



**T.C.  
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI  
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ BİLİM DALI**

**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETME PERFORMANSI  
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: OTEL İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ**

**ZEKERİYA YETİŞ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN  
YRD. DOÇ. DR. HÜSEYİN ÇETİN**

**KONYA-2017**

**T.C.  
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI  
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ BİLİM DALI**


**İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETME PERFORMANSI  
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: OTEL İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ**

**ZEKERİYA YETİŞ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN:  
YRD. DOÇ. DR. HÜSEYİN ÇETİN**

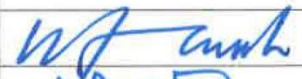

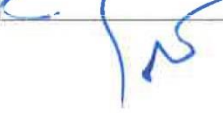
**KONYA-2017**

 KONYA	T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü	 SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
--	---	---

### YÜKSEK LİSANS TEZ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	ZEKERİYA YETİŞ
	Numarası	138112011017
	Ana Bilim / Bilim Dalı	TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI / TURİZM İŞLETMECİLİĞİ BİLİM DALI
	Programı	Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı	
	Tezin Adı	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: OTEL İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından “Hazırlanan İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Otel İşletmeleri Örneği” başlıklı bu çalışma 13.02.2017. tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Sıra No	Danışman ve Üyeler		
	Unvanı	Adı ve Soyadı	İmza
1	Yrd. Doç. Dr.	Hüseyin ÇETİN	
2	Doç. Dr.	Baki YILMAZ	
3	Yrd. Doç. Dr.	Yasem BİLİR	

 <p>KONYA</p>	<p>T.C. NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü</p>	 <p>SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ</p>
--	--	--

### BİLİMSEL ETİK SAYFASI

<b>Öğrencinin</b>	Adı Soyadı	ZEKERİYA YETİŞ		
	Numarası	138112011017		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI / TURİZM İŞLETMECİLİĞİ BİLİM DALI		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	<b>X</b>	
		Doktora		
Tezin Adı	İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: OTEL İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ			

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

**Zekeriya YETİŞ**



## ÖNSÖZ

İşletmeler büyüklükleri, faaliyet alanları ve organizasyon yapıları birbirinden farklı olsa bile belirli amaçları gerçekleştirmek için kurulmaktadır. Günümüz rekabet ortamında, işletmelerin amaçlarına ulaşması ve varlığını devam ettirebilmesi, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olarak yerine getirilmesine ve yönetim fonksiyonları yardımı ile faaliyetlerin değerlendirilerek iyileştirilmesine bağlıdır. Bu noktada işletmeler, yönetim fonksiyonlarından birisi olan kontrol fonksiyonu ile işletmenin planlanan amaçlarına ulaşılıp ulaşmadığını değerlendirmektedir. Bununla birlikte değişen ekonomik, teknolojik ve diğer koşullar işletmelerin kontrol fonksiyonunu güncellemesini zorunlu hale getirmiştir. Bu bağlamda kontrol fonksiyonu yerine iç kontrol sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Bu doğrultuda, çalışmanın amacı, otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek; iç kontrol sisteminin ve iç kontrol sistemi unsurlarının işletme performansına etkisini ortaya koymaktır.

Tezin tamamlanması aşamasında, yardımlarını hiçbir zaman esirgemeyen ve tezin her aşamasını yakından takip eden sayın danışmanım ve değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Hüseyin ÇETİN'e, tez çalışmasının tamamlanmasında, özellikle yöntem ve analiz bölümlerinde olmak üzere, her konuda verdikleri destekler için sayın hocalarım Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇYİĞİT'e ve Yrd. Doç. Dr. Tevfik EREN'e ve oda arkadaşlarım Arş. Gör. Mustafa Cüneyt ŞAPCILAR'a ve Arş. Gör. Selman BAYRAKCI'ya, tez savunmasında tezime sağladıkları katkılardan dolayı sayın hocalarım Doç. Dr. Baki YILMAZ'a ve Yrd. Doç. Dr. Yasin BİLİM'e çok teşekkür ediyorum. Çalışmanın anketine katılarak, göstermiş oldukları anlayış, ayırmış oldukları zaman ve vermiş oldukları katkılardan dolayı otel işletmelerinin yönetimi ve çalışanlarına da teşekkür ederim. Ayrıca her zaman yanımda olan, desteklerini her zaman hissettiğim, sevgili ailem, Annem ve Babama çok teşekkür ediyorum. Çalışmanın tamamlanması sırasında, gösterdiği sabır ve anlayış için hayatımın anlamına, eşime çok teşekkür ediyorum.

Zekeriya Yetiş

## ÖZET

İşletmeler, organizasyon ve faaliyet yapıları, içinde buldukları sektör farklı olsa bile varlığını devam ettirme, kar elde etme gibi amaçları gerçekleştirmek için kurulmaktadır. Bir işletmenin, amaçlarına ve hedeflerine ulaşabilmesi için, faaliyetlerini planlama, örgütleme, koordinasyon, yürütme ve kontrol fonksiyonları çerçevesinde gerçekleştirmesi ve değerlendirmesi gerekmektedir. İşletmelerde, günümüzün değişen ve gelişen koşullarında, kontrol fonksiyonunun yerini iç kontrol sistemi almıştır. İç kontrol sistemi, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, muhasebe verilerinin ve finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği, mevcut yasa ve düzenlemelere uyumluluğu amaçlarını gerçekleştirmek için işletme yönetimi tarafından benimsenen politikalar ve uygulamalardır. Bu politikalar ve uygulamalar, işletme yönetimi ve çalışanları tarafından yerine getirilir. İşletme faaliyetleri üzerinde yapılan kontroller, işletme performansının değerlendirilmesini sağlamaktadır. Bu açıdan işletme performansı, işletme amaçlarının gerçekleştirilme derecesi olarak ifade edilebilir.

Bu doğrultuda çalışmanın temel amacı, otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek, iç kontrol sistemi unsurlarının (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) işletme performansı üzerinde etkisi olup olmadığını araştırmaktır. Bu kapsamda İç Anadolu Bölgesinde yer alan, turizm işletmesi belgeli, 4 yıldızlı ve 5 yıldızlı otel işletmelerinin yöneticilerine, muhasebe veya finans bölümü müdür ve çalışanlarına anket uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar analiz edilmiştir. Yapılan analizlerin sonuçlarına göre, iç kontrol sistemi unsurlarından kontrol faaliyetleri ve izleme unsurunun işletme performansı üzerinde etkisi olduğu; fakat kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim unsurlarının işletme performansı üzerinde etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte, otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve işletme performansının, otel işletmelerinin sınıflarına (4 yıldızlı ve 5 yıldızlı) ve statülerine göre (bağımsız, ulusal zincir ve uluslararası zincir) değişiklik göstermediği, çalışmanın bulguları arasında yer almaktadır.

**Anahtar kelimeler:** İç Kontrol Sistemi, İşletme Performansı, Turizm İşletmeleri, Konaklama İşletmeleri, Otel İşletmeleri.

## ABSTRACT

Businesses are established to realize their objectives such as maintaining their presence and making profits even if the industries, organizations and activities they are in is different. For a business company to achieve its targets and objectives, it should implement and evaluate its activities within the framework of planning, organizing, coordinating, directing and controlling functions. In today's changing and evolving circumstances, the internal control system takes the place of the control function. The internal control system is the policies and practices adopted by the business management to achieve the objectives of effectiveness and efficiency of activities, the correctness and reliability of accounting data and financial statements and compliance with existing laws and regulations. These policies and practices are fulfilled by the business management and employees. Checkings on business activities provide an assessment of business performance. In this sense, the performance of the enterprise may be described as the degree of realization of the enterprise objectives.

In this respect, the main purpose of the study is to evaluate the impact of the internal control system in hotel businesses and to search whether the elements of the internal control system (control environment, risk assessments, control activities, information and communication, monitoring). In this context, a questionnaire was applied to the managers of 4-star and 5-star hotel businesses in the Central Anatolia Region, with tourism management certificate, to the managers and employees of the accounting or finance department. The results obtained are analyzed. According to the results of the analyzes carried out, it was understood that the control activities and the monitoring element have an effect on the operating performance of the internal control system elements; But the result is that the control environment, risk assessment, information and communication elements do not have an impact on business performance. However, the findings of the study show that the impact of the internal control system and organizational performance in hotel businesses does not vary according to the classes of hotel operators (4-star and 5-star) and their status (independent, national and international chain).

**Key words:** Internal Control System, Business Performance, Tourism Businesses, Hospitality Businesses, Hotel Businesses.

## İÇİNDEKİLER

<b>YÜKSEK LİSANS TEZ KABUL FORMU</b> .....	<b>ii</b>
<b>BİLİMSEL ETİK SAYFASI</b> .....	<b>iii</b>
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>iv</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>v</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>vi</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vii</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>x</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### İÇ KONTROL SİSTEMİ

1.1. Kontrol Kavramı .....	4
1.2. İç Kontrol Sistemi Kavramı .....	5
1.3. Kontrol ve İç Kontrol Türleri .....	9
1.4. İç kontrol Sisteminin Amaçları .....	11
1.5. İç Kontrol Sisteminin Unsurları (Bileşenleri) .....	13
1.5.1. Kontrol Ortamı .....	15
1.5.2. Risk Değerlendirme .....	17
1.5.3. Kontrol Faaliyetleri .....	19
1.5.4. Bilgi ve İletişim .....	20
1.5.5. İzleme .....	21
1.6. Yönetim ve İç Kontrol İlişkisi.....	22
1.7. Otel İşletmeleri ve İç Kontrol Sistemi .....	24
1.8. Literatür Taraması .....	25

### İKİNCİ BÖLÜM

#### İŞLETME PERFORMANSI

2.1. Performans ve İşletme Performansı Kavramları .....	30
2.2. İşletme Performansının Ölçülmesi (Analizi) .....	31
2.3. İşletme Performansını Ölçmenin Faydaları .....	33
2.4. İşletme Performansı Ölçüm Yöntemleri .....	34
2.4.1. Öznel ve Nesnel Performans Ölçümü .....	35

2.4.2. Finansal ve Finansal Olmayan Performans Ölçümü .....	36
2.5. Otel İşletmelerinde Performans.....	38
2.6. Literatür Taraması .....	40

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: OTEL İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Kapsamı .....	49
3.2. Araştırmanın Amacı .....	49
3.3. Araştırmanın Önemi .....	50
3.4. Araştırmanın Kısıtları.....	51
3.5. Araştırmanın Türü ve Modeli.....	51
3.6. Veri Toplama Aracı.....	52
3.7. Araştırma Evreni ve Örneklemi .....	54
3.8. Hipotezler .....	56
3.9. Araştırma Analizleri ve Bulgular .....	57
3.9.1. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi .....	58
3.9.2. Katılımcıların Demografik Özellikleri .....	60
3.9.3. Araştırmaya Katılan Otel İşletmelerinin Genel Özellikleri.....	62
3.9.4. Normallik Testi ve Ölçeklerin Tanımlayıcı İstatistikleri.....	66
3.9.5. T Testine İlişkin Bulgular.....	74
3.9.6. ANOVA Testine İlişkin Bulgular.....	76
3.9.7. Korelasyon Analizine İlişkin Bulgular .....	78
3.9.8. Regresyon Analizine İlişkin Bulgular .....	80
<b>SONUÇ .....</b>	<b>84</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>89</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>99</b>
EK-1 .....	99
EK-2 .....	103
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>108</b>

## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 3.1 Güvenirlilik Analizi.....	59
Tablo 3.2. Katılımcıların Demografik Özellikleri .....	60
Tablo 3.3. Otel İşletmelerinin Genel Özellikleri .....	63
Tablo 3.4. Katılımcıları Kontrol Faaliyeti Düzeyi ve Eğitim Durumu.....	64
Tablo 3.5. Otel İşletmelerinin Faaliyette Bulunduğu İller.....	65
Tablo 3.6. Kontrol Ortamı Faktörünün Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri .....	68
Tablo 3.7. Risk Değerlendirme Faktörünün Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri .....	69
Tablo 3.8. Kontrol Faaliyetleri Faktörünün Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri .....	70
Tablo 3.9. Bilgi ve İletişim Faktörünün Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri.....	71
Tablo 3.10. İzleme Faktörünün Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri .....	72
Tablo 3.11. İşletme Performansı Ölçeğinin Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri .....	73
Tablo 3.12. Otel İşletmelerinin Sınıfları İle İç Kontrol Sisteminin Etkinliğine İlişkin T-Testi Bulguları.....	75
Tablo 3.13. Otel İşletmelerinin Sınıfları İle İşletme Performanslarına İlişkin T-Testi Bulguları .....	75
Tablo 3.14. Otel İşletmelerinin Statüleri İle İç Kontrol Sisteminin Etkinliğine İlişkin ANOVA Testi Bulguları.....	76
Tablo 3.15. Otel İşletmelerinin Statüleri İle İşletme Performanslarına İlişkin ANOVA Testi Bulguları.....	77
Tablo 3.16. Faktörlerin Korelasyon Analizi Sonuçları.....	79
Tablo 3.17. İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansına Etkisine İlişkin Regresyon Analizi Bulguları.....	81
Tablo 3.18. İç Kontrol Sistemi Boyutlarının İşletme Performansına Etkisine İlişkin Regresyon Analizi Bulguları .....	82

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. İç Kontrol Sistemi Bileşenleri (COSO Piramidi) .....	14
Şekil 3.1. Araştırma Modeli.....	52

## GİRİŞ

İşletmeler kar elde etmek, varlığını sürdürmek, topluma hizmet etmek, büyümek gibi amaçları gerçekleştirmek için kurulmaktadır. İşletme amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi işletmelerin sürdürülebilirliğiyle ilgilidir. İşletmeler belirlediği hedefleri ve amaçları gerçekleştirebildiği sürece varlığını devam ettirebilirler. İşletmelerin fiziki olarak büyümesi, işletme faaliyetleriyle ve değer hareketleriyle oluşan işlemlerin sayısını ve karmaşıklığını arttırmıştır. Bu durum işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağını ortadan kaldırmıştır. İşletme varlıklarının korunması, hata ve hilelerin önlenmesi, güvenilir verilerin toplanması, işletme politikalarının değerlendirilmesi, yetkilerin göçertilmesi ve sorumlulukların yaygınlaştırılması işletmeler için bir gereklilik haline gelmiştir. Yaşanan bu gelişmeler, işletme yönetimini kontrol mekanizmasını kurmaya ve etkin hale getirmeye yönlendirmiştir. Günümüzde işletmelerde, bir yönetim fonksiyonu olan kontrol faaliyetlerinin yerini iç kontrol sistemi almıştır. Bu durum iç kontrol sisteminin işletmeler açısından önemini ortaya koymaktadır.

Yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, ülkeler arasındaki ekonomik sınırların ortadan kalkması, tüketici taleplerinde görülen değişimler gibi nedenler, işletmelerin içinde bulunduğu pazar koşullarını ve rekabet ortamını daha karmaşık ve güç bir yapıya dönüştürmüştür. İşletmelerin, değişen koşullara uyum sağlamaları ve artan rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebilmeleri için, periyodik olarak değerlendirilmeleri ve sürekli iyileştirilmeleri gerekmektedir. İşletmelerin sürekliliğinin içinde bulunduğu rekabet ortamına ve rekabet gücüne bağlı olduğu düşünüldüğünde, daha karmaşık ve gelecek odaklı kararlar alabilmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda işletmeler açısından, işletme amaçlarının gerçekleştirilme düzeyi olan işletme performansının ölçülmesi ve değerlendirilmesi önemli hale gelmektedir. Yaşanan bu gelişmelere ve değişimlere uyum sağlamak isteyen işletmeler, sorumluluk sahibi olarak işletme yönetimi, işletme amaç ve hedeflerini belirlemek, etkin bir performans yönetim sistemi kurmak, işletmenin performansını ölçmek ve performansı iyileştirmek için gereken önlemleri almak zorundadırlar.

İç kontrol sistemi ve işletme performansı kavramları yönetimin amaçlarına ulaşması noktasında kullandığı araçlar arasında yer almaktadır. Bu noktada bu iki kavramın birbiriyle ilişkisi olduğu düşünülmektedir. İç kontrol sistemi işletme performansına göre, daha genel olarak yönetim fonksiyonlarından planlama ile başlayıp, yürütme, örgütleme ve koordinasyon fonksiyonlarının başarısını değerlendiren bir sistemdir. İşletme performansı veya işletme performansının ölçünü ise planlama aşamasında belirlenen performans göstergelerine göre işletmenin faaliyetlerinin değerlendirilmesidir. Çalışma fikrinin ortaya çıkmasında bu iki kavram arasındaki bu ilişki etkili olmuştur. Bu açıdan iç kontrol sisteminin işletme performansını ve ölçümünü kapsadığı söylenebilir. Konunun özü itibarıyla işletme performansının ölçümünün iç kontrol sistemi unsurlarından kontrol faaliyetlerinin içerisinde yer aldığı söylenebilir.

İç kontrol ve işletme performansı kavramları, tüm işletmeler için işletmelerin bulunduğu sektör, üretim şekli ve amaçları gibi değişen özelliklerine göre farklı düzeylerde öneme sahiptir. Hizmet sektöründe yer alan turizm işletmeleri açısından bu önemin daha fazla olduğu söylenebilir. Konaklama işletmeleri arasında yer alan otel işletmelerinde, faaliyet ve organizasyon yapıları, haftanın her günü ve günün her saatinde hizmet vermeleri, emek yoğun yapıları, birim değeri yüksek ve günlük hayatta kullanılacak ürünler satmaları nedeniyle iç kontrol sistemi daha önemli hale gelmektedir. Bununla birlikte, otel işletmelerinde işletme performansının ölçülmesi, belirlenen işletme amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının gözden geçirilmesi, işletme yönetiminin işletmenin geleceğine yönelik kararlar alması açısından önemlidir. Bu doğrultuda çalışmada, otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin ve iç kontrol sistemi unsurlarının; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme işletme performansı üzerindeki etkisi incelenmiştir.

Bu çalışma sonunda, kendine özgü yapıları nedeniyle otel işletmelerinde, iç kontrol sisteminin önemini ortaya koymak amaçlanmaktadır. Bu amaç ticari bir işletme olan otel işletmelerinde işletme performansının ve ölçümünün işletmenin kontrol faaliyetlerinin bir parçası olduğunu düşündürmektedir. Çalışma sonunda elde edilen sonuçların otel işletmelerine, işletme yönetimlerine, çalışanlara ve diğer ilgili paydaşlara fayda sağlayacağı düşünülmektedir. Bir hizmet üretim işletmesi olan otel

işletmeleri açısından, oldukça önemli olduğu kabul edilen bu iki kavram arasındaki ilişkinin ve etkinin incelenmesi otel işletmelerinin amaçlarına ulaşması noktasında belirleyici olacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, kontrol ve iç kontrol sistemi kavramlarına, iç kontrol sisteminin işletmeler ve işletme yönetimi açısından önemine, iç kontrol sisteminin unsurlarına yer verilmiştir. Literatürde yer alan iç kontrol sistemi ile ilgili çalışmalara değinilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, işletme performansı kavramına, işletme performansının ölümüne, işletme performansının ve ölümünün işletmeler açısından önemine, yararlarına ve işletme performansı ölüm yöntemlerine yer verilmiştir. Son olarak literatürde yar alan turizm, konaklama ve otel işletmeleri kapsamında yapılan çalışmalar hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde iç kontrol sisteminin işletme performansı üzerindeki etkisi, otel işletmelerinde uygulama yapılarak incelenmiştir. Yapılan analizler ve bulgularla çalışma sonlandırılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİ

#### 1.1. Kontrol Kavramı

Kontrol, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır (Türedi, 2008: 7). İşletme açısından, bir işletmenin belirlediği amaçlara ve hedeflere ulaşmasını sağlayacak politika ve uygulamalar dizisine kontroller adı verilmektedir (Baskıcı, 2015: 166). Genel bir ifade ile kontrol, işletmede öngörülen hedeflere, planlara, politikalara ve standartlara ulaşılmasını güvence altına almaya yönelik olarak yapılan eylemlerdir (Uçma Uysal, 2015: 55).

Kontrol, bir işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak için alınan önlemlerdir ve yönetimin en önemli fonksiyonlarından birisidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 97). Kontrol kavramı işletmeler açısından planlama fonksiyonu ile bağlantılı ve diğer fonksiyonları içine alarak onların başarısını ölçmeye yarayan bir kavramdır (Atmaca ve Yılmaz, 2011: 18). Diğer yönetim fonksiyonları açısından kontrol, faaliyet sonuçlarını tespit ederek planlama, örgütleme, yürütme ve koordinasyon fonksiyonlarının neyi, nasıl ve hangi ölçüde gerçekleştirdiğini ortaya koymaktadır. Kontrol faaliyetlerinin temel amacı hataları tespit etmek ve düzeltici önlemler alarak yeniden ortaya çıkmasını engellemektir. Bu yönüyle kontrol, yönetimin (yöneticinin) işletmede yürütülen ve tamamlanan işleri değerlendirme ve düzeltme faaliyetidir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 97).

Kontrol, işletme yöneticilerinin işletmeye ait önceden planlanan sonuçları ve gerçekleşen sonuçları karşılaştırmalarına yardımcı olan faaliyetlerden oluşmaktadır (Atmaca ve Yılmaz, 2011: 18). İşletme amaçlarına ulaşılması ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi, işletmenin varlığını devam ettirebilmesi, geleceğe ait belirsizlikleri ve riskleri yönetmek için işletme tarafından alınan önlemlerin tümü kontrol kapsamına girmektedir (Acar ve Akçakanat, 2012: 3). Bununla birlikte kontroller, faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır ve işletmenin tüm faaliyetlerine ve yapılarına yayılmışlardır (Saltık, 2007: 1; Akt. Bakkal ve Kasımoğlu, 2012).

Yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, ekonomik sınırların ortadan kalkması, küreselleşen dünya, rekabetin artması, işletmelerin gelişmesi ve büyümesi ile birlikte kontrol kavramı da gelişmiştir. Kontrol sürecinin yerini finansal, yönetsel ve yasal kontrollerin hepsini kapsayan bir iç kontrol anlayışı almıştır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012). Yönetimin bir fonksiyonu olan kontrollerin oluşturduğu bu yapıya ise iç kontrol sistemi adı verilmektedir.

## **1.2. İç Kontrol Sistemi Kavramı**

İç kontrol, işletmenin amaçlarını elde etmesinde yönetime kabul edilebilir bir garanti sağlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından oluşturulan politika ve prosedürlerden oluşan bir sistemdir (Selimoğlu vd., 2011: 90). Bu sistem, işletme yönetiminin kontrol fonksiyonunu yerine getirmek için kullandığı bir araç olarak düşünülebilir (Özbirecikli vd., 2015: 500). İç kontrol, işletme faaliyet süreçlerinin ve iş akışlarının içerisine yerleştirilen, kişilerden etkilenen ve kişileri etkileyen, işletmenin hedeflerine ulaşmasında kullanılan bir araçtır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 98). İç kontrol, işletmede kullanılan finansal raporlama, bütçeleme, denetim komitesi, dış denetim gibi işletme problemlerini çözmek için kullanılan mekanizmalardan biridir (Morris, 2011: 130). Bunların yanında yapılan ulusal ve uluslararası çalışmalarla iç kontrol sisteminin birçok tanımı yapılmıştır.

Treadway Komisyonu'nun Sponsor Organizasyonlar Komitesi, 1992 yılında İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve (COSO Raporu) adlı bir rapor yayınlamıştır. COSO Raporunun amacı, ilgili taraflar arasında, iç kontrol konusunda ortak bir anlayış sağlayan bir çerçeve sunmaktır (Aldridge ve Colbert, 1994: 21). Bu raporda, iç kontrol tanımlanmakta ve çerçevesi çizilmektedir. Bu rapora göre iç kontrol, bir işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer çalışanları yoluyla gerçekleştirilen, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporların güvenilirliği, yasa ve diğer düzenlemelere uyum hedeflerinin gerçekleştirilmesiyle ilgili olarak, işletme yönetimine kabul edilebilir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan ve yürütülen bir süreçtir (COSO, 1992: 1; Türedi, 2011: 103-104; Yılcı, 2006: 28; Bowrin, 2004: 121; Duncan vd., 1999: 143-144; Herremans, 1997: 60; Rubino ve Vitolla, 2014: 743; Morris, 2011: 131; Rae ve Subramaniam, 2008: 104-105). Dolayısıyla iç

kontrol sistemi, bir işletmede her şeyin gerektiği gibi çalıştığına dair makul bir güvence sağlamak için aldığı tüm önlemlerden oluşur (Duncan vd., 1999; 144).

Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonuna (International Federation of Accountant-IFAC) göre iç kontrol sistemi, işletme varlıklarının korunması, hataların ve yolsuzlukların bulunması ve önlenmesi, muhasebe verilerinin doğruluğunun, güvenilirliğinin ve zamanında hazırlanmasının sağlanması ile işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması amaçlarına ulaşmak için işletme faaliyetlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesine yardımcı olan, işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş politikalar ve prosedürlerdir (Aktürk ve Kılıç, 2015: 6567; Gönen ve Ergun, 2008: 187; Kiracı, 2003: 74; Kepekçi, 2004: 66).

Görüldüğü gibi iç kontrol sistemi kavramı konusunda, farklı uluslararası kuruluşlar tarafından benzer tanımlar yapılmaktadır. Bununla birlikte iç kontrol, bir işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ulaşmak için yaptığı tüm planlarını, politikalarını, finansal ve finansal olmayan faaliyetlerini ve işlemlerini kapsayan, birleştiren ve bütünleştiren bir sistemdir (Acar ve Akçakanat, 2012: 3). Yapılan tanımlar kapsamında iç kontrolün temel özellikleri aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Uçma Uysal, 2015: 59-60; Akbulut, 2012: 177):

- İç kontrol bir süreçtir,
- İç kontrol işletme faaliyetlerinin sürekli olarak uygulanan bir parçasıdır,
- İç kontrol sistemi bir amaç değildir, hedeflere ulaşmada kullanılan bir araçtır,
- İç kontrol çalışanlar tarafından hayata geçirilir, çalışanlardan etkilenir ve çalışanları etkiler,
- İç kontrol, işletme yönetimine kesin bir güvence vermez, sadece makul bir güvence verebilir,
- Her işletmenin kullanabileceği tek tip bir iç kontrol sistemi yoktur, iç kontrol sistemi işletmelerin yapısına uygun hale getirilebilir.

Bir işletmenin iç kontrol sisteminin başlıca hedefleri, işletme yönetimine, finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olduğu; işletmenin politika, plan, prosedür, kanun, yönetmelik ve sözleşmelere uymakta olduğu; işletme varlıklarının, kayıp ve hırsızlığa karşı korunmakta; kaynakların ekonomik ve verimli bir şekilde

kullanıldığına; işletmenin amaçlarının ve hedeflerinin karşılanabileceğine dair makul bir güvence sağlamaktır (Fadzil vd., 2005: 848). Tüm dünyadaki standart belirleme organlarınca ve düzenleyicilerince, etkin bir iç kontrol sisteminin yöneticilere, yönetimin temel amaçlarının başarılabileceği konusunda makul bir güvence sağladığı kabul edilmektedir. Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu, işletme başarısızlığına karşı en iyi savunmanın ve işletme performansının önemli bir sürücüsünün etkili bir iç kontrol sistemine sahip olmak olduğunu belirtmektedir (Al-Thuneibat vd., 2013: 196-197).

Bir işletmede iç kontrol sistemi, öncelikle finansal tabloların güvenilirliğini ve anlaşılır olmasını hedeflemekte, mali riskleri ve muhasebe risklerini azaltmak; bunlardan kaçınmak ve bunları yönetmek amacıyla kurulmaktadır. Bu nedenle, iç kontrol sistemini kurmak isteyen işletme sahipleri veya işletme yönetimi, ilk olarak işletmenin karşılaşılabileceği finansal riskleri ve muhasebe risklerini tespit etmelidir. Sonra bu risklerden kaçınmak için veya risklerin gerçekleşme olasılığını asgari düzeyde tutmak için politikalar ve uygulamalar belirlenmeli ve gerekli personele iletilerek, personel bilgilendirilmelidir (Kepekçi, 2004: 70; Türedi, 2008: 8). Bu doğrultuda iç kontrol sisteminin, olası hata ve riskleri azalttığı ve iç kontrol sisteminin kalitesi ile finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği arasında doğrusal bir ilişki olduğu söylenebilir. Yani iç kontrol yapısının etkinliği arttıkça, işletme bilgilerinin güvenilirliği artmakta, denetim ve hata riski azalmaktadır (Aksoy, 2005: 150).

Yönetim tarafından kontrol faaliyetlerinin etkili bir biçimde uygulanabilmesi, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmuş olmasına bağlıdır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012). Kontrolün birincil sorumluluğu işletmenin iç kontrolü konusunda uzman olarak görülen iç denetçi ile sınırlı olmakla beraber; nihai sorumluluğu yönetimle ilgilidir (Herremans, 1997: 60). Sistemin etkinliği noktasında işletmeye iç denetçiler yardımcı olur. İç denetçiler iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirir ve iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumlu değillerdir (Türedi, 2008: 7). İç kontrol, dış denetçinin çalışmalarını başlattığı başlangıç noktası olarak düşünülür ve denetim yapılırken denetçinin dayanağını temsil eder (Al-Laith, 2012: 14). Bu bağlamda iç

kontrol ve iç denetimin birbirlerinden farklı olduğu fakat birbirlerini tamamlayan iki kavram olduğu söylenebilir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 99).

Bir işletmede etkin bir iç kontrol yapısının bulunması, işletmede varlıkların yanlış kullanım ve kaybolma riskinin azalmasını, finansal tabloların güvenilirliğinin rasyonel olarak sağlanmasını, kurallara ve yönetmeliklere saygı duyulmasını (Salehi vd., 2013: 46) ve işletme içerisinde güvenilir bilgi akışını sağlayarak üst yönetimin doğru kararlar vermesini sağlamaktadır (Ömürbek ve Altay, 2011: 400). Bununla birlikte, bir işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması, paydaşlar ve diğer ilgili taraflar açısından işletmenin daha güvenilir olarak algılanmasını sağlamaktadır.

Bir işletmenin etkin iç kontrol sistemine sahip olmaması durumunda, işletmenin mali tablolarında bir maddi zayıflık bulunduğu söylenebilir. Bununla birlikte, maddi zayıflığı bulunmayan bir işletmenin etkili bir iç kontrol sistemine sahip olduğu ve bildirilen her bir maddi zayıflığın, bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini azalttığı da söylenebilir (Lansiluoto vd., 2016: 6). Buna paralel olarak, iç kontrol sisteminin amaçları açısından, güçlü iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerin mali performansının zayıf iç kontrol sistemleri olan işletmelerin performansından daha iyi olması beklenmektedir (Al-Thuneibat vd., 2013: 197). Araştırmalar, iç kontrolün işletme maliyetlerini düşürdüğünü (Morris, 2011: 130) ve zayıf iç kontrollere sahip firmaların piyasa değerinin daha düşük olduğunu ortaya koymaktadır. Başarılı işletmelerin, kontrollerin etkili bir şekilde uygulanması yoluyla, her durumda fırsatlardan nasıl faydalanacağını ve tehditlere karşı nasıl hareket edeceğini bildiği ve bu nedenle performanslarının arttığı (Al-Thuneibat vd., 2013: 197) söylenebilir.

İç kontrol sisteminin tanımında belirtildiği gibi iç kontrol sisteminin amaçlarından biriside muhasebe verilerinin ve finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanında hazırlanmasını sağlamaktır. İç kontrol sisteminin tanımında yer alan bu amaç ve bir önceki paragrafta ifade edilen bilgiler, çalışma fikrinin ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Bir işletmenin performansını tam olarak ölçebilmesi ve değerlendirebilmesi işletmenin finansal bilgilerinin doğruluğuna bağlıdır. Bu noktada iç kontrol sistemi ve işletme performansı ilişkisi, iç kontrol sisteminin işletme performansı üzerindeki önemi ortaya çıkmaktadır.

### 1.3. Kontrol ve İç Kontrol Türleri

Kontrol kavramı temelinde birbirleriyle uyumlu, birbirlerini destekleyen önlemlerden oluşan bir sistemdir (Usul vd., 2011: 49). Her işletmenin detaylı ve yazılı hale getirilmiş olmasa bile kendine has bir iç kontrol sistemi vardır (Kiracı, 2003: 75). Onay merkezleri, personel toplantıları, açık iletişim noktaları, bütçe sistemleri, erişim prosedürleri, risk değerlendirmeleri gibi örnekler iç kontrol sisteminin varlığını gösterir (Ömürbek ve Altay, 2011: 382-383). Bununla birlikte kontroller farklı şekilde sınıflandırılabilir. Kontrollerin sınıflandırılmasında; yapılış amacı ve aşaması, kime, nerede, kim tarafından, hangi birimde yapılacağı gibi ölçütler kullanılmaktadır. Buna göre kontroller; işletme fonksiyonları olarak nitelendirilen; insan kaynakları, üretim, muhasebe ve finansman, pazarlama gibi faaliyetlerin, işletme yönetiminin ve işletmenin faaliyet departmanlarının (birimlerinin) kontrolü olarak üçe ayrılabilir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 97).

Bununla birlikte yapılış amacına ve aşamasına göre kontrol faaliyetleri beşe ayrılmaktadır. Bunlar; önleyici kontroller, ortaya çıkarıcı/ tespit edici kontroller, yönlendirici kontroller, düzeltici kontroller ve telafi edici kontrollerdir. Yapılış amacına ve aşamasına göre kontroller aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Ömürbek ve Altay, 2011: 382-383).

**Önleyici (Preventive) Kontroller:** İşletme sistemlerinin çalışmasını güvence altına almak, istenmeyen durumların meydana gelmesini ve istenmeyen sonuçları önlemek amacıyla yapılan kontrollerdir. Etkin bir kontrol ortamı oluşturmak, yetkin personel istihdamı, etik kodlar, görevlerin ayrılığı, yetkilendirme, erişim prosedürleri, güvenlik personeli, kilit ve şifre uygulamaları örnek olarak verilebilir (Ömürbek ve Altay, 2011: 383). Önleyici kontroller, sorun ortaya çıkmadan önce gerçekleştirilen, sorunun ortaya çıkmasını önlemeye yönelik olarak yapılan kontrollerdir.

**Tespit Edici/Ortaya Çıkarıcı (Detective) Kontroller:** Gerçekleştiğinde istenmeyen bir durumu ortaya çıkaran, istenmeyen sonuçları tanımlamak için yapılan kontrollerdir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 98). Gerçekleşen bir hatanın veya hilenin nerede ve kim tarafından yapıldığını anlamak (Kaval, 2008: 134) ve işletme

varlıklarının korunması amacıyla yapılırlar (Usul vd., 2011: 50). Tespit edici kontroller bir sorun ortaya çıktığında devreye giren ve sorunun kaynağının bulunup düzeltilmesini amaçlayan kontrollerdir.

**Yönlendirici (Directive) Kontroller:** Hedeflerin gerçekleştirilmesi, istenen bir durumun meydana gelmesi veya oluşmasına yönelik yapılan, açık bir yön ve rehberlik sağlayan kontrollerdir. Çalışanların işletme amaçları doğrultusunda hareket etmesini sağlayan, çalışanları motive eden pozitif uygulamalardır. Personel eğitimleri, etik ilkeleri, yürürlükte olan mevzuat, ödüllendirme sistemi gibi örnekler verilebilir (Aktaş, X: 182; Ömürbek ve Altay, 2011: 383).

**Düzeltilici (Corrective) Kontroller:** Gerçekleşmesi istenilmeyen sonuçları ve durumları tersine çevirmek veya yeniden ortaya çıkmalarını engellemek için yapılan kontrollerdir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 98). Düzeltilici kontroller, ortaya çıkan problemlerin doğru ve zamanında çözülebilmesi için yapılırlar. Yönetim faaliyetleri, düzeltmeler, yangın söndürücüler, acil müdahale araçları gibi örnekler verilebilir (Aktaş, X: 182; Ömürbek ve Altay, 2011: 383).

**Boşluk Doldurucu/Telafi Edici (Compensating) Kontroller:** İşletmede uygulanmayan ya da uygulama maliyeti çok yüksek olan kontrollerin yerini kısmen tamamlayan, telafi etmeye yönelik olarak yapılan kontrollerdir (Aksoy, 2005: 143; Aktaş, x: 182). Bu tür kontroller, genel olarak faaliyet veya eylem sonrası gerçekleştirilen kontrollerdir. Genellikle yöneticilerin, alacakları kararlar çerçevesinde riskli gördükleri özel bazı alanlarda ani ve rutin olmayan işlemlerden, önlemlerden oluşurlar. Bazen işletmelerde önleyici kontrolleri uygulamak için yeterli finansal kaynak veya insan kaynağı bulunmayabilir. Bunun gibi durumlarda telafi edici kontroller devreye girer (Aktaş, x: 182; Ömürbek ve Altay, 2011: 383).

Yukarıda yapılan sınıflandırma ile birlikte kontrol faaliyetlerini yapıcı ve onarıcı kontroller olarak değerlendiren araştırmacılar da vardır. Yapıcı kontroller, önleyici ve tespit edici kontrollerdir. Düzeltilici kontroller ise onarıcı olarak işlev görmektedir. Bu açıdan önleyici kontroller ve tespit edici kontroller aynı kontrol amacına ulaşmak için yapılmakla birlikte önleyici kontroller tespit edici kontrollere göre daha yoğundur (Acar ve Akçakanat, 2012: 5). 189). Bununla birlikte kontroller,

iç kontrol sistemleri; muhasebe kontrolleri ve yönetsel kontroller olarak ikiye ayrılmaktadır.

**Muhasebe Kontrolleri:** Bir işletmenin muhasebe ve finansal faaliyetlerine yönelik olarak yapılan, varlıkların korunması, muhasebe ve finansal kayıtların ve bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması amacıyla yapılan kontrollerdir (Güredin, 2008: 316; Gürbüz, 1995: 46). Belirlenen yetkiler dâhilinde yapılan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kaydedilmesini amaçlarlar (Dabbaoğlu, 2007: 110). Bu tür kontroller genel olarak, yetkilendirme ve onaylama; kayıt tutma, görevlerin ayrılığı gibi, yöntem, faaliyetler veya varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontroller, işlem ve örgüt planlarından oluşmaktadır (Güredin, 2008: 316). Muhasebe kontrollerinin temel amacı işletmenin mali tabloların zamanında ve doğru düzenlenmesidir (Kaval, 2008: 127). Bu doğrultuda muhasebe kontrollerinin finansal tabloların hazırlanmasını, güvenilirliğini doğrudan etkilediği söylenebilir (Kaya ve Köse, 2013: 112).

**Yönetsel Kontroller:** Organizasyon planı, işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, yönetimin belirlediği politikalara ve prosedürlere uyulmasıyla ilgili tüm yöntem ve uygulamaları kapsayan kontrollerdir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 37; Güredin 2008: 316). Genel olarak istatistik analizleri, zaman ve hareket etütleri, performans raporları, insan kaynakları eğitim programları ve kalite kontrolü yöntem ve faaliyetleri yönetsel kontrolleri oluşturmaktadır (Gönen ve Ergun, 2008: 188; Güredin 2008: 316; Dabbağoğlu, 2007: 110; Türedi, 2011: 102).

#### **1.4. İç kontrol Sisteminin Amaçları**

Yönetim, etkili bir iç kontrol sistemi kurarken üç geniş kapsamlı hedefe sahiptir. Birincisi, yönetim yatırımcılar, alacaklılar ve diğer kullanıcılar için mali tablolar hazırlamaktan sorumludur. Finansal raporlamanın, finansal tabloların güvenilirliği yönetim açısından iç kontrol sistemi kurmasının birinci ve temel amacıdır. İkinci olarak işletme hedeflerini optimize etmek için kaynakların etkin kullanılması gerekmektedir. Kontrollerle operasyonların etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması amaçlanmaktadır. İşletmeler, son olarak işletme faaliyetlerinin yasalara ve düzenlemelere uygunluğunu sağlamak için iç kontrol

sistemi kurmaktadırlar (Al-Thuneibat vd., 2013: 197). Bununla birlikte işletmeler açısından iç kontrol sisteminin amaçları daha düzenli bir şekilde ifade edilebilir. İşletme yönetimine, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda uygun düzeyde teminat vermeyi amaçlayan bir süreç olan iç kontrol sistemi genel (esas) amaçları ve özel amaçları olmak üzere iki tür amaca sahiptir. İç kontrol sisteminin esas amaçları (Kiracı, 2003: 75; Alagöz, 2008: 100-101; Ömürbek ve Altay, 2011: 381-382; Uyar, 2010: 45);

- İşletmenin sahip olduğu varlıkların ve kaynakların korunması,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluğunun, güvenilirliğinin ve zamanında hazırlanmasının sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin etkinliğinin, verimliliğinin sağlanması ve bu etkinliğin, verimliliğin artırılması,
- İşletme faaliyetlerinin işletme planlarına, politikalarına, prosedürlere; mevcut yasalara ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanması,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılmasının sağlanması, hata, hile, israf ve kötü yönetime karşı kaynakların korunması,
- Yönetimin belirlediği hedeflere ve amaçlara ulaşılmasının sağlanması,
- İşletmenin hedefleriyle uyumlu kaliteli ürünlerin ve hizmetlerin sunulması,
- Kararların doğru alınmasına yardımcı olmak amacıyla zamanlı, düzenli ve güvenilir raporların ve bilgilerin üretilmesidir.

İç kontrol sisteminin özel amaçları ise; yetkilendirme, gerçeklik, bütünlük/tamlık, kayıtsal doğruluk, sınıflandırma, zamanlılık ve sorumluluktur. Bu amaçlar şu şekilde açıklanabilir (Ömürbek ve Altay, 2011: 382);

**Yetkilendirme:** Faaliyetlerin işletme yönetimi tarafından belirlenen yetkilere ve yetkilendirmelere uygun olarak yerine getirilmesidir. İşletmenin varlıklarının, kayıtlarının, belgelerinin yalnızca yetkili personel tarafından elde edilebilmesi ve üzerinde işlem yapabilmesidir.

**Gerçeklik:** İşletme bünyesinde gerçekleştirilen, gerçek faaliyetlerin ve işlemlerin belgelendirilmesi ve kaydedilmesidir. Yapılan işlemlerin geçerliliğinin sağlanmasıdır.

**Bütünlük/Tamlık:** Tamlık İşletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin belgelendirilmesi, sınıflandırılması ve kaydedilmesidir.

**Kayıtsal Uygunluk/Doğruluk:** Kayıtsal doğruluk, faaliyetlerin nicelik ve tutar bakımından doğru olarak kayıtlara geçirilmesidir.

**Sınıflandırma:** İşletme işlemlerinin finansal tablolarda doğru gruplarda gösterilmesi ve doğru hesaplara kaydedilmesidir. İşletme faaliyetlerinin doğru şekilde sınıflandırılmasıdır da denilebilir.

**Zamanlılık:** İç kontrol sisteminin özel amaçları arasında yer alan zamanlılık, işlemlerin gerçekleştiği dönemde ve zamanda kaydedilmesi olarak ifade edilebilir.

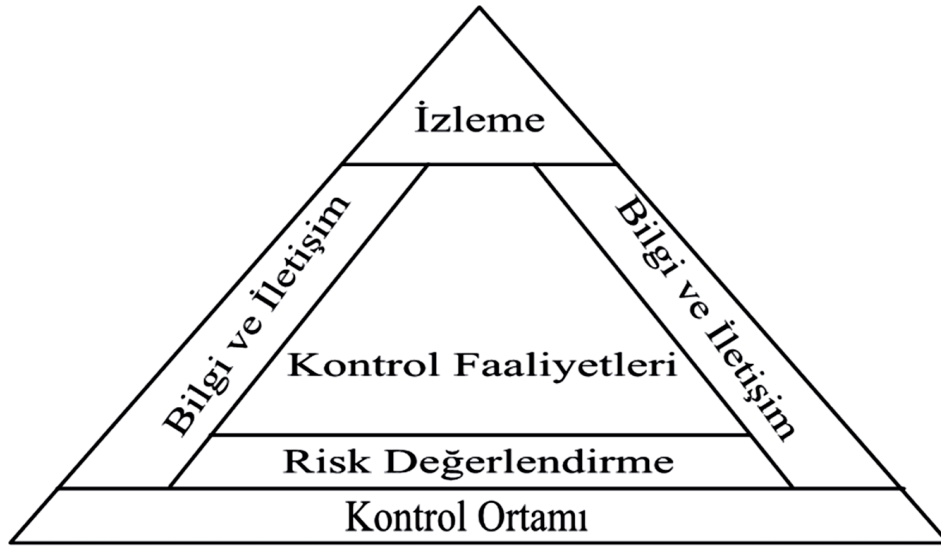
**Sorumluluk:** Sorumluluk kavramı, mevcut kayıtların ve varlıkların dönem dönem karşılaştırılması anlamına gelmektedir. Eğer var ise saptanan açıkların nedenlerinin araştırılması ve sorumlu olanların tespit edilmesidir.

### **1.5. İç Kontrol Sisteminin Unsurları (Bileşenleri)**

İç kontrol sisteminin unsurları, bir işletmede iç kontrol sisteminin yeterli düzeyde var olduğunu gösteren, iç kontrol sisteminin etkinliğini belirleyen bileşenlerdir. Uluslararası Denetim Standartları arasında yer alan “400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol” adlı standart; muhasebe sistemi, kontrol ortamı ve kontrol prosedürleri olarak iç kontrol sistemi unsurlarını üçe ayırmıştır (Yağcı, 2006: 20; Akbulut, 2012: 177). Bununla birlikte COSO (The Committee on Sponsoring Organizations), iç kontrol sistemi unsurlarını daha ayrıntılı olarak incelemiştir. Bu kapsamda, iç kontrol sistemi bileşenleri şunlardır (Alridge ve Colbert, 1994: 21-22; Bowrin, 2004: 125; Rubino ve Vitolla, 2014: 743);

- Kontrol Çevresi/Ortamı
- Risk Belirleme/Değerlendirme
- Bilgi ve İletişim
- Kontrol Prosedürleri/Faaliyetleri
- İzleme/Gözetim

Şekil 1.1. İç Kontrol Sistemi Bileşenleri (COSO Piramidi)



**Kaynak:** İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 103

COSO, 2004 yılında kurumsal risk yönetimi kavramını öne çıkarmış ve iç kontrol sistemi bileşenlerini güncellemiştir. Kurumsal risk yönetimi kavramıyla bağlantılı olarak, iç kontrol sistemi bileşenlerine; hedeflerin belirlenmesi, olay tanımlanması ve riske cevap verme olmak üzere üç unsur daha eklenmiştir (Fındık, 2016: 642). Buna rağmen genel olarak yukarıda belirtilen beş unsur işletmeler açısından kabul görmektedir.

Etkin bir iç kontrol sistemi, işletme amaçlarına, amaçlanan hedeflere ulaşmanın anahtarıdır. Bir işletmenin, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olabilmesi için bu beş bileşenin; kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme'nin tasarlanması, uygulanması ve amacını gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Acar ve Akçakanat, 2012: 3; Bowrin, 2004: 125). Bununla birlikte, bu unsurlar iç kontrol kavramlarıyla ilgili yalnızca geniş bir rehberlik sağlamaktadır. İç kontrol sisteminin ayrıntıları (tasarlanması, önemi, kullanımı, uygulanması) işletmelerin kendilerine bırakılmaktadır (Lansiluoto vd., 2016: 6).

İç kontrol sisteminin unsurları tüm işletmeler için uygulanabilir özelliktedir. Bunun yanında bir işletmede iç kontrol yapısının oluşturulması esnasında, işletmeden işletmeye farklılık gösteren ve iç kontrol yapısını etkileyen bazı noktalar göz önüne

alınmalıdır (Ömürbek ve Altay, 2011:384). Bir işletmede uygulanan iç kontrol sistemi genel olarak; işletmenin organizasyon ve mülkiyet yapısından, hukuki şeklinden, işletmenin faaliyette bulunduğu sektörden ve durumundan, faaliyetlerinin karmaşıklığından ve çeşitliliğinden, işletmede kullanılan bilgi ve iletişim sistemlerinden, veri işleme yöntemlerinden, yasal düzenlemelerden, çalışanlardan ve işletme yönetiminin kararlarından etkilenir (Kaval, 2008:125). İç kontrol sisteminin etkinliği bu faktörlere ve muhasebe bilgi sisteminin etkinliğine (Türedi, 2008: 8) bağlı olarak değişmektedir. Bununla birlikte iç kontrol sistemi, sürekli gelişen dinamik bir süreçtir. Bu doğrultuda her işletme için tek tip bir iç kontrol sisteminin kullanılması uygun olmamaktadır. Tüm işletmelerin kendi ihtiyaçlarına uygun bir iç kontrol sistemi tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir (Baskıcı, 2015: 167).

İç kontrol, sadece belirli bir zaman diliminde yapılan bir prosedür veya politika değildir. Bunun yerine, bir organizasyon içindeki her seviyede sürekli çalışan, entegre bir sistemdir (Bowrin, 2004: 125). İç kontrolün entegre çerçevesi birbiriyle ilişkili beş bileşenden veya unsurdan oluşmaktadır (Aldridge ve Colbert, 1994: 21; Aktürk, 2015: 111-112). Her bir bileşen birbirini etkilemekte ve birbirinden etkilenmektedir. Bu nedenle, bir işletmede bulunan iç kontrol sisteminin etkin olarak değerlendirilebilmesi için, iç kontrol sisteminin bileşenlerini kapsayan bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekmektedir (Acar ve Akçakanat, 2012: 3). Bununla birlikte iç kontrol sistemi bileşenlerinin literatürde farklı şekilde adlandırıldığı da görülmektedir. Kontrol ortamı yerine kontrol çevresi, risk değerlendirme yerine risk yönetimi veya risk belirleme, kontrol faaliyetleri yerine kontrol prosedürleri, izleme yerine gözetim kavramları kullanılmaktadır.

### **1.5.1. Kontrol Ortamı**

Kontrol ortamı, iç kontrol sisteminin birinci ve en önemli unsurudur, diğer tüm iç kontrol bileşenlerinin temelidir (Aktürk ve Kılıç, 2015: 6567; Aktürk, 2015: 111-112; Ömürbek ve Altay, 2011: 384; İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102), işletme için kontrol atmosferini temsil eder (Aldridge ve Colbert, 1994: 22). Diğer iç kontrol bileşenlerinin etkinliği kontrol ortamına bağlı olarak değişmektedir. Bu nedenle iç kontrol sürecinin başarılı ya da başarısız olmasının veya başarısının ölçüsünün, üzerine kurulduğu kontrol ortamına bağlı olduğu söylenebilir. Kontrol ortamı,

işletmenin iş yapma şeklini göstermektedir (Aktürk ve Kılıç, 2015: 6567; Aktürk, 2015: 111-112; Bakkal ve Kasımoğlu, 2012; İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102; Demirbaş, 2005: 169; Güner, 2009: 188). Kontrol ortamını anlamak, bir işletmenin iç kontrol sistemini değerlendirmek açısından önemlidir (Aldridge ve Colbert, 1994: 22).

Kontrol ortamı, işletmenin çalışanlarının ve yönetiminin, işletme politikaları, prosedürleri, yöntemleri ve işletmenin organizasyon yapısında yer alan kontrollere ve kontrollerin önemine ilişkin farkındalıklarını yansıtmakta (Baskıcı, 2015: 167-168) ve tutumlarını ortaya koymaktadır. Diğer bir ifadeyle, yönetimin işletmeye kontrol bilincini yerleştirmesidir (Akbulut, 2012: 178). Kaynağını işletmenin geçmişi, kurumsal kültürü ve yönetim felsefesinin oluşturduğu kontrol ortamı (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012), aşağıdaki faktörleri içermekte ve bu faktörlerden etkilenmektedir. Bunlar (Ömürbek ve Altay, 2011: 384; Aktürk ve Kılıç, 2015: 6567; Aktürk, 2015: 111-112; Özbirecikli vd., 2015: 502; Demirbaş, 2005:169; Bakkal ve Kasımoğlu, 2012);

- Çalışanların ve yönetimin bütünlüğü (Aldridge ve Colbert, 1994: 22),
- Dürüstlük ve ahlaki değerler ve yeterlilikleri
- İşletme yönetiminin tutum ve davranışları, yönetim felsefesi ve çalışma tarzı,
- Örgüt yapısı,
- Denetim komitesi ve iç denetim fonksiyonu,
- Yetki ve sorumlulukların atanma biçimi ve belirlenmesi,
- İnsan kaynakları yönetimi ve politikaları

Bir işletmenin istenilen ve olması gereken durumu üzerine kurulan kontrol ortamı (Akbulut, 2012: 178), iç kontrol faaliyetlerini direk olarak etkileyen ahlaki değerler, insan kaynakları yönetimi, işletme yapısı gibi alanları kapsamaktadır. Kontrollerin gerçekleştirilmesinde ve sistemin başarılı olmasında en önemli rol çalışanlarıdır. Bu nedenle işletmede çalışan her personelin, yetki ve sorumluluklarını tam olarak bilmesi gerekmektedir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012; İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102).

Bir işletmede, güçlü bir kontrol ortamında, işletme faaliyetlerinin etkili ve verimli (Güner, 2009: 188), iç kontrol faaliyetlerinin ise etkin olduğu düşünülmektedir. Zayıf bir kontrol ortamıysa, işletmede gerçekleşen hata ve hile

olasılığını arttırır, finansal tablolarının güvenilirliğini ve muhasebe kontrollerinin etkinliğini azaltır (Acar ve Akçakanat, 2012: 4). Denetçiler genellikle, kontrol ortamının zayıf olduğu işletmelerde, güçlü ve bağımsız kontrol usullerinin kontrol ortamının etkisini hafiflettiği durumlar dışında, tüm iddialar için kontrol riskini yüksek kabul etmektedirler (O’Leary vd., 2006: 71). Bu noktada kontrol ortamının, işletme performansını ölçmede kullanılan, finansal tabloların güvenilirliği üzerindeki etkisi ortaya çıkmaktadır. Çalışmanın sonunda yapılan analizlerle kontrol ortamının işletme performansı üzerinde etkisi olup olmadığı tespit edilecektir.

### **1.5.2. Risk Değerlendirme**

İşletme bilimi açısından risk, gerçekleşmesi halinde (Türedi vd., 2014: 147) işletmenin amaçlarına ulaşmasına veya belirlediği stratejileri uygulamasına engel olan faaliyet ve eylemlerdir (Demirbaş, 2005: 177). Risk kavramı, işletme faaliyetlerinin planlandığı, beklenildiği ve istenildiği gibi gerçekleşmeme olasılığı olarak da ifade edilebilir (Kaval 2008: 131; Kepekçi 2004: 66). Risk değerlemesi kavramı ise risk kavramı ile bağlantılı olarak, işletmenin hedeflerinin ve amaçlarının gerçekleştirilmesini engelleyen risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve riskleri minimize edecek uygun önlemlerin alınması süreci olarak tanımlanmaktadır (Akyel, 2010: 87; İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). Risk değerlemesi, işletmenin içinde bulunduğu koşullar ve bu koşullarda ortaya çıkan değişiklikler göz önüne alınarak sürekli olarak uygulanan bir faaliyettir (Acar ve Akçakanat, 2012: 4). Kısaca, risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve yönetimidir (Jones, 2008: 1052).

Risk değerlemesi kavramı yerine risk değerlendirmesi, risk belirlemesi veya risk yönetimi kavramları da kullanılmaktadır. Bu bağlamda işletme açısından (kurumsal) risk yönetimi kavramı, işletmeyi etkileyebilecek potansiyel olayları belirlemek ve işletmenin hedeflerine ulaşılmasını sağlamada makul bir güvence vermek için, işletmenin risk iştahındaki riskleri yönetmek üzere tasarlanmış bir süreçtir. Risk yönetimi ve iç kontrol, stratejik iş hedeflerini gerçekleştirmek için yürütülen, bir işletmenin merkezi işletme faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçasıdır (Spira ve Page, 2003: 641).

İşletmeler faaliyette bulunduğu süre boyunca büyüklükleri, yapıları ve özellikleri nasıl olursa olsun, amaçlarına ulaşmada çeşitli risklerle karşılaşmalar (Baskıcı, 2015: 168) ve bu risklere katlanmak zorundadırlar. İşletmenin kuruluş amacının temel gayesi olan kar, bu risklere katlanmanın bir sonucudur (Kepekçi, 2004: 66). Riski sıfıra indirebilecek herhangi bir yol yoktur (Baskıcı, 2015: 168). Bu nedenle işletmenin varlığını devam ettirebilmesi için, iç kontrol faaliyetlerinin ve sürecinin risk odaklı bir anlayışla yürütülmesi gerekmektedir (Saltık, 2007: 61 Akt. Güner, 2009: 189).

Risk değerlendirme süreci planlama aşamasında başlayan ve gelecek odaklı yürütülen bir süreçtir. Çeşitli seviyelerdeki riskleri değerlendirmek için en uygun zamanın planlama aşaması olduğu düşünülmektedir. COSO risk değerlendirme sürecinin üç aşamada yapılmasını önermektedir. Bunlar; riskin önemini belirlenmesi, riskin gerçekleşme olasılığının ve gerçekleşme düzeyinin değerlendirilmesi, riskin nasıl yönetilmesi ve ne gibi önlemler alınması gerektiğine karar verilmesidir (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012). Risk değerlendirme süreci konusunda farklı yaklaşımlar da söz konusudur. Bunlar; riski tespit etmek, riski ölçmek, organizasyonun üstesinden gelebileceği risk kapasitesini belirlemek ve risklere verilecek yanıtları üretmek aşamalarından oluşmaktadır (Akyel, 2010: 87).

Risk değerlendirmesinin yapılabilmesi için işletme amaçlarının açık, net ve tutarlı olması gerekmektedir (Demirbaş, 2005: 169-170). Amaçlar belirlendikten sonra, işletmenin amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirebilmesi için, öncelikle işletmenin karşılaştığı ve karşılaşılabileceği riskleri tanımlaması, değerlendirmesi, analiz etmesi ve son olarak da yönetmesi gerekir (Acar ve Akçakanat, 2012: 4). Etkin bir risk değerlendirmesi risklerin belirlenmesi, kontrol edilmesi ve yönetilmesine olanak tanımalıdır (Demirbaş, 2005: 169). Bir işletmede, iç kontrol yapısı kurulmadan önce, yönetim mevcut işletme risklerinin türlerini ve önem düzeylerini belirlemeli ve tanımlamalıdır (Kepekçi, 2004: 66;). Kurulduktan sonra, ilk olarak iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü yanları tespit edilmelidir. Daha sonra, risk alanları belirlenmeli ve kontrol faaliyetleri riskli alanlarda yoğunlaştırılmalıdır. Bu noktada risk değerlendirmesi, değişen koşullar dikkate alınarak iç kontrollerde sürekli değişiklik yapmak anlamına gelmektedir (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). Yönetim,

işletmenin karşılaştığı ya da karşılaşılabileceği risklerden kaçınılamayacağını kabul ettikten sonra, bu riskleri azaltmak ve en aza indirmek için etkin bir iç kontrol sistemi kurmalıdır (Ömürbek ve Altay, 2011: 384).

### **1.5.3. Kontrol Faaliyetleri**

Kontrol faaliyetleri, risk yönetimi faaliyetleriyle birlikte yönetimin kararlarının yerine getirilmesine yardımcı olan ve yönetim tarafından hazırlanan politika ve prosedürlerdir (Demirbaş, 2005: 170). Tanımda da belirtildiği gibi kontrol faaliyeti politikalar ve prosedürler olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır (Yılcı, 2006: 69). Bu unsurlarından politika; işletme amaçlarına ve hedeflerine ulaşılabilmek için yapılması gerekenlerin belirlenmesi; prosedür ise politikaların gerçekleştirilmesi olarak ifade edilebilir (Demirbaş, 2005: 170). Bu faaliyetler, organizasyonun tamamına, her seviyede ve tüm işlevlerde nüfuz eder (Bowrin, 2004: 125-126).

Yönetim, iç kontrol raporları hazırlarken, genellikle risk değerlendirme ve kontrol faaliyet bileşenlerini eş zamanlı olarak uygular. Yönetim, kontrol ortamı göz önüne alındığında, güvenilir finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin riskleri tespit eder ve değerlendirir. Riskler belirlendikten sonra, finansal raporlama hedeflerine ulaşılmasını sağlamak için uygun prosedürler ve diğer kontrol faaliyetleri uygulanmaktadır (Aldridge ve Colbert, 1994: 22). Bu açıdan kontrol faaliyetleri, işletmenin her bir fonksiyonu, faaliyetleri ve yönetim düzeyinde uygulanmakta ve tüm seviyelerde işletmenin içerisinde yer almaktadır.

Yönetim, kontrol faaliyetleri ile çalışanlarına işletme amaçlarını ve bu amaçlara ulaşma yollarını göstererek, ortaya çıkan sonuçları değerlendirir (O'Leary vd., 2006: 71). Sonuç olarak risk faktörüne dayanan kontrol faaliyetleri, işletme yönetiminin işletme hedeflerini gerçekleştirmek için aldığı önlemlerin toplamıdır. Bununla birlikte kontrol faaliyetleri, işletmenin karşılaşılabileceği ve karşılaştığı risklerin etkisini ortadan kaldırmak veya minimum düzeye indirmek için düzenlenmiş olmalıdır (Akbulut, 2012: 179). Bir süreç olarak yürütülen kontrol fonksiyonu; performansın ölçüleceği standartların oluşturulması, performansın standartlarla karşılaştırılması ve varsa, ortaya çıkan sapmaların tespit edilerek düzeltilmesi olarak üç temel aşamadan oluşmaktadır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 97).

Kontrol faaliyetlerine uygulanma düzeyi ve uygulanması sırasında verilen önem, işletme riski açısından belirleyicidir. Zamanında ve uygun olarak yürütülen kontroller, riskleri azaltan eylemlerdir (Aktürk ve Kılıç, 2015: 6567; Aktürk, 2015: 111-112; Ömürbek ve Altay, 2011: 385). İşletmenin her düzeyinde ya da bölümleri düzeyinde planlama aşamasında belirlediği risklere karşı kontrol faaliyetleri yürütülmektedir. Kontrol faaliyetleri arasında; yönetim tarafından fonksiyonel ve organizasyonel düzeyde yapılan incelemeler, insan kaynaklarının yönetimi, veri işleme üzerindeki kontroller, hassas varlıklar üzerindeki kontroller, performans ölçütlerinin ve göstergelerin oluşturulması, görevlerin ayrılığı ve yetkilendirme, işlerin ve işlemlerin gerektiği şekilde, tam olarak, zamanında yapılması ve kaydedilmesi, kaynaklara ve kayıtlara erişim sınırlamaları ve bunlarla ilgili hesap verme sorumluluğu, işlemlerin ve iç kontrollerin uygun biçimde rapor edilmesi faaliyetleri (Demirbaş, 2005: 170-171) ve faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğinin gözden geçirilmesi (Türedi vd., 2014: 149) yer almaktadır.

#### **1.5.4. Bilgi ve İletişim**

Bilgi ve iletişim, işletmede çalışan personelin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için gerekli olan, uygun, zamanlı, güvenilir, güncel bilginin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve işletme içinden veya dışından olan ilgili kişilere iletilmesi olarak da ifade edilebilir (Özbirecikli vd., 2015: 502). Bu unsur, finansal raporlama hedeflerini gerçekleştirmek için ilgili bilgilerin uygun bir biçimde ve zaman çerçevesinde tanımlanması, ele alınması ve iletilmesi anlamına gelir (Aldridge ve Colbert, 1994: 22). Bu doğrultuda bilgi ve iletişim genel anlamda, yöneticilerin ihtiyaç duyduğu, işletme ile ilgili bilgilerin tespit edilmesi, iletmeye hazır hale getirilmesi ve iletilmesi anlamında kullanılmaktadır (Azaltun, 1999: 30). Bir işletmenin faaliyetlerini gerçekleştirmesinde ve faaliyetlerini kontrol etmesinde, işletme açısından hayati öneme sahiptir (Akyel, 2010: 88).

İşletme hedeflerini gerçekleştirebilmek ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak için, bir işletmenin tüm kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Bilgiler, personellerin sorumluluklarını yerine getirebilmesi için zamanında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve ilgililere iletilmelidir. Yöneticilerle çalışanlar arasında amaçlar, hedefler, kontrol ortamı değerleri, olası riskler, kontrol faaliyetleri ve işletme

performansı gibi konularda etkin bir iletişim sağlanmalıdır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102; Bakkal ve Kasımoğlu, 2012). Etkin bir iç kontrol yapısı ve işletme başarısı, kaliteli, zamanında hazırlanmış, ulaşılabilir, güvenilir ve doğrulanabilir bilginin üretilmesi ile elde edilebilir (Türedi vd., 2014: 151).

İletişim, iç kontrol politikalarının ve prosedürlerinin açıkça anlaşılmasını ve bu doğrultuda personellerin nasıl hareket ettiği ve sorumlulukları ile ilgilidir. Bir işletmede iletişim, işletmenin büyüklüğüne bağlı olarak yazılı veya sözlü olarak gerçekleştirilebilir (Jones, 2008: 1052; Güner, 2009: 189; Demirbaş, 2005: 171); fakat iç kontrolün etkinliği açısından yazılı olması önerilmektedir. Etkili bir iletişim sistemi, işletmede yukarıdan aşağıya, tersi yönünde ve çapraz iletişim kanallarının yani her yönde açık iletişim kanallarının varlığını gerektirir (Yavuz, 2002: 43). Açık iletişim kanalları, bilgilerin işletme genelinde ve finansal tablolara aktarılması noktasında olanak tanımak için gereklidir (Aldridge ve Colbert, 1994: 22).

Bilgi ve iletişim unsurunun büyük bir çoğunluğu muhasebe sistemi tarafından gerçekleştirilir. Bu unsurun ortaya çıkardığı bilginin kalitesi, işletme faaliyetlerinin yönetimi ve kontrolü ile ilgili doğru kararlar alınmasını arttırarak, güvenilir finansal raporlar hazırlamasını sağlamaktadır (Azaltun, 1999: 30-31). Bu bağlamda bilgi ve iletişim kontrollerinin finansal raporlamanın güvenilirliği üzerinde büyük etkisi olduğu açıktır (Rubino and Vitolla, 2014: 738). Bununla birlikte, finansal raporlama açısından bilgi sistemleri, muhasebe sistemini de içermektedir. Bu açıdan bilgi ve iletişim sistemleri, işletmelerin varlıklarının ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi için verilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi, analiz edilmesi ve raporlanmasında kullanılan tekniklerden ve yöntemlerden oluşur (Kaya ve Köse, 2013: 116).

### **1.5.5. İzleme**

Son unsur olan izleme, işletmenin finansal raporlama hedeflerine ulaşmada iç kontrol sisteminin etkililiğini değerlendirmek üzere tasarlanan faaliyet ve prosedürleri ifade eder (Aldridge ve Colbert, 1994: 22). İzleme veya gözetim kısaca iç kontrol sisteminin zaman içindeki performansının değerlendirilmesi sürecidir (Bowrin, 2004: 126). Bir başka deyişle iç kontrol sisteminin etkinliğini,

gerçekleştirilme düzeyini, yeterliliğini ölçmek ve değerlendirmektir. İç kontrol faaliyetinin performansının, etkinliğinin, kontrollerin oluşturulmasının, uygulanmasının ve değişimlere karşı alınması gereken önlemlerin belirli zaman aralıklarıyla değerlendirilmesinden oluşan süreçtir (Saltık, 2007: 62 Akt. Güner, 2009: 189; Demirbaş, 2005: 172). Bu açıdan izlemenin amacı, bir işletmede bulunan mevcut iç kontrol yapısının tasarlanma, uygulanma ve etkinliğini ölçmek için yapılmaktadır (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012).

İzleme faaliyeti, iç denetim birimi, işletme dışı kişiler ve gruplar yardımıyla gerçekleştirilir (Yağcı, 2006: 33). İzleme faaliyeti, sürekli (devam eden) izleme ve periyodik (bağımsız/özel) değerlendirmeler şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi her ikisi birlikte kullanılarak da gerçekleştirilebilir (Bowrin, 2004: 126). Sürekli gözlemlenme, faaliyetler yürütülürken yapılır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 102). Her iki yöntemde için de meydana gelen değişiklikler, bunlarla ilgili riskler ve kontrolleri gerçekleştiren personelin yeteneği ve deneyimleri yönetim tarafından dikkate alınmalıdır (Demirbaş, 2005: 172). Bir işletmenin gelişmesi ve büyümesi yani işletme performansını artırması izleme, değerlendirme ve iç kontrol sistemi sürecini yenilemesi başarılabilir (Saltık, 2007: 62).

Bir işletmedeki mevcut iç kontrol yapısı zamanla iç ve dış etkenlere; yeni personel alımı, yeni sistem kurulumu (Bakkal ve Kasımoğlu, 2012), işletmenin amaçları, ekonomik değişimler, teknolojik gelişmelere bağlı olarak değişime uğrar. İç kontrol süreçlerinin başarısı, bu süreçlerin sürekli olarak izlenmesini ve gerektiğinde gerekli güncellemelerin yapılmasını gerektirmektedir. Düzenli olarak yürütülen izleme faaliyetleri ile iç kontrol yapısının değişen koşullara uygun olarak yeniden yapılandırılması sağlanabilir (Türedi vd., 2014: 152).

### **1.6. Yönetim ve İç Kontrol İlişkisi**

İç kontrol sistemi, işletme yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır, yönetimin bir fonksiyonudur, yönetim fonksiyonunun yerine getirilmesinde kullanılan bir araçtır (Türedi, 2008: 7; Dabbağoğlu, 2009: 110). İşletme yönetimi açısından kontrol, yönetimin sırasıyla yerine getirdiği planlama, örgütlenme, yürütme ve koordinasyon olan beş temel fonksiyonundan sonuncusudur. İşletmenin tüm fonksiyonlarını kapsar

ve tüm faaliyet alanlarını içine alır (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 96-97). Yönetim kontrolü olarak da adlandırılan iç kontrol (Akyel, 2010: 85), işletme hedeflerini gerçekleştirmede yararlanılan planları, yöntemleri ve uygulamaları kapsar ve performansa dayalı yönetime katkıda bulunur (Demirbaş, 2005: 169).

Günümüzde işletmelerde kontrol fonksiyonu iç kontrol ile birleşmiştir. Yöneticiler, yönetimin en temel fonksiyonlarından biri olan kontrol faaliyetlerini iç kontrol sistemi ile gerçekleştirmektedirler (Güner, 2009: 191-193). İç kontrol sistemi sayesinde üst yönetim, işletme ne kadar büyük olursa olsun, doğrudan ve yerinden yönetebilme gücünü kaybetmez. Bu sayede işletmeye tam olarak sahip olabilir, faaliyetlerin sonuçlarını ölçebilir ve gereken önlemleri alabilir (Kaval, 2008:125).

İç kontrol sistemi ile işletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmaktadır. İşletme faaliyetleri, birbirinden farklı personeller tarafından yerine getirilerek, personellerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmaktadır. İyi bir belge, kayıt ve rapor sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte, hata ve hile yapımları önlenmekte, varlıklara erişim sınırlanarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir. İşletmede her şey belirli bir düzen içinde yapılmaktadır. Böylelikle faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik sağlanmaktadır. Kurulan bilgi ve belge akış sistemi içinde her şey zamanında kayda geçirilmekte, kayda geçenlerin doğruluğu kontrol edilmekte ve bunlar üst yönetime özetlenerek raporlanmaktadır (Akbulut, 2012: 176).

İşletme yönetimi, kontrol esasına dayanan bir işletme yapısı ile amaçlarına ulaşabilir ve hedeflerini gerçekleştirebilir (Ömürbek ve Altay, 2011: 380; Akbulut, 2012: 175). İşletmelerde iç kontrol sisteminin (yapısının) tasarımı, kurulması, yürütülmesi, gözetimi (izlenmesi) ve değerlendirilmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır (Dabbaoğlu, 2007: 110; Kiracı, 2003: 75). İç kontrol süreci, genellikle üst yönetim tarafından belirlenen, orta ve alt düzey yöneticiler tarafından uygulanan, yönetim hedeflerini karşılayan geniş bir faaliyet yelpazesini içermektedir (Herremans, 1997: 60). İşletme yönetimi, kontrol ortamını oluşturur, riskleri değerlendirir, kontrol faaliyetlerini tasarlar, uygular, gözlemler ve sürekliliğini sağlar (Türedi, 2008: 8).

İç kontrol sisteminin kabul edilebilir bir güvence sağlaması için, planlama ve uygulama hatalarının ortadan kaldırılması için sürekli olarak izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekir (Türedi, 2011: 104-105). İç kontrol sisteminin etkinliğinin düzenli olarak gözden geçirilmesi, gerekli değişikliklerin yapılması da yönetimin sorumluluğundadır (Türedi, 2008: 7). Bu nedenle, iç kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması aşamasında yönetim; görevlerin ayrımı, kıymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması, uygun bir belgelendirme ve muhasebe kayıt düzeninin var olması, bağımsız mutabakatların yapılması gibi bazı temel özellikleri benimsemelidir (Aktürk, 2015: 112). Bununla birlikte iç kontrol sisteminin etkin ve verimli olarak çalışması, yönetim ve diğer bütün paydaşların ortak bir amaç doğrultusunda birlikte hareket etmesine bağlıdır (Türedi, 2011: 105).

### **1.7. Otel İşletmeleri ve İç Kontrol Sistemi**

Otel işletmelerinde iç kontrol sisteminden bahsetmeden önce konaklama işletmeleri hakkında bilgi vermek daha doğru olacaktır. Konaklama işletmeleri, turistlerin geçici olarak konaklama, yeme-içme, kısmen eğlence ve diğer bazı sosyal ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerdir. Birinci derecedeki turizm işletmeleri arasında ilk sırayı alan ve turistik mal ve hizmetlerin üretimini sağlayan, varlıkları turizm olayına bağlı olarak ortaya çıkan ve şekillenip çeşitlenen işletmelere konaklama işletmeleri adı verilir (Gökdeniz ve Dinç, 2007: 7). Geleneksel konaklama işletmelerinin başında otel işletmeleri gelmektedir. Diğer konaklama işletmeleri tamamlayıcı konaklama tesisleri arasında yer almaktadırlar.

Otel işletmeleri, turizm işletmeleri içerisinde yer alan konaklama işletmeleri arasında yer alırlar. Otel işletmeleri, insanların geçici olarak geceleme, yeme-içme, sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını belirli bir ücret karşılığında karşılamayı meslek edinmiş, en az 10 odalı sosyal ve ekonomik amaçlı kurulan tesislerdir (Gökdeniz ve Dinç, 2007: 9). Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmeliğin 19. maddesinde otel işletmeleri “asli fonksiyonları müşterilerin konaklama ihtiyaçlarını karşılamak olan, bu hizmetin yanında, yeme-içme, spor ve eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyelerinde bulundurabilen tesisler” olarak tanımlanmaktadır.

Otel işletmelerinin sınıflandırılmasında farklı görüşler ve değişik yaklaşımlar bulunmaktadır. Her ülke kendi otel işletmelerinin özelliklerini dikkate alarak farklı sınıflandırma yollarına gitmiştir. Türkiye’de hizmet alanları, konaklama süresi, konaklama amacı, kuruluş yeri, çalışma süreleri, konfor ve kaliteleri, büyüklükleri ve sahiplik yapıları otel işletmelerinin sınıflandırılmasında kullanılan ölçütler arasında yer almaktadır. Otel işletmelerinin sınıflandırılmasında dikkate alınan ölçütlerden birisi de yıldız sayılarıdır. Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmeliğin 19. maddesinde otel işletmeleri yıldız sayılarına göre bir, iki, üç, dört ve beş yıldızlı oteller olarak sınıflandırılmaktadır (Şener, 2007: 21). Beş yıldızlı oteller, yerleşme durumu, yapı, tesisat, donatım, dekorasyon ve hizmet standardı olarak üstün özellikler gösteren, dört yıldızlı oteller için aranan şartlarla birlikte bazı ilave nitelikleri de taşıması beklenen en az 120 odalı tesislerdir. Dört ve beş yıldızlı otel işletmeleri, daha fazla sayıda odaya ve hizmet çeşitliliğine, hizmet kalitesine, personele sahip olmaları, yönetimleri ve organizasyon yapıları bakımından daha kurumsal bir yapıya sahip olmaları nedeniyle çalışma için seçilmişlerdir.

### **1.8. Literatür Taraması**

Turizm işletmeleri arasında yer alan konaklama işletmeleri, 7 gün 24 saat emek yoğun hizmet veren işletmelerdir. Konaklama işletmelerinin faaliyet ve örgütsel yapısı, konaklama işletmeleri açısından iç kontrol sistemini, diğer işletmelerden daha önemli kılmaktadır. Çünkü bu işletmeler, çok sayıda gelir merkezine sahip olan, mali işlemlerin fazla olduğu, herkesin günlük hayatında kullanabileceği ve birim başına fiyatı yüksek ürünlerin satışının yapıldığı işletmelerdir. Konaklama işletmeleri arasında yer alan otel işletmeleri açısından da aynı durum geçerlidir. Bu durum aynı zamanda, iç kontrol sisteminin otel işletmeleri açısından önemini ortaya koymaktadır. Bu nedenle, otel işletmelerinde, hata ve hilelere rastlanma olasılığının diğer işletmelere nazaran daha yüksek olduğu söylenebilir. Otel işletmelerinin faaliyet yapıları ve konuları açısından sahip olduğu özellikler bunun nedenleri arasında gösterilebilir. Bu nedenle otel işletmelerinde, riskleri minimum düzeye indirmek için, her türlü ihtiyaca cevap veren etkin bir iç

kontrol sisteminin bulunması gerekmektedir (Ömürbek ve Altay, 2011: 386; Gönen ve Ergun, 2008: 184; Kaya ve Köse, 2013:123).

Konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi tesis edilirken, konaklama işletmelerinin diğer işletmelerden farklılıkları dikkate alınmalıdır. İşletmenin amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyecek riskler, bölüm ve ilgili taraflar bazından ele alınmalıdır. Risklerin minimum düzeye düşürülmesi konusunda gereken muhasebe ve yönetsel kontroller veya önlemler hayata geçirilmelidir (Aktürk, 2015: 112). Kontrollerin eksikliği veya zayıflığı, personel hata ve hilelerine, onaysız yapılan işlemlere, finansal işlemlerde hatalara, yolsuzluklara sebep olabilir. Bunun sonucunda ise işletme zarar edebilir ve itibarını kaybedebilir. İşletme faaliyetlerinin kontrolünün yapılmaması müşteri memnuniyetsizliğinden, işletmenin varlığının son bulmasına kadar çeşitli sonuçlar doğurabilir (Selimoğlu vd., 2011: 93). Konaklama işletmelerinde iç kontrol sistemi kapsamında gerçekleştirilen çalışmalara aşağıda değinilmiştir.

Azaltun (1999) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, İstanbul'da faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otel işletmesinde, iç kontrol sisteminin, hata ve hile önleme aracı olarak kullanılmasının değerlendirilmesi amacıyla bir uygulama yapılmıştır. Çalışmada, otel işletmesinde iç kontrol sistemine ilişkin bulgular, işletme faaliyet döngüleri temelinde ve sistemli bir şekilde ele alınmıştır. Uygulama yapılan işletmede, iç kontrol sisteminin etkin tasarlandığı ve yürütüldüğü sonucuna ulaşılmıştır.

Çiçek (2004) yapmış olduğu, Türkiye'de faaliyet gösteren beş yıldızlı otel işletmelerinde iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin uygulanma düzeyini ve konaklama işletmelerinin iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerine bakış açılarını anket yöntemi kullanarak incelemiştir. Konaklama işletmelerinin iç kontrole gereken önemi verdiği ama iç denetim konusunda gerekli görmedikleri için gereken önemi vermedikleri çalışmanın bulguları arasındadır.

Güngör ve Tanç (2005) muhasebe bilgi sistemlerinin ve iç kontrol sisteminin önemini ortaya koymak amacıyla yapmış oldukları çalışmada Kapadokya Dedeman Oteli'nin muhasebe sisteminin ve iç kontrol sisteminin işleyişini ve uygulamalarını

incelemişlerdir. Gözlem ve görüşme yöntemi kullanılan çalışmada incelenen otele ilişkin eksiklikleri ve var olan mevcut uygulamaları ortaya koymuşlardır.

Gönen (2007) tarafından yapılan çalışmada, İzmir’de faaliyet gösteren beş yıldızlı bir otel işletmesinde, muhasebe organizasyonun ve iç kontrol sisteminin etkinliği incelenmiştir. Çalışmanın yapıldığı otel işletmesinde, iç kontrol sistemi, işletmenin bölümleri bazında değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonunda, işletmenin iç kontrole ilişkin mevcut durumunu belirlenmiş ve önerilerde bulunulmuştur. Türedi (2008) yapmış olduğu çalışmada konaklama işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminin etkinliğinin, iç kontrol sisteminin etkinliğini, etkilediğini belirtmektedir. Ayrıca çalışmada, iç kontrol ve yönetim ilişkisine değinilmiştir.

Gönen ve Ergun (2008) tarafından gerçekleştirilen çalışmada İzmir’de faaliyette bulunan, beş yıldızlı bir otel işletmesinin yiyecek içecek bölümünde, iç kontrol sisteminin işleyişini ve etkinliğini, gözlem, görüşme ve doküman incelemesi yöntemleri ile değerlendirmişlerdir. Otel işletmesinin yiyecek içecek bölümünde, iç kontrol sisteminin iyi bir şekilde tasarlandığı ve etkin bir biçimde çalıştığı, araştırmanın bulguları arasında yer almaktadır.

Mawanda (2008) yapmış olduğu çalışmada Uganda’da yükseköğrenim kurumlarında iç kontrol sistemleri ile finansal performans arasındaki ilişkiyi anket yöntemi kullanarak araştırmıştır. İç kontrol sistemini kontrol ortamı, iç denetim ve kontrol faaliyetleri perspektifinden ele alan çalışma finansal performans, likidite, hesap verebilirlik ve finansal performans ölçütleri olarak raporlama arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Çalışma sonucunda, iç kontrol sistemi ile finansal performans arasında belirgin bir ilişki olduğu ortaya konmuştur.

Altay (2010) yapmış olduğu çalışmada, anket yöntemi ile Antalya ili Manavgat bölgesinde yer alan beş yıldızlı otel işletmelerinde, iç kontrol sisteminin etkinliğini incelemişlerdir. Çalışmada, iç kontrol sisteminin etkinliği, otel işletmelerinin bölümleri bazında değerlendirilmiştir. Araştırmaya katılan otellerde, depo, satın alma, yiyecek içecek, ön büro, yönetim ve muhasebe bölümlerinde uygulanan iç kontrol sistemi incelenmiştir. Otel işletmelerinin, genel yapı itibarıyla ve bölümler açısından etkin bir iç kontrol sistemine sahip olduğu tespit

belirlenmiştir. Tez çalışmasında kullanılan iç kontrol sistemi ölçeği, Altay (2010)'ın çalışması ve bazı diğer çalışmalardan uyarlanmıştır.

Ömürbek ve Altay (2011) tarafından Manavgat bölgesindeki beş yıldızlı otellerde, iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi amacıyla bir saha araştırması yürütmüşlerdir. Otel işletmeleri bölümler bazında anket yöntemi ile analiz edilmiş ve çalışmanın bulguları arasında en çok yiyecek içecek bölümünde iç kontrol sisteminin etkin olmadığına yer verilmiştir. Otel işletmelerinin genel itibarıyla ve bölümleri esasında, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olduğu, çalışmanın diğer bulguları arasındadır.

Gülal (2013) yapmış olduğu çalışmada Dedeman Kapadokya Oteli'ndeki iç kontrol sisteminin uygulanma biçimlerini ve iş akış süreçlerini, görüşme yöntemiyle incelemiştir. İşletmede iç kontrol sisteminin ve oto kontrol kavramının verimli olarak işlediği ve hile, hata, yolsuzluk gibi vakaların büyük çoğunlukla önlendiği çalışmanın bulguları arasındadır.

Okutmuş ve Uyar (2014) yapmış oldukları çalışmada Kapadokya bölgesinde bulunan bir konaklama işletmesinde, yiyecek maliyetlerinde yapılan bir hileyi örnek olay olarak ele 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.

Aktürk (2015), yapmış olduğu çalışmada Antalya bölgesinde faaliyet gösteren bir konaklama işletmesinin muhasebe sistemini, etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması bağlamında; nesnel organizasyon, personel, yazılım-donanım, raporlar ve dış faktörler açısından incelemiştir. İşletmenin mevcut iç kontrol sisteminin eksikliklerini ve çözüm yollarını ortaya koymuştur. Uçma Uysal (2015) tarafından yapılan çalışmada yiyecek-içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde maliyet kontrolü üzerinde durulmuş ve kontrollerin güvenilir bilginin üretilmesi noktasında işletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliği ile birlikte değerlendirilmesi yapılmıştır.

Bilimsel yazın incelendiğinde, konaklama ve otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin uygulanması ve etkinliğini ölçmek için yapılan çalışmalara rastlanmaktadır. Bu çalışmalarda iç kontrol sisteminin etkinliğini saptamak için tek bir konaklama veya otel işletmesi ele alınmış ve ele alınan işletme genel olarak ya da bölümleri bazında değerlendirilmiştir. Birden çok işletmeyi ya da bir bölgede yer alan işletmeleri değerlendirmek için yapılan çalışmalar da vardır. Literatürde iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmek için yapılan çalışmalarda anket, görüşme ve gözlem yöntemlerinin kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmalarda kullanılan yöntem ve sorular çalışmanın sorularıyla benzerlik göstermektedir. Çalışmanın iç kontrol sistemi ölçeğini oluşturan sorular literatürde yer alan çalışmalardan uyarlanmıştır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### İŞLETME PERFORMANSI

#### 2.1. Performans ve İşletme Performansı Kavramları

Sözlükte, kapasite kullanım derecesi olarak tanımlanan performans kavramı, genel bir ifade ile amacın gerçekleştirilme oranıdır (Köse ve Çekici, 2016: 147). Planlanmış bir faaliyet sonunda, sonuçların veya sonuçların amaçları, hedefleri gerçekleştirme düzeyinin nitel ya da nicel olarak aktarılması, değerlendirilmesidir (Yıldız, 2011: 12). Belirli bir zamanda, belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için yapılan planlar sonucunda ulaşılan nokta olarak da tanımlanan performans (Ayanaoğlu vd., 2010: 43) kullanıldığı yere göre, mal, hizmet, verim, etkinlik veya çıktı olarak ifade edilebilir (Çam, 2016: 16).

Genel anlamda işletme performansı, bir işletmenin veya örgütün önceden belirlediği amaçlarını ne ölçüde gerçekleştirdiğinin ortaya konmasıdır (Erdem vd., 2011: 84). Bir işletmenin amaçlarının veya hedeflerinin gerçekleştirilme düzeyi; işletmenin belirli bir zaman sonunda elde ettiği ürün, hizmet, verim, çıktı ya da sonuçtur (Akal, 2003 Akt. Erdem vd., 2011: 84; Çatı vd., 2012: 26; Öncü vd., 2015: 150). İşletme performansı kavramı, bir işletmenin sahip olduğu kaynakları kullanarak ortaya çıkardığı ekonomik (Ayanaoğlu vd., 2010: 43-44), politik, toplumsal değerler ve yararlar olarak da tanımlanabilir.

İşletme amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirilme derecesi ve bu amaçları gerçekleştirmek için yapılan bütün uğraşlar, işletme performansı kapsamına girmektedir (Zerenler, 2005: 2). Genel olarak, performans önceden belirlenen amaçlara, hedeflere, planlara ulaşıp ulaşılmadığının ya da ulaşma düzeyinin ölçülmesidir. Bu bakımdan işletmeler açısından performans, amaç-sonuç, hedef-sonuç veya plan-sonuç ilişkisi üzerinde durmakta (Çam, 2016: 16) ve bunların ilişkisini değerlendirmektedir. Yönetim fonksiyonlarıyla ilişkisi açısından performans ve performans ölçümü kavramları, iç kontrol kavramıyla ilişkili olan kavramlardır. Bu durum, işletme yönetiminin işletme amaçlarını gerçekleştirmesinde, işletmenin sürekliliğini sağlamasında iç kontrol ve performans kavramlarının önemini ortaya koymaktadır.

## 2.2. İşletme Performansının Ölçülmesi (Analizi)

Performans ölçümü, kişilerin, birimlerin veya işletmelerin performanslarının önceden belirlenmiş performans standartlarıyla, amaçlarla ve hedeflerle veya benzer diğer işletmelerin performansı esas alınarak karşılaştırılması vasıtasıyla yapılan değerlendirme sürecidir (Öncü vd., 2015: 150; Çatı vd., 2012: 27). Performans ölçümü, performans analizi olarak da adlandırılmaktadır. Bir işletmenin performansını arttırmak amacıyla, kaynaklarını, ürünlerini veya hizmetlerini, çıktılarını, elde ettiği sonuçları kontrol edebilmek için, düzenli olarak ve sistemli bir şekilde veri toplaması, bu verileri analiz etmesi, değerlendirmesi ve raporlaması süreci olarak tanımlanmaktadır (Ömürbek ve Mercan, 2014: 237). Bu süreç, performans hedeflerinin belirlenmesi, performans ölçümü, geri bildirim ve motivasyon aşamalarından oluşan performans yönetimi sürecinin bir aşamasını oluşturmaktadır (Zerenler, 2005: 2).

İşletmelerde performans ölçümü, yönetimin bir fonksiyonu olan kontrol fonksiyonunun önemli bir parçasıdır. Kontrol fonksiyonu, performans hedeflerini belirlemeyi, ölçmeyi, belirlenen hedefler ile ulaşılan performansı karşılaştırmayı, tespit edilen farklılıkların sebeplerini inceleyerek ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. İşletme yönetimi açısından planlama, örgütleme, yürütme ve koordinasyon fonksiyonlarını tamamlayıcı nitelik taşıyan ve performansın ölçümünü içine alan kontrol, işletmeler için oldukça önemlidir. Bunun altında yatan neden, ölçülemeyenin kontrol edilemez olması ve kontrol edilemeyen de yönetilemez olmasıdır (Yıldız, 2011: 12). Performans ölçümü, kontrol faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda, yönetimin esas fonksiyonlarından birisidir. Planlama ve kontrol fonksiyonunun yerine getirilmesinde yöneticilere yardımcı bir araç olan performans ölçümü (Chenhall ve Smith, 2007: 266), mevcut bir sistemi kontrol altına almak veya sistemi iyileştirmek ya da yeni bir sistem kurmak nedeniyle yapılmaktadır (Lauras vd., 2010: 343).

İşletme performansının ölçümü, işletmenin amaçlarına hangi düzeyde ulaştığının saptanması yanında, işletmenin güçlü ve zayıf yönleriyle ilgili bilgiler elde edilmesini sağlamaktadır. Bu bilgiler, işletmenin geleceğine ilişkin hedeflerinin belirlenmesine yardımcı olmaktadır (Yasin ve Gomes, 2010: 222-223). Performans

ölçümü ile “Neredeyiz?”, “Nerede olabilirdik ya da ne kadar iyi olabilirdik?” ve “Nerede olmalıyız?” sorularına yanıt verilmeye çalışılır. Bu soruların cevaplarını bulabilmek için, işletmenin mevcut durumunun belirlenmesi gerekir. Daha sonra, planlanan ve mevcut durumun karşılaştırılması gerekir. Yönetim tarafından, bu karşılaştırılmanın yapılabilmesi için, bazı göstergelere ihtiyaç duyulmaktadır. Performans göstergeleri olarak adlandırılan bu göstergeler, istenilen durum ile gerçekleşen durum arasındaki farkları tespit etmek için yapılmaktadır. Bununla birlikte, yöneticileri bu farkların minimize edilmesi veya ortadan kaldırılması yönünde alınması gereken kararlarda yönlendirmektedir. Performans göstergeleri ile, işletmenin performansı ölçülmekte ve yukarıda yer alan soruların cevapları ortaya konmaktadır (Öncü vd., 2015: 150-151; Çatı vd., 2012: 27).

Performans ölçüm sistemlerinin kurulmasında ilk yapılan işletmenin açık, ölçülebilir ve gerçekleştirilebilir hedeflerinin belirlenmesidir. İşletmenin genel hedeflerinin belirlenmesi yanında bölüm ve çalışan temelli hedefler de belirlenmelidir. Tüm hedefler, çalışanlar ve yöneticilerin işbirliği ile belirlenmeli ve hedeflerin gerçekleştirilmesi için birlikte hareket edilmelidir. Bireysel hedefler ile bölüm ve işletme hedeflerinin uyum içerisinde olması önemlidir (Zerenler, 2005: 7-8). İşletmeler, performanslarını ölçebilmek için önceden belirlenmiş hedef kriterlere, göstergelere ihtiyaç duyarlar. Bu kriterler doğrultusunda performans düzeyleri ölçülür. Burada önemli olan performans kriterlerinin doğru belirlenmesidir. İşletmeler bu kriterleri dikkate alarak performans düzeylerini ortaya koyarlar (Köse ve Çekici, 2016: 147).

Performans analizi süreci, bir yönetim fonksiyonu olan planlama aşaması ile başlamakta ve işletme performansının ölçülmesi ile son bulmaktadır. Bir işletmenin amaçları belirlendikten ve amaçların gerçekleştirilme düzeyini gösteren performans göstergeleri oluşturulduktan sonra, işletmeye ait verilerle yapılan ölçme faaliyetleridir (Akal, 2005: 13). Burada işletme amaçlarının ve amaçların belirlenmesi sürecinin önemi ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda, performansın etkin bir şekilde ölçülebilmesi için, işletme amaçlarının sahip olması gereken birtakım özellikler vardır. Bu açıdan işletme amaçlarının sahip olması gereken özellikler (Zerenler, 2005: 8):

- **Tutarlılık:** İşletme amaçları, işletmenin kültürü, değerleri ve hedefleri ile uyumlu olmalıdır.
- **Açıklık ve Kesinlik:** İşletme amaçları, açık, net, anlaşılır ve iyi tanımlanmış olmalıdır.
- **Meydan Okuma:** İşletme amaçlarının standartları, performansı arttırmayı desteklemelidir.
- **Ölçülebilir:** Amaçlar, sayısal verilerle ilişkilendirilmeli ve ölçülebilir olmalıdır.
- **Ulaşılabilir:** Amaçlar, iç (kaynak, para, zaman vb.) ve dış faktörler dikkate alınarak gerçekleştirilebilir olmalıdır.
- **Kabul Edilmeli:** İşletme yönetimi ve personeller, işletme amaçlarını benimsemeli ve içselleştirilmelidir.
- **Zamanla İlişkilendirilmeli:** İşletme amaçları belirlenirken bir zaman esas alınarak belirlenmelidir.
- **Takım Çalışmasına Odaklanması:** İşletme amaçları, işletmeyi bir bütün olarak kabul ederek, tek bir çalışanın başarısının yanında ilişkili ve diğer çalışanların ortak başarısına da önem vermelidir.

### 2.3. İşletme Performansını Ölçmenin Faydaları

İşletmeler tarafından performans ölçüm sistemlerinin kullanılmasının asıl amacı, işletme amaçlarının ve hedeflerinin belirlenmesi ve gerçekleştirilmesidir. İşletme performansının ölçülmesi, işletmenin kendisini aynada görmesi olarak düşünülebilir. İşletmelerin kendi gerçeklerini görmesinde, amaçlar, hedefler ve sonuçlar arasındaki ilişkiyi değerlendirmesinde, kullandığı performans ölçüm sisteminin etkin olup olmaması büyük öneme sahiptir. Bu noktada etkinlik, performans ölçüm sisteminin, işletme amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine kattığı değer olarak ifade edilebilir. Bu doğrultuda, etkin bir performans ölçüm sistemine sahip olan işletmelerin, olmayanlarla kıyaslandığında, daha dinamik oldukları söylenebilir (Zerenler, 2005: 1-6). Bir işletmede, işletme performansını ölçmenin faydaları şu şekilde sıralanabilir (Erdem vd., 2011: 84):

- İşletmenin nasıl işlediği ve nasıl faaliyette bulunduğunu görmeyi sağlar,

- İşletmelerin, başarılarının ve/veya başarısızlıklarının esas nedenlerini belirlemesi için yararlı bilgiler sağlar,
- Muhtemel performans açıklarını tespit etmeyi sağlar,
- Ödüllendirilebilecek performansı tespit etmeyi sağlar,
- Yapılan planlara göre, kaynak kullanımının gerçekleşme derecesini gösterir,
- Yönetimin işletme ile ilgili konularda aktif bir rol oynamasına olanak sağlar.

İşletme performansını ölçmenin faydalarından biriside işletmenin yönetim fonksiyonlarının değerlendirilmesidir. Bu bağlamda işletme performansı ölçümü aynı zamanda iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi olarak ifade edilebilir. Bu nedenle bir işletmede iç kontrol sistemi uygulamalarının finansal performansın dolayısıyla işletme performansının artmasına neden olacağı da işletme performansını ölçmenin faydaları arasında yer almaktadır. Bunun altında yatan neden, etkin bir şekilde uygulanan iç kontrol sistemlerinin raporlama sürecini iyileştirdiği ve bir işletmenin yönetiminin hesap verebilirlik fonksiyonunu geliştiren güvenilir raporlar ürettiği genel inancıdır (Mawanda, 2008: 1-2).

#### **2.4. İşletme Performansı Ölçüm Yöntemleri**

İşletmelerin performans anlayışları, sürekli olarak gelişmiş ve değişmiştir (Zerenler, 2005: 4). Başlangıçta, maliyetlerinin belirlenmesi esas alınmıştır (geleneksel yönetim anlayışı) ve bu anlayışın uzun süre etkili olduğu görülmektedir. Sonra kâr-maliyet-verimlilik üçlüsü temel alınmıştır (Ayanaoğlu vd., 2010: 45). Daha sonra bu unsurlara müşteri ve personel memnuniyeti, üretim veya hizmet kalitesi, verimlilik, yenilikçilik, rekabet, pazar payı, toplumsal sorumluluk gibi farklı ölçütler ilave edilmiştir (Zerenler, 2005: 4). Günümüzde, performans kavramı, performansın boyutlarıyla tanımlanmaktadır. Bunlar (Ayanaoğlu vd., 2010: 45);

- Etkenlik
- Etkililik
- Verimlilik
- İktisadilik
- Kalite
- Çalışma yaşamının kalitesi

- Yenilik
- Kârlılık ve bütçeye uygunluk

Bilimsel yazın incelendiğinde, işletme performansı ölçüm yöntemlerini; yenilikçilik, pazar, üretim ve finansal performans olarak ya da işlevsel performans, çıktı performansı, yenilik ve uyum sağlama başarısı olarak gruplandırılan yaklaşımlar söz konusudur (Apaydın, 2008: 126-128). Literatürde, geleneksel performans ve modern (çağdaş/yenilikçi) performans ölçümü; finansal performans ve finansal olmayan performans ölçümü; şeklinde de sınıflandırıldığı görülmektedir (Kıngır ve Taşkiran, 2006: 200). Bununla birlikte, yaygın olarak öznel (subjektif) ve nesnel (objektif) performans ölçümü olarak da ele alınmaktadır (Çatı vd., 2012: 27; Akbaba ve Erenler, 2008: 26; Yıldız, 2011: 12).

Günümüzde işletmeler performanslarını belirlemede finansal, finansal olmayan, nesnel, öznel performans ölçümü kavramlarını daha çok kullanmaktadırlar. Esasında farklı şekillerde de kullanılsa, işletme açısından finansal ve nesnel performans ölçüm yöntemleri veya finansal olmayan ve öznel performans ölçüm yöntemleri aynı anlama gelmektedir. Bununla birlikte, işletmelerin tümünün kullanabileceği, tek tip bir performans ölçüm yöntemi yoktur. İşletmelerin, yapısına, ölçeğine içerisinde yer aldıkları sektör, sahip oldukları kültür ve misyon hangi performans ölçütünü kullanacağını etkileyen unsurlardandır. Bir işletme, performans ölçütlerini belirlemeden önce, vizyon, misyon ve stratejilerini belirlemelidir. Sonra performans amaçlarını, hedeflerini ve ölçütlerini oluşturmalıdır (Akgül, 2004: 74). Sonuç olarak, bir işletmenin geçmiş faaliyetlerini değerlendirmek ve geleceğiyle ilgili kararlar alabilmek için, işletme performansı üzerinde önemli etkileri bulunan, birçok performans ölçütü (boyutu) kullanmaktadırlar (Erdem vd., 2011: 85). Konu işletmelerin daha çok kullandığı performans ölçütleri dikkate alınarak, öznel ve nesnel; finansal ve finansal olmayan performans ölçümü şeklinde değerlendirilmiştir.

#### **2.4.1. Öznel ve Nesnel Performans Ölçümü**

Öznel performans yaklaşımında, genellikle işletme performansı rakipleriyle kıyaslama, karşılaştırma yapılarak değerlendirilmektedir (Çatı vd., 2012: 27; Akbaba ve Erenler, 2008: 26; Yıldız, 2011: 13). Nesnel performans yönteminde ise

işletmelerin mutlak yani kesin performans ölçütleri değerlendirilerek (Çatı vd., 2012: 27), sayısal değerler ve nicel veriler yardımıyla işletme performansı ölçülmektedir (Akbaba ve Erenler, 2008: 26; Yıldız, 2011: 13). Kârlılık, satışlardaki büyüme ve pazar payı gibi kriterler nesnel; müşteri ve çalışan memnuniyeti gibi kriterler ise öznel performans ölçütleri arasında yer almaktadır (Erdil ve Kitapçı 2007: 237; Çatı vd., 2012: 27). Nesnel ve öznel performans ölçüm yöntemi arasında güçlü bir ilişki var olduğu kabul edilmektedir (Ngai ve Ellis, 1997: 5; Dawes, 1999: 65).

İşletme performansının belirlenmesinde nesnel yaklaşımın uygulanması en uygun yöntem olmasına rağmen işletmelerden gerçek ya da kesin performans verilerini alabilmek oldukça güçtür (Dess ve Robinson, 1984: 265). İşletmelerin kendileriyle ilgili bilgileri, özellikle finansal bilgileri, vermek istememeleri (Dawes, 1999: 67); vermek isteseler bile bu bilgilerin toplanmasının zaman alması (Caruana ve Pitt, 1997: 608), işletmelerin verdiği bilgilerin bazen gerçeği yansıtmaması (Dess ve Robinson 1984: 265) gibi sebeplerden dolayı performansın ölçülmesi hem zor hem de sağlıklı olmamaktadır (Akbaba ve Erenler, 2008: 26). Bundan dolayı, işletme performansının ölçülmesinde öznel yaklaşım güvenilir bir araç olarak görülmekte ve önerilmektedir. Başka bir ifade ile, işletme performansının algılanan ölçümünün, nesnel performans ölçümünün yerine kullanıldığı söylenebilir (Caruana ve Pitt, 1997: 608).

İşletme performansının tam olarak ölçülebilmesi açısından işletmenin öznel ve nesnel performans ölçüm yöntemlerini birlikte kullanması önerilmektedir. Bu yaklaşım birazdan anlatılacak olan finansal ve finansal olmayan ölçüm yöntemleri için de geçerlidir. Performans ölçümünün başarısı için işletmeyi bir bütün olarak ele alan, işletmenin tamamını kapsayan ölçütlerin kullanılması daha anlamlı sonuçlar elde edilmesini sağlamaktadır.

#### **2.4.2. Finansal ve Finansal Olmayan Performans Ölçümü**

İşletmelerin örgütsel performansı hakkında genel bir kanı sağlayan, finansal performans analizi, ekonomik hedeflerinin gerçekleştirilme düzeyini göstermektedir (Ecer vd., 2011:153). Finansal performans, karar verici konumda olan yöneticilere ve diğer paydaşlara işletmenin finansal durumuna ilişkin bilgi vermektedir. Finansal

performansın ölçümü ve gereken önlemlerin alınması işletmeleri borç ödeyememe, temerrüt, iflas-icra takibi ve tasfiye gibi başarısızlıklardan korumaktadır. Bu nedenle, işletmelerin finansal amaçlarına ulaşma düzeylerini tespit etmeye yardımcı olacak, finansal performans ölçütlerine ihtiyaç duyulmaktadır (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2015: 588).

Finansal boyutlarla bir işletmenin performansının ölçülmesi, Eski Mısır'a kadar uzanmaktadır. Mısırlılar, Finikeliler, Sümerler, Eski Yunan ve Romalıların ticaret yapmayı kolaylaştırmak nedeniyle, muhasebe kayıtları tuttuğu görülmektedir. M.Ö. 3600'lü yıllarda, birtakım muhasebe kavramlarının da kullanıldığı görülmektedir. İşletme performansını ölçme yöntemleri zamanla değişiklik gösterse de, finansal performans anlayışı önemini her zaman korumaktadır. Bunun nedeni olarak, işletmelerin ekonomik yapılar olması gösterilebilir. Sosyal amaçlı kurulan işletmeler dışında, bir işletmenin temel amacı kar etmek ve elde ettiği karı artırmaktır (Zerenler, 2005: 3).

Finansal performans ölçümü için birçok yöntem geliştirilmiştir (Çam, 2016: 15). Bu yöntemlerden biri de oran analizidir (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2015: 588). Bir işletmenin finansal performansının ölçülmesinde, en sık kullanılan yöntem, gelir ve bilanço tablosu arasında ilişki kuran oran analizi yöntemidir (Akbulut ve Rençber, 2015: 118). Oran analizinin uygulanabilmesi için işletmenin finansal tablolarına ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak bu finansal tabloların da gerçeği yansıtan bilgiler içerecek şekilde zamanında düzenlenmesi gerekmektedir (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2015: 588). Bu noktada, iç kontrol sisteminin finansal performans, dolayısıyla işletme performansı üzerinde etkisi olduğu söylenebilir.

Finansal performans ölçümleri, yalnız başına kullanıldığında gerçek işletme performansını yansıtmada yetersiz kalmaktadır. Çünkü finansal performans ölçümü, oldukça eskimiş ve kapsamıyla oldukça sınırlı (Reiner, 2005: 381), tarihi ve geriye dönük, tahmin yeteneğinden yoksun, eyleme dönüştürülemeyen, değişiklikleri hızlı bir şekilde algılayamayan, toplu ve özet olarak sunulan ve maddi olmayan varlıkların değerini tam olarak göstermeyen ölçütlerdir (Debusk vd., 2003: 216-217). Günümüzde, işletme performansını ölçmek için finansal boyutun yanında verimlilik, etkinlik, kalite, müşteri ve çalışan memnuniyeti, değer yaratma, yeni hizmet ve ürün

geliştirme, çalışma ortamının kalitesi, pazar payı ve sosyal sorumluluk (Fuentes vd., 2004: 427), esneklik, hız, yenilik, hissedar memnuniyeti, personel gelişimi gibi farklı ölçütler de kullanılmaktadır (Çatı vd., 2012: 28). Söz konusu boyutlar finansal olmayan performans göstergeleri olarak adlandırılmaktadır.

Finansal olmayan performans ölçütlerinin uygulanması esnasında bazı zorluklarla karşılaşmaktadır. Finansal performans ölçütleri somut yapıya sahipken; finansal olmayan performans ölçütleri (bilgi, yeterlilik, çalışan memnuniyeti ve müşteri sadakati, müşteri ve personel memnuniyeti, kalite vb.) soyut yapıdadır. Bu durum işletme performansının ölçülmesini zorlaştırmaktadır (Reiner, 2005: 381). Bu nedenle, işletme performansının ölçülmesi sürecinde her iki yöntemin sahip olduğu avantajların ve dezavantajların dikkate alınması, performans ölçümü dolayısıyla işletme başarısı açısından önemlidir (Erdem vd., 2011: 85).

Son yıllarda, birçok araştırmacı, finansal ve finansal olmayan göstergeleri birlikte ele alan, işletmenin tümünü kapsayan performans değerlendirme sistemlerinin geliştirilmesine odaklanmıştır. İşletme performansının ölçümünde daha işlevsel, kapsamlı, dengeli, gerçekçi ve gelecek odaklı performans ölçüm teknikleri kullanılmaya başlanmıştır (Yılmaz ve Bitiçi, 2006). Bu gelişme, işletme performansının ölçümünde daha güvenilir sonuçlara ulaşılmasını sağlamaktadır (Blesa ve Ripolles, 2007: 660).

## **2.5. Otel İşletmelerinde Performans**

Otel işletmeleri açısından performans ve performans ölçümü ayrıntılı ve karmaşık bir konudur. Performans, müşteriler, çalışanlar, yöneticiler ve diğer paydaş grupları için, beklentilerine göre farklı anlamlara gelmektedir. Bir müşteri için kaliteli hizmet almak, bir çalışan için kaliteli hizmet vermek, yöneticiler için işletmenin sürekliliğinin sağlanması ve kar elde etmek gibi anlamları gelmektedir. Bununla birlikte, otel işletmelerinin kendine özgü özelliklerinden dolayı, işletme performansı ölçmek oldukça zordur. Otel işletmelerinin değişen koşullarda başarılı olabilmesi, rakipleriyle rekabet edebilmesi ve varlığını devam ettirebilmesi performansını ölçebilmesine ve yönetebilmesine bağlıdır. İşletme performansı açısından değerlendirildiğinde, otel işletmelerinde işletme performansını etkileyen

çok sayıda etken olduğu görülmektedir. Literatürde, bu ölçütler finansal performans ve finansal olmayan performansı; nesnel ve öznel performans ölçütleri olarak adlandırılmaktadır.

Daha öncede belirtildiği gibi, finansal performans ölçütleri (kârlılık, toplam satış, yatırımın geri dönüşü vb.), işletme performansını ölçmede, işletmeler tarafından en çok kullanılan ölçütlerdir (Kennerly ve Neely, 2002: 1223; Michalisin vd., 2004: 1111). İşletmelerin, varlığını sürdürebilmeleri için finansal yapılarını korumaları ve sürekli kontrol altında tutmaları gerekmektedir. Bu nedenle otel yöneticilerinin, iç kontrolü ve etkinliğini sağlayarak mevcut durumu belirlemeleri, finansal analiz tekniklerini etkin bir şekilde kullanmaları gerekmektedir (Karadeniz ve Kahiloğulları, 2014: 74). Bununla birlikte bu ölçütlerin, işletme performansını tam olarak yansıtmadığı düşünülmektedir (Phillips, 1999: 172; Reiner, 2005: 381; Eccles, 1991: 131-137). Bu nedenle otel işletmelerinde finansal ölçütlerin yanında hizmet kalitesi, müşteri ve çalışan memnuniyeti, yeni hizmet geliştirme, odabaşına doluluk oranı, geceleme sayısı gibi finansal olmayan göstergelere de ihtiyaç duyulmaktadır.

İşletme performansının ölçülmesinde kullanılan finansal ve finansal olmayan performans ölçüm yöntemleri ayrımının yanında, objektif (nesnel) ve subjektif (öznel) olarak da performans ölçüm sistemleri ikiye ayrılmaktadır. Bir işletmenin performansı nesnel ve öznel performans ölçüm değişkenleri kullanılarak ölçülebilmektedir. Konaklama işletmelerinde işletme performansını araştıran çalışmaların genellikle öznel bir yaklaşım benimsedikleri görülmektedir. İşletme performansının öznel yaklaşım ile değerlendirilmesinde farklı ölçütlerden yararlanıldığı görülmektedir. Bazı çalışmalarda, yöneticilerin kendi düşüncelerine ve beklentilerine göre, endüstride faaliyette bulunan diğer işletmelerle, başlıca rakipleriyle, işletmenin bulunduğu bölgedeki aynı sınıfta yer alan otellerle veya endüstri ortalamaları ile karşılaştırma yaparak işletme performansını değerlendirdikleri görülmektedir (Akbaba ve Erenler, 2008: 26). Otel işletmelerinde nesnel performansı ölçmek için doluluk oranı, odabaşına yıllık gelir ve personel devir oranı; subjektif performansı ölçmek içinse; tüketicilerle ilgili boyut, finansal boyut, örgütsel boyut, toplumsal boyut ve çalışanlarla ilgili boyut faktörleri kullanılmaktadır (Kuşluvan ve Eren, 2008: 181).

Turizm endüstrisinde işletme performansının ölçülmesinde çok sayıda ve farklı ölçütlerin birlikte kullanıldığı görülmektedir. Genellikle, sermayenin, satışların, aktiflerin karlılığı gibi karlılık göstergeleri (Kim ve Kim, 2005: 555), müşteri sayısı, müşteriler tarafından yapılan ortalama harcama miktarı, satış gelirleri tutarı (Page vd., 1999: 449-450), satış gelirlerinde sağlanan artışlar, işletmenin pazar değeri, çalışanların işletmeye duydukları güven, iş tatmini, örgütsel sadakat, verimlilik (Cho vd., 2006: 267), hisse fiyatları, kalite düzeyi, işletmenin büyüme eğilimi, doluluk oranları, ortalama günlük oda fiyatı gibi göstergeler, konaklama işletmelerinde yaygın olarak kullanılan performans ölçütleri arasında yer almaktadır (Akbaba ve Erenler, 2008: 26).

## **2.6. Literatür Taraması**

Konaklama işletmelerinde performans ölçümüne ilişkin literatür incelendiğinde, turizm sektörüne ve sektörde yer alan işletmelere yönelik oran analizi yönteminin kullanıldığı ve finansal performans ile arasındaki ilişkiyi farklı zaman dilimleri içerisinde inceleyen çalışmalara rastlanmaktadır. Genel olarak turizm işletmelerinin finansman tercihleri ve bu tercihleri etkileyen unsurlar, turizm işletmelerinde finansal analiz tekniklerinin kullanımı ve sıklığına, oran analizi yöntemiyle finansal performansın analizi ve sermaye veya finansman yapısı kararlarının finansal performansa olan etkilerinin araştırıldığı görülmektedir. Literatürde otel işletmelerinde hangi finansal oranların kullanıldığını araştırmaya yönelik de birçok çalışma yer almaktadır. Rasyoların, işletmenin performansını ölçmede kullanılan bir yöntem olması nedeni ile turizm sektöründe, turizm ve konaklama işletmelerinde, çalışmanın amacı açısından özellikle otel işletmelerinde benzer çalışmalara da aşağıda yer verilmiştir. Bununla birlikte otel işletmelerinin performansını ölçmeye yönelik, performansa etki eden yönetim araçlarının kullanıldığı çalışmalara da yer verilmiştir.

Phillips (1996) yapmış olduğu çalışmada, Birleşik Krallıkta yer alan otel işletmelerinde, stratejik planlama ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi, yönünü ve etkisini incelemiştir. Çalışmada, stratejik planlama-performans literatürü gözden geçirilmiş ve 11 değişkenli çok boyutlu bir model oluşturulmuştur ve çeşitli planlama performans ilişkileri incelenmiştir. Sonuçlar, titizliğin, gelişmişliğin, katılımın ve

biçimselliğin anahtar planlama özelliklerinin olumlu olduğunu ve çoğu durumda iş performansının göstergeleri ile önemli ölçüde ilişkili olduğunu gösterdi ortaya koymaktadır.

Singh ve Schmidgall (2001) yapmış oldukları çalışmada, Amerika'da yer alan konaklama işletmelerinde, mülkiyet düzeylerine göre finansal yöneticilerin kullandıkları oranları ve oranların referans alındığı sıklığı, anket yöntemi kullanarak incelemişlerdir. Ağırlama Endüstrisi Finansal ve Teknoloji Profesyonelleri Rehberi veri tabanında 2000 yılında yer alan 500 konaklama işletmesinin finansal yöneticisine veya finans sorumlusuna anket gönderilmiş ve 82 geri dönüş sağlanmıştır. En önemli ve sık kullanılan finansal oranların sırasıyla likidite oranları, karlılık oranları ve faaliyet oranları olduğu çalışmanın bulguları arasında yer almaktadır. Araştırmada, işletme yönetiminin hangi oranlara daha çok önem verdiğini açıklamak için oranları; sıklıkla kullanılan ve nadiren kullanılan oranlar olarak gruplandırmışlardır. İşletme yönetimi tarafından etkinlik, faaliyet ve karlılık oranlarına daha çok önem verildiği tespit edilmiştir.

Hwang ve Cheng (2003) yapmış oldukları çalışmada, veri zarflama analizi ve Malmquist verimlilik endeksi kullanarak, Tayvan'da faaliyet gösteren 45 otel işletmesinin, 1998 yılındaki yönetsel performansını ve 1994'ten 1998'e kadar geçen sürede işletmelerin verimlilik değişimlerini incelemişlerdir. Müşteri kaynakları ve yönetim tarzlarına bağlı olarak, verimlilik değişiminde belirgin bir fark olduğu sonucuna ulaşmışlardır. İşletmenin yönetsel performansının, işletmelerin uluslararasılaşma seviyesiyle ilişkili olduğu, çalışmada elde edilen diğer bulgular arasındadır. Kanarya Adaları

Rodriguez ve Robaina (2004) tarafından yapılan çalışmada, Kanarya Adalarında bulunan otel işletmelerinde, dış kaynak kullanımının işletme performansı, maliyet azaltma faaliyetlerinin hedefleri, hizmet kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Otel işletmelerinde dış kaynak kullanımının otel performansını önemli derecede etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca, otellerde dış kaynak kullanımının sadece maliyetleri azaltma konusunda değil, işletme faaliyetlerinin diğer hedefleri üzerinde de etkili olabileceği çalışmanın bulguları arasında yer almaktadır.

Sharma ve Upneja (2005) tarafından yapılan çalışmada, Tanzania'da Arusha bölgesinde faaliyet gösteren, küçük otel işletmelerinin finansal performanslarını etkileyen mikro ve makro faktörleri, yüz yüze görüşme yöntemiyle elde edilen işletme performansı verilerine ilişkin finansal oran analizi tekniğini kullanarak incelemiştir. Küçük otellerdeki düşük karlılık, çalışan yetersizliğinden kaynaklanan verimsizlikler, sabit varlıklara ve teknolojiye düşük yatırımlar gibi işletme faktörlerinin, emniyet ve güvenliğin sağlanması, lisansların ve izinlerin hızlı bir şekilde uygulanmasını göz ardı eden hükümet politikalarından kaynaklanabileceğini ortaya koymuşlardır.

Kim ve Ayoun (2005), yapmış oldukları çalışmada, 1997-2001 yılları arasında turizm alt sektörlerinin; konaklama, restoran, havayolu ve eğlence sektörlerinin oran analizi yöntemiyle finansal performans eğilimlerini, karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Çalışma sonucunda analizde yer verilen oranlar bağlamında konaklama, havayolu, eğlence ve restoran alt sektörlerinin finansal performanslarının farklı olduğu belirlenmiştir. Çalışmada kullanılan 13 orandan sekizi farklılık göstermiştir.

Jang vd. (2006) tarafından yapılan çalışmada, kanonik korelasyon yöntemi ile, otel işletmelerinin müşteri ilişkileri pazarlamasında web sitesi geliştirme ile finansal performansları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. En iyi 39 otel işletmesini kapsayan çalışma, ilişki pazarlamasında web sitesi geliştirme seviyesiyle finansal performans arasındaki güçlü bir ilişki olduğunu ortaya koymaktadır. Çalışma kapsamında kurulan modele göre, temel seviyede önemli bir kanonik varyasyon, ortaklık düzeyinde pozitif korelasyona sahip olduğu fakat; satış gelirindeki değişimlere rağmen net gelir ile negatif yönde ilişkili olduğu bulgular arasındadır.

Wang vd. (2006) tarafından, oran analizinin sınırlamalarını ortadan kaldırmak amacıyla doğrusal program tabanlı bir teknik yardımıyla gerçekleştirdikleri çalışmada, Tayvan'da faaliyet gösteren 54 uluslararası otel işletmesinin yönetsel verimliliğini incelemiştir. Çalışma ortamının girdileri ve kullanılan yöntemin etkinlik skorlarını etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Bununla birlikte şehir otellerinin çalışma ortamının olumsuz; zincir otel işletmelerinin çalışma ortamının verimliliği olumlu yönde etkilediğini ortaya koymuşlardır. Çalışma ortamının etkisi ortadan

kaldırıldıktan sonra, yönetsel verimlilik açısından şehir ve tatil otelleri arasında bir fark olmadığı çalışmanın diğer bulguları arasında yer almaktadır.

Lee ve Jang (2007) yapmış oldukları çalışmada, 36 otel işletmesinde pazar çeşitlendirme stratejisinin, işletmenin finansal performansına ve finansal istikrarına etkilerini ve bu etkilerin finansal performans ve istikrar arasındaki farklarını incelemiştir. Çalışmada, işletmelerin finansal performanslarını ölçmek için muhasebe önlemleri, piyasa ölçütü ve riskin düzeltilmiş performans ölçütü kullanılmıştır. Bu çalışmanın bulguları, Pazar çeşitlendirme stratejisinin kar artışı sağlamadığını, ancak çeşitlendirmenin kısmen performans istikrarını artırdığını göstermektedir. Otel işletmelerinin pazar çeşitlendirme stratejisinin finansal performansı iyileştirmek için bir araç olarak gerçekleştirilmediği çalışmanın diğer bulguları arasındadır.

Kuşluvan ve Eren (2008) tarafından Antalya'da faaliyet gösteren üç, dört ve beş yıldızlı otel işletmeleri ile dört ve beş yıldızlı tatil köyleri kapsamında yapılan çalışmada, Türkiye'de konaklama işletmelerinin örgütsel hizmet odaklılık düzeylerini ve konaklama işletmelerinin örgütsel hizmet odaklılık düzeylerinin işletme performansı üzerindeki etkisini incelemiştir. Anket yöntemi kullanılarak yapılan çalışmada, konaklama işletmelerinin örgütsel hizmet odaklılık düzeylerinin yüksek olduğu ve örgütsel hizmet odaklılığın konaklama işletmelerinin performansını önemli ölçüde etkilediği saptanmıştır.

Kandır vd. (2008) yapmış oldukları çalışmada, Türkiye turizm sektöründe yaşanan büyümenin turizm işletmelerinin finansal performanslarına olan etkilerini incelemiştir. Bu kapsamda çalışmada, turizm gelirlerinin milli gelire oranı ve turizm işletmelerinin finansal performansları arasındaki ilişki yatırım, öz sermaye ve satışların kârlılığı göstergeleri kullanılarak değerlendirilmiştir. Çalışmada, Turizm işletmelerinin doluluk oranları ile finansal performansları arasında doğru yönlü kullanılan performans ölçütleri ile turizm gelirlerinin milli gelire oranı arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu olarak saptanmıştır. Bununla birlikte 1994 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizlerin, turizm işletmelerinin performanslarını olumsuz etkilediği çalışmanın diğer sonuçları arasında yer almaktadır.

Wu vd. (2008) tarafından yapılan çalışmada, Gri İlişkisel Analiz yöntemiyle Tayvan'da bulunan otel işletmelerinden en iyi performansı gösteren oteller belirlenmeye çalışılmıştır. Yine çalışmada bir model yardımıyla otellerin geleceğine ait çıktılar doğru bir şekilde tahmin edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada, otel işletmelerinin ve endüstrinin performansını ölçmek için, Tayvan Turizm Bürosundan elde edilen vergi öncesi kar, vergi öncesi yatırım getirisi, çalışan başına gelir, metrekare başına gelir ve doluluk oranı verileri kullanılmıştır. Bu veriler yardımıyla 2002 yılında 56 uluslararası turistik otelin performansı ve 1992-2005 yıllarında endüstri performansı ölçülmüştür. Çalışmada, kullanılan modelin (GM), bir işletmenin gelecekteki çıktı değerini tahmin etmek için kullanılan en iyi yöntem olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Akbaba ve Erenler (2008) yapmış oldukları çalışmada Türkiye'de yer alan beş yıldızlı otel işletmelerinde, yöneticilerinin liderlik eğilimleri ve işletmelerin performansları arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmada anket yöntemi kullanılmış ve otel işletmelerinin genel müdürleri tarafından doldurulan 51 adet anket formu toplanmıştır. Otel işletmelerinin yöneticilerinin liderlik eğilimleri ve otel işletmelerinin performans düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olmadığı çalışmanın ana sonucunu oluşturmaktadır. Otel işletmelerinin yöneticilerinin çoğunluğunun liderlik yüksek düzeyde göreve ve orta düzeyde insana yönelimli liderlik eğilimi gösterdiği ve otel işletmelerinin iyi düzeyde performans gösterdikleri çalışmanın diğer bulguları arasında yer almaktadır.

Shang vd. (2008) yapmış oldukları çalışmada, Tayvan'da faaliyette bulunan 57 uluslararası otel işletmesinde, Veri Zarflama Analizi yardımıyla, e-ticaretin otel performansı üzerindeki etkisini değerlendirmişlerdir. Çalışma, Veri zarflama Analizi yöntemini otel işletmelerinin performansını ölçmede kullanan ilk çalışma olması açısından önemlidir. Çalışma sonucunda, e-ticaretin çalışmanın gerçekleştirildiği otel işletmelerinin verimliliğini etkileyen temel etken olmadığı, diğer faktörlerle birlikte bir etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Chen (2009) Tayvan'da faaliyet gösteren küçük bir otel zincirinin performansını ölçmek için yapmış olduğu çalışmada, sadece yedi ölçüt kullanarak işletmenin performansını ölçmüştür.

Yükçü ve Atağan (2010) tarafından yapılan çalışmada, bir holding'e ait farklı illerde (İzmir, Antalya, İstanbul) bulunan üç otel işletmesinin performansı, öncelikle dört yöntemden oluşan, farklı finansal performans ölçütleri kullanılarak incelenmiştir. Daha sonra araştırmacılar, bu dört yöntemi TOPSİS yöntemi altında toplamış ve otel işletmelerinin performansı yeniden ölçülmüştür. Yapılan çalışmada TOPSİS yönteminin daha objektif kararlar almayı sağlayacağı vurgulanmıştır.

Chen (2011) yapmış olduğu çalışmada, panel veri analizi yöntemiyle, dünyada yaşanan 1999 depremi, 11 Eylül terörist saldırısı ve 2003 yılında meydana gelen akut sendromu küresel olaylarının Tayvan'da faaliyet gösteren otel işletmelerinin performansları üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Gelir, karlılık ve hisse senedi performans ölçütleri kullanılarak yapılan çalışmada; uluslararası turizm gelişiminde satışların ve karlılığın stok performansına göre daha doğrudan etkiye sahip olduğu ve hisse senedi getirileri ile uluslararası turizm gelişimi arasında güçlü bağ olmadığı sonucuna ulaşmışlardır. Çalışmada, uluslararası turizm gelişiminin yaşanan küresel olaylarla birlikte, otel işletmelerinin performansını etkilediği ortaya konmuştur.

Erdem vd. (2011) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Antalya ilinde bulunan otel işletmelerinde yenilikçiliğin işletme performansına etki edip etmediği incelenmiştir. Anket yöntemi kullanılarak yapılan çalışmada, otel işletmelerinin yöneticilerinin yenilikçilik ve işletme performansı konularını önemli buldukları, kendi işletmelerinde yenilikçiliğe önem verdikleri ve işletmelerinin performansını, rakiplerine göre olumlu olarak değerlendirdikleri bulgularına ulaşılmıştır. Çalışma sonunda, yenilikçilik ve işletme performansı arasında anlamlı ve olumlu bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Altunel ve Saldamlı (2012) tarafından yapılan çalışmada İstanbul'da faaliyet gösteren beş yıldızlı otel işletmelerinin pazar odaklılık dereceleriyle finansal performansları arasındaki ilişki korumacı, yenilikçi, analizci ve tepkici olan stretejiye göre işletmelerin finansal performansları açısından farklılık gösterip göstermediğini incelemektedir. Çalışma sonucunda, otel işletmelerinin pazar odaklılık dereceleriyle finansal performansları arasında pozitif yönlü yüksek bir ilişki bulunmuştur. Ayrıca, yenilikçi ve analizci stratejiye sahip otel işletmelerinin

korumacı stratejiye sahip işletmelere göre daha pazar odaklı bir anlayışa sahip oldukları ve finansal performanslarının da daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Çatı vd. (2012) tarafından anket yöntemi kullanılarak yapılan çalışmada, İstanbul'da faaliyet gösteren dört ve beş yıldızlı otel işletmelerinin organizasyon şemalarında satış ve/veya pazarlama birimlerinin bulunma durumuna göre, otel işletmelerinin performansları arasında fark olup olmadığı incelenmiştir. Yapılan analizler sonucunda birbirinden bağımsız satış ve pazarlama birimlerine veya pazarlama biriminin kontrolünde satış birimine sahip olan otel işletmelerinin finansal performanslarının ve pazarlama performanslarının diğer işletmelerine göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Soudani (2013) yapmış olduğu çalışmada, hizmet endüstrisinde iç kontrolün etkileri ile e-muhasebe sisteminin uygulanmasının finansal performansa olan etkisini araştırmıştır. Araştırmanın sonucunda algılanan e-muhasebe sisteminin iç kontrol sisteminin etkileri yoluyla finansal performans üzerinde önemli bir etkisi olduğu görülmüştür. Bununla birlikte kontrol ortamı, risk değerlendirmesi ve kontrol faaliyetleri gibi iç kontrol sisteminin bazı bileşenlerinin mali performans bileşenleri olan karlılık, verimlilik ve likidite unsurlarını doğrudan olmasa da etkilediği çalışmanın sonuçları arasında yer almaktadır.

Karadeniz ve Kahiloğulları (2014) tarafından yapılan çalışmada, Akdeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren beş yıldızlı otel işletmelerinde finansal oranların kullanım sıklığı ve önem derecesi, anket yöntemi ile incelenmiştir. Otel işletmelerinde finansal analizin planlama ve performans denetimi amaçlarıyla, aylık olarak yapıldığı çalışmanın bulguları arasında yer almaktadır. Çalışma sonunda, en sık kullanılan ve en önemli finansal analiz teknikleri olarak sırasıyla Karşılaştırmalı Tablolar Analizi ve Oran Analizi olduğu bulgularına ulaşılmıştır.

Ecer ve Günay (2014) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Gri İlişkisel Analiz (GİA) yöntemi kullanılmıştır. Borsa İstanbul'da işlem gören 9 turizm şirketinin 2008-2012 yılları arasında finansal performansları oran analizi yöntemiyle; likidite, kaldıraç, kârlılık ve faaliyet göstergeleri kapsamındaki on yedi finansal orana göre değerlendirilmiştir. Elde edilen bulgulara göre, turizm şirketlerinin

finansal performanslarının ölçülmesinde kullanılan en önemli gösterge kaldıraç göstergesidir. Çalışmada, turizm şirketleri performanslarına göre sıralanmıştır.

Ergül (2014) yapmış olduğu çalışmada Borsa İstanbul'da Turizm sektöründe işlem gören şirketlerin (yedi şirketin) 2005-2012 yıllarındaki finansal performansları mali tablolar, ELECTRE ve TOPSIS yöntemleri ile karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Çalışma sonunda, şirketlerin finansal performanslarının belirlenmesinde ve sıralanmasında, ELECTRE ve TOPSIS yöntemleri kullanılarak elde edilen sonuçların birbiri ile uyumlu olduğu ve mali tablolar kullanılarak elde edilen sonuçların bu iki yöntemin sonuçlarını doğruladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Özçelik ve Kandemir (2015) yapmış oldukları çalışmada, Borsa İstanbul'da işlem gören turizm şirketlerinin 2010-2014 dönemine ait finansal performanslarını finansal oranlardan yararlanarak incelemiştir. TOPSIS yöntemi ile çalışmada şirketlerin finansal performansına ait likidite, kaldıraç, kârlılık ve faaliyet göstergeleri kapsamında sekiz finansal oran kullanılmıştır. Çalışma sonunda turizm işletmelerinin performanslarını değerlendirmişlerdir.

Karadeniz vd. (2016) tarafından yapılan çalışmada, 2012-2014 döneminde Türk turizm alt sektörlerinin; konaklama, yiyecek-içecek, seyahat acentesi ve tur operatörlüğü, spor, eğlence ve dinlence faaliyetlerinin finansal performansları oran analizi yöntemiyle, 25 oran kullanılarak karşılaştırılmıştır. Çalışma sonunda, Türk turizm alt sektörlerinin finansal performanslarının oran grupları arasında farklılık gösterdiği bulgusuna ulaşılmıştır. Likidite ve karlılık analizi sonuçları incelendiğinde en iyi performansın konaklama alt sektörünün; varlık kullanım analizi ve nakit dönüşüm süresi bağlamında en iyi performansın yiyecek ve içecek hizmeti faaliyetleri alt sektörünün gösterdiği belirlenmiştir. Finansal yapı olarak alt sektörlerde ağırlıklı olarak kısa vadeli yabancı kaynağın kullanıldığı çalışmanın diğer sonuçları arasında yer almaktadır.

Bilimsel yazın incelendiğinde turizm işletmelerinin, konaklama işletmelerinin ve otel işletmelerinin performansını ve finansal performanslarını ölçmeye yönelik birçok çalışma yer almaktadır. Turizm sektöründe yer alan alt sektörlerin finansal performanslarının karşılaştırıldığı çalışmalar görülmektedir. Otel işletmelerinde,

finansal performansın ölçülmesine yönelik hangi oranların kullanıldığını ve sıklığını tespit etmek için yapılan çalışmaların yanında, en iyi performansı gösteren işletmenin belirlenmesi için yapılan çalışmalara da bulunmaktadır. Bununla birlikte farklı araştırmacılar tarafından pazar çeşitlendirme, stratejik planlama, dış kaynak kullanımı, makro ve mikro faktörler, e ticaret, e muhasebe, web sitesi geliştirme, liderlik yönelimleri, yenilikçilik ve küresel çapta yaşanan olayalar gibi faktörlerin otel işletmelerinin performansına ve finansal performansına etki düzeylerini belirlemek için yapılan çalışmalara da rastlanmaktadır.

Genel bir ifadeyle, bir işletme sisteminin performansı, performans boyutları arasındaki ilişkilere bağlı olarak şekillenmektedir. Bu doğrultuda çalışmada, otel işletmelerinde, işletme performansını tek bir değişkenle ölçmek yerine birden çok değişken bir arada kullanılarak otel işletmelerinin performansı ölçülmeye çalışılmaktadır. Otel işletmelerinde uygulanan iç kontrol sisteminin işletme performansı üzerindeki etkisinin ölçüldüğü çalışmanın otel işletmelerine ve ilgili kişilere aynı zamanda literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETME PERFORMANSI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: OTEL İŞLETMELERİNDE BİR UYGULAMA

İç kontrol sisteminin işletme performansı üzerindeki etkisi konusu, bundan önceki bölümlerde literatürde yar alan çalışmalarla desteklenmiştir. Bu bölümde İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren, turizm işletmesi belgeli, 4 ve 5 yıldızlı otel işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin işletme performansı üzerindeki etkisini ölçmek için bir uygulama (anket) yapılacaktır. Bu doğrultuda bu bölümde, araştırmanın kapsamı, amacı, önemi, kısıtlılıkları, modeli, yaklaşımı, yöntemi, evreni, örnekleme ve hipotezleri yer almaktadır. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgulara bu bölümde yer verilmektedir.

#### 3.1. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma, iç kontrol sistemi üzerine kurgulanmıştır. Otel işletmelerinde uygulanan iç kontrol sisteminin işletme performansına etkisi kapsamında incelenmiştir. Araştırmada iç kontrol sistemi ve işletme performansı kavramları birbirinden bağımsız olarak ele alınmıştır. Bilimsel yazında yer alan önceki çalışmalar ayrıntılı olarak ve tüm yönleriyle araştırılmıştır. Çalışmada öncelikle, otel işletmelerinde iç kontrol sistemi uygulamalarına ve iç kontrol sisteminin otel işletmeleri açısından önemini değinilmiştir. Daha sonra işletme performansı kavramına değinilmiştir. İç kontrol sistemi ve işletme performansı literatürü ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Çalışmanın amacına hizmet edebilecek kavramlar üzerinde durulmuştur. Bu doğrultuda incelenen literatürden yola çıkarak iç kontrol sistemi ve işletme performansı hakkında bilgiler verilmiştir. Son olarak otel işletmelerinde uygulanan iç kontrol sistemi ve işletme performansı uygulamaları kapsamında yapılan araştırmalara yer verilerek, elde edilen sonuçlar tartışılmıştır.

#### 3.2. Araştırmanın Amacı

Konaklama işletmeleri arasında yer alan otel işletmeleri, 7 gün 24 saat emek yoğun hizmet veren işletmelerdir. İçerisinde çok sayıda gelir merkezi bulunan, parasal işlemlerin fazla olduğu, herkesin günlük hayatında kullanabileceği ve birim

değeri yüksek ürünlerin satışının yapıldığı işletmelerdir. Otel işletmelerinin yapıları ve faaliyet konuları açısından sahip olduğu özellikler, otel işletmelerinde varlık kayıplarının, hatalı finansal raporların, hata ve hilelere rastlanması olasılığının diğer işletmelere göre daha yüksek olmasına neden olmaktadır. Bu durumun otel işletmelerinde işletme performansının düşmesine neden olduğu düşünülmektedir. Bu olası riskleri en aza indirmek ve işletme performansını arttırmak için otel işletmelerinin her türlü ihtiyaca cevap verebilen etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması gerekmektedir.

Literatürde yer alan çalışmalar doğrultusunda çalışmanın temel amacı, otel işletmelerinde iç kontrol sistemi uygulamalarının işletme performansına etkisini belirlemektir. Bununla birlikte iç kontrol sistemi unsurlarının ayrı ayrı işletme performansı üzerindeki etkilerini ölçmek araştırmanın alt amaçları arasında yer almaktadır. Bir diğer amaç ise örnekleme oluşturan otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmektir. Bu amaçlar doğrultusunda İç Anadolu Bölgesinde yer alan, turizm işletmesi belgeli, 4 ve 5 yıldızlı otel işletmeleri evreni ile çalışma gerçekleştirilmiştir.

### **3.3. Araştırmanın Önemi**

İç kontrol sistemi ve işletme performansı ile ilgili yerli ve yabancı literatürde çok sayıda çalışma yer almaktadır. Bununla birlikte konunun otel işletmelerinde uygulamaları sınırlıdır. Bu durum konunun Türkiye’de yer alan otel işletmeleri açısından hala araştırılmaya ihtiyaç olan konulardan biri olduğunu ortaya koymaktadır. Çalışma, iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeyi amaçlamasının yanı sıra iç kontrol sisteminin işletme performansı üzerindeki etkisini de tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bilimsel yazında, otel işletmelerinde iç kontrol sistemi uygulamalarını ve bu uygulamaların etkinliğini ölçen araştırmaların yanında işletme performansını farklı boyutlarıyla ve bazı faktörlerin işletme performansına etkisini araştıran çalışmalar da yer almaktadır. Buna rağmen otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin işletme performansına etkisini inceleyen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu durum çalışmanın önemini ve özgünlüğünü ortaya koymaktadır.

Bu çalışma, bir hizmet üretim işletmesi olan otel işletmelerinde varlıkların korunması, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, işletmenin sürekliliği, işletmenin temel kuruluş amacı olan kar elde etme gibi amaçların gerçekleştirilmesi açısından iç kontrol sisteminin ve işletme performansının önemini ortaya koymaktadır. Bu önem turizm sektörü, otel işletmeleri ve turizm paydaşları açısından çalışmanın önemini artırmaktadır. Bununla birlikte araştırma sonuçlarının bilimsel yazına sağlayacağı katkılar da çalışmanın önemini artırmaktadır.

### **3.4. Araştırmanın Kısıtları**

Bilimsel çalışmaların hepsinde olabileceği gibi bu çalışmada da bazı sınırlılıklar (kısıtlar) bulunmaktadır. Birincil olarak çalışmanın kapsamı 30 Kasım 2016 tarihi itibarıyla İç Anadolu Bölgesinde yer alan güncel turizm işletmesi belgeli 4 ve 5 yıldızlı otel işletmeleri ile sınırlı kalmaktadır. Bunun temel nedeni zaman ve maliyet kısıtlarıdır. İç Anadolu Bölgesinde yer alan otel işletmelerinin çalışma alanı olarak seçilmesinin temel sebebi, otel işletmelerinin yapı olarak şehir oteli olması ve yılın her günü hizmet vermeleridir. Bu doğrultuda elde edilen sonuçları farklı bir bölgeye, ülkenin tamamına ya da otel işletmelerinin tamamına genellemek doğru olmayacaktır. Ayrıca araştırma, ölçekte yer alan ifadeler ve katılımcıların sorulara verdikleri cevaplar ile sınırlı kalmaktadır. Katılımcıların verdikleri cevapların doğru olduğu varsayılmaktadır. Ölçeğin yapısı itibarıyla kapalı uçlu sorulardan oluşması, açık uçlu sorulara yer verilmemesi, katılımcıların kendi fikirlerini söylemelerini engellemektedir. Çalışmada, kapalı uçlu (yapılandırılmış) anket yönteminin kullanılması, çalışmanın sorunsalına hizmet eden en doğru yöntem olarak kabul edilmesindedir.

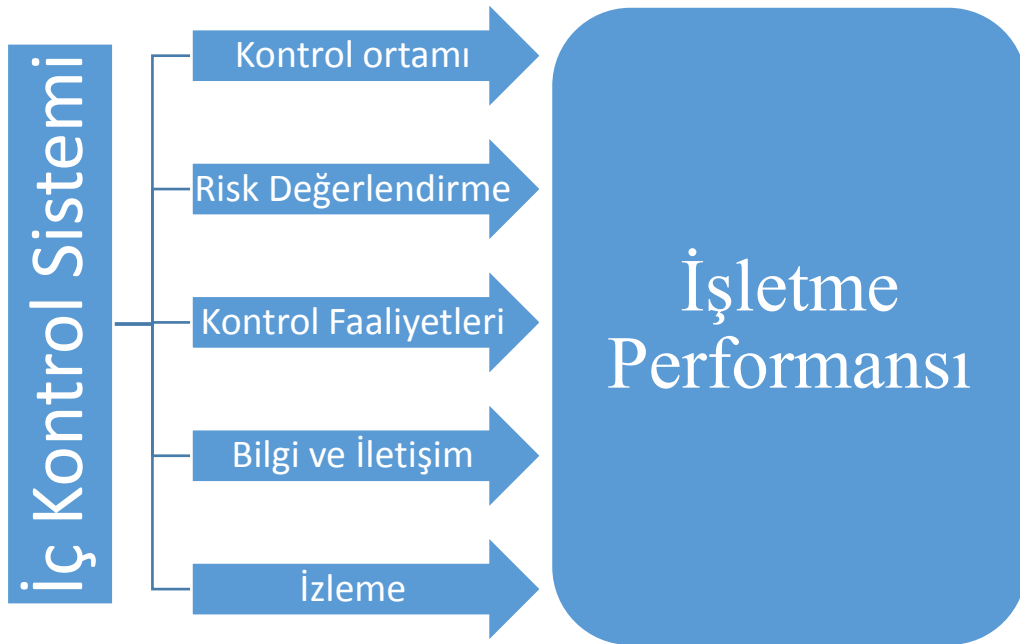
### **3.5. Araştırmanın Türü ve Modeli**

Otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin işletme performansı üzerindeki etkisini belirlemeyi amaçlayan bu çalışma nicel araştırma yaklaşımı ile hazırlanmıştır. Nicel araştırma farklı olaylara, nesne ya da kişilere yönelik algı ya da davranışları gözlemlenebilir, ölçülebilir ve sonuçların birbiriyle kıyaslanabilir hale getirilmesinde gerekli olan sayısal verilerin toplanması sürecidir. Nicel araştırma

yönteminde elde edilen sonuçlardan çıkarımlar yapmak amaçlanmaktadır (Kozak, 2015: 61).

Araştırmanın problemi belirlendikten ve konu ilgili literatürle desteklendikten sonra, araştırmanın probleminin en güvenilir bilimsel yolla nasıl çözüleceğini gösteren mantık düzeninin oluşturulması gerekmektedir. Buna model adı verilmektedir. Model bir başka ifade ile araştırmanın gidiş yolunun mantığa uygun olduğunun kanıtlanmasıdır. Bununla birlikte araştırma modelleri tarama (genel, tekil, ilişkisel) ve deneme (deney, karşılaştırma) modelleri olarak ikiye ayrılmaktadır (İslamoğlu ve Alnaçık, 2014: 97). Bu kapsamda araştırmada genel tarama modellerinden ilişkisel tarama modeli kullanılmıştır. Bu doğrultuda iç kontrol sistemi bağımsız değişkeninin işletme performansı bağımlı değişkeni üzerindeki etkisini ölçmeyi amaçlayan araştırma modeli kurulmuş ve kullanılmıştır.

**Şekil 3.1. Araştırma Modeli**



### 3.6. Veri Toplama Aracı

Çalışma kapsamında detaylı bir alan yazın taraması yapılmıştır. Bu doğrultuda veri toplama aracı olarak birincil veriler arasında yer alan yapılandırılmış anket formu oluşturulmuştur. Anket, genel anlamıyla birincil kaynaklardan veri toplama yöntemidir. Araştırmanın problemini çözecek ve ele alınan hipotezleri test

edecek bilgileri sistematik bir biçimde toplamak amacıyla hazırlanan sistematik bir soru formudur (İslamoğlu ve Almaçık, 2014: 131). Veriler yüz yüze anket yöntemi ve internet (e-posta) anket yöntemi ile toplanmıştır. E posta anket yönteminde Google Formlar'dan yararlanılmıştır. Bu sayede katılımcıların anketi online olarak doldurmaları sağlanmıştır. Ankette yer alan ifadelerin daha iyi anlaşılabilmesi için yüz yüze anket yöntemi ile ankete katılan katılımcılara anketi doldurmadan önce; internet anket yöntemi ile ankete katılan katılımcılara, anketi göndermeden veya gönderdikten sonra telefonla ulaşılarak gereken açıklamalar yapılmıştır.

Verilerin geçerliğini artırabilmek için, veri toplama esnasında 4 ve 5 yıldızlı otel işletmeleri örneklem olarak kabul edilmiştir. İç kontrol sistemi uygulamalarının beraberinde bir maliyet getirmesi, daha küçük olan işletmelerin iç kontrol uygulamalarını etkin bir şekilde yürütmediğini düşündürmektedir. Bu nedenle 4 ve 5 yıldızlı otel işletmeleri dışında kalan diğer otel işletmeleri çalışma kapsamına alınmamıştır. Veri toplama aracı üç bölümden ve 124 sorudan oluşmaktadır. Birinci bölümde; katılımcıların demografik özelliklerini ve işletmelerin genel özelliklerini belirlemeye yönelik sorular, ikinci bölümde; iç kontrol sisteminin ve ayrı ayrı iç kontrol sistemi unsurlarının etkinliğini ölçmeye yönelik sorular ve son bölümde; işletme performansını ölçmeye yönelik sorular yer almaktadır. Bu çalışmada kullanılan orijinal ölçeğin ifadeleri, ilgili alandan uzman araştırmacılar ve sektörde çalışan uzman kişiler tarafından değerlendirilmiştir. Soruların anlaşılır ve çalışmanın kapsamına uygun olmasına dikkat edilmiştir.

Anketin ikinci bölümünde COSO iç kontrol unsurlarının etkinliğini ölçmeye yönelik ifadeler bulunmaktadır. COSO iç kontrol sistemi unsurlarını; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme olarak beş faktöre ayırmıştır. Bu nedenle çalışma bu beş boyutta ele alınmıştır. İkinci bölümde yer alan "iç kontrol sistemi" ölçeği farklı araştırmacılar tarafından oluşturulan ölçeklerden uyarlanmıştır. Anket soruları daha önce yapılan çalışmalar; Çiçek (2004), Acındı (2007), Yumuşak (2007), Mawanda (2008), Akbulut (2010), Altay (2010), Cengiz (2010), Doğan (2011) ve Keskin (2014) incelenerek hazırlanmıştır. Anket soruları 5'li Likert Ölçeğine uygun cevaplar düşünülerek hazırlanmıştır. Anket geri dönüşüm oranı % 42 (55/130) olarak gerçekleşmiştir. Geçerliliği ve güvenilirliği sağlanmış olan

ölçeğin orijinaline bağlı kalınarak araştırmanın amacı doğrultusunda adı geçen ölçek, İç Anadolu Bölgesinde yer alan 4 ve 5 yıldızlı otel işletmeleri için hazır hale getirilmiştir. Çalışma ölçeğinin üçüncü ve son bölümünü oluşturan “işletme performansı” ölçeği de farklı araştırmacılar tarafından oluşturulan ölçeklerden uyarlanmıştır. Bunlar; Mawanda (2008), Kuşluvan ve Eren (2008), Akbaba ve Erenler (2008), Erdem vd. (2011), Çatı vd. (2012) ve Eren (2016)’dır. Yine söz konusu ifadeler ilgili alandan uzman araştırmacılar ve sektörde çalışan uzman kişiler tarafından değerlendirilmiştir. Yabancı dilde olanlar Türkçeye çevrilmiş ve çalışmanın veri toplama aracında kullanılması uygun görülmüştür. Toplanan anketler, istatistik paket programına aktarılmış ve analize hazır hale getirilmiştir.

Verilerin analiz edilmesinde ilk olarak güvenilirlik ve geçerlik analizleri yapılmıştır. Ölçeklerin güvenilirliklerini belirlemek için güvenilirliğin bir göstergesi olan Cronbach’ın Alfa Katsayısı dikkate alınmıştır. Sonra katılımcıların demografik özelliklerini ve otel işletmelerinin genel özelliklerini belirlemek amacıyla Frekans Analizi yapılmıştır. Daha sonra iç kontrol sistemi unsurları ile işletme performansı arasındaki ilişkiyi ölçmek için korelasyon analizi yapılmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda her bir değişken arasında ve bağımsız değişkenin boyutları arasında etkiyi açıklamak için regresyon analizi uygulanmıştır. Açıklanmak istenen etkinin otel işletmelerinin sınıflarına göre (4 ve 5 yıldızlı) farklılık gösterip göstermediğini ölçmek için T testi; otel işletmelerinin statülerine göre farklılık gösterip göstermediğini ölçmek içinse ANOVA testi uygulanmıştır.

### **3.7. Araştırma Evreni ve Örneklemi**

Bir araştırmanın önemli aşamalarından biride araştırma sorununa en doğru katkıyı sağlayabilecek evren ve örneklemin belirlenmesidir. Evren, araştırmacının çalışma alanını oluşturan, ortak özelliklere sahip, araştırma sonuçlarının genellendiği birimler bütünü, grup, ana kütle (kitle), yığın veya toplum olarak adlandırılabilir (Ural ve Kılıç, 2006: 33). Çözüm aranan problemle ya da hipotezlerle ilgili sağlıklı ve doğru bilgilerin kimlerden alınabileceğinin belirlenmesi işlemi de evren tanımı olarak ifade edilebilir (İslamoğlu ve Alınacak, 2014: 186). Ana kitlenin ulaşılabilir olması, ulaşmada herhangi bir kısıt olmaması durumunda tamamına yani ideal evrene ulaşılabilir. Genelde bilimsel araştırmalarda maliyet, zaman gibi nedenlerden dolayı

ideal evrene ulaşmak mümkün değildir. Bu nedenle araştırmacılar öncelikle, sahip olduğu kısıtları göz önüne alarak oluşturdukları gerçek evreni belirlerler (Altunışık vd., 2012: 133). Bu doğrultuda araştırmanın evrenini İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren, turizm işletmesi belgeli, 4 ve 5 yıldızlı otel işletmeleri oluşturmaktadır.

Belirlenen evrene ulaşmak her zaman mümkün olmayacağından, bu evreni temsil yeteneğine sahip örneklemin seçilmesi gerekmektedir. Örneklem, bir çalışma için seçilen evreni temsil edebilme gücüne sahip olan, belirli bir yöntem ile evrenden seçilen alt grup olarak tanımlanabilir (Altunışık vd., 2012: 133). Bir araştırmada, evren ve onu temsil etme yeteneğine sahip örneklem belirlendikten sonra, örneklem büyüklüğünün belirlenmesi gerekmektedir. Örneklem büyüklüğünün seçilmesi istatistik analizler açısından son derece önemlidir (Lorcu, 2015: 16). Örneklem büyüklüğü belirlendikten sonra, bu örneklemin hangi yöntemle seçileceğine karar verilmelidir. Örnekleme yöntemleri olasılığa dayalı veya tesadüfi örnekleme ve olasılığa dayalı olmayan veya tesadüfi olmayan olarak ikiye ayrılmaktadır. Tesadüfi örnekleme yöntemleri basit tesadüfi, sistematik, tabakalı ve gruplara göre; olasılığa dayalı olmayan örnekleme yöntemleri ise kolayda, kasti, kota ve kartopu örnekleme yöntemlerinden oluşmaktadır (Altunışık vd., 2012: 139; Lorcu, 2015: 20).

Çalışmada evrenin tamamına ulaşmak zaman ve maliyet açısından zor olmayacaktır. Araştırma evreninin, ulaşılabilir büyüklükte olması nedeniyle ayrıca bir örneklem belirleme yöntemi kullanılmamıştır, evrenin tamamına ulaşılmaya çalışılmıştır. Evrenin sınırlı veya dar kapsamlı, evren öğelerinin tamamının ulaşılabilir durumda ve araştırmacının evrenin tamamına ulaşmaya çalıştığı durumlara tamsayım adı verilmektedir (Ural ve Kılıç, 2006: 34). Sayım olarak da adlandırılan bu yöntem bir grup insan veya organizasyonun hakkında bilgi toplamanın bir yolu, o gruptaki elemanların her birinin tek tek araştırılması, ulaşılmaya çalışılması olarak da adlandırılabilir (Altunışık vd., 2012: 131).

Kültür ve Turizm Bakanlığı istatistiklerinden derlenen sonuçlar doğrultusunda Türkiye’de turizm işletmesi belgeli, 4 ve 5 yıldızlı 1450 otel işletmesi; İç Anadolu Bölgesinde ise 130 otel işletmesi bulunmaktadır. Belirlenen yöntem doğrultusunda veriler, 2016 yılının 15 Ekim-30 Kasım tarihleri arasında otel işletmelerinin genel müdürlerine, muhasebe-finans müdürlerine ve muhasebe-finans

personeline yüz yüze anket yöntemi ve e-posta anket yöntemi kullanılarak toplanmıştır. Bu doğrultuda çalışmada, analiz edilmesi için 56 adet anket formu toplanmıştır. Bu kapsamda toplanan anket formlarından 1 adeti hatalı ve eksik veri gerekçeleriyle çıkartılmıştır, analize dahil edilmemiştir. Çıkartılan veriden sonra, çalışmada kullanılabilir, 55 adet anket formu analize tabi tutulmuştur.

### 3.8. Hipotezler

Hipotez, araştırma sorunuyla ilgili olarak öne sürülen, doğruluğu veya yanlışlığı henüz test edilmemiş ve kanıtlanmamış önerme, ifade veya çözümlemedir (Seyidoğlu, 2009: 17). Hipotez, araştırmacının araştırma problemindeki değişkenler arasında ne tür bir ilişkinin olduğuna dair beklentilerini ve yargılarını ifade etmektedir. Birçok durumda hipotezler, araştırmacının değişkenler arasında var olduğunu düşündüğü ilişkilere dair tahminleridir (Altunışık vd., 2012: 20).

Hipotezler, sıfır hipotezi (null hipotez) ve alternatif hipotez (araştırma hipotezi) olarak ikiye ayrılır. Sıfır hipotezi genellikle  $H_0$  şeklinde gösterilen ve değişkenler arasında ilişkinin olmadığını savunan ifadedir (Lorcu, 2015: 9). Aksi ispatlanana kadar, sıfır hipotezinin doğru olduğu varsayılmaktadır (Kalaycı, 2008: 65).  $H_0$  hipotezi; sıfır hipotezi, yokluk hipotezi ya da farksızlık hipotezi olarak da adlandırılmakta ve her zaman eşitlik içermektedir (Alpar, 2012: 177). Alternatif hipotez değişkenler arasında ilişki olduğunu savunan hipotezdir, genellikle  $H_1$  şeklinde gösterilmektedir (Lorcu, 2015: 9). Alternatif hipotez sıfır hipotezinin reddedilmesi durumunda kabul edilecek değeri gösterir ve yalnızca sıfır hipotezi reddedildiğinde kabul edilir. Hipotez testinin uygulanabilmesi için öncelikle sıfır hipotezinin ve alternatif hipotezin belirlenmesi gerekir (Kalaycı, 2008: 65). Araştırma amacına ulaşabilmek için alan yazında daha önce gerçekleştirilmiş çalışmalardan yola çıkarak 10 hipotez oluşturulmuştur. Çalışmada sınanması hedeflenen hipotezler şunlardır:

$H_1$ : İç kontrol sisteminin etkinliğine göre otel işletmelerinin sınıfları (4 ve 5 yıldızlı) arasında anlamlı bir fark vardır.

$H_2$ : İşletme performansına göre otel işletmelerinin sınıfları (4 ve 5 yıldızlı) arasında anlamlı bir fark vardır.

H<sub>3</sub>: İç kontrol sisteminin etkinliğine göre otel işletmelerinin statüleri (uluslararası zincir, ulusal zincir, bağımsız işletmeler) arasında anlamlı bir fark vardır.

H<sub>4</sub>: İşletme performansına göre otel işletmelerinin statüleri (uluslararası zincir, ulusal zincir, bağımsız işletmeler) arasında anlamlı bir fark vardır.

H<sub>5</sub>: Otel işletmelerinde uygulanan iç kontrol sisteminin işletme performansına etkisi vardır.

H<sub>6</sub>: Kontrol ortamı unsurunun otel işletmelerinin performansına etkisi vardır.

H<sub>7</sub>: Risk değerlendirme unsurunun otel işletmelerinin performansına etkisi vardır.

H<sub>8</sub>: Kontrol faaliyetleri unsurunun otel işletmelerinin performansına etkisi vardır.

H<sub>9</sub>: Bilgi ve iletişim unsurunun otel işletmelerinin performansına etkisi vardır.

H<sub>10</sub>: İzleme (gözetim) unsurunun otel işletmelerinin performansına etkisi vardır.

### **3.9. Araştırma Analizleri ve Bulgular**

Çalışma kapsamında toplanan anketlerden elde edilen veriler, istatistik paket programı yardımı ile bulgulara dönüştürülmüş ve analiz sonuçlarına ulaşılmıştır. Bu bölümde sırasıyla; güvenirlik ve geçerlilik analizi, katılımcıların demografik özelliklerini ve otel işletmelerinin genel özelliklerini gösteren Frekans Dağılımları, T testi, ANOVA testi, korelasyon ve regresyon analizlerine yer verilmektedir. Öncelikle, ölçeğin güvenilirliği hakkında bilgilendirmek için ölçeklerin Cronbach'ın Alfa katsayıları verilmiştir. Sonrasında, araştırmaya katılan katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bulgulara yer verilmiştir. Katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bulgular verildikten sonra, otel işletmelerinin özelliklerine ilişkin bulgulara yer verilmiştir. Daha sonra çalışma kapsamında oluşturulan hipotezleri doğrulamaya yönelik T testi, ANOVA testi, korelasyon ve regresyon analizi uygulanmıştır. Araştırmaya katılan işletmelerin iç kontrol sistemleri ve işletme performanslarına

göre işletmenin sınıfı arasında (4 yıldızlı ve 5 yıldızlı) bir fark olup olmadığını ortaya koymak için T testi uygulanmıştır. Otel işletmelerinin iç kontrol sistemleri ve işletme performanslarına göre işletmelerin statüleri (ulusal zincir, uluslararası zincir ve bağımsız otel işletmeleri) arasında bir fark olup olmadığını ortaya koymak için ANOVA testi uygulanmıştır. İç kontrol sistemi unsurlarının birbirleri ve işletme performansı arasındaki ilişkiyi ölçmek için korelasyon analizi yapılmıştır. Son olarak araştırmaya katılan otel işletmelerinin, çalışma kapsamında beş boyuta ayrılan iç kontrol sistemlerinin, işletme performansı üzerinde etkisini ölçmeye ilişkin regresyon analizi yapılmıştır. Elde edilen veriler analiz edilerek, yorumlanmış ve bulgular, konu kapsamında değerlendirilmiştir.

### 3.9.1. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi

İç Anadolu bölgesinde bulunan, turizm işletmesi belgeli, 4 ve 5 yıldızlı otel işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin işletme performansı üzerindeki etkisini belirlemeye yönelik ölçeğin güvenilirlik analizi Cronbach'ın Alfa katsayısı dikkate alınarak değerlendirilmiştir. Ölçüm aracının güvenilirliğini test etmek için istatistiksel yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemlerden en yaygını Cronbach (1951) tarafından geliştirilen ve ölçeğin iç tutarlılığını değerlendiren Cronbach'ın Alfa katsayısı yöntemidir. Bu katsayı, çok sorulu bir ölçekteki sorular arasında ki uyumun derecesini gösterir ve 0 ile 1 arasında değer alabilir. Bu katsayı 1'e yaklaştıkça, ölçekteki sorular arasındaki içsel uyumun o denli yüksek olduğu söylenebilir (İslamoğlu ve Alnaçık, 2014). Cronbach'ın alfa değerinin 0,70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin güvenilir olduğu kabul edilir. Ancak, soru sayısı az olduğunda bu sınır 0,60 ve üstü olarak kabul edilebilir (Durmuş vd., 2013). Genel olarak ise sosyal bilimlerde yapılan araştırmalarda, Cronbach'ın Alfa katsayısına bağlı olarak, ölçeğin güvenilirliği aşağıdaki gibi yorumlanır (Kalaycı, 2008: 405):

0,00 < a < 0,40 ise ölçek güvenilir değildir.

0,41 < a < 0,60 ise ölçek güvenilirliği düşüktür.

0,61 < a < 0,80 ise ölçek güvenilirliği kabul edilebilir seviyededir.

0,81 < a < 1,00 ise ölçek güvenilirliği yüksektir.

Çalışmanın amacı kapsamında iki ayrı ölçek kullanılmıştır. İç kontrol sistemi ölçeğinin Cronbach'ın güvenilirlik Alfa katsayısının 0,986 ve işletme performansı ölçeğinin Cronbach'ın güvenilirlik Alfa katsayısının ise 0,979 olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu değerler göz önüne alındığında çalışmada kullanılan her iki ölçeğin de güvenilirliğinin yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte çalışmanın birinci ölçeği olan iç kontrol sistemi unsurlarının ayrı ayrı Cronbach'ın güvenilirlik Alfa katsayıları da analiz edilmiş ve Tablo 3.1'de verilmiştir.

**Tablo 3.1** Güvenirlilik Analizi

Boyutlar	Alfa Değerleri
İşletme Performansı	0,979
İç Kontrol Sistemi	0,986
Kontrol Ortamı	0,945
Risk Değerlendirme	0,919
Kontrol Faaliyetleri	0,922
Bilgi ve İletişim	0,875
İzleme	0,913

Buna göre iç kontrol ortamı unsurunun Cronbach'ın güvenilirlik Alfa katsayısının 0,945; risk değerlendirme unsurunun 0,919; kontrol faaliyetleri unsurunun 0,922; bilgi ve iletişim unsurunun 0,875; izleme unsurunun ise 0,913 olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sonuçlar, her iki ölçeğin ve birinci ölçeği oluşturan boyutlarının uyum derecesinin yüksek olduğunu ve herhangi bir ifade çıkarılmaksızın analizlerin yapılabileceğini göstermektedir.

Geçerlilik, bir ölçme aracının ölçmeyi amaçladığı özelliği, başka herhangi bir özellikle karıştırmadan, doğru ölçebilme derecesidir. Araştırmada, birbirleriyle ilgili olduğu düşünülen belli öğelerin ya da öğeler arasındaki ilişkilerin oluşturduğu bir örüntüyü ifade eden yapı geçerliliği kullanılmıştır. Yapı geçerliliğini sağlamak için uygulamaya geçilmeden önce çalışmanın ölçekleri, alanda çalışan akademisyenler ve sektörde çalışan uzmanlar tarafından değerlendirilmiştir. Yanlış ifadeler ve anlaşılmayan ifadeler düzeltilmiş veya çıkarılmıştır. Uzman görüşlerinin alınması ve uzman görüşlerine yer verilmesi, yapı geçerliliğini sağlamak için kullanılan bir yöntemdir.

### 3.9.2. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Çalışma kapsamında, örnekleme oluşturan otel işletmelerinde çalışan personelin cinsiyet, yaş, eğitim durumu, görevleri (unvanları) ve işletmede çalışma sürelerini gösteren demografik frekans analizleri ve diğer frekans analizleri betimlenmekte ve bu analizleri gösteren tablolar da bu bölümde yer almaktadır.

**Tablo 3.2.** Katılımcıların Demografik Özellikleri

	Frekans (n)	Yüzde (%)
<b>Cinsiyet</b>		
Kadın	15	27,8
Erkek	39	72,2
<b>Toplam</b>	<b>54</b>	<b>100</b>
<b>Yaş Grubu</b>		
20-28	11	20,4
29-37	24	44,4
38-46	13	24,1
47-55	6	11,1
<b>Toplam</b>	<b>54</b>	<b>100</b>
<b>Eğitim durumu</b>		
Lise	11	20,1
Önlisans	8	14,4
Lisans	32	58,2
Yüksek lisans	4	7,3
<b>Toplam</b>	<b>55</b>	<b>100</b>
<b>Görev/Unvan</b>		
Genel Müdür	5	9,4
Muhasebe Müdürü	21	39,7
Finans Müdürü	3	5,6
Muhasebe-Finans Personeli	24	45,3
<b>Toplam</b>	<b>53</b>	<b>100</b>
<b>İşletmede Çalışma Süresi</b>		
1 Yıldan az	6	10,9
1-3 Yıl	22	40,0
4-6 Yıl	11	20,0
7-9 Yıl	6	10,9
10 Yıl ve Üzeri	10	18,2
<b>Toplam</b>	<b>55</b>	<b>100</b>

Tablo 3.2'ye göre ankete katılan 55 katılımcının her birinin her soruya cevap vermediği görülmüştür. Çalışmanın amacı açısından ve katılımcıların sayısı bakımından cevap verilmeyen sorular “belirtmemiş” olarak ifade edilmiş ve dağılıma dahil edilmemiştir. Toplamda 55 olan katılımcı sayısının sorulara göre cevaplayıcı sayısının değişmesi bundan kaynaklanmaktadır. Tablo 3.2'ye göre ankete katılan 55 katılımcıdan 54'ü cinsiyet sorusuna cevap vermiştir ve katılımcıların %27,8'ini kadınlar, %72,2'sini erkekler oluşturmaktadır. Yüzelere bakıldığında çalışmaya katılan çalışanların cinsiyet bakımından eşit dağılmadığı görülmektedir. Bu doğrultuda İç Anadolu Bölgesinde yer alan 4 yıldızlı ve 5 yıldızlı otel işletmelerinde genel müdürlerin, muhasebe-fınans bölümü müdürlerinin ve çalışanlarının, daha çok erkeklerden oluştuğu söylenebilir.

Katılımcıların yaşlarının ayrı ayrı yazılması hem paket programa veriler girilirken hem de tablo haline getirmek sıkıntı yaratacağından gruplandırılarak katılımcılara sorulmuştur. Bu doğrultuda yaş grupları bakımından tablo incelendiğinde 20-28 yaş grubunun çalışmaya katılanlar içerisinde %20,4'lük, 29-37 yaş grubunun %44,4'lük, 38-46 yaş grubunun %24,1'lik ve 47 yaş ve üzeri yaş grubunun %11,1'lik kısımlara karşılık geldiği görülmektedir. Katılımcıların büyük kısmının genç ve orta yaş grubu tarafından oluştuğu görülmektedir. Tabloda görüldüğü üzere katılımcıların %20,1'ini lise, %14,4'ünü önlisans, %58,2'sini lisans ve 7,3'ünü yüksek mezunu kişiler oluşturmaktadır. Katılımcıların büyük çoğunluğunu lisans mezunları oluşturmaktadır. Tabloya göre ankete katılanların büyük çoğunluğunun eğitim düzeyi yüksektir. Bunun nedenleri arasında katılımcıların, genel müdür, muhasebe müdürü ve finans müdürlerinden seçilmesi gösterilebilir.

Katılımcıların otel işletmesinde buldukları görevlere bakıldığında, %9,4'ünün genel müdür, %39,7'sinin muhasebe müdürü, %5,6'sının finans müdürü ve %45,2'ünün muhasebe-fınans personeli olarak çalıştığı görülmektedir. Bunun nedenleri arasında genel müdür olarak çalışanların anketi cevaplayacak zamana sahip olmaması ve anketi alt kademe çalışanlara yönlendirdiği gösterilebilir. Ankete katılım gösteren muhasebe müdürlerinin oranının çok, finans müdürlerinin az olmasının nedeni ise otel işletmelerinde finans departmanlarının ayrı bir birim olarak

değil, muhasebe departmanı altında faaliyet göstermesi gösterilebilir. Katılımcıların muhasebe-finance personeli olarak yoğunlaşmasının hedef kitlede an alt kademe de çalışıyor olmalarından kaynaklandığı söylenebilir.

Katılımcıların işletmede çalışma sürelerinin ayrı ayrı yazılmasının hem paket programa veriler girilirken hem de tablo haline getirmek sorun olacağından çalışma süreleri gruplandırılarak katılımcılara sorulmuştur. Bu doğrultuda katılımcıların işletmede çalışma sürelerine bakıldığında ise 1 yıldan az çalışanların %10,9'luk, 1-3 yıl arası çalışanların %40'lık, 4-6 yıl arası çalışanların %20'lik, 7-9 yıl arası çalışanların %10,9'luk ve 10 yıl ve üzeri çalışanların %18,2'lik yüzdelere karşılık geldiği görülmektedir. Bu dağılımlar İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren otel işletmelerinde uzun süre çalışan kişilerin oranının yüksek olduğunu göstermektedir.

### **3.9.3. Araştırmaya Katılan Otel İşletmelerinin Genel Özellikleri**

Çalışma kapsamında, örnekleme oluşturan otel işletmelerinin sınıfı, statüsü, faaliyette bulunma süreleri, çalışan personel sayıları, yatak kapasiteleri, işletmede yapılan kontrol faaliyetleri düzeyi, çalışanlara verilen iç kontrol eğitimi durumu ve işletmelerin buldukları illeri gösteren frekans analizleri ve diğer frekans analizleri betimlenmekte ve bu analizleri gösteren tablolar da bu bölümde yer almaktadır.

Tablo 3.3'e göre ankete katılan otel işletmelerinin %60'ı 4 yıldızlı ve %40'ı 5 yıldızlı işletmelerden oluşmaktadır. İç Anadolu Bölgesinde yer alan 130 işletmeden %32,3'ünün (42) 5 yıldızlı ve 67,7'sinin (88) 4 yıldızlı olduğu düşünüldüğünde, çalışmaya katılan otel işletmelerinden 4 yıldızlı olanlardan daha fazla geri dönüş olduğu söylenebilir. Tablo 3.3'de görüldüğü gibi çalışmaya katılan otellerin statüleri incelendiğinde %30,9'unun ulusal zincir, %7,3'ünün uluslararası zincir ve %61,8'inin bağımsız otel işletmesi olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda çalışmaya katılan otel işletmelerinin daha çok bağımsız işletmelerden oluştuğu görülmektedir. Otel işletmelerinin faaliyette bulunma sürelerinin ayrı ayrı yazılmasının hem paket programa veriler girilirken hem de tablo haline getirmek sorun olacağından gruplandırılarak katılımcılara sorulmuştur. Bu kapsamda araştırmaya katılan otel işletmelerinin %1,8'i 1 yıldan az, %23,6'sı 1-3 yıl, %20'si 4-6 yıl, %7,3'ü 7-9 yıl ve %47,3'ü 10 yıl ve üzeri süredir faaliyet göstermektedir. Katılımcılar arasında 10 yıl

ve üzerinde faaliyet gösteren işletmelerin çoğunlukta olduğu görülmektedir. Bu nedenle çalışmaya katılan otel işletmelerinde etkin bir iç kontrol sistemi bulunma ihtimalinin daha fazla olduğu ifade edilebilir.

**Tablo 3.3.** Otel İşletmelerinin Genel Özellikleri

	Frekans (n)	Yüzde (%)
<b>İşletmenin Sınıfı</b>		
4 Yıldızlı	33	60,0
5 Yıldızlı	22	40,0
<b>Toplam</b>	<b>55</b>	<b>100</b>
<b>İşletmenin Statüsü</b>		
Ulusal Zincir İşletme	17	30,9
Uluslararası Zincir İşletme	4	7,3
Bağımsız İşletme	34	61,8
<b>Toplam</b>	<b>55</b>	<b>100</b>
<b>İşletmenin Faaliyette Bulunma Süresi</b>		
1 Yıldan Az	1	1,8
1-3 Yıl	13	23,6
4-6 Yıl	11	20,0
7-9 Yıl	4	7,3
10 Yıl ve Üzeri	26	47,3
<b>Toplam</b>	<b>55</b>	<b>100</b>
<b>İşletmede Çalışan Personel Sayısı</b>		
1-30	15	27,3
31-60	16	29,1
61-90	8	14,5
91-120	3	5,5
121-150	10	18,2
151 ve Üzeri	3	5,5
<b>Toplam</b>	<b>55</b>	<b>100</b>
<b>İşletmenin Yatak Kapasitesi</b>		
1-100	7	13,1
101-200	20	37,0
201-300	10	18,5
301-400	3	5,5
401-500	6	11,1
501 ve Üzeri	8	14,8
<b>Toplam</b>	<b>54</b>	<b>100</b>

Tablo 3.3’de yer alan katılımcıların otel işletmelerinde çalışan personel sayılarının ve otel işletmelerinin yatak kapasitelerinin hem paket programa veriler girilirken hem de tablo haline getirmek sıkıntı yaratacağından gruplandırılarak verilmiştir. Bu kapsamda katılımcıların %27,3’ünün 1-30 arası, %29,1’inin 31-60 arası, %14,5’inin 61-90 arası, %5,5’inin 91-120 arası, %18,2’sinin 121-150 arası ve %5,5’inin 151 ve üzeri personel çalıştırdığı görülmektedir. Katılımcıların büyük bir bölümünde az personel çalışmasının iç kontrol sisteminin uygulanabilirliğini ve etkinliğini artırdığı söylenebilir. Katılımcıların yatak kapasiteleri incelendiğinde %13,1’inin 1-100 arası, %37’sinin 101-200 arası, %18,5’inin 201-300 arası, %5,5’unun 301-400 arası, %11,1’inin 401-500 arası ve %14,8’inin 501 ve üzeri yatak kapasitesine sahip olduğu görülmektedir. Çalışmaya katılan otel işletmelerinin büyük çoğunluğunun yatak kapasitelerinin fazla, büyük işletmeler olduğu söylenebilir.

**Tablo 3.4.** Katılımcıları Kontrol Faaliyeti Düzeyi ve Eğitim Durumu

	Frekans (n)	Yüzde (%)
<b>İşletmede Yapılan Kontrol Faaliyetleri Düzeyi</b>		
Günlük	22	40,8
Haftalık	6	11,1
Aylık	21	38,9
6 Aylık	3	5,6
Yıllık	1	1,8
1 Yıldan Fazla	1	1,8
<b>Toplam</b>	<b>54</b>	<b>100</b>
<b>Personellere Verilen İç Kontrol Eğitimi Durumu</b>		
Sürekli	18	32,7
Bazen (Gerektiğinde)	32	58,2
Verilmiyor	5	9,1
<b>Toplam</b>	<b>55</b>	<b>100</b>

Tablo 3.4’e göre ankete katılan otel işletmelerinde yapılan kontrol faaliyetlerinin düzeyleri (sıklıkları) incelendiğinde %40,8’inin günlük, %11,1’inin haftalık, %38,9’unun aylık, %5,6’sının 6 aylık, %1,8’inin yıllık ve %1,8’inin 1 yıldan fazla sürede kontrol uygulamalarını yaptıkları görülmektedir. Katılımcıların büyük bir bölümün kontrol faaliyetlerini işletme faaliyetlerinin bir parçası olarak yürüttükleri görülmektedir. İç kontrol konusunda personellere verilen eğitim durumu

dikkate alındığında ise %32,7'sinin sürekli olarak, %58,2'sinin gerektiğinde personellere iç kontrol eğitimi verdiği ve %9,1'inin çalışanlarına iç kontrol eğitimi vermediği görülmektedir. İç kontrol konusunda sürekli olarak ve gerektiğinde eğitim veren işletmelerin katılımcıların çok büyük bir kısmını oluşturduğu görülmektedir. Bu doğrultuda İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren otel işletmelerinin iç kontrole önem verdikleri söylenebilir.

**Tablo 3.5.** Otel İşletmelerinin Faaliyette Bulunduğu İller

	Frekans (n)	Yüzde (%)
<b>İşletmenin Bulunduğu Şehir</b>		
Aksaray	4	7,6
Ankara	23	44,4
Eskişehir	6	11,5
Karaman	1	1,9
Kırşehir	1	1,9
Konya	7	13,5
Nevşehir	7	13,5
Sivas	2	3,8
Yozgat	1	1,9
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>100</b>

Tablo 3.5'de ankete katılan otel işletmelerinin yer aldığı iller verilmektedir. Örneklem olarak seçilen İç Anadolu Bölgesinde, toplamda 13 il bulunmaktadır. Turizm işletmesi belgeli, 4 ve 5 yıldızlı otel işletmesi bulunan ise 11 il bulunmaktadır. Bunlar; Aksaray, Ankara, Eskişehir, Karaman, Kayseri, Kırşehir, Konya, Nevşehir, Niğde, Sivas ve Yozgat illeridir. Çankırı'da ve Kırıkkale'de 4 yıldızlı ve 5 yıldızlı turizm işletmesi belgeli otel işletmesi bulunmadığı için çalışma kapsamına alınmamıştır.

Tablo 3.5'e göre ankete Kayseri ve Niğde illerinden geri dönüş olmamıştır. Bununla birlikte 3 katılımcıda otel işletmesinin bulunduğu ili soran açık uçlu soruya da cevap vermemiştir. Bu nedenle otel işletmelerinin bulunduğu illerin dağılımlarını gösteren Tablo 3.5'de sadece bu soruya cevap veren katılımcılar ele alınmış ve yorumlanmıştır. Bununla birlikte Tablo 3.5'e göre katılımcıların %7,6'sının Aksaray, %44,4'ünün Ankara, %11,5'inin Eskişehir, %1,9'unun Karaman, %1,9'unun

Kırşehir, %13,4'ünün Konya, %13,4'ünün Nevşehir, %3,8'inin Sivas ve %1,9'unun Yozgat illerinden otel işletmeleri olduğu görülmektedir. Ankete katılan otel işletmelerinin büyük çoğunluğunun Ankara ilinde yer alan işletmeler olduğu görülmektedir. Bunun nedenleri arasında Ankara'nın Türkiye'nin başkenti olması ve bu nedenle 4 ve 5 yıldızlı otel işletmelerinin Ankara'da çok sayıda bulunması gösterilebilir. Ankara ilinde 4 ve 5 yıldızlı 70 otel işletmesi bulunmaktadır. Bu açıdan örneklem grubunun yarısından fazlası Ankara'da faaliyet gösteren işletmelerden oluşmaktadır.

#### **3.9.4. Normallik Testi ve Ölçeklerin Tanımlayıcı İstatistikleri**

Bir araştırmada parametrik testler uygulanabilmesi için toplanan verilerin birtakım özellikler göstermesi gerekmektedir. Bu koşullar; örneklemin normal dağılıma uygun olması, varyansların türdeş olması, sürekli ya da aralıklı ölçekle ölçüm yapılmış olması ve gözlemlerin birbirinden bağımsız olmasıdır. Değişkenlerin normal dağılıma uygunluk durumu histogramlar yardımıyla kontrol edilebilir. Histogramların çan şeklinde olması ifadelerin normal dağılım gösterdiğini göstermektedir. Bunun yanında bir değişkenin ya da değişkenlerin gösterdiği dağılımın, normal dağılımdan anlamlı bir şekilde farklı olup olmadığını test etmek veya normal dağılım gösterip göstermediğini analiz etmek için Kolmogorov-Smirnov ya da Shapiro-Wilk testleri uygulanabilir. Bu testlerde anlamlılık düzeyinin (Sig.) 0,05'den daha küçük olması, incelenen değişkenin normal dağılım göstermediğini, normal dağılımdan anlamlı bir şekilde farklı olduğunu gösterir (İslamoğlu ve Almaçık, 2014: 264-268).

Çalışmada yapılan normallik testine göre, Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testleri sonuçlarına göre değişkenlerin, kontrol faaliyetleri boyutu dışında normal dağılmadığı görülmektedir. Bununla birlikte bazı testlerin belirli bir dereceye kadar normal dağılımdan sapmanın olduğu durumlarda güvenle kullanılabilir. Histogram grafiğinin yanında veriye ait çarpıklık ve basıklık değerlerinin hesaplanması da normallikle ilgili bilgiler sağlamaktadır. Özellikle çarpıklık değeri son derece yararlı, kullanılabilir bir parametredir. Verinin mükemmel bir normal dağılım göstermesi, merkezi eğilim göstergeleri olarak bilinen aritmetik ortalama, mod ve medyan değerlerinin birbirine eşit olduğu durumdur. Çarpıklık değerinin

sıfıra eşit olması normal dağılımın bir göstergesi olmakla birlikte, uygulamada normal bir dağılım gösteren mükemmel bir veri bulmak oldukça zordur. Bu doğrultuda çarpıklık değerinin 1'in altında olması verinin normal dağılım göstermesi olarak kabul edilebilir. Basıklık değeri içinde aynı şey söylenebilir (Altunışık vd., 2012: 164-166).

Çarpıklık ve basıklık değerlerinin -1 ile +1 aralığında olması durumunda verilerin normal dağılım gösterdiği kabul edilmektedir. Normallik testi sonucunda normal dağılım göstermediği görülen verilerin veya değişkenlerin çarpıklık ve basıklık değerlerine bakılmıştır. Çarpıklık ve basıklık değerleri sonucu verilerin +1 ve -1 arasında olduğu görülmüştür. Bu doğrultuda parametrik testlerin yapılabileceği görülmüştür. Değişkenlerin çarpıklık ve basıklık değerlerine Tablo 3.6'da yer verilmiştir.

Yapılan bir çalışmada, sadece verilere bakarak bunların yorumlanması ve anlamlı bir sonuç çıkarılması mümkün olmamaktadır. Bu verilerin birtakım özelliklerinin; veri setinin ortalaması, verilerin bu ortalama etrafında nasıl dağıldığı ve ortalamadan ne ölçüde saptığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu süreç, verilerin tanımlanması olarak da adlandırılabilir. Tanımlayıcı istatistikler merkezi eğilim ölçütleri (ortalama, medyan, mod), ortalamadan sapma ölçütleri (standart sapma, varyans) ve normalden sapma ölçütleri (çarpıklık, basıklık vb.) olarak sınıflandırılabilir (Kalaycı, 2008: 51). Bu çalışmada ortalama, standart sapma, çarpıklık ve basıklık değerleri kullanılmıştır. Merkezi eğilim ölçütleri arasında yer alan ve en yaygın olarak kullanılan aritmetik ortalama, bir veri setindeki tüm değerlerin toplamının, o verideki veri sayısına bölünmesiyle elde edilen değerdir. Varyans, değerlerin ortalamadan sapmalarının karelerinin toplamının, toplam değer sayısına bölünmesiyle elde edilen değerdir (Kalaycı, 2008: 51). Çalışmada kullanılan iç kontrol sistemi ve işletme performansı ölçek değişkenlerinin ortalamaları, standart sapmaları, çarpıklık ve basıklık değerleri analiz edilerek aşağıdaki tablolarda verilmiştir. Değişkenlere burada yer verilmesinin, bundan sonraki analizlerin anlaşılması açısından kolaylık sağlayacağı düşünülmektedir.

**Tablo 3.6.** Kontrol Ortamı Faktörünün Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

İç Kontrol Sistemi	Mean (Ortalama)	Std. D. (Standart Sapma)	Skewness (Çarpıklık)	Kurtosis (Basıklık)
<b>Kontrol Ortamı/Çevresi</b>				
İşletme, etkin bir muhasebe yönetim sistemine sahiptir.	4,09	0,752	<b>-,613</b>	<b>-,039</b>
İşletme, etkin bir finansal yönetim sistemine sahiptir.	4,04	0,838		
İşletme, önceden belirlenmiş etkin bir organizasyon şemasına sahiptir.	3,80	1,007		
İşletmede, organizasyon şemasında hiyerarşiye önem verilir.	3,93	1,034		
İşletmede, dürüstlük ve etik değerler, yönetim kararlarının tamamı ile desteklenmektedir.	4,13	1,019		
İşletme, güçlü ve etkin bir iç kontrol sistemine sahiptir.	3,73	0,952		
Yönetim, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını desteklemektedir.	3,95	0,780		
Yönetim, sistemin işleyişi hakkında personellerden geri bildirim sağlar, personeli geri bildirim teşvik eder.	3,82	0,983		
İşletme yönetimi, personel, iç ve dış denetçiler tarafından iç kontrole yönelik getirilen önerileri dikkate alır.	4,05	0,891		
Yönetim, performans programları hazırlama, hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerine önem verir.	3,89	0,916		
İç kontrol sistemi işletme politika ve amaçları ile uyum içindedir.	3,87	0,883		
İç kontrol sistemi işletme politika ve amaçlarına katkı sağlamaktadır.	4,09	0,800		
İşletmede faaliyetler yasa ve yönetmeliklere uygun olarak gerçekleştirilmektedir.	4,37	0,896		
İşletmede, departmanlar ve personel arasında etkin bir koordinasyon mevcuttur.	3,85	0,989		
Personellerin görev, yetki ve sorumlulukları ayrıntılı ve yazılı olarak belirlenmektedir.	3,89	1,165		
İşletmedeki işlemlerin yürütülüşü, varlıkların kullanımı ve bunlara ilişkin kayıtlar birbirinden ayrı kişiler tarafından gerçekleştirilir.	3,87	0,848		
İşletmede yapılan kayıtlar, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onay gerektirmektedir.	4,00	0,923		
İşletmede, yeterli sayıda personel çalışmaktadır.	3,44	1,151		
İşletmede, çalışanlar düzenli olarak rotasyona tabi tutulmaktadır.	3,35	1,216		
İşletmede, yönetsel olarak mali ve finansal konularda kimlerin sorumlu olduğu resmi bir yetki devri ile belirlenmiştir.	3,73	1,062		
İşletmede mevcut raporlama sistemi, işletme ana hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığının yönetim tarafından değerlendirilmesine olanak vermektedir.	4,00	0,943		

Tablo 3.6 'da araştırmaya katılan otel işletmelerinde kontrol ortamı değişkenlerinin ortalama değerlerinin 3 ve üzerinde olduğu belirlenmiştir. Her bir değişkenin ortalama değerleri baz alındığında (minimum 3,13 ve maksimum 4,37), araştırmaya katılan otel işletmelerinde iç kontrol sistemi içerisinde yer alan kontrol ortamının etkinliğinden söz edilebilmektedir.

**Tablo 3.7.** Risk Değerlendirme Faktörünün Ortalama, Standart Sapma, arpıklık ve Basıklık Değerleri

<b>İç Kontrol Sistemi</b>	<i>Mean</i> (Ortalama)	<i>Std. D.</i> (Standart Sapma)	<b>Skewness</b> (arpıklık)	<b>Kurtosis</b> (Basıklık)
<b>Risk Değerlendirme</b>				
İşletmede, faaliyetlerin ve i kontrolün etkinliğini azaltan olası riskler tanımlanıp, belirlenmekte ve bunlar için önlemler alınmaktadır.	3,78	1,031	<b>-,403</b>	<b>-,178</b>
İç kontrol sisteminin etkinliğinin artması, işletme riskini azaltmaktadır.	4,00	0,899		
Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar.	3,89	0,925		
Süreç ve kontroller, zamanla değişen risklere uygun olarak güncellenmektedir.	3,76	0,799		
Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir.	3,71	1,083		
İşletme içerisinde, departmanlar bazında risk değerlendirmesi yapılmaktadır.	3,53	1,016		
İşletmede, finansal yönetim ile ilgili riskler belirlenmiştir.	3,59	1,037		
Personeller, işlerini kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmektedir.	3,85	0,931		
Personeller, işlere yönelik risk noktalarını saptayabilir ve bu saptamalar yönetim tarafından sistematik şekilde değerlendirilmektedir.	3,67	0,982		

Tablo 3.7'de araştırmaya katılan otel işletmelerinde risk değerlendirme değişkenlerinin ortalama değerlerinin 3,5 ve üzerinde olduğu belirlenmiştir. Her bir değişkenin ortalama değerleri baz alındığında (minimum 3,53 ve maksimum 4,00), araştırmaya katılan otel işletmelerinde iç kontrol sistemi içerisinde yer alan risk değerlendirme faaliyetinin etkinliğinden söz edilebilmektedir.

**Tablo 3.8.** Kontrol Faaliyetleri Faktörünün Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

İç Kontrol Sistemi	Mean Ortalama	Std. D. (Standart Sapma)	Skewness (Çarpıklık)	Kurtosis (Basıklık)
<b>Kontrol Faaliyetleri/Prosedürleri</b>				
Kontroller, işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını korumayı sağlar.	4,00	0,962	<b>-,507</b>	<b>-,009</b>
İşletmede iç kontrol faaliyetleri günlük faaliyetlerin bir parçası olarak yürütülmektedir.	3,80	0,998		
Yapılan işler başka bir personel tarafından kontrol edilmektedir.	3,85	1,017		
Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol etmektedir.	4,04	0,940		
Yönetim, kontrol sistemleriyle ilgili farklı zamanlarda denetimler yapmaktadır.	3,80	1,088		
Yönetim ve personeller, kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.	3,92	0,917		
Personellerin, üstlerinin izni olmadan önemli bilgilere erişimi olanaksızdır.	4,07	0,940		
İç kontrol sisteminin işleyişinin anlaşılmasını sağlayacak yazılı dokümanlar hazırlanmıştır.	3,61	1,140		
İşletmenin, kaynak ve varlık kayıtlarının kaybolmasını engelleyen ve hileyi önleyen kontroller mevcuttur.	3,96	0,951		
İşlemlerin eksiksiz ve doğru şekilde muhasebeleştirilmesine imkan sağlayan prosedürler mevcuttur.	3,96	1,018		
Yazılı dokümanlarda tanımlanan kontroller, pratikte de uygulanmaktadır.	3,82	1,002		
Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine aktarılmaktadır.	3,85	0,970		
İşletmenin hesap planları ve mali tabloları, doğru bir şekilde düzenlenmiştir, güvenilir ve gerçeği yansıtır.	4,20	0,931		
Her departman ve faaliyet için ayrıntılı ve yazılı standart iş süreçleri belirlenmiştir.	3,91	0,967		
Kontroller, iş süreçlerinin içerisinde yer almaktadır.	3,90	0,891		
Gerçekleşen işlemler, işletmenin belirlediği politika ve prosedürlere uygun olarak yapılmaktadır.	4,02	0,828		
İşletmenin faaliyetlerini planlama, kaydetme, yerine getirme, kontrol etme ve koruma görevi birbirinden farklı ve yetkili personel tarafından yapılmaktadır.	3,84	0,877		

Tablo 3.8’de araştırmaya katılan otel işletmelerinde kontrol faaliyetleri değişkenlerinin ortalama değerlerinin 3,5 ve üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Her bir değişkenin ortalama değerleri baz alındığında (minimum 3,61 ve maksimum 4,20), araştırmaya katılan otel işletmelerinde iç kontrol sistemi içerisinde yer alan kontrol faaliyetinin etkinliğinden söz edilebilmektedir. Bu tabloda arpıklık ve basıklık değerlerinin verilmesinin yanında kontrol faaliyetleri verileri normalde de normal dağılım göstermektedir. Kolmogorov-Smirnov testine göre normal dağılım göstermeyen veriler; Shapiro-Wilk testi anlamlılık düzeyine göre normal dağılım göstermektedir. Bu iki test arasında Shapiro-Wilk testi daha güvenilir olarak kabul edilmektedir.

**Tablo 3.9.** Bilgi ve İletişim Faktörünün Ortalama, Standart Sapma, arpıklık ve Basıklık Değerleri

<b>İç Kontrol Sistemi</b>	<b>Mean Ortalama</b>	<b>Std. D. (Standart Sapma)</b>	<b>Skewness (arpıklık)</b>	<b>Kurtosis (Basıklık)</b>
<b>Bilgi ve İletişim</b>				
İşletmenin bilgi sisteminin taşıdığı riskler belirlenmekte ve ortaya çıkabilecek sorunlar için acil durum planı mevcuttur.	3,93	0,929	<b>-,695</b>	<b>,311</b>
Birbirinden bağımsız departmanlar arasında bilgi alışverişinin doğru bir Şekilde gerçekleştirildiğine dair kontroller mevcuttur.	3,85	0,970		
Departmanlar arasında etkin bir iletişim vardır.	3,76	1,027		
İşletmenin hedeflerinin, yönetim tarafından değerlendirilebilmesi için geri bildirim mekanizmaları mevcuttur.	3,80	0,951		
Finansal raporlamaya temel oluşturan bilgilerin doğruluğu yazılı dokümanlarla garanti altına alınmıştır.	4,24	0,693		
Bilgi sistemi, faaliyetlerin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan verilerin güncel ve doğru Şekilde temin edilmesini sağlamaktadır.	4,13	0,652		
Veriler, bilgi sistemine aktarılırken kontrol edilmekte, güncellenmekte ve doğrulanmaktadır.	4,15	0,596		
İşletmede bilgi sistemlerine girişi ve verilere ulaşımı sınırlayan unsurlar bulunmamaktadır.	3,75	1,054		
İşletmede bilgi sistemlerinin yazılımının temin edilmesi, değiştirilmesi ve korunması yetkili ve uzman personeller tarafından yapılmaktadır	3,06	0,787		
İşletmede geri bildirim sistemine sahip, tüm personel tarafından anlaşılan ortak bir iç kontrol iletişim dili (ortak dil yapısı) bulunmaktadır.	3,83	0,885		

Tablo 3.9’da araştırmaya katılan otel şletmelerinde bilgi ve iletişim değişkenlerinin ortalama değerlerinin 3 ve üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Her bir değişkenin ortalama değerleri baz alındığında (minimum 3,06 ve maksimum 4,24), araştırmaya katılan otel şletmelerinde iç kontrol sistemi içerisinde yer alan kontrol faaliyetinin etkinliğinden söz edilebilmektedir.

**Tablo 3.10.** İzleme Faktörünün Ortalama, Standart Sapma, arpıklık ve Basıklık Değerleri

İç Kontrol Sistemi	Mean Ortalama	Std. D. (Standart Sapma)	Skewness (arpıklık)	Kurtosis (Basıklık)
<b>Gözetim/İzleme</b>				
İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözlemlenmektedir.	3,85	0,878	<b>-,677</b>	<b>,736</b>
Her departman, iç kontrol prosedürlerinin etkin şekilde uygulanmasından ve işleyişinden sorumludur.	3,98	0,901		
İç kontrol sistemi, hata ve usulsüzlükleri anında belirlemede ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır.	3,91	0,904		
İşletmenin, amaç ve planları doğrultusunda oluşturulmuş performans ltleri kullanılmaktadır.	3,78	0,861		
Yönetim, kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir.	3,71	0,896		
Yönetim, belirli aralıklarla performans gösterge ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir.	3,80	0,898		
st yönetim, işletmenin gerçekleşen performansını düzenli olarak izler.	3,94	0,787		
Gerçekleşen performans verileri, periyodik olarak planlanan amaçlarla karşılaştırılır ve farklılıklar detaylı bir şekilde analiz edilir.	3,29	0,956		
İşletmede, önemli noktalar kameralarla izlenmektedir ve görüntüler gerektiğinde kullanılmaktadır.	4,86	0,873		
İşletmede, etkin bir i denetim departmanı bulunmaktadır.	3,49	1,203		
İ kontrol sistemi, iç denetim birimi tarafından denetlenmektedir.	3,56	1,198		

Tablo 3.10’da araştırmaya katılan otel şletmelerinde izleme değişkenlerinin ortalama değerlerinin 3 ve üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Her bir değişkenin ortalama değerleri baz alındığında (minimum 3,29 ve maksimum 4,86), araştırmaya

katılan otel işletmelerinde iç kontrol sistemi içerisinde yer alan kontrol faaliyetinin etkinliğinden söz edilebilmektedir.

**Tablo 3.11.** İşletme Performansı Ölçeğinin Ortalama, Standart Sapma, Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

İşletme Performansı	Mean Ortalama	Std. D. (Standart Sapma)	Skewness (Çarpıklık)	Kurtosis (Basıklık)
Personellerin memnuniyet (tatmin ) düzeyi	3,23	1,266	-,385	,854
Personellerin işletmeye bağlılığı	3,23	1,165		
Personellerin verimliliği	3,33	1,098		
Personeller arasındaki ilişkiler	3,48	0,980		
Yönetim ile personeller arasındaki ilişkiler	3,23	1,096		
Personel (işgücü) devir oranı	3,17	1,133		
Personel geliştirme (eğitim, işbaşında eğitim)	3,33	1,024		
Hizmet kalitesi	3,50	1,038		
Müşteri memnuniyet düzeyi	3,77	0,942		
Müşteri sadakati (müşterilerin işletmeyi tekrar tercih etme düzeyi)	3,73	0,972		
Müşteri şikâyetleri sayısı	2,71	1,073		
İşletmenin müşteri gözündeki imaj ve itibarı	3,69	0,879		
Pazar (piyasa) payı	3,51	1,052		
Rekabet gücü	3,57	0,991		
Satışlardaki büyüme (artış)	3,58	0,969		
Pazar geliştirme	3,57	0,951		
Araştırma geliştirme	3,53	0,868		
Yeni hizmet geliştirme	3,48	0,828		
İşletme tarafından yaratılan istihdam	3,38	0,911		
Sunulan hizmet çeşitliliği	3,63	0,692		
Hitap edilen müşteri (pazar) çeşitliliği	3,62	0,844		
Müşterilere sağlanan (verilen) haklar	3,67	0,810		
İşletmenin çevreye duyarlılık düzeyi	3,82	0,767		
İşletmenin sosyal sorumluluk düzeyi	3,73	0,874		
Net kar (işletmenin dönem net karı)	3,39	1,060		
Faaliyet gelirleri (işletme gelirleri)	3,33	1,052		
Faaliyet giderleri (işletme giderleri)	3,48	0,963		
Yatırımların geri dönüş oranı	3,27	0,931		
Faaliyetlerden sağlanan nakit akımları	3,23	0,962		
İşletmenin kısa vadeli (sürelili) borçlarını ödeyebilme gücü	3,29	0,944		
İşletmenin uzun vadeli (sürelili) borçlarını ödeyebilme gücü	3,23	0,962		
Net satışların kısa vadeli yabancı kaynaklara oranı	3,14	0,960		

İşletmede dönen varlıkların kısa vadeli yabancı kaynaklara oranı (Cari oran)	3,22	0,945
İşletmede hazır değerler artı menkul kıymetlerin kısa vadeli yabancı kaynaklara oranı (Nakit oran)	3,25	0,837
Verimlilik (işletmenin verimliliği)	3,41	0,876
Maliyet kontrolü	3,79	0,723
Hizmet üretim maliyeti	3,48	0,939
Hizmet üretim fireleri	3,12	0,949
Oda başına gelir	3,37	1,010
Müşteri başına gelir	3,27	0,972
Geceleme sayısı	3,21	1,094
İşletmenin doluluk oranı	3,40	1,107

Tablo 3.11’de araştırmaya katılan otel işletmelerinde işletme performansı ölçeğinde yer alan değişkenlerin ortalama değerlerinin, müşteri şikayetleri sayısı değişkeni dışında 3 ve üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Her bir değişkenin ortalama değerleri baz alındığında (minimum 3,12 ve maksimum 3,79), araştırmaya katılan otel işletmelerinde işletme performansının yüksek olduğu ifade edilebilir. Müşteri şikayetleri sayısının ortalama değerinin düşük olmasının sorunun ters kodlu olmasından kaynaklandığı söylenebilir.

### 3.9.5. T Testine İlişkin Bulgular

T testi, iki örneklem grubunun ortalamalarının karşılaştırılması ve aralarındaki farkın anlamlı olup olmadığının analizi için kullanılan parametrik bir testtir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2015: 295). Bu açıdan, bir gruptaki ortalamanın diğer gruptaki ortalamadan önemli derecede farklı olup olmadığını belirlemektedir. T testi her zaman iki farklı ortalamayı ya da değeri karşılaştırır (Kalaycı, 2008: 74). Bu çalışmada da İç Anadolu Bölgesinde bulunan, turizm işletmesi belgeli, 4 ve 5 yıldızlı otel işletmelerinin iç kontrol sistemleri ve işletme performansları analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda T testi yardımı ile aşağıda yer alan hipotezler doğrulanmaya çalışılmıştır.

H<sub>1</sub>: İç kontrol sisteminin etkinliğine göre otel işletmelerinin sınıfları (4 ve 5 yıldızlı) arasında anlamlı bir fark vardır.

H<sub>2</sub>: İşletme performansına göre otel işletmelerinin sınıfları (4 ve 5 yıldızlı) arasında anlamlı bir fark vardır.

**Tablo 3.12.** Otel İşletmelerinin Sınıfları İle İç Kontrol Sisteminin Etkinliğine İlişkin T-Testi Bulguları

	Sayı	Ortalama	Std. Sapma	t değeri	P değeri
4 Yıldızlı otel işletmeleri	33	3,8351	,60294	-,010	,298*
5 Yıldızlı otel işletmeleri	22	3,8369	,75474		
<b>1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum</b>					

**\*H<sub>1</sub> = RED**

Yapılan T testi sonucuna göre Tablo 3.12’de **H<sub>1</sub>** hipotezinin reddedildiği görülmektedir (**p>0,05**). Bu doğrultuda çalışma kapsamında yer alan otel işletmelerinin sınıfları ile iç kontrol sistemlerinin etkinliği arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Sonuç olarak, çalışmaya katılan otel işletmelerinin sınıfları ile iç kontrol sisteminin etkinliği arasında önemli bir fark görülmediği anlaşılmaktadır. Çalışma kapsamında yer alan otel işletmelerinin 4 ya da 5 yıldızlı olması durumu, otel işletmelerinin uyguladıkları iç kontrol uygulamaları düzeyini, etkinliğini değiştirmemektir.

**Tablo 3.13.** Otel İşletmelerinin Sınıfları İle İşletme Performanslarına İlişkin T-Testi Bulguları

	Sayı	Ortalama	Std. Sapma	t değeri	P değeri
4 yıldızlı otel işletmeleri	33	3,1775	1,03782	-,373	,516*
5 yıldızlı otel işletmeleri	22	3,2792	,91202		
<b>1. Önemli Ölçüde Düştü 2. Düştü 3. Değişim Yok 4. Arttı 5. Önemli Ölçüde Arttı</b>					

**\*H<sub>2</sub> = RED**

Tablo 3.13’e göre **H<sub>2</sub>** hipotezinin reddedildiği görülmektedir (**p>0,05**). Bu doğrultuda çalışma kapsamında yer alan otel işletmelerinin sınıfları ile işletme performansları arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Sonuç olarak, çalışmaya katılan otel işletmelerinin sınıfları ile işletme performansları arasında önemli bir fark görülmediği anlaşılmaktadır. Çalışma kapsamında yer alan otel işletmelerinin 4 ya da 5 yıldızlı olması durumu, otel işletmelerinin performanslarını etkilememektedir.

### 3.9.6. ANOVA Testine İlişkin Bulgular

Varyans analizi (ANOVA), ikiden fazla ortalama arasındaki farkın anlamlı olup olmadığı test etmek için kullanılan bir analiz yöntemidir. Karşılaştırılan grup ortalamalarından en az birinin diğerlerinden anlamlı bir şekilde farklı olup olmadığını göstermekte; ancak hangisinin ya da hangilerinin diğerlerinden farklı olduğunu göstermemektedir (İslamoğlu ve Alınacı, 2014: 308-309). Bu analizin yapılabilmesi için kullanılan değişkenlerin birbirinden bağımsız olması ve tüm değişkenlerin ölçümünde eşit aralıklı ölçeklerin kullanılması gerekmektedir (Kozak, 2015: 153). Bununla birlikte örneğin seçildiği anakütlelerin normal dağılması ve varyanslarının eşit olması gerekmektedir (Lorcu, 2015: 121). Bu kapsamda ANOVA testi yardımı ile aşağıda yer alan hipotezler doğrulanmaya çalışılmıştır.

H<sub>3</sub>: İç kontrol sisteminin etkinliğine göre otel işletmelerinin statüleri (uluslararası zincir, ulusal zincir, bağımsız işletmeler) arasında anlamlı bir fark vardır.

H<sub>4</sub>: İşletme performansına göre otel işletmelerinin statüleri (uluslararası zincir, ulusal zincir, bağımsız işletmeler) arasında anlamlı bir fark vardır.

**Tablo 3.14.** Otel İşletmelerinin Statüleri İle İç Kontrol Sisteminin Etkinliğine İlişkin ANOVA Testi Bulguları

İşletmenin Statüsü		Sayı	Ortalama	Std. Sapma	F değeri	P değeri
Ulusal Zincir Otel İşletmeleri	Uluslararası Zincir Otel İşletmeleri	17	4,0026	,61739	,879	,588*
	Bağımsız Otel İşletmeleri					,525*
Uluslararası Zincir Otel İşletmeleri	Ulusal Zincir Otel İşletmeleri	4	3,6213	,31458		,588*
	Bağımsız Otel İşletmeleri					,905*
Bağımsız Otel İşletmeleri	Ulusal Zincir Otel İşletmeleri	34	3,7777	,70556		,525*
	Uluslararası Zincir Otel İşletmeleri					,905*
1. Kesinlikle Katılmıyorum 2. Katılmıyorum 3. Ne katılıyorum ne katılmıyorum 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum						

**\*H<sub>3</sub> = RED**

Tablo 3.14’de görüldüğü üzere otel işletmelerinin statüleri ile iç kontrol sistemlerinin etkinliği arasında anlamlı bir fark yoktur (**p değerleri>0,05**). Buna göre **H<sub>3</sub>** hipotezi reddedilmiştir. Yapılan analiz sonucuna göre araştırmaya katılan otel işletmelerinin işletme statüleri ile iç kontrol sistemlerinin etkinliği arasında farklılık gözlemlenmemektedir.

**Tablo 3.15.** Otel İşletmelerinin Statüleri İle İşletme Performanslarına İlişkin ANOVA Testi Bulguları

İşletmenin Statüsü		Sayı	Ortalama	Std. Sapma	F değeri	P değeri
Ulusal Zincir Otel İşletmeleri	Uluslararası Zincir Otel İşletmeleri	17	3,1891	1,01887	,191	,338*
	Bağımsız Otel İşletmeleri					,887*
Uluslararası Zincir Otel İşletmeleri	Ulusal Zincir Otel İşletmeleri	4	2,3869	1,42053		,338*
	Bağımsız Otel İşletmeleri					,193*
Bağımsız Otel İşletmeleri	Ulusal Zincir Otel İşletmeleri	34	3,3305	,89102		,887*
	Uluslararası Zincir Otel İşletmeleri					,193*
1. Önemli Ölçüde Düştü 2. Düştü 3. Değişim Yok 4. Arttı 5. Önemli Ölçüde Arttı						

**\*H<sub>4</sub> = RED**

Tablo 3.15 incelendiğinde turizm işletmesi belgeli, İç Anadolu bölgesinde bulunan 4 ve 5 yıldızlı otel işletmelerinin statüleri ile işletme performansları arasında anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir. Buna göre **H<sub>4</sub>** hipotezi reddedilmiştir. Yapılan analiz sonucuna göre araştırmaya katılan otel işletmelerinin işletme statüleri ile işletme performansları arasında farklılık gözlemlenmemektedir.

### 3.9.7. Korelasyon Analizine İlişkin Bulgular

Korelasyon analizi, aralık veya rasyo seviyesinde ölçülmüş iki değişken (bağımlı ve bağımsız değişkenler) arasındaki doğrusal ilişkinin veya bağımlılığın kuvvetini belirlemek için yapılan analiz tekniğidir (Altunışık vd., 2012: 228). Korelasyon analizi ile değişkenler arasında nedensellik saptamak; diğer bir ifadeyle aralarında neden-sonuç ilişkisi kurmak mümkün değildir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014: 247), sadece ilişki kuvveti ölçülebilir. Değişkenler arasındaki ilişkinin kuvvetini ve yönüne gösteren katsayıya ise korelasyon katsayısı adı verilir. Korelasyon analizi korelasyon katsayısının hesaplanmasına dayanmaktadır (Lorcu, 2015: 229). Korelasyon analizinde amaç, bağımsız değişken değiştiğinde bağımlı değişkenin ne yönde değişeceğini saptamaktır (Kalaycı, 2008: 115). Bu çalışmada, çalışmanın hipotezleri arasında yer almamasına rağmen, önceki aşamalarda yapılan testlerin devamı olarak ve regresyon analizi ile ölçülmeye çalışılan etkiden önce ölçekler arasında bir ilişki olup olmadığını veya varsa yönünü ortaya koymak için korelasyon analizi yapılmıştır.

Korelasyon katsayısı -1 ile +1 arasında bir değer alabilir ve katsayının işareti negatif ise iki değişken arasında ters yönlü; pozitif ise aynı yönlü bir ilişki bulunduğu söylenebilir. Genel olarak 0,1 ile 0,3 arasındaki korelasyon zayıf; 0,3 ile 0,5 arasındaki korelasyon orta kuvvette; 0,5 ile 0,8 arasındaki korelasyon güçlü ve 0,8 den daha büyük bir korelasyon çok güçlü olarak kabul edilmektedir (İslamoğlu ve Alnıaçık, 2014: 247). Buna göre Tablo 3.16'da yer alan değişkenler arasındaki ilişkiler incelendiğinde kontrol ortamı ile işletme performansı arasında 0,406 ( $p=0,02$ ); risk değerlendirme ile işletme performansı arasında 0,388 ( $p=0,03$ ); kontrol faaliyetleri ile işletme performansı arasında 0,558 ( $p=0,00$ ); bilgi ve iletişim ile işletme performansı arasında 0,387 ( $p=0,04$ ) ve son olarak izleme ile işletme performansı arasında ise 0,551 ( $p=0,00$ ) bir korelasyon söz konusudur. Bu sonuçlara göre iç kontrol sistemi faktörlerinden kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim ile işletme performansı arasında orta kuvvette; kontrol faaliyetleri ve izleme unsurları ile güçlü bir ilişki söz konusudur.

**Tablo 3.16.** Faktörlerin Korelasyon Analizi Sonuçları

Korelasyon							
		İşletme Performansı	Kontrol Ortamı	Risk Değerlendirme	Kontrol Faaliyetleri	Bilgi ve İletişim	İzleme
İşletme Performansı		1					
	Anlamlılık						
	N	55					
Kontrol Ortamı		,406**	1				
	Anlamlılık	,002					
	N	55	55				
Risk Değerlendirme		,388**	,804**	1			
	Anlamlılık	,003	,000				
	N	55	55	55			
Kontrol Faaliyetleri		,558**	,783**	,820**	1		
	Anlamlılık	,000	,000	,000			
	N	55	55	55	55		
Bilgi ve İletişim		,387**	,758**	,670**	,788**	1	
	Anlamlılık	,004	,000	,000	,000		
	N	55	55	55	55	55	
İzleme		,551**	,813**	,718**	,840**	,864**	1
	Anlamlılık	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	55	55	55	55	55	55

\*\* . Korelasyon 0.01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 3.16. incelendiğinde, iç kontrol sistemi etkinliği ölçen faktörler arasında da doğrusal ilişkinin var olduğu söylenebilir. Kontrol ortamı ile risk değerlendirme (0,804) ve izleme (0,813) arasında çok güçlü bir ilişkinin bulunduğu görülmektedir. Kontrol ortamı ile kontrol faaliyetleri (0,783) ve bilgi ve iletişim (0,758) arasında güçlü bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Bununla birlikte risk değerlendirme faktörü ile kontrol ortamı (0,804) ve izleme (0,813) faktörleri arasında çok güçlü; kontrol faaliyetleri (0,820) ve bilgi ve iletişim (0,670) faktörü arasında güçlü bir ilişki olduğu söylenebilir. Bunun yanında kontrol faaliyetleri ile izleme (0,840) ve risk değerlendirme (0,820) arasında çok güçlü ve kontrol ortamı (0,783) ve bilgi ve iletişim ve (0,788) faktörü arasında güçlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Bilgi ve iletişim faktörü ile kontrol ortamı (0,758), risk değerlendirme (0,670) ve

kontrol faaliyetleri (0,788) arasında güçlü ve izleme (0,864) faktörü arasında çok güçlü bir ilişki olduğu görülmektedir.

### **3.9.8. Regresyon Analizine İlişkin Bulgular**

Regresyon analizi, bir bağımlı değişken ile bir veya birden çok bağımsız değişken arasındaki ilişkilerin matematiksel eşitlik ile açıklanması sürecidir (Kalaycı, 2008: 199). Tek bir bağımsız değişken kullanılarak yapılan analiz, tek değişkenli (basit doğrusal) regresyon; birden çok bağımsız değişken kullanılarak yapılan analiz ise çok değişkenli ya da çoklu regresyon (çoklu doğrusal regresyon) analizi olarak adlandırılır (İslamoğlu ve Alınacak, 2014: 355-356). Bu kapsamda çalışmada çoklu doğrusal regresyon analizi uygulanmıştır.

Bağımlı değişken, işletme performansı; bağımsız değişken ise iç kontrol sisteminin bileşenleri olan kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme unsurudur. Bu analiz aracılığıyla, bağımlı (işletme performansı) ile bağımsız değişkenler (iç kontrol sisteminin unsurları) arasındaki ilişki, ilişkinin gücü, ne tür bir ilişki olduğu açıklanmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda regresyon testi ile aşağıdaki hipotezler doğrulanmaya çalışılmıştır.

H<sub>5</sub>: Otel işletmelerinde uygulanan iç kontrol sisteminin işletme performansına etkisi vardır.

H<sub>6</sub>: Kontrol ortamı unsurunun otel işletmelerinin performansına etkisi vardır.

H<sub>7</sub>: Risk değerlendirme unsurunun otel işletmelerinin performansına etkisi vardır.

H<sub>8</sub>: Kontrol faaliyetleri unsurunun otel işletmelerinin performansına etkisi vardır.

H<sub>9</sub>: Bilgi ve iletişim unsurunun otel işletmelerinin performansına etkisi vardır.

H<sub>10</sub>: İzleme (gözetim) unsurunun otel işletmelerinin performansına etkisi vardır.

**Tablo 3.17.** İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansına Etkisine İlişkin Regresyon Analizi Bulguları

Bağımsız Değişken	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	F Testi	t - testi	Anlamlılık Değeri (p-değeri)
	B	Std. Hata	Beta					
Sabit	,331	,685		,257	<b>,243</b>	18,298		<b>,000*</b>
İç kontrol sistemi	,753	,176	,507				4,278	<b>,000</b>
Bağımlı Değişken: İşletme Performansı								

**\*H<sub>5</sub> = KABUL**

İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren, turizm işletmesi belgeli, 4 ve 5 yıldızlı otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin, işletme performansına etkisini belirlemeye yönelik regresyon analizi bulgularına Tablo 3.17’de yer verilmiştir. Buna göre **H<sub>5</sub>** hipotezi kabul edilmiştir (**p<0,05**). Bir başka deyişle otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin işletme performansına etkisi vardır. Bulgular doğrultusunda iç kontrol sisteminin, işletme performansına etkisi üzerine oluşturulan modelin anlamlı olduğu görülmektedir (**p<0,05**).

Elde edilen bulgular doğrultusunda iç kontrol sisteminin işletme performansını **%24,3** oranında açıkladığı görülmektedir (**p<0,05**). Buna göre, iç kontrol sistemindeki bir birimlik artış işletme performansında **0,507** birimlik bir artışa neden olacaktır. Bu bulgular doğrultusunda çalışmanın;

“H<sub>5</sub>: Otel işletmelerinde uygulanan iç kontrol sisteminin işletme performansına etkisi vardır.” hipotezi doğrulanmıştır.

**Tablo 3.18.** İç Kontrol Sistemi Boyutlarının İşletme Performansına Etkisine İlişkin Regresyon Analizi Bulguları

Bağımsız Değişken	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	F Testi	t - testi	Anlamlılık Değeri (p-değeri)
	B	Std. Hata	Beta					
Sabit	,884	,700		,404	<b>,343</b>	6,634		<b>,000*</b>
Kontrol Ortamı	-,154	,330	-,106				-,466	,643
Risk Değerlendirme	-,225	,266	-,186				-,849	,400
Kontrol Faaliyetleri	,805	,346	<b>,588</b>				2,327	<b>,024*</b>
Bilgi ve İletişim	-,626	,326	-,436				1,918	,061
İzleme	,824	,342	<b>,653</b>				2,410	<b>,020*</b>
Bağımlı Değişken: İşletme Performansı								

\***H<sub>6</sub> = RED, H<sub>7</sub> = RED, H<sub>8</sub> = KABUL, H<sub>9</sub> = RED, H<sub>10</sub> = KABUL**

İç Anadolu Bölgesinde faaliyette bulunan, turizm işletmesi belgeli, 4 ve 5 yıldızlı otel işletmelerinde iç kontrol sistemi boyutlarının işletme performansına etkisini belirlemeye yönelik regresyon analizi bulgularına Tablo 3.18’de yer verilmiştir. Buna göre **H<sub>6</sub>, H<sub>7</sub> ve H<sub>9</sub>** hipotezleri red (**p>0,05**); **H<sub>8</sub> ve H<sub>10</sub>** hipotezleri kabul edilmiştir (**p<0,05**). Bulgular doğrultusunda iç kontrol sistemi boyutlarının, işletme performansına etkisi üzerine oluşturulan modelin anlamlı olduğu tespit edilmiştir (**p<0,05**).

Bu doğrultuda iç kontrol sistemi boyutlarının işletme performansını **%34,3** oranında açıkladığı görülmektedir. Bulgulardan anlaşılacağı üzere iç kontrol sistemi boyutlarından “kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim” unsurlarının işletme performansı üzerine etkisi olmadığı görülmektedir (**p>0,05**). Buna rağmen “kontrol faaliyetleri ve izleme” boyutlarının işletme performansı üzerine etkisi

olduğu anlaşılmaktadır ( $p<0,05$ ). Bulgular doğrultusunda işletme performansı üzerinde kontrol faaliyetlerinin %58, izleme unsurunun ise %65 oranında etki dőzeyi olduğu gőrőlmektedir. Buna göre, iç kontrol sistemi boyutlarından kontrol faaliyetleri boyutunda meydana gelen bir birimlik artış, işletme performansında **0,588** birimlik bir artışa neden olacaktır. Bununla birlikte izleme boyutunda meydana gelen bir birimlik artış ise işletme performansında **0,653** birimlik bir artışa yol açmaktadır. Elde edilen sonuçlar doğrultusunda çalışmanın;

“H<sub>6</sub>: Kontrol ortamı unsurunun otellerin işletme performansına etkisi vardır”,

“H<sub>7</sub>: Risk değerlendirme unsurunun otellerin işletme performansına etkisi vardır.” ve

“H<sub>9</sub>: Bilgi ve iletişim unsurunun otellerin işletme performansına etkisi vardır.” hipotezleri reddedilmiştir.

“H<sub>8</sub>: Kontrol faaliyetleri unsurunun otellerin işletme performansına etkisi vardır.” ve

“H<sub>10</sub>: İzleme (gözetim) unsurunun otellerin işletme performansına etkisi vardır.” hipotezleri doğrulanmıştır.

## SONUÇ

İşletmeler, kar elde etmek, varlığını sürdürmek, topluma hizmet etmek gibi amaçları gerçekleştirmek için kurulmaktadır. İşletme amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesi işletmelerin sürdürülebilirliğiyle ilgilidir. İşletmeler belirlediği hedefleri ve amaçları gerçekleştirebildiği sürece varlığını devam ettirebilirler. Bununla birlikte işletmelerin fiziki olarak büyümesi, işletme faaliyetleriyle ve değer hareketleriyle oluşan işlemlerin sayısını ve karmaşıklığını arttırmıştır. Bu durum işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağını ortadan kaldırmıştır. İşletme varlıklarının korunması, hata ve hilelerin önlenmesi, güvenilir verilerin toplanması, işletme politikalarının değerlendirilmesi, yetkilerin göçertilmesi ve sorumlulukların yaygınlaştırılması işletmeler için bir gereklilik haline gelmiştir. Yaşanan bu gelişmeler, işletme yönetimini kontrol mekanizmasını kurmaya ve etkin hale getirmeye yönlendirmiştir. Bu durum iç kontrol sisteminin işletmeler açısından önemini ortaya koymaktadır.

Bir işletmenin, amaçlarına ve hedeflerine ulaşabilmesi için, faaliyetlerini planlama, örgütleme, koordinasyon, yürütme ve kontrol fonksiyonları çerçevesinde gerçekleştirilmesi ve değerlendirmesi gerekmektedir. Günümüzün değişen ve gelişen koşullarında işletmelerde, bir yönetim fonksiyonu olan kontrol faaliyetlerinin yerine iç kontrol sistemi almıştır. İç kontrol sistemi, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, muhasebe verilerinin ve finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği, mevcut yasa ve düzenlemelere uyumluluğu amaçlarını gerçekleştirmek için işletme yönetimi tarafından benimsenen politikalar ve uygulamalardır. Bu politikalar ve uygulamalar, işletme yönetimi ve çalışanları tarafından yerine getirilir. İşletme faaliyetleri üzerinde yapılan kontroller, işletme performansının değerlendirilmesini sağlamaktadır. Bu açıdan işletme performansı, işletme amaçlarının gerçekleştirilme derecesi olarak ifade edilebilir.

Yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler, ülkeler arasındaki ekonomik sınırların ortadan kalkması, tüketici taleplerinde görülen değişimler gibi nedenler, işletmelerin içinde bulunduğu pazar koşullarını ve rekabet ortamını daha karmaşık ve güç bir yapıya dönüştürmüştür. İşletmelerin, değişen koşullara uyum sağlamaları ve

artan rekabet ortamında varlıklarını devam ettirebilmeleri için, periyodik olarak değerlendirilmeleri ve sürekli iyileştirilmeleri gerekmektedir. İşletmelerin sürekliliğinin, içinde bulunduğu rekabet ortamına ve rekabet gücüne bağlı olduğu düşünüldüğünde, daha karmaşık ve gelecek odaklı kararlar alabilmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda işletmeler açısından, işletme amaçlarının gerçekleştirilme düzeyi olan işletme performansının ölçülmesi ve değerlendirilmesi önemli hale gelmektedir. Yaşanan bu gelişmelere ve değişimlere uyum sağlamak isteyen işletmeler ve işletme yönetimi, işletme amaç ve hedeflerini belirlemek, etkin bir performans yönetim sistemi kurmak, işletmenin performansını ölçmek ve performansı iyileştirmek için gereken önlemleri almak zorundadırlar.

İç kontrol ve işletme performansı kavramları, tüm işletmeler için önemli olsa bile, işletmelerin bulunduğu sektör, üretim şekli ve amaçları gibi değişen özelliklerine göre farklı düzeylerde öneme sahiptir. Hizmet sektöründe yer alan turizm işletmeleri açısından bu önemin daha fazla olduğu söylenebilir. Konaklama işletmeleri arasında yer alan otel işletmelerinde, faaliyet ve organizasyon yapıları, haftanın her günü ve günün her saatinde hizmet vermeleri, emek yoğun yapıları, birim değeri yüksek ve günlük hayatta kullanılabilecek ürünler satmaları nedeniyle iç kontrol sistemi daha önemli hale gelmektedir. Bununla birlikte, otel işletmelerinde işletme performansının ölçülmesi, belirlenen işletme amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının gözden geçirilmesi, işletme yönetiminin işletmenin geleceğine yönelik kararlar alması açısından önemlidir.

Bu doğrultuda çalışmanın temel amacı, otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olan iç kontrol sistemi unsurlarının işletme performansı üzerinde etkisi olup olmadığını araştırmaktır. Bu kapsamda İç Anadolu Bölgesinde faaliyette bulunan, turizm işletmesi belgeli, 4 ve 5 yıldızlı otel işletmelerinin yöneticilerine, muhasebe veya finans bölümü müdür ve çalışanlarına anket uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlar analiz edilmiştir. Yapılan analizlerin sonuçlarına göre, iç kontrol sistemi unsurlarından kontrol faaliyetleri ve izleme unsurunun işletme performansı üzerinde etkisi olduğu; fakat kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim unsurlarının işletme performansı üzerinde etkisi

olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte, otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve işletme performansının otel işletmelerinin sınıflarına (4 yıldızlı ve 5 yıldızlı) ve statülerine göre (bağımsız, ulusal zincir ve uluslararası zincir) değişiklik göstermediği, çalışmanın bulguları arasında yer almaktadır.

Çalışma kapsamında incelenen otel işletmelerinin iç kontrole gereken önemi verdiği ve iç kontrol sistemlerinin etkin olduğu görülmektedir. Bununla birlikte otel işletmelerinin performanslarının yüksek olduğu görülmektedir. Literatürde, turizm, konaklama ve otel işletmelerinde, işletme performansının üzerinde farklı yönetim araçlarının etkilerini araştıran çalışmalara rastlanmakla birlikte, iç kontrol sisteminin işletme performansı üzerinde etkisini inceleyen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu durum çalışmanın özgünlüğü ve önemini ortaya koymaktadır. Çalışmada elde edilen ve yukarıda ifade edilen bulgular aşağıda ayrıntılarıyla anlatılmaktadır.

Yapılan korelasyon analizi sonucunda değişkenler arasındaki ilişkiler incelendiğinde; kontrol ortamı ile işletme performansı arasında 0,406 ( $p=0,02$ ); risk değerlendirme ile işletme performansı arasında 0,388 ( $p=0,03$ ); kontrol faaliyetleri ile işletme performansı arasında 0,558 ( $p=0,00$ ); bilgi ve iletişim ile işletme performansı arasında 0,387 ( $p=0,04$ ) ve son olarak izleme ile işletme performansı arasında ise 0,551 ( $p=0,00$ ) bir korelasyon söz konusudur. Bu sonuçlara göre iç kontrol sistemi faktörlerinden kontrol ortamı, risk değerlendirme ve bilgi ve iletişim ile işletme performansı arasında orta kuvvette; kontrol faaliyetleri ve izleme faktörü ile güçlü bir ilişki söz konusudur. Bununla birlikte iç kontrol sisteminin etkinliği ölçen faktörler arasında da doğrusal bir ilişkinin var olduğu görülmektedir. Kontrol ortamı ile risk değerlendirme (0,804) ve izleme (0,813) arasında çok güçlü; kontrol faaliyetleri (0,783) ve bilgi ve iletişim (0,758) arasında ise güçlü bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Risk değerlendirme faktörü ile izleme (0,813) ve kontrol faaliyetleri (0,820) faktörleri arasında çok güçlü; bilgi ve iletişim (0,670) faktörü arasında güçlü bir ilişki olduğu söylenebilir. Bunun yanında kontrol faaliyetleri ile izleme (0,840) arasında çok güçlü ve bilgi ve iletişim (0,788) faktörü arasında güçlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Son olarak bilgi ve iletişim faktörü ile izleme (0,864) faktörü arasında çok güçlü bir ilişki olduğu görülmektedir.

Yapılan regresyon analizine göre, otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin işletme performansı üzerinde etkisi vardır. Bulgular doğrultusunda iç kontrol sisteminin, işletme performansına etkisi üzerine oluşturulan modelin anlamlı olduğu görülmektedir ( $p < 0,05$ ). İç kontrol sisteminin işletme performansını %24,3 oranında açıkladığı görülmektedir ( $p < 0,05$ ). Elde edilen bulgulara göre, iç kontrol sisteminin etkinliğindeki bir birimlik artış işletme performansında 0,507 birimlik bir artışa neden olacaktır. Yani otel işletmeleri iç kontrol sistemlerinde iyileşmeye giderlerse, iç kontrol sistemlerinin uygulama düzeylerini ve etkinliklerini arttırsalrarsa, işletme performanslarında bir iyileşme görülecektir. Bununla birlikte iç kontrol sistemi boyutlarının, işletme performansına etkisi üzerine oluşturulan modelin de anlamlı olduğu tespit edilmiştir ( $p < 0,05$ ). Bu doğrultuda iç kontrol sistemi boyutlarının işletme performansını %34,3 oranında açıkladığı görülmektedir. Bulgulardan anlaşılacağı üzere iç kontrol sistemi boyutlarından **“kontrol ortamı, risk değerlendirme, bilgi ve iletişim”** unsurlarının işletme performansı üzerine etkisi olmadığı görülmektedir ( $p > 0,05$ ). Buna rağmen **“kontrol faaliyetleri ve izleme”** boyutlarının işletme performansı üzerine etkisi olduğu anlaşılmaktadır. Bulgular doğrultusunda işletme performansı üzerinde kontrol faaliyetlerinin %58, izleme unsurunun ise %65 oranında etki düzeyi olduğu görülmektedir. Buna göre, iç kontrol sistemi boyutlarından kontrol faaliyetleri boyutunda meydana gelen bir birimlik artış, işletme performansında 0,588 birimlik bir artışa neden olacaktır. Bununla birlikte izleme boyutunda meydana gelen bir birimlik artış ise işletme performansında 0,653 birimlik bir artışa yol açmaktadır.

Çalışmada elde edilen bulgular, iç kontrol sisteminin otel işletmeleri açısından önemini ortaya koymaktadır. Bu nedenle her işletmede etkin bir iç kontrol yapısının bulunması işletmenin planladığı performansa ulaşması, amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirmesi açısından önemlidir. Genel olarak çalışma bulguları değerlendirildiğinde, otel işletmelerinde iç kontrol sistemi uygulamalarının işletme performansına olumlu yönde etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu doğrultuda iç kontrol sistemi, otel işletmeleri açısından işletme performansının artırılmasında önemlidir. Diğer bir deyişle otel işletmelerinde iç kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde uygulanması işletmelerin performansını arttırmaktadır. Otel işletmeleri

açısından, içinde bulunduğu rekabet ortamı düşünüldüğünde işletme performansını arttırmak ve varlığını sürdürmek daha önemli hale gelmektedir. Bu nedenle çalışmanın sektörde yer alan işletmelere, işletme yönetimlerine ve bilimsel yazına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Hiçbir bilimsel çalışmanın tamamlanmadığı, tam olarak bitmediği, bilimin farklı araştırmacılar tarafından benzer, farklı ve üst üste bulgular ortaya koyarak ilerlediği düşünüldüğünde bu çalışmanın da tamamlanması gereken noktaları bulunmaktadır. Otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin işletme performansı üzerindeki etkisini araştıran bu çalışma, ortaya koyduğu sonuçlarla birlikte araştırılması gereken farklı noktalar olduğunu düşündürmektedir. Bu noktalara değinmeden önce araştırmanın sınırlılıkları ileriki çalışmalarda ortadan kaldırılabılır. Çalışmanın evreni genişletilebilir. Bu sayede bu çalışmada farklı bölgeler, farklı ülkeler ve farklı olarak sınıflandırılan otel işletmeleri için yapılamayan genellemeler, değerlendirmeler yapılabilir.

Otel işletmelerinde iç kontrol sisteminin etkinliğinin işletme performansı üzerindeki etkisini araştıran bu çalışmanın, gelecek çalışmalara yön göstereceği düşünülmektedir. Bu açıdan bir bütün olarak ele alınabilecek iç kontrol sisteminin, unsurları olarak boyutlara ayrıldığı gibi işletme performansı değişkenleri de boyutlara ayrılabilir. Bu doğrultuda iç kontrol sistemi unsurlarının işletme performansı boyutları üzerindeki etkisi ayrı ayrı ölçülebilir. Bununla birlikte işletme performansının iç kontrol sistemi üzerindeki etkisi ve aralarındaki ilişki araştırılabilir. Bununla birlikte diğer konaklama işletmeleri açısından bu etki incelenebilir.

## KAYNAKÇA

- ACAR**, Durmuş ve Özen Akçakanat (2012). “Devlet Üniversitelerinin Muhasebe Birimlerinin İç Kontrol Sistemine İlişkin Algı Düzeyleri İle Mevcut Uygulamalarının Karşılaştırılması”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 28, 1-17.
- AKAL**, Zuhâl (2003). **Performans Kavramları ve Performans Yönetimi**, Ankara: Milli Produktivite Merkezi Yayınları.
- AKAL**, Zuhâl (2005), **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi Çok Yönlü Performans Göstergeleri**, 6. Baskı, Ankara: Milli Produktivite Merkezi Yayınları.
- AKBABA**, Attila ve Esra Erenler (2008). “Otel İşletmelerinde Yöneticilerin Liderlik Yönelimleri ve İşletme Performansı İlişkisi”, **Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi**, 19 (1), 21-36.
- AKBULUT**, Emre (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Trakya Bölgesindeki Ayçiçek Yağı Sektöründe Bir Araştırma”, **Electronic Journal of Vocational Colleges**, 174-187.
- AKBULUT**, Ramazan ve Ömer Faruk Rençber (2015). “BİST’te İmalat Sektöründeki İşletmelerin Finansal Performansları Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 65, 118-136.
- AKGÜL**, Başak Ataman (2004). “İşletmelerde Yeni Performans Ölçümleme Sistemleri”, 24, 73-82.
- AKSOY**, Tamer (2005). “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, **İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi**, 72, 138-163.
- AKTAŞ**, Mehmet Ali (). “İşletme Verimliliğinde İç Kontrol Sisteminin Yeri ve Önemi”.
- AKTÜRK**, Ahmet (2015). “Konaklama İşletmelerinde Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin Tesisi Bağlamında Muhasebe Sistem Organizasyonu: Bir Vaka Analizi”, **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, 1 (4), 108-127.
- AKTÜRK**, Ahmet ve Rukiye Kılıç (2015). “İşletme Yöneticilerinin İç Kontrol Yanılgıları: Antalya Gıda Üretim Sektöründe Bir Araştırma”, **Journal of Yasar University**, 10 (39), 6566-6573.
- AKYEL**, Recai (2010) “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 17 (1), 84-97.
- ALAGÖZ**, Ali (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi Ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, **Güncel İşletmecilik Konuları**, Editör: Zeki Doğan ve M. Emin İnal, Konya: Tablet Yayınları.

- ALDRIDGE**, C. Richard ve Janet L. Colbert (1994). "Management's Report on Internal Control, and the Accountant's Response", **Managerial Auditing Journal**, 9 (7), 21-28.
- AL-LAİTH**, Ali Abdul Ghani (2012). "Adaptation of the Internal Control Systems with the Use of Information Technology and its Effects on the Financial Statements Reliability: An Applied Study on Commercial Banks", **International Management Review**, 8 (1), 12-20.
- ALPAR**, Reha (2012). **Spor, Sağlık ve Eğitim Bilimlerinde Örneklerle Uygulamalı İstatistik ve Geçerlilik-Güvenilirlik**, 2. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- ALTAY**, Sevil Özge (2010). "Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- AL-THUNEİBAT**, Ali A. ve Awad S. Al-Rehaily ve Yousef A. Basodan (2015). "The Impact Of Internal Control Requirements On Profitability Of Saudi Shareholding Companies", **International Journal of Commerce and Management**, 25 (2), 196-217.
- ALTUNEL**, Mustafa C. ve Asım Saldamlı (2012). "Otel İşletmelerinin Pazar Odaklılık, Kurumsal Strateji Ve Finansal Performanslarının Analizi: İstanbul Örneği", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 21 (1), 75-86.
- ALTUNIŞIK**, Remzi ve diğerleri (2012). **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, 7. Baskı, İstanbul: Sakarya Yayıncılık.
- APAYDIN**, Fahri (2008). "Kurumsallaşmanın Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Performansına Etkileri", **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 4 (7), 121-145.
- ATMACA**, Metin ve Berna Burcu Yılmaz (2011). "Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma", **İSMMM Mali Çözüm Dergisi**, 15-34.
- AYANOĞLU**, Yıldız ve Murat Atan ve Umut Beylik (2010). "Hastanelerde Veri Zarflama Analizi (VZA) Yöntemiyle Finansal Performans Ölçümü Ve Değerlendirmesi", **Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi**, 2, 40-62.
- AZALTUN**, Murat (1999). **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- BAKKAL**, Hakan ve Alper Kasımoğlu (2012). "İç Kontrol Sistemine Karşılaştırmalı Bir Bakış: COSO ve COCO Modeli", **Mevzuat Dergisi**, 15 (178).
- BASKICI**, Çiğdem (2015). "Kurumsal Yönetim Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Önemi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir Araştırma", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 11 (25), 163-180.

- BLESA**, Andreu ve Maria Ripolles (2008). "The Influence Of Marketing Capabilities On Economic İnternational Performance", **International Marketing Review**, 25 (6), 651-673.
- BOWRİN**, Anthony R. (2004). "Internal Control in Trinidad And Tobago Religious Organizations", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 17 (1), 121-152.
- CARUANA**, Albert ve Leyland Pitt (1997). "INTQUAL - An İnternal Measure Of Service Quality And The Link Between Service Quality And Business Performance", **European Journal of Marketing**, 31 (8), 604-616.
- CHEN**, Ming-Hsiang (2011). "The Response of Hotel Performance to International Tourism Development and Crisis Events", **International Journal of Hospitality Management**, 30 (1), 200-212.
- CHENHALL**, ROBERT H. ve Kım Langfield-Smith (2007). "Multiple Perspectives of Performance Measures", **European Management Journal**, 25 (4), 266-282.
- CHO** ve diğerleri (2006), "Measuring the Impact of Human Resource Management Practices on Hospitality Firms' Performances", **International Journal of Hospitality Management**, 25 (2), 262-277.
- ÇAM**, Handan (2016). "Sağlık İşletmelerinde Finansal Performansın Değerlendirilmesi: Karaman Devlet Hastanesi Örneği", **The Journal of International Scientific Researches**, 1 (1), 14-27.
- ÇATI**, Kahraman ve Önder Kethüda ve Seyda Faikoğlu (2012). "Otel İşletmelerinin Pazarlama Birimi Yapılarına Göre Performanslarının Değerlendirilmesi", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 8 (8), 23-42.
- ÇİÇEK**, Benek (2004). "İşletmelerde iç Kontrol ve İç Denetim: Türkiye'deki Beş Yıldızlı Otellere Yönelik Bir Araştırma", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.
- DABBAĞOĞLU**, Kadir (2007). "İç Kontrol Sistemi", **Journal of Qafqaz University**, 26, 109-115.
- DAWES**, John (1999). "The Relationship between Subjective and Objective Company Performance Measures in Market Orientation Research: Further Empirical Evidence", **Marketing Bulletin**, 10, 65-75.
- DEBUSK**, Gerald K. ve Robert M. Brown ve Larry N. Killough (2003). "Components And Relative Weights İn Utilization Of Dashboard Measurement Systems Like The Balanced Scorecard", **The British Accounting Review**, 35, 215-231.
- DEMİRBAŞ**, Mahmut (2005). "İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4 (7), 167-188.
- DESS**, Gregory G. ve Richard B. Robinson (1984). "Measuring Organizational Performance in the Absence of Objective Measures: The Case of the

- Privately-Held Firm and Conglomerate Business Unit”, **Strategic Management Journal**, 5 (3), 265-273.
- DUNCAN**, John B. ve Dale L. Flesher ve Morris H. Stocks (1999). “Internal Control Systems In Us Churches”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 12 (2), 142-164.
- DURMUŞ**, Beril ve Serra Yurtkoru ve Murat Çinko (2013). **Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi**, 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- ECCLES**, Robert G. (1991). “The Performance Measurement Manifesto”, **Harvard Business Review**, January-February: 131-137.
- ECER**, Fatih ve Fatih Günay (2014). “Borsa İstanbul’da İşlem Gören Turizm Şirketlerinin Finansal Performanslarının Gri İlişkisel Analiz Yöntemiyle Ölçülmesi”, 25 (1), 35-48.
- ECER**, Fatih ve Gözde Ulutagay ve Efendi Nasiboğlu (2011). “Does Foreign Ownership Affect Financial Performance? An Industrial Approach”, **Middle Eastern Finance and Economics**, 14, 152-166.
- ERDEM**, Barış ve Ayhan Gökdeniz ve Önder Met (2011). “Yenilikçilik ve İşletme Performansı İlişkisi: Antalya’da Etkinlik Gösteren 5 Yıldızlı Otel İşletmeleri Örneği”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 26 (2), 77-112.
- ERDİL**, Oya ve Hakan Kitapçı (2007). “TKY Araçlarının Kullanımı Ve Firma Yenilikçiliğinin Yeni Ürün Geliştirme Hızı ve İşletme Performansına Etkisi”, **İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 21 (1), 233-245.
- EREN**, Tefvik (2016). **“Yönetim Muhasebesi Uygulamalarındaki Değişimin Organizasyonel Performans Üzerindeki Etkisi: Bist’ta İşlem Gören İmalat Firmaları Üzerinde Bir Araştırma”**, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Konya.
- ERGÜL**, Nuray (2014). “BİST - Turizm Sektöründeki Şirketlerin Finansal Performans Analizi”, **Çankırı Karatekin Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 4 (1), 325-340
- ESPINO-RODRÍGUEZ**, Tomas F. ve Victor Padron-Robaina (2004). “Outsourcing And Its Impact On Operational Objectives And Performance: A Study Of Hotels In The Canary Islands”, **Hospitality Management**, 23, 287-306.
- FADZİL**, Faudziah Hanim ve Hasnah Haron ve Muhamad Jantan (2005). “Internal Auditing Practices And Internal Control System”, **Managerial Auditing Journal**, 20 (8), 844-866.
- FINDIK**, Hakkı (2016). “İç Kontrol Sisteminde Satın Alma ve Ödeme Faaliyetlerine Yönelik Riskler ve Alnabilecek Önlemler”, **Türk, İşletme Araştırmaları Dergisi**, 8 (1), 640-662.
- FUENTES-FUENTES**, M. Mar ve Carlos A. Albacete-Saez ve F. Javier Llorens-Montes (2004). “The Impact Of Environmental Characteristics On TQM Principles And Organizational Performance”, **Omega**, 32, 425-442.

- GÖKDENİZ**, Ayhan ve Yakup Dinç (2007). **Konaklama İşletmelerinde Önbüro Operasyonları ve Yönetimi**, 5. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- GÖNEN**, Seçkin (2007). “**Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, İzmir.
- GÖNEN**, Seçkin ve Ülkü Ergun (2008). “Otel İşletmelerinin Yiyecek İçecek Bölümünde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Uygulama”, **Ege Akademik Bakış**, 8 (1), 183-204.
- GÜLAL**, Ömer Serkan (2013). “İç Kontrol Sistemi Ve Bir Otel İşletmesinde Uygulanması: Dedeman Kapadokya Oteli’nde Uygulama”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın.
- GÜNER**, M. Fatih (2009). “Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü”, **Maliye Dergisi**, 157, 183-195.
- GÜNGÖR TANÇ**, Şükran (2005). “**Muhasebe Bilgi Sistemi ve İç Kontrol: Bir Otel İşletmesinde Uygulama**”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.
- GÜRBÜZ**, Hasan (1995). **Muhasebe Denetimi**, 1 Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- GÜREDİN**, Ersin (2007). **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. Baskı, İstanbul: Arıkan Yayıncılık.
- HERREMANS**, Irene M. (1997). “Integrating Internal Control In MBA Programmes Using The COSO And COCO Models”, **Managerial Auditing Journal**, 12 (2), 60-66.
- HWANG**, Shiuh-Nan ve Te-Yi Chang (2003). “Using Data Envelopment Analysis To Measure Hotel Managerial Efficiency Change In Taiwan”, **Tourism Management**, 24, 357-369.
- İBİŞ**, Cemal ve Özgür Çatıkkaş (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, **Sayıştay Dergisi**, 85, 95-121.
- İSLAMOĞLU**, Hamdi ve Ümit Alınacı (2014). **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, 4. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- JANG**, SooCheong ve Clark Hu ve Billy Bai (2006). “A Canonical Correlation Analysis of E-Relationship Marketing and Hotel Financial Performance”, **Tourism and Hospitality Management**, 6 (4), 241-250.
- JONES**, Michael John (2008). “Internal Control, Accountability And Corporate Governance”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 21 (7), 1052-1075.
- KALAYCI**, Şeref (2008). **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, 3. Baskı, Ankara: Asil Yayıncılık.

- KANDIR**, Serkan Yılmaz ve Mehmet Özmen ve Yıldırım Beyazıt Önal (2008). “Türk Turizm Sektöründe Büyüme Göstergelerinin Turizm Şirketlerinin Finansal Performansına Etkisinin İncelenmesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 10 (1), 211-237.
- KARADENİZ** ve diğerleri (2016) “Turizm Alt Sektörlerinin Finansal Performanslarının Oran Yöntemiyle Karşılaştırmalı Analizi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 49, 49-60.
- KARADENİZ**, Erdiñç ve Selda Kahiloğulları (2013). “Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Finansal Oranların Kullanımı: Akdeniz Bölgesi’nde Bir Araştırma”, **Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi**, 9 (1), 84-107.
- KAVAL**, Hasan, (2008). **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- KAYA**, Ergün ve Tunç Köse (2013). **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları
- KENNERLEY**, Mike ve Andy Neely (2002). “A Framework Of Factors Affecting The Evolution Of Performance Measurement Systems”, **International Journal of Operations & Production Management**, 22 (11), 1222-1245.
- KEPEKÇİ**, Celal (2004). **Bağımsız Denetim**, 1. Baskı, İstanbul: Avcıol Yayıncılık.
- KINGIR**, Said ve Erkan Taşkiran (2006). “Performans Değerlendirme Çalışmalarına İlişkin İşgören Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi** ,8 (1), 195-216.
- KİM**, Hong-Bumm ve Kim Wo Gon (2005). “The Relationship between Brand Equity and Firms’ Performance in Luxury Hotels and Chain Restaurants”, **Tourism Management**, 26, 549-560.
- KİM**, Woo Gon ve Baker Ayoun (2005). “Ratio Analysis for the Hospitality Industry: A cross Sector Comparison of Financial Trends in the Lodging, Restaurant, Airline and Amusement Sectors”, **Journal of Hospitality Financial Management**, 13 (1), 1-33.
- KİRACI**, Murat (2003). “Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4 (2), 67-78.
- KOZAK**, Metin (2015). **Bilimsel Araştırma: Tasarım, Yazım ve Yayımların Teknikleri**, 2. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- KÖSE**, Ali ve Demet Çekici (2016). “BİST Sınai Endeksi’nde Yer Alan Şirketlerin Finansal Performans Analizi”, **KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 13 (2), 145-181.
- KURNAZ**, Niyazi ve Tansel Çetinoğlu (2010). **İç Denetim**, 1. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- KUŞLUVAN**, Salih ve Duygu Eren (2008). “Örgütsel Hizmet Odaklılığın İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama”, **Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi**, 19 (2), 177-193.

- LANSILUOTO**, Aapo ve Annukka Jokipii ve Tomas Eklund (2016). "Internal Control Effectiveness - A Clustering Approach", **Managerial Auditing Journal**, 31 (1), 5-34.
- LAURAS**, Mathieu ve Guillaume Marques ve Didier Gourc (2010). "Towards Multi-Dimensional Project Performance Measurement System", **Decision Support System**, 48, 342-353.
- LEE**, Myong Jae ve SooCheong Jang (2007). "Market Diversification and Financial Performance and Stability: A Study of Hotel Companies", **Hospitality Management**, 26, 362-375.
- LORCU**, Fatma (2015). **Örneklerle Veri Analizi SPSS Uygulamalı**, 1. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- MAWANDA**, Ssuuna Pius (2008). "Effects Of Internal Control Systems On Financial Performance In An Institution Of Higher Learning In Uganda: A Case Of Uganda Marytrs University" Uganda Martyrs University The Faculty Of Business Administration And Management, Postgraduate Dissertation, Uganda.
- MİCHALİSİNA**, Michael D. ve Steven J. Karaub ve Charnchai Tangpongb (2004). "The Effects Of Performance And Team Cohesion On Attribution: A Longitudinal Simulation", **Journal of Business Research**, 57, 1108-1115.
- MORRİS**, John J. (2011). "The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on the Effectiveness of Internal Controls Over Financial Reporting", **Journal Of Information Systems**, 25 (1), 129-157.
- NGAI**, Jimmy Chan Hung ve Paul Ellis (1997). "Market Orientation and Business Performance: Some Evidence from Hong Kong", **International Marketing Review**, 15 (2), 119-139.
- O'LEARY**, Conor ve Errol Iselin ve Divesh Sharma (2006), "The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors Evaluations of Internal Control", **Pacific Accounting Review**, 18 (2), 69-96
- OKUTMUŞ**, Ercüment ve Süleyman Uyar (2014). "Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi", **Mali Çözüm Dergisi**, 121, 35-54.
- ÖMÜRBEK**, Nuri ve Yasin Mercan (2014). "İmalat Alt Sektörlerinin Finansal Performanslarının TOPSİS ve ELECTRE Yöntemleri İle Değerlendirilmesi", **Çankırı Karatekin Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 4 (1), 237-266.
- ÖMÜRBEK**, Vesile ve Sevil Özge Altay (2011). "Turizm İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Manavgat Bölgesindeki Beş Yıldızlı Otellerde Bir Araştırma", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 16(1), 379-402.
- ÖNCÜ**, Akif M. ve diğerleri (2015). "Yenilik Ve Müşteri Performansının Finansal Performans Üzerindeki Etkisi: Orta Ölçekli Sanayi İşletmelerinde Bir Araştırma", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi**, 37 (1), 149-164.

- ÖZBİRECİKLİ**, Mehmet ve Kayahan Tüm ve İrem Keskin (2015). “Üretim İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi** , 17 (3), 497-524.
- ÖZÇELİK**, Hakan ve Bahar Kandemir (2015). “BİST’de İşlem Gören Turizm İşletmelerinin TOPSİS Yöntemi İle Finansal Performanslarının Değerlendirilmesi”, **Bahkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 18 (33), 97-114.
- PAGE**, S. J. ve P. Forer ve G. R. Lawton (1999). “Small Business Development And Tourism: Terra Incognita?”, **Toursim Management**, 20, 435-459.
- PHİLLİPS**, Paul A. (1996). “Strategic Planning And Business Performance İn The Quoted Uk Hotel Sector: Results Of An Exploratory Study”, **International Journal of Hospitality Management**, 15 (4), 347-362.
- PHİLLİPS**, Paul A. (1999). “Performance Measurement Systems And Hotels: A New Conceptual Framework”, **Hospitality Management**, 18, 171-182.
- RAE**, Kirsty ve Nava Subramaniam (2008), “Quality Of Internal Control Proceduresantecedents And Moderating Effect On Organisational Justice And Employee Fraud”, **Managerial Auditing Journal**, 23 (2), 104-124.
- REİNER**, Gerald (2005). “Customer-Oriented Improvement And Evaluation Of Supply Chain Processes Supported By Simulation Models”, **Int. J. Production Economics**, 96 381-395.
- RUBİNO**, Michele ve Filippo Vitolla (2014). “Internal Control Over Financial Reporting: Opportunities Using The COBİT Framework”, **Managerial Auditing Journal**, 29 (8), 736-771.
- SALEHİ**, Mahdi ve Arash Arianpoor ve Fatemeh Salehi (2013). “Investigating the Effect of Internal Audit on the Performance of Private Banks’ System”, **Journal of Accounting - Business & Management**, 20 (1), 46-58.
- SALTIK**, Nihal (2007). “İç Kontrol Standartları”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, 2 (26), 58-69.
- SELİMOĞLU**, Seval Kardeş ve diğerleri (2011). **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitapevi.
- SEYİDOĞLU**, Halil (2009). **Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı**, 10. Baskı, İstanbul: Güzem Can Yayınları.
- SHANG**, Jui-Kou ve diğerleri (2008). “E-Commerce And Hotel Performance: Three-Stage Dea Analysis”, **The Service Industries Journal**, 28 (4), 529-540.
- SHARMA**, Amit ve Arun Upneja (2005). “Factors Influencing Financial Performance Of Small Hotels İn Tanzania”, **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, 17 (6), 504-515.
- SİNGH**, A. J. ve Raymond S. Schmidgall (2001), “Use Of Ratios By The Financial Executives İn The U.S. Lodging Industry”, **The Journal Of Hospitality Financial Management**, 9 (1), 27-44.

- SOUDANİ**, Siamak Nejadhosseini (2013). “The Impact of Implementation of E-Accounting System on Financial Performance with Effects of Internal Control Systems”, **Research Journal of Finance and Accounting**, 4 (11), 177-193.
- SPIRA**, Laura F. ve Michael Page (2003). “Risk management: The Reinvention Of Internal Control And The Changing Role Of Internal Audit”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 16 (4), 640-661.
- ŞENER**, Burhan (2007). **Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon**, 4. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık
- TÜREDİ**, Hasan (2011). “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Kontrol”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, 16, 99-127.
- TÜREDİ**, Hasan ve Filiz Gürbüz ve Ümmügülsüm Alıcı (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı”, **Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi**, 11 (42), 141-155.
- TÜREDİ**, Selda (2008). “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi ile İç Kontrol Sistemi Arasındaki İlişkiler”, **Mevzuat Dergisi**, (126), 1-10.
- UÇMA UYSAL**, Tuğba (2015). “Yiyecek-İçecek Hizmeti Veren Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Sistemlerinin Etkinliği Açısından İç Kontrol”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 8 (1), 53-65.
- URAL**, Ayhan ve İbrahim Kılı, (2006). **Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi**, 2. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- USUL**, Hayrettin ve İsmet Titiz ve Burcu A. Ateş (2011). “İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetimin Oluşumundaki Etkinliği: Marmara Bölgesi Belediye İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 48-54.
- UYAR**, Süleyman (2010). “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi Ve Önemi”, **Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, 2 (2), 37-60.
- WANG**, Fei-Ching ve Wei-Ting Hung ve Jui-Kou Shang (2006). “Measuring pure managerial efficiency of international tourist hotels in Taiwan”, **The Service Industries Journal**, 26 (1), 59-71.
- WU**, Wann-Yih ve Shih-Wen Hsiao ve Cheng-Hung Tsai (2008). “Forecasting And Evaluating The Tourist Hotel Industry Performance In Taiwan Based On Grey Theory”, **Tourism and Hospitality Research**, 8 (2), 137-152.
- YAĞCI**, Suzan (2006). “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- YASİN**, Mahmoud M. ve Carlos F. Gomes (2010). “Performance Management in Service Operational Settings: A Selective Literature Examination”, **Benchmarking**:
- YAVUZ**, Salih Tanju (2002). “İç Kontrol Fonksiyonu’nun Bileşenleri: İç Kontrol Merkezi Teftiş’ten (İç Denetim’den) Farklı Bir Mekanizma mıdır?”, **Bankacılar Dergisi**, (42), 39-56.

- YILANCI**, Münevver (2006). **İç Denetim**, 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayınevi.
- YILDIZ**, Sebahattin (2011). “Entelektüel Sermayenin İşletme Performansına Etkisi: Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma”, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 11 (3), 11-28.
- YILMAZ**, Yıldırım ve Ümit Bititçi (2006). “Performance Measurement In The Value Chain: Manufacturing v. Tourism”, **International Journal of Productivity and Performance Management**, 55 (5), 371-389.
- YÜKÇÜ**, Süleyman ve Emre Kaplanoğlu (2015). “Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleriyle Gözaltı Pazarı Şirketlerinin Finansal Performanslarının Belirlenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 17 (3), 587-616.
- YÜKÇÜ**, Süleyman ve Gülşah Atağan (2010). “TOPSIS Yöntemine Göre Performans Değerleme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 45, 29-35.
- ZERENLER**, Muammer (2005). “Performans Ölçüm Sistemleri Tasarımı ve Üretim Sistemlerinin Performansının Ölçümüne Yönelik Bir Araştırma”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 1, 1-36.

## EKLER

### EK-1

#### 30 Kasım 2016 Tarihi İtibariyle İç Anadolu Bölgesinde Bulunan Güncel Turizm İşletmesi Belgeli Tesisler Listesi

TESİS ADI	İLİ	İLÇESİ	TESİS TÜRÜ	TESİS SINIFI
AHSARAY OTEL	AKSARAY	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
KUZUCULAR PARK OTEL	AKSARAY	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
GRAND ALTUNTAŞ OTEL	AKSARAY	MERKEZ	OTEL	5 YILDIZLI
ANADOLU HOTELS ESENBOĞA THERMAL	ANKARA	AKYURT	TERMAL OTEL	5 YILDIZLI
ATALAY OTEL	ANKARA	ALTINDAĞ	OTEL	4 YILDIZLI
FİRST ANGORA OTEL	ANKARA	ALTINDAĞ	OTEL	4 YILDIZLI
TURİST OTEL	ANKARA	ALTINDAĞ	OTEL	4 YILDIZLI
ROYAL CARİNE	ANKARA	ALTINDAĞ	OTEL	4 YILDIZLI
SERGAH OTELİ	ANKARA	ALTINDAĞ	OTEL	4 YILDIZLI
RADİSSON BLU HOTEL	ANKARA	ALTINDAĞ	OTEL	4 YILDIZLI
GRAND WORK HOTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
ANKARA KOZA SUİT OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
KİNG OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
CLASS OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
BEST OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
DOĞA RESİDANCE	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
ANKARA ATLI OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
BEST OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
VİVALDİ CE GOLD HOTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
CK FARABİ HOTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
BUSİNESS PARK OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
ROYAL ANKA OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
ANKARA ROYAL HOTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
CASSİEL OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
İLCİ RESIDENCE OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
HOTEL HOUSTON	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
NEVA PALAS	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
BEST WESTERN OTEL 2000	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
MİDAS OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI

NİZA PARK OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
DEMORA OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
KAHYA OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
RAMADA HOTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
HOTEL MİDİ	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
NOTTE HOTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
RAYMAR HOTELS	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
ALBA ANKARA HOTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
DİVAN OTEL MOMENT	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
HOLIDAY INN ANKARA-KAVAKLIDERE	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
ANEMON OTEL ANKARA	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
AKAR İNTERNATİONAL OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
GÜRKENT OTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	4 YILDIZLI
ATAKÖŞK HOTEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
AKTİF METROPOLİTAN	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
HOTEL İÇKALE	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
HOLIDAY INN ANKARA ÇUKURAMBAR	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
SWISS OTEL ANKARA	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
HOTEL ANKARA ALTINEL	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
BÜYÜK SÜRME Lİ OTELİ	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
BERA ANKARA	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
RİXOS GRAND ANKARA	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
HOTEL BİLKENT	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
LATANYA ANKARA	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
ANKARA HİLTONSA OTELİ	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
JW MARRIOTT ANKARA	ANKARA	ÇANKAYA	OTEL	5 YILDIZLI
SHERATON LUGAL A LUXURY COLLECTION HOTEL & CONVENTION CENTER	ANKARA	ÇANKAYA	Otel- Kongre Ve Sergi Merkezi	5 YILDIZLI
PATALYA LAKESIDE RESORT OTEL	ANKARA	GÖLBAŞI	OTEL	4 YILDIZLI
ULAŞAN OTEL	ANKARA	GÖLBAŞI	OTEL	4 YILDIZLI
OLİMPİK PARK OTEL	ANKARA	GÖLBAŞI	OTEL	4 YILDIZLI
DOKTORUN OTELİ TERMAL TESİSİ	ANKARA	HAYMANA	OTEL	4 YILDIZLI
HAYMANA MİDAS TERMAL HOTEL	ANKARA	HAYMANA	TERMAL OTEL	4 YILDIZLI
GRANNOS THERMAL HOTEL&CONVENTION CENTER	ANKARA	HAYMANA	TERMAL OTEL	5 YILDIZLI
ESENBOĞA AIRPORT HOTEL	ANKARA	KEÇİÖREN	OTEL	5 YILDIZLI
PATALYA THERMAL RESORT	ANKARA	KIZILCAHAMAM	OTEL	4 YILDIZLI

BAŞAK TERMAL OTEL	ANKARA	KIZILCAHAMAM	TERMAL OTEL	4 YILDIZLI
SWISS INTERNATIONAL KIZILCAHAMAM	ANKARA	KIZILCAHAMAM	TERMAL OTEL	5 YILDIZLI
ÇAM THERMAL RESORT & SPA CONVENTION CENTER	ANKARA	KIZILCAHAMAM	TERMAL OTEL	5 YILDIZLI
GAZİ PARK HOTEL	ANKARA	YENİMAHALLE	OTEL	4 YILDIZLI
WYNDHAM ANKARA	ANKARA	YENİMAHALLE	OTEL	5 YILDIZLI
ANKARA VARAN / MÖVENPICK OTEL	ANKARA	YENİMAHALLE	OTEL	5 YILDIZLI
HILTON GARDEN INN ANKARA	ANKARA	YENİMAHALLE	OTEL	5 YILDIZLI
ANADOLU HOTELS DOWNTOWN ANKARA	ANKARA	YENİMAHALLE	OTEL	5 YILDIZLI
CROWNE PLAZA ANKARA	ANKARA	YENİMAHALLE	OTEL	5 YILDIZLI
TURUNÇ ESKİŞEHİR	ESKİŞEHİR	ODUNPAZARI	OTEL	5 YILDIZLI
RIXOS HOTEL ESKİŞEHİR	ESKİŞEHİR	ODUNPAZARI	OTEL	5 YILDIZLI
DEDEPARK OTEL	ESKİŞEHİR	TEPEBAŞI	OTEL	4 YILDIZLI
THE MERLOT HOTEL	ESKİŞEHİR	TEPEBAŞI	OTEL	4 YILDIZLI
DİVAN EXPRESS ESKİŞEHİR	ESKİŞEHİR	TEPEBAŞI	OTEL	4 YILDIZLI
MODERNİTY	ESKİŞEHİR	TEPEBAŞI	OTEL	4 YILDIZLI
ESKİŞEHİR ANEMON OTELİ	ESKİŞEHİR	TEPEBAŞI	OTEL	5 YILDIZLI
GRAND OTEL KARAMAN	KARAMAN	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
DEMOSAN OTEL	KARAMAN	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
CITY ONE HOTEL	KAYSERİ	KOCASINAN	OTEL	4 YILDIZLI
HILTON KAYSERİ	KAYSERİ	KOCASINAN	OTEL	5 YILDIZLI
OMMER HOTEL-CONVENTION CENTER & SPA	KAYSERİ	MELİKGAZİ	OTEL	5 YILDIZLI
RADİSSON BLUE HOTEL KAYSERİ	KAYSERİ	MELİKGAZİ	OTEL	5 YILDIZLI
BÜYÜK OTEL TERME	KIRŞEHİR	MERKEZ	TERMAL OTEL	4 YILDIZLI
RAMADA RESORT KIRŞEHİR THERMAL	KIRŞEHİR	MERKEZ	TERMAL OTEL	5 YILDIZLI
MİREL HOTEL	KONYA	EREĞLİ	OTEL	4 YILDIZLI
CHERRY GARDEN CITY&SPA HOTEL	KONYA	EREĞLİ	OTEL	4 YILDIZLI
BALIKÇILAR OTELİ	KONYA	KARATAY	OTEL	4 YILDIZLI
SELÇUK OTEL-ŞEMS-İ TEBRİZİ	KONYA	KARATAY	OTEL	4 YILDIZLI
HILTON GARDEN INN KONYA	KONYA	KARATAY	OTEL	4 YILDIZLI
ANEMON KONYA OTELİ	KONYA	SELÇUK	OTEL	5 YILDIZLI
SELÇUK OTELİ	KONYA	SELÇUKLU	OTEL	4 YILDIZLI
GHERDAN OTEL	KONYA	SELÇUKLU	OTEL	4 YILDIZLI
DÜNDAR OTELİ	KONYA	SELÇUKLU	OTEL	4 YILDIZLI
ÖZKAYMAK KONYA OTELİ	KONYA	SELÇUKLU	OTEL	4 YILDIZLI

BERA	KONYA	SELÇUKLU	OTEL	4 YILDIZLI
NOVOTEL KONYA -İBİS OTEL KONYA	KONYA	SELÇUKLU	OTEL	5 YILDIZLI
DEDEMAN KONYA	KONYA	SELÇUKLU	OTEL	5 YILDIZLI
RİXOS KONYA	KONYA	SELÇUKLU	OTEL	5 YILDIZLI
BÜYÜK AVANOS OTEL	NEVŞEHİR	AVANOS	OTEL	4 YILDIZLI
GOLD YILDIRIM OTEL	NEVŞEHİR	AVANOS	OTEL	4 YILDIZLI
DOUBLE TREE BY HİLTON AVANOS CAPPADOCIA	NEVŞEHİR	AVANOS	OTEL	5 YILDIZLI
TURİST HOTEL CAPPADOCIA	NEVŞEHİR	GÖREME	OTEL	4 YILDIZLI
TERMALYA TERMAL OTEL	NEVŞEHİR	KOZAKLI	TERMAL OTEL	4 YILDIZLI
ROZA RESORT OTEL	NEVŞEHİR	KOZAKLI	TERMAL OTEL	5 YILDIZLI
DADAK TERMAL SPA & WELLNESS HOTEL	NEVŞEHİR	KOZAKLI	TERMAL OTEL	4 YILDIZLI
GRAND ÖZTÜRK OTEL	NEVŞEHİR	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
ALTINÖZ OTELİ	NEVŞEHİR	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
PERİ TOWER OTEL	NEVŞEHİR	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
DİNLER OTEL NEVŞEHİR	NEVŞEHİR	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
KAPADOKYA LODGE	NEVŞEHİR	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
MARIDOTT İNTERNATİONAL HOTEL	NEVŞEHİR	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
CRYSTAL KAYMAKLI HOTEL & SPA	NEVŞEHİR	MERKEZ	OTEL	5 YILDIZLI
YENİ YÜKSELLER OTELİ	NEVŞEHİR	ÜRGÜP	OTEL	4 YILDIZLI
BURCU KAYA	NEVŞEHİR	ÜRGÜP	OTEL	4 YILDIZLI
FLORIA HOTEL	NEVŞEHİR	ÜRGÜP	OTEL	4 YILDIZLI
GOMEDA OTEL	NEVŞEHİR	ÜRGÜP	OTEL	4 YILDIZLI
VERA HOTEL TAŞSARAY	NEVŞEHİR	ÜRGÜP	OTEL	4 YILDIZLI
OTEL MUSTAFA	NEVŞEHİR	ÜRGÜP	OTEL	4 YILDIZLI
DİNLER OTELİ	NEVŞEHİR	ÜRGÜP	OTEL	5 YILDIZLI
PERİSSİA HOTEL	NEVŞEHİR	ÜRGÜP	OTEL	5 YILDIZLI
GRAND HOTEL NİĞDE	NİĞDE	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
NARLIGÖL TERMAL OTELİ	NİĞDE	NARLIGÖL	TERMAL OTEL	4 YILDIZLI
BURUCİYE OTEL	SİVAS	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
BÜYÜK SİVAS OTELİ	SİVAS	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
GRAND SER HOTEL	YOZGAT	MERKEZ	OTEL	4 YILDIZLI
SAFA SORGUN TERMAL OTEL	YOZGAT	SORGUN	TERMAL OTEL	5 YILDIZLI

**EK-2**

**OTEL İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN İŞLETME PERFORMANSI  
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ ÜZERİNE BİR ANKET ÇALIŞMASI**

**Değerli Katılımcı,**

Bu anket, akademik bir niteliğe sahip olup edinilen bilgiler, Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Yüksek Lisans Programı için hazırlamakta olduğum, “İç Kontrol Sisteminin İşletme Performansı Üzerindeki Etkisi: Otel İşletmeleri Örneği” isimli Yüksek Lisans Tezi için kullanılacak, onun haricinde hiçbir yerde ve farklı bir amaçla kullanılmayacaktır. Çalışmanın başarısı büyük ölçüde sizin değerli katkılarınıza bağlı olacaktır. Bu nedenle soruların genel müdür veya yardımcısı, muhasebe müdürü, finans müdürü, muhasebe-finance personeli tarafından dikkatle cevaplanması, sonuçların geçerliliği ve anlamlılığı açısından önem taşımaktadır. Anketi cevaplayarak çalışmamıza yapmış olduğunuz katkı için teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin ÇETİN  
Arş. Gör. Zekeriya YETİŞ  
Necmettin Erbakan Üniversitesi  
Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı

1. **Cinsiyetiniz:**      ( ) Erkek      ( ) Kadın
2. **Yaşınız:**      ( ) 20-28      ( ) 29-37      ( ) 38-46      ( ) 47-55      ( ) 56 ve üzeri
3. **Eğitim Durumunuz:** ( ) Lise ( ) Önlisans ( ) Lisans ( ) Yüksek Lisans ( ) Doktora
4. **İşletmedeki göreviniz (unvanınız) nedir?**  
( ) Genel Müdür ( ) Muhasebe Müdürü ( ) Finans Müdürü ( ) Muhasebe - Finance Personeli
5. **Ne kadar süredir işletme için çalışıyorsunuz?** ( ) 1 yıldan az ( ) 1-3 yıl ( ) 4-6 ( ) 7-9  
( ) 10 yıl ve üzeri
6. **İşletmenin Bulunduğu İl** (Lütfen Belirtiniz).....
7. **İşletmenin Sınıfı**      ( ) 4 Yıldızlı      ( ) 5 Yıldızlı
8. **İşletmenin Statüsü** ( ) Ulusal Zincir İşletme ( ) Uluslararası Zincir İşletme ( ) Bağımsız
9. **İşletmenin Faaliyette Bulunma Süresi** ( ) 1 yıldan az ( ) 1-3 yıl ( ) 4-6 ( ) 7-9  
( ) 10 yıl ve üzeri
10. **İşletmede Çalışan Personel Sayısı** (Lütfen Belirtiniz).....
11. **İşletmenin Yatak Kapasitesi** (Lütfen Belirtiniz).....
12. **İşletmenizde etkin bir iç kontrol sistemi mevcut mudur?** ( ) Evet ( ) Hayır ( ) Kısmen

**13. İşletmede kontrol faaliyetleri hangi sıklıkla yapılmaktadır?**

Günlük  Haftalık  Aylık  6 Aylık  Yıllık  1 yıldan fazla

**14. İşletmede çalışanlara iç kontrol, iç denetim konuları hakkında eğitim veriyor musunuz?**

Sürekli veriyoruz  Bazen (gerektiğinde) veriyoruz  Vermiyoruz

Bu kısımda, işletmenizin son beş yıl içindeki (2012-2016 dahil) iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinilmesi amaçlanmaktadır. Lütfen işletmenizin iç kontrol sistemini; kontrol ortamı, risk yönetim, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme faktörleri açısından aşağıdaki ifadelere katılım düzeyinizi belirtiniz. <b>-İç Kontrol Sistemi-</b>	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	1	2	3	4	5
<b>Kontrol Ortamı/Çevresi</b>					
İşletme, etkin bir muhasebe yönetim sistemine sahiptir.					
İşletme, etkin bir finansal yönetim sistemine sahiptir.					
İşletme, önceden belirlenmiş etkin bir organizasyon şemasına sahiptir.					
İşletmede, organizasyon şemasında hiyerarşiye önem verilir.					
İşletmede, dürüstlük ve etik değerler, yönetim kararlarının tamamı ile desteklenmektedir.					
İşletme, güçlü ve etkin bir iç kontrol sistemine sahiptir.					
Yönetim, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını desteklemektedir.					
Yönetim, sistemin işleyişi hakkında personellerden geri bildirim sağlar, personeli geri bildirim teşvik eder.					
İşletme yönetimi, personel, iç ve dış denetçiler tarafından iç kontrole yönelik getirilen önerileri dikkate alır.					
Yönetim, performans programları hazırlama, hedefleri oluşturma ve bu hedeflere ilişkin ölçme ve raporlama faaliyetlerine önem verir.					
İç kontrol sistemi işletme politika ve amaçları ile uyum içindedir.					
İç kontrol sistemi işletme politika ve amaçlarına katkı sağlamaktadır.					
İşletmede faaliyetler yasa ve yönetmeliklere uygun olarak gerçekleştirilmektedir.					
İşletmede, departmanlar ve personel arasında etkin bir koordinasyon mevcuttur.					
Personellerin görev, yetki ve sorumlulukları ayrıntılı ve yazılı olarak belirlenmektedir.					
İşletmedeki işlemlerin yürütülüşü, varlıkların kullanımı ve bunlara ilişkin kayıtlar birbirinden ayrı kişiler tarafından gerçekleştirilir.					
İşletmede yapılan kayıtlar, işlemi gerçekleştiren ve kontrol eden tarafından ayrı ayrı onay gerektirmektedir.					
İşletmede, yeterli sayıda personel çalışmaktadır.					
İşletmede, çalışanlar düzenli olarak rotasyona tabi tutulmaktadır.					
İşletmede, yönetsel olarak mali ve finansal konularda kimlerin sorumlu olduğu resmi bir yetki devri ile belirlenmiştir.					
İşletmede mevcut raporlama sistemi, işletme ana hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığının yönetim tarafından değerlendirilmesine olanak vermektedir.					
<b>Risk Yönetimi/Değerlendirme</b>					
İşletmede, faaliyetlerin ve iç kontrolün etkinliğini azaltan olası riskler tanımlanıp, belirlenmekte ve bunlar için önlemler alınmaktadır.					
İç kontrol sisteminin etkinliğinin artması, işletme riskini azaltmaktadır.					
Yönetim, riskleri azaltmaya yönelik eylem ve kontrol faaliyetlerini belirler ve bunların uygulanmasını sağlar.					

Süreç ve kontroller, zamanla değişen risklere uygun olarak güncellenmektedir.					
Yönetim, şirketin faaliyet ve hedeflerini etkileyebilecek şirket içi riskleri sürekli değerlendiren bir mekanizmaya sahiptir.					
İşletme içerisinde, departmanlar bazında risk değerlendirmesi yapılmaktadır.					
İşletmede, finansal yönetim ile ilgili riskler belirlenmiştir.					
Personeller, işlerini kesintiye uğratabilecek riskler hakkında önceden bilgilendirilmektedir.					
Personeller, işlere yönelik risk noktalarını saptayabilir ve bu saptamalar yönetim tarafından sistematik şekilde değerlendirilmektedir.					
<b>Kontrol Faaliyetleri/Prosedürleri</b>					
Kontroller, işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını korumayı sağlar.					
İşletmede iç kontrol faaliyetleri günlük faaliyetlerin bir parçası olarak yürütülmektedir.					
Yapılan işler başka bir personel tarafından kontrol edilmektedir.					
Yönetim, personelin yaptığı işi düzenli olarak kontrol etmektedir.					
Yönetim, kontrol sistemleriyle ilgili farklı zamanlarda denetimler yapmaktadır.					
Yönetim ve personeller, kontrol faaliyetlerinin amacının farkındadır.					
Personellerin, üstlerinin izni olmadan önemli bilgilere erişimi olanaksızdır.					
İç kontrol sisteminin işleyişinin anlaşılmasını sağlayacak yazılı dokümanlar hazırlanmıştır.					
İşletmenin, kaynak ve varlık kayıtlarının kaybolmasını engelleyen ve hileyi önleyen kontroller mevcuttur.					
İşlemlerin eksiksiz ve doğru şekilde muhasebeleştirilmesine imkan sağlayan prosedürler mevcuttur.					
Yazılı dokümanlarda tanımlanan kontroller, pratikte de uygulanmaktadır.					
Yasal düzenlemelerdeki değişiklikler yönetim tarafından iç kontrol sistemine aktarılmaktadır.					
İşletmenin hesap planları ve mali tabloları, doğru bir şekilde düzenlenmiştir, güvenilir ve gerçeği yansıtır.					
Her departman ve faaliyet için ayrıntılı ve yazılı standart iş süreçleri belirlenmiştir.					
Kontroller, iş süreçlerinin içerisinde yer almaktadır.					
Gerçekleşen işlemler, işletmenin belirlediği politika ve prosedürlere uygun olarak yapılmaktadır.					
İşletmenin faaliyetlerini planlama, kaydetme, yerine getirme, kontrol etme ve koruma görevi birbirinden farklı ve yetkili personel tarafından yapılmaktadır.					
<b>Bilgi ve İletişim</b>					
İşletmenin bilgi sisteminin taşıdığı riskler belirlenmekte ve ortaya çıkabilecek sorunlar için acil durum planı mevcuttur.					
Birbirinden bağımsız departmanlar arasında bilgi alışverişinin doğru bir şekilde gerçekleştirildiğine dair kontroller mevcuttur.					
Departmanlar arasında etkin bir iletişim vardır.					
İşletmenin hedeflerinin, yönetim tarafından değerlendirilebilmesi için geri bildirim mekanizmaları mevcuttur.					
Finansal raporlamaya temel oluşturan bilgilerin doğruluğu yazılı dokümanlarla garanti altına alınmıştır.					
Bilgi sistemi, faaliyetlerin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan verilerin güncel ve doğru şekilde temin edilmesini sağlamaktadır.					
Veriler, bilgi sistemine aktarılırken kontrol edilmekte, güncellenmekte ve doğrulanmaktadır.					
İşletmede bilgi sistemlerine girişi ve verilere ulaşımı sınırlayan unsurlar bulunmamaktadır.					
İşletmede bilgi sistemlerinin yazılımının temin edilmesi, değiştirilmesi ve					

korunması yetkili ve uzman personeller tarafından yapılmaktadır					
İşletmede geri bildirim sistemine sahip, tüm personel tarafından anlaşılan ortak bir iç kontrol iletişim dili (ortak dil yapısı) bulunmaktadır.					
<b>Gözetim/İzleme</b>					
İç kontrol sisteminin etkinliği yönetim tarafından sürekli olarak değerlendirilip gözlemlenmektedir.					
Her departman, iç kontrol prosedürlerinin etkin şekilde uygulanmasından ve işleyişinden sorumludur.					
İç kontrol sistemi, hata ve usulsüzlükleri anında belirlemekte ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır.					
İşletmenin, amaç ve planları doğrultusunda oluşturulmuş performans ölçütleri kullanılmaktadır.					
Yönetim, kontrol faaliyetlerinin işleyişini sık sık gözden geçirir ve geliştirir.					
Yönetim, belirli aralıklarla performans gösterge ve ölçümlerinin uygunluğunu ve doğruluğunu gözden geçirir.					
Üst yönetim, işletmenin gerçekleşen performansını düzenli olarak izler.					
Gerçekleşen performans verileri, periyodik olarak planlanan amaçlarla karşılaştırılır ve farklılıklar detaylı bir şekilde analiz edilir.					
İşletmede, önemli noktalar kameralarla izlenmektedir ve görüntüler gerektiğinde kullanılmaktadır.					
İşletmede, etkin bir iç denetim departmanı bulunmaktadır.					
İç kontrol sistemi, iç denetim birimi tarafından denetlenmektedir.					

<b>Bu kısımda, işletmenizin son beş yıl içindeki (2012-2016 dahil) performansına ilişkin değişimler hakkında bilgi edinilmesi amaçlanmaktadır. Lütfen işletmenizin son beş yıl içindeki performansını değerlendiriniz.</b>	<b>Önemli Ölçüde Düştü</b>	<b>Düştü</b>	<b>Değişim Yok</b>	<b>Arttı</b>	<b>Önemli Ölçüde Arttı</b>
<b>-İşletme Performansı-</b>					
Personellerin memnuniyet (tatmin ) düzeyi					
Personellerin işletmeye bağlılığı					
Personellerin verimliliği					
Personeller arasındaki ilişkiler					
Yönetim ile personeller arasındaki ilişkiler					
Personel (işgücü) devir oranı					
Personel geliştirme (eğitim, işbaşında eğitim)					
Hizmet kalitesi					
Müşteri memnuniyet düzeyi					
Müşteri sadakati (müşterilerin işletmeyi tekrar tercih etme düzeyi)					
Müşteri şikâyetleri sayısı					
İşletmenin müşteri gözündeki imaj ve itibarı					
Pazar (piyasa) payı					
Rekabet gücü					
Satışlardaki büyüme (artış)					
Pazar geliştirme					
Araştırma geliştirme					
Yeni hizmet geliştirme					
İşletme tarafından yaratılan istihdam					
Sunulan hizmet çeşitliliği					
Hitap edilen müşteri (pazar) çeşitliliği					
Müşterilere sağlanan (verilen) haklar					
İşletmenin çevreye duyarlılık düzeyi					
İşletmenin sosyal sorumluluk düzeyi					
Net kar (işletmenin dönem net karı)					
Faaliyet gelirleri (işletme gelirleri)					

Faaliyet giderleri (işletme giderleri)					
Yatırımların geri dönüş oranı					
Faaliyetlerden sağlanan nakit akımları					
İşletmenin kısa vadeli (sürelili) borçlarını ödeyebilme gücü					
İşletmenin uzun vadeli (sürelili) borçlarını ödeyebilme gücü					
Net satışların kısa vadeli yabancı kaynaklara oranı					
İşletmede dönen varlıkların kısa vadeli yabancı kaynaklara oranı (Cari oran)					
İşletmede hazır değerler artı menkul kıymetlerin kısa vadeli yabancı kaynaklara oranı (Nakit oran)					
Verimlilik (işletmenin verimliliği)					
Maliyet kontrolü					
Hizmet üretim maliyeti					
Hizmet üretim fireleri					
Oda başına gelir					
Müşteri başına gelir					
Geceleme sayısı					
İşletmenin doluluk oranı					

**Anketimiz sona ermiştir, değerli zamanınızı ayırdığınız için teşekkür ederiz. Anket sonuçlarının tarafınıza gönderilmesini isterseniz e posta adresinizi belirtiniz. E posta:**

**Eğer anket ile ilgili görüş ve önerileriniz var ise lütfen aşağıdaki boşluğa yazınız.**

.....

**Arş. Gör. Zekeriya YETİŞ**

**zekiyetis@gmail.com**

**0546 546 82 88**

## ÖZGEÇMİŞ

06.06.1987 yılında Konya'nın Kadınhanı ilçesinde doğan Zekeriya YETİŞ, ilköğretim ve lise eğitimini aynı ilçede tamamlayıp, 2011 yılında Mersin Üniversitesi Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu Turizm İşletmeciliği Bölümünden mezun olmuştur. 2012 yılında Şırnak Üniversitesi Turizm ve Otel İşletmeciliği Yüksekokulu Seyahat İşletmeciliği Bölümünde araştırma görevlisi olarak çalışmaya başlayan yazar, 2013 yılında Necmettin Erbakan Üniversitesi Turizm Fakültesi Turizm İşletmeciliği Bölümünde araştırma görevlisi olarak çalışmaya başlamıştır. 2014 yılından itibaren Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Turizm İşletmeciliği Bilim Dalında yüksek lisans öğrencisi olarak eğitim hayatına devam etmektedir. Yazarın ilgi alanları yönetim, planlama ve pazarlamadır.