

**TURİZM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL  
SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ VE  
MANAVGAT BÖLGESİNDEKİ BEŞ YILDIZLI  
OTELLERDE BİR ARAŞTIRMA**

**INVESTIGATION OF INTERNAL CONTROL  
SYSTEM IN TOURISM ORGANIZATIONS  
AND A STUDY ON FIVE STAR HOTELS  
IN MANAVGAT REGION**

**Yrd.Doç.Dr.Vesile ÖMÜRBEK\***  
**Sevil Özge ALTAY\*\***

**ÖZET**

*İşletmeler mali olayların doğru şekilde muhasebeleştirilmesinde, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunmasında, işletmelere ilişkin bilgilerin ve yönetime sunulan verilerin güvenilirliğinin sağlanmasında, etkin bir personel yönetiminde, işletme politikalarına, yönetimin kararlarına, yönergelere ve diğer idari düzenlemelere uyulmasının sağlanmasında ve yönetimin bilgi ihtiyacının sağlıklı şekilde karşılanabilmesinde, etkin bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulmaktadır.*

*Bu çalışma kapsamında, Antalya ili Manavgat bölgesindeki beş yıldızlı otellerde iç kontrol sisteminin etkinliği incelenmektedir. Yapılan analizler sonucunda eksikliklerin en çok yiyecek içecek bölümünde görüldüğü saptanmıştır. Yiyecek içecek bölümünde etkin bir iç kontrol yapısının uygulanmasıyla, yiyecek içecek üretimi bir standart dahilinde yapılacak ve olası bir maliyet artışının önüne geçilmiş olunacaktır.*

**ABSTRACT**

*An effective internal control mechanism is necessary for the companies for many reasons such as recording financial activities accurately, protecting business assets against various losses, securing the business information and managerial data, ensuring personnel management efficiency, and ensuring the practice of business policies, managerial decisions, and other administrative arrangements.*

*In this study, efficiency of the internal control systems of five star rated hotels in the Manavgat region of Antalya. The results of the analysis*

\* Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

\*\* Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Öğrencisi

*emphasize that most of the issues occur in the food and beverages department. Hence, implementation an efficient internal control mechanism to the food and beverages department would provide a standard for food and beverage production to prevent possible increase in cost.*

İç Kontrol Sistemi, Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi

Internal control system, internal control system in tourism companies

## GİRİŞ

İşletme yönetimi işletmesini amaçları yönünde yönlendirebilmek için yönetim fonksiyonlarını icra ederken, bazı sistemlerden yararlanır. Bu sistemler sayesinde işletme ne denli büyük olursa olsun, yönetebilme gücünü yitirmez, ona hükmedebilir, faaliyetlerinin sonuçlarını görebilir, gereken önlemleri alabilir. Bu sistemlerden birisi de iç kontrol sistemidir (Kaval, 2008;125).

İşletme yönetimi kontrol temeline dayalı bir örgüt yapısı ile hedeflerine ulaşabilir. Bu hedeflere ulaşabilmek için işletme yönetimi; iyi bir örgüt planı ve raporlama sisteminin oluşturulması, görev, yetki ve sorumlulukların uygun bir biçimde belirlenmesi, yeterli sayı ve kalitede personel varlığı, uygun çalışma politika ve yöntemlerinin uygulanması gibi uygulamaları hayata geçirebilir. Bu uygulamaların tamamı iç kontrol sistemini oluşturur (Uzay,1999;15).

İşletme faaliyetlerinin verimli bir şekilde yerine getirilmesinde, etkin bir iç kontrol sisteminin bir güvence oluşturduğu, faaliyetlerin 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 olabilir (Aksoy,2007;217, Durmuş ve Taş, 2008;49).

Bu çalışmada da turizm işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliği incelenmektedir. Çalışmada, Antalya ili Manavgat bölgesindeki beş yıldızlı otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliği ölçülmekte ve bu konuda otel yönetimlerine tavsiyelerde bulunmaktadır. Beş yıldızlı otellerde iç kontrol sisteminin uygulama durumu araştırılarak anket uygulaması yapılmakta ve yapılan araştırma hakkında değerlendirmeler yapılmaktadır.

## 1. İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç kontrol sistemi, örgütün amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden meydana gelmektedir. Söz konusu politika ve prosedürlere kısaca “kontroller” veya “iç kontrol” adı verilmektedir (Selimoğlu,2008;94).

### 1.1. İç Kontrol Sisteminin Tanımı

Muhasebe literatüründe kontrol kavramı olaylara faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır. İşletmelerde de yürütülmekte olan faaliyetlere bazı yöntemlerin ve araçların kullanılmasıyla etki edilebilmektedir. İşletmenin belirlenen amaçlarına ulaşabilmesi için, işletme yöneticilerinin almış olduğu önlemlere, uyguladığı yöntemlere “kontrol usul ve yöntemleri” adı verilir. İşletme içinde mevcut kontrolleri işletme dışındakilerden ayırmak için iç kontrol (internal control) terimi kullanılmaktadır (Kepekçi,2004;65).

Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu (International Federation of Accountant - IFAC) tarafından yapılan tanıma göre, iç kontrol sistemi(Kepekçi,2004;66);

- İşletmenin varlıklarının korunması.
- Yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması.
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması.
- Muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması.
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamada yardımcı olan, işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politikalar ve prosedürlerdir.

İç kontrol ile ilgili Treadway Komisyonu'nun Sponsor Organizasyon Komisyonu (COSO) tarafından yapılan tanıma göre (İSMMMO,25-29 Nisan 2007;122); iç kontrol işletmenin yönetim kurulu, yönetim kadrosu ve diğer çalışanları vasıtasıyla aşağıdaki kategorilerdeki hedeflerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak makul bir güvencenin oluşmasının sağlanmasıdır.

- Faaliyetlerdeki etkinlik ve yeterlilik.
- Finansal raporlama konusunda güvenilirlik.
- Mevcut kanunlar ve düzenlemelere uygunluk.

### 1.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol sistemini kurmak isteyen üst yönetim, önce işletmenin finansal risklerini ve muhasebe risklerini belirlemelidir. Daha sonra bu risklerden kaçınmak için veya riskin derecesini düşürmek için politikalar ve prosedürler kabul edilmeli ve ilgili personele iletilerek, personel bilgi sahibi olması sağlanmalıdır. İç kontrol sistemi, finansal riskleri ve muhasebe risklerini azaltmak veya bu risklerden kaçınmak için kurulduğundan, risklerin genelde ve ayrıntıda ele alınışına göre sistemin amaçları dört düzeyde incelenebilir (Kepekçi,2004;70).

**-İşletme Varlıklarını Korumak ve Her TürLü Kayıpları Önlemek:** İşletmelerin sahip olduğu varlıklar çalınmaya, yanlış kullanılmaya, tahribat veya israf edilmeye uygundur. Yönetim bu olumsuzlukları önlemek için

kontrol unsurlarını oluşturmak zorundadır. İç kontrol yapısının temel amacı bu noktada ortaya çıkmaktadır (Erken,2008;72).

**-Muhasebe Verilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak:** Yönetimin işletmedeki bilgi sistemi aracılığı ile karar alması konusunda önemli dayanağı muhasebe verileridir. Sağlıklı karar almanın yolu, doğru ve dürüst bilgiyi elde etmekten geçmektedir. Çeşitli nedenlerle muhasebe verilerinin doğru ve dürüst olmama olasılığı bulunmaktadır. Bu nedenle iç kontrol yapısında oluşturulan politika ve prosedürler, olabildiğince bu bilgilerin doğru ve dürüst olmasını sağlamaya yönelmektedir (Koroğlu ve Uçma,2006).

**- İşletme Faaliyetlerinin Etkinliğini Arttırmak:** Yönetimlerin temel amaçlarından birisi, işletme faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülmesini sağlayabilmektir. Bir işletmenin başlangıçta belirlediği amaç ve hedeflere ulaşma derecesi, onun faaliyetlerindeki etkinliği göstermektedir. Oluşturulan iç kontrol yapısı bu etkinliği en üst düzeye çıkartmayı amaçlamaktadır.

**-Yönetim Politikalarına Bağlılığı Sağlama:** Yönetim sürekli olarak çalışanlarına uymaları gereken kuralları bildirmektedir. Ancak yönetimin belirlediği kurallara uygulama aşamasında hangi düzeyde uyulduğu şüphelidir. Bu bağlamda oluşturulacak kontroller, çalışanların yönetim politikalarına zorunlu olarak uymalarını sağlamaya yönelmektedir.

Ayrıca iç kontrol sisteminin özel amaçları da vardır. Bu amaçlar (Durmuş ve Taş;58);

- **Yetkilendirme:** İşlemlerin işletme yönetiminin belirlediği yetkilere uygun olarak yürütülmesini sağlamak, varlıkların, kayıtların, kullanılmış ve kullanılmamış belgelerin sadece yetkili personel tarafından elde edilebilmesini sağlamak.
- **Gerçeklik:** Gerçek işlemlerin belgelendirilmesi ve kaydedilmesi.
- **Bütünlük:** İşletmedeki tüm işlemlerin belgelendirilmesini ve kaydedilmesini sağlamak.
- **Kayıtsal Doğruluk:** İşlemlerin tutar bakımından doğru olarak kaydedilmesini sağlamak.
- **Sınıflandırma:** İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilmesini ve finansal oranlarda doğru gruplarda göstermek.
- **Zamanlılık:** İşlemlerin gerçekleştiği dönemde kaydedilmesini sağlamak.
- **Sorumluluk:** Kayıtlar ile mevcut varlıkların periyodik olarak karşılaştırılması ve karşılaştırmalarla ortaya çıkan açıkların nedenlerini ortaya çıkartarak sorumluluğu olanların tespit edilmesini sağlamaktır.

### 1.3. İç Kontrol Sisteminin Sınıflandırılması

Her işletmenin yazılı olsun olmasın bir iç kontrol sistemi mutlaka vardır. Onay mekanizmaları, ekip toplantıları, açık iletişim, mutabakatlar, bütçe sistemi, erişim prosedürleri gibi örnekler iç kontrol sisteminin varlığını gösterir. İç kontroller doğaları gereği üç kısımdan oluşur. Bunlar; önleyici

kontroller, ortaya çıkarıcı kontroller ve koruyucu kontrollerdir (Selimoğlu,2008;96).

- **Önleyici (Preventive) Kontroller:** Sistemlerin çalışmasını güvence altına alma önceliğindeki kontrollerdir. İstenmeyen durumların meydana gelmesini önlemeye yönelik işlev görürler. Örnek olarak, yetkin personel istihdamı, etik kodlar, görevler ayrılığı ve iyi bir kontrol çevresi oluşturmak verilebilir. Ayrıca kilit, şifre ve güvenlik personeli gibi tedbirler de fiziksel ve erişim kontrolleri olarak işlev görür (<http://www.bertankaya.net>, 12.01.2010).

- **Tespit Edici (Detective) Kontroller:** İşletmenin varlıklarını personelin zimmetinde tutulduğunu ve işletmeye ne ölçüde borçlu veya alacaklı olduğunu saptamaya bunun sonucunda da yapılan bir hata veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını kolayca saptamaya yönelik önlemlerdir (Kaval,2008;134).

- **Yönlendirici (Directive) Kontroller:** Hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik açık bir yön ve rehberlik sağlayan kontrollerdir. İnsanları motive etmek ve bir amaca yönlendirmek amaçlı, pozitif uygulamalardır. İstenen bir durumun meydana gelmesi veya oluşması için işlev görürler (Yöneticiler ve İç Denetçiler için Temel İç Kontrol Bilgileri, <http://www.bertankaya.net>, 12.01.2010).

- **Düzeltilici (Corrective) Kontroller:** Tanımlanan problemlerin doğru ve zamanında çözümüne yönelik kontrollerdir. Yönetim eylemleri, düzeltme ve takip (follow-up) uygulamaları örnek olarak verilebilir. Yangın söndürücüler, acil müdahale cihazları gibi sorunları doğru ve zamanında çözmeye yönelik araçlar da bu kategoriye girer.

- **Boşluk Doldurucu/ Telif Edici (Compensating) Kontroller:** Telif edici kontroller genellikle işlem sonrası gerçekleştirilir. Ortaya çıkarıcı kontrollere göre daha kısa süreli ve dar kapsamlı kontrollerdir. Büyük oranda yöneticilerin, yargısal kararları çerçevesinde riskli gördükleri spesifik bazı alanlarda sonda usulü ile evrak incelemeleri gibi ani ve rutin olmayan işlemler ile aylık bütçeyle gerçekleşmelerin takibi gibi önlemlerden oluşur. İhbar hatları ve uygulamaları ortaya çıkarıcı ve önleyici bir nitelik taşısa da esasen boşluk doldurucu bir yapıya sahiptir.

Bu kontroller sayesinde işletme personeli neyi, nasıl yapacağını, sorumluluklarını bilir hale gelir. Eğer kötü niyetli davranış sergilemiş ise bunun sonuçları ile kimler tarafından yapıldığı, ne kadar zarar verdiği kolay anlaşılabilir veya bulunabilir hale gelir (Kaval,2008;135).

#### 1.4. İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması Ve Değerlendirilmesi

Bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunun göstergesi olacak göstergeler aynı zamanda iç kontrol sisteminin unsurları olarak adlandırılmaktadır (Kaval,2008;129).

Ayrıca SAS 78' de ise iç kontrolün birbiriyle ilişkili şu beş bileşenden oluştuğu belirtilmektedir (Yağcı,2006;20):

- Kontrol Çevresi.

- Risk Belirlemesi.
- Kontrol Eylemleri.
- Bilgi ve İletişim.
- İzleme.

Bu beş bileşen, her işletme için uygulanabilir özelliktedir. Ancak yine de işletmeden işletmeye değişen bazı noktalar göz önünde tutulmalıdır. Örneğin; işletmenin büyüklüğü, örgütsel ve sahiplikle ilgili karakteristikleri, işletmenin yapısı, faaliyetlerin çeşitliliği ve karmaşıklığı, bilgiye erişimi, bilgi işleme yöntemleri, yasalar karşısındaki durumu gibi. Bu bileşenler sırasıyla aşağıda açıklanmıştır.

İç kontrolün etkili bir şekilde sonuçlandırılması için, bu beş iç kontrol bileşenin birlikte sunması gerekir ([www.ucop.edu](http://www.ucop.edu), 27.12.2009).

#### 1.4.1. Kontrol Çevresi

İlk bileşen olan kontrol çevresi, diğer bütün kontrol bileşenlerinin temelini oluşturur. Kontrol çevresi firma yöneticilerinin ve çalışanlarının dürüstlüğü, etnik değerlerini, yeteneklerini, felsefesini ve yönetim stilini kapsar (Klamm ve Watson,2009;3). Yönetim felsefesi, işletim stili, organizasyon yapısı, yetki, sorumluluk dağılımı, personel politikaları ve uygulamalarını içerir. Muhasebe sistemi ne kadar iyi dizayn edilmiş olursa olsun, o sistemi uygulayan personel sorumlulukları doğru dağıtılmamışsa, personelin yetişmesi için gerekli bilgi ve eğitim sağlanamıyorsa, sistem bu personelin kalitesi kadar işleyecektir (Türedi,2005).

Kontrol çevresi aşağıdaki faktörleri içermektedir (Willingham ve Carmichael,1989;154);

- Yönetim felsefesi ve işletim tarzı.
- Organizasyonel yapı.
- Denetim komitesi.
- Yetki ve sorumluluk belirleme metodları.
- Yönetim kontrol metodu.
- İç denetim fonksiyonu.
- Personel politikaları ve uygulamaları.
- Dış etkiler.

#### 1.4.2. Risk Belirlemesi

Tüm işletmeler amaçlarına ulaşmada çeşitli risklere katlanırlar. Kar, bu risklere katlanmanın bir sonucudur. Risk, işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşememe olasılığıdır. Kuvvetli bir işletme yönetimi, bu risklerin belirlenmesini ve mümkün olduğu ölçüde bu riskleri azaltmak için muhasebe ve işletme faaliyetlerine ilişkin kontrol prosedürlerinin uygulanmasını gerektirir. İç kontrol sistemi kurulmadan önce, işletme yönetimi mevcut risklerin türlerini ve önemlilik derecesini bilmelidir.

Yönetim tarafından bu risklerden kaçınılmayacağı kabul edildikten sonra, bu riskleri azaltmak için iç kontrol sistemi kurulmalıdır (Kepekçi,2004;66).

Riskler aşağıdaki değişkenlere göre ortaya çıkar ya da değişebilir (Azaltın ve Kaya,2004;26-27):

- Faaliyet çevresindeki değişimler.
- Yeni personel.
- Yeni ve yenileştirilmiş bilgi sistemleri.
- Hızlı büyüme.
- Yeni teknoloji.
- Yeni üretim hatları, yeni ürünler veya faaliyetler.
- İşletmede yeniden yapılanma.
- Uluslar arası faaliyetler.
- Muhasebe bildirimleri.

#### **1.4.3. Kontrol Eylemleri**

Kontrol eylemleri, politika ve prosedürlerle desteklenen, zamanında ve uygun olarak yürütüldüğünde riskleri azaltan olaylardır (“Understanding Internal Control”,[www.ucop.edu](http://www.ucop.edu), 27.12.2009).

Kontrol eylemlerinde yönetim kullandığı yöntemlerle personele işletme amaçlarını ve bu amaçlara ulaşma yollarını gösterip, daha sonra ortaya çıkan sonuçları değerlendirme yoluna gidilebilir. Kontrol eylemleri tüm işletme düzeyinde, bir işlev veya bir bölüm seviyesinde uygulanabilir (Yağcı,2006;28).

#### **1.4.4. Bilgi ve İletişim**

İç kontrol sistemi açısından, muhasebe bilgi sisteminin ve bütçe sisteminin özel bir önemi vardır (Kaval,2008;134). Muhasebe bilgi sistemi, muhasebe süreci sonunda en doğru ve yararlanılabilir bilgiyi üretmek üzere tasarlanır. Burada doğru bilginin üretilebilmesi ise sistemde bir dizi kontrolün öngörülmesiyle olanaklıdır. İç kontrolün etkinliği de bu kontrollerin ayrıntılı bir biçimde oluşturulmasına bağlıdır. Muhasebe bilgi sistemi kontrol sistemini, yapısında yaşatmak zorundadır. Muhasebe fişleri, kayıtlar, defterler, mizanlar ve raporlar, birbirleriyle bağlantılı ve birbirini doğrulayan kontrol noktalarını taşırlar; muhasebe bilgi sistemi bu kontrol noktalarıyla örülür (Yağcı,2006;33).

Bütçe sistemi ise yine bir bilgi ve iletişim aracıdır. Bütçe ile üst yönetim alt yönetime hedefler hakkında bilgi vermekte, bütçe sapma raporları ile alttan üste fiili sonuçlar hakkında bilgi iletilmektedir. Buradaki sonuçlara göre de ek önlemler alınmaktadır. Böylece bütçe sistemi de bilgi iletişim aracı olmaktadır (Kaval,2008;136).

### 1.4.5. İzleme

İzleme, iç kontrol yapısının etkin şekilde çalışıp çalışmadığını belirlemeye yönelik yöntemlerin kullanılmasıdır. SAS NO.78'de izleme şöyle açıklanmaktadır: İzleme, iç kontrolün zaman içindeki performansının kalitesini değerlendirme sürecidir. İzleme, kontrollerin oluşturulması ve çalıştırılmasını sürekli izlemeyi ve gerekli düzenlemeleri yapmayı kapsamaktadır. Bu süreç sürekli izleme eylemleri ve ayrı değerlendirmeler veya her ikisinin birlikte yapılması ile yerine getirilmektedir. İzleme faaliyeti, sistemin sürekli izlenmesi, iç denetim bölümü ve işletme dışı kişi ve gruplar aracılığı ile yerine getirilir (Yağcı,2006;33).

## 2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN MANAVGAT BÖLGESİNDE BEŞ YILDIZLI OTELLERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN İNCELENMESİ

Turizm faaliyetleri içerisinde en önemli unsurlardan birisini otel işletmeleri oluşturmaktadır. Çünkü oteller buldukları ülkelerin ekonomik, kültürel, sosyal vb. yapılarının gelişmesine katkı sağlamaktadır (Didin ve Köroğlu,2008;112).

İnsan unsurunun bulunduğu yerde hata ve hileden bahsetmemek mümkün değildir. Sadece ticaret alanında değil tüm ilişkilerde hatalar ve hileler olabilmektedir. İnsanların ve insanlığın çeşitli açılardan kayıplara uğramasına sebep olan hataları engellemek için kurallar konulmuş, sistemler kurulmuş ve hep hatalardan kaçınmaya çalışılmıştır. Hileler ise insan hırslının ve yaşam savaşının ürünü olarak, çocuk oyunlarından saray entrikalarına ve nihayet ülkelerin, hatta uygarlıkların mücadelelerine kadar günlük yaşamın her alanında yerini almıştır (Didin ve Köroğlu,2008;348).

İç kontrol sistemi, otel işletmelerinde diğer işletmelere nazaran daha fazla önem taşımaktadır. Otel işletmeleri, emek yoğun olmaları, çok fazla sayıda personel istihdam etmeleri, parasal işlemlerin yoğunluğu, birim fiyatı çok yüksek olan ürünlerin bulunması gibi nedenlerle etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması gereken işletmelerdir.

Gönen ve Ergun çalışmalarında (Gönen ve Ergun,2008;183-204), İzmir'de faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otel işletmesinin yiyecek içecek bölümünde iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırmaktadır. Personelin belirli uzmanlık alanlarına göre görev dağılımı yapılmasını, mönü planlamasının yapılmasını, standart reçetelerin önemi, standart porsiyonların belirlenmesinin iç kontrol sisteminin etkinliğini artıracığı tespit edilmiştir. Kingin'in çalışmasında (Kingir,2006;457-481), beş yıldızlı otel işletmelerindeki yönetsel sorunlar ele alınmaktadır. Turizm endüstrisinin insan emeğine dayanması, üretim ve tüketimin aynı anda gerçekleşmesi gibi özellikleri ile sektördeki sorunlara hızla çözüm getirilmesi zorunluluğu konusunda yöneticilere önemli görevler yüklendiği ve bunun için de yönetim tekniklerinin iyi uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Çiftçi ve Köroğlu'na göre, (Çiftçi ve Köroğlu,2008;33-42), işletmelerin yıldız sayılarına bağlı



olarak bünyesindeki departman sayısı, uygulanan maliyet kontrol yöntemi, maliyet kontrolü ile ilgili bağımsız bir birimin varlığı gibi hususlar farklılık göstermektedir. Üngüren çalışmasında (Üngüren,2008;880-909), Örgütsel çatışma etkili bir şekilde yönetildiğinde çalışanların motivasyonunu artırıp işletmeye dinamik yapı kazandırması ve yenilik ile değişimi desteklemesi işletmenin performansını artıracaklarını belirtmektedir. Türedi çalışmasında ise (Türedi,2005), ekonomik zorluklara rağmen hayatını sürdürebilen işletmelerin iyi bir örgüt yapısına sahip olduğu, muhasebe sisteminin kusursuz çalıştığı, yeterli nitelikte ve sayıda personelin bulunduğu, işletme faaliyetlerinin kendi uygulama ve politikalarına uygun olarak işlediği ve etkin bir denetim sisteminin bulunduğu belirtilmektedir.

Çalışmanın uygulama bölümünde, iç kontrol sisteminin otel işletmelerindeki etkinliği araştırılmakta ve aksayan yönleri tespit edilmektedir.

### **2.1. Araştırmanın Amacı**

Yapılan bu araştırmanın temel amacı, otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesi üzerine Antalya'nın Manavgat ilçesindeki 5 yıldızlı otellerde iç kontrol sisteminin uygulanma durumunu incelemek ve etkinliğinin artırılması için söz konusu otellere önerilerde bulunmaktır. Bu bağlamda araştırmanın alt amaçları;

- Depo bölümünde iç kontrol sisteminin uygulanma durumunu belirlemek.
- Satın alma bölümünde iç kontrol sisteminin uygulanma durumunu belirlemek.
- Yiyecek - içecek bölümünde iç kontrol sisteminin uygulanma durumunu belirlemek.
- Ön büro bölümünde iç kontrol sisteminin uygulanma durumunu belirlemek.
- Yönetim bölümünde iç kontrol sisteminin uygulanma durumunu belirlemek.
- Muhasebe bölümünde iç kontrol sisteminin uygulanma durumunu belirlemek.
- İç kontrol sisteminin uygulanmasında eksikliklerin tespit edilmesidir.

### **2.2. Araştırmanın Metodolojisi**

Araştırma gerçekleştirilmeden önce Antalya'nın Manavgat ilçesinde beş yıldızlı otel işletmelerinin tespitine yönelik bir alan araştırılması yapılmıştır. Yapılan araştırmalara göre, Manavgat bölgesinde 46 tanesi işletme belgeli, 8 tanesi yatırım belgeli olmak üzere toplam 54 adet beş yıldızlı otel bulunmaktadır. Bu işletmelerin tamamı ile iletişim kurulmuş ve 43 tanesinden görüşme için olumlu cevap alınmıştır. Olumlu cevap alınan 43 işletmenin muhasebe bölümü yetkilileri ile yüz yüze görüşülerek anket

çalışması yapılmıştır. Bu da %79'luk bir geri dönüşüm oranıdır. Elde edilen veriler SPSS 15 paket programında değerlendirilmiştir.

### 2.3. Araştırmanın Hipotezleri

Otel işletmelerinde bölümler itibariyle, depo bölümünde, satın alma bölümünde, yiyecek - içecek bölümünde, ön büro bölümünde, yönetim bölümünde, muhasebe bölümünde iç kontrol sisteminin uygulanma durumunda karşılaşılan aksaklıkları belirlemek amacıyla oluşturulan hipotezler aşağıda belirtilmiştir.

#### ***Depo /Ambar Bölümüyle İlgili Oluşturulan Hipotez:***

*H<sub>A1</sub>: Ambara ilişkin yetki belli bir kişiye verilmektedir.*

#### ***Satın Alma Bölümüyle İlgili Oluşturulan Hipotez:***

*H<sub>A2</sub>: Satın alma yetkisi belli bir kişiye verilmektedir.*

#### ***Yiyecek İçecek Bölümüyle İlgili Oluşturulan Hipotezler:***

*H<sub>A3</sub>: Yemeklerin hazırlanmasında standart reçete kartı kullanılmaktadır.*

*H<sub>A4</sub>: Mutfaktaki araç/gereçler personel adına zimmetlenmektedir.*

*H<sub>A5</sub>: İçkiler için standart porsiyon belirlenmektedir.*

*H<sub>A6</sub>: Barlarda standart kokteyl reçeteleri kullanılmaktadır.*

#### ***Yönetim Bölümüyle İlgili Oluşturulan Hipotezler:***

*H<sub>A7</sub>: Satıcılara olan ödemelerde sınır belirlenmektedir.*

*H<sub>A8</sub>: Aylık bütçe analizi yapıp, sapmalar ve nedenleri araştırılmaktadır.*

#### ***Muhasebe Bölümüyle İlgili Oluşturulan Hipotezler:***

*H<sub>A9</sub>: Muhasebe el kitapçığı basılı olarak bulundurulmaktadır.*

*H<sub>A10</sub>: Bir işlemin kaydı başından sonuna kadar tek bir kişi tarafından yapılmaktadır.*

### 2.4. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Analizi

Çizelge 1'de görüldüğü gibi Araştırmaya katılan otellerin % 20.9'u 1-5 yıldır faaliyette, % 41.9'u ise 6-10 yıldır faaliyette iken % 37.2'sinin 10 yılı aşkın süredir faaliyettedir.

Çizelge 1: Otellerin Faaliyette bulunulan süreleri

Faaliyette bulunulan süre	Otel Sayısı	(%)
1 – 5 yıl	9	20.9
6 – 10 yıl	18	41.9
10 yıl üzeri	16	37.2
TOPLAM	43	100

Araştırmaya katılan otellerin yatak kapasiteleri ortalama 948 olarak belirlenmiştir. Çizelge 2'de görüldüğü gibi araştırmaya katılan otellerin

% 55.8’inde yatak kapasitesi 1-1000 arası iken, % 44.2’inde yatak kapasitesi 1001 ve üzerindedir.

Çizelge 2: Araştırmaya Katılan Otellerin Yatak Kapasiteleri

Otellerdeki yatak kapasitesi	Otel Sayısı	(%)
1-1000 arası	24	55.8
1001 ve üzeri	19	44.2
Toplam	43	100

Çizelge 3’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan otellerin % 67.4’ünde çalışan sayısı 50–199 arası iken, % 32.6’sında çalışan sayısı 200 ve üzerindedir.

Çizelge 3: Araştırmaya Katılan Otellerin Çalışan Sayısı

Oteldeki çalışan sayısı	Otel Sayısı	(%)
50 – 199 arası	29	67.4
200 – ve üzeri	14	32.6
Toplam	43	100

Araştırmaya katılan otellerin depo/ambar bölümünde iç kontrol sisteminin uygulanma durumu çizelge 4’de görülmektedir.

Çizelge 4: Depo/Ambar Bölümünde İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Durumu

Depo/Ambar Bölümü	HAYIR		KISMEN		EVET	
	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)
Min. ve max. stok belirleme durumu	2	4.6	3	7.0	38	88.4
Stok sayımlarının düzenli yapılma durumu	---	---	4	9.3	39	90.7
Ambara ait yetkinin bir kişiye verilme durumu	13	30.2	10	23.3	20	46.5
Envanter sayımının belli zamanlarda yapılma durumu	4	9.3	4	9.3	35	81.4
Ambardan malzeme çıkışında belge kullanılma durumu	---	---	---	---	43	100
Malların “fili” miktar ve kayıtlarının karşılaştırılma durumu	3	7.0	---	---	40	93.0
Ambar / tesellüm fişi düzenlenmesi	---	---	---	---	43	100
Malzemelerin uygun koşullarda saklanma durumu	7	16.3	7	16.3	29	67.4

Araştırmaya katılan otellerin % 88.4’lük kısımda minimum ve maksimum stok seviyeleri belirlenmektedir. Minimum ve maksimum stok seviyelerinin belirlenmesiyle ihtiyaçtan daha fazla malzeme alımı önlenmiş

olmaktadır. Bu sayede kolay bozulabilen malzemelerden fazla miktarda alınması, bozulması, hırsızlık ve fazla üretim olasılığı azaltılmış olmaktadır.

Araştırmaya katılan otellerin, % 90.7'sinde sayımlar düzenli olarak yapılmaktadır. Stok sayımlarının düzenli olarak yapılmasıyla birlikte gerek barlarda, gerekse mutfakta yiyecek içecek maliyetlerinin kontrolü sağlanmış olduğu anlaşılmaktadır.

Araştırmaya katılan otellerin % 81.4'ünde sayım belli aralıklarla yapılmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi için her ay envanter sayımı yapılarak stok kartında görünen miktarla fiilen sayılan miktar karşılaştırılmalı ve aralarında sapma varsa büyüklüğü belirlenmelidir.

Araştırmaya katılan otellerin tamamında (%100), ambardan malzeme giriş çıkışında düzenlenen belge ile teslim alınan mallar için ambar giriş fişi ve tesellüm fişi düzenleyerek olası bir maliyet artışının önüne geçilmiş olmaktadır.

Araştırmaya katılan otellerin %16.3'ünde malzemelerin özelliklerine göre saklandığı bir bölüm veya raf bulunmamaktadır. % 16.3'ünde ise bu işlem kısmi olarak yapılmaktadır. % 67,4'ünde ise malzemeler kendileri için hazırlanmış özel bölüm ve raflarda saklanmaktadır. Ambarda bulunan malzemelerin özelliklerine göre gruplanarak uygun koşullarda saklanması etkin bir iç kontrol sistemi açısından önemlidir.

Araştırmaya katılan otellerin depo ambar bölümünde iç kontrol sistemi uygulanmasındaki eksikliklerin belirlenmesi amacıyla oluşturulan "Ambara ilişkin yetki belli bir kişiye verilmektedir." şeklindeki hipotezin analizi Çizelge 5'de görülmektedir. İlgili sorular tek örnek t testine göre analiz edilmiş olup,  $\alpha < 0.05$  ve test değeri olan orta değer 2 alınmıştır.

Çizelge 5: Depo Ambar Bölümüyle İlgili Oluşturulan Hipotez

HİPOTEZLER	N	Ort	Std.Sap.	t değeri	P	SONUÇ
H <sub>A1</sub> : Ambara ilişkin yetki belli bir kişiye verilmektedir.	43	2.16	0.87	1.23	0.23	RED

Araştırmaya katılan otellerin depo ambar bölümünde iç kontrol sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Ancak çizelge 5'de ambara ilişkin yetkinin belli bir kişiye verilmesine yönelik hipotezin reddedildiği görülmektedir. Bu hipotezin reddi, otel işletmeleri açısından iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik bir durumdur. Ambarlamada amaç, satın alınan malzemenin çalınmaya ve özelliklerini kaybederek bozulmalarına karşı önlemlerin alınmasıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi için ambara ilişkin yetki ve sorumluluk her yönüyle belli bir kişide toplanmalıdır.

Otellerin satın alma bölümünde iç kontrol sistemini Araştırma durumları ile ilgili bilgiler çizelge 6'da görülmektedir.

Çizelge 6: Satın Alma Bölümünde İç Kontrol Sistemi Uygulanma Durumu

SATIN ALMA BÖLÜMÜ	HAYIR		KISMEN		EVET	
	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)
Satın Alma Bölümünün Ambar ve Muhasebeden Ayrı Örgütlenme Durumu	1	2.3	1	2.3	41	95.4
Satın alma yetkisinin belli bir kişiye verilme durumu	19	44.2	10	23.3	14	32.5
Satın almada tutar sınırı bulunma durumu	30	69.8	1	2.3	12	27.9
Satın alma planlaması yapılma durumu	2	4.7	1	2.3	40	93.0
Teslim alma bölümünün bulunma durumu	2	4.7	---	---	41	95.3
Pazar / fiyat araştırması yapılma durumu	---	---	1	2.3	42	97.7
Satın alma işlemlerinin sipariş kartlarına göre yapılma durumu	5	11.7	1	2.3	37	86.0
Yazılı satın alma yönetmeliğinin bulunma durumu	---	---	2	4.7	41	95.3

Araştırmaya katılan otellerin % 95.4'lük kısımda satın alma ambar ve muhasebeden ayrı olarak örgütlenmiştir. Satın alma en önemli maliyet kalemlerinden birini oluşturmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi için satın alma sorumluluğu ve yetkileri belli bir departmanda toplanmalıdır.

Araştırmaya katılan otellerin % 69.8'inde satın alma işleminde bir tutar sınırı belirlenmemiştir. Etkin bir iç kontrol sistemi için satın almalarda satın alma müdürünün onayı yeterli olurken önceden belirlenmiş tutarı aşan alımlarda genel müdürün de onayı alınabilir.

Araştırmaya katılan otellerin % 93'ünde satın alma işlemi bir plan dahilinde yapılmaktadır. Araştırmaya katılan otellerin % 95.3'ünde satın alma aşamasını tamamlayan teslim alma bölümü bulunmaktadır.

Araştırmaya katılan otellerin % 97.7'sinde satın almadan önce pazar/ fiyat araştırması yapılmaktadır. Satın almada malzemenin en düşük fiyattan tedarik edilmesi önem taşımaktadır. Bazı görüşlere göre, satın alma gerçekleşmeden önce en az üç satıcıdan fiyat teklifi alınmalıdır. Bu şekilde alınması öngörülen malzemenin en uygun fiyatı veren satıcıdan alınması mümkün olacaktır. Sonuç olarak satın alma işlemi öncesi pazar/ fiyat araştırması yapmak iç kontrol sisteminin etkinliği açısından önemlidir.

Araştırmaya katılan otellerin % 86'lık kısımda satın alma işlemleri sipariş kartlarına göre yapılmaktadır. Satın alınan malzemenin doğru fiyat, miktar ve kalitede alınmasının takibinde çeşitli belgeler kullanılabilir. Departmanların isteklerini yazılı bir şekilde satın alma bölümüne

bildirilmeleri halinde, gelen malın kontrolü karşılaştırılmalı olarak yapılabilecektir. Bu sayede olası yanlışlıklar anında düzeltilmiş olur. Etkin bir iç kontrol sistemi için satın alınan malzemelerin sipariş kartlarına göre yapılması önemlidir.

Araştırmaya katılan otellerin %95.3'lük kısmında yazılı bir satın alma yönetmeliği bulunmaktadır. Etkili bir iç kontrol sistemi için satın alma ile ilgili görev ve sorumluluklar ayrıntılı olarak belirlenmeli ve yazılı hale getirilmelidir. İlgili personele bu yazılı talimatlar verilmeli ve personelin bu konuda eğitimi sağlanmalıdır.

Araştırmaya katılan otellerin satın alma bölümünde iç kontrol sistemi uygulanmasındaki eksikliklerin belirlenmesi amacıyla oluşturulan hipotezin analizi Çizelge 7'de görülmektedir. Aşağıdaki çizelgede ilgili sorular tek örnek t testine göre analiz edilmiş olup,  $\alpha < 0.05$  ve test değeri olan orta değer 2 alınmıştır.

Çizelge 7: Satın Alma Bölümüyle İlgili Oluşturulan Hipotez

HİPOTEZLER	N	Ort.	Std.Sap.	t değeri	P	SONUÇ
H <sub>A2</sub> : Satın alma yetkisi belli bir kişiye verilmektedir.	43	1.88	0.88	-0.87	0.39	RED

Araştırmaya katılan otellerin satın alma bölümünde iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulandığı tespit edilmiştir. Çizelge 7'de satın almaya ilişkin yetkinin belli bir kişiye verilmesine yönelik hipotezin reddedildiği görülmektedir. Ancak bu hipotezin reddi, otel işletmeleri açısından iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik bir durumdur. Etkili bir iç kontrol sistemi için sipariş verme, onaylama, teslim alma, depolama ve benzeri gibi işler mümkün olduğunca farklı kişilere yaptırılmalıdır.

Araştırmaya katılan otellerde yiyecek içecek bölümünde iç kontrol sistemini uygulanma durumu çizelge 8'de görülmektedir. Araştırmaya katılan otellerin tamamında (% 100) yiyecek içecek üretim bölümünde bir iş bölümü yapılmaktadır. Yiyecek içecek üretim yerleri birçok kişinin eş anlı olarak birçok iş yaptıkları bölümdür. Etkin bir iç kontrol sisteminin sağlanabilmesi için bu bölümdeki uzmanlık alanlarının belirlenmiş olması ve personelin uyumlu bir şekilde çalışmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, gereğinden fazla fire verilmesiyle maliyetler artmış olacaktır.

Yine otellerin tamamında (% 100) personel mutfaktaki araç gereçlerin bakımı konusunda eğitime tabi tutulmaktadır. Otel kapasitesinin büyüklüğüne ve teknolojik şartlara bağlı olarak mutfaktaki araç ve gereçlerin sayısı ve kullanım karmaşıklığı artmaktadır. Bu nedenle mutfakta kullanılan araç gereçlerin en verimli şekilde kullanılabilmesi için rutin bakımlarının yapılması gerekir. Ayrıca personel de araç gereçlerin kullanımı konusunda eğitilmeli ve olası arızalar en aza indirgenmiş olmalıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi açısından personelin eğitime tabi tutulması önemlidir.

Araştırmaya katılan otellerin %95.3'ünde pahalı gıda maddelerinin hırsızlığa karşı korunması için otele giriş ve çıkışlarda arama yapılmaktadır.

Etkin bir iç kontrol sistemi için otel giriş ve çıkışlarında arama yapmak önemlidir.

Araştırmaya katılan otellerin % 65.1'inde çöp torbalarının atımında herhangi bir standart uygulanmamaktadır. Çöp torbaları gıda maddeleri hırsızlığında kullanılan en önemli yöntemlerdendir. Bunu önlemek amacıyla, çöp torbalarının atım zamanı belirlenmeli, çöp torbaları kontrol edilmeli ve belirli kişiler tarafından atılması sağlanmalıdır.

Araştırmaya katılan otellerin % 69.8'inde mutfak ve servis görevlileri arasında iletişimi sağlayan bir cihaz kullanılmaktadır. Mutfakla servis görevlileri arasında bir cihaz kullanımıyla, siparişler verilme sıralarına göre yapılır, hızlı ve kaliteli bir servis yapılır ve servis elemanlarının olası hileleri önlenmiş olur.

Araştırmaya katılan otellerin % 81.4'ünde ise restoran bölümünde örgütsel yapı belirlenmiştir. Araştırmaya katılan otellerin tamamında (% 100) otelin mutfağı gerekli donanımına sahiptir.

Araştırmaya katılan otellerin % 93.0'lık kısımda bir uyum dahilinde çalışmaktadırlar. Konukların ne isteyecekleri ve hangi menü kalemlerini tercih edeceklerini önceden bilmek güçtür. Bu konuda bir menü planlaması yapılarak üretimdeki yetersizlikler ve fazlalıklar önlenmiş olur. Menü planlamasının etkin bir şekilde yapılabilmesi için mutfak şefi ve yiyecek içecek yetkililerinin birlikte uyum içinde çalışmaları gerekmektedir.

Çizelge 8: Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sistemi Uygulanma Durumu

Yiyecek İçecek Bölümü	HAYIR		KISMEN		EVET	
	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)
Yiyecek içecek bölümünde iş bölümü yapılma durumu	---	---	---	---	43	100
Araç gereçlerin kullanımı/bakımı konusunda personelin eğitime tabi tutulması durumu	---	---	---	---	43	100
Yemeklerin hazırlanmasında standart reçete kartları kullanılma durumu	20	46.5	---	---	23	53.5
Otel giriş / çıkışlarında arama yapılma durumu	2	4.7	---	---	41	95.3
Çöp torbalarının atımında prosedür uygulanma durumu	28	65.1	3	7.0	12	27.9
Mutfak ve servis görevlileri arasında iletişimi sağlayan bir cihaz kullanılma durumu	11	25.5	2	4.7	30	69.8
Restoran bölümünde örgütsel yapı belirlenme durumu	1	2.3	7	16.3	35	81.4

Yiyecek İçecek Bölümü	HAYIR		KISMEN		EVET	
	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)
Mutfaktaki araç gereçlerin personel adına zimmetleme durumu	18	41.9	2	4.7	23	53.4
Menü planlaması ve fiyatlama çalışmalarında mutfak şefi ve yiyecek içecek yetkililerinin uyumlu çalışma durumu	3	7.0	---	---	40	93.0
Otel mutfağının gerekli donanıma sahip olma durumu	---	---	---	---	43	100
Menü planlaması yapılma durumu	10	23.3	---	---	33	76.7
Barlarda satılan içkiler için standart porsiyon belirlenme durumu	16	37.2	4	9.3	23	53.5
Barlarda standart kokteyl reçeteleri kullanma durumu	14	32.6	4	9.3	25	58.1
Barlarda bulunan içkilerin rafa diziminin standart dahilinde yapılma durumu	11	25.6	2	4.7	30	69.8
Barlarda pos sistemi kullanılma durumu	25	58.1	5	11.6	13	30.2
Barlarda stok sayım zamanı ve sıklığının belirlenme durumu	2	4.7	2	4.7	39	90.6

Araştırmaya katılan otellerin % 76.7'sinde menü planlaması yapılmaktadır. Başarılı bir menü planlamasıyla yiyecek içecek üretimindeki yetersizlikler ve fazlalıklar önlenmiş olacaktır. Önemli olan menü planlamasının gerçeğe en uygun şekilde yapılmasını sağlamaktır.

Araştırmaya katılan otellerin % 69.8'lik kesimde içkiler raflara bir standart dahilinde dizilmektedir. Barlarda bulunan içkiler önceden belirlenmiş bir sıra dahilinde raflarda yer alması ve bu sıra listesinin sayım memurunun elinde bulunması gerekir. Böylelikle olası hata ve hilelerin önüne geçilmiş olunur.

Araştırmaya katılan otellerin % 58.1'inin barlarında pos sistemi kullanılmamaktadır. Barlarda pos sisteminin kullanılmasıyla iç kontrol sisteminin etkinliği sağlanmış olmaktadır

Araştırmaya katılan otellerin % 90.6'sında barlarda stok sayımı önceden belirlenmiş zamanlarda ve sıklıklarda yapılmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi için bar sayımlarının her defasında farklı kişilere yaptırılması, belli dönemlerde yapılan sayımların yanında sürpriz sayımların da yapılması gerekir. Böylece bar personelinin olası hilelerinin önüne geçilmiş olunur.

Araştırmaya katılan otellerin yiyecek içecek bölümünde iç kontrol sistemi uygulanmasındaki eksikliklerin belirlenmesi amacıyla oluşturulan hipotezlerin analizi Çizelge 9'da görülmektedir. Aşağıdaki çizelgede ilgili



sorular tek örnek t testine göre analiz edilmiş olup,  $\alpha < 0.05$  ve test değeri olan orta değer 2 alınmıştır.

Çizelge 9: Yiyecek İçecek Bölümüyle İlgili Oluşturulan Hipotezler

HİPOTEZLER	N	Ort.	Std.Sap.	t değeri	P	SONUÇ
H <sub>A3</sub> : Yemeklerin hazırlanmasında standart reçete kartı kullanılmaktadır	43	2.07	1.01	0.45	0.65	RED
H <sub>A4</sub> :Mutfaktaki araç/gereçler personel adına zimmetlenmektedir	43	2.12	0.98	0.78	0.44	RED
H <sub>A5</sub> :İçkiler için standart porsiyon belirlenmektedir	43	2.16	0.95	1.12	0.27	RED
H <sub>A6</sub> :Barlarda standart kokteyl reçeteleri kullanılmaktadır	43	2.26	0.93	1.81	0.08	RED

Araştırmaya katılan otellerin yiyecek içecek bölümünde iç kontrol sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Yemeklerin hazırlanmasında standart reçete kartı kullanma durumunda, mutfaktaki araç gereçlerin personel adına zimmetlenmesi durumunda, içkiler için standart porsiyon belirlenmesi durumunda ve barlarda standart kokteyl reçeteleri kullanılması durumlarında eksiklikler olduğu görülmektedir.

Standart reçete kartları yemeklerin içindeki maddelerin bileşim oranını gösteren belgelerdir. Standart reçete kartlarının kullanılması etkin bir iç kontrol sistemi için önemlidir. Çünkü bu sayede, yemeğin hazırlanmasındaki kayıplar minimize edilecek ve porsiyon kontrolü sağlanmış olacaktır.

Personel ve malzeme giriş ve çıkışlarının kontrolünün iyi bir şekilde yapılmadığı otellerde mutfaktaki araç ve gereçlerin personel adına zimmetlenmesi iç kontrol sistemi açısından önemlidir. Ama etkin bir iç kontrol sistemi açısından gerekli kontrollerin zamanında ve kapsamlı olarak yapılmasıyla araç ve gereçlerin personel adına zimmetlenmesine gerek kalmayacaktır.

Barlarda satılan tüm içkiler için standart porsiyonlar belirlenmesi etkin bir iç kontrol sisteminin gereğidir. Bu porsiyonların doğru ve tam hazırlanabilmesi için ölçü standartlarının da belirlenmiş olması şarttır. Aksi takdirde, personel kendi ölçüğünü getirerek az porsiyonlamaya gidilebilir.

Barlarda standart reçete kullanımıyla, kokteyl yapımında hangi malzemeden ne kadar kullanılacağı ve maliyetleri belirlenmiş olur. Standart reçete sayesinde kokteyller her defasında belli bir oranda hazırlanmış olur ve olası şikayetlerin önüne geçilir.

Araştırmaya katılan otellerin ön büro bölümünde iç kontrol sistemini uygulanma durumu çizelge 10'da görülmektedir.

Araştırmaya katılan otellerin tamamında (% 100) rezervasyonda bilgisayar sistemi kullanılmakta, rezervasyonda yetkili personel bulunmakta ve housekeeper ve önbüro koordineli olarak çalışmaktadır. Rezervasyon sürecinde bilgisayar sisteminin kullanılması iç kontrolün etkinliği açısından daha önemlidir. Kişi daha önce otelde konakladıysa bilgileri otomatik olarak ekrana gelmektedir. Hatalı işlemlerin yapılması önlenmektedir. Önceden

tanımlanmış fiyat kodlarının girilmesiyle hata ve hileler önlenmiş olur. Rezervasyonda yetkili personel işlemleri kendi şifresi ile yapabileceğinden olası hata ve hilelerin sorumlusu bu sayede hızlı bir şekilde bulunmuş olur.

Çizelge 10: Ön Büro Bölümünde İç Kontrol Sistemi Uygulanma Durumu

ÖN BÜRO BÖLÜMÜ	HAYIR		KISMEN		EVET	
	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)
Housekeeper ve ön büronun koordineli bir şekilde çalışma durumu	---	---	---	---	43	100
Rezervasyonda bilgisayar kullanılma durumu	---	---	---	---	43	100
Rezervasyonda yetkili personel bulunma durumu	---	---	---	---	43	100
Ön büro personelinin sürekli eğitime tabi tutulma durumu	1	2.3	6	14	36	83.7
Oda uyumsuzluk raporu alınma durumu	7	16.3	4	9.3	32	74.4

Araştırmaya katılan otellerin % 83.7'sinde personel sürekli eğitime tabi tutulmaktadır. Ön büro personeli konukların sorunlarına, isteklerine karşı iletişime geçecekleri ilk adrestir. Etkin bir iç kontrol sistemi için ise ön büro elemanının kendinin geliştirmesi için sürekli olarak eğitime tabi tutulması gerekir.

Araştırmaya katılan otellerin % 74.4'ünde oda uyumsuzluk raporu alınmaktadır. Kat hizmetleri bölümünün her sabah alacağı oda uyumsuzluk raporları ile ön bürodaki oda bilgileri karşılaştırılıp uyumsuzluklar tespit edilmelidir. Bu sayede personelin olası hata ve hilelerinin önüne geçilir ve iç kontrol sistemi etkin bir şekilde çalışmış olur.

Araştırmaya katılan otellerin yönetim bölümünde iç kontrol araştırmaları çizelge 11'de yer almaktadır.

Çizelge 11: Yönetim Bölümünde İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Durumu

YÖNETİM BÖLÜMÜ	HAYIR		KISMEN		EVET	
	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)
Organizasyon şeması bulunma durumu	2	4.7	3	7.0	38	88.4
Yetki ve sorumlulukların yazılı olarak belirlenme durumu	2	4.7	1	2.3	40	93.0
Satıcılara olan ödemelerde sınır bulunma durumu	24	55.8	5	11.6	14	32.6
Bütçe karşılaştırması yapılma durumu	8	18.6	9	20.9	26	60.5
Bütçe analizleri yapıp, sapmaların nedenlerinin araştırılma durumu	20	46.5	2	4.7	21	48.8
Belge, rapor ve dosyalar tam olarak korunma durumu	2	4.7	---	---	41	95.3
Personelin iş kazaları konusunda bilgilendirilme durumu	---	---	2	4.7	41	95.3
Periyodik bakım ve onarımların yapılma durumu	12	27.9	2	4.7	29	67.4
Zaman kartlarının kullanılma durumu	7	16.3	2	4.7	34	79.1
Personelin görevlerinin yazılı olarak bildirilme durumu	---	---	---	---	43	100
Risk limitleri belirlenme durumu	2	4.7	5	11.6	36	83.7
Para ve çeklerin günlük olarak bankaya yatırılma durumu	6	14.0	2	4.7	35	81.4
Çek kabulünde çeşitli kıstaslar bulunma durumu	7	16.3	3	7.0	33	76.7
Örgüt el kitabı bulunma durumu	7	16.3	4	9.3	32	74.4
Otomasyon sistemi kullanılma durumu	6	14.0	4	9.3	33	76.7
Alınacak mal/hizmetler için fiyat analizi yapılma durumu	5	11.6	2	4.7	36	83.7

Araştırmaya katılan otellerin % 88.4'ünde organizasyon şeması bulunmakta, % 93.0'ünde yetki ve sorumluluklar yazılı olarak belirlenmiştir. Araştırmaya katılan otellerin % 60.5'inde bütçe dönemlerinde önceki dönem bütçesi ile karşılaştırma yapılmaktadır. Araştırmaya katılan otellerin % 95.3'ünde çalınmaya, yangına ve diğer zarar verici durumlara karşı belgeler, raporlar ve dosyalar tam olarak korunmaktadır.

Araştırmaya katılan otellerin % 95.3'ünde iş kazalarının önenebilmesi için personele gerekli bilgiler tam olarak verilmiş, % 67.4'ünde otelin her biriminin periyodik olarak bakım ve onarımı yapılmakta, % 79.1'inde personelin çalışma süresini belirlemek için zaman kartları

kullanılmakta ve tamamında da (% 100) personelin görev ve sorumlulukları yazılı olarak bildirilmektedir.

Araştırmaya katılan otellerin % 83.7'sinde yeni çalışılacak ve çalışılmakta olan kredili her bir müşteri için risk limitleri belirlenmekte, % 81.4'ünde otel içinde nakit olarak bulundurulmuş paralar, çekler vb günlük olarak bankaya yatırılmakta ve % 76.7'sinde konuklardan çek kabulünde herhangi bir kıstas uygulanmaktadır.

Araştırmaya katılan otellerin % 74.4'ünde örgüt el kitabı bulunmakta, % 76.7'sinde güvenlik kameraları, detektör sistemi vb gibi otomasyon sistemi kullanılmakta ve % 83.7'sinde de işletmeye alınacak ya da alınması düşünülen mal ve hizmetler için fiyat analizi yapılmaktadır.

Araştırmaya katılan otellerin yönetim bölümünde iç kontrol sistemi, etkin bir şekilde uygulanırken, “tek örnek t testi” uygulandığında bazı sorunların bulunduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan otellerin yönetim bölümünde iç kontrol sisteminin uygulanmasında karşılaşılan eksikliklerin belirlenmesi amacıyla oluşturulan hipotezlerin analizi Çizelge 12'de görülmektedir. Aşağıdaki çizelgede ilgili sorular tek örnek t testine göre analiz edilmiş olup,  $\alpha < 0.05$  ve test değeri olan orta değer 2 alınmıştır.

Çizelge 12: Yönetim Bölümüyle İlgili Oluşturulan Hipotezler

HİPOTEZLER	N	Ort.	Std.Sap.	t değeri	p	SONUÇ
H <sub>A7</sub> :Saticılara olan ödemelerde sınır belirlenmektedir	43	1.77	0.92	-1.66	0.11	RED
H <sub>A8</sub> :Aylık bütçe analizi yapılıp, sapmalar ve nedenleri araştırılmaktadır	43	2.02	0.99	0.15	0.88	RED

Araştırmaya katılan otellerin yönetim bölümünde iç kontrol sistemi etkin bir şekilde uygulanmaktadır. Ancak satıcılara olan ödemelerde bir sınır belirleme durumu ve aylık bütçe analizinin yapılıp, sapmaların ve nedenlerinin araştırılma durumunda eksiklikler olduğu görülmektedir. Otellerin muhasebe bölümü iç kontrol sistemi Araştırma durumu çizelge 13'de görülmektedir.

Araştırmaya katılan otellerin % 95.3'ünde konukların ekstralarının POS sistemi kullanılarak anında konuk hesabına geçmesi mümkün olup, tamamında da (% 100) kredi kartlı yapılan satışlar günlük olarak banka hesaplarına geçirilmektedir.

Çizelge 13: Muhasebe Bölümünde İç Kontrol Sisteminin Uygulanma Durumu

MUHASEBE BÖLÜMÜ	HAYIR		KISMEN		EVET	
	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)	OTEL SAYISI	(%)
Muhasebe el kitapçığının basılı olarak bulunma durumu	14	32.6	6	14.0	21	48.8
Bir işlemin kaydını tek bir kişinin yapması durumu	19	44.2	4	9.3	20	46.5
Konuk ekstralarının POS sistemi kullanılarak anında hesaplarına geçirilme durumu	2	4.7	---	---	41	95.3
Kredi kartlı satışların günlük olarak banka hesabına geçirilme durumu	---	---	---	---	43	100

Araştırmaya katılan otellerin muhasebe bölümünde iç kontrol sistemi, etkin bir şekilde uygulanırken, “tek örnek t testi” uygulandığında bazı sorunların bulunduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan otellerin muhasebe bölümünde iç kontrol sisteminin uygulanmasında karşılaşılan eksikliklerin belirlenmesi amacıyla oluşturulan hipotezlerin analizleri çizelge 14’de görülmektedir. Çizelgede ilgili sorular tek örnek t testine göre analiz edilmiş olup,  $\alpha < 0.05$  ve test değeri olan orta değer 2 alınmıştır.

Çizelge 14: Muhasebe Bölümüyle İlgili Oluşturulan Hipotezler

HİPOTEZLER	N	Ort.	Std.Sap.	t değeri	P	SONUÇ
H <sub>A9</sub> :Muhasebe el kitapçığı basılı olarak bulundurulmaktadır	41	2.17	0.92	1.19	0.24	RED
H <sub>A10</sub> :Bir işlemin kaydı başından sonuna kadar tek bir kişi tarafından yapılmaktadır.	43	2.02	0.96	0.16	0.88	RED

Araştırmaya katılan otellerde; muhasebe el kitapçığının basılı olarak bulunmaması ve işlem kaydının başından sonuna kadar tek bir kişi tarafından yapılmaması gibi eksiklikler bulunduğu görülmektedir. Bir işlemin kaydının başından sonuna kadar tek bir kişi tarafından yapılmasına ilişkin hipotez reddedilmiş olmasına rağmen, bu otel işletmeleri açısından olumsuz bir durum olduğu için iç kontrol sisteminin etkinliği açısından olumlu bir durumdur.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Küresel rekabet ortamında işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin karmaşıklaşması ve gelişmesi sonucunda ortaya çıkan uzmanlaşma olgusu ve bilgi edinme zorunluluğu etkin bir muhasebe organizasyonu ve iç kontrol sisteminin kurulmasını kaçınılmaz hale gelmektedir.

İç kontrol sistemi; örgütün amaçlarına ulaşmasında istenmeyen hata, hile, risk ve belirsizliklerin minimize edilmesi, işletme varlıklarının korunmasını ve muhasebe bilgilerinin güvenilirliğinin artırılmasıyla finansal tabloların doğruluğunun sağlanması için düzenlenen, personel ve işletme amaçlarını bütünleştiren yönetimce belirlenen kontrol usul ve yöntemleri olarak tanımlanmaktadır.

Etkin bir iç kontrol yapısının bulunması, işletmelerde kaynakların yanlış kullanımını ve kaybolmasını önler; hata ve hileler sonucu oluşabilecek kayıpları azaltarak, mali tablolarda doğruluk ve güvenilirliği sağlar ve işletme içerisinde güvenilir bilgi akışını sağlayarak üst yönetimin doğru kararlar vermesini sağlamaktadır.

Konaklama işletmeleri; emek yoğun hizmet veren, birden fazla gelir merkezi bulunan, parasal işlemlerin fazla olduğu işletmelerdir. Bu nedenlerle konaklama işletmelerinde, hata ve hilelere rastlanması olasılığı diğer işletmelere göre daha yüksektir. Bu olası riskleri en aza indirmek için otel işletmelerinde her türlü ihtiyaca cevap veren bir muhasebe organizasyonu ve etkin iç kontrol sisteminin bulunması gerekmektedir.

Bu çalışma kapsamında, çalışmanın kavramsal çerçevesi tamamlandıktan sonra Antalya ili Manavgat bölgesindeki 5 yıldızlı otellerde bir anket uygulanmıştır. Anket kapsamında Araştırmaya katılan oteller, depo bölümü, satın alma bölümü, yiyecek-içecek bölümü, ön büro bölümü, yönetim bölümü ve muhasebe bölümü olmak üzere altı bölümde incelenmektedir. Gerek bölüm bazında gerekse genel olarak baktığımızda Araştırmaya katılan otellerde etkin bir iç kontrol sistemi bulunmaktadır.

Her ne kadar araştırmaya katılan işletmelerde genel olarak etkin bir iç kontrol sistemi uygulansa da bazı konularda eksikliklerin olduğu görülmektedir. Yetersizliklerin olduğu konular aşağıda sıralanmaktadır;

- Yemeklerin hazırlanmasında standart reçete kartları kullanılmasında eksiklik görülmektedir. Standart reçete kartlarının kullanılmasıyla, hazırlama sırasındaki kayıplar en aza indirgenecek ve porsiyonlama bir standart dahilinde yapılmış olacaktır.
- Mutfaktaki araç gereçlerin personel adına zimmetlenmesinde eksiklik görülmektedir. Gerekli kontrollerin yapılması sonucunda mutfak araç ve gereçlerin personel adına zimmetlenmesine gerek kalmayacaktır.
- İçkiler için standart porsiyonların belirlenmesi konusunda eksiklikler görülmektedir. İçkiler için standart porsiyonların belirlenmesiyle, porsiyonlarda bir standartlaşma sağlanacak ve olası hilelerin önüne geçilmiş olacaktır.
- Barlarda standart kokteyl reçeteleri kullanımı konusunda eksiklikler görülmektedir. Standart kokteyl reçetelerinin kullanımıyla, olası hilelerin önüne geçilmiş olacaktır.
- Satıcılara olan ödemelerde bir sınır belirlenmesi konusunda eksiklikler görülmektedir. Satıcılara olan ödemelerde bir tutar sınırının

belirlenmesiyle, yüksek tutardaki alımlarda üst yönetimin izni aranacak ve böylece olası hilelerin önüne geçilmiş olunacaktır.

- Aylık bütçe analizinin yapılıp, sapmalar ve nedenlerinin araştırılması konusunda eksiklikler görülmektedir. Aylık bütçe analizinin, önceki dönem sonuçlarıyla karşılaştırılmasıyla sapmalar tespit edilecek ve nedenleri araştırılmış olunacaktır.

- Muhasebe el kitapçığının basılı olarak bulundurulması konusunda eksiklikler bulunmaktadır. Bu sayede işlemlerin muhasebeleştirilmesi bir standart dahilinde olacaktır.

Yapılan analizler sonucunda eksikliklerin en çok yiyecek içecek bölümünde görüldüğü saptanmıştır. Yiyecek içecek bölümü, odalar bölümünden sonra en fazla gelir getiren bölümdür. Yiyecek içecek bölümünde etkin bir iç kontrol yapısının uygulanmasıyla, yiyecek içecek üretimi bir standart dahilinde yapılacak ve olası bir maliyet artışının önüne geçilmiş olunacaktır.

#### **KAYNAKÇA**

1. AZALTUN, Murat, KAYA, Ergün, (2004), Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Detay Yayıncılık.
2. AKSOY Tamer, (2007), Basel II ve İç Kontrol, Antalya SMMMO Yayını, No:49, Antalya.
3. ÇİFTÇİ Yavuz, KÖROĞLU Çağrı, (2008), “Otel İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Yöntemlerinin İncelenmesi (Marmaris İlçesi Örneği)”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:19.
4. DİDİN, Saliha, KÖROĞLU, Çağrı, (2008), “Konaklama İşletmelerinin Satışlar Maliyetler Bakımından Rekabet Edebilme Durumu ve Gelecekte Beklentileri”, ZKÜ, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı7.
5. DUMANOĞLU, Sezai, (2005), “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: XX, Sayı: 1.
6. DURMUŞ, Cem Niyazi, TAŞ Oktay, Denetim SPK Düzenlemeleri Ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında, Alfa Yayınları, 1.Baskı, İstanbul.
7. ERKAN, Mustafa, (2008), Muhasebe Denetimi, Alf Matbaası.
8. II. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (25-29 Nisan 2007), İSMMMO Yayınları, Yayın No:92
9. GÖNEN Seçkin ve ERGUN Ülkü, (2008), “Otel İşletmelerinin Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama”, Ege Akademik Bakış, Cilt:8, Sayı:1.
10. KAVAL, Hasan, (2008), Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.

11. KAYA B., Yöneticiler ve İç Denetçiler için Temel İç Kontrol Bilgileri [http://www.bertankaya.net/index.php?option=com\\_content&task=view&id=87&Itemid=25](http://www.bertankaya.net/index.php?option=com_content&task=view&id=87&Itemid=25), (12.01.2010)
12. KEPEKÇİ, Celal, (2004), Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, 5.Baskı, İstanbul.
13. KINGİR Said, (2006) “Bir Hizmet İşletmesi Olarak Beş Yıldızlı Otel İşletmelerindeki Yönetimsel Sorunlar”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:15, <http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/dergi/arsiv.htm> (30.11.2010).
14. KLAMM Bonnie K., WATSON Marcia Weidenmier, (Fall 2009), “SOX 404 Reported Internal Control Weaknesses: A Test of COSO Framework Components and Information Technology”, Journal Of Information Systems, Vol.23, No:2.
15. KÖROĞLU, Çağrı, UÇMA, Tuğba, (Temmuz 2006), “İşletmelerdeki İç Kontrol Sisteminin Etkinliği ve Dış Denetimdeki Önemi”, Mevzuat Dergisi, [www.mevzuatdergisi.com](http://www.mevzuatdergisi.com), Yıl 8, sayı 103.
16. SELİMOĞLU, Seval Kardeş, vd., (2008), Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara.
17. TÜREDİ, Çatak Selda, (Temmuz 2005) “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini Oluşturan Unsurlardan Kontrol Çevresinin (Ortamı) İncelenmesi”, Mevzuat Dergisi, Yıl:8, Sayı:91.
18. “Understanding Internal Control”, [www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf](http://www.ucop.edu/ctlacct/under-ic.pdf), (21.12.2009).
19. UZAY, Şaban, (1999), İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Alma Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK Yayın No:132.
20. ÜNGÜREN, Engin, (2008) “Örgütsel Çatışma Yönetimi Üzerine Konaklama İşletmelerinde Bir Araştırma”, Uluslar arası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:1,Sayı:5
21. WILLINGHAM, J.J, CARMICHAEL, D.R., (1989), Auditing Concepts and Methods, 5th ed.
22. YAĞCI, Suzan, (2006), **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul