



Konaklama İşletmelerinde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Tesisi Bağlamında Muhasebe Sistem Organizasyonu: Bir Vaka Analizi (Accounting System Organization in Accommodation Sector in Context of Effective Internal Control: A Case Analysis)

Ahmet AKTÜRK^a

^a Yrd.Doç.Dr., Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İşletme Fakültesi, aakturk@live.com

Anahtar Kelimeler

Muhasebe Sistemi,
İç Kontrol,
Konaklama İşletmeleri.

Jel Sınıflandırması

M41, M42.

Özet

Türkiye’de turizm sektörü bugün hızla büyüyerek gayri safi milli hasılaya ve istihdama önemli katkılar sağlamaktadır. Fakat bu hızlı büyümeye rağmen sektördeki el değiştiren otel sayısı, sektörde bazı sorunların olduğu gerçeğine işaret etmektedir. Bu sorunların çözümünde gündeme alınması gereken konulardan birisi iç kontrol sistemidir. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında muhasebe sistemlerinin önemi yadsınamaz. Bu noktadan hareketle yürütülen çalışmada konaklama sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin muhasebe sistemi, etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi bağlamında, nesnel organizasyon, personel, yazılım-donanım, raporlar ve dış faktörler açısından incelenmiştir. Literatürde yer alan bilgilerle mevcut durum karşılaştırılmış, çeşitli olumsuzlukların varlığı tespit edilmiş ve çözümüne yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Keywords

Accounting System,
Internal Control,
Accommodation
Businesses.

Jel Classification

M41, M42.

Abstract

Today, tourism sector makes a significant contribution to gross national product and employment by growing rapidly. In spite of rapid growth, the number of the hotels that pass into other hands in the sector indicates the fact that there are some problems in the sector. One of the issues that should be discussed in solution of these problems is internal control systems. The importance of accounting systems cannot be ignored in the formation of effective internal systems. From this point of view, in this study, a company's accounting system that operates in accommodation business has been analyzed in the terms of objective organization, staff, software-hardware, reports and external factors in the context of forming an effective internal control system. The current state was compared with the information in the literature and the existence of various problems was determined. Suggestions have been made for the solution.

1. Giriş

İşletmelerin amaçlar doğrultusunda, kişilere bağlı olmadan hareket etmesini sağlayan kurumsal yönetim, günümüzde önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, işletmelerin kurumsallaşması uzun vadede hayatta kalmaları açısından önemlidir. İşletmelerin kurumsal yönetiminde ise bazı araçların kullanımı gereklidir. Bunlardan araçlardan birisi iç kontrol sistemleridir.

Etkin bir iç kontrol sistemi denildiğinde kurumsal muhasebe düzeni ön plana çıkmaktadır. Nesnel organizasyon, insan kaynakları, yazılım-donanım ve raporlar açısından kurumsal muhasebe düzeninin oluşturulması, iç kontrol sistemlerinin işleyişini kolaylaştıracaktır. Buradaki unsurların iyileştirilmesine yönelik harcanan kaynaklar, işletmenin geleceğine yatırım olduğundan, zaman içinde kendini fazlasıyla geri ödeyecektir. Fakat bu noktada, işletme sahiplerinin, yöneticilerin ve ilgili diğer otoritelerin bu konudaki bilgi ve farkındalık düzeylerinin arttırılması gerekmektedir.

Bu bilgi ve farkındalığın arttırılması gereken sektörlerden bir tanesi konaklama sektörüdür. Türkiye’de turizm sektörü bugün hızla büyüyerek, gayri safi milli hasılaya ve istihdama önemli katkılar sağlamaktadır. Fakat bu hızlı büyümeye rağmen sektördeki el değiştiren otel sayısı, bazı sorunların olduğu gerçeğine işaret etmektedir.

Bu çerçevede yürütülen çalışmada, bir konaklama işletmesinde, etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi bağlamında, muhasebe sisteminin organizasyonu bir vaka analizi yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır. Bu amaçla çalışmada, konaklama işletmelerinde muhasebe sistemi ve iç kontrol kavramlarına, literatür taramasına ve son olarak bir vaka analizine yer verilecektir.

2. Kavramsal Çerçeve

Konaklama işletmelerinde muhasebe sistemi, veri olarak nitelendirilebilecek faaliyetleri kayıt altına alarak bunları bilgi olarak nitelendirilebilecek, ihtiyaç duyulan temel finansal raporlara çeviren ve yönetimin isteği doğrultusunda özel finansal raporlar hazırlayan işletme bilgi sisteminin bir parçasıdır (Hall, 2013: 7).

Konaklama işletmelerinde muhasebe sistemi şu temel faaliyetleri yürütür (Çetiner, 2009: 32):

- İşletmede varlıklar ve kaynaklarla ilgili, para ile ifade edilen değer hareketlerinin devamlı bir şekilde kaydını ve kontrolünü sağlamak,
- Önceki hesap dönemlerindeki bilgilere dayanarak istatistikî verileri sağlamak,

- İşletmenin üçüncü şahıslarla olan durumu hakkında bilgi vermek, alacak ve borçların takibini yapmak,
- İşletme bütçesini düzenlemek,
- İşletme bölümlerinin her birinin ayrı ayrı gelir giderlerini tespit etmek ve dolayısıyla işletmenin tamamının gelir ve giderlerini tespit etmek,
- Misafirlere sunulan mal ve hizmetlerin maliyetini tespit etmek,
- Aylık faaliyet raporlarını düzenlemek,
- Muhasebe kayıtlarından alınan sonuçlara göre gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,
- Yiyecek-içecek ve işçilik maliyet analizleri ve kontrollerini yapmak ve diğer amaçlar.

Konaklama işletmelerinde muhasebe sistemi, işletme yöneticilerinin ihtiyaçlarına cevap verebilecek ve belirlenen amaca hizmet edebilecek bir niteliğe sahip olması gerekmektedir. Böyle bir sistemin kurulmasında, sistemin öğelerine ayrılarak ele alınmasında fayda bulunmaktadır. Muhasebe sistemi; nesnel organizasyon, insan kaynakları, yazılım-donanım ve raporlar olarak öğelerine ayrılabilir.*

Muhasebe sistemi, işletmelerin verimliliklerinin artırılması ve iç kontrol sistemlerinin etkin çalışması açısından önemlidir. Muhasebe sisteminin etkin bir şekilde çalışması işletme verimliliğine değişik şekillerde ve önemli boyutta katkı sağlayacaktır. Böylece işletmeler rekabet güçlerini geliştirecekler ve ülkelerin ekonomik kalkınmaları hız kazanacaktır. Ayrıca işletmenin arzuladığı yöne gitmesini sağlayan, sürprizlerle karşılaşmasını önleyen iç kontrol sisteminin de ayrılmaz bir parçasıdır (Yılandı, 2001: 38). Muhasebe sistemiyle yakından ilgili olan iç kontrol, işletmenin yönetim kurulu, yönetim kadrosu ve diğer çalışanları vasıtasıyla, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği ve uyulması gereken yasa ve diğer düzenlemelere uyum hedeflerinin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak makul bir güvencenin oluşmasını sağlayan sistemdir (URL-1).

Yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürleri muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller olmak üzere iki başlıkta toplamak mümkündür.

* Daha detaylı bilgiye vaka analizi bölümünde yer verilecektir.

- *Yönetmel Kontrolleler:* İşletme faaliyetlerinin etkinliğini, verimliliğini ve yönetim politikalarına bağlılığı artırma amaçları ile sıkı ilişkisi olan fakat muhasebe kayıtları ile dolaylı ilgisi olan tüm yöntem ve prosedürler ile organizasyon planını kapsar. İstatistiksel analizler, zaman ve hareket etütleri, eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetmel kontrole örnek olarak verilebilir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 37).
- *Muhasebe Kontrolleleri:* Bu kontrolleler daha çok işletme varlıklarının hata, hile ve hırsızlık gibi durumlara karşı korunması, mali tabloların zamanında ve doğru düzenlenmesi için alınan önlemler, kurulan sistemleleri kapsar. Muhasebe kontrollelerinin temel amacı yılsonu ve ara mali tabloların zamanında ve doğru düzenlenmesidir (Kaval, 2008: 127). Bu kontrolleler finansal tablolara doğrudan etki yapar (Kaya ve Köse, 2013: 112).

Bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli ölçüde var olduğunun göstergesi, aynı zamanda iç kontrol sisteminin unsurları olarak adlandırılmaktadır (Kaval, 2008: 129). İç kontrol birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar:

- *Kontrol Çevresi:* Diğer tüm kontrol bileşenlerinin temelini oluşturur. Kontrol çevresi işletme yöneticilerinin ve çalışanlarının dürüstlüğü, etik değerlerini, yeteneklerini, yönetim felsefesi ve yaklaşımlarını kapmaktadır. Diğer bir ifade ile işletmenin iş görme biçimi olarak tanımlanabilir (Klamm ve Watson, 2009: 3).
- *Risk Belirlenmesi:* Risk işletme faaliyetlerinin beklendiği gibi gerçekleşmeme ihtimalidir. İşletme yönetimi, işletmeyi yakın veya uzak zamanda etkileyecek riskleleri tespit etmek ve karşı önlemler almak zorundadır. Yönetim tarafından bu risklerden kaçınılamayacağı kabul edildikten sonra bu riskleleri azaltmak için iç kontrol sistemi kurulmalıdır (Kaval, 2008: 131; Kepekçi, 2004: 66).
- *Kontrol Eylemleri:* Yönetim yönergelerinin başarılmasına yardımcı olmaya yönelik süreçleleri, politikaları ve prosedürleleri içeren, zamanında ve uygun olarak yürütüldüğünde riskleleri azaltan eylemlerdir (Graham, 2008: 28).
- *Bilgi ve İletişim:* Finansal raporlama açısından muhasebe sistemini de içeren bir bilgi sistemi, işletmenin ilgili varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için verilerin derlenmesi, kayda hazırlanması, işlenmesi, özetlenmesi ve özetlelerin analiz ve raporlanmasında kullanılan teknikleler ve yöntemlelerden oluşur (Kaya ve Köse, 2013: 116).

- *İzleme*: İç kontrolün performansını denetleyen bir süreç olup, bu süreçte izleme iç denetim bölümü tarafından gerçekleştirilmektedir (Haftacı, 2011: 57).

İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulması sorumluluğu yönetime aittir. Yönetim, iç kontrol sisteminin kurulmasında bazı temel ilkeleri dikkate almalıdır. Bunlar; görevlerin ayrımı ilkesi, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması ilkesi, uygun bir belgelendirme ve muhasebe kayıt düzeninin var olması ilkesi, bağımsız mutabakatların yapılması ilkesidir (Güredin, 2014: 329).

Bir işletmenin iç kontrol sistemi genel olarak; işletmenin büyüklüğü, işletmenin mülkiyet yapısı, hukuki şekli, işletmenin faaliyette bulunduğu sektör, bu sektörün içinde bulunduğu sorunlar, faaliyetlerinin karmaşıklığı ve çeşitliliği, kullanılan bilgi ve iletişim sistemleri, veri işleme yöntemleri, yasal düzenlemeler, personelden kaynaklanan sorunlar, işletme yönetiminin yanlış kararlarından kaynaklanan sorunlar, değişen çevre koşulları, fayda ve maliyet analizlerinin sonuçlarından etkilenir (Demirel, 2007: 61; Kaval, 2008:125; Uzay, 1999: 33).

Konaklama işletmelerinde sektörel farklılıklar nedeniyle, iç kontrol sisteminin tesisinde şu noktalar dikkate alınmalıdır (Kaya ve Köse, 2013:123):

- Hizmetin 7 gün 24 saat veriliyor olması,
- Emek yoğun işletmeler olması,
- Parasal işlemlerin çok olması,
- Gelir merkezlerinin çokluğu,
- Kalifiye olmayan personelin istihdamı,
- Herkesin günlük hayatında kullanabileceği ve birim değeri yüksek ürünlerin satışı.

Bu farklılıklar dikkate alınarak konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi tesis edilirken, işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek riskler hem bölüm bazında hem de ilişkili taraflar bazından ele alınarak, bu risklerin en aza indirilmesi hususunda gerekli yönetsel ve muhasebe kontrolleri oluşturulmalıdır.

Bu kontrollerin eksiklikleri, onaysız yapılan ticari işlemlere, çevre yükümlülüklerinin yerine getirilmemesine, finansal işlemlerde hatalara, fiktif satışlara, nakdi yolsuzluklara, bilgi vermeden onaylanan sözleşmeler gibi eksikliklere ve bunun sonucunda da kurumun itibarının azalmasına sebep olur. Kontrolsüz kalmak ise müşteri memnuniyetsizliğinden iflasa kadar çeşitli sonuçlar doğurabilir (Selimoğlu ve diğ., 2011: 93).

Bu kontrollerin oluşturulmasında ve uygulanmasında muhasebe sistemi hayati bir öneme sahiptir. Bu öneme binaen çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, bir konaklama

işletmesinde, etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi bağlamında, muhasebe sisteminin organizasyonu bir vaka analizi yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

3. Literatür Taraması

Türkiye’de konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi hakkında yürütülen araştırmalara aşağıda yer verilmiştir.

Azaltun (1999), hata ve hile önleme aracı olarak iç kontrolün kullanımı üzerine İstanbul’da beş yıldızlı bir otel işletmesinde çalışmasını yürütmüştür. Otel işletmesinde kurulu iç kontrole ilişkin bulguları, sistematik bir şekilde, iç kontrol sistemindeki döngüler bazında sunmuştur. Otel işletmesinde iç kontrol sisteminin etkin tasarlandığı ve çalıştığı sonucuna ulaşmıştır.

Gönen (2007), konaklama işletmelerinde muhasebe organizasyonu ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasına yönelik bir uygulama yapmıştır. İzmir’deki beş yıldızlı bir otel işletmesinde yürüttüğü çalışmada muhasebe organizasyonu ve iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırmış ve elde edilen bulguların ışığında, otelin mevcut durumunu tespit ederek öneriler sunmuştur.

Türedi (2008), konaklama işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin muhasebe bilgi sisteminin etkinliğine bağlı olduğunu vurgulamıştır. Üst yönetimin, işletmenin finansal risklerini ve muhasebe risklerini belirlemesi gerektiği ve bu risklerden kaçınmak için veya risk derecelerini düşürmek için politikalar, usuller ve yöntemler geliştirmesi gerektiğini vurgulamıştır. Bu politikalar ve prosedürlerin, iç kontrol sistemini oluşturduğunu ifade etmiştir.

Gönen ve Ergun (2008), İzmir’de faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otel işletmesinin yiyecek içecek bölümünde uygulama çalışması yaparak, iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırmışlardır. Araştırmada, otelin yiyecek içecek bölümünde iç kontrol sistemin etkinliğine yönelik önemli noktalar saptanmış, oteldeki mevcut yapılanma ve işleyiş ortaya konulmuştur. Daha sonra öneri getirilebilecek ya da aksamalar olduğu saptanan durumlara ilişkin çözümlerin neler olabileceği konusunda açıklamalar yapılmıştır.

Ömürbek ve Altay (2011), turizm işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi amacıyla Manavgat bölgesindeki beş yıldızlı otellerde bir saha araştırması yürütmüşlerdir. Yapılan analizler sonucunda eksikliklerin en çok yiyecek içecek bölümünde görüldüğü saptanmıştır. Yiyecek içecek bölümünde, etkin bir iç kontrol yapısı uygulanarak, yiyecek içecek üretimi bir standart dahilinde yapılırsa maliyetlerin daha etkin yönetileceği ifade edilmiştir.

Okutmuş ve Uyar (2014), Kapadokya bölgesinde faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinde, yiyecek maliyetlerinde yapılan bir hileyi örnek vaka olarak almışlardır. Çalışmada analitik inceleme tekniği ile tespit edilen bir hilenin, hangi yöntem ile bulunduğu anlatılmış, hilenin parasal etkisi hesaplanmış ve yönetsel rapor haline getirilmiştir. Hilenin hangi risk faktörlerini barındırdığı ve nasıl yapıldığı anlatıldıktan sonra bu tarz hilelerin bir daha yaşanmaması için uygulanması gereken iç kontrol prosedürlerinden örnekler verilmiştir.

4. Vaka Analizi

Bu bölümde araştırmanın amacına, kapsamına, yöntemine, kısıtlarına ve araştırma bulgularına yer verilecektir.

4.1. Amaç, Kapsam, Yöntem ve Kısıtlar

Araştırmanın amacı, konaklama sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin muhasebe sistemini etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi bağlamında incelemek, gözlemlenen aksaklıkların iyileştirilmesine yönelik önerilerde bulunarak ilgili işletmede ve sektörde iç kontrol sistemi hakkındaki farkındalık düzeyini arttırmaktır.

Araştırma sürecinde öncelikle konaklama işletmesinin mali işler koordinatörüne ulaşılmış ve ilgili makamlardan gerekli izinler alınmıştır. Fakat çalışmada işletmenin unvanının geçmemesi uygun görülmüştür.

Araştırma yöntemi seçilirken, öncelikle literatür taraması yapılmış ve benzer uygulamalar örnek alınmıştır. Buradan hareketle nitel araştırma yöntemlerinden görüşme ve doküman incelemesi yöntemleri benimsenmiştir. Çalışma sürecinde pek çok defa işletmenin mali işler koordinatörü ve satın alma müdürü ile görüşmeler yapılmıştır.

Araştırmanın kısıtları şöyle sıralanabilir. Dışarıdan bir kişinin, belirli bir zaman ve maliyet kısıtı içinde çalışmayı yürüttüğü düşüldüğünde, muhasebe sistemine ilişkin organizasyonun tüm ayrıntılarının ele alınamaması ve dolayısıyla çalışmaya dâhil edilmeyen noktaların olabileceği göz ardı edilmemelidir. Araştırmada grubun halen seyahat acentesi olarak yürüttüğü faaliyetler göz ardı edilmiştir. Çalışmanın odağı muhasebe uygulamaları değil muhasebe sistemidir. Araştırma işletme yönetiminin verdiği bilgiler ve hareket serbestisi içinde yapılmıştır.

4.2. Bulgular

4.2.1. İşletmeye İlişkin Genel Bilgiler

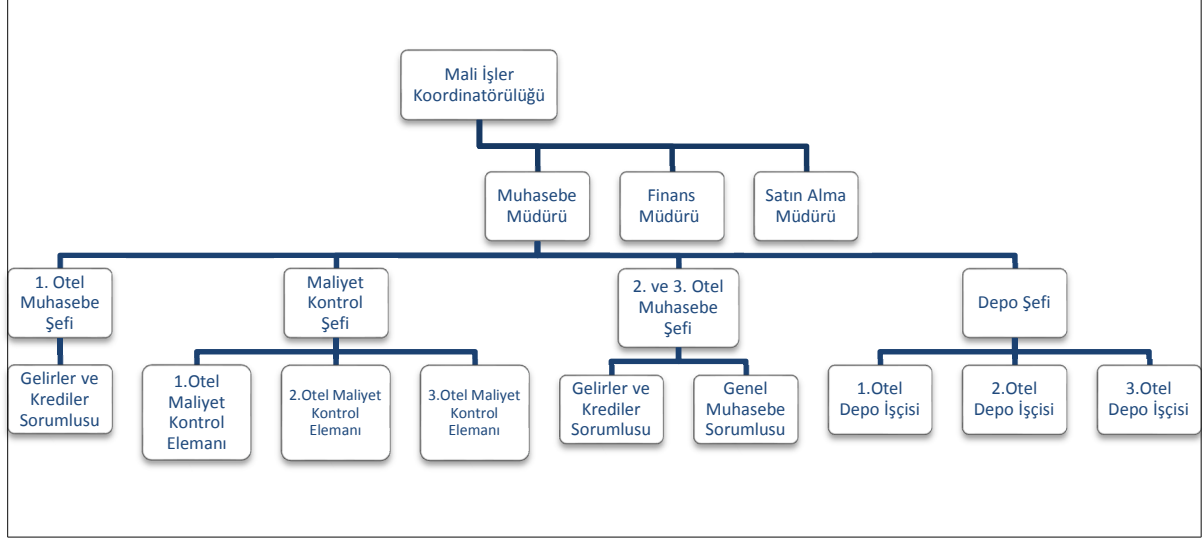
İşletme Antalya bölgesinde faaliyet göstermektedir. 2 ortaklı bir aile işletmesidir. Büyük ortağın payı % 99'dur. İşletme bir limitet şirketi olarak 2006 yılında kurulmuş olup 2012

senesine kadar bir seyahat acentesi olarak çalışmıştır. Kazakistan, İran, Rusya ve Azerbaycan'dan çeşitli tur operatörleriyle işbirliği yaparak, yılda 50.000 yolcu kapasitesine ulaşmıştır. İşletme, 2012 yılında 4 yıldızlı bir otel işletmesini 7 yıllığına kiralarak konaklama sektörüne girmiştir. 2014 yılında biri 4 yıldızlı, diğeri 5 yıldızlı olan 2 otel işletmesini 5 yıllığına kiralarak otelcilik sektöründe büyümeye devam etmiştir. İşletme halen seyahat acenteliği faaliyetlerini devam ettirmektedir.

Grubun 2014 yılı için öz kaynaklar toplamı 891.534 TL'dir. 2015 senesinde sermaye artışı planlanmaktadır. Aktif büyüklüğü 22.129.906 TL ve safi kurum kazancı 329.276 TL'dir. Konaklama grubunun 2014 yılı hasılatı 22.666.693 TL'dir. Personel sayısı seyahat acentesi hariç 380 kişidir. 2014 yılında satışa hazır oda kapasitesi 126.315 adettir. Aynı dönemde satılan oda sayısı 101.513 adet olup satılan geceleme sayısı ise 209.998 adettir. 2014 yılında doluluk oranı % 87,21 olarak gerçekleşmiştir. İşletme 2014 yılında 107,94 TL kişi başı faaliyet geliri elde etmiştir.

Grubun zaman içinde büyümesi ve farklı alanlara kaymasıyla birlikte işletme sahipleri, kurumsallaşmaya mecbur olduklarını görmüşlerdir. Kendi ifadelerine göre bu konu önemli bir gündem olarak değerlendirilmektedir. 2014 yılından bu yana bazı adımlar atıldığı beyan edilmiştir. Fakat işletmede halen kurulu bir kalite yönetim sistemi de bulunmamaktadır.

İşletmede 7/A maliyet hesapları kullanılmaktadır. Mali işlere bağlı 17 personel görev almaktadır. Araştırma yapılan işletmede muhasebe bölümü mali işler koordinatörlüğüne bağlı olarak çalışmaktadır. Mali işler koordinatörlüğünün başında bir bağımsız denetçi mali müşavir görev yapmaktadır. Mali işler koordinatörlüğünün organizasyon şeması aşağıdaki gibidir. İkinci ve üçüncü otel birbirine yakın olduğundan personel giderlerini azaltmak için tek bir muhasebe şefi atanmıştır.



Şekil 1. Mali İşler Organizasyon Yapısı

4.2.2. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Bağlamında Muhasebe Sisteminin Analizi

Araştırmaya konu işletmedeki muhasebe sistemi nesnel organizasyon, insan kaynakları, yazılım-donanım, raporlar ve dış faktörler açısından ele alınacaktır.

4.2.2.1. Nesnel Organizasyon

Muhasebe sisteminin nesnel organizasyonunda, ilgili başlık için olması tavsiye edilen ve işletmede karşılaşılan duruma aşağıda yer verilecektir.

Muhasebe El Kitabı: Literatürde, muhasebe el kitabının oluşturulması tavsiye edilmektedir. Bu aşamada muhasebe bölümünün organizasyon şeması oluşturularak, personelin organizasyonunda, her kişinin şemadaki yerinin belirtilmesi, görevlerinin sıralanması ve yetkilerinin belirlenmesi gereklidir (Sevim ve Şen, 2014: 166; Uzay, 1999:28; Durmuş ve Arat, 1995: 15). Vaka analizine konu işletmede halihazırda bir organizasyon el kitabı veya muhasebe el kitabı bulunmamaktadır. Çalışanların organizasyon içindeki yerinin, yetki ve sorumluluklarının bir el kitabında net olarak belirlenmemesi onların işletme amaçları doğrultusunda sevk ve idaresini zorlaştırabilir.

Uygun Bir Belgeleme ve Muhasebe Kayıt Düzeninin Var Olması: Literatürde, işletmelerde etkin bir kontrolün yapılabilmesi için uygun bir belgeleme düzeninin varlığı vurgulanmaktadır (Güredin, 2014: 331). Bu yüzden işletmedeki her bir işlemin oluşturulacak iş akışına göre ve uygun bir belge düzeni içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Sevim ve Gül, 2012: 106). Özellikle konaklama işletmelerinde, organizasyon yapılarından dolayı bölümler arası ilişkilerde gerek gelirlerin toplanması, gerekse giderlerin kontrol edilmesiyle maliyetlerin çıkarılmasında iyi bir belge düzenine gereksinim vardır. İyi bir belge düzeni olmazsa faaliyetlerin sonucu gerçek durumu

yansıtmayacağından gelir ve giderlerde dolayısıyla kar-zarar durumunda sapmalar olur. İşletmenin o anki durumu ve geleceği hakkında sağlam ve güvenilir bilgilere ulaşılması ve gerekli önlemlerin alınması güçleşir. Konaklama işletmelerinde mevzuattan kaynaklanan gelir-gider nitelikli belgelerin, tahsilat ve ödeme nitelikli belgelerin, sektöre özgü belgelerin, genel nitelikli belgelerin, ödeme aracı olan belgelerin ve iç süreçlerden kaynaklanan belgelerin bu ilke doğrultusunda; sıra numaralı olması, basit ve anlaşılır olması, birden fazla kullanıcı düşünülerek tasarlanması, doğru hazırlanmasını teşvik edecek tarzda oluşturulması gerekmektedir. Ayrıca ilgili işlem gerçekleştiğinde hemen kayda alınmasının teşvik edilmesi de gerekmektedir (Gönen, 2007: 75; URL-2). Vaka analizine konu işletmede 2014 yılından bu yana uygun bir belgeleme ve kayıt düzeninin oluşturulması konusunda çaba sarf edildiği ve çalışanların yönlendirildiği ifade edilmektedir. Ayrıca uygun bir belgeleme ve kayıt düzeninin oluşturulması konusunda paket programdan istifade ettikleri ve önemli kazanımlar sağlandığı da beyan edilmektedir.

Bağımsız Mutabakatlar: Literatürde, işletme içerisinde gerçekleştirilen işlemlerin icradan sorumluluğu olmayan üçüncü kişilerce bağımsız olarak kontrol edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Küçük işletmelerde ek maliyet kaygısı nedeniyle görevlerin ayrımı ve kıymet hareketlerinin yetkilendirilmesi ilkesine gereken özenin gösterilemediği bilinmektedir. Buna resmi olmayan işlemlerin varlığı da eklendiğinde bağımsız mutabakatlar ilkesi daha önemli hale gelmektedir (Güredin, 2014:332; Sevim ve Gül, 2012:102; URL-2). Vaka analizine konu işletmenin bankalar konusunda imzaya yetkili kişinin işletme ortağı olduğu görülmektedir. Bunun ötesinde bağımsız mutabakatlar ilkesine uygun, literatürde bahsi geçen tarzda bir yapı işletmede bulunmamaktadır.

Kıymet Hareketlerinin Yetkilendirilmesi: Literatürde, işlemlerin yetkilendirilmiş kişiler tarafından ve yetkileri dahilinde yürütülmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Varlıkların yanına girme ve onlara el sürme sadece bu konuda yetkisi olan kişiler tarafından yapılabilir (Güredin, 2014: 331; URL-2). Vaka analizine konu işletmede kullanılan paket program ve belge düzeninin bu ilke doğrultusunda her türlü imkanı sağlamasına rağmen personelin nitelik ve nicelik açısından yetersizliklerinin bazı aksamalara sebebiyet verdiği ifade edilmektedir. Personelin işi basite indirgemek için bazen sistemin dışına çıkarak kıymet hareketine izin verdiğinden yakınılmaktadır.

Görevlerin Ayrımı: Literatürde, bu ilke çok geniş kapsamlı olup muhasebe kontrolü ile ilgili tüm amaçları kapsadığı görülmektedir. Görevlerin ayrımı ilkesi bir kıymet hareketinin

başlangıcından tamamlanmasına ve muhasebe kayıtlarına alınmasına kadar olan sorumluluğun tek bir kişi tarafından değil; birkaç görevli arasında paylaşılmasını öngörmektedir (Güredin, 2014: 329). Yine bir görevin yürütülmesinin sadece bir kişinin tekeline bırakılmaması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu görevi birkaç kişinin yapabiliyor olmasına dikkat edilmelidir (Sevim ve Şen, 2014: 166; Kaya ve Köse, 2013:188; Durmuş ve Arat, 1995: 15). Ayrıca kalifiye elemanları elde tutmak adına aynı kişinin yıllarca aynı işi yapıyor olması da hile riskini arttıracak faktörlerden birisidir. Vaka analizine konu işletmede görevlerin ayrımı ilkesine mümkün olduğunca riayet edildiği beyan edilmektedir. Fakat bunun yanında personelin nicelik açısından yetersizliğinden yakınılmaktadır. Yine işletmenin, muhasebe personelinin her birinin uzmanlaşma gereği bir görev üstlendiği fakat diğerlerinin de bu konuda bilgi sahibi olması için çaba sarf edildiği beyan edilmektedir. Sektördeki işgören devir hızı nedeniyle de uzun yıllar aynı kişileri aynı görevlerde zaten istihdam edemediklerini beyan edilmektedirler.

Hesap Planı: Literatürde, her işletmenin kendisi için faaliyet büyüklüğüne ve yönetimin tercihinine göre uygun bir hesap planı oluşturması gerektiği yer almaktadır. Bu noktada konaklama işletmelerinde, bölümlere göre gelir ve giderlerin ölçülmesine ve üretilen hizmet miktarı, faaliyet alanları, müşteri grupları ve bölüm yöneticileri temelinde performans değerlemesine olanak sağlayacak bir hesap planının oluşturulması gerekmektedir (Kaya ve Köse, 2013: 17). Vaka analizine konu işletmenin 2014 yılı başında hesap planını yenilediği öğrenilmiştir. Yapılan incelemede konaklama işletmelerinde önemli hesaplar olan hizmet üretim maliyeti ve hasılatın takibi için kullanılan hesapların, sorumluluk muhasebesine uygun şekilde alt hesaplarının açıldığı görülmektedir. Kasa, Bankalar, Alıcılar, İlk Madde ve Malzeme, Satıcılar, Alınan Sipariş Avansları gibi hesapların da işletmenin içinde bulunduğu durumu karşılayacak şekilde alt hesapları açılmıştır. Fakat hazır değerler ve ticari alacaklar grubunun yapısını bozacak şekilde kredi kartı alacaklarının vadesine bakılmadan, hepsinin “Diğer Hazır Değerler” altında takip edildiği görülmektedir. Yine fazla iş yükü çıkarmamak için nazım hesapların sadece teminat mektuplarının takibi için kullandığı görülmektedir. Ayrıca işletmenin kiraladığı otellerin kira giderlerini de sanki bir yönetim gideri gibi “Genel Yönetim Giderleri” altında izlendiği görülmektedir. Bu gelir tablosunda, satılan hizmet maliyetinin doğru bir şekilde gösterilememesine sebebiyet vermektedir.

Uzmanlaşma: Literatürde, muhasebe bölümünün işletmenin büyüklüğü dikkate alınarak uzmanlaşma doğrultusunda gerekli alt birimlere ayrılması gerekliliği vurgulanmaktadır

(Ertaş, 2011: 132). Vaka analizine konu işletmede, Şekil 1'de görüleceği üzere uzmanlaşma ilkesi gereği mali işlere bağlı 17 personelin maliyet kontrol, gelirler ve krediler, depo, genel muhasebe, satın alma, insan kaynakları ve finans birimlerinde görev aldığı görülmektedir. İşletme büyüdükçe uzmanlaşma ilkesine daha fazla önem verileceği beyan edilmektedir. Fakat var olan koşullar altında personelin bir kısmının birden fazla sorumluluk alanı üstlenmek zorunda kaldığı da ifade edilmektedir.

4.2.2.2. İnsan Kaynakları

Muhasebe sisteminin insan kaynakları açısından organizasyonunda, ilgili başlık için olması tavsiye edilen ve işletmede karşılaşılan duruma aşağıda yer verilecektir.

Yeterli ve Yetkin Personel İstihdamı: İşletmede yeterli ve yetkin personel istihdamını sağlamak amacıyla iş gören devir hızının düşük olması ve işe alım sürecinde kullanılmak üzere personel nitelik tablosunun oluşturulması gerekmektedir. Yine işletmede ön muhasebe ile resmi muhasebe arasında bir kopukluğun yaşanmaması için mali müşavirin istihdam edilmesi gerekmektedir. Vaka analizine konu işletmede, nitelik ve nicelik olarak personel istihdamında her zaman sorunlar yaşandığı beyan edilmektedir. Sektörde fazlaca otel yatırımı olduğundan, iyi ve kaliteli personelin yetişmeden terfi aldığı, bununla hizmet kalitesini düşürdüğünden yakınılmaktadır. İşletme bu sorunu aşmak üzere sektör ortalamasının biraz üstünde bir ücret ödeyerek kalifiye personeli elinde tutmaya çalışmaktadır. Kışın oteller kapalı olduğu dönemde bile % 30 kadar personeli istihdam etmeye devam etmektedir. Diğer bir tespit, işletmenin personel nitelik tablosunun bulunmamasıdır. Yine çalışmada işletmenin bağımsız denetçi belgesi olan bir mali müşavir ile 2014 yılından bu yana çalıştığı görülmektedir. Mali müşavirin bağımsız denetçi unvanı olması işletme için önemli bir kazanımdır. İşletme zorunlu bağımsız denetime tabi olduğunda veya gönüllü yaptırmak istediğinde süreç hakkında bilgi sahibi bir mali müşavirin olması sürecin işleyişini kolaylaştıracaktır.

Eğitim: Personelin iç kontrol hakkındaki genel bilgi düzeyinin arttırılmasına yönelik eğitim programları düzenlemelidir. Bu eğitimlerde bölümlerde meydana gelebilecek hata ve hile türleri, bunların tespitine ve önlenmesine yönelik adımlar öğretilmelidir. Personelin lisans tamamlama ve lisans üstü eğitimleri de teşvik edilmelidir. Vaka analizine konu işletmede, yönetimin iç kontrol sisteminin etkinliğinin arttırılması amacıyla özel bir bütçe ayırmadığı ve bu nedenle herhangi bir eğitim programı düzenlemediği öğrenilmiştir. Bu istenen bir durum değildir. Eğitim harcamaları işletmeler açısından kısa vadede bir gider kalemi olarak gözüke de uzun vadede önemli

geri dönüşümleri olacak yatırımlardır. Yine işletmenin, personelin lisans tamamlama veya lisans üstü eğitimlerini teşvik etmeye yönelik bir politikaları olmadığı da öğrenilmiştir.

4.2.2.3. Yazılım-Donanım

Muhasebe sisteminin yazılım-donanım açısından organizasyonunda, ilgili başlık için olması tavsiye edilen ve işletmede karşılaşılan duruma aşağıda yer verilecektir.

Muhasebe Paket Programı: Otel yönetim sistemiyle entegre, sorumluluk muhasebesine uygun, kullanıcı takibinin rahatlıkla yapılabildiği bir muhasebe paket programı kullanılmalıdır. Vaka analizine konu işletmenin, “Sedna Hotel” yönetim sistemini kullandığı görülmektedir. Ağırlıklı olarak turizm ve otelcilik işletmelerinin ihtiyaçları doğrultusunda geliştirilmiş olan bu program, özellikle çok şubeli işletmelerde merkezi veri yönetimini kolaylaştırmaktadır. Araştırmaya konu işletme de bünyesinde 3 oteli barındırmaktadır. Muhasebe temelli kayıt yapısı sayesinde muhasebe ve cari bilgilerini aynı kayıt üzerinden takip edebilmekte, diğer uygulamalarda sıkça görülen cari-muhasebe tutarsızlığını ortadan kaldırmaktadır. Sektörün temel ihtiyacı olan dövizli takip işlemini kendiliğinden yerine getirmektedir. Tüm işlemler yerel para ve işlem dövizini yanı sıra istenilen dövize çevrilerek de raporlanabilmektedir. Detaylı bütçe ve masraf merkezi takibi ile gelir ve maliyetler kıyaslamalı olarak raporlanabilmektedir. Standart raporların yanı sıra isteğe göre raporlama için de çözümlere sahiptir. Detaylı yetkilendirme ve kullanıcı takibi ile kayıtlar kontrol altında tutulabilmektedir. “Sedna Hotel” programının diğer modülleriyle tam entegre olarak çalışabilmektedir. Fakat tüm bu imkanlara rağmen personelin nicelik ve nitelik açısından yetersizliğinden dolayı paket programdan tam anlamıyla istifade edilmediğinden de yakınılmaktadır.

Muhasebe Verilerinin Yetkisiz Kişilerin Erişimine Kapalı Olmalı ve Fiziken Korunması: Literatürde, muhasebe verilerinin yetkisiz kişilerin erişimine kapalı olmalı ve fiziken korunması gerektiği vurgulanmaktadır. Bilgisayarlı ortamdaki muhasebe verilerinin girişini gerçekleştiren kişiler her ne kadar dürüst ve iyi niyetli olsalar da yorgunluğa, yetersiz eğitime ve ihmale bağlı olarak verinin silinmesi gibi kasıtsız hareketlerde bulunabilirler. Bu nedenle söz konusu kişiler yaptıkları iş ve bilgi güvenliği konusunda eğitilmelidirler (Güney ve Özyiğit, 2015:118; Demir, 2005:151). Vaka analizine konu işletmede 2014 yılından itibaren bir bilgi işlem müdürü istihdam edildiği, şifreleme ve yedekleme çalışmalarının yapıldığı ve gerekli maddi yatırımların yapıldığı öğrenilmiştir.

4.2.2.4. Raporlar

Muhasebe sisteminin raporlar açısından organizasyonunda, ilgili başlık için olması tavsiye edilen ve işletmede karşılaşılan duruma aşağıda yer verilecektir.

Mali Tabloların Aylık Hazırlanabilmesi: Muhasebe sistemi, mali tabloları aylık olarak hazırlayabilecek yeterlilikte dizayn edilmelidir. Vaka analizine konu işletmede, mali tablolar ve yönetimin istediği diğer raporlar gerektiğinde basit bir çaba ile hazırlanabilmektedir. Fakat raporlamanın sektörde önemli olduğu kadar bunu yöneticiler için kullanılabilir bilgi haline dönüştürmenin de önemli olduğunu ifade edilmektedir. Bu noktada işletmenin kurumsallaşma çabalarının bir parçası olarak kalifiye personel istihdam etmek için 2014 yılından bu yana çaba sarf ettiği ifade edilmektedir.

Yönetim Muhasebesi: Muhasebe sisteminin sadece mali nitelikteki olayları kayıt altına alan ve devamında işletmenin resmi kurumlarla olan ilişkilerini takip eden, edilgen bir sistem olarak kurulması, işletme yönetiminin karar alma süreçlerine gerçekte verebileceği katkıların azalmasına neden olur. Oysaki iç kontrolün temel odağı olan riskin yönetilmesinde edilgen bir yapıda kurulmuş muhasebe yerine proaktif bir yapı tercih edilerek risklerin yönetilmesi noktasında muhasebe sisteminden önemli kazanımlar sağlanabilir. Bu noktada muhasebe sisteminin ürettiği raporlar ile yönetime yaklaşan riskleri göstermesi ve işletmede etkin bir bütçeleme sisteminin oluşturulması bazı somut adımlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Vaka analizine konu işletmede, mali işler koordinatörünün işletme sahibinden sonra ikinci kişi olduğu ve otel genel müdürlerinin mali işlerle ilgili olarak doğrudan koordinatörlüğe bağlı olduğu görülmektedir. Bu olumlu tespite rağmen işletmenin geleceğine dair yaklaşan riskleri göstermek adına bir rapor hazırlanmadığı ve mali tabloların analizinin yapılmadığı öğrenilmiştir. Ayrıca bütçelerde yapılan incelemelerde, işletmenin 2014 yılı bütçesinde kişi başı olumsuz 5,13 TL ve toplam karda % 40 olumsuz sapma olduğu görülmektedir. Gelirlerde en önemli sapmanın oda gelirlerinde yaşandığı, giderlerdeki en önemli sapmanın yiyecek-içecek ve personel ücret giderlerinde yaşandığı görülmektedir. Yapılan görüşmelerde bu sapmaların konaklama sektörde yeni olmalarından ve otellere ilişkin geçen yıllara ait verilerin olmamasından kaynaklandığı ifade edilmiştir.

4.2.2.5. Dış Faktörler

Muhasebe sistemine dış faktörlerin etkisi konusunda ilgili başlık için olması tavsiye edilen ve işletmede karşılaşılan duruma aşağıda yer verilecektir.

İç Denetim: Literatürde, iç denetimin kurumsal yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi faaliyetlerinin planlandığı şekilde etkin ve verimli uygulanıp uygulanmadığını ortaya çıkarmak, varsa risklere karşı alınacak önlemlerin geliştirilmesini sağlamak amacı ile yapılan bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri olduğu yer almaktadır. İçeriden sağlanan ve bağımsız bir hizmet olan iç denetimin işletmelerde kurulması tavsiye edilmektedir (Türedi ve diğerleri, 2015: 2; Cengiz, 2013: 420). Vaka analizine konu işletmede herhangi bir iç denetim biriminin bulunmadığı ve kurulmasına yönelik bir gündeminde olmadığı öğrenilmiştir.

Bağımsız Denetim: Literatürde, bağımsız denetimin, iç kontrol sistemin işlerliği hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine sistemin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunmak gibi faydaları olduğu yer almaktadır (Güredin, 2014: 315). Muhasebe sisteminde var olabilecek aksaklıklar bağımsız denetçiler tarafından dışarıdan bir bakış açısıyla daha rahat görülebilecektir. Vaka analizine konu işletmenin bağımsız denetim için bütçe ayırmadığı öğrenilmiştir. İşletmenin mali işler koordinatörünün görüşü ise bağımsız denetimin gerekli olduğu yönündedir. Yine bu noktada işletme sahiplerinin personelin işlerini düzgün yapmaları durumunda bağımsız denetime ihtiyaç kalmayacağı şeklinde bir yanılgılarının olduğu da ifade edilmektedir.

Değişim: Muhasebe sisteminin sürekli kendini geliştiren, değişimlere bir açık yapısı olmalıdır. Muhasebe sistemini geliştirmeye yönelik değişim çabaları, işletme sahiplerinin himayesinde ve yöneticilerin desteğiyle sürdürülmelidir. Özellikle dışarıdan bir bakış açısıyla yürütülecek iyileştirme çabaları, içeriden yürütülen faaliyetlere nazaran daha iyi sonuçlar verecektir. Çünkü iş hayatının yoğun karmaşası işletme sahipleri ve yöneticiler bir işletme körlüğü yaşayabilmektedirler. Vaka analizine konu işletmenin muhasebe sistemini geliştirmeye yönelik dışarıdan aldığı bir hizmet bulunmamaktadır. Mali işler koordinatörünün şahsi kanaatine göre yöneticilerde bu konuda bir önyargı da bulunmaktadır. Bunun nedenleri olarak, yöneticilerin beceriksiz duruma düşmekten ve resmi olmayan işlemlerin açığa çıkmasından duydukları korku olduğu beyan edilmektedir.

5. Sonuç

Turizm sektörü dünyada önemli bir sektör olarak değerlendirilmekte ve Türkiye’de dahil olmak üzere ülkelerin gayri safi milli hasıllarına önemli katkıları olmaktadır. Bu katkının yanı sıra sektör, Türkiye’de bir milyondan fazla kişinin istihdamına da imkan tanımaktadır. (AKTOB, 2013: 12). Fakat sektörde son on yılda 400 otelin el değiştirmesi

bazı sorunların olduğu gerçeğine işaret etmektedir (TYİED, 2015: 26). Bu bağlamda sektörde, kurumsal yönetim, iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim gibi işletmeye değer katan unsurların daha fazla dikkate alınması ve sektöre özgü çalışmaların daha fazla yapılması gerekmektedir.

Bu noktadan hareketle yürütülen araştırmada konaklama sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin muhasebe sistemi, etkin bir iç kontrol sisteminin tesisi bağlamında nesnel organizasyon, personel, yazılım-donanım, raporlar ve dış faktörler açısından incelenmiştir. Literatürde yer alan bilgilerle mevcut durum karşılaştırıldığında aşağıdaki olumsuzlukların varlığı tespit edilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

- İşletmenin organizasyon el kitabı veya muhasebe el kitabı bulunmamaktadır. Bunların oluşturulması gerekmektedir.
- Bağımsız mutabakatlar ilkesine uygun bir yapının oluşturulmadığı görülmektedir. İcradan sorumlu olmayan işletme içinden veya dışından bir kişinin bu görevi üstlenmesi gerekmektedir.
- Personelin niteliği ve niceliği açısından yetersizliklerin yaşandığı görülmektedir. İşletme bu sorunun etkilerini azaltmak için bazı önlemler almıştır. Fakat bu sorunun çözümü işletmeyi aşmaktadır. Kalıcı çözüm kamu otoriteleri ve sivil toplum kuruluşları tarafından yürütülecek daha geniş çaplı eylemleri gerektirmektedir.
- Hesap planında bazı aksaklıkların olduğu tespit edilmiştir. Hesap planında vadeli kredi kartı alacaklarının hazır değerler grubunda izlenmesi uygun değildir. Bunun yerine bu yüklü tutarların takibi için ticari alacaklar grubunda yeni bir hesap açılması gerekmektedir. Nazım hesaplarda yer alan bilgilere bilançonun altında yer verilmesinin ortaklar ve üçüncü kişilerin bilgilendirilmesi açısından önemi büyüktür. Bu nedenle nazım hesapların daha etkin kullanımı tavsiye olunur. İşletmediği kiraladığı oteller için ödediği kira giderleri üretimle ilgili olduğundan “ Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı” nın altında izlemesi gerekmektedir.
- Personele iç kontrole ilişkin eğitim verilmediği görülmektedir. Bu konuda gerekli kaynaklar ayrılarak eğitim faaliyetleri yürütülmesi gerekmektedir. Lisan tamamlama veya lisans üstü eğitimin teşvik edilmediği görülmektedir. Personelin lisans veya lisansüstü eğitiminin teşviki tavsiye olunur.
- İşe alım süreçleriyle ilgili personel nitelik tablosu bulunmamaktadır. Oluşturulması gerekmektedir.

- Yönetime yakın riskleri göstermek üzere hazırladıkları herhangi bir risk yönetim raporu bulunmamaktadır. Mali tabloların analizi yapılmamaktadır. Yönetim kurulunda bu konuların gündeme alınması gerekmektedir.
- İşletmenin 2014 yılı bütçelerinde planlanan ile gerçekleşen arasında önemli farkların meydana geldiği görülmektedir. Bütçeler etkin planlanmadığı görülmektedir. Bu sapmaların azaltılmasında, mümkün olduğunca maliyet fonksiyonlarının oluşturulması, mutlak/yüzde limitlerin yıl içinde yakından takibi, müşteri davranışlarının analizi ve sözleşmelerin öne çekilmesi gerekmektedir.
- İşletme, hizmet üretiminin kurumsallaşmasına yönelik bir kalite yönetim sistemine sahip değildir. Hizmet üretiminin kurumsallaşması, iç kontrolün etkin çalışmasını yardımcı olacaktır. Yönetim kurulunda bu konunun gündeme alınması gerekmektedir.
- Bağımsız denetim hizmeti alınmamaktadır. Büyüme trendinde olan işletmenin, operasyonların yoğunluğu içinde ciddi problemleri görememesi ve bunların kronik sorunlar halinde işletmenin geleceğini tehdit etmemesi için bağımsız denetim hizmeti alınması gündeme alınmalıdır.
- İç denetim birimi oluşturulmamıştır. Bu noktada işletmenin kurumsallaşma çabalarının da bir parçası olarak, işletmenin büyüklüğü ve fayda maliyet dengesi gözetilerek bir iç denetim birimi kurması tavsiye olunur.
- İşletmenin iç kontrol veya muhasebe sistemini geliştirmeye yönelik dışarıdan herhangi bir danışmanlık hizmeti almadığı görülmektedir. Bu noktada işletmeye denetim firmalarının sunmuş olduğu iç kontrol güvence ve yapılandırma hizmetlerini gündeme alması tavsiye edilmektedir.

Vaka analizine konu işletmede ortaya konulan bu eleştirilerin, sektördeki işgören devir hızının yüksek olması, kalifiye eleman bulunamaması, işletme sahiplerinin eğitim düzeyi, otellerin çoğunun kışın kapalı olması, dönemsel dalgalanmaların sektörü yakından etkilemesi, tur operatörlerinin fiyat baskısı nedeniyle maliyet minimizasyonunun ön planda olması, işletmenin konaklama sektöründe yeni olması ve bir aile işletmesi olması gibi koşullar altında değerlendirilmesi gerekmektedir.

İfade edilen bu sorunların çözümünde işletmeye önemli görevler düşmektedir. Fakat bunun ötesinde kamu otoritelerinin ve sivil toplum kuruluşlarının sektördeki iç kontrol hakkındaki bilgi ve farkındalık düzeyinin arttırılmasına yönelik çabalarını arttırmaları

gerekmektedir. Ayrıca sektörde personel istihdamının sürekliliğinin sağlanmasına yönelik düzenlemelerin yapılması ve kamu kurumları tarafından verilen kurumsallaşmayı özendirici teşviklerin arttırılması düşünülmelidir.

Kaynaklar

- AKTOB. 2013. Akdeniz Turistik Otelciler ve İşletmeciler Birliği 1984-2014 Turizm İstatistikleri Raporu, AKTOB Araştırma Birimi Yayını, <http://www.aktob.org.tr/pdf/aktob.turizm.verileri.pdf>, Erişim Tarihi: 03.06.2015.
- Azaltun, M. 1999. Otel İşletmelerinde İç Kontrol, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1075, Turizm ve Otel İşletmeciliği Yüksekokulu Yayını No:1.
- Cengiz, S. 2013. "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma", Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:15 Sayı:2, s.403-448.
- Çetiner, E. 2009. Otel İşletmeleri Muhasebesi, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Demir, B. 2005. "Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:26, s.147-159.
- Demirel, A. 2007. Bağımsız Denetimde İşletme İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Durmuş, A.H. ve M.E. Arat. 1995. İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, No:496/730, İstanbul.
- Ertaş, F.E. 2011. Muhasebe Organizasyonu, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gönen, S. ve Ü. Ergun. 2008. "Otel İşletmelerinin Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama", Ege Akademik Bakış Dergisi, Cilt:8 Sayı:1, s.183-204.
- Gönen, S. 2007. "Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama", Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Graham, L. 2008. "Internal Controls:Guidance For Private, Government and Nonprofit Entities", Wiley, ABD.
- Güney, S. ve H. Özyiğit. 2015. "Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi", Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:14, Sayı:53, s.279-297.

- Güredin, E. 2014. Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Haftacı, V. 2011. Muhasebe Denetimi, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Hall, J. A. 2013. Accounting Information Systems, 8. Baskı, South-Western Cengage Yayınları, ABD.
- Kaval, H. 2008. Muhasebe Denetimi, 3. Baskı Gazi Kitapevi, Ankara.
- Kaya, E. ve T. Köse. 2013. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2816, Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 1774.
- Kepekçi, C. 2004. Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Klamm B. K. ve M.W. Watson. 2009. "SOX 404 Reported Internal Control Weaknesses: A Test of COSO Framework Components and Information Technology", Journal of Information Systems, Cilt 23 Sayı:2, s.1-23.
- Kurnaz, N. ve T. Çetinoğlu. 2010. İç Denetim, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Okutmuş, E. ve S. Uyar. 2014. "Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:121, s.35-54.
- Ömürbek, V. ve S.Ö. Altay. 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, Cilt:16 Sayı:1, s.379-402.
- Selimoğlu, S.K., M. Özbirecikli, Ş. Uzay, G. Kurt, A. Alagöz ve S. Yanık. 2011. Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Sevim, A. ve M. Gül. 2012. "Elektronik İşletmelerde (E-İşletmelerde) Satın Alma İşlemleri ve İç Kontrol İlişkisi", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi Cilt:14 Sayı:2, s.91-118.
- Sevim, Ş. ve D. Şen. 2014. "Kurumsal Muhasebe Derecelendirmesi ve Halka Açık Şirketlerde Uygulaması", İşletme Araştırmaları Dergisi, Cilt:6 Sayı:2, s.148-178.
- Turizm & Yatırım İşletme ve Endüstrisi Dergisi. 2015. "Otellerin İşletmecisi ve Mülkiyet Yapısındaki Değişim", Sayı:32, s.26-34.
- Türedi, H., Ü. Zor ve F. Gürbüz. 2015. "Risk Odaklı İç Denetim", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:66, s.1-20.
- Türedi, S. 2008. "Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi İle İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkiler", Mevzuat Dergisi, Yıl:11 Sayı:126.
- Url-1, [Http://www.coso.org/documents/internal%20control-integrated%20framework.pdf](http://www.coso.org/documents/internal%20control-integrated%20framework.pdf), Erişim Tarihi:24.09.2014.

- Url-2, Uzay, Şaban, İç Kontrol Kurumsal Yönetime Yardımcı Olur, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/F1.pdf> Erişim Tarihi:12.04.2015.
- Uzay, Ş. 1999. İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK Yayın No:132.
- Yılcı, M. 2001. "Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni", Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:3, Sayı:3, s.37-50.