



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

OTELLERDE YÖNETİM MUHASEBESİ
UYGULAMALARI: MALİYET-HACİM-KÂR
ANALİZLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

SERPİL KAYA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN:
Yrd. Doç. Dr. Halil AKMEŞE

KONYA-2017

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ	v
BİLİMSEL ETİK SAYFASI.....	vii
YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU	viii
ÖNSÖZ	ix
ÖZET	x
ABSTRACT.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. YÖNETİM, YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI VE KONAKLAMA İŞLETMELERİ	3
1.1. Yönetim Kavramı.....	3
1.2. Muhasebe Kavramı.....	4
1.3. Yönetim Muhasebesi Kavramı.....	5
1.4. Yönetim Muhasebesinin Gelişimi	7
1.5. Yönetim Muhasebesinin Yararları.....	8
1.6. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	8
1.6.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	9
1.6.2. Hedef Maliyetleme	10
1.6.3. Tam Zamanında Maliyetleme.....	12
1.6.4. Yaşam Seyri Maliyetleme.....	13
1.6.5. Kaizen Maliyetleme	14
1.6.6. Değer Tabanlı Yönetim	15
1.6.7. Kalite Maliyetleri	16
1.6.8. Maliyet-Hacim-Kâr Analizi	18
1.7. Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Önemi	19

İKİNCİ BÖLÜM

2. MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİ	20
2.1. Maliyet.....	21
2.2. Hacim	22
2.3. Kâr	22
2.4. Maliyet-Hacim-Kâr İlişkileri	23

2.5. Maliyet-Hacim-Kâr Analizinin Unsurları	23
2.5.1. Değişken Maliyetler	24
2.5.2. Sabit Maliyetler	25
2.5.3. Karma Maliyet (Yarı Değişken-Yarı Sabit)	27
2.5.3.1. Karma Maliyetlerin Ayrılması	28
2.5.3.1.1. Muhasebe Tekniği	28
2.5.3.1.2. En Düşük ve En Yüksek Noktalar Tekniği	28
2.5.3.1.3. Dağılım Grafiği Tekniği	29
2.5.3.1.4. En Küçük Kareler (Regresyon) Tekniği	29
2.6. Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerinin Varsayımları	30
2.6.1. Diğer tüm değişkenler sabit kalır	31
2.6.2. Tek bir ürün ya da sabit satış karması	31
2.6.3. Toplam maliyetler ve toplam gelirler doğrusaldır	31
2.6.4. Kâr değişken maliyet esas alınarak hesaplanır	31
2.6.5. Maliyetler, sabit ve değişken bileşenlere ayrılabilir	31
2.6.6. Analizler yalnızca uygun üretim aralığı için geçerlidir	32
2.6.7. Analizler yalnızca kısa vadede geçerlidir	32
2.7. Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri	33
2.7.1. Kâr Fonksiyonu	34
2.7.1.1. Satış Miktarının Fonksiyonu Olarak Kâr	35
2.7.1.2. Satış Tutarının Fonksiyonu Olarak Kâr	36
2.7.2. Kâr Fonksiyonunun Kullanım Alanları	37
2.7.2.1. Hedef Kârı Sağlayan Satış Hacmi	37
2.7.2.2. Başa-Baş Noktası	38
2.7.2.2.1. Başa-Baş Noktası Analizinin Kullanımı	39
2.7.2.2.2. Başa-Baş Noktasını Hesaplama	40
2.7.2.3. Faaliyet Kaldırıcı	40
2.7.3. Başa-Baş Noktası ve Kâr-Hacim Grafikleri	41
2.7.3.1. Maliyet-Hacim-Kâr (Basa-Baş) Grafiği	41
2.7.3.2. Kâr-Hacim Grafiği	43
2.7.4. Kâr Fonksiyonundaki Değişmeler	45
2.7.4.1. Satış Fiyatındaki Değişim	45
2.7.4.2. Değişken Maliyetteki Değişim	45

2.7.4.3.	Sabit Maliyetlerdeki Değişim	45
2.7.5.	Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerinin Kullanım Alanları.....	46
2.7.5.1.	Fiyat Koyma Kararları	46
2.7.5.2.	Makine ve Donanımı Yenileme Kararları.....	46
2.7.5.3.	Kapasiteyi Artırma Kararları	47
2.8.	Hizmet Sektöründe Maliyet-Hacim-Kâr Analizi ile İlgili Yapılan Çalışmalar	48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.	OTEL İŞLETMESİNDE MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA	51
3.1.	İşletme Maliyetlerinin Sınıflandırılması	51
3.2.	Karma Maliyetlerin Regresyon (En Küçük Kareler) Tekniği İle Ayrılması.....	52
3.3.	İşletme Hacmine İlişkin Verilerin Belirlenmesi	55
3.4.	İşletmenin Başa-Baş Noktasının Hesaplanması	58
3.4.1.	Odalar Bölümü Başa-Baş Noktasının Hesaplanması	59
3.4.2.	Odalar Bölümü Başa-Baş Noktası Grafiği	84
3.4.3.	Yiyecek-İçecek Bölümü Başa-Baş Noktasının Hesaplanması.....	86
3.4.4.	Yiyecek-İçecek Bölümü Başa-Baş Noktası Grafiği.....	99
4.	SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	100
	KAYNAKÇA	104
	ÖZGEÇMİŞ	112

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. Değişken Maliyet Grafiği	25
Şekil 2.2. Sabit Maliyet Grafiği	26
Şekil 2.3. Karma Maliyet Grafiği	27
Şekil 2.4. Maliyet-Hacim-Kâr (Başa-Baş) Grafiği	42
Şekil 2.5. Kâr-Hacim Grafiği	44
Şekil 3.1. Odalar Bölümü Yıllık Başa-Baş Noktası Grafiği	85
Şekil 3.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Yıllık Başa-Baş Noktası Grafiği	100



TABLolar LİSTESİ

Tablo 3.1. Odalar Bölümü Maliyet Sınıflandırması	51
Tablo 3.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Maliyet Sınıflandırması.....	52
Tablo 3.3. Odalar Bölümü Haberleşme Giderlerinin Regresyon Tekniği ile Ayrılması.....	53
Tablo 3.4. Odalar Bölümü Temizlik Malzemesi Giderlerinin Regresyon Tekniği ile Ayrılması.....	54
Tablo 3.5. Yiyecek-İçecek Bölümü Haberleşme Giderlerinin Regresyon Tekniği ile Ayrılması.....	55
Tablo 3.6. Odalar Bölümü Yıllık Gider Topamları (TL).....	56
Tablo 3.7. Yiyecek-İçecek Bölümü Yıllık Gider Topamları (TL)	56
Tablo 3.8. Aylık Ortalama Maliyetler.....	57
Tablo 3.9. Odalar Bölümü Ocak Ayı Giderleri.....	59
Tablo 3.10. Odalar Bölümü Şubat Ayı Giderleri.....	61
Tablo 3.11. Odalar Bölümü Mart Ayı Giderleri	63
Tablo 3.12. Odalar Bölümü Nisan Ayı Giderleri	65
Tablo 3.13. Odalar Bölümü Mayıs Ayı Giderleri	67
Tablo 3.14. Odalar Bölümü Haziran Ayı Giderleri.....	69
Tablo 3.15. Odalar Bölümü Temmuz Ayı Giderleri.....	71
Tablo 3.16. Odalar Bölümü Ağustos Ayı Giderleri	73
Tablo 3.17. Odalar Bölümü Eylül Ayı Giderleri.....	75
Tablo 3.18. Odalar Bölümü Ekim Ayı Giderleri.....	77
Tablo 3.19. Odalar Bölümü Kasım Ayı Giderleri.....	79
Tablo 3.20. Odalar Bölümü Aralık Ayı Giderleri.....	81
Tablo 3.21. Odalar Bölümü Yıllık Başa-Baş Noktası Hesabı	83
Tablo 3.22. Yiyecek-İçecek Bölümü Ocak Ayı Giderleri	86
Tablo 3.23. Yiyecek-İçecek Bölümü Şubat Ayı Giderleri	87
Tablo 3.24. Yiyecek-İçecek Bölümü Mart Ayı Giderleri	88
Tablo 3.25. Yiyecek-İçecek Bölümü Nisan Ayı Giderleri.....	89
Tablo 3.26. Yiyecek-İçecek Bölümü Mayıs Ayı Giderleri.....	90
Tablo 3.27. Yiyecek-İçecek Bölümü Haziran Ayı Giderleri	91
Tablo 3.28. Yiyecek-İçecek Bölümü Temmuz Ayı Giderleri	92
Tablo 3.29. Yiyecek-İçecek Bölümü Ağustos Ayı Giderleri.....	93

Tablo 3.30. Yiyecek-İçecek Bölümü Eylül Ayı Giderleri	94
Tablo 3.31. Yiyecek-İçecek Bölümü Ekim Ayı Giderleri	95
Tablo 3.32. Yiyecek-İçecek Bölümü Kasım Ayı Giderleri	96
Tablo 3.33. Yiyecek-İçecek Bölümü Aralık Ayı Giderleri	97
Tablo 3.34. Yiyecek-İçecek Bölümü Yıllık Başa-Baş Noktası Hesabı.....	98



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

Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı	Serpil KAYA		
	Numarası	148112011014		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı/Turizm İşletmeciliği Bilim Dalı		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans	✓	
		Doktora		
Tezin Adı	Otellerde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri Üzerine Bir Uygulama			

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.


Serpil KAYA

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

YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	Serpil Kaya
	Numarası	148112011014
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Turizm İşletmeciliği
	Programı	Yüksek Lisans
	Tez Danışmanı	Yrd. Doç. Dr. Halil Akmeşe
	Tezin Adı	Otellerde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Maliyet-Hacim-Kar Analizleri Üzerine Bir Uygulama

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan “Otellerde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Maliyet-Hacim-Kar Analizleri Üzerine Bir Uygulama” başlıklı bu çalışma 18.08.2017 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.	Halil Akmeşe	
2	Doç. Dr.	Ahmet Büyüksalvarcı	
3	Yrd. Doç. Dr.	Semih Büyükipekçi	

ÖNSÖZ

Otellerde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri Üzerine Bir Uygulama adlı çalışmamın ortaya çıkmasında, Necmettin Erbakan Üniversitesi'ne geldiğim günden beri her konuda bana yardımcı olan, bilgi ve deneyimleri ile beni yönlendiren, desteğini hiçbir zaman benden esirgemeyen danışman hocam, Sayın Yrd. Doç. Dr. Halil AKMEŞE'ye; tez savunma esnasında tezime sağladıkları katkılarından dolayı değerli jüri üyeleri Sayın Doç. Dr. Ahmet BÜYÜKŞALVARCI'ya ve Yrd. Doç. Dr. Semih BÜYÜKİPEKÇİ'ye; Lisans eğitimim süresince bilime ve eğitime verilen önemi benimsememde bana büyük katkıları olan değerli hocalarım, Yrd. Doç. Dr. Yasin KELEŞ'e ve Yrd. Doç. Dr. Kamil YAĞCI'ya,

Öte yandan gerek lisans gerekse yüksek lisans eğitimim boyunca her an yanımda olan bir abla şefkatiyle bana yaklaşan, bilgi ve desteğini benden bir an olsun esirgemeyen kıymetli hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Yeliz PEKERŞEN'e; araştırma konusunda zora düştüğüm her zamanda, problemlerle karşılaştığım her durumda yanımda olan ve destekleyen değerli hocalarım Sayın Doç. Dr. Hüseyin ÇETİN'e, Öğr. Gör. Beyhan BELLER'e, Araştırma Görevlisi Sercan Aras'a ve Doktora Öğrencisi Alev AKMEŞE'ye; tezimin uygulama kısmında bana yardımcı olan ve yönlendiren Muhasebe Müdürü Ali ÜZÜLMEZ'e, Ayrıca lise öğrenimim boyunca bana güvenen, beni her konuda destekleyen, sıkıntıya düştüğüm her anda yanımda olan Havza Kız Teknik ve Meslek Lisesi hocalarıma ve tüm arkadaşlarıma,

Bugünlere gelmemde bana büyük katkıları olan hayatımın her anında maddi ve manevi desteklerini benden esirgemeyen, her türlü sıkıntıda yanımda olan babama, anneme ve kardeşlerime, bana güvendikleri ve her an yanımda olduklarını hissettirdikleri için sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

Maliyet-hacim-kâr analizleri yönetim muhasebesinin önemli bir aracıdır. Tahmini sonuçları belirlemek için kullanılmakta olan bu analiz bir işletmenin satış fiyatları, maliyetleri ve satış hacmi arasındaki ilişkilerin kârlılık üzerindeki etkilerini incelemektedir.

Bir işletmenin maliyet-hacim-kâr analizlerinin yapılabilmesi için öncelikle maliyetlerinin bilinmesi gerekmektedir. Bu analiz, kâr elde etmek amacıyla kurulan otel işletmeleri için de çeşitli kolaylıklar sağlamaktadır. Otel yöneticileri, maliyet-hacim-kâr analizleri yardımıyla gelirler ile giderlerin hangi seviyede eşitleneceğini ve kâra geçeceğini hesaplayabilirler. Bu nedenle maliyet-hacim-kâr analizleri geleceğe ışık tutan, belirsizlikleri ortadan kaldıran ve sonuçların doğru bir şekilde değerlendirilmesini sağlayan bir analizdir. Maliyet-hacim-kâr analizlerinin hizmet işletmelerinde (konaklama işletmeleri) uygulanabilirliğini incelemek amacıyla böyle bir çalışma yapılmıştır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde yönetim, yönetim muhasebesi uygulamaları ve konaklama işletmelerine değinilmiştir. İkinci bölümde maliyet-hacim-kâr analizlerine ve hizmet sektöründe maliyet-hacim-kâr analizi ile ilgili yapılmış çalışmalara değinilmiştir. Üçüncü bölümde ise uygulama otelinin odalar bölümü ve yiyecek-içecek bölümü maliyetleri kategorize edilerek maliyet-hacim-kâr analizlerinden başa-baş noktası analizi kullanılarak hesaplamalar yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Otel, Yönetim Muhasebesi, Maliyet-Hacim-Kâr Analizi

ABSTRACT

Cost-volume-profit analysis is an important tool in management accounting. This analysis, which is used to determine estimated results, examines the effects of an operator's profitability on the relationship between sales prices, costs and sales volume.

Cost-volume-profit analysis of an enterprise can be done before the costs need to be known. This analysis also provides a variety of facilities for the establishment of profitable hotels. Hotel managers can calculate the income and expenses to be equalized and accumulated at the same level with the help of cost-volume-profit analysis. Therefore, cost-volume-profit analysis provides the future, removes uncertainties, and ensures that the results are accurately assessed. In order to examine the applicability of the cost-volume-profit analysis of the services business (accommodation businesses) it was conducted such a study.

This study consists of three parts. In the first part, management, management accounting practices and accommodation enterprises are mentioned. In the second part, cost-volume-profit analyzes and cost-volume-profit analysis in the service sector are mentioned. In the third part, the costs of the hotel rooms and food and beverage department were categorized and cost-volume-profit analysis were calculated using break-even point analysis.

Key Words: Hotel, Management Accounting, Cost-Volume-Profit Analysis

GİRİŞ

Turizm sektörü, çağdaş toplumların gelişme ve büyüme süreçlerinde önemli rol oynayan dinamik bir sektördür. Turizm, çağdaş medeniyetin ekonomik ve sosyal bir olgusudur, bu nedenle toplumlar turizmin gelişiminden yoğun bir şekilde etkilenmiştir. Büyük sosyal kesimlere hitap eden, onların ihtiyaçlarına cevap veren turizm; hem ulusal hem de uluslararası düzeyde artan bir dinamizm ile karakterize olmuş ekonomik bir sektördür. Bu sektörün önemli kısmını da konaklama işletmeleri oluşturmaktadır (Sorin & Carmen, 2010, s. 839).

Konaklama işletmeleri turistik çekicilikleri oluşturan işletmeler içerisinde yer almaktadır. Bu işletmeler, misafirlerin konaklama, beslenme, dinlenme gibi ihtiyaçlarını karşılamak için kurulmaktadır. Konaklama işletmeleri içerisinde en önemli grubu ise oteller oluşturmaktadır (Kozak, 2001, s. 50). Oteller; insanların belirli bir ücret karşılığında geçici olarak konakladıkları ve beslenme ihtiyaçlarını karşıladıkları yerlerdir. Otel işletmelerindeki en önemli sorunlardan biri turizm sezonunun kısa sürmesi bu nedenle de kârlılığın düşük olması durumudur. Bu sorunun ortadan kaldırılması için otel yönetimlerinde de kullanılmak üzere analiz yöntemleri geliştirilmiştir. Böylece otel yöneticileri karar alırken bazı analizlere ihtiyaç duymuşlardır. Bu analizlerden biri de maliyet-hacim-kâr analizleridir.

Bir otel işletmesinin performansının ölçülmesinde kullanılan en önemli kriterlerden biri kârlılıktır. Gelirler ile giderler arasındaki fark kârı oluşturmaktadır. Bu nedenle bir işletmenin kâr etmesi için mal ya da hizmet miktarının, üretim maliyetlerinin ve satış fiyatlarının iyi belirlenmesi gerekmektedir. Kârlılığı etkileyen bu faktörler maliyet-hacim-kâr analizlerinin alt yapısını oluşturmaktadır.

Maliyet-hacim-kâr analizleri mal ya da hizmetlerin üretim seviyelerinde, satış fiyatlarında, birim değişken maliyette veya sabit maliyetlerde olduğu gibi toplam gelir, toplam maliyetler ve işletme kârı gelişimini analiz etmek için kullanılmaktadır (Sorin & Carmen, 2010, s. 841). Diğer analiz yöntemleri gibi bazı varsayımlara dayanmaktadır. Yapılan analizlerin değerlendirilmesi sürecinde bu varsayımların göz önünde bulundurulması sonuçların daha gerçekçi çıkmasını sağlayacaktır.

Bu çalışmada maliyet-hacim-kâr analizleri kapsamında en çok kullanılan analizlerden biri olan başa-baş analizinin hizmet sektörünün en büyük kısmını oluşturan konaklama işletmelerinde uygulanmaya çalışılmıştır. Başa-baş analizi kâra geçiş analizi olarak da bilinmektedir. Bu analizin amacı, gelirler ile giderleri karşılaştırmaktır. Böylece işletmeler maliyetlerini karşılayacak olan üretim miktarlarını ve satış gelirlerini bularak kârlarını hesaplayabilmektedir.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. YÖNETİM, YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI VE KONAKLAMA İŞLETMELERİ

1.1. Yönetim Kavramı

Yönetim kelimesi çok uzun yıllardır kullanılan bir kavramdır. Amerikan yazınında vücut bulan bu kavram bir işletmenin ya da bir kurumun uygulama organıdır. Bir toplumun konumunu ve yetkisini aynı zamanda çalışma alanının disiplinini sağlamaktadır. Hastaneler, üniversiteler, devlet kurumları gibi birçok kurumda da yönetim kavramı kullanılmaktadır. Tüm bu kurumlarda yönetim işlevi ve görevi ortaktır. İşletmeler ve kurumlar olmadan yönetim olmaz fakat yönetim olmadan varlığını sürdürmeye çalışan kurumlar da etkin bir şekilde işleyemeyecektir (Drucker & Maciariello, 1999, s. 2-3). İşletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için kaynaklarının etkin ve etkili bir şekilde koordine edilmesi gerekmektedir (Lewis, Goodman & Fandt, 2001, s. 5). Bu açıdan yönetim, işletmelerin etkinliğini sağlamak ve işlevlerini gerçekleştirmek durumundadır. Bu nedenle yönetimin üç adet görevi bulunmaktadır (Drucker, 1986, s. 32).

- ✓ Amaç ve misyonunun belirlenmesi
- ✓ Verimliliğin korunması ve artırılması
- ✓ Sosyal etkilerin ve sosyal sorumlulukların belirlenmesi

Yönetim bir bilim dalıdır ve yukarıda da belirtildiği gibi bir takım görevleri bulunmaktadır. Fakat yönetimi sağlayanlar da insanlardır. Gerçekleştirilen her başarısızlık aslında yöneticinin başarısızlığıdır. Yöneticiler vizyon sahibi kişiler olduğunda ve takım ruhu ile hareket edildiğinde ileri düzeyde yönetim etkinliği gerçekleştirilmiş olacaktır (Drucker & Maciariello, 1999, s. 4). Yönetim fonksiyonları beş temel faaliyetten oluşmaktadır. Bu faaliyetlerin genel görünümüne aşağıda yer verilmiştir (David, 2011, s. 99; Lewis, Goodman & Fandt, 2001, s. 7).

Yönetimin Temel Fonksiyonları:

Yönetimin temel fonksiyonlarında planlama ele alınması gereken en önemli işlemdir. Her türlü faaliyet planlama ile başlamakta, değerlendirme aşaması ile son bulmaktadır.

Planlama, geleceğe hazırlanırken ilgili bütün yönetsel faaliyetlerin oluşudur. Hedeflerin belirlenmesi, stratejilerin oluşturulması, politikaların geliştirilmesini içermektedir.

Organizasyon, Görev ve yetki ilişkileri gibi tüm yönetsel faaliyetleri içermektedir. Örgütsel tasarım, iş tanımları, iş spesifikasyonları, kontrol aralığı, komuta birliği, koordinasyon, iş tasarımı ve iş analizi gibi alanlar yer almaktadır.

Yönlendirme, Motivasyonu sağlayan ve işletmenin hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunan işletme üyelerini yönlendiren bir süreçtir. İşletmenin insan yönü ile ilgilenmektedir. Bu nedenle işletmenin başarısı için insan faktörü çok önemlidir.

Kontrol, Yönetsel faaliyetlerin planlanan sonuçlarla uyumlu olmasını sağlamaya yöneliktir. Finansal kontrol, satış kontrolü, envanter kontrolü, gider kontrolü, varyans analizi, yatırımlar ve kalite kontrolü gibi önemli konuları içermektedir.

Değerlendirme, Kararları almak için bilgileri dikkatle toplamakta ve analiz etmektedir. Amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı ya da ne ölçüde ulaşıldığının belirlenip düzeltici tedbirlerin alınması aşamasıdır.

Kısacası yönetim, belirlenmiş hedefleri gerçekleştirmek için planlama, organizasyon, yönlendirme, kontrol ve değerlendirme faaliyetlerinin düzenli olarak yürütülmesi sürecidir.

1.2. Muhasebe Kavramı

Muhasebe kavramı, faaliyet gösteren bir işletmenin varlıkları, yükümlülükleri ve faaliyet sonuçları ile ilgili tabloların hazırlanmasına ilişkin yöntemleri ifade etmektedir (Hales, 2005, s. 3). İşletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin sistemli olarak kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve analiz edilerek yoruma hazır hale getirilmesini sağlayan bir sistemdir (Kaygusuz, 2012, s. 3). Aynı zamanda; tanımlama, ölçümleme ve finansal bilgi kullanıcıları tarafından bilinçli kararların alınması (Weetman, 2006, s. 424), ekonomik faaliyetlerin sistematik olarak belirlenmesi sürecidir (Stice, Stice & Diamond, 2003, s. 2). Kısacası muhasebe, bu bilgileri sağlayan finansal (mali nitelikli) bilgi sistemidir. Bunun içinde kayıtlar,

tanımlar ve işletme içindeki ekonomik olaylar olmak üzere üç temel faaliyetin bilinmesi gerekmektedir (Weygandt, Kimmel & Kieso, 2013, s. 4).

İş faaliyetlerini ölçen, finansal tablo ve raporları karar vericilere sunmakta ön planda olan (Harrison & Horngren, 2008, s. 27) muhasebe, çok farklı durumlarda kullanılmaktadır. Yönetim muhasebesi de bunlardan bir tanesidir (Stice, Stice & Diamond, 2003, s. 2).

1.3. Yönetim Muhasebesi Kavramı

Yönetim muhasebesi yöneticiler için planlama, kontrol etme ve karar vermede kullanışlı olan bilgileri tanımlama, toplama, ölçme ve raporlama ile ilgili hizmetler ve bilgiler sunmaktadır. Bu, yönetim muhasebesi türü işletmelerin ve diğer ekonomik birimlerin yönetiminden sorumlu kişilere, kuruluşun geleceği hakkında daha iyi kararlar vermelerine ve aldıkları kararların uygulanmasını denetlemelerine yardımcı olmak için kullanılan bir türdür (Hoque, 2005, s. 5).

Yönetim muhasebesi, iç kullanıcılar tarafından ihtiyaç duyulan finansal ve finansal olmayan bilgileri toplamak ve (Kinney & Raiborn, 2011, s. 3), işletme içindeki yöneticileri yönlendirmek ve faaliyetleri kontrol altına alabilmek için kullanılmaktadır (Brewer, Garrison & Noreen, 2009, s. 30). Aynı zamanda yöneticiler kurumsal hedeflere ulaşmak için, stratejilerin uygulanması, ürün tasarımı, üretim ve pazarlama gibi aynı anda farklı iş segmentlerini kontrol etmektedirler. Yönetim muhasebesinin genel kabul görmüş muhasebe kurallarına uyması gerekli değildir ancak yöneticiler için tarihi ve geleceğe yönelik bilgileri sunmalıdır (Kinney & Raiborn, 2011, s. 3). Planlama ve performans, yönetim sistemlerinin oluşturulması ve finansal raporlamada uzmanlık sağlayarak bir kuruluşun stratejisinin oluşturulması ve uygulanmasında yönetime yardımcı olmaktadır (Blocher, Stout & Cokins, 2010, s. 3). Bir diğer taraftan yönetim muhasebesi, yöneticilerin planlama ve kontrol işlemlerine yardımcı olacak bilgileri sağlamaktadır. Buna işletmenin tesis, ekipman ve insan kaynakları dahildir. Yönetim muhasebesi, geleceğe yönelik bilgiler gerektirir. Buna ek olarak yönetim muhasebesi raporları işletmeye özgü (kamuya açık olmayan) bilgileri içerebilirken finansal raporlar ise öyle değildir.(Horngren, Harrison & Oliver, 2011, s. 775).

Konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi ise, işletme içindeki işlemlerin yönetilmesi ve kontrol edilmesinden sorumlu olan yöneticiler ile ilgili bir işlevi ifade etmektedir. Yöneticiler gerekli olan finansal kaynakları yönlendirmek ve belirli eylemleri yürütmek için gerekli olan bölümleri bilgilendirmektedirler (Jagels & Ralston, 2006, s. 2). Konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi dâhili olarak kullanılan yöntemleri izlemek ve iş kârlılığını artırmak için kullanılabilen tekniklerin seçimini sağlamaktadır (Pizam & Holcomb, 2008, s. 172). Yönetim muhasebesi işletme içi çalışanların (ya da kısım amirlerinin) üst düzey yöneticiler için bilgi sağladığı muhasebe dalı olarak da ifade edilmektedir (Harrison & Horngren, 2008, s. 28). Bu muhasebe türü veya alanı işletme içinde daha net kararlar alınmasına ve yöneticilere yardımcı olmak için gerekli olan veri ve bilgilerin sağlanmasına odaklanmaktadır (Jones, Atkinson, Lorenz & Harris, 2012, s. 2).

Yönetim muhasebesi bir işletmeyi çalıştırmak için gerekli olan bilgi ve raporları sunmaktadır. Kullanım alanları kısaca şu şekilde ifade edilmektedir Warren, Reeve & Duchac, 2014, s. 769).

- ✓ Yönetim muhasebesi satış fiyatını belirlemek ve maliyet kontrollerini sağlamak için,
- ✓ Personel raporlarını tanımlamak için,
- ✓ Üretim sürecini hızlandırmak ve potansiyel verimliliği analiz etmek için,
- ✓ İşletme maliyetlerini ve giderlerini karşılayarak gerekli analizlerin yapılması için,

Yönetim muhasebesi çeşitli yerlerde bilgi amaçlı kullanılabilir. Kısacası yönetim muhasebesi, iç kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına odaklanmaktadır. Bu nedenle işletme yöneticilerinin bilgi sahibi olmaları, iyi bir planlama yapmaları ve maliyet kontrolünü sağlamaları gerekmektedir. Böylece yönetim muhasebesi ile ilgili raporlar işletme için daha ayrıntılı bilgiler sunacaktır (Horngren, Harrison & Oliver, 2011, s. 775). Yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi arasındaki fark ise şu şekilde ifade edilmektedir. Maliyet muhasebesi genel olarak maliyet verilerine gelir tablosu ve bilançoda yer vermektedir. Yani finansal tabloların envanter değerlemesi için maliyet verilerinden faydalanılmaktadır. Yönetim muhasebesi ise

işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşması için ve yönetim kararları için veriler sağlamaktadır (Hoque, 2005, s. 5)

1.4. Yönetim Muhasebesinin Gelişimi

Yönetim muhasebesi köken ve gelişim açısından evrensel olarak kabul görmüş bir kavramdır. Ancak kökeni ve gelişimi arasındaki tartışma hala devam etmektedir. Yönetim muhasebesinin Sanayi Devriminin başlangıcına dayandığı biliniyor olsa da yönetim muhasebesi bir disiplin olarak 1940'ların sonlarından itibaren ortaya çıkmıştır (Ovunda, 2015, s. 1893).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu verilerine göre ilk Yönetim Muhasebesi Devrimi öncesi dönem “klasik dönem” olarak bilinmekte ve 1950'lerin sonlarına doğru sona ermektedir. 18 ve 19. yüzyıllarda Sanayi Devrimi muhasebeciler için sorunlar oluşturmuştur. İşletme faaliyetlerinin daha karmaşık bir hal aldığı ve bu işlemleri kolaylaştırmak için önlemler alındığı bir dönem olarak ifade edilmektedir (Botes, 2006, s. 26). Yönetim muhasebesinin henüz emekleme döneminde olduğu ifade edilmektedir. Son yirmi yılda yaşanan olaylar (1960 ve 1970 yıllarına göre) yönetim muhasebesinin gelişmesine yol açmış ve yaygın bir şekilde kabul görmeye başlamıştır. 1990 yılları sonrasında literatürde de yönetim muhasebesi zengin bir kaynak konumunu almıştır (Kamal, 2015, s. 18).

Yönetim muhasebesi karar verme, planlama, kontrol ve performans değerlendirmesi için uygun bilgi sağlanması ile ilgilenmektedir. Yönetim muhasebesi çok farklı amaçlarla kullanılmaktadır (Ovunda, 2015, s. 1893). Roslender & Hard (2010: 6-8) çalışmasında yönetim muhasebesinin işletme yönetimine genel bir yaklaşım sağladığını, yönetim işlevlerine daha geniş bir bilgi yelpazesi sağladığını belirtmiştir.

Yönetim muhasebesi geleceğe yönelik kararlar vermede tarihe ışık tutan bir muhasebe dalıdır. Mevcut ya da yakın tarihe odaklanan durumları keşfetmek açısından önemlidir. Tarihsel gelişimi hızla gelişen teknolojik ortamla ilgili soruları yanıtlayan (Botes, 2006, s. 23-25) yönetim muhasebesi evrimi dört ana aşamadan oluşmaktadır. Bunlar 1950 öncesi, 1965 başları, 1985 başları ve 1995 yılı ve sonrası

yönetim muhasebesi eğilimleri olarak gruplandırılmıştır (Ahmad, 2012, s. 33-34). Açıklamaları şu şekildedir:

- ✓ 1950 öncesi; maliyet muhasebesi ve bütçeleme tekniklerini kullanarak maliyetlerin odak noktasının belirlenmesi ve mali denetimlerin yapılması,
- ✓ 1965 başları; yönetim planlamalarının yapılarak gerekli bilgilerin sağlanması kontrol ve karar analizlerinin kullanılması,
- ✓ 1985 başları; süreç analizleri ve maliyet yönetim teknolojileri kullanılarak iş süreçlerinde kullanılan kaynakların azaltılması üzerinde yoğunlaşması,
- ✓ 1995 yılı ve sonrası; müşteri değeri, hissedar değeri ve kurumsal yenilik gibi teknolojilerin kullanımı sayesinde değer üretimi oluşturularak kaynakların etkin kullanılmasının sağlanması.

Yönetim muhasebesinin her aşamasında işletmeler rekabet avantajlarını koruyabilmek için kendi stratejilerini yeniden şekillendirmek ve yeniden formüle etmek için karşılaştıkları güçlüklerle karşı önlemler alarak verimli olmaktadır (Ahmad, 2012, s. 34).

1.5. Yönetim Muhasebesinin Yararları

Yönetim muhasebesi işletmeler için sağlanan kaynakların işletme içi akışlarını izlemektedir. Bu kaynakların çıkış noktasından başlayarak farklı amaçlar için kullanılıp kullanılmadıklarını ölçmektedir. Aynı zamanda işletmelerin gelecek ile ilgili kararlar almasında yardımcı olmaktadır. İşletmelerin kârlılığını ölçerek, işletmeleri verimliliğe ulaştırmaktadır. Kısacası yönetim muhasebesi, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gerekli olan faydaları sağlayan bir muhasebe dalıdır (<https://www.frmtr.com>; 29.10.2016).

1.6. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

Yönetim muhasebesi uygulamaları, yeni yönetim muhasebesi teknikleri ile literatüre tanıtılmıştır. Artan rekabet ve küreselleşme sadece ürün nitelikleri ya da yönetim teknikleri açısından değil aynı zamanda kendilerini farklılaştırmak için işletmeleri tetiklemektedir. İşletmenin uygun fiyatlar sunması her zaman kârın yüksek olması anlamına gelmemektedir. Yönetim gelecekte olmak istedikleri yeri tanımlamak ve uzun vadede hedeflerine ulaşmak için stratejilerin tanımlanmasını

gerektirmektedir. Bu açıdan yönetim muhasebesi işletmelerin hedeflerine ulaşmasını ve harekete geçmesini sağlayacak gerekli bilgileri yönetime vermektedir (Şavlı, 2006, s. 80).

Yönetim muhasebesi; analiz etme, karar verme ve kontrol için yönetime yardımcı olacak bilgileri rapor halinde sınıflandırarak bir araya getiren bir sistem olarak ifade edilmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi ise, sürekli olarak değişen çevre koşullarına uyum sağlamak amacıyla yönetim planlarının ve muhasebe araçlarının entegrasyonunun sağlanması sürecidir. Üründe sürekli olarak iyileştirme, maliyet kontrolü, karar alma ve planlama yoluyla bütçelemenin düzenli yapılmasını sağlamaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004, s. 394).

Yönetim muhasebesi uygulamalarının geliştirilmesi ve kullanılması çeşitli stratejik kararları desteklemek için önemlidir (Novianty, 2015, s. 9). Bu açıdan yönetim muhasebesi uygulamaları faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, tam zamanında maliyetleme, yaşam seyri maliyetleme, kaizen maliyetleme, değer tabanlı yönetim, kalite maliyetleri ve maliyet-hacim-kâr analizleri olarak sıralanabilir. Şüphesiz, konaklama işletmelerinde bu yönetim muhasebesi uygulamalarının önem derecelerinin aynı olduğunu söylemek mümkün değildir. Hatta bazılarının uygulanabilirliği yok denebilecek kadar sınırlı olabilir. Bu nedenle konunun daha iyi anlaşılabilmesi için her birinin ayrı ayrı incelenmesi ve konaklama işletmeleri açısından değerlendirilmesi yararlı olacaktır (İrdem, 2010, s. 75-76).

1.6.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönetim muhasebesi uygulamalarının içinde en popüler olanıdır. Maliyet sistemini detaylandırarak anlatan en iyi araçlardan biri olarak kabul edilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sadece maliyetleme sistemi değil aynı zamanda bir işletmeyi yönetmek için kullanılmakta olan bir sistemdir. (Şavlı, 2006, s. 86). Faaliyet tabanlı maliyetleme temel maliyet nesnelere ile bireysel faaliyetleri belirleyerek bir sistem geliştirmektedir (Horngren, Datar & Rajan, 2011, s. 146). Bu sisteme göre, ürünlerin üretimi için bir takım faaliyetler yapılır ve bu faaliyetler işletmenin kaynaklarını tüketir. Maliyetler ile faaliyetler arasında sebep

sonuç ilişkisi bulunmaktadır. Bu nedenle faaliyetler sebep, maliyetler ise bir sonuçtur (Unutkan, 2010, s. 90).

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi; bir işletmenin faaliyetleri, kaynakları, maliyet taşıyıcıları, maliyet nesnelere ve faaliyet başarı ölçüleri ile ilgili finansal ya da finansal olmayan verilerinin elde edilmesi ve bunların işlenerek bilgi haline dönüştürülmesini sağlayan bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır (Büyükşalvarcı, 2006, s. 162-163). Faaliyetler üzerine yoğunlaşan aynı zamanda kaynak kullanımını esas alarak maliyetleri faaliyetlere yükleyen ve maliyet taşıyıcılarının faaliyet kullanımlarını dikkate alarak faaliyetin maliyetlerini maliyet taşıyıcılarına yükleyen bir muhasebe sistemidir (Doğan, 1996, s. 209). Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi maliyet ve faaliyet taşıyıcıları arasında bir nedensellik ilişkisi kurarak işletmenin belirlemiş olduğu maliyetler için gerekli olan bilgileri sağlamak ve işletmenin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır (Cokins, 2002, s. 13). Bir işletmenin faaliyetlerine odaklanmakta ve bu faaliyetlerin kapsamında bulunan maliyetleri bir araya toplayan bir muhasebe sistemi olarak ifade edilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin üç temel unsuru bulunmaktadır (Kinney & Raiborn, 2011, s. 124).

- ✓ Maliyetlerin farklı kurumsal düzeylerde gerçekleşmiş olduğunu kabul etmek,
- ✓ Maliyet havuzları ile ilgili maliyetleri biriktirmek,
- ✓ Ürün ve hizmetlerin maliyetlerini belirlemek için birden fazla maliyet sürücüsü kullanmak.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi daha doğrusu fonksiyonel tabanlı maliyet sistemi ürün maliyeti oluşturma potansiyeline sahiptir (Hansen, Mowen & Guan, 2007, s. 96).

1.6.2. Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme, ürün maliyetlerinin yönetimi için yönetim muhasebesi sistemi olarak muhasebe literatüründe yer almaktadır. Ürün geliştirme sürecinde bir işletmenin gelecekteki kârını yönetmek için kullanılmakta olan bir maliyet sistemidir (Sevim, Korkmaz, 2014, s. 163). Hedef maliyetleme yaklaşımı basit bir yapıya sahiptir (Bahşi & Can, 2001, s. 51). Bu yapı aşağıdaki gibidir:

- ✓ Ürün ya da hizmetlerin fiyatları hedef pazarda belirlenmektedir.

- ✓ Hedeflenen kâr marjı satış fiyatından düşürülmektedir.
- ✓ Kalan kısım ürünlerin üretilmek zorunda olduğu hedef maliyet düzeyini göstermektedir.

Hedef maliyetleme sistemi hedef kâr ve hedef maliyet yönetim süreci olarak belirlenmektedir. Doğru bir ürün tasarımı sayesinde hedef maliyeti elde etmek için maliyetin olması gerekmektedir (Novianty, 2015, s. 10). İşletmeler kârlarını artırmak ve maliyetlerini düşürmek için faaliyette bulunurlar. Bu açıdan hedef maliyetleme sisteminde pazardaki ilk satış fiyatı belirlenir ve daha sonra hedef kâr ve hedef maliyete ulaşmak için üzerinde çalışılır. Maliyetler önceden belirlenmiş hedef maliyetlerden yüksek olmayacak şekilde ürün imalat ya da hizmet sürecinin tasarlanması gerekmektedir. Hedeflenen maliyetin üzerinde bir limit tasarlanacak olursa ürün veya hizmetin üretimi yapılamamaktadır (Şavlı, 2006, s. 85).

Hedef maliyetleme sistemi, bir işletmenin geleceğe yönelik kârlarını stratejik bir şekilde yöneten teknik olarak bilinmektedir. Hedef maliyetleme de maliyet, ürün tasarım ya da hizmet sürecinin çıktısı değil girdisidir (Cooper & Slagmulder, 1999, s. 23).

Hedef maliyetlemenin temel ilkeleri şu şekilde sıralanabilir (Sharafoddin, 2016, s. 125-126).

- ✓ Pazar bazlı fiyatlandırma,
- ✓ Müşteri konsantrasyonu (müşteri odaklılık),
- ✓ Tasarım sürecine yoğunlaşma,
- ✓ Özel sektörler arasında iş birliği, (Hedef maliyetin başarısını etkileyen diğer sistemlerin birbirleri ile iletişim halinde olması gerekmektedir.)
- ✓ Ürün yaşam döngüsü kapsamında oryantasyon, (Bu da pazarda talep yetersizliği nedeniyle üretimin durması ve pazara yeni ürünler temin etmek için tasarım aşaması arasındaki aralığı kapsamaktadır.)
- ✓ Değer zinciri katılımı, (Yani herhangi bir kuruluş ya da işletmenin nihai hedefi müşteriler için değer yaratmaktır. Yaratılan değer üretim ve hizmet tedarik maliyetlerinden daha yüksek olduğunda işletme kârlı olacaktır.)

Yapılan açıklamalardan hareketle hedef maliyetleme sistemi, işletmenin bölümleri arasında uyum ve işbirliğini sağlayarak işletmede takım ruhunun oluşmasına yardımcı olmaktadır. Bu doğrultuda işletmeler hedef maliyetlere daha kolay ulaşmış olurlar (Coşkun, 2008, s. 11). Hedef maliyetleme; kalite, maliyet ve zaman unsurlarını birleştirmektedir. Bu açıdan giderlerin kontrolünde önemli bir payı bulunmaktadır. Maliyetlerin azaltılması hedef maliyetlemenin temel amacı olarak belirtilmektedir. Üretimin başlamasını beklemeden maliyet planlarını yapmakta ve maliyetleri belirlemektedir (Köse, 2002, s. 88).

1.6.3. Tam Zamanında Maliyetleme

Tam zamanında maliyetleme doğru yerde ve doğru zamanda doğru kalite ve nitelikte uygulanmakta olan bir Japon yönetim felsefesi olarak bilinmektedir (Kootanaee, Babu & Talari, 2013, s. 8). Tam zamanında maliyetleme sisteminin amacı; maliyetleri azaltmak, ürün kalitesini artırmak ve verimliliği artırmaktır. Amacı sıfır stok ile çalışmak olduğundan envanter stok maliyeti ve toplam maliyetler düşecektir. Bu nedenle işletmenin kalitesini artırmak için eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir. Stokların azlığı nedeniyle kaydedilen kaynaklar kalitenin ve üretimin artırılması için kullanılmaktadır (Şavlı, 2006, s. 83). Tam zamanında maliyetleme sisteminde gereksinim duyulan ürün ya da parçalar gerekli miktarda ve uygun zamanlarda üretilmektedir (Savi, 1996, s. 4). Tam zamanında maliyetleme sisteminin özellikleri şunlardır (Drury, 2012, s. 554):

- ✓ Bir ürünü üretmek için kullanılan farklı ekipmanlardan oluşan üretim süreçlerinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.
- ✓ Kurulum sürelerinin azaltılması gerekmektedir (ekipman ayarlarının yapılması ve üretim yapmak için gereken süre miktarı).
- ✓ Kusurlu üretimi ortadan kaldırmak için toplam kalite yönetimine ağırlık verilmesi gerekmektedir.
- ✓ Tam zamanında maliyetleme yönteminin benimsenmesi gerekmektedir.

Tam zamanında maliyetlemenin en önemli özelliği, stok seviyelerinin minimuma çekilmesi hatta sıfır stok ile çalıştırılmasıdır. Stok seviyesi minimum düzeye indirildiğinde bir işletmenin üretim aşamasındaki sorunlarının tespiti çok

daha rahat teşhis edilmektedir (Alles, Datar & Lambert, 1995, s. 178). Tam zamanında maliyetleme sistemini kullanan işletmelerin stok maliyetleri yok denecek kadar az miktardadır. Bir işletmede bu maliyetleme sisteminin kullanılabilmesi için işletme içindeki tüm bölümlere ne zaman ve kadar üretim yapılacağıının bildirilmesi gerekmektedir. İşletmenin bu şekilde verimliliğe ulaşması beklenebilir (Kara, 2011, s. 411).

Tam zamanında maliyetleme sisteminin uygulanması ve başarıya ulaşılması için şu hususlar dikkate alınmalıdır (Dalcı & Tanış, 2006, s. 111-115):

- ✓ Üst ve orta düzey yöneticilerin bağlılığının sağlanması
- ✓ Çekme yöntemi
- ✓ Tedarikçiler ile uzun süreli güvenilir ilişkiler oluşturulması
- ✓ Temiz ve düzgün bir çalışma ortamının oluşturulması
- ✓ Standart iş konseptlerinin oluşturulması
- ✓ Yüksek kaliteli ürünlerin bulundurulması
- ✓ Nitelikli eleman çalıştırılması

Yukarıda da açıklandığı üzere tam zamanında maliyetleme sistemi işlem esnasında bitmiş mal ve stokları en aza indirmeyi, teslimat süresini azaltmayı ve ürün kalitesini artırmayı amaçlamaktadır (Dalcı & Tanış, 2006, s. 111). Bu maliyetleme sistemi turizm sektöründe (yiyecek-içecek işletmeleri hariç) kullanılmadığına dikkat çekmek gerekir. Özellikle yiyecek-içecek işletmelerinde kullanılan tam zamanında maliyetleme, stokların uzun süre saklanabilir nitelikte olmaması stokların minimum düzeyde tutulması esasına dayanan etkili bir araç niteliğindedir (İrdem, 2010, s. 104).

1.6.4. Yaşam Seyri Maliyetleme

Ürün yaşam seyri; pazarlama yönetiminde kullanılan ürün stratejilerini kapsayan bir yaklaşım olarak ifade edilmektedir. İşletmeler pazara sunulan yeni ürünlerinin uzun bir süre boyunca pazarda kalmasını ve kârı artırmasını istemektedirler. Bu açıdan da her ürünün belirli bir yaşam seyri bulunmaktadır (Köse, 2002, s. 82). Yaşam seyri maliyetleme üretimin tam maliyetini almak için kullanılan bir sistemdir. Bu maliyetleme yaklaşımı üretimin tüm aşamalarını incelemektedir. Ayrıca yöneticilerin karar alma süreçlerine yardımcı olan bir sistem

olarak ifade edilmektedir. Yaşam seyri maliyetleme de geleceğe yönelik projelere dikkat çekilmektedir. Bu da ürünler açısından uzun vadeli bir yatırım olarak kabul edilmektedir (Sevim & Korkmaz, 2014, s. 162).

Genellikle, hizmet ya da ürün maliyetleri aylık ve yıllık gibi kısa dönemler için ölçülmektedir. Yaşam seyri maliyetleme sisteminde ise uzun vadeli bir bakış açısı ön plandadır. Çünkü hizmet ya da ürünün yaşam seyrinin maliyetleri ile ilgilenmektedir (Utku, 2009, s. 8). Bir ürün ya da hizmetin her aşamasında maliyetlerinin değerlendirilmesi gerekmektedir (Ramljak & Rogosic, 2012, s. 94). Bu maliyetleme sistemine göre ürünlerin üretim teknikleri ve tüm yaşam döngüleri dikkate alınarak maliyet değerlendirmesi yapılmalı ve en uygun kârlılığa ulaşmak hedeflenmelidir (Sulanjaku & Shingjergji, 2015, s. 47). Ürün yaşam seyri maliyetleme yaklaşımının yararları şu şekilde belirtilmektedir (Şakrak, 1997, s. 87):

- ✓ Yaşam seyri maliyetleme ürünlerin yaşamlarının sınırlı olduğunu göstermektedir.
- ✓ Ürün kârlarının öngörülebilir olduğunu açıklamaktadır.
- ✓ Her aşamada ürünlerin finansman, pazarlama, üretim gibi unsurların farklılıklarını hatırlatmaktadır.
- ✓ Pazar ve ürün dinamiklerini ortaya koymaktadır.
- ✓ İşletmelerde bir planlama aracı olarak da kullanılmaktadır.

Kısacası yaşam seyri maliyetleme bir ürünün maliyetlerinin yaşam seyri boyunca tamamının hesaplanması için kullanılmakta olan bir yaklaşımdır (Köse, 2002, s. 83).

1.6.5. Kaizen Maliyetleme

Japonlar tarafından dünyaya tanıtılan bir başka yönetim muhasebesi uygulamalarından biri de kaizen maliyetlemedir. Japonca bir kelime olan kaizen aslında sürekli olarak artan gelişme anlamına gelmektedir. Kaizen maliyetlemenin hedefi üretimin her aşamasında küçük gelişmeler göstermektir. Hedefler önceden belirlendiği için hedef maliyetleme sistemine benzemektedir. Ancak hedef maliyetleme de ürünlerin tasarımı hedef maliyete ulaşılacak şekilde yapılmalıyken kaizen maliyetleme de üretim sürecinin herhangi bir aşamasında artan maliyetin

düşürülmesi hedeflenmektedir. Kaizen maliyetleme işletme içinde sürekli iyileştirme gerektirmektedir (Şavlı, 2006, s. 85-86).

Kaizen maliyetleme sisteminin işletmelerde başarı sağlayabilmesi için bir takım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bunlar (Okaye, Egbunike & Meduoye, 2013, s. 116);

- ✓ Üretim sürecinde uygulanan tüm fikirleri göz ardı ederek mevcut durumu göz önünde bulundurmak,
- ✓ Kabul edilebilir bir maliyetle mevcut durumu kademeli olarak iyileştirmeye çalışmak,
- ✓ Yöneticilerin kişisel bilgi ve becerilerinin uygulanması aşamasında kendi karar verme yetkilerini kullanmalarını sağlamak,
- ✓ Kolektif karar almak, yani fikirlerin çoğunun tek bir kişi tarafından belirtilmesini sağlamak,

Kaizen maliyetleme, bir işletmenin sürekli gelişme süreci içerisinde olmasını ifade etmektedir (Sani & Allahverdizadeh, 2012, s. 173). Özellikle teknolojik işletmelerin maliyetlerini düşürmek amacıyla kullanmış oldukları bir maliyet sistemidir. Maliyetleri düşürmek için kullanılmakta olan kaizen maliyetleme de (Cooper, 1996, s. 24), ilk olarak hedef maliyetlerin hedefe ulaştırılması ve geliştirilmiş üretim yöntemlerinin belirlenmesi gerekmektedir (Sevim & Korkmaz, 2014, s. 163).

Yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere kaizen maliyetleme sistemi; sürekli geliştirme, ürün maliyetlerini düşürme, ürün kalitesini artırma ve üretim faaliyetleri başladıktan sonra üretim sürecini iyileştirmek için kullanılmakta olan ve devamlılığı olan yönetim muhasebesi uygulamalarından biridir (Kinney & Raiborn, 2011 s. 792).

1.6.6. Değer Tabanlı Yönetim

Değer tabanlı yönetim işletme performanslarını ölçmek ve departman performans ölçümlerini yapmak için kullanılmakta olan bir yaklaşımdır. Değer tabanlı yönetimi performans ölçüm aracı olarak kullanan işletmeler genellikle bir önceki yıl ve içlerinde buldukları dönem ile ilgili değişimleri baz almaktadırlar

(Şavlı, 2006, s. 91). Değer tabanlı yönetim anlayışı hissedarlar için uzun vadeli değer yaratma hedefleri ile işletmeleri yönetmek ve performanslarını ölçmek için entegre bir çerçeve oluşturmaya çalışmaktadır (Ittner & Larcker, 2001, s. 352). Günümüzde işletmeler değer yaratmak ve kârlılığını artırmak için böyle bir sistemi uygulamaya çalışmaktadır. Bu nedenle değer tabanlı yönetim pazar değerini artırmak ve çok daha iyi fırsatlar sunmak için verimliliği amaçlayan bir yaklaşım olarak ifade edilmektedir (Bukvic, 2014, s. 196).

Değer tabanlı yönetim yaklaşımı işletmelerden işletmeler arası uygulamada farklılıklar gösterse de genel olarak altı temel adımdan oluşmaktadır (Ittner & Larcker, 2001, s. 353).

- ✓ Belirli hedefleri seçerek hissedar değerlerinin yükselmesini sağlamak,
- ✓ Hedeflenen amaçlara ulaşmak için stratejilerin tutarlılığını ve kurumsal tasarımların seçilmesini sağlamak,
- ✓ Performans değişkenlerini belirleyerek işletme stratejilerine yönelik tedbirler almak,
- ✓ Değer sürücü analizinde belirlenen öncelikler temel alınarak hedefleri belirlemek, eylem planlarını geliştirmek ve performans ölçümlerini seçmek,
- ✓ Eylem planı başarılarını değerlendirmek, örgütsel ve yönetsel performans değerlendirmelerini yapmak,
- ✓ Mevcut sonuçlar ışığında işletmenin iç hedefleri, stratejileri, planları ve kontrol sistemlerinin sürekli olarak geçerliliğini değerlendirmek ve gerektiğinde değişiklikler yapmak,

Bu ölçütleri genel itibariyle uygulayan ve değer tabanlı yönetim yaklaşımını bir performans ölçütü olarak kullanan işletme yöneticileri verimli yatırım kararları almaktadırlar (Şavlı, 2006, s. 91).

1.6.7. Kalite Maliyetleri

Kalite maliyetleri, meydana gelebilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin ve mamülün üretim esnasında veya müşteriye tesliminden sonra görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyet olarak tanımlanmaktadır (Karcıoğlu, 2000, s. 107). Turizm işletmelerinde kalite maliyetleri,

turistlerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal ve hizmetlerin üretilmesi, verimliliğın artırılması ve etkin bir maliyet kontrol süreci ile maliyetlerin düşürülmesi amacı ile kullanılmaktadır (şimşek & Karakaya, 2016, s.206). Artan rekabetten dolayı işletmelerin ürün ve hizmet kalitelerini artırmaları gerekmektedir. Yönetim muhasebesi uygulamalarından biri olan kalite maliyetleri Japonya'da geliştirilen ve daha sonra dünyaya tanıtılan bir maliyetleme sistemidir. Yüksek kaliteli ürünlerin pazarda güçlü bir konuma sahip olması kalite maliyetlerinin yanı sıra satışın artışına sebep olmaktadır (şavlı, 2006, s. 84).

Kalite maliyetleri üç kategoride sınıflandırılabilir. Bunlar; nleme maliyeti, lme-değeriendirme maliyeti ve başarısızlık maliyetleridir (Ramljak & Rogosic, 2012, s. 94). Kalite maliyetleri incelenirken bu unsurların neler olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Bunların açıklamaları şu şekildedir (Karcıoğlu, 2000, s. 111-112).

- ✓ nleme maliyetleri; kusur ve uygunluk riskini azaltmak, önlemek veya araştırmak için yapılan faaliyetlerin maliyetidir.
- ✓ lme-değeriendirme maliyetleri; kalite kontrol işleminin herhangi bir aşamasında kalite kontrolü ve kalite doğrulaması gibi hedeflenen kaliteye ulaşmak amacıyla yapılan tüm değerleme maliyetleridir.
- ✓ Başarısızlık maliyetleri içsel ve dışsal olarak incelenmektedir. Isel başarısızlık; ürün daha alıcıya ulaşmadan, yani henüz el değiştirmeden önce saptanan kalite uygulamaları nedeniyle katlanılan maliyetlerdir. Dışsal başarısızlık maliyetleri ise; hatalı ürünlerin yenisiyle değiştirilmesi, garanti kapsamındaki hizmetler ve tahakkuk eden cezaların değerlendirilmesi sonucu ürünlerin müşteriye tesliminden sonra ortaya çıkan maliyettir.

Kalite maliyetleri nleme, tespit etme ve ürün ya da hizmetin kalitesine ilişkin sorunların iyileştirilmesine yönelik bir sistem olarak geliştirilmiştir. Daha yüksek bir standart için bir ürünün algılanan değerini yükseltmeyi içermez. Bunun yerine kalite oluşturma ve müşteri beklentilerini karşılayan bir ürün ortaya çıkarmayı hedeflemektedir (Sulanjaku & Shingjergji, 2015, s. 48).

Kısacası kalite maliyetleri üretim farklı aşamalarındaki maliyetleri içermektedir. Kalite kontrolü aslında üretim sürecinden başlamaktadır. Bunun için de

iç kalite kontrol sistemi uygun şekilde tasarlanmalı ve ilgili personeller eğitilmelidir. İkinci adım ise, ürünlerin ve hizmetlerin kalitesini kontrol etmek için gerçekleştirilen gözlemler, testler ve değerlendirmeler olacaktır. Kalite kontrolleri sırasında bazı kusurlar tespit edilebilir. Daha fazla zaman ve maliyet gerektirmemesi açısından kusurlar ve şikâyetlerin tanımlanması gerekmektedir. Bunların ışığında işletmeler kalite kontrol prosedürlerini özellikle de önleyici olanları artırdıkça artan kalite maliyetleri toplam maliyet üzerinde azaltıcı bir etkiye sahip olacak ve kâr üzerindeki etkisini artıracaktır (Şavlı, 2006, s. 84-85).

1.6.8. Maliyet-Hacim-Kâr Analizi

Maliyet-hacim-kâr analizi, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinin temel uygulama araçlarından biridir (Akmese, Buyuksalvarci & Akmese, 2016, s. 90). İşletme ile ilgili yönetim tarafından belirlenen planlama ve karar verme yalnızca ilgili maliyet davranışının belirlenmesini içermez. Bir işletmenin amaçlarından bir diğeri de net nakit girişlerini artırmaktır. Planlama ve karar verme aşaması, faaliyet düzeyindeki değişikliklerin maliyet ve gelir fonksiyonları üzerindeki etkinin değerlendirmesini içermektedir. Maliyetler ve gelirler nakit akışlarındaki artan etkiye dair bilgiler vermektedir. Bu incelemede kullanılan teknik genellikle maliyet-hacim-kâr analizi olarak bilinmektedir (Hoque, 2005, s. 20).

Maliyet-hacim-kâr analizi satış geliri, maliyetler ve kâr arasındaki ilişkilere dayanmaktadır. Bu analiz, belirli bir faaliyet seviyesinin veya hacminin değişmesi durumunda mali sonuçların ne olacağını belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu analiz yönetim için çok önemlidir. Çünkü toplam satış gelirini, toplam maliyetleri ve kârı etkileyen en önemli değişkenlerden biridir. Bu analiz yönetimin kritik çıktı düzeylerinin belirlenmesine, kârın en üst düzeye çıkacağı seviyeye ya da kâr kaybı yaşanmayacağı seviyelere göre değişmektedir (Hoque, 2005, s. 20).

Maliyet-hacim-kâr analizleri ikinci bölümde daha ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

1.7. Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Önemi

Konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi, faaliyetlerin yönetimi ve kontrolünden sorumlu yöneticilere bilgi veren bir birim olarak tanımlanmaktadır (Jagels & Ralston, 2006, s. 2).). Gerek yönetim gerekse işletmenin başarısı ve sürdürülebilirliği açısından yönetim muhasebesi sisteminin mevcut ve geleceğe ilişkin karar verme süreçlerinde ihtiyaç ve beklentilerini karşılayabilmesi için yeni teknikler geliştirilmesi ve var olan tekniklerin uyarlanması gerekmektedir (Chenhall & Langfield-Smith, 1998, s. 1).

Konaklama işletmelerinin, içerisinde birçok hizmeti aynı anda barındıran bir sektör olmaları, faaliyete geçtikten sonra emek yoğun çalışmaları, farklı kültürlerle bir arada bulunmaları, müşteri beklentilerinin değişmesi ve değişken bir çevrede faaliyet göstermeleri sebebiyle; rekabet üstünlüğünü sağlamaları ve kâr maksimizasyonuna ulaşmak için verimliliği yakalamaları gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi de etkili bir yönetim muhasebesi uygulamasına bağlıdır. Bu anlamda yönetim muhasebesi uygulamaları konaklama işletmeleri açısından büyük önem arz etmektedir (Angelakis, Therious & Floropoulos, 2010, s. 87).

İKİNCİ BÖLÜM

2. MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİ

Maliyetlerin üretim hacmine göre değişimlerini bilmek işletmeler için çoğu zaman hayati önem taşımaktadır. Açıkça bellidir ki üretim arttıkça maliyetler de yükselmektedir ve aralarındaki ilişki önemli olmaktadır. Maliyet davranışını ilgili aralıkta (uygun üretim aralığı: turizm sektörü için kapasite kullanılabilir) analiz etmek için maliyet-hacim-kâr analizine ihtiyaç duyulmaktadır (Gazely & Lambert, 2006, s. 13).

Kâr sağlamak amacıyla kurulan işletmelerin belirlemiş oldukları amaçlar doğrultusunda bilinçli olarak yönlendirilmeleri, her şeyden önce bir kâr planlamasının varlığı ile olanaklıdır. Kâr planlaması ise, kârı belirleyen çeşitli etkenlerin dikkatli bir biçimde göz önüne alınmasını ve tüm bunlar arasında gerekli uyumun sağlanmasını içeren bir yönetim çalışması olarak karşımıza çıkmaktadır (Büyükmirza, 2006, s. 409). Kârı belirleyen bu etkenlerin iç ve dış etkenler olduğu ifade edilmektedir. Bu etkenler; mal ya da hizmetin satış fiyatı, satış miktarı ve satış maliyetleri olarak sıralanabilir. Bu iç ve dış etkenlerin kâr üzerindeki etkilerinin incelenmesi, maliyet-hacim-kâr analizleri olarak adlandırılan yöntemler sayesinde yapılmaktadır (Kaya, 1986, s. 1).

Maliyet hacim kâr analizleri genel itibari ile bir takım basit hesaplamalardan oluşmaktadır. Aynı zamanda geleceğe ilişkin kâr potansiyelinin belirlenmesi amacıyla kullanılmakta olan bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaygusuz, 2015, s. 79).

Turizm sektöründe diğer birçok sektörde olduğu gibi küreselleşmenin bir sonucu olarak hızlı gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmeler bağlamında artan rekabet koşullarına ayak uydurabilmek için işletmeler etkili yönetim kararları almakla yükümlüdürler. Yönetim ve maliyet muhasebesi, konaklama endüstrisinin bu kararları vermesi konusunda rehberlik edecek bilgileri sağlamaktadır. Yönetim muhasebesi uygulamaları, işletmenin verimliliğini ve kârlılığını artırmak için finansal ve maliyet muhasebesi tarafından üretilen verilerden faydalanmaktadır. Bu verileri kullanarak alt sistemlerinde maliyetlendirme, bütçeleme, karar destek ve

performans değerlendirmelerinden oluşan stratejik kararların alınmasında yardımcı olmaktadır (Arsu, Arsu & Duman, 2015, s. 18). Maliyet-hacim-kâr analizleri yönetim ve maliyet muhasebesinin en etkili araçlarından biri olarak belirtilmektedir. Bu analiz sayesinde işletmeler gelecek dönemleri ile ilgili üretim, fiyatlama ve hisse senetleri hakkında etkili kararlar verebilirler. İşletmeler bu sayede etkili bir maliyet kontrolü oluşturarak rakip firmalar karşısında rekabet avantajı elde edebilmektedirler (Akmese, Buyuksalvarci & Akmese, 2016, s. 90).

2.1. Maliyet

En genel tanımı ile maliyet, amaçlanan bir sonuca ulaşmak için yapılan harcamalar ya da katlanması gereken esirgemezliklerin parasal toplamı olarak ifade edilmektedir. Yani ulaşılmış olan ya da ulaşılmak istenen her farklı sonuç için ayrı bir maliyet söz konusu olabilir (Büyükmirza, 2006, s. 44). Hizmet işletmelerinde ise maliyet, müşterilere verilen hizmetlerin parasal karşılığı olarak tanımlanmaktadır. Her sonuç, bir eylem ya da bir faaliyetin sonunda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle maliyet kavramı ilk olarak faaliyetlerle ilişkili bir kavram olduğu için sonuçlarla olan ilgisi daha sonra gelmektedir (Köse, 2013, s. 139). İşletmeler için büyük önem arz eden maliyet, gider ve harcamalar birbirleri ile karıştırılmamalıdır. Harcama, işletmelerin ödeme yapması, gider ise ödemelerin sonunda varlığa dönüşebilen ve varlıkların arasında yer almakta olan harcamalar olarak bilinmektedir (MEGEP, 2013, s. 11). Harcama ya da giderlerin maliyet olabilmesi için öncelikle işletmenin faaliyet alanıyla ilgili olması, ekonomik değerinin olması ve bulunduğu hesap dönemine ait olması gerekmektedir (Memiş, 1999, s. 3).

Maliyet, kullanılan mal ya da hizmetin harcama tutarıdır. Matematiksel olarak maliyet ise, kullanılan belirli bir kaynak ve kaynak miktarının birim başına düşen fiyatını ifade etmektedir. Maliyetler genellikle maliyet birimleri veya maliyet hedeflerine göre tespit edilmektedir (ABWA, 2009, s. 20). Maliyet bir varlığı veya hizmeti satın almak için ödenen miktarın parasal karşılığını ifade etmektedir. Ayrıca genellikle giderin eş anlamlısı olarak kullanılmaktadır (Jagels & Coltman, 2004, s. 595).

2.2. Hacim

İş hacmi işletmelerde maliyetleri belirleyen ve etkileyen önemli faktörler arasında yer almaktadır. İş hacmi; faaliyet hacmi, etkinlik hacmi ve çalışma hacmi olarak da bilinmektedir (Büyükmirza, 2006, s. 328). Hacim kavramı ise bir işletmenin faaliyetlerinin ölçüsü olarak ifade edilmekte ve kapasite ile ilişkilendirilmektedir. Burada iş hacminden kasıt işgücü (istihdam) değil, işletme kapasitesidir. Yani kapasite, bir işletmenin dönem içindeki üretim gücü olarak ifade edilmektedir (Öz, 2007, s. 4). Hacim (satışlar) kâr üretmekle ilişkili olan önemli bir bileşendir. Genellikle yöneticiler satış gelirleri, maliyet analizi ve kontrolü ile ilgilenmektedir ancak maliyetler kadar satış hacmini belirlemek de çok büyük önem arz etmektedir. Örneğin; yiyecek-içecek gelirleri ve oda kiralama gelirleri satış hacmine bağlı olarak değişmektedir. (Harris, 1992, s. 25).

2.3. Kâr

Kâr; ticari amaç güden işletmeler için satılan bir malın maliyeti ile işletmenin satın aldığı maliyet arasındaki fark olarak tanımlanmaktadır. Kârlar aslında gelir ve giderler arasındaki farklar olarak bilinmektedir (Piana, 2004, s. 1). Yani bir işletmenin kârı, toplam satış geliri ile toplam giderler arasındaki farka eşit olmaktadır (Öz, 2007, s. 5).

$$Kâr = Toplam Gelir (Hasılat) - Toplam Giderler$$

Basit anlamda gelirlerin giderleri aşması olarak tanımlanır. Kâr, konaklama işletmelerinin kalıcı parasal dönüşüdür ve bu nedenle konukseverliğin arkasındaki bir güçtür. Ekonomik açıdan bakıldığında kâra işgücü, doğal kaynaklar ve sermaye dâhil değildir. Fakat tam fırsat maliyetleri (fırsat maliyeti, herhangi bir malın ya da hizmetin maliyetini bir birim artırmak için bir başka mal ya da hizmetten vazgeçilmesidir) karşılandıktan sonra geriye kalan fazlalıktır. Ekonomistler kârı ikiye ayırmaktadırlar. Bunlar; normal kâr ve fazla (aşırı) kârdır. Normal kâr asgari kâr miktarıdır. Fazla kâr ise normal kârın üzerinde olan kârı ifade etmektedir (Pizam & Holcomb, 2008, s. 223).

2.4. Maliyet-Hacim-Kâr İlişkileri

Maliyet-hacim-kâr analizi, yöneticilerin maliyet, hacim ve kâr arasındaki ilişkileri anlamalarına yardımcı olan güçlü bir araçtır (Brewer, Garrison & Noreen, 2009, s. 258). Aynı zamanda bir işletmedeki maliyet-kâr ilişkilerine de genel bir bakış sağlamaktadır (Harris, 1992, s. 24). Maliyet-hacim-kâr analizi; satış fiyatları, satış ve üretim hacmi, maliyetler, giderler ve kârlar arasındaki ilişkilerin incelenmesini ifade etmektedir. Maliyet-hacim-kâr analizi, yönetsel kararlar vermek için kullanışlıdır. Maliyet-hacim-kâr analizinin kullanılmasını gerektiren durumlardan bazıları şunlardır (Warren, Reeve & Duchac, 2014, s. 890):

- Satış fiyatlarındaki değişimlerin kâr üzerindeki etkilerinin incelenmesi,
- Maliyetlerdeki değişimlerin kârlar üzerindeki etkilerinin incelenmesi,
- Hacimdeki değişikliklerin kâr üzerindeki etkilerinin analiz edilmesi,
- Satış fiyatlarının belirlenmesi,
- Satılacak ürünlerin karışımını seçme,
- Pazarlama stratejileri arasından seçim yapma,

Bu analiz, yöneticilerin kârın bu anahtar faktörlerden nasıl etkilendiğini anlamalarına yardımcı olduğundan yukarıda belirtilmiş olan birçok iş kararında hayati bir araç olarak kabul edilmektedir (Brewer, Garrison & Noreen, 2009, s. 258).

2.5. Maliyet-Hacim-Kâr Analizinin Unsurları

Kâra geçiş seviyesini temel alan maliyet-hacim-kâr analizi maliyeti, şekli ve hacmi oluşturan kârları etkileyen tüm unsurları detaylarında içermekte aynı zamanda da unsurlar arasındaki ilişkileri incelemektedir (Tireci, 1998, s. 19). Belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların toplamı maliyet olarak adlandırılmaktadır ve işletmelerin faaliyet hacmiyle ilişkisine göre; değişken, sabit ve karma olmak üzere üç ana başlık altında toplanmaktadır (Kartal, 2013, s. 37). Faaliyet çıktısı değiştikçe maliyetlerinin ne derece değiştiğini bilmek, planlama, kontrol etme ve karar vermede önemli bir rol oynamaktadır. Maliyet davranışını bilmemek ya da anlamamak istenmeyen sonuçlara neden olabilmektedir (Hansen, Mowen & Guan, 2007, s. 50).

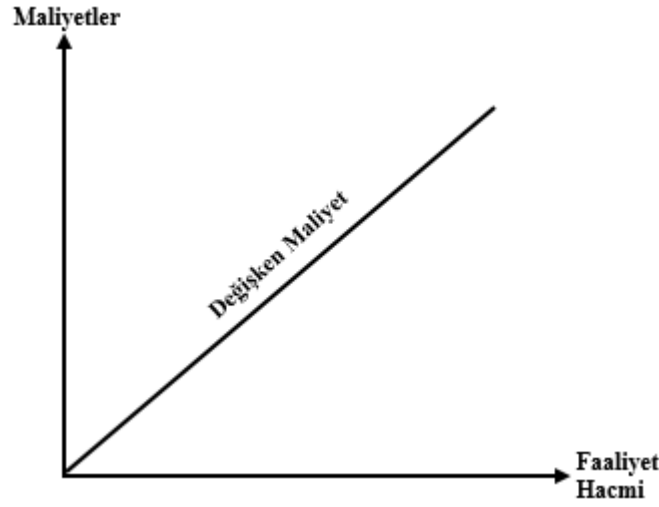
Bazı maliyetler satılan malların maliyeti gibi etkinlik hacmi arttıkça artmaktadır. Doğrudan amortisman giderleri gibi diğer maliyetler hacim

değişikliklerinden etkilenmezler. Yöneticiler bir işletmenin maliyetlerinin faaliyet hacmindeki değişikliklerden ne derece etkilendiğini bilmelidirler (Horngren, Harrison & Oliver, 2011, s. 925). Maliyet davranışı, çıktı miktarı değiştiğinde maliyetlerin nasıl değiştiğini açıklayan genel bir terim olarak bilinmektedir (Hansen, Mowen & Guan, 2007, s. 51). Üç farklı maliyet davranış unsuru bulunmaktadır. Bunlar değişken, sabit ve karma maliyetlerdir (Horngren, Harrison & Oliver, 2011, s. 925). Çıktı değişirken değişmeyen maliyet sabit bir maliyettir. Değişken maliyet çıktıdaki değişikliklerle orantılı olarak değişmektedir (Hansen, Mowen & Guan, 2007, s. 51). Karma maliyet ise içinde hem sabit hem değişken maliyeti içermekte ve belirli aralıklarla ani değişiklikler göstermektedir. Değişken, sabit ve karma maliyetler çoğu işletmelerde görülmektedir. Maliyetlerin bu üç türünün karışımı bir işletmenin maliyet yapısı olarak ifade edilmektedir (Kartal, 2013, s. 37).

2.5.1. Değişken Maliyetler

Değişken maliyetler faaliyet hacmindeki artış ve azalış ile doğrudan orantılı olarak toplamda artış veya azalış yapan maliyetlerdir (Horngren, Harrison & Oliver, 2011, s. 925). Değişken maliyetlerin kısa vadede doğrudan bir çıktıyla orantılı olarak değiştiği varsayılmaktadır (Coombs, Hobbs & Jenkins, 2005, s. 28). Aynı zamanda işletme faaliyetlerinin seviyesine göre değişen bir maliyettir. Örneğin; doğrudan malzeme maliyetleri, satış komisyonları, motorlu taşıtlar için yakıt tamamen değişime açık olma eğilimindedir. Faaliyet düzeyi arttıkça değişken maliyetler artar; maliyetler ve faaliyetler arasındaki ilişki doğrusaldır (Gowthorpe, 2008, s. 111-112). Bunun yanı sıra maliyetler her zaman doğrusal değildir. Eğer verimlilik sabit ise yani farklı üretim düzeylerinde birim değişken maliyette bir değişiklik olmuyorsa sabit verimlilik söz konusudur. Fakat faaliyet hacmindeki değişikliklere bağlı olarak birim değişken maliyetler belirli bir noktaya kadar artan verimlilikle azalmaktadır. Bir noktadan sonra birim değişken maliyetler artmakta ve azalan verimlilik ortaya çıkmaktadır (Kartal, 2013, s. 38).

Şekil 2.1. Değişken Maliyet Grafiği



Kaynak: Kaya, 1986, s. 7.

Şekil 2.1’de görüldüğü gibi satışlara bağlı olarak faaliyet hacmi (üretim miktarı) arttığında artan, azaldığında ise azalan maliyet türüdür. Faaliyet hacmi sıfır olduğunda ise değişken maliyet sıfır olmaktadır. Belli bir satış farkı için ne kadar maliyet farkı oluşacağı bellidir. Örneğin bir otel işletmesinin doluluk oranının %20’den %30’a çıkması durumunda maliyet miktarı ne kadar artmışsa %70’den %80’e çıkması durumunda da aynı miktarda artmaktadır (Usal & Kurgun, 2001, s. 33).

Değişken maliyetler iki şekilde ifade edilmektedir (Cafferky & Wentworth, 2014, s. 125).

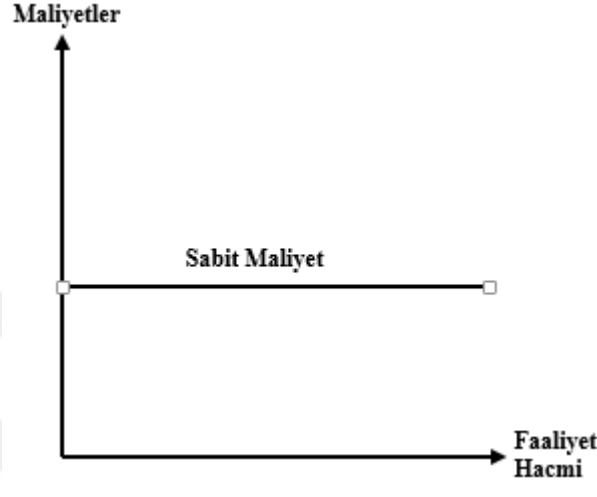
- ✓ Satılan birimlerin miktarı (hacmi) arttığında ya da azaldığında birim başına değişken maliyetler değişmez.
- ✓ Satılan birimlerin miktarı (hacmi) arttıkça ya da azaldıkça toplam değişken maliyetler orantılı olarak değişmektedir.

2.5.2. Sabit Maliyetler

Ücretlendirilen maliyet belirtilen faaliyetle kısa vadede değişmeyen bir maliyettir. Sabit bir maliyetin belirleyici özelliği, kullanılan miktar yerine edinilen bir kaynağın miktarına bağlı olmasıdır. Bu nedenle sabit maliyetlere genellikle kapasite ile ilgili maliyetler denmektedir (Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young, 2011, s. 66). Sabit bir maliyet bir dönem boyunca değişmeden kalır ancak uzun

vadede değişebilir (Coombs, Hobbs & Jenkins, 2005, s. 28). Örneğin; kira bir yıllık bir süre için sabitlenmiş olabilir ancak her yılın sonunda bir artış olasılığı vardır (Weetman, 2006, s. 451). Sabit maliyet grafiği şu şekildedir:

şekil 2.2. Sabit Maliyet Grafiği



Kaynak: Horngren, Harrison & Oliver, 2011, s. 926.

şekil 2.2’de görüldüğü gibi sabit (değişmez) maliyet doğrusu, yatay eksene paralel bir düzlem üzerinde uzanmaktadır. Belli bir faaliyet hacmi aralığında değişmemektedir. Bu sabit maliyetlerin işletmenin hacmi değişse bile (örneğin, bir otel işletmesinin doluluk oranı artsa da düşse de) değişmeyeceğini ifade etmektedir (Usal & Kurgun, 2001, s. 30).

Sabit maliyetler iki şekilde ifade edilebilir (Cafferky & Wentworth, 2014, s. 122).

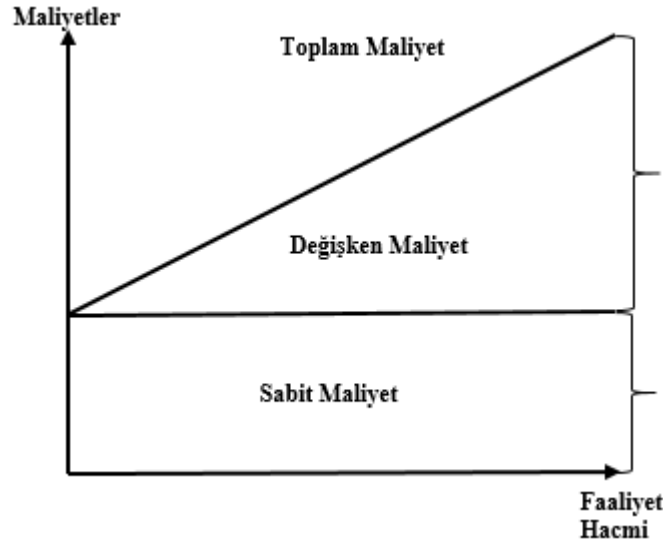
- ✓ Satılan birimlerin miktarı (hacmi) arttıķça ya da azaldıkça birim başına düşen sabit giderler ters orantılıdır.
- ✓ Satılan birimlerin miktarı (hacmi) arttıķça veya azaldıkça toplam sabit maliyetler değişmez. Fakat birim maliyetler değişebilir. Enflasyon sabit maliyetleri artırabilir deflasyon ise sabit maliyetleri düşürebilirken satılan birimlerin miktarı sabit kalmaktadır. Ayrıca, teknoloji ve kapasiteyi değiştirme yönündeki yönetim kararları genel olarak gerçekteşen toplam sabit maliyetleri değiştirmektedir.

2.5.3. Karma Maliyet (Yarı Değişken-Yarı Sabit)

Değişken ve sabit bileşenleri olan maliyetlere karma maliyetler denir (Horngren, Harrison & Oliver, 2011, s. 927). Karma maliyetler, bazı değişken maliyetler ve bazı sabit maliyetleri tek bir tutar olarak sunmaktadır (Cafferky & Wentworth, 2014, s. 123). Karma maliyetler yarı değişken maliyetler ve yarı sabit maliyetler olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Bunlar;

Yarı değişken maliyetler; belirli bir faaliyet hacmine kadar sabit gider özelliği gösteren ve faaliyet hacmi arttıkça değişken gider özelliği gösteren maliyetlerdir. Yarı sabit maliyetler ise; farklı faaliyet aralığında değişme göstermeyen ancak toplam değişme gösteren bir maliyet türüdür (www.slideshare.net; 17.05.2017). haberleşme giderleri bu maliyet türü için iyi bir örnektir. Çünkü hat kira bedeli bu maliyet sınıfının sabit maliyet kısmını ve hattan konuşulması karşılığı ödenen süre birimi (örneğin; dakika) başına ücrette değişken kısmını oluşturmaktadır. Bazı bakım-onarım maliyetleri, ustabaşı ücretleri ve enerji maliyetleri yarı değişken-yarı sabit maliyetler için verilebilecek maliyet örnekleridir (Gündüz, 2013, s. 14).

Şekil 2.3. Karma Maliyet Grafiği



Kaynak: Horngren, Harrison & Oliver, 2011, s. 927.

Şekil 2.3’de görüldüğü gibi; bazı maliyetler içinde hem değişken hem de sabit maliyetler bir arada bulunabilir. Otellerde karma maliyetlere en güzel örneklerden biri bakım ve onarım maliyetleri gösterilebilir. Otel işletmesinde bakım onarım

departmanının maliyetleri arıza olmadığı zaman sabittir (bakım onarım personelinin maaşı, amortisman). Üretim başladığında ya da malzeme kullanılmaya başlandığında ortaya çıkacak olan arızalarla sabit olan bakım onarım maliyetleri değişken hale gelecektir (Usal & Kurgun, 2001, s. 36-37).

Yarı değişken ya da yarı sabit maliyeti ifade eden karma maliyetler analiz amacıyla öncelikle sabit ve değişken bileşenlerine ayrılmaktadır (Warren, Reeve & Duchac, 2014, s. 887). Kısacası karma maliyet (yarı değişken maliyetler) faaliyet seviyesindeki değişimle kısmen değişen maliyetlerdir. Örneğin; telefon faturası yarı değişken maliyettir. Çünkü her ek çağrı fatura tutarını artırmaktadır (Singh, 2007, s. 171). Karma maliyet, otellerde ise doluluk sıfır dahi olsa belirli ölçülerde katlanması gereken bir maliyettir bu nedenle de sabit niteliktedir. Doluluk oranında meydana gelen artış ile birlikte de artış göstermektedirler bu yönüyle de değişken niteliktedirler (Köse, 2013, s. 140).

2.5.3.1. Karma Maliyetlerin Ayrılması

Konaklama işletmelerinde bazı maliyetler kolaylıkla sabit ya da değişken olarak tanımlanabilmekle beraber, yarı değişken karakterdeki maliyetlerin sabit ve değişken unsurlarının belirlenmesi çeşitli zorluklar içermektedir. Gerek akademik anlamda gerekse uygulamada (Usal & Kurgun, 2001, s. 59) karma maliyetlerin, değişken ve sabit kısımlara ayrılmasında kullanılan belli başlı teknikler bulunmaktadır. Bunlar muhasebe tekniği, en büyük ve en düşük noktalar tekniği, dağılım grafiği tekniği ve en küçük kareler tekniğidir (Köse, 2013, s. 144).

2.5.3.1.1. Muhasebe Tekniği

Bu yöntem ile işletmenin belirli bir dönemine ilişkin olan sabit ve değişken maliyetleri belirlenmektedir. Değişken maliyetler faaliyet hacmi ile ilişkilendirilir ve bir maliyet fonksiyonu oluşturulur. Uygulanması kolay ve az maliyet gerektiren bu teknik uygulayan kişiye bağlı olduğu için sübjektif olmaktadır (Kartal, 2013, s. 45).

2.5.3.1.2. En Düşük ve En Yüksek Noktalar Tekniği

Bu yöntem ile geçmişte olan iki farklı faaliyet hacmi dikkate alınarak toplam maliyet fonksiyonu hesaplanmaktadır. İki farklı faaliyet hacminden birincisi bulunduğu faaliyet dönemine ilişkin en düşük faaliyet hacmi; ikincisi ise, en yüksek

faaliyet hacmidir. Bu faaliyet hacimlerine ilişkin maliyetler arasında ilişki kurulmaktadır (Köse, 2013, s. 145). Belli bir veri kümesi içinden yalnızca en düşük ve en yüksek değerlerin seçilmesi ile ya grafik üzerinde ya da aritmetik olarak maliyetlerdeki değişme oranlarının ve dolayısı ile değişken maliyetlerin hesaplandığı bir tekniktir (Usal & Kurgun, 2001, s. 60).

En düşük ve en yüksek noktalar tekniğinde dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır (Kaygusuz, 2015, s. 68):

- ✓ En düşük ve en yüksek noktalar belirlenirken faaliyet hacimleri dikkate alınmaktadır.
- ✓ En düşük ve en yüksek faaliyet hacmine sahip olan dönem sayısı fazla olursa bulunduğu dönemdeki maliyetlerin ortalaması dikkate alınmaktadır.

2.5.3.1.3. Dağılım Grafiği Tekniği

Bu teknik tüm faaliyetlerin maliyet verilerini kullandığı için en düşük ve en yüksek noktalar tekniğine oranla daha güvenilir bir tekniktir. Sık kullanılmakta olan bu teknik yatay ekseninde faaliyet hacmini dikey ekseninde ise maliyetleri göstermektedir (Kartal, 2013, s. 48). Fakat bu teknik uygulayan kişiye bağlı olduğu için objektiflikten uzaktır. Bu nedenle maliyet-hacim ilişkisinin net olduğu durumlar dışında bu teknik yanlış analizlere neden olabilir (Köse, 2013, s. 148).

Bu teknik uygulamadaki kolaylığı ve elde bulunan tüm verilerin kullanılması nedeniyle daha sağlıklı sonuçlar alınmasını sağlamaktadır. Beklenmedik maliyet dalgalanmalarının neden olduğu maliyet değişikliklerinin grafik yardımı ile belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Fakat en önemli sorunu grafik üzerindeki noktaların dağınık bir şekilde bulunmasıdır. Bu teknikte dikkatsiz davranılması durumunda tüm analiz yanlış yorumlanabilir (Usal & Kurgun, 2001, s. 70).

2.5.3.1.4. En Küçük Kareler (Regresyon) Tekniği

Konaklama işletmelerinde maliyetlerin sabit ve değişken parçalara ayrılması ile ilgili olarak yapılacak analizler karmaşık bir hal aldıkça bu aşamaya gelene dek ele alınmış olan analiz yöntemleri yetersiz olmakta ya da güvenilirliği ile ilgili problem yaşanmaktadır. Bu nedenle analizlerde kullanılacak ve doğruluk derecesinin yüksek olduğu bir teknik kullanılması gerekmektedir. Bunun için de en

küçük kareler tekniğine ihtiyaç duyulmaktadır (Usal & Kurgun, 2001, s. 70). Dağılım grafiğine oranla daha karmaşık hesaplamaları içeren en küçük kareler tekniği, modern istatistiklerin en popüler tekniğidir (Abdi, 2007, s. 1). Bu teknik maliyetler ve faaliyet hacmi arasındaki ilişkiyi ortaya koymak için kullanılmaktadır. Faaliyet hacmi bağımsız değişkeni maliyetler ise bağımlı değişkeni ifade etmektedir (Kaygusuz, 2015, s. 70).

En küçük kareler tekniği, eldeki verilerin tümünün kullanılması ve istatistiksel yardım ile maliyetlerdeki değişmelerin tahminlenmesine dayanmaktadır. Dolayısıyla bu teknikte noktalar belirlemeye ve grafikler çizmeye gerek yoktur. Bu teknik, farklı amaçlar için bir dizi eşitlik geliştirilmesine yarar ve bunlardan biri de sabit maliyetleri grafik kullanmaksızın hesaplamaya olanak tanır (Usal & Kurgun, 2001, s. 70). En küçük kareler tekniği ile

- ✓ Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasında bir ilişki var mıdır?
- ✓ Bir ilişki varsa bu ilişkinin güç derecesi nedir?
- ✓ Değişkenler arasında ne tür bir ilişki vardır?
- ✓ Bağımlı değişkene ait değerleri tahmin etmek mümkün müdür?

bu sorulara cevap aranmaktadır (<http://w3.balikesir.edu.tr>; 12.04.2017).

2.6. Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerinin Varsayımları

Maliyet-hacim-kâr analizleri ile ilgili çözümlerlerin yapılması için bazı varsayımların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Kabul edilmiş olan bu varsayımlar gerçekçi olmayabilir fakat burada asıl önemli olan gerçekçi olmasından ziyade bu varsayımların kullanılabilir, yararlı, hatalı sonuçlara yol açmayan bir aracın elde edilmesi durumudur. Ayrıca işletme yöneticileri bu analizin hangi varsayımlara dayandırıldığını bilmeleri gerekmektedir (Köse, 2013, s. 150). Bu nedenle maliyet-hacim-kâr analizlerinde bu varsayımlardan hareket edilmekte ve bu varsayımlar yapılacak olan analizlerin çerçevesini belirlemektedir. Bu nedenle bu varsayımların göz ardı edilmemesi gerekmektedir (Kaygusuz, 2011, s. 174).

Birincil varsayımlar aşağıdaki gibidir:

2.6.1. Diğer tüm değişkenler sabit kalır

Değerlendirilenin dışındaki tüm değişkenlerin analiz boyunca sabit kaldığı varsayılmıştır. Başka bir deyişle, hacmin, maliyetlerin ve gelirlerin değişmesine neden olacak tek faktör olduğu varsayılmaktadır. Bununla birlikte üretim verimliliği, satış karması ve fiyat seviyeleri gibi diğer değişkenlerdeki değişiklikler satış geliri ve maliyetleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Eğer bu diğer değişkenlerde önemli değişiklikler meydana gelirse maliyet-hacim-kâr analizi yanlış olacaktır (Warren, Reeve & Duchac, 2014, s. 903).

2.6.2. Tek bir ürün ya da sabit satış karması

Analizler ya tek bir ürünü ya da farklı ürünlerin oranını kapsamaktadır. önceden belirlenmiş bir satış karması kullanıldığında, maliyet-hacim-kâr analizinde planlanan satış karmasına dayalı olarak satış hacminin ölçülmesi gerekmektedir. Eğer ilk ürün karması varsayımları geçerli değilse analizlerin dikkatlice yorumlanması gerekmektedir. Kısacası, birden fazla ürün olması durumunda satılan toplam birimlerin seviyesi değiştiği için satış fiyatının ve karmasının sabit olduğu varsayılmaktadır (Philips, 1994, s. 31; Hoque, 2005, s. 24).

2.6.3. Toplam maliyetler ve toplam gelirler doğrusaldır

Sabit maliyetler faaliyet hacmindeki artıştan etkilenmemektedir. Değişken maliyetler ise, faaliyet hacmindeki artışa göre değişim göstermektedir. Grafiksel olarak ifade edildiğinde hem toplam gelirlerin hem de toplam maliyetlerin doğrusal olduğu varsayılmaktadır (Drury, 2012, s. 183-184).

2.6.4. Kâr değişken maliyet esas alınarak hesaplanır

Analiz, dönem boyunca gerçekleşen sabit maliyetlerin o dönem için gider olarak hesaplandığı varsayılmaktadır. Bu yüzden kâr hesaplamaları değişken maliyet olarak kabul edilmektedir (Drury, 2012, s. 183-184).

2.6.5. Maliyetler, sabit ve değişken bileşenlere ayrılabilir

Maliyetlerin sabit ve değişken bileşenlere ayrılması gerekmektedir. Uygulamada yarı-değişken maliyetlerin sabit ve değişken bileşenlerine ayrılması son derece zordur. Bunun için maliyet-hacim-kâr analizine karar vermek ve gerekli

bilgileri sağlamak için maliyetlerin doğru bir şekilde ayrılması gerekmektedir. Bu nedenle bu gruplandırma, bu ayrımı sağlayabilecek kısılıktaki dönemler için geçerli olmaktadır (uzun dönemde maliyetlerin hemen hemen tümü değişken gider özelliğini taşımaktadır) (Warren, Reeve & Duchac, 2014,s. 903; Drury, 2012, s. 183-184; Hoque, 2005, s. 24).

2.6.6. Analizler yalnızca uygun üretim aralığı için geçerlidir

Maliyet-hacim-kâr analizinin sadece uygun üretim aralığı (ilgili aralık) içerisinde alınan kararlar için uygun olduğunu ve maliyet-gelir rakamlarının ilgili aralığın ötesinde yanlış olduğu belirtilmektedir. Toplam gelirlerin ve toplam maliyetlerin ilgili aralıktaki çıktı birimleri doğrusaldır (Philips, 1994, s. 31; Hoque, 2005, s. 24).

2.6.7. Analizler yalnızca kısa vadede geçerlidir

Maliyet-hacim-kâr analizi; hacim ve satış geliri, maliyetler ve kâr arasındaki ilişkiyi esas alarak bir yıllık bir dönemi temel almaktadır. Bu süre zarfında satış fiyatlarında ve değişken maliyetlerinde önemli değişiklikler kesinlikle yapılamaz. Maliyet-hacim-kâr analizi satış hacmindeki değişikliklerin kısa vadedeki kâr seviyesine etkilerini incelemektedir. Uzun vadeli karar vermeye uygun değildir (Drury, 2012, s. 183-184).

Ayrıca maliyet-hacim-kâr analizleri; üretim faktörlerinin verimlilik seviyelerinde bir değişiklik olmayacağını, dönem sonu ve dönem başı stok düzeylerinde de herhangi bir değişiklik olmayacağını varsaymaktadır. Gelir ve maliyet seviyesinde meydana gelen değişiklikler ancak üretilen ve satılan ürün birimlerinin sayısındaki değişikliklerden kaynaklanmaktadır (Kaygusuz, 2011, s. 174).

Bu varsayımlar, maliyet-hacim kâr analizini basitleştirmektedir. Maliyet-hacim-kâr analizi çoğu zaman ilgili faaliyet aralığı için geçerli olduğundan karar verme sürecinde yararlı olmaktadır (Warren, Reeve & Duchac, 2014, s. 903). İşletme yöneticileri firmaların maliyetleri, üretimi ve kârı ile ilgili kararlar almaktadır. Maliyet-hacim-kâr analizi bu açıdan maliyetlerin sabit ve değişken olduğunu ve

toplam satış geliri ile toplam maliyet ilişkisinin doğrusal olduğunu varsaymaktadır (Hoque, 2005, s. 24).

2.7. Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri

Maliyet-hacim-kâr analizi yöntemi, satış geliri girdileri ve maliyet çıkışları ile ilgili mevcut ve gelecekteki olayların değerlendirilmesinde yönetime yardımcı olmaktadır. Karar verme sürecinde yönetime yardımcı olacak tahminler üretmektedir. Bu analiz belirli bir kararın uygun olduğunu gösterebilecek muhasebe bilgileri ve matematiksel hesaplamalara dayanmaktadır (Jagels & Coltman, 2006, s. 327). İşletmelerin faaliyet hacmi, ürün satış fiyatı, değişken ve sabit maliyetlerinde meydana gelen değişmelerin işletmenin faaliyetleri üzerindeki etkilerinin belirlenmesi süreci olarak ifade edilmektedir (Köse, 2013, s. 150).

Maliyet-hacim-kâr analizi planlama sürecinin kapsamlı bir finansal görünümünü sağlamaktadır. Bu analiz yöneticilerin kullanabileceği en temel yöntemlerden biridir. Maliyet-hacim-kâr analizleri çıktı seviyesinde, satış fiyatında, birim başına düşen değişken maliyette ve bir ürün veya hizmetin sabit maliyetlerinde meydana gelen toplam gelir, toplam maliyet ve işletme gelirlerini incelemektedir. Maliyet-hacim-kâr analizinden elde edilen sonuçların güvenilirliği varsayımların mantıksallığına bağlıdır (Bhimani, Horngren, Datar & Foster, 2008, s. 240). İşletmeler varlıklarını koruyabilmek için belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin sonucunda kâr elde etmeyi amaçlamaktadır. Bu amaca ulaşmak bilinçli bir şekilde hareket etmelerine ve kâr planlamasının düzenli olmasına bağlıdır. İşletmeler kâr planlaması sayesinde gelecekte elde edecekleri kâr düzeyini saptayabilmektedirler. (Kaya, 1986, s. 21).

Maliyet-hacim-kâr analizi alternatifler arasından en önemlilerini seçmek için yönetim tarafından kullanılmaktadır. Bunlar; belirli bir kâr seviyesine ulaşmak için gereken satışlar ve ürünleri üretmek ve satmak için en kârlı kombinasyonu ortaya çıkarmak için kullanılan yararlı bir yöntemdir (Jaedicke & Robichek, 1964, s. 917). Maliyet-hacim-kâr analizleri; fiyatların saptanması, üretim kararları, dağıtım kararlarının belirlenmesi, üretim ya da satın alma kararları gibi pek çok yönetim kararında kullanılabilir (Kartal, 2013, s. 61).

İşletme yöneticileri, en yüksek kârı elde etmek isteyecektir. Bunu yapabilmek için, kârı etkileyecek olan faktörlerin tespitinin sağlanması, bu etkenlerde yapılabilecek değişikliklerin kâr üzerinde ne gibi değişiklik meydana getireceğinin bilinmesi gerekmektedir. Mal ve hizmetlerin satış fiyatları, satış miktarı ve maliyetlerin kâr üzerindeki etkileri maliyet-hacim-kâr analizi olarak adlandırılan yöntem ile yapılmaktadır (Kaya, 1986, s. 21).

Diğer işletmelerde olduğu gibi konaklama işletmelerinde de kâr planlaması çok önemli bir unsurdur. Kâr planlaması kârı belirleyen faktörlerin göz önünde bulundurulması ve bunların arasındaki uyumun sağlanmasını içermektedir. Kârın oluşumunu etkileyen faktörler dört grupta toplanmaktadır (Köse, 2013, s. 150):

- ✓ Ürün ya da hizmetlerin birim satış fiyatları,
- ✓ Ürün ya da hizmetlerin satış miktarları,
- ✓ Ürün ya da hizmetlerin birim değişken maliyetleri,
- ✓ İşletmelerin toplam sabit maliyetleri.

Maliyet-hacim-kâr analizi, başa-baş kavramının uygulamasıdır. Maliyet-hacim-kâr analizi için kavram ve metotların başarıyla uygulanması, sabit ve değişken maliyetlerin doğru bir şekilde tanımlanması ve ölçülmesi gerekmektedir (Cafferky & Wentworth, 2014, s. 122).

Maliyet-hacim-kâr analizi ayrıntılı bütçe hazırlığı için alternatif olmamakla birlikte, kâr planlaması ve bütçe hazırlama sürecini desteklemek için kullanılması gereken önemli bir tamamlayıcıdır. Otel işletmelerinde maliyet-hacim-kâr analizi sayesinde ortalama oda fiyatı, ortalama harcama, satış masrafı ve diğer masraflar gibi ayrıntılı işletme istatistikleri düzenli olarak toplanmakta ve işletme performansını kontrol etmek için kullanılmaktadır (Harris, 1992, s. 24).

2.7.1. Kâr Fonksiyonu

İşletmelerde kâr planlamasının etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi için yöneticiler bazı konulara dikkat etmelidirler (Harris, 1992, s. 24). Bunlar:

- ✓ İşletme faaliyetleri ve çalışan politikaları,
- ✓ Maliyet-hacim-kâr analizi ve altında yatan varsayımların sınırlamaları,
- ✓ Elektronik işlemler ve tasarım,

Elde edilen bu tür bilgiler sayesinde işletmeler gelecekteki kâr durumu hakkında daha fazla bilgi sahibi olarak kâr planlamasını geliştirmektedirler (Harris, 1992, s. 24).

Bu açıdan bir işletmenin belirli bir dönemde elde edeceği toplam kâr miktarı, içinde bulunduğu faaliyet döneminin toplam geliri ile o döneme ait toplam maliyeti arasındaki fark olarak ifade edilmektedir (Büyükmirza, 2006, s. 410).

$$Kâr = \text{Toplam Gelir} - \text{Toplam Maliyet}$$

Kârı belirleyen temel etkenlere yer vermemesi nedeniyle yukarıda verilen eşitlik kâr planlaması için uygun değildir. Bu sorunun giderilmesi için toplam gelir ve toplam maliyetin ayrıntılı bir şekilde aktarılması gerekmektedir. Bu da iki şekilde yapılmaktadır. Bunlar (Büyükmirza, 2006, s. 410):

2.7.1.1. Satış Miktarının Fonksiyonu Olarak Kâr

Bir tek tip ürün üzerine iş yapan ve herhangi bir gelir kaynağı bulunmayan bir konaklama işletmesinde toplam gelir, üretilen ürünün satış fiyatı ve dönemlik toplam satışların çarpımı kadar olacaktır. Satış fiyatı (f) satış miktarı ise (x) ile gösterilirse (Büyükmirza, 2006, s. 411):

$$\text{Toplam Gelir} = f \cdot x \text{ şeklinde gösterilebilir.}$$

İşletmelerin toplam dönem maliyetleri, toplam değişken ve toplam sabit maliyet (b) olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Dönemin toplam değişken maliyeti ürünün birim değişken maliyeti (a) ile satış miktarının (x) çarpımına eşittir (Büyükmirza, 2006, s. 411).

$$\text{Toplam Maliyet} = \text{Toplam Değişken Maliyet} + \text{Toplam Sabit Maliyet} = a \cdot x + b$$

$$K = TG - TM$$

$$= (f \cdot x) - (a \cdot x + b)$$

$$= (f \cdot x) - (a \cdot x + b)$$

$$K = (f - a) x - b$$

Yukarıda tablo içerisine alınan denklemde kâr, satış miktarının bir fonksiyonu olarak belirtilmektedir. Tablo içerisindeki denklemde parantez içerisinde verilen “f –

a” ifadesi (satış fiyatı ile birim değişken maliyet arasındaki fark), satılan her birimin o birime ait değişken maliyeti karşıladıktan sonra geriye bıraktığı payı göstermektedir. Sabit maliyeti karşılayan ve kâra katkıda bulunan bu kısım **“katkı payı”** ya da **“marjinal kâr”** olarak adlandırılmaktadır. Bu ifade kullanıldığında kâr fonksiyonu aşağıdaki gibi yazılabilir (Büyükmirza, 2006, s. 411).

$$\text{Dönem Kârı} = (\text{Katkı Payı} \times \text{Satış Miktarı}) - \text{Toplam Sabit Maliyet}$$

Katkı payının satış miktarı ile çarpımı ise toplam katkı payını vermektedir. Yani toplam katkı payı; toplam net satışlar ile toplam değişken maliyet arasındaki fark olarak ifade edilebilir. Toplam katkı payı toplam sabit giderleri aşarsa kâr aşmazsa zarar olduğunu göstermektedir (Büyükmirza, 2006, s. 411).

2.7.1.2. Satış Tutarının Fonksiyonu Olarak Kâr

Birden fazla ürün üreten bir işletmede kâr oranını saptamak için satış miktarı yerine satış tutarı üzerinden hesaplama yapmak daha akıllıca olmaktadır. Çünkü işletmenin üretmiş olduğu ürünler değişiklik gösterdiği için satış miktarının tespiti zor olacaktır. Bu nedenle satış miktarı yerine satış tutarı üzerinden kâr hesaplamak daha uygun bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Kâr hesaplaması yapılırken satışlardan elde edilen para ile değişken giderler karşılandıktan sonra geriye kalan kısmı dikkate alınmalıdır (Büyükmirza, 2006, s. 412). Satılan her bir birimden sağlanan katkı payı birim satış fiyatına bölünerek hesaplanmaktadır. Katkı payı bir işletmenin kâr potansiyelini göz önüne serdiği için yararlı bir yöntemdir (Warren, Reeve & Duchac, 2014, s. 890).

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{\text{Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}}{\text{Satış Fiyatı}}$$

Katkı oranı, satışlardan sağlanan paranın sabit maliyetlere ve kâra olan katkısı şeklinde belirtilmektedir. Ayrıca katkı oranı toplam net satışların yüzde kaçı sabit maliyetleri karşılar ve kâr sağlar sorusuna da bir cevap niteliğindedir. Fakat katkı oranı toplamlar üzerinden hesaplanmaktadır (Büyükmirza, 2006, s. 413).

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{\text{Toplam Net Satışlar} - \text{Toplam Değişken Maliyet}}{\text{Toplam Net Satışlar}}$$

$$\text{Katkı Payı Oranı} = \frac{\text{Katkı Payı}}{\text{Satışlar}}$$

Katkı payı oranı katkı payı yüzdesi ya da kâr-hacim oranı olarak da adlandırılmaktadır. Yukarıda da ifade edildiği gibi sabit maliyetleri karşılamak ve yapılan faaliyetlerden gelir elde etmek için her bir satışın yüzdesini göstermektedir. Bu açıklamalar ışığında kâr, satış tutarının (toplam net satışların) bir fonksiyonu olarak yazılmaktadır (Warren, Reeve & Duchac, 2014, s. 890).

$$Kâr = (Katkı Oranı \times Toplam Net Satışlar) - Toplam Sabit Maliyet$$

2.7.2. Kâr Fonksiyonunun Kullanım Alanları

Satış miktarı ve satış tutarı dikkate alınarak incelenmekte olan kâr fonksiyonunu aşağıdaki amaçlar ile kullanmak mümkün olabilir.

2.7.2.1. Hedef Kârı Sağlayan Satış Hacmi

İşletmeler hedefledikleri kâra ulaşmak için kârı sağlayacak olan satış miktarını ve tutarını bilmeleri gerekmektedir. Hedeflenen kârı sağlayan satış miktarını bulmak için katkı payından, hedeflenen kârı sağlayan satış tutarını bulmak için de katkı oranından yararlanılmaktadır (Kaya, 1986, s. 26).

- ✓ Hedeflenen kârı sağlayan satış miktarının bulunması:

$$Kâr = (Katkı Payı) x - b$$

$$K + b = (Katkı Payı) x$$

$$X = \frac{K+b}{Katkı Payı}$$

Bu denklemde sabit maliyet, katkı payı ve hedeflenen kâr bilindiği için işletmelerin satması gereken miktarlar bulunmaktadır (Büyükmirza, 2006, s. 415-416).

- ✓ Hedeflenen kârı sağlayan satış tutarının bulunması:

$$Kâr = (Katkı oranı) x - b$$

$$K + b = (Katkı Oranı) x$$

$$X = \frac{K+b}{Katkı Oranı}$$

Bu denklemde sabit maliyet, katkı oranı ve hedeflenen kâr bilinmesi durumunda işletmelerin toplam satışları hesaplanmaktadır (Büyükmirza, 2006, s. 416).

2.7.2.2. Başa-Baş Noktası

Baş-baş analizi, baş-baş noktasını hesaplayan çeşitli faktörlerin sonuçlarını analiz etmeye dayalı bir yönetim muhasebesi tekniğidir (Weetman, 2006, s. 566). Kâra geçiş noktası, sıfır kâr noktası ya da ölü nokta olarak adlandırılan baş-baş noktası, işletmenin ne kâr ne de zarar ettiği satış hacmi olarak adlandırılmaktadır (Büyükmirza, 2006, s. 417). Çeşitli faaliyet düzeylerinde maliyet, hacim ve kâr arasındaki karşılıklı ilişkilerin incelenmesini sağlamaktadır. İşletme yönetimi genellikle yıl içindeki üretim ve satış için hedeflenen ve amaçlara ulaşıldığındaki kârı bilmek istemektedir. Yani baş-baş noktası ne kâr ne de zarar ettiği faaliyet düzeyini belirtmektedir. Fiili satış miktarının beklenen satışın altına düşmesi durumunda da yönetim bunu bilmek isteyecektir (ACCA, 2009, s. 324).

Baş-baş noktası maliyet-hacim-kâr analizinin özel bir örneğidir. Bu analiz satış geliri, maliyetler ve kısa vadedeki kâr arasındaki ilişkiyi vurgulamaktadır. Bu bağlamda kısa dönem, işin mevcut kapasitesi ile sınırlı bir aralıktaki çıktı seviyesine bakılmaksızın bazı maliyetlerin sabitlendiği bir dönemi ifade etmektedir. Uzun vadede ise tüm masraflar değişken hale gelmektedir. Çünkü bir işletme kapasitesi yeni bir bina edinerek, daha fazla çalışana istihdam olanağı sağlayarak ya da daha fazla ekipmana yatırım yaparak değişebilir (Weetman, 2013, s. 557).

Kısaca ifade etmek gerekirse baş-baş noktası beş farklı yoldan tanımlanmaktadır. Bunlar (Cafferky & Wentworth, 2014, s. 119):

- ✓ Net gelir sıfırdır.
- ✓ Toplam gelir, toplam maliyetlere eşittir.
- ✓ Toplam gelir, toplam değişken maliyet ve toplam sabit maliyetlerin toplamına eşittir.
- ✓ Toplam katkı payı, toplam sabit maliyetlere eşittir.
- ✓ Net bugünkü değer sıfıra eşittir.

2.7.2.2.1. Başa-Baş Noktası Analizinin Kullanımı

Baş-baş noktası analizi çok kullanışlı bir araçtır. Şu tür sorulara cevap bulmak için kullanılmaktadır (Weetman, 2006, s. 540):

- ✓ Sabit maliyetleri karşılamak ve belirli bir kâr elde etmek için hangi satış seviyesi gereklidir? Sabit maliyetleri karşılamak ve belirli bir kâr elde etmek için gerekli olan satış seviyesini bulmak gerekmektedir. Bunun için de birim başına satış fiyatı, birim başına değişken maliyet ve sabit maliyetlerin kâr bilgileri gerekmektedir (Weetman, 2006, s. 541).
- ✓ Birim başına düşen katkı payının başa-baş noktasına etkisi nedir? Birim başına düşen katkı payı ne kadar yüksek olursa olsun herhangi bir faaliyet düzeyinden elde edilen kâr o kadar yüksek olmaktadır (Weetman, 2013, s. 555).
- ✓ Birim başına satış fiyatı değiştiğinde başa-baş noktası ne olur? Güvenlik marjı; bir işletmenin güvenlik marjı mevcut satış ve başa-baş satış seviyesi arasındaki farktır (Brewer, Garrison & Noreen, 2009, s. 275). Birim başına satış fiyatı artarsa ve maliyetler sabit kalırsa, birim başına düşen katkı payı artacaktır ve başa-baş hacmi daha düşük olacaktır.
- ✓ Birim başına değişken maliyet değiştiğinde başa-baş noktası ne olur? Değişken maliyette ki bir değişiklik ise satış fiyatındaki değişikliğin etkisine benzemektedir. Yani birim başına düşen değişken maliyet artarsa birim başına düşen katkı payı azalacak ve başa-baş noktasına ulaşmak için daha fazla ürünün satılması gerekecektir. Değişken maliyetleri azaltmak birim başına düşen katkı payını artırmaktadır. İşletme başa-baş noktasında önce düşük bir faaliyet seviyesine ulaşacak daha sonra ise kâr elde edecektir (Weetman, 2006, s. 542).
- ✓ Sabit maliyetler değiştiğinde başa-baş noktası ne olur? Sabit maliyetlerdeki değişim ise sabit maliyetler artarsa başa-baş noktasına ulaşmak için daha fazla birim satılmalıdır. Bir işletmenin sabit maliyetinin yüksek olduğu durumlarda risk söz konusudur. Çünkü herhangi bir nedenden dolayı faaliyetlerde meydana gelen bir sorun zarara yol açabilir. Bir işletmenin sabit maliyetlerinin düşük olması durumunda ise güvenlik marjı ile ilgili daha az

sorun olabilir çünkü başa-baş noktasının daha düşük olması muhtemeldir (Weetman, 2013, s. 556).

2.7.2.2. Başa-Baş Noktasını Hesaplama

Katkı hesaplama; bir ürünün katkısı, satış fiyatının değişken maliyetini aştığı miktardır. Katkı fikri çeşitli kararların etkilerini değerlendirmede başa-baş analizi için önemli bir konudur. Birim başına düşen katkı payı bilindiği zaman sabit maliyetlerle karşılaştırılabilir. Sabit maliyetler kapatılana kadar işletme kâr etmeye başlamaz. Formül aşağıdaki gibidir (Weetman, 2006, s. 537-538):

$$\text{Basa - baş Noktası} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetler}}{\text{Birim Başına Düşen Katkı Payı}}$$

$$\text{Katkı Payı} = \text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}$$

$$\text{Birim Değişken Maliyet} = \frac{\text{Toplam Değişken Maliyet}}{\text{Üretim Miktarı veya Satış}}$$

2.7.2.3. Faaliyet Kaldırıcı

Kâr fonksiyonunun kullanım alanlarından bir diğeri ise faaliyet kaldırıcının hesaplanması aşamasıdır. Bir işletmenin katkı payı ile faaliyetlerden elde edilen gelir arasındaki ilişki kaldırıcı ile ölçülmektedir. Bir işletmenin faaliyet kaldırıcı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır. Katkı payı ile faaliyetlerden elde edilen gelir arasındaki fark sabit maliyetlerdir (Warren, Reeve & Duchac, 2014, s. 906).

$$\text{Faaliyet Kaldırıcı} = \frac{\text{Katkı Payı}}{\text{Faaliyet Gelirleri}}$$

Faaliyet kaldırıcı satış hacminde gerçekleşen değişimin kâr üzerindeki etkisini ifade etmektedir. Bu etki ise faaliyet kârındaki oransal değişimin satış hacmindeki oransal değişmeye bölünmesi ile bulunmaktadır (Büyükmirza, 2006, s. 423). Böylece faaliyet kaldırıcı iş riskini ölçülebilir hale getirmektedir.

Kısacası satışlarda gerçekleşen yüzdesel değişimin kârlardaki yüzdesel değişme ile karşılaştırılması sonucunda elde edilmektedir. Genelde işletmelerde satışların artması kârlarında yüksek oranda artmasına sebep olmaktadır. Bir işletmede kârlar satışlardaki artıştan daha hızlı artıyorsa bu işletmelerin faaliyet kaldırıcı derecesinin yüksek olduğu söylenebilir (<http://finanskol.com>; 19.03.2017).

Faaliyet kaldıracını yaratan değişken sabit giderler olmaktadır. Faaliyet kârındaki değişkenliğin sabit giderlerin varlığı nedeniyle satışlardaki değişkenlikten fazla olması durumu faaliyet kaldıracı olarak tanımlanmaktadır ve faaliyet kârındaki değişkenliğin satışlardaki değişkenliğe oranı faaliyet kaldıraç derecesi ile ölçülmektedir (Tekbaş, Seval, Köse, Kıyılar & Sarıkovanlık, 2014, s. 26). Ne yazık ki sabit maliyetin yüksek olması ve değişken maliyetin düşük olması satışlar düştükçe kârda büyük bir düşüşe sebep olmaktadır. Faaliyet kaldıraç derecesi arttıkça satış faaliyetindeki değişiklikler kârları da o kadar etkileyecektir. Faaliyet kaldıraç derecesi belirli bir satış seviyesi için aşağıdaki formüle göre ölçülmektedir (Drury, 2012, s. 180):

$$\text{Faaliyet Kaldıraç Derecesi} = \text{Katkı Payı} / \text{Kâr}$$

Faaliyet kaldıraç derecesi; sabit ve değişken giderlerin oranının işletme kârına etkisini gösteren bir hesaplamadır.

2.7.3. Başa-Baş Noktası ve Kâr-Hacim Grafikleri

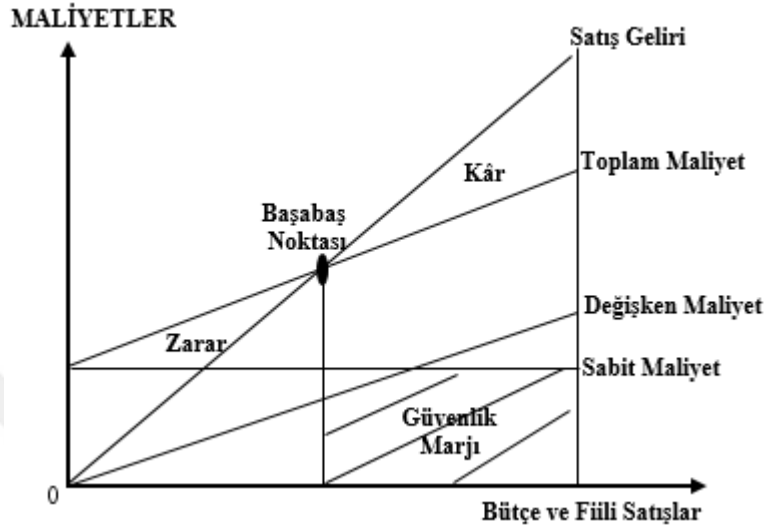
Kâr ve satış hacmi arasındaki ilişkiler belirlendikten sonra bunların sırasıyla ilgili birimlere aktarılması gerekmektedir. Yönetime yapılan bildirimler genelde rakamsal raporlar hazırlanarak sunulmaktadır (Kinney & Raiborn, 2011, s. 387). Aslında konuyu ana hatlarıyla göz önüne seren grafiksel raporlar yöneticiler üzerinde rakamsal raporlardan daha etkili olmaktadır. Bu nedenle rakamsal raporların dışında yöneticilere sunulmak üzere grafiksel raporlar hazırlanmaktadır. Bu açıdan maliyet-hacim-kâr grafikleri genellikle üç şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar (Büyükmirza, 2006, s. 426):

2.7.3.1. Maliyet-Hacim-Kâr (Başa-Baş) Grafiği

Baş-baş grafiği; satış, maliyet ve satılan birimlerin seviyeleri ile ilgili kâr veya zararı gösteren ve maliyet-hacim-kâr grafiği olarak da adlandırılan bir grafik türüdür. Satışlar, maliyetler ve işletme kârı ya da zararı arasındaki ilişkiyi anlamaya yardımcı olmaktadır (Warren, Reeve & Duchac, 2014, s. 897). Gelir hem değişken hem de sabit maliyetleri tam olarak karşılamak için yeterlidir fakat herhangi bir kâr sağlamak için yetersiz olduğunda (yani kâr sıfır olduğunda), işletme baş-baş noktası seviyesindedir. Temel varsayımlar sabit maliyetlerin sabit kalması değişken

maliyetlerin ise satışlarla sabit bir oranda değişmesidir. Maliyet-hacim-kâr (başa-baş) grafiği aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Pizam & Holcomb, 2008, s. 19).

Şekil 2.4. Maliyet-Hacim-Kâr (Başa-Baş) Grafiği



Kaynak: Horngren, Harrison & Oliver, 2011, s. 934.

Şekil 2.4'de görüldüğü gibi satış geliri toplam maliyetin üzerinde olduğunda kâr elde edildiği anlamına gelmektedir. Satış geliri toplam maliyetin altında olduğunda ise zarar meydana gelmektedir. Satış geliri toplam maliyet ile aynı olduğu zaman kâr ya da zarar oluşmaz. Bu başa-baş noktasını ifade eder. Değişken maliyetler çıktı ile doğrudan değişmektedir daha fazla çıktı üretildiğinde daha fazla değişken maliyet oluşmaktadır. Sabit maliyetler ise çıktıya göre değişiklik göstermez. Toplam maliyet hattı değişken ve sabit maliyetlerin bir gösterimidir. Güvenlik marjı ise satışlar satış seviyesi ile karşılaştırıldığında üretilmesi beklenenden daha fazla satış miktarını ifade etmektedir ([http://www.acornlive.com](http://www.acornlive.com;); 13.04.2017). Maliyet-hacim-kâr (başa-baş) grafiğinin avantajları şunlardır (buc.edu.in/sde_book/bbm_account.pdf; s. 289):

- ✓ Sabit maliyet, değişken maliyet ve toplam maliyet belirlenebilir,
- ✓ Satış değeri belirlenebilir,
- ✓ Yönetmel karar verme açısından maliyet, hacim ve kâr ilişkisi incelenebilir,
- ✓ İşletmeler arası karşılaştırma yapılabilir,
- ✓ Kârın tahmin edilebilmesi için faydalı olabilir,

- ✓ Toplam kârlar hesaplanabilir,
- ✓ Maliyet kontrolüne yardımcı olur.

Ayrıca, maliyet-hacim-kâr formülleri ve grafiklerinden pratik olarak faydalanabilmek için, iki temel varsayımın yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlar (Harris, 1992, s. 28):

- ✓ Gelirler ve maliyetler gerçekçi olarak sabit ve değişken kategorilere ayrılabilir.
- ✓ Gelirler ve maliyetler, satış hacmi ve karışımı ile bağlantılı olarak doğrusal bir düzende bulunabilir.

Her iki varsayımın da uygulanması mümkün olmadığı için, analizin hem grafik hem de formül ile ilgili hesaplamalar için ilgili aralık (uygun üretim aralığı) ile sınırlandırılması gerekmektedir (Harris, 1992, s. 28-29).

Maliyet-hacim-kâr (başa-baş) grafiği; maliyet, hacim ve kârlar arasındaki ilişkiyi göstermek için kullanılmaktadır. İlişkileri daha ayrıntılı incelemek için toplam gelir ve toplam maliyet hattını iki ayrı çizgi ile çizmek gerekmektedir. Bu çizgiler aşağıdaki denklem ile gösterilmektedir (Hansen, Mowen & Guan, 2007, s. 603; Harris, 1992, s. 28).

$$\text{Gelir} = \text{Fiyat} \times \text{Satılan Birim Sayısı}$$

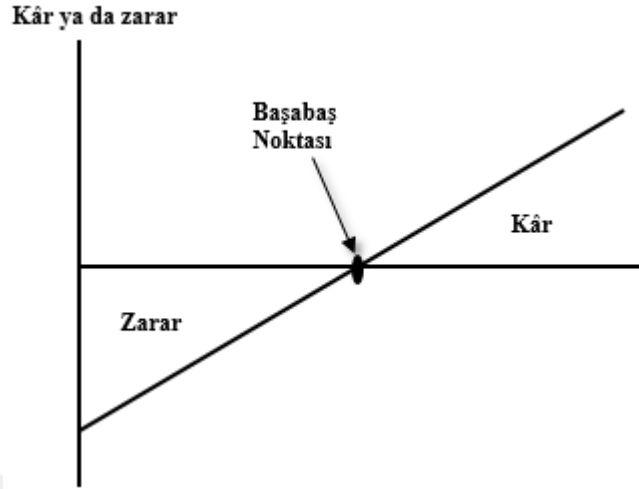
$$\text{Toplam Maliyet} = (\text{Birim Değişken Maliyet} \times \text{Satılan Birim Sayısı}) + \text{Sabit Maliyetler}$$

Her iki denklemi grafiklemek için iki nokta gereklidir. Maliyet-hacim-kâr grafiği için de dikey eksene gelirler yatay eksene ise satılan birimler yazılarak grafik oluşturulmaktadır (Hansen, Mowen & Guan, 2007, s. 603).

2.7.3.2. Kâr-Hacim Grafiği

Maliyet-hacim-kâr analizine yönelik bir diğer grafiker yaklaşım, kâr-hacim grafiğidir. Kâr hacmi grafiği, kârlar ve satış hacmi arasındaki ilişkiyi görsel olarak tasvir etmektedir (Hansen, Mowen & Guan, 2007, s. 601-602). Yani hacim değişikliklerinin kâr üzerindeki etkisini gösteren kullanışlı bir yöntemdir. Kâr ve zarar rakamlarını bulmak için toplam maliyet ve toplam gelir arasındaki farkın belirlenmesi gerekmektedir (Drury, 2012, s. 177).

Şekil 2.5. Kâr-Hacim Grafiği



Kaynak: Hansen, Mowen&Guan, 2007, s. 602).

Şekil 2.5’de görüldüğü üzere kâr-hacim grafiği başa-baş grafiğinin bir özetidir ve toplam kârı temsil etmektedir. Yatay eksenin yukarı çıktığında üretim kâr sağlamaya başlar; altında ise zarar anlamına gelmektedir. Kâr veya zararın olmadığı başa-baş noktası ise kârın yatay eksenini kestiği noktadır (<http://www.acornlive.com>; 13.04.2017).

Kâr-hacim oranının tanımlanması; kâr çoğu yönetim muhasebesi raporunda önemli bir husustur. Fakat başa-baş grafiği doğrudan kâr miktarını göstermez. Kâr-hacim grafiği, yalnızca toplam satışlar ile toplam maliyetler (ya da kârlar) arasındaki farkı göstermektedir (Weetman, 2013, s. 553). Bu şekilde, kâr-hacim tablosu, yöneticilere satılan çeşitli birim düzeyleri için işletme kârını (ya da zararını) belirlenmesine olanak tanımaktadır (Warren, Reeve & Duchac, 2014, s. 899). Kâr-hacim grafiği işletme geliri grafiğidir. Bu grafikte işletme geliri bağımlı değişken satılan birim sayısı ise bağımsız değişkendir. Genellikle bağımsız değişkenin değerleri yatay eksen boyunca ölçülür bağımlı değişkenin değerleri ise dikey eksen boyunca ölçülmektedir (Hansen, Mowen & Guan, 2007, s. 602).

İşletme Geliri =

(Fiyat x Satılan Birim Sayısı) – (Birim Değişken Maliyet x Satılan Birim Sayısı) – Sabit Giderler

Doğrusal bir denklemi grafiklemek için iki nokta gereklidir. Bu iki nokta sıfır satış hacmine ve sıfır kâra karşılık gelen noktalar (Hansen, Mowen & Guan, 2007, s. 602).

2.7.4. Kâr Fonksiyonundaki Değişmeler

Satış fiyatlarındaki, satış hacimlerindeki değişmeler ve değişken-sabit giderlerdeki değişmeler işletmelerin kârlılığını etkilemektedir. Teknolojinin sürekli olarak gelişimi ve çevre koşullarının değişimleri işletmelerin kârlarının belli aralıklarla değiştirmektedir. Bu nedenle işletmeler gelecek ile ilgili tahmin yaparken satış fiyatlarındaki, satış hacmindeki ve maliyetlerdeki değişimleri dikkate alarak hareket etmek zorundadırlar (Akgüç, 1998, s. 123).

2.7.4.1. Satış Fiyatındaki Değişim

Satış fiyatlarında gerçekleşen artışlar katkı payını (oranını) artırarak başa-baş noktasını daha düşük satış hacmine indirmektedir. Bu nedenle işletmeler satış hacmini kontrol edebildiği takdirde eskisine oranla daha fazla kâr sağlar. Birim satış fiyatlarında meydana gelen düşme ise katkı payını azaltarak başa-baş noktasını satış hacmine daha yüksek seviyeye çıkarmaktadır. Yani satış hacminde bir değişiklik olmazsa işletme eskisine oranla daha az kâr edecektir (Büyükmirza, 2006, s. 429-430).

2.7.4.2. Değişken Maliyetteki Değişim

Değişken maliyette meydana gelen bir değişikliğin etkisi, satış fiyatındaki değişikliğin etkisine benzerdir. Birim başına değişken maliyet artarsa, birim başına düşen katkı payı azalacak ve başa-baş noktasına ulaşmak için daha fazla ürünün veya hizmetin satılması gerekecektir. Eğer birim başına değişken maliyetleri düşürmek mümkün olursa birim başına düşen katkı artacaktır. Böylece işletmeler daha düşük bir faaliyet seviyesi ile başa-baş noktasına ulaşacak ve daha hızlı kâr elde edecektir (Weetman, 2006, s. 542).

2.7.4.3. Sabit Maliyetlerdeki Değişim

Sabit maliyetler artarsa başa-baş noktasına ulaşmak için daha fazla birim satılmalıdır. Sabit maliyetlerin nispeten yüksek olduğu durumlarda büyük bir risk söz

konusudur. Çünkü herhangi bir sebepten dolayı faaliyet alanında bir düşüş olma olasılığı yüksektir. Bir işletmenin sabit maliyetlerinin düşük olduğu durumlarda güvenlik marjları ile ilgili daha az endişe duyulur. Sebebi ise başa-baş noktasının daha düşük olmasıdır (Weetman, 2010, s. 219).

2.7.5. Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerinin Kullanım Alanları

İşletmelerin geleceğe yönelik almak istedikleri kararlar ve buldukları durum ile ilgili almış oldukları kararlar işletme üzerinde bir takım etkilere sebep olmaktadır. Yönetim, işletme ile ilgili kararlar alırken maliyet-hacim-kâr analizinden de yardım almaktadır. Yönetim kararlarında maliyet-hacim-kâr analizinin kullanım alanları şu şekildedir (Kaya, 1986, s. 39).

2.7.5.1. Fiyat Koyma Kararları

İşletmeler üretilen ürünlerin satış fiyatlarını maliyet verilerinden yararlanarak saptamaktadırlar. İşletmelerin asıl amaçlarından biri kârı maksimum düzeye çıkarmaktır. Fakat bunun için satış fiyatlarının ve satış olanaklarının bilinmesi gerekmektedir. Eğer ürünlerin satış miktarları fiyatta meydana gelen değişimden etkilenmezse işletmeler karar vermiş oldukları maliyetleri tahmin ederek hedefledikleri kâr üzerinden satış fiyatını saptayabilir (Beytekin; 21.03.2017). Fakat genel olarak fiyat değişimleri ile satış miktarları arasında ters bir ilişki söz konusudur. Yani fiyatlar arttıkça satışlar düşmekte, fiyatlar üzerinden indirim yapıldığında ise satışlar artmaktadır. Bu nedenle işletmeler ya yüksek fiyat üzerinden az ürün-hizmet satmak ya da düşük fiyat ile çok fazla ürün-hizmet satmak gibi bu iki alternatiften birine karar vermek zorunda kalırlar (Büyükmirza, 2006, s. 440).

2.7.5.2. Makine ve Donanımı Yenileme Kararları

Eski olan makine ve donanımı yenilemek için kararlar alırken eskisi kullanıldığında sağladığı kâr ile yenisinin satın alınması durumunda kârda meydana gelen değişimin göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Beytekin; 21.03.2017). Yeni bir makine normal olarak sabit giderlerde bir artışa yok açmaktadır. Buna istinaden yeni makinenin verimliliği eski makineye oranla daha az onarıma neden olacağı için birim değişken maliyette bir azalma meydana gelmektedir. Giderlerde

meydana gelen değişimin kârlılık üzerindeki etkilerinin analiz edilmesiyle eski ve yeni makine arasında bir seçim yapılması gerekmektedir (Büyükmirza, 2006, s. 445).

2.7.5.3. Kapasiteyi Artırma Kararları

Bir işletme, dönem içindeki üretiminden dolayı talebi karşılamak için iş hacmini genişletmek isteyecektir. İşletme yöneticileri de talebi karşılamak için çalışanlara fazla mesai yazacak ya da vardiya sayısını artıracaktır. Bazı zamanlar işletmeler bunlara rağmen talep artışını karşılayamayacak duruma gelebilir. Böyle durumlarda işletme yöneticileri artan talebin sürekliliğinin tespitini sağlamak zorundadırlar. Talebin geçici olması durumunda ileri bir tarihte talebi karşılamak için sipariş alırlar ya da farklı bir işletmeden yardım almak durumunda kalabilirler. Talep artışının sürekliliği söz konusu ise işletme yöneticileri kapasiteyi artıma yoluna gidebilir. Fakat kapasiteyi artırmak sabit giderleri de artıracaktır. Bu nedenle kapasite artırıldıktan sonra kârın değerlendirilmesi gerekmektedir (Kaya, 1986, s. 42).

Kapasiteyi artırma kararları paranın değerini de göz önünde bulundurarak geniş kapsamlı analizler gerektirmektedir. Kapasiteyi artırma kararı alınmadan önce piyasadaki talebin genel durumu hakkında bilgiler edinilmelidir (Memiş, 1999, s. 52).

Turizm sektöründe kapasiteyi yatak sayıları ifade etmektedir. Bu nedenle aylık, mevsimlik ve yıllık geceleme sayısına göre hesaplanması gerekmektedir. Herhangi bir konaklama işletmesinde üretim birimi yatak olarak kabul edildiğinde, yatak sayısı konaklama işletmesinin bir günlük potansiyel hizmet üretimi kapasitesini ifade etmektedir. Konaklama işletmelerinde kapasite kullanımını önemli kılan özellik kısa dönemde kapasitenin sabit oluşudur. Kapasitesinin kısa dönemde artırılması ya da azaltılması konaklama işletmeleri için pek mümkün değildir. Konaklama işletmeleri için kapasite artırma oda ve yatak sayısını artırmak ile mümkündür fakat bu da yeni bir oda ya da yeni bir tesis yapılmasını gerektirmektedir. Bu nedenle konaklama işletmeleri kapasitelerini en başta talebe uygun bir şekilde belirlemeli ve kapasite kullanım düzeylerini yılın sadece birkaç ayında değil tamamında yüksek tutmaları gerekmektedir (Kılınç, 2005, s. 7-106-107).

2.8. Hizmet Sektöründe Maliyet-Hacim-Kâr Analizi ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Maliyet-hacim-kâr analizi, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinin temel uygulama araçlarından biridir. Bu nedenle çalışmaya katkı sağlaması açısından işletmelerde maliyet-hacim-kâr analizi ile ilgili olan çalışmalar araştırmamıza esas teşkil ettiğinden bazıları üzerinde durulacaktır.

Lesure (1983: 115-120) çalışmasında, başa-baş noktasının konaklama sektöründe yönetim aracı olarak kullanılmasına yönelik bir araştırma yapmıştır. Araştırma sonucuna 352 odalı bir otel işletmesinin raporlarını kullanarak ulaşmıştır. Araştırma sonuçlarına göre başa-baş noktası yararlı bir yönetim aracı olarak kullanılmaktadır. Aynı zamanda işletme giderlerini ve sabit giderleri karşılamak için gereken satış hacmini tahmin etmek için kullanılan bir yöntem olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Philips (1994: 31-36) çalışmasında, maliyet-hacim-kâr analizi ve belirsizliğe yönelik bir araştırma yapmıştır. Yapılan araştırma sonucunda maliyet-hacim-kâr analizinin belirsizlik olmadığı sürece kısa vadeli planlamada yaygın olarak kullanıldığı tespit edilmiştir. Welsh otelinde yapılan bu araştırma belirli bir kâr seviyelerine ulaşma ihtimalini değerlendirmek istemiştir.

Chenhall & Langfield-Smith (1998: 1-19) çalışmalarında, yönetim muhasebesi uygulamalarının faydaları ve benimsenmesi üzerine Avustralya'da 140 adet büyük işletme üzerinde bir inceleme yapmıştır. Araştırma sonuçlarına göre son yıllarda geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının benimsenmesinin daha faydalı olacağı tespit edilmiştir.

Joshi (2001: 85), yılında yeni yönetim muhasebesi uygulamalarının Hindistan'daki kullanım düzeylerini ve uluslararası dağılımını araştırmıştır. Araştırmada Hindistan'ın sonuçları ile Avustralya'da bir araştırmanın sonuçları karşılaştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre Hindistan'da geleneksel yönetim muhasebesi kullanımı yeni geliştirilen yönetim muhasebesi kullanımına oranla fazla olduğu ortaya çıkmıştır.

Pavlatos & Paggios (2009: 81), yılında Yunan otelcilik sektöründe yönetim muhasebesi uygulamalarından geleneksel yönetim muhasebesi ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımını ölçmek amacıyla 85 otel üzerinde ampirik araştırma yapmıştır. Araştırma sonuçlarına göre geleneksel yönetim muhasebesi kullanımının daha yaygın olduğu ve daha iyi sonuçlar verdiği tespit edilmiştir.

Angelakis, Theriou & Floropoulos (2010: 87-95), yılındaki çalışmasında Yunan işletmelerinde geleneksel ve yeni yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım oranlarını belirlemek ve sonuçlarını Finlandiya ile karşılaştırarak benzerlik ve farklılıklarını ölçmeyi amaçlamıştır. Araştırma sonuçlarına göre, yeni yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım oranlarının diğer ülkelerle benzerlik gösterdiği fakat geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının az oranda uygulandığı tespit edilmiştir.

Sorin & Carmen (2010: 844) çalışmalarında, otelcilik sektöründe karar verme aşamasında maliyet-hacim-kâr analizinin etkisini belirlemeye yönelik inceleme yapmıştır. Araştırma sonucunda, açık bir rekabet avantajının olduğuna ulaşılmıştır. Ayrıca yönetim muhasebesinin otelcilik sektöründeki yöneticilerin karar verme aşamasında işin geleceği, işletmenin geleceği ve bunlarla ilgili her konuyu değerlendirmek izlemek ve yönetmek için kullanmalarına yardımcı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kısakürek & Biçer (2011: 281) çalışmalarında, Sivas ilindeki bir devlet hastanesindeki MR Ünitesinde maliyet-hacim-kâr analizinin uygulanmasına yönelik bir inceleme yapmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, işlem fiyatlarının belirlenmesi aşamasında maliyet değerlerinin dikkate alınmadığı tespit edilmiştir. Aynı zamanda hastalar açısından adaletli bir fiyatlandırma yapılmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Georgiev (2013: 58) çalışmasında, Bulgaristan'daki otel işletmelerinde maliyet-hacim-kâr analizinin uygulanmasına yönelik bir araştırma yapmıştır. Yapılan anketler sonucunda otel işletmelerinde yaygın olarak kullanılmakta olan yönetim muhasebesi araçlarından biri olduğu ve etkin bir şekilde kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Pavlatos & Kostakis (2015: 150), yılında 2008-2013 yılları arasındaki Yunan ekonomik krizinin yönetim muhasebesi uygulamalarına etkilerini araştırmak amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Yönetim muhasebesinin kullanımına ilişkin 301 işletmeye anket uygulanmıştır. Yapılan anket sonuçlarına göre geleneksel maliyet muhasebesi tekniklerinin kullanım düzeyinin azaldığı, bütçeleme tekniklerinin ise yaygın olarak kullanıldığı tespit edilmiştir.

Akmese, Buyuksalvarci & Akmese (2016: 90-96) alışmalarında, Türkiye’de faaliyet gösteren 4 ve 5 yıldızlı iki farklı zincir otel üzerinde maliyet-hacim-kâr analizinin kullanımına ve farkındalık düzeylerine ilişkin bir araştırma yapmıştır. Yapılan araştırma sonucunda, yöneticilerin yaklaşık %86’sının maliyet-hacim-kâr analizini kullandıkları, %14’lük kısmının ise konu ile ilgisiz oldukları sonucu ortaya çıkmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. OTEL İŞLETMESİNDE MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. İşletme Maliyetlerinin Sınıflandırılması

Maliyetlerin; faaliyet giderlerinin tespit edilmesi, üretim maliyetlerinin belirlenmesi, bütçe ve planların doğru bir şekilde hazırlanabilmesi ve aynı zamanda da yöneticilerin daha sağlıklı kararlar almalarına katkı sağlaması için sınıflandırılması gerekmektedir (Abdioğlu, 2013, s. 26). Maliyetleri sınıflandırmak muhasebeye önemli bir yer tutmaktadır. Bir işletme faaliyetlerini en etkin biçimde yerine getirebilmek ve doğru bir hesaplama yapabilmek için maliyetlerini sınıflandırmaktadır (Belet, 2006, s. 3).

Konya İlinde faaliyet gösteren uygulama otelinin 2015 yılına ait verileri üzerinden hesaplamalar yapılmıştır. Otelin maliyetleri odalar bölümü ve yiyecek içecek bölümü olmak üzere 2 başlık altında toplanmış ve üretim hacmi ile ilişkisine göre gider kalemlerinin karşısına hangi maliyet kategorisine girdiği aşağıdaki tabloda belirtilmiştir. Ayrıca maliyet sınıflandırması yaparken uygulama oteli muhasebe görevlisinin söylemleri de dikkate alınmıştır.

Tablo 3.1. Odalar Bölümü Maliyet Sınıflandırması

Maaş ve Ücret Giderleri	Sabit maliyet	Dekorasyon ve Süsleme Giderleri	Değişken maliyet
Mesai Giderleri	Değişken maliyet	Üniforma Giderleri	Sabit maliyet
Teşvik Pirimi Giderleri	Değişken maliyet	Çamaşır Giderleri	Değişken maliyet
Sosyal Güvence(SGK) Giderleri	Sabit maliyet	Televizyon Giderleri	Sabit maliyet
Diğer Fayda Giderleri	Sabit maliyet	Posta ve Kargo Giderleri	Değişken maliyet
Personel Yemeği Giderleri	Sabit maliyet	Temizlik Malzemesi Giderleri	Karma maliyet
Böcek İlaçlama Giderleri	Sabit maliyet	Ofis Malzemesi Giderleri	Değişken maliyet
Seyahat Acentesi Komisyonu	Değişken maliyet	Evrak Giderleri	Değişken maliyet
Ödenmemiş Rezervasyon Giderleri	Değişken maliyet	Müşteri Malzemesi Giderleri	Değişken maliyet
Taahhütlü Hizmetler (Sözleşmeler)	Sabit maliyet	Ücretsiz Gazete Giderleri	Değişken maliyet
Çeşitli (diğer) Giderler	Değişken maliyet	Personel Taşıma Giderleri	Sabit maliyet
Ücretsiz Yiyecek Giderleri	Değişken maliyet	Haberleşme Giderleri	Karma maliyet
Temsil Ağırlandırma Giderleri	Değişken maliyet	Personel İlişkileri Giderleri	Sabit maliyet
Konaklama Katkı Payı Giderleri	Değişken maliyet	RMCC (Bölge Monitör Kontrol Merkezi)	Değişken maliyet
Keten Malzeme Giderleri	Değişken maliyet		

Tablo 3.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Maliyet Sınıflandırması

Yiyecek Giderleri	Değişken maliyet	Mutfak Eşyaları Giderleri	Değişken maliyet
İçecek Giderleri	Değişken maliyet	Dekorasyon ve Süsleme Giderleri	Değişken maliyet
Maaş ve Ücret Giderleri	Sabit maliyet	Üniforma Giderleri	Sabit maliyet
Mesai Giderleri	Değişken maliyet	Çamaşır Giderleri	Değişken maliyet
Sosyal Güvence (SGK) Giderleri	Sabit maliyet	Posta ve Kargo Giderleri	Değişken maliyet
Diğer Fayda Giderleri	Sabit maliyet	Temizlik Malzemesi Giderleri	Karma maliyet
Personel Yemeği Giderleri	Sabit maliyet	Rest/Bar Malzeme Giderleri	Değişken maliyet
Böcek İlaçlama Giderleri	Sabit maliyet	Ofis Malzeme Giderleri	Değişken maliyet
Taahhütlü Hizmet Giderleri	Sabit maliyet	Evrak Giderleri	Değişken maliyet
Ücretsiz Yiyecek Giderleri	Değişken maliyet	Müşteri Malzemesi Giderleri	Değişken maliyet
İzinler ve Lisanslar (Ruhsatlar)	Sabit maliyet	Personel Taşıma Giderleri	Sabit maliyet
Çeşitli (diğer) Giderler	Değişken maliyet	Yakıt Giderleri	Değişken maliyet
Temsil Ağırlama Giderleri	Değişken maliyet	Haberleşme Giderleri	Karma maliyet
Müzişyen Giderleri	Sabit maliyet	Personel İlişkileri Giderleri	Sabit maliyet

Bir önceki bölümde de ifade edildiği gibi maliyetler üretim hacmi ile ilişkisine göre üçe ayrılmaktadır. Bunlar; sabit, değişken ve karma maliyetlerdir. Faaliyet hacmi ile orantılı olarak değişkenlik gösteren maliyetler değişken, belirli bir faaliyet dönemindeki üretimlerden etkilenmeyen maliyetler sabit, herhangi bir hizmetten yararlanılmasa dahi dönemlik ödemelerin gerçekleştirilmesinden yararlanıldığında ise artan fatura bedelleri karma maliyet kapsamına girmektedir (Tosunoğlu, 2014, s. 27).

3.2. Karma Maliyetlerin Regresyon (En Küçük Kareler) Tekniği İle Ayrılması

Konaklama işletmelerinde maliyetlerin sabit ve değişken parçalarına ayrılması ile ilgili olarak yapılacak analizler bir önceki bölümde ayrıntılı olarak işlenmiştir. Örneğin, en yüksek-en düşük noktalar yönteminde elde edilecek sonuçlar yalnızca seçilecek iki özel noktaya dayanmaktadır. Çok noktalı grafik yönteminde ise, analizin doğruluğu grafikteki noktalar arasından en uygun doğruyu çizmeye bağlı kalmaktadır. Bu nedenle analizlerde kullanılacak ve sonuçlarının doğruluk

derecesinin daha yüksek olduğu bir yöntem kullanılması gerekmektedir. Regresyon tekniği bu aşamada çok önemli bir rol oynamaktadır (Usal & Kurgun, 2001, s. 70).

Tablo 3.3. Odalar Bölümü Haberleşme Giderlerinin Regresyon Tekniği ile Ayrılması

	X	Y	X*Y	X ²
1.	2.587	4.289	11.095.643	6.692.569
2.	2.881	3.033	8.738.073	8.300.161
3.	4.253	2.998	12.750.494	18.088.009
4.	4.553	3.239	14.747.167	20.729.809
5.	4.183	2.796	11.695.668	17.497.489
6.	4.846	3.882	18.812.172	23.483.716
7.	4.322	4.156	17.962.232	18.679.684
8.	4.746	4.003	18.998.238	22.524.516
9.	5.138	4.476	22.997.688	26.399.044
10.	5.268	4.316	22.736.688	27.751.824
11.	4.478	4.172	18.682.216	20.052.484
12.	4.550	3.859	17.558.450	20.702.500
Toplam	51.805	45.219	196.774.729	230.901.805

Formülü ise şu şekildedir (Bhimani, Horngren, Datar & Foster, 2008, s. 292):

$$a = \frac{(\Sigma y) \cdot (\Sigma x^2) - (\Sigma x) \cdot (\Sigma xy)}{n \cdot (\Sigma x^2) - (\Sigma x) \cdot (\Sigma x)}$$

x: etkinlik hacmini (satılan oda sayısı)

y: yarı sabit ya da yarı değişken maliyet (haberleşme giderleri)

a: sabit maliyeti

n: gözlem sayısını (12 ay)

Σ: toplamı ifade etmektedir.

$$\begin{aligned} \text{Sabit maliyet} &= \frac{45.219 \cdot 230.901.805 - 51.805 \cdot 196.774.729}{12 \cdot 230.901.805 - 51.805 \cdot 51.805} \\ &= \frac{10.441.148.720.295 - 1.019.391.483.584}{2.770.821.660 - 2.683.758.025} \\ &= \frac{247.233.884.450}{87.063.635} \\ &= 2.840 \end{aligned}$$

Ortalama yıllık sabit maliyet: $2.840 * 12 = 34.080$

Bu durumda ortalama yıllık değişken maliyet: $45.219 - 34.080 = 11.139$ olur.

Tablo 3.4. Odalar Bölümü Temizlik Malzemesi Giderlerinin Regresyon Tekniği ile Ayrılması

	X	Y	X*Y	X ²
1.	2.587	1.793	4.638.491	6.692.569
2.	2.881	1.685	4.854.485	8.300.161
3.	4.253	1.143	4.861.179	18.088.009
4.	4.553	213	969.789	20.729.809
5.	4.183	2.775	11.607.825	17.497.489
6.	4.846	1.590	7.705.140	23.483.716
7.	4.322	1.822	7.874.684	18.679.684
8.	4.746	3.240	15.377.040	22.524.516
9.	5.138	2.104	10.810.352	26.399.044
10.	5.268	1.764	9.292.752	27.751.824
11.	4.478	849	3.801.822	20.052.484
12.	4.550	1.515	6.893.250	20.702.500
Toplam	51.805	20.493	88.686.809	230.901.805

$$\begin{aligned}
 \text{Sabit maliyet} &= \frac{20.493 * 230.901.805 - 51.805 * 88.686.809}{12 * 230.901.805 - 51.805 * 51.805} \\
 &= \frac{4.731.870.689.865 - 4.594.420.140.245}{2.770.821.660 - 2.683.758.025} \\
 &= \frac{137.450.549.620}{87.063.635} \\
 &= 1.579
 \end{aligned}$$

Ortalama yıllık sabit maliyet: $1579 * 12 = 18.948$

Bu durumda ortalama yıllık değişken maliyet: $20.493 - 18.948 = 1.545$ olur.

Tablo 3.5. Yiyecek-İçecek Bölümü Haberleşme Giderlerinin Regresyon Tekniği ile Ayrılması

	X	Y	X*Y	X ²
1.	6.864	205	1.407.120	47.114.496
2.	8.086	248	2.005.328	65.383.396
3.	9.897	255	2.523.735	97.950.609
4.	13.887	260	3.610.620	192.848.769
5.	11.870	255	3.026.850	140.896.900
6.	12.461	245	3.052.945	155.276.521
7.	10.659	250	2.664.750	113.614.281
8.	12.507	255	3.189.285	156.425.049
9.	14.158	260	3.681.080	200.448.964
10.	13.494	255	3.440.970	182.088.036
11.	11.808	275	3.247.200	139.428.864
12.	12.554	285	3.577.890	157.602.916
Toplam	138.245	3.048	35.427.773	1.649.078.801

$$\begin{aligned}
 \text{Sabit maliyet} &= \frac{3.048 \cdot 1.649.078.801 - 138.245 \cdot 35.427.773}{12 \cdot 1.649.078.801 - 138.245 \cdot 138.245} \\
 &= \frac{5.026.392.185.443 - 4.897.712.478.385}{19.788.945.612 - 19.111.680.025} \\
 &= \frac{128.679.707.063}{677.265.587} \\
 &= 189
 \end{aligned}$$

Ortalama yıllık sabit maliyet: $189 \cdot 12 = 2.268$

Bu durumda ortalama yıllık değişken maliyet: $3.048 - 2.268 = 780$ olur.

Yiyecek-içecek bölümü temizlik malzemesi giderleri uygulama oteli muhasebe görevlisinin söylemleri doğrultusunda muhasebe tekniği yardımı ile sabit maliyet 1000 TL olarak hesaplara dâhil edilecektir.

3.3.İşletme Hacmine İlişkin Verilerin Belirlenmesi

Maliyet hesapları, mal ve hizmetler ile diğer işletme faaliyetlerinin planlanan biçim ve niteliğe getirilebilmesi için giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesapları içermektedir (Belet, 2006, s. 18).

Maliyetler odalar bölümü ve yiyecek-içecek bölümü olarak ayrı ayrı yıllık olarak kategorize edilmiştir. 1.870.000 amortisman giderleri %85 oranında odalar bölümüne, %15 oranında yiyecek-içecek bölümüne dahil edilmiştir. Bunlar:

Tablo 3.6. Odalar Bölümü Yıllık Gider Toplamları (TL)

Maaş ve ücret gideri	351.198	Teşvik pirimi gideri	9.851
Mesai gideri	8.251	Seyahat A. komisyonu gideri	185.647
Sosyal güvence gideri	26.499	Ödenmemiş rezervasyon gideri	278
Diğer fayda gideri	8.855	Taahhütlü hizmet gideri	279.861
Personel yemeği gideri	72.209	Çeşitli giderler	11.907
Böcek ilaçlama gideri	2.856	Ücretsiz yiyecek gideri	46.113
Üniforma gideri	2.500	Temsil ağırlama gideri	6.722
Televizyon gideri	7.441	Konaklama katkı payı gideri	0
Müşteri malzeme gideri	214.648	Keten malzeme gideri	11.791
Personel taşıma gideri	13.821	Dekorasyon ve süsleme gideri	1.695
Haberleşme gideri	45.219	Çamaşır gideri	209.018
Personel ilişkileri gideri	2.197	Posta ve kargo gideri	4.476
Amortisman giderleri	1.589.500	Temizlik malzemesi gideri	20.493
Ücretsiz gazete gideri	9.470	Ofis malzeme gideri	19.550
RMCC gideri	9.552	Evrak giderleri	1.981

Tablo 3.7. Yiyecek-İçecek Bölümü Yıllık Gider Toplamları (TL)

Maaş ve ücret gideri	421.518	Yiyecek giderleri	988.519
Mesai gideri	13.210	İçecek giderleri	147.883
Sosyal güvence gideri	27.745	Taahhütlü hizmet gideri	412.959
Diğer fayda gideri	8.247	Ücretsiz yiyecek gideri	256
Personel yemeği gideri	108.009	Çeşitli giderler	29.895
Böcek ilaçlama gideri	2.856	Temsil ağırlama gideri	17.959
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar) gideri	-5.670	Mutfak eşyaları giderleri	10.095
Müzisyen giderleri	37.650	Dekorasyon ve süsleme gideri	16.865
Üniforma giderleri	3.143	Çamaşır gideri	31.695
Temizlik malzemesi gideri	30.569	Posta ve kargo gideri	1.293
Personel taşıma gideri	52.438	Yakıt giderleri	7.155
Haberleşme gideri	3.048	Rest/Bar malzeme gideri	31.530
Personel ilişkileri gideri	1.886	Ofis malzeme gideri	5.572
Amortisman giderleri	280.500	Evrak giderleri	1.358
Müşteri malzeme gideri	13.565		

Yukarıda verilen tablolarda otelin her bir gider kaleminin 12 aylık toplamı verilmiştir. Bu giderlerin her biri 12'ye bölündüğünde aylık ortalama maliyetler ortaya çıkmaktadır. Bunlar aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak verilmiştir.

Tablo 3.8. Aylık Ortalama Maliyetler

YİYECEK-İÇECEK BÖLÜMÜ	Yıllık Gider	Gider/12	ODALAR BÖLÜMÜ	Yıllık Gider	Gider/12
Maaş ve ücret gideri	421.518	35.127	Maaş ve ücret gideri	351.198	29.267
Mesai gideri	13.210	1.101	Mesai gideri	8.251	688
Sosyal güvence gideri	27.745	2.312	Sosyal güvence gideri	26.499	2.208
Diğer fayda gideri	8.247	687	Diğer fayda gideri	8.855	738
Personel yemeği gideri	108.009	9.001	Personel yemeği gideri	72.209	6.017
Böcek ilaçlama gideri	2.856	238	Böcek ilaçlama gideri	2.856	238
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar) gideri	-5.670	-473	Üniforma gideri	2.500	208
Müzişyen giderleri	37.650	3.138	Televizyon gideri	7.441	620
Üniforma giderleri	3.143	262	Müşteri malzeme gideri	214.648	17.887
Temizlik malzemesi gideri	30.569	2.547	Personel taşıma gideri	13.821	1.152
Personel taşıma gideri	52.438	4.370	Haberleşme gideri	45.219	3.768
Haberleşme gideri	3.048	254	Personel ilişkileri gideri	2.197	183
Personel ilişkileri gideri	1.886	157	Amortisman giderleri	1.589.500	132.458
Amortisman giderleri	280.500	23.375	Ücretsiz gazete gideri	9.470	789
Müşteri malzeme gideri	13.565	1.130	RMCC gideri	9.552	796
Yiyecek giderleri	988.519	82.377	Teşvik primumu gideri	9.851	821
İçecek giderleri	147.883	12.324	Seyahat A. komisyonu gideri	185.647	15.471
Taahhütlü hizmet gideri	412.959	34.413	Ödenmemiş rezervasyon gideri	278	23
Ücretsiz yiyecek gideri	256	21	Taahhütlü hizmet gideri	279.861	23.322
Çeşitli giderler	29.895	2.491	Çeşitli giderler	11.907	992
Temsil ağırlama gideri	17.959	1.497	Ücretsiz yiyecek gideri	46.113	3.843
Mutfak eşyaları giderleri	10.095	841	Temsil ağırlama gideri	6.722	560
Dekorasyon ve süsleme gideri	16.865	1.405	Konaklama katkı payı gideri	0	0
Çamaşır gideri	31.695	2.641	Keten malzeme gideri	11.791	983
Posta ve kargo gideri	1.293	108	Dekorasyon ve süsleme gideri	1.695	141
Yakıt giderleri	7.155	596	Çamaşır gideri	209.018	17.418
Rest/Bar malzeme gideri	31.530	2.628	Posta ve kargo gideri	4.476	373
Ofis malzeme gideri	5.572	464	Temizlik malzemesi gideri	20.493	1.708
Evrak giderleri	1.358	113	Ofis malzeme gideri	19.550	1.629
			Evrak giderleri	1.981	165

Odalar bölümü ve yiyecek-içecek bölümünün giderlerinin yıllık hesaplamaları yapılarak aya (12) bölündü ve ortalama olarak aylık giderleri belirlendi.

3.4. İşletmenin Başa-Baş Noktasının Hesaplanması

Maliyet-hacim-kâr analizinde iki önemli unsur bulunmaktadır. Bunlar başa-baş noktası ve hedef kârdır. Bu nedenle bu bölümde maliyet-hacim-kâr analizinde kullanılan başa-baş noktasına ve hedef kâra yakın sonuçlar elde edilmeye çalışılacaktır.

İkinci bölümde de ifade edildiği üzere başa-baş noktası analizi grafiksel bir kontrol tekniğidir. Maliyetleri karşılamak ve yeterli gelir elde etmek için satılması gereken mal ya da hizmetin birim sayısının belirlenmesi tekniği olarak da ifade edilmektedir. Kısacası, toplam maliyetlerin toplam gelire eşit olduğu bir başa-baş noktası bulunması tekniği de denilebilir. Bu nedenle bu analiz üretim ve satış hacmi kontrolünde büyük bir öneme sahiptir (Kainthola, 2009, s. 72).

Otel işletmelerinde başa-baş noktasının hesaplanması imalat ve sanayi işletmelerine oranla biraz daha karmaşıktır. Bunun sebebi de sadece oda satışı gibi tek bir gelir kaleminin olmaması durumudur. Başa-baş noktasına ulaşmada en önemli husus hedeflerin net bir şekilde belirlenmesi ve istenilen satış hacmine ulaşılması için güç ve akıl sarf edilmesi gerekmektedir. Hedeflenen satış hacmine ulaşamıyor ve sonuçlar olumsuz çıkıyor ise ve kârdan söz edilemiyorsa böyle bir analizden de söz edilemez (Şişman, 2012, s. 2).

Uygulama oteli odalar bölümü ve yiyecek-içecek bölümünün Ocak-Aralık arası giderleri sabit ve değişken olarak tablolar halinde sınıflandırılmıştır. Uygulama otelinden alınan veriler ışığında toplam sabit maliyetleri, toplam değişken maliyetleri, birim değişken maliyetleri ve katkı payı hesaplanarak başa-baş noktası bulunacaktır.

Sabit maliyetleri otele hiç müşteri gelmese dahi göze alınacak maliyetler olarak ifade edebiliriz, değişken maliyetleri ise otele gelen müşteri sayısına göre değişmekte olan maliyetler olarak ifade etmemiz mümkündür. Başa-baş noktasını

hesaplarken yapmamız gereken şey öncelikle satış hacmini bulmak, yani kâr ve zararın sıfır olduğu ya da gelir ve giderlerin birbirine eşit olduğu noktayı bulmaktır.

3.4.1. Odalar Bölümü Başa-Baş Noktasının Hesaplanması

Odalar bölümünün başa-baş noktası hesaplanırken odaların satış fiyatının on iki aylık ortalaması alınarak hesap yapılacaktır. Tek ve çift kişilik odaların yüzde oranları dikkate alınarak başa-baş noktasına ulaşılmaya çalışılacaktır.

Tablo 3.9. Odalar Bölümü Ocak Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	33.947	Teşvik primi giderleri	90
Mesai gideri	399	Seyahat A. komisyonu	11.800
Sosyal güvence gideri	2.599	Ödenmemiş rezervasyon	0
Diğer fayda giderleri	690	Haberleşme giderleri	1.449
Personel yemeği giderleri	6.350	Çeşitli giderler	604
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	3.966
Üniforma gideri	0	Temsil ağırlama giderleri	616
Televizyon giderleri	531	Konaklama katkı payı	0
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	0
Personel taşıma gideri	963	Dekorasyon ve süsleme	0
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	10.598
Personel ilişkileri giderleri	326	Posta ve kargo giderleri	148
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	214
Taahhütlü hizmet giderleri	16.506	Ofis malzemesi giderleri	954
TOPLAM	199.426	Evrak giderleri	0
		Müşteri malzemesi giderleri	8.298
		Ücretsiz gazete giderleri	840
		RMCC	0
		TOPLAM	39.577

Toplam değişken maliyet: 39.577

Satılan oda sayısı: 2.587

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{39.577}{2.587} = 15$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 15

$Katkı\ payı = Birim\ satış\ fiyatı - Birim\ değişken\ maliyet$

$$Katkı\ payı = 133 - 15 = 118$$

$$Katkı\ payı = 183 - 15 = 168$$

Sabit maliyet: 199.426

Tek kişilik oda katkı payı: 118

Çift kişilik oda katkı payı: 168

$$Başa - baş\ noktası = \frac{Sabit\ maliyet}{Katkı\ payı}$$

Otel işletmesindeki Ocak ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %36.60'tır. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %21.09 çift kişilik oda %15.5 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplarken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$21k * 118 + 15k * 168 = 199.426$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %21 ve %15 olacak şekilde yuvarlanmıştır (k: satış karması).

$$3k(7 * 118 + 5 * 168) = 199.426$$

$$3k(826 + 840) = 199.426$$

$$3k(1666) = 199.426$$

$$3k = 199.426/1666$$

$$3k = 120$$

$$k = 40$$

$40 * 21 = 840$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$40 * 15 = 600$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Uygulama otelinin tek kişilik oda fiyatı 133 TL çift kişilik oda fiyatı ise 183 TL'dir. 2587 oda satışı yapan bu otel başa-baş noktasına ulaşabilmek için ortalama olarak 840 tek kişilik, 600 çift kişilik oda satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetleri karşılamaktadır (baş-baş noktasına ulaşmaktadır). Dolayısıyla toplamda oda başına 133 TL'den 840 tek kişilik ve 183 TL'den 600 çift kişilik oda satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 7 tek kişilik odaya karşılık 5 çift kişilik oda satılmıştır.

Tablo 3.10. Odalar Bölümü Şubat Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	33.271	Teşvik primi giderleri	584
Mesai gideri	0	Seyahat A. komisyonu	11.317
Sosyal güvence gideri	2.466	Ödenmemiş rezervasyon	0
Diğer fayda giderleri	690	Haberleşme giderleri	193
Personel yemeği giderleri	6.840	Çeşitli giderler	391
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	5.199
Üniforma gideri	0	Temsil ağırlama giderleri	909
Televizyon giderleri	551	Konaklama katkı payı	0
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	0
Personel taşıma gideri	982	Dekorasyon ve süsleme	0
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	11.930
Personel ilişkileri giderleri	0	Posta ve kargo giderleri	95
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	106
Taahhütlü hizmet giderleri	20.573	Ofis malzemesi giderleri	1.958
TOPLAM	202.488	Evrak giderleri	46
		Müşteri malzemesi giderleri	12.528
		Ücretsiz gazete giderleri	758
		RMCC	0
		TOPLAM	46.014

Toplam değişken maliyet: 46.014

Satılan oda sayısı: 2.881

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{46.014}{2.881} = 16$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 16

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 16 = 117$$

$$\text{Katkı payı} = 183 - 16 = 167$$

Sabit maliyet: 202.488

Tek kişilik oda katkı payı: 117

Çift kişilik oda katkı payı: 167

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otel işletmesindeki Şubat ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %45.11'dir. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %29.58 çift kişilik oda %15.53 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplariken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$30k * 117 + 15k * 167 = 202.488$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %30 ve %15 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$5k(6 * 117 + 3 * 167) = 202.488$$

$$5k(702 + 501) = 202.488$$

$$5k(1203) = 202.488$$

$$5k = 202.488/1203$$

$$5k = 168$$

$$k = 34$$

$34 * 30 = 1020$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$34 * 15 = 510$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den 1020 tek kişilik ve 183 TL'den 510 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 2 tek kişilik odaya karşılık 1 çift kişilik oda satılmaktadır.

Tablo 3.11. Odalar Bölümü Mart Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	32.747	Teşvik primi giderleri	2.650
Mesai gideri	0	Seyahat A. komisyonu	9.503
Sosyal güvence gideri	3.104	Ödenmemiş rezervasyon	0
Diğer fayda giderleri	690	Haberleşme giderleri	158
Personel yemeği giderleri	6.775	Çeşitli giderler	239
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	3.390
Üniforma gideri	0	Temsil ağırlama giderleri	693
Televizyon giderleri	568	Konaklama katkı payı	0
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	0
Personel taşıma gideri	1.123	Dekorasyon ve süsleme	0
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	17.839
Personel ilişkileri giderleri	0	Posta ve kargo giderleri	591
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	-436
Taahhütlü hizmet giderleri	22.694	Ofis malzemesi giderleri	736
TOPLAM	204.816	Evrak giderleri	91
		Müşteri malzemesi giderleri	9.399
		Ücretsiz gazete giderleri	811
		RMCC	0
		TOPLAM	45.664

Toplam değişken maliyet: 45.664

Satılan oda sayısı: 4.253

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{45.664}{4.253} = 11$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 11

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 11 = 122$$

$$\text{Katkı payı} = 183 - 11 = 172$$

Sabit maliyet: 204.816

Tek kişilik oda katkı payı: 122

Çift kişilik oda katkı payı: 172

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otel işletmesindeki Mart ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %60.17'dir. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %39.09 çift kişilik oda %21.08 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplariken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$39k * 122 + 21k * 172 = 204.816$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %39 ve %21 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$3k(13 * 122 + 7 * 172) = 204.816$$

$$3k(1586 + 1204) = 204.816$$

$$3k(2790) = 204.816$$

$$3k = 204.816/2790$$

$$3k = 73$$

$$k = 24$$

$24 * 39 = 954$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$24 * 21 = 514$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den 954 tek kişilik ve 183 TL'den 514 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 13 tek kişilik odaya karşılık 7 çift kişilik oda satılmaktadır.

Tablo 3.12. Odalar Bölümü Nisan Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	30.161	Teşvik primi giderleri	1.088
Mesai gideri	584	Seyahat A. komisyonu	12.791
Sosyal güvence gideri	2.391	Ödenmemiş rezervasyon	0
Diğer fayda giderleri	690	Haberleşme giderleri	399
Personel yemeği giderleri	6.898	Çeşitli giderler	11
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	4.515
Üniforma gideri	0	Temsil ağırlama giderleri	776
Televizyon giderleri	635	Konaklama katkı payı	0
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	0
Personel taşıma gideri	1.264	Dekorasyon ve süsleme	1.695
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	17.215
Personel ilişkileri giderleri	0	Posta ve kargo giderleri	456
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	-1.366
Taahhütlü hizmet giderleri	24.046	Ofis malzemesi giderleri	572
TOPLAM	203.784	Evrak giderleri	228
		Müşteri malzemesi giderleri	10.937
		Ücretsiz gazete giderleri	644
		RMCC	0
		TOPLAM	49.961

Toplam değişken maliyet: 49.961

Satılan oda sayısı: 4.553

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{49.961}{4.553} = 11$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 11

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 11 = 122$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 11 = 122$$

Sabit maliyet: 203.784

Katkı payı: 122

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otel işletmesindeki Nisan ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %66.55'dir. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %36.94 çift kişilik oda %29.61 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplariken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$37k * 122 + 30k * 172 = 203.784$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %37 ve %30 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$k(37 * 122 + 30 * 172) = 203.784$$

$$k(4514 + 5160) = 203.784$$

$$k(9674) = 203.784$$

$$k = 203.784/9674$$

$$k = 21$$

$21 * 37 = 779$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$21 * 30 = 630$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den 779 tek kişilik ve 183 TL'den 630 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 37 tek kişilik odaya karşılık 30 çift kişilik oda satılmaktadır.

Tablo 3.13. Odalar Bölümü Mayıs Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	30.727	Teşvik primi giderleri	656
Mesai gideri	1.168	Seyahat A. komisyonu	15.262
Sosyal güvence gideri	2.293	Ödenmemiş rezervasyon	0
Diğer fayda giderleri	0	Haberleşme giderleri	0
Personel yemeği giderleri	6.059	Çeşitli giderler	681
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	4.310
Üniforma gideri	0	Temsil ağırlama giderleri	831
Televizyon giderleri	624	Konaklama katkı payı	0
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	0
Personel taşıma gideri	720	Dekorasyon ve süsleme	0
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	17.171
Personel ilişkileri giderleri	0	Posta ve kargo giderleri	258
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	1.196
Taahhütlü hizmet giderleri	23.437	Ofis malzemesi giderleri	1.258
TOPLAM	202.143	Evrak giderleri	139
		Müşteri malzemesi giderleri	18.844
		Ücretsiz gazete giderleri	654
		RMCC	0
		TOPLAM	61.260

Toplam değişken maliyet: 61.260

Satılan oda sayısı: 4.183

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{61.260}{4.183} = 15$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 15

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 15 = 118$$

$$\text{Katkı payı} = 183 - 15 = 168$$

Sabit maliyet: 202.143

Tek kişilik oda katkı payı: 118

Çift kişilik oda katkı payı: 168

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otel işletmesindeki Mayıs ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %59.18'dir. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %33.87 çift kişilik oda %25.31 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplariken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$34k * 118 + 25k * 168 = 202.143$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %34 ve %25 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$k(34 * 118 + 25 * 168) = 202.143$$

$$k(4012 + 4200) = 202.143$$

$$k(8212) = 202.143$$

$$k = 202.143/8212$$

$$k = 25$$

$25 * 34 = 850$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$25 * 25 = 625$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den 850 tek kişilik ve 183 TL'den 625 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 34 tek kişilik odaya karşılık 25 çift kişilik oda satılmaktadır.

Tablo 3.14. Odalar Bölümü Haziran Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	27.227	Teşvik primi giderleri	259
Mesai gideri	0	Seyahat A. komisyonu	15.930
Sosyal güvence gideri	1.835	Ödenmemiş rezervasyon	0
Diğer fayda giderleri	1.955	Haberleşme giderleri	1.042
Personel yemeği giderleri	5.618	Çeşitli giderler	2.319
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	6.415
Üniforma gideri	2.500	Temsil ağırlama giderleri	287
Televizyon giderleri	602	Konaklama katkı payı	0
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	0
Personel taşıma gideri	1.551	Dekorasyon ve süsleme	0
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	19.953
Personel ilişkileri giderleri	479	Posta ve kargo giderleri	760
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	11
Taahhütlü hizmet giderleri	25.056	Ofis malzemesi giderleri	1.424
TOPLAM	203.938	Evrak giderleri	296
		Müşteri malzemesi giderleri	14.782
		Ücretsiz gazete giderleri	865
		RMCC	0
		TOPLAM	64.343

Toplam değişken maliyet: 64.343

Satılan oda sayısı: 4.846

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{64.343}{4.846} = 13$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 13

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 13 = 120$$

$$\text{Katkı payı} = 183 - 13 = 170$$

Sabit maliyet: 203.938

Katkı payı: 120

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otel işletmesindeki Haziran ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %70.83'tür. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %44.45 çift kişilik oda %26.38 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplarken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$45k * 120 + 26k * 170 = 203.938$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %45 ve %26 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$k(45 * 120 + 26 * 170) = 203.938$$

$$k(5400 + 4420) = 203.938$$

$$k(9820) = 203.938$$

$$k = 203.938/9820$$

$$k = 21$$

$21 * 45 = 945$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$21 * 26 = 546$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den 945 tek kişilik ve 183 TL'den 546 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 22 tek kişilik odaya karşılık 13 çift kişilik oda satılmaktadır.

Tablo 3.15. Odalar Bölümü Temmuz Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	28.388	Teşvik primi giderleri	651
Mesai gideri	1.882	Seyahat A. komisyonu	18.084
Sosyal güvence gideri	2.209	Ödenmemiş rezervasyon	0
Diğer fayda giderleri	690	Haberleşme giderleri	1.316
Personel yemeği giderleri	7.460	Çeşitli giderler	500
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	3.476
Üniforma gideri	0	Temsil ağırlama giderleri	337
Televizyon giderleri	611	Konaklama katkı payı	0
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	227
Personel taşıma gideri	612	Dekorasyon ve süsleme	0
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	18.979
Personel ilişkileri giderleri	0	Posta ve kargo giderleri	239
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	243
Taahhütlü hizmet giderleri	22.568	Ofis malzemesi giderleri	2.258
TOPLAM	201.535	Evrak giderleri	177
		Müşteri malzemesi giderleri	17.918
		Ücretsiz gazete giderleri	658
		RMCC	0
		TOPLAM	65.063

Toplam değişken maliyet: 65.063

Satılan oda sayısı: 4.322

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{65.063}{4.322} = 15$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 15

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 15 = 118$$

$$\text{Katkı payı} = 183 - 15 = 168$$

Sabit maliyet: 201.535

Tek kişilik oda katkı payı: 118

Çift kişilik oda katkı payı: 168

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otel işletmesindeki Temmuz ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %61.13'dür. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %32.39 çift kişilik oda %28.74 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplarken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$32k * 118 + 29k * 168 = 201.535$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %32 ve %29 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$k(32 * 118 + 29 * 168) = 201.535$$

$$k(3776 + 4872) = 201.535$$

$$k(8648) = 201.535$$

$$k = 201.535/8648$$

$$k = 23$$

$23 * 32 = 736$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$23 * 29 = 667$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den 736 tek kişilik ve 183 TL'den 667 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 32 tek kişilik odaya karşılık 29 çift kişilik oda satılmaktadır.

Tablo 3.16. Odalar Bölümü Ağustos Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	27.277	Teşvik primi giderleri	1.141
Mesai gideri	855	Seyahat A. komisyonu	15.140
Sosyal güvence gideri	1.888	Ödenmemiş rezervasyon	0
Diğer fayda giderleri	690	Haberleşme giderleri	1.163
Personel yemeği giderleri	4.956	Çeşitli giderler	0
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	3.923
Üniforma gideri	0	Temsil ağırlama giderleri	580
Televizyon giderleri	628	Konaklama katkı payı	9.338
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	1.554
Personel taşıma gideri	941	Dekorasyon ve süsleme	0
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	18.909
Personel ilişkileri giderleri	0	Posta ve kargo giderleri	188
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	1.661
Taahhütlü hizmet giderleri	23.638	Ofis malzemesi giderleri	1.825
TOPLAM	197.988	Evrak giderleri	181
		Müşteri malzemesi giderleri	24.913
		Ücretsiz gazete giderleri	744
		RMCC	0
		TOPLAM	81.260

Toplam değişken maliyet: 81.260

Satılan oda sayısı: 4.746

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{81.260}{4.746} = 17$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 17

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 17 = 116$$

$$\text{Katkı payı} = 183 - 17 = 166$$

Sabit maliyet: 197.988

Tek kişilik oda katkı payı: 116

Çift kişilik oda katkı payı: 166

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otel işletmesindeki Ağustos ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %67.13'dür. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %34.71 çift kişilik oda %32.42 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplarken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$35k * 116 + 32k * 166 = 197.988$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %35 ve %32 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$k(35 * 116 + 32 * 166) = 197.988$$

$$k(4060 + 5312) = 197.988$$

$$k(9372) = 197.988$$

$$k = 197.988/9372$$

$$k = 21$$

$21 * 35 = 735$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$21 * 32 = 672$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den 735 tek kişilik ve 183 TL'den 672 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 35 tek kişilik odaya karşılık 32 çift kişilik oda satılmaktadır.

Tablo 3.17. Odalar Bölümü Eylül Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	26.912	Teşvik primi giderleri	0
Mesai gideri	2.123	Seyahat A. komisyonu	18.202
Sosyal güvence gideri	1.919	Ödenmemiş rezervasyon	0
Diğer fayda giderleri	690	Haberleşme giderleri	1.636
Personel yemeği giderleri	5.341	Çeşitli giderler	176
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	2.113
Üniforma gideri	0	Temsil ağırlama giderleri	394
Televizyon giderleri	973	Konaklama katkı payı	-9.338
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	1.160
Personel taşıma gideri	768	Dekorasyon ve süsleme	0
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	19.824
Personel ilişkileri giderleri	0	Posta ve kargo giderleri	618
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	525
Taahhütlü hizmet giderleri	24.829	Ofis malzemesi giderleri	1.485
TOPLAM	200.670	Evrak giderleri	153
		Müşteri malzemesi giderleri	22.314
		Ücretsiz gazete giderleri	487
		RMCC	0
		TOPLAM	59.749

Toplam değişken maliyet: 59.749

Satılan oda sayısı: 5.138

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{59.749}{5.138} = 12$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 12

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 12 = 121$$

$$\text{Katkı payı} = 183 - 12 = 171$$

Sabit maliyet: 200.670

Tek kişilik oda katkı payı: 121

Çift kişilik oda katkı payı: 171

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otel işletmesindeki Eylül ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %75.11'dir. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %38.11 çift kişilik oda %37.00 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplariken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$38k * 121 + 36k * 171 = 200.670$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %38 ve %37 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$k(38 * 121 + 37 * 171) = 200.670$$

$$k(4598 + 6327) = 200.670$$

$$k(10925) = 200.670$$

$$k = 200.670/10925$$

$$k = 18$$

$18 * 38 = 684$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$18 * 37 = 666$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den 684 tek kişilik ve 183 TL'den 666 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 38 tek kişilik odaya karşılık 37 çift kişilik oda satılmaktadır.

Tablo 3.18. Odalar Bölümü Ekim Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	28.437	Teşvik primi giderleri	1.212
Mesai gideri	1.240	Seyahat A. komisyonu	25.100
Sosyal güvence gideri	2.033	Ödenmemiş rezervasyon	0
Diğer fayda giderleri	690	Haberleşme giderleri	1.476
Personel yemeği giderleri	5.341	Çeşitli giderler	250
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	2.389
Üniforma gideri	0	Temsil ağırlama giderleri	265
Televizyon giderleri	690	Konaklama katkı payı	0
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	3.050
Personel taşıma gideri	1.423	Dekorasyon ve süsleme	0
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	20.235
Personel ilişkileri giderleri	888	Posta ve kargo giderleri	459
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	185
Taahhütlü hizmet giderleri	24.463	Ofis malzemesi giderleri	2.604
TOPLAM	202.320	Evrak giderleri	180
		Müşteri malzemesi giderleri	26.607
		Ücretsiz gazete giderleri	931
		RMCC	3.650
		TOPLAM	88.693

Toplam değişken maliyet: 88.693

Satılan oda sayısı: 5.268

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{88.693}{5.268} = 17$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 17

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 17 = 116$$

$$\text{Katkı payı} = 183 - 17 = 166$$

Sabit maliyet: 202.320

Tek kişilik oda katkı payı: 116

Çift kişilik oda katkı payı: 166

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otel işletmesindeki Ekim ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %74.53'dür. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %44.82 çift kişilik oda %29.71 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplariken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$45k * 166 + 30k * 166 = 202.320$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %45 ve %30 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$5k(9 * 116 + 6 * 166) = 202.320$$

$$5k(1044 + 996) = 202.320$$

$$5k(2040) = 202.320$$

$$5k = 202.320/2040$$

$$5k = 99$$

$$k = 20$$

$20 * 45 = 900$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$20 * 30 = 600$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den 900 tek kişilik ve 183 TL'den 600 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 3 tek kişilik odaya karşılık 2 çift kişilik oda satılmaktadır.

Tablo 3.19. Odalar Bölümü Kasım Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	26.462	Teşvik primi giderleri	0
Mesai gideri	0	Seyahat A. komisyonu	15.762
Sosyal güvence gideri	2.007	Ödenmemiş rezervasyon	278
Diğer fayda giderleri	690	Haberleşme giderleri	1.332
Personel yemeği giderleri	4.885	Çeşitli giderler	4.236
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	2.667
Üniforma gideri	0	Temsil ağırlama giderleri	646
Televizyon giderleri	663	Konaklama katkı payı	0
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	2.900
Personel taşıma gideri	1.661	Dekorasyon ve süsleme	0
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	17.426
Personel ilişkileri giderleri	504	Posta ve kargo giderleri	381
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	-730
Tahhütlü hizmet giderleri	27.834	Ofis malzemesi giderleri	2.918
TOPLAM	201.821	Evrak giderleri	208
		Müşteri malzemesi giderleri	29.621
		Ücretsiz gazete giderleri	929
		RMCC	2.422
		TOPLAM	80.996

Toplam değişken maliyet: 80.996

Satılan oda sayısı: 4.478

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{80.996}{4.478} = 18$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 18

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 18 = 115$$

$$\text{Katkı payı} = 183 - 18 = 165$$

Sabit maliyet: 201.821

Katkı payı: 115

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otel işletmesindeki Kasım ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %65.46'dır. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %41.82 çift kişilik oda %23.64 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplarken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$42k * 115 + 24k * 165 = 201.821$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %42 ve %24 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$6k(7 * 115 + 4 * 165) = 201.821$$

$$6k(805 + 660) = 201.821$$

$$6k(1465) = 201.821$$

$$6k = 201.821/1465$$

$$6k = 138$$

$$k = 23$$

$23 * 42 = 966$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$23 * 24 = 552$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den 966 tek kişilik ve 183 TL'den 552 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 7 tek kişilik odaya karşılık 4 çift kişilik oda satılmaktadır.

Tablo 3.20. Odalar Bölümü Aralık Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret gideri	25.642	Teşvik primi giderleri	1.520
Mesai gideri	0	Seyahat A. komisyonu	16.756
Sosyal güvence gideri	1.755	Ödenmemiş rezervasyon	0
Diğer fayda giderleri	690	Haberleşme giderleri	1.019
Personel yemeği giderleri	5.686	Çeşitli giderler	2.500
Böcek ilaçlama giderleri	238	Ücretsiz yiyecek giderleri	3.750
Üniforma gideri	0	Temsil ağırlama giderleri	288
Televizyon giderleri	665	Konaklama katkı payı	0
Temizlik malzemesi gideri	1.579	Keten malzeme gideri	2.900
Personel taşıma gideri	1.813	Dekorasyon ve süsleme	0
Haberleşme giderleri	2.840	Çamaşır gideri	18.939
Personel ilişkileri giderleri	0	Posta ve kargo giderleri	283
Amortisman giderleri	132.458	Temizlik malzemesi gideri	-64
Taahhütlü hizmet giderleri	24.217	Ofis malzemesi giderleri	1.558
TOPLAM	197.583	Evrak giderleri	282
		Müşteri malzemesi giderleri	18.487
		Ücretsiz gazete giderleri	1.149
		RMCC	3.480
		TOPLAM	72.847

Toplam değişken maliyet: 72.847

Satılan oda sayısı: 4.550

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{72.847}{4.550} = 16$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 16

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 16 = 117$$

$$\text{Katkı payı} = 183 - 16 = 167$$

Sabit maliyet: 197.583

Tek kişilik oda katkı payı: 117

Çift kişilik oda katkı payı: 167

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otel işletmesindeki Aralık ayı doluluk oranı yaklaşık olarak %64.36'dır. Bir ay içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %34.91 çift kişilik oda %29.45 olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplariken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$35k * 117 + 30k * 167 = 197.583$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %35 ve %30 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$5k(7 * 117 + 6 * 167) = 197.583$$

$$5k(819 + 1002) = 197.583$$

$$5k(1821) = 197.583$$

$$5k = 197.583/1821$$

$$5k = 109$$

$$k = 22$$

$22 * 35 = 770$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$22 * 30 = 660$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den 770 tek kişilik ve 183 TL'den 660 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 7 tek kişilik odaya karşılık 6 çift kişilik oda satılmaktadır.

Tablo 3.21. Odalar Bölümü Yıllık Başa-Baş Noktası Hesabı

AYLAR	Değişken Maliyetler	Sabit Maliyetler	Satılan Oda Sayıları
1.	39.577	199.426	2.587
2.	46.014	202.488	2.881
3.	45.664	204.816	4.253
4.	49.961	203.784	4.553
5.	61.260	202.143	4.183
6.	64.343	203.938	4.846
7.	65.063	201.535	4.322
8.	81.260	197.988	4.746
9.	59.749	200.670	5.138
10.	88.693	202.320	5.268
11.	80.996	201.821	4.478
12.	72.847	197.583	4.550
Toplam	755.427	2.418.512	51.805

Yıllık toplam değişken maliyet: 755.427

Yıllık satılan oda sayısı: 51.805

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{755.427}{51.805} = 15$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 15

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 133 - 15 = 118$$

$$\text{Katkı payı} = 183 - 15 = 168$$

Sabit maliyet: 2.418.512

Tek kişilik oda katkı payı: 118

Çift kişilik oda katkı payı: 168

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otelin yıllık doluluk oranı yaklaşık olarak %62.25'dir. Bir yıl içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %36 çift kişilik oda %26.25

olarak hesaplanmıştır. Başa-baş noktasını hesaplarken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$36k * 118 + 26k * 168 = 2.418.512$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %36 ve %26 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$2k(18 * 118 + 13 * 168) = 2.418.512$$

$$2k(2124 + 2184) = 2.418.512$$

$$2k(4308) = 2.418.512$$

$$2k = 2.418.512/4308$$

$$2k = 561$$

$$k = 281$$

$281 * 36 = 10.116$ tek kişilik oda satması gerekmektedir.

$281 * 26 = 7.306$ çift kişilik oda satması gerekmektedir.

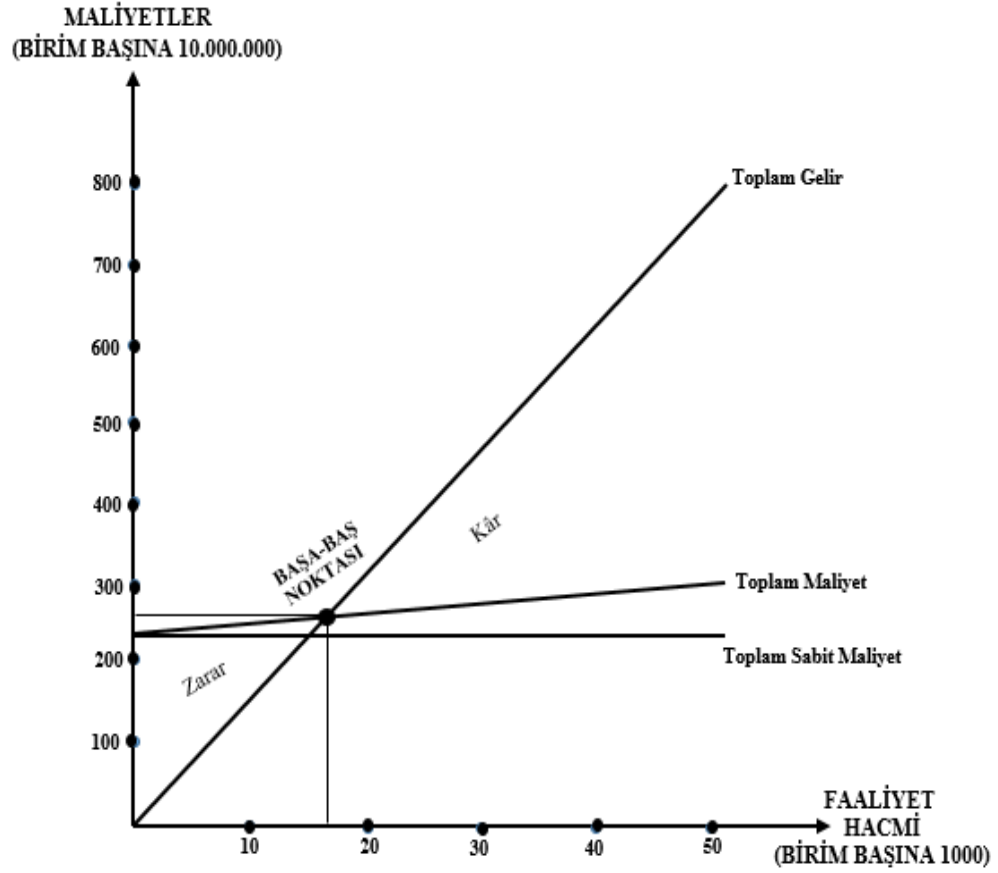
Bu otel toplamda oda başına 133 TL'den yıllık 10.116 tek kişilik ve 183 TL'den yıllık 7.306 çift kişilik oda satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta, toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır. Yani uygulama otelinde her 18 tek kişilik odaya karşılık 13 çift kişilik oda satılmaktadır.

3.4.2. Odalar Bölümü Başa-Baş Noktası Grafiği

Baş-baş noktası grafik yardımı ile kolaylıkla gösterilmektedir. Sabit ve değişken maliyetlerin miktarının ve farklı faaliyet hacimlerindeki satış gelirlerini gösteren bir grafiktir. Baş-baş noktası grafiğinin temel amacı; kârın sıfır olduğu noktayı grafiksel olarak göstermektir. Diğer bir deyişle gelir ve giderlerin eşit olduğu noktayı ifade etmektedir. Baş-baş noktasında kârda zarar da bulunmamaktadır.

Aşağıda uygulama otelinin odalar bölümünün baş-baş grafiği gösterilecektir.

Şekil 3.1. Odalar Bölümü Yıllık Başa-Baş Noktası Grafiği



Grafikte toplam gelir ve toplam maliyet doğrularının kesiştiği noktaya kadar olan alan **zarar**, bu noktadan sonraki alan ise **kâr** alanı olarak görülmektedir. Eğer otel yıllık 17.422 odadan az satış yaparsa zarara uğrayacaktır. Başa-baş grafiğinde görüldüğü üzere işletme 17.422 (10.116 x 133 = 1.345.408 ve 7.306 x 183 = 1.336.998) oda satışı ile 2.682.426 TL ile başa-baş noktasına ulaşmış ve kâra geçmiştir.

3.4.3. Yiyecek-İçecek Bölümü Başa-Baş Noktasının Hesaplanması

Yiyecek-içecek bölümünün başa-baş noktası hesaplanırken kuver satış fiyatının on iki aylık ortalaması alınarak hesap yapılacaktır.

Tablo 3.22. Yiyecek-İçecek Bölümü Ocak Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	36.470	Yiyecek giderleri	47.473
Mesai giderleri	1.909	İçecek giderleri	8.250
Sosyal güvence gideri	2.574	Haberleşme giderleri	15
Diğer fayda giderleri	617	Ücretsiz yiyecek giderleri	0
Personel yemeği giderleri	5.886	Çeşitli giderler	0
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	830
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	0	Mutfak eşyaları giderleri	242
Müziyen giderleri	2.600	Dekorasyon ve süsleme	0
Üniforma giderleri	0	Çamaşır gideri	1.709
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	30
Personel taşıma giderleri	3.428	Temizlik malzemesi gideri	759
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	1.652
Personel ilişkileri giderleri	651	Ofis malzemeleri	81
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	0
Taahhütlü hizmet giderleri	14.874	Müşteri malzemesi giderleri	265
TOPLAM	93.812	Yakıt giderleri	0
		TOPLAM	61.306

Toplam değişken maliyet: 61.306

Kuver sayısı: 6.864

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{61.306}{6.864} = 9$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 9

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 24 - 9 = 15$$

Sabit maliyet: 93.812

Katkı payı: 15

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{93.812}{15} = 6.254$$

6.254 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 6.254 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.23. Yiyecek-İçecek Bölümü Şubat Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	35.335	Yiyecek giderleri	54.867
Mesai giderleri	0	İçecek giderleri	8.839
Sosyal güvence gideri	2.097	Haberleşme giderleri	58
Diğer fayda giderleri	617	Ücretsiz yiyecek giderleri	0
Personel yemeği giderleri	6.576	Çeşitli giderler	352
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	661
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	0	Mutfak eşyaları giderleri	0
Müziyen giderleri	1.800	Dekorasyon ve süsleme	801
Üniforma giderleri	0	Çamaşır gideri	1.924
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	95
Personel taşıma giderleri	2.913	Temizlik malzemesi gideri	383
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	975
Personel ilişkileri giderleri	0	Ofis malzemeleri	195
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	0
Taahhütlü hizmet giderleri	16.634	Müşteri malzemesi giderleri	2.060
TOPLAM	90.775	Yakıt giderleri	143
		TOPLAM	71.353

Toplam değişken maliyet: 71.353

Kuver sayısı: 8.086

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{71.353}{8.086} = 9$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 9

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 24 - 9 = 15$$

Sabit maliyet: 90.775

Katkı payı: 15

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katki payı}}$$

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{90.775}{15} = 6.052$$

6.052 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 6.052 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.24. Yiyecek-İçecek Bölümü Mart Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	37.142	Yiyecek giderleri	75.372
Mesai giderleri	0	İçecek giderleri	11.855
Sosyal güvence gideri	2.556	Haberleşme giderleri	65
Diğer fayda giderleri	617	Ücretsiz yiyecek giderleri	0
Personel yemeği giderleri	6.035	Çeşitli giderler	0
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	822
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	0	Mutfak eşyaları giderleri	1.567
Müziyen giderleri	1.800	Dekorasyon ve süsleme	17
Üniforma giderleri	0	Çamaşır gideri	2.839
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	75
Personel taşıma giderleri	3.093	Temizlik malzemesi gideri	1.320
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	1.854
Personel ilişkileri giderleri	0	Ofis malzemeleri	219
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	0
Taahhütlü hizmet giderleri	15.550	Müşteri malzemesi giderleri	977
TOPLAM	91.596	Yakıt giderleri	932
		TOPLAM	97.914

Toplam değişken maliyet: 97.914

Kuver sayısı: 9.897

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{97.914}{9.897} = 10$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 10

$$\text{Katki payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katki payı} = 24 - 10 = 14$$

Sabit maliyet: 91.596

Katkı payı: 14

$$\text{Başa – baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

$$\text{Başa – baş noktası} = \frac{91.596}{14} = 6.543$$

6.543 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL’den 6.543 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.25. Yiyecek-İçecek Bölümü Nisan Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	42.023	Yiyecek giderleri	92.152
Mesai giderleri	1.891	İçecek giderleri	13.386
Sosyal güvence gideri	2.782	Haberleşme giderleri	70
Diğer fayda giderleri	617	Ücretsiz yiyecek giderleri	0
Personel yemeği giderleri	8.018	Çeşitli giderler	4.489
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	749
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	1.230	Mutfak eşyaları giderleri	1.205
Müzisyen giderleri	2.400	Dekorasyon ve süsleme	0
Üniforma giderleri	110	Çamaşır gideri	2.768
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	250
Personel taşıma giderleri	3.721	Temizlik malzemesi gideri	2.694
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	1.253
Personel ilişkileri giderleri	0	Ofis malzemeleri	349
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	0
Taahhütlü hizmet giderleri	29.675	Müşteri malzemesi giderleri	736
TOPLAM	117.270	Yakıt giderleri	222
		TOPLAM	120.323

Toplam değişken maliyet: 120.323

Kuver sayısı: 13.887

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{120.323}{13.887} = 9$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 9

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 24 - 9 = 15$$

Sabit maliyet: 117.270

Katkı payı: 15

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{117.270}{15} = 7.818$$

7.818 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 7.818 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.26. Yiyecek-İçecek Bölümü Mayıs Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	38.521	Yiyecek giderleri	84.669
Mesai giderleri	1.419	İçecek giderleri	14.765
Sosyal güvence gideri	2.287	Haberleşme giderleri	65
Diğer fayda giderleri	0	Ücretsiz yiyecek giderleri	0
Personel yemeği giderleri	8.937	Çeşitli giderler	2.255
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	1.659
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	0	Mutfak eşyaları giderleri	0
Müziyen giderleri	1.350	Dekorasyon ve süsleme	0
Üniforma giderleri	0	Çamaşır gideri	2.759
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	37
Personel taşıma giderleri	4.717	Temizlik malzemesi gideri	2.105
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	2.241
Personel ilişkileri giderleri	0	Ofis malzemeleri	335
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	85
Taahhütlü hizmet giderleri	33.676	Müşteri malzemesi giderleri	1.450
TOPLAM	115.710	Yakıt giderleri	915
		TOPLAM	113.340

Toplam değişken maliyet: 113.340

Kuver sayısı: 11.870

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{113.340}{11.870} = 10$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 10

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 24 - 10 = 14$$

Sabit maliyet: 115.710

Katkı payı: 14

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{115.710}{14} = 8.265$$

8.265 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 8.265 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.27. Yiyecek-İçecek Bölümü Haziran Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	25.518	Yiyecek giderleri	92.494
Mesai giderleri	0	İçecek giderleri	11.765
Sosyal güvence gideri	2.370	Haberleşme giderleri	55
Diğer fayda giderleri	2.077	Ücretsiz yiyecek giderleri	0
Personel yemeği giderleri	8.677	Çeşitli giderler	769
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	1.730
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	0	Mutfak eşyaları giderleri	940
Müziyen giderleri	3.450	Dekorasyon ve süsleme	1.797
Üniforma giderleri	2.630	Çamaşır gideri	3.249
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	100
Personel taşıma giderleri	5.310	Temizlik malzemesi gideri	595
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	3.998
Personel ilişkileri giderleri	415	Ofis malzemeleri	1.193
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	0
Taahhütlü hizmet giderleri	35.806	Müşteri malzemesi giderleri	95
TOPLAM	111.056	Yakıt giderleri	443
		TOPLAM	119.223

Toplam değişken maliyet: 119.223

Kuver sayısı: 12.461

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{119.223}{12.461} = 10$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 10

$Katkı\ payı = Birim\ satış\ fiyatı - Birim\ değişken\ maliyet$

$$Katkı\ payı = 24 - 10 = 14$$

Sabit maliyet: 111.056

Katkı payı: 14

$$Başa - baş\ noktası = \frac{Sabit\ maliyet}{Katkı\ payı}$$

$$Başa - baş\ noktası = \frac{111.056}{14} = 7.933$$

7.933 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 7.933 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.28. Yiyecek-İçecek Bölümü Temmuz Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	36.831	Yiyecek giderleri	76.185
Mesai giderleri	2.122	İçecek giderleri	8.413
Sosyal güvence gideri	2.363	Haberleşme giderleri	60
Diğer fayda giderleri	617	Ücretsiz yiyecek giderleri	0
Personel yemeği giderleri	8.763	Çeşitli giderler	1.000
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	530
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	900	Mutfak eşyaları giderleri	609
Müziyen giderleri	5.000	Dekorasyon ve süsleme	3.000
Üniforma giderleri	0	Çamaşır gideri	2.733
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	85
Personel taşıma giderleri	4.824	Temizlik malzemesi gideri	805
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	4.022
Personel ilişkileri giderleri	0	Ofis malzemeleri	576
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	277
Taahhütlü hizmet giderleri	45.180	Müşteri malzemesi giderleri	1.491
TOPLAM	131.403	Yakıt giderleri	1.421
		TOPLAM	101.207

Toplam değişken maliyet: 101.207

Kuver sayısı: 10.659

$$Birim\ değişken\ maliyet = \frac{toplam\ değişken\ maliyet}{satılan\ oda\ sayısı}$$

$$Birim\ değişken\ maliyet = \frac{101.207}{10.659} = 9$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 9

$Katkı payı = Birim satış fiyatı - Birim değişken maliyet$

$Katkı payı = 24 - 9 = 15$

Sabit maliyet: 131.403

Katkı payı: 15

$Başa - baş noktası = \frac{Sabit maliyet}{Katkı payı}$

$Başa - baş noktası = \frac{131.403}{15} = 8.760$

8.760 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 8.760 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.29. Yiyecek-İçecek Bölümü Ağustos Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	35.157	Yiyecek giderleri	94.039
Mesai giderleri	570	İçecek giderleri	13.107
Sosyal güvence gideri	1.890	Haberleşme giderleri	65
Diğer fayda giderleri	617	Ücretsiz yiyecek giderleri	0
Personel yemeği giderleri	10.573	Çeşitli giderler	279
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	4.453
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	0	Mutfak eşyaları giderleri	1.500
Müzişyen giderleri	3.000	Dekorasyon ve süsleme	2.250
Üniforma giderleri	0	Çamaşır gideri	2.754
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	75
Personel taşıma giderleri	5.460	Temizlik malzemesi gideri	1.600
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	1.951
Personel ilişkileri giderleri	0	Ofis malzemeleri	1.120
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	185
Taahhütlü hizmet giderleri	50.838	Müşteri malzemesi giderleri	1.093
TOPLAM	132.908	Yakıt giderleri	885
		TOPLAM	125.356

Toplam değişken maliyet: 125.356

Kuver sayısı: 12.507

$Birim değişken maliyet = \frac{toplam değişken maliyet}{satılan oda sayısı}$

$Birim değişken maliyet = \frac{125.356}{12.507} = 10$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 10

$Katkı\ payı = Birim\ satış\ fiyatı - Birim\ değişken\ maliyet$

$Katkı\ payı = 24 - 10 = 14$

Sabit maliyet: 132.908

Katkı payı: 14

$Başa - baş\ noktası = \frac{Sabit\ maliyet}{Katkı\ payı}$

$Başa - baş\ noktası = \frac{132.908}{14} = 9.493$

9.493 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 9.493 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.30. Yiyecek-İçecek Bölümü Eylül Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	32.783	Yiyecek giderleri	94.046
Mesai giderleri	3.478	İçecek giderleri	14.385
Sosyal güvence gideri	2.662	Haberleşme giderleri	70
Diğer fayda giderleri	617	Ücretsiz yiyecek giderleri	76
Personel yemeği giderleri	11.102	Çeşitli giderler	4.934
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	2.413
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	900	Mutfak eşyaları giderleri	1.500
Müziyen giderleri	3.000	Dekorasyon ve süsleme	2.250
Üniforma giderleri	0	Çamaşır gideri	2.871
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	96
Personel taşıma giderleri	4.625	Temizlik malzemesi gideri	2.575
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	3.165
Personel ilişkileri giderleri	427	Ofis malzemeleri	246
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	391
Taahhütlü hizmet giderleri	45.130	Müşteri malzemesi giderleri	1.908
TOPLAM	129.527	Yakıt giderleri	724
		TOPLAM	131.650

Toplam değişken maliyet: 131.650

Kuver sayısı: 14.158

$Birim\ değişken\ maliyet = \frac{toplam\ değişken\ maliyet}{satılan\ oda\ sayısı}$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{131.650}{14.158} = 9$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 9

$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$

$$\text{Katkı payı} = 24 - 9 = 15$$

Sabit maliyet: 129.527

Katkı payı: 15

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{129.527}{15} = 8.635$$

8.635 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 8.635 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.31. Yiyecek-İçecek Bölümü Ekim Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	31.175	Yiyecek giderleri	97.267
Mesai giderleri	1.723	İçecek giderleri	16.070
Sosyal güvence gideri	2.401	Haberleşme giderleri	65
Diğer fayda giderleri	617	Ücretsiz yiyecek giderleri	180
Personel yemeği giderleri	10.186	Çeşitli giderler	1.949
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	3.391
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	-8.700	Mutfak eşyaları giderleri	0
Müzişyen giderleri	5.700	Dekorasyon ve süsleme	2.250
Üniforma giderleri	0	Çamaşır gideri	2.939
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	85
Personel taşıma giderleri	4.683	Temizlik malzemesi gideri	2.669
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	3.391
Personel ilişkileri giderleri	179	Ofis malzemeleri	225
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	195
Taahhütlü hizmet giderleri	32.316	Müşteri malzemesi giderleri	765
TOPLAM	105.083	Yakıt giderleri	1.046
		TOPLAM	132.487

Toplam değişken maliyet: 132.487

Kuver sayısı: 13.494

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{132.487}{13.494} = 10$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 10

$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$

$$\text{Katkı payı} = 24 - 10 = 14$$

Sabit maliyet: 105.083

Katkı payı: 14

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{105.083}{14} = 7.506$$

7.506 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 7.506 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.32. Yiyecek-İçecek Bölümü Kasım Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	35.289	Yiyecek giderleri	88.654
Mesai giderleri	0	İçecek giderleri	11.286
Sosyal güvence gideri	1.895	Haberleşme giderleri	85
Diğer fayda giderleri	617	Ücretsiz yiyecek giderleri	0
Personel yemeği giderleri	12.422	Çeşitli giderler	9.201
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	394
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	0	Mutfak eşyaları giderleri	388
Müzisyen giderleri	5.350	Dekorasyon ve süsleme	2.250
Üniforma giderleri	280	Çamaşır gideri	2.502
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	140
Personel taşıma giderleri	5.427	Temizlik malzemesi gideri	1.628
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	4.067
Personel ilişkileri giderleri	214	Ofis malzemeleri	570
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	123
Taahhütlü hizmet giderleri	36.260	Müşteri malzemesi giderleri	1.813
TOPLAM	122.557	Yakıt giderleri	90
		TOPLAM	123.191

Toplam değişken maliyet: 123.191

Kuver sayısı: 11.808

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{123.191}{11.808} = 10$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 10

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 24 - 10 = 14$$

Sabit maliyet: 122.557

Katkı payı: 14

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{122.557}{14} = 8.754$$

8.754 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 8.754 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.33. Yiyecek-İçecek Bölümü Aralık Ayı Giderleri

SABİT MALİYETLER		DEĞİŞKEN MALİYETLER	
Maaş ve ücret giderleri	35.274	Yiyecek giderleri	91.301
Mesai giderleri	98	İçecek giderleri	15.762
Sosyal güvence gideri	1.868	Haberleşme giderleri	95
Diğer fayda giderleri	617	Ücretsiz yiyecek giderleri	0
Personel yemeği giderleri	10.834	Çeşitli giderler	4.667
Böcek ilaçlama giderleri	238	Temsil ağırlama gideri	327
İzinler ve lisanslar(ruhsatlar)	0	Mutfak eşyaları giderleri	2.144
Müzişyen giderleri	2.200	Dekorasyon ve süsleme	2.250
Üniforma giderleri	123	Çamaşır gideri	2.648
Temizlik malzemesi giderleri	1.000	Posta ve kargo gideri	225
Personel taşıma giderleri	4.237	Temizlik malzemesi gideri	1.440
Haberleşme giderleri	190	Rest/Bar malzemesi giderleri	2.961
Personel ilişkileri giderleri	0	Ofis malzemeleri	463
Amortisman giderleri	23.375	Evrak giderleri	102
Taahhütlü hizmet giderleri	57.020	Müşteri malzemesi giderleri	912
TOPLAM	137.074	Yakıt giderleri	334
		TOPLAM	125.631

Toplam değişken maliyet: 125.631

Kuver sayısı: 12.554

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{125.631}{12.554} = 10$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 10

$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$

$$\text{Katkı payı} = 24 - 10 = 14$$

Sabit maliyet: 137.074

Katkı payı: 14

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{137.074}{14} = 9.791$$

9.791 kuver satışı ile hem sabit hem de değişken maliyetler karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 9.791 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Tablo 3.34. Yiyecek-İçecek Bölümü Yıllık Başa-Baş Noktası Hesabı

AYLAR	Değişken Maliyetler	Sabit Maliyetler	Kuver Sayıları
1.	61.306	93.812	6.864
2.	71.353	90.775	8.086
3.	97.914	91.596	9.897
4.	120.323	117.270	13.887
5.	113.340	115.710	11.870
6.	119.223	111.056	12.461
7.	101.207	131.403	10.659
8.	125.356	132.908	12.507
9.	131.650	129.527	14.158
10.	132.487	105.083	13.494
11.	123.191	122.557	11.808
12.	125.631	137.074	12.554
Toplam	1.322.981	1.378.981	138.245

Yıllık toplam değişken maliyet: 1.322.981

Yıllık satılan kuver sayısı: 138.245

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan kuver sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{1.322.981}{138.245} = 10$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 10

$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$

$$\text{Katkı payı} = 24 - 10 = 14$$

Yıllık toplam sabit maliyet: 1.378.981

Katkı payı: 14

$$\text{Baş - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

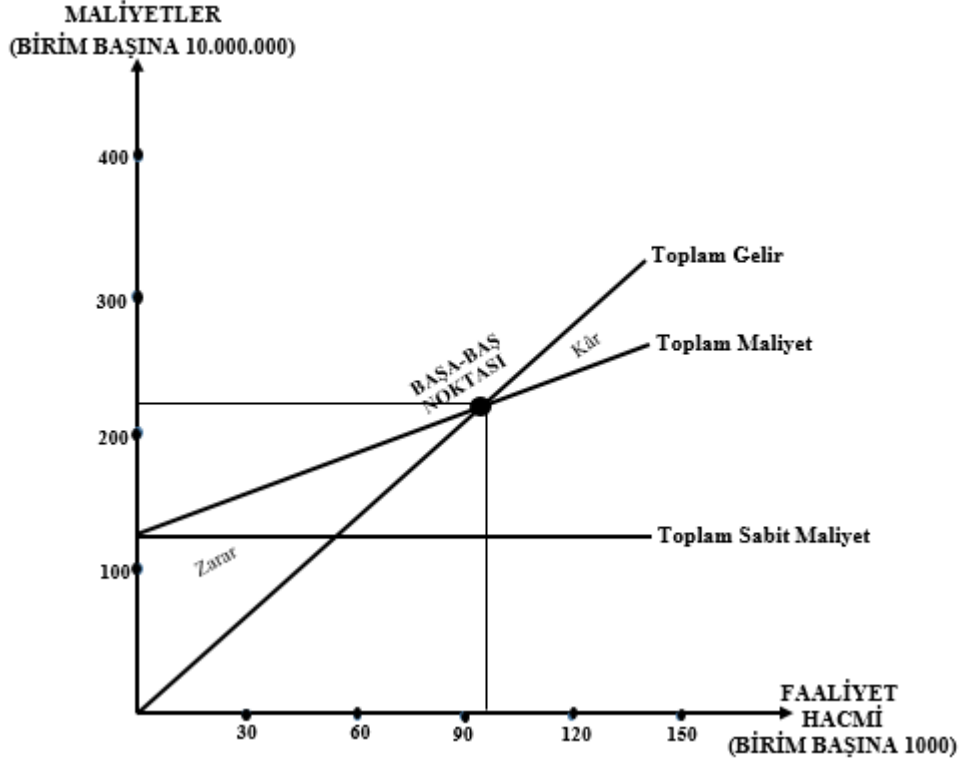
$$\text{Baş - baş noktası} = \frac{1.378.981}{14} = 98.499$$

Otel bir yıl içinde 98.499 kuver satışı yaptığında baş-baş noktasına ulaşmakta sabit ve değişken maliyetleri karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 98.499 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

3.4.4. Yiyecek-İçecek Bölümü Başa-Baş Noktası Grafiği

Baş-baş noktası toplam gelir ve toplam giderlerin kesiştiği nokta olarak ifade edilmektedir. Aşağıda uygulama oteli yiyecek-içecek bölümünün yıllık baş-baş noktası grafiği gösterilecektir.

Şekil 3.2. Yiyecek-İçecek Bölümü Yıllık Başa-Baş Noktası Grafiği



Grafikte görüldüğü gibi toplam gelirler toplam maliyetlerin üzerindedir. Bu da yiyecek-içecek bölümünün kâr elde ettiğinin bir göstergesidir. Eğer uygulama oteli yıllık 98.499 kuverden az satış yaparsa zarara uğrayacaktır. Başa-baş noktası grafiğinde görüldüğü üzere işletme $98.499 \times 24 = 2.363.976$ TL ile başa-baş noktasına ulaşmış ve kâra geçmiştir.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Hızlı bir gelişim içerisinde olan turizm sektörünün en önemli birimini konaklama işletmeleri (oteller, vs.) oluşturmaktadır. Konaklama işletmeleri ilk yıllarda sadece konaklama hizmeti verirken günümüzde rekabetin artması, turizm sektörünün gelişmesi nedeniyle animasyon, yiyecek-içecek, sağlık-spa, spor gibi hizmetleri de bünyesinde buldurmaya başlamıştır. Eskiden otellerde bu tarz hizmetlerin bulunması lüks olarak değerlendirilirken günümüzde zorunluluk haline gelmiştir. Bu nedenle misafirlerin geceleme, yeme-içme, eğlenme gibi daha birçok

ihtiyacını karşılayan konaklama işletmelerinin amacı, kâr elde etmek ve rekabet ortamında sürekliliği sağlayabilmektir.

Konaklama işletmelerinin maliyetlerini azaltmak, kârını artırmak, hizmet kalitesini yükseltmek ve müşteri memnuniyetini maksimuma çıkarmak için gelir ve giderlerini kontrol etmesi gerekmektedir. Sadece odalardan elde edilen gelir işletmenin hedefine ulaşması için yetersizdir. Bu nedenle rekabet ortamında avantajlı olabilmek için tüm gelir ve giderlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bunun için maliyet-hacim-kâr analizine göre gelir ve giderlerin ayrıştırılması gerekmektedir.

Maliyet-hacim-kâr analizi; faaliyet hacminde, satış fiyatında, değişken maliyetlerde ya da sabit maliyetlerde meydana gelebilecek değişmelerin, işletmenin toplam gelirini, toplam maliyetlerini ve faaliyet kârını ne düzeyde etkileyeceğini araştırmaktadır. Ayrıca üretim hacmi değiştiğinde maliyetlerin değiştiğine ilişkin bilgiyi ve yöneticilerin maliyetleri kontrol edebilmelerini sağlamaktadır.

Analiz esnasında kullanılan veriler uygulama otelinin on iki aylık mali tablolarından faydalanılarak çıkarılmıştır. Maliyet tablolarındaki gider kalemleri çok fazla olduğu için maliyetler gruplandırılmış odalar bölümü ve yiyecek-içecek bölümü maliyetleri analiz edilmiştir. Maliyet-hacim-kâr analizinin doğru yapılabilmesi için işletmedeki maliyetlerin yanlışsız bir şekilde sınıflandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda uygulama otelinden alınan veriler muhasebe görevlisi dahilinde faaliyet hacmi ile ilişkileri açısından sabit, değişken ve karma şeklinde sınıflandırılmıştır. Maliyetlerin bu açıdan gruplandırılması, maliyet-hacim-kâr analizlerinde maliyetlerin kontrolünde büyük önem taşımaktadır. Maliyetlerin faaliyet hacmi ile ilişkisi dikkate alındığında ise konaklama işletmelerinin en temel özelliklerinden biri olan sabit maliyetlerin diğer maliyetlerden büyük olması durumu dikkat çekmektedir. Bu durum uygulama otelinde de kendini göstermektedir.

Konaklama işletmelerinde maliyetlerin sabit ve değişken parçalara ayrılması için güvenilirliği en yüksek teknik olan regresyon tekniği kullanılmıştır. Bu teknik ile maliyetler ve faaliyet hacimleri arasındaki ilişki ortaya konulmuştur. Böylece odalar bölümü ve yiyecek-içecek bölümü maliyetlerinin her biri ayrı ayrı kategorize

edilerek istatistiksel yardım ile maliyetlerin değişmeleri tahmin edilmiştir. Uygulama otelinden alınan veriler incelendiğinde toplam giderlere amortisman giderlerinin eklenmediği dikkati çekmektedir. Bu nedenle uygulama otelinden amortisman giderlerinin departmanlara göre dağılımı alınarak verilere dahil edilmiştir. Böylece giderler hesaplanırken amortisman giderlerinin %85'i odalar bölümüne %15'i ise yiyecek-içecek bölümüne paylaştırılmıştır.

Veriler dikkate alındığında personel giderlerinin (maaş ve ücret gideri, mesai gideri, sosyal güvence gideri, personel yemeği gideri, üniforma gideri, vs) amortisman giderlerinden sonra giderler içerisindeki en büyük paya sahip olduğu görülmektedir. Bunun sebebi ise konaklama işletmelerinin emek yoğun hizmet üreten işletmeler olmasıdır. İşletmenin daha fazla kâr elde etmesi için personellerin çıkarılması, ücretlerinin kesilmesi gibi durumlar işletmeye kâr sağlamaz aksine müşteri memnuniyetsizliği, çalışan motivasyonunun düşmesi, otel doluluk oranının düşmesi, satışlarda azalma gibi birçok zarara neden olabilir. Bu da maliyetlerin artmasına ve kârın düşmesine yol açmaktadır. Uygulama otelinin personel giderlerine bakıldığında böyle bir durumun söz konusu olmadığı görülmektedir. Ayrıca başa-baş noktası hesaplanırken uygulama otelinden alınan veriler ortalamalar dikkate alınarak hesaplanmış ve tüm veriler yuvarlanmıştır. Bu nedenle başa-baş noktasında bazı tutarsızlıklar mevcut olabilir. Bunun sebebi oda satış fiyatlarının ve kuver fiyatlarının ortalamalarının alınması, birim değişken maliyeti hesaplarken çıkan sonucun ve başa-baş noktasının yuvarlanması etken olmaktadır. Ayrıca uygulama otelinden alınan bazı verilerin tutarsız olması da sonucu etkilemektedir. Uygulama sonucunda çıkan başa-baş noktası tahmini bir noktadır.

Verilere göre maliyet-hacim-kâr analizi için önemli olan varsayımlar da dikkat çekmektedir. Sabit, değişken ve karma maliyet olarak toplam maliyetler üç grupta toplanmıştır. On iki aylık hesaplamalar dikkate alındığında değişken maliyetlerin sunulan hizmete bağlı olarak aynı oranda değiştiiği birim başına ise sabit kaldığı sonucuna ulaşılabılır. Veriler incelendiğinde birim satış fiyatının tek ve çift kişilik odalarda farklı olduğu aynı zamanda on iki ay boyunca değişkenlik gösterdiği dikkati çekmektedir. Uygulama otelinin fiyat politikalarında herhangi bir değişiklik olmadığı ve sabit maliyetlerin faaliyet hacmine bağlı olarak değişkenlik göstermediği

sonucuna ulaşılmaktadır. Aylık hesaplamalara bakıldığında sonuçların hemen hemen birbirlerine yakın olduğu ve tutarlı olduğu söylenebilir. Ayrıca oda gelirlerinin yiyecek-içecek gelirlerinden fazla olduğu ve uygulama otelinin her iki departmanda da başa-baş noktasına ulaşarak kâr elde ettiği tespit edilmiştir. Bu da uygulama otelinin müşteri memnuniyetinin iyi bir durumda olduğunun göstergesidir.



KAYNAKÇA

- ABWA. (2009). Accounting Technicians Scheme West Africa (ATSWA) for Cost Accounting (2th ed.). ABWA Publishers Akintola.
- Abdi, H. (2007). The method of Least Squares. *Encyclopedia of Measurement and Statistics*. CA, USA: Thousand Oaks, 1-7.
- Abdioğlu, H. (2013). *Maliyet Muhasebesi* (2 b.). Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Ahmad, K. (2012). The Use of Management Accounting Practices in Malaysian SMES. University of Exeter, Doctor of Philosophy in Accountancy.
- Akgüç, Ö. (1998). *Finansal Yönetim*. İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayınları.
- Akmese, H., Buyuksalvarci, A., & Akmese, K. (2016). The Use of Cost-Volume-Profit Analysis in Turkish Hotel Industry. Boston, USA: WEI International Academic Conference Proceedings.
- Alles, M., Datar, S., & Lambert, R. (1995). Moral Hazard And Management Control In Just-In-Time Settings. *Journal of Accounting Research*, 33, 177-204.
- Angelakis, G., Theriou, N., & Floropoulos, I. (2010). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting*(26), 87-96.
- Arsu U, Ş., Arsu, T., & Duman, H. (2015). Örgüt Stratejilerinin Yönetim Muhasebesi Uygulamaları ile İlişkisi: Kapadokya Bölgesi Otelleri Örneği. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 17-31.
- Atkinson, A., Kaplan, R., Matsumura, E., & Young, S. (2011). *Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution* (6th ed.). New Jersey: Pearson Education.
- Bahşi, G., & Can, A. (2001, Mayıs). Hedef Maliyetleme. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*(4), 47-64.
- Başabaş Noktası ve Kaldıraç Analizleri*. (2017, Mart 19). discussion paper available from <http://finanskol.com/dersnotu/finana/10.%20ve%2011.%20HAFTA%20%20BA%C5%9EABA%C5%9E%20VE%20KALDIRA%C3%87%20ANAL%C4%B0ZLER%C4%B0.pdf> adresinden alındı
- Belet, K. (2006). Kırılareli Yöresinde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Ölçekli Üretim İşletmelerinde Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sisteminin Uygulanma Düzeyinin Aratırılması. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. discussion paper available from <http://dspace.trakya.edu.tr/jspui/bitstream/1/888/1/0042572.pdf> adresinden alındı
- Beytekin, C. (2017, Mart 21). *Yönetim Muhasebesi Maliyetler ve Yönetimsel Kararlar*. discussion paper available from

<https://www.slideshare.net/1noludepo/ynetim-muhasebesi-sunumu>
adresinden alındı

- Bhimani, A., Horngren, C., Datar, S., & Foster, G. (2008). *Management and Cost Accounting (4th ed.)*. New Jersey, USA: Prentice-Hall.
- Blocher, E., Stout, D., & Cokins, G. (2010). *Cost Management A Strategic Emphasis (5th ed.)*. McGraw-Hill Companies, New York.
- Botes, V. L. (2006). The Perception of the Skills Required and Displayed by Management Accountants to Meet Future Challenges. Doctor of Commerce, University of South Africa, Pretoria.
- Break-even Analysis (CVP Analysis)*. (2017, Nisan 13). discussion paper available from http://www.acornlive.com/demos/pdf/P2_PM_Chapter_5.pdf
adresinden alındı
- Brewer, P. C., Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2009). *Introduction to Managerial Accounting (5th ed.)*. McGraw-Hill.
- Bukvic, V. (2014). Value Based Management with A Practical Example, Management. (s. 195-205). Knowledge and Learning International Conference.
- Büyükmirza, K. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı* (10. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Büyükşalvarcı, A. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bankalarda Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(10), 160-180.
- Cafferky, M., & Wentworth, J. (2014). *Breakeven Analysis The Definitive Guide to Cost-Volume-Profit Analysis (2th ed.)*. USA: Business Expert Press.
- Chenhall, R., & Langfiels-Smith, K. (1998). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study. *Management Accounting Research*(9), 1-19.
- Cokins, G. (2002). Integrating Target Costing and ABC. *Journal of Cost Management*, 16(4), 13-22. discussion paper available from https://www.researchgate.net/publication/292738141_Integrating_target_costing_and_ABC adresinden alındı
- Coombs, H., Hobbs, D., & Jenkins, E. (2005). *Management Accounting Principles and Applications*. London: SAGE Publications.
- Cooper, R. (1996, Mayıs). Look Out Management Accountants. *Management Accounting*, 77(11), 35-41.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). Develop Profitable New Products with Target Costing. *Sloan Management Review*, 40(4), 22-33. discussion paper available from <http://sloanreview.mit.edu/article/develop-profitable-new-products-with-target-costing/> adresinden alındı
- Coşkun, A. (2008). Hedef Maliyetleme ve Uşak İli Battaniye Üretim İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma. Afyon: Afyon Kocatepe

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

- Dalcı, İ., & Tanış, V. (2006). The Effect and Implementation of Just-in-Time System From a Cost and Management Accounting Perspective. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15(1), 109-124.
- David, F. R. (2011). *Strategic Management Concepts and Cases*. Pearson Education, Inc. Prentice Hall, New Jersey.
- Doğan, A. (1996). Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Yapısı, Farklılıkları ve Maliyetleme Süreci. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1), 207-229.
- Drucker, P. F. (1986). *Management Tasks, Responsibilities and Practices*. New York: Truman Talley Book/E.P. Dutton.
- Drucker, P., & Maciariello, J. (1999). *Management*. California: Revised Edition Drucker Institute.
- Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting (8th ed.)*. London: Thomson Learning.
- Finansal Muhasebe*. (2016, Ekim 29). discussion paper available from <https://www.frmtr.com/ekonomi-iktisat-isletme-istatistik/805445-finansal-muhasebe.html> adresinden alındı
- Gazely, A., & Lambert, M. (2006). *Management Accounting*. London: SAGE Publications.
- Georgiev, D. (2013). Application of Cost Volume Profit Analysis in the Hotel Industry (Based on Survey Data of High Ranking Hotels in the North East Region of Bulgaria). *Izvestio-Journal of University of Economics*, 48-60.
- Gowthorpe, C. (2008). *Management Accounting*. London: South-Western Cengage Learning.
- Gündüz, H. (2013). Maliyet Analizlerine Giriş. H. Gündüz, K. Gürdal, & O. Elmacı içinde, *Maliyet Analizleri* (s. 2-32). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Hales, J. A. (2005). *Accounting and Financial Analysis in the Hospitality Industry*. Elsevier Butterworth-Heinemann.
- Hansen, D., Mowen, M., & Guan, L. (2007). *Cost Management Accounting & Control (6th ed.)*. USA: South-Western Cengage Learning.
- Harris, P. J. (1992). Hospitality Profit Planning in the Practical Environment: Integrating Cost-Volume-Profit Analysis with Spreadsheet Management. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 4(4), 24-33.
- Harrison, W. T. (2008). *Financial Accounting (7th ed.)*. Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- Harrison, W., & Horngren, C. (2008). *Financial Accounting (7th ed.)*. Pearson Prentice Hall, New Jersey.

- Hoque, Z. (2005). *Handbook of Cost and Management Accounting (1th ed.)*. London: Spiramus Press.
- Hornrgren, C., Datar, S., & Rajan, M. (2011). *Cost Accounting A Managerial Emphasis (14th ed.)*. Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- Hornrgren, C., Harroson, W., & Oliver, M. (2011). *Financial & Managerial Accounting (3th ed.)*. Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- İrdem, A. (2010). Konaklama İşletmeleri İçin Bir Maliyetleme Modeli Önerisi. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı, Doktora Tezi.
- Ittner, C., & Larcker, D. (2001). Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1), 349-410.
- Jaedicke, R. K., & Robichek, A. A. (1964, October). Cost-Volume-Profit Analysis Under Conditions of Uncertainty. *The Accounting Review*, 39(4), 917-926.
- Jagels, M., & Coltman, M. (2004). *Hospitality Management Accounting (8th ed.)*. New Jersey: John Wiley & Sons Inc.
- Jagels, M., & Ralston, C. (2006). *Hospitality Management Accounting (9th ed.)*. John Wiley & Sons, Inc.
- Jones, T., Atkinson, H., Lorenz, A., & Harris, P. (2012). *Strategic Management Accounting Hospitality, Tourism & Events Applications (6th ed.)*. London: Published by Goodfellow Publishers Limited.
- Joshi, P. (2001). The International Diffusion of New Management Accounting Practices: The Case of India. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*(20), 85-109.
- Kainthola, V. (2009). *Principles of Hotel Management (5 ed.)*. Delhi: Global Media.
- Kamal, S. (2015). Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost and Management*, 43(4), 12-19.
- Kara, E. (2011). Tam Zamanında Üretim Sisteminin Uygulanması ve Muhasebeleştirme İşlemleri: Merinos Masterbatch İşletmelerinde Bir Uygulama. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 409-423.
- Karcioğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Aktif Yayınevi.
- Kartal, A. (2013). Maliyet Davranışları ve Tahmin Yöntemleri. A. Kartal , H. Gündüz, & A. Sevim içinde, *Maliyet Yönetimi* (s. 36-58). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Kaya, Y. (1986). Maliyet Hacim Kâr Analizi ile İlgili Bir Uygulama. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Kaygusuz, S. Y. (2011, Ekim). Kısıtlar Teorisi ve Maliyet Hacim Kâr Analizi: Bir Çalışma Sayfası Modellemesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 171-188.

- Kaygusuz, S. Y. (2012). *Genel Muhasebe I İşletmenin Dili Muhasebe, Kerim Banar-Vedat Ekerkil (Ed.)* (2-22 b.). Eskişehir.
- Kaygusuz, S. Y. (2015). Yönetim Muhasebesi. 2-130. Bursa SMMMO Yeminli Mali Müşavirlik Eğitimleri.
- Kılıncı, O. (2005). Konaklama İşletmelerinde Kapasite Kullanımı: Kuşadası ve Kemer'deki Dört ve Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Uygulama. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Kinney, M., & Raiborn, C. (2011). *Cost Accounting Foundations and Evolutions (8th ed.)*. South-Western Cengage Learning.
- Kısakürek, M., & Biçer, E. (2011). Maliyet Hacim Kâr Analizinin Bir Hastane İşletmesi MR Ünitesinde Uygulanması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 281-306.
- Kootanaee, A., Babu, K., & Talari, H. (2013, Mart). Just-in-Time Manufacturing System: From Introduction to Implement. *International Journal of Economics, Business and Finance*, 1(2), 7-25.
- Kozak, N., A. Kozak, M., & Kozak, M. (2010). *Genel Turizm İlkeler-Kavramlar*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Köse, T. (2002). Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 77-104.
- Köse, T. (2013). Maliyet Yönetimi ve Maliyet Hacim Kâr Analizi. E. Kaya, & T. Köse içinde, *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları* (s. 138-169). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Lesson 1 Introduction to Accounting*. (2017, Ağustos 12). discussion paper available from buc.edu.in/sde_book/bbm_account.pdf adresinden alındı
- Lesure, J. (1983). Break-Even Analysis a Useful Management Tool in the Lodging Industry. *Hospitality Management*, 2(3), 115-120.
- Lewis, P., Goodman, S., & Frandt, P. (2001). *Management: Challenges in the 21st Century (3th ed.)*. South Western College Publishing, Thomson Learning.
- MEGEP. (2013). Konaklama ve Seyahat Hizmetleri Genel Muhasebe.
- Memiş, N. (1999, Temmuz). Konaklama İşletmelerinde Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri ve Örnek Bir Uygulama. Muğla: Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Novianty, I. (2015). Strategic Management Accounting: Challenges in Accounting Practices. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(9), 7-14.
- Okaye, P., Egbunike, F., & Meduoye, O. (2013). Product Cost Management Via the Kaizen Costing System: Perception of Accountants. *Journal of Management and Sustainability*, 3(4), 114-125.

- Ovunda, A. S. (2015). The Development of Cost and Management Accounting: A Historical Perspective. *European Journal of Humanities and Social Sciences*, 34(1), 1884-1889.
- Öz, M. (2007). Özel Hastanelerde Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerinin Uygulanabilirliği. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Pavlatos, O., & Kostakis, H. (2015). Management Accounting Practices Before and During Economic Crisis: Evidence from Greece. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*(31), 150-164.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Management Accounting Practices in the Greel Hospitality Industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81-98.
- Philips, P. A. (1994). Welsh Hotel: Cost-Volume-Profit Analysis and Uncertainty. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 6(3), 31-36.
- Piana, V. (2004). *Economics Web Institute*. Profits: discussion paper available from <http://www.economicwebinstitute.org/glossary/profits.htm> adresinden alındı
- Pizam, A., & Halcomb, J. (2008). *International Dictionary of Hospitality Management*. Elsevier, Oxford.
- Ramljak, B., & Rogosic, A. (2012). Strategic Management Accounting Practices in Croatia. *The Journal of International Management Studies*, 7(2), 93-100.
- Regresyon Analizi*. (2017, Nisan 12). discussion paper available from <http://w3.balikesir.edu.tr/~bsentuna/wp-content/uploads/2013/03/Regresyon-Analizi.pdf> adresinden alındı
- Roslender, R., & Hart, S. (2010). Strategic Management Accounting: Lots in a Name. discussion paper available from <https://www.hw.ac.uk/schools/management-languages/documents/dp2010-aef05.pdf> adresinden alındı
- Sani, A., & Allahverdizadeh, M. (2012). Targed and Kaizen Costing. *International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*, 6(2), 171-177.
- Savi, F. Z. (1996). Stok Kontrolünde Yeni Bir Model JIT (Just In Time) Gıda Sektöründe Bir Uygulama. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Sevim, A., & Korkmaz, E. (2014). Cost Management Practices in the Hospitality Industry: The Case of the Turkish Hotel Industry. *International Journal of Arts and Commerce*, 3(9), 159-167.
- Sharafoddin, S. (2016). The Utilization of Targed Costing and its Implementation Method in Iran. *Procedia Economics and Finance*, 36, 123-127.
- Singh, Y. P. (2007). *Accounting and Financial Management*. India: New Age International Publishers.

- Sorin, B., & Carmen, S. (2010). Cost Volume Profit Model, The Break-Even Point and The Decision Making Process in The Hospitality Industry. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 839-845.
- Stice, E., Stice, J., & Diamond, M. (2003). *Financial Accounting: Reporting and Analysis (6th ed.)*. South-Western Publishing.
- Sulanjaku, M., & Shingjergji, A. (2015). Strategic Cost Management Accounting Instruments and Their Usage in Albanian Companies, *European Journal of Business. European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 3(5), 44-50.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Yasa Yayıncılık.
- Şavlı, H. T. (2006). Management Accounting Practices Evidence From Turkey. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi.
- Şimşek, K., & Karakaya, M. (2016, Temmuz). Turizm İşletmelerinde Kalite Maliyetleri Yönetimi ve Otel İşletmeleri Üzerinde Bir İnceleme. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(46), 201-222.
- Şişman, A. (2012). Otel İşletmelerinde Kâra Geçiş (Başabaş) Analizlerinde Ötesi. *Turizm Gazetesi*. discussion paper available from <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:rAf5CoFaSL0J:kariyer.turizm gazetes i.com/articles/article.aspx%3Fid%3D29421+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr> adresinden alındı
- Tekbaş, M., Seval, B., Köse, A., Kıyılar, M., & Sarıkovanlık, V. (2014). *Finansal Yönetim ve Mali Analiz*. Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kurumları.
- Tireci, A. D. (1998). Kâr Planlaması ve Maliyet-Hacim-Kâr Analizinin Yönetim Kararlarına Etkisi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Tosunoğlu, B. (2014). İşletmelerin Üretim Maliyetlerinin Rekabet Gücü Üzerindeki Etkisi: TR90 Bölgesi İmalat Sektöründe Bir Uygulama. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi.
- Unutkan, Ö. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*(97), 87-106.
- Usal, A., & Kurgun, O. (2001). *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri (1 b.)*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Utku, B. D. (2009). Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Yaşam Seyri Maliyetleme. *Mevzuat Dergisi*, 140, 1-11.
- Üretim Planlamasında Maliyet Yönetimi*. (2017, Mayıs 17). discussion paper available from <https://www.slideshare.net/erenymn/maliyet-yonetimi> adresinden alındı

- Warren, C., Reeve, J., & Duchac, J. (2014). *Financial and Managerial Accounting (12th ed.)*. Boston, USA: Cengage Learning.
- Warren, C., Reeve, J., & Duchac, J. (2015). *Financial and Managerial Accounting (13th ed.)*. Boston, USA: Cengage Learning.
- Weetman, P. (2006). *Financial and Management Accounting An Introduction (4th ed.)*. England: Financial Times Prentice-Hall.
- Weetman, P. (2010). *Management Accounting (2th ed.)*. England: Pearson Education Limited.
- Weetman, P. (2013). *Financial & Management Accounting An Introduction (6th ed.)*. England: Financial Times Prentice-Hall.
- Weygandt, J., Kimmel, P., & Kieso, D. (2013). *Financial Accounting /ACC 201*. Wiley Custom Learning Solutions, John Wiley & Sons, Inc.
- Yüzbaşığolu, N. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(12), 387-410.



T.C.
NECMETTİN ERBAKAN ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Özgeçmiş

Adı Soyadı:	Serpil KAYA	İmza:		
Doğum Yeri:	Havza/SAMSUN			
Doğum Tarihi:	06.04.1994			
Medeni Durumu:	Bekâr			
Öğrenim Durumu				
Derece:	Okulun Adı	Program	Yer	Yıl
İlköğretim:	Aslançayır Köyü İlköğretim Okulu Mehmet Öngel İlköğretim Okulu	-	Samsun	1998-2006
Lise:	Havza Kız Teknik ve Meslek Lisesi	Mutfak	Samsun	2006-2010
Lisans:	Giresun Üniversitesi	Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik	Giresun	2010-2014
Yüksek Lisans:	Necmettin Erbakan Üniversitesi	Turizm İşletmeciliği ABD	Konya	2015-2017
İş Deneyimi:	Samsun Havza Ancere Thermal Hotel- Mutfak (Stajyer) (2009-2010) Alanya Granada Luxury Resort & SPA- A'la Carte Restoran (Stajyer) (2013)			
İlgi Alanları:	İnanç Turizmi, Gastronomi, Eko Turizm, Kitap okumak,....			
Aldığı Ödüller:	-			
Tel:	0553 332 32 71			
Adres:	Aslançayır Mahallesi. No: 14 Havza/SAMSUN			