

YİYECEK-İÇECEK HİZMETİ VEREN KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET KONTROL SİSTEMLERİNİN ETKİNLİĞİ AÇISINDAN İÇ KONTROL

Doç.Dr. Tuğba UÇMA UYSAL*

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2015; 8 (1): 53-65*

ÖZ

İşletmelerde yönetimin finansal raporlamadaki sorumluluğunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesine yardımcı olan ve raporlama ile işletme süreçleri arasında güvenilir ortamın yaratılmasına uygun olarak tasarlanmış bir iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulduğu bilinmektedir. Güvenilir kontrol ortamının yaratılması konaklama işletmelerinde verimliliğin artırılması için maliyetlerin etkin bir araç olarak kullanılması ile ilişkilendirilmekte ve bu da ancak maliyetlerin saptanabilir ve denetlenebilir olması ile açıklanmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde maliyet kontrol sistemleri üzerinde durulmakta ve bu kontrol sistemlerinin güvenilir bilginin üretilmesi noktasında işletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliği ile birlikte değerlendirilmesi yapılmaktadır. Böylelikle de hem iç kontrol sistemi bileşenleri hem de bu işletmelerdeki maliyet kontrol sistemi aşamaları birlikte açıklanmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Yiyecek – İçecek Hizmeti, Konaklama İşletmeleri, Maliyet Kontrol Sistemi, İç Kontrol

JEL Kodları: M40, M41

INTERNAL CONTROL FOR EFFECTIVENESS OF COST CONTROL SYSTEM IN HOSPITALITY ENTERPRISES SERVING FOOD AND BEVERAGE

ABSTRACT

It is known that enterprises require an internal control system designed convenient for creating credible environment between business proces-

* Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Fethiye İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, ucmatugba@gmail.com

ses with reporting and contributing to fulfill responsibility on financial reporting. Building a reliable control environment in hospitality enterprises is largely associated with costs as an efficient tool for productivity growth and explained with auditable and detectable costs. Accordingly in this study cost control systems in hospitality enterprises serving food and beverage are elaborated and evaluated with effectiveness of internal control systems in the manner of dependable information production. In this way not only components of internal control system but also cost control system stages in those enterprises are explained together.

Key Words: Food and Beverage Service, Hospitality Organizations, Cost Control Systems, Internal Control

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre Türkiye'deki turizm geliri 2013 yılında % 11.4 oranında artarak 32,3 milyar dolara ulaştığı bilinmektedir. Türkiye Seyahat Acentaları Birliği'nin (TÜRSAB) 2012 yılı verilerine göre turizm gelirlerinin dış ticaret açığını kapama oranının % 43,75 olarak gerçekleştiği ve Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü (UNWTO) 2013 yılı turizmde önemli göstergeler verilerinde dünyada en çok turist alan 10 ülke içerisinde Türkiye 6. sırada yer aldığı bilinmektedir. Verilerden yola çıkılarak, turizm sektörünün ülke ekonomisi açısından son derece önemli bir yere sahip olduğunu ve sektördeki gelişmelerin de doğrudan makroekonomik etki yarattığını söylemek mümkündür. Konaklama sektöründeki işletme gelirleri incelendiğinde ise, yiyecek ve içecek gelirlerinin bu işletmelerdeki gelirlerin büyük bir kısmını oluşturduğunu söylemek mümkündür. Bu noktada işletme gelirleri içerisinde yüksek bir paya sahip olan gelir kaynaklarının maliyetlerinin kontrolünün de büyük bir önem taşıdığını söylemek gerekmektedir. Özellikle de maliyetlerin analizi ve maliyet azaltıcı önlemlerin alınması konusu gündeme geldiğinde işletme içerisinde üretilen finansal bilginin kalitesi sorusunu gündeme getirmektedir. Güvenilir finansal bilginin üretilmesi her işletmenin yönetiminin temel sorumluluğudur. İşletmelerin etkin bir şekilde şirketin gerekliliklerini sağlaması için ise, zamanında ve doğru sunuma ihtiyaç duyulmaktadır. Durumu özellikle de dış bilgi kullanıcıları açısından değerlendirdiğimizde, potansiyel yatırımcılar başta olmak üzere tüm bilgi kullanıcıları işletmenin finansal tablolarındaki bilgiye güvenmek ve finansal bilginin gerçeğe uygun olarak sunulmasında işletme yönetiminin sorumluluğunu yerine getirdiğine inanmak istemektedir. Bu noktada işletmelere yönetimin finansal raporlamadaki sorumluluğunu etkin bir şekilde yerine getirebilmesine yardımcı olan ve

raporlama ile işletme süreçleri arasında güvenilir ortamın yaratılmasına uygun olarak tasarlanmış iç kontrol sistemi devreye girmektedir. Güvenilir kontrol ortamının yaratılması konaklama işletmelerinde verimliliğin artırılması için maliyetlerin etkin bir araç olarak kullanılması ile ilişkilendirilmekte ve bu da ancak maliyetlerin saptanabilir ve denetlenebilir olması ile açıklanmaktadır. Açıklamalar doğrultusunda bu çalışmada yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde maliyet kontrol sistemleri üzerinde durulmakta ve bu kontrol sistemlerinin güvenilir bilginin üretilmesi noktasında işletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliği ile birlikte değerlendirilmesi yapılmaktadır.

2. MALİYET VE MALİYET KONTROL SİSTEMLERİ

Maliyet ve maliyetlerin kontrolü başarılı işletme faaliyetleri açısından kritik öneme sahip olan kavramlardır (Dopson ve Hayes, 2011: 509). Bununla birlikte, planlama ve bu kavramla doğrudan ilişki içerisinde bulunan kontrol işletme yönetiminin en önemli fonksiyonlarından. En genel ifade ile kontrol, işletmede öngörülen hedeflere, planlara, politikalara ve standartlara başarıyla ulaşılmasını güvence altına alan hareketler olarak tanımlanabilir. Bu tanımdan yola çıkılarak kontrolün, işletmedeki etkinliklerin planlandığı şekilde gerçekleştirilip, gerçekleştirmediğinin izlendiği ve eğer varsa önemli sapmaların düzeltildiği bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sürecin temelinde de gerçekleşen durum ile belirlenen ya da tahminlenen durum arasındaki farkların ya da sapmaların belirlenmesi sağlanmakta ve ortaya çıkan sapmaların düzeltilmesi amacıyla da gereken önlemlerin alınması mümkün olmaktadır. Sertifikalı Maliyet Muhasebecileri Enstitüsü (CIMA - Chartered Institute of Management Accountants) maliyet kontrolünü “işletmede yürütülen faaliyetlere yönelik maliyetlerin maliyet muhasebesi temelinde değerlendirilmesi ve düzenlenmesi” olarak ifade etmektedir. Yani maliyet kontrolü, maliyetlerin düşürülmesi veya işletmenin büyüme hedefleri doğrultusunda belirli seviyede tutulması sağlanarak işletmenin maliyet etkinliğinin artırılması amacıyla kullanılan maliyet muhasebesi yöntemleri veya yönetim teknikleri olarak ifade edilmektedir (Tunji ve Mojeed, 2013). Maliyet kontrolü ve maliyet sistemleri işletmenin planlama ve kontrol süreçlerine ilişkin olarak üç aşamalı bir şekilde işletme içerisinde organize edilmelidir. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir (Tunji ve Mojeed, 2013):

- **Kurulma Aşaması:** Kontrol sisteminin kurulmasındaki standartların belirlenmesi ve ürünler, hizmetler, çalışma saatleri, hız, satışlar, sermaye maliyeti, gider ve kar vb. verilere ilişkin performansların ortaya çıkarılması sağlanır.
- **Faaliyet Aşaması:** İşletmede üretilen ürünlere ilişkin hammaddenin

edinilmesi ve üretim süreci sonrasında çıktılarının belirlenmesi ve hizmetin verilmesi sağlanır.

- Geribildirim Aşaması: Bu aşamada sistemin içerisinde karar alımının gerçekleştirilmesi için uygun geri bildirimlerin alınması sağlanır.
- Yiyecek ve içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde maliyet kontrolü, yöneticiler tarafından maliyetlerin etkinliğini arttırmak ve maliyetleri işletme amaçlarına ulaşmak için uygun bir seviyede tutmak amacıyla kullanılmaktadır. Etkin bir yiyecek-içecek maliyet kontrol sistemi ile konaklama işletmelerinde çeşitli faydalar sağlanmaktadır. Aşağıda belirtilen faydalar işletmenin stratejik öneme sahip yönetsel kararlarının alınmasına da olanak sağlamaktadır (Erdoğan, 2009: 314):
- Maliyet kontrolünün etkin bir şekilde sağlanabilmesi için gerekli raporların hazırlanması konusunda yönetime yardımcı olan bilgilerin toplanmasını sağlar.
- İşletmenin satış politikasının belirlenmesine ve satış artırma çabalarına yardımcı olur.
- Üst yönetimin giderleri sınıflandırmalarına yardımcı olarak maliyet analizlerini kolaylaştırır.
- Belirli süreler içerisinde yapılacak olan yiyecek – içecek harcamalarının daha önceden tahminlenmesine olanak sağlar.
- Konaklama işletmelerinde Her Şey Dahil Sistemi dışında kalan işletmelerde yiyecek – içecek maliyetlerinin belirlenmesini kolaylaştırarak da gelirlerinin hesaplanmasına yardımcı olur.
- İşletmede satılan her bir yiyecek ve içeceğin birim maliyetlerinin belirlenmesine imkan tanıdığı için işletmenin fiyatlama politikalarına yardımcı olur.

Sayılan faydaların her biri yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde satışlardan sağlanan karın en yüksek seviyede tutulması için giderlerin minimum seviyede tutulmasına yani etkin bir maliyet kontrolü yapılmasına (Çetiner, 2002: 549) olanak tanımaktadır. Etkin bir maliyet kontrolü için işletmede yalnızca etkin bir maliyet kontrol sisteminin kurulması yeterli değildir. Örneğin işletmenin büyüklüğü ya da bu konuda uzmanlaşmamış olması maliyet kontrol süreçlerini zorlaştırmaktadır. Bununla birlikte işletmenin kurumsal bir yapıda olmaması, gerek işletme yöneticilerinin gerekse de işletme personelinin yiyecek-içecek üretimi, maliyetlendirme, fiyatlandırma ve servis konusunda gereken özeni göstermemeleri, maliyet kontrolünün doğrudan gerçekleşmesini engellemektedir (Erdoğan, 2009: 313). İşletmelerdeki etkin bir maliyet kontrol sisteminin kurulması ve iş-

leyişinin sağlanması açısından literatürde çeşitli maliyet kontrol sistemleri önerilmektedir. Bu sistemlerin açıklamaları aşağıdaki tablo üzerinde özetlenmektedir.

Tablo 1: Yiyecek – İçecek Maliyet Kontrol Sistemleri

Maliyet Kontrol Sistemi		Açıklaması	Varsayımı/Temeli
Basit Maliyet Kontrol Yöntemi	Aylık Basit Maliyet Kontrol Yöntemi	Maliyetlerin satışlara olan oranına dayanmaktadır ve bu nedenle de yüzde kontrol yöntemleri olarak da adlandırılmaktadır.	Aylık yiyecek malzeme maliyetinin belirlenmesi için ay sonu depo sayımları yapıldıktan sonra depo mevcurlarının parasal değerleri işletmenin kullandığı stok değerleme yöntemlerine göre hesaplanır.
	Günlük Basit Maliyet Kontrol Yöntemi	Bu yöntem ile maliyetler günlük olarak tespit edilmektedir. Burada amaçlanan maliyetlerin günlük tespit edilmesidir. Böylelikle maliyetlerin günlük olarak karşılaştırılmasına imkan tanımaktadır.	Bu yöntemde o gün satın alınan malların o gün tüketildiği varsayımı esastır. Ancak işletmenin aynı satın aldığı malların tamamını tüketmesi gerçekçi değildir.
Ayrıntılı Maliyet Kontrol Yöntemi	Harris, Kerr and Forster Yöntemi	Bu yöntemde işletmede satılan yemeklerin maliyetlerinin hangi yiyecek gruplarından oluştuklarını belirlemektedir.	Yöntemde yiyecekler gruplara ayrılmakta ve günlük maliyetin yanında ay içerisinde alınacak bir ara toplamla istenilen gün kadar maliyetlerin de görülmesine imkan tanımaktadır.
	Horwarth and Horwarth Yöntemi	Bu yöntemde maliyetlerle birlikte, her bir yiyecek ve içecek grubunun satış oranını bulunması sağlanmaktadır. Diğer yöntemde olduğu gibi yiyecek grupları bu yöntem içerisinde de kullanılmaktadır.	Bu yöntem yiyecek ve içecek maliyetleri ile birlikte satış kalemlerinin ve stokların da takip edilmesi üzerine temellenmektedir.
Standart Maliyet Kontrol Yöntemi		Bu yöntemde bir işletmenin gerçekleşen yiyecek maliyetinin o işletmenin belirlemiş olduğu standartlarla karşılaştırılarak gerçekleşen durum ile standartların arasındaki farkların belirlenmesi mümkün olabilmektedir.	Bu sistemin temelinde gerçekleşen durum ile belirlenen standartları arasındaki sapmaların günlük standart maliyet raporu yardımı ile takip edilmesi yer almaktadır.
Potansiyel Maliyet Kontrol Yöntemi		Ön maliyet ya da ön kontrol olarak bilinen ve uygulanan bu yöntem, gelecekte olması gereken maliyetlerin tahmini olarak belirlenerek beklenen karın elde edilmesi için, gerekli olan satış fiyatlarının belirlenmesinin ve bu amaçla yapılacak tüm faaliyetleri kapsamaktadır.	Bu yöntemin temelinde yiyecek – içecek maliyetlerinin tahminlenmesi yatmaktadır. Tahminleme yapabilmek için de önceki dönem verilerinden yararlanılmaktadır. Böylelikle satış istatistikleri kullanılarak işletmenin potansiyel satış tutarı üzerinden maliyet kontrolü yapılmaktadır.

Kaynak: Erdinç 2009; Bulut 2014; Akın ve Akın 2013; Dönmez vd. 2011 (Bu tablo kaynaklarından yararlanılarak hazırlanmıştır.)

İşletmelerin faaliyetlerini başarılı bir şekilde yürütülmeleri açısından kritik önem taşıyan ve yukarıdaki tabloda ifade edilen her bir maliyet kontrol yöntemi, işletme büyüklüğüne, işletmedeki kurumsal yapıya, uzmanlaşmaya, standartlaşmaya bağlı olarak değişebilmektedir. Ancak ortak olan bir nokta vardır ki o da işletmenin hangi maliyet kontrol yöntemini kullanırsa kullansın maliyet kontrol sürecinde hem işletme içi faaliyetleri hem de işletme dışı faaliyetleri göz önüne alması gerektiğidir. Özellikle artan maliyet kontrol çabalarında etkin sonuçlar alabilmek ve işletme içerisinde üretilen finansal bilginin güvenilir olması işletme içerisinde kurulan iç kontrol sisteminin varlığı ile birlikte açıklanmaktadır. İşletme içerisinde kurulan iç kontrol sistemi ne kadar etkin olursa işletmenin maliyet analiz ve kontrol süreçleri de kolaylaşmakta ve üretilen finansal bilginin kalitesi de artmaktadır.

3. İÇ KONTROL VE MALİYET KONTROLÜNE ETKİLERİ

Kontrol kavramı, muhasebe literatüründe denetim kavramından farklı anlamda kullanılmaktadır. Muhasebe literatüründe kontrol kavramı olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır. Denetim ise ekonomik olayların gerçek mahiyetinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak kayıtlarda yer almadığını tarafsız olarak delilleri ile araştırıp sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır (Kepekçi, 2004: 65). Yukarıda da ifade edildiği gibi, iç kontrol sistemi yönetimin bir fonksiyonudur ve içerisinde çeşitli unsurlar barındırmaktadır. Ancak iç kontrol sistemi de iç denetimin bir unsuru olarak işletmelerde yer almaktadır. İşletmelerde iç kontrol sisteminin sağladığı faydalar ise aşağıdaki gibidir (<http://www.denetimnet.net>):

- İç kontrol sistemi, işletmelerde standartlaşmış süreçler yardımıyla operasyonların etkinliğini ve verimliliğini artırır. Bir organizasyonda kontrollerin varlığı, süreçlerin standart tanımları, görev tanımları, kuralların düzenlenmesi ve sonuç olarak işletme etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında katma değer yaratır. Aynı zamanda kontrol faaliyetleri aracılığıyla işletmenin var olan varlıklarının korunmasını sağlar. Çünkü işletme büyüdükçe varlıklarını korumak sistemsel bir sorun haline gelmektedir.
- İç kontrol sistemi, finansal raporlama güvenilirliğini sağlamaktadır. Finansal tabloların güvenilir olması yönetimin ticari kararlarda doğru kararlar alması, işletme içi herhangi bir yolsuzluğun önlenmesi veya tespitinde yardımcı olmaktadır.
- İç kontrol sistemi, gerek işletme içi, gerekse yasal düzenlemelerin getirdiği kurallara uygunluğun sağlanmasında işletmelere yardımcı olmakta ve güvence sağlamaktadır.

Bir sistem olarak iç kontrol etkili operasyonel faaliyetler ve muhasebe süreçlerinin yürütülmesi için gerekli olan ve devam etmesi gereken çeşitli kontrollerden oluşan bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Özellikle 1970'lerden sonra Amerika'da yaşanan düzenleyici gelişmeler sonrasında iç kontrol çerçevesi günümüzde de yaygın olarak dikkat çeken konuların başında gelmektedir. İç kontrol kavramı hem bağımsız denetçiler hem de iç denetçiler tarafından her düzeyde bilinmesi ve anlaşılması gereken temel bir kavramdır. Bu nedenle bir örgütte hem operasyonel hem de finansal anlamda iç kontrolün amaçlarının oluşturulması ve kullanılması gerekmektedir (Moeller, 2009: 23-24).

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions) tanımına göre iç kontrol işletmenin yönetimi ve çalışanları tarafından etkilenen tamamlayıcı bir süreçtir ve riskleri ışaret eden aşağıda sayılan amaçlara ulaşmayı hedefleyen, işletmenin misyonunu sürdürülebilir kılmak için makul seviyede güvence veren bir tasarım olarak tanımlanmaktadır (IFAC, 2011: 10):

- İşletmede sıralı, etik, ekonomik, etkili ve etkin faaliyetleri sürdürmek,
- Hesap verebilirlik için gereklilikleri yerine getirmek,
- Kurallara ve yasalara uygun hareket etmek,
- Kayıp, zararlara karşı işletme kaynaklarının korunmasını sağlamak,
- İşletmenin bilgi teknolojisi sisteminin erişebilirliğini, güvenilirliğini ve bütünlüğünü korumaktır.

1992 yılında yayınlanan COSO bütünleşik çerçevede iç kontrolün tanımı aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

“İç kontrol genel anlamda bir kuruluşun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından yönlendirilen ve aşağıdaki hedeflere ulaşmada makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir:

- *Finansal raporlamanın güvenilirliđi*
- *Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliđi*
- *Yasa ve düzenlemelere uygunluk”*

COSO (1992) bütünleşik çerçevede iç kontrol, kurumun yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personelince belirlenen ve işletmenin faaliyetlerle, raporlama ve uyum hedeflerine ulaşmasında makul bir güvence sağlama-yı amaçlayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım kapsamında iç kontrolün temel kavramları şöyledir:

- İç kontrol bir süreçtir.

- İç kontrol çalışanlardan etkilenir.
- İç kontrol, mutlak bir güvence değil, sadece makul bir güvence sağlayabilir. ,
- İç kontrol, işletmenin yapısına uygun hale getirilebilir.
- İç kontrolün; Kontrol Ortamı (Control Environment), Risk Değerlendirme (Risk Assessment), Kontrol Faaliyetleri (Control Activities), Bilgi ve İletişim (Information and Communication), İzleme Faaliyetleri (Monitoring Activities) olmak üzere beş bileşeni bulunmaktadır.

Güncellenen COSO 'da (2013)¹ iç kontrolün tanımında büyük değişiklikler olmamıştır. Özellikle iç kontrolün Sarbanes Oxley Yasası (SOX) 404. Madde ile uyumlaştırılması amaçlanmıştır. SOX 404 ile uyumlaştırmadaki amaç ise, işletmelerin finansal raporlama üzerindeki riskleri de dikkate alarak iç kontrol sistemlerini geliştirmelerini sağlamaktır. Çünkü iç kontrol riskin yönetilmesini sağlayan temel bir ilkedir. Sarbanes – Oxley yasası yönetimin yıllık ya da çeyrek dönemlerdeki finansal raporlarının önemli iç kontrol eksikliklerini de raporlayarak ya da açıklayarak tanımlamalarını gerektirmektedir. Özellikle iç kontrolden sorumlu olan çalışanlar iç kontrol ile ilgili bilgileri raporlarken aşağıdakileri içerecek nitelikte olması gerektiğini belirtmektedir (Elder vd., 2009: 547):

- İşletmedeki iç kontrollerdeki eksikliklerin listesi ve iç kontrol faaliyetleri ile ilgili herhangi bir hile olayı varsa bilgi vermelidir.
- İç kontrollerdeki herhangi bir önemli gelişme veya iç kontroller üzerinde önemli bir etkiye sahip olarak oluşabilecek faktörlerin değerlendirilmesini içermelidir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda iç kontrolün işletme faaliyetlerinden ayrı bir sistem olarak örgütlenmediği açıkça görülmektedir. Bu sistemin işletmenin işleyişi üzerinde doğrudan etkileri bulunduğu gibi işletme faaliyetlerine bağlı olarak da şekillendiği ya da kapsamının değiştiği bilinmektedir. Bu da yiyecek – içecek hizmeti veren ve gelirlerinin büyük bir kısmını bu hizmetlerden elde eden konaklama işletmelerindeki maliyet kontrol süreçleri üzerinde ayrı bir öneme sahiptir. Maliyet kontrolü ile fiyatlandırma politikasının birbiri ile olan ilişkisi göz önüne alındığında her

1 COSO Kasım 2010'da COSO İç Kontrol – Bütünleşik Çerçeve'yi (1992) gözden geçirmek ve güncellemek amacıyla yeni bir proje duyurusunda bulunmuştur. Güncelleme projesi kapsamında hazırlanan yeni çerçeve 19 Aralık 2011 tarihinden 31 Mart 2012 tarihine kadar kamuoyunun görüşüne açılmıştır. 2011 yılı boyunca toplam 700 paydaşa küresel anlamda yürütülen anket gönderilmiştir. Bu süreçte hazırlanan yeni çerçeve 21.000 kez indirilmiş ve değerlendirme için hazırlanan ankete de 100 tane cevap gelmiştir. Bunun yanında tüm dünyadaki işletmelerden ve uzmanlardan 97 tane de yorum mektubu gelmiştir. Eylül 2012 de kamuoyundan gelen görüşler doğrultusunda hazırlanan taslak metin yayınlanmıştır (<http://www.coso.org>). Projenin tamamı ve güncellenen COSO İç Kontrol – Bütünleşik Çerçevesi 14 Mayıs 2013 tarihinde yayınlanmıştır. COSO güncelleme projesinin yürütücüsü PwC'dir. Projenin danışma kurulumunda AICPA, AAA, FEI, IIA, IMA, Düzenleyici Gözlemciler, IFAC, ISACA yer almakta olup, paydaşlar olarak da tüm dünyadaki uzmanlar ve örgütlerdir (<http://www.coso.org>).

iki sürece ait olan döngülerin kontrollerinin yapılması gerekmektedir. Böylelikle kaynakların etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı sorusuna da cevap verilebilecektir.

4. YİYECEK – İÇECEK HİZMETİ VEREN KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET KONTROL SÜRECİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİSİ VE ÖNEMİ

İşletmelerin amaçlarına ulaşmasında kritik öneme sahip olan iç kontrol sistemi günümüz iş dünyasının karmaşıklaşması ve rekabetin artması sonucunda daha çok gündeme gelmiştir. Durum ülke ekonomisine büyük katkılar yapan konaklama endüstrisi açısından değerlendirildiğinde, bu sektördeki işletmelerin gelirleri içerisinde yüksek paya sahip olan yiyecek – içecek gelirlerinin ya da bu gelirlere ilişkin döngünün dolayısıyla da fiyatlandırma politikalarının üzerinde iç kontrollerin doğrudan etki yaptığını söylemek mümkündür. Bilindiği gibi her işletmede stoklar varlık yapısı içerisinde incelenmesi gereken en önemli kalemleri oluşturmaktadır. Yiyecek – içecek işletmeleri açısından ürünlerin tedarik sürecinden çıktı olarak sunulması sürecine kadarki döngü içerisinde maliyetler en önemli konudur. Çünkü belirlenen maliyetler ve kontrolü işletmenin fiyatlandırma politikalarına doğrudan etki yapmaktadır. Yani hem gelir döngüsünün hem de tedarik döngüsünün gerçekleşen durumu ile işletmenin belirlediği ya da tahminlediği durumu arasındaki farklılıkları iç kontrol sistemi ile birlikte açıklanabilecektir.

Faaliyetlerin ne durumda olduğunun, hedeflenen sonuçlara ulaşıp ulaşılamadığının anlaşılabilmesi açısından konaklama işletmelerinde etkin bir kontrol sisteminin oluşturulması gerekir. Kontrol temelinde işletme yöneticilerine şu açılardan fayda sağlar (Atmaca ve Yılmaz, 2011: 18):

- Yöneticinin sorumluluklarının doğru şekilde yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi,
- Genel ekonomik, sektörel durumdan ya da rekabet koşullarından kaynaklanan değişmelere uyum sağlanıp sağlanmadığının değerlendirilmesi,
- Daha büyük sorunlara neden olmadan sorunların önceden tespit edilebilmesi,
- Sorunların kaynaklarının belirlenebilmesi,
- Hataların düzeltilmesi için bu hataların zamanında tespit edilip gereken müdahalenin yine zamanında yapılabilmesi.

Kontrolün sağladığı faydalar incelendiğinde her bir faydanın temelinde işletmede üretilen finansal bilginin güvenilirliğine, amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının tespitine ve faaliyetlerin verimliliğinin ölçülmesine dolayısıyla

da yasa ve düzenlemelere uygunluğunun belirlenmesine hizmet ettiği görülmektedir. Bu faydalar iç kontrolün temeli içerisindeki hedeflere de tam olarak ölçülmektedir. Güncellenen COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve üzerinde durulan en önemli konulardan biri iç kontrolün işletmede üstlendiği finansal olmayan raporlama amaçlarıdır. Güncellenen COSO’da finansal olmayan raporlama amaçları aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (COSO, 2013; Aktaran Cömert, 2015):

“ Yönetime ve yönetim kuruluna yapılan iç raporlama, kuruluşu yönetmek için gerekli olan bilgileri içerir. Bu bilgiler kuruluşun karar alma süreçlerini, faaliyetleri ve performansının değerlendirilmesini destekler. İç raporlama amaçları, yönetim ve kurulun tercihleri ve muhakemelerine dayanır. Farklı kuruluşların farklı stratejik yönelimleri, faaliyet planları ve beklentileri bulunduğundan dolayı, iç raporlama amaçları kuruluşun kuruluşu farklılık gösterir.”

Belirtilen açıklama işletme içerisinde yürütülen ve finansal olmayan bilginin de raporlamasının gerekliliğini ifade etmektedir. Durum yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmeleri açısından değerlendirildiğinde, finansal olmayan bilginin raporlaması noktasında ilk akla gelen maliyet kontrolü ve yönetimi olmaktadır. Aşağıdaki tabloda iç kontrol unsurları ve yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmelerinde maliyet kontrol sistemi aşamaları eş anlı olarak değerlendirmesi yapılmaktadır.

Tablo 2: İç Kontrol Sistemi Unsurları ve Maliyet Kontrol Sistemi Aşamaları

Yiyecek – İçecek Hizmeti Veren Konaklama İşletmelerindeki Maliyet Kontrol Sistemi Aşamaları	İç Kontrol Sistemi Unsurları	Değerlendirme
Kurulma Aşaması: Kontrol sisteminin kurulmasındaki standartların belirlenmesi ve ürünler, hizmetler, çalışma saatleri, hız, satışlar, sermaye maliyeti, gider ve kar vb. verilere ilişkin performansların ortaya çıkarılması sağlanır.	Kontrol Ortamı: Kontrol ortamı; iç kontrolün örgüt genelinde yürütülmesi için temel oluşturan bir takım standartlar, süreçler ve yapılardan oluşur. Kontrol ortamı diğer bileşenler için de temel oluşturur ve bu anlamda işletmede bir disiplin ve düzen sağlar.	İşletmenin kuruluş aşamasında kontrol ortamının belirlenerek yiyecek – içecek hizmeti ve üretimi açısından tüm süreçlerin belirlenmesi gerekir.

<p>Faaliyet Aşaması: İşletmede üretilen ürünlere ilişkin hammaddenin edinilmesi ve üretim süreci sonrasında çıktılarının belirlenmesi ve hizmetin verilmesi sağlanır.</p>	<p>Kontrol Eylemleri: Kontrol eylemleri, yönetimin, amaçların başarılmasıyla ilgili riskleri azaltacak talimatlarının uygulanmasını sağlamaya yardım eden politika ve prosedürlerle belirlenen eylemlerdir. Kontrol eylemleri, kuruluşun tüm kademelerinde, iş süreçleri içerisindeki çeşitli aşamalarda ve teknoloji ortamında yürütülür.</p>	<p>İşletmedeki yiyecek – içecek hizmetlerine ilişkin süreçlerde yürütülecek olan kontrol eylemlerinin belirlenmesi ve bunun yürütülecek işletme personelinin belirlenmesi sürecidir.</p>
	<p>Risk Değerlendirme: Risk değerlendirme, amaçları, başarmak için riskleri tanımlayan ve değerlendiren dinamik ve yinelenmeli bir süreçtir. Böylece, risk değerlendirme risklerin nasıl yönetileceğini belirlemek için temel oluşturur. Risk değerlendirmesinde, kuruluşun farklı seviyelerinde birbiriyle bağlantılı amaçların oluşturulması bir ön koşuldur.</p>	<p>İşletmede yürütülen tedarik ve üretim döngüsü temelinde işletme içi ve dışı risklerin belirlenmesi ve bu risklere karşı alınacak önlemlerin geliştirilerek yönetilmesi sürecidir.</p>
	<p>Bilgi ve İletişim: Bilgi, kuruluşun amaçlarını başarması ve iç kontrol sorumluluklarını yerine getirmesi için gereklidir. İletişim ise, gerekli bilginin sağlanması, paylaşılması ve elde edilmesinde sürekli ve yinelenmeli bir süreçtir. İç iletişim; bilginin örgütün her tarafında, aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya akışla ve çapraz şekilde dağıtıldığı araçlardır.</p>	<p>Yiyecek – içecek tedarik ve üretim süreçlerinde yürütülecek kontrol faaliyetlerinin işletme içi ya da dışı riskleri dikkate alacak biçimde yönetilmesi için işletme içerisindeki iletişimin sağlanması ve işletme içi paydaşları ile paylaşılmasını kapsar.</p>
<p>Geribildirim Aşaması: Bu aşamada sistemin içerisinde karar alınmasının gerçekleştirilmesi için uygun geri bildirimlerin alınması sağlanır.</p>	<p>İzleme: İç kontrol bileşenlerinin her birinin içindeki ilkelere yönelik kontroller de dahil olmak üzere, iç kontrollerin beş bileşeninin her birinin mevcut ve işler durumda olup olmadığını belirlemek amacıyla; sürekli değerlendirmeler, ayrı değerlendirmeler veya bu ikisinin bileşiminden oluşan değerlendirmeler kullanılır.</p>	<p>İşletme içerisindeki etkin iç kontrol sisteminin kurulması ve maliyet kontrollerinin yapılabilmesi açısından izleme süreci son derece önem taşımaktadır. Bu işletme faaliyetlerinin etkinliği açısından da önemlidir.</p>

Kaynak: COSO 2013, Tunji and Mojeed 2013 (Kaynaklarından Yaralanılarak tasarlanmıştır.)

Yukarıdaki tabloda da ifade edildiği gibi, işletmede etkin bir maliyet kontrolü açısından kritik önem taşıyan iç kontrol sistemi unsurları işletme içerisindeki maliyet yönetimi açısından finansal olmayan bilginin raporlanmasını kolaylaştırmaktadır. Bu da işletme içerisinde üretilen finansal bilginin güvenilirliğini etkilemektedir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Turizm sektörünün ülke ekonomisi açısından son derece önemli bir yere sahip olduğu ve sektördeki gelişmelerin de doğrudan makroekonomik etki

yarattığı bilinmektedir. Ulusal ve uluslar arası anlamda bu derece büyük önem sahip olan bu sektördeki işletmelerin gelirleri incelendiğinde ise, yiyecek ve içecek gelirlerinin bu işletmelerdeki gelirlerin büyük bir kısmını oluşturduğunu söylemek mümkündür. Bu noktada işletme gelirleri içerisinde yüksek bir paya sahip olan gelir kaynaklarının maliyetlerinin kontrolünün de büyük bir önem taşıdığını söylemek yanlış olmayacaktır. Özellikle de maliyetlerin analizi ve maliyet azaltıcı önlemlerin alınması konusu gündeme geldiğinde işletme içerisinde üretilen finansal bilginin kalitesi sorusunu da birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Bu doğrultuda bu çalışmada yiyecek – içecek hizmeti veren konaklama işletmelerindeki etkin maliyet kontrol sistemi açısından kritik öneme sahip olan iç kontrol sistemi ve gerekliliği tartışılmaktadır. İşletmelerde üretilen finansal bilginin makul seviyede güvenilir olmasına doğrudan katkı yapan iç kontrol sistemi çalışmada konu alınan işletmelerin maliyet kontrol sistemlerinde üç temel aşamada iç kontrol sistemi bileşenleri yardımıyla kurulmalıdır. Her bir bileşen işletmenin maliyet kontrolü yapmasında ve maliyet yönetimini etkin bir şekilde tamamlayıp fiyatlandırma politikalarını belirlemesinde olumlu etkiler yapmaktadır.

KAYNAKÇA

Akın, A. ve A. Akın. 2013. Yiyecek İçecek İşletmelerinde Uygulanan Maliyet Kontrol Sistemlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Gaziantep Örneği, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı: 36, Mayıs – Haziran, sf. 1 – 16.

Atmaca, M. ve B.B. Yılmaz. 2011. Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım – Aralık, S. 15 – 34.

Bulut, H. 2014. 4 - ve 5 Yıldızlı Otellerde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Sistemi: Ankara İli Örneği, Atılım Üniversitesi, SBE, İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

COSO. (2013) **Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary**, http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf.

Cömert, Nuran. 2015. İç Kontrollerle İlgili Teorik Çerçeve ve COSO iç kontrol Yaklaşımı, İçinde: **Bütünleşik Yaklaşımla KOBİ'lerde Risk Temelli İç kontrol**, Editörler: Ganite Kurt ve Tuğba Uçma Uysal, Gazi Kitabevi, Ankara.

Çetiner, E. 2002. **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Dopson, Lea R. and David K. Hayes. 2011. **Food and Beverage Cost Control**, Fifth Edition, John Wiley & Sons, USA.

Dönmez, A., A. Arıcı ve F.A. Kutluk. 2011. Antalya'daki Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-içecek Maliyet Kontrolü VE Fiyatlandırma Uygulamaları Üzerine bir Araştırma, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3/1, S. 201-222.

Elder, R., Y. Zhang, J. Zhou and N. Zhou. (2009). Internal Control Weaknesses and Client Risk Management, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol: 24, No: 4, pp. 543 – 579.

Erdinç, S.B. 2013. Konaklama İşletmelerinde Yiyecek – İçecek Maliyet Analizi, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, sf.313-330.

IFAC. 2011. **Global Survey on Risk Management and Internal Control: Results, Analysis and Proposed Next Steps**, Published by the Professional Accountants in Business Committee, February, USA.

Kepekçi, C. 2004. **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, Ankara .

Kurt, Ganite ve Tuğba Uçma Uysal. 2015. KOBİ'ler İçin Risk Temelli İç Kontrol Modeli, İçinde: **Bütünleşik Yaklaşımla KOBİ'lerde Risk Temelli İç kontrol**, Editörler: Ganite Kurt ve Tuğba Uçma Uysal, Gazi Kitabevi, Ankara.

Kurt, Ganite ve Tuğba Uçma Uysal. 2013. COSO İÇ KONTROL-BÜTÜNLEŞİK ÇERÇEVE GÜNCELLEME PROJESİNİN YENİLİKLERİ, *World of Accounting Science*, Vol. 15 Issue 2, p99-109.

Moeller, Robert. 2009. **Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**, Seventh Edition, John Wiley & Sons Inc., Canada.

Tunji, S.T. and R.G. Mojeed. 2013. The Impact of Cost Control on Manufacturing Industries' Profitability, *International Journal of Management and Social Sciences Research*, Volume: 2, No: 4, April.

İnternet Kaynakları

www.coso.org

www.denetimnet.net

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/4042,ickontrolstandartlaripdf.pdf?0>

www.tuik.gov.tr

www.tursab.org.tr

www.unwto.org