



**T.C**

**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İŞL-YL-2013-0005**

**İÇ KONTROL SİSTEMİ VE BİR OTEL İŞLETMESİNDE  
UYGULANMASI**

**Dedeman Kapadokya Oteli'nde Uygulama**

**HAZIRLAYAN**

**Ömer Serkan GÜLAL**

**TEZ DANIŞMANI**

**Yrd. Doç. Dr. Esin SAYIN**

**AYDIN- 2013**

**T.C**  
**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**İŞL-YL-2013-0005**

**İÇ KONTROL SİSTEMİ VE BİR OTEL İŞLETMESİNDE**  
**UYGULANMASI**

**Dedeman Kapadokya Oteli'nde Uygulama**

**HAZIRLAYAN**  
**Ömer Serkan GÜLAL**

**TEZ DANIŞMANI**  
**Yrd. Doç. Dr. Esin SAYIN**

**AYDIN- 2013**

**T.C.**  
**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE**  
**AYDIN**

İşletme Ana Bilim Dalı İşletme Tezli Yüksek Lisans öğrencisi Ömer Serkan GÜLAL tarafından hazırlanan "**İç Kontrol Sistemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulanması: Dedeman Kapadokya Otelinde Bir Uygulama**" başlıklı tez, 31 Temmuz 2013 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

**Unvanı, Adı ve Soyadı** \_\_\_\_\_ :

Yrd. Doç. Dr. Esin SAYIN (Dersin başkanı)

Prof. Dr. Feriştah SÖNMEZ

Doç. Dr. Şağın GÖNEN

**Kurumu** \_\_\_\_\_ :

Adnan Menderes Üniversitesi

Adnan Menderes Üniversitesi

Dokuz Eylül Üniversitesi

**İmzası:**



Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun ..... sayılı kararıyla ....., tarihinde onaylanmıştır.

Doç. Dr. Osman PEKFER  
Enstitü Müdürü

Bu tezde görsel, işitsel ve yazılı biçimde sunulan tüm bilgi ve sonuçların akademik ve etik kurallara uyularak tarafımdan elde edildiğini, tez içinde yer alan ancak bu çalışmaya özgü olmayan tüm sonuç ve bilgileri tezde kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

**Adı Soyadı : Ömer Serkan GÜLAL**

**İmza :**

**YAZAR ADI SOYADI: ÖMER SERKAN GÜLAL**

**İÇ KONTROL SİSTEMİ VE BİR OTEL İŞLETMESİNDE  
UYGULANMASI: Dedeman Kapadokya Oteli'nde Uygulama**

**ÖZET**

Son yirmi yıl içinde küresel ve değişen yönetim anlayışı ile birlikte işletmeler için iç kontrol sistemi önem kazanmıştır. Bu çalışmada beş yıldızlı Dedeman Kapadokya Oteli'ndeki iç kontrol sisteminin uygulanış şekilleri ve iş akış süreçleri araştırılmıştır. İşletme faaliyetlerinin etkinliğini koruyan ve amaçlarına ulaşmalarına yardımcı olan iç kontrol sistemi kavramı, istenilen düzeyde bir güven ortamı yaratma çabalarının bir parçası sonucu ortaya çıkan bir kavramdır. Bunun yanında bu sistem, faaliyetlerin etkinliği, mali tabloların şeffaflığı ve kesinliği ve ilgili kanunlara uyum gibi ana amaçlarını, işletme personelinin ve yönetim ile birlikte ortaya koyacağı çabalar ile başaracaktır.

Bu sistemin kapsamlı ve etkin anlatımı için özellikle COSO modeli ve bunun uygulanış şekilleri üzerinde durulmuş, uygulama kısmında ise otel işletmesinin iş akış prosedürleri incelenmiş ve departman yöneticileri ile birebir görüşmeler yapılmıştır. Bu işletmenin faaliyet uygulamaları incelendiğinde işletmede iç kontrol sisteminin ve oto kontrol kavramının çok verimli işlediği ve hile, hata, yolsuzluk gibi vakaların büyük çoğunlukla önlendiği görülmüştür. Çok nadiren ortaya çıkabilen vakalar ise iç kontrol sisteminin güncellenme ve yenileme çalışmalarıyla nadiren tekrar yaşanmaktadır.

**ANAHTAR SÖZCÜKLER**

İç Kontrol Sistemi, İç Denetim, Otel İşletmeleri

**NAME: ÖMER SERKAN**

**TITLE: GÜLAL**

**İÇ KONTROL SİSTEMİ VE BİR OTEL İŞLETMESİNDE  
UYGULANMASI: Dedeman Kapadokya Oteli'nde Uygulama**

**ABSTRACT**

For businesses, with the global and changing management understanding, internal control system has gained importance in the last two decades. In this study, the implementation forms and the work flow processes were investigated in the five-star Dedeman Cappadocia Hotel. The concept of internal control systems which protects the effectiveness of the entity's operations and helps it in order to achieve it's objectives is a concept which came up as a result of the efforts to create the desired level of confidence. In addition, this system will fulfill it's objectives like effectiveness of the activities, transparency and accuracy of financial statements and compliance with the laws, by the efforts of the company staff and the management combined.

Especially the COSO model and it's implementation forms are underlined for a comprehensive and effective description of this system, on the other hand in the application part the hotel's work flows are examined and individual interviews are made with each department managers. When the operating practices are examined, it is seen that the internal control system and the auto-control concepts are working just efficiently and the cases of fraud, human error and corruption are mostly prevented by those systems. With the updates and renewal of the internal control systems the cases occur rarely twice.

**KEYWORDS**

Internal Control, Internal Audit, Tourism Establishment

## ÖNSÖZ

Bu çalışmamın ilerlemesine yardımcı olan ve ihtiyaç duyduğumda rehberlikleriyle bana yöne veren hocalarım, Yrd. Doç. Dr. Esin Sayın ve Yrd. Doç. Dr. Eymen Gürel'e en içten teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca tez çalışmam ve yüksek lisans öğrenimim boyunca bana destekleri ile güç veren öncelikle aileme ve sonra arkadaşlarım, Asiye Gün GÜNEŞ, Esmâ ACAYİP, Suat NUR, M. Burak YILDIRIM, M. Fatih NAMNI, Sezercan KAPTAN, Ahmet KARAGAYTAN, Emre DEMİREL ve Abdülkadir GÜMÜŞ'e de çok teşekkür ederim.

Son olarak çalışmamın özellikle uygulama bölümünde sabrı ve yardımlarıyla bana yardımcı olan Dedeman Kapadokya Oteli'nin Genel Müdürü Sayın Gündüz YEŞİL'e de şükranlarımı sunarım.

Ömer Serkan GÜLAL

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ .....	iii
KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ .....	ix
ŞEKİL LİSTESİ.....	x
ÇİZELGELER LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ .....	1
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b>	
<b>İÇ KONTROL SİSTEMİ</b>	
1.1. İÇ KONTROLÜN TANIMI.....	3
1.1.1. Kontrol.....	3
1.1.2. İç Kontrol.....	5
1.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ .....	9
1.3. COSO RAPORUNA GÖRE İÇ KONTROL .....	10
1.3.1. Kontrol Ortamı.....	13
1.3.2. Risk Değerlendirmesi .....	13
1.3.3. Kontrol Faaliyetleri.....	14
1.3.4. Bilgi ve İletişim .....	15
1.3.5. Gözlem.....	15
1.4. COCO RAPORUNA GÖRE İÇ KONTROL .....	16
1.5. COSO VE COCO MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	20
1.6. ÖNEMLİ ULUSLARARASI İÇ KONTROL STANDARTLARI VE MODELLERİ.....	21
1.6.1. Standartların ve Modellerin Oluşturulmasında Etkili Olan Sebepler .....	21



1.6.2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) .....	22
1.6.3. Sarbanes-Oxley Yasası .....	22
1.6.4. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Birliği (INTOSAI) .....	23
1.6.5. Ülkemizde Yapılan Yasal Düzenlemeler.....	24
1.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIRLARI .....	25
1.7.1. Kişisel Yargı .....	26
1.7.2. Sistemin Çökmesi .....	26
1.7.3. Yönetimin İç Kontrol Sistemini Dikkate Almaması.....	27
1.7.4. Gizli Anlaşma .....	27
1.7.5. Maliyetin Faydadan Fazla Olması .....	28
1.8. İÇ KONTROLE İLİŞKİN YETKİ VE SORUMLULUKLAR.....	29
1.8.1. Yönetimin Sorumluluğu .....	30
1.8.2. Yönetim Kurulunun Sorumluluğu .....	30
1.8.3. İç Denetçinin Sorumluluğu.....	31
1.8.4. Diğer Personelin Sorumluluğu .....	32
1.9. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMACI.....	32
1.9.1. İç Kontrolün Esas Amaçları.....	32
1.9.2. İç Kontrolün Genel Amaçları .....	33
1.9.3. İç Kontrolün Özel Amaçları .....	33
1.10. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM.....	34
1.10.1. İç Denetimin Tanımı.....	34
1.10.2. İç Denetimin Amaçları.....	35
1.10.3. İç Denetim Standartları.....	35
1.10.4. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi .....	36
1.10.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İç Kontrol ve İç Denetim.....	37

## İKİNCİ BÖLÜM

### TURİZM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

2.1. OTEL İŞLETMELERİ .....	39
2.1.1. Otel İşletmelerinin Tanımı.....	39
2.1.2. Otel İşletmelerinin Özellikleri .....	42
2.1.3. Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması .....	46
2.2. OTEL İŞLETMELERİNDE ORGANİZASYON .....	48
2.2.1. Otel İşletmelerinde Bölümlere Ayırma.....	49
2.2.2. Otel işletmelerinde Bölümlere Ayırma Kriterleri.....	49
2.2.3. Otel İşletmelerinde Bölümler.....	52
2.2.3.1. Faaliyet Bölümleri.....	53
2.2.3.2. Hizmet Bölümleri.....	54
2.3. OTEL İŞLETMELERİNDE ORGANİZASYON ŞEMALARI.....	57
2.4. OTEL İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GEREKLİLİĞİ.....	58
2.4.1. Otel İşletmelerinde Hata Ve Hilenin Artma Sebepleri .....	58
2.4.1.1. Otellerin Emek Yoğun İşletmeler Olması.....	59
2.4.1.2. Otel İşletmelerinde Parasal İşlemlerin Yoğunluğu .....	60
2.4.1.3. Otellerdeki Gelir Merkezlerinin Fazlalığı .....	60
2.4.1.4. Kalifiye Personel Sayısının Az Olması.....	60
2.4.1.5. Sosyal Statüsü Düşük Pozisyonun Fazlalığı .....	61
2.4.1.6. Birim Değeri Yüksek Ürünlerin Satışı.....	61
2.4.1.7. Satılan Ve Kullanılan Ürünlerin, Günlük Hayatta Sıkça Kullanılması ..	61
2.4.2. Otel İşletmelerinde Karşılaşılan Hata Çeşitleri .....	62
2.4.2.1. Muhasebe İle İlgili Hatalar .....	62
2.4.2.1. Muhasebe Dışı Diğer Hatalar.....	62

2.4.3. Otel İşletmelerinde Karşılaşılan Hile Çeşitleri .....	63
2.4.4. Otel İşletmelerinde Karşılaşılan Hile Yöntemleri .....	63
2.4.4.1. Oda Gelirleri İle İlgili Hileler .....	64
2.4.4.2. Satınalma İle İlgili Hileler.....	65
2.4.4.3. Teslim Alma Ve Envanter İle İlgili Hileler .....	66
2.4.4.4. Nakit Fonlar İle İlgili Hileler .....	67
2.4.4.5. Ödemeler Ve Bordro İşlemleri İle İlgili Hileler.....	67
2.4.4.6. Yiyecek-İçecek Gelirleri İle İlgili Hileler .....	67
2.4.4.7. Bar Gelirleri İle İlgili Hileler .....	68

### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

#### **İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEDEMAN KAPADOKYA HOTELİNDE KULLANIMI ÜZERİNE BİR VAKA ÇALIŞMASI**

3.1. Araştırmanın Amacı .....	70
3.2. Araştırmanın Önemi .....	71
3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi .....	71
3.4. Dedeman Holdingin Yapısı .....	72
3.5. Dedeman Kapadokya Hotelinin Hakkında .....	72
3.6. Dedeman Kapadokya Hotelinin Organizasyon Şeması .....	73
3.7. Araştırmanın Bulguları .....	74
3.7.1. Gelir Getiren Bölümlerde İç Kontrol Sistemi.....	74
3.7.1.1. Odalar Bölümünde İç Kontrol Sistemi.....	74
3.7.1.1.1.Ön Büro Bölümünde İç Kontrol Sistemi .....	75
3.7.1.2.Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sistemi.....	83
3.7.1.2.1. Yiyecek İçecek Üretimi Esnasında İç Kontrol Sistemi .....	83
3.7.1.2.2. Mutfak, Restoran ve Bar Bölümlerinde İç Kontrol Sistemi .....	85

3.7.1.3. Telefon Hizmetinde İç Kontrol Sistemi .....	89
3.7.1.4. Yabancı Para İşlemlerinde Hizmetinde İç Kontrol Sistemi .....	89
3.7.1.5. Diğer Gelir Getiren Merkezlerde İç Kontrol Sistemi.....	91
3.7.2. Gelir Getirmeyen Bölümlerde İç Kontrol Sistemi .....	91
3.7.2.1. Tahsilat Esnasında İç Kontrol Sistemi .....	91
3.7.2.2. Kredilendirme Esnasında İç Kontrol Sistemi.....	92
3.7.2.3. Satınalma Esnasında İç Kontrol Sistemi .....	95
3.7.2.3.1.Satınalma Politikalarının Belirlenmesi.....	95
3.7.2.3.2. Tedarikçi Kabul .....	96
3.7.2.3.3. Tedarikçi Değerlendirme.....	97
3.7.2.3.4. Satınalma Talebi.....	98
3.7.2.3.5.Tedarikçi Seçimi.....	98
3.7.2.3.6. Alış Siparişi, Teslim Alma ve Fatura Kontrol.....	101
3.7.2.4. Depo Bölümünde İç Kontrol Sistemi .....	102
3.7.2.5. Kasa İşlemlerinde İç Kontrol Sistemi .....	104
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>106</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>111</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>119</b>

## KISALTMALAR VE SİMGELER LİSTESİ

COSO	: Committee of Sponsoring Organisations (Destekleyici Kurumlar Komitesi)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Sayıştaylar Birliği)
CoCo	: Canadian Criteria on Control Board (Kanada Kontrol Kıstasları Kurulu)
CICA	: Kanada Hesap Uzmanları Enstitüsü
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IT	: Information Technologies (Bilgi Teknolojileri)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
AMF	: Autorité des Marchés Financiers (Mali Piyasalar Kurumu)
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu
CEO	: İcra Kurulu Başkanı, Genel Müdür.
Vd	: ve diğerleri

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekill 1.1. Coso Piramidi .....	12
Şekill 1.2. Coso Küpü .....	12
Şekill 1.3. CoCo Modeli .....	17
Şekill 2.1. Müşteri İle Olan İlişkisine Göre Bölümlere Ayırma .....	51
Şekill 2.2. Gider ve Hasılat Merkezlerine Göre Bölümlere Ayırma.....	51
Şekill 2.3. Sorumluluk Merkezlerine Göre Bölümlere Ayırma .....	52
Şekill 2.4. Küçük Otel İşletmesi Organizasyon Şeması.....	56
Şekill 2.5. Büyük Otel İşletmesi Organiasyon Şeması .....	57
Şekill 3.1. Dedeman Kapadokya Hoteli'nin Organiasyon Şeması .....	73

## ÇİZELGELER LİSTESİ

Çizelge 1.1. CoCo Modelinin Dört Bileşeni .....	18
Çizelge 1.2. CoCo ve COSO Modellerinin Karşılaştırılması .....	20
Çizelge 3.1. Kredi Limitleri Listesi.....	93
Çizelge 3.2. Yöneticilerin Kredi Limitleri .....	94
Çizelge 3.3. Tedarikçileri Sınıflandırılması .....	96
Çizelge 3.4. Tedarikçi Değerlendirme Süreci .....	97
Çizelge 3.5. Anlaşma Tutarına Göre Yürütülen İşlemler .....	100
Çizelge 3.6. Onay Limitleri.....	101

## GİRİŞ

Yönetim kavramının önemli fonksiyonlarından olan kontrol, son on beş yılda meydana gelen Enron ve Worldcom gibi büyük muhasebe skandalları ile önem kazanmış ve işletmeler içindeki işleyişi tekrar gözden geçirilip yeni yöntemlerin yaratıldığı bütün işletme sistemini içine alan bir yapıya bürünmüştür. Amerika Birleşik Devletleri'nde tam adıyla Sarbanes Oxley Act of 2002 olarak geçen ancak Sabanes-Oxley yasası olarak bilinen, Amerikan Kongresi ve Amerikan Başkanı tarafından onaylanan, özünde halka açık şirketlerin finansal ve yönetsel denetimini kolaylaştırıp şeffaflaştıran yasa, ilk defa iç kontrol sisteminin bütün sorumluluğunu yasal olarak işletme yönetimine teslim etmiş ve bu sistemin verimli işlemesinden de sorumlu tutmuştur. Bu yasa esas olarak, şirketi yöneten üst düzey ünvanlı yöneticilerin, özellikle finansal olmak üzere bütün yönetim süreçlerinde ahlaki değerler dışına çıkmaları önlemek ve bu konularda doğrudan sorumluluk almalarını sağlamaktır.

Committee of Sponsoring Organisations yani daha yaygın olarak COSO olarak bilinen iç kontrol standartları ve modellerine temel oluşturan fikirleri ve kaynakları oluşturmakta öncülük eden Destekleyici Kurumlar Komitesi'nin yaptığı çalışmalar ve sunduğu bu kaynaklar finansal raporlama standartlarını geliştirmek amacıyla yola çıkmış ve sonrasında geliştirdikleri modeller neredeyse evrensel bir hale gelmiştir. Geliştirdikleri COSO raporu, risk yönetimi, iç denetim etkinliği ve şeffaflığı gibi konularda rehber niteliğinde olup, ülkemizde de geliştirilmiş olan Kamu İç Kontrol Standartları çalışmalarında temel alınan bir kaynak olmuş ve denetim organları tarafından da bir rehber olarak kabul edilmiştir.

Görüldüğü üzere ülkemizde ve küresel olarak da son derece önemli bir konu olan iç kontrol kavramı, özellikle sermaye yapıları büyük, çalışan sayısı fazla, profesyonel yöneticiler tarafından yönetilen ve kurumsal yapısını geliştirmiş işletmelerde temel amaç olan karlılığı sağlama yolunda ortaya koyulan çaba ve faaliyetlerin etkin ve güvenilir bir şekilde, ilgili yasa ve düzenlemelere uygun çerçevede işlemesi için geliştirilmiş ve geliştirilmekte olan bir sistemdir. İç kontrol sistemi bütün işletme çalışanları tarafından devamlı yürütülen ancak sorumluluğu yönetim kurulunda olan bir süreçtir. Bu süreç içinde yöneticiler, işletmeyi amaçlarına ulaştırma çabaları sırasında bir takım risklerle karşı karşıya kalacaklardır. İşletme yönetimi tarafından şirket



karlılığını sağlama, belirlenmiş iş akışında sürprizleri aza indirilmesi yolunda, karşılaşılabilecek riskler yönetim tarafından kontrol altında tutulmalıdır.

Çalışmanın yapıldığı işletme bir otel işletmesi olup, beş yıldızlı ve bir otel zincirinin üyesidir. Böyle bir işletmede otel yöneticilerinin karşılaşılabilecekleri ve kontrol alınabilir olarak tanımlanabileceğimiz en önemli risk çeşidi, otel çalışanları tarafından gerçekleştirilebilecek hile ve hatalardır. Hile kavramı bir bireyin isteyerek, gerçekleştirdiği, hırsızlık, aldatmaya yönelik olan, kişisel haksız çıkar amaçlı ve sadece çalışan personel tarafından değil, müşteriler tarafından da başvuru hareketlerdir. Hatalar ise işletmeye ve bireylere zarar verici nitelikte olan fakat istenmeden gerçekleştirilmiş davranışlardır. Bu yüzden yapısı gereği hata ve hileye çok açık olan otel işletmelerinde yöneticiler, işletmenin amaçlarına ulaşmasında olumsuz etkilerde bulunacak olan bu tarz durumları önlemek maksadıyla etkin çalışan bir iç kontrol sisteminin kurulmasına ihtiyaç duyacaklardır. Zira otel işletmelerinde hile ve hataların önüne geçebilecek en sağlıklı süreç bir iç kontrol sistemidir.

Çalışmanın konusu olan işletmede de görüldüğü üzere, iç kontrolün hile ve hataların önünde etkin bir engel olabilmesi, otel yönetiminin bu sistemi sahiplenmesi ve çalışanların da bu konuyla ilgili sorumluluklarını yerine getirmeleri ile doğrudan alakalıdır. Bu yüzden iç kontrol sisteminin etkin çalışması, otel işletmesinin iş sürecine katkıda bulunurken, sistemin etkinliği aynı zamanda yönetime de bir yönetim başarısı getirecek ve işletmenin amaçlarına ulaşması hususunda önemli bir adım olacaktır.

İç kontrol sisteminin Dedeman Kapadokya Oteli'nde nasıl süreçler halinde işlediğini araştıran bu çalışmanın ilk bölümünde iç kontrol sistemine genel bir bakış, bu sistemin yapısı, ihtiyaç sebepleri ve sisteme yönetsel bir bakış yer almaktadır.

İkinci bölüm ise çalışmanın beş yıldızlı bir otelde gerçekleştirilmesi sebebiyle otel işletmelerinin tanımı, yapısı, sınıflandırılması, otel işletmelerinin organizasyon yapıları ve iç kontrole bir otel işletmesinin neden ihtiyacı olduğu konuları irdelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise ikinci bölümde bahsedilen otel işletmeleri ve iç kontrol sistemi ilişkisinin, pratikte Dedeman Kapadokya Oteli'nde nasıl gerçekleştiği ve planlanmış iş süreçlerinin, departmanlar kapsamında nasıl işlemekte olduğu incelenmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİ

Örgütlerin hayatta kalma ve amaçlarına ulaşabilme çabaları sırasında, karşılaştıkları birçok engel ve aldıkları birçok risk vardır. Sıkı rekabet ortamında bu örgütlerin fark yaratıp rakipleri karşısında bir adım öne çıkabilmeleri, bu risk ve engelleri nasıl aşabildikleri ile doğrudan ilişkilidir. İç kontrol, örgütlerin hedeflerine ulaşabilmeleri için çok önemli bir araçtır. Çünkü bir işletmedeki iç kontrol sistemi o işletmede yürütülmekte olan faaliyetlere doğrudan etki yapar (Güredin, 2000).

İç kontrol kurum faaliyetlerinin içine yer alan bir süreçtir: İç kontrol tek bir eylem değildir. Aksine, kurumun genel faaliyetleri içinde devamlılığı olan ve bir seri eylem ve aktiviteden oluşan bir süreçtir. Zira yöneticiler iç kontrol sistemini, yönetimin ayrılmaz bir parçası ve faaliyetlerini gerçekleştirirken kesinlikle faydalanmaları gereken bir kavram olarak kabul etmelidirler (Öz, 2007). Buradan da anlaşılacağı üzere iç kontrol bir örgütün sadece finans ve muhasebe bilgilerinin tutarlılığını ölçmez, bununla birlikte iç kontrol sisteminin örgütün sahip olduğu varlıklara, örgütün verimliliğine ve örgüt kültürüne dair de sorumlulukları vardır (Güredin, 2000).

Bu bölümde iç kontrol kavramının tanımı, amacı, yapısı ve gerekliliğinden bahsedilecektir.

#### 1.1. İÇ KONTROLÜN TANIMI

##### 1.1.1. Kontrol

İç kontrol kavramının tanımına geçmeden önce, kontrol kavramı ile ilgili günümüzde kabul edilmiş tanımlara bakmak faydalı olacaktır. Latince “contrarotula”, İngilizce’de denetim ile ilgili olan “control” kelimelerinden gelen kontrol sözü, Türk Dil Kurumu tarafından, “Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma” olarak tanımlamıştır (<http://www.tdk.gov.tr>, 19.12.2012). Kontrol, revizyon, teftiş, denetleme gibi birçok terimin anlamına işlemiş bir kavramdır (Yılancı, 2006). Uzay’a göre (1999:5) kontrol, “planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır”. Bir başka tanıma göre kontrol, olması gerekenle gerçekleşenin karşılaştırılması, yanlışların fark edilmesi ve olması gereken yoldan ayrılan işletmenin bu durumunu ikaz eden bir

sigortadır (Kalkınoğlu, 2003). Can, Tuncer ve Ayhan (1991) kontrol kavramına, mevcut iş başarısının ölçülmesi ve hedeflerin gerçekleşme oranının ortaya konması gibi bir yaklaşım getirmişlerdir. İşletme yönetiminin temel fonksiyonlarından ve sonuncusu olan kontrol, faaliyetlerin planlanan ölçüde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini, varsa sapmaların sebeplerinin bulunması ve bu sıkıntıların giderilmesi için alınacak önlemlerin alınmasının sağlanması için, bu faaliyetlerin izlendiği bir süreçtir (Özten ve Karğın, 2012). Yani, yönetsel açıdan bakıldığında kontrol, yönetimin önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için aldığı tedbirler olarak tanımlanabilir. Kurumsal amaçlara ulaşılması, hedeflerin gerçekleştirilmesi, amaç ve hedeflere ulaşılmasının önündeki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik olarak alınan tedbirlerin tümü kontrol kapsamındadır (Candan, 2006). Bir diğer bakış açısı ile kontrol kavramı için, bir işin olması gerektiği gibi ve doğru yollar ile yapılıp yapılmadığının denetlenmesidir de denilebilir.

Her ne kadar işletme içinde ölçülebilen ve risk taşıyan unsurların her biri kontrol kavramının konusu olabileceks de Bodnar ve Hopwood'a göre (2003:52) işletmelerdeki kontrol türleri genel olarak üçe ayrılabilirler:

- İşletmelerin temel fonksiyonlarının kontrolü,
- İşletme yönetiminin kontrolü,
- İşletme hizmet birimlerinin (Şube, departman, bölüm vb.) kontrolü.

Kontrolleri tanımlamanın bir diğer yolu da olası riskler ile bağlantısını ortaya koymak olacaktır, buna göre kontrolleri sınıflandıırırsak (İbiş ve Çatıkkaş, 2012):

- Önleyici: Sorunu ortaya çıkmadan önlemeye çalışan önlemlerdir.
- Ortaya çıkartma: Ortaya çıkmış bir riski tespit etme amacıyla yapılan yapılan kontrollerdir.
- Yönlendirici: Riskten uzak durmayı amaçlayan kontrollerdir (Keskin, 2006).
- Tespit edici: Gerçekleştiklerinde ortaya çıkabilecek istenmeyen sonuçları tanımlamak için tasarlanırlar.
- Düzeltici: Ortaya çıkan istenmeyen sonuçları tersine çevirmek için veya tekrarlanmamalarını sağlamak amacıyla tasarlanırlar
- Koruyucu kontroller: Bu kontrol çeşidi, işletmeyi koruma amaçlıdır ve erişim usulleri gibi önlemleri içerir. (Uzay, 2013)

Bu bağlamda, kontrolün temel amacı işletme içinde var olan ve risk oluşturan unsurlara dikkat çekmek ve bu riskleri gerçek tehditlere dönüşmeden en az zarar ile karşılamak amacıyla gerekli tedbirleri almaktır. O halde, kontrol kavramı, işletme içinde bir fonksiyon olarak bulunması gereken kontrollerin sistematik yapısını da kapsayan iç kontrol kavramı ile örtüşür ve bu kavramı destekler (Özbirecikli, 2009). Diğer yandan Doyrangöl'e göre (2007:47), kontrolün amacı, hataları ve zayıf noktaları belirleyip bunların tekrarını önlemek amacıyla önlemler almaktır. Bu açıdan kontrol bir yönetici için iş sürecinin değerlendirilmesi ve düzeltilmesi faaliyetidir. Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere kontrol kavramı bir yönetim fonksiyonudur.

### 1.1.2. İç Kontrol

Yakın geçmişte yaşanan ekonomik krizler bütün sektörleri ve dolayısıyla işletmeleri olumsuz etkilemiş, krizlerden çıkış yolu arayan bu işletmeler bu anlamda yeniden yapılanma ile ilgili çalışmalara yönelmişlerdir. Bu çalışmalar sonucu etkinlik, kaliteyi artırma gibi konuların yanında, işletme ortamındaki güven ihtiyacını artırma çabası da ortaya çıkmıştır. İşletme içinde güven kavramının köklerinde ise işleyen bir iç kontrol sistemi bulunur. Bu kavram ilk başlarda, işletme içinde inisiyatif sahibi kişilerin manuel olarak muhasebe uygulamalarında hata ve hileleri ortaya çıkarmasına yönelik ve dolayısıyla işletmenin sahip olduğu varlıkların suiistimal edilmesinin önüne geçmek maksatlı bir sistem olarak düşünülmüştür ancak daha sonraları bu algı işletme yönetiminin önemli fonksiyonlarından olan kontrol fonksiyonunun uygulanması olarak gelişmiştir (Kaval, 2005). İç kontrol çoğu kişiye göre bir işletmenin çalışanların yapacağı hile, hata ve yolsuzluklara karşı alınan önlemler bütünü olarak algılanmaktadır (Meigs, Wittinhgton, Pany, ve Meigs, 1989). Doyrangöl'e göre (2002:301), "İç kontrol sistemi, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır". Bir örgütün başarılı olma yolunda sahip olması gereken birkaç önemli unsurdan birisi olan iç kontrol, işler bir süreç olarak işletmelerin iş akışlarında yerini almış olması gereken, örgüt yönetimine gerekli kontrollerin yapıldığına ve önlemlerin alındığına dair güvence veren, herhangi bir yetersizliğin veya aksaklığın devamlı olarak araştırılıp raporlandığı bir sistemdir (Uzun, 2008; Reding, Sobel, Anderson, Head, Ramamoorti, Salamasick ve Riddle, 2009). Bu kavramın işletme içindeki varlığı açısından sürekliliği esastır.

İç kontrol, örgütlerin yöneticileri ve çalışanları tarafından ortaya konulan verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasal mevzuata ve düzenlemelere uygunluk sağlamayı hedefleyen ve bu doğrultuda güvence elde etmek için tasarlanmış bir kavramdır (Uzun ve Yurtsever, 2009). INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği) kamu kesimi iç kontrol standartları rehberinde iç kontrol kavramını, “Bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve belirtilen hedefleri gerçekleştirmek suretiyle, kurumun misyonunun yerine getirmesi için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bütünleyici bir süreç” olarak tanımlamıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012:109). Buna göre iç kontrol kavramı, bir işletmede, faaliyetlerin düzenli, etik kurallar çerçevesinde, etkin bir şekilde yerine getirilmesi, hesap verme sorumluluğunun getirdiği yükümlülüklerin gerçekleşmesi, yasalara ve yönetmeliklere uyulması ve risklere karşı kaynakların güvence altında tutulması gibi hedeflerin gerçekleşmesinde büyük rol oynamaktadır (Özeren, 2004:2). Günümüzde iç kontrol ile ilgili yapılan en geçerli tanım, 1992 yılında Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission-COSO) tarafından yapılan tanım olarak kabul edilmektedir. Kabaca bu konseptte yönetim bir kurumun iç kontrol sisteminden sorumludur ve o sistemin gerçek manada sahibidir (Champlain, 2003). “İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve” başlıklı bu belgede iç kontrol, “İşletmenin yönetim kurulu, yönetim kadrosu ve diğer çalışanları vasıtasıyla aşağıdaki kategorilerdeki hedeflerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak makul bir güvencenin oluşmasının sağlanmasıdır:

1. Faaliyetlerdeki etkinlik ve yeterlilik.
2. Finansal raporlama konusunda güvenilirlik.
3. Mevcut kanunlar ve düzenlemelere uygunluk.” İfadeleri ile tanımlanmıştır (<http://www.coso.org>, 21.12.2012).

İç kontrol kavramı ile ilgili bilinen ilk kapsamlı çalışma ise Denetim Yordamları Komitesi'nin yayımladığı özel raporda 1949 yılında yapılmıştır. Buna göre, “ İç kontrol, örgütün (organizasyonun) planı ile işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen

ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemleri içerir.” kelimeleriyle tanımlanmıştır (Güredin, 2007:316).

Ancak iç kontrol kavramını daha geniş bir çerçevede incelemek, bu kavramın bir işletme için ne kadar kritik bir öneme sahip olduğunu anlamak açısından yararlı olacaktır. Günümüze kadar yapılan çalışmalar özellikle denetim açısından iç kontrol kavramını yönetsel ve muhasebe kontrolü olarak ikiye ayırmıştır. Buna göre yönetsel kontrol, örgüt planını, yönetimin onayını ve yetki alanları gibi çeşitli kararları ve buna yönelik çalışmaları içerirken, muhasebe kontrolü bu noktadan hareketle yine örgüt planını, finansal yapı ve kayıtların güvenilirliği, varlıkların korunması ile ilgili çalışmaları yerine getirilmesini gerçekleştirecek şekilde tasarlanır (Güredin, 2007). Yani genel olarak, muhasebe kontrolleri yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması ve varlıklar üzerindeki fiziki kontroller ve iç denetim gibi konuları kapsarken, yönetsel kontroller ise organizasyon planı, faaliyetlerin etkinliği, ve uygulanan politikalara bağlılık ile ilgili araçları kapsar (Doyrangöl, 2002). İç kontrol sistemi dinamik bir süreç olup işletme içinde personel gelişimi, istatistiksel sonuçlar, kalite kontrolü, planlama ve yönetici değerlendirmeleri gibi geniş ölçümlene kavramlarını içeren bir sistemdir (Sevgener, 1984).

İç kontrol kavramının ne olduğunu daha iyi anlamak açısından, bu kavramın ne anlama gelmediğini de anlamak faydalı olacaktır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

*İç kontrol sisteminin ne olup olmadığı konusu bazen karıştırılmaktadır. Bu nedenle, aşağıda iç kontrolün ne olmadığına değinilmiştir.*

1. *İç kontrol, bir iç denetim faaliyeti değildir.*
2. *İç kontrol, ön mali kontrol değildir.*
3. *İç kontrol, yazılı prosedürler ile başlamaz. İç kontrol, güçlü bir iç kontrol ortamıyla başlar.*
4. *İç kontrol, kurumların mali hizmetlerini yürüten birimler tarafından yapılması gereken bir iş olmamakla beraber, iç denetçiler tarafından yapılması gereken bir iş de değildir. İç kontrol sisteminin sahibi yönetimdir. Mali hizmetleri yürüten birimler ve iç denetçiler, yönetime bu alanda destek sağlar.*
5. *İç kontrol, sadece mali bir konu değildir. İç kontrol idarenin tüm fonksiyonlarını kapsamakta ve tüm birimlerini ilgilendirmektedir.*

6. *İç kontrol bürokrasiye neden olarak çalışanları oyalayan bir sistem değildir. İç kontrol, süreçlere ilave yapılan işler olarak düşünülmemelidir. Süreçlerin bir parçası olarak tasarlanmalı ve uygulanmalıdır.*

7. *Küçük birim ve faaliyetlerde iç kontrol sistemine ihtiyaç yok değildir. Küçük birim ve faaliyetler için maliyeti, yararını aşmayan farklı kontroller düşünülmektedir.*

8. *İç kontrol yeterince kuvvetli ise kaynakların etkin kullanıldığından, yolsuzluk olmayacağından ve mali tabloların doğruluğundan emin olabiliriz diye bir sonuç çıkarmak yanlıştır. İç kontrol kesin güvence vermez. Hedeflerin ne derece başarılacağına ilişkin makul güvence verir.*

Bütün bu bilgiler ışığında, iç kontrol sisteminin kapsamının daha iyi kavraması açısından bu sistemin sınırlarına bakmak gereklidir. İç kontrol sisteminin genel olarak bir işletmeden beklenen performans, karlılık ve verimlilik gibi ana hedeflerine ulaşma, isabetli finansal raporlama uygulaması ve kaynakların doğru yönetilmesi yolunda istenilen adımları atabilmesi için en uygun araç olduğu, düzgün bir finansal raporlama sistemi için yol gösterici olacaktır. İç kontrol sistemi işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlayacak ve bu süreçte karşılaşılabilecek bütün engellerin önüne geçilmesinde yardımcı olabilecek bir sistemdir.

“İç kontroller genel olarak (Uzay, 2003:205):

- Onay mekanizmaları,
- Ekip toplantıları,
- İstatistikî akış kontrolleri,
- Açık iletişim,
- Mutabakatlar,
- Stratejik planlama,
- Operasyonel performansın gözden geçirilmesi,
- Bütçe sistemi,
- Erişim prosedürleri, olarak örneklenebilir”

Görüldüğü üzere iç kontrol kavramının kapsamına birçok konu girse de, iç kontrolün sınırları dışına taşan kimi konular, bu konular ile ilgili beklentilere giren işletmelerin yanlıya düşmelerine sebep olmakta ve bir takım başarısızlıkları iç kontrol

kavramına yüklemelerine sebep olabilmektedir. Bu işletmeler iç kontrol kavramının tek başına bir işletmeyi hedeflerine ulaştırabileceği beklentisine kapılmışlardır. İç kontrol amaç edinilen hedefler doğrultusunda ortaya çıkabilecek engeller konusunda işletme yönetimine bilgi verir ancak bir yöneticiye daha yetenekli bir yönetici olma vasfını kazandıramaz, sadece bu yolda yardımcı bir araç olabilir. Ayrıca sektördeki politika ve program değişiklikleri, rekabet ortamındaki ekonomik ve sosyal koşullar yönetimin kontrolünde değilken, iç kontrol sistemi bile bu konuda bir başarıyı garanti edemeyebilir. İç kontrol, finansal raporların yasal düzenlemelerle uygunluğunu garanti eder düşüncesinin mutlak olduğunu söylemek mümkün değildir.

Buna göre COSO raporu, “Bir iç kontrol sistemi, ne kadar iyi tasarlanmış ve uygulanıyor olursa olsun iç kontrol sisteminin yönetim kurulu ve üst düzey yönetime, kurumun hedeflerini gerçekleştirebilme derecesi hakkında makul ve mantıklı bir teminat sağlamaktan öte bir fonksiyonunun olamayacağını” ortaya koymuş, iç kontrol sürecinin beklenen her türlü konuya mutlak bir çözüm olabileceği düşüncesinin yanlış ve zarar verici bir yanığı olabileceği özellikle belirtilmiştir (Yurtsever, 2008:34).

İç kontrol örgüt içinde iç denetçileri ve yöneticileri, örgüt dışında ise bağımsız denetçileri ve ortakları ilgilendiren, işletmelerdeki kontrol sistemlerinin tümünün oluşturduğu bir sistemdir. Devamlılığı çok önemli olan bu sistem dinamik bir sürecin parçası olmalı, etkinliği değerlendirilmeli, eksiklik ve aksaklıkları tespit edilmelidir(Yurtsever, 2008). Özet olarak iç kontrol işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olan bir yönetim fonksiyonudur. Diğer yandan işletmenin başarısı hakkında ve onun uzun ömürlü olması hususunda bir garanti vermez.

## **1.2. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ**

Daha önce de belirtildiği üzere iç kontrol sisteminin bütün sorumluluğu yönetim kademesinin üzerindedir. Kontrol sistemini oluşturmak, yürütmek ve değerlendirmek, önlemleri almak yönetimin sorumluluğudur (Arcagök & Erüz, 2006). İç kontrol sisteminin temel ilkeleri, yönetimin bütün iş ve eylemlerini ve bu süreçte yer alan bütün çalışanların görevlerini kapsamaktadır. Buna göre (Aksoy, 2008);

- İç kontrol faaliyetleri yönetimin sorumluluğunda yürütülür.
- İç kontrol sürecinde en başta riskler dikkate alınır



- Bu süreçteki sorumluluk, faaliyet süresince çalışan bütün personeli kapsar.
- İç kontrol sistemi mali olan ve olmayan bütün süreçleri içine alır.
- İç kontrol sistemi yılda en az bir defa değerlendirilir ve eksiklere karşı önlemler alınır.
- İç kontrol sistemini düzenleme ve uygulamada, yasalara uygunluk, şeffaflık, hesap verebilirlik ve ekonomiklik, etkinlik gibi mali yönetim ilkeleri esas alınır.

### **1.3. COSO (TREADWAY KOMİTESİNİ DESTEKLEYEN SPONSOR ORGANİZASYONLAR KOMİTESİ) RAPORUNA GÖRE İÇ KONTROL**

Amerika Birleşik Devletlerinde 1980'lerin başından itibaren hileli finansal raporlama vakalarındaki artış sebebiyle oluşturulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (National Commission on Fraudulent Financial Reporting),(The Treadway Commission), hileli finansal raporlama üzerindeki etkisi sebebiyle iç kontrol kavramını yeniden düzenlemiştir. Bu sebeple komisyon, COSO'yu yani Treadway Komitesini Destekleyen Sponsor Organizasyonlar Komitesini (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) kurmuştur (Yıllancı, 2006). Bu komisyon tarafından yayınlanan İç Kontrol-Bütünleşik Sistemi özel sektöre yönelik oluşturulan ve federal kanunlarda da var olan iç kontrol standartlarının yerini almıştır. Bu standartlar 2000 mali yılının başından itibaren uygulanmaya konulmuş ve COSO'ya ait bu doküman özel firmalar tarafından iç kontrol sisteminin oluşturulmasında temel bir kaynak haline gelmiştir (Demirbaş, 2005). Bu rapor doğrultusunda yapılan yeni iç kontrol tanımı şu şekildedir (Özeren, 2002);

*İç kontrol bir örgüt yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, finansal tablolar ile ilgili raporlar dahil olmak üzere finansal raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda makul bir güvence sağlayan, organizasyon faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir seri eylem ve aktivite olan mutlak olmayan fakat makul güvence sağlayan organizasyon yönetiminin önemli bir parçasıdır.*

Bir işletmenin büyüklüğü, ortaklık yapısı, yasal düzenlemeler, faaliyet içinde olduğu ortam ve sektör, kullanılan yönetim bilgi sisteminin yapısı ve işleyişi gibi değişkenler, iç kontrol sisteminin yapısını doğrudan etkiler. İşletmenin bu yapısal gerekliliklerden olabildiğince az etkilenmesi ve iç kontrol sisteminin işletme içinde onun yapısına uygun, yeterli ve en ucuz maliyetlerle geliştirilip, yürütülmesi için üst yönetimin aktif bir rol alması gerekmektedir. Bu süreç kimi zaman işletmelerin büyüklüğünden doğan bir yapısal gereklilik, kimi zaman ise yasal zorunluluklar sonucu ortaya çıkan bir durumdur (Kaval, 2005).

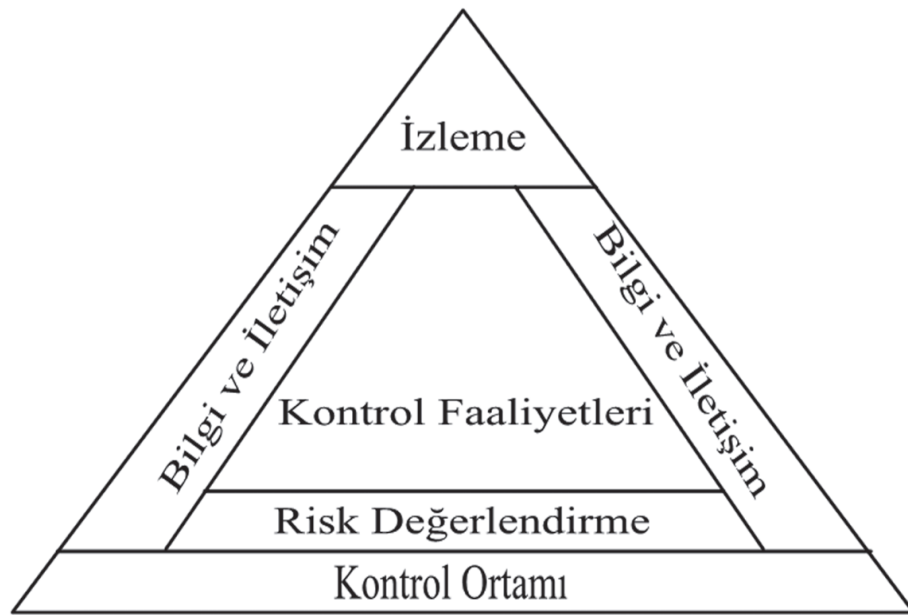
COSO'nun oluşturduğu iç kontrol çerçevesi kullanılan en yaygın çerçevedir. Coso'ya göre iç kontrol çerçevesi şu hedef sınıfları ile ilgili makul garantiler veren bir süreçtir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012):

- Operasyonların tesiri ve etkinliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Yürürlükteki yasa ve yönetmeliklere uyum.

Şekillerde de gösterileceği üzere COSO, iç kontrol sürecini beş adet ilişkili unsura bölmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012):

1. Kontrol Ortamı
2. Risk Değerlendirmesi
3. Kontrol Faaliyetleri
4. Bilgi ve İletişim
5. Gözlem

İlk şekilde, COSO unsurların ilişkilerini bir piramit halinde göstermiştir. Buna göre kontrol ortamı geniş bir temel oluştururken, gözlem unsuru piramidin en üst seviyesinde bir denetleme rolü üstlenmektedir. Kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözlemin ihtiyaç duyduğu bilgilere ulaşılır.



Kaynak: İbiş ve Çatıkkaş, 2012

### Şekil. 1.1. Coso Piramidi

İkinci şekilde ise COSO küpü yer almaktadır. Burada, beş unsur ile üç hedef sınıfı yani amaçları arasında ilişkilendirme kurulmaktadır, ayrıca bu unsur ve hedefler organizasyon içindeki herhangi bir birim ya da faaliyet ile temsil edilebilmektedir. Bir başka deyişle işletme içindeki faaliyet ve birimler, belirlenen hedeflere ulaşmak için iç kontrolün beş unsurundan yararlanır (Pfister, 2009).



Kaynak: İbiş ve Çatıkkaş, 2012

### Şekil. 1.2. Coso Küpü

Küpün üst kısmında gösterilen her örgütsel hedef ve küpün sağ tarafında gösterilen her örgütsel aşama için küpün ön tarafında gösterilen her unsur uygulanabilir. Bu unsurlara yakından bakmak gerekirse;

### **1.3.1. Kontrol Ortamı**

Kontrol ortamı, iç kontrol sistemi kavramının temel unsurudur. İç kontrol sisteminin etkinliği ve başarısı, bu sürecin gerçekleştiği kontrol ortamı ile doğrudan alakalıdır (Güner, 2009). Kontrol ortamı dürüstlük, etik değerler, yönetim felsefesi, insan kaynakları yönetimi yönetimin uzmanlığa olan bakışı ve bunu uygulayışı, organizasyon yapısı, yetki ve sorumlulukların devri gibi konularla yakından etkileşim halindedir. Bu açıdan bakıldığında kontrol ortamı için bir işletmenin iş görme biçimi de denilebilir (Saltık, 2007). İç kontrol ortamı, iç kontrol çerçevesini bütünüyle kapsar. Yani bahsedilen diğer unsurları da içine alan bir ortamdır. İç kontrol ortamı, örgütsel işletme içindeki örgütsel anlayışın örgüt içi müşterilerdeki kontrol bilincini ifade eder (Özoğlu, Mercan ve Sabri, 2010).

İç kontrol ortamında, organizasyon yapısı, raporlamaya ilişkin yetki ve sorumluluklar çerçevesinde oluşturulmaktadır. Bu çerçevede, raporlama sürecinin aksamaması ve etkin bir şekilde sonuca gidebilmesi için tüm organizasyon birimlerinin ve faaliyetlerinin yönetimin gözetiminde olmasına dikkat edilmeli ve iç kontrol ortamında, iç kontrol sürecindeki faaliyetlerin yetkin elemanlar tarafından yürütülmesi konusunda gerekli önlemler alınmalıdır (Aslan, 2003)

### **1.3.2. Risk Değerlendirmesi**

Risk değerlendirme unsuru, yenilikçi ve gelişen bir iç denetim faaliyetinin parçası olmuştur ve olmaya devam etmektedir. Örgüt bütününde var olan bütün risklerin tanımlanmasını ve bu riskleri değerlendirirken örgütün sahip olduğu zayıf noktaların ortaya çıkartılmasını kapsar. Ayrıca COSO'ya göre örgütün bütün departmanları bu değerlendirmede göz önünde tutulmalıdır, böylece bu departmanların görevlerini bir uyum içinde yerine getirmeleri güvence altına alınacaktır (Sawyer, Dittenhofer, Scheiner, Graham ve Makosz, 2005). Risk değerlendirme kurum amaçlarının ve hedeflerinin açık bir biçimde ortaya konmuş durumunda etkin bir şekilde uygulanabilir. Eğer kurum amaç ve hedefleri açık bir şekilde belirlenmişse, bunlara ulaşılmasını

engellenebilecek riskler ve sürprizler daha kolayca belirlenebilir ve yönetilebilirler (Demirbaş, 2005).

Risk tanımlaması sürecinin en etkin ve doğru yollardan yerine getirilebilmesi için işletme faaliyetlerinin içerikleri, personelin niteliği ve sürekliliği, işletme içi ve işletmeyi etkileyen sektörel değişiklikler gibi işletmeyi etkileyen unsurlar tespit edilmelidir. Ayrıca aynı amaçlar için işletmeye yeni personel istihdamı, bilgi sistemlerinin yenilenmesi, yeni teknoloji kullanımı, ekonomik yapıdaki ve yasal düzenlemelerdeki değişimler de göz önünde bulundurulmalıdır (Aslan, 2003).

### **1.3.3. Kontrol Faaliyetleri**

Kontrol faaliyetleri, alt süreçleri geniş bir yelpazede takip edebilmek amacıyla, riskleri ortaya çıkartan faaliyetlerin başarıyla uygulanmasını destekleyen usul ve önlemlerdir. Kontrol faaliyetleri bir işletme içindeki bütün düzeylerde bulunmaktadır ve çoğu zaman bu faaliyetler bir diğerini kapsayacak şekilde yürümektedir. Kontrol faaliyetleri kavramı bir işletmede inşa edilip, kurulacak olan etkin bir iç kontrol sisteminin gerekli bir parçasıdır (Moeller, 2009). Kontrol faaliyetleri, önleyici, tespit edici ve düzeltici olarak iç kontrol sisteminin parçalarıdır, bunlar kontrol süreçleri olarak da adlandırılırlar. Hatalı ve usulü aykırı uygulamaları ortaya çıkartıp, düzeltilmesine yönelik oluşturulan kontrol faaliyetlerinin yetersiz kalabileceği durumlarda ilave kontroller uygulanmak zorunda kalınabilir. Bunlar Aksoy'a göre (2008: 17):

- Mali kontrol,
- Muhasebe kontrolü,
- Süreç kontrolü,
- İdari kontrol olarak sıralanabilir.

İç kontrol faaliyetleri günlük faaliyetlerin bir parçası olarak oluşturulup, uygulanmalıdır. Sürdürülebilirliği son derece önemlidir. Bu bağlamda, üst düzey yöneticilerin gözetim ve incelemeleri, alt birim yöneticilerinin düzenli raporlarla ilgili faaliyetleri ve bunları değerlendirmeleri, finansal varlıklara ve nakit para gibi maddi unsurlara ilişkin kontroller, limitlere uygunluk incelemeleri, onay ve yetki sistemi, sorgulama ve mutabakat sistemi, iç kontrol faaliyetlerinin önemli bileşenleridir (Aslan, 2003).

### 1.3.4. Bilgi ve İletişim

COSO iç kontrol modeline göre kontrol prosedürleri finansal, faaliyet ve uygunluk temelli olmak üzere bütün önemli bilgi sistemleri üzerinde gereklidir. COSO'nun genel kontrol ortamında, genel kontroller ve uygulama kontrolleri olmak üzere ikiye ayırdığı bilgi ve iletişim sistemleri kontrolleri, genel kontrol ortamında çok anahtar bir role sahiptir. Genel kontroller, bilgi sistemleri işlevinin büyük bölümünü kapsar ve bütün uygulamalar üzerinde gerekli kontrol yöntemlerinin düzgün işlemesine yardımcı olur. Bir veri merkezindeki uygulamaları korumak amacıyla bilgisayar merkezinin kapısına bir güvenlik kilidi koyulması genel kontrollere örnek olarak verilebilir. Uygulama kontrolleri belirli bilgi sistemleri uygulamalarına iştirak eder. Herhangi bir işçiye haftada 100 saatin üzerinde ücret ödenmemesi için uygulanacak haftalık bir ücret kontrolü uygulama kontrolüne örnek verilebilir (Moeller, 2004).

Buradan hareketle bilgi ve iletişim sistemleri, özellikle de denetim ve tabii ki iç kontrol sistemlerinin işlevlerini etkin bir şekilde yerine getirmeleri, bilgiye ulaşılabilirlik ayrıca yatay ve dikey bilgi akışının sorunsuz sağlanması açısından çok kritik bir role sahiptir. Bu önemli pozisyonundan dolayı, bu sistemin taşıdığı risklerin işletmenin faaliyetlerinin kesintisiz yürütülmesi ve potansiyel sıkıntıların önlenmesi amacıyla devamlı kontrolü zorunludur (Aslan, 2003).

Yani, eğer yok ise işletme genelinde yeni ve etkin bir iletişim ve bilgi sisteminin kurulması şarttır. Bu açıdan bakıldığında, işletme içinde ve dışında iletişimde başarılı olunabilmesi açısından tüm organizasyon yapısında, çalışanların rolleri kesin bir şekilde oluşturulmalı, organizasyon içinde iletişim yollarında sıkıntılar yaşanmamalı ve esnek bir iletişim ortamı oluşturulmalıdır (Aksoy, 2008). Bu yüzden organizasyon yöneticilerine bu noktada önemli görevler düşmektedir. Yöneticiler gerekiyorsa geleneksel yapı ve anlayışları terk ederek, yeni sistemin öngördüğü yöntemler doğrultusunda hareket etmek durumundadırlar

### 1.3.5. Gözlem

COSO iç kontrol modeline göre gözlem kavramı belirtilen diğer bileşenler üzerinde en üstte bulunan unsurdur. İç kontrol sistemi, yönetimden, kontrol usullerinden ve bilgi iletişim ağlarından alacağı düzgün destek ile etkin olarak işlerken, bütün süreçler gözlem yapılabilmesi için elverişli olmadıkları (Moeller, 2009). Burada amaç iç

kontrol sisteminin işleyişi sırasında işletmenin gerçekten de iç kontrol işlevine sahip olup olmadığını anlamak ve bunun da ötesinde iç kontrol sisteminin kalitesini belirlemektir.

Buradan hareketle,

- Kontrol faaliyetlerinde kalifiye personelin çalışıp çalışmadığı,
- İşletme içinde iyileştirme ve düzeltme faaliyetlerinin yapılıp yapılmadığı,
- Tamamlanan faaliyetlerin belirlenmesi için daha önce belirlenen yollar ile süreç sonuna kadar gözlenip gözlenmedikleri izlenmelidir (Erdoğan, 2001).

Yeni kurulan bir iç kontrol sisteminin etkinliği ve düşük maliyetli olması bir şarttır. Bunun yanında ise bu sistemin aksayan taraflarının ortaya çıkarılması, yeni sistemlere uyumu, ve gelişmelerin yolunda iç kontrol sisteminin devamlı yenilenmesi de bir gerekliliktir. İç kontrolün gözlem unsuru da bunların başarılması yolunda önemli role sahiptir. Gözlem bir işletmede oluşturulacak bir teftiş birimi ile gerçekleştirilebilir. Yani teknik adıyla gözlem faaliyetleri iç denetim birimi tarafından yerine getirilir (Kaval, 2005).

Bu beş unsur, tek bir departmandan, tüm bir birime veya işletme içindeki tek iş biriminden bütün işletmeye kadar her türlü örgüte, küçük veya büyük bir kuruluş olmasına bakılmadan uygulanabilir. Görüldüğü üzere iç kontrol süreci neredeyse bütün unsurların birbirini etkileyebildiği, yönetim süreciyle iç içe geçmiş bir şekilde devamlılığı olan ve çok yönlü bir süreç olduğu gibi etkin kullanıldığı anda, değişken ortamlara dinamik tepkiler vererek, kontrol unsurları arasındaki etkileşim ve bağlılığı kullanan entegre bir sistemdir. İç kontrol sistemi, organizasyon yönetiminin yönetime biçimine önemli derecede bağımlıdır. Örneğin iç kontrol sistemini yönetim üzerinde bir yük olarak gören bir anlayış, iç kontrol sistemini organizasyon işleyişine entegre eden bir yönetime göre, bu sistemden çok farklı kalite sonuçları alacaktır (<http://www.coso.org>, 21.12.2012).

#### **1.4. COCO RAPORUNA GÖRE İÇ KONTROL**

COSO iç kontrol çerçevesini oluşturan Kanadalı uzmanlar bu modeli geliştirene kadar bir kaç yıl çalışmışlardır. Bunun sonucunda daha çok iç denetim prosedürlerine

yönelik, anlaşılması daha kolay ve iç denetim faaliyetlerine dair rehber olabilecek bir model ortaya çıkmıştır (Sawyer vd, 2005).



Kaynak: Sawyer, 2005

### Şekil. 1.3. CoCo Modeli

CoCo; Canadian Criteria on Control Board yani Kanada Kontrol Kıstasları Kurulu başlığının kısaltılmasından ileri gelmiştir. CoCo, CICA'nın yani Kanada Hesap Uzmanları Enstitüsünün, 1992 yılında kötü yönetimden ileri gelen şirket iflaslarının önüne geçmek için yeni bakış açıları ortaya koymak amacıyla oluşturulan bir rapordur. Bu raporun görevi, kontrol, yönetim ve risk kavramları arasında olması gereken ilişkinin daha iyi anlaşılmasını sağlamak ve buradan hareketle kurumsal performans ve karar alma mekanizmasının güçlendirilmesidir. Bu raporun bir amacı da, iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili alınacak kararlara bir zemin hazırlamasıdır. Yapısal bir iç kontrol sisteminden çok davranışsal sonuçlar üzerine odaklanmıştır (Hong Kong Institute Of Certified Public Accountants [CPA], 2005).

CoCo modeli toplamda dört adet bileşen içerir. Bu bileşenler denetim aracı olarak kullanılabilen yirmi adet kriteri sınıflandırmak için oluşturulmuştur.. Bunlar, amaç,



bağlılık, yeterlilik ve gözlem ve öğrenme olarak sıralanmıştır. Bu unsurların işletme içerisindeki işleyiş süreci aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Pfister, 2009).

Bu bileşenler ve toplam yirmi kriter aşağıda belirttikleri gibidir (Sawyer vd, 2005);

**Çizelge 1.1. CoCo Modelinin Dört Bileşeni ve Kriterleri**

<b>Amaç</b>
A1 Hedefler oluşturulmalı ve tebliğ edilmelidir.
A2 Bir organizasyonun hedeflerine ulaşırken yüzleşebileceği iç ve dış riskler tanımlanmalı ve değerlendirilmelidir.
A3 Bir organizasyonun hedeflerine ulaşmasını desteklemek amacıyla oluşturulan önlemler ve risklerin yönetim şekli personelin kendi hareket alanlarını ve kendilerinden beklenenleri anlamaları için oluşturulmalı, tebliğ edilmeli ve çalışmalıdır.
A4 Bir organizasyonun hedeflerine ulaşmak için çabalarına yön vermek için yaptığı planlar oluşturulmalı ve tebliğ edilmelidir.
<b>Bağlılık/Seferberlik</b>
B1 Dürüstlük gibi paylaşılan etik değerler, organizasyon içinde, oluşturulmalı, tebliğ edilmeli ve çalışmalıdır.
B2 İnsan kaynakları politikaları ve uygulamaları, organizasyonun etik değerleri ve hedeflerin başarısı ile tutarlı olmalıdır.
B3 Faaliyetlerin doğru kişiler tarafından yürütülebilmesi ve kararların doğru kişiler tarafından verilmesi için, yetki ve sorumlulukların kesin bir şekilde tanımlanması ve organizasyonun hedefleriyle tutarlı olması gerekmektedir.
B4 Organizasyonun hedeflerine ulaşması için karşılıklı güven ortamı, çalışanlar arasındaki bilgi akışının ve etkin performansın desteklenmesi için beslenmelidir.
<b>Yeterlilik</b>

C1	Organizasyonun amaçlarına ulaşmasını desteklemesi için çalışanların gerekli bilgi, beceri ve araçlara sahip olmaları gerekmektedir.
C2	İletişim süreçlerinin organizasyon değerlerini ve amaçlara ulaşmasını desteklemesi gerekmektedir.
C3	Çalışanların belirlenmiş sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için yeterli ve amaca uygun bilgiler zamanında tanımlanmalı ve tebliğ edilmelidir.
C4	Organizasyonun farklı bölümlerindeki faaliyetler ve kararlar koordine edilmelidir.
C5	Amaçları, başarı yolundaki riskler ve kontrol unsurlarının birbirleriyle olan ilişkileri göz önüne alınarak kontrol faaliyetleri, organizasyonun bir iç parçası olarak oluşturulmalıdır.
<b>Gözlem ve Öğrenme</b>	
D1	İç ve dış çevreler, organizasyonun hedefleri veya kontroller ile ilgili bir değişikliğe dair bir uyarıyı elde etmek amacıyla devamlı gözlemlenmelidir
D2	Performans, organizasyonun amaçları ve planlarında belirlenmiş hedef ve göstergelere dayalı olarak gözlemlenmelidir.
D3	Organizasyonun amaç ve sistemlerinin dayandığı varsayımlar düzenli olarak sınanmalıdır
D4	Bilgi gereksinimleri ve alakalı bilgi sistemleri, amaçlar değiştikçe ve rapor edilen eksiklikler belirlendikçe tekrar değerlendirilmelidirler.
D5	Birbirini takip eden prosedürler, uygun değişiklik veya faaliyetlerin ortaya çıkması için oluşturulmalı ve uygulanmalıdırlar.
D6	Yönetim, kontrolün etkinliğini organizasyon içinde sürekli değerlendirmeli ve sonuçları sorumlulara iletmelidir.

Kaynak: Sawyer, 2005

## 1.5. COSO VE COCO MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

İki iç kontrol modeli de uygulandıkları işletmeler için ayrıntılı iç kontrol uygulamaları için rehber olma nitelikleri taşımaktadırlar. Bununla birlikte COSO, iç kontrol modelini genel hatlarıyla eşleştirilmiş beş ayrı unsura bölerken, CoCo, dört gruptan oluşan kriterler ile bileşenlerini bir arada tutmuştur. Yine de ana hatları ile bu yöntemler birbirlerine benzemektedirler. Bu iki model ayrıca, iç kontrol için karşılaştırılabilecek rehberler konumundadırlar. COSO iç kontrol modeli kontrol çevresi ile ilgili örgüt kültürünü işaret ederken, CoCo iç kontrol modeli ise kültür kavramını bağlılık kriterinde vurgulamıştır (Page ve Spira, 2004). Aşağıdaki tabloda bu modellerin ortak yönleri ve farkları daha ayrıntılı gösterilmiştir (Pfister, 2009).

**Çizelge 1.2. Coso Ve Coco Modellerinin Karşılaştırılması**

	COSO	CoCo
Amaç	Oluşturduğu beş unsura dayanarak iç kontrol ile ilgili geniş çerçeveli bir rehber sunar.	Oluşturduğu dört unsur ve yirmi kriter ile kontrol üzerinde detaylı bir rehberlik sağlar.
Uysurlar/Kriterler	Kontrol Ortamı Risk Değerlendirmesi Kontrol Faaliyetleri Bilgi ve İletişim Gözlem	Amaç, Bağlılık, Yeterlilik Gözlem Ve Öğrenme
Uysurların/Kriterlerin Sınıflandırılması	İç kontrol için gerekli unsurlar kurgulanmıştır.	Kontrol işlevinin yürütmesi için çalışanların ihtiyaçları göz önüne alınmıştır.
Görev	Değerlendirme.	COSO için tamamlayıcı.
Örgüt Kültürünü Değerlendirme	Kontrol ortamı.	Bağlılık kriteri.
Avantaj	İç kontrol ile ilgili detaylı bir konsept oluşturur.	COSO iç kontrol sistemine alternatif, bireye odaklanan bir kontrol konsepti oluşturur
Dezavantaj	Farklı seviyelere eşit sorumluluklar dağıtır. (Tutarlı olmayabilir.)	COSO iç kontrol sistemine göre daha az detaylıdır.

Kaynak: Pfister, 2009

Bu iki iç kontrol modelinin karşılaştırılmasında da görülebileceği zerine, birbiriyle inilti ve paralel çalışabilecek modeller olduğu ve özellikle de CoCo Modeli'nin COSO iç kontrol modeline yardımcı olabilecek bir unsur olduğu görülmektedir. CoCo iç kontrol rehberi bir açıdan da oluşturulabilecek iç denetim süreçlerine bir rehber niteliği taşımaktadır. İç kontrol sistemlerinin etkinliği ile ilgili alınacak kararlara zemin hazırlayıp, davranışsal sonuçlara da odaklanarak kurumlar için iş süreçlerinde önemli bir araç haline gelmektedir.

## **1.6. ÖNEMLİ ULUSLARARASI İÇ KONTROL STANDARTLARI VE MODELLERİ**

İç kontrol kavramının ortaya çıkmasından beri bu unsur ile ilgili çeşitli kurumların önemli birçok çalışmaları mevcuttur. Ancak özellikle seksenli yılların başından itibaren olmak üzere oluşan globalleşme hareketi ile birlikte yaşanan önemli muhasebe skandalları bu konuyla ilgili daha ciddi ve farklı bakış açılarının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu bölümde bu konuda çalışmalar yapmış kurumlardan ve, iç kontrol kavramına bakışlarından bahsedilecektir.

### **1.6.1. Standartların ve Modellerin Oluşturulmasında Etkili Olan Sebepler**

Genel olarak, yaygınlaşan kurum içi yolsuzluklar ve mevcut kanunların açıklarından faydalanma durumu, bu standart ve modellerin oluşturulmasındaki başlıca sebeptir. Kanuni ve yönetsel olarak yetersiz kalındığını düşünen OECD tarafından kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde, üye ülkelere kendi kanuni yapıları kapsamında bu ilkeleri yürürlüğe koymaları önerilmiştir. Türkiye'de ise "Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporu" SPK tarafından hazırlanıp, yayınlanmıştır (Keskin, 2006).

Birleşik Devletlerde yaşanan, Enron, Parmalat gibi büyük finansal skandallar Avrupa ülkelerini de etkilemiş ve bu ilkeler daha da önem kazanmıştır. Bu skandallar, denetim işlevinin yönetim kurulunun bir parçası olması ve denetim kurulunun şirket içi bağımsızlığı, düşüncelerini kuvvetlendirmiştir. Birleşik Devletler'de bu konu ile ilgili yapılan çalışmalar sonucunda Sarbanes-Oxley yasası yürürlüğe girmiştir. Bu yasa ülke sınırları içinde faaliyet gösteren kurumlar için kurumsal yönetimi bir zorunluluk haline getirmiştir. Buna benzer çalışmalar Avrupa ülkelerinde de yapılmaktadır. Ülkemizde ise

bu konuyla ilgili SPK bir takım tebliğler yayınlamış, ayrıca 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanununda konuya ilişkin çalışmalar yapılmıştır (Yaman, 2008).

Daha önce, COSO, CoCo gibi bu konuda önemli yere sahip olan kurumlar ve modelleri incelenmiştir. Bu bölümde, Sarbanes-Oxley yasası, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) gibi model ve kanunlar incelenecektir.

### **1.6.2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)**

İç denetçiler enstitüsü 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulmuştur. Kurum üyelerine iç denetim, iç kontrol ve IT alanlarına danışmalık yapmaktadır. Bunun yanında iç denetim standartlarının geliştirilmesi yönündeki çalışmalara da dahil olmaktadır (Keskin, 2006).

İlk olarak 1978 yılında yayımlanan “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” çalışmasında iç kontrol kavramı ele alınmıştır. Yayında iç kontrol sisteminin, iç denetim faaliyetleri için ne derece önem arz ettiği ve çalışma alanlarından bahsedilmiştir. Daha sonra 1999 yılında güncel COSO raporu doğrultusunda da iç kontrol sistemi kavramının tanımını yapmıştır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafında oluşturulan ve iç kontrol kavramının uygulanmasına katkıda bulunan iç denetim standartları sırasıyla şunlardır (Keskin, 2006);

- Performans standartları: İç denetim faaliyetlerini temelde ele alan, onun değerlendirilmesi ve yönetimine ilişkin konular bu başlık altında toplanmıştır. Bu standartların 2120 numaralı maddesinde kontrol faaliyetleri ele alınmıştır. Buna göre, iç denetim fonksiyonunun, kontrolleri değerlendirmek ve gelişimini sağlaması için, kurum içindeki etkin kontrol sisteminin gerekliliğinin altı çizilmiştir.
- Uygulama standartları: Bu maddede, kontrol süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinde performans standartlarının uygulanması ve enstitünün bu konuya dair önerileri bulunmaktadır.

### **1.6.3. Sarbanes-Oxley Yasası**

Sarbanes-Oxley yasası 2002 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde yürürlüğe girmiştir ve 1930'larda büyük buhranda yürürlüğe giren mevzuatlardan beri Birleşik

Devlerde kabul edilen en kapsamlı finansal düzenlemedir. Bu yasanın oluşturulmasında 2000'lerin başında patlak veren Enron ve Woldcom finansal skandalları büyük rol oynamıştır. Her ne kadar bu iki skandal özelinde bir düzenleme gibi görülse de oluşturulan standartlar ve uygulamalar son derece evrenseldir. Yasanın içeriğinde getirilen yenilikler ise son derece uç önlemlere ve sıkı düzenlemelere dayandığından, dünya finans çevrelerinde büyük yankı uyandırmıştır. (Moeller, 2008)

Yasaya göre Birleşik Devletler Sermaye Piyasası Kuruluna üye olan bütün şirketler, sahip oldukları finansal raporlama düzenlerinin etkinliğini değerlendirecek bir iç kontrol sistemi oluşturmak durumundadırlar

Sarbanes-Oxley yasının ana hatları şunlardır (Eryılmaz, 2009):

- Halka açık şirketlerin muhasebe gözetim kurulu kurması,
- Denetçi bağımsızlığının sağlanması,
- Kurumsal sorumluluk,
- Daha ayrıntılı hale getirilmiş mali bildirimler,
- Analist çıkar çatışmaları,
- Komisyon kaynakları ve otoritesi,
- Çalışmalar ve raporlar,
- Kurum ve suçlunun hilelerdeki sorumlulukları,
- Cezaların niteliklerinin arttırılması,
- Kurumsal vergi beyannamelerinin gözlemlenmesi,
- Kurumsal suiistimal ve sorumluluğun baştan tanımlanması.

Bu yasa ile birlikte, denetçilerin bir diğer denetçi tarafından denetlenmesi uygulaması bitirilmiştir, ayrıca kurala dayalı muhasebe standartları terk edilmiş, yerine ilkelere dayalı muhasebe standartlarına geçilmiştir. Özellikle ilke bazlı muhasebe standartlarının en önemli özelliği, muhasebe uygulamaları ile ilgili bir uygulama rehberi görevi görmemesi ve yetkili kişilere uymaları gereken tek bir yöntem sunacak uygulamalara imkân vermemesidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

#### **1.6.4. Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Birliği (INTOSAI)**

INTOSAI, 1953 yılında kurulan, ülkemizin de 1965 yılında Sayıştay kurumu ile dahil olduğu, yüksek denetim ile ilgili ve mali ve yönetsel kavramlar ile ilgili çalışmalar

yapan, geliştirmeleri uygulayan bir kurumdur. Bu kurumun amacı, yüksek denetleme kurumları arasındaki ilişkileri geliştirerek, özellikle kamu alanlarında bilgi ve görüş alış verişi ile üyelerine destek vermektir (Keskin, 2006). 2001 yılında Seul’da düzenlenen 17. INTOSAI toplantısında, daha önce yayımladıkları iç kontrol standartlarını, COSO tarafından yayımlanan “Bütünleşik ereve Raporu” ile uyumlu hale getirilmesi kararlaştırılmıştır. Yani daha önce COSO tarafından özel sektöre yönelik oluşturulan iç kontrol sistemi fikirlerini, kamu sektörüne uygulamak fikri kabul edilmiştir.

2004 yılındaki raporunda i kontrolü tanımlarken amaçlarını şu şekilde sıralamıştır (İbiş ve atıkkaş, 2012; Keskin, 2006);

- Faaliyetleri etik kurallara uygun, tasarruflu ve etkin bir şekilde gerçekleştirmek,
- Hesap verme ykmllg ile üstlenilen sorumlulukları yerine getirmek,
- Mevcut yasa ve mevzuatlara uyulması,
- Kayıplara, suiistimale ve zararlara karşı varlıkları ve kaynakları korumak,
- Etkin bir iç kontrol sistemi için genel bir ereve çizmek,
- Yönetici ve denetçilerin, iç kontrol sistemine dair sorumluluklarını açıklamak,
- Kullanılan iç kontrol sistemini tanımlamak,
- Etkin bir iç kontrol sistemi için işletmelerin alması gereken önlemlerin tespit edilmesi,
- Daha fazla bilgi için bir kaynak listesi oluşturulması.

Grldg üzere her ne kadar özel sektöre yönelik hazırlanan bir rapor olsa da, etkinliği ve kurumlara faydası sayesinde COSO tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi fikirlerinin kamu sektöründe uygulanması uygun görülmüştür.

#### **1.6.5. Ülkemizde Yapılan Yasal Düzenlemeler**

Türkiye’de iç kontrol sistemi ile ilgili yapılan kanuni düzenlemeler ve uygulamalar 1996 tarihli “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” temel alınarak oluşturulmuştur. Daha sonra Birleşik Devletler’de uygulamaya konulan Sarbanes-Oxley Yasasına paralel olarak, lkemizin Sarbanes-Oxley yarası olarak kabul edilen SPK tebliği kabul edilmiştir. Bu tebliğ, 2006 yılında “Sermaye Piyasasında

Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” olarak güncellenmiş ve halen uygulanmaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012).

SPK mevzuatında, iç kontrol sistemleri ile ilgili belirtilen bazı önemli noktalar şunlardır (Aksoy, 2007);

- Bağımsız denetçiler, yararlanacağı denetim türünü, zamanını ve kapsamını belirlemeden önce, denetleyeceği kurumun iç kontrol sistemini değerlendirmeli ve etkin bir şekilde işleyip işlemediğini kontrol etmelidir.
- Bağımsız denetçi yapacağı iç kontrol sistemi kontrolleri le birlikte uyguladığı denetim programını ve tekniklerini gözden geçirmelidir.
- Kurumlar iç denetimden sorumlu komiteler kurmak zorundadırlar.

Bunun yanında, 2005 yılında 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nda İç Sistemler konu başlığı altında, BDDK tarafından 2006 yılında yayınlanan yönetmeliklerde, Sayıştay’ın “Risk Denetimi Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar” başlıklı yayınında, 5018 numaralı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda, 14.02.2011 tarihinde yeni Türk Ticaret Kanunu’nda şirketlerin daha iyi yönetilmesi amacıyla Gazetede yayınlanan 6102 sayılı kanunda, iç kontrol sistemine dair çalışmalar, iyileştirmeler, öneriler ve düzenlemeler mevcuttur.

## **1.7. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN SINIRLARI**

İç kontrol sistemi ne kadar sağlam ve etkin oluşturulup işliyor olursa olsun, amaçlara ulaşma yolunda ortaya koyabileceği, çözümler ve önlemler, sistemin doğası gereği makul sınırlar içerisinde kalmaktadır. Bu sınırlar, iç kontrol sisteminin tamamen insan faktörüne dayalı olmasından dolayı, insan yargısının hatalı olabilmesi, tasarım kusurları, yorgunluk, suiistimal, dikkatsizlik veya umursamazlık gibi durumlardan ortaya çıkabilmektedirler (Özeren, 2006).

İç kontrol sistemlerinin etkinliğini kaybedip, onu kısıtlayan bir etken de çeşitli sebeplerden dolayı meydana gelen değişiklikler ile oluşturulmuş olan iç kontrol sisteminin yarattığı önlemlerin artık yetersiz kalmasıdır. Bu yüzden iç kontrol sisteminin değişken koşullara adapte olabilmesi için gerekli müdahaleler yapılmalıdır (sgb, 2013). Ayrıca iç kontrol sisteminin kaynak kısıtlamalarına maruz kalması da bu sınırların ortaya çıkmasına sebep olabilir (Özeren, 2006).



İç kontrol sisteminin limitleri ele alınırken göz önünde bulundurulması gereken iki belirli kavram unutulmamalıdır (COSO, 1994);

- İlk olarak, çok etkin bir şekilde yürütülse de iç kontrol sistemi farklı görevler için farklı seviyelerde çalışmaktadır. İşletmenin amaçlarına yönelik çalışan bir iç kontrol sistemi, etkinlik ve verimlilik ile ilgili olan görevler için yönetimin işletmenin gelişiminden veya tam tersinden haberdar olmasını sağlar. Ancak bu görevlerin kesinlikle başarılabileceğine dair bir garanti veremez.
- İkinci olarak, iç kontrol sistemi işletmenin herhangi bir üç amacı (Esas, genel, özel) ile ilgili de bir garanti veremez.

Burada bahsedilecek olan sınırların bazıları yönetimin kontrolü altında değildir. Diğerleri ise gerçekçi bir bakış açısıyla, hiçbir sistemin tamamı ile mükemmel şekilde işleyemeyeceği düşüncesine dayanır. Buradan hareketle, herhangi bir iç kontrol sisteminden bir garanti değil, makul bir garanti beklenmelidir. Ancak bu iç kontrol sisteminin sıklıkla başarısız olacağı anlamına gelmez. Bir çok faktör, bu sistemin bahsedilen garanti düzeyine ulaşabilmesi için çaba sarf eder. Bu kontrollerin toplam etkisi ile istenilen amaçlara ulaşılabilir ve potansiyel riskler azaltılır. Unutulmamalıdır ki en etkin iç kontrol sistemi bile başarısızlıkla karşılaşabilir. İç kontrol sistemini sınırlandıran konulara bakacak olursak (COSO, 1994):

### **1.7.1. Kişisel Yargı**

Faaliyetler ile ilgili kararlar verilirken, iç kontrol sisteminin etkinliği insan doğasının zaafı ile sınırlı kalabilir. Bu tarz kararlar, zamanında ve eldeki bilgilere dayandırılarak verilmelidir. Baskı altında, acele alınan kararlar istenilen sonuçları vermeyebilir ve sonrasında tekrar ele alınması gerekebilir.

Kişisel yargıya dayandırılarak alınacak olan iç kontrol ile alakalı kararların yapısı bir sonraki maddede açıklanacaktır (AMF, 2007).

### **1.7.2. Sistemin Çökmesi**

En etkin şekilde çalışsa da, çok iyi şekilde dizayn edilse de, iç kontrol sistemleri bozulabilir, fonksiyonlarını yitirebilir. Çalışanlar talimatları yanlış anlayabilir, dikkatsizlik, umursamazlık veya bitkinlik dolayısıyla hatalar yapabilirler. Örneğin

iltimaslar ile ilgili soruşturmaları yürüten bir muhasebe müdürü, yapacağı düzeltmeler ile yeteri kadar ayrıntılı çalışmayı unutabilir ya da rahatsız çalışanlar yeterli performans gösteremeyebilirler. Bu yüzden özellikle sistem ile ilgili yapılacak olan düzeltmeler, öncesinde çalışanlara iletmeli ve sistemin arızalarına karşı hazırlıklı olmaları sağlanmalıdır (COSO, 1994).

### **1.7.3. Yönetimin İç Kontrol Sistemini Dikkate Almaması**

Bir iç kontrol sisteminin etkinliği ancak o sistemden sorumlu kişilerin sistem ile ilgili başarısı ile sınırlıdır. Yüksek seviyelerde bütünlüğe ve iç kontrol bilincine sahip oldukça etkin bir şekilde kontrol altında olan işletmelerde bile yöneticiler iç kontrol sistemini görmezden gelebilirler (AMF, 2007).

“Yönetimin dikkate almaması” kavramı, kişisel kazanç için veya kurumun değiştirilmiş finansal durumunu tebliğ etmek gibi sebepler ile daha önceden oluşturulmuş ve kabul edilmiş, yöntem ve politikaların geçersiz kılınmasıdır. Alt bir birimin yöneticisi veya üst seviye bir yönetici bir çok sebepten ötürü iç kontrol sistemini görmezden gelebilir; raporlanmış geliri yüksek göstererek pazar payındaki beklenmeyen düşüşün üstünü kapatmak, gerçekçi olmayan bütçelere ulaşmak için raporlanan kazançları değiştirmek veya yasalar ile olan uyumsuzluğu saklamak, bu duruma örnek olabilir. İç kontrol sistemini istemli olarak dikkate almamak, bankalara, ortaklara, avukatlara, ve muhasebecilere yanlış bilgiler ve evraklar verme durumunu da kapsar (COSO, 1994).

Yönetimin iç kontrol sistemini dikkate almaması, geçerli sebepler ile yönetimin yapacağı bir takım müdahaleler ile karıştırılmamalıdır. Bu müdahaleler tekrarlanan ve standart olmayan işlem ve olaylar için olup, müdahale edilmediği takdirde daha sonra iç kontrol sistemin tarafından uygun olmayacak şekilde üstesinden gelinecektir. Bu tarz faaliyetler genellikle belgelenirler ve açık bir şekilde gerçekleştirilirler (AMF, 2007).

### **1.7.4. Gizli Anlaşma**

İki veya daha fazla kişinin iç kontrol sistemini sabotesi, sistemin görevini yerine getirememesiyle sonuçlanabilir. Bireylerin kurum içerisinde birlik olarak bir finansal veri veya yönetim istihbaratını değiştirmek için bir faaliyeti yerine getirip, saklamaları iç kontrol sistemi tarafından tespiti zor bir durumdur. Örneğin, önemli bir iç kontrol sistemi işlevini yerine getiren bir çalışan ile bir müşteri, tedarikçi veya başka bir çalışan

arasında bir çatışma olabilir. Başka bir seviyede ise, satışın farklı bir çok katmanı veya yönetim tarafından kontrollerin uygulanması engellenip, satış raporlarının bütçe ve belirlenmiş hedefleri tutturması sağlanabilir (COSO ,1994).

### **1.7.5. Maliyetin Faydadan Fazla Olması**

Kaynaklar her zaman kısıtlı olduklarından kurumlar kontrol sistemlerinin katkılarını hesap ederlerken aynı zamanda sistemin fayda/maliyet analizini de yapmak durumundadırlar. Belli bir kontrol sistemi kurulup kurulmayacağı kararı verilirken, kurulum aşamasındaki alakalı maliyetler ile başarısız olma riski ve sistemin kurum üzerindeki potansiyel etkisi değerlendirilmelidir. Örneğin bir üretim esnasında kullanılan hammaddenin maliyetleri düşük ise stok kontrollerinin çok gelişmiş bir kontrol sistemi ile yapılmasına gerek yoktur (Hightower, 2009).

Maliyet ve fayda analizini yapan firmalar genellikle bu eşitliğin maliyet tarafını ele alırlar. Burada direkt maliyetler ile genellikle de endirekt olan ama alakalı olan bütün maliyetler kontrol sisteminin kurulmasında göz önünde tutulur (AMF, 2007).

Diğer yandan da zaman ve çaba temelli değerleri ölçmek zor olacaktır. Örneğin kontrol ortamı ile ilgili olarak yönetimin ahlaki değerlere kendisini adanması veya çalışanların yeterliliği; risk değerlemesi ile ilgili olarak değişken müşteri tercihlerinde piyasa istihbaratının toplanması gibi durumların etkinliğini ve faydasını ölçmek zor bir süreçtir ve bazen imkânsız olabilir. Bunlara personel için uygulanacak çeşitli eğitim programlarının etkinliğini de ekleyebiliriz (COSO, 1994). Yine de potansiyel yararlar değerlendirilirken belirli faktörler göz önünde tutulur; istenmeyen bir durumun ortaya çıkma olasılığı ve bu durumun kurum üzerinde yapacağı potansiyel finansal etki gibi durumlar göz önüne alınır (AMF, 2007).

Buradaki asıl zorlayıcı durum, doğru dengeyi bulabilmektir. Aşırı kontrol maliyetli ve verimsiz olacaktır. Örneğin müşteriler verecekleri siparişlerde aşırı hantal ve zaman harcayan sipariş alma usullerini kabul etmeyeceklerdir. Kolay ve hızlıca prosedürleri aşip, kredi verecek olan bir banka, bürokratik olarak hantallaşmış bir işletme ile çalışma istemeyecektir. Diğer yandan çok yüzeysel kontroller ise borçlar ile ilgili gereksiz risklere sebep olacaktır. Uygun bir denge, yüksek rekabetin olduğu bir ortamda fazlaca gereklidir. Ve zorlukları bir yana bırakılırsa, fayda/ maliyet kararları verilmeye devam edecektir (COSO, 1994).

## 1.8. İÇ KONTROLE İLİŞKİN YETKİ VE SORUMLULUKLAR

İç kontrol sistemi, idareciler ve yönetim kurulu da içinde olmak üzere iç personel, iş sağlayan işlevleri ve iç denetçiler ile etkileşim halindedir. Hepsi birlikte belirlenen amaçlara ulaşmak için makul garantiler vermek sağlamak üzere katkıda bulunurlar.

Kimi zaman roller, amaçlara ulaşma yolunda üçlü bir önlem gibi tanımlanırlar:

- Yönetim ve diğer çalışanlar bahsedilen üçlü önlemin ilk parçası olup sürekli etkin bir iç kontrol sisteminden sorumlulardır. Bunlar performansa dayalı olarak bütün ulaşılacak hedeflerde, telafi etme görevi görürler.
- Risk, kontrol, yasallık ve uyumluluklar gibi iş sağlayan işlevleri bu üçlü önlemin ikinci parçasını oluşturmaktadırlar. Bunlar, iç kontrol sisteminin gereklerini yerine getirirlerken, belirlenen standartların da uyumunu değerlendirirler.
- İç denetçiler, iç kontrolü değerlendirip, raporlarken yönetim için düzeltici eylemler ve değişiklik önerilerinde bulunan bu üçlü önlemin sonuncu parçasıdır. İç denetçilerin buldukları pozisyon, iş ortamından uzaktır ve ayrılmıştır (<http://www.coso.org>, 25.02.2013).

Aşağıda da anlatılacağı üzere işletme içindeki her bireyin iç kontrol sistemi içinde bir sorumluluğu vardır:

### 1.8.1. Yönetimin Sorumluluğu

İcra kurulu başkanı, iç kontrol sisteminin bütün sorumluluğunu üzerine almalı ve sistemin sahipliği görevini yerine getirmelidir. Diğer bütün bireylere nazaran, dürüstlük, diğer etik değerler ile kontrol ortamını etkileyen bir çevre oluşturmalıdır (Elitaş, 2004). Büyük bir şirkette icra kurulu başkanı bu görevi alt kademelerdeki kıdemli yöneticilere yol göstererek ve onların işletmeyi kontrol etme yollarını gözden geçirerek yerine getirir. Kıdemli yöneticiler ise birimin işlevlerinden sorumlu personele daha özgün iç kontrol önlem ve yöntemlerin oluşturulması görevini verir. Daha küçük bir işletmede ise icra kurulu başkanı görevinin karşılığı, firma kurucusu ya da işletme sahibi olabilir. Bu durumda her yönetici bir sorumluluk akışı içerisinde, kendi sorumluluk alanının en üst düzeyde yöneticisidir. Bu tarz işletmelerde bunlardan en önemli olanı finansal

yöneticiler ve çalışanlarıdır. Bu grubun kontrol faaliyetleri işletmenin diğer birimleri ile hiyerarşik olarak bir düzene ihtiyaç duyulmadan gerçekleştirilebilir (Switzer, 2007).

### **1.8.2. Yönetim Kurulunun Sorumluluğu**

Yönetim, denetim, rehberlik ve gözetim sağlayan yönetim kuruluna karşı sorumludur. Etkin yönetim kurulu üyeleri, objektif, becerikli ve araştırmacı olmadıkları. Ayrıca, kurulun getirdiği sorumlulukları yerine getirmek için gerekli zamanı ayırdıkları gibi, kurumun faaliyetleri ve çevresi ile ilgili bilgi sahibi olmadıkları (Swanson, 2010). Yönetim, kontrollerin baştan şekillendirildiği, alt kademelerden gelecek bağlantıların görmezden geldiği ya da tıkandığı ve dürüst olmayan bir yönetime müdahale gösteren, kasıtlı olarak hatalı sonuçların üzerini kapatan bir yapıya bürünmüş olabilir. Böyle bir durumda yönetim kurulu, bütün iletişim kanalları her yönde sağlam olarak kurulmuş, becerikli finansal, yasal ve iç denetim işlevleri ile desteklenmiş bir yapı içerisinde ise bu tarz bir sorunun üstesinden gelebilir.

Yönetim, kontrolleri önemseyen, alt yönetim kademelerinden gelen ve bilerek hatalı sonuçlar içeren iletişim çabalarını görmezden gelebilecek bir konumda olursa yeterince güçlü olabilecek ve bu sorunları çözüme ulaştırabilecektir (Switzer, 2007).

### **1.8.3. İç Denetçinin Sorumluluğu**

İç denetçiler, kontrol sistemlerinin etkinliğinin ve işlerliğinin değerlendirilmesinde aynı zamanda bu kavramların sürekliliğinin sağlanmasında önemli role sahiptirler. Organizasyon içindeki pozisyonları ve sahip oldukları yetkiler ile birlikte iç denetçiler gözlemleme görevini yerine getirirler (Yurtsever, 2008). İç denetçiler, iç kontrol sisteminin organizasyon içinde etkinliğini sürekli koruması için yaptıkları değerlendirmeler ve tavsiyeler ile katkıda bulunurlar. Yönetim genellikle iç kontrol sisteminin bir parçası olarak iç denetim birimini oluşturur ve ondan, iç kontrol sisteminin etkinliğini izlemek amacıyla faydalanır. İç denetçiler, iç kontrolün oluşturulmasında dikkat çeken durumlara yoğunlaşarak, onun işleyişi ile ilgili devamlı ve düzenli bilgi toplarlar. Bu sayede iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf noktaların belirlenmesi ve gerekli iyileştirmelerin yapılması hususunda ihtiyaç duyulduğunda raporlamalarda bulunabilirler (Akyel, 2010).

Ayrıca, yönetim açısından, iç denetçinin iç kontrol sistemi ile ilgili sorumluluklarını sıralamak gerekirse (Pickett, 2003);

- Önemli iç kontrol amaçları doğrultusunda, yönetim bilişim sistemleri, varlıkların korunması ve performansa dair riskler gibi en fazla risk altında olan sahaların değerlendirilmesi.
- Yüksek risk potansiyeli olan üst düzey sistemleri gözden geçirmek amacıyla, bir planın oluşturulması ve üstlenilmesi.
- Bütün bu sistemleri, hangi kontrol amaçları ile bağlantılı oldukları iç kontrol sistemini test edip, değerlendirerek, gözden geçirmek.
- Yönetimi iç kontrol sisteminin doğru ve etkin işlediğine dair uyararak ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı hakkında raporlar vermek.
- Kontrolleri güçlendirmek için değişiklikler yapılırken, uygun zamanda gerekli bütün geliştirmelerle ilgili tavsiyeler vermek.
- Yönetimin, üzerinde anlaşılan tavsiyelere uyup uymadığını anlamak için denetim sürecini, takip etmek

#### **1.8.4. Diğer Personelin Sorumluluğu**

Organizasyon içinde bulunan her birimin ve dolayısıyla bütün personelin iç kontrol sistemine karşı sorumluluğu mevcuttur. Fiilen bütün personel iç kontrolün işleyişinde kullanılmak üzere veya gerekli başka adımlar atılması için bilgi sahibi olmak durumundadırlar. Ayrıca yine bütün personel işleyiş içinde yukarı iletişim ile iş tanımının da bir parçası olarak faaliyetler ve etik kurallar çerçevesinde yürütme kurallarına veya politikalara uygun olmayan aktiviteleri üst yönetime iletmek zorundadırlar (Switzer, 2007).

Ek olarak olarak, işletme dışından çalışanlar da sıklıkla işletmenin amaçlarına ulaşmasında yardımcı olabilirler. Dış denetçiler, uyguladıkları finansal tablo denetimi ile bağımsız ve tarafsız bir bakış açısı getirerek direkt katkıda bulunurlar. Ayrıca bu görevlerini yerine getirirken, yönetime ve yönetim kuruluna sağlayacakları bilgilerle faydalı olabilirler (Kagerman, Kinney, Küting ve Weber, 2007).

Sonuç olarak, kontrol çevresi çalışanların işletme içinde sorumluluk alanından direkt olarak etkilenir. Buna bağlı olarak iç denetçiler de denetledikleri bölgenin sorumluluk düzeyini dikkate alıp çalışmalarını buna göre yönlendirecektir. Örneğin, denetlenen sorumluluk alanı ne kadar geniş olursa iç denetçinin yapacağı denetim çalışmalarının alanı o derece büyütülecektir. Bunun yanında iç denetçi, yürürlükte olan

yetki verme politikasının uygululuğu ile ilgili de yönetimi bilgilendirecektir (Yılanc,2006).

## **1.9. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMACI**

İç kontrol yapısının amaçlarını Şu Şekilde sıralanabilir (Demir, 1999);

- İç kontrolün esas amaçları,
- İç kontrolün genel amaçları,
- İç kontrolün özel amaçları.

### **1.9.1. İç Kontrolün Esas Amaçları**

İç denetim standartlarında da yer alan işletmede iç kontrol sisteminin esas amaçları (İbiş ve Çatıkkaş, 2012);

- İŞletmenin varlıklarını korumak,
- Bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- Faaliyetlerin politikalara, planlara, prosedürlere, yasalara ve düzenlemelerle uygunluğunu sağlamak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak,
- Belirlenmiş hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.

### **1.9.2. İç Kontrolün Genel Amaçları**

İç kontrolün amaçları ile denetim kavramının amaçları arasında fark vardır. Denetim amaçları, kontrol amaçlarına ulaŐılıp ulaŐılmadıđını değerlendirir. Bu bakış açısıyla iç kontrol amaçları yönetim kademesinin ortaya koyduğu belli başlı amaçlarla paralellik gösterir ve hatta bazen aynıdır. İç kontrol amaçlarının doğru tanımlanması bu yüzden kaliteli bir iç kontrol ve denetim sürecinin olmazsa olmazıdır. İŞlemlere ve varlıklara yönelik iç kontrol amaçları Şu Şekildedir (Demir, 1999);

- İŞlemler, yönetimin oluşturduğu yetkilere uygun olarak yürütülmelidir,
- İŞlemler, belirlenmiş standartlar ile hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek doğrultuda kaydedilmelidir,
- Varlıklar ve belgelerin eriŐimleri yalnızca yetkili personel ile sınırlandırılmalıdır.

### 1.9.3. İç Kontrolün Özel Amaçları

Genel iç kontrol amaçları, belirli işlem faaliyetlerini devam ettirmek için gerek duyulan iç kontrol usul ve yöntemlerine sahip olup olmadığının dikkate alınması konusunda genel bir anlayış ortaya koyar. Bu durumda bazı işlem faaliyetlerinin yürütülmesi için özel iç kontrol amaçlarının yanında, genel iç kontrol amaçları da oluşturulmalıdır (Arcagök ve Erüz, 2006).

Özel iç kontrol amaçlarının belirlenmesinden önce, işlem faaliyetlerinin departmanlar seviyesinde, belirlenen işletme işlevlerine göre sınıflandırılması gerekmektedir. Daha sonra, bu sınıflandırmaya paralel olarak, genel iç kontrol amaçları, özel amaçlara uyarlanmalıdır. Son olarak ise, özel iç kontrol amaçlarını destekleyecek olan kontrol usul ve yöntemleri belirlenip uygulanmalıdır (Demir, 1999).

İç kontrol kavramının amaçları, COSO tarafından yapılan bir tanımda ise şu şekilde belirtilmiştir (Dabbağoğlu, 2007);

En kapsamlı haliyle bir işletmenin yönetim kadrosu ve diğer personeli tarafından etkilenen ve aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir, üç grup amaca yönelik güvence sağlamak için oluşturulan bir sistemdir.

- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği (performans amaçları); İç kontrol sisteminin performansa dair amaçları, işletme kaynaklarının verimli ve etkin bir şekilde kullanılması, olası risklerin azaltılması ve potansiyel sorunların önüne geçilmesidir. İç kontrol sistemi içerdiği fonksiyonlar ile tüm çalışanlarının, işletme çıkarlarını kişisel veya diğer her hangi bir çıkarın üzerinde tutarak, belirli hedefler doğrultusunda etkin bir şekilde çalışmasını amaçlar (Yurtsever, 2008).
- Finansal ve idari raporlamanın güvenilirliği (raporlama amaçları); raporlama sistemlerine ilişkin temel hedef, işletme yönetim kademesine güvenilir ve doğru bilgi akışının, zamanında temin edilmesidir. İlave olarak yıl sonu bilanço ve mali bilgilerinin hissedarlara, denetim mercilerine ve gerekli kişilere doğru ve güvenilir bir şekilde ulaştırılması amaçlanmaktadır (Dabbağoğlu, 2007).
- Yürürlükteki mevzuata ve diğer düzenlemelere uyum (mevzuata uyum); mevcut bütün işletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere, otoritelerce



belirlenmiş standartlara ve işletme politikalarına uygunluğu önemli bir iç kontrol sistemi amacıdır. Hedeflere ulaşma yolunda karşılaşılabilecek bürokratik engellerin önüne geçme amacıyla ve daha önemlisi kurum itibarının korunması amacıyla belirtilen düzenlemelere uygunluk çok önemlidir (Yurtsever, 2008).

## **1.10. İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM**

İç denetim ile iç kontrol sisteminin ilişkisini incelemeyen önce, iç denetim kavramının içeriğine bakmak bu iki kavramı ilişkilendirmek açısından faydalı olacaktır.

### **1.10.1. İç Denetimin Tanımı**

İç denetim, kuruma yönelik bir faaliyet olarak, kurumu incelemek ve değerlendirmek için o kurum içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. Denetim fonksiyonun “iç” olma durumu kurum içinde, kendi çalışanları tarafından, o kurumun yetkili çalışanları adına bağımsız bir şekilde yapılıyor olmasından kaynaklanmaktadır. Yine de iç denetim fonksiyonu kurum dışından denetim ekibi ile de gerçekleştirilebilir. Ancak bu o faaliyetin “iç” olma niteliğini değiştirmez (Midyat, 2007). Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün yaptığı tanıma göre iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara katma değer katmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyetidir. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin verimliliğini değerlendirmek ve iyileştirmek için sistemli ve disiplinli bir yaklaşım ile kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (Uzun, 2013). İç denetim KMYKK’da şu şekilde tanımlanmıştır; “İç denetim, kamu idaresinin çalışanlarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir” (Midyat, 2007).

### **1.10.2. İç Denetimin Amaçları**

İç denetim faaliyetinin amaçları İç Denetçilerin Çalışma ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. Maddesinde şu şekilde belirtilmiştir (Aksoy, 2008); Kurum faaliyetlerinin amaç ve politikalara, stratejik planlarına, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik

ve verimli kullanılmasını: bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamaktır. Ayrıca iç denetim faaliyetleri ile birlikte, varlıkların güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için risklerin ortaya çıkarılması, bu fonksiyonun sürekliliğinin sağlanması ve raporlanıp, yönetime tavsiyelerde bulunması da amaçlanır (Elitaş, 2004).

### **1.10.3. İç Denetim Standartları**

İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1978 yılında oluşturulan iç denetim standartları şunlardır (Aslan, 2003);

- Bağımsızlık,
- Mesleki yeterlilik,
- Denetimin kapsamı,
- Denetimin yürütülmesi,
- İç denetim departmanının yönetimi.

Aynı kurum 2002 yılında, iç denetimin yeni tanımına uyum, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal gibi kavramların iç denetim boyutuna önem vermek açısından güncellemelerden sonra, iç denetim standartları şu şekilde sıralanmıştır (Yıllancı, 2006);

- İç denetim uygulamalarında olması gerekenleri temsil eden temel prensipleri tanımak,
- İç denetim eylemlerinin geniş bir katma değer sağlaması ve geliştirmesi için çabı sağlamak,
- İç denetim başarısının ölçümü için zemin hazırlamak,
- Örgütsel süreçler ve faaliyetlerdeki geliştirmeleri hızlandırmak.

### **1.10.4. İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi**

İç kontrol ve iç denetim örgüt içinde yer alan, birbirleri ile yakın ilişki içinde olan ancak birbirlerinden farklı ve bir o kadar da önemli iki kavramdır. İç denetim kavramı, iç kontrol sisteminin temel unsurlarından bir tanesi olup, işletmenin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini takip etmek amacıyla oluşturulan bir fonksiyondur. Diğer yandan iç kontrol sistemi ise daha önce de belirtildiği üzere, varlıkların korunması, muhasebe verilerinin takibi, faaliyetlerin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi, ayrıca örgüte bağlılığın teşvik edilmesi

gibi konular konuları kapsamaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001). Yani buradan, iç denetim unsurunun, iç kontrol sisteminin uygulamalarına yardımcı olan bir araç olduğu sonucu çıkartılabilir.

İşletmelerin etkin bir iç kontrol ihtiyacı, özellikle büyüme sürecindeki bir işletme için önemlidir. İç kontrol sistemi, herhangi bir denetim faaliyetine destek olabilecektir. Örnek olarak, dış denetçiler, iç kontrol sistemi yardımı ile muhasebe ve finansal kayıtların güvenilirliğini ölçebilmekte ve buna bağlı olarak uygulanacak denetim şekillerine karar verebilmektedirler. İç denetçiler ise personelin iç kontrol sistemine uyumunu ve üst yönetim tarafında belirlenmiş prosedürlere uygun davranışlar içinde olup olmadıklarını gözden geçirerek, iç kontrol sistemini incelemektedirler (Bozkurt, 1999).

İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliği, verimliliği ve işleyişi ile ilgili olarak yönetime raporlar hazırlayıp, önerilerde bulunmaktadır. Yani bir başka bakış açısıyla, iç denetim unsuru, iç kontrol sisteminin işlerliği ile iliği üst yönetime bir güvence sağlamakta, bu düzen ile ilgili onun gözü kulağı olmaktadır. Ancak unutulmaması gerekir ki, iç denetçiler, iç kontrol sisteminin içeriğine, işleyişine veya kapsamına hiçbir şekilde müdahale edemezler. Çünkü iç kontrol sisteminin kurulmasında ve işleminde her türlü sorumluluk, üst yönetime aittir. Ancak üst yönetim iç denetçilerden, danışmanlık fonksiyonu kapsamında, iç kontrol sisteminin yapısına dair bir görüş alması mümkündür. Yine de bu danışmanlık hizmetleri ile yönetimin karar ve hareket süreçlerine bir etki etmek durumunda değildir (Midyat, 2007).

#### **1.10.5. Yeni Türk Ticaret Kanun'unda İç Kontrol ve İç Denetim**

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte ülkemiz ekonomik ve ticari hayatında birçok değişiklik olmuştur. Bu kanunla birlikte kurumlar uyum göstermeleri gereken muhasebe, mali raporlama, denetim gibi kurumsal iş süreçleri anlayışlarını da baştan tanımlayacak olan ve yönetim kavramına bakışı geliştirecek bir takım yeni düzenlemelerle karşı karşıya kalmışlardır.

1 Ocak 1954 yılından günümüze kadar ülkemizde ticari ve ekonomik hayatı düzenleyen Türk Ticaret Kanununu, yaşanmakta olan küreselleşme sürecinde, özellikle 2000'li yılların başlarından itibaren değişim içinde olan yönetim süreçlerinin de etkisiyle güncelleme ihtiyacı doğmuştur. Bütün bu süreçlerin de etkisiyle 1999 yılında

hazırlanmaya başlanan bir taslak 2004 yılında adalet komisyonuna iletilmiş ve 2011 yılında kanunlaşmıştır (Cömert, 2008). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun göze çarpan en önemli iki noktası, kapalı tipteki aile şirket yapısının terk edilmesi ve kurumsal yönetim anlayışının belirlenmesi ve şirketlerin şeffaf yönetim anlayışını benimseyerek, şirketler için bağımsız denetim faaliyetlerinin zorunlu hale getirilmesidir (Uzay ve Gönen, 2013).

01.07.2012 yılında uygulanmaya başlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte denetim alanında bir takım değişiklikler göze çarpmaktadır. 6102 sayılı kanunda iç kontrol kavramı ile ilgili yapılan güncellemeleri şu şekilde sıralayabiliriz (İbiş ve Çatıkkaş, 2012);

Yeni TTK'nın içeriğinde kurumsal yönetim yaklaşımı benimsenmiştir. Bu kapsamda iç kontrol sisteminin de unsurlarından olan risk değerlendirme ve gözlem yani denetim unsurlarının fazlaca önem kazandığı görülmekte. Bu bakış açısıyla kurumsallaşma yolunda kurumların, Risklerin Erken Teşhisi Komitesi, Kurumsal Yönetim Komitesi ve Denetim Komitesi gibi yönetim kurulu komiteleri kurmaları şarttır.

Kurulan komisyonlarda yönetim kurulunda görevli olmayan kişiler de görevlendirilebilmektedir ve hatta bu komisyonlar tamamen bu kişilerden oluşabilecektir. Bu komitenin görevleri tamamen hazırlık nitelikli olmakla birlikte, görevleri ise yönetim kurulunu haberdar etmek ve kurumun pozisyonu ile ilgili kurulu aydınlatmak olacaktır. Alınan bilgilere göre verilecek kararlar yine yönetim kuruluna ait olacaktır.

Yeni TTK ile birlikte kurumsal yönetim anlayışı tüm ortakları ilgilendirmekte, SPK Kurumsal Yönetim İlkelerine tabi hale gelmektedirler.

İç kontrol kavramındaki anlayış değişikliği ile birlikte denetim konusunda da bir takım anlayış değişiklikleri olmuştur. Murakıplık sisteminden vazgeçilmiştir. Denetim fonksiyonu tamamen bağımsız denetçiye bırakılmış ve yıllık olarak bağımsız denetçiler ile çalışılması zorunlu hale getirilmiştir. Eksiksiz ve kesin faaliyet raporları amacına ulaşılması için kurumsal yönetim ilkeleri bağlamında bu gelişme önemli bir noktadır. Bu sayede yıllık raporlar devamlı denetim halinde olacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre denetçi olma şartlarına da bir takım farklılıklara gidilmiştir. Buna göre mali müşavir veya serbet muhasebeci mali müşavirlik yapan ve

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetki sahibi olan kişiler bağımsız denetçi sıfatına sahip olabileceklerdir.

Ye Türk Ticaret Kanunu ile birlikte getirilen birçok yeni prosedür ve zorunluluk, şeffaf ve güvenilir yönetim anlayışının bütün işletmelerde ulaşılması gereken bir anlayış olarak benimsenmesine yardımcı olacaktır. Bu uygulamalar ile birlikte kurumlar hem finansal raporlama süreçlerine hem de iç kontrol sistemi anlayışında belirli standart ve kaliteye erişerek, daha etkin ve güven altında çalışan bir işleyişe kavuşacaklardır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TURİZM İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

Bu bölümde, otel işletmelerinin yapısı, tanımı ve önemi gibi otel işletmeciliği konusunun kavramsal geri planını oluşturan konu başlıkları oluşturulacaktır. İlk bölümde işlenen, iç kontrol konusunu, otel işletmeleri üzerinde işlemek açısından, iç kontrol sisteminin otel işletmelerinde uygulanması, otellerin faaliyet konuları ve buna bağlı olarak otellerde karşılaşılan hile çeşitleri bu kavramsal çerçevede işlenecektir.

#### 2.1. OTEL İŞLETMELERİ

İç kontrol sisteminin özellikle büyük sermaye yapılarına sahip, kalabalık organizasyonlarda, kontrol sıkıntıları sebebiyle sıklıkla kullanıldığı görülmektedir. Bu nedenden ötürü iç kontrol sistemini bir beş yıldızlı otelde uygulamasını takip etmek iç kontrol sisteminin yapısı hakkında önemli fikirler verecektir. Ancak daha öncesinde otellerde uygulanan iç kontrol sistemi süreçlerine geçmeden, otel işletmelerine genel bir bakış faydalı olacaktır.

##### 2.1.1. Otel İşletmelerinin Tanımı

Otel işletmeleri ile ilgili ilk insanın seyahatleri ile birlikte başlayan bir tanımlama çabası her zaman olmuştur ancak seyahat edenlerin ihtiyaçları ve farklı kültürlerden, milletlerden, din ve dillerden gelen kişilerin bu ihtiyaçları karşılama şekilleri farklı olduğundan, bu konuda çalışan kişi kadar yapılmış tanımlardan bahsedilebilir (Maviş, 2006). Otel işletmeleri çok uzun yıllardır kapsam ve işleyiş açısından pek çok değişiklik geçirmiş olsa da, konaklama ihtiyacını karşılayan ekonomik birimler olarak kabul edilmişlerdir. Bu işletmelerin ilk örnekleri olan hanlar, araştırmalara göre konaklama işletmelerine verilebilecek ilk örneklerdir. Daha sonra, sosyal ve ekonomik hayatın değişmesi, paranın yaygın kullanımı, ticaretin artışı ve Endüstri Devriminden sonra ekonomik alanın geçirdiği büyük değişimlerle birlikte hanlar yerlerini modern otel işletmelerine bırakmışlardır. Günümüzde otel işletmeciliği sektör olarak dünyanın en önemli iş kollarından birisi haline gelmiştir. Son dönemde dünyada küresel anlamda hizmet veren işletmelerin sayısı ve yatak sayıları devasa boyutlara ulaşmıştır İşte bu işletmelerde ve sektörde yaşanan değişiklikler, otel

işletmeleri ile ilgili birçok tanımın ortaya çıkmasına sebep olmuştur (Kozak, Azaltun, Sarıışık, Çakıcı, Sökmen ve Çetinsöz, 2008).

Otel işletmelerinin günümüze kadar yapılmış belli başlı tanımlarına geçmeden önce, bu işletmelerinin genel olarak dahil olduğu turizm işletmelerinin bir tanımını yapmak kavramı daha geniş bir açıdan görmemize yardımcı olacaktır. Usal ve Kurgun (2003) turizm işletmesi kavramını şu şekilde tanımlamışlardır;

“Kar amacıyla, ölçülebilir karşılıklarla sosyo-ekonomik, sosyo-kültürel ve sosyo-psikolojik gereksinimleri rasyonel bir biçimde doyumak için ekonomik girdiler yanında ekonomik anlamda değeri olmayan doğal, toplumsal, kültürel ve hatta arkeolojik değerlerin de kullanıldığı; tekniğe, araştırmaya, örgüte, planlamaya, programlamaya ve daha çok beşeri güçlere dayanılarak yönetilen ve yürütülen etkinliklerin tümü, demektir. İşte bu etkinlikleri oluşturan ekonomik birim de, “turizm işletmesi” adını alır”.

Bu geniş tanımdan yola çıkıldığında otel işletmelerinin de özelliklerinden ötürü turizm sektörü ve işletmeleri içindeki en önemli unsurlardan birisi olduğu ortaya çıkmaktadır. Otel işletmelerini diğer işletmelerden ayıran en temel özellik konaklama hizmeti sunmalarıdır ve işletmeleri buldukları ülke ekonomisine ve sosyal ve kültürel yapısına katkı sağlamaktadırlar (Didin ve Köroğlu, 2008; Ömürbek ve Altay, 2011). Barutçugil'e göre (1982) otel işletmeleri, geçici bir süre için yer değiştirme olayının meydana geldiği, seyahat ve konaklama gereksinimlerinin ve çeşitli diğer ihtiyaçların karşılanması amacıyla mal ve hizmet sunumu ve pazarlanması eylemlerinin gerçekleştiği ekonomik birimlerdir. Bir diğer tanımda ise otel işletmesi, herhangi bir özel sözleşme olmaksızın alınacak hizmete, belirlenen ücreti ölçmeye gönüllü olacak kişilere, yer, yiyecek ve içeceğin sağlandığı bir işletmedir şeklinde tanımlanmıştır (Medlik, 1972). Otel işletmeleri, Kozak vd (2008) tarafından yapılan bir diğer tanımda ise, seyahat eden kişilerin konaklama, yeme-içme, eğlenme gibi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla şekillendirilmiş, personeli, mimarisi, uygulamaları ve müşterisiyle olan ilişkileri belli kurallar ve standartlar içinde yer alan işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bir başka tanıma göre otel işletmesi, mekana yabancı olan müşterilerin öncelikle geçici konaklama, ikinci olarak ise yeme-içme ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde tasarlanmış, belirli standartlara sahip bir işletmedir (Aksu & Ehtiyar, 2007). Olalı ve Korzay (1993) ise otel işletmelerini, “Yapısı, teknik donanımı, konforu ve bakım koşulları gibi maddi;

sosyal değeri, personelin hizmet kalitesi gibi moral elemanlarıyla uygar bir insanın arzu ettiği nitelikte geçici konaklama ve kısmen beslenme ihtiyaçlarını bir ücret karşılığında karşılamayı meslek olarak kabul eden ekonomik, sosyal ve disiplin altına alınmış işletmelerdir” şeklinde tanımlamışlardır. Öcal’a göre (2002) otel işletmeleri misafirlerin konaklama, yeme-içme gibi ihtiyaçlarını gideren ekonomik ve sosyal işletmelerdir. Şener (2010) konu ile ilgili yaptığı yorumda, otel işletmeleri ile ilgili, insanların değişik sebeplerden ötürü yaptıkları seyahatler sonucu, diğer ihtiyaçları ile beraber konaklama ve yeme-içme ihtiyaçlarını gidermek maksadı ile mal ve hizmet üreten ve bununla birlikte psikolojik tatmin duygulara da hitap ederek bu amacını yerine getiren işletmeler tanımına yer vermiştir. Ayrıca, 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu’nun 37. Maddesinin A fıkrasının 2. bendi hükmü uyarınca çıkarılmış olan “Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikler” Yönetmeliğinin 67. Maddesi otel işletmelerini şu şekilde tanımlamıştır: “Otel, asıl fonksiyonları müşterinin geceleme ihtiyaçlarını sağlamak olan bu hizmetin yanında, yeme-içme, spor ve eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyesinde bulundurabilen tesislerdir” (Ahmet Aktaş, 2002).

Otel işletmesi kavramının ortak bir tanımının yapılabilmesi için 1952 yılında uluslararası otel sahipleri birliği tarafında yapılan bir çalışmada, aşağıdaki özelliklere sahip olması gerektiği üzerinde fikir birliğine varılmıştır (Olalı, 1973):

- Yönetimi ile olduğu gibi donanımsal özellikleri ile de müşteri ihtiyaçlarını karşılamalıdır.
- Sadece konaklama ihtiyacını değil aynı zamanda yeme-içme ihtiyacını da karşılamalıdır.
- Müşteriler ile kısa vadeli anlaşmalar yapmalıdır.
- Endüstrinin gerektirdiği yüksek standartlara uymak için çaba sarf etmeli ve kendisini buna zorlamalıdır.
- Hiçbir koşul, onun müşteri kabul etme özelliğini değiştirmemelidir.
- Satılan odalarda sağlık koşullarına uygun olarak oluşturulmuş, banyo, lavabo ve tuvalet gibi donanımsal araçlar bulunmalıdır.
- Yeterli sayıda teknik ve hizmet personeline sahip olmalıdır.

Görüldüğü üzere yapılan tanımların tümünde, işletmelerin konaklama ihtiyacını karşılaması öncelikli olarak ortak bir fikir olarak ortaya çıkmıştır. Yeme-içme



ihtiyacının karşılanması fikri ise konaklama ihtiyacından sonra yine ortak olarak kabul gören bir kavram olmuştur. Ayrıca bu tanımlardan otel işletmelerinin bu öncelikli ihtiyaçları karşılamasının yanında sosyal ihtiyaçlara da karşılık verebilecek birer ortam olabilme becerisinin de beklendiği söylenebilir.

### 2.1.2. Otel İşletmelerinin Özellikleri

Otel işletmelerinin dâhil olduğu turizm endüstrisinin yapısı gereği diğer işletmelerden bir takım farklılıkları vardır. Çeşitli kaynaklarda temelde aynı noktalara işaret etse de bu özellikler farklı şekilde, değişik bakış açıları ile ifade edilmiştir. Bazı kaynaklar konuyu, üretim, personel, finansman, yatırım, muhasebe ve pazarlama gibi iç işleyiş ve departman açısından işlerken, diğer kaynaklar ise konuyu otelin yapısı ile birlikte işlemişlerdir.

Kozak vd göre (2008) otel işletmelerinin üretim bakımından farklı özellikleri;

Otel işletmelerinde üretilen mal ve hizmetler, onların doğası gereği dayanıksız bir yapıdadır. Yani otel işletmelerinde mal ve hizmetlerin stoklanma gibi bir özelliği yoktur. Örneğin bir otel odası sunulan bir hizmet olarak stoklanma özelliğine sahip değildir ve bu yüzden günün satılma zorunluluğu vardır. Aynı düşünce yapısı ile restorandaki bir masanın o gece müşterilere sunulması gerekmektedir. Zira aslında satılan o gecenin birkaç saatidir.

Otel işletmelerinde üretim ve satış eş zamanlı olmalıdır. Özellikle sunulan hizmetlerde bir stok özelliğinin mevcut olmaması gibi, üretilen bir malın da stok süresi son derece kısıtlıdır. Buna restoranda sunulan yiyecekleri örnek verebiliriz.

Ayrıca otel işletmelerinde üretim fonksiyonu büyük ölçüde emek gücüne bağlıdır. Konaklama ve yiyecek-içecek hizmetleri ağırlıklı olmak üzere bütün hizmet sunumları insan gücü ile gerçekleştirilmektedir. İlerleyen teknolojiye ve otel işletmelerinde kullanılan bilgi işlem teknolojilerine rağmen üretilen mal ve hizmetlerin niteliği göz önüne alındığında, otel işletmelerinde halen yüksek oranlarda emek gücünün kullanıldığı görülmektedir (Şener, 2010).

Yukarıda bahsedildiği üzere, turizm işletmeleri ağırlıklı olarak emek gücüne dayalı bir sistem içinde çalışsa da üretim tarafında tekno-yoğun özellikler de göstermektedir. Bu, gerçekleşen üretimin emek unsurunun yanında teknolojik üretim araçlarının da

kullanılarak gerçekleştirildiği anlamına gelmektedir. Örneğin ön büroda kullanılan bilgisayarlar, mutfak ve çamaşırhanede kullanılan makineler belirlenen işlerin gerçekleştirilmesinde kullanılan teknolojik yardımcılardır (Okumuş ve Avcı, 2008).

Otel işletmelerinde gerçekleştirilen üretim ağırlıklı olarak hizmet şeklinde sunulmaktadır. İşletmelerde somut mal da üretiliyor olsa da, ağırlıklı olarak hizmet sunumu ağırlıklı olarak gerçekleşmektedir. Örneğin personelin güler yüzlü olması ya da otel odalarının müşteriye sunumu birer hizmettir. Otel işletmeleri günün 24 saati ve haftanın 7 günü hizmet sunmaktadırlar. Bu bağlamda bu işletmelerin en önemli özelliklerinden birisi insan gereksinimlerinin zamandan bağımsız bir şekilde işletmeye yansımından kaynaklanması ile birlikte devamlı hizmet anlayışına yol açmasıdır. (Kozak vd, 2008).

Çalışanlar bakımından otel işletmelerinin özelliklerini inceleyecek olursak;

Otel işletmeleri ile diğer sektör işletmelerinin arasındaki bir diğer fark da işletmelerde görev alan personellerin işlevleri arasındaki farklılıklardan dolayı ortaya çıkmaktadır.

Otel işletmelerindeki personellerin çalışma şekilleri açısından, gerekli hizmetler yerine getirilirken departmanlar ve çalışanlar arasında uyum ve işbirliği şarttır. Takım oyunu olarak da adlandırılan bu çalışma şekli personel arasındaki karşılıklı yardımlaşmayı gerektirir. Aksi takdirde, hizmet sunumu sırasında yaşanan herhangi bir aksaklık bütün takım oyuncularının başarıya ulaşması önünde bir engel oluşturmuş olacaktır. Örneğin misafire verilecek olan bir odanın zamanında hazırlanmamış olması kat hizmetleri departmanının sorumluluğunda olsa da bu departmanı yönlendiren ön büro bölümünün de bu durumdaki sorumluluğu göz önünde bulundurulmalıdır. Otel işletmesi dahilindeki bir otel çalışanın olumsuz bir tavrı bütün otel hakkında olumsuz bir intiba oluşturacaktır. (Kozak vd, 2008).

Otel işletmelerinde müşteri ve çalışan arasındaki yoğun ilişki, personel açısından otel işletmelerini diğer sektör işletmeleri çalışanlarından ayıran bir diğer unsurdur. Otel işletmelerinde çalışanlar sürekli müşteriler ile iletişim halinde iken diğer sektör işletmelerinde bu ilişki son derece düşük düzeydedir. Otel müşterileri, ön bürodan lokantaya, kat hizmetlerinden, otelden ayrılana kadar personel ile devamlı bir iletişim içindedir. Ayrıca, endüstri işletmelerinde üretim esnasında ürünün son durumuna etki

etmeyecek olan personelin fiziki durumu, otel işletmelerinde hizmet ve üretim esnasında müşteri üzerinde direkt olarak etki edecek bir faktördür. Buna otel personelinin giyimi, kişisel temizliği gibi örnekler verilebilir (J.R. Walker ve J.T Walker, 2011).

Muhasebe bakımından otel işletmelerinin özellikleri;

Otel işletmelerinde uygulanmak zorunda kalınan üretim modeli yüzünden, üretilen mal ve hizmetler eş zamanlı olarak üretilmekte ve bunun da bir getirisi olarak amortisman ve personel giderleri yükselmektedir. Bunun sonucunda ise sabit gider kontrolü oldukça zorlaşmaktadır.

Bir başka konu ise uygulanan ücret sistemleridir. Otel işletmelerinde diğer işletmelerden farklı olarak birkaç adet ücret sistemi uygulanmaktadır. Sabit ücret veya yüzdeleri ücret ve hatta bu iki sistemin birden kullanıldığı durumlar mevcuttur. Ayrıca müşteri hesabının her an hazır tutulma mecburiyetinden ve en verimli raporlama sisteminin mevcut olma zorunluluğu olması ile birlikte otel işletmelerinde muhasebe kontrolleri saat 24:00'den sonra gerçekleştirilir (Kozak vd, 2008).

Pazarlama açısından otel işletmelerinin özellikleri ise;

Otel işletmeleri daha önce bahsedilen gerekçeler ile birlikte stoklanma olanağının bulunmaması sebebiyle dinamik bir işletme olmak zorundadırlar. Bu sebepten ötürü de bu işletmeler diğer sektör işletmelerinden daha dinamik bir pazarlama sürecini uygulamak durumundadırlar. Örnek olarak yarım pansiyon adı verilen bileşik ürün uygulaması gösterilebilir. Ayrıca paket programlar ve konaklama hizmeti ile birlikte sunulan ve birçok diğer hizmeti de içinde bulunduran satışlar da bileşik ürün özelliğini barındırmaktadır. Otel işletmelerinde pazarlama kanalları tersine işlemektedir. Müşteri ürüne ulaşmak için ürünün üretildiği yere gitmek zorundadır. Bu durum diğer sektörlerde, üretici, toptancı ve perakendeci gibi bir yol izleyen bir süreçtir (Kozak vd, 2008).

Yatırım bakımından otel işletmelerinin özellikleri;

Otel işletmeleri yatırımları genel olarak çok büyük sermayelere ihtiyaç duyarlar. Yani otel işletmeleri hem emek-yoğun, hem de sermaye yoğun işletmelerdir, (Kozak vd, 2008).

Diğer bir bakış açısı ile otellerin özellikleri şu şekilde sınıflandırılıp, sıralanmıştır (Batman, 2008);

- Otel işletmeleri “Zaman” satar: Bu bir otel işletmesinin 24 saat içinde satılması durumunun ifade edilmesidir. 24 saat içinde satılmayan bir otel odası, işletme için kayıp manasına gelmektedir. Otel odasının bir ürün olarak stok imkânı olmadığından hazırlandığı anda satılması şarttır.
- Otel işletmeciliği “İnsan Gücüne” dayalıdır: Otel işletmeleri sundukları hizmetlerde ve yerine getirilmesi gereken işlevlerinde ağırlıkla insan gücüne ihtiyaç duyar. Ayrıca misafir üzerinde oluşacak olan psikolojik etkide de personele büyük iş düşmektedir. Bu nedenle işletme olarak emek-yoğun bir sektördür.
- Otel hizmetlerindeki personel işbirliği ve yardımlaşma: Otel işletmeleri, yapıları gereği birbirlerine ihtiyaç duyan, güvenmek durumunda olan personelin ve dolayısıyla departmanların oluşturduğu sosyal bir ekonomik birimdir. Bu sebepten ötürü, otel işlevleri yerine getirilirken, işletme personelin işbirliğine ve paylaşılan güven ile birlikte karşılıklı bir yardımlaşmaya ihtiyaç duyar. Bu özellik otel işletmesinin başarısını doğrudan etkileyen önemli bir etkidir.
- Otel işletmelerinin 24 saat faaliyet halinde olmaları: otel misafirlerinin beklendikleri hizmeti almaları ve ihtiyaçlarının karşılanması için otel personelinin sürekli çalışıyor olması gerekmektedir. Bu nedenle otel işletmesinin misafirlerine 24 saat hizmet vermesi gerekmektedir. Ayrıca misafirlerin kendilerini rahat hissetmeleri için personelin nitelikli kişilerden seçilmeleri şarttır.
- Otel işletmelerinin dinamik olmaları: Misafirlerin bir otel işletmesinden beklentileri sürekli değişkenlik gösterebileceğinden, otel işletmeleri esnek olmak durumunda ve gelişen teknolojik donanımları da bünyesine katmak zorundadırlar. Bu, o otel işletmesinin devamlılığını güçlendirecek ve müşteri memnuniyetini yüksek seviyelere taşıyabilmelerine olanak sağlayacaktır (Morgan ve Hunt, 1994).

- Otel işletmeciliğinde risk faktörünün yüksek olması: Turizm endüstrisi ekonomik, politik ve psikolojik etkenlerden çok kolay etkilendiğinden otel işletmelerinde risk olasılığı oldukça yüksektir (Usal ve Kurgun, 2003).

### 2.1.3. Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması

Otel işletmeleri, yapılan tanımlarda olduğu gibi, sınıflandırma çalışmalarında da çoğu temel bakış açısının yanında, farklı bilim insanları tarafından çeşitli şekillerde sınıflandırılmışlardır (Tütüncü, 2009).

Ayrıca her ülke kendi otel işletmelerinin özelliklerine göre de ayrı bir sınıflandırma yapabilir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde otel işletmeleri, ücret durumlarına göre Amerika planı ve Avrupa Planı olarak sınıflandırılmışlardır. Amerikan planında yatak ve yemek tek fiyat altında toplanırken, Avrupa planı otellerde müşterinin dışarıda veya otel içinde menü fiyatından bir satış yapmak amacıyla oda fiyatları ayrı olarak belirlenir.

Çetiner'e göre (2002) ise ülkemizde ise otel işletmeleri şu şekilde sınıflandırılabilir.

- Faaliyet sürelerine göre: Faaliyet sürelerine göre, otel işletmeleri, devamlı ve mevsimlik olarak ikiye ayrılır. Devamlı oteller yılın 12 ayı boyunca açık olan otellerdir, mevsimlik oteller ise yılın belli bölümlerinde faaliyet gösteren otellerdir.
- Mülkiyet bakımından: Mülkiyet bakımından otel işletmeleri, özel mülkiyete, kamu mülkiyetine ve karma mülkiyetli olmak üzere üçe ayrılır. Özel mülkiyet, otel işletmesinin mülkiyetinin, özel ve tüzel kişiler üzerinde olmasını ifade etmektedir. Kamu mülkiyeti, otel işletmesinin mülkiyetinin kamu idarelerinde (İl Özel İdareleri, belediyeler gibi) olmasını ifade etmektedir. Karma mülkiyet ise otel işletmelerinin sermayelerinin bir kısmının özel sektör tarafından, bir kısmının ise devlet tarafından karşılanması manasına gelmektedir.
- Karşıladıkları konaklama ihtiyacının türü bakımından: Otel işletmeleri bu açıdan şehir otelleri, kıyı otelleri, dağ otelleri, kaplıca otelleri olarak sınıflandırılmıştır. Şehir otelleri şehir merkezlerinde yer alan ve konaklama süreleri karşılaştırıldığında daha kısa olan otelleridir. Kıyı otelleri daha çok dinlenme, denizden ve plaj tesislerinden yararlanma amaçlı, nispeten uzun

sürekli konaklamaların yapıldığı Otellerdir. Dağ otelleri dağcılık, kayak ve dinlenme aktivitelerinin gerçekleştirilebileceği tesislerdir. Kaplıca otelleri tedavi amaçlı tesislerden faydalanabilecek, kaplıca tesisleridir.

- Büyüklüklerine göre: Otel işletmelerini büyüklüklerine göre Olalı ve Korzay (1993) şu şekilde sınıflandırmışlardır;
  - Otel işletmelerinde kullanılan sermaye miktarı.
  - Çalışan personel sayısı veya ödenen ücret miktarı.
  - Oda sayısı.
  - Tören, ziyafet, lokanta, salonlarının bulunması.
  - Otel binası içerisinde, banka, berber, kuaför, döviz büroları gibi tesislere kiralanmış binalar.
  - İşletme ekonomisi olarak gerçek bir organizasyon sınırları

Buradan hareketle otel işletmeleri oda ve yatak sayılarına göre ve buna ek olarak personel ayısına göre sınıflandırılabilir (Çetiner, 2002).

Ortalama oda sayısı 300 ve üzeri olan ve personel sayısı da 300 ve yukarısında olan otel işletmeleri büyük oteller olarak tanımlanmışlardır. Büyük otellerin mali, satınalma gücü, pazarda tanınma ve yönetim alanlarında bir takım üstünlükleri mevcutken, esnek olmayan yapıları, kalabalık personel ve arzlarının yeterli talep görmeme riski gibi de olumsuz durumlarla karşılaşma ihtimalleri yüksektir.

Oda sayısı 100 ve 300 arası olan ve çalışan sayısı da 100 ve 300 arasında olan otel işletmeleri, orta ve küçük oteller olarak tanımlanmışlardır. Oda sayısı 25 ile 100 arası olan ve çalışan sayısı da 30 ve 100 arası olan işletmeler de küçük otel işletmeleri olarak adlandırılmışlardır.

Turizm sektöründe devamlı olarak konaklama hizmeti veremeyen, personel olarak en fazla 25 kişiyi istihdam eden ve oda sayısının da 25'den az olduğu otel işletmelerine çok küçük oteller denilmektedir. Ayrıca "Turizm İşletme Belgesi" olmayan turizm işletmeleri de turistik olmayan otel işletmeleri olarak tanımlanırken, denetimleri mahalli idareler tarafından yürütülür.

Görüldüğü üzere, otel işletmeleri pek çok değişkene göre sınıflandırılabilir. 21 Haziran 2005 tarihli resmi gazete içeriğinde, "Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik" yürürlüğe konulmuş ve burada

otel işletmeleri bir, iki, üç, dört ve beş yıldızlı oteller olarak özellikleri ile birlikte sınıflandırılmışlardır. Buna göre;

## 2.2. OTEL İŞLETMELERİNDE ORGANİZASYON

Otel işletmelerinde organizasyon yapısını incelemeye önce, organizasyon kavramının tanımını yapmak faydalı olacaktır.

Organizasyon kavramı yapı, iskelet, önceden planlanmış ilişkiler topluluğu gibi anlamlara gelmekteyken, diğer yandan bu bahsedilen yapının ortaya çıkma sürecini, bunu organize etme hareketlerini de ifade eder. Bu açıdan bakılırsa organizasyon toplumdaki varlıklar arasında var olan bir sosyal sistem anlayışıdır (Koçel, 2005).

Organizasyon, Şimşek (2001) tarafından, istenilen amaçlara ulaşılması maksadıyla, belirlenmiş görevler aracılığı ile yapılması gereken işlerin sonuçlandırılması ve her görev için en uygun çalışanın görevlendirilmesi ile ulaşılan süreç olarak tanımlanmıştır. Çetiner ise (2002) aynı kavramı, işlevlerin uygun personel veya gruplar tarafından gerçekleştirilmesi için ulaşılabilen potansiyel iş gücünün sistemli ve uyumlu bir halde kullanma şekilleri olarak tanımlamıştır. Maviş (2006) organizasyon tanımını, bir veya birden fazla kişinin belirli bir amaç ile kurduğu tüzel bir birlik olarak yapmıştır.

Endüstri ve ekonomi standartlarının yıllar içinde dramatik değişiklik göstermesi ile otel işletmeciliği sektörü özellikle 1900'lü yılların ikinci yarısında büyük değişikliklere uğramıştır. Önceleri basit bir örgüt yapısına sahip olsa da daha sonraları aynı yapı altında çokça hizmet bölümleri bulduran bir hale gelmiştir. Bununla birlikte de bu işletmeler bu gelişmeler ile birlikte çok daha karmaşık organizasyon yapılarına sahip olmuşlardır.

Otel işletmelerinde organizasyon, işletmenin amacına ulaşabilmesi için faaliyetlerin neler olduğunun ortaya konması ve bölümlere ayrılarak kendi içlerinde yeniden örgütlenmeleriyle ortaya çıkar. Öncelikle yapılacak işler sınıflandırılır, ardından bu faaliyetleri hangi personelin yürüteceği kararlaştırılır (Çetiner, 2002). Otel işletmelerinin organizasyon yapıları, oluşturulan departmanlara, hiyerarşik düzene, işletmenin büyüklüğüne, coğrafi durumlara ve buna bağlı olarak faaliyet ortamına ve tipine, personele ve daha sayılabilecek birçok değişkene göre farklılıklar gösterecektir (Usal ve Kurgun, 2003). Ancak organizasyon yapılarından bağımsız olarak, otel

işletmeleri ve departmanları temelde hep aynı fonksiyonları yerine getirmektedirler (Çetiner, 2002).

### **2.2.1. Otel İşletmelerinde Bölümlere Ayırma**

Daha önce de bahsedildiği üzere otel işletmeleri çeşitli özellikleri ile birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Farklı özelliklere sahip farklı otellerin de aynı organizasyon yapılarına sahip olması beklenmemelidir. Bu sebeple otel işletmelerinde geçerli olan tek bir örgüt yapısından bahsedilemez ( Kozak vd, 2008).

Diğer yandan, hangi organizasyon şemasına bakılırsa bakılsın, temelde otel işletmeleri her zaman aynı tür işleri yapmaktadırlar. Genel olarak otel işletmelerinde yer alan departmanlar iki ana grupta toplanırlar. Bunlardan ilki gelir getiren departmanlar olarak adlandırılmıştır. Bu gruba konaklama, yiyecek-içecek departmanları dahil edilmiştir. Ayrıca yardımcı gelir bölümleri olarak da çamaşırhane, kuaför-berber gibi bölümler de sayılabilir.

Diğer yandan gelir getirmeyen departmanlar olarak ayrılan grupta ise, pasif işletme departmanları olarak tanımlanabilecek hizmet bölümleri vardır (Çetiner, 2002).

### **2.2.2. Otel İşletmelerinde Bölümlere Ayırma Kriterleri**

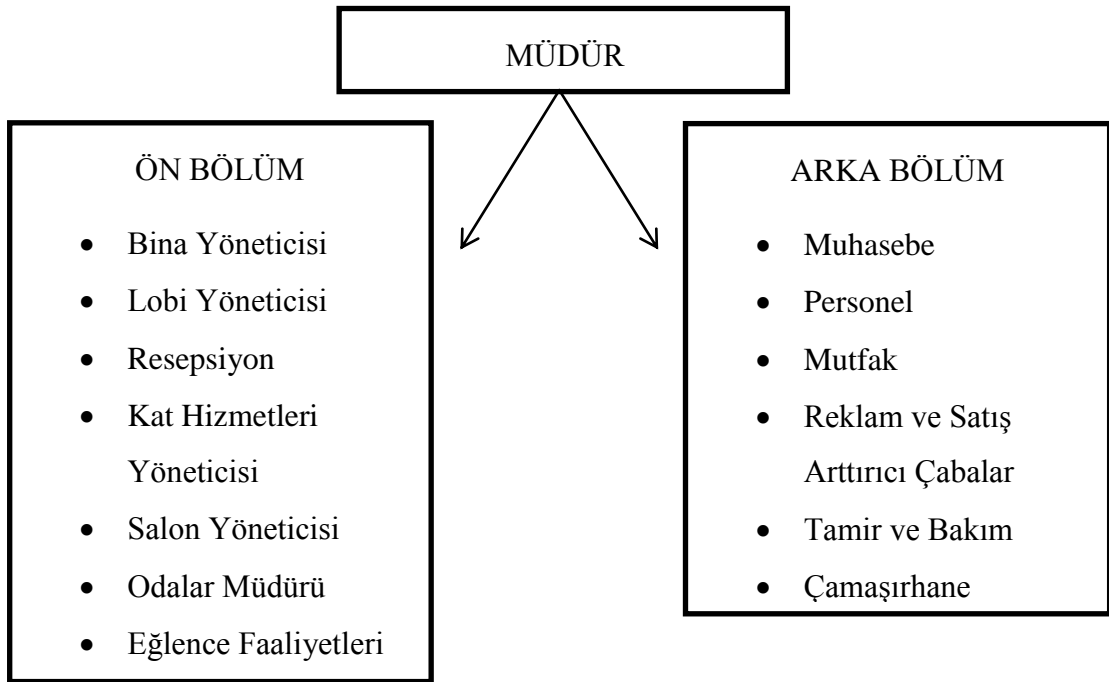
Otel işletmeleri, diğer işletmelerde de olduğu üzere, özelliklerine, üretimlerine, hizmetlere, büyüklüklerine ve yapılan işlere göre bölümlere ayrılmaktadırlar. Bölümlere ayırmadaki amaç ve beklenen fayda, her bölümün kendi sorumluluklarını yerine getirmesi ve işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardım edilmesidir. Otel işletmelerinde bölümlere ayırma kavramı, diğer işletmelere göre farklılık göstermektedir. Otel işletmelerinde, fonksiyonel, coğrafi, ürün ve hizmet üretimi ve gelir gider bölümüne göre bölümlere ayırma ilkeleri kullanılmaktadır (Kozak vd, 2008).

- **Fonksiyonel Bölümlere Ayırma:** fonksiyonel bölümlere ayırma kriteri, örgüt yapısı oluşturma amacı ile kullanılan en yaygın bölümlere ayırma yöntemidir. Buradaki ana fikir, benzer yapılarıdaki işlevlerin bir araya getirilmesidir. Bu fonksiyonel bölümlere ayırma yapılırken, işletmeler için özellikle önemli olan işlerin bir araya getirilmesine dikkat edilmektedir. Faaliyet ve hizmetlerin, nitelik ve türlerine göre yapılan bu bölümlere ayırma yönteminde departman sayısı, iş bölümü, uzmanlaşma seviyesi ve



işletmenin büyüklüğü gibi kıstaslar ağırlıklı olarak göz önünde tutulmaktadır (Aktaş, 2002). Bu yönetimin, basit ve sonuca ulaşan bir yapıda olması, kesinliği, verimliliği desteklemesi, işe alım ve eğitim süreçlerini hızlandırması ve kontrolü kolaylaştırması gibi avantajları vardır. Bu yöntem ile beraber bölümlerin kendi alanlarında uzmanlaşmaları beklenmektedir (Kozak vd, 2008). Ayrıca diğer yandan, bu yöntem ile işletme amaçlarına ters davranışların ortaya çıkabilmesi, normal şartlarda bir bölüme bağlı olmayan bir departmanın da o bölüme bağlanması ve yetki sınırları ile ilgili çatışmaların ortaya çıkabilmesi gibi dezavantajları da ortaya çıkabilmektedir (Aktaş, 2002).

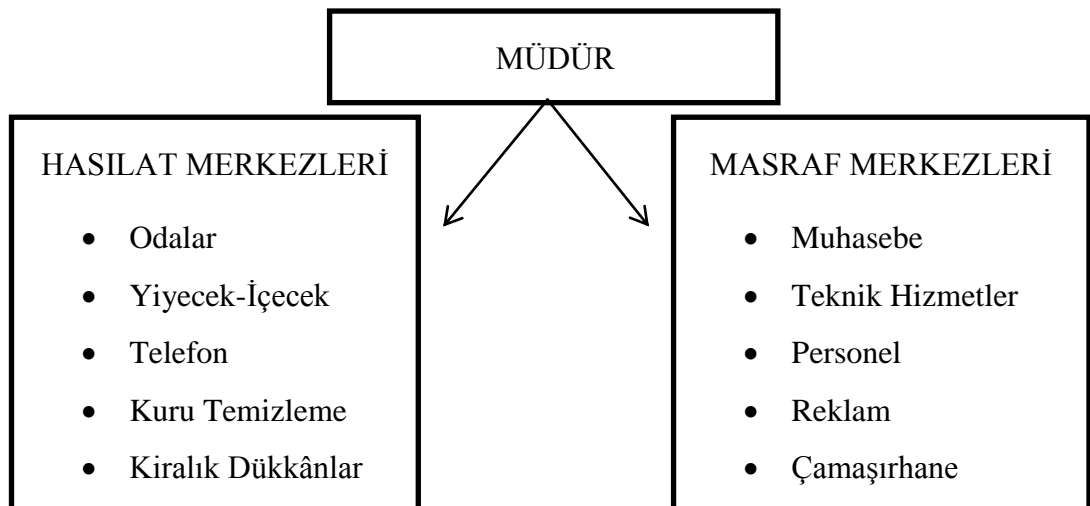
- Coğrafi (Bölgesel) Bölümlere Ayırma: Bu yöntem, yakın bölgelerdeki tüm işlevlerin, farklı yöneticiler veya merkezlerde toplanması yerine, bunların tek bir yöneticiye bağlanmasını ifade etmektedir. Çoğunlukla farklı bölgelerdeki işletmeler tarafından tercih edilmektedir. Özellikle birçok çok uluslu ve farklı ülkelerde aktif olan şirket bu yöntemi tercih etmektedirler. Bu yöntem farklı ülkelerdeki faaliyetlerin yönetilmesini ve kontrolünü kolaylaştırmaktadır (Kozak vd, 2008).
- Ürün ve Hizmetlere Göre Bölümlere Ayırma: ürün ve hizmet çeşitlerinin birden fazla olduğu ve bunların farklı özelliklere sahip olduğu işletmelerde bu yöntem uygulanmaktadır. Bu yöntem ile ürün ve hizmet çeşitlerine ihtiyaç doğrultusunda bütçe ayarlaması yapmak mümkün olmaktadır. Bu yaklaşım daha çok büyük ve çok uluslu işletmelerde kullanılmaktadır. Örneğin konaklama endüstrisinde otel işletmeleri, her bir tanesi kendi uzmanlık alanları ile ilgili olarak farklı biçimlerde ürün veya hizmet ayırımına göre farklı bölümlere ayrılabilirler. Bu yöntemde en çok uygulanan bölümlere ayırma, odalar, yiyecek-içecek , telefon ve diğer departmanlar arasında yapılmaktadır (Batman, 2008).
- Müşteri ile Olan İlişisine Göre Bölümlere Ayırma: Bu ölçüte göre bölümlere ayırma anlayışına göre, bölümlerin müşteriler ile olan bire bir ilişkileri esas alınır. (Maviş, 2006; Kozak vd, 2008).



Kaynak: Maviş, 2006

### Şekil 2.1. Müşteri ile Olan İlişisine Göre Bölümlere Ayırma

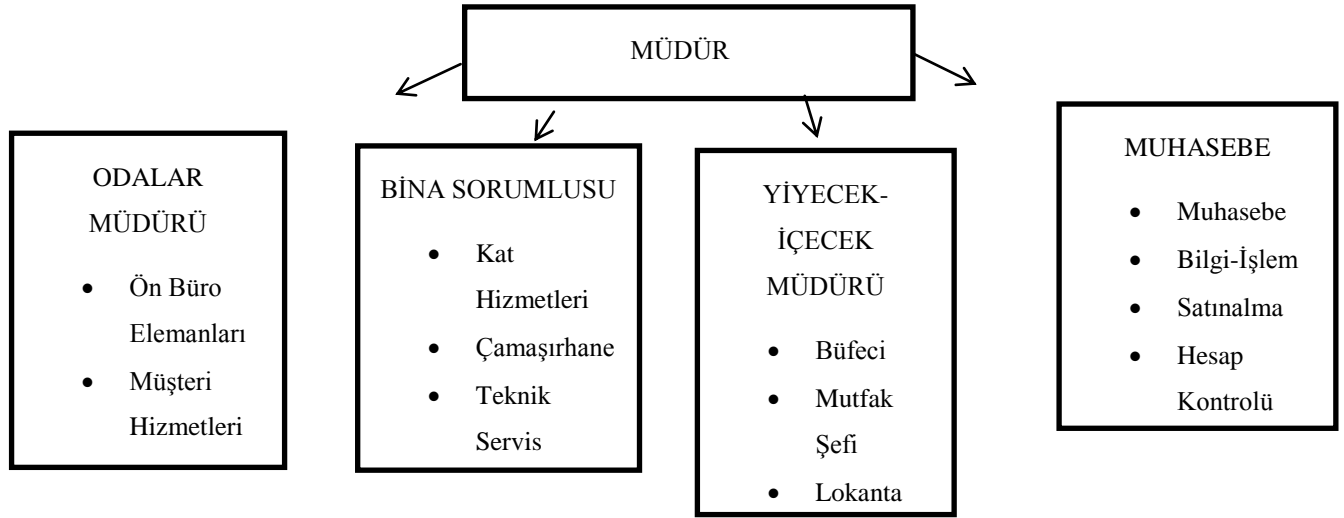
- Gider ve Hasılat Merkezlerine Göre Bölümlere Ayırma: Otel işletmesi dâhilindeki farklı bölümler, sundukları farklı hizmetler ile birbirlerinden farklılıklar gösterirler. (Kozak vd, 2008).



Kaynak: Maviş, 2006

### Şekil 2.2. Gider ve Hasılat Merkezlerine Göre Bölümlere Ayırma

- Sorumluluk Merkezlerine Göre Bölümlere Ayırma: birçok otel, çeşitli sebeplerden ötürü her faaliyet alanı için personel alımı yapacak güce ve büyüklüğe sahip değildir. bu yüzden otel yönetimi bir personeli, birkaç alanda görevlendirebilir. (Maviş, 2006).



Kaynak: Maviş, 2006

### Şekil 2.3. Sorumluluk Merkezlerine Göre Bölümlere Ayırma

#### 2.2.3. Otel İşletmelerinde Bölümler

İşletmelerin esnek, sorunlara çözüm üretebilen bir yapıya sahip olmaları için bölümlere ayrılmış olması gerekmektedir. Bütün bir işletmenin tek bir anlayışın veya tek bir kişinin yönetiminde etkili olması mümkün değildir (Kozak vd, 2008). Bir otel işletmesindeki bölümler, daha önce ortaya konulmuş kıstaslar dikkate alınarak, örgütün çeşitli bölümlere ayrılması ve her bir bölümün bir yöneticinin yetki ve sorumluluğunda olması, bu kişilerin görev tanımlarının yapılması, ardından bu çalışmaların organizasyon yapısına uygulanması ve o organizasyonun bölümlere ayrılması ihtiyacından doğmuştur (Ülgen, 1985). Otel işletmeleri birçok farklı bölümlerden oluşsa da sunduğu hizmet bütünlük bir hizmet olduğundan, bunu önlemek amacıyla organizasyon yapısını, “Faaliyet” ve “Hizmet” olarak iki ayrı bölüm aşlığında toplamak uygun olacaktır (Şener, 2010). Ancak bunlardan bağımsız olarak, organizasyon şemasından bütün bölümlerin üzerinde yer alan yönetim bölümünü incelemek yararlı olacaktır (Kozak vd, 2008).

- **Yönetim Bölümü:** Yönetim kavramının tanımı, süre gelen çalışmalara sonucunda birçok defa yapılmıştır. Koçel'e göre (2005) yönetim, bir grup insanın varlığı ile ortaya çıkan ve bu tarafı ile ekonomik faaliyetten ayrılan bir grup faaliyetidir. Yine bir başka tanımda yönetim, hedeflere etkili ve verimli bir şekilde ulaşılması için bir insan grubunda uyumu ve yardımlaşmayı sağlamaya dair faaliyetlerin tümü olarak tanımlanmıştır (Baransel, 1979; Kozak vd, 2008). Otel işletmelerinde yöneticileri iki ayrı gruba ayırmak uygundur. Bunlar sahip-yöneticiler ve profesyonel yöneticilerdir. Sahip-yöneticiler, genellikle küçük otellerde rastlanan ve yönetim fonksiyonlarının akrabalar tarafından üstlenildiği yönetim anlayışının yansımasıdır. Profesyonel yöneticiler ise işletmeyi yönetme yetkisini işletme sahiplerinden alan yöneticilerdir. Bu anlayış, işletmelerin kurumsallaşma amacıyla attıkları bir adım olarak algılanabilir. Otel işletmelerinde yöneticilerin birçok görevlileri mevcuttur. Bu görevler doğal olarak görev yaptıkları bölümlere göre farklılık göstermektedir. Ancak ortak amaçları, işletmenin hedeflerine ilerlemesine yardımcı olmak ve sorumlu personeli bu amaçlara yönlendirmektir (Kozak vd, 2008).

### **2.2.3.1. Faaliyet Bölümleri**

Faaliyet bölümleri, otel işletmeleri organizasyonu içinde otelin doğrudan gelir sağlayan hizmetlerinin sunulduğu bölümlerdir.

- **Ön Büro Bölümü:** Bu bölüm otel işletmelerinde misfirin karşılanmasından ve en son olarak da otelden ayrılmasına kadarki süreçte, misafirin en çok iletişim halinde olduğu bölümdür. Ön büro, konaklama hizmetleri sırasında diğer bölümler ile iletişim halinde olarak, hizmet amacıyla bilginin alınması ve diğer bölümlere dağıtılmasında önemli rol oynar. Temelde yaptığı işler dışında bir koordinasyon merkezi olarak da düşünülebilecek olan ön büro bölümü, diğer bölümler ile iletişimini üst seviyede tutarak, misafirlere sunulacak hizmet kalitesini üst seviyeye çıkartmalıdır. Ön büro bölümünde, resepsiyon, rezervasyon, ön kasa, gece muhasebesi ve santral faaliyetleri yürütülmektedir (Kozak vd, 2008).

- Kat Hizmetleri Bölümü: İşletmenin hedeflediği standart ve mali yapıya sadık kalarak tesisin, temizlik, estetik ve bakım işlerini gerçekleştiren bölümdür. Tesisin genel temizliğinden misafirlerin özel kullanım alanlarına kadar geniş bir sorumluluk alanları vardır. Otelin çamaşırlarının yıkandığı, bakım ve onarımının yapıldığı çamaşırhane bölümü de bu bölüme bağlı çalışır (Saldamlı, 2008). Kat hizmetleri yöneticisi ise organizasyon yeteneğine sahip, estetik değerlendirme yapabilen, otoriter ve sorumluluk sahibi olmalıdır. Kat hizmetleri yöneticisi otel müdürüne karşı sorumludur (Şener, 2010).
- Yiyecek-İçecek Bölümü: Otelin, yiyecek ve içecek servis ortamının hazırlandığı bir üretim departmanıdır (Şener, 2001). Genel olarak ön büro bölümü, işletmenin çeşitli lokantalarda, banket salonlarında, barlarında müşterilere sunulmak üzere yiyecek ve içecek ürünlerinin çeşitli yöntemlerle sunulmasını veya korunup, saklanmasını gerçekleştirmek ile yükümlüdür. Yiyecek-İçecek bölümü bir otal için, servis ve sunumlar doğru ve özenli bir şekilde gerçekleştirildiği takdirde çok karlı birer bölüm olabilirler, ancak diğer yandan gerekli özen ve çaba gösterilmezse, sadece maddi değil, prestij ve imaj olarak da otel için büyük kayıplara da sebebiyet verebilirler (Kozak vd, 2008).

### 2.2.3.2. Hizmet Bölümleri

Otel işletmeleri içinde personel, muhasebe, satış, teknik ve güvenlik bölümleri, hizmet bölümleri dâhilinde kabul edilmektedir. Bu bölümlerin en önemli özellikleri otel kazancına doğrudan katkıları olmaması ve müşteri ile doğrudan bir ilişkisi olmamasıdır. Hizmet faaliyetleri işletme içinde, aşağıda belirtildiği gibi örgütlenebilir (Şener, 2010);

- Otel yöneticisinin genel sorumluluğunda olması.
- Yardımcı yöneticilerden birinin sorumluluğunda olması.
- Bu hizmetlerin tamamen ayrı bir bölüm altında örgütlemek.

Nasıl örgütlendiğinden bağımsız olarak, bu bölümlerin de diğer bölümler gibi tek amacı, işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktır.

- İnsan Kaynakları Bölümü: İnsan kaynakları departmanı, en üst düzey yöneticiden, en alt kademedeki bir çalışana kadar bütün organizasyonu

kapsar. Bu bölüm örgüt içindeki iş gücünü kapsadığı gibi, örgüt dışındaki ve potansiyel olarak işletmeye bir yararı dokunabilecek bütün işgücünü kapsamaktadır (Kozak vd, 2008). Ayrıca insan kaynakları bölümünün, otel işletmesinin sendikal ilişkilerini yürütmek, ücret tespiti, iş analizi, insan gücü planlaması, işe alım, eğitim, iş değerlemesi, başarı değerlemesi, ödüllendirme ve personeli özel sıkıntılarının çözülmesi gibi birçok görevi de vardır (Saldamlı, 2008).

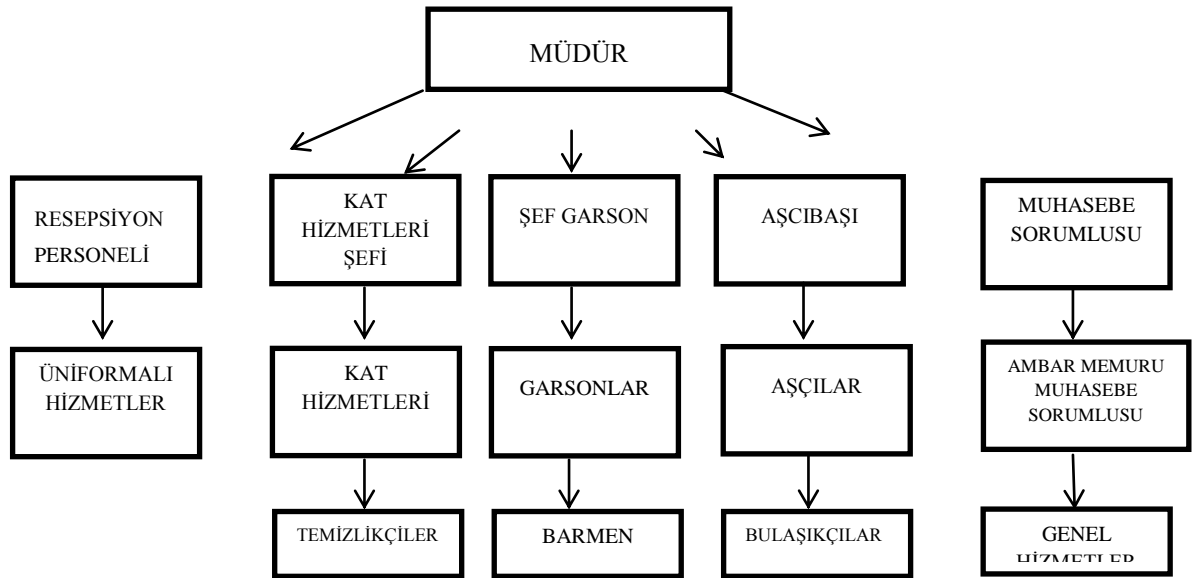
- Muhasebe Bölümü: Muhasebe bölümü faaliyet sonuçlarının ortaya konması ve mali tabloların hazırlanması açısından önemli bir bölümdür. Otel işletmelerinin büyüklüğüne bağlı olarak, kendi içinde de örgütlenebilir (Çetiner, 2002). Muhasebe bölümü otel işletmesi için hem bir gider hem de yardımcı hizmet bölümüdür. Otel işletmesi dâhilindeki bütün mali işlerin takibi, kayıt edilmesi ve rapor edilmesi işleri muhasebe bölümü sorumluluğundadır. Ayrıca muhasebe bölümü altında yer alan işlerin tanımlanması ve personelin sorumluluklarının belirlenmesi gibi görevleri de bulunmaktadır (Azaltun ve Kaya, 2010).
- Teknik Bölüm: otel işletmelerinde teknik departman temelde iki işlevi yerine getirir. Bunlar, otel işletmesinin aydınlatma, ısıtma, soğutma havalandırma ve su hizmetlerini yerine getirmesini garanti etmek ve binanın ve tesislerin bakım onarım hizmetlerinin yerine getirilmesidir. Otel işletmelerinde personelin iyi ve kaliteli hizmet vermesinin yanında, tesislerinin ve donanımlarının da olabildiğince iyi durumda olması, otel imajı ve misafir üzerindeki etki açısından çok önemli bir noktadır (Çetiner, 2002).
- Pazarlama ve Satış Bölümü: Otel işletmesinin oda satışı, reklam, halkla ilişkiler, satış geliştirme, fiyatlandırma gibi işlevlerini yerine getiren departmanıdır. Bu konular ile ilgili en uygun yolların belirlenmesi ve uygulanması için gerekli girişimleri yapmak da bu bölümün görevidir. Pazarlama ve satış bölümü bu işlevler gerçekleştirilirken sadece satış yapılan bölümler ile değil diğer bütün bölümlerle de çalışma içinde bulunmaktadır (Saldamlı, 2008).

- Güvenlik Bölümü: Otel işletmelerinde meydana gelebilecek olağan üstü olaylara karşı alınan tedbirler ve bu tedbirleri uygulayan personel güvenlik bölümünü oluşturur. (Şener, 2010).

### 2.3. OTEL İŞLETMELERİNDE ORGANİZASYON

#### ŞEMALARI

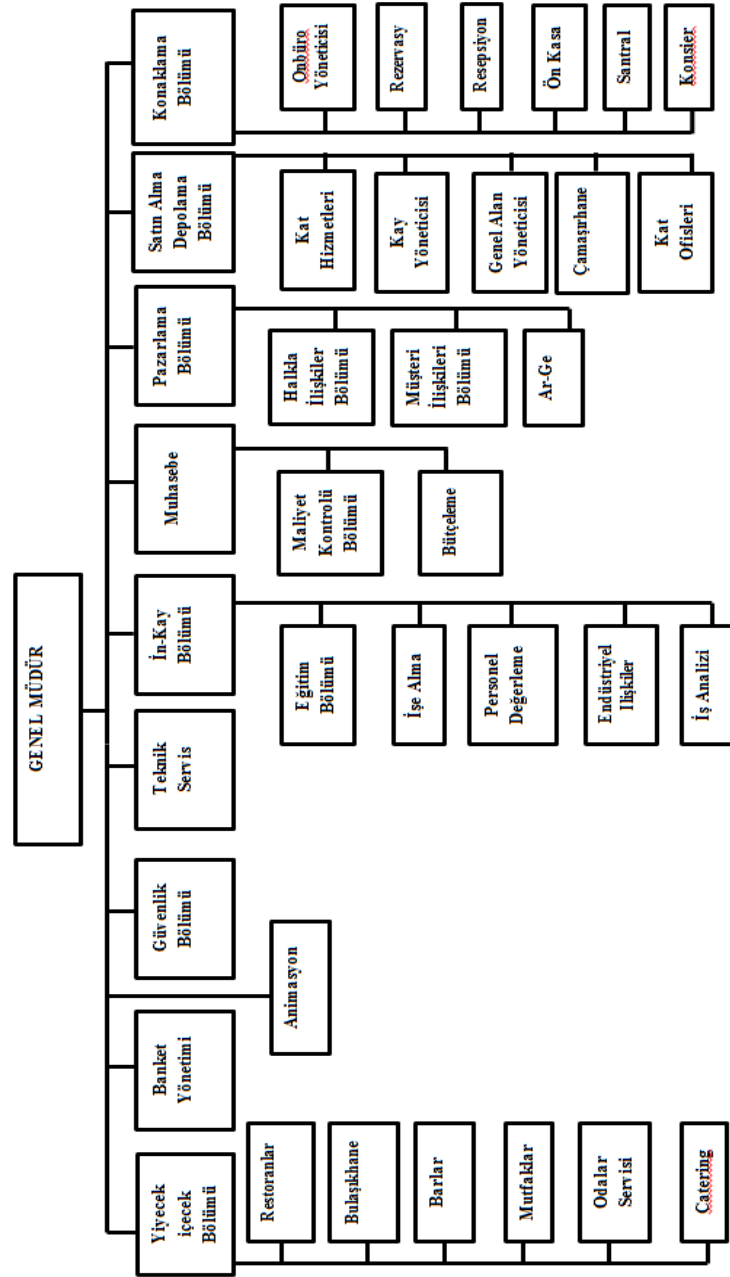
Otellerin büyüklüğünün artması, hizmet ve üretim kapasitesinin artmasına neden olacağı gibi, uzmanlaşmaya ve bölüm sayısında da artışa sebep olacaktır. Oda sayısı 100'ün altında olan otel işletmeleri için küçük organizasyon şeması söz konusudur (Azaltun, 1999).



Kaynak: Kozak vd, 2008

Şekil. 2.4. Küçük Otel İşletmesi Organizasyon Şeması

Şekil. 8 Büyük Otel İşletmesi Organizasyon Şeması



Kaynak: Kozak vd., 2008

Kaynak: Kozak vd. 2008

Şekil 2.5. Büyük Otel İşletmesi Organizasyon Şeması



## 2.4. OTEL İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GEREKLİLİĞİ

Emek yoğun bir sektör olan turizm sektörünün, sadece bu özelliği ile bile hata ve hile durumlarına çok açık olması gayet normaldir (Ömürbek ve Altay, 2011). İşletmelerin herhangi bir şekilde kayba uğramaması için bir takım sistemler geliştirilmiş ve bu sistemler ile hile ve hataların önüne geçilmeye çabalanmıştır. Hata ve hile kavramları, insan yapısının doğal bir gereği olarak sosyal hayatın her anında ve alanında karşımıza çıkabilecek, mücadele edilmesi gereken unsurlardır (Dumanoglu, 2005).

Otel işletmelerinde, emek yoğun işletmeler olmaları, çalışan sayısı fazlalığı, parasal işlem yoğunluğu ve birim değeri yüksek ürünlerin kullanılması yüzünden, diğer işletmelere göre iç kontrol sistemi daha fazla ihtiyaç duyulan bir sistemdir. Bu sebepler hata ve hile unsurlarının artma sebepleri başlığı altında incelenecektir.

### 2.4.1. Otel İşletmelerinde Hata Ve Hilenin Artma Sebepleri

Hata ve hile olaylarının otel işletmelerinde ortaya çıkma sebebine geçmeden önce, bu iki kavramın tanımını ve ayrımını yapmak yararlı olacaktır.

Hata kavramını TDK “İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı” olarak tanımlarken, Hile kavramının ise “Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” şeklinde tanımlamıştır. Alagöz’e göre hata, unutkanlık, dikkatsizlik ya da yeterli ilgiye sahip olunmaması sonucu yapılan yanlışlıklardır. Demir’e göre, hata kasıt olmadan yapılan bir yanlışlıkken, hile ise bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kastılı olarak yanlış kullanımı ve kişinin bundan kişisel yarar sağlama çabasıdır. Altı kavramını kasdi olmayan aksaklıklar veya tutar ve açıklama eksiklikleri olarak, hile kavramını ise kasdi aksaklıklar veya tutar ve açıklama eksiklikleri olarak tanımlamıştır. Genel olarak tanımlardan çıkan ortak sonuç, hatanın istemsiz, hilenin ise istemli olarak ortaya çıkmasıdır. Muhasebe kontrolü açısından bakıldığında, hata kavramı mali tablolarda ve bunların hazırlanma sürecinde karşılaşılan yanlışlıklar olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin, verilerde yapılan matematiksel yanlışlıklar, kayıтта yapılan yanlışlıklar, muhasebe ilke ve standartlarının farklı yorumlanması ve uygulanması gibi

durumlar muhasebe sürecinde karşılaşılabilecek hatalardır. Hata çeşitleri şu şekilde sıralanabilir (Elder, Beasley ve Arons, 2010);

- İlkesel yanlışlıklar
- Kayıt yanlışlıkları
- Aritmetik yanlışlıklar,
- Telafi yanlışlıkları,
- Devir işlemi yanlışlıkları,
- Unutmalar.

Hata yapan kişi etraflarına zarar verirken bir çıkarlar peşinde değildir, hile yapanlar ise etraflarına zarar verirken kişisel menfaat elde etme peşindedirler (Dumanoglu, 2005). Otel işletmeleri her ne kadar hizmet işletmeleri olarak kabul edilseler de özlere aynı zamanda birer ticari işletmelerdir. Üretim özellikleri ile birer endüstriyel işletme özelliği gösterirken, direkt satış olarak sunulan ürünler ise işletmeye ticari kimlik kazandırmaktadır. Yani bir otel işletmesi aynı anda hem bir hizmet, hem bir endüstri ve de bir ticari işletmedir. (Atmaca ve Yılmaz, 2011). Bu kadar yoğun ve karmaşık bir yapıda ki işletmenin suistimale açık olması çok doğaldır. Otel işletmelerinin bu yapısı hile olaylarını arttırabilmektedir, bunların sebeplerini Azaltun (1999) şu şekilde sıralamıştır:

- Otellerin emek yoğun işletmeler olması,
- Otel işletmelerinde parasal işlemlerin yoğunluğu,
- Otellerdeki gelir merkezlerinin fazlalığı,
- Kalifiye personel sayısının az olması,
- Sosyal statüsü düşük pozisyonun fazlalığı,
- Birim değeri yüksek ürünlerin satışının,
- Satılan veya kullanılan ürünlerin, günlük hayatta sıkça kullanılması.

#### **2.4.1.1. Otellerin Emek Yoğun İşletmeler Olması**

Turizm endüstrisinin bel kemiği kabul edilen turizm işletmelerinin başarısı büyük oranda insan gücünün etkinliğine dayanmaktadır. Müşteri tatmini ve iş gücü direkt olarak insan ilişkilerini dayalı olup, özellikle büyük işletmelerde yoğun bir personel nüfusu mevcuttur (Tarlan ve Tütüncü, 2001). Otel işletmelerinde insan

gücünün etkili olamadığı alanlar sınırlıdır. Yatakların yapımında, yemek servislerinde, konukların karşılanmasında ağırlıklı insan gücünden faydalanılmaktadır (Aktaş, 2002). Otel işletmelerinin büyüklüğüne ve faaliyet şekillerine de bağlı olarak, personel nüfusu kimi zaman 800-1000 arası değişebilmektedir. Bu personel sayısı ile birlikte otellerin işçilik giderlerinin bütün maliyet yapısı içinde %30'larda olması, otel işletmelerinin emek yoğun yapısının bir ispatıdır (Çetiner, 2009).

Hata ve hile kavramlarının insana özgü bir davranış olması sebebiyle, bu kadar kalabalık bir personel nüfusunun olduğu bir çalışma ortamında bu vakaların diğer işletmelere göre daha fazla olması normaldir (Azaltun, 1999).

#### **2.4.1.2. Otel İşletmelerinde Parasal İşlemlerin Yoğunluğu**

Otel işletmelerinde nakit kullanım yoğunluğu sebebiyle hile olasılığı yüksektir. Ancak farklı ödeme şekillerinin ortaya çıkması ile nakit kullanımı da günden güne azalmaktadır. Özellikle kredi kartları, para kartları, cari hesap yöntemlerinin yanında otellerin bu amaçla kullandıkları akıllı kartlar da geniş kullanım alanı bulmaktadır (Geller, 1991).

#### **2.4.1.3. Otellerdeki Gelir Merkezlerinin Fazlalığı**

Otel işletmeleri yapıları gereği çok çeşitli hizmetler sunmak durumundadırlar. Bu kadar fazla hizmetin bir arada olduğu bir ortamda ise otel işletmeleri mecburen bazı hizmet bedellerinin kullanım doğrultusunda tahsil etmektedirler. Bunun sonucunda ise otel işletmelerinde birçok gelir merkezi ortaya çıkmakta ve para tahsilatının yapılması sonucunu doğurmaktadır. Bu gelir merkezlerine odalar bölümü, restoranlar, barlar, kuaför, sauna, Türk hamamı, masaj salonu spor aktiviteleri örnek olarak verilebilir.

Otel işletmelerinin büyüklüğüne göre gelir merkezlerinin sayısı değişmektedir. İşletme büyüdükçe gelir merkezi sayısı artacaktır. Bu da otomatik olarak, hata ve hile oranını arttıracaktır (Azaltun, 1999).

#### **2.4.1.4. Kalifiye Personel Sayısının Az Olması**

Sezonluk otel işletmeleri hariç, oteller yılın her günü ve her saati hizmet veren işletmelerdir (Kıngır). İşçilik giderlerinin düşük tutulma amacıyla ve bazı belli işlerin de kalifiye olmayan çalışanlar tarafından yapılabilecek olması sebebiyle, otellerde pek çok

kalifiye olmayan eleman çalışmaktadır. Ancak bir işletmede ne kadar çok kalifiye olmayan eleman çalışıyorsa iç kontrol sisteminin verimliliği o derece düşecektir. Zira kalifiye olmayan bir eleman az ücret alacağından, hata ve hile yapma oranları artacaktır (Rutherford ve O'Fallon, 2007).

#### **2.4.1.5. Sosyal Statüsü Düşük Pozisyonun Fazlalığı**

Otel işletmelerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin önemli bir bölümünü temizlik, taşıma servis gibi sosyal statü olarak düşük işler oluşturmaktadır. Bu işler için otel işletmeleri birçok kalifiye olmayan çalışan kullanmaktadırlar. Oteller bu personel ihtiyaçlarını yeni işe başlayanlardan, stajyerlerden ve kalifiye olmayan personelden karşılamaktadırlar. Bu tip çalışanlar, işlerini genellikle geçici bir iş olarak gördüklerinden, iş ortamlarına adapte olmakta zorlanmaktadırlar. Bütün u unsurların sonucunda hata ve hile eğilimleri normal çalışan profiline göre daha fazla olmaktadır. Sosyal statüsü düşük pozisyonda çalışmakta olan personel, iş devir hızının yüksek olması sebebiyle yaptıkları işe daha az dikkat etmekte ve buna bağlı olarak daha fazla hata yapmaktadırlar (Azaltun, 1999).

#### **2.4.1.6. Birim Değeri Yüksek Ürünlerin Satışı**

Otel işletmelerinde stok bulundurma eğilimi diğer işletmelere göre azdır. Ancak stokta bulunan mallar da yüksek oranda, hile vakalarına yol açacak nitelikte olan, tüketilmeye hazır bulunan ve elden çıkarılması kolay ürünlerdir. Birim fiyatları yüksek kabul edilebilecek ve ulaşılması zor ürünler olan, içki, ve anlık tüketim ürünleri iş ahlakı konusunda yetersiz kalmış baz çalışanları cezbedebilir ve hile vakalarına rastlanabilmektedir (Jagels ve Ralston, 2007).

#### **2.4.1.7. Satılan Ve Kullanılan Ürünlerin, Günlük Hayatta Sıkça Kullanılması**

Otel işletmelerinde hizmet amacıyla bulundurulan ve hızla hizmete sunulan ürünlerin birçoğunun günlük hayatta kullanılır ürünler olması yüzünden otel çalışanlarının olduğu kadar otel misafirlerinin de bu ürünleri suistimali sıklıkla görülen bir durumdur. Bu ürünleri çarşaf, havlu, içki veya restoranlarda kullanılan alet edevatlar olarak sayabiliriz. Bu tarz ürünlerin çalınması gibi durumlar otel işletmesinin karlılığını

azaltacağı gibi, pazardaki rekabet gücünü de aşağı çekecektir (Harris ve Mongiello, 2006).

#### **2.4.2. Otel İşletmelerinde Karşılaşılan Hata Çeşitleri**

Otel işletmelerinin emek yoğun yapısı karşılaşılan hata çeşitlerini diğer işletmelere göre arttırmaktadır. Otel dahilinde ona özgü departmanlar da karşılaşılan ve o faaliyet konusuyla alakalı olan hataların yanında, her işletmede bulunan muhasebe departmanına özgü hatalar da mevcuttur. Bu yüzden otel işletmelerinde karşılaşılan hatalar iki başlık altında incelenmiştir (Özaltun, 1999):

- Muhasebe ile ilgili hatalar
- Muhasebe dışı hatalar

##### **2.4.2.1. Muhasebe İle İlgili Hatalar**

Muhasebe ile ilgili hatalar muhasebeleştirme sürecinde veya öncesinde ortaya çıkabilecek, sebebi çeşitli nedenlere dayanabilecek yanlışlıklardır. Muhasebe hatalarının bir çok türü olmakla birlikte bunları, hesaplama hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutmaya veya tekrar kayıt etmeden doğan hatalar, değerlendirme hataları, unutmadan doğan hatalar, muhasebe tekniği ve bilgisizlikten doğan hatalar, sistem ve ilke hataları ve nitel hatalar olarak sınıflandırmak mümkündür (Kepekçi, 1998).

##### **2.4.2.1. Muhasebe Dışı Diğer Hatalar**

Muhasebe departmanında ve muhasebeleştirme sürecinde ortaya çıkan hataların yanında, otel işletmelerinin diğer departmanlarında ortaya çıkabilecek sayısız hata çeşidi vardır. Bu hataları, ürün hatası, politika hataları, rezervasyon hataları, çalışan davranışları, yavaş veya karşılanmayan hizmet, stokların tükenmesi, yanlış ücretlendirme, bilgilendirme yetersizliği olarak sıralamak mümkündür (Yüksel ve Kılınc, 2003). Ayrıca otel müşterilerinin demografik, sosyal ve psikolojik, kültürel farklarından ortaya çıkabilecek hatalar da otel işletmelerinde görülmektedir. Bu tarz hatalar, muhasebe dışında olmasına rağmen, otel işletmelerine müşteri kaybı, zaman ve kaynak maliyeti gibi ekstra yükler getirmektedir (Kılıç ve Ok, 2012).

### **2.4.3. Otel İşletmelerinde Karşılaşılan Hile Çeşitleri**

Otel işletmelerinde hile çeşitleri, hileye hangi departmanın ve hangi personelin karıştığı durumuna göre bir yorum getirilebilir. Hileye otel içi personel kadar, otel dışından kişilerde teşebbüs edebilirler. Örneğin otel personelinin yaptığı hırsızlık bir iç hırsızlık iken, müşterinin yaptığı hırsızlık bir dış hırsızlıktır. Ayrıca otel içi hile ve hırsızlığın, personel ve yönetim tarafından yapıldığı gibi bir görüş de mevcuttur. Buna göre yöneticiler işletmenin mevcut durumunu kendi çıkarlarına göre şekillendirmek için bu yola başvurabilirlerken, personel ise kolay bir şekilde zimmete geçebilecek eşya ve paraları zimmetlerine geçirme şeklinde bir yol izleyebilmektedirler. Dış hırsızlık da otel konukları tarafından teşebbüs edilen ve işletmenin iş ilişkisi içinde olduğu işletmeler tarafından yapılan hırsızlık olarak ikiye ayrılmaktadır. (Özaltun, 1999).

### **2.4.4. Otel İşletmelerinde Karşılaşılan Hile Yöntemleri**

İç kontrol sistemi ne kadar etkin çalışıyor olursa olsun, otel işletmelerinde karşılaşılan hile yöntemleri, asla tam olarak yok edilemeyecektir. Hileye başvuracak kişiler, özellikle çalışanlar arasında bir çatışma ya da uyumsuzluk varsa, iç kontrol sistemini etkisiz hale getirecek bir yolu her zaman bulacaklardır (Jagels ve Ralston, 2007).

Otel işletmelerinde karşılaşılabilecek hileler rutin iş süreçlerinde ortaya çıkabileceği gibi, genellikle planlı gerçekleşmektedirler. Hilelerin çoğunlukla bir hatanın fark edilmemesinden veya düzeltilme gereği duyulmamasından dolayı ortaya çıktığı görülmüştür. İç kontrol sisteminin etkinliği, hile kavramının önüne geçilebilmesi için çok önemli bir noktadır. Kontrol sistemine hâkimiyeti olan, kalifiye elemanlar, uyum içinde çalıştıkları takdirde hileni önüne geçilebilmesi kolaylaşacaktır (Shanmugam, Haat ve Ali, 2012).

Otel işletmelerinde çok sayıda ve farklı hileler ile karşı karşıya kalınmaktadır. Bilinen hile çeşitleri ve karşılaşılan departmanlar aşağıdaki gibidir (Azaltun, 1999);

- Oda gelirleri ile ilgili hileler,
- Yiyecek-içecek gelirleri ile ilgili hileler,
- Bar gelirleri ile ilgili hileler,
- Nakit fonlar ile ilgili hileler,
- Ödemeler ve bordro işlemleri ile ilgili hileler,
- Satınalma ile ilgili hileler,
- Teslim alma ve envanter ile ilgili hileler,
- Üst yönetimce yapılan hileler.

#### **2.4.4.1. Oda Gelirleri İle İlgili Hileler**

Ön büro bölümünde gerçekleşebilecek istenmeyen durumlardır. Dürüst olmayan bir resepsiyonist şu yöntemlere başvurabilir (Jagels ve Ralston, 2007);

- Geç gelen fakat erken ayrılacak olan ve peşin ödeme yapan bir müşterinin kayıt kartını yok ederek, gerekli kayıt işlemlerinden kaçarak hile yapmak.
- Bir öncekine benzer durumlarda, günlük peşin ödeme yapan konuklar için de aynı yöntemi tekrarlamak.
- Otele giriş yapan konuktan peşin oda ücreti almak ve daha sonra iptal edilmiş gibi göstererek, konuğun otelde kalmadığı izlenimini vermek.
- Muhasebenin manuel olarak işlediği bir işletmede, yüksek fiyat ile kayıt olan bir müşteriyi otel folyo kopyasında düşük fiyattan giriş yapmış olarak göstermek.
- Konuk ödeme yapıp ayrıldıktan sonra folyo otel kopyasında değişiklik yaparak, oluşan farkı zimmetine geçirmek.
- Konuk ödeme yaptıktan sonra sahte imza ile indirim ve geri ödeme belgesi düzenleyerek farkı zimmetine geçirmek.
- Hesabını kapatıp, otelden ayrılan bir konuğu, ödeme yapmadan otelden ayrılmış gibi göstermek.
- Peşin ödeme yapan bir konuğun hesabını diğer konukların kredi kartlarına yüklemek.

- Oda ve kasa anahtarlarını hırsızlara satmak.
- Kasa şifrelerini satmak.
- Depozito ile çalışılmış bir müşterinin folyosunda bunu gizleyerek, konuktan depozitosu düşülmemiş faturayı tahsil etmek.
- Konukla anlaşarak ekstra harcamaları saklayarak, konuktan fazladan bahşiş almak.
- Otelde kullanılan, havlu, yastık, deterjan, gibi malzemeleri, kişisel kullanım için çalmak.
- Döviz ve seyahat çeklerini otel yerine kendi adına çevirmek.

Bu yöntemlerin birçoğunda, ön büro görevlisinin bir kat hizmetlisi ile birlikte çalışması gerekmektedir.

#### **2.4.4.2. Satınalma İle İlgili Hileler**

Tedarikçiler ve teslimatı yapan dağıtıcılar, otel işletmeleri ile çalışırken çeşitli yollardan hilelere başvurabilirler. Eğer bu kişiler işletme içinde iç kontrol sürecinin işleyişindeki sıkıntıları fark ederler veya bir iç kontrol sisteminin var olmadığını bilirlerse aşağıda belirtilen yöntemlere başvurabilirler (Jagels ve Ralston, 2007);

- Düşük kalitede bir mal alındığında, faturasını yüksek kaliteden bir malmış gibi kesmek.
- Kalitesi doğru olan malları kolinin veya kutunun üst tarafına yerleştirerek, düşük kaliteli malları gizlemek.
- Teslim alınan koliden bazı ürünleri alarak, kolileri tekrar kapatıp tam ürün faturası kesmek.
- Et ve bunun gibi ürünleri teslim alınanda daha az gramajda göstererek faturalamak.
- Bazı ürünleri nemlendirerek veya sulandırarak, sulu hali ile fazla gramaj ile satış yapmak.
- Satın alınan malları direkt depolara koyarak, alındanan fazlasını faturalamak.
- Kabul edilmeyen ve iadesi yapılan ürünleri iade faturası yapılmadan geri teslim etmek.



#### 2.4.4.3. Teslim Alma Ve Envanter İle İlgili Hileler

Teslim alma ve depolama alanlarında çalışan kişiler eğer düzgün bir şekilde kontrol edilmezlerse aşağıda belirtilen hilelere başvurabilirler (Jagels ve Ralston, 2007);

- Teslimatı yapan şoför ile birlikte çalışarak, aslında yapılmayan teslimatları yapılmış gibi göstererek faturalarını kabul etmek. Bu durumda teslimatçı ve personel hasılatı paylaşacaklardır.
- Tedarikçiler ile anlaşarak, düşük standartlardaki ürünleri, beklenen standartlardaymış gibi kabul etmek. Bu durumda teslimatçı ve personel hasılatı paylaşacaklardır.
- Vardiyası biten bir personelin, vardiya sonunda mamuller ile birlikte ayrılması.
- Mamulleri çöp tenekesinde sanki çöpmüş gibi dışarıya çıkartarak zimmetine geçirme.
- Stok kayıtlarında değişiklik yaparak, yapılan hile ve hırsızlıkları gizlemek.

#### 2.4.4.4. Nakit Fonlar İle İlgili Hileler

Parasal fonlar, baş kasiyerin kontrolünde olan, ana kasa, küçük kasa, banka veya bozuk para kasası, yiyecek-içecek ve ön büro kasalarını kapsamaktadır (Azaltun, 1999). Nakit kontrolüne sahip insanlar işletme içinde şu hilelere başvurabilirler (Jagels ve Ralston, 2007);

- Nakit parayı alarak, bunu bir eksik olarak kayıt etmek.
- Kişisel kullanım için alınan nakit parayı ileride sahte bir çek ile gizlemek.
- Kişisel harcamaları, iş amaçlı harcamalar olarak fatura etmek.
- Tahsil edilebilecek alacakları, şüpheli alacak olarak gösterip, tahsil edildiğinde zimmete geçirmek.
- Geri dönüşümü olan malzemelerden (içecek makinası, kullanılmış yağ, vs.) elde edilen gelirleri kayıt etmemek.
- Kasa raporunu eksik göstererek, oluşan farkı zimmetine geçirmek.

#### 2.4.4.5. Ödemeler Ve Bordro İşlemleri İle İlgili Hileler

Ödemeler ve bordro işlemleri ile ilgili hile çeşitleri, yapılan ödemedan bağımsız olarak, gerçekte yapılan ödeme tutarından daha fazlası ödenmiş olarak gösterilerek yapılır (Azaltun, 1999).

Ödemeler ve bordro işlemlerinden sorumlu kişiler işletme içinde şu hilelere başvurabilirler (Jagels ve Ralston, 2007);

- Sahte bir şirket kurarak, sahte çekler ve faturalar ortaya çıkartarak ödemeler oluşturmak.
- Tedarikçi ile birlikte çalışarak, gönderdiği şişirilmiş veya sahte faturalara ödeme yapmak.
- Zaten ödenmiş faturalar için sahte çek oluşturup, bu çeklerden kişisel yarar sağlamak.
- Hayali çalışanlar adına bordro hazırlayıp, bu maaşları bu kişiler adına zimmetine geçirmek.
- Personel ile anlaşarak, onlara ekstra ödemeler yapmak.
- İşletmede artık çalışmayan personele ödeme yapmaya devam etmek.

#### 2.4.4.5. Yiyecek-İçecek Gelirleri İle İlgili Hileler

İyi bir satış geliri kontrolü için, etkin bir satış kontrol sistemi oluşturulmalıdır. Bu sistem oluşturulsa ve etkin bir şekilde uygulansa bile servis elemanları ve kasiyerler tarafından işletme içinde şu hilelere başvurulabilir (Jagels ve Ralston, 2007);

- Mutfak veya bardan satış çekine yani adisyona işlenmeden kişisel tüketim için yiyecek ve içecek sipariş etmek.
- Konuktan, adisyona işlemeden, mutfak personeli ile işbirliği içinde olarak para tahsil edip sipariş almak.
- Başka bir konuğun daha önce tahsil edilmiş çeki ile para tahsil etmek ve satışı kayıt etmemek.
- Konuğun satış çeki ile para tahsili yapıp, satış fişini yok etmek ve satışın kaydını yapmamak.
- Satış çeki toplamının şişirilmesi ve konuk otelden ayrıldıktan sonra tahsiltan artan miktarı zimmetine geçirmek.

- Satış çekini eksik gösterip, farkı bahşış olarak almak.
- Satış çeki ile yapılmış bir satışı iptal edilmiş gibi göstermek.
- Konuğun satış çeki ile tahsilat yapmak, daha sonra bu satışı iptal edilmiş gibi gösterip sahte imza ile kredili olarak oda numarasına veya kredi kartı ödemesi olarak göstermek.
- Satış işleminden sonra konuğun kredi kartını iade etmeyerek peşn satışları sahte imza ile bu kredi kartına yüklemek.
- Kredi kartıyla alınan bir ödeme esnasında boş bir slip daha geçerek, bir sonraki konuğun tahsilatını bu karttan yapmak. Peşin ödeme yapan konuğun ödemesini zimmetine geçirmek.
- Bir tahsilattan sonra konuk ödemedi kaçmış gibi kayıt yapmak.

#### **2.4.4.6. Bar Gelirleri İle İlgili Hileler**

Barmenlerin nakit para ile çalıştıkları barlarda işletme hilelere karşı daha fazla tetikte olmalıdır. Barlarda karşılaşılabilecek değişik hile çeşitlerine şunlar örnek gösterilebilir (Jagels ve Ralston, 2007);

- Her içki için sekizde bir oran ile eksik servis yapılarak, her sekiz içkide bir içkinin parasını zimmetine geçirmek. İşletmede kullanılan ölçek yerine kendi kişisel ölçeğini kullanarak bu durumu gizlemek.
- Fazla bahşış için, fazla ölçek ile içki servis etmek.
- Kişisel olarak dışarıdan getirilen içkileri satmak ve bunları kaydetmemek.
- Bireysel satışları, şişe satışı olarak göstererek, daha ucuz olan şişe satışından doğan farkı zimmetine geçirmek.
- Servis edilen içkileri dökülmüş veya ikram olarak göstererek, ücreti zimmetine geçirmek.
- İçkileri sulandırarak servis ederek, ekstra tahsilatı zimmetine geçirmek.
- Kalitesi düşük içkiyi, yüksek kaliteymiş gibi servis ederek, aradaki farkı zimmetine geçirmek.

Otel işletmelerinde çeşitli departmanlarda yapılan birçok hile ve hırsızlığın yanında, otel işletmesi üst yönetiminin de çeşitli sebeplerden hileye başvurdukları görülen durumlardır. Özellikle yöneticiler kendi performanslarını yüksek göstermek veya işletme sahiplerinin işletmenin durumunu olduğundan farklı göstermek için bu

yöntemlere başvurdukları görülmektedir. Bu amaçla bilanço üzerinde oynamalar yapılmaktadır. Örneğin;

- Aktifi arttırıp, pasifi azaltmak; Burada amaç işletmenin kredibilitesini arttırmak, fazla kazanç sağlamak, hisse senetlerinin değerini arttırmak olabilir.
- Aktifi azaltıp, pasifi arttırmak; Buradaki amaç, alacaklılar ile uygun bir anlaşma sağlamak, hisse senetlerinin fiyatlarını azaltmak, karı az göstermek, vergi kaçırmak olabilir.

Bu tarz hile yöntemleri, genel kabul görmüş muhasebe standartlarının uygulanmaması anlamına gelmektedir. Bu durumda hazırlanan mali tabloların güvenilirliği sorgulanmalıdır.

Üst yönetim ayrıca, kişisel menfaat amacıyla da hileye başvururlar. Örneğin daha önce bahsedilen, departmanlar içinde ortaya çıkan hile çeşitlerine ortak olarak maddi menfaat sağlayabilirler. Üst yönetim yapılan iç kontrol sisteminin işlerliğinden en sorumlu mevki olduğundan, bu mevkideki kişilerin hileye karışmaları çok tehlikelidir. İç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması bu tarz hile ve hırsızlık vakalarının önüne geçilmesinde etkinlik sağlayacaktır (Azaltun, 1999).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEDEMAN KAPADOKYA HOTELİNDE KULLANIMI ÜZERİNE BİR VAKA ÇALIŞMASI

Çalışmanın ilk bölümünde iç kontrol sisteminin özelliklerinden, ihtiyaç duyulma sebeplerinden ve işletmeler içindeki işleyişinden ve sorumluluk alanları gibi noktalara değinilmiş, ikinci bölümde ise uygulama yapılacak olan işletme sebebiyle otel işletmeleri ve özelliklerinden bahsedilerek iç kontrol sisteminin otel işletmeleri içindeki faaliyetleri anlatılmıştır.

Bu bölümde ise iç kontrol sisteminin, Nevşehir ilinde konuşlandırılmış olan Dedeman Kapadokya Hotel işletmesinde nasıl uygulandığı, hata ve hile durumlarına karşı otel yönetiminin nasıl önlemler aldığı ve bu uygulamaların otel yönetimine geri dönüşü ile birlikte bir vaka çalışması yapılacaktır.

#### **3.1. Araştırmanın Amacı**

İkinci bölümde bahsedildiği üzere özellikle otel işletmelerinin insan yoğun bir yapısı olması bu işletmelerde hata ve hile durumları ile karşılaşma olasılığını çok daha fazla arttırmaktadır. Yine etkin bir iç kontrol sistemi ihtiyacı ve bu sistemin çalıştırılma şekli önceki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde anlatılmıştır. Bu bağlamda otel işletmelerinin yapıları gereği büyük sermaye yapıları ile yönetilmeleri ve faaliyetlerini sürdürmeleri, ayrıca işletme büyüklüğü ile doğru orantılı olarak kontrol fonksiyonunun zorlaşıyor olması, iç kontrol sistemini otel işletmeleri için çok kritik bir noktaya koymaktadır.

Bu bölüme kadar yapılan literatür çalışması bir otel işletmesinde karşılaşılan iç kontrol zaafı ve bu iç kontrol sisteminin ideal halini anlatsa da yapılacak olan vaka çalışması sadece çalışılan otel işletmesinde değil, herhangi bir otel işletmesinde uygulanacak iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiği ile ilgili çalışmadan faydalanacaklara bir fikir verecektir. Bu vaka çalışmasında, bir otel işletmesine, iç kontrol sisteminin nasıl işlediği ve buna yönelik iyileştirmelerin ortaya konması araştırmanın esas amacıdır.

### **3.2. Araştırmanın Önemi**

Otel işletmeleri gibi karışık bir yapının doğurduğu aksaklıkların önüne geçmek için, özellikle kurumsal işletmelerin, işletme içinde iç kontrol sistemine verdikleri önem ve yer artmaktadır. Yapısı gereği bütün işletme işleyişini ve personelinin içine alan bir sistemin işleyiş şekli ve elde edilen geri beslemenin niteliği, otel yöneticileri için olduğu kadar iç ve dış müşterilerin genel tatmini açısından da oldukça önemlidir. Bu yüzden bu sistemden alınacak veriler ile şekillendirilecek olan işletme yönetimi ve işleyişi, kimi durumlarda zaman içinde bütün sektörü etkileyecek gelişmelere yol açacak nitelikte olabilir.

Bu sistemin işletme için önemi göz önünde tutulduğunda, iç kontrol sisteminin teoride ve pratikte uygulanma şekilleri göz önünde tutularak değerlendirmeler yapılacaktır.

### **3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Çalışmanın beş yıldızlı bir otel kapsamında gerçekleştirilmesi isteği ve iç kontrol sisteminin bir süredir uygulandığı bir ortam ihtiyacı üzerine, Nevşehir ili sınırlarında bulunan en eski ve köklü otel olan Dedeman Kapadokya Hotelinde çalışılmasına karar verilmiştir. Ayrıca bu otelin bir zincir üyesi olması da seçimde etkili olmuştur.

İkinci adımda otelin genel müdürü ile görüşülmüş, otel ve otel zincirini ayrıca otel organizasyon yapısını ve iç kontrol sistemini genel olarak tanıtan veriler alındıktan sonra, her adımda departman yöneticileri ile çalışmada görülecek olan sırayla yapılan görüşmeler sonucunda araştırma amacına yönelik bilgilere ulaşılmıştır. Bu kısımda otel genel müdürü ile birlikte çalışılacak olan departmanlar kararlaştırılmış ve anlatılacak olan uygulamalar Dedeman Hotelleri Otelcilik Önbüro El Kitabı, Satınalma, Yiyecek İçecek, Krediler, Kat Hizmetleri, Depo kılavuzlarının bulunduğu faaliyet prosedürleri kılavuzundan yararlanılarak ve gerekli personel ile yapılan mülakatlar sonucunda yazılmıştır. Uygulamada çalışılan departmanlar, Odalar Bölümü, Yiyecek-İçecek Bölümü, tahsilat, kredilendirme, satınalma, depo ve kasa işlemleri süreçleridir. İç kontrol sisteminin uygulanış biçiminin inceleneceği ve değerlendirileceği bu çalışmanın böyle bir zincir otelde yapılması, iç kontrol sistemini yazılı bir takım kuralları ile yönetmesi açısından da faydalı olmuştur.

### 3.4. Dedeman Holdingin Yapısı

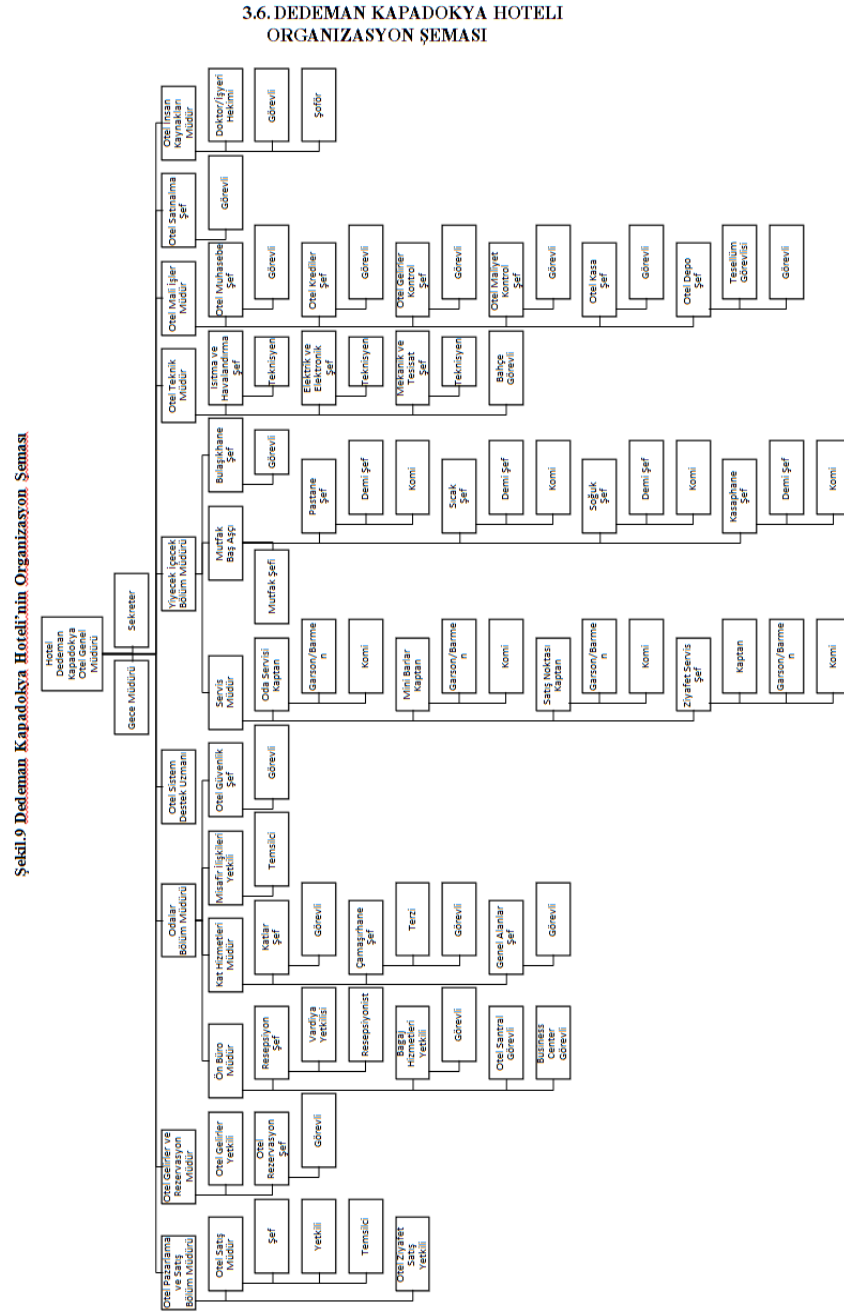
Uygulamanın yapıldığı otel işletmesinin ve bağlı olduğu şirketler gurubunun bir tanıtımının yapılması, iç kontrol sisteminin işletme içindeki yeri ve önemi hakkında daha iyi bir fikir sahibi olunmasına yardımcı olacaktır.

Türkiye'nin en büyük turizm ve otelcilik teşebbüslerinden birisi olmasının yanı sıra, faaliyet gösterdiği madencilik ve gayrimenkul dalları ile Dedeman Topluluğu yaklaşık 2400 çalışanı ile faaliyet gösteren bir holdingdir. 3161 adet odası bulunan bu oteller zincirine sahip olan topluluğun dâhilinde yurtiçi ve yurtdışında olmak üzere toplam 16 adet otel bulunmaktadır ve sektörün oda kapasitesinin yaklaşık %4'ünü karşılamaktadır. Şu an aktif halde olan otel işletmeleri, çeşitli şehirlere ve coğrafyalara dağılmış, şehir ve kıyı otelleri olarak faaliyet göstermektedir. Bunlar sırasıyla, Ankara, Diyarbakır, Gaziantep, İstanbul, Konya, Denizli, Rize, Taşkent, Şanlıurfa, Zonguldak, Erbil, Antalya, Nevşehir ve Erzurum illerinde faaliyet göstermektedirler. Ayrıca İstanbul ve Gaziantep'te yeni otel yatırımları planlanmaktadır. Dedeman Şirketler Topluluğu ayrıca, madencilik alanında da toplam 67 maden sahası ile aktif durumdadır. Özellikle krom madeni üzerine yoğunlaşan kurum, bunun yanında çinko ve kurşun sahalarında da çalışmaktadır. Gayrimenkul alanında ise gayrimenkullerin tek elden etkin bir şekilde yönetilmesi, gayrimenkul değerlemeleri ile portföy değerlerinin artırılması, programlı renovasyonlar ile portföyün desteklenmesi, ilgili gayrimenkullerin geliştirilmesi için çalışmalar yapılması gibi amaçlar ile çalışmaları devam etmektedir (<http://www.dedeman.com.tr>, 2013).

### 3.5. Dedeman Kapadokya Hoteli Hakkında

Uygulamanın yapıldığı Dedeman Kapadokya Hoteli 1989 yılında Nevşehir ilinde faaliyete başlamıştır. Tesis 349 odaya sahip olup, bunun 316 adeti superior, 32 adeti junior, ve bir adeti ise kral dairesidir. Toplamda 735 adet yatak kapasitesine sahip olan işletmenin bünyesinde, 1290 metrekare toplamı ile 9 adet toplantı salonu, 740 kişilik kapasitesiyle 3 adet restoran ve 140 kişi ağırlayabilen bir şarap evi mevcuttur. Ayrıca misafirler otelde bulunan Life Style Health Club ve Spa ile çeşitli spor, fitness, güzellik ve sağlık hizmetinden yararlanmaktadır (<http://www.dedeman.com/otel-cappadocia/dedeman-cappadocia.aspx>, 2013).

### 3.6. Dedeman Kapadokya Hotelii Organizasyon Şeması



Kaynak: Dedeman Faaliyet Prosedürleri, 2011

Şekil 3.1. Dedeman Kapadokya Hotelii'nin Organizasyon Şeması



### **3.7. Araştırmanın Bulguları**

Dedeman Kapadokya Hotelinde iç kontrol sisteminin işleyişi konusunda elde edilecek bulguları, ikinci bölümde uygulanan, otel işletmelerinde departman bazında iç kontrol sistemi uygulamaları sırası ile incelemek doğru olacaktır.

Otel işletmelerinin yapıları gereği hantallaşma riskinin önüne geçilebilmesi, etkinliğin artırılıp daha hızlı ve verimli bir çalışma sürecinin yaratılması için, otel departmanları gelir getiren ve gelir getirmeyen bölümler olarak ayrılmaktadırlar. Bu çalışmanın yapıldığı Dedeman Kapadokya Oteli'nde de durum farklı değildir. Araştırmanın konusu olan iç kontrol sisteminin bu işletmede incelenmesi, bu bölümlerin altındaki departmanların, otel yönetiminden alınan bilgiler ve yalnızca yazılı prosedürler doğrultusunda sırayla gözden geçirilmesi ile gerçekleştirilecektir.

Bu departmanlar sırası ile, odalar departmanı, yiyecek içecek departmanı, diğer gelir merkezleridir. Bunun yanında faaliyet bölümlerinde yani gelir getirmeyen bölümlerde uygulanan iş süreçleri de yine aynı yöntemlerle incelenecektir. Bunlar, tahsilat, krediler, satınalma, depo, kasa işlemleri süreçleridir.

#### **3.7.1. Gelir Getiren Bölümlerde İç Kontrol Sistemi**

Otel işletmelerinin bu bölümleri, otel işletmeleri organizasyonu içinde otelin doğrudan gelir sağlayan hizmetlerinin sunulduğu bölümlerdir (Kozak vd, 2008).

Doğrudan gelir sağlayan bölümler olduğu için aynı zamanda faaliyet bölümleri de olan bu bölümler özellikle kontrol altında tutulması gereken ve hile durumlarının sıklıkla görüldüğü bölümlerdir.

##### **3.7.1.1. Odalar Bölümünde İç Kontrol Sistemi**

Daha önce de belirtildiği üzere Dedeman Kapadokya Hoteli 349 odası ve 735 yatak kapasitesi olan beş yıldızlı bir oteldir. Kapasitesi ile kontrol imkânlarını daha etkin hale getirmek amacıyla otel genelinde ve özellikle de odalar bölümünde yıllardır belirli yazılımlar ile çalışmaktadırlar.

Bölümde kullanılan Fidelio Opera otomasyon sistemi, özellikle bu yazılımı destekleyen bir donanımsal kurulum gerektirmektedir. Stabil ve kararlı bir sistem kurulumu, iç kontrol faaliyetlerini olumlu yönde etkileyecek bir konudur. Söz konusu

yazılım, bir otel işletmesinin ihtiyacı olan, yaygınlık, işlevsellik, etkinlik, hız, teknik destek gibi konularda evrensel olarak genel kabul görmüş bir üründür. Dedeman zincirlerinde kullanıldığı gibi, ülkemizde birçok otelde kullanmakta olan Fidelio Opera programı, bu işletmelerden gelen geri bildirimler ile program üzerinde geliştirmelere ve yenilemelere gitmekte ve verdikleri teknik destek ile bu yenilikleri yazılıma uyarlamaktadırlar. Bu sayede karşılaşılan hile ve hataları aza indirecek önlemler her sürümde artmaktadır.

Yazılımın etkinliği açısından kullanan personelin yazılım ile ilgili iyi bir eğitim almış olması şarttır. Yazılıma hakim bir ekip ve bu kişilerin yazılım üzerinde tanımlanan erişim seviyeleri ile ulaşım alanları belirli bir seviyede tutulmaktadır. Bu sayede her hangi bir hata veya hilenin önüne geçilmesi için bir önlem alınmış olmaktadır (Dedeman Faaliyet Prosedürleri, 2011).

#### **3.7.1.1.1.Ön Büro Bölümünde İç Kontrol Sistemi**

Otel işletmelerinde ön büro bölümü, müşteri ile otel içinde ilk defa karşılaşılan bölümdür. Dedeman Hotelleri Ön Büro Kılavuzuna göre, rezervasyon sürecinden rezervasyon bölümü sorumludur.

- İşletmede, satış koşullarının ve müşteri sınıflandırılmalarının yapıldığı her dönemde rezervasyon kabul edilmektedir. Satış koşullarının belli olmadığı dönemlerde ise müşteriden bilgileri alınır ve kesin olmayan rezervasyon olarak kayıt edilir. Daha sonra müşterilere daha önce hazırlanmış olan ve belirtilen fiyat kodlarında konaklama tarihinde geçerli fiyatlar uygulanır. Kullanılan yazılımda belirlenen kıstaslar ile bir müşteri için eğer var ise o dönemde uygulanan kampanyalardan müşterinin tercih ettiği kampanya uygulanır ve birden fazla kampanya koşulu uygulanmaz. Yalnızca standart fiyat ve vade ya da tanımlı anlaşma/sözleşme koşullarına göre rezervasyon kabul edilebilir. Bunun dışında uygulama olanaksızdır. Bu sayede ön büro çalışanının gelen müşterilere belirtilen standartlar dışında bir fiyat uygulaması bu fiyat kodları sayesinde önlenmiş olur ayrıca müşteri için bir pazarlık şansı da ortadan kaldırılmış olur. Yetki kısıtlamaları sebebiyle de ön büro çalışanlarının kendi istekleri doğrultusunda bir fiyat kodu oluşturma imkanı yoktur. Önceden belirlenmiş fiyat kodlarını sadece genel müdür,

genel müdür yardımcısı veya gelirler müdürü sisteme tekrar girebilmektedir. Bu ön büroda ortaya çıkan çeşitli hilelerin önüne geçmek için oluşturulan etkili bir iç kontrol önlemidir.

- Değiştirilemeyen fiyat kodlarına tabii olmayacak VIP müşteriler içinse ayrı bir uygulama mevcuttur. İç kontrol sisteminin işlemesi ve yine bir hileyle karşılaşılmasını için bu konuklar için oluşturulacak yeni fiyat kodları ve uygulamaları Otel Genel Müdürü/Otel Müdürü ön çalışması sonrasında Otelcilik Bölge Müdürü parafı ve Otelcilik Operasyon Direktörü onayı ile oluşturulur ve uygulanır. Müşterinin hangi VIP kategorisine ve uygulamasına tabi olacağı rezervasyon sırasında belirtilir. Böylece ön büro çalışanı belirlenen sınırlar içinde hareket edebilecek ve kötü niyetli bir takım faaliyetlerin önüne geçilmiş olacaktır.
- İşletmede kullanılan yazılımın iç kontrol sistemin katkı yapan en kullanışlı durumu, bir müşterinin rezervasyonundan itibaren çıkışına kadar kendisiyle ilgili yapılan bütün işlemleri, her türlü ayrıntısına kadar kayıt altında tutan bir özelliğinin bulunmasıdır. Ayrıca, yazılıma giriş yapan her kullanıcının da kendine özgü bir kullanıcı adı ve şifresi bulunduğundan, bu tarz değişiklikleri yapan çalışanlarında bilgileri kayıt altındadır.
- Davetiye, kampanya gibi indirimlerden faydalanacak olan misafirlerin, bu kampanya koşullarına belgelerin üzerinde belirtildiği şekilde uymaları beklenir. Bu ve bunun gibi ayrıcalıklı satışlarda ana uygulama yazılımında ve rezervasyon dosyasında, bağlılık kartı, davetiye, kimlik, kampanya belgesi, geçmiş konaklama bilgisi, yazılı/onaylı rezervasyon belgesi gibi evrakların doğrulukları bu bilgiler karşılaştırılarak kontrol edilir ve bir kopyası ilgili Misafir Kayıt Formu'nun ekinde saklanır. Böylece kontrol sırasında bu uygulamalar denetim altında tutulduğundan personel tarafından yapılabilecek herhangi bir hile girişiminin de önüne geçilmiş olur.
- Misafirin talep ettiği oda tipi ile aynı veya daha üst tipte misafir talebini karşılayan veya şikayetlerini çözecek olan en düşük tipteki odaya yükseltme aşağıda belirtilen koşullarda Resepsiyon Şefinin yazılı onayı ile yapılabilir ve gerekçesi ana uygulama yazılımına kayıt edilir. Daha yüksek tipteki

odalara yükseltme işlemi Otel Genel Müdürü/Otel Müdürü'nün onayına tabidir;

- Özel misafirlere jest yapmak
- Graplarda kontrat hedeflerinden sapma gösteren rezervasyon
- Odanın hizmet dışı durumunda olması
- Misafir şikâyetleri (gürültü, arıza vb.)
- Odanın misafir tarafından beğenilmemesi
- Teyit edilen rezervasyonda belirtilen özel koşulların sağlanamaması (sigara içilir/içilmez, yatak tipi, asansöre yakınlık, alt/üst kat, engelliler için oda, güneş alma, manzara vb.)

Bu önlem ile birlikte, önbüro elemanlarının yapabilecekleri keyfi uygulamaların önüne geçilebileceği gibi, oda fiyatları ile ilgili yapılabilecek bir takım oynamaların da önüne geçilmiş olacaktır.

- İşletmeye yeni rezervasyon ve misafir girişlerinde, misafirin girişini belgelemek için Misafir Kayıt Formu kullanılmaktadır. Misafir Kayıt Formları ana uygulama yazılımdan önceden yazdırılıp, giriş sırasında misafirin eksiklerini tamamlaması sağlanır. Bu belgedeki eksik ve yanlış bilgiler sadece misafir tarafından doldurulup düzeltilebilmektedir. Bu evrak üzerindeki bilgiler yazılım üzerindeki ana uygulama sayfasından kontrol edilerek güncellenebilmektedir. Bu uygulama, otelde sık kalan misafirlerin bilgilerine hızlı ulaşılmasına ve daha önceki ziyaretlerinde gerçekleştirdiği faaliyet ve tercihlerinin saklanmasına olanak sağlamaktadır. Örneğin, daha önceki ziyaretlerinde nakit ödemelerinde sıkıntı yaşanmış ise bu misafirden artık peşin ödeme şartı istenir. Daha önce otel ile yaşadığı bazı durumlardan dolayı artık otele kabul edilmeyecek bir misafirin, rezervasyon yapmasına izin verilmeyecektir. Bu tarz durumlarda Fidelio Opera programı ön büro çalışanını uyararak herhangi bir gelir kaçığının önüne geçilmesine olanak sağlayacaktır.
- Konaklama dışı harcamaları kendisi yapacak olan misafirlere, bu harcamalar karşılığında önden bir miktar avans alınmaktadır. Kişi başına en fazla 350 USD veya karşılığı ilgili ülke resmi parası olmak üzere gün başına 70 USD veya karşılığı ilgili ülke resmi parası kadar kredi kartından

nakit/banka havalesi ile tahsilat yapılmaktadır. Ancak, misafirin giriş sonrasında harcamaları günlük olarak ana uygulama yazılımından takip edilmekte, gerekirse harcama avansı güncellenmektedir. Bunlar dışındaki koşullarda misafir kabul edilir; ancak oda hesabı konaklama dışı harcamalara kapatılır, misafir yaptığı harcamaları peşin olarak karşılar. Bu sayede, konaklama dışı harcama yapmak gibi bir talebi olmayan misafirler üzerinden yapılabilecek bir hilenin, bu sistem ile önüne geçilmiş olur. Çünkü sistem hem günlük harcamaları otomatik kontrolünü devam ettirmekte hem de böyle bir talep yok ise nakit hesabı işleme kapatılarak, daha sonraki bir müdahaleye izin vermemektedir.

- Giriş işlemleri sırasında misafire giriş zarfı teslim edilmektedir. Bu giriş zarfında uygun dilde cep kılavuzu, key card, kasa anahtarı (misafir talep ederse) ve ihtiyaca göre ilave edilebilecek malzemeler yer almaktadır. Misafir oda key cardları, misafirin otelde kalış süresince geçerli olacak şekilde oluşturulmaktadır. Misafir oda key cardı hiçbir şekilde oda misafirleri dışında kimseye verilmemekte ve bu kartlar, misafirin otele varışında odada kalan misafir başına en fazla bir tane olmak üzere check-in esnasında oluşturulmaktadır. Varsayılan çıkış (check-out) zamanında geçerliliğini kaybeden bu anahtarların, bir misafirin otelde kalış süresini uzatması durumunda, resepsiyon bölümü tarafından yeniden programlanması gerekmektedir. Elektronik anahtarların bu şekilde kullanılması her hangi bir hırsızlık olayının önüne geçilmesinde, iç kontrol sistemini oldukça destekler nitelikte bir uygulamadır.
- İşletme içinde bazı hile yöntemlerinin önüne geçilebilmesi için vardiya saatlerinde sirkülasyona gidilmektedir. Ayrıca çalışanların departman içindeki çalışma pozisyonları da sıklıkla değiştirilmektedir.
- Bazı personele verilen master anahtar, yetkilendirmeye bağlı olarak tüm kapıları açabilen ya da kilitleyebilen anahtardır. Bu anahtarlar, yazılı olarak yetki verilmiş kişiler tarafından kullanılıp; başka kişilerin kullanımına verilememekte ve başkalarına devredilememektedir. Hiçbir master anahtarın otel sınırları dışına çıkarılmasına izin verilmeyip ve anahtarı elinde bulunduran kişi görevi bittiğinde anahtarı otele bırakılmaktadır; böylece

kaybolması veya çalınması engellenecektir. Bir master anahtar kaybedilirse, disiplin işlemi yapılacaktır. Bu gibi önlemler ile master anahtarın amacından farklı bir şekilde kötü niyetler ile kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

- Dedeman Kapadokya'da sabah ve akşam olmak üzere belirlenen saatlerde, iki defa oda uyumsuzluk raporu denilen bir prosedür takip edilmektedir. Bu uygulamanın amacı, gün içinde ön büro kayıtları dışında gerçekleşmiş bir oda kullanımını tespit etmektir. Kat hizmetleri görevlileri işletme içinde odaları paylaşarak, boş odaları da dolaşmak sureti ile o gün otelde kaç kişinin konakladığını belirlerler. Yazılıma aktarılan bu bilgiler ile oda kayıtlarında ortaya çıkabilecek tutarsızlıklar belirlenmektedir. Ön büroda boş kayıtlı görülen bir oda eğer kat hizmetleri görevlileri tarafında dolu olarak bildirilirse, yazılım bu konuda görevliyi anında uyarılmaktadır. Kat şeflerinin gerçekleştirdiği ikinci bir kontrol sonrası ikinci bir uyumsuzluk raporu elde edilmekte ve bu raporlar kat müdür ve muhasebe müdürüne iletilmektedir. Bu sayede özellikle gece vardiyalarında gerçekleşebilecek nakit oda satımlarını kayıta geçirmeme gibi durumların önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.
- İşletme içinde bulunacak herhangi bir kayıp eşya durumunu daha iyi ve etkin yönetebilmek amacıyla otel yönetimi bütün kayıp eşya durumlarını kat hizmetleri bölümü ile idare etmektedir. Bu eşyaların teslim alınmasından, kaydedilmesinden, saklanmasından ve tesliminden Kat Hizmetleri bölümü sorumludur. Otelde bulunan kayıp eşyalar;
  - Değerli Eşyalar: Saat, mücevher, elektronik aletler (Örneğin cep telefonu, CD çalar, radyo, video kamera, fotoğraf makinesi, vb.), para, pasaport, kredi kartı, kimlik kartı, gibi parasal değeri olan nesnelere,
  - Değersiz eşyalar: Giysi, ayakkabı, kâğıt belgeler gibi parasal değeri bulunmayan nesnelere,
  - Tehlikeli maddeler: Ateşli silahlar, bıçaklar, kanun dışı ilaçlar ve benzeri türde, diğer kişilerin sağlık ve güvenliği açısından tehlike yaratabilecek nesnelere,

- Kolay bozulabilen maddeler: Yiyecek, içecek, çiçek gibi belli bir süre içerisinde bozulacak olan ve en fazla 24 saat saklandıktan sonra atılması gereken maddeler olarak sınıflandırılmıştır.
- Bulunan eşyanın 100 Amerikan Dolarından yüksek kıymete sahip değerli bir eşya olması halinde, teslim sırasında Güvenlik bölümü yöneticisi de hazır bulunmaktadır. Ayrıca bu kayıp eşyanın sahibine iadesi sırasında da aynı personel hazır bulunmaktadır. Bu eşyalar eğer çalışma saatleri dışında bulunursa bulunan eşya formu ile birlikte gece müdürüne teslim edilmekte ve daha sonra gece müdürü bu eşyaları çalışma saati başlangıcında kat hizmetleri bölümüne teslim etmektedir. Bu andan itibaren, eşya teslim edildiğinde, kayıp eşyadan sorumlu kat yöneticisi ana uygulama yazılımında bulunan Eşya Teslim Formu'nu doldurup, yazdırıp, imzalayıp, imzalı Bulunan Eşya Teslim Formu'nun bir kopyasını bulan kişiye vermektedir. Bulunan nesnenin tehlikeli bir madde olması halinde, Kat Hizmetleri Bölümü tarafından kaydedildikten sonra Güvenlik Bölümüne iletilir. Eşya, güvenlik bölümüne teslim edildikten sonra en geç 24 saat içerisinde güvenlik bölümü tarafından yerel polise teslim edilip, bu zamana kadar kilit altında tutulmaktadır. Nesnenin sahibinin ortaya çıkması halinde bu kişi ilgili karakola yönlendirilmektedir. Kayıp eşya talepleri direkt olarak çalışma saatleri içerisinde misafir ilişkileri yöneticisine ve çalışma saatleri dışında gece müdürüne yönlendirilmektedir. Her durumda ana uygulama yazılımında Misafir veya Çalışan Talep Formu doldurularak talep kaydedilmektedir. Otelde konaklaması devam eden bir misafirin kayıp eşya bildiriminde bulunması durumunda, misafirin oda numarası, eşyanın kaybolduğu tarih ve yer, nesnenin tam bir tarifi gibi bilgiler misafirden alınmakta, otele ayrılmış olan bir misafirin kayıp eşya bildiriminde bulunması halinde ise misafire eşyanın aranacağı ifade edilip, konuğa ulaşılacak telefon numarası ya da adres bilgileri alınmaktadır. Her iki durumda da kayıp eşya kayıtlarına başvurulmaktadır. Kayıp eşya bulunur bulunmaz kendisine haber verileceği ya da bulunamıyorsa bunun bildirileceği ifade edilmekte, kayıp eşyalar sahiplerine teslim edilirken, ister eşyanın sahibinin kendisi, isterse sahibi tarafından yetkilendirilmiş üçüncü

bir kişi olsun, ilgili Bulunan Eşya Teslim Formunun arkasına, teslim alan kişinin tam adı ve imzası alınıp, kimlik fotokopisi eklenmektedir. Geri alınmayan eşyalar, anılan sürelerin sonunda bulan kişiye teslim edilmektedir. Miktarı 250 Amerikan Dolarının üzerinde herhangi bir miktarda nakit para bulunması ve bir yıllık süre içerisinde sahibinin ortaya çıkmaması halinde, bu paranın %70'i bulan kişiye verilmekte, kalan %30 ise Otelin Genel Müdürü veya Otel Müdürü'nün kararı ile ya bir hayır kurumuna bağışlanmakta ya da otel çalışanlarının tesislerinin iyileştirilmesi için harcanmaktadır. Bu sayede hem tutulan kayıtlar ile hem de yapılan ödüllendirme uygulamaları ile personelin her hangi bir hırsızlık girişiminin önüne geçilmeye çalışılması amaçlanmaktadır.

- Misafirlerin otelden ayrılma sürecini takip eden bölüm yine resepsiyon bölümüdür. Beklenen çıkışlar ana uygulama yazılımından düzenli olarak izlenmektedir. Bütün çalışma saatleri boyunca çıkış işlemleri yerine getirilmektedir. Misafir odayı boşalttığı anda mini bar ile ilgili kullanım belirlenir. Giriş sırasında misafire teslim edilen ve çıkışta geri alınacağı bildirilen key card, kasa anahtarı ve diğer malzemeler teslim alınmaktadır. Teslim alınamayan malzemelerin bedelleri faturalanarak tahsil edilmekte ve herhangi bir suiistimale mahal vermemek için raporlanmaktadır. Misafirlerin çıkış esnasında ana uygulama yazılımından hesap dökümü yazdırılarak incelemeleri istenmektedir. Otelden kaynaklanan ve indirim gerektiren durumlarda Düzeltme (rebate) Formu doldurulup, misafirin imzası ve aşağıda belirtilen birimlerden onay alınmakta ve işlem ana uygulama yazılımında düzeltme (rebate) hesaplarına kayıt edilmektedir. Her çalışanın bu düzeltmeler ile ilgili bir onay sınırı vardır, burada yine hile veya hataların önüne geçilmesi amacı güdülmektedir. Bu sınırlar Dedeman Kapadokya için aşağıdaki gibidir;

▪ Resepsiyonist	0-25	USD
▪ Resepsiyon yöneticisi	26-50	USD
▪ Ön Büro yöneticisi	51-100	USD
▪ Odalar Bölüm Müdürü	101-150	USD
▪ Otel Operasyon Genel Müdür Yardımcısı	151-300	USD



▪ Otel Genel Müdürü/Otel Müdürü	301-500	USD
▪ Otelcilik Bölge Müdürü	501 ve üzeri	USD

Böylece, her hangi bir departmanda girilen bir yanlış hesap veya bir hile durumu ile ilgili olayın önüne geçilmesi, ancak önüne geçilemeyecek bir durum olduğunda ise en azından bir sınırlandırma getirilerek hasarın azaltması amaçlanmaktadır.

- Çıkış anında yapılan düzeltme veya iptaller de yine odalar müdürünün denetimi altında gerçekleştirilmektedir. Örneğin çıkış anında yapılacak bir harcama düzeltmesi ya da indirim için ön bürodaki en yetkili kişi devreye girmekte, misafirin itirazı haklı bulunursa ve toplam hesabın %10'unun altında kalıyorsa, bir itiraz belgesi doldurtularak işleme koyulur. Bu belgede ön büro yetkilisinin ve sorumlu yöneticinin imzası bulunmakta ve mevzu bahis tutar misafirin hesabından düşülmektedir.
- Misafirlerin otel çıkışı esnasında tespit edilecek olan bir oda hasarı otel yönetimi çoğunlukla görmezden gelmektedir. Ancak bahsedilen zarar hesabın %10'unu geçiyorsa tarih, oda numarası, kalan kişinin kimliği, bahsedilen zararın içeriği, ve zararın değerini belirten bir rapor hazırlanmakta ve güvenlik müdürü, odalar müdürü ve zararı tespit eden personel bu raporu imzalamaktadırlar. Büyük bir hasar söz konusu ise polis raporu tutulmakta, misafire ulaşılmaya çalışılmakta, ulaşılamıyorsa ve bir şirket mensubu değilse kredi kartından zarar tahsil edilmekte, bu da mümkün değilse suç duyurusunda bulunulmaktadır. Tutulan rapor, içeriği ve şahitler, personelin bir odaya zarar verme ihtimalini veya bir hırsızlığa engel olmakta ve bu yöntem caydırıcı bir nitelik taşımaktadır.
- Hesabını kapatmadan otelden ayrılan bir misafirin hesabı açık tutulmaya devam edilmektedir. Bu hesap muhasebe kayıtlarına alacaklar arasına aktarılmaktadır. Sırasıyla;
  - Misafire ulaşılmaya çalışılmakta,
  - Aracı olan acente veya firmalar ile iletişime geçilmekte,
  - Söz konusu fatura posta yoluyla ve iadeli taahhütlü mektup olarak misafire gönderilmekte,
  - Bu adımlar bir sonuç vermez ise polis yoluyla bir rapor tutulmakta ve kanuni işlemler başlatılmaktadır.

### **3.7.1.2.Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sistemi**

Özellikle büyük ölçekli otel işletmeleri için tedarik edilen ilk madde ve malzeme, niteliksiz ve yetersiz çalışanlardan ve de tedarikçilerden kaynaklanan yetersizlikler, yiyecek içecek bölümlerinde önemli sıkıntılara sebep olmakta, üretim kalitesini düşürmekte iş gücü kaybına sebep olmakta ve misafirlerin ihtiyaçlarının karşılanamamasıyla sonuçlanmaktadır. Buna bağlı olarak bu durum, istenmeyen maliyet artışları ortaya çıkmasına ve zarara veya karlılığın azalmasına sebep olmaktadır (Doğdubay, 2005).

Dedeman Kapadokya Otel işletmesinde, bu sıkıntıların yaşanmaması için başvurulan prosedürler, Dedeman Faaliyet Prosedürleri kılavuzuna göre şu şekilde sıralanabilir.

#### **3.7.1.2.1. Yiyecek İçecek Üretimi Esnasında İç Kontrol Sistemi**

Dedeman Kapadokya Hotel’inde, yiyecek içecek üretiminin planlanması, gerçekleştirilmesi, kalite kontrolü ve raporlama sürecinde alınan önlemler Dedeman Faaliyet Prosedürleri kılavuzuna göre aşağıdaki gibidir.

- Yiyecek içecek bölümünün standartları ve yiyecek içecek üretimi ile ilgili standartlar, otelcilik yiyecek içecek bölümü, otelcilik pazarlama bölümü, otel satış bölümü, otel satış yöneticisi, otel yiyecek içecek yöneticisi, baş aşçı, otel operasyon genel müdür yardımcısı ve otel mali işler yöneticisinin ön çalışmasından sonra otel genel müdürü veya otel müdürü, otelcilik bölge müdürü, otelcilik pazarlama ve satış direktörü, otelcilik operasyon direktörü ve otelcilik mali işler direktörü tarafından belirlenmekte, otelcilik CEO’su tarafından değerlendirilmekte ve onaylanmaktadır. Bu denli katman halinde ve ayrıntılı çalışılan bir süreç içinde fiyatlandırma ve maliyetleme konusunda ortaya çıkabilecek hile veya hataların risklerin en aza indirilmesi amaçlanmıştır.
- İşletmenin önceki dönemlerde üretim performansı, tespit edilmiş zayıf ve kuvvetli tarafları değerlendirilerek, aynı hatalarla karşılaşılma riskinin minimuma indirilmesi amaçlanmıştır.
- Yiyecek içecek üretimi ile ilgili standartlar en az yılda bir kez gözden geçirilmekte ve gerekli güncellemeler yapılmaktadır. Böylece süreç içinde

farkına varılan sıkıntılar kontrol altında tutularak, diğ er faktörler ile birlikte insan faktöründen kaynaklı hata veya hilelerden doğ abilecek zarar riski azaltılmaktadır. Bu güncellemelerden ve önlemlerden baş aşçı, belirlenmiş standartlar kapsamında olmak kaydı ile sorumludur.

- Yiyecek içecek malzeme ihtiyacı, onaylanmış üretim planında yer alan üretim miktarları, ürün reçeteleri ve üretim noktasındaki mevcut malzeme stoku dikkate alınarak belirlenir. Malzeme ihtiyacı depodan malzeme çıkışı prosedürüne göre karşılanır. Üretimden sorumlu bölüm yöneticisi üretimin ve malzemenin kalitesini, plana, üretim standartlarına ve reçetelere uygunluğunu kontrol eder.
- Her gün önceki gün itibarıyla mutfak bölümü tarafından yiyecek içecek üretim raporu hazırlanmakta, baş aşçı tarafından onaylanıp ve otel yiyecek ve içecek yöneticisi, otel operasyon genel müdür yardımcısı, otel genel müdürü veya otel müdürü ve otel maliyet kontrol bölümüne iletilmektedir. Satış sırasında anında üretilip sunulan yiyecek içecek rapora satış miktarı kadar dâhil edilmektedir.

### **3.7.1.2.2. Mutfak, Restoran ve Bar Bölümlerinde İç Kontrol Sistemi**

İşletme içinde, Pool Restoran, Erciyes Restoran, Panaroma Restoran ve Bar ve Şarap Evi olmak üzere, toplam 3 restoran ve 2 adet bar bulunmaktadır. Bu birimlerde uygulanan kontrol süreçleri Dedeman Faaliyet Prosedürleri kılavuzuna göre şu şekildedir.

- Mutfak şefi, karşı karşıya kalınabilecek hataların önüne geçmek amacıyla, kendi personelini kendisi kurmakta ve gerekli eğitimleri süreç öncesi ve esnasında vermektedir.
- Menüde bulunan etlerin porsiyonlanması, anlaşılan kasap tarafından kararlaştırılan standartlar içerisinde yapılır. Her tabağın görüntüsünün aynı olması için, tabak içeriğinin her seferinde aynı olması amacıyla kontroller yapılmaktadır.
- Restoran girişlerinde, bir restoran görevlisi ön bürodan aldığı bir misafir listesi ile beklemekte, giren misafirlerin oda numaralarını ve kimlik bilgilerini alarak bu liste ile karşılaştırmaktadır. Böylece otelde kalmayan bir

kişinin restorana ödeme yapmadan girmesi engellenmiş olmakta ya da sadece oda ücreti ödeyen bir müşterinin de aynı şekilde restorandan yararlanmasının önüne geçilmiş olmaktadır. Bu görevli kasa Z raporunu hazırlayarak kasada tuttuğu nakit ve adisyonları bir sonraki vardiyada çalışan şef garsona teslim imza karşılığında teslim etmektedir. Daha sonra bu görevli, kasa raporunu hazırlayarak, nakit, kredi kartı makbuzları, adisyonları ve iptal edilmiş adisyonları hazırlayarak yine imza karşılığında ön büroya muhasebe bölümüne teslim edilmek suretiyle vermektedir. Ön büro ise ertesi gün bu teslimatı gerçekleştirmektedir.

- Dedeman Kapadokya'da sabit personelin yanı sıra, yoğunluk ve mevsime göre dönem dönem sözleşmeli personel ve stajyerler de çalıştırılmaktadır. Bu tür çalışanlar için geçici bir iş durumu söz konusu olduğundan, servis kalitesine yeterli özeni göstermemekte ve işletmenin varlıklarını olması gerektiği gibi korumamaktadırlar. Bu yüzden bu personellere eğitim ve nispeten uzmanlık gerektirmeyen işler verilmekte, ön plandaki uzmanlık isteyen işler kalifiye elemanlar ile çözümlenmektedir. Bu sayede, kötü niyet içerisinde olabilecek personel daha rahat kontrol altında tutulmuş olacaktır.
- Restoran kısmında ödeme yapan bir misafir için iki adet adisyon oluşturulmaktadır. Personelde kalacak olan adisyon misafir tarafından imzalanmakta ve oda hesabına aktarılmaktadır. Peşin veya kredi kartı ile yapılan ödemelerde ise fatura misafire verilmekte, ayrıca pos makinasından alınan makbuz da misafire imzalatılarak tahsilat işlemi tamamlanmış olur. Bu adisyona, iptal edilen adisyonlar ile sipariş fişi de eklenerek saklanmaktadır. Böylece fatura ve adisyon şişirme gibi hilelerin de önlemi alınmış olur.
- Menüde bulunan bütün yiyecek ve içecek kalemleri işletme ana yazılımına tanımlanmaktadır. Bu tanımlanma muhasebe müdürü ve genel müdürün onayı ile yapılmaktadır. Ücret bilgileri ile yapılan bu tanımlamalar ile birlikte menüdeki bir ürünün fiyatı artık sabitlenmiş ve değiştirilemez hale gelmiş olmaktadır. Alınan siparişler bu yazılım aracılığı ile gerekli yerlere iletilmekte ve siparişlerin hazırlanması sağlanmaktadır. Bu sayede yazılım üzerinden iletilmeyen her hangi bir siparişin hazırlanması da engellenmiş

olmaktadır. Bu yazılım sayesinde, yanlış fiyatlama, faturalandırma hataları, kayıt dışı satışların ve konuk hesaplarına yanlış yönlendirmelerin önüne geçilmiş olmaktadır.

- Oda servisi de restoran bölümüne bağlı çalışan bir birimdir. Bu bölümün etkinliği, oda servis kontrol raporu ile denetlenmektedir. Bu raporda, siparişler, siparişlerin verildiği saatler, siparişi alan personel, siparişin odaya teslimi ve boşların toplandığı saat yer almaktadır. Bu sayede oda servisi elemanları ve çalışma etkinlikleri izlenmektedir.
- Kat hizmetleri bölümünde olduğu gibi yiyecek içecek bölümünde de vardiyalı çalışma uygulanmaktadır. Uygulanan rotasyon ile personelin etkin çalışması teşvik edilmekte ve her hangi bir hile için örgütlenmenin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca vardiya uygulansa bile toplanılan bahşişler uygulanan puanlama sistemine göre paylaştırılmakta ve bu ödül sistemi ile işletmenin personel tarafından benimsenmesi ve korunması amaçlanmaktadır.
- Otel personellerinden bazıları çeşitli sebeplerden dolayı müşteriye ikram veya onu ağırlama yetkisine sahiptirler. Bununla ilgili şöyle bir prosedür hazırlanmıştır;
  - Bozuk bir ürün veya yanlış sipariş sonrası, servis elemanı hatanın düzeltilmesi için gerekli malzemeleri ikram edebilir.
  - Misafir memnuniyetsizliği sonrasında servis elemanı su, çay, kahve, meyve tabağı, tatlı, bölüm yöneticisi ise yerli içecek ve yiyecek ikramında bulunabilir.
  - Temsil veya ağırlama durumu ile ilgili olarak, müdür ve üstü yerli içecek ve yiyecek, satış bölümü, rezervasyon şefi, bölüm müdürü ve üstü ise lüks içki dışındaki içecek ve yiyecek ikramında bulunabilirler.
  - Misafirlere özel kutlamalar durumunda, misafir ilişkileri bölümü, pasta, çiçek, servis elemanı, su, çay, kahve, meyve tabağı, tatlı, bölüm yöneticisi, yerli içecek ve yiyecek ikramında bulunabilirler.
  - Dahili toplantılarda kullanılan yiyecek ve alkolsüz içecek toplantının sahibi ve düzenleyen kişi (en az müdür seviyesinde olmak koşuluyla) tarafından ikram edilebilmektedir. İkram ile ilgili adisyona ikram sebebi

ve katılanlar yazılıp ve adisyon ikramı yapan tarafından imzalanmaktadır. İkramlar günlük olarak otel muhasebe bölümü tarafından raporlanıp, otel genel müdürü veya otel müdürü tarafından değerlendirilip ve onaylanmaktadır. Başka işletme veya bölüm yararına yapılan ikram bedelleri otel muhasebe bölümü tarafından ilgili işletme veya bölüme devredilip, faturalanmaktadır. Onaylanmayan ikramların karşılığı bedeller ilgili personelin hesabına aktarılmakta ya da faturalanarak tahsil edilmektedir. Bu uygulamada yapılan sınırlandırmalar ve izlenen prosedür ile ikram süreci kontrol altında tutulmaktadır.

- Yiyecek içecek birimlerinde kullanılan malzemelerin kayıp, hasar veya kırılma durumları, öncelikle bir liste üzerinden takip edilmektedir. Bu konu ile ilgili yapılan uyarılar ve önlemler ile kayıpların önüne geçilmeye çalışılmaktadır.
- Yiyecek içecek bölümünün iç kontrol sisteminde en çok ilgilendiği işlemler maliyet kontrol süreçleridir. İşletmede gerçekleşen satışlara ve tüketime göre ürünlerin birim maliyetleri oluşturulmaktadır. Bunlar yiyecek içecek müdürüne ve üst yönetime raporlanmaktadır. Günlük olarak, gelir ve gider değerlendirmelerinin yapılabildiği maliyet raporları ile analizler yapılmaktadır. Ayrıca günlük maliyet raporunun dışında, maliyet kontrol bölümünün çıkarttığı, yiyecek içecek faaliyet raporunda maliyetler ve gider gelirler oldukça ayrıntılı şekilde işlenmektedir. Her maliyet kontrol raporunda olan tipik başlıklar, Dedeman Kapadokya Otel’inde de bulunmaktadır. Bunlar;
  - Yiyecek içecek gelirleri
  - Yiyecek içecek gelir grafikleri
  - Yiyecek ve içecek maliyet raporları
  - Yiyecek içecek toplam maliyet raporu
  - Yiyecek içecek maliyet dağılımları
  - Ödenmez ikram dökümleri
  - Personel yiyecek giderleri
  - Yiyecek deposu

- İçecek deposu
- Envanter tablosu
- Yiyecek içecek maliyet dağılımları (gruplara göre)
- Mini Bar
- Aylık maliyet istatistikleri
- Yıllık maliyet
- Aylık gelir
- Aylık bütçe

Bu derece ayrıntılı bir maliyet raporlaması sayesinde birim maliyetler hesaplanmakta, bölüm faaliyetlerinin kontrolü kolaylaşmakta, gelir ve gider değerleri farklı açılardan değerlendirilebilmekte, bölümün daha önceki gelir ve maliyet performansları ile karşılaştırma imkânı doğmakta, kararlara ve hedeflere yakınlık gözlenmekte ve eğer hedefler ile bir uyumsuzluk söz konusu ise düzeltici önlemlerin alınmasına imkan bulunmaktadır.

- Barlara malzeme iletilirken, bu malzemeler her bara göre bir etiket ile işaretlenmektedir. Barda etiketi olmayan içki satılmaz, standart belirtilen stok üzerinde içki bulunmaz. Bu şekilde dışarıdan içki sokarak satış yapılmasının önüne geçilmiş olunur.
- Barlarda standart kokteyl tarifleri kullanılmakta ve yine standart ölçekler kullanılmaktadır. Bu standart ölçüler bir yenilik söz konusu olduğu takdirde, sıklıkla yapılan eğitimler ile personele aktarılmaktadır. Standartlar sayesinde işletme, kokteyl ve çeşitli içki sunumlarında karşı karşıya kalınabilecek hilelerden korunmuş olmaktadır.
- Bir içki şişesinin kırılması durumunda ise tutulan tutanak yetkili personele imzalatılarak, kırık şişe ile birlikte ertesi gün muhasebe bölümüne teslim edilmektedir.
- Barlar ve restoranları arası malzeme transferi sırasında transfer fişleri kullanılmaktadır.
- Altı ayda bir yapılan bar sayımlarında, maliyet kontrol sorumlusu, muhasebeden bir sorumlu ve bar şefi bulunmaktadır.

- Misafirlerin otelden ayrılması sürecinde mini barlar kat görevlileri tarafından kontrol edilir. Mini barlarda emniyet çıkartmaları mevcuttur. Mini bar kullanılmadığı takdirde bu çıkartma yerinde kalacak ve her hangi bir kontrole ihtiyaç kalmayacaktır. Eğer mini bar kullanılmışsa görevli eksikleri tespit ederek, gerekli işlemleri yerine getirerek, eksikleri konuk hesabına geçmektedir. Bu süreçte görevli ön büro ile eş zamanlı çalışmaktadır.
- Mini Bar tüketimi yazılım sayesinde bilgisayardan da günlük olarak izlenebilmektedir. Bu sayede müşterinin bir itirazı olursa veya hangi ürünlerin daha çok tüketildiği izlenmek istenirse, bu yazılım sayesinde bu bilgilere rahatça ulaşılabilir.

### **3.7.1.3. Telefon Hizmetinde İç Kontrol Sistemi**

Dedeman Kapadokya Otel’inde telefon hizmetinde öncelikli amaç dış ve iç telefon görüşmelerinin ve telefon ile sağlanan diğer hizmetlerin etkili bir şekilde yürütülmesidir. Telefon hizmetinin sağladığı gelirler odalar bölümünden ayrı olarak takip edilmektedir. Otel yönetimi telefon görüşmeleri ile ilgili prosedürleri iç ve dış telefon görüşmeleri olarak ikiye ayırmıştır. Misafirler yapacak oldukları dış görüşmeleri odalarından gerçekleştirebilmektedirler. Bu konuşmalardan ortaya çıkan ücret ise doğrudan misafirin hesabına geçirilmektedir. Gece kontrolörü, toplam telefon görüşmesi raporundaki telefon görüşmelerinin misafirlerin hesaplarına doğru geçirilip geçirilmediğini kontrol etmektedir. Ayrıca telefon hizmeti ile ilgili hizmet kalitesini standartlar içinde tutmak için çeşitli önlemler alınmıştır. Bunlar Dedeman Faaliyet Prosedürleri kılavuzuna göre;

- Üç çalışan önce telefona cevap verilmesi,
- Hitap şeklindeki nezaket ve özene dikkat,
- Beklemeye alınan misafirin her 30 saniyede bir kontrol edilmesi şeklindedir.

### **3.7.1.4. Yabancı Para İşlemlerinde Hizmetinde İç Kontrol Sistemi**

Dedeman Kapadokya Otel’inde yabancı para hizmetleri sürecinde öncelikli olarak, misafirlerin yabancı para karşılığı ilgili ülke yerel parası ihtiyaçlarının karşılanması amaçlanmaktadır. Bu kısımda döviz, karşılığında günün döviz bozma kurundan hesaplanan yerel para ödenerek alınmaktadır. Döviz satış işlemi



yapılmamaktadır. İlgili ülke Merkez Bankası tarafından çevrilebilir (konvertibl) olarak tanımlanan aşağıda belirtilen dövizler üzerinden işlem yapılabilir;

- ABD Doları (USD)
- Avustralya Doları (AUD)
- Danimarka Kronu (DKK)
- Euro (EUR)
- İngiliz Sterlini (GBP)
- İsveç Kronu (SEK)
- İsviçre Frangı (CHF)
- Japon Yeni (JPY)
- Kanada Doları (CAD)
- Kuveyt Dinarı (KWD)
- Norveç Kronu (NOK)
- Suudi Arabistan Riyali (SAR)

Opera Fidelio yazılımını kullanarak, döviz kurunun belirlenmesinden, ilgili birimlere duyurulmasından, ana uygulama yazılımına kayıt edilmesinden, otel kasa bölümü, misafirlerin döviz karşılığı yerel para taleplerinin karşılanmasından ise resepsiyon bölümü sorumludur. Döviz kurları ilgili ülke merkez bankası tarafından her iş günü için duyurulmaktadır. Resmi tatil, hafta sonu ve yarım işgünü çalışılan günlerde, bir önceki tam işgünü belirlenmiş olan gösterge niteliğindeki kurlar geçerlidir. Her iş günü sonunda gelecek gün veya günlere ait kullanılacak kurlar belirlenip ve ana uygulama yazılımlarına kayıt edilmektedir. Efektif dışındaki işlemlerde misafirin sunduğu dövizin geçerliliği imza ve kimlik karşılaştırması yapılarak kontrol edilmektedir. Döviz alış işlemleri ana uygulama yazılımında yer alan Döviz Alış Formu ile belgelenir. Döviz alış işlemi ana uygulama yazılımına kayıt edilir, Döviz Alış Formu yazdırılıp, aslı alınan döviz karşılığı yerel para ile birlikte misafire verilir, kopyası saklanmaktadır.

### **3.7.1.5. Diğer Gelir Getiren Merkezlerde İç Kontrol Sistemi**

Otel bünyesinde, spa, hediyelik eşya bölümleri gibi dışarıdan işletmecilerin çalıştırmakta olduğu ve kira karşılığı hizmet ermekte olan gelir merkezleri bulunmaktadır.

### 3.7.2. Gelir Getirmeyen Bölümlerde İç Kontrol Sistemi

Pasif işletme bölümleri olarak düşünebileceğimiz bu hizmet departmanları, müşteri ile direkt ilişkisi olmayan bölümlerdir (Elitaş, 2010). Otel işletmeleri içinde personel, muhasebe, satış, teknik ve güvenlik bölümleri, hizmet bölümleri dâhilinde kabul edilmektedir (Şener, 2010). Ancak Dedeman Kapadokya Otel için bu çalışmada tahsilat, kredilendirme, satınalma, depo, kasa işlemleri süreçleri incelenecektir.

#### 3.7.2.1. Tahsilat Esnasında İç Kontrol Sistemi

Kredili müşteri hesaplarındaki tutarların tahsil edilmesi amacıyla otel yönetimi tahsilat esnasında Dedeman Faaliyet Prosedürleri kılavuzuna göre şu prosedürleri izlemektedir;

- Bu işlemlerden yani kredili konaklama ve ilişkili ürün ve hizmetlerin faturalarının tahsilatının takibinden ve kayıt edilmesinden otel krediler bölümü sorumludur.
- Kredili konaklama ve ilişkili ürün ve hizmetlerin bedelleri sözleşmede veya anlaşmada ya da faturada belirtilen ödeme planına göre fiyatlandırma para biriminden ya da sözleşmede veya anlaşmada belirtilen tahsilat tarihindeki ilgili ülke Merkez Bankası döviz satış kurundan yerel para olarak banka havalesi ile tahsil edilmekte ve tahsilat işlemi otel krediler bölümü tarafından ana uygulama yazılımına kayıt edilmektedir.
- Otel krediler bölümü her hafta başında haftaya ait tahsil edilecek kredili konaklama ve ilişkili ürün ve hizmetlerin bedellerini gösteren yaşlandırma raporunu ana uygulama yazılımından yazdırıp, faturaların vadesinden üç gün önce müşterilerle görüşerek tahsilatın yapılıp yapılamayacağı bilgisini almaktadır. Tahsilatın yapılamayacağı bilgisinin alınması durumunda otel satış bölümünü bilgilendirip, gerekli önlemlerin alınmasını talep etmektedir.
- Otel krediler bölümü banka işlemlerini izlemekte, tahsil edilen kredili konaklama ve ilişkili ürün ve hizmetlerin bedellerini ilgili fatura ile ilişkilendirip, fatura yoksa avans olarak ana uygulama yazılımına kayıt etmektedir. Vadesinde tahsil edilmeyen işlemlerle ilgili Müşteri Hesapları Takibi prosedürüne göre gerekli işlemlerin yürütülmesini sağlamaktadır.

### 3.7.2.2. Kredilendirme Esnasında İç Kontrol Sistemi

Dedeman Kapadokya Otel’inde kredili satış yapılan müşterilere kredi limiti tanımlanması ve kredi limitlerinin güncellenmesi ve bunların kullanılan yazılım desteği ile etkin bir takibi amaçlanmaktadır. Bu süreçte izlenen yollar şu şekilde sıralanabilir;

- Kredilendirme çalışmaları otel krediler bölümü tarafından yapılan hazırlık üzerine otelcilik satış müdürü veya otel pazarlama ve satış bölüm müdürü ve otel mali işler müdürü tarafından yürütülmektedir. Bu çalışmalar sırasında otelcilik satış bölümü, otel satış bölümü veya otel ziyafet satış bölümü gerekli bilgileri sağlamaktadır. Bu sayede üst düzey yöneticilerin dirsek temasında oldukları bir süreç ve bir bilgi ağı çerçevesinde bir süreç yaratılmış ve her hangi bir hata veya hileye karşı oto kontrol sağlanması amaçlanmıştır.
- Mevcut kredili müşteriler, otelcilik satış bölümü, otel satış bölümü, otel ziyafet satış bölümü tarafından sağlanan ilgili bilgiler de kullanılarak, otel krediler bölümü tarafından kredilendirme çalışmasına tabi tutulmaktadır. Bu değerlendirmede, M& olarak kodlanan üst düzey misafirler bir değerlendirmeye tutulmazlarken, M3, M4, M5 olarak kodlanan orta düzey misafirler yılda bir defa, M1, M2 olarak kodlanan en alt düzey misafirler ise en az 6 ayda bir defa değerlendirilmeye tabi tutulurlar.
- Kredi limitlerini belirlerken satış tutarları ve vadelere göre risk seviyesi hesaplanmakta, bulunan tutar değerlendirilerek kredi limitine dönüştürülmektedir. Değerlendirmede müşterinin ödeme alışkanlığı, karşılıksız ödeme durumu, risk (vadeli çek ve açık alacak toplamı), ciro, fiyat artışları, teminat verebilme yeteneği gibi kıstaslar dikkate alınıp ve Kredi Limitleri Listesi hazırlanmaktadır.
- Kredi Limitleri Listesinin çalışma mantığı ve kalemlerin birbirleri ile ilişkileri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir (Dedeman Faaliyet Prosedürleri, 2011);

**Çizelge 3.1.Kredi Limitleri Listesi**

<b>Kalemler</b>	<b>Birimi</b>	<b>Açıklaması</b>
<b>SATIŞ/RİSK VARSAYIMLARI</b>		
<b>Gerçekleşen satış</b>	USD	Geçen yılın ilgili döneminde gerçekleşen satış tutarı yazılır. Önceki dönemde çalışılmayan müşteriler için bu yılın ilgili döneminde tahmin edilen satış tutarı yazılır.
<b>Aylık ortalama satış</b>	USD	Geçen yılın ilgili döneminde gerçekleşen ortalama aylık satış tutarı hesaplanır. Önceki dönemde çalışılmayan müşteriler için bu yılın ilgili döneminde tahmin edilen ortalama satış tutarı hesaplanır.
<b>Satış artışı</b>	Yüzde	Bütçedeki aylık satış artışı (miktar) hedeflerine göre uygun oran yazılır. Önceki dönemde çalışılmayan müşteriler için 0 yazılır.
<b>Fiyat artışı</b>	Yüzde	Kredilendirme döneminde beklenen fiyat artış oranı yazılır. Önceki dönemde çalışılmayan müşteriler için 0 yazılır.
<b>KDV oranı</b>	Yüzde	Ortalama KDV oranı yazılır.
<b>Ortalama vade</b>	Gün	Ortalama satış vadesi yazılır.
<b>SATIŞ (KDV HARİÇ)</b>	USD	Gerçekleşen satış tutarına satış artışı ve fiyat artışı uygulanarak hesaplanan satış tutarıdır.
<b>KDV</b>	USD	Satış (KDV hariç) tutarının KDV oranı ile çarpımı sonucu hesaplanan tutardır.
<b>SATIŞ (KDV DAHİL)</b>	USD	Satış (KDV hariç) ile KDV tutarının toplamıdır.
<b>MAKSİMUM RİSK</b>	USD	Satış (KDV dahil) tutarına ortalama vade uygulanarak hesaplanan risk bakiyesidir.
<b>BELİRLENEN LİMİT</b>	USD	Tabloda hesaplanan bilgiler, değerlendirme çalışmalarının sonuçları ve müşterinin geçmiş performansı dikkate alınarak belirlenen ve önerilen kredi limiti tutarıdır.

Kaynak: Dedeman Faaliyet Prosedürleri, 2011

- Otele ilk defa giriş yapacak olan veya daha önce haklarında bir kredilendirme çalışması yapılmamış olan müşterilerde ise ilk dönem için satış tahmini üzerinde müşteri ile mutabakata varılmakta ve kredi limiti buna göre belirlenmektedir.

- Otel krediler bölümü tarafından yapılan ön çalışma, otelcilik satış müdürü, otel pazarlama ve satış bölüm müdürü ve otel mali işler müdürü tarafından gözden geçirilmekte ve liste kesinleştirilmektedir.
- Kredi Limitleri Listesinde yer alan müşteriler aşağıda belirtilen limitlere göre ilgili birimler tarafından onaylanır. Otel krediler bölümü onayları takip edip sonuçlandırmaktadır. İlk seviyenin üstünde yer alan bir kademe tarafından onaylanması gereken müşteriler ilgili birim yöneticisinin parafı alındıktan sonra onaya sunulmaktadır. Bu limitler;

### Çizelge 3.2. Yöneticilerin Kredi Limitleri

Onay Seviyesi	Limit (USD)
Otel Mali İşler Müdürü, Otel Genel Müdürü/Otel Müdürü	0 – 35,000
Otelcilik Bölge Müdürü, Otelcilik Operasyon Direktörü, Otelcilik Pazarlama ve Satış Direktörü, Otelcilik Mali İşler Direktörü	35,001 – 75,000
Otelcilik CEO'su	75,001 ve üzeri

Kaynak: Dedeman Faaliyet Prosedürleri, 2011

- Kredi limitleri yukarıda belirtilen birimler tarafından onaylandıktan sonra yürürlüğe girmektedir.

Bu prosedürlerin pratikte işleyişi esnasında ise şu adımlar izlenmektedir;

- Kredilendirme çalışması sırasında (politikalarda belirtilen dönemlere göre) otel krediler bölümü, kredi limitleri listesi için gerekli olan bilgileri ana uygulama yazılımından almaktadır. Geçerli bütçe hedefleri ve satış politikalarını da dikkate alarak kredi limitleri listesini hazırlamaktadır. Bu çalışma sırasında gerekirse otelcilik satış bölümü, otel satış bölümü ve otel ziyafet satış bölümünden destek alınmaktadır.
- Müşteri adayları ve müşteriler için hazırlanan Kredi Limitleri Listesi ekinde analiz ve bilgilerle birlikte otel mali işler müdürüne sunulmaktadır. Otel mali işler müdürü Kredi Limitleri Listesi'ni ekleri ve hesaplamaları kontrol edip, listeyi imzalamaktadır. Liste otel krediler bölümünde dosyalanıp, listenin görüşülmesi için hazırlığı yapılmaktadır.

- Otelcilik satış müdürü, otel pazarlama ve satış bölüm müdürü ve otel mali işler müdürü, otel krediler bölümü tarafından hazırlanan Kredi Limitleri Listesi'ni her bir müşteri için değerlendirip ve kesinleştirmektedirler. Daha sonra otel krediler bölümü Kredi Limitleri Listesi'ne gerekli onayları almaktadır
- Otelcilik satış bölümü, otel satış bölümü ve otel ziyafet satış bölümü müşterilere sonuçları yazılı olarak bildirmektedir.
- Son olarak, otel krediler bölümü ana uygulama yazılımında gerekli düzenlemelerin yapılmasını sağlamaktadır.

### **3.7.2.3. Satınalma Esnasında İç Kontrol Sistemi**

Satınalma süreci Dedeman Kapadokya Otel'inde ana başlıklar halinde prosedürler haline getirilmiştir. Bunlar;

- Satınalma Politikalarının Belirlenmesi,
- Tedarikçi Kabul,
- Tedarikçi Değerlendirme,
- Satınalma Talebi,
- Tedarikçi Seçimi,
- Alış Siparişi, Teslim Alma ve Fatura Kontrol, olarak belirlenmiştir.

#### **3.7.2.3.1.Satınalma Politikalarının Belirlenmesi**

Satınalma politikaları, satınalma bölümü ve satınalmayı gerçekleştiren bölüm yöneticilerinin bir araya gelerek gerçekleştirdikleri bir ön çalışma sonrası, pazarlama ve satış direktörü, operasyon direktörü, mali işler direktörü, insan kaynakları direktörü, ve bilgi teknolojileri direktörünün yapacağı bir çalışma sonrasında ortaya çıkartılır. Son olarak CEO tarafından değerlendirilip, onaylanmaktadır.

Satınalma politikaları, CEO tarafından onaylandığı andan itibaren yürürlüğe girmektedir. Bu politikalar yıl en az bir defa gözden geçirilmekte ve gerekli görülürse güncellenmektedir. Satınalma işlemini yürüten bölümler yapılan güncellemeleri, kullanılan Fidelio Opera yazılımında tanımlanmasından sorumludurlar. Ayrıca bu yazılım üzerinde tedarikçi değişiklikleri ile ilgili her ayrıntı tekrar tanımlanmaktadır.

Satınalma politikalarının belirlenmesi sürecinde bir çok yönetici bir arada çalışsa ve bir oto kontrol mekanizması oluşturulmaya çalışılsa da, son adımlarda esas kontrol mekanizmasını işler halde devam ettiren işletmenin CEO'su olmaktadır.

### 3.7.2.3.2. Tedarikçi Kabul

Tedarikçi kabul işlemi esnasında, satınalma işlerini yürüten personelin tedarikçi dosyalarının oluşturulması ve bu bilgilerin güncellenmesi sürecinin etkinliği amaçlanmaktadır.

Otel işletmesi uyguladığı prosedürlerde çalıştıkları tedarikçileri aşağıdaki şekilde üçe ayırmıştır.

### Çizelge 3.3. Tedarikçilerin Sınıflandırılması

Grubu	Tanımı
A	Yiyecek ve içecek, diğer satış malzemeleri, bilgi teknolojileri, bakım, onarım, temizlik, güvenlik, personel taşıma, personel yemek, basım, enerji, su vb. malzeme ve hizmetleri sağlayan yüksek tutarlarda ve sürekli çalışılan firmalardır.
B	Geçici malzeme ve hizmet alınan ve seyrek çalışılan firmalardır.
C	Yurtdışı tedarikçiler, kamu kurum ve kuruluşları, dernekler ve vakıflardır.

Kaynak: Dedeman Faaliyet Prosedürleri, 2011

Otelcilik satınalma bölümü yeni tedarikçilerin bulunması, satınalma ile ilgili evrak işlerinin yapılması ve işletmenin bu tedarikçilerle olan iletişiminin sağlanması konusunda sorumludur. Yeni bir tedarikçi ise alınan ürünü kullanacak olan departman yöneticisi tarafından değerlendirilir. Ardından bir üst yöneticinin de onayı ile bu tedarikçi ile çalışılmaya başlanır. Satınalma süreci ile ilgili bir değişikliği, satınalmayı gerçekleştiren bölüm yazılım üzerinden güncellemek durumundadır.

Yeni bir tedarikçinin sisteme tanımlanabilmesi için aşağıdaki bilgiler gereklidir.

A grubu için;

- Tedarikçi Bilgi Formu,
- Şirket ana sözleşmesinin yayınlandığı ticaret sicil gazetesi,
- En son tarihli imza sirküleri ve buna ilişkin ticaret sicil gazetesi,
- Vergi levhası,

- Sözleşme hazırlama prosedürüne göre hazırlanmış ve karşılıklı imzalanmış Satınalma Çerçeve Anlaşması,
- Tedarikçi referansları.

B ve C grubu tedarikçiler için ise sadece Tedarikçi Bilgi Formu yeterlidir.

### 3.7.2.3.3. Tedarikçi Değerlendirme

Tedarikçilerin değerlendirilmesi dönemsel olarak tedarikçiler için işletme tarafından yürütülen bir puanlama çalışmasıdır.

Tedarikçi değerlendirme çalışmaları belirlenmiş kıstaslara göre satınalmayı gerçekleştiren bölüm tarafından yapılmaktadır. Bu değerlendirme yılda en az bir defa gerçekleştirilmektedir. Değerlendirme sonuçları ana uygulama yazılımında güncellenmektedir.

Değerlendirme sonucunda bir tedarikçi aldığı puana göre, satıcılıktan düşürülebileceği gibi, çok iyi bir sonuçta 2 yıl denetlenmeden çalışılmaya devam da edilebilir. Bu süreci işletme şu tablo ile açıklamıştır;

**Çizelge 3.4. Tedarikçi Değerlendirme Süreci**

Not	İşlem
0.00 – 1.50	Satıcılıktan düşürülür.
1.51 – 2.00	D notu verilir. Yakın takibe alınır. Eksikliklerini tamamlaması için süre tanınır. Süre sonunda yapılacak denetimde notu tekrar bu aralıkta yer alırsa satıcılıktan düşürülür.
2.01 – 2.50	C notu verilir. Mal ve hizmet satın alınabilir.
2.51 – 3.00	B notu verilir. Düzenli mal ve hizmet satın alınabilir. Uzun vadeli sözleşme adaydır.
3.01 – 3.50	A notu verilir. Düzenli mal ve hizmet satın alınabilir. Uzun vadeli sözleşme grubudur.
3.51 – 4.00	A + notu verilir. Herhangi bir sorunla karşılaşılmadığı sürece 2 sene bir denetlenir.

Kaynak: Dedeman Faaliyet Prosedürleri, 2011



Değerlendirme sonuçları ile birlikte bir tedarikçi listesi oluşturularak, satınalmadan sorumlu departman yöneticisi ve bir üst yönetici tarafından onaylanmaktadır.

#### **3.7.2.3.4. Satınalma Talebi**

Satınalma talebi prosedürünün oluşturulmasındaki amaç tabii ki öncelikle ihtiyaç duyulan malzeme ve hizmetlerin satın alınmasıdır. Daha sonra satın alınan hizmet ve ürünlerin istenilen standartlar içinde olmasının garanti altına alınması ve satın alma işleminden önce gerekli onayların alınmasıdır. Bu süreç Dedeman Kapadokya'da şu şekilde işlemektedir;

- İhtiyaçlar, Talep Formu ile istenir ve bu ihtiyaçlar Depodan Malzeme Çıkışı prosedürüne göre karşılanır. İhtiyacın niteliğine göre ürün ya da hizmetin kullanılmaya başlanacağı vakit formda belirtilir ve sorumlu bölüme aktarılır.
- İhtiyacı karşılamakla yükümlü bölüm talebi değerlendirip, güncelleyebilir ve hatta iptal dahi edebilir. Bu süreçte kontrol amaçlı, talep eden bölüm yöneticisinin onayı da istenebilmektedir.
- İhtiyacı karşılamaktan sorumlu bölüm, bahsedilen ürün ve hizmetlerin tedarik edilmesine karar verince, ürün veya hizmet talebinde bulunan bölüm için Satınalma Talep Formu oluşturur. Satınalma Talep Formu, satınalmanın uygun zamanda yapılması şartıyla Tedarikçi Kabul prosedüründe belirtilen satınalmayı gerçekleştirecek bölüme iletilir.
- Hata olasılığını azaltmak maksadıyla, talep ile ilgili açıklayıcı detaylı bilgi içeren çizim, resim, broşür, tanım gibi belgeler de gerektiğinde forma eklenmektedir.
- Hile ve hata olasılığını azaltmak amacıyla, seyahatlerle ilgili eğer var ise bilet satın alma durumlarında Satınalma Talep Formu'na ilave olarak Seyahat Talep Formu doldurulup ve forma eklenmektedir.
- Satınalma Talep Formu, talep eden departman yöneticisi tarafından onaylanmaktadır.
- Satınalmayı onaylayan sorumlu personel bu talebin bütçe dahilinde gerçekleştiğini kontrol etmek zorundadır.

### 3.7.2.3.5.Tedarikçi Seçimi

Tedarikçi seçimi sürecinde doğal olarak işletme ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetlere en uygun şekilde ulaşabileceği koşulların içinde olmayı tercih etmektedir. Bu yüzden bu amaca uygun olarak yapacak olduğu seçim sürecinde, tedarikçi ile karşılıklı bilgi alışverişinde bulunarak en uygun tedarikçiyi seçmeyi amaçlamaktadır.

- Her satın alma grubuna göre ayrı bir departman ve departman sorumlusu bulunmaktadır. Tedarikçiler ile olan iletişim departman sorumluları tarafından yürütülmektedir. İlgili tedarikçi ile işletme adına başka bir bölüm temasa geçememektedir.
- İhtiyaçlar için çalışılan ve potansiyel tedarikçiler ile yılda en az bir defa “Anlaşmasız Satınalma Grubu” işlemleri gerçekleştirilerek tedarikçiler belirlenir. Belirlenen bu tedarikçiler ile Satınalma Çerçeve Anlaşması imzalanır.
- Süreli sözleşme uygulamalarında aday tedarikçiler “Anlaşmasız Tedarikçi” işlemlerine tabi tutularak, seçilmektedirler. Belirlenen bu tedarikçiler ile Satınalma Çerçeve Anlaşması ve malzeme veya hizmet anlaşması imzalanmaktadır. Daha sonra süreli sözleşme kapsamında yapılacak satınalma işlemleri, Satınalma Talebi ve Alış Siparişi, Teslim Alma ve Fatura Kontrol prosedürlerine göre yürütülmektedir.
- Tedarikçi firmalarla iletişim halinde olan ve satınalma talebinde bulunan bölümler, Satınalma Talep Formunda belirtilen bilgileri kullanarak, satınalma işlemini en iyi koşullarda tamamlamak için tedarikçi araştırması yapmaktadırlar.
- Gerekirse numuneler alınmakta ve bunların standartlara uygunluğu kontrol edilmektedir. Ayrıca talep edilen ürün veya hizmet ile ilgili referans araştırmaları da yapılmaktadır.
- Bu araştırmalar esnasında talep edilen ürün veya hizmetin diğer tedarikçiler ile olan alakası, tutarı, talep eden bölümün tercihleri göz önünde tutulmaktadır.

Belirtilen tutarın büyüklüğüne göre aşağıdaki tabloda belirtilen işlemler gerçekleştirilmektedir;

**Çizelge 3.5. Anlaşma Tutarına Göre Yürütülen İşlemler**

Limit (USD)	İşlem-Anlaşmalı Satıcı	İşlem-Anlaşmasız Satıcı
<b>0 – 1,000</b>	Teklif/teklifler alınır. Satınalmayı gerçekleştiren bölüm tarafından tedarikçi seçilir, yazılı alış siparişi hazırlanmaz.	Teklif/teklifler alınır. Satınalmayı gerçekleştiren bölüm tarafından tedarikçi seçilir, yazılı alış siparişi hazırlanır.
<b>1,001 – 3,000</b>	Yazılı olarak teklif/teklifler alınır, teklif/teklifler ihtiyaç takip yazılımına kayıt edilir, talepte belirtilen koşullara uygunluğu satınalmayı gerçekleştiren bölüm tarafından değerlendirilir, tedarikçi seçilir, Tedarikçi Seçimi Formu satınalmayı gerçekleştiren bölüm tarafından onaylanır ve yazılı alış siparişi hazırlanır.	Yazılı olarak minimum 3 farklı yerden teklif alınır, teklifler ihtiyaç takip yazılımına kayıt edilir, talepte belirtilen koşullara uygunluğu sorumluluk tablosunda belirtilen bölüm/bölümler tarafından değerlendirilir, tedarikçi seçilir, Tedarikçi Seçimi Formu aşağıda belirtilen bölümler tarafından onaylanır ve yazılı alış siparişi hazırlanır.
<b>3,001 ve üzeri</b>	Yazılı olarak minimum 3 farklı yerden teklif alınır, teklifler ihtiyaç takip yazılımına kayıt edilir, talepte belirtilen koşullara uygunluğu satınalmayı gerçekleştiren bölüm tarafından değerlendirilir, tedarikçi seçilir, Tedarikçi Seçimi Formu satınalmayı gerçekleştiren bölüm tarafından onaylanır ve yazılı alış siparişi hazırlanır.	Yazılı olarak minimum 3 farklı yerden teklif alınır, teklifler ihtiyaç takip yazılımına kayıt edilir, talepte belirtilen koşullara uygunluğu sorumluluk tablosunda belirtilen bölüm/bölümler tarafından değerlendirilir, tedarikçi seçilir, Tedarikçi Seçimi Formu aşağıda belirtilen bölümler tarafından onaylanır ve yazılı alış siparişi hazırlanır.

Kaynak: Dedeman Faaliyet Prosedürleri, 2011

- Tedarikçiler ile iletişim halinde olan personel tedarikçilerden teklifleri Teklif Talep Formu ile istemektedir. Bu form talepte bulunan bölüm tarafından doldurulmakta ve tedarikçilere ulaştırılmaktadır. Forma açıklayıcı görseller ve belgeler eklenebilmektedir.
- Satıcı Seçimi Formu, departman yöneticisi ve bir üst kademe yönetici tarafından onaylandıktan sonra, bu formu onaylayan personel tarafından satınalma işlemi ile ilgili bütün belge ve onaylar kontrol edilmektedir.
- Satınalmayı gerçekleştiren bölüm bu işlem sonlanana kadar bütün belgeleri satınalma dosyasında saklamak zorundadır.

### 3.7.2.3.6. Alış Siparişi, Teslim Alma ve Fatura Kontrol

Sipariş, teslim alma ve fatura kontrol işlemleri sürecinin asıl amacı işletme için ihtiyaç duyulan malzeme ve hizmetlerin alınması ve bunların kayıt altında tutulmasıdır.

Fatura kontrol ve kayıt işlemleri otel muhasebe bölümü tarafından yerine getirilmektedir. Teslim alınan malzeme veya ürün ise teslim alan bölüm tarafından kontrol edilmektedir. Satınalmanın şekline ve niteliğine göre alınacak olan ürün veya malzemenin kullanılmaya başlanacağı zaman ve teslimat süresi önemlidir. Alış siparişi, malzeme veya hizmetin tedarikçi tarafından uygun zamanda teslim edilmesine izin verecek şekilde tedarikçiye iletilmektedir.

Taşınmaz ve taşeron hizmetleri dış ihtiyaçlar için alış siparişi belirlenen limitler içerisinde gerçekleştirilmektedir. Birinci seviyenin üstünde yer alan bir kademe tarafından onaylanması gereken tutarlar önceki bölümlerin parafı alındıktan sonra onaya sunulmaktadır. Bu limitler şu şekilde belirlenmiştir;

**Çizelge 3.6. Onay Limitleri**

İşletme	Onay Seviyesi	Bütçeli Limit (USD)
<b>Otelcilik</b>	Otelcilik Merkez Müdürleri	Paraf
	Otelcilik Merkez Direktörleri	0 – 5000
	Otelcilik Genel Müdür Yardımcıları	5001 – 50000
	Otelcilik CEO'su	50001 – 75000
	Otelcilik Yönetim Kurulu	75001 – 500,000
		500,001 ve üzeri
<b>Otel</b>	Otel Satınalma yöneticisi, Otel Mali İşler yöneticisi	Paraf
	Otel Müdürleri, Baş Aşçı	0 – 500
	Otel Bölüm Müdürleri, Otel Operasyon Genel Müdür Yardımcısı	501 – 1,000
	Otel Genel Müdürü, Otel Müdürü	1,001 – 25,000
	Otelcilik Bölge Direktörü, Otelcilik Operasyon Genel Müdür	
	Yardımcısı ve Otelcilik Mali İşler Genel Müdür Yardımcısı	25,001 – 75,000
	Otelcilik CEO'su	75,501 – 500,000
	Otelcilik Yönetim Kurulu	500,001 ve üzeri

Kaynak: Dedeman Faaliyet Prosedürleri, 2011

Önemli satınalmalarda tedarikçilerden yazılı bir sipariş onayı istenmektedir. Siparişin önemi, tutar ve boyut gibi kısıtlara göre belirlenmektedir. Teslimatın belirlenen standartlarda gerçekleşip gerçekleşmediğini teslim alan bölüm veya talep eden bölüm kontrol etmektedir. Direkt sevkiyatlarda özellikle bu süreç kullanılmaktadır.

Faturalar ise ürün veya hizmet gerçekleştiği anda alınmaktadır. Malzeme ve hizmeti birlikte içeren alımlarda satınalma faturası, satınalmayı gerçekleştiren bölüm tarafından malzeme ve hizmeti ayrı ayrı gösterecek şekilde düzenlenmektedir. İrsaliye ile teslim edilen malzemelerin faturaları irsaliye tarihinden itibaren en geç 10 gün içinde ya da irsaliye tarihi ile ay sonu arasında 10 günden az süre var ise en geç ay sonuna kadar teslim alınmaktadır. Böylece alınmamış herhangi bir mal ya da hizmetle ilgili şirket sorumluluk taşımaz ve her türlü sorumluluk ilgili çalışana aittir. Standart dışı işlemlere ait tedarikçi faturası kayıt edilmemektedir. Ürün miktarı dışında bir fark tespit edildiğinde tedarikçi ile temasa geçilerek hatanın düzeltilmesi sağlanmakta, gerekirse iade işlemleri başlatılmaktadır. Ancak miktar ile ilgili bir uygunsuzluk mevcut ise bölüm yöneticisi ve satınalma müdürü onayı ile %10 artı veya eksi fark kabul edilebilmektedir.

Ayrıca gerekli belgeler olmadan ortaya çıkan tedarikçi faturaları da teslim alınmamakta, yasal yöntemler kullanılarak tedarikçiye iade edilmektedir. Tedarikçi faturaları talep eden yöneticiler tarafından kontrol edilmektedir. Ayrıca, otel muhasebe bölümü fatura kontrol işlemleri sırasında gerekli gördüğünde ilgili satınalma dosyasındaki belgeleri talep edip, inceler ve eksiksiz olarak satınalmayı gerçekleştiren bölüme iade etmektedir.

#### **3.7.2.4. Depo Bölümünde İç Kontrol Sistemi**

Depolama sürecinde, stok seviyesinin planlanması ilk adımdır. Bu süreçte stok planını, otelcilik yiyecek içecek bölümü, otelcilik teknik müdürü, otelcilik satınalma müdürü, ilgili ürünlerin ve hizmetlerin sunulmasından sorumlu bölüm yöneticilerinin ön çalışmasından sonra otel mali işler yöneticisi belirlemekte, otel genel müdürü ise değerlendirip, onaylamaktadır. Bu süreçte malzeme planlanmasında şu unsurlar göz önünde tutulmaktadır;

- İşletmenin yeri ve kapasitesi,
- Hedef müşteri kitlesinin özellikleri,
- Malzeme temin süresi,
- Mevcut tüketim miktarları ve tüketim tahminleri,
- Genel konjonktür ve dış etkenler.

Malzeme planı, malzemelerin stoklanması ile ilgili ihtiyaç duyulan bütün bilgileri içermektedir. Bu plan otel genel müdürü tarafından onaylandıktan sonra yürürlüğe girmekte ve yılda en az bir defa güncellenmektedir. Bu plan kullanılan yazılıma gerekli prosedürler çerçevesinde kayıt edilmektedir.

Dedeman Otellerinde depodan malzeme çıkışı, malzemenin kullanım amacıyla depodan çıkışını ifade etmektedir. Bu durumda, malzemelerin takibinden otel depo bölümü sorumludur ve malzeme çıkışı talebi bölüm yöneticisinin onayı ile gerçekleşmektedir. Malzemelere ihtiyaç duyan bölüm ihtiyacından fazla malzeme isteyememektedir. Otel mali işler yöneticisi bu taleplerin karşılanma zamanlarını belirlemekte ve bölümlere iletmektedir. Bu zamanlar dışında bir malzeme çıkışı mümkün değildir. Malzeme ihtiyaçları Talep Formu ile belgelenmekte, malzeme çıkışının bütün ayrıntıları forma işlenmektedir. Üçüncü şahıslara verilecek olan malzemeler içinse bir elle taşıma irsaliyesi teslim edilmektedir.

Dedeman Otellerinde depodan malzeme transferi ise malzemenin şirkete ya da üçüncü şahıslara ait (geçici olarak ve geri almak koşuluyla) başka bir malzeme saklama noktasına transferinin düzenlenmesi anlamına gelmektedir. Ana depoda saklanan malzemelerin takibinden otel depo bölümü, diğer depolarda saklanan malzemelerin takibinden ilgili bölüm sorumludur. Burada da transfer onayını bölüm yöneticisi vermektedir. Bu transferler üretim noktasından, satış noktasına yapılmaktadır. Satış noktaları arasında transfer gerçekleştirilmemektedir. Malzeme ihtiyaçları Malzeme Transfer Talep Formu ile belgelenmektedir. İhtiyacın niteliğine göre malzemenin kullanılmaya başlanacağı veya sevk edileceği zaman form üzerinde belirtilip, depodan sorumlu bölüme iletilmektedir. Depodan çıkışlar Fidelio Opera yazılımında yer alan stok transfer fişi ile belgelenmektedir. Üçüncü şahıslar için yine bir önceki prosedür geçerlidir.

Her işletmede olduğu gibi Dedeman Otellerinde de stok miktarlarının kayıtlarla tutarlılığı çok önemlidir. Bu işlem dönem sonlarında ve yılsonlarında ayrı ayrı gerçekleştirilmektedir.

Dönem sonları stok sayımı her ay sonunda yapılmaktadır. Bu işlem sayım ekipleri tarafından gerçekleştirilmektedir. İşlem ile ilgili talimatlar sayımdan en az 1 hafta önce Otel Maliyet Kontrol Bölümü tarafından hazırlanmakta ve duyurulmaktadır. Depo

sorumluları sayım öncesi stokları bir karışıklığa sebep olmayacak şekilde düzenlemekte, sayımlar bütün stok hareketleri ve kayıtları tamamlandıktan sonra yapılmaktadır. Sayım sonuçları ile yazılımdan alınan stok sayım sonuçları karşılaştırılmakta, kullanılmayacak veya hasar görmüş stoklar belirlenmekte ve farklar araştırılmaktadır. Bu farklar Otel Mali İşler yöneticisinin onayından sonra ortadan kaldırılmaktadır.

Yılsonu stok sayımı ise yılsonu stok sayım ekipleri tarafından yerine getirilmektedir. Sayımlar ile ilgili sayım prosedürleri Aralık ayından en geç 2 hafta önce Otel Maliyet Kontrol Bölümü tarafından hazırlanmakta ve duyurulmaktadır. Bu sayım prosedüründe aşağıdaki bilgiler yer almaktadır;

- Sayım ekipleri ve test sayım ekipleri,
- Başkalarına ait mallar, hurda, kullanılmayacak durumda veya hasar görmüş olmaları gibi nedenlerden dolayı sayıma dahil edilmeyecek stokların uygun şekilde nasıl ayrılması gerektiği,
- Sayım yöntemleri,
- Sayım listelerinin kullanımı,
- Hurda ve hasar görmüş kalemlerin belirlenmesi.

Bu noktadan sonra sayım işlemleri dönem sonu sayım işlemleri ile birebir aynı yöntemler ile devam ettirilip tamamlamaktadır.

### **3.7.2.5. Kasa İşlemlerinde İç Kontrol Sistemi**

Otel kasa hareketlerini kontrol altında tutmak amacıyla, kasanın etkin kullanımı ve kayıtların tutarlılığı çok önemli bir konudur. Dedeman Otelinde kasa işlemleri otel kasa bölümü tarafından gerçekleştirilen işlemlerdir. Bu bölümde dikkat edilen en önemli prensip nakit ödeme ve tahsilatları olabildiğince alt seviyede tutmak ve bunların bankalara yönlendirmelerini sağlamaktır. Bu bölümde prosedürler şu maddelerden ibarettir;

- Kasada zorunlu durumlar haricinde yüksek miktarda nakit ve çek bulundurulmamalıdır.
- Gerçekleşen nakit ve çek işlemleri anında Fidelio Opera yazılımına kayıt edilmelidir. Yapılan işlemler kasa makbuzları ile belgelenmeli ve muhatabın imzası bu belgelerde yer almalıdır.

- Her gün sonunda kasa nakit ve çek hareketleri kontrol edilmelidir.
- Bir önceki dönemde gerçekleşen günlük tahsilat ve nakit hareketleri de göz önüne alınarak, kasada bulundurulacak nakit limit değerleri en az yılda bir kez otel mali işler yöneticisi tarafından belirlenip ve onaylanmalıdır.
- Kasadaki fazla nakit değerler günde en az bir defa banka hesabına yatırılmadır.
- Kasadan nakit transferini personelin gerçekleştirdiği bir durumda ortamda güvenlik görevlisi de bulunmalıdır. Gerçekleşen her işlem ile ilgili oluşturulan ödeme fişi personele imzalatılmalı, temin edilen dekont ile bankaya yatırılmadır.
- Kayıp eşya kapsamında olan nakit haricindeki hiçbir kıymet kasada bulundurulmamalıdır.
- Tahsilat ve ödeme makbuzlarının üzerinde bir değişiklik veya düzeltmeye rastlanırsa bunu otel mali işler müdürü iptal etmelidir. İptal edilen bu makbuzlar iptal olarak işaretlenip, muhasebe fişi ekinde dosyalanmalıdır.



## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Son yıllarda liberal ekonomi ve artık her türlü ekonomik birimin ayak uydurmak durumunda olduğu yeni ekonomi kuralları ile birlikte gelişmekte olan ülkelerin önemi kayda değer bir biçimde artmıştır. Küresel düzeydeki büyük sermaye hareketleri her türlü pazarda hızlı gelişmelere sebep olurken, gelişmiş ülkelerin ilk elden tecrübe etmiş olduğu, gelişmekte olan ülke pazarlarındaki risk kavramının önemini, genişliğini ve etkilerini de kökünden değiştirmiştir. Özellikle 2001 ve 2002 yıllarında Birleşik Devletlerde ardı ardına meydana gelen Enron ve Worldcom denetim ve muhasebe skandalları ile bu risklerin azaltılması ve etkin iç kontrol sisteminin gerekliliği bu kritik noktada daha iyi anlaşılmıştır.

Ülkemizde ise bu tarz vakaların yaşanmaması ve önüne geçilmesi için Birleşik Devletler’de o dönemde yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Kanun’larından yararlanan SPK, yapılan çalışmalarla, iç kontrol sistemi ile ilgili düzenlemelere gitmiştir. Bu çalışmalarda özellikle risk kavramı ile ilgili de çalışmalar mevcuttur. İşletmelerde özellikle büyüme ve kurumsallaşma süreçleri ile ortaya çıkan iş süreçlerinin karmaşıklaşması, iş akışlarının uzaması, hata, hile ve yolsuzluk vakalarının artmasına sebep olmuş, iç kontrol prosedürlerinin uygulanması ve etkinliğinin belli standartlar içinde tutulması sadece bu sebeplerden ötürü olarak bile çok hayati bir yere sahip olmuştur. Zira işletmelerin büyümesi, yöneticilerin işletme üzerindeki kontrolünü zayıflatmakta, özellikle uzun vadeli planlamalar ile işletmenin hayatta kalabilmesi için oluşturulacak iç kontrol sistemine büyük ihtiyaç duyulmaktadır. Çalışmanın da uygulama konusu olan otel işletmeleri, büyük sermaye yapılarıyla, çalışan sayılarıyla böyle bir sistemin kesin suret ile bulunması gereken işletmelerdir. Zira otel işletmeleri bahsedilen yapılarının bir sonucu olarak hata ve hile vakalarının çokça görüldükleri işletmelerdir.

Çalışmanın literatür kısmında belirtildiği üzere, iç kontrol sistemi her ne kadar yönetim kurulunun sorumluluğunda olsa da, sistemin etkin işleyebilmesi için bütün işletme organlarının, bütün çalışanlarıyla bu sürece katkıda bulunmaları gerekmektedir. İç kontrol sistemi, gerek dış, gerekse iç müşteriler tarafından işletmeye duyulan güven hissini sağlam tutulması konusunda da kilit bir rol oynamaktadır. İç kontrol süreci, finansal raporların şeffaflığı ve kesinliği gibi, yatırımcıların ve kredi kurumlarının bilme

ihtiyacı duyduğu konularda bir güven unsuruyken aynı zamanda faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği gibi işletmenin amaçlarına ulaşmasında etkili olan hususlarda tek başına işletme adına bir garanti veremese de büyük ölçüde yardımcı unsur olarak işlemektedir. İşletme yöneticileri, yani karar vericiler risk anlarında, uzun ve kısa vade planlamaları ile alakalı karar verme süreçlerinde, işletmenin karlılığını ve verimliliğini koruyabilmesi için doğru, hızlı ve kesin bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bilgiye sahip olabilecekleri konusundaki güvenleri ise hata ve hile konularına yer vermeyecek, etkin çalışan bir iç kontrol sistemi ile doğru orantılı olacaktır.

Özellikle emek yoğun çalışan bir otel işletmesinde kullanılan otomasyon yazılımlarının destekleri ile birlikte iç kontrol sisteminin etkinliği ve güvenilirliği belirli standartlar içinde tutulmalıdır. Spesifik olarak hile durumlarıyla sıkça karşılaşıldığından bu işletmelerdeki hile unsurları ve bunlara fırsat doğuran durumların kontrol altına alınmaları için yönetimin elinden gelen çabayı ortaya koyması gerekmektedir. Bu bağlamda otel işletmesi içinde suistimale açık, yolsuzluğa ve hileye fırsat verebilecek unsurları ve uygulamaları ortadan kaldırmak veya güncellemek iç kontrol sisteminin verimli çalışması için gerekli adımlardır.

Bu çalışmada iç kontrol sisteminin, hata ve hile kavramlarıyla olan yakın ilişkisi ve işletmenin yürüttüğü iş süreçleri bu bağlamda incelenmiştir. Bu noktada iç kontrol sisteminin tanımını hatırlamak faydalı olacaktır. İç kontrol tanımı genel olarak, bir işletmenin yönetim kadrosunun bütün işletme çalışanlarıyla birlikte, işletme amaçları için çaba harcarlarken, faaliyetlerinin yeterliliğini, raporlama şeffaflığını, kanunlara uygunluğunun oluşturulması sürecinde makul bir güvencenin sağlanmasıdır. COSO tarafından yapılan bu genel geçer tanımda görüldü üzere hata veya hile kavramlarıyla ilgili bir ibare bulunmamaktadır. Ancak tanımda belirtilen etkinlik, şeffaflık gibi hedeflere ulaşılma yolunda hata ve hile kavramları özellikle bir otel işletmesi için en büyük riskler olarak karşımıza çıkmaktadırlar. İç kontrol sistemi de alacağı önlemler ile zaten kendiliğinden bu unsurlara karşı önlemler almış olacaktır. İç kontrol sisteminin sürekliliği ve yaşayan bir sistem olması gerektiği de sıkça belirtilen bir konudur, değişen pazar ve konjonktür koşullarına karşı kendisini güncelleyebilen ve etkin çalışma adına esnek tasarlanmış bir sistem, hantal bir örgüt yapısı ve yavaş prosedürler içinde bile iyi işleyebilecek, tüm personelin vereceği destek ile iş süreci ile bütünleşecektir. Uygulamanın yapıldığı otel işletmesinde de olduğu gibi otel

işletmelerinin çoğunluğunda bir otomasyon sistemi kullanılmaktadır. Emek yoğun bir ortamda bu tarz yazılımsal yardımlar, çalışanlar üzerindeki kontrolü arttıracak, insan hatalarını ve hile olasılıklarını ve bu konudaki risk faktörünü minimuma indirecektir. Bu yüzden özellikle uygulamanın gerçekleştirildiği işletme için iç kontrol sisteminin etkinliğine katkıda bulunan en önemli elemanlardan birisi kullanılan otomasyon sistemidir.

Bu bağlamda iç kontrol sisteminin otel işletmeleri için önemi ortadadır. Çalışmanın üçüncü bölümünde Dedeman Kapadokya Otelindeki iş süreçleri ve buna bağlı olarak uygulanan iç kontrol uygulamaları incelenmiştir.

Yaklaşık 50 yıllık bir turizm mazisi olan Dedeman Otelleri'nde zaman içinde, hem tecrübeler ile hem de bu tecrübelerin getirmiş olduğu önlemler ile bir kontrol sistemi geleneği her zaman var olmuştur. İşletmede izlenen, önceden belirlenmiş faaliyet prosedürleri ile oluşturulmuş iç kontrol fonksiyonları ve bu süreci denetleyen bir iç denetim ekibi, işletmenin verimli çalışma hedefini ve sistemin etkin çalışma durumunu yılda en az bir defa yaptığı teftişler ile desteklemektedirler. Sadece mali olarak değil, işletmenin her departmanını içine alacak şekilde yapılan bu teftişlerin sonuçları bir rapor halinde genel merkeze iletilmekte ve gerek görüldüğü takdirde bu faaliyet prosedürlerinde güncellemelere gidilmekte yani bir bakıma iç kontrol sistemine bir dinamiklik katılmaktadır.

Dedeman Kapadokya Otel'inde yapılan, gerek ikili görüşmeler, gerekse yapılan incelemelerde iç kontrol sisteminin gayet seri ve verimli çalıştığı gözlemlenmiştir. Hali hazırda kullanılmakta olan otomasyon yazılımı, Fidelio Opera isimli program, personelden gelen istekler doğrultusunda alınan teknik destek ile her an yenilenmekte ve iş süreçlerini daha güvenli ve hızlı hale getirmek için yenilenmektedir. İşletme genel merkezinin de bu konudaki hassasiyeti bu konuda yaptığı önemli yatırımlardan anlaşılmaktadır. Dedeman Otelleri Genel Merkezi, zincire bağlı olan çeşitli otellerden aldığı geri dönüşler ile faaliyet işleyişlerini yenilemekte ve bütün otellere bu güncellemeleri dağıtmaktadır. Böylece bir işletmede yaşanan sıkıntı veya oradan gelen değerli bir güncelleme, bütün otellere dağılmış ve belki de henüz karşılaşılmamış bir sorunun önu kesilmiş olmuştur.

Ancak bu yeni prosedür uygulamalarının en azından her otel işletmesinde anında uygulanması ve yürürlüğe konması mümkün olmamaktadır. Zira her otelin coğrafi konumu, hizmet yapısı ve kapasitesi buna bağlı olarak çalışan sayıları farklı olduğundan, süre gelen iş süreçlerinden vazgeçmek her otel işletmesi için gerekli olmamaktadır.

Dedeman Kapadokya Oteli'ndeki personel iş tanımları, Otelcilik Genel Merkezinde üzerinde çalışılan ve merkezi bir şekilde iş süreçleri gibi otellere iletilen bir çalışmadır. Böylece zaten bilinen iş süreçleri, iş ve görev tanımlarının da aktarılmasıyla bu süreçler daha etkin işlemeye ve iç kontrol sisteminin güvenilirliğini ve hızını arzulanan standartlar içinde tutmaya devam etmektedir. Bu yüzden iş ve görev tanımlarının, iş süreçlerinin personel tarafından iyi bilinmesi, bu konuda belirli bir standardın yakalanması amacıyla önemli bir unsurdur.

Personelden beklenen iş görme standartlarına ulaşılmasında, bu personellerde aranılan bir takım yeterlilikler de önemli yer tutmaktadır. İşe alımlarda otel işe alım politikalar da bu beklentilere göre düzenlenmiştir. Örneğin adayın turizm eğitimi almış olması, yeterli yabancı dil biliyor olması, prezantabl olması gibi özellikler bu standartlardan sayılabilir. Birebir yapılan görüşmelerde ise pratik ve hızlı düşünebilme, sosyal yapıda olma, bilinçli, girişimci ve dürüst bir karaktere sahip olması aranılan özelliklerdendir. Özellikle dürüst ve güvenilir çalışanlar iç kontrol sisteminin etkin çalışmasında birinci elden rol oynamaktadırlar.

İç kontrolün hedeflerinden olan ve işletmede gayet düzgün bir şekilde yürütülen, raporlama ve mali şeffaflık amacının önünü açan evrak ve raporlama sistemi ile birlikte, iç kontrol sistemi kendisine gayet etkin bir çalışma ortamı bulmuştur. Her dönem sonunda çok ayrıntılı çeşitli analizler yapılmakta ve bu analiz sonuçları genel merkez ile tartışılmaktadır.

Daha önce de bahsedildiği üzere Dedeman Kapadokya Oteli'nde iş süreçleri çok titiz bir şekilde hazırlandığı ve de bu süreçler de iç kontrol sistemine direkt olarak yansıtıldığından, işletme kısa ve uzun vade amaçlarına ulaşma yolunda iç kontrol sisteminin etkinliği ile ilgili çok istisnai durumlar haricinde bir darbe almamıştır. Otel dâhilinde tolere edilen kayıp ve fire sınırlarının dışına çıkılmamakta, nadiren meydana gelen hırsızlık olayları, iç kontrol sistemi uygulamalarıyla bertaraf edilmektedir. İç

kontrol sisteminin doğası gereği olarak da operasyonel işleyiş ile birlikte, gerek donanımsal yatırımların gerekse insan kaynaklarının devamlı geliştirilmesi, güncellenmesi ve güçlendirilmesi, terk edilmemesi gereken bir gerekliliktir.

## KAYNAKÇA

- Accountants, K.y. (2005). Internal Control And Risk Management - A Basic Framework. Hong Kong: Hong Kong Institute Of Certified Public Accountants.
- Aksoy, M. (2008). Kamuda İç Kontrol ve Denetim. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Aksoy, T. (2007). Basel II ve İç Kontrol. Ankara: Ankara SMMM Odası.
- Aksu, A. A., & Ehtiyar , V. R. (2007). Turizm İşletmelerinde Çağdaş Yönetim Teknikleri. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Aktaş, A. (2002 ). Turizm İşletmeciliği ve Yönetimi. Antalya: Azim Matbaa Fatih Ofset San.
- Akyel, R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1-22.
- Alagöz, A. (2013, 05 10). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi. Ali Alagöz Web Sitesi: [http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde\\_ic\\_kontrol.pdf](http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf) adresinden alınmıştır
- Altıntaş, N. N. (2010). Denetimde Hata ve Hile. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 151-161.
- Alvin A. Arens, M. S. (2010). Auditing and Assurance Services - An Integrated Approach . New cJersey: Prentice Hall.
- Arcagök, S., & Erüz, E. (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Aslan, S. (2003 ). Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim. İstanbul: Avcıol Basım-Yayın.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., & Bozkurt, N. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları. İstanbul: Alfa Basım Yayım .
- Atmaca, M., & Yılmaz, B. B. (2011). Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma. Mali Çözüm, 15-34.

- Azaltun, M. (1999). Otel İşletmelerinde İç Kontrol. Eskişehir: T.T. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Azaltun, M., & Kaya, E. (2010). Muahsebe Uygulamaları. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Baransel, A. (1979). Çağdaş Yönetim Düşüncesinin Evrimi-Klasik ve Neo-Klasik Yönetim ve Örgüt Teorileri. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Barutçugil, İ. S. (1982). Turizm İşletmeciliği. Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi.
- Batman, O. (2008). Otel İşletmelerinin Yönetimi. İstanbul: Değişim Aktüel Kitabevi.
- Bodnar, G. H., & Hopwood, W. S. (2003). Accounting Information Systems. Engewood Cliffs/ New Jersey: Prentice Hall.
- Bozkurt, N. (1999). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Can, H., Tuncer, D., & Ayhan, D. Y. (1991). Genel işletmecilik Bilgileri. Ankara: Adım Yayıncılık.
- Candan, E. (2006, Mayıs-Haziran). Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerinin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar. Mali Yönetim ve Denetim Dergisi(38), 38.
- Champlain, J. J. (2003). Auditing Information Systems. Hoboken, New Jersey: John Wiley And Sons Inc.
- COSO. (2011, Aralık). COSO Internal Control—Integrated Framework. Şubat 25, 2013 tarihinde <http://kontrol.bumko.gov.tr: http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6877,cosodraftinternal-control-framework-draft-dec-2011.pdf?0> adresinden alındı
- Çetiner, E. (2002). Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetiner, E. (2009). Otel İşletmeleri Yönetim Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Cömert, Nuran (2008). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim Ve İç Kontrol. İç Denetim Dergisi48-53
- Dabbağoğlu, K. (2007). İç Kontrol Sistemi. Mali Çözüm, 159-170.
- Dedeman Cappadocia. (2013, 06 13). Dedeman Cappadocia: Dedeman Cappadocia adresinden alınmıştır
- Dedeman Faaliyet Prosedürleri. (2011, 03 11). Dedeman Faaliyet Prosedürleri.
- Dedeman Holding. (2013, 06 13). <http://www.dedeman.com.tr/>: <http://www.dedeman.com.tr/> adresinden alınmıştır

- Demir, V. (1999). İç Kontrol Yapısı ve SAS 55 ile SAS 78'in Karşılaştırılması. Muhasebe-Finansman Dergisi, T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi, 89-105.
- Demir, V. (2013, 05 10). SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/77malicozum/02%20volkan%20demir.pdf> adresinden alınmıştır
- Demirbaş, M. (2005). İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 167-188.
- Didin, S., & Köroğlu, Ç. (2008). Konaklama İşletmelerinin Satışlar Maliyetler Bakımından Rekabet Edebilme Durumu ve Gelecekte Beklentileri. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 111-120.
- Doyrangöl, N. (2002). Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu. İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası.
- Doyrangöl, N. C. (2002). İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi. Mali Çözüm Dergisi, 8-60.
- Dumanoğlu, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. Marmara Üniversitesi, 347-358.
- Elitaş, C. (2004). İç Denetçinin Verdiği Raporların Üst Yönetim Tarafından Değerlendirilmesi. Mali Çözüm, 220-238.
- Elitaş, C. (2004). Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi. İç Denetim Dergisi, 34-42.
- Elitaş, C. (2010). Konaklama Muhasebesi. Afyonkarahisar: Gazi Kitabevi.
- Erdoğan, M. (2001). Denetim. Eskişehir: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Eryılmaz, A. (2013, Mart 14). J-Sox, Amerikalı SOX'un Yerini Alır mı? Denetimnet.net: [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/jsox%20\\_2\\_.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/jsox%20_2_.pdf) adresinden alınmıştır
- FRAMEWORK, C.-I. (1994). INTERNAL CONTROL. New Jersey City: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.



- Geller, A. N. (1991). *Internal control : A Fraud-Prevention Handbook For Hotel And Restaurant Managers*. New York: Cornell University.
- Güner, M. F. (2009, Temmuz-Aralık). Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü. *Maliye Dergisi*, 183-195.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere yönelik İlkeler ve Teknikler*. İstanbul: arıkan.
- Harris, P., & Mongiello, M. (2006). *Accounting And Financial Management- Developments In The International Hospitality Industry*. Cornwall: Butterworth-Heinemann Publications.
- Hightower, R. (2009). *Internal Controls Policies and Procedures*. Hoboken, New Jersey: Jon Wiley & Sons.
- <http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf>. (21.12.2012).
- <http://www.tdk.gov.tr>. (19.12.2012).
- İbiş, C., & Çatıkkaş, Ö. (2012, Nisan-Haziran). İŞLETMELERDE İÇ KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ. *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran(85), 96-121.
- Jagels, M. G., & Ralston, C. E. (2007). *Hospitalty Management Accounting*. New Jersey: John Wiley And Sons Inc.
- Jagels, M. G., & Ralston, C. E. (2007). *Hospitalty Management Accounting*. Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons Inc.
- Jaya Kumar Shanmugam, M. H. (2012). An Exploratory Study of Internal Control and Fraud Prevention Measures in SMEs. *International Journal of Business Research and Management*, 90-99.
- Kagermann, H., Kinney, W., Küting, K., & Weber, C.-P. (2007). *Internal Audit Handbook*. Austin, Texas: Springer.
- Kalkınoğlu, M. (2003, eylül). İç Kontrol Sistemi. *Vergi Dünyası*(265), 70-78.
- Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Keskin, D. A. (2006). *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*. Ankara: Beta.
- Kılıç, B., & Ok, S. (2012). Otel İşletmelerinde Müşteri Şikayetleri ve Şikayetlerin Değerlendirilmesi. *Journal of Yasar University*, 4189-4202.

- Kıngır, S. (tarih yok). Bir Hizmet İşletmesi Olarak Beş Yıldızlı Otel İşletmelerindeki Yöneltsel Sorunlar. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 457-481.
- Koçel, T. (2005). İşletme Yöneticiliği. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.
- Kozak, M. A., & Çiçek, D. (2005). Kat Hizmetlerinde HACCP Uygulaması Üzerine Bir Model Önerisi. Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, 31-45.
- Kozak, M. A., Azaltun, M., Sarıışık, M., Çakıcı, A., Sökmen, A., & Çetinsöz, B. (2008). Otel İşletmeciliği. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Maviş, F. (2006). Otel Yönetimi. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Medlik, S. (1972). Profile of Hotel and Catering Industry. London: William Heinemann Ltd.
- Meigs, W. B., Wittinhgton, O. R., Pany, K., & Meigs, F. R. (1989). Principles of Auditing. Boston: Richard D. Irwin Inc.
- Midyat, C. S. (2007). Teftiş ve Geleneksel Denetimden İç Denetime: Yapılan Düzenlemeler, Sorunlar ve Tereddütlü Hususlara İlişkin Değerlendirmeler(II). Mali Hukuk, 28-33.
- Moeller, R. (2009). Brink's Modern Internal Auditing/A Common Body Knowledge. Hoboken/ New Jersey: John Wiley and Sons Inc.
- Moeller, R. R. (2004). Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules. Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons Inc.
- Moeller, R. R. (2008). Sarbane-Oxley Internal Controls Effective Auditing with AS%, COBIT and ITIL. Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons.
- Morgan, M. R., & Hunt, S. D. (1994). The Commitment-Trust Theory of Relationship Marketing. Journal of Marketing, 20-38.
- Okumuş, F., & Avcı, U. (2008). Turizm İşletmelerinde Çağdaş Yönetim Teknikleri. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Olalı, H. (1973). Otel İşletmeciliği Ve Yönetimi. İzmir: Ege Üniversitesi Matbaası.
- Olalı, H., & Korzay, M. (1993). Otel İşletmeciliği. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Ömürbek, V., & Altay, S. Ö. (2011). Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir

- Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 380-402.
- Öz, A. E. (2007). İç Kontrol Sistemi. Strateji Bülteni, 22-23.
- Özbirecikli, M. (2009). Denetim Süreci ve Aşamaları. S. K. Selimoğlu, & Ş. Uzun içinde, Muhasebe Denetimi (s. 65-115).
- Özeren, B. (2002). Federal Hükümette İç Kontrol Standartları. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Özeren, B. (2004). INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi/ Özet Çeviri. Ankara: Sayıştay.
- Özeren, B. (2006). INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi. Ankara: Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Özoğlu, B., Mercan, C., & Çakıroğlu, S. (2010). İç Denetim. İstanbul: İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç denetim Birimleri Başkanlığı Yayınları.
- ÖZTEN, S., & KARĞIN, S. (2012). BANKACILIKTA İÇ KONTROL FAALİYETLERİ KAPSAMINDA KREDİLER KONTROLÜ VE MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİ. Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 119-136.
- Page, M., & Spira, L. F. (2004). The Turnbull Report, Internal Control and Risk Management: The Developing Role of Internal Audit. Great Britain: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Pfister, J. (2009). Managing Organizational Culture For Effective Internal Control. Berlin: Physica-Verlag .
- Pickett, K. H. (2005). The Essential Handbook Of Internal Auditing. West Sussex : John Wiley and Sons.
- Pickett, S. (2003). The Internal Auditing Handbook. Hoboken, New Jersey: John Wiley and Sons.
- Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2009). Internal Auditing: Assurance & Consulting Services. Altamonte Springs, Florida: The IIA Research Foundation.
- Resmi Gazete. (2013, 04 22). Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik. resmigazete.gov.tr: <http://www.resmigazete.gov.tr> adresinden alınmıştır

- Rutherford, D. G., & O'Fallon, M. J. (2007). *Hotel Management and Operations*. Hoboken, New Jersey: John Wiley And Sons, Inc.
- Saldamlı, A. (2008). Otel İşletmelerinde Bölüm Yöneticilerinin İş ve Yaşam Tatmini Belirlemeye Yönelik Bir Alan Araştırması. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 693-719.
- Saltık, N. (2007). İç Kontrol Standartları. Ankara: T.C.Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, J. H., Graham, A., & Makosz, P. (2005). *Sawyer's Internal Auditing*. Florida, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
- Sevgener, A. S. (1984). İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağıntısı. *İ. Ü. İşletme Fak. Muh. Enstitüsü Dergisi*, 63.
- sgb. (2013, 03 08). sgb. Strateji Geliştirme Başkanlığı: <http://www.sgb.gov.tr/Kontrol%20Standartlar/Dok%20C3%BCmanlar/%20C3%87eviriler/%20C4%B0%20C3%A7%20Kontrol%20Ve%20C4%B0%20C3%A7%20Denetim-KAMU%20HARCAMALARI%20Y%20C3%96NET%20C4%B0M%20C4%B0.pdf> adresinden alınmıştır
- Swanson, D. (2010). *Swanson On Internal Auditing "Raising The Bar"*. Cambridgeshire: IT Governance.
- Switzer, S. (2007). *Internal Audit Reports Post Sarbanes-Oxley A Guide to Process-Driven Reporting*. Hoboken/ New Jersey: John Wiley And Sons.
- Şener, B. (2001). *Konaklama İşletmelerinde Önbüro Yönetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Şener, B. (2010). *Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Şimşek, M. Ş. (2001). *Yönetim ve Organizasyon*. Konya: Günay Ofset.
- Tarlan, D., & Tütüncü, Ö. (2001). Konaklama İşletmelerinde Başarım Değerlemesi ve İşdoyum Analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 141-163.

- Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik. (2013, 05 02). <http://www.resmigazete.gov.tr>: <http://www.resmi-gazete.org/regga/2005-8948-turizm-tesislerinin-belgelendirilmesine-ve-niteliklerine-iliskin-yonetmelik-20043.htm> adresinden alınmıştır
- Tütüncü, Ö. (2009). Ağırlama Hizmetlerinde Kalite Sistemleri. Ankara: Detay Yayıncılık.
- USAL, A., & Kurgun, O. A. (2003). Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Usta, Ö. (2002). Genel Turizm. İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Uzay, Ş. (1999). İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış denetim. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Uzay, Ş. (2003). XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildirileri. İç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler (s. 205-231). Antalya: Gazi Üniversitesi.
- Uzay, Ş. <http://iibf.erciyes.edu.tr>. Ocak 22, 2013 tarihinde <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> adresinden alındı
- Uzay, Ş. & Gönen, S. Yeni Ttk İle Getirilen Yıllık Faaliyet Raporu Denetiminin Finansal Raporlama İle İlgili İç Kontrol Raporu Denetimi İle Benzerlikleri.Temmuz 31, 2013 tarihinde [iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/yeniTTKilegelistirilen.pdf](http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/yeniTTKilegelistirilen.pdf) adresinden alındı.
- Uzun, A. K. (2008, Mayıs 28). <http://www.denetimnet.net>. Ocak 17, 2013 tarihinde <http://www.denetimnet.net>:  
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Ali%20Kamil%20Uzun/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale-D%C3%BCnya.pdf> adresinden alındı
- Uzun, A. K. (2013, 03 18). İŞLETMELERDE İÇ DENETİM FAALİYETİNİN ROLÜ VE KATMA DEĞERİ. içdenetim.net: <http://www.icdenetim.net/makaleler/51-letmelerde-c-denetim-faaliyetinin-rolue-ve-katma-deeri> adresinden alınmıştır
- Ülgen, H. (1989). Sanayi İşletmelerinde Bölümlere Ayrıma İlkeleri ve Uygulaması. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, 1-12.
- Walker, J. r., & Walker, J. (2011). Tourism Concepts and Practices. New Jersey: Prentice Hall.

- Working Group set up by the AMF. (2007). The Internal Control System: Reference framework. Paris: AMF.
- Yaman, A. (2008). Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri. Mali Hukuk, 23(138), 19-25.
- Yılandı, M. (2006). İç Denetim/ Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma . Ankara: Nobel.
- Yurtsever, G. (2008). Bankacılığımızda İç Kontrol. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.
- YURTSEVER, G., & Yurtsever, A. K. (2009). Kriz Yönetiminde İç Denetimin Rolü. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınevi.
- Yüksel, A., & Kılınç, U. K. (2003). Müşterilerin Şikayet Çözümüne Yönelik Konaklama İşletmelerinden Beklentileri ve Değişik Müşteri Grupları Arasındaki Beklenti Farkları. Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, 18-24.

**EK-1** Otel İşletmelerinin T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığına Göre Sınıflandırılması

Bir Yıldızlı Otellerin Taşımaları Gereken Özellikler
1) En az on oda,
2) Sadece yaz sezonu boyunca açık tutulan tesisler hariç olmak üzere girişte rüzgârlık, hava perdesi, döner kapı veya benzeri düzenleme,
3) Resepsiyon ve kapasiteye yeterli, rahat oturma imkânının sağlandığı lobiden oluşan kabul holü. (Yeterli büyüklükte ayrı bir oturma salonu bulunması durumunda, belirtilen imkânın lobide sağlanması şartı aranmaz.),
4) Kahvaltı ofisi ve kahvaltı salonu, yeterli büyüklükte oturma salonu veya lokanta bulunması durumunda bu mahaller kahvaltı verme amaçlı da kullanılabilir, yazlık tesislerde bu amaçla kullanılan salonun bir kısmı açık olabilir,
5) Yönetim odası,
6) Müşterinin ineceği veya çıkacağı kat sayısının üçten fazla olması halinde otel kapasitesi ile orantılı müşteri asansörü,
7) 06:00-24:00 saatleri arasında büfe hizmeti,
8) İlk yardım malzeme ve gereçleri bulunan dolap,
9) Odalarda dışarı ile doğrudan bağlantılı telefon hizmeti,
10) Oda sayısının en az yüzde yirmi beşine hizmet verebilecek sayıda kıymetli eşya kasası,
11) Genel mahaller ve yatak odaları döşemelerini tamamen kaplayan halı, seramik, parke gibi nitelikli malzeme.
İki Yıldızlı Otellerin Taşınması Gereken Özellikler (Bir yıldızlı oteller için aranılan şartlarla birlikte.)
1) İklim koşullarına göre genel mahallerde klima sistemi,

2) Yatak katlarında kat hizmetleri için ofis veya dolap,
3) Odalarda saç kurutma makinesi,
4) Odalara içecek hizmeti.
Üç Yıldızlı Otellerin Taşınması Gereken Özellikler (İki yıldızlı oteller için aranılan şartlarla birlikte.)
1) İklim koşullarına göre odalarda klima sistemi,
2) Yatak sayısının yüzde yirmi beşi oranında oturma imkânı olan, lobiden ayrı düzenlenmiş oturma salonu,
3) İlave bir yönetim odası,
4) Odalarda televizyon,
5) Odaların yüzde ellisinde mini bar ile mevcut yiyecek ve içecek türlerine uygun servis malzemesi bulundurulması,
6) Yüzme havuzu veya ikinci sınıf lokanta veya kafeterya veya kişi başına en az 1.2 metrekare alan düşecek şekilde en az elli kişilik çok amaçlı salon,
7) Çamaşır yıkama ve ütöleme hizmeti,
8) Rezervasyon işlemlerinin bilgisayarla yapılması,
9) Yirmi dört saat büfe hizmeti.
Dört Yıldızlı Otellerin Taşınması Gereken Özellikler (Üç yıldızlı oteller için aranılan şartlarla birlikte.)
1) Kabul holünde telefon kabinleri,
2) Müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat sayısının ikiden fazla olması halinde otelin kapasitesiyle orantılı, müşteri asansörü,
3) Odalarda ve genel mahallerde klima,



4) Odalarda; yatak örtüsü, mini bar, kıymetli eşya kasası,
5) 06:00-24:00 saatleri arasında oda servisi,
6) Kuru temizleme ile terzi hizmeti,
7) Her katta kat ofisi düzenlemesi(Ayrık yerleşimler şeklinde düzenlenmiş tesislerde hizmetin aksamaması kaydıyla kat ofisinin her katta bulunması zorunlu değildir.),
8) Satış mağazası,
9) Çeşitli dillerde; süreli yayın, kitap gibi dokümanların yer aldığı okuma mahalli,
10) Kapasitesi yüz kişiden az olmamak kaydıyla, tesis yatak kapasitenin yüzde ellisine hizmet veren birinci sınıf lokanta,
11) Sürekli doktor hizmeti ve revir, müşterilerin bu konuda bilgilendirilmesi,
12) Yeterli büyüklükte bagaj odası ve bu mahalde emanet hizmeti,
13) Servis merdiveni veya asansörü, (ayrık yerleşimler şeklinde düzenlenmiş tesislerde servis merdiveni veya asansörü bulundurulmasına ilişkin esaslar Bakanlıkça belirlenir.)
14) Personel sayısının en az yüzde on beşi oranında konusunda eğitim almış personel,
15) İdari personelin konusunda eğitilmiş veya en az beş yıl deneyim sahibi olması,
16) Telefon, faks, internet bağlantılı bilgisayar gibi büro hizmetlerine yönelik çalışma ofisi,
17) Odalara; mesaj bırakabilme sistemi ya da buna yönelik hizmet verilmesi.

<p>18) Ayrıca;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kişi başına en az 1.2 metrekare alan düşecek şekilde en az yüz kişilik çok amaçlı salon ve fuayesi,</li> <li>• Kapalı yüzme havuzu,</li> <li>• Açık yüzme havuzu,</li> <li>• En az yüz kişi kapasiteli kabare, tiyatro, sinema etkinliklerinin yapılabileceği kapalı salon,</li> <li>• Kişi başına en az 1.2 metrekare alan düşen, en az yüz kişilik konferans salonu, fuayesi, salon ile bağlantılı en az iki çalışma odası, sekreterlik ve anında tercüme hizmetleri,</li> <li>• Kişi başına en az 1.2 metrekare alan düşecek şekilde en az yüz kişilik gece kulübü, diskotek veya benzeri eğlence imkanı veren ayrı bir salon,</li> <li>• En az kırk metrekare büyüklükte aletli jimnastik, aerobik veya bilardo salonu, alarm sistemi bulunan sauna, Türk hamamı, mini golf, tenis veya voleybol sahası, trampolin, bowling salonu, go-kart pisti, kayak ve deniz sporları, squash salonu veya benzeri imkânlar sağlayan ünitelerden en az üç adedi,</li> <li>• Pasta ve içki servisi verilen en az yüz kişilik salon,</li> <li>• Türk mutfağından en az beşer adet sıcak ve soğuk yemekler ile tatlı çeşitlerinin de sunulduğu alakart hizmet verilen ayrı bir lokanta,</li> <li>• Kafeterya ve snack bar, ünitelerinden en az üç adedi.</li> </ul>
<p>Beş Yıldızlı Otellerin Taşınması Gereken Özellikler</p> <p>(Dört yıldızlı oteller için aranılan şartlarla birlikte en az 120 odaya sahip olmalıdırlar.)</p>
<p>1) Müşterilerin inebileceği veya çıkacağı kat sayısının birden fazla olması halinde otelin kapasitesiyle orantılı müşteri asansörü,</p>
<p>2) Odalarda; çalışma masası, yatak baş ucunda merkezi aydınlatma düğmesi ve priz, boy aynası,</p>
<p>3) Odalarda; bornoz, diş temizlik kiti, tek kullanımlık terlik, dikiş kiti, ayakkabı sileceği, cilası, duş köpüğü, makyaj temizleme pamuğu, kutu kağıt mendil, şemsiye gibi en az on adet amblemli malzeme,</p>
<p>4) Banyolarda; küvet, resepsiyonla bağlantılı telefon, büyüteçli ayna,</p>

5) Altı odadan az olmamak üzere oda kapasitesinin asgari yüzde beşi oranında bütün ürünleri içilmeyen oda düzenlemesi,
6) Bu maddenin (d) bendinin 18 numaralı alt bendinde belirtilen ünitelerden, ilave olarak en az üç adedi,
7) Yirmi dört saat oda servisi,
8) Garaj veya üzeri kapalı otopark, bu mahallerde yirmi dört saat görevli personel,
9) Odalarda; uydu veya video yayınları ile oda sayısının yüzde onu oranında internet imkânı sağlanması,
10) Bay ve bayan kuaförü,
11) Satış mağazaları,
12) Personel sayısının en az yüzde yirmi beşi oranında konusunda eğitim almış personel,
13) Alakart lokanta,
14) Resepsiyondan ayrı bir mahalde müşteri ilişkileri, danışmanlık gibi hizmetlerin deneyimli personel tarafından sağlanması,
15) Kat koridorlarında resepsiyonla bağlantılı telefon,

Kaynak: Resmi Gazete (2005).

## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Ömer Serkan GÜLAL

Doğum Yeri ve Tarihi : Aydın / 06.06.1979

### Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Ege Üniversitesi İşletme Bölümü

Yüksek Lisans Öğrenimi: Adnan Menderes Üniversitesi İşletme Bölümü

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

### İş Deneyimi

Stajlar : Eskişehir Halkbank Merkez Şube

Çalıştığı Kurumlar : Nevşehir Üniversitesi İktisadi ve İdari İlimler Fakültesi

### İletişim

e-posta Adresi : Serkangulal@nevsehir.edu.tr

Tarih : 02.08.2013