydamlığı sağlamak şeklinde ifade edilebilir. Belirtilen amaçları sağlayabilmek için iç kontrol sisteminin oluşturulması ve faaliyetlerinin de yürütülmesi gerekmektedir. İç kontrol sadece mali boyutu değil, mali olmayan tüm işlemleri de kapsamaktadır (Uyar, 2009: 128). Söz konusu kanun genel anlamda kamu mali yönetim ve kontrol sistemlerini, kurumsal seviyede ise mali yönetim ve iç kontrol sisteminin çağdaş gelişmeler, uluslar arası genel kabul görmüş standartlar ve iyi uygulamalar çerçevesinde bütüncül bir yaklaşımla ele alınmasını sağlamaktadır. Bu yaklaşımdan hareketle söz konusu kanun uluslar arası standartlar ve geliştirilmiş olan modeller referans alınarak oluşturulmuştur (Özbek, 2012: 524).

5018 sayılı kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır.

1.11.4 Yeni Türk Ticaret Kanunu

Küreselleşmenin etkisi, teknolojik gelişmeler, kurumsal yönetim ve şeffaflık yaklaşımı, özellikle ABD’de yasalaşan Sarbanes Oxley ve sonrası gelişmeler, ülkemizde de yürürlükte olan birtakım yasa ve düzenlemeleri güncelleme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu tüm bu gelişmelerden yola çıkarak çağdaş bir düzenleme olarak kabul edilmektedir. Yeni TTK ile birlikte; muhasebe, finansal raporlama, denetim ve risk yönetimi ile ilgili yönetim kurullarına önemli sorumluluklar yüklemiştir. Söz konusu sorumlulukların etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için şirketlerin denetim fonksiyonlarını aktif olarak çalıştırmaları gerekmektedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2012: 10).

Yeni TTK 2011 yılında 6102 sayılı yasa ve 27846 numaralı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Genel olarak incelendiğinde yeni TTK’nın şirketlerde bulunması gerekli olan iç kontrol sistemleri konusunda açık bir düzenleme içermediği, iç kontrol sistemine ilişkin uluslar arası genel kabul görmüş tanımlamalara yer vermediği fakat iç kontrol sistemine yönelik zımni de olsa birtakım atıfların yer aldığı söylenebilir (Özbek, 2012: 483).

Kanunun 366.maddesinin (2) numaralı fıkrasında “*Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulatmak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.*” İfadesi yer almaktadır (6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu). Söz konusu madde ile halka açık şirketlerde var olan denetim komitesinin tüm şirketlerde oluşturulmasının önemi dikkat çekmektedir. Ek olarak yönetim kurulları gerekli gördüğü durumlarda komite ve komisyon kurulması kararını da verebilecektir. İlgili maddede kurulabilir ifadesi bir zorunluluk arz etmemekte ve şirketin yönetim kurulunun ihtiyacı ve isteği doğrultusunda komisyon ve komitenin kurulabileceği sonucuna varılabilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2012: 9). İlgili maddede yer alan denetim komitesinin diğer görevlerine ek olarak yine denetim komitesinin iç denetim yapmasının mümkün görünmediğinden burada kurum içerisinde bir iç denetim sisteminin gözetiminin yapılması gerektiği görüşüne varılabilir. Ek olarak yasanın farklı maddelerinde iç denetim, diğer iç kontrol mekanizması gibi ifadeler aracılığı ile uluslar arası kavramlara atıf yapılmakta fakat kastedilen şeyin açık bir ifadesi yapılmamaktadır (Özbek, 2012: 483).

Kanunun 375 maddesinin (c) fıkrasında “ *Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması*” ifadesi yer almaktadır (Resmi Gazete). İlgili madde incelendiğinde yönetim kurulunun devredemeyeceği ve sorumlu bulunduğu görevlere muhasebe ve finans denetiminin dahil edildiği anlaşılmaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2012: 10). Söz konusu madde iç kontrol sisteminin unsurlarını çağrıştırmakta fakat iç kontrol kavramı ile doğrudan bir ilişki kurmamaktadır. Ancak ağırlıklı olarak kurumsal yönetim ilkelerinde var olan yönetim kurullarının görevlerini önemli ölçüde yansıtmakla birlikte iç kontrol sistemi kapsamında yönetim kurulu tarafından yerine getirilmesi gerekli hususları kapsadığını söylemek mümkündür (Özbek, 2012: 483). Yönetim Kurulu’nun devredilemez ve vazgeçilemez söz konusu yetkilerini kullanabilmesi için ilk olarak şirkette etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin var olması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Seskir, 2012: 21).

İlgili kanunun gerekçeleri incelendiğinde adı geçen iç denetim sistemi ifadesinden iç kontrol sistemini ve bu kontrolü yapacak birimin ise iç denetim birimi olduğu görülmektedir. Ek olarak şirketin büyüklüğünden bağımsız olarak etkin bir iç kontrol ve denetim sisteminin sadece bağımsız dış denetim kuruluşlarına bırakılamayacağı, şirketlerin de kendi bünyelerinde iç denetim sistem ve mekanizmalarını etkin bir şekilde hayata geçirilmesi gerektiği sonucuna da ulaşılabilir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2012: 10). Yönetim kurulunun bu görev ve yetkileri etkin bir şekilde uygulayabilmesi için temel olarak etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin oluşturulması son derece önemlidir (Deloitte, 2012: 21).

Kanunun 378. maddesinde riskin erken saptanması ve yönetime ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. İlgili kanun maddesinde

“(1) 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 hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. (2) Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.”

ifadesi yer almaktadır (Resmi Gazete). Söz konusu maddede yönetim kuruluna şirketin varlığını ve devamlılığını sürdürebilmesi için ortaya çıkabilecek olası risklerin erken tespiti, gerekli önlemlerin alınması, riski etkin olarak yönetebilmesi için uzman bir komitenin kurulması ve çalıştırılması zorunluluğu getirilmiştir. Borsada faaliyet göstermeyen diğer şirketler de denetçinin uygun görmesi durumunda borsada faaliyet gösteren şirketler gibi söz konusu çalışmaları yürütebileceği dikkat çekmektedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2012: 12).

Yeni TTK’da önemli yeniliklere yer verilmiş olmakla birlikte iç denetim ve iç kontrol konuları değerlendirildiğinde yasadaki yeterli ve açık bir şekilde oluşturulmuş bir düzenlemeye yer verilmediği sonucuna ulaşılabılır. Diğer taraftan yasadaki önemli bir düzenleme olarak dikkat çeken risk yönetimi, etkin bir iç denetim ve kontrol sistemine olan ihtiyacı da gündeme getirmektedir. Etkin işleyen bir iç kontrol sistemi ve bu sistemi denetleyen bir iç denetim mekanizmasının olmayışı risk yönetimi sisteminin tek başına başarılı olmasını mümkün kılmayacaktır (Özbek, 2012: 487).

Her ne kadar yeni TTK’da iç denetim ve iç kontrol sistemlerine ilişkin net bir açıklama yapılmış olmasa da şirketler Yeni TTK’ya uyum süreci ile birlikte özellikle risk yönetimi, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, operasyonların etkinliği ve verimliliğini, finansal raporların güvenilirliğini, kanun ve düzenlemelere uyum sağlamaları gibi konularda önemli gelişmeler sağlayacaktır. Ek olarak tepe yönetimden en alt seviyedeki çalışana kadar iç kontrol sisteminin tüm kurumda benimsenmesi ve desteklenmesi de sistemin işleyebilmesi ve değer katması açısından da önemlilik arz edecektir (Seskir, 2012: 21).

1.11.5 Türkiye İç Denetim Enstitüsü

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), 1995 yılında iç denetim mesleğinin ve profesyonellerinin uluslararası standartlar ile uyumlu, küresel düzeyde uygulamalar ile mesleğe ve ilgililere yol göstermek amacıyla kurulmuştur. TİDE 1996 yılında hem Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA) hem de Bölgesel İç Denetim Enstitülerine (IIA) üye olmuş ve her yıl “Türkiye İç Denetim Kongresi” düzenleyerek iç denetim konusunda ülkemizde öncü bir organizasyon olarak faaliyetlerini sürdürmektedir (Özbek, 2012: 36).

TİDE, iç denetim uygulamalarında uluslararası standartlar kapsamında meslektaşlar, kurumlar ve toplum için referans ve güvence kaynağı olarak değer yaratma misyonuyla mesleğin profesyonellerinin yetkinliği, finans ve reel sektör şirketleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının kurumsal yönetim kalitesi, düzenleyici otoritelerin düzenlemelerinin uyumu, mesleğin gelişimi için sertifikasyon, uluslararası standartlar, eğitim, ulusal kongreler, yayıncılık, araştırma vb. hizmetleri sunmaktadır (www.tide.org).

İKİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİ VE KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

Çalışmamızın bu bölümünde konaklama işletmelerine ve konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi ve uygulamalarına ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir. Bu kapsamda konaklama işletmelerinin tanımı, sınıflandırılması, genel özellikleri, organizasyon yapıları, konaklama işletmelerinde iç kontrol sisteminin önemi ve iç kontrol uygulamaları hakkında detaylı bilgilere yer verilmiştir.

2.1 Turizm Sektörü ve Konaklama İşletmelerine Genel Bir Bakış

Dünyada en hızlı gelişim gösteren sektörlerden biri de turizm sektörüdür. Milyonlarca insanın dinlenmek, gezmek, tatil yapmak, iş gezileri vb. gibi amaçlarla yapmış oldukları geçici seyahat ve konaklama vb. faaliyetler bütününe kapsayan turizm sektörü ekonomik, sosyal, kültürel unsurları içinde barındıran bir sektör olarak dikkat çekmektedir (Timothy ve Teye, 2009: 13).

Küreselleşmenin yaygınlaşması ve teknolojinin gelişmesiyle birlikte bölgeler arasındaki sınırlar ortadan kalkmış gerek ekonomik gerekse sosyal genişlemeler neticesinde dünya daha da küçülmüştür (Özdemir ve Akpınar, 2002: 86). Bu gelişmeler ile birlikte özellikle turizm araştırma türlerinin geliştirilmesi, kişilerin ekonomik ve sosyal durumlarındaki iyileşmeler ve modern konaklama imkanlarının da artması gibi benzeri gelişmeler insanları yoğun bir şekilde turizm faaliyetlerine katılmaya yönlendirmiştir (Şener, 2007: 1).

Dünya Turizm Örgütü'nün yapmış olduğu bir araştırmaya göre 2020 yılında 1,6 milyar kişinin uluslararası turizm hareketlerine katılması beklenmekte bu durum da günümüzde olduğu gibi gelecek yıllarda da konaklamaya olan gereksinimin daha da önemli bir hale geleceği sonucunu ortaya çıkarmaktadır (Kozak, 2012: 2). Turizm sektöründe yaşanan bu gelişmelere paralel olarak konaklama işletmelerinin sayısı hızlı bir şekilde artmakta ve bu durum da sektördeki rekabeti daha da önemli bir boyuta taşımaktadır (Altuntaş, 2014: 2).

Dünyanın ekonomi ve nüfus verileri içerisinde 18.büyük ülkesi, ekonomik değerler ve sosyal göstergeler açısından dünyanın ilk 20 ülkesi içinde yer alan ülkemiz, turizm sektörü açısından değerlendirildiğinde ise en çok turist alan ve gelir elde eden ilk 10 içerisinde yer almaktadır (AKTOB, 2015: 1). Bu veriler ışığında ülkemizde konaklama alanında faaliyet

gösteren işletmelere gelen konukların gerçekleştirdikleri harcamalar yerel ekonomiye dolaylı ve doğrudan olmak üzere önemli katkılar sağlamaktadır (Gökdeniz ve Dinç, 2014: 13). Yapılan araştırmalar ülkemizde turizm gelirlerinin milli gelir içindeki payının son 30 yılda % 0.6'dan % 4 seviyesine yükseldiğini ve sektörde 1 milyondan fazla çalışanın istihdam edildiğini ortaya çıkarmıştır (AKTOB, 2014: 16).

2.1.1 Konaklama İşletmelerinin Tanımı ve Genel Özellikleri

Konaklama işletmeleri, Uluslararası Turizm Akademisi'ne göre insanların seyahat etmeleri sürecinde belirli bir ücret karşılığında konakladıkları ve beslenme ihtiyaçlarını devamlı olarak karşılayabildikleri işletmeler olarak tanımlanmaktadır (Şener, 2007: 4).

Kozak (2012) tarafından yapılan tanımlamaya göre konaklama işletmeleri, seyahat eden insanların başta konaklama olmak üzere, yeme-içme, eğlenme vb. ihtiyaçlarını yerine getirebilmek amacıyla düzenlenmiş, personeli, mimarisi, uygulamaları ve müşteriyle olan ilişkileri belli kurallara ve standartlara göre yapılandırılmış olan işletmelerdir (Kozak, 2012: 7).

Şener (2001) tarafından yapılan tanımlamaya göre, konaklama işletmeleri, insanların birden çok nedenle yaptıkları yer değiştirme sürecinde, öncelikle konaklama ve ardından yeme-içme ihtiyaçlarını buna bağlı olarak da diğer ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal ve hizmet üreten bununla birlikte insanların psikolojik tatmin duygularına yönelik olarak faaliyet sunan ticari amaçlı işletmelerdir (Şener, 2007: 10).

Konaklama işletmeleri konaklama, yiyecek ve içecek, toplantı ve konferans, eğlence ve benzeri faaliyetleri içinde barındıran ve bu kapsamda müşterilerine hizmet sağlayan işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Bu özellikleri bakımından değerlendirildiğinde konaklama işletmeleri, hizmet üreten bu nedenle de çıktıkları fiziksel ürün niteliği taşımayan işletmeler olarak ele alınmaktadır (Met ve Erdem, 2006: 55).

Konaklama işletmeleri değişik nedenlerden dolayı ikametleri dışında olan kimselere öncelikli olarak yeme ve içme ihtiyaçları ve bu kapsamda diğer ihtiyaçlarını konukların taleplerine göre karşılayan ekonomik ve sosyal işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda diğer ticari ve sanayi işletmelerin sahip olduğu özelliklerden farklı olarak şu özellikleri taşımaktadır (Şener, 2007: 16-17):

Konaklama İşletmeleri Zamana Duyarlıdır: Konuklara sunulan hizmetler talebin olması ile ortaya çıkar. Örneğin, talebi bulunmayan yiyeceklerin önceden hazırlanarak talep olduğunda satılması söz konusu değildir. Konaklama işletmesinde bir oda günlük olarak satışa sunulmaktadır. Odanın satılmadığı durumlarda söz konusu gün içerisinde gerçekleşecek satış

başka bir güne aktarılamaz. Sonuç olarak konaklama işletmelerinde ürün ve hizmetler zamana karşı duyarlı ve stoklanması da mümkün olmamaktadır.

Konaklama İşletmeleri Emek-Yoğun İşletmelerdir: Konaklama işletmeleri faaliyetlerini gerçekleştirme sürecinde önemli ölçüde insan gücüne gereksinim duymaktadır. Bu nedenle otomasyon sınırlı alanlarda uygulanmakta bunun nedeni de şahsi hizmetlerin makineleştirilmesi veya otomatikleştirilmesinin olanaksızlığından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle ana unsur insan gücüdür (Gökdeniz ve Dinç, 2003: 15). Örneğin, odaların temizlenmesi ve düzenlenmesi, restoranların servise hazır hale getirilmesi, oda servislerinin yapılması ve benzeri gibi birçok faaliyet konaklama işletmesi çalışanları tarafından gerçekleştirilir.

Konaklama İşletmeleri 7 Gün 24 Saat Faaliyet Gösteren İşletmelerdir: Konaklama işletmeleri 7 gün 24 saat faaliyet göstermektedir. Verilen hizmeti belirli bir zaman dilimine sınırlandırmak olanaksızdır (Şengel, 2013: 8).

Konaklama İşletmelerinde Sunulan Hizmetler Bölümler ve Personel Arasında İşbirliği ve Karşılıklı Yardımlaşmayı Gerektirir: Konaklama işletmeleri farklı departmanlarla iş bölümünü gerçekleştiren fakat söz konusu departmanların birbirleriyle yakın ilişkide bulunduğu işletmelerdir. Herhangi bir çalışanın sergilemiş olduğu olumsuz bir davranış, işletmede sunulan bütün hizmetleri olumsuz etkiler. Bu nedenle çalışanların sadece departman bazında değil genel kapsamda işbirliği sergilemesi son derece önemlidir.

Konaklama İşletmelerinde Satışlar Genel Olarak Peşin ve Kredi Kartı ile Gerçekleştirilmektedir: Konaklama işletmelerinde satışlar genel olarak peşin yapılmakta buna ek olarak hizmet bedelinin ödenmesinde kredi kartı sistemi de yaygın olarak kullanılmaktadır.

Söz konusu özelliklere ek olarak (Şengel, 2013: 7-8):

- Konaklama işletmelerinde sabit yatırım tutarı, toplam yatırımların büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu nedenle konaklama işletmeleri sermaye yoğun işletmeler olarak dikkat çekmekte dolayısıyla işletme kuruluş ve faaliyetlerin sürdürülmesinde büyük sermayeye ihtiyaç duymaktadırlar.
- Konaklama işletmelerinde mevsimsel dalgalanma seviyesi yüksektir.
- Turizm sektöründe talep, önceden kesin olarak tahmin edilemeyen ekonomik ve politik koşullara bağlı olduğundan dolayı konaklama işletmelerinde söz konusu faktörlerden kaynaklanacak risk olasılığı yüksektir (Olalı ve Korzay, 1993: 10).
- Konaklama işletmelerinin ekonomik, politik, sosyal ve doğal şartlardan etkilenme düzeyleri yüksektir. Bu nedenle satışlar birinci derecede iklim, ekonomik, coğrafi,

siyasi ve psikolojik etkenlere bağılı olmakta ve yaşanabilecek olumsuzluklar konaklama işletmelerini olumsuz etkilemektedir.

- Konaklama işletmelerinde müşteri hesaplarının daima ödemeye hazır bir durumda bulundurulma zorunluluğu vardır. Bu durumun nedeni müşterilerin istedikleri bir zaman diliminde işletmeden ayrılabilmesi gerçeğidir.
- Konaklama işletmelerinde çalışan sayısının fazla olması, çalışanların sosyal sorunlarından kaynaklı problemlerin de artmasına neden olmaktadır (Çetiner, 2002: 12).

2.1.2 Türkiye’deki Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

Türkiye’de konaklama işletmeleri; turizm işletme belgeli ve belediye belgeli olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Turizm işletme belgeli konaklama işletmeleri, Kültür ve Turizm Bakanlığı’nın denetim çatısı altında faaliyetlerini sürdürmekte, belediye belgeli konaklama işletmelerinin denetimi ise faaliyette buldukları il ve ilçedeki belediyeler kapsamında gerçekleştirilmektedir. Kültür ve Turizm Bakanlığı’nın çatısı altında faaliyet gösteren işletmeler tüm dünyada sınıflandırıldığı gibi 5 ayrı yıldıza ayrılarak; belediye belgeli işletmeler ise birinci ve ikinci sınıf ayrımına tabi olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. 1983 yılında yürürlüğe giren ve zaman içerisinde güncellemeler yapılarak 06.07.2000 tarih ve 24101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik Türkiye’de faaliyet gösteren turizm işletme belgeli işletmeler ile ilgili düzenlenen yasal bir düzenleme olarak yer almakta ve söz konusu yönetmelik ile bu kapsamda yer alan işletmelerin taşıması gerekli nitelikleri içermektedir. Söz konusu niteliklere aşağıda yer verilmiştir (Kozak, 2012: 18).

2.1.2.1 Bir-İki ve Üç Yıldızlı Oteller

2005 yılında ve 25852 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmelikte yapılan tanıma göre bir yıldızlı otellerin sahip olması gereken nitelikler:

- En az 10 oda,
- Girişte rüzgarlık, otel kapasitesine uygun iyi düzenlenmiş resepsiyon, lobi, telefon kabini ve vestiyerden oluşan bir kabul holü düzenlenir. Sadece yaz sezonu boyunca açık tutulan tesislerde rüzgarlık ve vestiyer şartı aranmaz,
- Yönetim odası,
- Müşterinin ineceği veya çıkacağı kat merdiveni üçten fazla ise, otel kapasitesi ile orantılı müşteri asansörü,

- Kent içinde oda sayısının % 30'u, kent dışında % 50'si oranında oturma imkanı veren rahat, iyi tefriş edilmiş, oturma salonu düzenlenir. Yazlık tesislerde oturma salonunun bir kısmı açık olabilir,
- Kahvaltı ofisi ve kahvaltı salonu; kahvaltı ofisi ile bağlantılı yeterli büyüklükte oturma salonu veya varsa lokanta bu amaçla kullanılabilir. Yazlık tesislerde bir kısmı açık olabilir,
- 06:00-24:00 saatleri arasında büfe hizmeti,
- Oda sayısının % 25'ine hizmet verebilecek sayıda şifreli veya çift anahtarlı kasa gibi müşteriye emanet hizmeti verilen düzenleme ve ilk yardım dolabı,
- Genel mahaller ve yatak odaları döşemelerini tamamen kaplayan nitelikli malzeme (halı, seramik gibi),
- Odalarda dışarı ile doğrudan bağlantılı telefon hizmeti.

2005 yılında ve 25852 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmelikte yapılan tanıma göre bir yıldızlı otellerin sahip olması gereken niteliklere ek olarak iki yıldızlı otellerin sahip olması gereken nitelikler:

- En az 20 oda,
- İlave bir yönetim odası,
- Oturma salonu veya bağımsız bölümlerde bar düzenlemesi,
- İklim koşullarına göre genel mahallerde klima sistemi,
- Yatak katlarında kat hizmetleri için ofis veya dolap.

2005 yılında ve 25852 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmelikte yapılan tanıma göre iki yıldızlı otellerin sahip olması gereken niteliklere ek olarak üç yıldızlı otellerin sahip olması gereken nitelikler:

- En az 40 oda,
- İkinci sınıf lokanta veya kafeterya,
- Yatak odalarında TV,
- Banyolarda saç kurutma makinesi,
- İklim şartlarına göre odalarda klima,
- Çamaşır yıkama ve ütüleme hizmetleri,
- Kişi başına 1,2 metrekare olmak üzere en az 50 kişilik çok amaçlı salon,
- Yatak sayısının % 25'i oranında oturma imkanının, lobide ya da ayrı düzenlenmiş oturma salonunda sağlanması.

2.1.2.2 Dört Yıldızlı Oteller

2005 yılında ve 25852 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmelikte yapılan tanıma göre üç yıldızlı otellerin sahip olması gereken niteliklere ek olarak dört yıldızlı otellerin sahip olması gereken nitelikler:

- En az 80 oda,
- Doktor ve hemşire hizmetinin verildiği ilkyardım araç ve gereçleri bulunan revir,
- Otel kapasitesine uygun servis girişi, servis asansörü veya merdiveniyle bağlantılı bagaj odası, telefon kabinleri yerlerinden oluşan kabul holü,
- Müşterilerinin ineyeği veya çıkacağı kat merdiveni ikiden fazla ise, otelin kapasitesiyle orantılı olarak müşteri asansörleri, ayrıca servis merdiveni ve servis asansörleri,
- Lokantanın, özel yemek ve kokteyl salonu bulundurma zorunluluğu olmaksızın, kapasitenin % 50'sine hizmet veren birinci sınıf olarak düzenlenmesi,
- Her katta kat ofisi düzenlemesi,
- Kuru temizleme hizmeti ile terzi mahalli,
- 06.00-24.00 saatleri arasında oda servisi,
- Odalarda kıymetli eşya kasası,
- Odalarda mini bar,
- Turizm amaçlı satış ünitesi,
- Personel sayısının en az % 15'i oranında konusunda eğitim almış personel,
- Kapalı veya açık yüzme havuzu,
- Kişi başına 1,2 metrekare düşecek şekilde en az 100 kişilik ikinci çok amaçlı toplantı salonu ve fuayesi,
- En az 100 kişi kapasiteli kabare, tiyatro, sinema etkinlikleri yapılabilecek kapalı salon,
- Kişi başına en az 1,2 metrekare alan düşen en az 100 kişilik konferans salonu, fuayesi, salon ile bağlantılı en az iki çalışma odası, sekreterlik ve simultane tercüme hizmetlerinin verildiği mahaller,
- Kişi başına 1,2 metrekare alan düşen, en az 100 kişilik gece kulübü, diskotek veya benzeri eğlence imkanı veren ayrı bir salon,
- En az 40 metrekare büyüklüğünde aletli jimnastik, aerobik veya bilardo salonu, alarm sistemi bulunan sauna, Türk hamamı, mini golf, tenis veya voleybol sahası, bowling salonu, go-kart pisti, kayak veya deniz sporları, squash salonu veya benzeri imkanlar sağlayan ünitelerden en az üç adedi,
- Pasta veya içki servisi verilen en az 100 kişilik salon,

- En az beş çift Türk yemeğinden oluşan bir menünün de sunulduğu ikinci bir lokanta,
- Telefon, faks, bilgisayar vb. büro hizmetlerine yönelik çalışma salonu,
- Kafeterya ve snack bar, ünitelerinden en az üç adedi.

2.1.2.3 Beş Yıldızlı Oteller

2005 yılında ve 25852 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmelikte yapılan tanıma göre beş yıldızlı oteller, yerleşme durumu, yapı, tesisat, donatım, dekorasyon ve hizmet standardı olarak üstün özellikler gösteren en az 120 odalı tesislerdir. Ek olarak beş yıldızlı otellerin sahip olması gerekli nitelikler:

- Dört yıldızlı oteller için öngörülen nitelikler,
- Müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat sayısının birden fazla olması halinde otelin kapasitesiyle orantılı müşteri asansörleri ile servis merdiveni veya asansörü,
- Oda sayısının en az % 20'si kadar park yeri imkanı olan garaj veya üzeri kapalı otopark,
- Turizm amaçlı satış üniteleri,
- Banyolarda küvet, resepsiyonla bağlantılı telefon sistemi,
- Uydu ve video yayınları imkanı,
- 24 saat oda servisi.

2.1.2.4 Tatil Köyleri

2011 yılında ve 27865 sayılı resmi gazete yayınlanan yönetmelikte yapılan tanıma göre tatil köyleri; doğal güzellikler içerisinde, rahat bir konaklama ile birlikte çeşitli spor, eğlence ve satış hizmetlerinin de sağlandığı yaygın yerleşim düzeninde, tüm cephelerinde en fazla üç katlı olarak görülen yapılardan oluşan ve en az seksen odalı tesislerdir.

Tatil köyleri dört yıldızlı ve beş yıldızlı tatil köyleri olarak sınıflandırılmaktadır. Bu kapsamda dört yıldızlı tatil köylerinin taşınması gerekli asgari özellikler (21 Haziran 2005 tarihli ve 25852 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Turistik Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği):

- Tatil köyü hudutları emniyet altına alınır, girişte kontrol ünitesiyle tesis bünyesinde otopark düzenlenir.
- Resepsiyon, danışma, telefon kabini ve bekleme yerinden oluşan bir kabul alanı,
- Yeterli büyüklükte bagaj odası ile emanet hizmeti,
- En az iki adet yönetim odası,

- Oda sayısının en az %25'ine hizmet verebilecek sayıda veya müşteri yatak odalarının tamamında kıymetli eşya kasası,
- Bagaj taşıma hizmeti,
- Sürekli hizmet verilmesine yönelik doktor ve hemşire anlaşması ile revir, müşterilerin bu konuda bilgilendirmesi,
- Müşterilere tesisin bütününe tanıtıcı ve tüm birimlere ulaşımını kolaylaştırıcı görsel doküman gibi hizmet sunumu,
- Tatil köyünün diğer ünitelerinin gürültü ve rahatsız edici etkilerden korunacak biçimde düzenlenmesi,
- Müşterilerin oda ve diğer ünitelere rahatça ulaşımını sağlayacak ve karanlıkta da görülebilecek nitelikte yönlendirme işaretleri,
- İklim koşullarına göre klima,
- Odalarda dışarıyla doğrudan bağlantılı telefon hizmeti,
- Oda banyolarında saç kurutma makinesi, mini bar,
- Aletli jimnastik, bilardo, golf, tenis, bowling, voleybol, badminton, trampolin, su oyunları ve deniz sporları gibi tesisin kuruluş yerine uygun nitelikteki çeşitli spor imkanlarından en az dört adedi,
- Kapalı ya da açık yüzme havuzu,
- Serbest zamanların değerlendirilmesi amacıyla dinlenme terasları, açık veya kapalı bar, açık hava tiyatrosu, açık dans yeri gibi yardımcı tesislerden en az üç adedi,
- Oyun veya televizyon salonu,
- Çocuk oyun parkı ve buralarda çocuk tuvaletleri,
- Tesiste tatil köyünün yapı ve işletme nitelikleri ile uyumlu 2.sınıf lokanta, lokantanın kapalı kısmında iklim koşullarına göre klima, açık kısımlarında ise güneş ve yağmurdan koruyucu gerekli önlemler, mutfak için servis avlusu ve servis girişi.

Yerleşme özellikleri, yapı, tesisat, donatım, dekorasyon ve servis yönünden üstün özellikler gösteren ve ilave olarak aşağıda belirtilen nitelikleri taşıyan tesisler beş yıldızlı tatil köyü olarak sınıflandırılır (21 Haziran 2005 tarihli ve 25852 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Turistik Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği):

- Odalarda uydu veya video yayınları imkanı olan TV, kıymetli eşya kasası, banyolarda; bornoz, dış temizlik kiti, tek kullanımlık terlik, duş köpüğü, makyaj temizleme pamuğu, kutu kağıt mendil gibi en az beş adet amblemli malzeme,
- Odaların balkon, teras gibi bölümlerinde ayrı oturma grubu ve nitelikli açık alan düzenlemesi,

- Dört odadan az olmamak üzere oda kapasitesinin asgari %5'i oranında tütün ve tütün mamulleri içilmeyen oda düzenlemesi,
- Lokantanın 1.sınıf olarak düzenlenmesi, tesis bünyesinde ayrıca kafeterya veya 2.sınıf lokanta bulunması halinde 1.sınıf lokantanın kapasitesinin en az 100 kişilik olacak şekilde düzenlenebilmesi,
- Diskotek veya gece kulübü vb. eğlence imkanı veren ayrı bir salon,
- Uzman personel refakatinde çocuklara bakım ve oyun imkanları sağlanan çocuk bakım odası ve bahçesi,
- Türk hamamı ve sauna,
- Bay ve bayan kuaför salonu,
- Kuru temizleme hizmeti,
- Toplam personel sayısının en az %25'i oranında konusunda eğitim almış personel,
- Özel geceler, yarışma, parti gibi ek eğlence imkanları ile müşterilerin bu imkanlarına katılımının sağlanması,
- Oda sayısının %1'i oranında yeterli olabilecek seviyede internet hizmeti verilen yer,
- Resepsiyondan ayrı bir yerde müşteri ilişkileri, danışmanlık gibi hizmetlerin deneyimli personel tarafından sağlanması.

2.1.2.5 Moteller

2005 yılında ve 25852 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmelikte yapılan tanıma göre moteller; yerleşim merkezleri dışında, karayolları güzergahı veya yakın çevrelerinde inşa edilen, motorlu araçlarıyla yolculuk yapanların konaklama, yeme-içme ve araçlarının park ihtiyaçlarını karşılayan en az on odalı tesisler olarak tanımlanmaktadır.

Motellerde bulunması gerekli asgari özellikler aşağıda verilmiştir (21 Haziran 2005 tarihli ve 25852 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Turistik Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği):

- Tesisin kolayca bulunmasını ve görülmesini sağlayan yol ve yön işaretleri, otopark ile diğer hizmet tesislerini gösteren işaretler, yeterli aydınlatma ile iyi bir çevre düzenlemesi,
- Trafik gürültüsüne karşı gerekli önlemler,
- Sadece yaz sezonu boyunca açık tutulan tesisler hariç olmak üzere girişte rüzgarlık, hava perdesi, döner kapı veya benzeri düzenleme,
- Resepsiyon ve bekleme yeri,
- Yönetim odası,

- Telefon, faks ve internet hizmetleri,
- Oda sayısının en az % 25'ine hizmet verebilecek sayıda kıymetli eşya kasası,
- Kahvaltı hizmetini de verecek şekilde düzenlenmiş oturma salonu ve kahvaltı ofisi,
- İlk yardım malzeme ve gereçleri bulunan dolap,
- 24 saat hizmet veren satış ünitesi, büfe hizmeti,
- Oda sayısının % 80'i oranında otopark.

2.1.2.6 Pansiyonlar – Kampingerler – Apart Oteller ve Hosteller

2005 yılında ve 25852 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmelikte yapılan tanıma göre pansiyonlar; yönetimi basit, yemek ihtiyacının idare tarafından sağlanabildiği ya da müşterilerin kendi yemeklerini hazırlayabilme imkanı buldukları, en az beş odalı tesislerdir.

Kampingerler; karayolları güzergahları ve yakın çevrelerinde, deniz, göl, dağ gibi doğal güzelliği olan alanlarda kurulan ve genel olarak müşterilerin kendi imkanlarıyla geceleme, yeme-içme, dinlenme, eğlence ve spor ihtiyaçlarını karşılayabildikleri en az on ünitelik tesislerdir.

Apart oteller; mesken olarak kullanılmaya elverişli bağımsız apartman veya villa tipinde inşa ve tefriş edilen, müşterinin kendi yeme ve içme ihtiyacını karşılayabilmesi için gerekli teçhizat ile donatılan ve otel olarak işletilen tesislerdir.

Hosteller ise gençlik turizmine cevap verebilecek en az 10 odalı konaklama ve yeme içme hizmeti veren veya müşterinin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkanı olan konaklama tesisleridir.

2.1.3 Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı

Organizasyon, önceden planlanan iş ilişkilerinden oluşan bir yapı olarak tanımlanmaktadır. Organizasyon; düzen, düzenleme yapma, düzene sokma kavramlarıyla da tanımlanmaktadır. Bir amaç için kurulan, kendine özgü kaynakları ve özellikleri içinde barındıran bir birim olarak da ifade edilmektedir (Koçel, 2010: 71).

İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri için yapılması gerekli faaliyetleri tespit etme, gruplama, faaliyetleri yerine getirecek kişileri saptama ve bunlar arasındaki ilişkileri sağlamak amacıyla oluşturulan organizasyon yapıları, işletmelerin faaliyette buldukları sektöre ve işletmelerin niteliklerine göre değişiklik gösterir (Olalı ve Korzay, 1989: 437).

Konaklama işletmeleri açısından değerlendirildiğinde organizasyon yapısı, konaklama işletmelerinin ölçeğine ve niteliklerine göre farklılık göstermekte bu nedenle konaklama işletmelerinde tek tip bir organizasyon yapısından söz edebilmeyi de mümkün kılmamaktadır.

Konaklama işletmelerinde oluşturulan organizasyon yapıları belirli ölçütlere doğrultusunda şekillenmektedir. Söz konusu ölçütler genel olarak (Maviş, 2006: 165-168);

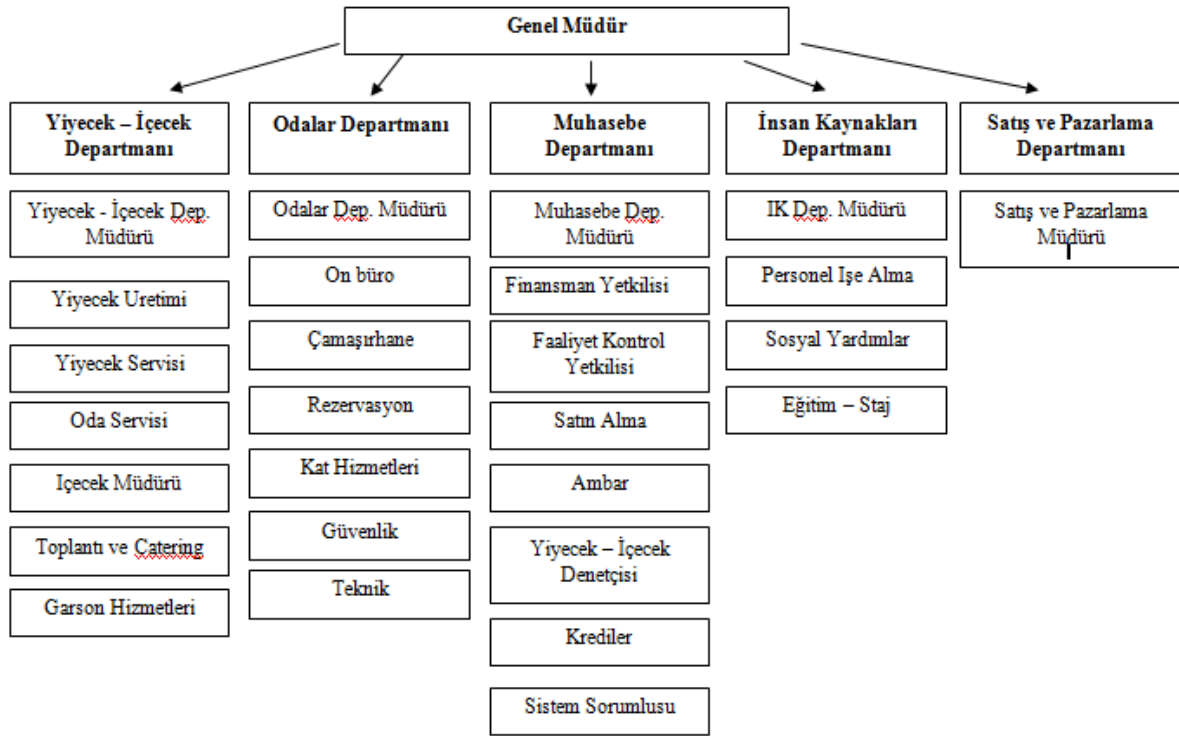
Fonksiyonlarına Göre Oluşturulan Organizasyon Yapısı: Fonksiyonel bölümlere ayırma konaklama işletmelerinde yaygın olarak kullanılmaktadır. Verilen hizmetin niteliğine ve türüne göre oluşturulan organizasyon yapısı olarak ifade edilebilir. Konaklama işletmesinde gerçekleştirilmek istenen bölüm sayısı, işbölümü ve uzmanlaşma farklılıklarına göre oluşturulmaktadır. Odalar, yiyecek-içecek, güvenlik, mutfak, teknik servisi gibi fonksiyonel bölümler bu yapıya örnek verilebilir.

Müşteri ile Kurulan İlişkilerine Göre Oluşturulan Organizasyon Yapısı: Faaliyetlerin müşterilerle kurulan ilişkilere göre oluşturulan organizasyon yapısıdır. Söz konusu organizasyon yapısında müşteri hizmetleri bölümü ve dahili hizmetler bölümü olmak üzere sınıflama yapılabilir. Konuk hizmetleri bölümündeki çalışanlar, işletmedeki müşterilerin tüm taleplerini yerine getirmek ve ortaya çıkabilecek olumsuzlukları giderme görevlerini üstlenirler. Dahili hizmetler bölümü ise, konuk hizmetlerinde görevli çalışanların görevlerini yerine getirebilmeleri hususunda destekleyici faaliyetlerde bulunur (Gönen ve Ergun, 2008: 185).

Gelir ve Gider Merkezlerine Göre Oluşturulan Organizasyon Yapısı: Faaliyetlerin gelir getiren ve getirmeyen bölümlere ayrılarak oluşturulan organizasyon yapısıdır. Konaklama işletmeleri açısından değerlendirildiğinde gelir getiren bölümler odalar, yiyecek ve içecek ve yardımcı gelir bölümlerinden oluşmakta, giderlerin izlendiği bölümler ise muhasebe, teknik, güvenlik, pazarlama ve satış, insan kaynakları bölümlerinden oluşmaktadır.

Konaklama işletmeleri organizasyon yapılarını oluşturma sürecinde bir takım unsurları göz önünde bulundurmalıdır. Söz konusu unsurlar genel olarak değerlendirildiğinde; kısa ve uzun vadeli hedefler dikkate alınmalı ve söz konusu hedeflerin birbirleriyle çelişmesinin önlenmesi, amaç ve hedeflerin göz ardı edilmemesi için yazılı olarak belirlenmesi, çalışanlarda aranacak özellikler ve çevre faktörlerinin değerlendirilerek uygun bir organizasyon yapısının kurulması gerekmektedir (Şener, 2007: 185).

500 yataklı bir konaklama işletmesinde oluşturulan organizasyon yapısı Şekil 2.1'de gösterilmiştir. Şekilde yer aldığı gibi konaklama işletmesinde oluşturulan organizasyon yapısı fonksiyonel olarak beş departmana ayrılmış ve her departman kendi içerisinde alt birimler kapsamında gösterilmiştir.



Şekil 2.1 500 Yataklı Bir Konaklama İşletmesinde Organizasyon Şeması

Kaynak: Acar, 2007: 19.

Genel olarak değerlendirildiğinde konaklama işletmelerinde organizasyon yapıları gelir getiren departmanlar ve gelir getirmeyen departmanlar olarak sınıflandırılmaktadır. Konaklama işletmelerindeki söz konusu sınıflamaya yönelik bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

2.1.3.1 Gelir Getiren Departmanlar

Konaklama işletmelerinde gelir getiren departmanlar işletme ölçeğine ve türüne göre değişmekle birlikte genel olarak değerlendirildiğinde konaklama işletmelerinin odalar ve yiyecek-içecek departmanları ana gelir departmanları olarak sayılabilir (Şengel, 2013: 9).

2.1.3.1.1 Odalar Departmanı

Konaklama işletmelerinde gerçekleştirilen temel hizmet konaklama hizmeti olduğundan dolayı konaklama işletmelerinin gelirlerinin temelinde oda gelirleri yer almaktadır (Memiş, 1999: 77).

Odalar departmanı; ön büro, kat hizmetleri ve üniformalı hizmetlerden oluşur. Müşterilerine konaklama işletmesine ulaşmalarından önce ve işletmeden ayrılışlarına kadar geçen süre zarfındaki tüm aşamalarda hizmet sağlayan bir departman olarak dikkat çekmektedir. Odalar departmanı iletişim, bilgi yönetim sistemleri, temizlik, hijyen, fiyatlama,

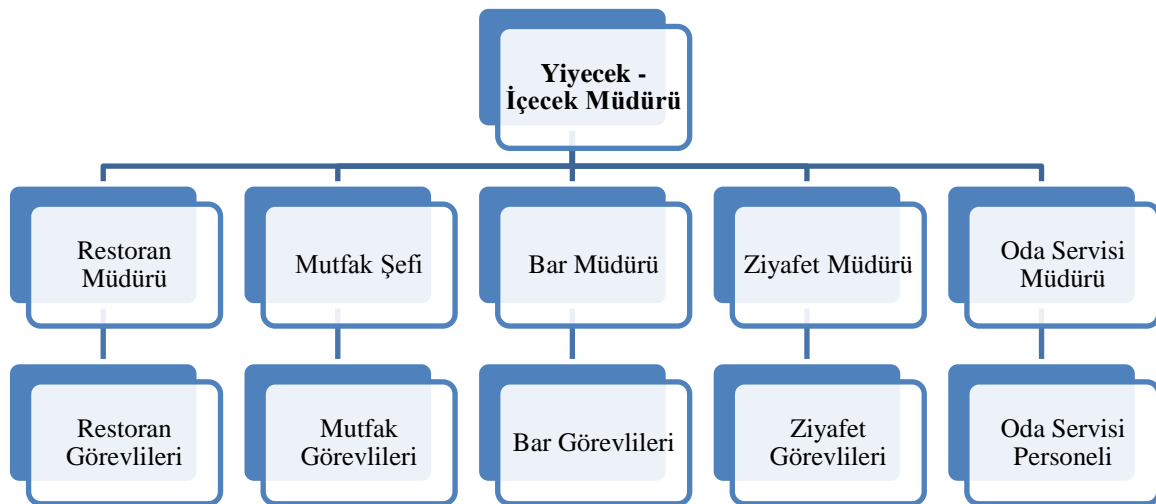
taşıma ve muhasebe gibi farklı nitelikteki faaliyetleri kapsayan ve hizmet sağlayan bir departmandır (Kozak, 2012: 229).

2.1.3.1.2 Yiyecek – İçecek Departmanı

Yiyecek ve içecek hizmeti her şeyden önce hizmetten yararlanacak müşteriler açısından oldukça önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde, insanların hayat standardının yüksek olması, görgü ve bilgilerinin artması gibi unsurların da katkısıyla insanların yaşam biçimleri de olumlu olarak etkilenmiştir. İnsanlar nerede olursa olsun yiyecek ve içecek hizmetlerinin kaliteli olmasını beklemektedirler (Aktaş, 2011: 2). Yiyecek-içecek departmanı bir yiyeceğin ve içeceğin teslim alınmasından, depolanmasına, pişmesinden servisine kadar birçok faaliyetin gerçekleşmesini sağlar ve müşterilerin yiyecek ve içecek ihtiyaçlarını karşılar (Eraslan, 2009: 3).

Konaklama işletmelerinde yer alan yiyecek içecek departmanı, müşterilerin en çok hassasiyet gösterdiği bir departman olarak dikkat çekmektedir (Öztürk ve Seyhan, 2005: 129). Ek olarak yiyecek-içecek departmanı odalar departmanının ardından en fazla gelir getiren bölüm olarak da önem arz etmektedir (Azaltun, 1999: 75).

Büyük ölçekli bir konaklama işletmesinde genel olarak oluşturulan yiyecek-içecek departmanı organizasyon yapısı Şekil 2.2’de yer almaktadır.



Şekil 2.2 Yiyecek – İçecek Departmanı Organizasyon Şeması

Kaynak: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012: 11.

Yiyecek-içecek hizmetleri organizasyon yapısı kurulurken dikkat edilmesi gereken temel kurallardan en dikkat çekici olanları; departmanın alt birimleri arasında etkin bir koordinasyonun kurulup işletilmesi ve diğer departmanlarla işbirliği çerçevesinde faaliyetlerin yerine getirilmesi sayılabilir. Bu kapsamda çalışanların birbirleriyle iletişimi son derece önemlidir (Kozak, 2012: 263).

Genel olarak beş yıldıızlı niteliğe sahip konaklama işletmelerinde 24 saat oda servisi zorunlu olmakta, yiyecek-içecek müdürünün altında bir ya da birden çok yardımcıya gereksinim duyulmakta, alt birimlerde görevli restoran müdürü, barlar müdürü, ziyafet müdürü, oda servisi müdürü gibi bölümler faaliyetlerini blmlendirerek gerçekleştirmektedir. Yiyecek-içecek departmanı etkin şekilde faaliyette bulunduğu takdirde işletmeye karlılık açısından büyük katkı sağlayacaktır.

Yiyecek-içecek departmanındaki müdürlerin sorumluluklarına genel olarak aşağıda yer verilmiştir. Söz konusu sorumluluklar (Kozak, 2012: 266):

- Envanter kontrolünü denetlemek,
- Yiyecek-içecek ekipmanını ve donanımını düzenlemek,
- Müşteri talep ve önerilerini karşılamak, gerekli çözüm önerilerini sunmak,
- Satış planı hazırlamak,
- Pazar koşullarını ve rakip işletmeleri takip etmek,
- Çalışanların performanslarını değerlendirmek ve gerekli eğitimlere yön vermek,
- Maliyet kontrolünü etkin bir şekilde gerçekleştirmek,
- Çalışma saati, programı ve işe devamlılığı incelemek,
- Sağlık ve güvenlik standartları gibi düzenlemeleri takip etmek ve benzeri unsurları içerir.

2.1.3.2 Gelir Getirmeyen Departmanlar

Konaklama işletmelerinde gelir getirmeyen departmanlar işletme leğine ve türüne göre değişiklik göstermekle birlikte genel olarak değerlendirildiğinde yönetim, muhasebe, teknik hizmetler, güvenlik, pazarlama ve satış, insan kaynakları departmanları gelir getirmeyen departmanlar olarak ifade edilebilir.

2.1.3.2.1 Yönetim Departmanı

Yönetim kavramı üzerinde birçok farklı tanımlamalar yapılmakla birlikte en geniş anlamda yönetim, belirlenmiş amaçlara ulaşabilmek için yapılan planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerinin yerine getirilmesi şeklinde ifade edilebilir

(TKYD-Deloitte, 2006: 4). En basit anlamda ise yönetim başkaları vasıtasıyla iş görme faaliyetidir (Genç, 2007: 6).

İnsan emeğinin yoğunlukta olduğu ve çok sayıda bölümden oluşan konaklama işletmeleri müşterilerle ilişkilerin yoğun olarak kurulduğu işletmeler olarak dikkat çekmektedir. Konaklama işletmeleri müşterilerine; konaklama, yiyecek ve içecek, eğlence, spor, sosyal etkinlikler, toplantı ve kongreler vb. gibi birçok farklı alanda hizmet sunmaktadır. Sunulan hizmetin çeşitlilik göstermesi ve her hizmetin kendi içerisinde uzmanlığa ayrılması ve bu hizmetlerin tek bir işletmede bir bütün halinde müşterilere sunulması konaklama işletmelerinin yönetimini zorlaştırmaktadır. Bu kapsamda planlama faaliyetinden başlayarak, örgütlenme, yürütme, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerinin konaklama işletmesine özgü bir biçimde değerlendirilerek sistematik olarak gözden geçirilmesi son derece önemlidir. Konaklama işletmesinin faaliyetlerini başarılı bir şekilde sürdürebilmesi de ancak iyi bir yönetim politikasına ve yönetici profiline bağlıdır (Kozak vd., 2013: 15).

Konaklama işletmelerinin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için öncelikle konuklara uygun fiyatla, yüksek standartlarda ve kaliteli ürünler sunması gerekmekte bunun karşılığında da işletmenin sürekliliğini ve kar elde etmesini sağlamalıdır. Faaliyetler ve görevler doğru bir şekilde sınıflandırılmalı ve çalışanların bilgi, beceri ve tecrübelerine uygun işbölümünün gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Faaliyetlerin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bölümler arasında gerekli koordinasyonun sağlanması ve iletişim kanallarının oluşturulması gerekmekte ek olarak işletmenin amaç ve hedefleri doğrultusunda görev yapan çalışanları motive etmek, gerekli ücret politikalarını uygulamak ve onların etkin bir şekilde çalışmalarını teşvik edici unsurların da göz önünde bulundurulması yönetim tarafından uygun politikalarla sağlanmalıdır (Şener, 2007: 32).

2.1.3.2.2 Muhasebe Departmanı

Temel görevi işletmenin ekonomik durumuyla ilişkili olan raporları hazırlayarak yönetime gerekli bilgilendirmeyi yapan muhasebe departmanı, söz konusu departmanda gerçekleştirilen faaliyetler kapsamında değerlendirildiğinde genel olarak diğer işletmelerle olduğu gibi konaklama işletmelerinde de aynı görevi üstlenmektedir (Şengel, 2013: 11).

Konaklama işletmelerinde değer hareketlerinin sürekli olarak kaydını yapmak, bu kayıtların ve yaşanan değişimlerin etkin bir şekilde denetimini sağlamak, bilgiler yardımıyla yönetime raporlar hazırlamak, sunulan mal ve hizmetlerin maliyetlerini tespit etmek, işletmenin kar ve zararını ölçmek, departmanların kendi içindeki gelir ve gider durumlarını tespit etmek, gerekli bütçeleme çalışmalarını gerçekleştirmek ve benzeri gibi görevleri gerçekleştiren muhasebe departmanı, konaklama işletmelerinde önemi yadsınamayacak derecede olan destek hizmetleri olarak yer almaktadır (Çakır, 2002: 8).

Konaklama işletmelerinin muhasebe faaliyetlerinde ulaşılmak istenen amaçlar genel olarak aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Çetiner, 1989: 22; Çetiner, 2009: 32):

- İşletmenin varlıkları ve kaynaklarıyla ilişkili olan ve parayla ifade edilebilen kıymet hareketlerinin süreklilik kapsamında ilgili kayıtlarını ve denetimini sağlamak,
- Ulaşılan bilgiler doğrultusunda istatistiki verilere ulaşmak,
- Departmanların ayrı ayrı gelir ve giderlerini tespit etmek ve genel gelir ve giderleri belirlemek,
- Maliyetler analizleri ve kontrollerini gerçekleştirmek,
- İşletmenin karlılığını ölçmek,
- Muhasebe kayıtlarına göre yapılacak işlemleri yerine getirmek.

2.1.3.2.3 Teknik Hizmetler Departmanı

Konaklama işletmelerinde teknik hizmetler departmanı, işletmenin farklı bölümlerinde kullanılan araç, gereç ve donanımların etkin olarak işlevlerini yapacak bir şekilde hazır bulunmasını sağlamakla sorumlu olan departman olarak ifade edilebilir. Teknik hizmetler departmanı, tüm departmanlardaki araç, gereç ve donanımı çalışır durumda tutmak ve müşterilere en iyi hizmeti sunabilmek için her departmana destek olmak ve verilen tüm hizmetlerin en ekonomik şekilde yapılma amacı taşımaktadır. Örneğin, sıcak suların akması veya klimaların çalışmaması ve benzeri gibi durumlar konuklara verilen hizmetleri olumsuz etkileyecek belki de hizmetin durmasına neden olacaktır. Teknik bölüm konaklama işletmesinin faaliyete geçmesinden önce başlar ve faaliyet süresinde de devam eder (Şener, 2007: 236).

Teknik hizmetler departmanı genel olarak (Çakır, 2002: 11):

- Bakım-onarım,
- Enerji tasarrufu ve enerji yönetimi,
- Güvenlik ve benzeri fonksiyonların yerine getirilmesi,
- Isı, aydınlatma ve havalandırma işlemlerinin yerine getirilmesi ve benzeri gibi faaliyetleri içerir.

2.1.3.2.4 Güvenlik Departmanı

Güvenlik departmanı, konaklama işletmelerinde olağanüstü durumlara karşı alınan tüm önlemlerin ve bu önlemlerin uygulanmasından sorumlu olan departman olarak ifade edilebilir. Söz konusu olağanüstü durumlara örnek olarak yangın, ölüm, kaza, eşya kaybı, işletmenin demirbaşlarına karşı verilen zarar, hırsızlık, alkol sonucu ortaya çıkan olumsuz davranışlar ve benzeri sayılabilir (Batman, 2003: 122).

2.1.3.2.5 Pazarlama ve Satış Departmanı

Konaklama işletmelerinin günümüzde fiziksel alanlarını genişletmesi, yeni ve modern tesislere olan ihtiyaç ve oda sayılarındaki artışlar, teknoloji ve dağıtım kanallarındaki değişimleri bu alandaki talebi ele geçirme ve pazardan büyük pay sağlama açısından değerlendirildiğinde konaklama işletmeleri arasındaki rekabeti önemli ölçüde artırmıştır. Söz konusu gelişmeler konaklama işletmeleri açısından değerlendirildiğinde pazarlama faaliyetlerinin daha fazla önem kazanmasına neden olmuş ve otel pazarlaması kavramı ortaya çıkmıştır. Otel pazarlaması müşteri taleplerini araştırma ve bu ihtiyaçları karşılamak, gerekli ürün karmasını oluşturmak ve bunları satmak olarak açıklanabilir (Kozak vd., 2013: 86).

Konaklama işletmeleri faaliyetlerini artırmak ve sürekliliklerini sağlayabilmek için pazarlama amaçlarına ulaşabilmek amacıyla hedef kitlelerin beklenti ve ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak müşterilerini memnun etmek zorundadır. Konaklama işletmelerinde pazarlama faaliyeti sadece pazarlama bölümünün görevi olmamalı aynı zamanda mal ve hizmet üretiminde görevli olan tüm çalışanların ortak sorumluluğunda olmalıdır (Kozak vd., 2013: 87).

2.1.3.2.6 İnsan Kaynakları Departmanı

Konaklama işletmelerinde insan kaynakları yönetimi, işgücünden etkin bir şekilde yararlanmak ve iş ortamını çalışanların ve işletmenin ortak amaçlarına katkı sağlayacak bir çerçevede planlama ve uygulama amacı taşır. İnsan kaynakları yönetimi çalışanların seçimi, işe alınması, yetiştirilmesi, işe uyumunun sağlanması, geliştirilmesi, değerlendirilmesi, ödüllendirilmesi, sağlığının ve refah seviyesinin gözetilmesi ve benzeri gibi kapsamlı bir değerlendirmeler bütünü olarak ifade edilebilir (Şener, 2007: 103).

Etkin bir insan kaynakları yönetimi, çalışan devir hızının azaltılmasına ve çalışan memnuniyetinin artırılmasına olanak tanıyacak ve çalışanların sergileyecekleri performans düzeylerine de olumlu katkı sağlayacaktır. Söz konusu katkı ile işletmenin ekonomik kazanç elde etmesi daha olanaklı hale gelecektir (Çakır, 2002: 8; Tütüncü ve Demir, 2003: 147).

Konaklama işletmelerinde çalışanların sürekli olarak müşterilerle yüz yüze ilişkilerinin olması dolayısıyla çalışanların farklı özelliklere ve niteliklere sahip olmaları gerekmektedir. Söz konusu özellikler ve nitelikler genel olarak (Şener, 2007: 104):

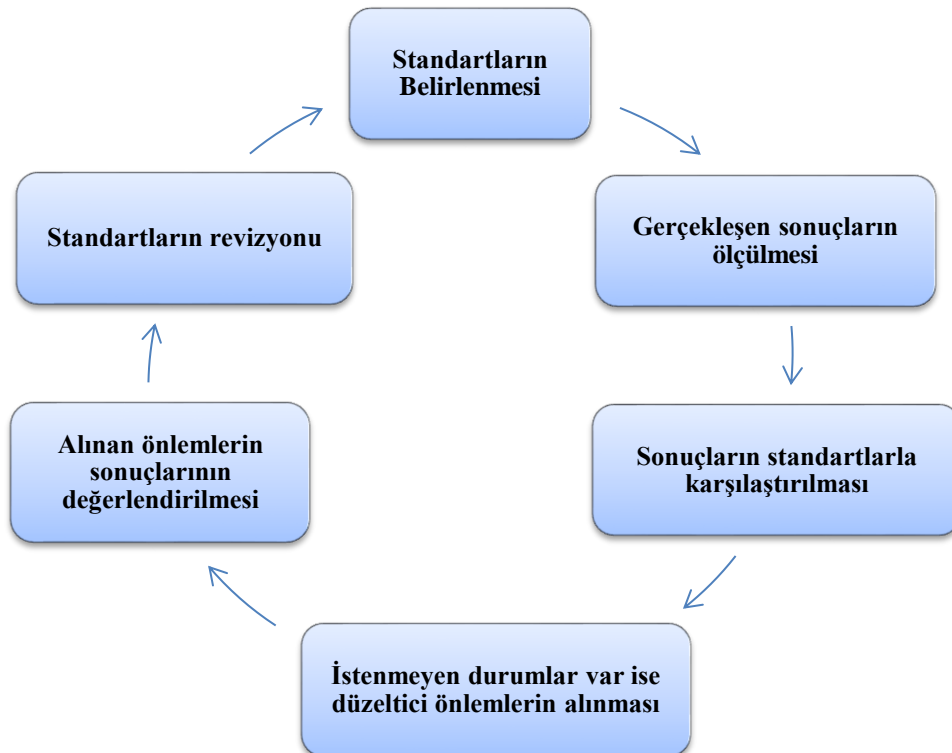
- Yeterli bir mesleki eğitime ve tecrübeye sahip olmak,
- Uygun bir fiziki yapıya sahip olmak,
- Günlük basit konuşmaları sağlayabilmek açısından en az bir yabancı lisana sahip olmak,
- Genel görünümüne, kılık ve kıyafete özen göstermek,
- Ciddi ve ağırbaşlı bir yapıya sahip olmak,
- Görev ve sorumluluklarının farkında olmak ve buna uygun davranış biçimi göstermek,

- Temizlik ve düzenliliğe sahip olmak,
- Anlayışlı, uyumlu ve insanlarla geçinebilme yeteneğine sahip olmak,
- Eleştirilere açık olmak.

2.1.4 Konaklama İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi

Kontrol fonksiyonu işletme fonksiyonlarından biri olup genel olarak gerçekleştirilen faaliyetler ile gerçekleştirilmesi planlanan sonuçların karşılaştırılmasını sağlamak amacıyla koordine edilmiş işlemler bütünü olarak dikkat çekmektedir (Olalı ve Korzay, 1993: 484). Diğer bir ifade ile kontrol işletmede öngörülen hedeflere, planlara, politikalara ve standartlara başarıyla ulaşılmasını sağlayacak hareketler bütünü şeklinde de ifade edilebilir (Uysal, 2015: 55).

Etkin bir kontrol sürecinin temel aşamaları Şekil 2.3’de yer almaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde kontrol aşaması standartların belirlenmesiyle başlamakta, ortaya çıkan sonuçların ölçülmesi ve olması beklenen ile ortaya çıkan sonuçların karşılaştırılması ile sürmekte ve gerekli düzeltmelerin yapılarak sürecin tekrar gözden geçirilmesiyle sonuçlanmaktadır.



Şekil 2.3 Etkin Bir İç Kontrol Sürecinin Temel Aşamaları

Kaynak: Atmaca ve Yılmaz, 2011: 19.

Etkin bir kontrol sisteminin kurulması için gerekli unsurlar özet olarak aşağıdaki gibidir (Eren, 2003: 200; Denizer, 2005: 492):

- Etkin bir kontrol sistemi işletmenin kuruluş stratejisi ile uyumlu olmalı ve geleceğe yönelik beklentileri de kapsayacak şekilde kurulmalıdır. Ek olarak kontrol sistemi değişen koşullara uyum sağlayabilecek esneklikte hazırlanmalıdır,
- Etkin bir kontrol için kontrol sürecinin tüm aşamalarına uygun davranılmalıdır. Diğer bir ifadeyle standartların belirlenmesi, başarının ölçülmesi, olması gereken ile gerçekleşen sonuçların karşılaştırılması ve gerekli düzeltici önlemlerin alınması sistemin işleyişi açısından son derece önemlidir.
- Oluşturulacak kontrol standartları uygulamacılar tarafından kabul edilebilir özellikte olmalı, çalışanlar tarafından açık bir şekilde anlaşılmalıdır.
- Kontrol sistemi işletmenin organizasyon şemasına uygun olarak hazırlanmalı ve tüm bölümler tarafından ortak bir şekilde yürütülmelidir.
- Kontrol sistemi doğru bilgi ve verilere dayandırılarak oluşturulmalı ve gerek yöneticileri gerekse çalışanları teşvik edici bir kapsamda hazırlanmalıdır.
- Kontrol sistemi sadece objektif verilere değil subjektif verilere de dayandırılmalı ve ikisi arasında denge gözetilerek çalıştırılmalıdır.
- Kontrol sistemi gereksiz harcamalardan kaçınılarak en etkin maliyet ile yürütülmelidir,
- Kontrol sistemi açık ve anlaşılır olmalı, sistematik olarak gözden geçirilmelidir,
- Kontrol sistemi düzeltici ve iyileştirici önlemleri kapsamalı ve bu önlemlerin zamanında alınmasını sağlamalıdır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi; çalışanların işletme amaçlarına uygun davranış sergilemeleri ve bu davranışların etkinliğinin ölçülmesi, finansal ve finansal olmayan işlemlerden sorumlu kişilerin görev tanımlarının açık bir şekilde yapılması, ortaya çıkabilecek hataların, hilelerin ve risklerin kapsamlı bir şekilde belirlenmesi ve bu doğrultuda alınabilecek önlemlerin zamanında ve doğru bir şekilde alınmasına imkan tanıyacak ek olarak şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri kapsamında işletmenin kurumsal yönetimine de katkı sağlayacaktır (Atmaca, 2012: 198). Diğer taraftan kontrol sistemleri tüm olumsuz durumların önlenmesine olanak sağlamamakta ve bu doğrultuda yönetimin sorumluluğu da kontrol sisteminin var olmasıyla ortadan kalkmamaktadır (Jagels ve Ralston, 2007: 201).

Varlıkların kötüye kullanılması hangi sektörde faaliyette bulunursa bulunsun her işletmede sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bu durum genellikle işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Varlıkların kötüye kullanılması, zimmete geçirilmesi, çalınması, kişisel amaçlar için kullanılması, veritabanındaki bilgilere izinsiz ulaşılması ve

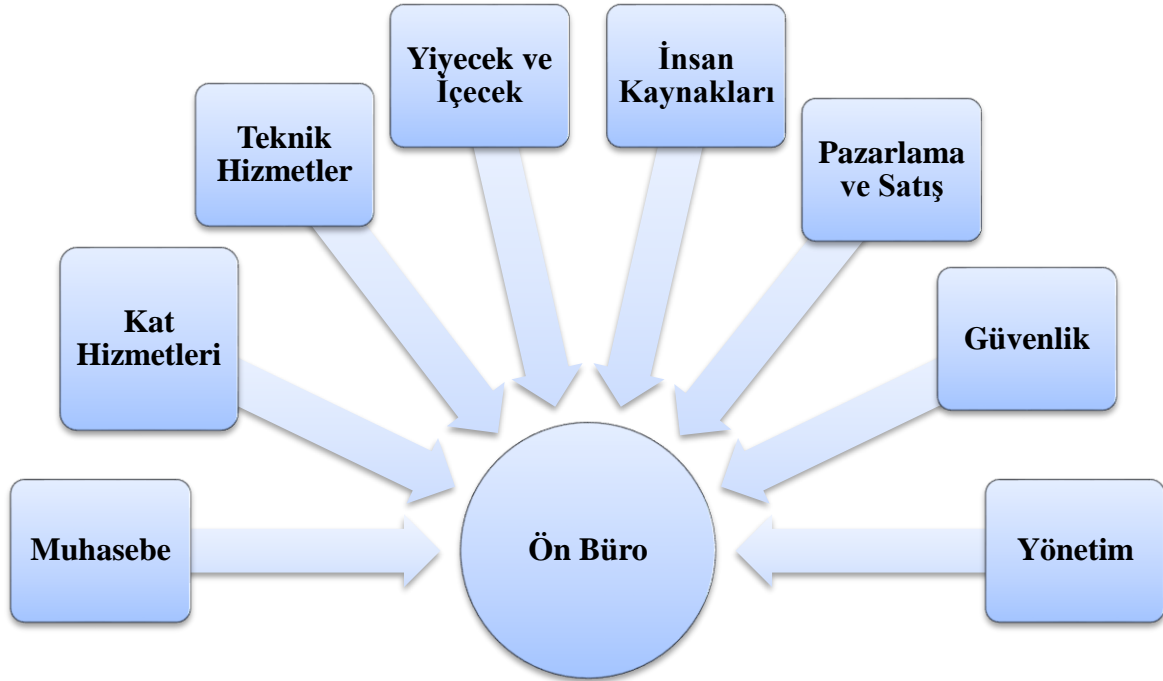
kişisel çıkar sağlanması etkin bir iç kontrol sistemi ile tespit edilip bu doğrultuda önlemler alınmasına makul bir katkı sağlamaktadır (Okutmuş ve Uyar, 2014: 39).

Konaklama işletmelerinin emek yoğun olması, personel istihdam sayısının çok fazla olması, parasal işlemlerin yoğunluğu, birim fiyatı yüksek ürünlerin varlığı ve benzeri gibi nedenler dikkate alındığında konaklama işletmelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi son derece önemlidir (Okutmuş ve Uyar, 2014: 42). Ek olarak konaklama işletmelerinde hizmetin devamlı olarak veriliyor olması, gelir merkezlerinin çokluğu, kalifiye olmayan personel istihdamının fazla olması gibi unsurlar da iç kontrol sistemine duyulan ihtiyacı daha da artırmaktadır (Kaya ve Köse, 2013: 123).

2.1.4.1 Ön Büro Departmanı ve İç Kontrol

Konaklama işletmelerinin en önemli merkezi konumundadır. Konukların işletme hakkındaki ilk ve son izlenimlerini oluşturmaktadır. Konuklar üzerindeki ilk olumlu etkiyi oluşturabilmesi açısından değerlendirildiğinde çok iyi tasarlanması gerekmektedir. İşletmenin organizasyon yapısının tüm alanlarıyla iletişim kurarak tüm süreçler hakkında bilgi sahibi olmalıdır (Eraslan, 2013: 1). Ön büro departmanının temel görevi müşteri hizmetlerinin sağlanması ve bu hizmetlerin desteklenmesidir. Müşterilerin konaklama işletmesine varış öncesi, varışları, konaklamaları ve ayrılışları aşamalarının tamamında etkin olarak yer almakta ve müşterilerle iletişimin en yoğun olarak sağlandığı, müşterilerin taleplerinin karşılanması ve memnuniyetlerinin sağlanması sürecinde diğer tüm departmanlarla işbirliği içinde bulunan departmandır (Kozak vd., 2013: 232).

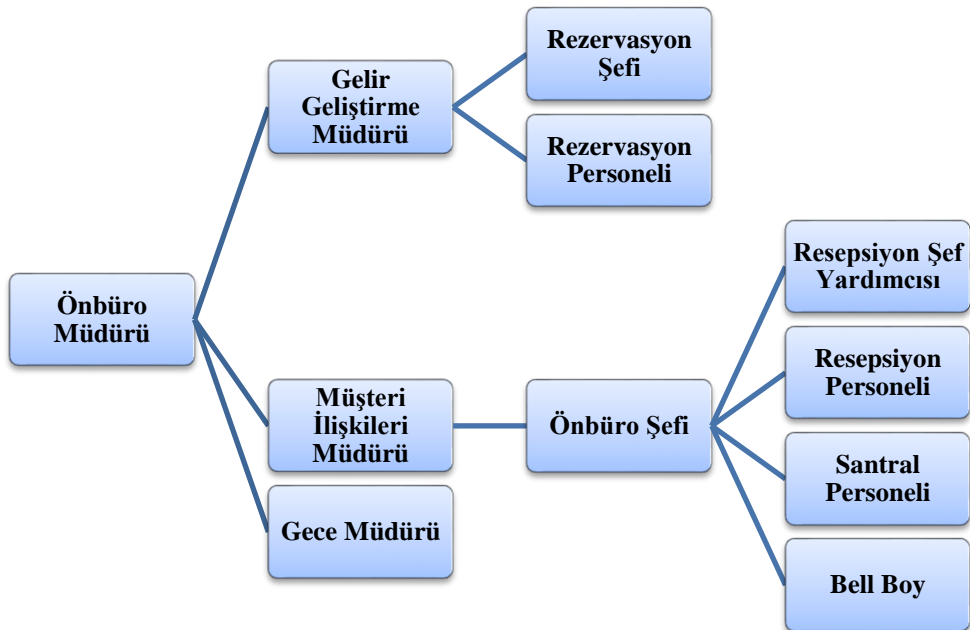
Ön büro bölümü müşterilerle doğrudan teması olan ve hizmet sunan değişik birimlerden oluşmakta bu nedenle bu bölümü sadece büro olarak değil, özel yönetimi ve çalışma tarzı olan, birbirini tamamlayıcı ve benzer işlemlerin sergilendiği bir hizmet alanı olarak değerlendirmek yanlış olmayacaktır. Bu kapsamda ön büro bölümü gerek kendi içinde gerekse konaklama işletmesinin diğer departmanları ile yakın ilişki içerisinde olmak durumundadır. Müşteriler, işletmenin diğer departmanları ile olan tüm ilişkilerini bu bölümle iletişime geçerek sağlayacaklardır (Şener, 2007: 186-187). Ön büro departmanının diğer departmanlarla olan ilişkisi Şekil 2.4'de yer almaktadır.



Şekil 2.4 Ön Büro Departmanı ve Diğer Departmanlarla İlişkisi

Kaynak: Gökdeniz ve Dinç, 2014: 160.

Konaklama işletmelerinin niteliklerine göre ön büronun organizasyon yapısı farklılık gösterebilir. Konaklama işletmelerinde oluşturulan ön büro bölümü genel olarak Şekil 2.5'deki gibidir.



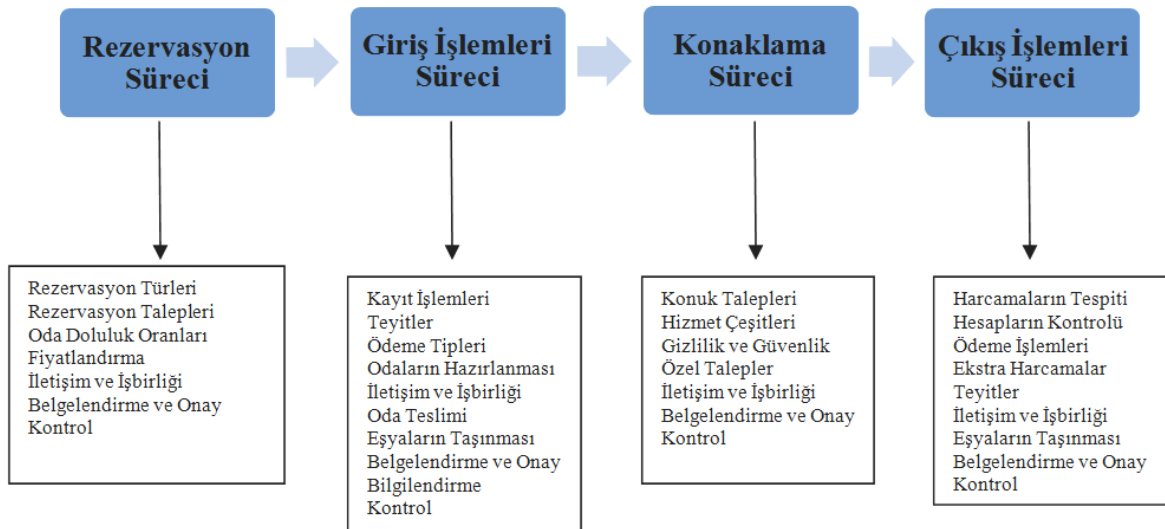
Şekil 2.5 Ön Büro Departmanı Organizasyon Şeması

Kaynak: Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara, 2007: 9.

Ön büronun görevleri genel olarak (Milli Eğitim Bakanlığı, 2007: 4):

- Müşteriyi karşılamak, bagajların giriş-çıkış kayıtlarını tutmak, müşterinin işletmeye girişi ve işletmeden ayrılma zamanlarında bagajların taşınmasını sağlamak,
- Müşterinin talebine uygun oda satışını yapmak,
- Günlük olarak gelen ve giden konukların listelerini hazırlamak ve ilgili departmanlara bildirmek,
- Günlük, haftalık, aylık, sezonluk ve yıllık raporları düzenlemek ve sunmak,
- Rezervasyonların uygun bir şekilde yapılmasını sağlamak,
- Müşteriler adına hesap arktı açmak, günlük harcamaları işlemek ve hesabı ödemeye hazır bir hale getirmek,
- Müşterilere gelen mesaj ve postaların zamanında iletilmesini sağlamak,
- Müşterilerin kıymetli ve özel eşyalarının emanet kasalarda korunmasını sağlamak.

Genel olarak değerlendirildiğinde ön büro departmanının faaliyet süreci Şekil 2.6'da yer almaktadır.



Şekil 2.6 Ön Büro Departmanı Faaliyet Süreci

2.1.4.1.1 Rezervasyon Süreci ve İç Kontrol

Rezervasyon bölümü; konaklama işletmesi hakkında müşterilere çeşitli bilgiler sağlamak, müşteri talepleri doğrultusunda gerekli rezervasyon süreçlerini sağlamak, rezervasyonları kabul etmek ve bu aşamada gerekli olan işlemleri yürütmek, doluluk oranları ve oda gelirlerini etkin bir şekilde analiz ederek yönetime sunmak, müşterilerle gerekli iletişimi sağlamak ve bu iletişimi sürdürmek vb. gibi son derece önemli görevleri üstlenen bir

bölüm olarak faaliyet göstermektedir (Şener, 2001: 125). Söz konusu unsurların doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için işletmeye özgü bir iç kontrol sisteminin tesis edilerek sürdürülmesi son derece önemlidir. Müşterilere otel hakkında ilk izlenimin sağlanması açısından değerlendirildiğinde kilit bir role sahip olan rezervasyon sürecinin yönetimi, işletme yönetimi tarafından eksiksiz bir şekilde yönetilmeli ve yaşanabilecek olumsuzlukları önleyecek bir iç kontrol sistemi kapsamında değerlendirilmelidir.

Rezervasyon sürecinde iç kontrol sistemi genel olarak aşağıdaki süreçler eşliğinde yürütülmelidir:

- Çalışanlar rezervasyon sürecinde tüm müşterilere doğru bir yaklaşım çerçevesinde davranmalı, bu süreçte standart kalıplar kullanmalıdırlar,
- Çalışanlar işletmenin tüm yatak sınıfları, oda standart fiyatları ve işletme ile ilgili her türlü bilgiye sahip olmalıdır,
- Rezervasyon teyit süreçlerinde slogan veya sempatik mesajlara yer verilmeli, her rezervasyon sonrası uygun bir iletişim dili kullanılmalıdır,
- İnternet üzerinden gerçekleştirilen her rezervasyonda, söz konusu rezervasyonu yapan kişiye kendi ulusal dilinde otel informasyon paketi gönderilmelidir,
- Rezervasyon sürecinde tüm istekler ve beklentiler dostça bir yaklaşım benimsenerek ve zaman kaybetmeden karşılanmalıdır,
- Çalışanlar konukların temel gereksinimlerini anlama yeteneği kazanmış tecrübeli ve iletişim yeteneği yüksek kişilerden oluşturulmalıdır,
- Çalışanlar rezervasyon sürecinde tarih, fiyat ya da broşür için arayanları; adı, adresi, telefon numarası ve var ise e-mail adresi belirterek kayıt etmelidirler,
- Teyit ve ödeme prosedürü tamamlanmış rezervasyonların en kısa sürede gerekli bilgisayar sistemine girilmesi sağlanmalı ve hemen akabinde gerekli teyitlerin yapılması sağlanmalıdır,
- Belirlenmiş işletme politikalarına göre konuklara bu süreçte öncelik olarak yüksek ücretli ürün teklif edilmeli, gerektiği durumlarda artı değerler de önerilmelidir,
- Rezervasyonlar yapılırken tüm ayrıntılar doğru kayıt edilmelidir,
- Konuğun özel istekleri not edilmeli ve işlem süresince konuğa adıyla hitap edilmelidir,
- Çalışanlar, konukların gereksinimlerine uygun ürünler sunmalı, alternatif paketler önermelidir,
- Rezervasyon işlemi, ayrıntıların konuk tarafından onaylanması sağlanarak konuğa ilgili işletmeyi seçtiği için teşekkür edilerek bitirilmelidir,

- Gerçekleştirilebildiği ölçüde her fırsatta otel ile ilgili özellikler etkin olarak tanıtılmalı, iyi bir ön hazırlık için tüm detaylar rezervasyon formunda belirtilmeli ve ilgili diğer bölümlerle de paylaşılmalıdır,
- Tüm rezervasyon işlemleri en geç 12 saat içerisinde onaylanmalıdır,
- Konfirmasyon sürecinde konuğa otele nasıl ulaşabileceği, taksi, transfer vb. ücretler gibi bilgiler de eksiksiz bir şekilde aktarılmalıdır,
- Rezervasyon işlemleri acente rezervasyonları ve münferit rezervasyonlar olarak ayrı değerlendirilmelidir.²

Acente Rezervasyonlarında:

- Acente rezervasyonlarının faks veya e-mail yoluyla anlaşmalı acenteler tarafından yapılması sağlanmalıdır,
- Rezervasyon çalışanı; otelin doluluk oranına, isteğe uygun oda tipi olup olmadığına, tur operatörleri ile yapılan sözleşmeler kapsamında gelen rezervasyonları, kontenjanları ve opsiyon tarihlerine bakarak rezervasyon talebini cevaplamalıdır,
- Tüm rezervasyon talepleri işletme tarafından kullanılan bilgisayar sistemine girilmeli ve gerekli kontrollerin yapılması gerekmektedir,
- Her gün, bir aylık genel oda tipi tahminleri incelenmeli ve fazla oda satışları ya da keskin düşüş dönemlerinin analizi ön büro müdürüne iletilmelidir. Yapılacak tahminler güvenilir istatistiki verilere dayandırılmalıdır. Aksi takdirde boş kapasite veya fazla rezervasyon gibi istenmeyen durumlar ile karşı karşıya kalınacaktır (Şener, 2001: 151)
- Bir sonraki günün rezervasyonları, acentelerle gerekli iletişim ağı kurularak ve işletmenin kullanmış olduğu bilgisayar sistemiyle de karşılaştırılarak gerekli güncellemeler yapılmalıdır,
- Acente normal fiyatlar üzerinden bir indirim talep ederse, talebin yazılı olarak yapılması istenmeli ve indirim yazısı satış müdürüne onaylatılmalı ve acenteye bildirilmeli son olarak da işletmenin kullanmış olduğu sisteme girilmelidir,
- Gün içerisinde gerçekleşmemiş olan rezervasyonlar gece denetçisi tarafından rezervasyon şefine devredilmeli, rezervasyon şefi de ilgili acenteye iletişime geçerek gerekli bilgilendirmenin yapılması sağlanmalıdır,

² Derlenen bilgiler örneklem grubunda yer alan ve incelenen otellerden biri olan işletmeye ait organizasyon el kitabından oluşturulmuştur.

- Rezervasyon görüşmelerinde alınan detaylar müşteri ilişkileri yönetimi bölümü ile paylaşılmalıdır,

Münferit Rezervasyonlarda:

- Münferit rezervasyonlar rezervasyon bölümüne anlaşmalı acenteler haricinde gelen rezervasyon talepleridir. Telefon, faks, e-mail ya da şahsen başvuru ile rezervasyon talebi yapılmalıdır,
- Faks veya e-mail yolu ile gelen taleplerin cevabı rezervasyon elemanları tarafından opsiyon süresi de belirtilerek faks veya e-mail ile talebi yapan kişilere iletilmelidir,
- Telefon ile gelen rezervasyon taleplerinde rezervasyon elemanları tarafından işletmenin kullanmış olduğu sisteme girişi yapılmalı ve misafire konfirmasyon mektubu yollanmalıdır,
- Diğer bölümler tarafından alınan rezervasyon taleplerinde “Rezervasyon Formu” doldurularak, rezervasyon bölümüne iletmeli; ödeme kısmı, kimin tarafından yapılacağı, kredili olup olmadığı vb. gibi bilgiler detaylı bir şekilde işletmenin kullanmış olduğu sisteme girilir,
- Münferit rezervasyonlarda rezervasyonun garanti altına alınabilmesi için yönetim tarafından belirlenmiş olan toplam bedelin belirli bir yüzdesi havale yolu ile en az 7 gün öncesinden gönderilmesi kibar ve uygun bir iletişim diliyle istenmeli ve konfirmasyon mektubunun bir kopyası konuğa iletilmelidir,
- Münferit rezervasyonlarda normal fiyatlar üzerinden indirim yapılmışsa, “Rezervasyon Formu” ile belirtilmeli ve Genel Müdür onayı alınmalıdır, Bu tür tüm rezervasyonlar genel müdür onayı ile sağlanmalı, genel müdür onayı dışında kalan rezervasyonların ise Ön büro Müdürü sorumluluğunda sağlanmalıdır.³

Özet olarak yukarıda verilen tüm süreçlerin doğru bir şekilde yönetilebilmesi ancak etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile sağlanabilir. Konaklama işletmelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin ilk adımı konuk henüz rezervasyon aşamasındayken atılmakta ve söz konusu sürecin tüm adımları aşama aşama kontrol edilerek olası olumsuz durumların tespiti ve düzeltilmesine katkı sağlamaktadır. Diğer taraftan konaklama işletmesinin büyüklüğü ve organizasyon şemasına uygun olarak hazırlanacak bir iç kontrol sistemi ile tüm bu süreçler

³ Derlenen bilgiler örneklem grubunda yer alan ve incelenen otellerden biri olan işletmeye ait organizasyon el kitabından oluşturulmuştur.

işletmeye uygun bir şekilde güncellenmeli ve en uygun kontrol mekanizmalarından yararlanılarak işletme amaç ve politikalarına katkı sağlanması gerekmektedir.

2.1.4.1.2 Giriş İşlemleri (Check- In) Süreci ve İç Kontrol

Konuklar otel hakkındaki ilk izlenimleri rezervasyon aşamasının hemen akabinde giriş işlemleri sırasında edinmekte ve gerekli değerlendirmeleri bu süreçte yapmaktadır (Şener, 2001: 156). Otel hakkında olumlu imaj ve doğru bir yaklaşımın benimsenebilmesi için bu süreçte yapılması gerekli işlemler ve iç kontrol değerlendirmelerine genel olarak aşağıda yer verilmiştir.

- Konuklar otele geldikleri andan itibaren kendileri ile özel olarak ilgilenildiğini, kendileri için yapılan hazırlık ve karşılamadan dolayı önemsendiklerini hissettirecek uygulamalar geliştirilmeli, kayıt sürecinde ikramlarda bulunulmalı ve kayıt işlemlerinin konukları rahatsız edecek düzeyde uzamasını engelleyecek bir uygulama biçimi geliştirilmelidir,
- Kayıt sürecinde yaşanabilecek uzun bekleyişlerin nedenleri uygun bir iletişim dili ile konuğa açıklanmalı ve konuktan verilen rahatsızlıktan dolayı özür dilenmeli, konuğun eşyalarının güvenliği sağlanmalı, gerekirse geçici bir oda tahsisi yapılmalıdır,
- Konukların eşyaları, konuğun odasına varışını takiben en kısa sürede odalarına ulaştırılmalıdır,
- Resepsiyon çalışanları öncelikle konuklarla göz teması kurmalı ve olanakların izin verdiği ölçüde konuklara isimleri ile seslenerek içtenlikle yaklaşılmalıdır,
- Konukların özel istek ve durumları göz önüne alınarak, konuğun onayı doğrultusunda yerine getirilmeye çalışılmalıdır. Örnek olarak engelli konuklara isteğe bağlı olarak zemin katta oda tahsis edilmesi ya da gerekli araçların kullanımına sunulması verilebilir,
- Giriş sürecinde konuklardan mevcut rezervasyon bilgileri hakkında gerekli teyitler alınmalı, farklılıklar varsa giderilmelidir,
- Ödeme koşulları belirlenmeli ve kredi onayı için gerekli tüm bilgiler ayrıntılı olarak not edilmelidir,
- Resepsiyon çalışanları konuklara anahtar kartı işleminde ve oda numaralarının verilmiş sırasında gizlilik önlemlerini sağlamalı, oda numarası ve isim gibi detayları diğer konukların ya da kişilerin görmesine ya da işitmesine imkan vermemelidir,
- Her konuğa anahtar kartı bir cüzdan içerisinde, otel karşılama mesajları, otel haritası ve bilgi formları eksiksiz bir şekilde bir set olarak verilmelidir,

- Otelin olanakları ve servisleri hakkında gerekli bilgiler verilmeli ve isteğe göre gerekli açıklamalar yapılmalıdır,
- Tüm konukların odalarının, katlarının, bloklarının nerede olduğunu anladıklarından emin olunmalıdır,
- Konuklar odalarının hazır olduğu anda bilgilendirilmeli ve bir görevli aracılıyla odalarına çıkartılmalıdır,
- Konuklara ihtiyacı oldukları anda resepsiyon ya da müşteri ilişkileri bölümünü arayabilecekleri bilgisi verilmelidir.

2.1.4.1.3 Konaklama Süreci ve İç Kontrol

Konaklama süreci konuğun rezervasyon işlemlerinin ardından otele giriş yaptığı zaman diliminden başlayarak konuğun otelden çıkış yapacağı zaman dilimine kadar geçen süreyi kapsamaktadır. Konuk bu süreçte otelin kendisine sağladığı fayda ve hizmetlerden belirlenmiş bir ücret karşılığında yararlanır. Konaklama işletmeleri konuk ağırlama sürecinde konukların beklenti ve isteklerini doğru bir şekilde değerlendirmeli, konuklarla iletişimi etkili bir şekilde sağlamalı ve gerekli kontrol sistemiyle de konaklama sürecini etkin bir şekilde izleyerek gerekli standart yöntemler eşliğinde konuklara en iyi hizmeti sunmalıdır.

Genel olarak değerlendirildiğinde konaklama sürecinde uygulanacak etkin bir iç kontrol sistemi aşağıdaki unsurlar dikkate alınarak yerine getirilmelidir:

- Konukların istek ve ihtiyaçlarının yerine getirilmesi sürecinde resepsiyon bölümünde 24 saat çalışan bulundurulmalı,
- Çalışanlar otel içinde ya da yerel olarak sunulan hizmetler konusunda yeterli bilgi ve donanıma sahip olmalı,
- Konuğun talep ve düşünceleri ilgili bölümlere zaman geçirilmeden iletilmeli ve diğer bölümlerle gerekli koordinasyon sağlanmalı, eksiklikler tespit edildiği andan itibaren en kısa sürede giderilmeli ve eksikliklerin tekrarlanmamasının güvencesi konuklara verilmeli,
- Engelli, yaşlı ve çocuk gibi özel gereksinimleri olan konuklara özel hizmet sunulmalı ve bu konuda gerekli özen gösterilmeli,
- Konukların özel yaşamlarının gizliliğine ve güvenli koşulların sağlanmasına önem verilmelidir. Örneğin oda anahtar kartını kaybeden ya da unutan konuğa yeni kart oluşturma sürecinde gerekli bilgi teyitlerinin bilgisayar sistemiyle karşılaştırmasının yapılması, konuğu tanıyan bir çalışan olmaması durumunda doğru iletişim kanalları

kullanılarak konuktan kimlik bilgilerinin istenmesi ve hemen akabinde gerekli işlemlerin tamamlanması konukların güvenliği açısından son derece önemlidir.

- Konukların yapmış olduğu harcamaların belgeleri eksiksiz ve zamanında hazırlanmalı ve gerekli bölümlerle iletişim sağlanarak konuk hesaplarına yansıtılmalı, konuk hesapları sistematik olarak kontrol edilmeli ve gerekli raporlar hazırlanmalıdır.

2.1.4.1.4 Çıkış İşlemleri (Check-Out) ve İç Kontrol

Çıkış işlemlerinin yapılması sürecinde dikkate alınması gereken en önemli faktör konuğun otelde geçirdiği süre içerisinde yapmış olduğu tüm harcamaların doğru bir şekilde takip edilerek uygun bir belgeleme düzeni çerçevesinde konuğun hesabına geçirilip geçirilmediğini kontrol etmektir (Azaltun, 1998: 75).

Çıkış sürecinde dikkat edilmesi ve etkin bir iç kontrol sistemi ile kontrol edilmesi gereken unsurlara aşağıda yer verilmiştir:

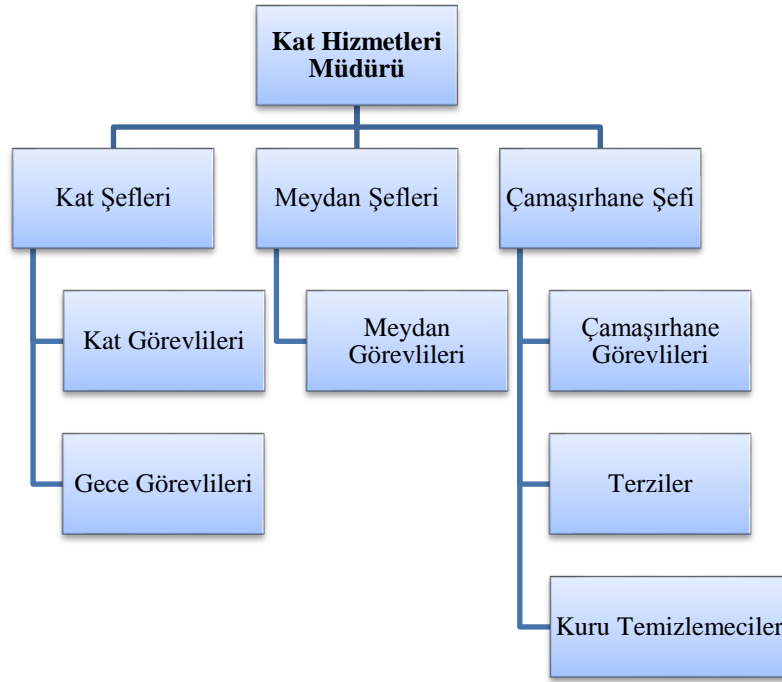
- Çıkış sürecinde konuk tarafından yapılmış ekstra harcamaların doğru bir şekilde takip edilebilmesi ve konuğun hesabına geçirilmesini sağlayabilmek için konuklara para kartları kullanılmalıdır (Azaltun, 1998: 75),
- Çıkış listesinde görülen odalar bir gün öncesinden çıkış tarihleri, konaklama kartı, rezervasyon formu vb. gibi evraklardan bir kez daha kontrol edilmeli, farklılık var ise nedenleri araştırılıp çözümlenmelidir,
- Çıkış yapması beklenen konuklara belirlenmiş bir zaman dilimine kadar odalarını boşaltmaları bilgisi verilmeli, zamanında gerçekleşmeyen çıkışlar için konuğun odası aranarak ayrılış saati teyit edilmeli ya da uzatma isteyip istemediklerinin bilgisi alınmalıdır,
- Peşin tahsil edilen ödemelerde alınan paralar dikkatli bir şekilde sayılmalı ve paranın yasal olduğu kontrol edilmeli; ödemenin kredi kartı ile yapıldığı durumlarda ise kart sahibinin kimlik bilgileri ve imzası kontrol edilmelidir,
- Konuğun planlanan çıkış tarihinden önce çıkış talebinin yapıldığı durumlarda; erken çıkış nedeni mutlaka öğrenilmeli, otelden kaynaklı bir çıkış nedeni tespit edildi ise gerekli müdürlere konu hakkında bilgi verilerek konuğun ilgili şikayeti giderilmeli ve konuk ikna edilmelidir.
- Tüm grupların hesapları otelden ayrılma gününden önce kontrol edilmeli ve gerekli mutabakatların diğer bölümlerle sağlanması gerekmektedir,
- Konukların ekstra harcamaları takip edilmeli ve riskli durumlar ve kredi sınırları var ise ara ödeme belgelerinin hazırlanması ve konuğa ara ödeme talebinde bulunulması gerekmekte, tüm tartışmalı harcamalar en hızlı sürede ve nazik bir biçimde çözümlenmelidir (Eraslan, 2013: 323),

- Her konuğa ayrılmadan önce hesap kapanış belgeleri hazırlanmış bir zarf içinde teslim edilmelidir,
- Konukların eşyaları güvenli bir şekilde taşınmalı ve konuklara bu konuda yardımcı olunmalı, konuklara ayrılmaları sürecinde onları değerli hissetmelerini sağlayacak davranış biçimi sergilenmelidir, konuğun kayıp ya da zarar gören eşyaları var ise gerekli araştırmalar yapılarak uygun bir belgeleme yöntemiyle konuğa bu konuda yardımcı olunmalıdır (Azaltun, 1998: 75),
- Çıkış sürecinde odalarda önemli bir kayıp var ise bu durum konuk otelden ayrılmadan önce tespit edilmeli ve gerekli araştırma ve kontrol işlemlerinin yapılması ve belgelendirilmesi gerekmektedir (Azaltun, 1998: 75),
- Konukların ayrılma işlemleri hızlı bir şekilde tamamlanmalı ve gereğinden fazla bir bekleme süresini geçmeyecek şekilde süreç sonlandırılmalıdır.

2.1.4.2 Kat Hizmetleri Departmanı ve İç Kontrol

Müşterilerin konaklama işletmesinde geçirdikleri sürelerin büyük bir kısmı bu departmanla yakından ilişkilidir. Kat hizmetleri odaların, odalarda yer alan eşyaların, koridorların temizliği, yatakların düzeltilmesi, kirli çamaşırların değiştirilmesi, işletmenin genel temizliği ve benzeri nitelikteki işlemlerin yerine getirildiği hizmetler olarak ifade edilebilir (Şengel, 2013: 10). Ek olarak kat hizmetleri departmanının kullanılmayacak odaların ayrılması, satışa hazır durumdaki odalar için ön büroyla iletişim kurulması ve gerekli raporların verilmesi, tamir ve bakım ile ilişkili işleri teknik bölümlere haber verme sorumlulukları da söz konusudur (Eraslan, 2009: 4).

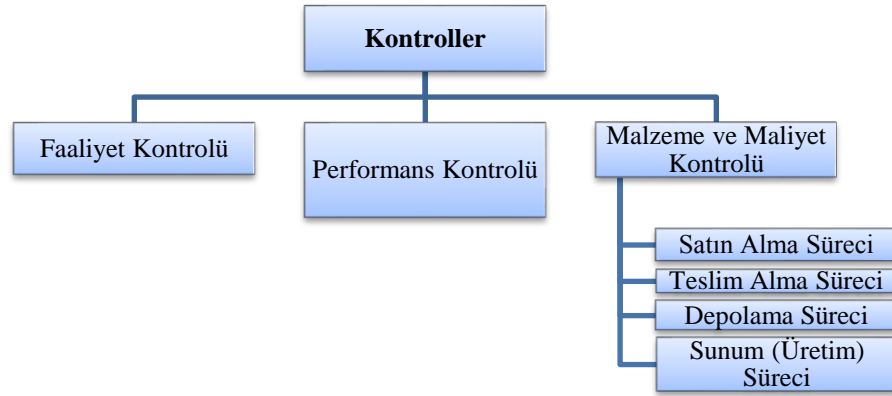
Konaklama işletmelerinin niteliklerine göre kat hizmetlerinin organizasyon yapısı farklılık gösterebilir. Konaklama işletmelerinde oluşturulan kat hizmetleri bölümün genel olarak Şekil 2.7'deki gibidir.



Şekil 2.7 Kat Hizmetleri Departmanı Organizasyon Şeması

Kaynak: MEGEP, 2007: 6.

Konaklama işletmelerinde konuklar ile sürekli bir iletişim sağlayan kat hizmetleri çalışanlarının sahip oldukları nitelikler ve yapmış oldukları faaliyetler son derece önemlidir. Diğer taraftan çalışanların nitelikleri ne kadar yüksek olursa olsun etkin bir kontrolün de sağlanması gerekmektedir. Kat hizmetleri departmanının faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi ve gerekli izleme faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için ihtiyaca uygun bir iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması konaklama işletmeleri açısından son derece önemlidir. Kat hizmetleri faaliyetlerinde etkin bir kontrol sisteminin işletilebilmesi için kontroller dört temel aşamada gerçekleştirilmelidir. Söz konusu kontrol aşamaları; faaliyet kontrolü, malzeme ve maliyet kontrolü, performans kontrolü olarak ele alınmakta ve Şekil 2.8’de gösterilmekte ve bu aşamalara yönelik açıklamalar aşağıda yer almaktadır (Kozak, 2016: 87-98):



Şekil 2.8 Kat Hizmetleri Faaliyetlerinde Kontrol Aşamaları

Faaliyet Kontrolü: Kat hizmetleri departmanı tarafından yürütülen faaliyetlerin etkin bir şekilde kontrolünün sağlanabilmesi için ilk olarak yürütülen faaliyetlerin önceden planlanması ve gerekli standartların oluşturulması gerekmektedir. Planlama ve standartların oluşturulması sürecinde yapılacak detaylı bir kontrol hazırlık süreci, faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sürecine olumlu katkı sağlayacak ve yaşanabilecek kontrol eksikliklerinin de doğru bir şekilde ortadan kaldırılmasına zemin hazırlayacaktır. Ek olarak standartların oluşturulması, çalışanların faaliyetlerini de doğru bir şekilde gerçekleştirmelerine katkı sağlayacaktır. Kat hizmetleri departmanından sorumlu yöneticiler faaliyetlerin bölümlendirilmesini de kapsayan çalışma alanı planlarını oluşturmalı ve faaliyetlerin söz konusu planlara uygun olarak yürütülmesini sağlamalıdır. Yapılacak bir diğer kontrol de oda denetimlerinin günlük olarak yapılmasıdır. Oda denetimlerinin sonuçları Housekeeper raporunda belirtilmelidir. Söz konusu rapor odalarda kullanılan malzemelerin durumları, ortaya çıkan arızalar, odaların kullanım durumu ve ön büro departmanı tarafından gerçekleştirilen satışların karşılıklı kontrolleri hakkında bilgileri içermelidir. Ek olarak müşteri şikayet formları hazırlanarak odalarda bulundurulması müşterilerin beklenti, talep ve şikayetlerini değerlendirmek, verilen hizmetin kalitesini artırmak ve kontrol değerlendirmelerini yapmak açısından da gereklidir.

Malzeme ve Maliyet Kontrolü: Malzeme kontrolü satın alınan malzemenin kalitesi, miktarı, kullanımı vb. gibi unsurların etkin bir şekilde kontrol edilmesi için gerçekleştirilmektedir. Söz konusu malzeme kontrollerinin yapılabilmesi için malzemenin satın alınması, teslim alınması, depolanması ve sunulması süreçlerinin etkin bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir.

- **Satın Alma Süreci:** Bu süreç işletmelerin satın alma politikalarına göre farklılık göstermektedir. Tedarikçilerin seçimi, satın alma sıklığı, ödeme koşulları vb. gibi unsurlar işletme yönetimi tarafından doğru bir şekilde belirlenmeli ve satın alma

süreçlerinin etkin bir şekilde kontrolünün sağlanması gerekmektedir. İşletme yönetimi bu süreçte satın alma standartları oluşturmalı ve bu standartlar kapsamında satın alma işlemlerini gerçekleştirmelidir.

- **Teslim Alma Süreci:** Satın alma sürecinin gerçekleştirilmesinin ardından malzemelerin teslim alınması sürecinde gerekli nitelik ve sayı bakımından uygunluğunun kontrolü yapılmalıdır. Teslim alma sürecinde yetersiz sayıda araç, gereç ve çalışanların olması gereksiz malzeme alınmasına, hata, hile ve kayıpların yaşanmasına neden olmakta bu durumda işletmenin gereksiz maliyetlere katlanmasına yol açmaktadır. İşletme yönetimi söz konusu olumsuzluklardan etkilenmemek için önceden oluşturulmuş standartlar kapsamında teslim alma işlemini gerçekleştirmeli, sistemli bir teslim alma programı oluşturmalı ve bu sürecin kontrolünü kapsamlı bir şekilde sağlamalıdır. Ek olarak teslim alma işlemini yapacak çalışanların faaliyetlerini izleyecek belgelendirme ve raporlama sisteminin de kurulması yaşanacak hata, hile ve kayıpların önlenmesi açısından son derece önemlidir. Bu doğrultuda yetki ve görev dağılımlarının doğru bir şekilde yapılması, malzemelerin kontrolü vb. gibi süreçler sistematik olarak takip edilmelidir (Kozak, 2016: 92).
- **Depolama Süreci:** İç kontrol sisteminin işletilebilmesi için diğer departmanlarda olduğu gibi kat hizmetleri departmanında da etkin bir depolama kontrolünün oluşturulması ve uygulanması gerekmektedir. Uygun olmayan depolama ve emniyet koşulları iç kontrol sisteminin yürütülmesine engel olmaktadır (Seymen vd., 2014: 116). Kat hizmetleri departmanı için oluşturulacak depoların nitelik ve kapasitesi işletme büyüklüğüne göre değişim göstermekle birlikte beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde genel depolara ek olarak destek depoları ve kat ofisleri de yer almaktadır. Kat hizmetleri departmanında yer alan malzemelerin ilgili çalışanlara zimmetlenmesi ve gerekli belgelendirmelerin yapılması malzeme kontrolü açısından önemlidir. Söz konusu depolardan malzeme çıkışının yapıldığı durumlarda kat hizmetleri yöneticisinin kontrolünde Depo Talep Formu'nun oluşturulması ve raporda çıkışı yapılacak söz konusu malın cinsi, miktarı, talep tarihi gibi unsurların yer alması gerekmekte ve daha sonra form depoya gönderilerek depo sorumlusu tarafından incelenerek talep edilen malzeme ilgili departmana gönderilmelidir. Söz konusu formların nüshaları gerekli stok ve maliyet kontrollerinin yapılabilmesi için muhasebe departmanına gönderilmelidir.

- **Sunum (Üretim) Süreci:** Sunum aşaması genel olarak kat hizmetleri departmanı kapsamındaki kullanım alanlarının konuklara sunulduğu süreçteki temizlik, düzen, bakım vb. gibi koşulları içermektedir. Bu aşamada yapılan kontroller genel olarak satılan odaların sayısı ve durumunun kontrolleri, konuğa satılan oda sayısı ile kullanılan oda malzemelerinin kontrolü, temizlik malzemelerinin kontrolü, konukların özel eşyalarının korunması için yapılan kontrolleri kapsamaktadır.

Performans Kontrolü: Konaklama işletmelerinin hizmet sektöründe faaliyet göstermesi nedeniyle kaliteli hizmet sunma gerekliliği son derece önemlidir. Kaliteli hizmetin sunulabilmesi için de etkin bir insan kaynağına ihtiyaç duyulmaktadır. Konaklama işletmelerinde yaşanan sorunlar arasında dikkat çekenlerden biri de çalışanların etkin bir şekilde faaliyetlerini gerçekleştirip gerçekleştirmediklerinin tespit edilmesidir. Söz konusu tespitlerin doğru bir şekilde yapılabilmesi ancak etkin bir personel kontrolünün sağlanmasıyla mümkün olmakta bunu sağlayabilmek için de doğru bir insan kaynakları politikası kapsamında hareket edilmesi gerekmektedir. Diğer departmanlarda olduğu gibi kat hizmetleri departmanında da personelin kontrolü, eğitilmesi, terfi değerlendirmelerinin yapılması, bilgilendirilmesi vb. gibi unsurlar önceden belirlenmiş standartlar kapsamında değerlendirilmelidir.

Kat hizmetleri departmanı görevlerini eksiksiz bir şekilde yerine getirebilmek için diğer bölümlerle etkin bir koordinasyon içerisinde bulunmalı ve faaliyetlerini sistematik olarak uygun bir işbirliği ve raporlama süreci kapsamında sürdürmelidir. Ek olarak etkin bir iç kontrol sisteminin yürütülebilmesi için söz konusu işbirliğinin ve koordinasyonun da doğru bir şekilde kurulması ve sürdürülmesi gerekmektedir. Kat hizmetleri departmanının diğer departmanlarla olan ilişkilerine genel olarak aşağıda yer verilmektedir.

Kat Hizmetleri ve Ön büro Departmanının İşbirliği: Kat hizmetleri departmanının en çok iletişim kurduğu bölüm ön büro bölümüdür. Kat hizmetleri hizmet üretiminin yapıldığı bir departman olarak ön büro ise hazırlanmış olan hizmetin satışa sunulduğu bir departman olarak faaliyetlerini yürütmektedir (Kozak, 2016: 61). Oda satışlarının gerçekleştirilmesi odalara yönelik konularda kat hizmetleri departmanının ön büro departmanına sağladığı bilgi akışları kapsamında gerçekleştirilmektedir. Odaların yeniden satışa hazır hale getirilmesi, hazırlanma zamanı, koşulları vb. gibi işlemler söz konusu departmanlar arasında kurulacak etkin bir bilgi akışının sağlanması ile gerçekleştirilmektedir (Yılmaz ve Yılmaz, 2014: 43).

Kat Hizmetleri ve Teknik Hizmetler Departmanının İşbirliği: Teknik hizmetler departmanı konukların işletme hakkındaki değerlendirmelerinde önemli bir etkiye sahiptir. Odalarda ya da restoranlarda ortaya çıkan havalandırma sistemlerindeki eksiklikler,

odalardaki elektronik sistemlerin çalışmaması, su tesisatlarındaki olumsuzluklar vb. durumlar konukların işletme hakkındaki görüşlerini olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Kat hizmetleri ve teknik hizmetler departmanının çalışma alanlarını oluşturan unsurların ortak nitelikte olması söz konusu departmanlar arasındaki iletişim ve işbirliğini kaçınılmaz kılmaktadır (Seymen vd., 2014: 92). Kat hizmetleri çalışanları odaların hazırlanması ile ilgili faaliyetleri gerçekleştirirken ortaya çıkan arıza ve vb. durumları tespit ederek ve bu durumu teknik departman ile paylaşarak söz konusu eksiklikler ortadan kaldırılır. Ek olarak konaklama işletmelerinde doluluk oranlarının düşük olduğu dönemlerde kat hizmetleri – ön büro ve teknik servis departmanları ile işbirliği içerisinde konukların belirli katlarda toplanması sağlanarak ısı, aydınlatma vb. gibi giderlerin azaltılması da etkin bir iletişim ve işbirliği kapsamında sağlanmaktadır (Yılmaz ve Yılmaz, 2014: 46).

Kat Hizmetleri ve Muhasebe Departmanının İşbirliği: Muhasebe departmanı diğer işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmelerinde de tüm departmanlar arası faaliyetlerin kaydedildiği, sınıflandırıldığı, kontrol edildiği ve detaylı olarak raporlandığı bir bölüm olarak görev yapmaktadır. Diğer departmanlarda olduğu gibi kat hizmetleri departmanının da muhasebe departmanı ile etkin bir bilgi akışının sağlanması son derece önemlidir. Kat hizmetleri departmanı ile muhasebe departmanı arasında kurulacak bilgi akışı genel olarak çalışanların işe devamlılığını gösteren çalışan devam formları, housekeeper raporları ve oda uyumsuzluk raporlarının hazırlanması ve söz konusu raporların kontrolünün yapılması çerçevesinde gerçekleşmektedir (Kozak, 2016: 70). Örnek olarak malzeme, araç ve gereç vb. gibi alımlara yönelik gerekli fatura ve belgeler, ücretlendirme ve çalışan performanslarının ölçümünün yapılması için gerekli vb. gibi belgeler sorumlu yöneticiler tarafından doldurularak muhasebe departmanına iletilmelidir (Seymen vd., 2014: 95).

Özet olarak kat hizmetleri odaların temizlenmesi, eksikliklerinin giderilmesi, konukların istek ve ihtiyaçlarının en kısa sürede sağlanması vb. gibi faktörleri belirlenmiş standartlar kapsamında gerçekleştirmeli ve söz konusu faaliyetleri raporlayarak ilgili tüm bölümlere iletmelidir. Oteldeki her odanın güncel durumu hakkında gerekli çalışmaları tamamlayarak “House Keeper” raporu hazırlanmalı ve tüm kontrollerin eksiksiz bir şekilde yapılması sağlanmalıdır. Bu raporlar etkin bir iç kontrol sistemi çerçevesinde hazırlanmalı ve standartlaştırılmış süreçlere dayandırılmalıdır. Hazırlanan raporlar ön büro tarafından hazırlanan oda sayım cetveli vb. gibi raporlar ile karşılaştırılmalı herhangi bir farklılık durumlarında etkin ve zamanında bir müdahale ile “Uyumsuzluk Raporu” hazırlanmalı ve gerekli bölümlere iletilmelidir. Söz konusu farklılıkların nedenlerinin belirlenmesi ve

zamanında giderilmesi gerek konukların ihtiyaç ve isteklerine cevap verecek gerekse işletme faaliyetlerinin doğru bir şekilde yürütülmesine de katkı sağlayacaktır (Eraslan, 2013: 88).

2.1.4.3 Yiyecek ve İçecek Departmanı ve İç Kontrol

Yiyecek ve içecek kontrolünün amaçları Şekil 2.9'da yer almakla birlikte detaylı olarak aşağıda sınıflandırılmıştır (Davis vd., 2008: 260-261; Aktaş, 2011: 134-136):



Şekil 2.9 Yiyecek ve İçecek Kontrolünün Amaçları

Gelir ve Harcamaların Analizleri: Gelir analizleri genellikle işletmenin faaliyette bulunduğu herhangi dönem içerisinde yiyecek ve içecek satışlarının miktarı, müşterilerin talepleri ve ortalama harcama miktarları, müşteri sayıları vb. gibi süreçleri kapsamaktadır. Maliyetlerin analizleri ise yiyecek içecek departmanının harcamalarını, standart ve özel porsiyon maliyetlerini, iş gücü maliyetlerini kapsamaktadır. Yapılan performans ve maliyet analizleri işletmenin gelir ve gider analizlerinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi ve yönetsel kararların alınması açısından önemlidir. Etkin bir kontrol sisteminin kurulması ve ihtiyaçlar doğrultusunda geliştirilerek gerekli uygulamaların yapılması işletmenin başarısını etkileyen önemli bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır.

Standartların Oluşturulması ve İşletilmesi: Yiyecek ve içecek departmanının faaliyetleri önceki dönemlerden ve sektör uygulamalarından yararlanılarak birtakım standartlar oluşturularak gerekli performans ölçümlerinin yapılması, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin ölçümü, çalışanlar üzerinde kontrolün oluşturulması açısından önemlilik arz etmektedir. Standart oluşturulmadan gerçekleştirilen işlemlerde çalışanların performans denetiminin yapılamamasına, yiyecek ve içecek maliyetlerinin kontrol edilememesine,

yönetimin kontrol görevinin yerine getirilememesine ve bu doğrultuda işletmenin olumsuz sonuçlarla karşılaşmasına neden olmaktadır. Yönetim tarafından gerekli standartların oluşturulmasının ardından yönetim, söz konusu standartların devamlılığını sağlamak ve gerekli kontrol mekanizmalarını uygulamak gibi önemli görevleri ancak etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile sağlanabilir. Sistemde ortaya çıkan aksaklıklar zamanında ve doğru müdahalelerle en az seviyeye indirilebilir. Yönetime düşen bir diğer görev de söz konusu standartların kontrolünün yapılması sonucunda çalışanlara gerekli bilgilendirmeler ve eğitimlerin sürekli olarak sağlanmasıdır.

Fiyatlama: Yiyecek ve içecek kontrolünün önemli bir diğer amacı da menü fiyatlandırmalarının sağlam bir temel üzerine inşa edilmesi, özel menü seçeneklerinin hazırlanması ve fiyat kontrollerinin sistematik olarak yapılmasıdır. Yiyecek ve içecek fiyat listelerinin ve maliyetlerinin etkin bir şekilde belirlenmesi, pazar fiyatlarının değerlendirilmesi, müşterilerin ortalama harcama seviyelerinin tespiti gibi farklı karar alma durumlarında işletme yönetimine stratejik karar alma imkanı sağlayacaktır. Yönetim tarafından söz konusu kararların doğru, zamanında ve sistematik bir şekilde alınabilmesi için kontrol sisteminin etkin olarak işletilmesi gerekmektedir.

Gereksiz Tüketim ve Harcamaların Önlenmesi: Performans standartlarının oluşturulması ve sürekliliğinin sağlanabilmesi için hedeflerin gelir, maliyet ve karlılık marjlarının analizi önemlidir. Söz konusu hedeflere etkinlik ve verimlilik çerçevesinde ulaşılabilmesi için gereksiz tüketim ve harcamalara neden olan unsurların tespit edilmesi, önlenmesi ve gerekli tedbirlerin alınarak kontrol mekanizmalarının işletilmesi gerekmektedir.

Hata, Hile ve Suistimallerin Önlenmesi: Kontrol sisteminin diğer bir önemli amacı da faaliyetlerin yerine getirilme sürecince karşılaşılan hatalar, hileler ve suistimallerin ortadan kaldırılması ya da en aza indirilmesidir. Söz konusu olumsuz sonuçların nedeni müşteriler ve çalışanlar olarak ele alınabilir. Genel olarak müşterilerden kaynaklanan olumsuz etkiler kasıtlı olarak ödeme yapmadan otelden ayrılmak, yiyecek ve içecek tüketimlerinin ödemesini yapmamak, tüketimleri kabul etmemek, karşılıksız çek ile ödeme yapma, yasal olmayan kredi kartı ödemeleri, işletmenin varlıklarını otel dışına çıkarma olarak örnek verilebilir. Çalışanlar tarafından yapılan hatalar, hileler ve suistimler ise genel olarak işletme varlıklarının kötüye kullanılması, varlıkların kişisel çıkarlar kapsamında tüketilmesi, çalınması, gereksiz tüketim ve harcamaların yapılması vb. olarak ifade edilebilir. Konaklama işletmelerinde çalışan devir hızının fazla olması, kalifiye olmayan personel sayısının fazlalığı, işe alım sürecinde yapılan insan kaynakları uygulamaları vb. gibi faktörler de söz konusu olumsuz davranış ve uygulamalara neden olan diğer önemli faktörlerdir.

Yönetim Bilgisi: Kontrol sistemi yönetim için hazırlanan dönemsel raporlara zamanında bilgi ulaştırılabilmesi bakımından önemli bir rol oynar. Bu bilgiler işletmeye ilişkin standartların oluşturulması, performans değerlemesi vb. gibi gerekli analizlerin yapılabilmesi için gereken yeterli bir veri seti içermelidir.

Yiyecek ve içecek kontrolü çoğu sektördeki mamullerin kontrolünden çok daha zor bir yapıdadır. Bu durumun temel sebepleri aşağıdaki gibidir (Davis vd., 2008: 262-263):

Ürünün Bozulabilir Nitelikte Olması: Gıda ürünleri bozulabilir özellikte olup, sınırlı bir ömre sahiptir. Catering (yiyecek ve içecek tedarik eden kişi veya kurumlar) alanında çalışan personel, satın alma sürecinde doğru miktarda ve kalitede, doğru zamanda, talebe uygun olarak ve uygun saklama koşullarında satın alma faaliyetini gerçekleştirmelidir. Söz konusu satın alma sürecini sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmek için önceden belirlenmiş standartlar ve kontrol mekanizmaları çerçevesinde hareket edilmelidir. Yönetim, iç kontrol sistemi ile bu sürecin her boyutunda gereken kontrol ve izleme faaliyetlerini başarı bir şekilde gerçekleştirebilir. Etkin olmayan bir iç kontrol sistemi katlanılan maliyetlerin artmasına, etkinliğin ve verimliliğin azalmasına, çalışanların söz konusu faaliyetlerdeki denetiminin yapılamamasına bu nedenle de hata, hile ve suistimallerle karşılaşılmasına neden olacaktır. Planlanmamış, standart dışı alımlar, belge akışlarının sistematik ve objektif bir şekilde yapılamaması işletmenin performansı ve karlılığını önemli ölçüde olumsuz bir şekilde etkileyecektir.

İş Hacminin Öngörülememesi: Konaklama işletmelerinde iş hacmi günden güne hatta saatler arasında bile farklılık göstermektedir. Bu durum satın alınan ürünlerin miktarının tespit edilmesi sürecinde problemlere neden olmaktadır.

Menü Çeşitliliğinin Öngörülememesi: Rekabet edebilmek ve piyasa talebini karşılayabilmek için konaklama işletmeleri müşterilerine geniş bir menü seçeneği sunmak zorundadır. Müşterilerin tercihlerine bağlı olarak menülerin oluşturulması zorlayıcı bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle yiyecek ve içecek talebini etkin olarak tahmin edebilmek için kontrol sistemlerine ihtiyaç vardır. Kontrol sistemi ile olası problemlerin zamanında tespit edilmesi, müşteri beklentilerinin olumlu bir şekilde karşılanabilmesi açısından önemlidir.

Yiyecek ve İçecek Faaliyetlerinin Yaşam Döngüsü: Yiyecek ve içecek alanına ilişkin faaliyetlerde, diğer sektörlerle kıyasla, kontrole ilişkin görevlere daha az zaman ayrılmaktadır. Bu durum genel olmamakla birlikte gün içerisinde veya farklı günlerde değişiklik gösterebilir. Bu durumun nedenlerinden biri yapılan yüksek hacimli yiyecek ve içecek hizmetlerinde maliyet raporlarının günlük veya bazı durumlarda en az haftalık olarak yapılması

gerekliliğidir. Karşılaşılan diğer bir problem de gıda ürünlerinin bozulabilir nitelikte olmasına bağlı olarak kısa ömürlü olması ve dolayısıyla ihtiyaç miktarlarının satın alımlarda doğru olarak tespit edilip edilememesidir.

Bölümlendirme: Çoğu yiyecek ve içecek faaliyetleri çeşitli üretim ve hizmet departmanları altında gerçekleşmektedir. Bu nedenle farklı ürünlerin ve faaliyetlerin farklı politikaları olduğu görülmektedir. Söz konusu politikaların sistematik olarak takip edilmesi ve gerekli kontrollerin yapılması önemlilik arz eder.

Yiyecek ve içecek departmanının en temel görevlerinden biri de yiyecek ve içecek maliyetlerinin etkin bir şekilde kontrol edilmesidir. Yiyecek ve içecek maliyet kontrolü konaklama işletmelerinin amaç ve hedeflerini gerçekleştirme sürecinde önemli bir unsur olarak dikkat çekmektedir. İşletmeler gerekli kontrol sistemlerinin yardımıyla maliyetlerin hangi unsurlardan etkilendiğini, ortaya çıkan olumsuzluklara karşı ne gibi önlemlerin alınması gerektiğini ve kontrol sisteminin etkinliğini tespit etmek durumundadır (Çam, 2009: 506).

Konaklama işletmelerinde yiyecek ve içecek kontrolünün amaçları genel olarak aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Aktaş, 2011: 134; Denizer, 2005: 491):

- Gelir ve gider analizlerini yapmak,
- Standartların oluşturulması ve söz konusu standartlara uygun faaliyetlerin gerçekleştirilmesini sağlamak,
- Personelin verimli çalışıp çalışmadığını kontrol etmek,
- Ekipmanların doğru kullanılıp kullanılmadığı kontrol etmek,
- Fiyatlandırma politikasının oluşturulmasını sağlamak,
- Kayıp ve israflardan korunmaya yardımcı olmak,
- Hata ve hilelerin en aza indirilmesini sağlamak,
- Yönetimin bilgilendirilmesine katkıda bulunmak,

Yiyecek ve içecek departmanında karşılaşılan olumsuzluklar genel olarak hazırlanmış olan porsiyonların zamanında satılamamış olması ya da depo ve mutfağa alınan yiyecek ve içeceklerin günlük olarak tüketilmemesi nedeniyle ürünlerin bozulması vb. gibi durumlar maliyetlerin önemli ölçüde artmasına neden olacaktır. Bu nedenle yiyecek ve içecek süreci ayrıntılı olarak ele alınmalı, tüm süreçlerde gerekli kontrol mekanizmalarının katkısıyla ortaya çıkabilecek olası olumsuzlukların da en az seviyeye indirilmesi gerekmektedir. Yiyecek ve içecek departmanında karşılaşılan olumsuz durumlar genel olarak (Olalı ve Korzay, 1993: 489-494);

Menü Planlamasında Ortaya Çıkan Durumlar: menü planlamasının yanlış yapılması, menü fiyatlandırmalarının doğru yapılamaması, fazla sipariş verilmesi, fiyatı yüksek mal

alınması, satın alma politikasının doğru yapılamaması, tedarikçilerle doğru iletişimin sağlanamaması, tedarikçiler ile çalışanlar arasında kurulan çıkar anlaşmaları vb. olarak ifade edilebilir.

Alım Sürecinde Ortaya Çıkan Durumlar: mal alımlarında gerekli fiyat ve kalite kontrollerinin yapılamaması, kaliteli olmayan mal alımları, mal iade politikalarında yaşanan olumsuzluklar, alınan malların kayıtlarının ve kontrollerinin yapılamaması vb. olarak ifade edilebilir.

Depolama Sürecinde Ortaya Çıkan Durumlar: depolama alanlarının yetersiz olması, depolanmış malların kontrolünün yapılamaması, depolama alanındaki elverişsiz şartlar, depodaki çalışanlardan kaynaklı hata ve hileler, depo çalışanlarının görev ayrımının yapılamaması vb. olarak ifade edilebilir.

Dağıtım Sürecinde Ortaya Çıkan Durumlar: depodan çıkan malların kayıt ve kontrollerinin yapılmaması, gereksiz mal çıkışlarının yapılması, belgeleme sürecinin yapılmaması vb. olarak ifade edilebilir.

Hazırlama Sürecinde Ortaya Çıkan Durumlar: ürünlerin aşırı ayıklanması, ürünlerin doğranması, kesilmesi, bölüştürülmesi, porsiyonlanması sürecinde mekanik malzeme eksiklikleri, fazla üretim, yanlış ısıda pişirmeden kaynaklanan kayıplar, kusurlu malzemelerin kullanılması, çalışanların önceden hazırlanmış olan standartlara uygun olmayan davranış sergilemeleri vb. olarak ifade edilebilir.

Servis Sürecinde Ortaya Çıkan Durumlar: standart porsiyon ölçülerinin olmaması, servis için gerekli standart takımların olmaması, servis sürecinde gerekli kayıt ve belgelerin yapılmaması, servis sürecinde çalışan kaynaklı hatalı ve hileli davranışlar vb. olarak ifade edilebilir.

Satış Sürecinde Ortaya Çıkan Durumlar: kasa sorumlusu ve garsonlardan kaynaklı hırsızlıklar, hata ve hileleri önleyecek satış kayıtlarının yapılmaması ya da eksik yapılması vb. olarak ifade edilebilir.

Denetim Sürecinde Ortaya Çıkan Durumlar: günlük satışların denetim ve onayının yapılmaması, satış ve maliyet bütçe tahminlerinin yapılmaması, satın alma sürecinde en uygun fiyat eğilimlerinin göz ardı edilmesi, çalışanlar üzerinde otorite ve denetimlerin yapılmaması, sistematik işlemlerin yapılmaması vb. olarak ifade edilebilir.

2.1.4.3.1 Mutfak Bölümü ve İç Kontrol

Konaklama işletmelerinde müşteri beklentilerini karşılamak günümüz rekabet ortamı açısından işletmelerin vazgeçilmez bir unsuru olarak ortaya çıkmakta bu durum da

işletmelerin, müşteri beklentilerine uygun kalitede, zamanda ve miktarda ürün hazırlanması ve müşteriye sunulması sürecinin ne kadar hayati bir durum olduğunu ortaya koymaktadır. Örnek olarak üretim aşamasında renksiz, lezzetten yoksun ve görselliğe dikkat edilmeden hazırlanan bir ürün, ne kadar kaliteli olursa olsun ne kadar iyi sunulursa sunulsun müşteri için herhangi bir anlam ifade etmeyecektir (Gönen ve Ergun, 2008: 190). Bu doğrultuda yiyecek ve içecek departmanının merkezi olarak ifade edilebilecek mutfak bölümünde gerçekleşen faaliyet sayısının fazla ve karmaşık bir yapıda olması nedeniyle bölümün faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmesi ve faaliyetlerin sistematik olarak izlenmesi son derece önemlidir (Aktaş, 2011: 110).

Mutfak bölümünde faaliyetlerin etkin bir şekilde yerine getirebilmesi ve gerekli kontrol faaliyetlerinin uygulanabilmesi için aşağıdaki etkenler göz önünde bulundurulmalıdır (Aktaş, 2011: 110-116):

- Mutfakta görev yapan personelin uygun ve güvenilir bir ortamda faaliyetlerini yerine getirebilmesi için tüm süreçlerin önceden belirlenmiş standartlar çerçevesinde ve yazılı olarak yürütülmesi ve gerekli iyileştirmelerin ihtiyaçlar doğrultusunda yapılması gerekmektedir.
- Mutfakta kullanılacak araç ve gereçlerin test edilmesi ve gerekli kontrollerin dönemsel olarak yapılması gerekmektedir.
- Hizmetin hızlı ve sorunsuz sağlanabilmesi için değişik ünite ve hazırlık bölümlerinin oluşturulması ve bu bölümlerin koordineli bir şekilde planlanması ve işletilmesi gerekmektedir.
- Servis tarzına göre yavaş ve dikkatli ya da atik ve hızlı bir hareket imkanı sağlayacak bir çerçevede mutfak planlaması yapılmalıdır.
- Mutfağın konumu, aydınlatması, soğutma ve ısıtma sistemleri vb. gibi fiziksel özellikler çalışma ortamını etkileyen önemli unsurlar arasındadır. Tüm bu faktörler göz önüne alınarak mutfağın en uygun şekilde konumlandırılması gerekmektedir.
- Mutfak bölümünde çalışanların uzmanlık alanlarına göre oluşturulmuş bir örgüt yapısının son derece önemlidir. Oluşturulacak görev ayrımı hem kontrolün sağlanmasına hem de gereksiz maliyet artışlarını önleyecektir.
- Uygun nitelikte ve uzmanlıktaki kişilerden seçilmiş bir çalışan profili işletmeye tüm yiyecek ve içecek üretim ve servisi sürecinde olumlu katkı sağlayacaktır (Azaltun, 1998: 77).
- Ürünlerin hazırlanma sürecinde aşırı ayıklanması, bölüştürülmesi ve porsiyonlanması sürecinde ortaya çıkan hatalar ve kayıplar dikkate alınarak standart bir prosedür

üzerinden söz konusu işlemlerin çalışanlar tarafından yerine getirilmesi etkin bir kontrol sistemine katkı sağlayacak ve önemli maliyet kayıplarını da önleyecektir.

- Talep dışı üretim fazlası, uygun olmayan malzemelerin kullanılması ve mekanik malzeme eksikliklerinden kaynaklı kayıplar da etkin bir iç kontrol sistemi ile ortadan kaldırılacaktır.
- Gıda maddelerinin bozulma ve saklanma süreleri farklılık göstermekle birlikte tüm ürünlerin hazırlanma ve servise sunulma süreçlerinde belirli bir fire kaybının ortaya çıkması normal kabul edilmektedir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken unsur işletme yönetimi tarafından önceden belirlenmiş fire oranlarının ortaya çıkan fire oranlarıyla karşılaştırılarak işletme yönetimine veri sağlamadır. Böylece fire oranlarının yardımıyla firelerin gerçekleşme nedeninin kabul edilebilir nedenlerle mi yoksa çalışanlardan kaynaklanan hata ve hileler sonucunda mı ortaya çıktığının tespiti kolaylaşacaktır. İşletme yönetimi etkin bir iç kontrol sistemiyle ortaya çıkan firelerin miktarı, tutarı ve nedeninin kayıt altına alacak ve geleceğe yönelik karar alma süreçlerinde yönetime önemli bir katkı sağlayacaktır (Azaltun, 1998: 80).
- İşletme çalışanları gıda maddelerini kişisel çıkarları doğrultusunda kullanabilmektedir. Bu nedenle çalışanların işletmeye giriş ve çıkışlarında caydırıcı nitelikte önlemler alınarak kontrollerin yapılması, çöplerin belirli saatlerde ve belirli alanlarda toplanması, kontrol edilmesi ve benzeri gibi gerekli kontrol mekanizmalarının oluşturulması yaşanabilecek söz konusu olumsuzlukları önleyici bir etki sağlayacaktır (Azaltun, 1998: 80).

2.1.4.3.2 Restoran ve Barlar Bölümünde İç Kontrol

Konaklama işletmelerinde restoranlar işletmede konaklayan ya da dışarıdan gelen konuklara belirli bir ücret karşılığında hizmet veren bir bölümdür. Söz konusu bölümde ortaya çıkabilecek hatalar, hileler ya da suistimallerin engellenmesi ve gerekli kontrollerin sağlanması amacıyla oluşturulacak iç kontrol sistemi genel olarak aşağıda durumları kapsamaktadır.

- Restoran bölümünde gerçekleştirilecek faaliyetlerin nitelikli çalışanlar tarafından yerine getirilebilmesi için uygun insan kaynakları politikalarının oluşturulması, müşteri ihtiyaçları doğrultusunda gerekli hizmetin etkin bir şekilde sağlanması ve bu kapsamda organizasyon şemalarının ayrıntılı olarak oluşturulması, görev ve sorumlulukların yazılı bir şekilde oluşturularak ilgili çalışanlara iletilmesi ve gerekli

kontrollerin periyodik olarak gerçekleştirilmesi iç kontrolün etkinliği açısından önemlidir (Azaltun, 1998: 84).

- Gelir kontrol sistemleri hataları ve suistimalleri en aza indirmeyi amaçlayan ve iç kontrol sisteminin işletilmesine katkı sağlayan bir sistem olarak değerlendirilmektedir. Konaklama işletmelerinde kullanılan gelir kontrol sistemlerinin başında satış noktası terminali olarak adlandırılan POS (Point of Sales) sistemi yer almakta ve söz konusu sistem ana bilgisayara bağlı olarak faaliyetlerin gerçekleştirildiği, siparişlerin ilgili bölümlere ve aynı zamanda ücretlerin de taraflara iletiildiği bir sistem olarak dikkat çekmektedir. Söz konusu sistem ile satış ile ilgili belgeler sistem üzerinden yapılmakta, nakit ve kredi kartı ile yapılan satışlar ve işlemlerin hangi personel tarafından yapıldığı ve zaman göstergeleri ayrıntılı olarak incelenebilmektedir (Gönen, 2007: 125).
- Gerçekleştirilen faaliyetler periyodik olarak ilgili departmanlara iletmeli ve gerekli kontroller eşgüdümlü ve periyodik olarak kontrol edilmelidir.

Konaklama işletmelerinin gelirlerinin önemli bir kısmını da içki satışları oluşturmaktadır. Yiyecek ve içecek gelirlerinin bir karşılaştırılması yapıldığında içecek gelirlerinin yiyecek – içecek gelirleri toplamı içerisinde daha az bir paya sahip olmasına rağmen satış gelirleri açısından değerlendirildiğinde içecek satışlarının kar marjı daha yüksek bir oranda gerçekleşmektedir. Bu durumun nedeni maliyet yüzdeleri açısından değerlendirildiğinde içecek maliyetinin yiyecek maliyetine göre daha az olmasından kaynaklanmaktadır. İçecek maliyetlerinin en uygun seviyede tutulabilmesi ve etkili bir içki kontrolünün yapılabilmesi ancak etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile sağlanabilir (Azaltun,1998: 85; Olalı ve Korzay, 1993: 501).

İçki kontrolü yiyecek kontrolüne göre daha önemlidir. İçkinin hem çalışanlar hem de konuklar açısından suistimale daha uygun olması bu duruma örnek olarak verilebilir. Yapılacak suistimler önemli parasal kayıplara neden olmaktadır. Bar bölümünde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi için gerekli unsurlar genel olarak aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Aktaş, 2011: 264-269; Olalı ve Korzay, 1993: 501-502);

- Tüm şişeleri kapsayacak şekilde bir kodlama sisteminin kurulması ve işletilmesi gerekmektedir.
- Standart porsiyon ve ölçeklemeler, standart kokteyl reçeteleri ve standart bardak kullanımlarının belirlenmesi gerekmektedir.
- Barlar için gerekli stok seviyeleri belirlenmeli ve oluşturulmuş standartlara uygun faaliyetlerin yürütülmesi gerekmektedir. Etkin bir stok seviyesinin belirlenmesi gerek

siparişlerin gerekse satışların kontrolüne olanak sağlamaktadır. Bardaki içki stokları talebe göre ayarlanmalıdır.

- Yukarıda ifade edilen standartların uygulanabilmesi için barda görev yapan çalışanların da etkin bir şekilde kontrol edilmesi gerekmektedir.
 - Bar çalışanlarının; içki depolarına girilmesi engellenmeli, envanter işlemlerinin sadece bar personeli yetkisinde gerçekleştirilmesine imkan tanınmamalıdır.
 - Bar çalışanlarının genel olarak içki tükettikleri sık karşılaşılan bir durumdur ve barmenler içkilerine genel olarak hiçbir şey karıştırmazlar bunun nedeni de çevreye su içiyor süsü vermelerinden kaynaklanmaktadır.
 - Bar çalışanlarının parasal değeri yüksek olan bir içki şişesinin içine aynı çeşit fakat daha ucuz olan bir içkiyi koymakta ve konuktan daha fazla para alarak farkı cebine atabilmektedir.
 - Bar çalışanlarının servis edilecek içki şişelerini sulandırabilmektedir. Örneğin 35cc'lik bir rakı şişesi 6 cc'ye kadar kaynar su katıldığında herhangi bir renk değişimine uğramamaktadır.
 - Bar çalışanlarının dışarıdan içki getirmesi, servis personeli ile çıkar ilişkisi kapsamında anlaşarak işletmeyi zarara sokması da sıklıkla rastlanan bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumları önleyebilmek için çalışanların işletmeye giriş ve çıkışlarında standartlaştırılmış prosedürlerle kontrol edilmesi gerekmektedir. Ek olarak işletme bünyesindeki tüm içki şişelerine işletmeyi belirten bir işaretleme ya da etiketleme yapılması, içki satışlarının hızlı bir şekilde konuk hesabına işlenmesi gibi kontrolü güçlü kılan uygulamalar da bu gibi olumsuz durumları önleyecektir.

2.1.4.4 Muhasebe Departmanı ve İç Kontrol

Diğer işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmelerinde de tüm faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülebilmesi, faaliyetlerini düzenli olarak yerine getiren bir muhasebe departmanına ve etkin işleyen bir muhasebe bilgi sisteminin varlığına bağlıdır (Şener, 2007: 221). İşletme faaliyetlerinin istenilen seviyede yürütülebilmesi de ancak iyi tasarlanmış ve uygulamaya konulmuş etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile gerçekleştirilmektedir. Muhasebe departmanı genel olarak iç kontrolün oluşturulması ve uygulanmasına yönelik faaliyetlerin belge ve kayıtlara dayandırılarak izlendiği bir departmandır.

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi sürecinde ilgili faaliyetlerin muhasebe sistemine yansıtılmasında farkında olmadan ya da kasıtlı olarak yapılan hatalarla sıklıkla

karşılaşılmaktadır (Güney ve Sarı, 2015: 14). Muhasebe işlemlerini yerine getirmekle yükümlü çalışanlardan kaynaklı yapılan işlemler hile ve usulsüzlükler ile hatalar şeklinde sınıflandırılabilir. Dikkatsizlik, tecrübesizlik, bilgisizlik ve yanılma gibi çeşitli nedenlerle ortaya çıkan durumlar hatalar kapsamında sınıflandırılmaktadır (Hatunoğlu, Koca ve Kılıç, 2012: 176). Hatalı işlemler ile sonuçlanan olumsuz durumlar genel olarak fazla bir zarara neden olmamakla birlikte, hile ve usulsüzlükler şeklinde ortaya çıkan olumsuz durumlar varlıkların kötüye kullanılmasına ve hileli finansal raporlama gibi son derece önemli olumsuzluklara neden olarak işletmeyi önemli zararlarla karşı karşıya bırakmaktadır. Bu noktada dikkat çekilmesi gereken önemli bir ayrım da varlıkların kötüye kullanılması çalışanlar tarafından, hileli finansal raporlama ise üst yönetim tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu gibi olumsuz durumların ortadan kaldırılması iyi bir muhasebe denetimi ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile mümkündür (Kaval, 2008: 77). Bu kapsamda muhasebe sürecinde ortaya çıkan hatalar ve düzensizlikler genel olarak değerlendirildiğinde aşağıdaki unsurları içermektedir (Türedi, 2008: 3; Kaval, 2008: 77);

- Herhangi bir işlemin muhasebe kaydının yapılmaması,
- Muhasebe kaydının yanlış yapılması,
- Aynı işlemlerin birden fazla kaydedilmesi,
- Hesapların yanlış sınıflandırılması,
- Kayıtlarda muhasebe temel kavramlarının göz ardı edilmesi (dönemsellik, tam açıklama vb.)
- Belgelerdeki aritmetik hatalar,
- Gerçek olmayan belgelerin kayıt altına alınması,
- Verilerin toplanması ve analiz süreçlerinde yapılan yanlışlıklar,
- Muhasebe tahminlerinin yanlış yapılması

Diğer kapsamda muhasebe sürecinde ortaya çıkan ve varlıkların kötüye kullanılması boyutunda değerlendirilen unsurlar ise; tahsilatların zimmete geçirilmesi, işletme varlıklarının kişisel çıkarlar doğrultusunda kullanılması ve satılması, tedarikçilerle kurulan karşılıklı çıkar anlaşmaları, işletmenin diğer departmanlarında görevli çalışanlarla tasarlanan eylemler vb. unsurları içermektedir (Kaval, 2008: 81).

Özet olarak işletme yönetimi tarafından oluşturulacak iç kontrol sisteminin odak noktasını muhasebe departmanı oluşturmakta ve sistemin amacına hizmet edebilmesi için de faaliyetlerin yürütüldüğü diğer departmanlarla etkin bir koordinasyonun sağlanması gerekmektedir. Rezervasyon sürecinden müşterilerin konaklama ve çıkış sürecine, yiyecek ve

içecek departmanından kat hizmetleri departmanına ve diğer tüm süreçlerde gerekli kayıt, belgelendirme ve izleme faaliyetlerinin istenilen seviyede gerçekleştirilebilmesi için muhasebe departmanının etkin bir şekilde faaliyetlerini gerçekleştirmesi gerekmektedir. Muhasebe departmanının yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için gelirler ve giderler doğru bir şekilde tespit edilmeli, tahsilat ve ödeme işlemleri belgelenerek gerekli kontrol süreci sağlanmalı, tüm işlemler belgeler ve prosedürler eşliğinde ele alınmalıdır. Ek olarak organizasyonun nasıl düzenleneceği, kimlerin görev alacağı ve görev tanımlarının nasıl yapılacağı hakkında yönetim tarafından ayrıntılı bir organizasyon şemasının oluşturulması gerekmektedir (Kozak, 2012: 169).

Oluşturulacak iç kontrol sistemi gerek finansal gerekse finansal olmayan kasıtlı ve kasıtsız tüm olumsuz durumların yaşanmasını makul güvence kapsamında azaltacak, söz konusu olumsuzlukların tespit edilip önlenmesine de katkı sağlayacaktır. Bu doğrultuda iç kontrol sistemi ile işletme faaliyetlerinin hedeflenen ölçüde gerçekleşmesine, varlıkların korunmasına, yasa ve yönetmelikler çerçevesinde faaliyetlerin yürütülmesine de önemli bir katkı sağlayacaktır (Tüm, 2015: 116).

2.1.4.5 Teknik Hizmetler Departmanı ve İç Kontrol

Konaklama işletmesi bünyesinde faaliyette bulunan teknik hizmetler departmanı, işletmenin tüm departmanlarındaki araç – gereç ve donanımı çalışır hale getirmek ve tutmak, konuklara sağlanan hizmetin aksamaması için tüm departmanlara destek olmak amacıyla faaliyet göstermektedir. Isıtma, aydınlatma, klima sistemleri, elektrik ve su sistemlerinin periyodik bakımı ve onarımı, enerji tasarrufları amacıyla gerekli önlemlerin alınması, çalışanlara teknik eğitim ve hizmetlerin verilmesi vb. gibi faaliyetlerin tümü teknik hizmetler departmanı tarafından yürütülmektedir (Seymen vd., 2014: 92).

Teknik hizmetler departmanında etkin bir iç kontrol sisteminin kurulup işletilebilmesi için aşağıda yer alan unsurlara dikkat edilmesi gerekmektedir (Azaltun, 1998: 124-125);

- Koruyucu bakım faaliyetlerinin yerine getirilmesi iç kontrol açısından önemlidir. Gerekli bakım faaliyetlerinin doğru bir şekilde ve zamanında yapılmaması ya da eksik yapılması işletme bünyesinde yer alan makine araç ve gereçlerinin gerektiği şekilde çalışmamasına, beklenen yararlı ömürden daha kısa sürede tükenmelerine ve sunulan hizmetlerin aksamasına neden olmaktadır. Ek olarak çalışanlar bu gibi olumsuz durumlar neticesinde görevlerini yerine getiremeyecek ve çalışanların güvenlikleri de tehlikeye atılmış olacaktır.

- Planlanmış bakım ve onarım işlemleri, işlem yapılmadan önce belirlenmeli ve gerekli personele konu hakkında bilgilendirme yapılmalıdır. Bakım ve onarımı yapılacak her makine ve teçhizat için gerekli bakım kartlarının açılması ve doldurulması gerekmektedir. Bakım sürecinde belirlenen arızaları ortadan kaldırmak için kullanılacak malzemeler belgelendirilmelidir (Şener, 2007: 238).
- Departmanların kendi sorumlulukları içerisinde yer alan bakım ve onarım istekleri teknik hizmetler departmanına talep formu doldurularak iletilmeli, doldurulan talep formu teknik hizmetler departmanında görev yapan yetkili kişiler tarafından kontrol edilmeli ve formun kopyaları birim ve üst yönetime gönderilmelidir (Şener, 2007: 239).

2.1.4.6 Güvenlik Departmanı ve İç Kontrol

Konukların can güvenliğini, mallarını ve konaklama işletmesinin varlıklarını korumak vb. gibi görevler güvenlik departmanının sorumluluğundadır. Konuklara ait kıymetli eşyaların çalınması ve bu durumların önlenememesi konaklama işletmesini zor durumlarla karşı karşıya bırakmaktadır. Ek olarak hırsızlıkların yaşanmasının yanı sıra çevreyi rahatsız eden ve şikayetlere neden olan konuklara da uygun bir güvenlik prosedürüyle yaklaşılması ve söz konusu olumsuz durumların ortadan kaldırılması son derece önem taşımaktadır (Şener, 2007: 246).

Konaklama işletmelerinde meydana gelen olaylar genel olarak aşağıda yer almaktadır (Batman, 2008: 129-132):

Yangın: Otel yönetiminin gerekli tedbirleri alarak olası bir yangın durumunda nasıl bir yöntem izleyeceği önceden hazırlanmış prosedürlerle belirlenmiş olmalıdır. Yangın durumundaki hareket planları, görev dağılımları önceden tespit edilmeli ve yazılı olarak tüm çalışanlarla paylaşılmalı ve gerekli eğitimler belirli dönemlerde verilmelidir.

Kazalar ve İlk Yardım: Yaşanacak herhangi bir kaza, hastalık ya da ölüm durumlarında sorumlu yöneticiler en hızlı şekilde haberdar edilmeli, izlenecek yol haritası hakkında önceden belirlenmiş ve yazılı hale getirilmiş prosedürlere uygun davranış biçimleri gerçekleştirilmelidir.

Ölüm: Çalışanlar kesinlikle paniğe kapılmamalı, soğukkanlı davranmalı ve durumun panik yaratacak bir hal almasını engelleyici davranış göstermelidirler. Ölüm olayı derhal resmi kurumlara iletilmeli ve cansız beden nedeniyle diğer konukların paniğe kapılmaması sağlanmalı ve önceden belirlenen ve yazılı hale getirilmiş prosedürlere uygun bir şekilde hareket edilmelidir.

Hırsızlık: Hırsızlık olaylarının önlenmesi için tüm konuklara otele giriş aşamasında kıymetli eşyalarını kasaya teslim edilmesi gerekliliği hatırlatılmalı ve konu hakkında gerekli bilgilendirmenin yapılması gerekmektedir. Güvenlik departmanında çalışan personelin diğer departmanlardaki çalışanlarla etkin bir iletişim kurmalı ve yaşanabilecek hırsızlık olaylarında yazılı prosedürlere uygun davranmaları gerekmektedir. Hırsızlık olayı otel çalışanları, otel müşterileri veya otel ile ilişkili olmayan yabancı kişiler tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Otel çalışanları tarafından gerçekleştirilen hırsızlık durumlarının en aza indirilebilmesi ya da gerçekleşmemesinin sağlanabilmesi için yönetim işe alma sürecinde gerekli güvenlik kontrollerini ve ayrıntılı incelemeleri yapmalıdır. Katlarda görevli personelin konuk odasına giriş ve çıkışları ayrıntılı bir şekilde raporlanmalı ve sistematik olarak kontrol edilmelidir. Çalışanlar yetkisi olmayan bölümlerde bulunmamalıdır. Katlar yeterince aydınlatılmış olmalı ve güvenlik personeli tarafından belirli aralıklarla kontrol edilmelidir. Anahtarını unuttuğunu belirten konuklar resepsiyona yönlendirilmeli ve kesinlikle oda kapısı açılmamalıdır.

Kayıp ve Bulunmuş Eşya: Kayıp eşyalar çalışanlar tarafından kaydedilmeli ve sorumlu çalışanlara teslim edilmelidir. Eşyasını kaybettiğini belirten konuğa eşyanın özellikleri hakkında sorular sorulmalı ve gerekli onay durumunda ise konuğa gerekli evraklar imzalatılarak teslim edilmelidir.

Konukların Otel Eşyalarına Verdiği Zararlar: Konukların otel varlıklarına vermiş olduğu ve özellikle içki nedeniyle bilinçsiz bir şekilde sergilenen davranışlar nedeniyle ortaya çıkan zararlara sıklıkla rastlanmaktadır. Bu gibi durumlarda konuğun bilgilerine ulaşılmalı ve verilen zararın konuğa yüklenmesi sağlanmalı bu sürecin de yazılı bir şekilde yapılarak belgelendirilmesi gerekmektedir.

Özet olarak yukarıda ifade edilen ve konaklama işletmelerinde sıklıkla karşılaşılan durumların ortadan kaldırılması ya da önlenmesi ancak etkin bir iç kontrol sistemiyle mümkündür. Bu gibi durumların yaşanabileceği önceden tahmin edilmeli ve gerekli prosedürler ve kontrol mekanizmaları hazırlanmalı, işletilmeli ve bu kapsamda gerekli önlemler alınarak tüm çalışanlarla paylaşılmalıdır. İç kontrol sisteminin olmaması ya da etkin bir şekilde işletilememesi söz konusu problemlerin artmasına ve nedenlerinin tespit edilememesine bu kapsamda da işletmenin büyük zararlarla karşılaşmasına yol açacaktır.

2.1.4.7 Pazarlama ve Satış Departmanı ve İç Kontrol

Konaklama işletmelerinde pazarlama faaliyetleri dinamik bir süreç niteliğindedir. Üretilen mal ve hizmetlerin stoklanma imkanı yoktur bu nedenle pazarlama faaliyetlerinin

diğer işletmelerle kıyaslandığında daha dinamik bir süreçte gerçekleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır (Kozak vd., 2013: 15).

- Konaklama işletmelerinde üretilen hizmetin müşteri tarafından tüketilmesi eşzamanlı olarak gerçekleşmekte bu kapsamda hizmetin müşteri ihtiyaçlarına uygun, eksiksiz ve zamanında sunulması son derece önemlidir.
- Konaklama işletmelerinin faaliyet yoğunlukları mevsimsel olarak farklılık göstermektedir. Mevsimsel dalgalanmalardan olumsuz olarak etkilenmemek için işletme yönetimi alternatif pazarlama seçeneklerini uygulamalıdır.
- Pazarlama ve satış departmanı diğer departmanlar ile etkin bir koordinasyon sağlamalıdır. Diğer departmanlarda yaşanan olumsuz durumlar işletmenin pazarlama faaliyetlerini olumsuz etkileyeceğinden departmanlar arası uyum ve işbirliği son derece önemlidir (Olalı ve Korzay, 1993: 88-89).

2.1.4.8 İnsan Kaynakları Departmanı ve İç Kontrol

Konaklama işletmeleri hizmet sektörü kapsamında faaliyette buldukları için sunulan hizmetin kalitesi faaliyetlerin başarılı bir şekilde sürdürülebilmesi açısından son derece önemlidir. Verilen hizmetin kaliteli olarak sürdürülebilmesi için etkili bir insan gücüne ihtiyaç duyulmakta bu kapsamda da etkin bir insan kaynakları politikalarının işletme bünyesinde oluşturulması ve uygulanması gerekmektedir (Özgan vd., 2010: 34). Oluşturulan etkin bir insan kaynakları politika ve uygulamaları işletmeye değer katmakta diğer taraftan eksik ya da yanlış uygulamalar da işletmeye gereksiz maliyetler yüklemektedir (Evans, 2015: 121).

İnsan kaynakları departmanında oluşturulacak iç kontrol faaliyetleri yönetim felsefesini, başarısını, organizasyon yapısını ve çalışanların yer aldığı diğer tüm departmanları kapsamaktadır. İnsan kaynaklarını kapsamayan bir kontrol sistemi işletmenin oluşturacağı ve bu doğrultuda gerçekleştireceği tüm faaliyetlerin başarısızlığa uğraması gerçeğini ortaya çıkaracaktır (Evans, 2015: 121).

İnsan kaynakları kapsamında oluşturulacak bir iç kontrol sistemi işletmelerin yapı ve büyüklüklerine göre değişmekle birlikte genel olarak aşağıda yer alan kontrol süreçlerini içermektedir (Evans, 2015: 122; Jagels ve Ralston, 2007: 202);

- Çalışan sayıları, özellikleri, görev sınıflandırmaları, yetki ve sorumluluk ayrımları vb. gibi unsurlar ayrıntılı olarak belirlenmelidir.
- Organizasyon yapısının oluşturulması ve söz konusu yapıda çalışanların pozisyonlarının açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir.
- İşe alım ve seçim usulleri belirlenmeli ve etkinliği kontrol edilmelidir.

- Çalışan maliyetleri ayrıntılı olarak hesaplanmalı ve terfi, performans vb. gibi kriterler doğrultusunda yapılacak ek ödemeler de sistematik olarak kontrol edilmelidir.
- Kullanılacak eğitim ve gelişim programları oluşturulmalı ve etkinliği kontrol edilmelidir.
- Çalışanların moral ve motivasyonları periyodik olarak ölçülmeli ve gerekli değerlendirmeler yapılmalıdır.
- Yönetim ve çalışanlar arasında etkin bir iletişim ağı kurulmalıdır.
- Mevcut insan kaynakları politikaları ve kontrol usullerinin etkinliği periyodik olarak izlenmeli, gerekli düzeltici müdahaleler zamanında yapılmalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETME PERFORMANSINA ETKİSİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın amacı ve önemi, kapsamı ve kısıtları, literatür taraması, araştırmanın modeli ve değişkenleri, yöntemi gibi açıklayıcı unsurlara yer verilerek ve yapılan görüşmeler doğrultusunda elde edilen verilerin istatistiksel yöntemler kullanılarak iç kontrol sistemi unsurları ile Antalya Belek ve Kundu turizm bölgesinde faaliyet gösteren beş yıldızlı konaklama işletmelerinin performansı arasındaki ilişkilerini tespit etmeye yönelik gerekli analizler yapılmış ve ulaşılan sonuçlar değerlendirilmiştir.

3.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere iç kontrol; yönetim tarafından belirlenmiş amaç ve politikalara uygun olarak faaliyetlerin düzenli, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesi, varlık ve kaynakların korunması, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulması gibi süreçleri kapsamaktadır. Ek olarak iç kontrol; mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesi ve hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükler vb. faaliyetlerin yerine getirilmesi için yönetim tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ve denetimi kapsayan kontroller bütünü olarak da ifade edilmektedir.

İç kontrol sistemine ilişkin ihtiyaç, dünyada son zamanlarda yaşanan ve küresel etki niteliği taşıyan finansal raporlama ve muhasebe skandallarının yaşanması ve işletmelerde kurumsal yönetim uygulamalarının ön plana çıkmasına bağlı olarak artmıştır.

Etkin bir iç kontrol sistemi, işletmelerin temel hedefleri içerisinde yer alan performans ve karlılık hedeflerine ulaşılmasına katkı sağlayacak, ihtiyaç duyulan kaynak kayıplarının önlenmesine ve finansal raporlamaların gerçekçi ve güvenilir olmasına yardımcı olacaktır. Bu çerçevede iç kontrol sisteminin işletmelerde etkin olarak uygulanması işletme performansına olumlu katkı sağlayacak ve işletmelerin kurumsallaşma sürecinde aktif bir rol üstlenecektir. Dolayısıyla işletme performansı üzerine etkisi olması beklenen iç kontrol sisteminin hangi unsurlarının ön plana çıkacağını tespit etmek çalışmanın önemini oluşturmaktadır.

Bu kapsamda çalışmanın amacı işletmelerde iç kontrol sistemine yönelik unsurları tespit etmek, bu unsurların işletme performansını etkileyip etkilemediğini ortaya koymak diğer bir deyişle iç kontrol unsurlarının işletme performansı üzerine katkısını değerlendirmektir.

3.2 Literatür Taraması

İç kontrole ilişkin literatür incelendiğinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesine ilişkin çalışmalar olduğu gibi, iç kontrol sisteminin kurumsal yönetim ile ilişkisini ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin işletme performansını etkileyip etkilemediğini veya ne yönde etkilediğini ele alan çalışmalar da mevcuttur. Söz konusu çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Elbannan (2009) iç kontrol kalitesinin finansal raporlama, kurumsal yönetim ve kredi notu (credit rating) üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Araştırmada 171 firmanın, Kasım 2003 ile Mayıs 2005 tarihleri arasında Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu'na (SEC) başvurularındaki “iç kontrol zayıflık açıklamaları” (disclosing internal control weakness) kullanılmıştır. İç kontrol kalitesi ile kredi derecelendirme arasındaki ilişkiyi ölçmek için lojistik regresyondan yararlanılmıştır. Çalışma sonucunda iç kontrollerine ilişkin zayıflıkları olan firmaların, iç kontrolleri etkin olan firmalara göre daha düşük kredi notuna, daha az kârlılığa, işletme faaliyetlerinden daha düşük nakit akışına, cari yılda ve önceki mali yılda net kayıplara, gelirden yüksek değişkenliğe sahip olma olasılığının daha fazla olduğunu destekleyen kanıtlar bulunmuştur. Ayrıca kurumsal yönetim ile kredi notu ve kredi desteği arasında, güçlü kurumsal yönetimin temsil çatışmalarını azalttığı argümanını destekleyen, güçlü pozitif yönlü bir ilişki bulunmuştur.

Karamık (2014) tarafından yapılan çalışmada Türk bankacılık sektöründe iç kontrol sistemlerinin yasal çerçevesi, bu sistemlere duyulan gereksinim, iç kontrol süreçleri ve pratikleri ele alınmış ve iç kontrol sistemlerinin bankacılık sektöründeki önemi aktarılmıştır.

Keleş (2009) tarafından yapılan çalışmada bankalarda iç kontrol birimlerinin yapıları, çalışma prensipleri ve uygulamaları ayrıntıları ile anlatılmıştır. Bankaların olası risk ve tehlikelerden korunmaları için banka iç kontrol birimlerinin neler yaptığı, hangi yöntemleri benimsediği ve hangi çalışma ve faaliyetleri ortaya koyduğu ayrıntıları ile anlatılmıştır. Ek olarak bankalarda klasik denetim anlayışı ve uygulamaları ile banka iç kontrol birimlerinin kontrol anlayış ve uygulamaları arasında ki farklılıklara değinilmiştir.

Baskıcı (2012) tarafından yapılan çalışmada iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim arasındaki ilişki, iç kontrol sistemi bileşenleri ile kurumsal yönetim ilkeleri arasındaki ilişkiden hareketle test edilmeye çalışılmıştır. Yapılan analizler kapsamında iç kontrol sistemi ile kurumsal yönetim anlayışı arasında pozitif güçlü bir ilişki ortaya çıkmış ve iç kontrol sisteminin var olması kurumsal yönetim anlayış ve ilkelerinin uygulanmasına katkı sağladığı ortaya çıkmıştır.

Duman (2006) tarafından yapılan çalışmada Isparta ilinde faaliyet gösteren tekstil işletmelerinde iç kontrol sistemine yönelik yürütülen uygulamaları tespit etmek amacıyla ilgili işletmelere anket uygulaması yapılmış, uygulama sonucunda iç kontrol sistemine ilişkin yazılı bir politika ve prosedürler sürecinin olmadığı ancak birtakım kontrol faaliyetlerinin işletmelerde mevcut olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ek olarak iç kontrol sistemine ilişkin gerekli kontrollerin hangi yöntemlerle geliştirileceği, eksikliklerin tespiti ve iç kontrol sisteminin etkinliği kapsamında çözüm önerileri getirilmiştir.

Usul, Titiz ve Ateş (2011) tarafından yapılan çalışmada Marmara Bölgesi belediye işletmeleri üzerinde kurumsal yönetim ilkelerinden olan şeffaflık, eşitlik, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramlarının uygulanma düzeylerini ortaya koymak amacıyla belediyede görevli muhasebe müdürleriyle yüz yüze anket çalışması yapılmıştır. Yapılan çalışma iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilişkilendirilmiş, bu ilişkilendirmenin temel sebebinin de etkin bir iç kontrol sisteminin var olması kurumsal yönetim ilkelerinin de uygulanmasını da beraberinde getirdiği ifade edilmiştir. Gerçekleştirilen uygulama sonucunda kurumsal çerçevede kapsamında ele alındığında söz konusu işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin var olmadığı ortaya çıkmıştır.

Kurnaz (2013) tarafından yapılan çalışmada Türkiye’de faaliyet gösteren factoring şirketlerinde yer alan iç kontrol birimlerinin iç kontrol sistemlerine yönelik mevcut uygulamalarını belirlemek ve iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Çalışmada ortaya çıkarılan bazı aksaklıklar ile birlikte factoring şirketlerinde etkin bir iç kontrol sisteminin işletildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Uyar ve Alış (2014) tarafından yapılan çalışmada Alanya’da faaliyet gösteren beş yıldızlı konaklama işletmelerinin Veri Zarflama Analizi yöntemiyle faaliyet denetimi uygulaması gerçekleştirilmiştir. Araştırmada 37 otelin 2013 yılı verileri değerlendirmeye alınmıştır. Oda sayısı, yatak sayısı, personel sayısı, enerji giderleri ve yiyecek içecek giderleri girdi; müşteri memnuniyeti, geceleme sayısı, doluluk oranı ve oda geliri çıktı olarak belirlenmiştir. İç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirildiğinde 5 otelin etkin, 7 otelin etkinliğe çok yakın, 25 otelin de etkin olmadığı sonucuna varılmıştır. Etkin olmayan otellerin etkinliğini arttırmak için öneriler getirilmiştir.

Azaltun (1998) tarafından yapılan çalışmada konaklama işletmelerinde hata ve hile olasılıklarının yüksek olması nedeniyle konaklama işletmelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi kapsamında beş yıldızlı bir otelde yüz yüze görüşme yapılmış ve iç kontrol sisteminin uygulanma düzeyleri ve sistemin uygulanmasına ilişkin

çözüm önerileri getirilmiştir. Uygulama yapılan konaklama işletmesinde iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işletildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Akçakanat (2011) tarafından yapılan çalışmada özel bütçeli idarelerden olan üniversitelerin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemlerine ilişkin mevcut uygulamalarını belirlemek ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek amacıyla anket çalışması yapılmıştır. Araştırma sonucunda strateji geliştirme başkanlarının iç kontrol sistemine yönelik algı düzeylerinin yüksek olduğu görülmüş öte yandan muhasebe birimlerinde mevcut uygulamaların algı düzeyine kıyasla daha düşük seviyeler de olduğu tespit edilmiştir. Ek olarak üniversitelerin iç kontrol uygulamalarında genel olarak ön mali kontrol faaliyetlerine odaklandıkları, iç kontrol sistemi için gerekli olan diğer uygulamaları tam anlamıyla oluşturmadıkları tespit edilmiştir.

Altay (2010) tarafından yapılan çalışmada konaklama işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesi üzerine Antalya'nın Manavgat ilçesindeki beş yıldızlı otellerde iç kontrol sisteminin uygulanma durumunu incelemek ve etkinliğinin artırılması için söz konusu otellere önerilerde bulunmak amacıyla muhasebe departmanında görevli çalışanlarla yüz yüze anket çalışması yapılmıştır. Uygulamaya katılan işletmelerde genel olarak etkin bir iç kontrol sisteminin uygulandığı ancak bazı konularda eksikliklerin olduğu tespit edilmiştir. Eksikliklerin en çok yiyecek içecek bölümünde görüldüğü saptanmıştır. Yiyecek içecek bölümünde etkin bir iç kontrol yapısının uygulanmasıyla, yiyecek içecek üretiminin bir standart dahilinde yapılacağı ve olası bir maliyet artışının önüne geçilmiş olunacağı gibi çözüm önerileri getirilmiştir.

Gönen ve Ergun (2008) tarafından yapılan çalışmada muhasebe organizasyonu, iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin artırılması amacıyla İzmir'de faaliyet gösteren beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde görüşme, gözlem ve doküman incelemesi yapılmıştır. Yapılan incelemeler sonucunda muhasebe bilgilerinin işletme kararlarında önemli bir girdi türü olduğu tespit edilmiş, bazı aksaklıklar dışında iç kontrol sisteminin oldukça iyi tasarlandığı ve etkin bir şekilde işletildiği tespit edilmiştir.

Erdoğan (2009) tarafından yapılan çalışmada beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde uygulanan yiyecek – içecek maliyet analizlerinin işleyişi hakkında tespitler ortaya koymak amacıyla bir model çalışması yapılmıştır. Yapılan model çalışmasıyla işletmenin kârını arttırmak için yiyecek – içecek maliyetlerini gereksiz yere arttırarak yüksek maliyet nedenleri belirlendikten ve bu nedenlerin azaltılmasına yönelik kontrol sistemi getirildikten sonra maliyetlerde istenen azaltılmanın sağlandığı gözlemlenmiştir.

Çiftçi ve Koroğlu (2008) tarafından Marmaris ilçesinde faaliyet gösteren konaklama işletmelerinde yapılan çalışmada yiyecek – içecek maliyet kontrol yöntemleri anket yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Yapılan analiz sonuçlarına göre işletmelerin yıldız sayılarına bağlı olarak oluşturulan departman sayısı, uygulanan maliyet kontrol yöntemi, maliyet kontrolü ile ilgili bağımsız bir birimin varlığı gibi hususların farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Ek olarak otel işletmelerinin yıldız sayılarının maliyet analiz dönemleri, stok değerlendirme yöntemleri ve maliyet analizlerinde kullanılan bilgisayar sistemleri hususlarında belirleyici olmadığı tespit edilmiştir.

Hatunoğlu, Koca ve Kılılı (2012) tarafından Türkiye'nin farklı bölgelerinde faaliyet gösteren işletmelerde oluşturulan ve işletilen iç kontrol sisteminin muhasebe hata ve hilelerini önlemedeki etkisini ortaya koymak amacıyla anket yöntemi uygulanmıştır. Yapılan analiz ile bağımsız ve etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin işletmenin varlıklarını koruyacağı ve işletmenin amaçlarına ulaşmasını kolaylaştıracağı sonucuna ulaşılmıştır.

Dalgar (2012) tarafından işletmelerde finansal hata ve hilelerin sıklıkla karşılaşıldığı muhasebe departmanlarında olası hata ve hileleri önlemeye yönelik bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve uygulama modeli ile tespit edilmesi amacıyla yapılan çalışmada büyük ölçekli bir üretim işletmesinde birebir görüşme yöntemi kullanılmıştır. Yapılan analizler sonucunda işletmelerde oluşturulan iç kontrol sistemlerinin, işletmeye uygun, işlemlerin hızlı ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmesine katkı sağlayacak bir yapıda, üst yönetim tarafından tasarlanarak sürekliliğinin sağlanması gerekliliği vurgulanmıştır. Ek olarak oluşturulan iç kontrol sisteminin sürekli olarak izlenmesi, aşırı bürokrasi ve maliyetlere neden olan unsurların gözden geçirilerek ortadan kaldırılması ve risklerin dönemsel olarak analiz edilme gerekliliği de ifade edilmiştir.

Okutmuş ve Uyar (2014) tarafından yapılan çalışmada Kapadokya bölgesinde faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinde yiyecek – içecek maliyetlerinde yapılan bir hile örnek vaka olarak analitik inceleme tekniği kullanılarak tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda iç kontrol sisteminin gerekliliği ve etkinliğinin sağlanması yaşanabilecek hata ve hileleri önleyici bir etki göstereceği ifade edilmekle birlikte çalışmada sadece hilenin bulunması ve hesaplanması açıklanmış olup nasıl bir iç kontrol sisteminin kurulması gerektiğine detaylı olarak değinilmemiştir.

Can (2014) tarafından yapılan çalışmada İstanbul'da faaliyet gösteren özel hastanelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi amacıyla yüz yüze ve elektronik ortamda anket yöntemi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda hastane işletmelerinin organizasyon şemasında yer alan denetim komitelerinin varlığı kontrol ortamını olumlu yönde

etkilediği, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işletilebilmesi için akreditasyon uygulamalarına ağırlık verilmesi gerektiği, iç kontrol sisteminin yürütülmesi sürecinde periyodik olarak bağımsız denetim hizmetlerinden yararlanılmasının önemi vb. gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

Sharari (2006) tarafından iç kontrol sistemi ile çalışanların performansları arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla Suudi Arabistan'da faaliyet gösteren emeklilik şirketlerinde farklı yönetim kademelerindeki yönetici ve çalışanlar üzerine anket uygulaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda iç kontrol sistemi unsurları ile çalışanların performansı arasında pozitif güçlü bir ilişki ortaya çıkmış ve çalışan performanslarının iyileştirilebilmesi için iç kontrol unsurlarının etkin bir şekilde uygulanması gerekliliği vurgulanmıştır.

Judeh, Sheikh ve Sbugh (2009) tarafından yapılan çalışmada Ürdün'de faaliyet gösteren dört ve beş yıldızlı otellerde kontrol ve muhasebe uygulamaları değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda kontrol ve performans değerlendirme sürecinde entegre bir raporlama sisteminin mevcut olduğu, teşvik sistemlerinin etkin bir şekilde işletildiği tespit edilmiştir. Çalışmada ek olarak işletmelerde oluşturulan sorumluluk merkezleri arasında etkin ilişki ve işbirliklerinin kurulması gerektiği, özellikle kontrol alanında planlama ve bütçeleme faaliyetlerinin etkinleştirilmesi ve bu kapsamda raporlama sistemlerinin oluşturulması gerekliliğinin önemine değinilmiştir.

Ama (2012) tarafından konaklama işletmelerindeki iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan çalışmada Gana'da faaliyet gösteren iki konaklama işletmesi ele alınarak söz konusu işletmelerde anket uygulaması üzerinden vaka analizi yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda katılımcıların büyük bir bölümü işletmede önceden oluşturulmuş herhangi bir muhasebe politika ve prosedürlerinin sistematik olarak oluşturulmadığını ancak çalışanların görev ve sorumluluklarının açık bir şekilde belirlendiği bir organizasyon şemasının var olduğunu belirtmişlerdir. Çalışmada kontrol faaliyetlerinin tüm organizasyon fonksiyonlarında ele alındığını ve iç kontrol sisteminin etkinliği açısından değerlendirildiğinde diğer tüm iç kontrol sistemi bileşenlerinin de oluşturularak uygulanması sonucuna ulaşılmıştır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin tasarlanması ve uygulanması işletme içerisinde ortaya çıkan hata ve suistimallerin en az seviyeye indirilmesinin çok daha ötesinde işletmenin sürekliliği ve büyümesi noktasında hayati bir öneme sahiptir. İşletmelerin halka açık ya da kapalı veya aile ya da tek kişilik işletmeler ayrımı gözetmeksizin sağlıklı çalışan bir iç kontrol sistemine ihtiyacı vardır. İç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliğinin süreklilik, performans ve

büyüme gibi vazgeçilmez bir öneme sahip olduğu son derece açıktır (Sebilcioğlu vd., 2013: 42).

İşletme performansına ilişkin ölçümler yapılırken işletme performansı göstergeleri olarak hem subjektif hem de objektif göstergelere yer verilmektedir (Ejoh ve Ejom, 2014, 135). Performans göstergesi olarak, karlılık, işletme faaliyetlerinin verimliliği, işletme hayat süresi ve çevresel fırsatlara ve tehditlere karşı işletmenin gösterdiği tepkiler ele alınabilir. İşletme amaçlarına ulaşmada işletme kaynaklarının nasıl etkin kullanıldığı da işletme performansı göstergelerinden biridir (Mawanda, 2008: 29). Ayrıca işletmelerin aktif karlılığı, satışları, özsermaye karlılığı, yatırım karlılığı, satışların büyüklüğü de işletmelerin performanslarında ölçüm olarak kullanılabilir göstergelerdendir (David, 2001).

İç kontrol sistemi ve işletme performansı arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmalar değerlendirildiğinde, Tang and Xu (2007), yapılan çalışmalar içerisinde iç kontrol zayıflığı ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi ele alan ilk yazarlardandır. Analiz sonucunda işletme performansı ile iç kontrol sistemi zayıflığı arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Leenen (2008), Tang ve Zou (2007)'nin çalışmalarının benzerini yaparak, iç kontrol sistemindeki yetersizlikleri değerlendirmiştir. İşletme performansı üzerine iç kontrol sisteminin etkisinin olduğu, iç kontrol sistemi yetersizliklerine de işletme faaliyetlerinin zayıflığının neden olduğu belirtilmiştir (Soodanian, Navid ve Kheirollahi, 2013: 70).

Chan Li, McVay ve Skaife (2015) tarafından yapılan çalışmada stok yönetimi ile iç kontrol sistemin işleyişinin etkinliği araştırılmıştır. İşletme performansını değerlemede de kullanılan işletme devir hızları ile finansal raporlamada iç kontrol sisteminin etkinliği arasındaki ilişki değerlendirilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre stok devir hızı düşük olan işletmelerde iç kontrol sisteminin etkin işlemediği görülmüştür. İç kontrol sisteminin iyileştirildiği işletmelerde satışların, brüt karın ve faaliyetlerden doğan nakit akışlarının arttığı tespit edilmiştir.

Ge and McVay (2005) tarafından yapılan çalışmada karmaşık, küçük ve karlılığı daha az olan işletmelerde iç kontrol sisteminin zayıf olduğu görülmektedir. Ge ve Mcway'in çalışmasını doğrular nitelikte olan Doyle (2007) tarafından yapılan çalışmada da iç kontrol sisteminin zayıf olan işletmelerin genç, hızlı büyüme çabası içinde olan ve yapılanması yetersiz olan işletmeler olduğu görülmüştür.

Ejoh ve Ejom (2014) tarafından iç kontrol faaliyetleri ve işletme performansı arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla Nijerya'da faaliyet gösteren Tersiyer kurumlarında anket ve mülakat yöntemi uygulanmıştır. Çalışma sonucunda işletme performansı ile iç kontrol faaliyetleri arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Çalışmada tüm faaliyetlerin

üst yönetim tarafından incelendiği, finansal tabloların yıllık olarak dış denetçiler tarafından denetlendiği diğer taraftan önemli finansal bilgilere tek bir çalışanın yetkisiz bir biçimde kolaylıkla erişilebildiğini, güvenlik ağının oluşturulmadığını bu kapsamda etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ile yetkisiz erişimlerin önlenmesi ve güvenlik ağlarının oluşturulması ile ortaya çıkabilecek hile, hırsızlık ve varlıkların kötüye kullanılmasının engellenmesi gerekliliği vurgulanmıştır.

Mwakimasinde, Odhiambo ve Byaruhanga (2014) tarafından yapılan çalışmada Kenya'da faaliyet gösteren şeker kamışı şirketlerinin iç kontrol sistemlerinin finansal performansları üzerine etkisi birincil ve ikincil veriler kullanılarak araştırılmıştır. Birincil veri olarak anket çalışması yapılmış, ikincil veri olarak da işletmelerin yıllık raporları, yayınları ve belgeleri ele alınmıştır. Çalışma sonucunda iç kontrol sisteminin finansal performans üzerinde pozitif bir ilişkisi olduğu görülmüştür.

Muraleetharan (2010) tarafından yapılan çalışmada iç kontrol sisteminin işletme performansını arttırmaya yol açıp açmayacağı değerlendirilmeye çalışılmıştır. İç kontrol sistemi kontrol çevresi risk değerlendirme ve kontrol faaliyetleriyle ölçülürken, işletme performansı genel olarak karlılık, verimlilik ve likidite değerleriyle ölçülmektedir. Anket ve gözlem yoluyla 181 örneklem üzerine analizler değerlendirilip regresyon uygulaması yapılmıştır. Çalışma sonucunda iç kontrol ile finansal performans arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmektedir. İç kontrol ile performans arasında pozitif bulgular elde edilirken kontrol çevresi ve performans arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Etkin bir iç kontrol sisteminin performans üzerine etkisinin her işletmede önemli ve etkili olduğu düşünülmektedir. Bunun nedeni iç kontrol uygulamalarının organizasyondaki hile ve hataları tespit edip, önleyebileceği düşüncesidir.

Odhiambo and Byaruhanga (2014) tarafından yapılan çalışmada iç kontrol sistemi unsurlarının finansal performans üzerine etkisi incelenmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda bağımlı değişken olan finansal performans 1. modelde birim başına maliyet, 2.modelde piyasa değeri, 3.modelde karlılık olarak belirlenirken, tüm modellerdeki bağımlı değişkenler iç kontrol sisteminin kontrol çevresi, kontrol faaliyetleri, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarını içermektedir. Birim başına maliyet piyasa değeri ve karlılık ile ifade edilen finansal performans üzerine iç kontrol sistemi unsurlarının açıklayıcı etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Dineshkumar ve Kogulacumar (2013), iç kontrol sistemi unsurlarının işletmelerin performansına yansıtacağını belirterek, Sri Lanka Telekom İşletmesinde iç kontrol unsurlarının işletme performansı üzerine etkisini incelemiştir. Birincil ve ikincil veriler ile

yapılan çalışmada, ağırlıklı olarak anket uygulaması gerçekleştirmiştir. İşletmede çalışan 60 çalışanla yapılan görüşmeleri korelasyon ve SWOT analizi ile değerlendirmiştir. Elde edilen sonuçlara göre iç kontrol sistemi ile işletme performansı arasında güçlü bir ilişki olduğu görülmüştür. Ayrıca Sri Lanka Telekom işletmesinde uygulanan iç kontrol sisteminin işletmenin geleceğe dönük işletme performansını arttıracığı beklentisi de tespit edilen sonuçlar arasındadır.

Literatür incelendiğinde iç kontrole ilişkin çalışmaların genel olarak iç kontrol etkinliğini ölçmeye dönük olduğu ve etkinliğin performans ile ilişkilendirildiği görülmüştür. Diğer çalışmalardan farklı olarak yapılan bu çalışmada iç kontrol unsurlarının her birinin ayrı olarak çeşitli işletme performansı unsurları üzerindeki etkisi değerlendirilmiş ve bu ilişki istatistikî modeller üzerinden incelenerek iç kontrol unsurları hakkında kapsamlı çözüm önerileri getirilmiştir.

3.3 Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Konaklama işletmelerinin emek yoğun olması, personel istihdam sayısının çok fazla ve personel devir hızının yüksek olması, parasal işlem yoğunluğu, birim fiyatı yüksek ürünlerin varlığı vb. gibi nedenler değerlendirildiğinde konaklama işletmelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi son derece önemlidir.

Çalışmanın kapsamını konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi içerisinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarının işletme performansı ile ilişkisinin incelenmesi oluşturmaktadır.

Literatür taraması detaylı olarak incelendiğinde iç kontrol sistemi unsurlarını kapsayan ve güvenilirlik ve geçerlilik açısından test edilen ya da hazır ölçek olarak kullanılan herhangi bir çalışmanın var olmaması araştırmanın sınırlılıklarındandır. Bu nedenle birden çok kaynaktan derlenerek elde edilen değişkenler üzerinde güvenilirlik ve geçerlilik testleri yapılmış ve oluşturulan değişkenlerin güvenilir ve geçerli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Antalya ili ülkemizin önemli turizm merkezlerinin başında yer almaktadır. Kültür ve Turizm Bakanlığı verilerine göre 2014 yılında Antalya'daki turistik merkezlere gelen yerli ve yabancı ziyaretçi sayısı 12 milyonu aşmıştır. Ek olarak Antalya'da faaliyet gösteren beş yıldızlı konaklama işletmelerinin sayısı açısından değerlendirildiğinde söz konusu işletmeler üzerine yapılacak bir araştırmanın beş yıldızlı konaklama işletmelerinin dahil olduğu konaklama sektörüne ilişkin genel bir yargı oluşturabileceği düşünülmektedir. Diğer taraftan araştırmanın sadece Antalya'nın Belek ve Kundu turizm bölgesinde yapılmış olması bir sınır olarak ifade edilebilir.

Araştırmanın bir diğer sınırlılığı ise çalışmanın anket yöntemi ile yapılması dolayısıyla araştırmaya katılan ilgililerin soruları içtenlikle cevaplamama ve objektif davranmama ihtimalinin olmasıdır. Bu ihtimali en aza indirmek için anketler yüz yüze görüşme neticesinde yaptırılmaya çalışılmış, tamamen bilimsel amaçlı kullanılacağı ifade edilmiş ve herhangi bir işletme veya çalışan ismine yer verilmemiştir. Ayrıca sonuçların hiçbir kurum ve kişiyle paylaşılmayacağına dair cevaplayıcılara bilgilendirme yapılmıştır.

3.4 Araştırmanın Modeli ve Değişkenleri

Araştırmanın amacında da belirtildiği üzere iç kontrol unsurları ile işletme performansı arasındaki ilişkinin belirlenmesi için 3 model oluşturulmuştur. Söz konusu modeller aşağıda belirtildiği gibidir.

$$\text{Model 1; } BKM_i = \beta_0 + \beta_1 KO1_1 + \beta_2 KO2_2 + \beta_3 RD_3 + \beta_4 KF_4 + \beta_5 Bİ_5 + \beta_6 İZ_6 + \beta_7 İFS_7 + \beta_8 İDK_8 + \beta_9 İYK_9 + e_i$$

$$\text{Model 2; } AK_i = \beta_0 + \beta_1 KO1_1 + \beta_2 KO2_2 + \beta_3 RD_3 + \beta_4 KF_4 + \beta_5 Bİ_5 + \beta_6 İZ_6 + \beta_7 İFS_7 + \beta_8 İDK_8 + \beta_9 İYK_9 + e_i$$

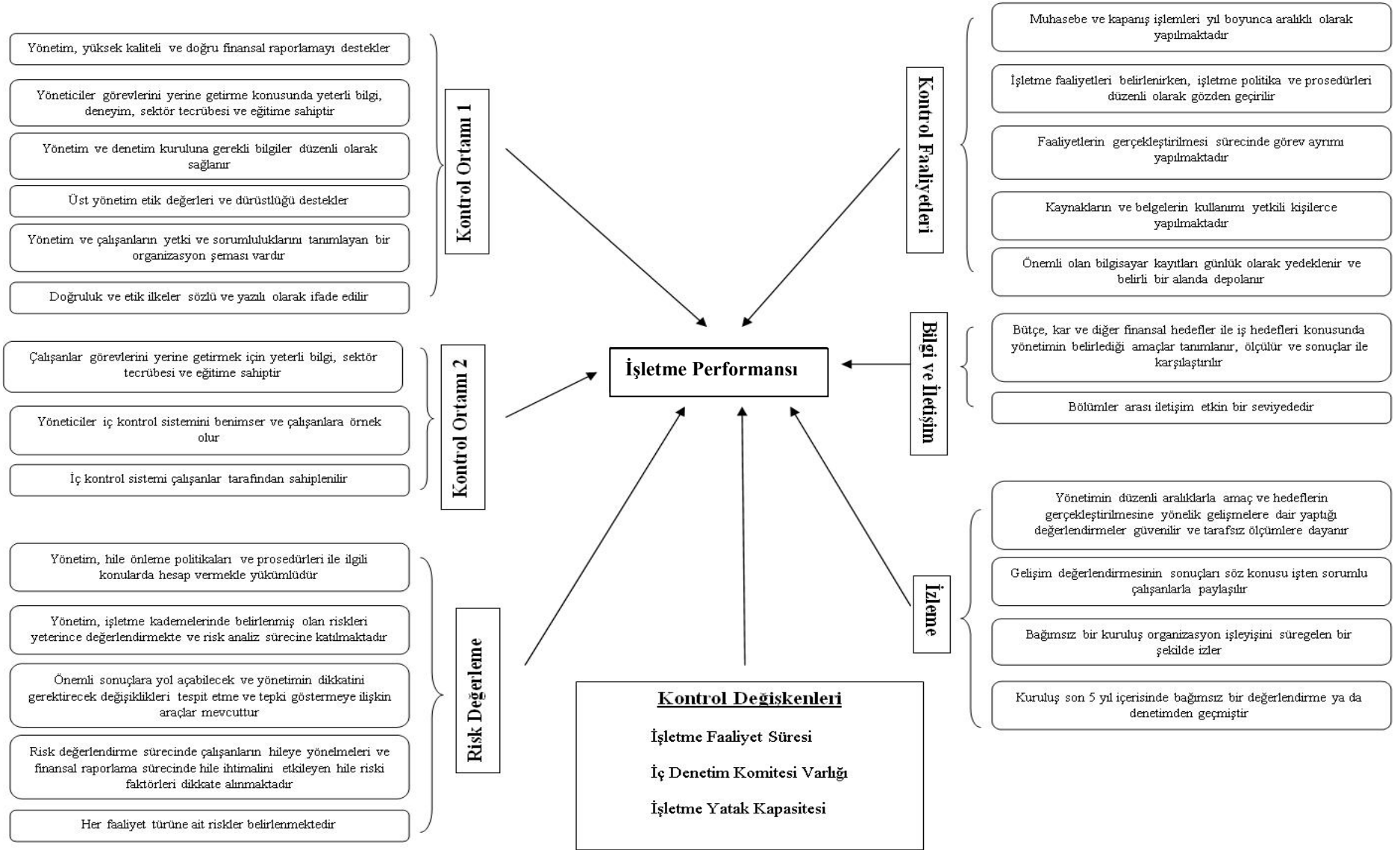
$$\text{Model 3; } ADH_i = \beta_0 + \beta_1 KO1_1 + \beta_2 KO2_2 + \beta_3 RD_3 + \beta_4 KF_4 + \beta_5 Bİ_5 + \beta_6 İZ_6 + \beta_7 İFS_7 + \beta_8 İDK_8 + \beta_9 İYK_9 + e_i$$

Model 1’de bağımlı değişken brüt kar marjı, model 2 de bağımlı değişken aktif karlılığı ve model 3’de ise bağımlı değişken aktif devir hızı olarak belirlenmiştir. Modellerde kullanılan bağımsız değişkenler ise COSO Modeli’nde yer alan ve Tablo 3.1 ve Tablo 3.2’de gösterilen iç kontrol unsurlarına ilişkin değişkenler (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) ve kontrol değişkenleri olarak da işletme faaliyet süresi, iç denetim biriminin varlığı ve işletme yatak kapasitesi olarak belirlenmiştir.

Tablo 3.1 Araştırmanın Değişkenleri

Bağımlı Değişkenler	Açıklamalar
BKM	Brüt Kar Marjı
AK	Aktif Karlılığı
ADH	Aktif Devir Hızı
Bağımsız Değişkenler	Açıklamalar
KO1	Kontrol Ortamı 1
KO2	Kontrol Ortamı 2
RD	Risk Değerleme
KF	Kontrol Faaliyetleri
Bİ	Bilgi ve İletişim
İZ	İzleme
Kontrol Değişkenleri	Açıklamalar
İFS	İşletme Faaliyet Süresi
İDB	İç Denetim Biriminin Varlığı
İYK	İşletme Yatak Kapasitesi

Tablo 3.2 Araştırmanın Modeli



3.5 Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın amacında da belirtildiği üzere konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi içerisinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarının işletme performansı ile ilişkisinin incelenmesi amacıyla öncelikle iç kontrol sistemi unsurlarını temsil edebilecek sorular ve işletmelere yönelik demografik sorular Likert Tipi ölçek çerçevesinde hazırlanmıştır. Ankette yer alan ifadeler 2012 yılında “*Current Issues in Auditing*” dergisinde Dana R. Hermanson, Jason L. Smith ve Nathaniel M. Stephens tarafından yayınlanan “*How Effective are Organizations’ Internal Control? Inside Into Specific Internal Control Elements*” isimli makalesinden ve 2013 yılında Prof. Dr. Hayrettin Usul tarafından yazılan “*Bağımsız Denetim*” isimli kitaptan derlenerek hazırlanmıştır (Hermanson, Smith ve Stephens, 2012: 37-43; Usul, 2013: 112-120).

Oluşturulan Likert Tipi ölçek kapsamında Antalya’da Belek ve Kundu turizm bölgelerinde faaliyet gösteren beş yıldızlı konaklama işletmelerinde görevli departman yönetici ve çalışan kadrolarında yer alan ilgililere yüz yüze görüşme yöntemi ile anket uygulamaları yapılmıştır. Ortalama her bir konaklama işletmesinden dört cevaplayıcı ile görüşülmüş, ölçek bazında hazırlanmış olan anket sorularına gerekli cevaplar alınmıştır.

İç kontrol sistemi içerisinde yer alan iç kontrol unsurlarına ait (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) alt boyutları belirlemek amacıyla öncelikle geçerlilik ve açıklayıcı faktör analizi sonrasında faktörlere ilişkin güvenilirlik analizi yapılmıştır. İç kontrol unsurlarına ait oluşturulan her bir boyutun işletme performansı üzerine etkisini değerlendirmek amacıyla çoklu regresyon modeli oluşturularak test edilmiştir.

3.5.1 Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örnekleme

Çalışmanın ana kütlesini Antalya’da faaliyet gösteren beş yıldızlı konaklama işletmeleri oluşturmaktadır. Bu kapsamda yer alan konaklama işletmeleri Kültür ve Turizm Bakanlığı’nın web sitesinden derlenerek listelenmiştir. Ana kütle kapsamında Antalya bölgesine bağlı çok sayıda turizm bölgesi yer almaktadır. Uygulama yapılmadan önce söz konusu işletmelerle ön görüşme amacıyla randevu talebinde bulunulmuştur. Ön görüşme sürecinde ihtiyaç duyulan bilgilerin bilimsel nitelikte kullanılacağı ve işletmelere yönelik bilgilerin üçüncü taraflarla paylaşılmayacağı ve işletme isimlerinin de çalışmada yer almayacağı konusunda bilgilendirilmede bulunulmuş ve çalışma sonucunda ortaya çıkacak sonuçların da talep edildiği takdirde işletmelerle paylaşılacağı ifade edilmiştir. Ön görüşmeler sonucunda geri dönüşlerin en yüksek olacağı tespit edilen Belek ve Kundu turizm bölgesi çalışmanın örneklemini oluşturmaktadır.

Görüşmeler neticesinde genel olarak randevu talebine olumsuz cevap veren işletmeler bunun nedeninin işletmeye ait verilerin üçüncü taraflarla paylaşmak istemedikleri ve yoğunlukları nedeniyle uygulamaya katkı sağlayamayacaklarını ifade etmişlerdir. Ek olarak ön görüşme için iletişime geçilen işletmelerin bazıları da olumlu ya da olumsuz herhangi bir geri bildirimde bulunmamış ve söz konusu işletmelere bu talep farklı zaman dilimlerinde tekrar iletilmiş fakat herhangi bir cevap alınamamıştır.

Randevu talebine olumlu cevap veren 47 adet beş yıldızlı konaklama işletmeleri ile araştırmanın amacı, yöntemi ve uygulaması çerçevesinde gerekli bilgilendirilmede bulunulmuş ve söz konusu bilgilendirmenin ardından çalışmamızın gerçekleştirilmesine olumlu bakan işletmelere uygun oldukları zaman diliminde anket uygulaması yapılmış bu süreçte de ilgililerle yüz yüze görüşme eşliğinde toplam 202 adet anket elde edilerek çalışmanın uygulama ayağı tamamlanmıştır.

3.5.2 Veri Toplama Araçları

Veri toplama sürecinde veriler yüz yüze görüşme eşliğinde anket uygulaması yapılarak toplanmıştır. Anket formu iki bölüm olarak oluşturulmuştur. Birinci bölümde yönetici ve çalışanların görev alanları, eğitim durumları, işletmelerin faaliyet gösterdiği süre, yatak kapasiteleri, istihdam edilen personel sayıları, iç denetim biriminin varlığı, bağımsız denetimden geçip geçmediği gibi sorular ile işletme performansına yönelik finansal veriler de yer almaktadır. İkinci bölümde ise beş alt bölüm yer almaktadır ve COSO tarafından oluşturulan, iç kontrol unsurlarının yer aldığı Kontrol Ortamı, Risk Değerleme, Kontrol Faaliyetleri, Bilgi ve İletişim ve İzleme unsurları ile ilişkili ifadelerle yer verilerek ankete katılacak işletmelerin yönetici ve çalışanlarının çalıştıkları kuruma ait görüşlerine ulaşabilmek amacıyla hazırlanmıştır. A grubu sorular, iç kontrol sistemi unsurlarından olan kontrol ortamına ilişkin uygulamaları ve ifadeleri içerirken, B grubu sorular, iç kontrol sisteminin diğer bir unsuru olan risk değerlendirme unsurunu ölçmektedir. C grubu sorular, iç kontrol sistemi unsurlarından kontrol faaliyetleri ifadelerini içerirken, D grubu sorular bilgi ve iletişim unsurunu içeren ifadeleri, son grup olan E grubu soruları da izleme unsuruna ilişkin ifadeleri içermektedir. Oluşturulan anket Ek 1’de yer almaktadır.

3.5.3 Veri Analiz Teknikleri

Verilerin analizi SPSS 16.0 paket programı vasıtasıyla yapılmıştır. Araştırmanın güvenilirlik analizinde iç tutarlılık (Cronbach’s Alpha) yönteminden, yapı geçerliliği için de açıklayıcı faktör analizinden yararlanılmıştır. Birinci bölümde yer alan işletmelere ve cevaplayıcılara ait özellikler frekans analizi ile incelenmiştir.

İç kontrol sistemi unsurları ile işletme performansı göstergeleri arasındaki ilişkiyi incelemeden önce iç kontrol sistemi unsurlarına ait ifadeler faktör analizi ile incelenerek faktörler elde edilmeye çalışılmıştır. İşletme ve cevap vericilere ait değişkenlerin iç kontrol sistemi unsurları olarak oluşturulan faktörlere etkisi bağımsız örneklem t-testi ile incelenmiştir. İç kontrol sistemi unsurları ile işletme performansı göstergeleri arasındaki ilişki korelasyon analizi ile değerlendirilmiştir.

Son olarak işletme performansı ile iç kontrol sistemi unsurları ve çeşitli kontrol değişkenleri arasındaki ilişki çoklu regresyon yöntemi ile analiz edilmiştir.

3.6 Araştırmanın Güvenirliği ve Geçerliliği

Bu bölümde, güvenilirlik analizi kapsamında Cronbach's Alfa değeri ele alınacak ve geçerlilik analizi için ise yapı geçerliliği test edilecektir.

3.6.1 Geçerlilik Analizi

Faktör analizi birbirleriyle ilişkili çok sayıdaki değişkeni az sayıda, anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler haline getiren çok değişkenli istatistikî yöntemlerden biridir (Kalaycı, 2008: 321).

Faktör analizi yapılmadan önce ilk olarak veri setinin uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme kapsamında anket sorularının ölçülmek istenen özellikleri ölçüp ölçmediğini incelemek için yapı geçerliliği ele alınmaktadır. Bu süreçte 3 yöntem kullanılmaktadır. Söz konusu yöntemler korelasyon matrisinin oluşturulması, Bartlett Küresellik testi, ve Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) testleridir (Akgül ve Çevik, 2003: 417).

KMO testi değişkenler arasındaki korelasyonları ve faktör analizinin uygun olup olmadığını ölçmek için kullanılan bir uygunluk testidir. Testin değeri 0 – 1 aralığında değişmekte ve bir değişkenin diğer değişkenler tarafından hatasız tahmin edilmesi durumunda 1'e eşit olduğu ifade edilmektedir (Turanlı vd., 2012: 48).

KMO uygunluk testi için önerilen kriterlerin ölçüsü Tablo 3.3'de yer almaktadır.

Tablo 3.3 KMO Ölçüsü Kriterleri

KMO Ölçüsü	Aralıklar
0,9 – 1	Mükemmel
0,8 – 0,89	Çok İyi
0,7 – 0,79	İyi
0,6 – 0,69	Orta
0,5 – 0,59	Zayıf
< 0,5	Faktör Analizine Uygun Değil

Kaynak: Aydın, 2007: 5.

Faktör analizi yapılabilmesi için örneklemin belirli bir sayıda olması gerekmektedir. Örneklem büyüklüğü ilişkilerin güvenilir bir biçimde kestirilebilmesine izin verecek büyüklükte olması son derece önemlidir. Literatür incelendiğinde genel olarak örneklem büyüklüğünün en az gözlenen değişken sayısının beş katı olması belirtilmektedir. Kline (1994) tarafından yapılan bir çalışmada güvenilir faktörler elde edebilmek için 200 kişilik örneklemin yeterli kabul edileceği belirtilmiştir (Büyüköztürk, 2002: 480).

Çalışmamız kapsamında oluşturulan soru sayısı 40 ve elde edilen örneklem büyüklüğü 202 olduğundan dolayı faktör analizi yapılabilmesine imkan verecek yeterliliktedir. Örneklem büyüklüğünün uygun olmasının ardından faktör analizi yapılmadan önce veri setinin uygun olup olmadığını tespit edebilmek için Kaiser – Meyer – Olkin (KMO) örneklem yeterlilik testi ve Bartlett küresellik testi uygulaması yapılmıştır. Değişkenler arasındaki ilişkilerden hareketle faktör bulmaya yönelik bir işlem olan açıklayıcı faktör analizi sonuçları Tablo 3.4’de yer almaktadır.

Tablo 3.4 Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları - KMO Ölçüsü Kriterleri

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi (KMO)		,881
Bartlett's Test of Sphericity (Küresellik Testi)	Yaklaşık Ki Kare Değeri	2247,886
	Fark	300
	Anlamlılık	,000

Yapılan analiz sonucunda KMO değeri 0,881 olduğu sonucuna ulaşılmıştır. KMO değerinin 0,881 değerinde olmasının anlamı veri setinin faktör analizi yapılabilmesi için oldukça iyi bir seviyede olduğunun bir göstergesi olarak ifade edilebilir. Ek olarak yapılan Bartlett küresellik testi sonucu 2247,886 olarak hesaplanmış ve % 1 seviyesinde anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Özet olarak yapılan testler neticesinde verilerin faktör analizi yapılmasına uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Faktör sayısını belirlemede özdeğer istatistiği birden büyük olan faktörler anlamlı olarak belirlenmiştir. Tablo 3.5’de yer alan özdeğer istatistiği birden büyük olan 6 faktör söz konusudur. Birinci faktör toplam varyansın %15,530’unu açıklamaktadır. Bir ve ikinci faktörler toplam varyansın %29,725’ini açıklamaktadır. Altı faktör ise toplam varyansın %63,151’ini açıklamaktadır.

Tablo 3.5 Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesi

	İlk Özdeğer			Döndürülmüş Kareler Toplamı		
	Toplam	Varyans Yüzdesi	Kümülatif Toplam	Toplam	Varyans Yüzdesi	Kümülatif Toplam
1	8,405	33,621	33,621	3,882	15,530	15,530
2	1,873	7,493	41,114	3,549	14,195	29,725
3	1,782	7,127	48,241	2,458	9,830	39,555
4	1,363	5,454	53,695	2,374	9,494	49,049
5	1,253	5,011	58,706	2,018	8,074	57,123
6	1,111	4,446	63,151	1,507	6,029	63,151

Faktör analizinde düşük ortak varyansa sahip değişkenler analizden çıkarıldığından bir değişkenin analizde yer alan diğer değişkenlerle paylaştığı varyans miktarı Tablo 3.6’da gösterildiği gibidir. B 39 ve b 40 değişkeni en yüksek ortak varyansa sahip değişkenlerdir.

Tablo 3.6 Ortak Varyans Tablosu

	Çıkarım
b1	,698
b2	,718
b3	,599
b4	,708
b5	,596
b6	,601
b9	,715
b12	,517
b13	,674
b20	,636
b21	,676
b22	,678
b23	,699
b24	,636
b37	,546
b38	,548
b39	,829
b40	,740
b25	,561
b26	,664
b27	,566
b28	,511
b29	,547
b33	,634
b35	,692

Tablo 3.7'ye bakıldığında altı faktör ve her bir değişkenin faktörler altındaki ağırlıkları görülmektedir. b1, b2, b3, b4, b5 ve b6 bulunduğu satırda en büyük ağırlığı birinci faktör altında; b20, b21, b22, b23, b24 değişkenleri bulunduğu satırda en büyük ağırlığı ikinci faktör altında; b25, b26, b27, b28, b29 değişkenleri bulunduğu satırda en büyük ağırlığı üçüncü faktör altında; b37, b38, b39, b40 değişkenleri bulunduğu satırda en büyük ağırlığı dördüncü faktör altında; b9, b12, b13 değişkenleri en büyük ağırlığı beşinci faktör altında ve son olarak b33, b35 değişkenleri en büyük ağırlığı altıncı faktör altında almıştır.

Tablo 3.7 Döndürülmüş Faktör Matrisi

	Faktörler	Faktör Ağırlıkları
	Kontrol Ortamı 1 (KO1) 1.Faktör	
b1	Yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamayı destekler	0,693
b2	Yöneticiler görevlerini yerine getirme konusunda yeterli bilgi, deneyim, sektör tecrübesi ve eğitime sahiptir	0,784
b3	Yönetim ve denetim kuruluna gerekli bilgiler düzenli olarak sağlanır	0,652
b4	Üst yönetim etik değerleri ve dürüstlüğü destekler	0,787
b5	Yönetim ve çalışanların yetki ve sorumluluklarını tanımlayan bir organizasyon şeması vardır	0,728
b6	Doğruluk ve etik ilkeler sözlü ve yazılı olarak ifade edilir	0,643
	Risk Değerleme (RD) 2. Faktör	
b20	Yönetim, hile önleme politikaları ve prosedürleri ile ilgili konularda hesap vermekle yükümlüdür	0,689
b21	Yönetim, işletme kademelerinde belirlenmiş olan riskleri yeterince değerlendirmekte ve risk analiz sürecine katılmaktadır	0,712
b22	Önemli sonuçlara yol açabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri tespit etme ve tepki göstermeye ilişkin araçlar mevcuttur	0,781
b23	Risk değerlendirme sürecinde çalışanların hileye yönelmeleri ve finansal raporlama sürecinde hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır	0,766
b24	Her faaliyet türüne ait riskler belirlenmektedir	0,626
	Kontrol Faaliyetleri (KF) 3. Faktör	
b25	Muhasebe ve kapanış işlemleri yıl boyunca aralıklı olarak yapılmaktadır	0,558
b26	İşletme faaliyetleri belirlenirken, işletme politika ve prosedürleri düzenli olarak gözden geçirilir	0,794
b27	Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sürecinde görev ayrımı yapılmaktadır	0,488
b28	Kaynakların ve belgelerin kullanımı yetkili kişilerce yapılmaktadır	0,570
b29	Önemli olan bilgisayar kayıtları günlük olarak yedeklenir ve belirli bir alanda depolanır	0,664
	İzleme (İZ) 4. Faktör	
b37	Yönetimin düzenli aralıklarla amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik gelişmelere dair yaptığı değerlendirmeler güvenilir ve tarafsız ölçümlere dayanır	0,486
b38	Gelişim değerlendirmesinin sonuçları söz konusu işten sorumlu çalışanlarla paylaşılır	0,532
b39	Bağımsız bir kuruluş organizasyon işleyişini süregelen bir şekilde izler	0,855
b40	Kuruluş son 5 yıl içerisinde bağımsız bir değerlendirme ya da denetimden geçmiştir	0,822
	Kontrol Ortamı 2 (KO2) 5. Faktör	
b9	Çalışanlar görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgi, sektör tecrübesi ve eğitime sahiptir	0,806
b12	Yöneticiler iç kontrol sistemini benimser ve çalışanlara örnek olur	0,525
b13	İç kontrol sistemi çalışanlar tarafından sahiplenilir	0,762
	Bilgi ve İletişim (Bİ) 6. Faktör	
b33	Bütçe, kar ve diğer finansal hedefler ile iş hedefleri konusunda yönetimin belirlediği amaçlar tanımlanır, ölçülür ve sonuçlar ile karşılaştırılır	0,681
b35	Bölümler arası iletişim etkin bir seviyededir	0,743

Faktörleri isimlendirebilmek için her bir faktörün altında yer alan ve ağırlıkları büyük olan değişkenleri gruplandırmak gerekmektedir. Birinci faktör altında yer alan değişkenleri incelediğimizde en büyük ağırlığa sahip olan değişkenlerin “Kontrol Ortamı’na” ilişkin değişkenler olduğu görülmektedir. Aynı şekilde beşinci faktörde yer alan değişkenler incelendiğinde en büyük ağırlığa sahip olan değişkenlerin yine “Kontrol Ortamı’na” ilişkin değişkenler olduğu görülmektedir. “Kontrol Ortamı” değişkenleri iki faktör altında bölünmüş durumdadır. Birinci faktör altında yer alan sorular dürüstlük ve etik değerler, mesleki yeterlilik, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı, organizasyon yapısı ve yetki ve sorumlulukların dağıtımı ile ilişkilidir ve birinci faktör Kontrol Ortamı 1 (KO1) Faktörü olarak adlandırılmıştır. Beşinci faktör altında yer alan sorular ise İnsan Kaynakları Yönetimi ve Uygulamalarına ilişkin ifadeleri içermektedir. Bu kapsamda beşinci faktör de Kontrol Ortamı 2 (KO2) faktörü olarak adlandırılmıştır.

İkinci faktörde yer alan değişkenler incelendiğinde en büyük ağırlığa sahip olan değişkenler “Risk Değerleme” ile ilişkilidir ve ikinci faktör Risk Değerleme (RD) faktörü olarak adlandırılmıştır. Üçüncü faktör altında yer alan değişkenler incelendiğinde en büyük ağırlığa sahip olan değişkenlerin “Kontrol Faaliyetleri” ile ilişkili olduğundan üçüncü faktör Kontrol Faaliyetleri (KF) faktörü olarak, dördüncü faktör altında yer alan değişkenler incelendiğinde en büyük ağırlığa sahip olan değişkenler “İzleme” unsuruna ait ifadeleri içerdiğinden dolayı dördüncü faktör İzleme (İZ) faktörü olarak adlandırılmıştır. Son olarak altıncı faktör altında yer alan değişkenler incelendiğinde en büyük ağırlığa sahip olan değişkenler “Bilgi ve İletişim” unsuruna ait ifadeleri içerdiğinden dolayı altıncı faktör Bilgi ve İletişim (Bİ) faktörü olarak adlandırılmıştır.

3.6.2 Güvenirlilik Analizi

Güvenirlilik, ölçülerin hatadan bağımsız kalma derecesi olarak tanımlanmaktadır. Güvenirlilik ölçme aracıyla aynı koşul ve durumlarda tekrarlanan ölçüm değerlerinin kararlılığının bir göstergesi olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle güvenirlilik, ölçüle sağlanan bilgilerin hatadan arındırılmış olduğuna ve aynı amaca dönük yapılacak olan ikinci bir ölçümde aynı sonuçların elde edileceğine güven duyulması olarak açıklanabilir (Ercan ve Kan, 2004: 212). Güvenirliliğin değerlendirilmesi belli yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Söz konusu yöntemler test – tekrar test yöntemi, iç tutarlılık yöntemi (Cronbach’s Alpha) ve alternatif form testi yöntemidir. Bu çalışmada Likert tipi ölçek kullanıldığından dolayı Likert tipi ölçeklerde yaygın bir şekilde kullanılan iç tutarlılık yöntemi kullanılmıştır. Cronbach’s Alpha değerinin 0.60 ve üstü kullanılan ölçeğin oldukça

güvenilir olduğu kabul edilmekte ve söz konusu değerlendirmelere ilişkin bilgi Tablo 3.8’de gösterilmektedir (Kalaycı, 2008: 407). Güvenirlik analizi kapsamında, araştırmada kullanılan anket sonucunda oluşturan altı faktöre ait Cronbach’s Alfa değerleri ve bu değere ilişkin yorumlar Tablo 3.9’daki gibidir.

Tablo 3.8 Cronbach’s Alpha Değeri

Cronbach’s Alfa	Değerlendirme
$0,00 \leq \alpha \leq 0,40$	Güvenilir değil
$0,40 \leq \alpha \leq 0,60$	Güvenirligi düşük
$0,60 \leq \alpha \leq 0,80$	Oldukça güvenilir
$0,80 \leq \alpha \leq 1,00$	Yüksek derecede güvenilir

Kaynak: Kalaycı, 2008: 407.

Tablo 3.9 İç Kontrol Sistemi Unsurlarına İlişkin Güvenilirlik Analizi

Unsurlar	Cronbach's Alpha Değeri
KO1	,736
KO2	,764
RD	,732
KF	,773
Bİ	,760
İZ	,800

Çalışmada kullanılan iç kontrol sistemine ilişkin soru formunun Cronbach’s Alpha değeri 0.795 olarak hesaplanmış bu kapsamda çalışmada kullanılan ölçeğin oldukça güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

3.7 Bulgular

Çalışma için oluşturulan ölçeklere ilişkin yapılan güvenilirlik ve geçerlilik analizleri Antalya’da Belek ve Kundu turizm bölgesinde faaliyet gösteren 47 beş yıldızlı konaklama işletmelerinden elde edilen 202 anket üzerinden gerçekleştirilmiştir. Güvenilirlik ve geçerlilik analizlerinden sonra frekans analizi, korelasyon analizi ve çok değişkenli regresyon analizi yapılmış olup, elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır.

3.7.1 Frekans Analizi

Bu bölümde araştırmaya katılan bireylere ve konaklama işletmelerine ilişkin bulgular frekans analizi yapılarak değerlendirilmiştir.

3.7.1.1 Araştırmaya Katılan Bireylerin Görev Alanları

Araştırmaya katılan bireylerin görev alanları Tablo 3.10’da yer almaktadır. Tablo 3.10’dan anlaşılacağı üzere araştırmaya katılan bireylerin %8,4’ü genel müdür, % 7,4’ü satın

alma müdürü, %13,9'u muhasebe ve finans müdürü, %6,4'ü insan kaynakları müdürü, %5,9'u pazarlama ve satış müdürü, %7,4'ü ön büro müdürü ve yiyecek ve içecek müdürü, %5,9'u satın alma personeli, %8,4'ü muhasebe ve finans personeli, %6,4'ü insan kaynakları personeli, %3'ü pazarlama ve satış personeli, %10,9'u ön büro personeli, %8,4'ü yiyecek ve içecek personeli olmak üzere toplam 202 katılımcıdan oluşmaktadır.

Tablo 3.10 Araştırmaya Katılan Bireylerin Görev Alanları

Görev Alanı	n	%
Genel Müdür	17	8,4
Satın Alma Müdürü	15	7,4
Muhasebe ve Finans Müdürü	28	13,9
İnsan Kaynakları Müdürü	13	6,4
Pazarlama ve Satış Müdürü	12	5,9
Ön Büro Müdürü	15	7,4
Yiyecek ve İçecek Müdürü	15	7,4
Satın Alma Personeli	12	5,9
Muhasebe ve Finans Personeli	17	8,4
İnsan Kaynakları Personeli	13	6,4
Pazarlama ve Satış Personeli	6	3,0
Ön Büro Personeli	22	10,9
Yiyecek ve İçecek Personeli	17	8,4
Toplam	202	100,0

3.7.1.2 Araştırmaya Katılan Bireylerin Eğitim Düzeyleri

Araştırmaya katılan bireylerin eğitim düzeyleri Tablo 3.11'de yer almaktadır. Tablo 3.11'de anketi cevaplayan bireylerin %25,2'si lise, %69,3'ü üniversite, %5'i yüksek lisans, %0,5'i doktora mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 3.11 Araştırmaya Katılan Bireylerin Eğitim Durumu

Eğitim Durumu	n	%
Lise	51	25,2
Üniversite	140	69,3
Yüksek Lisans	10	5,0
Doktora	1	,5
Toplam	202	100,0

3.7.1.3 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Faaliyet Süreleri

Araştırmaya katılan konaklama işletmelerinin faaliyette buldukları süre Tablo 3.12’de yer almaktadır. Tablo 3.12’de araştırmaya katılan konaklama işletmelerinin %4,3’ü 1 – 3 yıl, %25,5’i 4 – 6 yıl, % 29,8’i 7 – 10 yıl, %19,1’i 11 – 15 yıl ve % 21,3’si 16 ve üzeri yıl faaliyet gösterdiği görülmektedir.

Tablo 3.12 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Faaliyet Süreleri

Faaliyet Süresi	n	%
1 – 3 yıl	2	4,3
4 – 6 yıl	12	25,5
7 – 10 yıl	14	29,8
11 – 15 yıl	9	19,1
16 ve üzeri yıl	10	21,3
Toplam	47	100,0

3.7.1.4 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Yatak Kapasiteleri

Araştırmaya katılan konaklama işletmelerinin yatak kapasiteleri Tablo 3.13’de yer almaktadır. Tablo 3.13’de araştırmaya katılan konaklama işletmelerinin % 12,8’i 250 – 499, %23,4’ü 500 – 799, %25,5’i 800 – 1049, % 29,8’i 1050 – 1299 ve % 8,5’i 1300 ve üzeri yatak kapasitesinin olduğu görülmektedir.

Tablo 3.13 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Yatak Kapasiteleri

Yatak Kapasitesi	n	%
250 – 499	6	12,8
500 – 799	11	23,4
800 – 1049	12	25,5
1050 – 1299	14	29,8
1300 ve üzeri	4	8,5
Toplam	47	100,0

3.7.1.5 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Çalışan Sayıları

Araştırmaya katılan konaklama işletmelerinin çalışan sayıları Tablo 3.14’de yer almaktadır. Tablo 3.14’de araştırmaya katılan konaklama işletmelerindeki çalışan sayılarının %8,5’i 1 – 100, %19,1’i 101 – 201, % 44,7’si 202 – 302, %23,4’ü 303 – 403, % 4,3’ü 404 e ve üzeri olduğu görülmektedir.

Tablo 3.14 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Çalışan Sayıları

Çalışan Sayısı	n	%
1 – 100	4	8,5
101 – 201	9	19,1
202 – 302	21	44,7
303 – 403	11	23,4
404 ve üzeri	2	4,3
Toplam	47	100,0

3.7.1.6 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinde İç Denetim Biriminin Varlığı

Araştırmaya katılan konaklama işletmelerinde iç denetim biriminin varlığı Tablo 3.15’de yer almaktadır. Tablo 3.15’de görüleceği üzere iç denetim birimine sahip konaklama işletmelerinin yüzdesi 68,1 seviyesindeyken, iç denetim birimine sahip olmayan işletmelerin yüzdesi ise 31,9’dur. Araştırmaya katılan konaklama işletmelerinin büyük çoğunluğunda iç denetim biriminin var olması iç kontrol ve denetim açısından olumlu bir durum olarak yorumlanırken diğer taraftan %31,9’luk bir dilime sahip işletmelerde iç denetim biriminin var olmaması iç kontrol ve denetime verilen önemin yeterli olmadığı bir göstergesi olarak ifade edilebilir.

Tablo 3.15 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinde İç Denetim Biriminin Varlığı

İç Denetim Biriminin Varlığı	n	%
Evet	32	68,1
Hayır	15	31,9
Toplam	47	100,0

3.7.1.7 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinde Son 5 Yıl İçerisindeki Bağımsız Denetim Uygulama Durumu

Araştırmaya katılan konaklama işletmelerinin son 5 yıl içerisindeki bağımsız denetim uygulama durumu Tablo 3.16’da yer almaktadır. Tablo 3.16’da görüleceği üzere araştırmaya katılan konaklama işletmelerinin % 74,5’inin son 5 yıl içerisinde bağımsız denetimden geçtiği, ankete katılan konaklama işletmelerinin % 25,5’inin ise son 5 yıl içerisinde bağımsız denetimden geçmediği görülmüştür. Buna göre araştırmaya katılan örneklem grubunun ağırlıklı olarak bağımsız denetim uygulamasından geçtiği görülmektedir.

Tablo 3.16 Araştırmaya Katılan Konaklama İşletmelerinin Son 5 Yıl İçerisindeki Bağımsız Denetim Uygulama Durumu

Bağımsız Denetim (son 5 yıl)	n	%
Evet	35	74,5
Hayır	12	25,5
Toplam	47	100,0

3.7.1.8 Faktörlerde Yer Alan Sorulara İlişkin Frekans Analizinin Değerlendirilmesi

Tablo 3.17 Faktörde Yer Alan Soruların Frekans Analizinin Değerlendirilmesi

İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Kontrol Ortamı					
Yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamayı destekler	-	%0,5	%4,5	%54,5	%40,6
Yöneticiler görevlerini yerine getirme konusunda yeterli bilgi, deneyim, sektör tecrübesi ve eğitime sahiptir	-	%1	%3	%66,8	%29,2
Yönetim ve denetim kuruluna gerekli bilgiler düzenli olarak sağlanır	-	-	%3,5	%70,3	%26,2
Üst yönetim etik değerleri ve dürüstlüğü destekler	-	%1,5	%2	%59,9	%36,6
Yönetim ve çalışanların yetki ve sorumluluklarını tanımlayan bir organizasyon yapısı vardır	%1,5	%3,5	%8,9	%72,8	%13,4
Doğruluk ve etik ilkeler sözlü ve yazılı olarak ifade edilir	-	%2,5	%12,9	%61,4	%23,3
Çalışanlar görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgi, sektör tecrübesi ve eğitime sahiptir	-	%11,4	%20,3	%61,4	%6,9
Yöneticiler iç kontrol sistemini benimser ve çalışanlara örnek olur	-	%4,5	%14,9	%62,4	%18,3
İç kontrol sistemi çalışanlar tarafından sahiplenilir	-	%13,9	%25,7	%53,5	%6,9
Risk Değerleme					
Yönetim, hile önleme politikaları ve prosedürleri ile ilgili konularda hesap vermekle yükümlüdür	-	%2,5	%12,4	%62,9	%22,3
Yönetim, işletme kademelerinde belirlenmiş olan riskleri yeterince değerlendirmekte ve risk analiz sürecine katılmaktadır	-	%2	%16,3	%65,8	%15,8
Önemli sonuçlara yol açabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri tespit etme ve tepki göstermeye ilişkin araçlar mevcuttur	-	%2,5	%18,8	%67,3	%11,4
Risk değerlendirme sürecinde çalışanların hileye yönelmeleri ve finansal raporlama sürecinde hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır	%0,5	%3,5	%25,7	%59,4	%10,9
Her faaliyet türüne ait riskler belirlenmektedir	-	%8,4	%19,3	%55,9	%16,3
Kontrol Faaliyetleri					
Mali nitelikteki işlemlerin kayıt ve belgelendirilme süreci periyodik olarak gözden geçirilir	-	%0,5	%3	%66,3	%30,2
İşletme faaliyetleri belirlenirken, işletme politika ve prosedürleri düzenli olarak gözden geçirilir	-	%1	%2,5	%78,7	%17,8
Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sürecinde görev ayrımı yapılmaktadır	-	%5	%14,9	%68,3	%11,9
Kaynakların ve belgelerin kullanımı yetkili kişilerce yapılmaktadır	-	-	%5	%75,7	%19,3
Önemli olan bilgisayar kayıtları günlük olarak yedeklenir ve belirli bir alanda depolanır	-	%1,5	%5,4	%74,3	%18,8
Bilgi ve İletişim					
Bütçe, kar ve diğer finansal hedefler ile iş hedefleri konusunda yönetimin belirlediği amaçlar tanımlanır, ölçülür ve sonuçlar ile karşılaştırılır	%0,5	-	%2,5	%77,7	%19,3
Bölümler arası iletişim etkin bir seviyededir	-	%1	%9,9	%78,2	%10,9
İzleme					
Yönetimin düzenli aralıklarla amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik gelişmelere dair yaptığı değerlendirmeler güvenilir ve tarafsız ölçümlere dayanır	-	%1,5	%8,9	%78,7	%10,9
Gelişim değerlendirmesinin sonuçları söz konusu işten sorumlu çalışanlarla paylaşılır	-	%2,5	%14,9	%75,7	%6,9
Bağımsız bir kuruluş organizasyon işleyişini süregelen bir şekilde izler	%0,5	%12,4	%7,4	%64,9	%14,9
Kuruluş son 5 yıl içerisinde bağımsız bir değerlendirme ya da denetimden geçmiştir	%0,5	%9,9	%3	%56,9	%29,7

Faktör analizi sonucunda oluşturulan her bir faktörün altında yer alan sorulara ilişkin frekans dağılımı Tablo 3.17’de gösterildiği gibidir.

Tablo 3.17’de yer alan ifadeye katılımcıların vermiş olduğu “Kesinlikle Katılıyorum” ve “Katılıyorum” yanıtları bir bütün altında değerlendirildiğinde ankete cevap veren katılımcıların genel olarak;

- Yönetimin yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamayı desteklediği,
- Yöneticilerin görevlerini yerine getirme konusunda yeterli bilgi, deneyim, sektör tecrübesi ve eğitime sahip oldukları,
- Yönetim ve denetim kuruluna gerekli bilgilerin düzenli olarak sağlandığı,
- Üst yönetimin etik değerler ve dürüstlüğü destekledikleri,
- Yetki ve sorumlulukları tanımlayan bir organizasyon yapısının var olduğu,
- Doğruluk ve etik ilkelerin sözlü ve yazılı olarak ifade edildiği,
- Çalışanların görevlerini yerine getirme konusunda yeterli bilgi, deneyim, sektör tecrübesi ve eğitime sahip oldukları,
- Yöneticilerin iç kontrol sistemini benimsedikleri ve çalışanlara bu çerçevede örnek oldukları,
- Çalışanların iç kontrol sistemini sahiplendiği,
- Yönetimin, hile önleme politikaları ve prosedürleri ile ilgili konularda hesap vermekle yükümlü olduğu,
- Yönetimin işletme kademelerinde belirlenmiş olan riskleri yeterince değerlendirdiğini ve gerekli risk analiz sürecine katıldığı,
- Her faaliyet türüne ait risklerin belirlendiği,
- Önemli sonuçlara yol açabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri tespit etme ve tepki göstermeye ilişkin araçların mevcut olduğu,
- Risk değerlendirme sürecinde çalışanların hileye yönelmeleri ve finansal raporlama sürecinde hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alındığı,
- Mali nitelikteki işlemlerin kayıt ve belgelendirilme sürecinin periyodik olarak gözden geçirildiği,
- İşletme faaliyetleri belirlenirken işletme politikaları ve prosedürlerinin düzenli olarak gözden geçirildiği,
- Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sürecinde görev ayrımının yapıldığı,
- Kaynakların ve belgelerin kullanımının yetkili kişiler tarafından yapıldığı,
- Önemli olan bilgisayar kayıtlarının günlük olarak yedeklendiği ve belirli bir alanda depolandığı,
- Bütçe, kar ve diğer finansal hedefler ile iş hedefleri konusunda yönetimin belirlediği amaçların tanımlandığı, ölçüldüğü ve sonuçlar ile karşılaştırıldığı,
- Bölümler arası iletişimin etkin bir seviyede olduğu,
- Yönetimin düzenli aralıklarla amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik gelişmelere dair yaptığı değerlendirmelerin güvenilir ve tarafsız ölçümlere dayandığı,

- Bağımsız bir kuruluşun organizasyon işleyişini süregelen bir şekilde izlediği ve kuruluşun son 5 yıl içerisinde bağımsız bir değerlendirme ya da denetimden geçtiği görüşüne sahip oldukları görülmektedir.

Diğer taraftan “Kararsızım”, “Katılmıyorum” ve “Kesinlikle Katılmıyorum” yanıtları bir bütün altında değerlendirildiğinde ise katılımcıların yaklaşık olarak;

- % 32’si çalışanların yeterli bilgi, deneyim, sektör tecrübesi ve eğitime sahip olmadıkları,
- % 40’ı çalışanların iç kontrol sistemini sahiplenmediği,
- % 29’u her faaliyet türüne ait risklerin belirlenmediği,
- % 22’si işletmede önemli sonuçlara yol açabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri tespit etme ve tepki göstermeye ilişkin araçların mevcut olmadığı,
- % 30’unun risk değerlendirme sürecinde çalışanların hileye yönelmeleri ve finansal raporlama sürecinde hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmadığı,
- %28’i bölümler arası iletişimin etkin bir seviyede olmadığı görüşüne sahip oldukları görülmektedir.

3.7.2 Korelasyon Analizi

Korelasyon Analizi iki değişken arasındaki ilişkiyi inceleyen bir analiz yöntemidir. Korelasyon katsayısının +1’e yakın olması değişkenler arasındaki ilişkinin pozitif yönlü, -1’e yakın olması ise değişkenler arasındaki ilişkinin negatif yönlü, katsayının 0’a yakın olması ise değişkenler arasında bir ilişkinin olmadığını gösterir (Saruhan ve Yıldız, 2009: 334). Korelasyon katsayısının mutlak değer olarak 0,70-1,00 arasında olması yüksek, 0,30-0,70 arasında olması orta ve 0,00-0,30 arasında olması ise düşük düzeyde bir ilişki olduğu şeklinde ifade edilebilir (Büyüköztürk, 2002: 32). Araştırma kapsamındaki değişkenler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi kapsamında Pearson korelasyon testi uygulanmış ve söz konusu teste ilişkin değerlendirmeler Tablo 3.18’de gösterilmiştir.

Tablo 3.18’e göre, iç kontrol unsurlarının boyutları arasında, söz konusu boyutlarla ve işletmelere ait özellikler ile brüt kar marjı, aktif karlılığı ve aktif devir hızı olarak belirtilen işletme performansı arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Buna göre brüt kar marjı ile iç kontrol unsurlarından risk değerlendirme arasında pozitif yönlü zayıf kuvvette bir ilişki olduğu, aktif karlılık ile kontrol ortamı 1 (KO1) ve kontrol ortamı 2 (KO2) unsurları arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu, aktif devir hızı ile kontrol faaliyetleri (KF), izleme (İZ) ve bilgi ve iletişim (Bİ) arasında pozitif yönlü ilişki olduğu tespit edilmiştir. Diğer bir deyişle işletme performansı olarak ifade edilen brüt kar marjı, aktif karlılığı ve aktif devir hızının iç kontrol unsurlarını temsil eden boyutlarla ilişkisi vardır. Boyutlar arası ilişkiye bakıldığında en yüksek ilişki kontrol ortamı 1 (KO1) ile risk değerlendirme (RD) unsurları arasındadır.

Tablo 3.18 Korelasyon Analizi

	Brüt Kar Marjı	Aktif Karlılığı	Aktif Devir Hızı	Kontrol Ortamı 1	Kontrol Ortamı 2	Risk Değerleme	Kontrol Faaliyetleri	İzleme	Bilgi ve İletişim	İç Denetim Biriminin Varlığı	İşletmenin Yatak Kapasitesi	İşletmenin Faaliyet Süresi
Brüt Kar Marjı	1	-,237**	-,170*	-,056	-,071	,220**	-,001	-,103	-,050	-,085	,065	,190**
Aktif Karlılığı		1	,371**	,494**	,411**	-,105	-,118	-,113	-,117	,478**	,493**	,187**
Aktif Devir Hızı			1	-,053	-,030	-,158	,530**	,409**	,185**	-,274**	,287**	,077
Kontrol Ortamı 1				1	,444**	,626**	,516**	,380**	,356**	,346**	-,142*	-,186**
Kontrol Ortamı 2					1	,510**	,349**	,423**	,227**	,422**	-,202**	-,203**
Risk Değerleme						1	,459**	,407**	,383**	,501**	-,204**	-,140*
Kontrol Faaliyetleri							1	,398**	,395**	,287**	-,123	-,259**
İzleme								1	,298**	,564**	-,199**	-,394**
Bilgi ve İletişim									1	,309	-,064	-,157*
İç Denetim Biriminin Varlığı										1	-,300**	-,444**
İşletmenin Yatak Kapasitesi											1	,109
İşletmenin Faaliyet Süresi												1

3.7.3 Çok Değişkenli Regresyon Analizi

Çok değişkenli regresyon analizi bir adet bağımlı değişken ile birden fazla bağımsız değişkenin kullanıldığı modellerde kullanılan bir analiz tekniğidir. Araştırmanın temel amacı olan işletme performansı ile iç kontrol unsurları arasındaki ilişkiyi incelemek için çok değişkenli regresyon analizi kullanılmıştır. İlk olarak Model 1 ele alınmıştır. Analiz sonucunda elde edilen değerler Tablo 3.19’da gösterildiği gibidir.

Regresyon modelinin geçerliliğini test etmek amacıyla bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücü olan R^2 değerine bakıldığında Model 1 için % 1 anlamlılık düzeyinde iç kontrol unsurlarının brüt kar marjı ile ifade edilen işletme performansını yaklaşık olarak % 35 oranında açıkladığı görülmektedir.

Tablo 3.19 Model 1 Analiz Sonuçları

	Beta	T	
		İstatistiği	P Değeri
KO1	,089	,949	,344
KO2	,036	,432	,666
RD	,282	2,812	,005*
KF	,072	,841	,401
Bİ	,005	,062	,950
İZ	-,144	-1,623	,106
İFS	,263	3,339	,001*
İDB	-,039	-,409	,683
İYK	,025	,350	,726
(Sabit)		11,909	,000

	R^2	0,352		
	F	3,019	P değeri	0,002

Regresyon analizi sonuçları değerlendirildiğinde incelenen örneklem grubu için iç kontrol unsurlarından olan risk değerlendirme değişkeni % 1 anlamlılık seviyesinde brüt kar marjı ile belirtilen işletme performansını pozitif yönde etkilediği görülmektedir. Ek olarak işletme performansını % 1 anlamlılık seviyesinde işletmenin faaliyet süresinin (İFS) olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Regresyon modelinin geçerliliğini test etmek amacıyla bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücü olan R^2 değerine bakıldığında Model 2 için % 1 anlamlılık düzeyinde iç kontrol unsurlarının aktif karlılık ile ifade edilen işletme performansını yaklaşık olarak % 39 oranında açıkladığı görülmektedir.

Tablo 3.20 Model 2 Analiz Sonuçları

	Aktif Karlılık		
	Beta	T İstatistiği	P Değeri
KO1	,187	2,224	,027**
KO2	,122	2,293	,021**
RD	,106	1,177	,241
İZ	,066	,826	,410
KF	,018	,234	,815
Bİ	-,074	-1,062	,290
İFS	,145	2,036	,043**
İDB	,176	2,084	,018**
İYK	,492	7,663	,000*
(Sabit)		2,683	,008

	R²	0,389		
	F	8,652	P değeri	0,000

Tablo 3.20’de belirtilen regresyon analizi sonuçları değerlendirildiğinde incelenen örneklem grubu için iç kontrol unsurlarından olan kontrol ortamı 1 ve kontrol ortamı 2 değişkenleri ile ifade edilen kontrol ortamının % 5 anlamlılık seviyesinde aktif karlılığı ile belirtilen işletme performansını pozitif yönde etkilediği görülmektedir. Ek olarak işletme performansını % 5 anlamlılık seviyesinde işletmenin faaliyet süresinin (İFS), % 1 anlamlılık seviyesinde ise iç denetim biriminin varlığı (İDB) ve işletme yatak kapasitesinin (İYK) olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Regresyon modelinin geçerliliğini test etmek amacıyla bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücü olan R^2 değerine bakıldığında Model 3 için % 1 anlamlılık düzeyinde iç kontrol unsurlarının aktif devir hızı ile ifade edilen işletme performansını yaklaşık olarak % 38 oranında açıkladığı görülmektedir.

Tablo 3.21 Model 3 Analiz Sonuçları

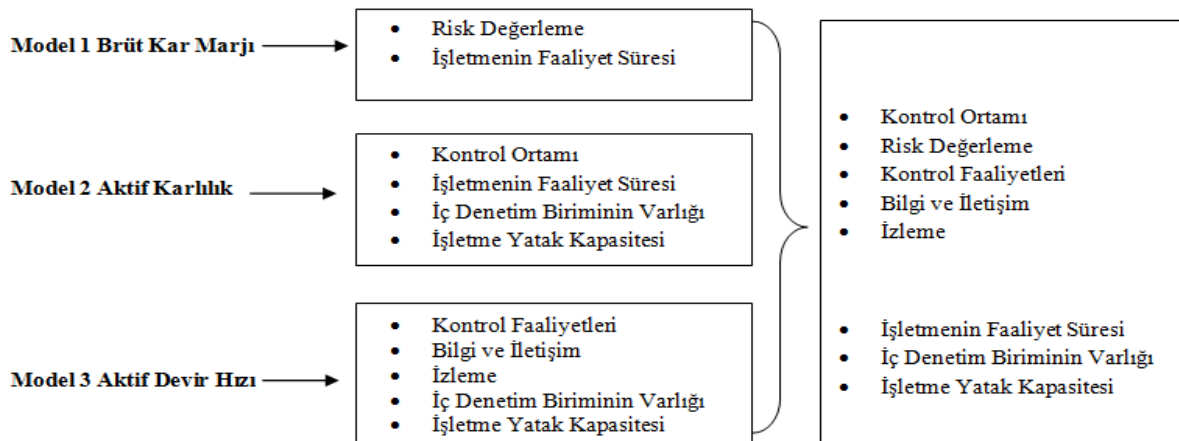
Aktif Devir Hızı			
	Beta	T İstatistiği	P Değeri
KO1	-,003	-,031	,975
KO2	,060	,790	,431
RD	-,105	-1,155	,250
KF	,149	1,919	,050**
Bİ	,202	2,877	,004*
İZ	,397	4,917	,000*
İFS	,054	,751	,454
İDB	,351	4,017	,000*
İYK	,251	3,869	,000*
(Sabit)		2,543	,012

	R²	0,376		
	F	8,114	P değeri	0,000

Tablo 3.21’de belirtilen regresyon analizi sonuçları değerlendirildiğinde incelenen örneklem grubu için iç kontrol unsurlarından olan bilgi ve iletişim ile izleme unsurlarının %1 anlamlılık seviyesinde, kontrol faaliyetlerinin ise % 5 anlamlılık seviyesinde aktif devir hızı olarak ifade edilen işletme performansını pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Kontrol değişkenlerinden olan iç denetim biriminin varlığı (İDB) ile işletme yatak kapasitesi (İYK) işletme performansını pozitif yönde etkileyen değişkenler arasında yer almaktadır.

3.7.4 Bulgular

Modeller değerlendirildiğinde analizler sonucu elde edilen işletme performansı ve iç kontrol ilişkisi Şekil 3.1’de yer almaktadır.

**Şekil 3.1 İşletme Performansı ve İç Kontrol İlişkisi**

Model 1 için regresyon analizi sonuçları değerlendirildiğinde incelenen örneklem grubu için iç kontrol unsurlarından olan risk değerlendirme değişkeni % 1 anlamlılık seviyesinde brüt kar marjı ile belirtilen işletme performansını pozitif yönde etkilediği görülmektedir. Ek olarak işletme performansını % 1 anlamlılık seviyesinde işletmenin faaliyet süresinin (İFS) olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Model 2 için regresyon analizi sonuçları değerlendirildiğinde incelenen örneklem grubu için iç kontrol unsurlarından olan kontrol ortamı 1 ve kontrol ortamı 2 değişkenleri ile ifade edilen kontrol ortamının % 5 anlamlılık seviyesinde aktif karlılığı ile belirtilen işletme performansını pozitif yönde etkilediği görülmektedir. Ek olarak işletme performansını % 5 anlamlılık seviyesinde işletmenin faaliyet süresinin (İFS), % 1 anlamlılık seviyesinde ise iç denetim biriminin varlığı (İDB) ve işletme yatak kapasitesinin (İYK) olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Model 3 için regresyon analizi sonuçları değerlendirildiğinde ise incelenen örneklem grubu için iç kontrol unsurlarından olan bilgi ve iletişim ile izleme unsurlarının %1 anlamlılık seviyesinde, kontrol faaliyetlerinin ise % 5 anlamlılık seviyesinde aktif devir hızı olarak ifade edilen işletme performansını pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Ek olarak iç denetim biriminin varlığı (İDB) ile işletme yatak kapasitesi (İYK) işletme performansını pozitif yönde etkileyen değişkenler arasında yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır.

İşletmelerde iç kontrol sisteminin kalitesi ve işleyişi, yönetime rehber niteliği taşımaktadır. Yetersiz ve etkin olmayan işleyişler yönetim hatalarına sebebiyet vermekte ve dolayısıyla işletme performansına olumsuz yansımaktadır (Feng vd., 2009: 895). İç kontrol sistemi, işletmelerde kontrol problemlerine bağlı olarak karşılaşılan, bilgi eksikliği ve suistimallerden doğan düşük gelirlerin düzeltilmesi, işletme borçlarının takibi, nakit yönetimi, varlıkların yönetimi (stoklar, alacaklar vd.), faaliyetlerin etkinliği gibi işletme performansını arttıracak çok sayıda amaca sahiptir (Beeler vd., 1999: 5). Schneider ve Church (2008) etkin bir iç kontrol sisteminin nakit yönetiminin etkin olarak gerçekleştirilmesinde temel rol oynadığını belirtirken, Jokipii (2010), işletme başarısında ön plana çıkan unsurun iç kontrol sisteminin uygulanışındaki etkinlik olduğunu vurgulamıştır.

COSO İç Kontrol Modeli çerçevesinde iç kontrol sistemi içerisinde beş unsur yer almaktadır. Bunlar kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izlemedir. Genel beklenti işletmelerde iç kontrol sisteminin söz konusu unsurlarının uygulanmasının işletme performansının gelişmesine yol açacağı şeklindedir. İç kontrol sistemi, işletmelerde raporlama sürecine destek olmakta, yönetime güvenilir raporların sunulmasını, işletme varlıklarına ilişkin kayıpların önüne geçilmesini, hata ve suistimallerin

en aza indirilmesini, faaliyetlerin etkinliğini vb. gibi son derece önemli katkılar sunmaktadır (Kinyua vd., 2015: 29).

3.7.4.1 Kontrol Ortamına İlişkin Değerlendirmeler

Etkin bir iç kontrol sisteminin temeli kontrol ortamına dayanmaktadır ve iç kontrol sisteminin temelinde yer alan kontrol ortamı beş unsur (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) arasında en kritik unsur olarak dikkat çekmektedir. Kontrol ortamının güçlü olmaması diğer unsurların kurulma ve uygulanma ihtimalini ortadan kaldıracak diğer taraftan kontrol ortamının güçlü olması da iç kontrol sisteminin etkin çalışmasına doğrudan katkı sunacaktır. Kontrol ortamı unsurlarını dürüstlük ve etik değerler, mesleki yeterlilik, yönetim kurulu ve denetim komitesi, yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı, organizasyon yapısı, yetki ve sorumluluk dağılımı ve insan kaynakları politika ve uygulamaları oluşturmaktadır. Söz konusu unsurların işletmenin amaç ve hedefleri doğrultusunda tasarlanıp uygulanması da işletme faaliyetlerinin etkinliğine ve bu kapsamda işletmenin performansına önemli katkı sağlayacaktır (COSO, 1992: 23). Oluşturulan model kapsamında yapılan analizlerde kontrol ortamının işletme performansını pozitif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Literatür açısından karşılaştırıldığında ortaya çıkan söz konusu ilişki Mawanda (2008) tarafından Uganda'da yüksek öğretim kurumlarının iç kontrol sistemleri ve işletme performansları arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmasıyla, Kinyua vd. (2015) tarafından Nairobi Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketler üzerine iç kontrol ortamı ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmasıyla, Khamis (2013) tarafından Zanzibar'da faaliyet gösteren bir bankanın iç kontrol sistemi ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışması ile benzerlik göstermekte, Muraleetharan (2010) tarafından yapılan kamu ve özel işletmelerin iç kontrol sistemleri ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışması ile genel olarak benzerlik göstermekle birlikte söz konusu çalışmada kontrol ortamı ile işletme performansı arasında pozitif bir ilişkinin saptanamamış olması bakımından ayrışma göstermektedir.

İşletmelerde oluşturulan iç kontrol sistemi ve iç kontrol sistemi içerisinde yer alan kontrol ortamı unsurunun etkinliğinin sağlanabilmesi için dikkat edilmesi gereken işletme politika, prosedür ve süreçleri aşağıda ifade edilmiştir.

- Yönetimin, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamayı desteklemesi ve bu yönde bir yönetim felsefesine sahip olması kontrol ortamının doğru ve etkin bir şekilde kurulmasına ve iç kontrol sisteminin etkin işlemesine önemli bir katkı sağlayacaktır.

- Başarılı bir iç kontrol sisteminin sorumluluğu öncelikle yöneticilerdedir. İç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi öncelikle yöneticilerin iç kontrole bakış açıları ve iç kontrol sistemine ilişkin uygulamaları ve yeterlilikleri ile yakından ilişkilidir.
- Yönetim ve denetim kuruluna gerekli bilgilerin düzenli olarak sağlanması söz konusu işletmelerde doğru bir bilgi, iletişim ve raporlama yapısının kurulduğu anlamına gelmektedir. Bilgi, iletişim ve raporlama yapısının etkinliği ile gerekli kontrol mekanizmaları sistematik olarak devreye girecek ve periyodik olarak gerekli kontroller ve düzeltici faaliyetler etkin bir şekilde yürütülecektir. Ek olarak gerekli bilgilerin düzenli olarak sağlanması yönetimin hızlı karar almasına da katkı sağlayacaktır.
- Bir işletmede oluşturulan dürüstlük ve etik ilkeler söz konusu organizasyonun kurum kültürünün bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Dürüstlük ve etik ilkeler çerçevesinde oluşturulan bir organizasyon yapısı tüm seviyede görev yapan yönetici ve çalışanları etkileyerek onlara önemli bir örnek oluşturacak ve kurum kültürüne katkı sağlayacaktır. Üst yönetimin işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilme sürecinde sadece satış, kar, üretim vb. gibi rakamsal boyutlara odaklanması, bu kapsamda sergilenen davranış biçim ve yöntemleri ile ilgilenmemesi ya da göz ardı etmesi gerek yöneticilerin gerekse çalışanların etik olmayan davranış sergilemelerine neden olacak ve bu kapsamda iç kontrol sisteminin etkinliğine zarar vererek kısa ve uzun vadede işletmeyi olumsuz etkileyecektir (Özbek, 2012: 413).
- Organizasyon yapısının doğru bir şekilde oluşturulması kontrol ortamı ile yakından ilişkilidir. İşletme hedeflerine uygun olarak oluşturulan bir organizasyon yapısı faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülmesi ve gerekli kontrol mekanizmalarının çalıştırılması açısından önemli bir unsur olarak ifade edilebilir.
- Etik ilkeler belirli bir standart kapsamında hem yazılı hem de sözlü olarak işletme bünyesindeki tüm çalışanlara açık bir şekilde iletilmeli ve iç kontrol sistemi ile periyodik olarak kontrol edilmelidir. Ek olarak iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi yönetici ve çalışanların sisteme ilişkin pozitif bir yaklaşım sergilemeleri ile mümkün olacaktır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102).
- İşletme çalışanları iç kontrol sisteminin önemli bir unsuru olarak dikkat çekmektedir. İç kontrol sisteminin etkin olabilmesi için güvenilir, deneyimli, bilgili çalışanların istihdam edilmesi; işe alma, çalıştırma, değerlendirme, ücretlendirme ve terfi yöntemleri gibi faktörlerin oluşturularak etkili bir insan kaynakları yönetiminin

uygulanması gerekmektedir. Etkin olmayan bir insan kaynakları yönetimi iç kontrol sisteminin etkinliğini de olumsuz etkileyecektir.

- İç kontrol sistemi öncelikle yöneticiler tarafından sahiplenilmeli ve yöneticiler bu konuda çalışanlara örnek olmalıdır. Sistemin yöneticiler tarafından sahiplenilmemesi ve gerekli kontrollerin yapılmaması çalışanlara da bu konuda olumsuz bir mesaj teşkil edecek ve sisteme karşı direnç göstermelerine neden olabilecektir. Bu kapsamda yöneticilerin iç kontrol sistemine desteği son derece önemlidir.
- Çalışanlar tarafından sahiplenilmeyen bir iç kontrol sistemi etkin işlemeyecek bu durum da kısa ve uzun vadede ortaya çıkabilecek gizli anlaşmalar, usulsüzlükler, suistimaller, özensizlikler vb. gibi durumlara yol açarak işletmeyi önemli olumsuzluklarla karşı karşıya bırakacaktır. Bu kapsamda yönetim tarafından iç kontrol sisteminin çalışanlar üzerindeki kontrol, izleme ve denetim faaliyetlerinin sistematik olarak yapılması ve gerekli önlemlerin alınması sistemin amacına uygun olarak işletilmesi açısından son derece önemlidir.

3.7.4.2 Risk Değerlemeye İlişkin Değerlendirmeler

İç kontrol unsurları arasında yer alan risk değerlendirme işletme performansını etkileyen unsurlardan biridir. İşletmelerin devamlılığı, faaliyette bulunduğu sektörde başarı bir şekilde rekabet edebilmeleri, finansal gücü, olumlu imaj vb. gibi unsurlar işletmeler için son derece önemli ve kritiktir. İç kontrol sisteminin etkinliği risk değerlendirme faaliyetlerinin başarısı ile doğrudan ilişkilidir. Risk değerlendirme unsurunun yapılacak hata, hile ve suistimallere bağlı olarak ortaya çıkabilecek riskleri ortadan kaldıran bir mekanizma olarak işlemesi performansa olumlu yansıtacaktır (Njeri, 2014: 46). Diğer taraftan yönetim tarafından faaliyetlere ilişkin ortaya çıkabilecek risklere karşı hazırlıklı olunması ve gerekli risk değerlemelerinin önceden belirlenmesi de işletme performansına katkı sağlayacaktır. Oluşturulan model kapsamında yapılan analizlerde risk değerlendirme unsurunun işletme performansını pozitif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Literatür açısından karşılaştırıldığında ortaya çıkan söz konusu ilişki Mawanda (2008) tarafından Uganda'da yüksek öğretim kurumlarının iç kontrol sistemleri ve işletme performansları arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmasıyla, Kinyua vd. (2015) tarafından Nairobi Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketler üzerine iç kontrol ortamı ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Khamis (2013) tarafından Zanzibar'da faaliyet gösteren bir bankanın iç kontrol sistemi ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Muraleetharan (2010) tarafından yapılan kamu ve özel işletmelerin iç kontrol

sistemleri ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Mwakimasinde, Odhiambo ve Byaruhanga (2014) tarafından Kenya’da faaliyet gösteren şeker kamışı şirketlerinin iç kontrol sistemlerinin işletme performansı üzerine etkisini inceleyen, Chan Li, Mc Vay ve Skaife (2015) tarafından yapılan iç kontrol sistemlerinin etkinliği ile işletme performansı ilişkisini inceleyen çalışmalar ile benzerlik göstermektedir.

İşletmelerde oluşturulan iç kontrol sistemi ve iç kontrol sistemi içerisinde yer alan risk değerlendirme unsurunun etkinliğinin sağlanabilmesi için dikkat edilmesi gereken işletme politika, prosedür ve süreçleri aşağıda ifade edilmiştir.

- Yönetimin her durumda gerek işletme içinde gerekse işletme dışındaki ilgililerin hile ihtimallerini göz önünde bulundurarak önceden oluşturulmuş politika ve prosedürler eşliğinde gerekli önlemleri alması ve hesap verme sorumluluğunun bilincinde hareket etmesi gerekmektedir. Yönetimin söz konusu tepkileri göstermesi ve bu konuda hazırlıklı olması hilenin oluşma ihtimalini azaltacak ve iç kontrol sisteminin etkinliğine katkı sağlayacaktır.
- Risk değerlendirmelerinde, işletme bütününde gerçekleşen önemli hatalar, suistimaller, verimsizlikler, darboğazlar, değişimler, yenilikler ve dışsal faktörlerin etkileri de göz önünde bulundurulmalıdır (ÇSGB, 2013: 7). İyi bir iç kontrol sisteminden söz edebilmek için iç kontrolün risk odaklı olarak uygulanması gerekmektedir. İşletme yönetimi her faaliyet türüne ilişkin olası riskleri önceden belirlemeli ve söz konusu risklere ilişkin gerekli politika ve prosedürleri yerine getirerek karşılaşılabilecek risklere karşı hazırlıklı olmalıdır. Yönetim tehdit ve fırsatların etki ve ihtimal düzeylerine göre öncelik sıralamasını yapmalı, yönetimin önem derecesine göre sıraladığı riskleri bütçe, zaman ve insan kaynakları imkanlarını da dikkate alarak gerekli faaliyetlerin yürütülmesini sağlamalıdır (Derici, 2015: 134).
- Risk değerlendirmesinin önemli bir aşaması riske karşılık verilmesi olarak ifade edilebilir. Risk değerlendirme sürecinde öncelikle riskin tanımlanması gerekmekte, riskin tanımlanmasının ardından risklerin ortaya çıkma ihtimalleri ve olası etkileri değerlendirilmelidir. Yapılan değerlendirmeler neticesinde söz konusu risklere karşı tepki verilmelidir. Bu kapsamda işletmenin risklere yönelik kabul edilebilir risk düzeyini belirlemesi ve gerekli araçların kullanılması iç kontrol sisteminin etkinliği açısından önemli bir unsur olarak ifade edilebilir (Yılancı, 2015: 100).
- Risk değerlendirme sürecinde çalışanların hileye yönelmeleri ve finansal raporlama sürecinde hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınması iç kontrol sisteminin etkinliği ile yakından ilişkilidir. Çalışanlar tarafından yapılan hileler hangi

sektör ya da hangi işletmede olursa olsun sıklıkla karşılaşılan bir durum olarak ortaya çıkmaktadır. Yapılmış olan araştırmalar çalışanların yüzde 85'inin hileye eğilim gösterdiğini ortaya koymaktadır (Okutmuş ve Uyar, 2014: 36). Hile ve usulsüzlükler şeklinde ortaya çıkan olumsuz durumlar varlıkların kötüye kullanılmasına ve hileli finansal raporlama gibi son derece önemli olumsuzluklara neden olarak işletmeyi önemli zararlarla karşı karşıya bırakmaktadır. Bu noktada dikkat çekilmesi gereken önemli bir ayırım da varlıkların kötüye kullanılması çalışanlar tarafından, hileli finansal raporlama ise üst yönetim tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu gibi olumsuz durumların ortadan kaldırılması iyi bir muhasebe denetimi ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile mümkün olacaktır (Kaval, 2008: 77).

3.7.4.3 Kontrol Faaliyetlerine İlişkin Değerlendirmeler

İç kontrol unsurları arasında yer alan kontrol faaliyetleri işletme performansını etkileyen unsurlardan bir diğeridir. Kontrol faaliyetleri işletmenin hedeflerine ulaşma sürecinde karşılaşılan risk ve tehditlere karşı geliştirilmiş ve yönetime bu konuda veri sağlayan politika ve prosedürler olarak ifade edilmektedir (COSO, 1994). Kontrol faaliyetleri bir işletmenin tüm seviyelerinde ve fonksiyonlarında etkili olan bir unsurdur (Moeller, 2009: 42). Bu kapsamda yönetim tarafından kontrol faaliyetlerinin oluşturulması ve etkin bir şekilde işletilmesi işletme performansına olumlu katkı sağlayacaktır.

Literatür açısından karşılaştırıldığında ortaya çıkan söz konusu ilişki Dineshkumar (2013) tarafından Sri Lanka Telekom işletmesinde iç kontrol unsurları ile işletme performansı ilişkisini inceleyen, Mawanda (2008) tarafından Uganda'da yüksek öğretim kurumlarının iç kontrol sistemleri ve işletme performansları arasındaki ilişkiyi inceleyen, Kinyua vd. (2015) tarafından Nairobi Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketler üzerine iç kontrol ortamı ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Khamis (2013) tarafından Zanzibar'da faaliyet gösteren bir bankanın iç kontrol sistemi ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Muraleetharan (2010) tarafından yapılan kamu ve özel işletmelerin iç kontrol sistemleri ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Mwakimasinde, Odhiambo ve Byaruhanga (2014) tarafından Kenya'da faaliyet gösteren şeker kamışı şirketlerinin iç kontrol sistemlerinin işletme performansı üzerine etkisini inceleyen, Chan Li, Mc Vay ve Skaife (2015) tarafından yapılan iç kontrol sistemlerinin etkinliği ile işletme performansı ilişkisini inceleyen çalışmalar ile benzerlik göstermektedir.

İşletmelerde oluşturulan iç kontrol sistemi ve iç kontrol sistemi içerisinde yer alan kontrol faaliyetleri unsurunun etkinliğinin sağlanabilmesi için dikkat edilmesi gereken işletme politika, prosedür ve süreçleri aşağıda ifade edilmiştir.

- Muhasebe kayıtlarının ve mali raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması iç kontrol açısından son derece önemlidir. Muhasebe bilgilerinin doğru olması, mali nitelikteki işlemlerin kayıt, sınıflama, özetleme ve raporlama sürecinde yasalar ve yönetmelikler tarafından desteklenen genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanması ile mümkündür. Ortaya çıkma olasılığı yüksek hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesi için işletme bünyesinde gerçekleştirilen tüm işlemlerin doğru, zamanında, gerçeğe uygun değeri ile kayıtlara alınması, hesap sınıflandırmalarının yapılması, kontrole imkan tanıyacak şekilde saklanması ve iç kontrol sisteminin etkin olarak kullanılarak gerekli kontrol süreçlerinin periyodik olarak sağlanması gerekmektedir (Tüm, 2015: 115).
- Faaliyetlerin belirlenmesi, düzenli olarak yürütülmesi, karşılaşılan aksaklıkların giderilmesi ve bu kapsamda gerekli tüm kontrol prosedürleri işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş amaç ve hedefler kapsamında gözden geçirilmelidir. İşletme faaliyetlerinin belirlenmesi sürecinde yönetim tarafından oluşturulmuş politika ve prosedürlerin uygulanması ve periyodik olarak güncellenmesi iç kontrol açısından gereklidir.
- Görevlerin ayrımı, herhangi bir faaliyette bulunurken faaliyet aşamasında işi belirleyen ve uygulayan, gerekli kayıtları tutan, varlıkları elinde bulunduran ve onaylayanların aynı çalışanlar tarafından yürütülmemesi gerekliliğini ifade etmektedir. Özellikle mali nitelikli işlemlerin ortaya çıkışından muhasebe kayıtlarına geçiş süreci de dahil olmak üzere tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesi gerekliliği iç kontrol sisteminin etkinliğinin bir gereğidir. Oluşturulacak görev ayrımı hata riskini ve uygun olmayan eylemlerin ortaya çıkma ihtimalini azaltacaktır (Yıllancı, 2015: 108).
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin bir diğer göstergesi de kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olmasıdır. Kaynakların kullanımı, dağıtımı, belgelerin yetkili kişiler tarafından yapılması iç kontrolün bir gereğidir. Yetkili olmayan kişiler tarafından gerçekleştirilen tüm işlemler işletmeyi önemli zararlarla karşı karşıya bırakacak ve iç kontrol sisteminin etkin çalışmasını önleyecektir. Gerekli yetkilendirmeler üst yönetim tarafından yazılı olarak yöneticilere ve işletme çalışanlarına iletmeli ve gerekli kontrol politika ve prosedürleri iç kontrol kapsamında değerlendirilmelidir.

- Son yıllarda bilişim teknolojisinin gelişimi ile birlikte günümüzdeki birçok işletme bilginin üretimi, raporlanması, saklanması vb. gibi faaliyetlerini elektronik ortamda gerçekleştirmektedir (Ağca, 2007: 45). Özellikle bilgi teknolojilerinin işletmeler tarafından yaygın olarak kullanılması ve iç kontrol sisteminin bilgi teknolojilerini dikkate alarak oluşturulması ihtiyacını beraberinde getirmektedir. Bu çerçevede kullanılan bilgi teknolojilerinin saklanması ve güvenliğinin sağlanması iç kontrol sisteminin etkinliği açısından önemlidir. Yetkisiz kişilerin sistemlere erişimi, sistemin iç ve dış tehditlere karşı savunmasız bırakılması vb. gibi faktörler iç kontrol sisteminin etkinsizliğine neden olacaktır. Ek olarak muhasebe bilgi sistemlerinin oluşturulması ve periyodik olarak sistemlere gerekli bilgi ve raporlama akışının kaydedilmesi ve saklanması oluşabilecek hataları tespit etme noktasında yönetime önemli katkı sağlayacaktır.

3.7.4.4 Bilgi ve İletişime İlişkin Değerlendirmeler

İç kontrol unsurları arasında yer alan bilgi ve iletişim işletme performansını etkileyen diğer bir unsurdur. İşletmelerin en önemli kaynaklarından biri olan bilgi işletmelerin tüm faaliyet süreçlerinde yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu kapsamda bilgiyi üreten ve etkin olarak kullanan işletmeler kaliteli ürün ve hizmet sağlayarak işletme performanslarını sürekli olarak geliştirmektedirler (Demirel, 2007: 101).

Bilgi ve iletişim unsuru iç kontrol sisteminin diğer unsurlarının tümünü kapsayan bir unsur olarak dikkat çekmekte ve iç kontrol sisteminin genel amaçlarının gerçekleştirilmesi kapsamında son derece kritik bir önemdedir. İşletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi için oluşturulan organizasyon yapısının bütününde bilgiye gereksinim vardır. Yönetimin etkin kararlar alabilmesi bilginin kalitesi ile doğru orantılıdır. Bu kapsamda elde edilecek bilgilerin doğru, zamanında ve ihtiyaca uygun olarak sağlanması gerekmektedir (Akyel, 2010: 88). Oluşturulan model kapsamında yapılan analizlerde bilgi ve iletişim unsurunun işletme performansını pozitif etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Literatür açısından karşılaştırıldığında ortaya çıkan söz konusu ilişki Kinyua vd. (2015) tarafından Nairobi Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketler üzerine iç kontrol ortamı ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışması ile, Khamis (2013) tarafından Zanzibar'da faaliyet gösteren bir bankanın iç kontrol sistemi ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Muraleetharan (2010) tarafından yapılan kamu ve özel işletmelerin iç kontrol sistemleri ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Mwakimasinde, Odhiambo ve Byaruhanga (2014) tarafından Kenya'da faaliyet gösteren şeker

kamışı şirketlerinin iç kontrol sistemlerinin işletme performansı üzerine etkisini inceleyen, Chan Li, Mc Vay ve Skaife (2015) tarafından yapılan iç kontrol sistemlerinin etkinliği ile işletme performansı ilişkisini inceleyen, Darroch (2005) tarafından Yeni Zelenda'da farklı sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler üzerine bilgi ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Özarallı (2006) tarafından farklı sektörler üzerinde bilgi ve bilgi paylaşımı ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen ve Demirel (2007) tarafından bankacılık sektörü üzerine yapılan bilgi ve iletişimin işletme performansı ile ilişkisini inceleyen çalışmalar ile benzerlik göstermektedir.

İşletmelerde oluşturulan iç kontrol sistemi ve iç kontrol sistemi içerisinde yer alan bilgi ve iletişim unsurunun etkinliğinin sağlanabilmesi için dikkat edilmesi gereken işletme politika, prosedür ve süreçleri aşağıda ifade edilmiştir.

- Bütçe, kar ve diğer finansal hedeflerle ilişkili yapılacak olan performans analizleri işletmenin gelir ve gider analizlerinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi ve yönetsel kararların alınması açısından son derece önemlidir. Yönetimin işletme performansı, bütçe, plan, tahmin, geçmiş veriler vb. gibi unsurlar dikkate alınarak genel bir karşılaştırma yapılmalı ve işletme hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığı değerlendirilmelidir. Olası performans düşüklüklerinin kaynağına inilmeli, iç kontrol sisteminde meydana gelen aksaklıkların ya da yetersizliklerin nedeni araştırılmalı ve ilgili önlemlerin alınarak gerekli güncellemelerin yapılması sağlanmalıdır (Erdoğan, 2009: 85).
- Faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için bölümler arasında gerekli koordinasyonun sağlanması önemlidir. Sistemik işbirliği ve gerekli bilgi akışlarının periyodik olarak gerçekleştirilmesi iç kontrolün etkinliğine de katkı sağlayacaktır. Oluşturulacak etkin bir iletişim ağı ortaya çıkabilecek olumsuz durumların hızlı bir şekilde tespit edilmesine imkan tanıyacak bu kapsamda da gerek yönetime gerekse tüm çalışanlara erken uyarıda bulunarak gerekli düzeltici faaliyetlerin gerçekleştirilmesine katkı sağlayacaktır.

3.7.4.5 İzlemeye İlişkin Değerlendirmeler

İç kontrol unsurları arasında yer alan izleme işletme performansını etkileyen unsurlardan bir diğeridir. İç kontrol sisteminin izlenmesinin amacı, sistemin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını, koşullardaki olası değişikliklerin tespiti ve gerekli uyumun sağlanması olarak ifade edilebilir (Njeri, 2014: 47). İzleme işletmenin misyonuna paralel, iç kontrol tanımında belirlenmiş olan genel hedeflerini ne ölçüde gerçekleştirdiğini ya da gerçekleştirilememesinin değerlendirilmesi bakımından da önemli bir unsurdur (INTOSAI,

2006: 35; Understanding Internal Controls, 2015: 17). Dolayısıyla izleme unsurunun işletme performansına etki etmesi beklenen bir durumdur. İşletme faaliyetleri ve iç kontrol sistemi üzerinde gerekli izleme süreçlerini etkin olarak gerçekleştiren işletmeler gerek kısa gerekse uzun vadede belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda işletme verimliliğini arttırarak işletmeye performans açısından pozitif katkı sağlayacaktır (Njeri, 2014: 47).

Literatür açısından karşılaştırıldığında ortaya çıkan söz konusu ilişki Mawanda (2008) tarafından Uganda'da yüksek öğretim kurumlarının iç kontrol sistemleri ve işletme performansları arasındaki ilişkiyi inceleyen, Kinyua vd. (2015) tarafından Nairobi Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketler üzerine iç kontrol ortamı ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Khamis (2013) tarafından Zanzibar'da faaliyet gösteren bir bankanın iç kontrol sistemi ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Muraleetharan (2010) tarafından yapılan kamu ve özel işletmelerin iç kontrol sistemleri ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen, Mwakimasinde, Odhiambo ve Byaruhanga (2014) tarafından Kenya'da faaliyet gösteren şeker kamışı şirketlerinin iç kontrol sistemlerinin işletme performansı üzerine etkisini inceleyen, Chan Li, Mc Vay ve Skaife (2015) tarafından yapılan iç kontrol sistemlerinin etkinliği ile işletme performansı ilişkisini inceleyen çalışmalar ile benzerlik göstermektedir.

İşletmelerde oluşturulan iç kontrol sistemi ve iç kontrol sistemi içerisinde yer alan izleme unsurunun etkinliğinin sağlanabilmesi için dikkat edilmesi gereken işletme politika, prosedür ve süreçleri aşağıda ifade edilmiştir.

- İç kontrol sistemi genel olarak işletme bünyesinde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini direkt olarak etkiler. Söz konusu etki iç denetim üzerine olduğu gibi dış denetimi de kapsamaktadır. İç kontrol sisteminin bağımsız denetçiler tarafından gözden geçirilmesi söz konusu işletmenin muhasebe sistemini, kullanılan hesapları, gerçekleştirilen işlemleri, finansal raporların güvenilirliğini vb. faaliyetleri sorgulayarak işletmeyi hem yapılacak bağımsız denetim sürecine hazırlayacak hem de yönetime iç kontrol sistemi hakkında sistemin aksaklıkları ve etkinliği hakkında görüş bildirerek gerekli iyileştirme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine önemli katkı sağlayacak buna ek olarak işletme yönetimi bu çerçevede işletme içinde oluşturulan iç denetim biriminin faaliyetleri hakkında da objektif bilgilere ulaşacaktır (Güredin, 2000: 165).

SONUÇ

Son yıllarda ortaya çıkan ve küresel bir boyutta etkisini gösteren finansal raporlama ve muhasebe skandalları, işletmeleri önemli olumsuzluklarla karşı karşıya bırakarak, onları daha iyi bir yönetim arayışına yöneltmiştir. İşletmelerde her geçen gün daha da artan kurumsallaşma ihtiyacı, şeffaflaşma ve faaliyetlerin daha etkin bir seviyede yürütülmesi vb. gibi unsurlar, kontrol gereksinimlerine duyulan ihtiyacı da beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda söz konusu kontrol sistemlerine duyulan ihtiyacı giderebilmek amacıyla gerekli iç kontrol modelleri oluşturulmuş ve tüm dünyada yaygın olarak uygulamaya konulmuştur. Oluşturulan farklı modeller arasında COSO İç Kontrol Modeli en yaygın kullanılan iç kontrol modeli olarak dikkat çekmektedir. 1992 yılında yayımlanan söz konusu model; değişen ihtiyaç, beklenti ve koşullar çerçevesinde gerekli güncellemeler yapılarak dinamik bir yapı içerisinde uygulanmaya devam edilmektedir.

COSO İç Kontrol Modeli birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenler kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme bileşenleridir. Söz konusu bileşenler işletmelere genel bir çerçeve oluşturmakta ve yönetime sistemin kurulması ve etkin olarak işletilmesinde rehberlik etmektedir. Söz konusu bileşenlerin uygulanma düzeyi işletmelerin yönetim şekli, işletme büyüklüğü, kuruluş amaçları vb. gibi unsurlara göre farklılık gösterebilmektedir. Ek olarak söz konusu bileşenler, bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunun da bir göstergesi niteliğindedir. Bu bilgiler ışığında konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemine ilişkin değerlendirmelerin ve işletme performansı ile ilişkisinin ortaya konulduğu bu çalışmada, COSO İç Kontrol Modeli temel alınmıştır.

İşletmenin amaçlarına ulaşma yolunda yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden meydana gelen iç kontrol sisteminin etkin oluşu, işletme faaliyetlerinin etkinliğini sağladığı ve belirlenen işletme hedeflerine ulaşmada itici güç oluşturduğu kabul edilmektedir. İç kontrol sisteminin olmaması veya etkin çalışmaması varlık kaybına, yönetimin eksik ya da hatalı kararlar almasına, suistimallere ve çeşitli kayıplara neden olabilmektedir. Dolayısıyla işletmelerde iç kontrol sisteminin tesis edilmesi ve etkin işleyişinin sağlanması işletmeler açısından kritik öneme sahiptir. İşletmeler açısından iç kontrol sistemi öncelikle finansal tabloların güvenilirliğine, anlaşılabilirliğine katkı sağlamayı hedefler. Ayrıca varlıkların korunması, yasa ve mevzuatlara uygunluğunun sağlanması ve işletmenin daha etkin koşullar içerisinde faaliyetini sürdürmesine de yardımcı

olur. İç kontrolün etkin bir şekilde oluşturulması ve uygulanması ise işletmenin hedeflerine ulaşması çerçevesinde yönetime ve yönetim kuruluna makul bir güvence sağlayacaktır.

Konaklama işletmelerinin emek yoğun bir yapıda olması, personel istihdam sayısının fazlalığı ve personel devir hızının çok yüksek olması, parasal işlemlerin yoğunluğu, birim fiyatı yüksek ürünlerin varlığı, hizmetin süreklilik arz etmesi, gelir merkezlerinin çokluğu vb. gibi unsurlar, söz konusu işletmelerde iç kontrol sistemine duyulan ihtiyacı son derece artırmıştır. Buradan hareketle çalışmanın kapsamını konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi içerisinde yer alan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurlarının değerlendirilmesi ve söz konusu unsurların işletme performansı ile ilişkisinin incelenmesi oluşturmuştur.

Konaklama işletmelerinde iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ve işletme performansı ile ilişkisinin incelendiği bu çalışmada, çoklu regresyon analizi sonucunda elde edilen sonuçlar değerlendirildiğinde, işletme performansı göstergeleri ile iç kontrol unsurları olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme unsurları arasında anlamlı pozitif yönde ilişkilerin olduğu tespit edilmiştir. Literatür değerlendirildiğinde benzer sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir. İşletmelerde iç kontrol sisteminin kalitesi ve işleyişi, yönetime rehber niteliği taşımaktadır. Yetersiz ve etkin olmayan işleyişler, yönetim hatalarına sebebiyet vermekte ve dolayısıyla işletme performansına olumsuz yansımaktadır. İç kontrol sistemi, işletmelerde kontrol problemlerine bağlı olarak karşılaşılan, bilgi eksikliği ve suistimallerden doğan düşük gelirlerin düzeltilmesi, işletme borçlarının takibi, nakit yönetimi, varlıkların yönetimi (stoklar, alacaklar vb.), faaliyetlerin etkinliği gibi işletme performansını arttıracak çok sayıda amaca sahiptir. Etkin bir iç kontrol sisteminin, nakit yönetiminin etkin olarak gerçekleştirilmesinde temel rol oynadığı ve işletme başarısında ön plana çıkan unsurun iç kontrol sisteminin uygulanışındaki etkinlik olduğu da yapılan çalışmalarda ifade edilmektedir.

Konaklama işletmelerinde oluşturulan iç kontrol sistemi ve iç kontrol sistemi içerisinde yer alan unsurların etkinliğinin sağlanabilmesi için dikkat edilmesi gereken işletme politika, prosedür ve süreçlerine genel olarak aşağıda yer verilmiştir.

- Yönetimin, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamayı desteklemesi ve bu yönde bir yönetim felsefesine sahip olması iç kontrol sisteminin etkin işlemesine önemli katkı sağlayacaktır. İç kontrol sisteminin sorumluluğu öncelikle yöneticilerdedir. Sistemin başarılı bir şekilde kurulması ve işletilebilmesi yöneticilerin iç kontrol sistemine bakış açıları, uygulamaları ve yeterlilikleri ile yakından ilişkilidir.

- Dürüstlük ve etik ilkeler işletmenin kurum kültürünün bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Dürüstlük ve etik ilkeler çerçevesinde oluşturulan bir organizasyon yapısı tüm seviyede görev yapan yönetici ve çalışanları etkileyerek onlara önemli bir örnek oluşturacak ve kurum kültürüne katkı sağlayacaktır. Üst yönetimin işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilme sürecinde sadece satış, kar, üretim vb. gibi rakamsal boyutlara odaklanması, bu kapsamda sergilenen davranış biçim ve yöntemleri ile ilgilenmemesi ya da göz ardı etmesi gerek yöneticilerin gerekse çalışanların etik olmayan davranış sergilemelerine neden olacak ve bu kapsamda iç kontrol sisteminin etkinliğine zarar vererek kısa ve uzun vadede işletmeyi olumsuz etkileyecektir.
- İşletme hedeflerine uygun olarak oluşturulan bir organizasyon yapısı faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülmesi ve gerekli kontrol mekanizmalarının çalıştırılması açısından iç kontrol sistemine önemli katkı sağlayacaktır. Bu kapsamda etkin bir iç kontrol sistemi için organizasyon yapılarının ihtiyaca uygun ve doğru bir şekilde oluşturulması ve periyodik olarak gerekli güncellemelerin yapılması gerekmektedir.
- Etik ilkeler belirli bir standart kapsamında hem yazılı hem de sözlü olarak işletme bünyesindeki tüm çalışanlara açık bir şekilde iletilmeli ve iç kontrol sistemi ile periyodik olarak kontrol edilmelidir.
- İç kontrol sistemi öncelikle yöneticiler tarafından sahiplenilmeli ve yöneticiler bu konuda çalışanlara örnek olmalıdır. Sistemin yöneticiler tarafından sahiplenilmemesi ve gerekli kontrollerin yapılmaması çalışanlara da bu konuda olumsuz bir mesaj teşkil edecek ve sisteme karşı direnç göstermelerine neden olabilecektir.
- İç kontrol sisteminin etkinliği iç kontrolün risk odaklı olarak uygulanması ile yakından ilişkilidir. İşletme yönetimi her faaliyet türüne ilişkin olası riskleri önceden belirlemeli ve söz konusu risklere ilişkin gerekli politika ve prosedürleri yerine getirerek karşılaşılabilecek risklere karşı hazırlıklı olmalıdır. Yönetim tehdit ve fırsatların etki ve ihtimal düzeylerine göre öncelik sıralamasını yapmalı, yönetimin önem derecesine göre sıraladığı riskleri bütçe, zaman ve insan kaynakları imkanlarını da dikkate alarak gerekli faaliyetlerin yürütülmesini sağlamalıdır.
- Risk değerlendirme sürecinde öncelikle riskin tanımlanması gerekmekte, riskin tanımlanmasının ardından risklerin ortaya çıkma ihtimalleri ve olası etkileri değerlendirilmelidir. Yapılan değerlendirmeler neticesinde söz konusu risklere karşı tepki verilmelidir. Bu kapsamda işletmenin risklere yönelik kabul edilebilir risk düzeyini belirlemesi ve gerekli araçların kullanılması iç kontrol sisteminin etkinliği açısından son derece önemlidir.

- Muhasebe kayıtlarının ve mali raporların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması iç kontrol açısından son derece önemlidir. Muhasebe bilgilerinin doğru olması, mali nitelikteki işlemlerin kayıt, sınıflama, özetleme ve raporlama sürecinde yasalar ve yönetmelikler tarafından desteklenen genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanması ile mümkündür. Ortaya çıkma olasılığı yüksek hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesi için işletme bünyesinde gerçekleştirilen tüm işlemlerin doğru, zamanında, gerçeğe uygun değeri ile kayıtlara alınması, hesap sınıflandırmalarının yapılması, kontrole imkan tanıyacak şekilde saklanması ve iç kontrol sisteminin etkin olarak kullanılarak gerekli kontrol süreçlerinin periyodik olarak sağlanması gerekmektedir.
- Faaliyetlerin belirlenmesi, düzenli olarak yürütülmesi, karşılaşılan aksaklıkların giderilmesi ve bu kapsamda gerekli tüm kontrol prosedürleri işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş amaç ve hedefler kapsamında gözden geçirilmelidir.
- Mali nitelikli işlemlerin ortaya çıkışından muhasebe kayıtlarına geçiş süreci de dahil olmak üzere tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesi gerekliliği iç kontrol sisteminin etkinliğinin bir gereğidir. Bu kapsamda oluşturulacak görev ayrımı hata riskini ve uygun olmayan eylemlerin ortaya çıkma ihtimalini azaltacaktır.
- Kaynakların kullanımı, dağıtımı, belgelenmelerin yetkili kişiler tarafından yapılması iç kontrolün bir gereğidir. Yetkili olmayan kişiler tarafından gerçekleştirilen tüm işlemler işletmeyi önemli zararlarla karşı karşıya bırakacak ve iç kontrol sisteminin etkin çalışmasını önleyecektir. Gerekli yetkilendirmeler üst yönetim tarafından yazılı olarak yöneticilere ve işletme çalışanlarına iletmeli ve gerekli kontrol politika ve prosedürleri iç kontrol kapsamında değerlendirilmelidir.
- Bilgi teknolojilerinin işletmeler tarafından yaygın olarak kullanılması ve iç kontrol sisteminin bilgi teknolojilerini dikkate alarak oluşturulması, kullanılan bilgi teknolojilerinin saklanması ve güvenliğinin sağlanması iç kontrol sisteminin etkinliği açısından önemlidir. Yetkisiz kişilerin sistemlere erişimi, sistemin iç ve dış tehditlere karşı savunmasız bırakılması vb. gibi faktörler iç kontrol sisteminin etkinsizliğine neden olacaktır. Ek olarak muhasebe bilgi sistemlerinin oluşturulması ve periyodik olarak sistemlere gerekli bilgi ve raporlama akışının kaydedilmesi ve saklanması oluşabilecek hataları tespit etme noktasında yönetime önemli katkı sağlayacaktır.
- Yönetim tarafından işletme performansı, bütçe, plan, tahmin, geçmiş veriler vb. gibi unsurlar dikkate alınarak genel bir karşılaştırma yapılmalı ve işletme hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığı değerlendirilmelidir. Olası performans düşüklüklerinin kaynağına

inilmeli, iç kontrol sisteminde meydana gelen aksaklıkların ya da yetersizliklerin nedeni araştırılmalı ve ilgili önlemlerin alınarak gerekli güncellemelerin yapılması sağlanmalıdır.

- Faaliyetlerin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için bölümler arasında gerekli koordinasyonun sağlanması önemlidir. Sistematik işbirliği ve gerekli bilgi akışlarının periyodik olarak gerçekleştirilmesi iç kontrolün etkinliğine katkı sağlayacaktır.
- İç kontrol sisteminin bağımsız denetçiler tarafından gözden geçirilmesi söz konusu işletmenin muhasebe sistemini, kullanılan hesapları, gerçekleştirilen işlemleri, finansal raporların güvenilirliğini vb. faaliyetleri sorgulayarak işletmeyi hem yapılacak bağımsız denetim sürecine hazırlayacak hem de yönetime iç kontrol sistemi hakkında sistemin aksaklıkları ve etkinliği hakkında görüş bildirerek gerekli iyileştirme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine önemli katkı sağlayacak buna ek olarak işletme yönetimi bu çerçevede işletme içinde oluşturulan iç denetim biriminin faaliyetleri hakkında da objektif bilgilere ulaşacaktır.

Özet olarak kontrol, tercihe bağlı bir yönetim yaklaşımı değil, önemli bir yönetim fonksiyonudur. Özellikle konaklama işletmelerinin karmaşık yapısı, gelir merkezlerinin çokluğu, hizmetin süreklilik arz etmesi vb. gibi çok sayıda unsur söz konusu işletme üst yönetimlerinin yönetim görevlerini etkin olarak icra edebilmelerini zorlaştırmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi sayesinde yöneticiler gerekli tüm kontrol süreçlerini daha etkin bir seviyede gerçekleştirecek ve bu kapsamda stratejik önem taşıyan tüm faaliyetleri kapsamlı olarak izleyebilecektir. Ek olarak güçlü iç kontrol sistemi işletmelerde karşılaşılabilecek önemli hata, hile ve yolsuzlukların engellenmesi, yönetimin karar süreçlerinde daha etkin davranabilmesi, kaynak kayıplarının en aza indirilmesi, işletmelere rekabet avantajı kazandırılması ve işletmelerin daha kurumsal bir yapıya dönüştürülmesi gibi önemli avantajlar sağlayacak bu kapsamda işletmelerin performanslarına olumlu katkıda bulunacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, V. (2007). *Konaklama Endüstrisinde Maliyet Yapısı*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ağca, A. (2007). “Üniversitelerimizde Verilen Denetim Eğitiminin Teknolojiye Bağlı Olarak Değişen Denetim Olgusu ve Denetçi Profili Karşısındaki Durumu”. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Mayıs.
- Akçakanat, Ö. (2011). *Devlet Muhasebe Sistemi İçinde Özel Bütçeli İdarelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Üniversitelere Yönelik Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Akdeniz Turistik Otelciler Birliği (2015). *Akdeniz Turistik Otelciler Birliği*, 78, Antalya.
- Akdeniz Turistik Otelciler Birliği. (2014). *Turizm Sektörünün Yapısı, Büyüklüğü ve Ekonomiye Katkısı*. Akdeniz Turistik Otelciler Birliği, Antalya.
- Akgül, A. ve Çevik, O. (2003). *İstatistiksel Analiz Teknikleri*. Emek Ofset, Ankara.
- Akışık, O. (2005). “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak.
- Akoğlan Kozak, M. (2016). *Otel İşletmelerinde Kat Hizmetleri Yönetimi*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Akoğlan Kozak, M. (ed.). (2012). *Otel İşletmeciliği*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Akoğlan Kozak, M., Maviş, F., Güçlü Nergis, H. ve Çiçek, D. (2013). *Otel İşletmelerinde Yönetim Fonksiyonel Yaklaşım*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Aksoy, T. (2010). *Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci ile KOBİ’ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler Işığında Basel ve İç Kontrol*. TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- Aksoy, T. (2005). “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, *Mali Çözüm Dergisi*, 72.
- Aktaş, A. (2011). *Ağırlama Hizmet İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Akyel, R. (2010). “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 17(1).
- Alagöz, A. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*. Nadir Kitap, Konya.

- Altay, S. Ö. (2010). *Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Altuntaş, C. (2014). “Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İİBF Dergisi, 1(1).
- Ama, A. J. N. (2012). “An Assessment Of Internal Control System On The Image Of The Hospitality Industries In Royal Mac – Dic Hotel And Capital View Hotels”. Kwame Nkrumah University of Science and Technology, Ghana.
- Amudo, A. ve Inanga, E. L. (2009). “Evaluation of Internal Control Systems: A case study from Uganda”. International Research Journal of Finance and Economics, 27.
- Anadolu Üniversitesi Yayınları, (2012). *Yiyecek-İçecek Hizmetleri*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Arslan, I. (2009). *Avrupa Birliği 32. Fasılda İç Kontrol ve Türkiye Uygulaması*. 44. Dönem Temel Eğitim Bitirme Tezi. Ankara Üniversitesi Avrupa Toplulukları Araştırma ve Uygulama Merkezi, Ankara.
- Atmaca, M. (2012). “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 14(1).
- Atmaca, M. ve Yılmaz, B. (2011). “Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma”. Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık.
- Avrupa Toplulukları Komisyonu. (2007). “Komisyona Tebliğ Edilmek Üzere İç Kontrol Standartları ve İç Kontrol Çerçevesine İlişkin Gözden Geçirme - Kontrol Etkinliğinin Artırılması”, Brüksel SEC.
- Aydın, Z. B. (2007). “ Faktör Analizi Yardımıyla Performans Ölçütlerinin Boyutlarının Ortaya Konulması”. 8.Türkiye Ekonometri ve İstatistik Kongresi, İnönü Üniversitesi, Malatya.
- Azaltun, M. (1998). *Otel İşletmelerinde Hata ve Hile Önleme Aracı Olarak İç Kontrol*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Azaltun, M. (1999). *Otel İşletmelerinde İç Kontrol*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Baboş, A. (2009). “Recent Developments of the Internal Control, The COSO and COCO Models”. Revista Academie: Fartelor Terestre, 14: 74-79.

- Bakkal, H. ve Kasımoğlu, A. (2012). “İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış “COSO ve COCO Modeli” ”, *Mevzuat Dergisi*, 178.
- Baskıcı, Ç. (2012). *İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Batman, O. (2003). *Otel İşletmelerinin Yönetimi*. Değişim Yayınları, İstanbul.
- Batman, O. (2008). *Otel İşletmelerinin Yönetimi*. Değişim Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.
- Beeler, J. D., Hunton, J. E., & Wier, B. (1999). “Promotion Performance of Internal Auditors: A Survival Analysis”. *Internal Auditing*, 14(4).
- Bodnar, G. H. & Hoopwood, W. S. (2003). *Accounting Information Systems*. Prentice Hall, New Jersey.
- Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe Denetimi*. Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe Denetimi*. Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bullen, P. (1991). “Performance Indicators”, *Caring, The Association of Childrens Welfare Agencies Newsletter*, <http://www.mapl.com.au/A1A.htm>, (erişim tarihi: 10.11.2015).
- Büyüköztürk, Ş. (2002). “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı”. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 32.
- Cadbury Report. (1992). *The Financial Aspects Of Corporate Governance*. London.
- Can, E. N. (2014). *Hastane İşletmeciliğinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Cengiz, S. (2013). “İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(2).
- Champlain, J. J. (2003). *Auditing Information Systems*. John Wiley&Sons, Canada.
- Chan Li, M. F., Mc Vay, S. E. & Skaife, H. (2015). “Does Ineffective Internal Control over Financial Reportind affect Firm’s Operations? Evidence from Firms’ Inventory Management”. *The Accounting Review*, 90(2).
- Colicci, S. (2008). “Controls Are Everybody’s Business”. *Audit Insights*, 2008, 1.
- COSO. (1992). *Internal Control Integrated Framework*. (www.coso.org).
- COSO. (1994). *Internal Control- Integrated Framework*. Jersey City. (www.coso.org).
- COSO. (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Executive Summary*. September.
- COSO. (2015). *Summary of Internal Control-Integrated Framework by COSO*. (erişim tarihi: 08.11.2015)

- Çakır, P. G. (ed.). (2002). *Otel İşletmeciliğinde Destek Hizmetleri*. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1380, Eskişehir.
- Çakır, P. G. (ed.). (2012). *Otel İşletmeciliğinde Destek Hizmetleri*. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2500, Eskişehir.
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. (2013). *İç Kontrol El Kitabı*. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Çam, M. (2009). “Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolünün Önemi ve Akdeniz Bölgesindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Anket Çalışması”. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(11).
- Çatıkkaş, Ö., Okur, M. ve Balkan, İ. (2012). *Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması.*, Türkiye Bankalar Birliği, İstanbul.
- Çetiner, E. (1989). *Konaklama Yönetim Muhasebesi*. Tubitay Yayınları, Ankara.
- Çetiner, E. (2002). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çetiner, E. (2009). *Otel İşletmeleri Muhasebesi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çiftçi, Y. ve Köroğlu, Ç. (2008). “Otel İşletmelerinde Yiyecek İçecek Kontrol Yöntemlerinin İncelenmesi (Marmaris İlçesi Örneği)”. *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19.
- Çulhacı, İ. (2005). “18.INTOSAI Kongresi Üzerine”. *Sayıştay Dergisi*, Ocak-Mart, 56.
- Dabbağoğlu, K. (2009). “İç Kontrol Sistemi”. *Journal of Qafqaz University*, 26.
- Dalgar, H. (2012). “İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata ve Hileleri Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması”. *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*, 3.
- Darroch, J. (2005). “Knowledge Management Innovation and Firm Performance”. *Journal of Knowledge Management*, 9(3).
- Davis, B., Lockwood, A., Pantelidis, I. ve Alcot, P. (2008). *Food and Beverage Management*. Elsevier Ltd., UK.
- Deloitte. (2009). “COBIT Çerçevesi”. Deloitte Yayınları.
- Deloitte. (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Bülteni – Kanunun Getirdikleri”. Deloitte Yayınları, Mart.
- Demirel, Y. (2007). “Bilgi ve Bilgi Paylaşımının İşletme Performansı Etkisi Üzerine Bir Araştırma”. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(2).
- Denizer, D. (2005). “Turizm İşletmelerinde Yönetim Süreci”, 1. Burdur Sempozyumu, Burdur.

- Derici, O. (2013). *İç Kontrol Sistemi ve Kurumsal Risk Yönetimi*. Hilal Form Matbaacılık, Ankara.
- DiNapoli, T. P. (2010). *Management's Responsibility for Internal Controls*. Division of Local Government and School Accountability, New York.
- Dineshkumar, S. ve Kogalacumar, P. (2013). "Internal Control System and its impact on the Performance of the Sri Lanka Telecom limited in Jaffna District. *International Journal of Advanced Computer Technology*, 2(6).
- Doğmuş, M. D. (2010). *Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi, TC Maliye Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı*, Ankara.
- Duman, S. (2006). *İç Kontrol Sisteminin Oluşturulmasında Etkili Olan Faktörler ve Tekstil Sektöründe Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- ECIIA. (2005). *Avrupa'da İç Denetim Konum Raporu*. Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu, Brussels.
- Ejoh, N. & Ejom, P. (2014). "The Impact of Internal Control Activities on Financial Performance of Tertiary Institutions in Nigeria". *Journal of Economics and Sustainable Development*, 5(16).
- Ejoh, N. & Ejom, P. (2014). "The Impact Of Internal Control Activities on Financial Performance of Tertiary Institutions in Nigeria". *Journal Of Economics and Sustainable Development*, 5(16).
- Elbannan, M. A. (2009). "Quality of Internal Control Over Financial Reporting, Corporate Governance And Credit Ratings". *International Journal of Disclosure and Governance*, 6(2).
- Elitaş, C. (2004). "Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi". *İç Denetim Dergisi*, 8.
- Eraslan, N. (2009). *Konaklama İşletmelerinde Ön Büro İşlemleri ve Yönetimi*. Detay Yayıncılık, Isparta.
- Eraslan, N. (2013). *Konaklama İşletmelerinde Önbüro İşlemleri ve Yönetimi*. Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Ercan, İ. ve Kan, İ. (2014). "Ölçeklerde Güvenirlik ve Geçerlik". *Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 30.
- Erdinç, S. B. (2009). "Konaklama İşletmelerinde Yiyecek – İçecek Maliyet Analizi". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1).
- Erdoğan, M. (ed.). (2012). *Muhasebe Denetimi*. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.

- Erdoğan, S. (2009). *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İçin İç Kontrol Model Önerisi*. Uzmanlık Tezi. Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi: 2799, Ankara.
- Eren, E. (2003). *Yönetim ve Organizasyon*. Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Evans, N. (2015). *Strategic Management for Tourism, Hospitality and Events*. Routledge, London and New York.
- Feng, Li & McKay (2009). "Analysis of the Relationship Between Listed Companies' Earnings Quality and Internal Control Information Disclosure". *Modern Economy*, 2011, 2.
- Ge, W. & McVay, S. (2005). "The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act". *Accounting Horizons*. 19(3).
- Genç, N. (2007). *Yönetim ve Organizasyon*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Göçen, C. A. (2010). "Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası". *Mali Çözüm Dergisi*, 97.
- Gökdeniz, A. ve Dinç, Y. (2003). *Konaklama İşletmelerinde Ön Büro Operasyonları ve Yönetimi*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Gökdeniz, A. ve Dinç, Y. (2014). *Konaklama İşletmelerinde Ön Büro Operasyonları ve Yönetimi*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Gönen, S. (2009). "İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma". *World of Accounting Science*, 11: 189-217.
- Gönen, S. ve Ergun, Ü. (2008). "Otel İşletmelerinin Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama". *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 8.
- Gönen, S. (2007). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Gupta, P. & Thomson, J. C. (2006). "Use of COSO 1992 in Management Reporting on Internal Control". *Strategic Finance*, September: 27-33.
- Güney, S. ve Sarı, S. S. (2015). "Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü". *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. Beta Basım A.Ş., İstanbul.
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Haris, T. W. (2007). "COSO Selects Grant Thornton LLP to Conduct Research: Project to Focus on Monitoring of Internal Control". January, News Release.

- Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Killi, M. (2012). “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9 (20).
- Hermanson, D. R. & Hermanson, H. M. (1994). “The Internal Control Paradox: What Every Manager Should Know”. *Review of Business* (Winter): 29-32.
- Hermanson, D. R., Smith, J. L. ve Nathaniel, M. S. (2012). “How Effective are Organizations’ Internal Controls? Insights into Specific Internal Control Elements”. *Current Issues in Auditing*, 6 (1): 31-50.
- Hubbard, L. (2007). “Larry’s Cheat Sheet – COSO”. Larry Hubbard & Associates, July.
- IFAC. (2006). *International Controls – A Review of Current Developments*. International Federation of Accountants, New York.
- IFAC. (2011). “Evaluating and Improving Internal Control in Organizations”, Professional Accountants in Business Committee-Exposure Draft, <http://www.ifac.org/publications-resources/evaluating-and-improving-internal-control-organizations>, (erişim tarihi: 13.04.2015).
- Institute of Internal Auditors. (2015). www.theiia.org (erişim tarihi: 15.06.2015).
- INTOSAI. (2006). International Organization of Supreme Audit Institutions, www.intosai.org
- İbiş, C. ve Çatıkkaş, Ö. (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”. *Sayıştay Dergisi*, 85.
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği, 31.12.2005 Tarih ve 20604 Sayılı Resmi Gazete.
- Jagels, M. G. & Ralston, C. E. (2007). *Hospitality Management Accounting*. Wiley&Sons Inc, USA.
- Jokipii, A. (2010). “Determinants And Consequences Of Internal Control In Firms: A Contingency Theory Based Analysis”. *J Manag Gov*, 14.
- Judeh, A., Sheikh, I. & Sbugh, S. (2009). “The Application Of Accounting Responsibility In The Jordanian Hotels: A Case Study”. *Alzarqa Journal For Humanities Research*, 9 (9).
- Kahyaoğlu, S. B. (2012). *MÜSİAD Kurumsal Risk Yönetimi Standartları*, GrantThornton.
- Kalaycı, Ş. (2008). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kalkınoğlu, M. (2003). “İç Kontrol Sistemi”. *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül, 265: 70-78.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2012). *Denetim ve Raporlama*. Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

- Karamık, A. (2014). *Yönetimin Evrensel İlkesi Denetim ve Bankacılığımızda İç Kontrol Analizi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kaya, B. (2009). “Yöneticiler ve İç Denetçiler İçin Temel İç Kontrol Bilgileri”, http://irc.com.tr/?page_id=7010. (erişim tarihi: 07.01.2015)
- Kaya, B. (2015). *Kurumsal Performansı Artırmak İçin İç Denetim, İç Kontrol ve Risk Yönetimi*. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kaya, E. ve T. Köse. (2013). “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları”. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2816.
- Keleş, A. (2009). *Basel Kriterlerinin İç Kontrol Açısından Türk bankacılık Sektörüne Etkileri ve Öneriler*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Khamis, H. A. (2013). *Contribution of Internal Control System to the Financial Performance of Financial Institution. A Case of People’s Bank of Zanzibar Ltd*. Mzumbe University Accounting and Finance Institute, Tanzania.
- Kinyua, J., Gakure, R., Gekara, M & Orwa, G. (2015). “Effect Of Risk Management On The Financial Performance Of Companies Quoted In The Nairobi Securities Exchange”. *International Journal Of Business & Law Research*, 3(4).
- Kızılboğa, R. ve Özşahin, F. (2013). “Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetlerine ve İç Denetçilere Katkısı”. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2).
- Kinyua, J. K, Gakure, R., Gekara, M. & Orwa, G. (2015). “Effect of Internal Control Environment on the Financial Performance of Companies Quoted in the Nairobi Securities Exchange”. *International Journal of Innovative Finance and Economics Research*, 3.
- Koçel, T. (2010). *İşletme Yöneticiliği*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Korkmaz, Z. (2011). *COSO İç Kontrol Standartları ve Türkiye Uygulaması*. Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu. T.C. Şehircilik Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Korkut, B. (2004). *Merkez Bankalarında İç Kontrol ve Risk Ölçümü Uygulamalarının TCMB Kambiyo Muhasebesi İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi*. Uzmanlık Yeterlilik Tezi. TCMB Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara.

- Kurt, G. ve Uçma, T. (2013). “COSO İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri”. Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi, 2013 (2).
- Lawrence, B. S., Dittenhofer, M. D. & Scheiner, J. H. (2003). *Sawyer’s Internal Auditing*. Institute of Internal Auditors.
- Lightle, S. S., Castellano, J. F. & Cutting, B. T. (2007). “Assessing the Control Environment”. Internal Auditor.
- Maliye Bakanlığı. (2006). “Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi”. Maliye Bakanlığı, Ankara.
- Maviş, F. (2006). *Otel Yönetimi*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Mawanda, S. P. (2008). “Effects of Internal Control System on Financial Performance in Uganda’s Institution of Higher Learning”. Dissertation for award of MBA in Uganda Martyrs University.
- Memiş, N. (1999). *Konaklama İşletmelerinde Maliyet-Hacim-Kar Analizleri ve Örnek Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.
- Met, Ö. ve Erdem, B. (2006). “Konaklama İşletmelerinde Verimliliğin Ölçülmesi ve Verimliliği Etkileyen Etkenlerin Analizi”. Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, 2.
- Milli Eğitim Bakanlığı. (2007). *Konaklama ve Seyahat Hizmetleri*. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara.
- Milli Eğitim Bakanlığı. (2007). *Konaklama ve Seyahat Hizmetleri: Kat Hizmetleri Organizasyonu*. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara.
- Moeller, R. R. (2005). *Brink’s Modern Internal Auditing*. John Wiley&Sons, New Jersey.
- Moeller, R. R. (2008). *Sarbanes-Oxley Internal Controls Effective Auditing with AS5, Cobit and ITIL*. John Wiley&Sons, New Jersey.
- Moeller, R. R. (2009). *Brink’s Modern Internal Auditing*. John Wiley&Sons, New Jersey.
- Moeller, R. R. (2011). *COSO Enterprise Risk Management*. John Wiley&Sons, New Jersey.
- Muraleetharan, P. (2010). “Internal Control and Impact of Financial Performance of The Organizations”. India.
- Mwakimasinde, M., Odhiambo, A. ve Byaruhanga, J. (2014). “Effects of Internal Control Systems on Financial Performance of Sugarcane outgrowercompanies in Kenya”. Journal of Business and Management, December, 16(12).
- Okutmuş, E. ve Uyar, S. (2014). “Yiyecek İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi”. Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat.

- Olalı, H. ve Korzay, M. (1989). *Otel İşletmeciliği*. Yön Ajans, İstanbul.
- Olalı, H. ve Korzay, M. (1993). *Otel İşletmeciliği*. Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Ömürbek, V. ve Altay, S. Ö. (2011). “Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma”. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, 16(1).
- Özarallı, N. (2006). “İstanbul’da Çeşitli Sektörlerde Faaliyet Gösteren Şirketlerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımları, Şirket Kültürü ve Çalışanların Kurumsal Vatandaşlık Davranışı”. 14. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi, Erzurum İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.
- Özbek, Ç. (2012). *İç Denetim*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul.
- Özdemir, E. ve Akpınar, A. T. (2002). “Konaklama İşletmelerinde İnsan Kaynakları Yönetimi Çerçevesinde Alanya’daki Otel ve Tatil Köylerinde İnsan Kaynakları Profili”. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 3(2).
- Özeren, B. (2006). *INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi*
- Özgan, B. B., Tekeli Yazıcı, H. N. ve Çedıkcı, T. (2010). “Turizm İşletmelerinde Teknik Hizmetler Biriminin Personel Seçme, Değerlendirme ve İşe Yerleştirme Süreci Kurum İşleyiş Sürecine Etkisi”. Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2(2).
- Öztürk, Y. ve Seyhan, K. (2005). “Konaklama İşletmelerinde Sunulan Hizmet Kalitesinin Attırılmasında İşgören Eğitiminin Yeri ve Önemi”. Ticaret Turizm ve Eğitim Fakültesi Dergisi, 1.
- Palacios, N. A. (2011). “Kontrol Hastası Mı Yoksa Kontrol Ustası Mısınız?”. İç Denetim Dergisi, Sonbahar.
- Pehlivanlı, D. (2014). *Modern İç Denetim*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Pennigton, R. (2006). “Negotiating in a Sarbanes-Oxley World”, 91st Annual International Supply Management Conference, May.
- Pickett, K. H. S. (2005). *The Essential Handbook of Internal Auditing*. John Wiley&Sons, England.
- Resmi Gazete. Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmeliğin Uygulanmasına Dair Tebliğ. Tebliğ No: 2005/1.
- Resmi Gazete. Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. 2011.
- Root, S. J., (1998). *Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance*. John Wiley&Sons, New York.

- Saltık, N. (2007). “İç Kontrol Standartları”. T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, Ankara, 2007.
- Saruhan, S. C. ve Yıldız, M. L. (2009). *Çağdaş Yönetim Teknikleri*. Beta Yayınları, İstanbul.
- Savage, A., Norman, C. S & Lancaster, K. A. S. (2008). “Using a Movie to Study COSO Internal Control Framework: An Instructional Case” *Journal of Information Systems*. *Journal of Information Systems*, 22(1): 63-76.
- Sayıştay. (2006). “INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi”. Sayıştay, Ankara.
- Schneider, A. ve Church, B. K. (2008). “The Effects of Auditors’ Internal Control Opinions on Loan Decisions”. *Journal of Accounting and Public Policy*.
- Selimoğlu, S. K. ve Uzay, Ş. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Seskir, B. (2012). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Bülteni Kanunun Getirdikleri. Deloitte, Mart.
- Seymen, O. A., Erdem, B. ve Karagöz Gül, M. (2014). *Konaklama İşletmelerinde Çağdaş Kat Hizmetleri Yönetimi*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Sharari (2006). *The Relationship Between Internal Control and Performance of Staff In The PPA in the Kingdom of Saudi Arabia: Attitude of the staff*. Unpublished Master's Thesis. University of Jordan, Amman.
- Shaw, H., (2006). “The Trouble With COSO”. *CFO Magazine*, 22(4): 74-77.
- Soodanian, S., Navid, B. J. & Kheirollahi, F. (2013). “The Relationship Between Firm Characteristics and Internal Control Weaknesses in the Financial Reporting Environment of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange”. *Journal of Applied Environmental and Biological Sciences*, 3(11): 68-74.
- SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ, Seri; IV, No: 54.
- SPK, Seri No: 22 Tebliğ, Kısım 10, Madde 11.
- Sumru, T. (2010). “Kamuda İç Kontrol Sistemi ve Uygulama Aşamaları”. *Güncel Mevzuatı Araştırma ve Eğitim Derneği Yayınları*, Ankara.
- Şahin, F. (2011). *5018 Sayılı Kanun Kapsamında Türkiye İstatistik Kurumu’nda İç Kontrol Sisteminin Geliştirilmesi İçin Bir Araştırma*. TÜİK Uzmanlık Tezi, Ankara.
- Şener, B. (2001). *Konaklama İşletmelerinde Önbüro Yönetimi*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Şener, B. (2007). *Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Şengel, S. (2013). *Konaklama İşletmeleri Muhasebesi*. Detay Yayıncılık, İstanbul.

- Tackett, J., Wolf, F. & Claypool, G. (2004). "Sarbanes-Oxley and audit failure: A critical examination". *Managerial Auditing Journal*, 19(3): 340-350.
- Tang, A., Xu, L. (2007). "Institutional Ownership, Internal Control Material Weakness and Firm Performance". Working paper, Morgan State University.
- Tarantino, A. (2006). *Manager's Guide To Compliance*. John Wiley&Sons, New Jersey.
- Taylor, D. H. & Gleezen, G. W. (1997). *Auditing*. John Wiley&Sons, New York.
- The Institute of Chartered Accountants, (1999). *Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code*. The Institute of Chartered Accountants in England&Wales.
- Timothy, J. & Teye, V. B. (2009). *Tourism and The Lodging Sector*. Elsevier, USA.
- Turanlı M., Taşpınar C. D. ve Bozkır, Ö. (2012). "Faktör Analizi ile Üniversiteye Giriş Sınavlarındaki Başarı Durumuna Göre İllerin Sıralanması". *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, 17.
- Turnbull Report. (2005). (www.ecgi.org/codes/documents/frc_ic.pdf)
- Tüm, K. (2015). "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma". *Giresun Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1.
- Türedi, H., Gürbüz, H. ve Alıcı, Ü. (2014). "COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı". *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42).
- Türedi, S. Ç. (2005). "İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi". *Mevzuat Dergisi*, Temmuz, 91.
- Türedi, S. Ç. (2008). "Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi İle İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkileri". *Mevzuat Dergisi*, Haziran, 126.
- Türk Dil Kurumu. (2015). (erişim tarihi: 15.09.2015)
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği. (2012). "Yeni TTK ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş – Öneriler". *Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği*, İstanbul.
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği – Deloitte (2006). *Nedir Bu Kurumsal Yönetim?*, Kurumsal Yönetim Serisi, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği.
- Tütüncü, Ö. ve Demir, M. (2003). "Konaklama İşletmelerinde İnsan Kaynakları Kapsamında İşgücü Devir Hızının Analizi ve Muğla Bölgesi Örneği". *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(5).
- Understanding Internal Controls. A References Guide for Managing University Business Practices, <http://www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf>, (erişim tarihi: 24.08.2015).
- Usul, H. (2013). *Bağımsız Denetim*. Detay Yayıncılık, Ankara.

- Usul, H., Titiz, İ. ve Ateş, B. A. (2011). “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama”. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak.
- Uyar, S. (2009). *İç Kontrol ve İç Denetim, 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Uyar, S. (2010). “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi”. Alanya İşletme Fakültesi Dergisi 2(2).
- Uyar, S. ve Alış, M. (2014). “Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi Uygulaması”. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 29(2).
- Uysal, G. (2010). “COSO İç Kontrol Sistemi’nde İnsan Kaynakları Yönetimi: Bütünleşik Çerçeve, ELASM, 25th Workshop on Strategic Human Resources Management, 19-20 Nisan 2010.
- Uysal, T. U. (2015). “Yiyecek-içecek Hizmeti Veren Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemlerinin Etkinliği Açısından İç Kontrol”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 8(1).
- Uzay, Ş. ve Gönen, S. (2012). “Yeni TTK ile Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama ile İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi ile Benzerlikleri”. Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi, 4.
- Uzunay, V. (2007). *COBIT. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi*, Ankara.
- Whittington, O. R. & Pany, K. (2001). *Principles of Auditing and Other Assurance Services*. Irwin/Mc Graw- Hill, New York.
- Yayla, H. E. (2006). *Güç ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi: Türkiye’deki Özel Hastaneler Üzerine Yapısal Bir Model Önerisi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Yılcı, F. M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yılmaz, Y. ve Yılmaz, B. (2014). *Konaklama İşletmelerinde Kat Hizmetleri ve Yönetimi*. Detay Yayıncılık, Ankara.

EK 1- ANKET FORMU

Sayın Yetkili,

Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı'nda Araştırma Görevlisi olarak çalışmaktayım. Doktora tez çalışmamı “Konaklama İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve İşletme Performansı İlişkisi: Bir Uygulama” konusu üzerine yapmaktayız.

Çalışmada ihtiyaç duyduğumuz bilgileri temin konusunda vereceğiniz katkılar tamamen bilimsel amaçlı kullanılacak olup işletmenize yönelik bilgiler kesinlikle üçüncü taraflarla paylaşılmayacaktır. Ek olarak çalışma sonucunda ortaya çıkacak sonuçlar tarafınızla da paylaşarak sizlere de katkı sağlanması hedeflenmektedir.

Değerli görüş ve vaktinizi ayırdığınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Burcu DEMİREL

Arş. Gör. Murat ERDOĞAN

A. Kurumunuz ile İlgili Genel Bilgiler

1. İşletmenizdeki görev alanınızı lütfen belirtiniz.

- () Genel Müdür
 () Satın Alma Müdürü () Satın Alma Personeli
 () Muhasebe – Finans Müdürü () Muhasebe – Finans Personeli
 () İnsan Kaynakları Müdürü () İnsan Kaynakları Personeli
 () Pazarlama – Satış Müdürü () Pazarlama – Satış Personeli
 () Ön Büro Müdürü () Ön Büro Personeli
 () Yiyecek – İçecek Müdürü () Yiyecek – İçecek Personeli

2. Eğitim Durumunuzu lütfen belirtiniz.

- () Lise () Üniversite () Yüksek Lisans () Doktora

3. İşletmenizin sektörde faaliyet gösterdiği süreyi lütfen belirtiniz.

- () 1-3 yıl () 4-6 yıl () 7-10 yıl () 11-15 yıl () 16 yıl ve üzeri

4. İşletmenizin yatak kapasitenizi lütfen belirtiniz.

- () 250-499 () 500-799 () 800-1049 () 1050-1299 () 1300 ve üzeri

5. İşletmenizde sezon içerisinde istihdam edilen personel sayısını lütfen belirtiniz.

- () 1-100 () 101-201 () 202-302 () 303-403 () 404 ve üzeri

6. İşletmenizde iç denetim birimi mevcut mudur?

- () Evet () Hayır

7. İşletmeniz son 5 yıl içerisinde bağımsız bir denetimden geçmiş midir?

- () Evet () Hayır

8 Numaralı Soruyu sadece Muhasebe – Finans Müdürü ve Muhasebe – Finans Personeli Cevaplandıracaktır.

8. İşletmenizin 2014 yılı	Brüt Kar Marjı: <input type="text"/> (Satışlar-Satılan Mal Maliyeti)/Satışlar
	Aktif Karlılığı: <input type="text"/> (Net Kar/Toplam Aktifler)
	Aktif Devir Hızı: <input type="text"/> (Satışlar/Toplam Aktifler)

B. İç Kontrol Sistemi Değerleme Soruları

Aşağıdaki açıklamalara **kurumunuzdaki uygulanma düzeylerine göre ne ölçüde katıldığınızı** lütfen ilgili kutucuğa işaretleyerek belirtiniz.

A	KONTROL ORTAMI Kurumunuzda;	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Fikrim Yok
1	Yönetim, yüksek kaliteli ve doğru finansal raporlamayı destekler						
2	Yöneticiler görevlerini yerine getirme konusunda yeterli bilgi, deneyim, sektör tecrübesi ve eğitime sahiptir						
3	Yönetim ve denetim kuruluna gerekli bilgiler düzenli olarak sağlanır						
4	Üst yönetim etik değerleri ve dürüstlüğü destekler						
5	Yönetim ve çalışanların yetki ve sorumluluklarını tanımlayan bir organizasyon yapısı vardır						
6	Doğruluk ve etik ilkeler sözlü ve yazılı olarak ifade edilir						
7	Çalışanlar, davranış kurallarının ihlal edildiği durumlarda hangi sonuçlarla karşılaşacaklarını bilirler						
8	Çalışanlar, üst yönetimin dürüstlük ve etik ilkelerine ilişkin beklentilerini bilirler						
9	Çalışanlar görevlerini yerine getirmek için yeterli bilgi, sektör tecrübesi ve eğitime sahiptir						
10	Yöneticiler sorumluluklarını yerine getirebilmek için yeterli zamana sahiptir						
11	Kurum politikalarından sapmalar düzenli olarak tespit edilir, incelenir ve belgelenir						
12	Yöneticiler iç kontrol sistemini benimser ve çalışanlara örnek olur						
13	İç kontrol sistemi çalışanlar tarafından sahiplenilir						
14	İç kontrol sisteminin planlandığı gibi işleyip işlemediği yönetim tarafından gözden geçirilir						
15	Görev tanımlarına uygun yetki ve sorumluluklar güncellenir ve çalışanlara bildirilir						
16	Çalışanların işe alınması ve görevde yükseltilmesi sürecinde liyakat ve performans değerlendirmeleri yapılır						
17	Yetkinliği artırmak ve çalışanların yeni politikalar ve mevcut prosedürlere dair bilgilerini güncellemek için yeterli eğitim olanağı mevcuttur						
18	Organizasyon şeması dönemsel olarak güncellenir						
19	Yöneticiler görevlerini açık olarak anlar ve yerine getirir						

B	RISK DEĞERLEME Kurumunuzda;	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Fikrim Yok
20	Yönetim, hile önleme politikaları ve prosedürleri ile ilgili konularda hesap vermekte yükümlüdür						
21	Yönetim, işletme kademelerinde belirlenmiş olan riskleri yeterince değerlendirmekte ve risk analiz sürecine katılmaktadır						
22	Önemli sonuçlara yol açabilecek ve yönetimin dikkatini gerektirecek değişiklikleri tespit etme ve tepki göstermeye ilişkin araçlar mevcuttur						
23	Risk değerlendirme sürecinde çalışanların hileye yönelmeleri ve finansal raporlama sürecinde hile ihtimalini etkileyen hile riski faktörleri dikkate alınmaktadır						
24	Her faaliyet türüne ait riskler belirlenmektedir						

C	KONTROL FAALİYETLERİ Kurumunuzda;	Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Fikrim Yok
25	Mali nitelikteki işlemlerin kayıt ve belgelendirilme süreci periyodik olarak gözden geçirilir						
26	İşletme faaliyetleri belirlenirken, işletme politika ve prosedürleri düzenli olarak gözden geçirilir						
27	Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sürecinde görev ayrımı yapılmaktadır						
28	Kaynakların ve belgelerin kullanımı yetkili kişilerce yapılmaktadır						
29	Önemli olan bilgisayar kayıtları günlük olarak yedeklenir ve belirli bir alanda depolanır						
30	Bilgi teknolojilerinin güvenliği periyodik olarak gözden geçirilip denetlenmektedir						
31	Bilgi teknolojileri faaliyetlerinin izlenmesini sağlayan özel güvenlik fonksiyonu vardır						

D	BİLGİ ve İLETİŞİM Kurumunuzda;	Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Fikrim Yok
32	Yönetim, sorumlulukların yerine getirilmesi için yeterli ve zamanında bilgi sağlar						
33	Bütçe, kar ve diğer finansal hedefler ile iş hedefleri konusunda yönetimin belirlediği amaçlar tanımlanır, ölçülür ve sonuçlar ile karşılaştırılır						
34	Muhasebe sistemleri ve kontrollerini geliştirmek ve düzenlemek için önceden belirlenmiş yöntemler mevcuttur						
35	Bölmeler arası iletişim etkin bir seviyededir						
E	İZLEME Kurumunuzda;	Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Fikrim Yok
36	Yönetim düzenli aralıklarla amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik gelişmeleri değerlendirir						
37	Yönetimin düzenli aralıklarla amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik gelişmelere dair yaptığı değerlendirmeler güvenilir ve tarafsız ölçümlere dayanır						
38	Gelişim değerlendirmesinin sonuçları söz konusu işten sorumlu çalışanlarla paylaşılır						
39	Bağımsız bir kuruluş organizasyon işleyişini süregelen bir şekilde izler						
40	Kuruluş son 5 yıl içerisinde bağımsız bir değerlendirme ya da denetimden geçmiştir						

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Murat ERDOĞAN

Eğitim Durumu

Mezun Olduğu Lise : M.E.V. Özel Köksal Toptan Lisesi, Ankara, 2004

Lisans Diploması : Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Isparta, 2010

Yüksek Lisans Diploması : Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Antalya, 2012

Tez Konusu : KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) İlk Geçiş İlişkin Bir Uygulama

Doktora Diploması : Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Antalya, 2016

Tez Konusu : Konaklama İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve İşletme Performansı İlişkisi: Bir Uygulama

Yabancı Dil : İngilizce

İş Denevimi

Çalıştığı Kurumlar : Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Araştırma Görevlisi, Antalya (2011- 2016)

E-Posta : muraterdogan@akdeniz.edu.tr