

T.C
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİMDALI

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET-HACİM- KÂR
ANALİZLERİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

82347

82347

Hazırlayan
Nilgün MEMİŞ

TEMMUZ, 1999

MUĞLA

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum "Konaklama İşletmelerinde Maliyet-Hacim-Kar Analizleri ve Örnek Bir Uygulama" adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça'da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29/07/1999

Nilgün MEMİŞ

ÖZET

Konaklama işletmelerinde maliyet-hacim-kar analizleri ve örnek bir uygulama konulu çalışmam, ikisi teorik, birisi uygulama olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, maliyet-hacim-kar analizlerinde kullanılan kavramlar, analizlerin teknikleri ve bu analizlerin yönetim kararlarında uygulanmalarına yer verilirken, ikinci bölümde maliyet-hacim-kar analizlerinin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, bu genel bilgilerden yola çıkılarak Otel Mares'in maliyet-hacim-kar analizleri yapılmıştır.

SUMMARY

This study about cost-volume-profit analysis on accomodatiion facility and a sample practice consists of three parts, two theoretical, one practical.

In the first part, concepts of cost-volume profit analysis and tecniques and the use of that analysis on management decisions were studied. In the second part of this study, the applicable of cost-volume-profit analysis was examined in the accomodation facility.

In the third part, the cost-volume-profit analysis of Hotel Mares was studied in practise.

ÖNSÖZ

Günümüzde turizm endüstrisi içerisinde yer alan konaklama işletmeciliği dünya ve Türkiye ekonomisi içerisinde, döviz girdisi ve istihdam yönünden oldukça büyük öneme sahiptir. Bu sebepten konaklama işletmelerinin yöneticilerinin sorumlulukları oldukça fazladır. Bu çalışmada yöneticilerin ihtiyaç duyacağı analiz tekniklerinden, maliyet-hacim-kar analizleri Otel Mares'te uygulanarak sonuçları değerlendirilmiştir.

Konuyu ele alırken, yaptığı katkılardan dolayı Sayın Hocam Prof. Dr. Recep ŞENER'e, gerekli veri ve dökümanları elde etmeme yardımcı olan Otel Mares yöneticilerine teşekkür etmeyi bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	sayfa 1
------------	------------

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİ

1.MALİYET GİDER HARCAMA KAVRAMLARI.....	2
1.1.Maliyet Kavramı	2
1.2.Gider Kavramı	4
1.3.Harcama Kavramı.	5
2.FAALİYET HACMİ KAVRAMI VE FAALİYET HACMİ SEÇİMİ.....	6
3.MALİYET-HACİM İLİŞKİLERİ.....	6
3.1. Hacim İle İlişkileri Yönünden giderler.....	6
3.1.1.Sabit giderler.....	7
3.1.2.Değişken giderler.....	10
3.1.3.Karma giderler.....	12
3.2. Maliyet Fonksiyonları.....	15
3.2.1.Toplam Maliyet Fonksiyonu.....	15
3.2.2.Birim Maliyet Fonksiyonu.....	16
3.3.Maliyet-Hacim İlişkilerinin Saptanması.....	17
3.3.1.Analitik Yöntem.....	18
3.3.2.Muhasebe Yöntemi.....	19

3.3.3. Matematik ve İstatistik Teknikler Yöntemi.....	22
4. MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİ.....	32
4.1. Kâr Fonksiyonu ve Uygulamaları	32
4.1.1. Çeşitli Satış Hacimlerinde Sağlanacak Kârın Tahmini	35
4.1.2. Belirli Bir Kâr Sağlanması İçin Gereken Satış Hacminin Saptanması.....	35
4.1.3. Başabaş Satış Hacminin Saptanması, Başabaş ve Hacim-Kâr Grafikleri ...	36
4.2. Maliyet - Hacim - Kâr Analizlerinin Yönetim Kararlarında Uygulanması.....	45
4.2.1. Fiyat Koyma Kararları.....	45
4.2.2. Makine ve Donatımı Yenileme Kararları.....	49
4.2.3. Kapasiteyi arttırma Kararları.....	52
4.3. Birden Fazla Ürün Üretiminde Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri.....	53
4.3.1. İşletme Çapında Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri.....	53
4.3.2. Ürün bazında Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri.....	54
4.4. Maliyet - Hacim - Kâr Analizlerinin Dayandığı Varsayımlar.....	54

İKİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİ VE MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİNİN BU İŞLETMELERDE KULLANILABİLİRLİĞİ

1. KONAKLAMA İŞLETMECİLİĞİ VE MUHASEBE YAPISI.....	56
1.1. Konaklama İşletmeciliği ve Özellikleri.....	58
1.2. Konaklama İşletmeciliğinde Muhasebe sistemi.....	59

2.KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYETLER.....	61
2.1.Konaklama Hizmetleri ile İlgili Maliyetler.....	61
2.2.Yiyecek ve İçecek Hizmetleri İlgili Maliyetler.....	64
2.3.Diğer Hizmetlerle İlgili Maliyetler.....	68
3.KONAKLMA İŞLETMELERİNDE GELİRLER.....	75
3.1.Odalar Gelirleri.....	77
3.2.Yiyecek-İçecek Gelirleri.....	77
3.3.Diğer Gelirler.....	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖRNEK UYGULAMA

1.İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	83
1.1.İşletmenin Hukuki Kişiliği, Kuruluş Yeri ve adresi.....	83
1.2.İşletmede Kullanılan Maliyet Sistemi.....	83
2.İŞLETMENİN MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİ.....	84
2.1.İşletmenin Genel Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri.....	85
2.1.1.İşletmenin İş Hacmi.....	85
2.1.1.1. Oda Gelirleri.....	86
2.1.1.2. Yiyecek İçecek Gelirleri.....	87
2.1.1.3. Aktivite Gelirleri.....	88
2.1.1.4. Casino Gelirleri.....	89
2.1.1.5.Diğer Gelirler.....	90
2.1.1.6.Toplam Gelir.....	91

2.1.2. İşletmenin Maliyet unsurları.....	92
2.1.2.1. Amortisman Gideri.....	92
2.1.2.2. Kira Gideri.....	93
2.1.2.3. Satılan Mal Maliyeti	95
2.1.2.4. Finansman Gideri.....	95
2.1.2.5. Yönetim Gideri	96
2.1.2.6. Satış Giderleri.....	97
2.1.2.7. Bakım Onarım Giderleri.....	98
2.1.2.8. Personel Giderleri.....	99
2.1.2.9. İşletme Malzeme Ve Diğer Giderler.....	100
2.1.2.10. Enerji Gideri.....	101
2.1.2.10.1. Su Gideri.....	101
2.1.2.10.2. Gaz Odun Kömür Alkol Gideri.....	102
2.1.2.10.3. Akaryakıt Gideri.....	103
2.1.2.10.4. Elektrik Gideri.....	104
2.1.3. Maliyet Fonksiyonları.....	107
2.1.3.1. Toplam Maliyet Fonksiyonu.....	107
2.1.3.2. Birim Maliyet Fonksiyonu.....	110
2.1.4. Kâr Fonksiyonu.....	111
2.1.5. Başabaş Satış Hacmi.....	111
2.1.6. Hacim -Kâr Grafiği.....	112

2.2.İşletme Departmanları Düzeyinde Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri.....	112
2.2.1.Yiyecek İçecek Departmanının Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri.....	112
2.2.1.1.İş Hacmi.....	112
2.2.1.2.Yiyecek-İçecek Departmanının Maliyet Unsurları	114
2.2.1.2.1. Satılan Mal Maliyeti	114
2.2.1.2.2. Personel Giderleri.....	115
2.2.1.2.3. İşletme Malzemesi ve Diğer Giderler.....	116
2.2.1.3.Maliyet Fonksiyonları.....	118
2.2.1.3.1.Toplam Maliyet Fonksiyonu.....	118
2.2.1.3.2.Birim Maliyet Fonksiyonu.....	121
2.2.1.4.Kâr Fonksiyonu.....	121
2.2.1.5.Başabaş Satış Hacmi.....	122
2.2.1.6.Hacim -Kâr Grafiği.....	122
2.2.2.Odalar Departmanının Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri	123
2.2.2.1.İş Hacmi.....	123
2.2.2.2.Odalar Departmanının Maliyet Unsurları.....	124
2.2.2.2.1.Personel Giderleri.....	125
2.2.2.2.2.İşletme Malzemesi ve Diğer Giderler.....	126
2.2.2.3.Maliyet Fonksiyonları.....	128
2.2.2.3.1.Toplam Maliyet Fonksiyonu.....	128
2.2.2.3.2.Birim Maliyet Fonksiyonu.....	131
2.2.2.4.Kâr Fonksiyonu.....	131

2.2.2.5.Başabaş Satış Hacmi.....	131
2.2.2.6.Hacim -Kâr Grafiği.....	132
2.2.3.Diğer Hizmet Birimlerinin Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri	132
2.2.3.1.İş Hacmi.....	132
2.2.3.2.Diğer Hizmet Birimlerinin Maliyet Unsurları.....	134
2.2.3.2.1.Personel Giderleri.....	134
2.2.3.2.2.İşletme Malzemesi ve Diğer Giderler.....	135
2.2.3.3.Maliyet Fonksiyonları.....	137
2.2.3.3.1.Toplam Maliyet Fonksiyonu.....	137
2.2.3.3.2.Birim Maliyet Fonksiyonu.....	140
2.2.3.4.Kâr Fonksiyonu.....	140
2.2.3.5.Başabaş Satış Hacmi.....	140
2.2.3.6.Hacim -Kâr Grafiği.....	141
2.3.Tüm Departmanların Aynı Hacim- Kâr Grafiğinde Gösterilmesi.....	141
SONUÇ ve ÖNERİLER	143
KAYNAKÇA.....	146
EKLER.....	146

GİRİŞ

Turizm, dünya ekonomisinde yıldan yıla daha da artan bir öneme sahiptir. Turizmin, ülke ekonomisindeki etkisi en çok istihdam ve ödemeler dengesi üzerinde görülür.

Turizm sektöründeki başlıca sorunlar işletme varlıklarının büyük bölümünün duran varlıklardan oluşması, turizm sezonunun oldukça kısa sürmesi ve kârlılık oranının düşük olmasıdır.

Yönetimde kullanılan bilimsel analiz teknikleri diğer sektörlerde göre turizm sektörüne daha geç girmiştir. Çünkü ilk zamanlarda doluluk oranlarındaki düşme ve maliyet oranlarının artmasına karşın fiyat artışıyla kârlılık korunmuştur. Aynı dönemde sektör büyük işletmeler şeklinde değil aile işletmelerinden oluşmakta ve işler misafirperverlik ile yürütülmekteydi. Böylece bu dönemde turizm sektöründe gerçek bir yönetim ihtiyacı hissedilmemiştir.

Daha sonraları sektörde maliyet artışları, sendikaların etkinliğinin artması, rekabet koşullarının ağırlaşması gibi önemli sorunlar ortaya çıkınca gerçek yöneticilere ihtiyaç duyulmuştur.

Böylece turizm sektöründe yöneticiler karar vermede bilimsel analiz tekniklerini kullanma ihtiyacı duymuşlardır.

Maliyet-hacim-kâr analizleri yöneticilerce sıkça kullanılan bir analiz tekniğidir. Diğer analiz teknikleri gibi maliyet-hacim-kâr analizleri de bazı varsayımlara dayanır. Analiz sonuçları değerlendirilirken bu varsayımlar da göz önüne alınırsa verilen kararlar daha gerçekçi olacaktır.

Bu çalışma üç bölüme ayrılmıştır. İlk bölümünde maliyet-hacim-kâr analizleri incelenmiştir, ikinci bölümde maliyet-hacim-kâr analizlerinin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği araştırılırken, uygulama bölümü olan üçüncü bölümde Marmaris' deki beş yıldızlı Otel Mares' in maliyet-hacim-kâr analizleri yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİ

Maliyet-hacim-kâr analizleri kârın, satış hacmi, satış fiyatları, sabit ve değişken maliyetlerle nasıl biçimlendirildiği ile ilgilidir¹.

Maliyet-hacim-kâr analizleri, satış hacmi ile kâr arasındaki ilişkileri yansıtan kâr fonksiyonunun ve bu fonksiyondaki parametrelerde kaydedilen değişmelerin incelenmesini kapsar².

Maliyet-hacim-kâr analizlerinin statik ve dinamik olmak üzere iki yönü vardır. Bu analizlerin yapılabilmesi için öngörülen varsayımları kesin şart olarak kabul edersek yapılacak analiz gerçeğe tam anlamıyla uymayacak, yanlış kararlar alınmasına neden olacaktır. Daha sonraki bölümlerde incelenecek olan konaklama işletmelerinin özelliğinden dolayı bu analizlerin dinamik yönünü ele alınarak yani bazı varsayımları kaldırarak analizler yapılacaktır.

Bundan önce analizlerde kullanılacak kavramların açıklanmasına yer verilecektir.

1. Maliyet Gider Harcama Kavramları

Uygulamada çok sık kullanılan bu kavramların sıkça birbirlerine karıştırıldığından çalışmamızın bu kısmında öncelikle bu kavramların üzerinde durulması uygun bulunmuştur.

1. 1. Maliyet Kavramı

En geniş anlamıyla maliyet kavramı, bir amaca ulaşmak, bir nesneye sahip olabilmek için katlanılan fedakarlıkların tümüdür. Yukarıdaki tanımdan hareket

¹ Gray, Jack. ve Ricketts, Don., *Cost and Managerial Accounting*, International Edition-1982, sh. 390.

² Büyükmirza, Kamil., *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Barış Yayınevi, Ankara-1988, sh. 335.

edildiğinde maliyet kavramının muhasebenin konusu içerisine girebilmesi için katlanılan fedakarlıkların para değeri ile ölçülebilir olması gerekmektedir³.

Maliyet, bir mal veya hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal ve hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakarlıkların parasal tutarıdır. Bir başka deyişle, maliyet; herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan doğruya ve dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır⁴.

Bir harcamanın ya da giderin maliyet olarak kabul edilebilmesi için; mutlaka işletmenin faaliyet alanıyla ilgili olması, ekonomik değerinin bulunması ve o hesap dönemine ait olması gerekir⁵.

Katlanılan ya da katlanılacak özverilerin, para birimiyle ifade edilmesi, maliyetin iki şekilde ele alınabilmesini olanaklı kılmaktadır. Bunlar; istenilen amaca ulaşmak için ortaya konulan özveriler toplamı, ya da istenilen amaç için vazgeçilen bir kısım çıkarılardan oluşmaktadır. Bu durumda maliyeti, 'Fırsat Maliyeti' ve 'Muhasebe Maliyeti' şeklinde iki başlık altında toplamak gerekmektedir⁶.

Fırsat maliyeti, bir amaca ulaşmak için yapılan seçimin, alternatif seçeneğinin parayla ifade edilebilen net kazanç tutarıdır⁷.

Maliyet muhasebesi açısından maliyet, bir üretim işletmesinin faaliyetiyle ilgili olarak kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır⁸.

Konumuz itibariyle üzerinde duracağımız maliyet grubunun muhasebe maliyeti olacağından, bu tanımlar çerçevesinde maliyeti işletme açısında faaliyetleri ile ilgili amaca ulaşmak için tüketilen mal ve hizmetlerin para ile ifade edilen değeridir şeklinde tanımlayabiliriz .

³ Yükçü, Süleyman., *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Matbaası, İzmir-1998, sh. 42.

⁴ Akdoğan, Nalan., *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Cem Web Ofset, Ankara-1998, sh. 11.

⁵ Türksoy, Adnan., *Otel Yönetim Muhasebesi*, Turhan Kitabevi, Ankara-1998, sh. 24.

⁶ Şener, Recep., *Maliyet Unsurları Muhasebesi*, Gazi Yayınları, Ankara-1992, sh. 20.

⁷ Seyidoğlu, Halil., *Uluslar Arası İktisat*, Gizem Yayınları : No .2, İstanbul-1988, sh. 26.

⁸ Uslu, Selçuk., *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi A.Ö.F.22.Fasikül, Eskişehir-1991, sh.21.

1. 2. Gider Kavramı

Maliyet ve gider birbirlerinden farklı kavramlar olmasına karşın, literatürde çoğu zaman aynı anlamda kullanılmaktadır. Bu nedenle, karışıklığı önlemek amacıyla gider kavramının da tanımlanmasında yarar vardır.

Bilanço yaklaşımında gideri şöyle tanımlayabiliriz; “Gider, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi veya üretim, hizmet kullanımı veya sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır.”⁹

Gelir yaklaşımında ise, “Gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir ekonomik yarar sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin faydası tükenmiş maliyetlerin hasılatтан düşülen kısmıdır.” biçiminde tanımlanabilir ¹⁰.

İşletme varlıklarının edinimi için yapılan ya da yapılacak olan kaynak kullanımları maliyet, varlıkların mal ve hizmet üretimi için tüketilmesi ise gider olarak tanımlanmaktadır¹¹.

Lehmann'a göre; işletme ekonomisinde gider kavramı bir üretim süreci içerisinde üretimin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan her türlü fedakarlığı içerir. Burada fedakarlık sözcüğü ile işletme ilgisi olan ve işletme içinde veya dışında meydana gelen mal ve hizmet tüketimi anlatılmaktadır¹².

Gider, işletmeye yarar sağlayacak harcamalardan oluşur. Yani sonuçta zarar varsa, yapılan harcama bir zararsa bu gider sayılamaz.

⁹ Akdoğan, Nalan., a.g.e., sh. 7.

¹⁰ Akdoğan, Nalan., a.g.e., sh. 8.

¹¹ Sevgener, Sait. ve Hacırüstemoğlu, Rüstem., *Yönetim Muhasebesi*, Marmara Ün. Tek. Eğ. Fak. Dön. Ser. Matbaası, İstanbul-1993, sh .22.

¹² Akıncı, Nejat. ve Necmettin, Erdoğan., *Finansal Tablolar ve Analizi*, Barış Yayınları, İzmir-1995, sh.428.

Giderde dönemsellik söz konusudur. Yapılan gider karşılığında yarar aynı dönemde sağlanmışsa bu gider gelir-gider tablosunda gösterilirken, eğer gider sonucundaki yarar daha sonraki dönemlerde elde edilecekse, gider sadece bilançoda gösterilir.

1. 3. Harcama Kavramı

Bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır¹³.

Harcama, gider kavramına yakın bir kavram olup, işletmelerin para ve benzeri araçlarla yaptıkları her ödeme bir harcamadır, gider ise üretim için mal tüketimini de içerir ve dönemsellik özelliği gösterir. Her harcama bir gider olmadığı gibi, her gider de bir harcama olmayabilir.

Harcama ile gider çeşitli yönlerden birbirlerinden ayrılır, şöyle ki¹⁴,

a) Harcamayı gerektirmeyen giderler olabilir. Örneğin, kendi yaptığı yarı mamul ya da ana mamulleri üretimde kullanım gerçekte bir ödemeyi gerektirmemektedir.

b) Bazı harcamalar gider niteliğinde değildir. Özellikle bilanço kalemlerinde değişiklikleri yansıtan borç ödemeleri, bağış ve yardımlar bu tür harcamaları oluştururlar.

c) Faydalanma ile ödemenin ayrı zamanlarda olması harcamaya bağlı giderlerle her iki işlemde zarar farkını yansıtır. Peşin ödenen giderler ve çeşitli aktif edinimleri, faydalanma ile harcama zamanlarının ayrılığına birer örnektir.

d) Gider ile harcama, değerlendirme açısından ayrılabilir. Karara esas olan gider rayiç fiyat, ortalama fiyat yada transfer fiyatı ile hesaplanmış olabilir; ancak harcamaya esas, edinme bedelidir.

¹³ Akdoğan,, Nalan a.g.e., sh. 9.

¹⁴ Sevgener, Sait ve Hacırüstemoğlu, Rüstem., a.g.e., sh. 23.

İşletmenin ekonomik fayda sağlamak amacıyla yaptığı harcamalar ile tükettiği mal ve hizmet tutarları gideri oluştururken, bu giderlerin toplamları da yapılan faaliyetin maliyetini oluşturur.

2. Faaliyet Hacmi Kavramı ve Faaliyet Hacmi Seçimi

İş hacmi, maliyetleri incelenen birimin (işletme, bölüm, makine vb.) belli bir dönemdeki çalışma yoğunluğunun göstergesidir¹⁵. Bazen çalışma hacmi, kapasite gibi adlarla da anılan faaliyet hacmi, inceleme konusu olan çalışma ünitesine bağlı olarak çeşitli ölçü birimleri ile belirlenebilir. Kaldı ki çoğu kez aynı çalışma birimi için değişik faaliyet ölçüleri söz konusu olabilmektedir¹⁶.

Faaliyet hacmi seçilirken ölçü biriminin işle ilgili olması analizler açısından çok önemlidir. Seçilecek iş ölçüsü ilgili gider ve maliyetleri önemli derecede etkileyebilmeli, iş hacmi dışındaki etkenlerde meydana gelen değişimlerden fazla etkilenmemeli ve saptanması ve izlenmesi kolay olmalıdır. Örneğin bir üretim işletmesi için iş hacmi, toplam satış tutarı, satış miktarı, üretim miktarı olabilir.

3. Maliyet-Hacim İlişkileri

Maliyetlerin iş hacminden nasıl etkilendiğinin bilinmesi işletme yönetiminde kâr planlaması, bütçe hazırlanması ve geleceğe ilişkin planlarda karar vermede oldukça yararlıdır.

3. 1. Hacim İle İlişkileri Yönünden Giderler

Bu kritere göre maliyet veya maliyeti oluşturan giderler, faaliyet hacmine göre kısa sürede değişip değişmedikleri göz önüne alınarak gruplandırılırlar. Yönetim kararlarında en çok kullanılan giderler bu grupta yardımcıyla elde edilirler. Bu nedenle sınıflamaya aynı zamanda giderlerin davranışsal analizi adı da verilir.

¹⁵ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh. 252.

¹⁶ Üstün, Rıfat., *Maliyet Muhasebesi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul-1996, sh. 36.

Hacim ile ilişkileri yönünden giderler üç grupta incelenebilirler.

- a) Sabit giderler
- b) Değişken giderler
- c) Karma giderler

3. 1. 1. Sabit Giderler

Sabit giderler; Faaliyet hacmi veya üretim düzeyi ne olursa olsun, toplam olarak değişmeyen giderlerdir. Diğer bir deyişle, belirli bir dönem içinde, üretim miktarının azalıp çoğalmasına karşın değişmeyip aynı kalan giderlere sabit (durağan) giderler denir¹⁷. Bir diğer tanıma göre; Sabit giderler kısa dönemde iş hacminde meydana gelen dalgalanmalardan etkilenmeyen giderlerdir. Dikkat edilirse bu tanımda iki nokta vurgulanmıştır¹⁸.

a) Kısa dönemde sabitlik: Uzun dönemde işletmenin kapasitesi fidansal, fiziksel ve örgütsel yönden genişleyebilir. Bunun sonucu olarak bir yandan uzun vadeli borç faizleri, amortismanlar, yönetici aylıkları, v.b. gibi sabit giderler çoğalırken; Öte yandan da yaratılan ek kapasitenin kullanılması sonucu iş hacminde artış görülür. Yani sabit giderler uzun dönemde iş hacmindeki değişmelere paralel olarak değişen bir niteliğe bürünürler. İşte bu nedenle ki, sabit giderlerden söz edebilmek için, işletmenin elinde bulunan kapasite unsurlarıyla yetinmek durumunda olduğu kadar uzunlukta bir zaman süresinin esas alınması gerekmektedir.

b) İş hacmindeki dalgalanmalar karşısında sabitlik: Sabit terimi mutlak anlamında alındığında, sabit giderlerin, kısa dönemde hiçbir değişikliğe uğramayan giderler şeklinde anlaşılması olanaklıdır. Aslında sabit giderler normal olarak gerçekten dönem içerisinde pek fazla değişmeye

¹⁷ Akıncı, Nejat. ve Erdoğan, Necmettin., *Maliyet Muhasebesi*, a.g.e., sh. 36.

¹⁸ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh. 154.

uğramazlar. Ancak olağan üstü durumlarda alınacak bazı yönetim kararları sonucu, dönem içerisinde reklam giderleri ya da araştırma geliştirme giderleri gibi sabit giderlerde kısıntı yapılabilir. Bu bakımdan sabit giderlerdeki “sabit” terimini mutlak bir sabitlik şeklinde değil, çalışma hacmindeki değişmeler karşısında bir sabitlik olarak kabul etmek yanlış anlamaları ortadan kaldıracaktır.

Bu açıklamalar içerisinde sabit giderleri işletmelerde meydana geliş biçimleri açısından iki ana grupta toplamak olanaklıdır¹⁹;

a) Yapısal (bağlayıcı) Sabit Giderler: Bu tür sabit giderler işletmenin, fiziksel, örgütsel ve fidansal yapısı itibariyle ortaya çıkan giderlerdir. Örneğin; Fiziksel yapıya bağlı, amortisman, kira, sigorta giderleri, örgütsel yapıya bağlı, üst yönetici aylıkları, fidansal yapıya bağlı, ihraç edilen tahvil ve diğer uzun vadeli borçların, içinde buldukları döneme isabet eden faiz giderleri gibi.

b) İstemli (programlanmış) Sabit Giderler: Bu tür giderler, her bütçe dönemi başında tutarı, yöneticiler tarafından saptanan giderlerden oluşur. Bunlara, reklam giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, danışmanlık ücretleri vb. gibi giderler örnek olarak verilebilirler.

Sabit giderlere “b”, gider toplamına “Y” dersek ,sabit gider fonksiyonunu aşağıdaki gibi formüle edebiliriz;

$$Y = b$$

Toplam sabit gider iş hacmi karşısında değişmezken, birim başına sabit gider değişkenlik özelliği gösterir. İş hacmi artıkça düşer azaldıkça artar. Birim başına sabit gider aşağıdaki formülle saptanabilir;

$$Y = b / x$$

¹⁹ Şener, Recep, *Maliyet Unsurları Muhasebesi*, a.g.e., sh. 37.

Sabit giderlerle ilgili bu açıklamalardan sonra, sabit giderlerle iş hacmi arasındaki ilişkiyi bir grafik üstünde basit bir örnek yardımıyla inceleyelim.

Örnek: Bir A üretim işletmesinin bilgileri aşağıda verilmiştir;

Amortisman gideri = 5.000.000 TL

Yönetici giderleri = 1.000.000.000 TL

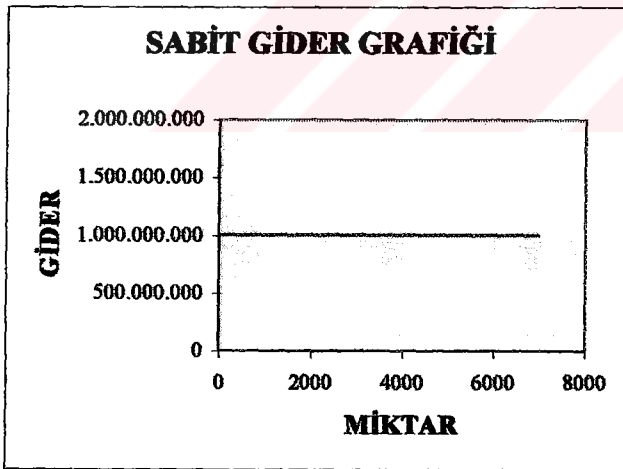
Aylık üretim miktarı = 5.000 adet

$Y = b$

$Y = 5.000.000 + 1.000.000.000 = 1.005.000.000$ TL

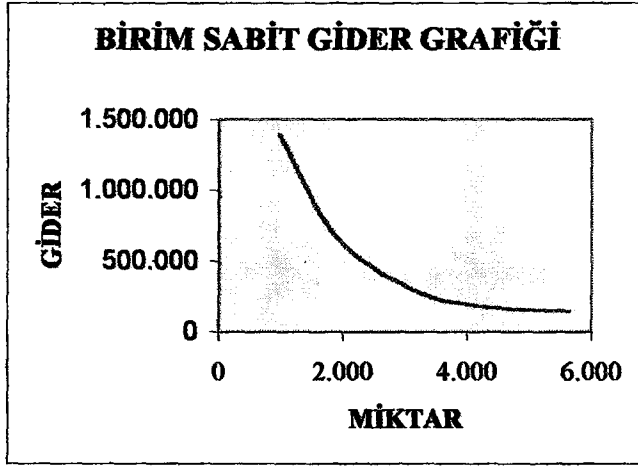
$$Y_{bb} = \frac{1.005.000.000}{5.000} = 201.000 \text{ TL / br}$$

Sabit gider ve birim başına sabit giderlerin grafikleri grafik1 ve grafik 2 de gösterilmiştir.



Grafik 1: Sabit Gider

Grafik 1 den de kolayca anlaşılacağı gibi üretim miktarı artsa da giderlerde bir değişiklik olmamıştır.



Grafik 2: *Birim Sabit Gider*

Grafik 2 den de görüleceği gibi üretim hacmi arttıkça birim sabit giderde düşüş yaşanmaktadır.

3. 1. 2. Değişken Giderler

Değişken giderler bir dönem içinde iş hacmine bağlı olarak değişiklik gösteren giderlerdir. Üretim hacminin artması ile artar, azalması ile de azalır. Faaliyet durdurulduğunda ise bu giderlerin tamamen ortadan kalktığı görülür.

Bu giderlere örnek olarak direkt işçilik giderleri, direkt hammadde giderleri verilebilir.

Birim değişken gidere “a”, iş hacmine “x” dersek gider fonksiyonunu aşağıdaki gibi formüle edebiliriz;

$$Y = a x$$

Toplam değişken giderler üretim artışında artıp, üretim azalışında azaldıklarından doğal olarak birim başına söz konusu bu değişikliklerden etkilenmeyecek sabit kalacaklardır. Birim değişken maliyetler aşağıdaki gibi formüle edilebilir;

$$\text{Birim Değişken Gider} = \frac{ax}{x} = a \quad \text{yani; } y = a \quad \text{dır}$$

Değişken gideri, basit bir örnek yardımıyla bir grafik üzerinde gösterelim (grafik 3).

Örnek: A üretim işletmesinin giderleri aşağıda verilmiştir;

Direkt İlk madde malzeme gideri = 300.000.000 TL

Direkt işçilik gideri = 200.000.000 TL

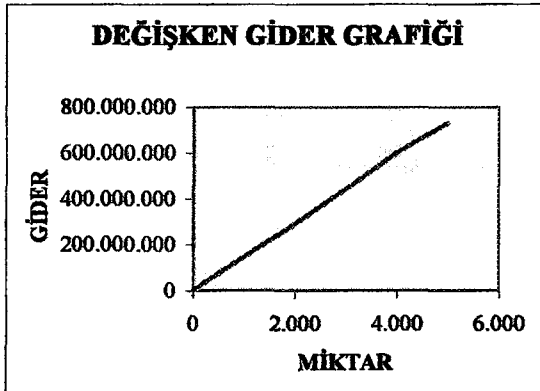
Üretim miktarı = 5.000 adet

$$Y = a x$$

$$Y = 300.000.000 + 200.000.000 = 500.000.000 \text{ TL}$$

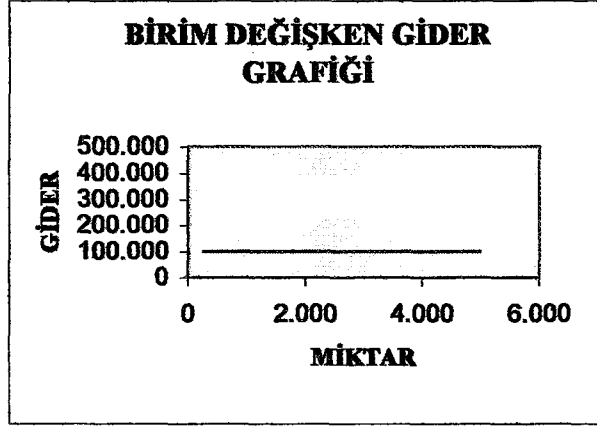
$$a = \frac{Y}{x} = \frac{500.000.000}{5.000} = 100.000 \text{ TL}$$

$$Y = 100.000 x$$



Grafik 3:Değişken Gider

Grafik 3 den de açıkça görülebileceği gibi, üretim hacmi '0 ' iken değişken gider '0' , Üretim hacmi arttıkça artan giderlerdir.



Grafik 4: Birim Değişken Gider

Grafik 4 den de görülebileceği gibi birim değişken gider üretim

hacminden etkilenmez.

3. 13. 3. Karma Giderler

Adından da anlaşıldığı gibi bu giderler ne tam anlamıyla değişken ne de sabit giderlerdir. Bu giderler sabit ve değişken giderlerin her ikisinin de özelliklerini belirli oranda gösterirler. Bu giderler kendi içlerinde yarı sabit ve yarı değişken giderler diye ikiye ayrılırlar.

a) Yarı Değişken Giderler

Bu tür giderler iş hacmi sıfır olduğu zaman tümüyle ortadan kalkmayan, ancak iş hacmindeki değişmelere paralel olarak artıp eksilen giderlerdir²⁰.

Bu tür giderlere örnek olarak enerji gideri gösterilebilir. Nitekim bir otelin aydınlatma giderlerinden resepsiyon aydınlatması toplam karma maliyetin sabit kısmını oluştururken, konuk odalarındaki aydınlatma gideri değişken kısmını oluşturur.

Birim değişken gidere "a", sabit gidere "b" dersek, yarı sabit gider fonksiyonunu aşağıdaki gibi formüle edebiliriz;

²⁰ Büyükmirza, Kamil., a.g.e. sh. 559.

$$Y = ax + b$$

Bu gideri, aşağıdaki gibi bir örnek yardımıyla incelemek olanaklıdır;

Örnek: A üretim işletmesinin;

Toplam elektrik gideri 150.000.000 TL

Aydınlatma gideri = 50.000.000 TL

Makine enerji gideri = 100.000.000 TL

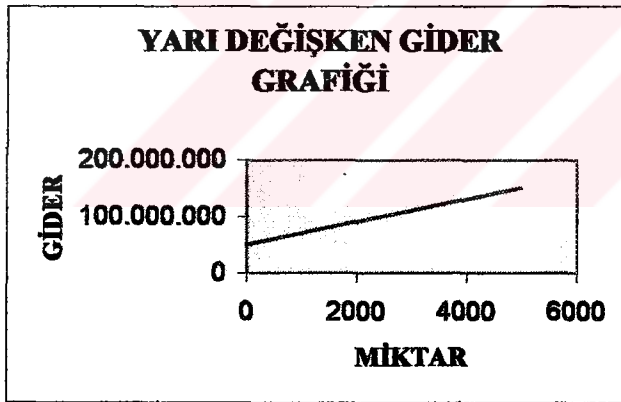
Üretim miktarı = 5.000 adet

$$Y = a x + b$$

$$a x = 100.000.000 \Rightarrow a = 100.000.000 / 5.000 = 20.000$$

$$b = 50.000.000$$

$$Y = 20.000 x + 50.000.000$$



Grafik 5: *Yarı Değişken Gider Grafiği*

Grafik 5 den de görülebildiği gibi işletmenin üretim hacmi “0” iken 50.000.000 TL’ lif gideri var ve üretim hacmi arttıkça giderleri de artmaktadır.

b) Yarı Sabit Giderler

Bu giderler, kapasite içerisinde belirli faaliyet aralıklarında sabit kalan, ancak bu aralıklar dışına çıktığında sıçramalar gösteren giderlerden meydana gelir²¹.

Yarı sabit giderler grafik üzerinde basamaklar şeklinde görüldüğünden basamaklı giderler ismini de alırlar.

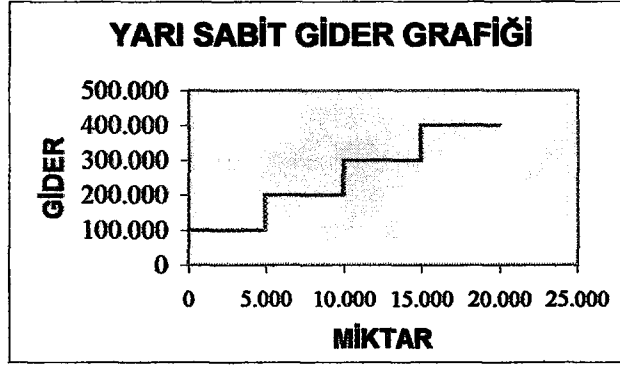
Daha iyi anlatabilmek için bu gideri aşağıdaki gibi bir örnek yardımıyla inceleyelim;

Örnek: A üretim işletmesinin aylık üretim miktarı 20.000 birimdir. Her 5.000 birim üretim için bir ustabaşına ihtiyaç vardır., usta başına ait aylık gider 100.000.000 TL dir. Buna göre işletmenin aylık gider fonksiyonunu hesaplayarak gider grafiğini çizelim.

Üretim Hacmi	Ustabaşı Sayısı	Toplam Ücret
0-5.000	1	100.000.000
5.000-10.000	2	200.000.000
10.000-15.000	3	300.000.000
15.000-20.000	4	400.000.000

Hazırlanan bu tablodaki verilere göre yarı sabit giderin grafik üzerindeki görünümü ise aşağıdaki gibi (grafik6) olacaktır.

²¹ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh. 261



Grafik 6: Yarı Sabit Gider

Grafik 6 dan da görülebildiği gibi üretim limitleri arasında giderler sabit iken, üretim limitleri değıştikçe giderler de değışmektedir.

Yarı sabit giderler sabit kaldıkları faaliyet aralıklarının normal faaliyet bölgesi içerisindeki oransal büyüklüğüne bağlı olarak bazen sabit, bazen de değışken gider gibi değerlendirilirler. Birim değışken gideri “a”, toplam sabit gideri “b” kabul edersek, yarı sabit giderler sabit olarak kabul edildiklerinde gider fonksiyonu ;

$Y = b$ olarak formüle edilebilirken, yarı sabit gider değışken olarak kabul edildiğinde gider fonksiyonu ;

$Y = a x$ olarak formüle edilebilir.

3. 2. Maliyet Fonksiyonları

Maliyetleri bu şekilde ayrıntılı olarak inceledikten sonra, bu maliyetleri iş hacimleriyle ilişkilendirerek toplam ve birim maliyetleri saptayacağız.

3. 2. 1. Toplam Maliyet Fonksiyonu

Aynı ayrı olarak üç bölümde incelediğimiz giderleri toplarsak toplam maliyeti elde ederiz. Aşağıdaki şekilde formüle edebiliriz.

Toplam Maliyet = Değışken Maliyetler + Sabit Maliyetler + Karma Maliyetler

Birim değişken maliyete "a", toplam sabit maliyete "b", iş hacmine "x" dersek toplam maliyet fonksiyonunu şu şekilde formüle edebiliriz;

$$TM = a x + b$$

Yukarıda elde ettiğimiz sabit gider, değişken gider, karma gider örnek fonksiyonlarını bu örneğimizde ele alırsak örnek maliyet fonksiyonumuz aşağıdaki gibi elde edilir.

$$Y = 0 + 1.005.000.000$$

$$Y = 100.000 x + 0$$

$$Y = 20.000 x + 50.000.000$$

$$Y = 120.000 x + 1.055.000.000$$

3. 2. 2. Birim Maliyet Fonksiyonu

Toplam maliyetin iş hacmine bölümü, iş ölçüsü birimi başına düşen maliyet tutarını ortaya koyar. Birim maliyeti (BM) olarak adlandırılan bu tutar aşağıdaki gibi formüle bağlanabilir²².

$$BM = \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{İş Hacmi}}$$

$$TM = a x + b \quad \Rightarrow \quad BM = \frac{a x + b}{x}$$

$$BM = a + \frac{b}{x}$$

²² Büyükmirza, Kamil, a.g.e., sh. 273.

Yukarıda çerçeve içerisine aldığımız genel birim maliyeti fonksiyonunun ortaya koyduğu önemli bir nokta şudur: Maliyet-Hacim ilişkilerine birim maliyetleri açısından bakıldığında, değişken maliyetin “a” gibi sabit bir tutar halini aldığı; sabit maliyetin ise “b/x” gibi iş hacmi ile ters orantılı olarak değişen bir görünüme büründüğü görülmektedir. Gerçekten b/x teriminde paydayı oluşturan iş hacmi arttıkça, birim sabit maliyet artacaktır. Başka bir deyişle, iş hacmi ne kadar artarsa iş birimi başına o kadar az sabit maliyet payı düşmektedir. Oysa değişken maliyet için böyle bir durum söz konusu değildir. Çünkü iş hacminin artması toplam değişken maliyeti de aynı oranda arttıracak ve dolayısıyla birim değişken maliyet sabit kalacaktır²³.

Toplam maliyet kısmında elde ettiğimiz maliyet fonksiyonunu kullanarak birim maliyet fonksiyonunu aşağıdaki gibi elde edebiliriz.

$$Y = 120.000 x + 1.055.000.000 \text{ ise,}$$

$$BM = 120.000 + (1.055.000.000 / x) \text{ olacaktır.}$$

3. 3. Maliyet-Hacim İlişkilerinin Saptanması

Buraya kadar giderleri, iş hacmini, gider ve hacim arasındaki ilişkileri inceledik. Burada da gider ve hacim arasındaki bağlantıların ortaya konmasındaki teknikleri incelemeye başlayacağız. Bu tekniklerle maliyet fonksiyonlarında kullandığımız “a” ve “b” parametrelerini saptayacağız. Sayısal örnekler de vererek bu tekniklerin her birinin iyi ve sakıncalı yönlerini inceleyeceğiz.

Gider ve maliyet fonksiyonlarının saptanmasında;

- a) Analitik yöntem
- b) Muhasebe yöntemi
- c) Matematik ve istatistik teknikler yöntemi

²³ Büyükmirza, Kamil, a.g.e., sh. 274.

olmak üzere üç ayrı yöntem kullanılmaktadır .

3. 1. 1. Analitik Yöntem

Bu yöntemde gider kalemleriyle faaliyet hacmi arasında fiziksel bağlantılar saptandıktan sonra, bu bağlantıların her gider kaleminin fiyatları yardımıyla parasal tutarlara dönüştürülmesidir ²⁴. Bu yöntem genellikle standart maliyet sisteminde kullanılır. Maliyetleri etkileyen bir çok etmeden arındırıldığı için kesin sonuçlar verir. Ancak uygulaması uzman eleman çalıştırma gerektirdiğinden pahalı ve zaman alıcıdır. Aynı zamanda her gider türü için fiziksel bağlantıların açıkça kurulamadığı zamanlarda uygulaması oldukça güçtür.

Yöntemin daha iyi anlaşılması için aşağıda sayısal bir örnek geliştirilmiştir. Örnek; Aynı örneğe devam edersek ki bu örnek işletmede iş hacmi üretim miktarı olarak kabul edilmiştir.

Sabit gider, değişken gider ve karma giderleri incelerken elde ettiğimiz sonuçları aynı şekilde buraya alabiliriz.

Amortisman gideri = 5.000.000 TL

Yönetici giderleri = 1.000.000.000 TL

Aylık üretim miktarı = 5.000 adet

$Y = b$

$Y = 5.000.000 + 1.000.000.000 = 1.005.000.000$ TL

Direkt İlk madde malzeme gideri = 300.000.000 TL

Direkt işçilik gideri = 200.000.000 TL

Üretim miktarı = 5.000 adet

$Y = a x$

$Y = 300.000.000 + 200.000.000 = 500.000.000$ TL

²⁴ Şener, Recep., *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Yayınları, Ankara-1994, sh. 255.

$$a = \frac{Y}{x} = \frac{500.000.000}{5.000} = 100.000 \text{ TL}$$

$$Y = 100.000 x$$

$$Y = 0 + 1.005.000.000$$

$$Y = 100.000 x + \frac{0}{\text{-----}}$$

$$Y = 100.000 x + 1.055.000.000$$

Bu örneğimizde giderlerle hacim arasındaki bağı üretim miktarı olarak kurulabildiği için işlen çok kolay olmuştur.

3. 3. 2. Muhasebe Yöntemi

Bu yöntemde muhasebe kayıtlarından hareket edilir. Muhasebe yöntemine göre giderler sabit ve değişken olmak üzere iki bölüme ayrılır.

Muhasebe yönteminin uygulaması kolay ve ucuzdur. Yöntemin en büyük eksiği giderleri sadece sabit ve değişken olarak kabul etmesidir. Bu sebepten bu yöntem sadece tamamıyla sabit veya değişken giderlerin saptanmasında kullanılmalıdır.

Bu yönteme ilişkin, maliyet fonksiyonu oluşturulmasına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir;

Örnek : A üretim işletmesinin altı aylık gider ve üretim miktarları aşağıda verilmiştir.

AYLAR	1	2	3	4	5	6	TOPLAM
Ür.Mik	5.000	6.000	4.000	7.000	5.000	6.000	33.000
Giderler							
Amor.Gid.	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	5.000.000	30.000.000
Yön. Gid.	1.000.000.000	1.000.000.000	1.000.000.000	1.000.000.000	1.000.000.000	1.000.000.000	6.000.000.000
İ. Mad.Mal.	300.000.000	400.000.000	250.000.000	500.000.000	400.000.000	455.000.000	1.855.000.000
Dir.İş. Gid.	200.000.000	250.000.000	180.000.000	320.000.000	225.000.000	250.000.000	1.425.000.000
Ayd.Gid.	50.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000	50.000.000	300.000.000
Ener.gid.	100.000.000	140.000.000	80.000.000	150.000.000	120.000.000	140.000.000	730.000.000
Toplam	1.655.000.000	1.845.000.000	1.565.000.000	2.005.000.000	1.800.000.000	1.900.000.000	10.770.000.000

AYLAR	1	2	3	4	5	6
Önceki aya göre	-	+20	-33	+75	-28	+20
Üretimdeki değişim % si						
Önceki aya göre gid. Değ. % si						
Amor.Gid	-	0	0	0	0	0
Yön. Gid.	-	0	0	0	0	0
İ. Mad.Mal.	-	+33	-37	+10	-14	+13
Dir.İş. Gid	-	+25	-28	+77	-29	+11
Ayd.Gid.	-	0	0	0	0	0
Ener.gid	-	+11	-42	+88	-20	+16

Yukarıda verilen bilgilere göre üretim hacmindeki değişiklikten etkilenen giderler değişken gider, etkilenmeyen giderler sabit gider olarak ele alınır. Aşağıdaki tabloda giderler % değişimlerine göre sabit ve değişken diye ayrılmışlardır

Gider Türü	Tutar	Değişken Gider	Sabit Gider
Amortisman gideri	30.000.000	-	30.000.000
Yönetim Gideri	6.000.000.000	-	6.000.000.000
İlk Mad.Malz.G.	1.855.000.000	1.855.000.000	-
Direkt İş. Gid.	1.425.000.000	1.4.25.000.000	-
Aydın.Gid.	300.000.000	-	300.000.000
Enerji Gid.	730.000.000	730.000.000	-
Toplam	10.770.000.000	4.010.000.000	6.760.000.000

$$a x = 4.010.000.000 \Rightarrow$$

$$a = \frac{4.010.000.000}{33.000} = 121.515 \text{ TL / br}$$

$$TM = 121.515 x + 6.760.000.000 \quad (\text{Altı Aylık})$$

$$TM = 121.515 x + (6.760.000.000 / 6)$$

$$TM = 121.515 x + 1.126.666.666$$

3. 3. 3. Matematik ve İstatistik Teknikler Yöntemi

Buraya kadar incelediğimiz tekniklerden analitik tekniğin sakıncası her gider türü için geçerli iş hacmi bulunması, giderlerle iş hacmi arasında fiziksel bağ kurulması iken muhasebe tekniğinin sakıncası giderleri sadece değişken ya da sabit diye ayırma güçlüğü idi. İşte bu tekniklerin sakıncaları burada inceleyeceğimiz matematik ve istatistik tekniklerle ortadan kaldırılacaktır.

Giderler ile iş hacmi arasındaki ilişkilerin saptanmasında analitik ve muhasebe yöntemlerine yardımcı olarak ya da doğrudan onların yerine kullanılabilen bir takım tekniklerdir.

Bu tekniklerin diğer iki yöneme göre önemli üstünlüğü, hem değişken, sabit ve karma giderlere uygulanabilmesi hem de doğrudan doğruya toplam maliyet fonksiyonunun saptanmasında kullanılabilmesidir²⁵.

Bu tekniklerde geçmiş dönemlere ait gider ve iş hacmi arasındaki ilişkiler ortaya çıkartılır.

Bu yöntemde kullanılan teknikler;

- a) Grafik tekniği
- b) En yüksek en düşük hacimler tekniği
- c) Yarı ortalamalar tekniği
- d) En küçük kareler tekniği

²⁵ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh. 304.

a) Grafik Tekniği

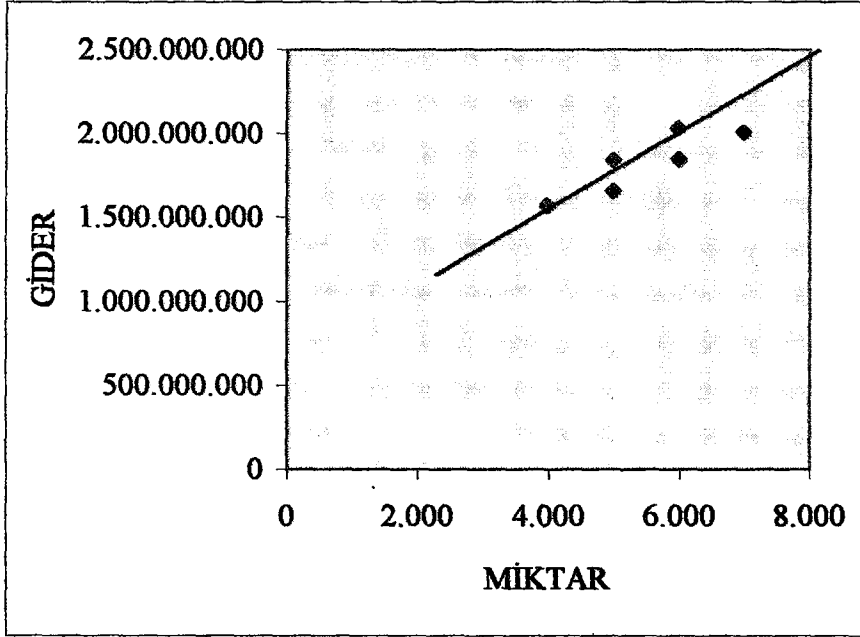
Bu teknikte geçmiş birkaç dönemin iş hacimleri ve giderleri bir grafik üzerinde gösterilerek giderlerle iş hacimlerinin grafik üzerinde keşiştiği noktalar belirlenir. Daha sonra göz kararı ile bu noktalara en yakın geçen bir doğru zilir²⁶. İşte bu doğrunun eğimi bize aranan ‘a’ parametresinin değerini verir.

Yöntemin en büyük sakıncası zilen ‘Regreasyon Doğrusu’ nun göz kararı ile zilmesi dir. zilen doğru kişiden kişiye değişeceğinden bulunacak parametre değeride değişik olacaktır. Ancak bu teknik eğer varsa anormal noktaların saptanmasını sağlar. Grafik tekniğinin daha kolay anlaşılabilmesi için, aşağıda sayısal bir örnek geliştirilmiştir.

rnek; Aşağıda A retim işletmesinin gider ve üretim miktarları ile ilgili bilgiler verilmiştir, bu bilgiler ile grafik yöntemine göre “a” ve “b” parametreleri saptanacaktır.

Aylar	retim Miktarı	Toplam Maliyet
1	5.000	1.655.000.000
2	6.000	1.845.000.000
3	4.000	1.565.000.000
4	7.000	2.005.000.000
5	5.000	1.800.000.000
6	6.000	1.900.000.000

²⁶ şener, Recep., *Maliyet Muhasebesi*, a.g.e., sh. 262- 264.



Grafik 7: Grafik Yönteminde Hacim-Gider Grafiği

Grafiğimizde çizilen bu doğru 2. ve 3. aya ait noktalar üzerinden geçen doğrudur. Daha önce bahsedildiği gibi bu doğrunun eğimi bize “a” değerini verecektir. Matematiksel olarak ispatlanmış olan, doğru üzerindeki rasgele iki noktadaki “y” değerindeki değişme “x” değerindeki değişmeye bölüldüğünde doğrunun eğimi elde edilir. Bu durumda “a” parametresini hesaplamak için 2. ve 3. Aya ait noktaların “x” ve “y” değerleri kullanılacaktır.

$$Y = a x + b$$

$$a = \frac{\Delta y}{\Delta x} = \frac{y_b - y_a}{x_b - x_a}$$

$$a = \frac{1.845.000.000 - 1.565.000.000}{6.000 - 4.000} = \frac{280.000.000}{2.000} = 140.000$$

Bulunan “a” parametresi doğru üzerindeki noktalardan herhangi birinde yerine konursa “b” parametresi elde edilir.

$$1.845.000.000 = 140.000 (6.000) + b$$

$$b = 1.845.000.000 - 840.000.000$$

$$b = 1.005.000.000$$

$$TM_{(aylık)} = 140.000 x + 1.005.000.000$$

$$TM_{(yillik)} = 140.000 x + 12.060.000.000$$

b) En Yüksek En Düşük Hacimler Tekniği

Bu tekniğin esasını, inceleme dönemlerinden en yüksek ve en düşük faaliyet hacimleri ve bu hacimlerdeki gider tutarlarının dikkate alınarak “a” ve “b” parametrelerinin hesaplanması oluşturmaktadır²⁷.

Bu yöntemde kişisel yargılara yer verilmezken, maliyet fonksiyonunun saptanmasında sadece uç noktaların kullanılması , arada kalan diğer noktalardan yararlanılmaması sakınca oluşturacaktır.

Aynı sayısal örnekte en yüksek en düşük hacimler tekniğine göre “a” ve “b” parametrelerini saptayalım;

$$a = \frac{\Delta y}{\Delta x} = \frac{y_y - y_d}{x_y - x_d} = \frac{2.005.000.000 - 1.565.000.000}{7.000 - 4.000}$$

$$a = \frac{440.000.000}{3.000} = 146.667 \text{ TL}$$

$$2.005.000.000 = 146.667 (7.000) + b$$

$$b = 2.005.000.000 - 1.026.669.000$$

$$b = 978.331.000 \text{ TL}$$

²⁷ Şener, Recep., *Maliyet Muhasebesi*, a.g.e., sh. 264-265.

$$Y_{(aylık)} = 146.667 x + 978.331.000$$

$$Y_{(yıllık)} = 146.667 x + 11.739.972.000$$

c) Yarı ortalamalar Tekniği

Bu yöntemde sadece uç noktalar kullanılmaz, arada kalan hacimlerde kullanılır. İnceleme dönemleri düşük ve yüksek hacimliler olmak üzere ikiye ayrılır. Her dönemdeki hacimler toplanarak dönem sayısına bölünür. Bulunan gider ve hacim ortalamalarından hareketle “a” ve “b” parametreleri saptanır.

Yarı ortalamalar tekniği diğer iki tekniğin sakıncalarını ortadan kaldırırken bulunan fonksiyonun güvenilirliğinin saptanması, varsa standart sapmasının ortaya konması için en küçük kareler tekniği geliştirilmiştir.

Diğer tekniklerle saptanan “a” ve “b” parametrelerini bu örnekte yarı ortalamalar tekniğine göre saptayacağız;

<u>Yüksek Hacimliler</u>			<u>Düşük Hacimliler</u>		
Aylar	x	y	Aylar	x	y
1	5.000	1.655.000.000	2	6.000	1.845.000.000
3	4.000	1.565.000.000	4	7.000	2.005.000.000
5	5.000	1.800.000.000	6	6.000	1.900.000.000
3 $\Sigma x = 14.000$ $\Sigma y = 5.020.000.000$			3 $\Sigma x = 19.000$ $\Sigma y = 5.750.000.000$		
$\frac{3}{3} \Sigma x_d = \frac{14.000}{3} \quad \Sigma y_d = \frac{5.020.000.000}{3}$			$\frac{3}{3} \Sigma x_y = \frac{19.000}{3} \quad \Sigma y_y = \frac{5.750.000.000}{3}$		
$\Sigma x_d = 4.666$		$\Sigma y_d = 1.673.333.333$	$\Sigma x_y = 6.333$		$\Sigma y_y = 1.916.666.666$

$$a = \frac{Y_y - Y_d}{x_y - x_d} = \frac{1.916.666.666 - 1.673.333.333}{6.333 - 4.666} = \frac{243.333.333}{1.667}$$

$$a = 145.970$$

$$Y = a x + b$$

$$1.673.333 = 145.970 (4.666) + b$$

$$b = 1.673.333.333 - 681.096.020$$

$$b = 992.237.313$$

$$Y_{(aylık)} = 145.970 x + 992.237.313$$

d)En Küçük Kareler Tekniği

Bu teknik, diğer teknik ve yöntemlere göre en gelişmiş teknik olup, grafik üzerinde çizilebilecek noktalara en yakın geçen doğrunun başlangıç noktası ve eğimini matematiksel olarak hesaplar. Ayrıca teknik eğrisel gider fonksiyonlarının bulunmasında da kullanılabilir²⁸. Bu tekniğin amacı, dağılım grafiğindeki çeşitli noktalardan olan düşey uzaklıklarının karelerinin toplamının en düşük olduğu doğrunun denkleminin saptanmasıdır²⁹.

Yöntemin uygulanmasında aşağıdaki gibi normal denklem sisteminden yararlanır.

$$\sum y = a \sum x + bn$$

$$\sum xy = a \sum x^2 + b \sum x$$

Burada 'y' geçmiş dönemlerden her birindeki maliyet tutarını, 'x' her bir dönemin iş hacimlerini gösterir, "a" Birim değişken maliyeti, "b" ise toplam sabit maliyeti, "n" dönem sayısını gösterir.

²⁸ Şener, Recep., *Maliyet Muhasebesi.*, a.g.e., sh. 268-271.

²⁹ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh. 311.

Son olarak, en gelişmiş teknik olan en küçük kareler tekniğine göre aynı sayısal örnekteki a ve b parametrelerini saptayacağız ;

Aylar	x	y	xy	x ²	y ²
1	5.000	1.655.000.000	8.275	25	2.739.025
2	6.000	1.845.000.000	11.070	36	3.404.025
3	4.000	1.565.000.000	6.260	16	2.449.225
4	7.000	2.005.000.000	14.035	49	4.020.025
5	5.000	1.800.000.000	9.000	25	3.240.000
6	6.000	1.900.000.000	11.400	36	3.610.000

$$\Sigma x = 33.000 \quad \Sigma y = 10.770.000.000 \quad \Sigma xy = 60.040 \quad \Sigma x^2 = 187 \quad \Sigma y^2 = 19.462.300$$

$$10.770.000.000 = 33.000 a + 6 b \quad (1)$$

$$60.040.000.000.000 = 187.000.000 a + 33.000 b \quad (2)$$

Yukarıdaki 1. Denklem (-5.500) ile çarparsak b ler birbirini götürülecektir.

$$-59.235.000.000.000 = -181.500.000 a - 33.000 b$$

$$\underline{60.040.000.000.000 = 187.000.000 a + 33.000 b}$$

$$805.000.000.000 = 5.500.000 a$$

$$a = \frac{805.000.000.000}{5.500.000} = 146.363 \text{ TL}$$

$$10.770.000.000 = 33.000 a + 6 b$$

$$6 b = 10.770.000.000 - (33.000 \times 146.363)$$

$$b = \frac{10.770.000.000 - 4.829.979.000}{6} = 990.003.500$$

$$TM = 146.363 x + 990.003.500$$

“a” ve “b” parametrelerinin değerleri doğrudan formül yardımıyla da hesaplanabilir.

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

$$b = \frac{\sum y - a \sum x}{n}$$

$$a = \frac{6(60.040) - (33)(10.770)}{6(187) - (33)^2} = \frac{360.240 - 355.410}{1.122 - 1.089} = \frac{4.830}{33}$$

$$a = 146,363$$

$$a = 146.363 \text{ TL}$$

$$b = \frac{10.770 - 146,363 (33)}{6} = \frac{10.770 - 4.830}{6} = \frac{5.940}{6}$$

$$b = 990$$

$$b = 992.000.000 \text{ TL}$$

$$Y_{(\text{aylık})} = 146.363 x + 990.000.000$$

En küçük kareler tekniğinin öteki teknik ve yöntemlere oranla taşıdığı üstünlükler şu biçimde özetlenebilir ³⁰;

a) Bu teknik hem kişisel yargılara yer bırakmamakta, hem de maliyet veya gider fonksiyonunu gözlenen değerlere en yakın düşecek biçimde saptanmaktadır.

b) En küçük kareler tekniği sadece doğrusal maliyet ve gider fonksiyonlarının saptanmasında değil, aynı zamanda eğrisel fonksiyonlarda da kullanılma olanağına sahip bir tekniktir

c) Bu teknik kullanılarak saptanan maliyet-hacim ilişkilerinin gözlem süresi içerisindeki maliyetlerde meydana gelmiş olan değişimleri ne oranda açıklayabildiği korelasyon determinasyon katsayılarından yararlanılarak belirlenebilir. Determinasyon katsayısı, korelasyon kat sayısının karesi olup, maliyet veya giderlerde meydana gelmiş olan değişimlerin % kaçının elde edilen fonksiyon tarafından açıklanabildiğini gösterir ³¹.

$$\text{Korelasyon sayısı} = r = \frac{n \sum xy - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{[n \sum x^2 - (\sum x)^2][n \sum y^2 - (\sum y)^2]}}$$

$$\text{Determinasyon katsayısı} = r^2$$

$$r = \frac{6(60.040) - 33(10.770)}{\sqrt{[6(187) - (33)^2][6(19.462.300) - (10.770)^2]}} = \frac{4.830}{\sqrt{33(116.773.800 - 115.992.900)}}$$

$$r = \frac{4.830}{\sqrt{25.769.700}} = \frac{4.830}{5.076} = 0,95$$

³⁰ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh.313.

³¹ Şeniş, Fethi., a.g.e., sh. 293.

$$r^2 = 0,90$$

Bu sonuca göre inceleme dönemi içerisinde toplam maliyetteki değişimin % 95 i x` de ki değişimlere bağlıdır. Geri kalan % 5 lif kısmı ise diğer tesadüfi etkenlerden kaynaklanmıştır.

Korelasyon ve determinasyon katsayılarının ne kadar küçük olması halinde elde edilen fonksiyona güvenilemeyeceğini belirlemek için "t" testi yapılabilir."t" değerini veren formül aşağıdaki gibidir ³².

$$t = r \frac{\sqrt{n-2}}{\sqrt{1-r^2}}$$

Bu formüle göre elde edilen "t" değeri genel kural olarak 2'nin altında ise, fonksiyona güvenilmez.

$$t = 0,95 \frac{\sqrt{6-2}}{\sqrt{1-0,90}} = 0,95 \frac{\sqrt{4}}{\sqrt{0,1}} = 0,95 \sqrt{40} = 0,95 (6,3)$$

$$t = 5,9$$

$$n \geq 5 \Rightarrow t \geq 3$$

t = 5,9 olduğundan bu fonksiyona güvenebiliriz.

³² Şeniş, Fethi., a.g.e., sh. 293.

4.Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri

Maliyet-hacim-kâr analizleri hacim veya üretim ile maliyet ve kâr arasındaki ilişkiyi gösterir. Üretim miktarındaki değişme maliyet ve kâr da değişikliği getirir³³.

4.1. Kâr Fonksiyonu ve Uygulamaları

Bir işletmenin belirli bir dönemde elde edeceği toplam kâr, dönemin toplam geliriyle toplam maliyeti arasındaki farka eşittir.

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

Bu formülü daha ayrıntılı hale getirmek için iki şekilde yapabiliriz.

a) Satış Miktarının Fonksiyonu Olarak Kâr

Tek tip mal üreten işletmenin belirli bir dönemde sağlayacağı toplam gelir bu malın birim satış fiyatı ile toplam satış miktarının çarpımı kadar olacaktır. Yani ;

$$\text{Birim satış fiyatı} = f ,$$

$$\text{Satış miktarı olarak gösterilirse} = x$$

$$\text{Toplam Gelir} = \text{TG}$$

$$\text{TG} = f x \quad \text{olacaktır.}$$

İşletmenin o dönem için toplam maliyeti ise dönemdeki toplam değişken maliyet ile toplam sabit maliyetlerin toplamı olacaktır. Üretilen malın birim değişken maliyeti “a “ olursa, toplam değişken maliyet “a x ” olur. Toplam sabit maliyete de “b” dersek ;

$$\text{Toplam Maliyet} = \text{Toplam Değişken Maliyet} + \text{Toplam Sabit Maliyet}$$

$$\text{TM} = a x + b$$

formülünü elde ederiz.

Öyleyse kâr fonksiyonu;

³³ Duncan, Willimson., *Cost and Management Accounting*, Prentice Hall Europe-1996, sh .340.

$$K = TG - TM$$

$$K = (f x) - (a x + b) \Rightarrow$$

$$K = f x - a x - b \Rightarrow$$

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

Bu denklemde parantez içerisindeki ifade, yani satış fiyatı ile birim değişken maliyet arasındaki fark, satılan her birimin, o birime ait değişken maliyeti karşıladıktan sonra geriye bıraktığı payı göstermektedir. Bu paya 'katkı payı' denir.

Bu açıklamalara göre kâr fonksiyonunun aşağıdaki gibi yazmak olanaklıdır.

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

Yukarıdaki formüle göre kârımızı hesaplamadan önce işletme ile ilgili yeni veriler aşağıdaki gibidir;

$$\text{Birim satış Fiyatı} = f = 500.000 \text{ TL}$$

$$K = (500.000 - 146.363) 33.000 - 990.000.000$$

$$K = 11.670.021.000 - 990.000.000$$

$$K = 10.680.021.000 \text{ TL}$$

b) Satış Tutarının Fonksiyonu Olarak Kâr

Kârı satış miktarı yerine satış tutarının bir fonksiyonu olarak belirtmek de olanaklı ve hatta bazen gereklidir. Gerçekten örneğin, bir kaç çeşit mamul üzerinde çalışan bir işletmede toplam satış miktarı, her bir mamulden satılan birimler toplamı kadar olacaktır. Eğer mamuller arasında önemli fark varsa ve/veya her bir mamul ayrı bir ölçü birimi ile ölçülüyorsa, bu mamullerin toplam satış miktarından hareket etmek, ya üç elma ile beş armudun toplamını almak gibi anlamsız yada kilogram ile metreyi toplamak gibi olanaksız bir durum yaratacaktır. İşte bu anlamsızlık yada olanaksızlığı

gidermenin en kolay ve en uygun yolu, satış hacmini tüm mamuller için ortak bir ölçü birimi niteliğinde olan toplam net satış tutarı ile belirtmektir³⁴.

Satış miktarı ile kâr fonksiyonunun hesaplanmasında her birimin değişken maliyeti karşıladıktan sonra sabit maliyet ve kâr için bıraktığı katkı payından hareket edilmiştir. Satış fiyatı kullanıldığında ise satışlardan elde edilen liralara ile kâr ilişkilendirilecektir. Öyleyse katkı payı satışlardan sonra elde edilen her bir liranın değişken maliyeti karşılandıktan sonra geriye kalan kısımdır. Katkı oranı ise katkı payının birim satış fiyatına bölünmesi ile elde edilir.

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

Aynı sayısal örneği uygulayarak katkı oranını bulalım;

$$\text{KO} = \frac{500.000 - 146.363}{500.000} = 0,7078$$

Satışların katkı oranından sabit giderin düşülmesiyle kâr hesaplanır. Dönem kârı da aşağıdaki gibi formüle edilir;

$$\text{Dönem Kârı} = (\text{Katkı Oranı} \times \text{Toplam Net Satışlar}) - \text{Toplam Sabit Maliyet}$$

Katkı oranından yararlanarak aynı sayısal örnekle kârımızı hesaplayalım;

$$\text{K} = 0,7078(33.000 \times 500.000) - 990.000.000 = 10.680.021.000$$

³⁴ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh. 338.

İki şekilde Elde edilen bu kâr fonksiyonlarının pek çok uygulama alanları vardır. Aşağıda bunlardan bazıları ayrı başlıklar altında incelenecektir.

4.1.1.Çeşitli Satış Hacimlerinde Sağlanacak Kârın Tahmini

Geleceğe ilişkin kâr planları yapılırken de kâr fonksiyonlarından yararlanır. İlerideki satış hacimleri planlanırken o dönemdeki kârın ne kadar olacağı görülebilir. Elde edilen kâr fonksiyonundaki “x” in yerine beklenen satış hacmi konularak kâr hesaplanabilir. Buna göre;

Dönem Kârı = (Katlı Payı x Satış Miktarı) - Toplam Sabit Maliyet

$K = (KP) x - b$ olur.

Konuyu bir sayısal örnek ile incelemek için önceki örneğimize işletmenin gelecek satış miktarı beklentisinin 40.000br olduğunu ekleyelim ve gelecekteki kârını hesaplayalım;

$$K = (500.000 - 146.363) 40.000 - 990.000.000 = 13.155.480.000\text{TL}$$

4.1.2.Belirli Bir Kârı Sağlaması İçin Gereken Satış Hacminin Saptanması

Yine geleceğe ilişkin planlarda belirlenen kâr hedefine ulaşmak için yapılması gereken satış miktarı saptanırken kâr fonksiyonundan yararlanır.

$K = (KP) x - b$

$$X = \frac{K + b}{Kp}$$

Konuyu bir sayısal örnek ile incelemek için önceki örneğimize işletmenin gelecekteki kâr beklentisinin 15.000.000.000TL olduğunu ekleyelim ve gelecekteki bu kâra ulaşması için yapması gereken satış miktarını hesaplayalım hesaplayalım;

$$x = \frac{15.000.000.000 + 990.000.000}{353.637} = 39.617 \text{ br}$$

4.1.3. Başabaş Satış Hacminin Saptanması, Başabaş ve Hacim-Kâr Grafikleri

Başabaş noktası, işletmenin kâra geçtiği noktayı ifade eder. Bu noktada kâr sıfırdır. Başabaş noktası aşıldığı takdirde, işletme kâra geçmeye başlar³⁵.

Başabaş analizi işletme yönetiminde kullanılan yararlı bir araçtır. Yalnız kâra geçiş noktasının saptanması için değil, işletme kâr, satış yatırım, fiyat ve diğer politikaların belirlenmesinde ve bunun gibi önemli yönetim konularına ilişkin planların hazırlanmasında büyük faydalar sağlar.

Daha geniş anlatımla kâra geçiş noktası bir denetim, yönetim aracı olarak³⁶,

- a) İşletmenin zarar etmemesi için ulaşılması gereken hacmin saptanması
- b) Çeşitli üretim düzeylerinde birim maliyetlerinin hesaplanması
- c) Çeşitli faaliyet düzeyleri için işletme sermayesi gereksiniminin

ortaya konulması

d) İşletmenin büyütülmesi halinde, genişletme kararını haklı kılacak satış hacminin tahmini

e) Üretim miktarı, maliyetler ve satış fiyatlarındaki değişikliğin kâra geçiş noktası, bürün satış kârı yüzdesi, sermayenin devir hızı, sermayenin kârlılığına olan etkilerinin incelenmesi

³⁵ Akdoğan, Nalan., a.g.e., sh. 572.

³⁶ Akgüç, Öztin, *Finansal Yönetim*, a.g.e., sh. 521.

f) En kârlı ürün türlerinin seçilmesi

g) Farklı üretim yöntemlerinin, sermaye yoğun veya emek yoğun üretim tekniklerinin karşılaştırılması

h) Asgari satış fiyatının bulunması

ı) Kâr hedeflerine ulaşılması için gerekli iş hacminin saptanması

j) Tahmin edilen kâra geçiş noktası ile fiilen gerçekleşen kâra geçiş noktası arasında karşılaştırmalar yapılarak, işletmenin izlediği politikaların ve işletmenin yönetiminin değerlendirilmesi

k) İşletmenin izleyeceği üretim, fiyat yatırım politikalarının belirlenmesi

l) Yeni yapılacak yatırımlarda asgari kapasitenin ne olması gerektiğinin saptanması yönlerinden yararlıdır.

Yukarıda yararlarını saydığımız başabaş noktasının uygulama biçimi itibariyle bir takım varsayımlara dayandığı görülmektedir. Aşağıda bu varsayımlar ayrı bir başlık altında ele alınacaktır.

a)Başabaş Noktası Varsayımları

Başabaş noktası, otel işletmelerinin değişken ve sabit maliyetleri ile kârları arasındaki ilişkinin belirlenmesine yöneliktir. Ancak böyle bir analiz yapmadan önce şu varsayımlardan hareket edilir ³⁷.

a) Fiyatlar sabit kalacaktır,

³⁷ Peker, Alparslan., *Yönetim Muhasebesi*, Yön Ajans, İstanbul-1989, sh. 701.

b) İşletmenin maliyetleri kısa vadede; sabit ve değişken olarak bölünebilmelidir. Zira uzun dönemde sabit maliyetler de değişebilir,

c) Sabit Maliyetler değişmeyecektir,

d) Satış karışımında herhangi bir değişiklik olmayacaktır,

e) Stok değişimleri olmayıp üretim faktörlerinin verimliliği sabit kalacaktır.

Bu analiz yorumlanırken analizin hangi varsayımlar altında yapıldığı göz önüne alırsa daha sağlıklı kararlar verilebilir.

b) Başabaş Noktası Hesaplanması

Başabaş analizi grafik ve matematiksel yöntem olmak üzere iki şekilde yapılabilmektedir.

Kâra geçiş noktasında firmanın giderleri, gelirlerine eşit olduğuna göre bu eşitlik, aşağıdaki formülle gösterilebilir;

Toplam gelirler = Toplam Değişken Giderler + Toplam Sabit Giderler

Toplam sabit giderler = b

Birim başına düşen değişken gider = a

BBN 'ın da ki üretim (satış) miktarı = x

Birim satış fiyatı = f

$$f x = ax + b \quad \Rightarrow$$

$$X_{bb} = \frac{b}{f - a}$$

Başabaş noktası miktar olarak hesaplanırken aşağıdaki formülden yararlanılabilir;

$$\text{BBN(Miktar)} = \frac{\text{Toplam Sabit Gider}}{\text{Katkı Payı}}$$

Başabaş noktası tutar olarak hesaplanmak istendiğinde ise şu formülden yararlanılır;

$$\text{BBN(Tutar)} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Katkı Oranı}}$$

Her ikisini de sayısal bir örnek üzerinde inceleyelim;

$$X_{bb} = \frac{990.000.000}{500.000 - 146.363} = 2.799 \text{ br}$$

$$\text{KO} = \frac{f - a}{f} = \frac{500.000 - 146.363}{500.000} = 0,70$$

$$\text{BBN} = \frac{990.000.000}{0,70} = 1.414.285.714 \text{ TL}$$

c) Güvenlik Payı

Güvenlik payı planlanmış satış ile başabaş noktasındaki satış arasındaki farktır³⁸.

Aşağıdaki gibi formüle edilir;

$$\text{Güvenlik Payı} = \text{Planlanmış Satışlar} - \text{BBN satış Tutarı}$$

Aynı örneğe devam ederek işletmenin güvenlik payını hesaplayalım;

Gelecekte beklenen satış tutarı = 20.000.000.000 TL

Başabaş Satış Tutar = 1.414.285.714 TL

Güvenlik Payı = GP = 20.000.000.000 – 1.414.285.714

GP = 18.585.714.286 TL

Güvenlik payı genellikle tutar olarak belirtilir ve zarardan ne kadar uzak olduğunu gösterir.

d) Güvenlik Oranı

Güvenlik marjı planlanmış satış ile başabaş noktasındaki satış arasındaki farkın oransal ifadesidir³⁹.

$$\text{Güvenlik Marjı} = \frac{\text{Güvenlik Payı}}{\text{Planlanmış Satışlar}}$$

Güvenlik marjı organizasyonun kârı etkileyen değişkenlerinden herhangi birinin değişmesinde güvenlik için bilgi veren ve uyarıcı bu yüzdende kullanışlı bir

orandır⁴⁰.

Güvenlik payının katkı oranı ile çarpımı, işletmenin sağladığı (yada sağlayacağı) kârı verir⁴¹.

³⁸ Gray, Jack. Ve Rickets, Don., a.g.e., sh. 392.

³⁹ Üstün, Rifat., a.g.e., sh. 45.

⁴⁰ Duncan, Williamson., a.g.e., sh. 340.

⁴¹ Üstün, Rifat, a.g.e., sh. 45.

$$\text{Kâr} = \text{Güvenlik Payı} \times \text{Katlı Oranı}$$

Aynı sayısal örneğe örneğe devam ederek işletmenin güvenlik oranını hesaplayalım;

Güvenlik Payı = 18.585.714.286 TL

Gelecekte Beklenen Satış Tutarı = 20.000.000.000 TL

$$\text{Güvenlik Oranı} = \text{GO} = \frac{18.585.714.286}{20.000.000.000} = 0,92$$

GO = % 92

e)Başabaş Grafiği

Başabaş grafiğinde sunulan bilgiler geleneksel raporlarda da verilebilir. Fakat bazen, bazı bilgilerin grafikler ya da resimler biçiminde verilmesi, daha kolay anlaşılmasını sağlar⁴².

Başabaş grafiği, maliyet-hacim ve hacim-gelir ilişkilerini ayrı ayrı ele alarak, bu ilişkilerin kâr üzerindeki etkilerini dolaylı bir biçimde yansıtır⁴³.

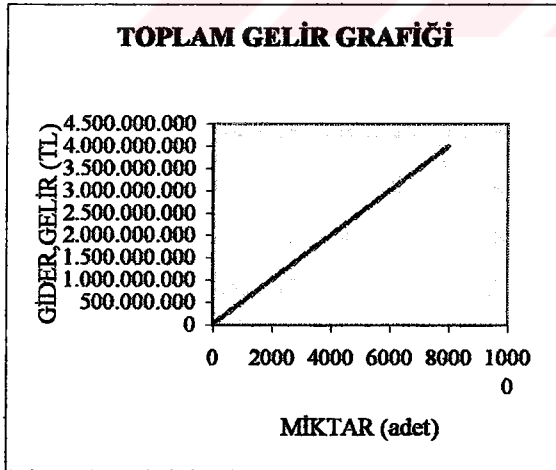
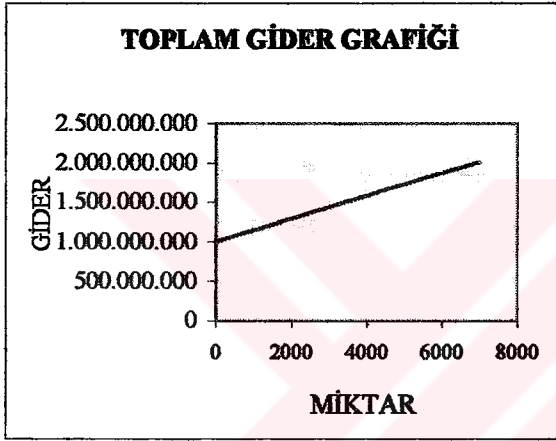
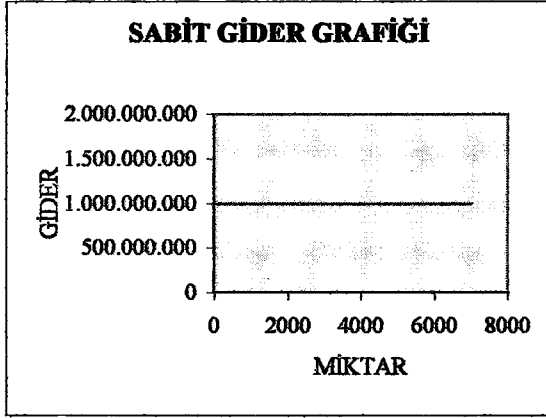
Başabaş grafiği yöneticiye işletmenin mevcut durumunu gösterirken, gider ve gelirlerde olabilecek değişikliğin başabaş noktasını nasıl etkileyeceğini de gösterir.

Başabaş grafiği gerçekte üç ayrı grafikten oluşur. İlk grafikte sabit giderler, ikincisinde toplam giderler (sabit gider + değişken gider), üçüncü grafikte satış gelirleri gösterilmiştir⁴⁴.

⁴² Peker, Alparslan., a.g.e., sh .513.

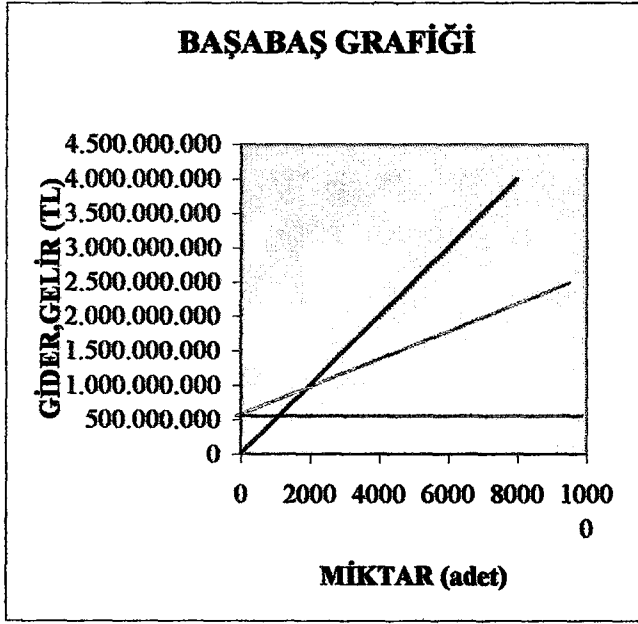
⁴³ Üstün, Rifat., a.g.e., sh 47

⁴⁴ Daff, Trevor., *Cost and Management Accounting*, Edd. Fbim Woodhead Faulkner, Chembridge, England-1986, sh. 39.



Grafik 7: Sabit Gideri, Toplam Gider , Toplam Gelir

Bu üç ayrı grafik aynı grafik üzerinde gösterilirse başabaş grafiği elde edilir.



Grafik 8: Başabaş Grafiği

——— Toplam Gelir Doğrusu ——— Sabit Gider Doğrusu
 ——— Toplam Gider Doğrusu

Başabaş grafiğinde yatay ekseninde (x ekseninde) satış hacmi, miktar ya da tutar olarak ya da normal kapasitenin yüzdeleri olarak; düşey ekseninde (y eksenini) toplam gelir ve toplam maliyet gösterilir.

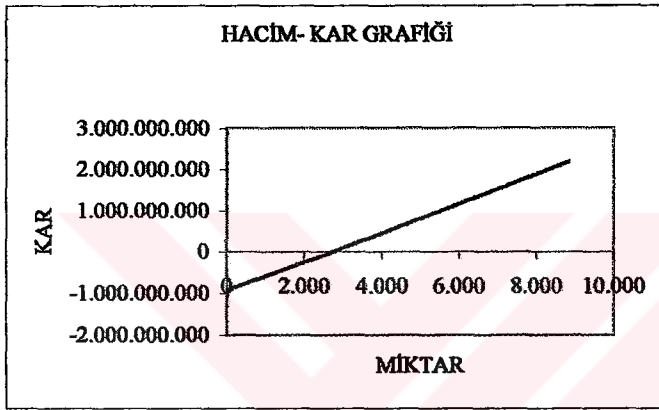
Toplam maliyet ile toplam satış doğrularının kesiştiği nokta (A) başabaş noktasını verir. İşte işletme bu satış hacminde maliyetlerini karşılamış olur. Bu satış hacminde işletme ne zarar ne de kâr elde eder. Bu noktanın altında toplam maliyet toplam gelirin üzerindedir ve zarar edilir. Bu noktanın üzerinde ise, toplam gelir toplam maliyetin üzerindedir ve kâr elde edilir.

Başabaş noktasının altında toplam satış doğrusu ile toplam maliyet doğrusu arasında kalan alan net zararı gösterirken başabaş noktasının üzerindeki toplam satış doğrusu ile toplam maliyet doğrusu arasında kalan alan da net kârı gösterir. Sabit gider doğrusu ile toplam gider doğrusu arasında kalan kısımda

değişken gideri verirken, x eksenini ile sabit gider doğrusu arasında kalan alan da sabit gideri verir.

f) Hacim-Kâr Grafiği

Hacim-kâr grafiği başabaş grafiğinde gösterilen bilgilerin satış hacmindeki değişikliklerin üzerindeki etkisini daha açık bir şekilde görülebilmesi için tekrar organize eder⁴⁵. Hacim-kâr grafiği olarak adlandırılan bu grafik satış hacmindeki değişikliğin kârı nasıl değiştirdiğine dikkat çeker .



Grafik 9 : Hacim-Kâr Grafiği

Kâr ve zararlar herhangi bir satış hacminde, dikey eksenden kolaylıkla ve doğrudan doğruya görülebildiği için, hacim-kâr grafiği başabaş grafiklerine tercih edilir. Fakat hacim-kâr grafiği maliyetlerin faaliyet hacmine bağlı olarak nasıl değiştiğini açık bir biçimde göstermektedir. Başabaş grafiği ve hacim-kâr grafiği çoğu kez birlikte kullanılır. Böylece her ikisinin de sağlayacağı yararlar bir arada gerçekleştirilmiş olur⁴⁶.

Yatay eksen satış hacmini gösterir. Düşey eksen ise çeşitli satış hacimlerinde elde edilecek kâr yada zararları gösterir. Düşey eksenin yatay eksen

⁴⁵ Hart, Jill ve Wilson, Cline., *Management Accounting*, Prentice Hall Australia Pty Ltd-1996, sh. 510.

⁴⁶ Peker, Alparslan., a.g.e., sh .520.

üzerinde kalan kısmında kalan kısmında kâr, altında kalan kısmında ise zarar söz konusudur. Yatay eksenle düşey eksenin kesiştiği noktada ise ne kâr ne de zarar söz konusu değildir. Bu yüzden kâr doğrusunun yatay eksenini kestiği nokta başabaş noktasıdır yani ne zarar nede kâr vardır. Kâr doğrusunun düşey eksenini kestiği nokta toplam sabit gideri verir. A hedeflenen kârdan kâr doğrusuna bir doğru çizilirse kesişen noktada düşey eksenindeki hedeflere kâra ulaşmak için yapılması gereken satış miktarı bulunur.

Satış hacminin miktar olarak ölçüldüğü durumlarda kâr doğrusunun eğimi katkı payına, satış hacminin tutar olarak ölçüldüğü durumlarda ise katkı oranına eşittir⁴⁷.

Hacim-kâr grafiği, kârı etkileyen satış fiyatı, değişken ve sabit giderler, satış hacmi gibi unsurlardaki değişmelerin kârı nasıl etkilediğini gösterir.

4.2.Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerinin Yönetim Kararlarında Uygulanması

İşletme yöneticileri, özellikle karar verme amaçları için geleceğe ilişkin bilgilere ihtiyaç duyar. Bu bilgileri muhasebe kayıtlarından arayıp bulmak yerine, ihtiyaç duydukları anda hemen başvurabilecekleri bu bilgilerin özel raporlar halinde bulunmasını isterler. İşletme yönetiminin karar verme, planlama ve kontrol gibi başlıca fonksiyonları için bilgi toplanması, üretilmesi, analiz edilmesi ve raporlanması gerekir.

Aşağıda bazı yönetim kararlarında yöneticilerin maliyet-hacim-kâr analizlerinden nasıl yararlanabilecekleri incelenmiştir.

4.2.1.Fiyat Koyma Kararları

Rekabet piyasasında yönetim ürün fiyatı üzerinde çok fazla söz sahibi değildir. Piyasanın arz ve talep gücü ürünün fiyat oluşumunda etkilidir. Bununla birlikte, satış fiyatı başabaş noktası ve kârda büyük etkiye sahiptir⁴⁸.

⁴⁷ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh .350.

⁴⁸ Cherrington, owen. Ve Hubbard, dee. Ve Luthu, Dvid., *Cost Accounting A Managerial Approach*, West Publishing Company, USA-1988, sh. 233.

Yönetici satışa sunduğu mal ve hizmetlerin fiyatlarını belirlerken, bu mal ve hizmetlerin maliyetlerinin üzerine kâr marjını ekler. Bunun yanında piyasa koşullarında bu mal ve hizmetlerin fiyat elastikiyetini ve arz-talep dengesini de bilmesi gerekir. Genellikle fiyat artışı karşısında satış hacminin düştüğü görülür. Maliyet-hacim-kâr analizleri yöneticiye hedef kârı korumak koşuluyla satış hacminin ne kadar düşebileceği konusunda yardımcı olur.

Genellikle karşılaşılan ve özellikle fiyat değişmelerinin önemli oranlarda olması halinde kendini belirgin bir şekilde duyuran durum satış fiyatı ile satış miktarı arasında ters yönlü bir ilişkinin bulunmasıdır. Başka bir deyişle, normal olarak fiyat artışları satış miktarını düşürmekte, fiyat indirimleri ise satış miktarını artırmaktadır⁴⁹.

Bununla beraber daha düşük fiyatlar uygulandığında daha büyük miktarlarda satışların gerçekleştirileceğini varsayalım. Eğer bu biçimde gerçekleştirilen bir yarar varsa, bu yarar, rakiplerin de aynı biçimde fiyat düşürmelerine gitmeleri ile ortadan kalkar. Sonuçta piyasa, başlangıçtaki gibi paylaşılmaya, üstelik belki de daha düşük fiyat düzeyinde paylaşılmaya devam edilir. Rakip firmalar satış fiyatlarını düşürmeseler bile fiyatlarını düşüren firmanın satış hacminin yükselmesi kesin olarak kârının da yükseleceği anlamına gelmez. Bazen, satışların artmasına rağmen toplam kâr düşebilir⁵⁰.

Satış fiyatında yapılacak değişiklikler, kârı ve başabaş noktasını, katkı payında yol açtıkları değişmeler kanalıyla etkiler. Özellikle düşük bir katkı payı ile çalışarak sürümden kazanmak amacını güden işletmelerde, satış fiyatında yapılacak önemsiz bir değişiklik, katkı payını önemli ölçüde etkilemek suretiyle hiç beklenmedik sonuçlara götürebilir⁵¹.

Fiyat politikasını belirlerken dikkat edilmesi gereken noktalar⁵²:

⁴⁹ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh. 362.

⁵⁰ Peker, Alparslan., a.g.e., sh. 524.

⁵¹ Üstün, Rifat., a.g.e., sh .54.

⁵² Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh .364.

a) Fiyat değişiklikleri karşısında satış miktarında meydana gelmesi beklenen değişmelerin en azından halen sağlanan tutarda bir kâr elde edilmesini olanaklı kılması esas ise de, satış tahminlerindeki risk unsurunun da göz önüne alınması uygun düşer.

b) Fiyat değişimlerine giderken işletmenin üretim kapasitesini göz önünde bulundurmak gereklidir. Kapasiteyi zorlayan veya aşan bir satış hacmine erişilmesini sağlayacak bir fiyat değişikliğinin sadece miktarını değil, aynı zamanda birim değişken maliyeti ve toplam sabit maliyeti de etkileyeceği dikkate alınarak, analizler bu yönde genişletilmelidir.

c) Fiyat politikasını yönlendiren etkenlerden birisi de işletme yönetiminin kısa ve uzun dönem amaçlarından hangisine daha fazla önem verdiğidir. Eğer yönetim kısa dönemde daha çok ilgileniyorsa kârı hemen arttıracak bir fiyat politikası izleyecektir. Oysa, yönetim eğer işletmenin içinde bulunduğu endüstri kolundaki satışların büyük bir kısmını ele geçirerek, yani piyasa payını arttırarak tekelci bir duruma gelmek arzusundaysa, kısa dönem kârları azalsa da satışları çoğaltmak için satış fiyatını düşürebilecektir.

d) Fiyat değişikliklerine gidilirken, rakiplerin ne şekilde davranacaklarının olası olduğu mutlaka göz önüne alması gerekir.

Şimdiye kadar anlatılanları bir sayısal örnek üzerinde inceleyelim;

Ürün birim değişken maliyeti 100.000 TL , yıllık sabit gider maliyeti 2.000.000.000 TL, birim satış fiyatı 500.000 TL olan ve yılda 100.000 birim satan bir işletmede 38.000.000.000 TL kâr edilmektedir. İşletme yönetimi yetersiz bulduğu bu kârı arttırmak için satış fiyatını % 10 arttırmayı ya da %10 azaltmayı planlamaktadır. Satış bölümünün yaptığı araştırma sonucunda %10 fiyat artışının yıllık satışları 2.000 birim dolayında düşüreceğini, %10 luk fiyat indiriminin ise satışları 1.000 birim dolayında arttıracakını ortaya koymuştur.

Bu alternatiflere göre satış fiyatına karar verilecektir.

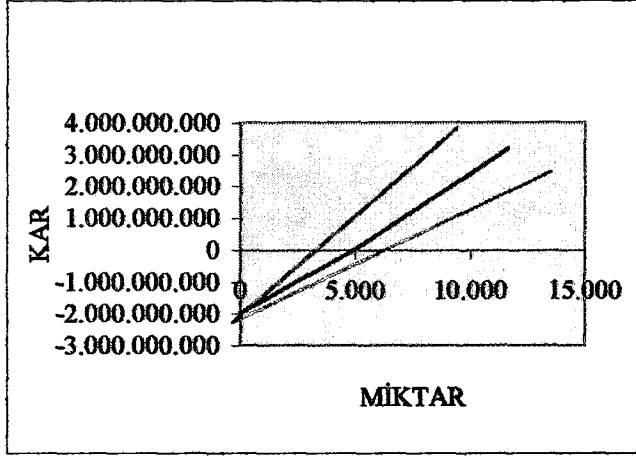
Şimdiki durum→ $K=(500.000-100.000)100.000-2.000.000.000=38.000.000.000\text{tl}$

%10 Fiyat Art → $K = (550.000 - 100.000) / 100.000 - 2.000.000.000 = 42.100.000.000 \text{tl}$

%10 Fiyat İn. → $K = (450.000 - 100.000) / 100.000 - 2.000.000.000 = 33.350.000.000 \text{tl}$

Daha ayrıntılı incelersek;

	Şimdiki Durum	%10 Artış	%10 İndirim
Net Satışlar	50.000.000.000	53.900.000.000	45.450.000.000
Top. Değ. Mal.	10.000.000.000	9.800.000.000	10.100.000.000
Top. Katkı Payı	40.000.000.000	44.100.000.000	35.350.000.000
Top. Sabit Mal.	2.000.000.000	2.000.000.000	2.000.000.000
Kâr	38.000.000.000	42.100.000.000	33.350.000.000
Kâr Marjı	% 76	% 78	% 73
Katkı Payı	400.000	450.000	350.000
Katkı Oranı	% 80	% 90	% 70
BBSat. Mik.	5.000	4.444	5.714
BB Sat. Tut.	2.500.000.000	2.222.222.222	2.857.142.857



Grafik 10 : Hacim-Kâr Grafiği

—%10 Artış Kâr Doğ —%10 İnd. Kâr Doğ—Şimdiki Kâr Doğ

Bu analizin sonunda fiyat artışı yapmanın uygun olduğu görülebilir.

4.2.2.Makine ve Donatımı Yenileme Kararları

Maliyet-hacim-kâr analizi politikalarındaki değişikliklerin etkilerini görmek amacıyla da kullanılır. Diğer veriler olduğu gibi kalıp, donanım yatırımlarındaki artış sonucu artan sabit giderler sonucunda, kâr doğrusu sağ aşağıya doğru kayar.

Sabit giderler yıldan yıla sabit şekilde kalmazlar. Bazen yönetim satışları arttırmak için reklam veya teknolojiye uymak için yeni donanım yatırımlarıyla sabit giderlerde artışa sebep olurlar. Sabit giderlerdeki artış sebebiyle hedef kârı yakalayabilmek için satış hacminin artırılması gerekir ⁵³. Maliyet-hacim-kâr analizleriyle sabit giderlerdeki artışın kâra etkisini ve hangi satış hacminde hedef kâra ulaşabileceğimizi görebiliriz ⁵⁴.

Sabit maliyetlerdeki bir değişme, katkı payı üzerinde herhangi bir değişme yaratmaz. Her birim, daha önce sağladığı katkıyı sağlar. Sabit maliyetlerdeki artış, ek

⁵³ Gray, Jack. Ve Rickets, Don., a.g.e., sh. 398.

⁵⁴ Gray, Jack. Ve Rickets, Don., a.g.e., 358

olarak satılacak malların katkı payları toplamının bu artışa eşit olduğu noktada karşılanmış olur. Diğer bir değişle, hacim-kâr grafiğinde kâr doğrusunun eğimi sabit maliyetlerden etkilenmez. Yani kâr doğrusu, eskisine paralel olarak çizilir. Eski ve yeni kâr doğruları arasındaki herhangi bir noktadaki farkın dikey doğrudaki iz düşümü, sabit maliyetlerdeki artış yada azalış miktarına eşit olur ⁵⁵.

Birim başına katkı payı değişmediği için sabit maliyetlerin itici gücü sınırlıdır. Bu sabit maliyet değişmelerinin kâr üzerindeki etkilerinin, çok daha önemsiz olduğunu açıkça göstermektedir. Bu nedenle maliyet tasarruf ve maliyet indirimi çabalarının daha çok değişken maliyetler üzerine yoğunlaştırılması gerekmektedir ⁵⁶.

Gerek yeni makinenin daha verimli oluşu, gerekse eski makineden daha az onarıma ihtiyaç göstermesi gibi nedenlerden ötürü genellikle birim değişken maliyette bir azalma meydana gelir. İşte, giderlerdeki bu karşıt değişimin kârlılık üzerindeki etkilerini maliyet-hacim-kâr analizleriyle ortaya çıkararak, eski ve yeni makineler arasında akılcı bir seçim yapmak mümkün olmaktadır ⁵⁷.

Bu kararı sayısal bir örnek üzerinde inceleyelim;

Örnek üretim işletmesine yeni makine alınması düşünülmektedir. Beş yıllık yararlı ömrü kalan mevcut makinenin hurdaya ayrılması düşünülmektedir. Hurda değeri önemli değildir.

Yeni makinenin yıllık sabit gideri 8.500.000.000 TL olup eski makineden 500.000.000 TL daha fazladır. Bu makine alındığı takdirde birim değişken maliyet 100.000 TL den 60.000 TL ye inecektir. İşletmenin birim satış fiyatı 500.000 TL olup beklenen üretim ve satış kapasitesi 100.000 birimdir. Bu verilere göre maliyet-hacim-kâr analizleri yapılacaktır.

⁵⁵ Peker, Alparslan., a.g.e., sh. 528.

⁵⁶ Üstün, Rifat., a.g.e., sh. 59.

⁵⁷ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh. 367.

Eski	Yeni
$b = 8.000.000.000 \text{ TL}$	$b = 8.500.000.000 \text{ TL}$
$a = 100.000 \text{ TL/br}$	$a = 60.000 \text{ TL/br}$
$f = 500.000 \text{ TL}$	
$x = 100.000 \text{ br}$	

	Eski Durum	Yeni Durum
Net Satışlar	50.000.000.000	50.000.000.000
Top. Değ. Mal.	10.000.000.000	6.000.000.000
Top. Katkı Payı	40.000.000.000	44.000.000.000
Top. Sabit Mal.	8.000.000.000	8.500.000.000
Kâr	32.000.000.000	35.500.000.000
Kâr Marjı	% 64	% 71
Katkı Payı	400.000	440.000
Katkı Oranı	% 80	% 88
BB Mik.	20.000	19.318
BB Sat.	10.000.000.000	9.659.090.909

Bu analize göre makinenin yenilenmesi halinde başabaş miktarı 20.000 birimden 19.318 e, başabaş satış hacmi 10.000.000.000 TL den 9.659.090.909 TL ye düştüğünden yeni makine alımı yönünde karar verilebilir.

4.2.3 Kapasiteyi Arttırma Kararları

Maliyet-hacim-kâr analizleri, işletmenin büyütülmesi halinde, büyümeyi haklı gösterecek satış hasılatındaki artışın hesap edilmesi için de kullanılabilir ⁵⁸. Kapasiteyi arttırma kararından önce piyasadaki talebin durumu iyice araştırılmalıdır.

Kapasitenin arttırılması kararı, paranın değerini de göz önüne alan geniş kapsamlı yatırım analizlerini gerektirir. Bununla birlikte, maliyet-hacim-kâr analizlerinden sağlanacak aşağıdaki bilgiler de yönetime bu konuda oldukça yardımcı olacaktır ⁵⁹;

a) Şimdiki ve kapasitenin arttırılmasından sonraki başabaş noktaları,

b) Şimdiki kâr düzeyine erişmek için kapasitenin arttırılmasından önce ve sonraki gerekli satış hacimleri,

c) Arzulanan kâr düzeyine erişmek için gerekli satış hacimleri,

d) Maksimum satış hacimleri,

Örnek :A işletmesi üretim kapasitesini arttırmayı düşünüyor. Mevcut kapasitesi 100.000 birim olan işletme kapasitesini %20 arttırdığında sabit giderleri 2.000.000.000 TL den 2.100.000.000 TL ye çıkıyor. Birim değişken maliyet 100.000 TL den 110.000.000 TL ye çıkmıştır (fazla mesai ücretleri). Birim satış fiyatı 500.000 TL

$$K_e = (500.000 - 100.000)100.000 - 2.000.000.000 = 38.000.000.000 \text{ TL}$$

$$K_y = (500.000 - 110.000)120.000 - 2.100.000.000 = 44.700.000.000 \text{ TL}$$

TC YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

⁵⁸ Akgüç, Öztin, a.g.e., sh. 547.

⁵⁹ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh .371.

İşletme eğer talep tahlilini doğru yaptıysa , yani ürettiği miktarın hepsini satabilecekse yeni makine alması uygundur.

4.3.Birden Fazla Ürün Üretiminde Maliyet-Hacim-Kâr Analizi

Maliyet-hacim-kâr analizinde bir ürün üretilip satıldığı kabul edilse de bu varsayım pek çok firma için gerçekçi değildir.

Birden fazla ürün üreten firmaların toplam kârı

- a) Tüm ürünlerin yıllık sabit giderlerine
- b) Satış hacmine, satış fiyatına ve her bir ürünün değişken maliyetlerine
- c) Satılan ürün karışımına bağlıdır ⁶⁰.

Bu analizde ürün karmasının değişmeyeceği kabul edilmiştir. Analiz iki bölümde yapılır;

4.3.1.İşletme Çapında Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri

Bütün mamulleri bir arada ele almak suretiyle yürütülecek bu tür analizin tek tip mamul üreten bir işletmeden ayrıldığı temel nokta, burada çeşitli mamullerin söz konusu olması nedeniyle, satış hacminin toplam satış miktarı ile ölçülememesi ve toplam net satışlardan hareket etme zorunluluğu ile karşılaşılmasıdır ⁶¹.

Analizde ürünlerin bir arada sağladıkları katkı oranı kullanılır. Başabaş noktası toplam sabit maliyetin katkı oranına bölünmesiyle elde edilir ve başabaş noktası kâr ve zararın olmadığı satış tutarını gösterir.

4.3.2.Ürün Bazında Maliyet-Hacim-Kâr Analizi

Maliyet-hacim-kâr analizlerinin her bir mamul için ayrı ayrı yürütülmesi halinde, bütün mamuller için ortak nitelik gösteren sabit giderlerin (fabrika genel giderleri v.b.) mamuller arasında dağıtılması yanıltıcı sonuçlara götürebilir. Bu

⁶⁰ Gray, Jack ve Ricket, Don., a.g.e. , sh .401.

bakımdan, analizlerde sadece bir mamulün direkt sabit giderlerinin esas alınması ve her mamul için ayrı ayrı çizilecek hacim-kâr grafiklerinden de yararlanılarak, mamullerin tek tek ortak sabit giderlere ve kâra olan katkıları yönünden incelenmesi uygun düşer⁶².

İşletme yöneticileri bazen ilgilerini toplam satış hacmi, birim satış fiyatları, birim başına değişken maliyetler ve sabit maliyetler üzerinde toplarken, satılan malların karışımını ihmal etmiş olabilir. Mamul karması içinde daha fazla kâr getiren mamullerden daha fazla satıldığı durumlarda, katkı payı düşük mamullerin daha çok satıldığı duruma göre daha fazla kâr elde edilir .

İşte her bir ürün için de ayrı ayrı maliyet-hacim-kâr analizi yapıldığında ürünlerin durumu ortaya çıkar ve yöneticiye gerçeği görme ve karar verme olanağı sunar.

4.4. Maliyet-Hacim-Kâr Analizlerinin Dayandığı Varsayımlar

Statik niteliği ve dayandığı varsayımlar ile değeri gölgelenen maliyet-hacim-kâr analizleri, bilgili yöneticilerce varsayımları göz önünde bulundurularak sıkça kullanılmaktadır..

Analiz sonuçlarını değerlendirerek belirli kararlar almak durumunda olan yöneticinin, her şeyden önce, analizin ne gibi varsayımlar altında yürütüldüğünü bilmesine, sonrada söz konusu varsayımların kaldırılması halinde nasıl bir durumda karşılaşılacağını tahmin edebilmesine gerek vardır ⁶³.

Maliyet-hacim-kâr analizi, aşağıda belirteceğimiz varsayımlara dayanmaktadır ⁶⁴.

- a) Tüm maliyetler sabit ve değişken olmak üzere iki kısma ayrılabilir.

⁶¹ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh .380.

⁶² Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh .384.

⁶³ Büyükmirza, Kamil., sh. 360.

⁶⁴ Üstün, Rifat., a.g.e., sh. 63.

b) Sabit maliyetlerin kapasiteye kadar değişmemesi

c) Doğrusal maliyet fonksiyonu varsayımı, ya da birim değişken maliyetin kapasiteye kadar hep aynı kalması ve değişken maliyetlerin kapasitedeki değişmelere paralel olarak değişmesi varsayımı

d) İşletmede tek tür mamul üretilmesi ve tek bir satış fiyatın uygulanması (tümü birbirine eşittir), ya da değişik fiyatlara sahip değişik türdeki mamullerin satılan miktarlarının toplam içerisindeki oranının (satış karmasının) hep aynı kalması varsayımı

e) Analizi yapılan dönemin üretim ve satış miktarının aynı olması varsayımı

f) Analiz yapılan dönemde hammadde ve malzeme fiyatlarında ya da ödenen ücretlerde, mamul biçiminde (dizaynında), üretim yönteminde, etkinlik ya da verimlilikte hiç bir değişmenin olmaması varsayımı

g) Dönem başı ve dönem sonu mamul stoklarındaki değişmelerin son derece önemsiz olması varsayımı.

İKİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİ VE MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİNİN BU İŞLETMELERDE KULLANABİLİRLİĞİ

Konaklama işletmelerinde satışa sunulan ürün ve hizmet çeşitliliğinden dolayı birden fazla ürün üretildiği durumlardaki maliyet-hacim-kâr analizleri uygulanır. Üçüncü bölümde uygulama kısmında bu konuyla ilgili daha ayrıntılı bilgi verileceğinden, bu bölümde öncelikle konaklama işletmelerinin özelliklerine ve konaklama işletmelerinin gider ve gelirlerine yer verilecektir.

1.Konaklama İşletmeciliği ve Muhasebe Yapısı

Turizm endüstrisinin, turiste hizmet veren ekonomik faaliyetlerde ortak çıkarları bulunanların bir bütünü olduğu kabul edilebilir ⁶⁵.Turizm endüstrisi; kâr amacı gütmeyen turizm organizasyonları, pazarlama hizmetleri, konaklama, ulaştırma hizmetleri, yiyecek içecek faaliyetleri, parkende satış mağazaları ve diğer çeşit etkinlikler gibi birbirinden farklı hizmet ve faaliyetleri ile şemsiye altında toplanan koruyucu, uyarıcı ve sürükleyici bir endüstridir. Bütün bu faaliyet ve hizmetlerin amacı, bir yandan yerli ve yabancı turistin, öte yandan buldukları yer halkının ihtiyaçlarını karşılamaktır ⁶⁶.

Turizm endüstrisi içindeki işletmeler birincil ve ikincil işletmeler olarak ikiye ayrılırlar. Birincil turizm işletmeleri gelirlerinin büyük bölümünü turizm gelirlerinden sağlayan işletmelerdir, ki bunlar konaklama işletmeleri, seyahat işletmeleri, yiyecek içecek işletmeleri gibi. İkincil turizm işletmeleri ise daha çok bölge halkına hizmet eden ve gelirlerinin bir bölümünü turizmden sağlayan işletmelerdir, ki bunlar da;bankalar, mağaza ve dükkanlardır.

⁶⁵ Barutçugil, ismet Sabit.,*Turizm İşletmeciliği*, Beta basım yayım, İstanbul-1989, sh. 28

⁶⁶ Olalı, Hasan ve Korzay, Meral., *Otel İşletmeciliği*, Beta Basım Yayım, İstanbul-1989, sh. 5.

Bu endüstriyi içeren işletmeleri aşağıdaki gibi bir tabloda özetleyebiliriz.

Tablo 1: Turizm Endüstrisi *Olalı ve Korzay, 1993

TURİZM ENDÜSTRİSİ						
Kâr Amacı Gütmeyen Organizasyon lar	Pazarlama Hizmetleri	Konaklama Faaliyetleri	Ulaştırma Hizmetleri	Yiyecek İçecek Faaliyetleri	Perakende Satış Mağazaları	Çeşitli Etkinlikler
-Kamu Turizm Orga.	-Tur Operatörleri	-Oteller	-Demiryolu	-Restoran	-Hediyelik Eşya Mağ.	-Animasyon
-Turizmle İlgili Vakıflar	-Seyahat Acenteleri	-Moteller	-Denizyolu	-Kon. Tesisi	-Sanat ve Elişi Eşyası Satan Mağz.	Rekreasyon
-Kamu Enf. Büroları		-Tatil Köyü.	-Havayolu	-Yiyecek Perakende Satış Mağz.	-Marketler	-Eğlence
		-Kamplar	-Karayolu	-Gezi Vapurları	-Değişik Eşya Satan Mağz.	-Toplantı
		-Pansiyon		-Barlar	-Alış-Veriş Yerleri	-Fuar ,Sergi Spor Karş.
		-Hosteller		-Tavernalar		-Yöresel Sanat Fest
		-Avcılık ve Spor Tes.		-Kafeterya		- Şenlikler
		-Sağlık Tesisleri				-Mevsimlik Şenlikler

Bu işletmelerden konaklama endüstrisi ise; insanların kendi konutlarının bulunduğu yer dışında değişik nedenlerle yaptıkları seyahatler de birinci planda geçici konaklama ikinci planda yeme içme gibi zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması için gibi için hammadde den veya yarı mamul maddeden veya yarı mamul maddeden yararlanarak mal ve hizmet üreten ticari nitelikteki işletme faaliyetleridir ⁶⁷.

Günümüzde otelcilik endüstrisi dünyanın en önemli iş kollarından birisi haline gelmiştir. Sürekli artan yerli ve yabancı turist sayısı konaklama endüstrisinin hızlı gelişiminin altında yatan sebeptir

⁶⁷ Olalı, Hasan ve Korzay, Meral., a.g.e., sh. 7.

Aşağıda konaklama işletmelerinin özellikleri ile ilgili incelemeler yapılacaktır.

1. 1. Konaklama İşletmeciliği ve Özellikleri

İnsanların konaklama, beslenme ve diğer gereksinimlerini karşılamayı meslek edinen ekonomik ve sosyal nitelikteki faaliyetleri yapan işletmeler konaklama işletmeleridir⁶⁸. Konaklama işletmeleri, insanların sürekli olarak yaşadığı yer dışında çeşitli nedenlerle yaptıkları gezilerde onların konaklama, yeme-içme ve kısmen de eğlence ve diğer bazı sosyal ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerdir.

Genel olarak bir konaklama işletmesinin özellikleri şu başlıklar altında toplanabilir⁶⁹.

a) Konaklama yatırımlarının inşasında ve faaliyetlerin sürdürülmesinde büyük sermayeye gereksinim duyulur,

b) Konaklama işletmelerinin turizm talebiyle yakından ilişki içerisinde bulunması, talebin yapısından kaynaklanan yüksek riski üstlenmelerine neden olur. Böylece yönelik talep rasyonel olduğu kadar irrasyonel özelliklerde taşır: işletmenin fiyatı kadar, hizmet kalitesi, prestiji ve atmosferin de müşteri tercihinde rol oynaması gibi,

c) Müşterilerin milliyetlerindeki çeşitlilik, bu işletmelerin ulusal olduğu kadar ,uluslar arası motifler taşımalarını da gerektirir: uluslar arası işletme ve kalite standartlarına uyulması gibi

d) Büyük ölçüde işgücüne ihtiyaç duyulur. Diğer işletmeler teknik yeniliklerden yararlanır, otomasyonu arttırıp üretimlerini çoğaltabilirler. Konaklama işletmelerinde temel fonksiyon konuk ağırlamadır. Bu nedenle kâr sağlanması ve başarı kalitesi kaliteli ve bilgili personele bağlıdır.

⁶⁸ Saraç, Salih, *Konaklama Muhasebesi*, Yön Ajans, İstanbul-1998, sh. 18.

⁶⁹ Türksoy, Adnan., *Otel Yönetim Muhasebesi*, a.g.e., sh. 3.

e) Konaklama işletmeleri sürekli olarak yeniliklere ayak uydurarak değişmesi gereken duyarlı işletmelerdir.

f) Sunulan hizmetlere ait maliyetlerdeki somut unsurların (malzeme maliyeti vs.), yanında soyut unsurların (hizmetin sunulmuş atmosferi, işletmenin prestiji, hizmet kalitesi vs.) da yer alması, mallardan ziyade hizmetlerin sunumu ön plana çıkarır.

g) Konaklama işletmelerinin ve konaklayan müşterilerin ülke içi ve dışı ile sürekli iletişim kurma zorunlulukları, işletmenin enformasyon araçlarının kullanılmasını gerektirir: Güçlü telefon santralleri, faks, cep telefonu hizmetleri vs. gibi

h) Konaklama işletmelerinde personel arasında yakın bir işbirliği ve yardımlaşma olmalı, faaliyetler belli bir düzen içerisinde gerçekleştirilmelidir.

i) Konaklama işletmeleri (sezonluk faaliyet gösteren işletmeler hariç) her gün 24 saat haftanın 7 günü faaliyettedirler.

i) Turizm pazarında talep ekonomik, ve politik koşullardan etkilenir, bu yüzden talep tahmini güçtür, işletmeler açısından risk olayı yüksektir.

j) Konaklama işletmelerinde müşteri şikayetleri genellikle ilgili hizmetin üretimi ve kalitesi ile doğrudan ilişkisi olmayan personele yansır. Örneğin yemeğin geç hazırlanması ya da isteğe göre pişirilmemesi durumunda şikayetler garsona yansır. Aslında bundan mutfak sorumludur.

1. 2. Konaklama İşletmeciliği Muhasebesinin Sistemi

Konaklama muhasebesinde diğer işletmelere göre en çok nakit işlemlerin ve kontrol edilmesinde problem yaşanır.

Konaklama muhasebesinin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz .

a) Konaklama işletmeleri insan gücüne dayalı , emek yoğun işletmeler olduğu için personel maliyetleri yüksektir. İşletme gelirlerinin üçte biri işçi ücretlerine gitmektedir.

b) Konaklama işletmeleri bilançolarında aktif varlığın %85-90'ını duran varlıklar %10-15'ini ise dönen varlıklar oluşturmakta, bu nedenden dolayı da amortismanlar önemli tutarlara ulaşmaktadır.

c) Konaklama işletmeleri genellikle hizmet işletmeleridir İşçilik ise stoklana mayan bir maliyet ögesidir. Diğer işletmelerde üretilen ürünlerin stoklanması ve gerektiğinde piyasaya sürülmesi mümkündür, oysa konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetin stok olanağı yoktur.

d) Müşteri hesaplarının düşük düzeyde tutulması ile birlikte daima ödemeye hazır halde bulundurulması alacakların daha kolay tahsilini sağlar.

e) Kredi kartı sisteminin yaygın olarak kullanılması da alacakların tahsilini belli bir oranda kolaylaştırmaktadır.

f) Konaklama işletmelerinde duran varlıklara uygulanan amortisman oranları diğer işletmelerin amortisman oranlarından daha yüksektir. Hem duran varlıkların fazla oluşu, hem de amortisman tutarının büyük rakamlara ulaşmasına neden olur.

g) Konaklama işletmelerinde muhasebe çalışmaları dışında ambar stok kartı , işçilik kartı gibi vb. kartlar kullanılmaktadır.

h) Konaklama işletmeleri muhasebesi , günlük gelir raporları, oda planları, hesap kartları, bono, adisyon vb. istatistik kayıt ve raporlara ihtiyaç duyar.

ı) Konaklama işletmeciliği muhasebesinde çalışma ve kontroller özellikle diğer departman gelirlerinin gelmesinden , yani gece saat 24' ten sonra yapılır.

i) Müşteriye sunulan hizmetlerden ayrıca servis ücreti alınıp , personele yüzde usulüne göre ücret ödenebilir.

J) Satışlar iklim koşulları, ekonomik ve politik krizler, doğal afetler, salgın hastalıklar gibi vb. durumlardan etkilenir.

Konaklama işletmeleri muhasebesinin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz ;

a) İşletmelerde ortaya çıkan mali nitelikli ve para ile ifade edilen değer hareketlerini sürekli olarak izlemek, kaydetmek ve kontrolünü sağlamaktır.

b) Çeşitli hesap dönemlerindeki bilgileri karşılaştırarak istatistiki veriler sağlamak.

c) Müşteriye sunulan mal ve hizmetin maliyetini hesaplamak.

d) İşletmelerdeki her bir departmanın gelir ve giderlerini ayrı ayrı belirleyip bir bütün olarak işletmenin gelir tablosunu düzenlemek ve otel kâr ve zararını hesaplamak.

e) Muhasebe verilerinden alınan sonuçlara göre gerekli düzeltici önlemlerin zamanında alınmasına ve isabetli kararlar verilmesine yardımcı olmak.

2. Konaklama İşletmelerinde Maliyetler

Konaklama işletmeleri esas olarak üç bölümden oluşur , bu nedenle konaklama işletmelerinde maliyetleri departmanlar bazında incelemek gerekir. Bu departmanlar şunlardır ;

a) Konaklama hizmetlerini sağlayan ön büro bölümü

b) Yiyecek ve içecek hizmetlerini sağlayan yiyecek – içecek bölümü

c) Konaklama ve yiyecek – içecek hizmetlerinin dışında diğer hizmetlerin verildiği yardımcı hizmetler bölümü

2. 1. Konaklama Hizmetleri İle İlgili Maliyetler

Konaklamayla ilgili maliyetler, daha çok işletmenin sahip olduğu odaların hazır hale getirilmesine ilişkin maliyetlerdir. Bu maliyetler, ön büro ve kat hizmetleri bölümlerinin maliyetlerini içerir.

Daimi ve geçici çalışanlara ödenenler, hafta ve genel tatil ücretleri, fazla çalışma ücretleri, yıllık izin ücretleri, ayrılma tazminatları, kaza tazminatları ve

ikramiyeler, ekstra ücretler, çocuk ve yakacak zamları, giyecek, evlenme, doğum, tedavi, giyecek yardımı, eğitim yardımı, kırtasiye ve basılı evrak giderleri, temizlik malzemesi giderleri, çamaşır yıkatma ve kuru temizleme giderleri ambalaj, dekor, süsleme giderleri, fire ve zayıf giderleri kırık ve kayıp giderleri, acente komisyonları giderleri bu gruba giren maliyetlerdir ⁷⁰.

Bu hesaplara ilişkin örnekler tek düzen hesap planı çerçevesinde aşağıdaki gibi sıralanabilir ;

7	MALİYET HESAPLARI
74	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740 10	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
740 10 10	HOUSEKEEPING PERSONELİ İŞÇİLİK GİDERLERİ
740 10 10 001	Esas ücretler
740 10 10 002	İhbar ve kıdem tazminatı
740 10 10 004	Yıllık izin ücreti
740 10 10 005	SSK primi
740 10 10 006	Tasarrufu teşvik fonu
740 10 10 012	Doğum , ölüm, evlenme yardımı
740 10 10 013	Çocuk parası
740 10 10 014	Yemek maliyeti
740 10 10 015	Sağlık hizmetleri gideri

⁷⁰ Saraç, Salih., a.g.e., sh. 117

740 10 10 016	Resmi tatil mesaisi
740 10 10 017	Kira yardımı
740 10 11	RESEPSİYON PERSONEL GİDERLERİ
740 10 11 001	Esas ücretler
740 10 11 002	İhbar ve kıdem tazminatı
740 10 11 004	Yıllık izin ücreti
740 10 11 005	SSK primi
740 10 11 006	Tasarrufu teşvik fonu
740 10 11 012	Doğum , ölüm, evlenme yardımı
740 10 11 013	Çocuk parası
740 10 11 014	Yemek maliyeti
740 10 11 015	Sağlık hizmetleri gideri
740 10 11 016	Resmi tatil mesaisi
740 10 11 017	Kira yardımı
740 20	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
740 20 10	HOUSEKEEPING VE ÖNBÜRO DEPARTMANI
740 20 10 001	Kırtasiye ve basılı kağıt giderleri
740 20 10 002	Temizlik malzeme gideri
740 20 10 003	Buket malzeme gideri
740 20 10 004	Üniforma gideri

740 20 10 005	Dekor ve süsleme gideri
740 20 10 006	Cam ve porselen malzeme gideri
740 20 10 008	Müşteri ikram malzeme gideri
740 20 10 009	Havlu , çarşaf , keten malzeme gideri
740 20 10 010	Terzi malzemeleri gideri
740 20 10 011	Diğer malzeme gideri
740 20 10 012	Yakacak malzeme gideri
740 20 10 013	Sağlık hizmetleri gideri
740 20 10 014	Çamaşır yıkama malzeme gideri

2.2.Yiyecek-İçecek Hizmetleri İle İlgili Maliyetler

Konaklama işletmesinin konukların yiyecek içecek ihtiyacını karşılamak üzere kurulan yiyecek içecek ünitesindeki giderler yiyecek-içeceğin hazırlanmasından sunulmasına kadar ki aşamada katlanılan maliyetlerdir.

Yiyecek-içecek hizmetleri ile ilgili maliyetler personel gideri, yiyecek içecek malzeme gideri ve diğer giderler (mutfak yakıtı, müzik, şov, eğlence, temizlik) olmak üzere üçe ayrılır.

Bu giderlerden yalnız yiyecek-içecek malzemesi giderlerinin satılan birim başına dağıtılması ve kontrol edilebilmesine karşılık, personel ve diğer giderler için böyle bir ayırım yapmak zordur ⁷¹.

Bu hesaplara ilişkin örnekler tek düzen hesap planı çerçevesinde aşağıdaki gibi sıralanabilir ;

7	MALİYET HESAPLARI
74	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740 10	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
740 10 15	YİYECEK DEPARTMANI PERSONELİ GİDERLERİ
740 10 15 001	Esas ücretler
740 10 15 002	İhbar ve kıdem tazminatı
740 10 15 004	Yıllık izin ücreti
740 10 15 005	SSK primi
740 10 15 006	Tasarrufu teşvik fonu
740 10 15 012	Doğum , ölüm, evlenme yardımı
740 10 15 013	Çocuk parası
740 10 15 014	Yemek maliyeti
740 10 15 015	Sağlık hizmetleri gideri
740 10 15 016	Resmi tatil mesaisi
740 10 15 017	Kira yardımı
740 10 20	İÇECEK DEPARTMANI PERSONEL GİDERLERİ
740 10 20 001	Esas ücretler
740 10 20 002	İhbar ve kıdem tazminatı

⁷¹ Aras, Haşim., *Konaklama İşletmeciliğinde Yiyecek- İçecek Maliyet Kontrolü*, Detay Kitap ve Yayıncılık, Ankara-1993, sh. 18.

740 10 20 004	Yıllık izin ücreti
740 10 20 005	SSK primi
740 10 20 006	Tasarrufu teşvik fonu
740 10 20 012	Doğum , ölüm, evlenme yardımı
740 10 20 013	Çocuk parası
740 10 20 014	Yemek maliyeti
740 10 20 015	Sağlık hizmetleri gideri
740 10 20 016	Resmi tatil mesaisi
740 10 20 017	Kira yardımı
740 20	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
740 20 15	YİYECEK DEPARTMANI MALZEME GİDERİ
740 20 15 001	Kırtasiye ve basılı kağıt giderleri
740 20 15 002	Temizlik malzeme gideri
740 20 15 003	Buklet malzeme gideri
740 20 15 004	Üniforma gideri
740 20 15 005	Dekor ve süsleme gideri
740 20 15 006	Cam ve porselen malzeme gideri
740 20 15 007	Gümüş ve krom malzeme gideri
740 20 15 008	Müşteri ikram malzeme gideri
740 20 15 009	Havlu , çarşaf , masa örtüsü malzeme gideri

740 20 15 010	Terzi malzemeleri gideri
740 20 15 011	Diğer malzeme gideri
740 20 15 012	Yakacak malzeme gideri
740 20 15 013	Sağlık hizmetleri gideri
740 20 15 014	Çamaşır yıkama malzeme gideri
740 20 20	İÇECEK DEPARTMANI MALZEME GİDERİ
740 20 20 001	Kırtasiye ve basılı kağıt giderleri
740 20 20 002	Temizlik malzeme gideri
740 20 20 003	Buket malzeme gideri
740 20 20 004	Üniforma gideri
740 20 20 005	Dekor ve süsleme gideri
740 20 20 006	Cam ve porselen malzeme gideri
740 20 20 007	Gümüş ve krom malzeme gideri
740 20 20 008	Müşteri ikram malzeme gideri
740 20 20 009	Havlu , çarşaf , masa örtüsü malzeme gideri
740 20 20 010	Terzi malzemeleri gideri
740 20 20 011	Diğer malzeme gideri
740 20 20 012	Yakacak malzeme gideri
740 20 20 013	Sağlık hizmetleri gideri
740 20 20 014	Çamaşır yıkama malzeme gideri

740 30	İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ
740 30 15	YİYECEK MALİYETİ
740 30 15 001	Yiyecek maliyeti
740 30 20	İÇECEK MALİYETİ
740 30 20 001	İçecek maliyeti

2. 3. Diğer Hizmetlerle İlgili Maliyetler

Diğer maliyetler kapsamında kalan, daha çok otelde bulunması zorunlu olmayan (otelin niteliklerinden kaynaklanan) bölümlerin sunduğu hizmetler için katlanılan maliyetler yer almaktadır ⁷².

Çamaşırhane, spor aktiviteleri, telefon, sauna, animasyon gibi hizmetleri verirken katlanılan tüm maliyetler bu grup içerisinde değerlendirilirler.

Bu hesaplara ilişkin örnekler tek düzen hesap planı çerçevesinde aşağıdaki gibi sıralanabilir ;

7	MALİYET HESAPLARI
74	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740	HİZMET ÜERTİM MALİYETİ
740 10	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
740 10 25	ÇAMAŞIRHANE PERSONEL GİDERLERİ
740 10 25 001	Esas ücretler
740 10 25 004	Yıllık izin ücreti
740 10 25 005	SSK primi

⁷² Türksoy, Adnan., *Otel Yönetim Muhasebesi*, a.g.e., sh.43.

740 10 25 006	Tasarrufu teşvik fonu
740 10 25 013	Çocuk yardımı
740 10 25 014	Yemek maliyeti
740 10 25 16	Resmi tatil mesaisi
740 10 30	TELEFON SANTRALİ PERSONEL GİDERLERİ
740 10 30 001	Esas ücretler
740 10 30 004	Yıllık izin ücreti
740 10 30 005	SSK primi
740 10 30 006	Tasarrufu teşvik fonu
740 10 30 013	Çocuk yardımı
740 10 30 014	Yemek maliyeti
740 10 30 16	Resmi tatil mesaisi
740 10 35	SAUNA VE YÜZME HAVUZU PERSONEL GİDERLERİ
740 10 35 001	Esas ücretler
740 10 35 004	Yıllık izin ücreti
740 10 35 005	SSK primi
740 10 35 006	Tasarrufu teşvik fonu
740 10 35 013	Çocuk yardımı
740 10 35 014	Yemek maliyeti
740 10 35 16	Resmi tatil mesaisi

740 10 40	MÜZİK VE SHOW PERSONELİ GİDERLERİ
740 10 40 001	Esas ücretler
740 10 40 002	Sosyal giderler
740 10 40 014	Yemek maliyeti
740 20	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
740 20 25	ÇAMAŞIRHANE MALZEMEM GİDERLERİ
740 20 25 001	Kırtasiye ve basılı kağıt malzeme gideri
740 20 25 002	Temizlik malzeme gideri
740 20 25 003	Müşteri ihtiyaç malzeme gideri
740 20 25 004	Üniforma gideri
740 20 25 014	Çamaşır yıkama malzeme gideri
740 20 30	TELEFON SANTRALİ MALZEME GİDERİ
740 20 30 001	Kırtasiye ve basılı kağıt malzeme gideri
740 20 30 003	Müşteri ihtiyaç malzeme gideri
740 20 30 014	Çamaşır yıkama malzeme gideri
740 20 35	SAUNA VE YÜZME HAVUZU MALZEME GİDERİ
740 20 35 002	Temizlik malzeme gideri
740 20 35 003	Müşteri ihtiyaç malzeme gideri
740 20 35 004	Üniforma gideri
740 20 35 005	Dekor ve süsleme malzeme gideri

740 20 35 009	Havlul ,çarşaf ve masa örtüsü malzeme gideri
740 20 35 011	Diğer malzeme gideri
740 20 35 013	Çamaşır yıkama malzeme gideri
740 20 40	KİRALIK OTO PARK MALZEME GİDERİ
740 20 40 001	Kırtasiye ve basılı kağıt malzeme gideri
740 30	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ
740 30 30	TELEFON DEPARTMANI MALİYETİ
740 30 40	MÜZİK VE SHOW MALİYETİ
740 70	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA GİDERLERİ
740 70 10	ENERJİ VE SU GİDERLERİ
740 70 10 001	Elektrik giderleri
740 70 10 002	Akaryakıt giderleri
740 70 10 003	Su giderleri
740 70 10 004	Telefon maliyeti
740 70 10 005	Kablo Tv. Maliyeti
740 70 10 006	Sanatçı maliyeti
740 70 10 007	İlan ve reklam giderleri
76	PAZARLAMA , SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
760	PAZARLAMA , SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
760 10	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

760 10 10	İŞÇİ ÜCRETLERİ
760 10 10 001	Esas ücretler
760 10 10 005	SSK primi
760 10 10 006	Tasarrufu teşvik fonu
760 10 10 013	Çocuk yardımı
760 10 10 014	Yemek maliyeti
760 10 10 016	Resmi tatil mesaisi
760 20	PAZARLAMA,SATIŞ VE DAĞITIM MALZEME GİDERİ
760 20 10	MALZEME GİDERLERİ
760 20 10 001	Kırtasiye ve basılı kağıt malzeme giderleri
760 20 10 004	Üniforma giderleri
760 30	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA GİDERLERİ
760 30 005	Fuarlara katılma giderleri
760 30 006	Temsil ve ağırlama giderleri
77	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770 10	İŞÇİ ÜCRETLERİ
770 10 10	Genel müdürlük
770 10 20	Muhasebe departmanı işçi ücretleri
770 10 30	Teknik servis işçi ücretleri

770 10 40	Güvenlik departmanı işçi ücretleri
770 10 50	Diğer personel ücretleri
770 10 60	Kiralık otopark personeli ücretleri
770 20	MALZEME GİDERLERİ
770 30	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA GİDERLERİ
770 30 10	AYDINLATMA,ENERJİ VESU GİDERLERİ
770 30 20	BAKIM ONARIM GİDERLERİ
770 30 20 001	Bina bakım onarım giderleri
770 30 20 002	Taşıt araçları bakım onarım giderleri
770 30 20 003	Makine ve tesisat bakım onarım giderleri
770 30 20 004	Döşeme ve demirbaş bakım onarım giderleri
770 30 20 005	Diğer küçük alet bakım onarım giderleri
770 30 30	ÇEŞİTLİ GİDERLER
770 30 30 001	Haberleşme giderleri
770 30 30 002	Ulaşım nakliye giderleri
770 30 30 003	Tahsilat ve iş takibi giderleri
770 30 30 004	Danışman ve müşavirlik giderleri
770 30 30 006	Sigorta giderleri
770 30 30 007	Mahkeme noter masrafları
770 30 30 008	Bağış ve yardımlar

770 30 30 009	İlaçlama ve çöp toplama giderleri
770 30 30 010	Park ve bahçe giderleri
770 30 30 012	Dekor ve süsleme giderleri
770 30 30 014	Teşvik ve taltif giderleri
770 30 30 015	İlan ve reklam giderleri
770 30 30 016	Gazete ,kitap ve dergi aboneliği giderleri
770 30 30 017	Kaset ve compac disk giderleri
770 30 30 018	Oto akaryakıt ve malzeme giderleri
770 30 30 019	Çiçek giderleri
770 30 30 020	Seyahat acentelerine ödenen komisyonlar
770 30 30 021	Kanunen masraf kabul edilen giderler
770 30 30 024	Temsil ve ağırlama giderleri
770 30 30 025	Kültür ve sanat etkinlikleri için yapılan harcamalar
770 30 30 026	Müşteri tazminat giderleri
770 30 30 028	Eğitim ve geliştirme giderleri
770 30 30 030	Fuarlara katılma giderleri
770 30 40	İLAN VE REKLAM GİDERLERİ
770 30 40 002	Pano reklamları
770 30 50	VERGİ,RESİM VE HARÇ GİDERLERİ
770 30 50 001	Emlak vergisi

770 30 50 002	Taşıt vergileri
770 30 50 003	Eğlence vergileri
770 30 50 004	Vergi ve resim harçları
770 30 50 005	Pano ve ışıklı reklam vergileri
770 30 50 006	Çevre temizlik vergileri
78	FİNANSMAN GİDERLERİ
780	FİNANSMAN GİDERLERİ
780 10	KOMİSYON VE PROVİZYON GİDERLERİ
780 10 001	Kredi kartları komisyonu
780 10 002	Banka provizyon ve komisyonları
780 10 004	Kur farkı giderleri

3. Konaklama İşletmelerinde Gelirler

Konaklama işletmelerinde faaliyet gelirleri olarak oda gelirleri, yiyecek-içecek gelirleri ve diğer gelirler dediğimiz telefon, çamaşırhane, sportif faaliyetler, dükkan kiralari veya gelirleri, garaj gelirleri, oyun salonları gibi gelirler sayılabilir.

Aşağıda Tablo 2 de 294 otel işletmesinde gelir ve giderlerin dağılımı verilmiştir⁷³.

Tablo 2:295 Otel İşletmesinde Gelir ve giderlerin Dağılımı⁷⁴

Gelirler		Giderler	
	%		%
Oda Gelirleri	48.2	Ücret ve Ücretle İlişkin Giderler	28.9
Yiyecek Gelirleri	30.6	Yiyecek Alımı	10.8
İçki Gelirleri	16.2	İçki Alımı	4.9
Diğer Gelirler	5.0	Değişik Departmanlara Ait Giderler	11.8
		Yönetim Hizmetleri	4.5
		Reklam ve Satış Geliştirme	4.1
		Bakım Onarım	4.4
		Kira, Faiz, Vergi, Amortisman Fonları	30.6
Toplam	100	Toplam	100

Bu tabloda otelcilik alanında ihtisaslaşmış iki muhasebe müşavirliği firması tarafından uluslar arası otelcilik konusunda yapılan bir araştırmaya göre otelcilik gelir ve giderlerinin kaynaklarını ve dağılımını gösterilmektedir. Araştırmaya

⁷³ Olalı, Hasan. Ve Korzay, Meral., a.g.e., sh. 136 .

⁷⁴ Olalı, Hasan. Ve Korzay, Meral., a.g.e., sh.136 .

göre, oda gelirleri toplam gelirlerin aşağı yukarı yarısını teşkil etmekte, yiyecek-içecek gelirleri oda gelirlerine yakın bir hasılat sağlamakta, diğer gelirler de kiralanın dükkan ve telefon hizmetlerinden doğmaktadır. Giderlere gelince, harcamaların %28.9'unun ücret ve buna ilişkin giderlerinden %15.7 si yiyecek ve içecek alımlarından meydana gelmektedir ⁷⁵.

Görüldüğü gibi gelirler içinde birinci sırada oda gelirleri ve ikinci sırada çok az bir farkla yiyecek içecek gelirleri yer alırken, giderlerde ise birinci sırayı personel giderleri almaktadır.

3.1.Odalar Gelirleri

Konaklama işletmeciliğinde temel hizmet konaklama hizmetidir. Yani konaklama işletmelerinin temel geliri oda gelirleridir. Oda satışlarından elde edilir. Genellikle toplam gelir içerisinde önemli bir yere sahiptir.

Bu hesaplara ilişkin örnekler tek düzen hesap planı çerçevesinde aşağıdaki gibi sıralanabilir ;

6	GELİR TABLOSU HESAPLARI
60	BRÜT SATIŞLAR
600	YURTIÇİ SATIŞLAR
600 10	ODA GELİRLERİ
600 10 001	Oda gelirleri

3.2.Yiyecek –İçecek Gelirleri

Günümüzde konaklama işletmeleri yiyecek-içecek hizmetleri olmadan düşünülemez. İlk başlarda otellerde yiyecek-içecek ünitesi zorunlu değil iken, şimdilerde konaklama işletmeciliğinde odalar departmanı ile ayrılmaz bir bütün olmuştur. Oteldeki tüm bar ve restoranların gelirleri bu grubu oluşturur.

⁷⁵ Olalı, Hasan. Ve Korzay, Meral, a.g.e., sh .136.

Bazı konaklama işletmeleri otelde konaklayan müşterisi dışında çevre insanına yiyecek içecek üniteleriyle hizmet verir ve bazen yiyecek-içecek gelirleri odalar gelirinden fazla olur.

Bu hesaplara ilişkin örnekler tek düzen hesap planı çerçevesinde aşağıdaki gibi sıralanabilir ;

6	GELİR TABLOSU HESAPLARI
60	BRÜT SATIŞLAR
600	YURTIÇİ SATIŞLAR
600 15	YİYECEK GELİRLERİ
600 15 001	Kahvaltı gelirleri
600 15 002	Restoran gelirleri
600 15 003	Oda servisi gelirleri
600 15 004	Pansiyon gelirleri
600 15 005	Gece kulübü gelirleri
600 15 006	Coffee break gelirleri
600 15 007	Snack bar gelirleri
600 15 008	Balo salonu gelirleri
600 15 009	Banketler gelirleri
600 15 010	Piyano bar gelirleri
600 15 011	Mini bar gelirleri
600 15 012	Sauna – Türk hamamı gelirleri

600 15 013 Personel kafeteryası gelirleri

600 15 014 Pool bar gelirleri

600 15 015 Beach bar gelirleri

600 15 016 Disco bar gelirleri

600 20 İÇECEK GELİRLERİ

600 20 001 Kahvaltı gelirleri

600 20 002 Restoran gelirleri

600 20 003 Oda servisi gelirleri

600 20 005 Gece kulübü gelirleri

600 20 006 Coffee break gelirleri

600 20 007 Snack bar gelirleri

600 20 008 Balo salonu gelirleri

600 20 009 Banketler gelirleri

600 20 010 Piyano bar gelirleri

600 20 011 Minibar gelirleri

600 20 012 Sauna – Türk hamamı gelirleri

600 20 013 Personel kafeteryası gelirleri

600 20 014 Pool bar gelirleri

600 20 015 Beach bar gelirleri

600 20 016 Disco bar gelirleri

3.3.Diğer Gelirler

Bu gruba; Sportif faaliyetler, eğlence, çamaşırhane, telefon, dükkan kiralari, casino gelirleri girer. Bu grup genellikle toplam gelir içinde çok az bir orana sahiptir. Ancak bu hizmetlerin üretilmesinden vazgeçilmesi de doğru değildir. Çünkü günümüzdeki rekabet koşullarında bu hizmetlerin verilmesini zorunlu kılmaktadır.

Bu hesaplara ilişkin örnekler tek düzen hesap planı çerçevesinde aşağıdaki gibi sıralanabilir ;

6	GELİR TABLOSU HESAPLARI
60	BRÜT SATIŞLAR
600	YURTIÇİ SATIŞLAR
600 25	ÇAMAŞIR VE KURU TEMİZLEME GELİRLERİ
600 25 001	Müşteri çamaşırları gelirleri
600 25 002	Müşteri kuru temizleme gelirleri
600 30	TELEFON GELİRLERİ
600 30 001	Telefon gelirleri
600 35	SAUNA VE YÜZME HAVUZU GELİRLERİ
600 35 001	Sauna gelirleri
600 35 002	Spor salonları gelirleri
600 35 003	Yüzme havuzu gelirleri
64	DIĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER
646	KAMBİYO KARLARI
646 10	KUR FARKI GELİRLERİ

646 10 001	Kur farkı gelirleri
649	FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİRLER
649 10	DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER
649 10 001	Çiçek gelirleri
649 10 002	Garaj gelirleri
649 10 003	Bay-bayan kuaförü kiralari gelirleri
649 10 004	Vitrin kirasi gelirleri
649 10 005	Parfümeri dükkanı kira gelirleri
649 10 006	Çiçek dükkanı kira gelirleri
649 10 007	Oyun salonu kira gelirleri
649 10 008	Salon kira gelirleri
649 10 009	Diğer gelirler
649 10 010	Kur farkı gelirleri
649 10 011	Süsleme gelirleri
649 10 012	Kiralik otopark gelirleri
67	OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI
671 10	GEÇMİŞ DÖNEM GELİRLERİ
671 10 001	Fotoğraf stüdyosu 1998 yılı kirasi
679	DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİRLER

679 10 **DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİRLER**

679 10 001 Vergiye tabi kazanç

679 10 002 Sigorta poliçe gelirleri



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖRNEK UYGULAMA

1.İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Otel Mares turizm sektöründe işletme başarısı ve politikalarıyla örnek bir işletmedir. Pek çok işletmenin aksine ciddi çalıştıkları için verileri gerçekçi ve analizlere uygundur. Bu sebeplerden dolayı analizler için seçimimiz Otel Mares olmuştur. Halka açık bir işletme olması sebebiyle analizler için gerekli olan verileri vermekte de tereddüt etmediler.

1.1.İşletmenin Hukuki Kişiliği, Kuruluş Yeri ve Adresi

Ticari Unvanı : Marmaris Altın Yunus Turistik Tesisleri A.Ş.

Kuruluş Tarihi: 20.02.1986

Sahibi: Koç Holding A.Ş.

Adres: Pamucak Mevkii 48700 Marmaris/Muğla

1.2.İşletmede Kullanılan Maliyet Sistemi

Marmaris Altın Yunus Oteli'nde Tarihsel Tam Maliyet Yöntemi uygulanmaktadır.

Maliyetlerin üretim yapıldıktan sonra ve giderlerin fiilen gerçekleşen tutarları esas alınarak saptanmasını öngören bu yönteme “ fiili maliyet yöntemi” ya da “gerçekleşmiş maliyet yöntemi” adları da verilmektedir. Tam maliyet yöntemi, döneme ilişkin üretim giderlerinin tümüyle üretim birimlerine yüklenmesini ve stoklara aktarılmasını gerektirir ⁷⁶.

⁷⁶ Şener, Recep., *Maliyet Yöntemleri*, Gazi Yayınları, Ankara-1992, sh. 6.

2. İşletmenin Maliyet –Hacim-Kâr Analizleri

Ülkemizde enflasyon artışı yüksek oranda seyretmektedir. Geçmiş dönemlerin gider-hacim ilişkilerinin saptanmasında tutarsızlık yaşamamak için elde edilen gelir ve gider tutarlarının fiyat artışlarından arındırılması gerekmektedir.

Aşağıda DİE'nin 1998 yılı "Bir önceki yılın aralık ayına göre değişim oranları" verilmiştir⁷⁷.

<u>Aylar</u>	<u>Bir Önceki Yıl</u>
	<u>Sonuna Göre %</u>
1	6,5
2	11,4
3	15,4
4	20,5
5	24,4
6	26,4
7	29,6
8	32,7
9	35,4
10	45,6
11	50,3
12	54,3

⁷⁷ Ekonomik Araştırmalar ve değerlendirme Genel Müdürlüğü, Başlıca Ekonomik Göstergeler, Dış Tic. Müsteşarlığı Matbaası, Ocak-Şubat, Ankara-1999, sh. 125.

2.1. İşletmenin Genel Maliyet –Hacim –Kâr Analizleri

Analiz ilk olarak işletmenin geneline uygulanacaktır. İşletmenin genel durumu ancak bu şekilde görülecektir.

2.1.1. İş Hacmi

Birden fazla ürün üreten işletmeler için maliyet-hacim-kâr analizleri iki bölümde yapılır. İlk bölümde işletmenin genel maliyet-hacim-kâr analizleri yapılırken, ikinci bölümde her bir ürün için ayrı ayrı maliyet-hacim-kâr analizleri yapılır.

Bütün ürünleri bir arada ele almak suretiyle yürütülecek bu tür analizin tek tip ürün üreten bir işletmeden ayrıldığı temel nokta, burada çeşitli ürünlerin sözkonusu olması nedeniyle, satış hacminin toplam satış miktarı ile ölçülememesi ve toplam net satışlardan hareket etme zorunluluğu ile karşılaşılmasıdır ⁷⁸.

Konaklama işletmelerinde satışa sunulan ürün ve hizmet çeşitliliğinden dolayı, birden fazla ürün üretildiği durumlardaki maliyet-hacim-kâr analizleri uygulanır. Bu çalışmada iş hacmi olarak, satış geliri alınmıştır..

⁷⁸ Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh. 380.

2.1.1.1.Oda Gelirleri

Oda satışları ABD \$ 'ı üzerinden Yapılmıştır, analizi sağlıklı yapabilmek için oda gelirleri \$ artışından arındırılacaktır ⁷⁹.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Oda Gelirleri(Milyon TL)</u>	<u>Efektif Alış</u>	<u>Düzeltilmiş Gelirler</u>
	:	Artış Oranı	=
			(Milyon TL)
1	336	1	336
2	-	1,068	-
3	4.443	1,097	4.050
4	51.206	1,183	43.285
5	92.098	1,21	76.114
6	134.605	1,256	107.170
7	181.244	1,29	140.499
8	214.153	1,31	163.476
9	150.445	1,345	111.855
10	119.755	1,346	88.971
11	21.556	1,395	15.452
12	6.045	1,469	4.115

2.1.1.2.Yiyecek –İçecek Gelirleri

1998 yılı içerisinde yiyecek-içecek satış fiyatlarında nisan ayında %20, ağustos ayında %10 olmak üzere iki kez artış uygulanmıştır. Aşağıda yiyecek-içecek gelirleri bu fiyat artışlarından arındırılacaktır.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Yiy-İç Gelirleri(Milyon TL)</u>	<u>Fiyat Artış Oranı</u>	<u>Düzeltilmiş Gelirler(Milyon TL)</u>
1	2.670	1	2.670
2	1.009	1	1.009
3	36.710	1	36.710
4	59.352	1,20	49.460
5	116.960	1,20	97.467
6	138.535	1,20	115.446
7	169.284	1,20	141.070
8	191.781	1,32	145.289
9	157.689	1,32	119.461
10	171.907	1,32	130.233
11	39.980	1,32	30.288
12	17.603	1,32	13.336

⁷⁹ Ekonomik Araştırmalar ve değerlendirme Genel Müdürlüğü, Başlıca Ekonomik Göstergeler, Dış Tic. Müsteşarlığı Matbaası, Ocak-Şubat, Ankara-1999, sh. 136.

2.1.1.3.Aktivite Geliri

Otel Mares'in aktivite gelirlerini özellikle spor aktivitesinden elde edilen gelirler oluşturmuştur ve yıl içerisinde fiyatlarda oynama yapılmamıştır.

<u>Aylar</u>	<u>Aktivite Geliri</u> <u>(Milyon TL)</u>
1	487
2	671
3	934
4	2.403
5	3.084
6	4.909
7	8.372
8	4.962
9	4.107
10	2.970
11	1.576
12	1.115

2.1.1.4.Casino Gelirleri

Casino gelirleri ABD \$ `ı üzerinden elde edildiğinden gelirler \$ artışından arındırılacaktır.

<u>Aylar</u>	Casino Gelirleri (Milyon TL)	:	Efektif Alış Oranı	= Düzeltmiş Gelirler(Milyon TL)
1	7.363		1	7.363
2	2.790		1,068	2.612
3	292		1,097	266

2.1.1.5.Diğer Gelirler

Diğer gelir kalemleri çamaşırhane, telefon, sauna gelirlerinden oluşmuştur.

<u>Aylar</u>	<u>Diğer Gelirler</u> <u>(milyon TL)</u>
1	25
2	3
3	1.856
4	3.366
5	4.882
6	5.707
7	8.124
8	9.007
9	7.062
10	5.628
11	1.036
12	273

2.1.1.6. Toplam Gelir (İş Hacmi)

İş hacmini oluşturan gelirler aşağıda verilmiştir

Aylar	Oda Gel. (MİL.TL)	Yiyecek-İçecek Gel.(MİL .TL)	Aktivite Gel.(MİL.TL)	Casino Gel.(MİL.TL)	Diğer Gel(MİL.TL)	Toplam
1	336	2.670	487	7.363	25	10.881
2	–	1.009	671	2.790	3	4.473
3	4.050	36.710	934	292	1.856	43.842
4	43.285	49.460	2.403		3.366	98.514
5	76.114	97.467	3.084		4.882	181.547
6	107.170	115.446	4.909		5.707	233.232
7	140.499	141.070	8.372		8.124	298.065
8	163.476	145.289	4.962		9.007	322.734
9	111.855	119.461	4.107		7.062	242.485
10	88.971	130.233	2.970		5.628	125.129
11	15.452	30.288	1.576		1.036	48.352
12	4.115	13.336	1.115		273	18.836

3.3.1.2.İşletmenin Maliyet Unsurları

Maliyetler Aynı başlıklar altında incelenecektir.

2.1.2.1.Amortisman Gideri

Otel Mares'in amortisman giderlerinin ay ay dökümü aşağıdaki gibidir.

<u>Aylar</u>	<u>Giderler(Milyon TL)</u>
1	42.500
2	42.500
3	42.500
4	42.500
5	42.500
6	18.197
7	42.500
8	42.500
9	42.500
10	41.000
11	41.000
12	5.022

Toplam = 445.219

$Y = b = 445.219$ (yılık)

$Y = b = 445.219 / 12 = 37.102$ (aylık)

2.1.2.2.Kira Gideri

Otel Mres'in kira giderlerinin aylık dökümü aşağıda verilmiştir.

Aylar	Giderler(Milyon TL)
1	275
2	275
3	257
4	269
5	269
6	269
7	269
8	269
9	269
10	269
11	269
12	269

Toplam = 3.228

$Y = b = 3.228$ (yıllık)

$Y = b = 3.228 / 12 = 269$ (aylık)

2.1.2.3.Satılan Mamul Maliyeti

Büfeye çıkartılan tüm yiyecek ve içeceklerin maliyetleri bu kalemi oluşturuyor. Aşağıda bu maliyetlerin enflasyondan arındırılarak ay ay dökümleri verilmiştir.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Giderler(Milyon TL)</u>	<u>Enflasyondan Arındırma Oranı</u>	<u>Düzeltilmiş Giderler</u>
1	1.401	1,065	1.315
2	731	1,114	656
3	10.931	1,154	9.472
4	19.166	1,205	15.333
5	31.631	1,244	25.427
6	39.345	1,264	31.127
7	52.037	1296	40.152
8	64.794	1,327	48.827
9	51.901	1,354	38.332
10	53.832	1,456	36.973
11	16.646	1,503	11.075
12	8.928	1,543	5.786

Satılan Mamul Maliyeti = 264.475 Milyon TL = Toplam Değişken Maliyet = a x

$$a = \frac{264.475}{1.628.090} = 0,162$$

$$Y = 0,162 x$$

2.1.2.4.Finansman Gideri

Otelin finansman giderlerinin ay ay dökümü aşağıdaki gibidir.

<u>Aylar</u>	<u>Giderler(Milyon TL)</u>
1	1.000
2	1.052
3	1.044
4	1.009
5	1.135
6	999
7	1.122
8	1.005
9	1.005
10	1.059
11	1.051
12	1.001

Toplam = 12.461

2.1.2.4.Yönetim Giderleri

Otelin yönetimle ilgili ücret, giyim ulaşım gibi giderlerinin ay ay dökümü aşağıda verilmiştir

<u>Aylar</u>	<u>Giderler(Milyon TL)</u>
1	7.477
2	15.843
3	20.901
4	21.731
5	14.090
6	29.057
7	26.940
8	30.258
9	48.827
10	14.280
11	19.989
12	29.980

Toplam = 279.373

2.1.2.6.Satış Giderleri

Otelin satış giderlerinin enflasyondan arındırılarak yapılmış ay ay dökümü aşağıda verilmiştir.

Aylar	Gerçekleşen Giderler(Milyon TL)	Enflasyondan Arındırma Oranı	Düzeltilmiş Giderler
1	602	1,605	565
2	692	1,114	607
3	1.668	1,154	1.445
4	6.332	1,205	5.255
5	7.348	1,244	5.907
6	19.522	1,264	15.445
7	9.819	1,296	7.576
8	2.966	1,327	2.235
9	6.998	1,354	5.168
10	13.404	1,456	9.206
11	15.998	1,503	10.644
12	7.491	1,543	4.855

2.1.2.7. Bakım Onarım Giderleri

Otelin yıl boyu gerçekleşen bakım-onarım giderlerinin aylık dökümleri aşağıda verilmiştir.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Giderler(Milyon TL)</u>
1	2.487
2	3.521
3	20.731
4	5.250
5	15.082
6	9.087
7	5.645
8	7.235
9	7.318
10	7.008
11	5.978
12	4.751

Toplam = 94.093

2.1.2.8. Personel Giderleri

1998 yılı içerisinde personel ücretlerinde sadece ocak ayı başında artış yapıldığından giderler üzerinde bir değişiklik yapılmayacaktır.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen</u> <u>Giderler(Milyon TL)</u>
1	126.222
2	27.264
3	37.430
4	58.233
5	60.185
6	57.986
7	75.631
8	81.571
9	77.978
10	73.081
11	49.850
12	32.038

Toplam = 757.469

2.1.2.9.İşletme Malzemesi ve Diğer Giderler

Otelin yıl boyu gerçekleşen işletme malzemesi ve diğer giderlerinin enflasyondan arındırılmış aylık dökümleri aşağıdaki gibidir.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Giderler(Milyon TL)</u>	<u>Enflasyondan Arındırma Oranı</u>	<u>Düzeltilmiş Giderler</u>
1	2.681	1,065	2.517
2	4.634	1,114	4.160
3	4.156	1,154	3.601
4	8.538	1,205	7.085
5	13.844	1,244	11.129
6	13.857	1,264	10.963
7	15.174	1,296	11.708
8	14.334	1,327	10.802
9	11.831	1,354	8.738
10	12.566	1,456	8.630
11	3.247	1,503	2.160
12	3.904	1,543	2.530

2.1.2.10.Enerji Gideri

Enerji giderleri, su akaryakıt, elektrik, odun-kömür-gaz olmak üzere ayrı başlıklar altında incelenecektir.

2.1.2.10.1.Su Gideri

Marmaris belediyesi su ücretlerine 1998 yılı içerisinde bir kez ocak ayı başında artış uyguladığından giderlerde değişiklik yapılmamıştır.

Gerçekleşen	
<u>Aylar</u>	<u>Giderler(Milyon TL)</u>
1	58
2	58
3	250
4	290
5	410
6	915
7	559
8	285
9	542
10	504
11	287
12	537

Toplam =4.695

2.1.2.10.2.Gaz Odun Kömür Alkol Gideri

Her biri için ayrı fiyat endeksinin bulunma zorluğundan enflasyon oranına göre düzetme yapılmıştır.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen</u> <u>Giderler(Milyon TL)</u>	<u>Enflasyondan</u> <u>: Arındırma Oranı</u>	<u>Düzeltilmiş</u> <u>= Giderler</u>
1	1.611	1,065	1.513
2	22	1,114	20
3	4.832	1,154	4.187
4	2.577	1,205	2.139
5	2.021	1,244	1.625
6	3.446	1,264	2.726
7	1.722	1,296	1.329
8	2.488	1,327	1.875
9	2.645	1,354	1.953
10	3.678	1,456	2.526
11	2.096	1,503	1.395
12	3.561	1,543	2.308

2.1.2.10.3.Akaryakıt Gideri

1998 yılı içerisinde akaryakıt fiyatlarında 6. ayda %3,9, 7. ayda %4,1 ve %3,7 olmak üzere iki kez, 8. ayda %2,9 , 9. ayda %3,1 artış yapıp, 12. ayda %0,5 lif indirim yapılmıştır. Yılın ilk ayına göre değişime bakılacak olursa , 6. ayda %3,9, 7. ayda %12 , 8. ayda %15,4, 9. ayda %19, 12. ayda %18,4 lük değişim yaşanmıştır. Giderlerin Fiyat artışlarından arındırılması aşağıda gösterilmiştir.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Giderler(MilyonTL)</u>	<u>Fiyat Artışından Arındırma Oranı</u>	<u>Düzeltilmiş Giderler</u>
1	75	1	75
2	73	1	73
3	56	1	56
4	502	1	502
5	402	1	402
6	-	1,039	-
7	3	1,12	3
8	3	1,154	3
9	453	1,19	380
10	152	1,19	128
11	9	1,19	8
12	39	1,184	33

2.1.2.10.4.Elektirik Gideri

TEDAŞ'dan elde edilen bilgiler ışığında elektrik giderleri fiyat artışından arındırılmıştır.

Aylar	Gerçekleşen Giderler(MilyonTL)	Fiyat Artışından Arındırma Oranı	Düzeltilmiş Giderler
1	1.947	1	1.947
2	1.450	1,055	1.374
3	3.444	1,112	3.097
4	3.407	1,168	2.917
5	4.110	1,226	3.352
6	9.020	1,287	7.009
7	11.815	1,352	8.739
8	13.045	1,42	9.187
9	9.591	1,46	6.569
10	8.473	1,506	5.626
11	5.490	1,55	3.542
12	2.534	1,59	1.594

Aylar	Su Gid. (MilyonTL)+	Gaz Od.,Köm. (MilyonTL)	+	Akaryakıt. (MilyonTL)	Elektrik (MilyonTL)	=	Toplam (MilyonTL)
1	58	1.513		75	1.947		3.593
2	58	20		73	1.374		1.525
3	250	4.187		56	3.097		7.590
4	290	2.139		502	2.917		5.848
5	410	1.625		402	3.352		5.789
6	915	2.726		-	7.009		10.650
7	559	1.329		3	8.739		10.630
8	285	1.875		3	9.187		11.350
9	542	1.953		380	6.569		9.444
10	504	2.526		128	5.626		8.784
11	287	1.395		8	3.542		5.232
12	537	2.308		33	1.594		4.472

Gider Toplamları (Milyon TL)

<u>Aylar</u>	<u>Finansman</u>	<u>Yönetim</u>	<u>Satıs</u>	<u>T.B.O.</u>	<u>Personel</u>	<u>İs.Malz.</u>	<u>Enerji</u>	<u>Toplam</u>
1	1.000	7.477	565	2.487	26.222	2.518	3.593	43.862
2	1.052	15.843	607	3.521	27.264	4.160	1.525	53.972
3	1.044	20.901	1.445	20.731	37.430	3.601	7.590	92.742
4	1.009	21.731	5.255	5.250	58.233	7.085	5.848	104.411
5	1.135	14.090	5.907	15.082	60.185	11.129	5.789	113.317
6	999	29.057	15.445	9.087	57.986	10.963	10.650	134.187
7	984	26.940	7.576	5.645	75.631	11.708	10.630	139.114
8	1.122	30.258	2.235	7.235	81.571	10.802	11.350	144.573
9	1.005	48.827	5.168	7.318	77.978	8.738	9.444	158.478
10	1.059	14.280	9.206	7.008	73.081	8.630	8.784	122.048
11	1.051	19.989	10.644	5.978	49.850	2.160	5.232	94.904
12	1.001	29.980	4.855	4.751	32.038	2.530	4.472	79.627

2.1.3.Maliyet Fonksiyonları

Maliyet fonksiyonlar toplam ve birim maliyet fonksiyonları olmak üzere iki başlık altında hesaplanacaklardır.

2.1.3.1.Toplam Maliyet Fonksiyonu

x = Toplam satış geliri

y = Toplam gider

<u>Aylar</u>	<u>x</u>	<u>y</u>	<u>xy</u>	<u>x²</u>	<u>y²</u>
1	10.881	43.862	477.262.422	118.396.161	1.923.875.044
2	4.473	53.972	241.416.756	20.007.729	2.912.976.784
3	43.842	92.742	4.065.994.764	1.922.120.964	8.601.078.564
4	98.514	104.411	10.285.945.254	9.705.008.196	10.901.656.921
5	181.547	113.317	20.572.361.399	32.959.313.209	12.840.742.489
6	233.232	134.187	31.296.702.384	54.397.165.824	18.006.150.969
7	298.065	139.114	41.465.014.410	88.842.744.225	19.352.704.996
8	322.734	144.573	46.658.622.582	104.157.234.756	20.901.352.329
9	242.485	158.478	38.428.537.830	58.798.975.225	25.115.276.484
10	125.129	122.048	15.271.744.192	15.657.266.641	14.895.714.304
11	48.352	94.904	4.588.798.208	2.337.915.904	9.006.769.216
12	<u>18.836</u>	<u>79.627</u>	<u>1.499.854.172</u>	<u>354.794.896</u>	<u>6.340.459.129</u>

$$\sum x=1.628.090 \quad \sum y=1.281.235 \quad \sum xy=214.852.254.373 \quad \sum x^2=366.935.365.741 \quad \sum y^2=150.798.757.229$$

$$a = \frac{n\sum xy - (\sum x)(\sum y)}{n\sum x^2 - (\sum x)^2} = \frac{12(214.852.254.373) - [(1.628.090)(1.281.235)]}{12(366.935.365.741) - (1.628.090)^2}$$

$$a = \frac{2.578.227.052.476 - 2.085.965.891.150}{4.403.224.388.892 - 2.650.677.048.100} = \frac{492.261.161.326}{1.752.547.340.792}$$

$$a = 0,281$$

$$b = \frac{\sum y - a\sum x}{n} = \frac{1.281.235 - 0,281 (1.628.090)}{12} = \frac{1.281.235 - 457.493}{12}$$

$$b = \frac{823.742}{12} = 68.645,166666$$

y' den atılan '0' sayısı kadar virgöl sağa kaydırılacak.

$$b = 68.645.166.666 \text{ TL}$$

$$r = \frac{n \sum xy - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{[n\sum x^2 - (\sum x)^2][n\sum y^2 - (\sum y)^2]}}$$

$$r = \frac{492.261.161.326}{\sqrt{(1.752.547.340.792)[12(150.798.757.229) - (1.281.235)^2]}}$$

$$r = \frac{492.261.161.326}{\sqrt{1.752.547.340.792[(1.809.585.086.748) - (1.641.563.125.225)]}}$$

$$r = \frac{492.261.161.326}{\sqrt{(1.752.547.340.792)(168.021.961.523)}} = \frac{492.261.161.326}{\sqrt{294.4666.441.861.789.392.346.216}}$$

$$r = \frac{492.261.161.326}{542.647.622.184} = 0,91$$

$$r^2 = 0,83$$

Bu sonuca göre inceleme dönemi içerisinde toplam maliyetlerdeki değişmelerin %83 ü x deki değişmelere bağlıdır. Geriye kalan %17 lif kısmı ise diğer tesadüfi etkilerden kaynaklanmıştır.

Bulunan fonksiyonun güvenilirliğini hesaplırsak ⁸⁰;

$$T = r \sqrt{\frac{n-2}{1-r^2}} = 0,91 \sqrt{\frac{12-2}{1-0,83}} = 0,91 \sqrt{\frac{10}{0,17}} = 0,91(7,6)$$

⁸⁰ Bknz. Birinci Bölüm sh. 31.

$$t=6,9$$

$$n \geq 10 \Rightarrow t > 2,2$$

$t=6,9 \Rightarrow t > 2,2 \Rightarrow$ fonksiyona güvenebileceğimiz görülmektedir.

Amortisman	$y = 0$	+ 445.219.000.000
Kira	$y = 0$	+ 3.228.000.000
S.M.M	$y = 0,162 x +$	0
<u>Diğer Giderler</u>	<u>$y = 0,281 x +$</u>	<u>68.645.166.666</u>
Toplam	$y = 0,443$	+517.092.166.666

$$y_{\text{(aylık)}} = 0,443 x + \frac{517.092.166.666}{12}$$

$$y_{\text{(aylık)}} = 0,443 x + 43.091.013.888$$

2.1.3.2. Birim Maliyet Fonksiyonu

İşletmenin genel birim maliyet fonksiyonu aşağıda oluşturulmuştur.

$$BM = \frac{TM}{x} \Rightarrow$$

$$Bm_{(aylık)}=0,443 + \frac{43.091.166.666}{x}$$

$$Bm_{(yillik)}=0,419 + \frac{517.092.166.666}{x}$$

2.1.3.Kâr Fonksiyonu

İşletmenin genel kâr fonksiyonu aşağıdaki gibi elde edilmiştir.

$$\text{Dönem Kârı} = (\text{Katki Oranı} \times \text{Toplam Net Sat.}) - \text{Top. Sabit Maliyetler}$$

$$\text{Katki Oranı} = 1 - a = 1 - 0,443 = 0,56 \Rightarrow \% 56$$

$$\text{Kâr} = 0,56 x - 517.092.166.666$$

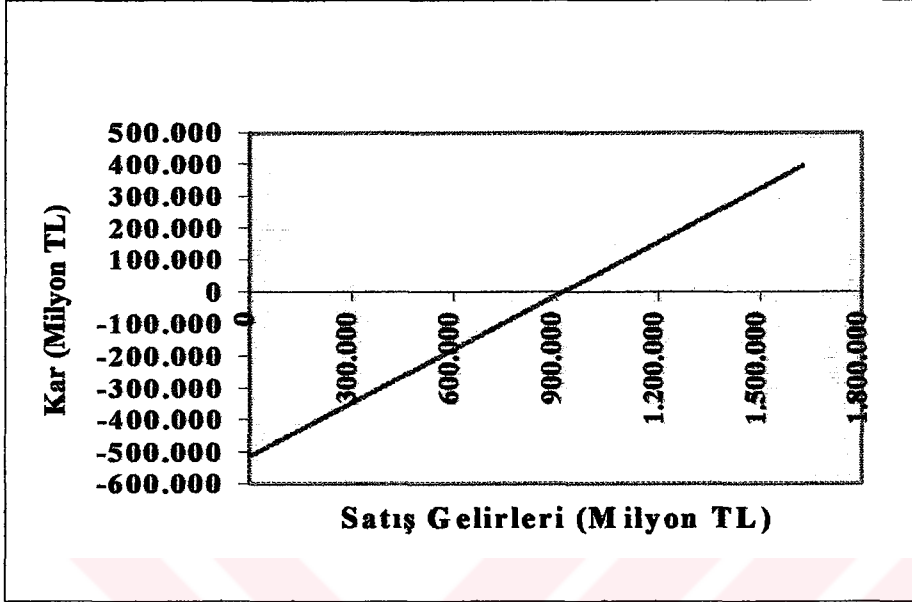
2.1.5.Başabaş Satış Hacmi

İşletmenin başabaş satış hacmi aşağıdaki gibi elde edilebilir.

$$X_{bb} = \frac{b}{KO} = \frac{517.092.166.666}{0,56} \Rightarrow X_{bb} = 923.378.869.046$$

2.1.6.Hacim-Kâr Grafiği

İşletmenin hacim kâr grafiği aşağıdaki gibi olacaktır.



2.2.İşletme Departmanları Düzeyinde Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri

Birden fazla ürün üreten işletmelerde maliyet-hacim-kâr analizleri yapılırken işletme çapında genel analizden sonra ürün bazında analizler yapılır. Bizde analizi departmanlar üzerinde ayrı ayrı uyguladık.

2.2.1.Yiyecek-İçecek Departmanının Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri

İlk olarak işletmenin yiyecek-içecek departmanının maliyet-hacim-kâr analizleri yapılacaktır.

2.2.1.1. İş Hacmi

Yiyecek-içecek departmanında birden fazla ürün üretildiğinden maliyet-hacim-kar analizi yapılırken iş hacmi olarak yiyecek-içecek satış gelirleri esas alınacaktır. 1998 yılı içerisinde yiyecek-içecek satış fiyatlarında nisan ayında %20, ağustos ayında %10 olmak üzere iki kez artış uygulanmıştır. Aşağıda yiyecek-içecek gelirleri bu fiyat artışlarından arındırılacaktır.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen yiy-iç Gelirleri(Milyon TL)</u> :	<u>Fiyat Artış Oranı</u>	=	<u>Düzeltilmiş Gelirler(Milyon TL)</u>
1	2.670	1		2.670
2	1.009	1		1.009
3	36.710	1		36.710
4	59.352	1,20		49.460
5	116.960	1,20		97.467
6	138.535	1,20		115.446
7	169.284	1,20		141.070
8	191.781	1,32		145.289
9	157.689	1,32		119.461
10	171.907	1,32		130.233
11	39.980	1,32		30.288
12	17.603	1,32		13.336

2.2.1.2.Yiyecek-İçecek Departmanı Maliyetler Unsurları

Bir den fazla ürün için maliyet-hacim-kâr analizinde her bir ürün için ayrı ayrı yürütülecek analizlerde ortak sabit giderler ürünlerle ilişkilendirilmez. Yani sadece ürünün değişken giderleriyle direkt sabit giderleri dikkate alınır.

2.2.1.2.1.Satılan Mamül Maliyeti

Büfeye çıkartılan tüm yiyecek ve içeceklerin maliyetleri bu kalemi oluşturuyor. Aşağıda bu maliyetlerin enflasyondan arındırılarak ay ay dökümleri verilmiştir.

Aylar	Gerçekleşen Giderler(Milyon TL)	Enflasyondan Arındırma Oranı	Düzeltilmiş Giderler
1	1.401	1,065	1.315
2	731	1,114	656
3	10.931	1,154	9.472
4	19.166	1,205	15.333
5	31.631	1,244	25.427
6	39.345	1,264	31.127
7	52.037	1296	40.152
8	64.794	1,327	48.827
9	51.901	1,354	38.332
10	53.832	1,456	36.973
11	16.646	1,503	11.075
12	8.928	1,543	5.786

2.2.1.2.2. Personel Giderleri

Personel ücretlerine 1998 yılı içerisinde bir kez ocak ayı başında artış yapılmış , bu yüzden personel giderlerinde bir değişiklik yapılmamıştır.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Giderler</u> <u>(Milyon TL)</u>
1	7.701
2	5.321
3	14.168
4	21.291
5	23.017
6	22.394
7	31.057
8	34.718
9	31.524
10	31.856
11	15.663
12	

Toplam = 252.718

2.2.1.2.3.İşletme Malzemesi ve Diğer Giderler

Yiyecek-içecek departmanının yıl boyu gerçekleşen işletme malzemesi ve diğer giderlerinin enflasyondan arındırılmış aylık dökümleri aşağıdaki gibidir.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Giderler(Milyon TL)</u>	<u>Enflasyondan Arındırma Oranı</u>	<u>Düzeltilmiş Giderler</u>
1	696	1,065	654
2	1.952	1,114	1.752
3	6.618	1,154	5.735
4	10.783	1,205	8.949
5	7.861	1,244	6.319
6	14.168	1,264	11.209
7	15.365	1,296	11.856
8	18.978	1,327	14.301
9	7.349	1,354	5.428
10	12.260	1,456	8.420
11	6.460	1,503	4.298
12	8.276	1,543	5.364

Yiyecek-İçecek departmanının aylık yarı değişken gider dökümü

Aylar	Personel Gideri (Milyon TL)	İşl.Malz. ve Diğer Giderler (Milyon TL)	Toplam gider (Milyon TL)
1	7.701	654	8.355
2	5.321	1.752	7.073
3	14.168	5.735	19.903
4	21.291	8.949	30.240
5	23.017	6.319	29.336
6	22.394	11.209	33.603
7	31.057	11.856	42.913
8	34.718	14.301	49.019
9	31.524	5.428	36.952
10	31.856	8.420	40.276
11	15.663	4.298	19.961
12	14.008	5.364	19.372

2.2.1.3.Yiyecek-İçecek Departmanının Maliyet Fonksiyonları

Yiyecek-içecek departmanının maliyet fonksiyonları en küçük kareler yöntemine göre hesaplanacaktır.

2.2.1.3.1.Toplam Maliyet Fonksiyonu

Aylar	x	y	xy	x ²	y ²
1	2.670	8.355	22.307.850	7.128.900	69.806.025
2	1.009	7.073	7.136.657	1.018.081	50.027.329
3	36.710	19.903	730.639.130	1.347.624.100	396.129.409
4	49.460	30.240	1.495.670.400	2.446.291.600	914.457.600
5	97.467	29.336	2.859.291.912	9.499.816.089	860.600.896
6	115.446	33.603	3.879.331.938	13.327.778.916	1.129.161.609
7	141.070	42.913	6.053.736.910	19.900.744.900	1.841.525.569
8	145.289	49.019	7.121.921.491	21.108.893.521	2.402.862.361
9	119.461	36.952	4.414.322.872	14.270.930.521	1.365.450.304
10	130.233	40.276	2.600.678.768	16.960.634.289	1.622.156.176
11	30.288	19.961	604.578.768	917.362.944	398.441.521
12	<u>13.336</u>	<u>19.372</u>	<u>258.344.992</u>	<u>177.848.896</u>	<u>375.274</u>

$$\Sigma x=742.439 \quad \Sigma y=337.003 \quad \Sigma xy=30.047.961.688 \quad \Sigma x^2=99.966.162.757 \quad \Sigma y^2=11.425.893.183$$

$$a = \frac{n \Sigma xy - (\Sigma x)(\Sigma y)}{n \Sigma x^2 - (\Sigma x)^2} = \frac{12(30.047.961.688) - [(742.439)(337.003)]}{12(99.966.162.757) - (742.439)^2}$$

$$a = \frac{360.575.540.256 - 250.204.170.317}{1.199.593.953.080 - 551.215.668.721} = \frac{110.371.369.939}{648.378.284.359}$$

$$a = 0,170$$

$$b = \frac{\sum y - a \sum x}{n} = \frac{337.003 - 0,170(742.439)}{12} = \frac{337.003 - 126.215}{12} = \frac{210.788}{12}$$

$$b = 17.565,666666 \quad (\text{y den atılan 0 sayısı kadar sağa virgöl kaydırılır.})$$

$$b = 17.565.666.666$$

$$\text{personel, işletme malz. ve diğer } y(\text{yıllık}) = 0,170x + 17.565.666.666$$

$$r = \frac{n \sum x y - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{[n \sum x^2 - (\sum x)^2][n \sum y^2 - (\sum y)^2]}}$$

$$r = \frac{12(30.047.961.688) - [(742.439)(337.003)]}{\sqrt{[12(99.966.162.757) - (742.439)^2][12(11.425.893.183) - (337.003)^2]}}$$

$$r = \frac{110.371.369.939}{\sqrt{(648.378.284.359)[137.110.718.196 - (113.571.022.009)]}}$$

$$r = \frac{110.371.369.939}{\sqrt{(648.378.284.359)(23.539.696.187)}} = \frac{110.371.369.939}{\sqrt{15.262.627.828.059.154.039.133}}$$

$$r = \frac{110.371.369.939}{123.542.008.354} = 0,89 \Rightarrow r^2 = 0,79$$

Bu sonuca göre inceleme dönemi içerisinde toplam maliyetlerdeki değişmelerin %79 u x deki değişmelere bağlıdır. Geriye kalan %21 lif kısmı ise diğer tesadüfi etkilerden kaynaklanmıştır.

Bulunan fonksiyonun güvenilirliğini hesaplırsak ⁸¹;

$$T = r \sqrt{\frac{n-2}{1-r^2}} = 0,89 \sqrt{\frac{12-2}{1-0,79}} = 0,89 \sqrt{\frac{10}{0,21}} = 0,89(6,89)$$

$$t = 6$$

$$n \geq 10 \Rightarrow t > 2,2$$

$$t = 6 \Rightarrow t > 2,2 \Rightarrow \text{fonksiyona güvencibileceğimiz görölmektedir.}$$

$$\text{Satılan Mal Maliyeti} = 264.475 \text{ Milyon TL} = \text{Toplam Değişken Maliyet} = a \cdot x$$

$$a = \frac{264.475}{742.439} = 0,356$$

$$S.M.M y = 0,356 x + 0$$

$$\underline{\text{Personel, İş. Malz. } y = 0,170 x + 17.565.666.666}$$

$$\text{Yiyecek İçecek Dep. Toplam } y = 0,526 x + 17.565.666.666$$

$$\text{Yiyecek İçecek Dep } y_{\text{(aylık)}} = 0,526 x + \frac{17.565.666.666}{12} = 0,526 x + 1.463.805.555$$

2.2.1.3.2. Birim Maliyet Fonksiyonu

Yiyecek-içecek departmanının birim maliyet fonksiyonunu aşağıdaki gibi formüle edebiliriz.

$$BM = \frac{TM}{X} \Rightarrow$$

$$Bm(\text{aylık}) = 0,526 + \frac{1.463.805.555}{X}$$

$$Bm(\text{yıllık}) = 0,526 + \frac{17.565.666.666}{X}$$

2.2.1.4. Kâr Fonksiyonu

Yiyecek-içecek departmanının kâr fonksiyonu aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

$$\text{Dönem Kârı} = (\text{Katkı Oranı} * \text{Toplam Net Sat.}) - \text{Top. Sabit Maliyetler}$$

$$\text{Katkı Oranı} = 1 - a = 1 - 0,526 = 0,47 \Rightarrow \% 47$$

⁸¹ Bkz. Birinci Bölüm sh. 31.

$$\text{Kâr} = 0,47x - 17.565.666.666$$

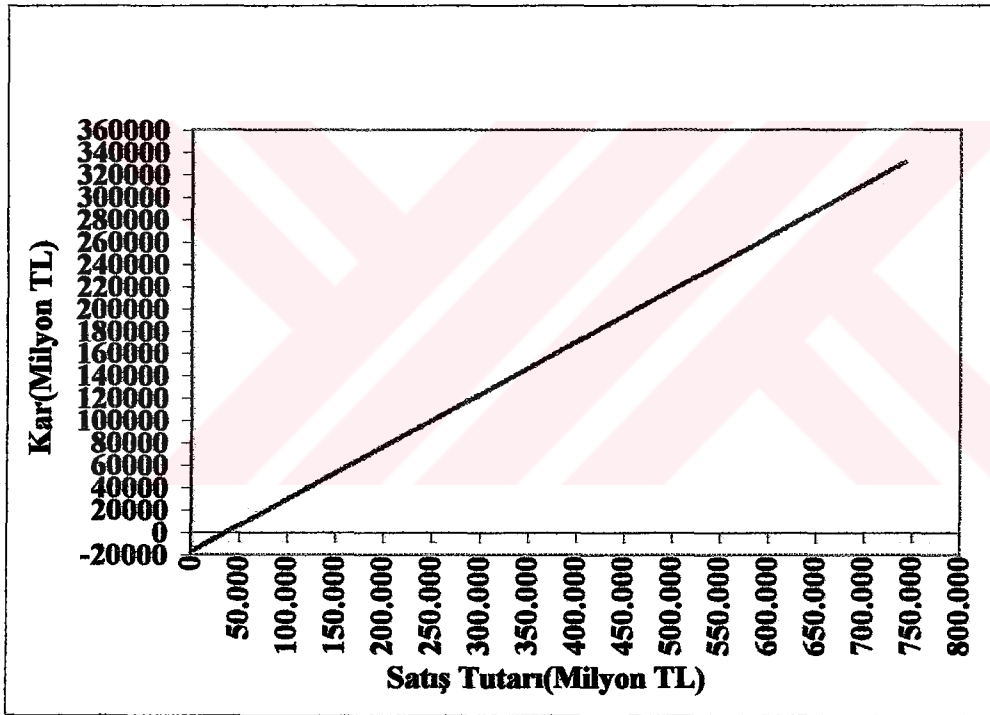
2.2.1.5. Başabaş Satış Hacmi

Yiyecek-içecek departmanının başabaş satış hacmi aşağıda hesaplanmıştır.

$$X_{bb} = \frac{b}{KO} = \frac{17.565.666.666}{0,47} \Rightarrow X_{bb} = 37.373.758.863 \text{ TL}$$

2.2.1.6. Hacim-Kâr Grafiği

Yiyecek-içecek departmanının hacim-kâr grafiği aşağıdadır.



2.2.2. Odalar Departmanının Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri

Odalar departmanının maliyet-hacim-kâr analizleri yapılacaktır.

2.2.2.1. İş Hacmi

Odalar departmanında ürünü oluşturan odalar suit oda, tek kişilik oda, iki kişilik oda, üç kişilik oda gibi birbirinden farklı ve birim satış fiyatları değişik oda türleri olduğundan maliyet-hacim-kâr analizleri yapılırken iş hacmi olarak oda satış

gelirleri alınacaktır. Oda satışları ABD \$ 'ı üzerinden yapılmıştır, analizi sağlıklı yapabilmek için oda gelirleri \$ artışından arındırılacaktır.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Oda Gelirleri(Milyon TL)</u>	:	<u>Efektif Alış Artış Oranı</u>	=	<u>Düzeltilmiş Gelirler (Milyon TL)</u>
1	336		1		336
2	-		1,068		-
3	4.443		1,097		4.050
4	51.206		1,183		43.285
5	92.098		1,21		76.114
6	134.605		1,256		107.170
7	181.244		1,29		140.499
8	214.153		1,31		163.476
9	150.445		1,345		111.855
10	119.755		1,346		88.971
11	21.556		1,395		15.452
12	6.045		1,469		4.115

2.2.2.2. Odalar Departmanının Maliyet Unsurları

Maliyet-Hacim-Kâr analizlerinin her bir mamul için ayrı ayrı yürütülmesi halinde, bütün mamuller için ortak nitelik gösteren sabit giderlerin(fabrika genel gid. v.b) mamuller arasında dağıtılması yanıltıcı sonuçlara götürebilir. Bu bakımdan,

analizlerde sadece her bir mamulün direkt sabit giderlerinin esas alınması gerekir⁸². Bu bakımdan biz de çalışmalarımızda odanın direkt giderleri olan personel giderleri ile işletme malzemesi ve diğer giderlerini kullandık.

2.2.2.2.1. Personel Giderleri

Personel ücretlerine 1998 yılı içerisinde bir kez ocak ayı başında artış yapılmış , bu yüzden personel giderlerinde bir değişiklik yapılmamıştır.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Giderler</u> <u>(Milyon TL)</u>
1	3.571
2	6.024
3	6.682
4	15.008
5	16.357
6	13.616
7	17.258
8	19.122
9	18.265
10	16.295
11	9.317
12	6.493

⁸² Büyükmirza, Kamil., a.g.e., sh. 384.

2.2.2.2.2. İşletme Malzemesi ve Diğer Giderler

Odalar departmanının yıl boyu gerçekleşen işletme malzemesi ve diğer giderlerinin enflasyondan arındırılmış aylık dökümleri aşağıdaki gibidir.

Aylar	Gerçekleşen Giderler(Milyon TL)	Enflasyondan Arındırma Oranı	Düzeltilmiş Giderler
1	1.520	1,065	1.427
2	2.046	1,114	1.837
3	6.820	1,154	5.910
4	5.148	1,205	4.272
5	8.148	1,244	6.550
6	11.256	1,264	8.905
7	11.108	1,296	8.571
8	9.206	1,327	6.937
9	15.511	1,354	11.456
10	10.250	1,456	7.040
11	2.921	1,503	1.943
12	3.491	1,543	2.262

Odalar Departmanının aylık Gider Dökümü

Aylar	Personel Gideri (Milyon TL)	+	İşl.Malz. ve Diğer Giderler (Milyon TL)	=	Toplam gider (Milyon TL)
1	3.571		1.427		4.998
2	6.024		1.837		7.861
3	6.682		5.910		12.592
4	15.008		4.272		19.280
5	16.357		6.550		22.907
6	13.616		8.905		22.521
7	17.258		8.571		25.829
8	19.122		6.937		26.059
9	18.265		11.456		29.721
10	16.295		7.040		23.335
11	9.317		1.943		11.260
12	6.493		2.262		8.755

2.2.2.3.Maliyet Fonksiyonları

Odalar departmanının maliyet fonksiyonları hesaplanırken en küçük kareler tekniği kullanılacaktır.

2.2.2.3.1.Toplam Maliyet Fonksiyonu

Aylar	x	y	xy	x ²	y ²
1	336	4.998	1.307.850	112.896	24.980.004
2	-	7.861	-	-	61.795.321
3	4.050	12.592	50.997.600	16.402.500	158.558.464
4	43.285	19.280	834.534.800	1.873.591.225	371.718.400
5	76.114	22.907	1.743.543.398	5.793.340.996	524.730.649
6	107.170	22.521	2.413.575.570	11.485.408.900	507.195.441
7	140.499	25.829	3.628.948.671	19.739.969.001	667.137.241
8	163.476	26.059	4.260.021.084	26.724.402.576	679.071.481
9	111.855	29.721	3.324.442.455	12.511.541.025	883.337.841
10	88.971	23.335	2.076.138.285	7.915.838.841	544.522.225
11	15.452	11.260	173.989.520	238.764.304	126.787.600
12	<u>4.115</u>	<u>8.755</u>	<u>36.026.825</u>	<u>16.933.225</u>	<u>76.650.025</u>

$$\Sigma x=755.323 \quad \Sigma y=215.118 \quad \Sigma xy=18.543.987.536 \quad \Sigma x^2=86.316.305.489 \quad \Sigma y^2=4.626.484.692$$

$$a = \frac{n \Sigma xy - (\Sigma x)(\Sigma y)}{n \Sigma x^2 - (\Sigma x)^2} = \frac{12(18.543.897.536) - [(755.323)(215.118)]}{12(86.316.305.489) - (755.323)^2}$$

$$a = \frac{222.526.770.432 - 162.483.573.114}{1.035.795.665.868 - 570.512.834.329} = \frac{60.043.197.318}{465.282.831.539}$$

$$a = 0,129$$

$$b = \frac{\sum y - a \sum x}{n} = \frac{215.118 - 0,129(755.323)}{12} = \frac{215.118 - 97.437}{12} = \frac{117.681}{12}$$

$$b = 9.806,75 \quad (\text{y den atılan 0 sayısı kadar sağa virgöl kaydırılır.})$$

$$b = 9.806.750.000$$

$$y(\text{yıllık}) = 0,129x + 9.806.750.000$$

$$y(\text{aylık}) = 0,170x + \frac{9.806.750.000}{12} = 0,126x + 817.229.167$$

$$r = \frac{n \sum x y - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{[n \sum x^2 - (\sum x)^2][n \sum y^2 - (\sum y)^2]}}$$

$$r = \frac{12(18.543.897.536) - [(755.323)(215.118)]}{\sqrt{[12(86.316.305.489) - (755.323)^2][12(4.626.520.692) - (215.118)^2]}}$$

$$60.043.197.318$$

$$r = \frac{60.043.197.318}{\sqrt{(465.282.831.539)[55.518.248.304 - (46.275.753.924)]}}$$

$$60.043.197.318$$

$$60.043.197.318$$

$$r = \frac{60.043.197.318}{\sqrt{(465.282.831.539)(9.242.494.380)}} = \frac{60.043.197.318}{\sqrt{4.300.373.955.609.694.250.820}}$$

$$600.043.197.318$$

$$r = \frac{600.043.197.318}{65.577.236.566} = 0,92 \Rightarrow r^2 = 0,85$$

$$65.577.236.566$$

Bu sonuca göre inceleme dönemi içerisinde toplam maliyetlerdeki değişmelerin %85 i x deki değişmelere bağlıdır. Geriye kalan %15 lif kısmı ise diğer tesadüfi etkilerden kaynaklanmıştır.

Bulunan fonksiyonun güvenilirliğini hesaplarsak ⁸³,

$$T = r \sqrt{\frac{n-2}{1-r^2}} = 0,92 \sqrt{\frac{12-2}{1-0,85}} = 0,92 \sqrt{\frac{10}{0,15}} = 0,92(8,16)$$

$$t = 7$$

$$n \geq 10 \Rightarrow t > 2,2$$

$$t = 7 \Rightarrow t > 2,2 \Rightarrow \text{fonksiyona güvenebileceğimiz görülmektedir.}$$

⁸³ Bknz. Birinci Bölüm sh. 31.

2.2.2.3.2. Birim Maliyet Fonksiyonu

Odalar departmanının birim maliyet fonksiyonu aşağıda oluşturulmuştur.

$$BM = \frac{TM}{x} \Rightarrow$$

$$Bm(\text{aylık}) = 0,129 + \frac{817.229.167}{x}$$

$$Bm(\text{yıllık}) = 0,129 + \frac{9.806.750.000}{x}$$

2.2.2.4. Kâr Fonksiyonu

Odalar departmanının kâr fonksiyonu aşağıda oluşturulmuştur.

Dönem Kârı = (Katkı Oranı * Toplam Net Sat.) – Top. Sabit Maliyetler

$$\text{Katkı Oranı} = 1 - a = 1 - 0,129 = 0,87 \Rightarrow \% 87$$

$$Kâr = 0,87x - 9.806.750.000$$

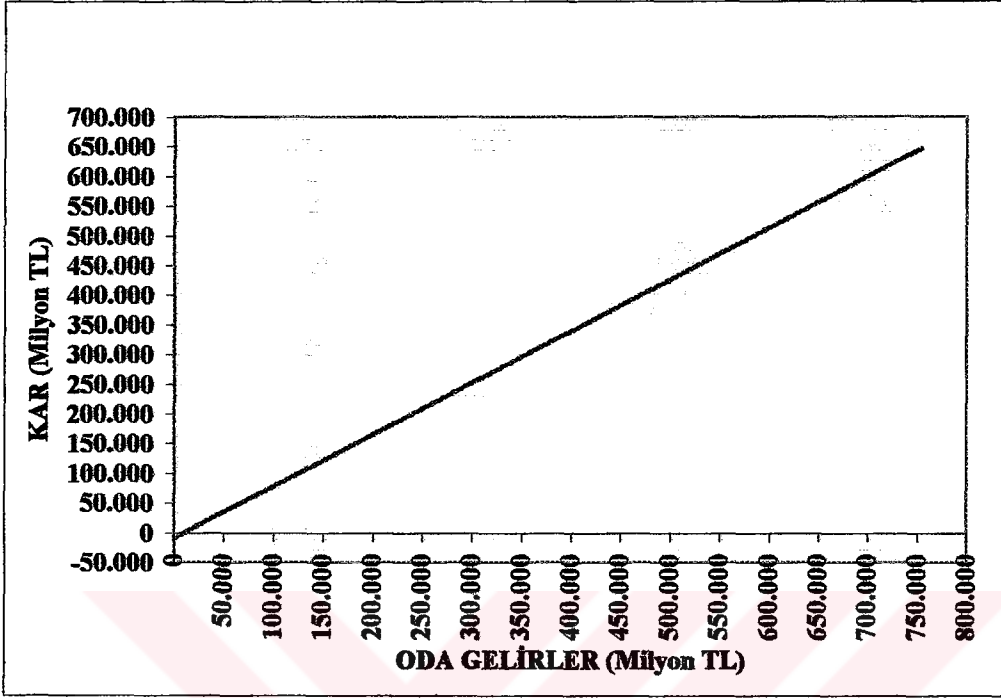
2.2.2.5. Başabaş Satış Hacmi

Odalar departmanının başabaş satış hacmi aşağıda hesaplanmıştır.

$$X_{bb} = \frac{b}{KO} = \frac{9.806.750.000}{0,87} \Rightarrow X_{bb} = 11.272.126.436$$

2.2.2.6.Hacim-Kâr Grafiği

Odalar departmanının hacim-kâr grafiği aşağıda verilmiştir.



2.2.3.Diğer Gelirlerle İlgili Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri

Üçüncü olarak diğer gelirlerin maliyet-hacim-kâr analizleri yapılacaktır.

2.2.3.1. İş Hacmi

Diğer gelirler çok farklı çeşitte hizmetten oluştuğu ve her birini birim satış fiyatları birbirlerinden farklı olduğundan maliyet-hacim-kâr analizleri yapılırken iş hacmi olarak toplam satış gelirleri alınacaktır.

Diğer Hizmetlerin Fiyatlarına yılda sadece Ocak ayı başında bir kez zam yapıldığı için gelir tutarları analizlerde değiştirilmeden kullanılmıştır.

<u>Aylar</u>	<u>Diğer Gelirler</u> <u>(Milyon TL)</u>
1	7.875
2	3.464
3	2.790
4	5.769
5	7.966
6	10.611
7	16.496
8	13.969
9	11.169
10	8.598
11	2.612
12	1.388

2.2.3.2. Diğer Hizmet Birimlerinin Maliyet Unsurları

Ortak sabit giderleri analizimizde kullanmadığımız için ,sadece personel ve işletme malzemesi ve diğer giderler esas alınmıştır.

2.2.3.2.1. Personel Giderleri

Personel ücretlerine 1998 yılı içerisinde bir kez ocak ayı başında artış yapılmış , bu yüzden personel giderlerinde bir değişiklik yapılmamıştır.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Giderler</u> <u>(Milyon TL)</u>
1	606
2	1.146
3	346
4	1.511
5	1.300
6	1.535
7	2.090
8	2.319
9	2.235
10	1.284
11	1.305
12	1.211

2.2.3.2.2. İşletme Malzemesi ve Diğer Giderler

Diğer hizmet birimlerinin yıl boyu gerçekleşen işletme malzemesi ve diğer giderlerinin enflasyondan arındırılmış aylık dökümleri aşağıdaki gibidir.

<u>Aylar</u>	<u>Gerçekleşen Giderler(Milyon TL)</u>	<u>Enflasyondan Arındırma Oranı</u>	<u>Düzeltilmiş Giderler</u>
1	14	1,065	13
2	217	1,114	195
3	414	1,154	359
4	1.210	1,205	1.004
5	1.106	1,244	889
6	1.749	1,264	1.384
7	2.376	1,296	1.833
8	2.755	1,327	2.076
9	1.540	1,354	1.137
10	2.052	1,456	1.409
11	344	1,503	228
12	-	1,543	

Diğer Hizmet Birimlerinin Aylık Gider Dökümü

Aylar	Personel Gideri (Milyon TL)	+	İşl.Malz. ve Diğer Giderler (Milyon TL)	=	Toplam gider (Milyon TL)
1	606		13		619
2	1.146		195		1.341
3	346		359		705
4	1.511		1.004		2.515
5	1.300		889		2.189
6	1.535		1.384		2.919
7	2.090		1.833		3.923
8	2.319		2.076		4.395
9	2.235		1.137		3.372
10	1.284		1.409		2.693
11	1.305		228		1.533
12	1.211		-		1.211

2.2.3.3.Maliyet Fonksiyonları

Diğer hizmetlerin maliyet fonksiyonları hesaplanırken en küçük kareler tekniği kullanılacaktır.

2.2.3.3.1.Toplam Maliyet Fonksiyonu

<u>Aylar</u>	<u>x</u>	<u>y</u>	<u>xy</u>	<u>x²</u>	<u>y²</u>
1	606	619	4.874.625	62.015.625	383.161
2	1.146	1.341	4.645.224	11.999.296	1.798.281
3	346	705	1.966.950	7.784.100	497.025
4	1.511	2.515	14.509.035	33.281.361	6.325.225
5	1.300	2.189	17.437.574	63.457.156	4.791.721
6	1.535	2.919	309.735.509	112.593.321	8.520.561
7	2.090	3.923	64.713.808	272.118.016	15.389.929
8	2.319	4.395	61.393.755	195.132961	19.316.025
9	2.235	3.372	37.661.868	124.746.561	11.370.384
10	1.284	2.693	23.154.414	73.925.604	7.252.249
11	1.305	1.533	4.004.196	6.822.544	2.350.089
12	<u>1.211</u>	<u>1.211</u>	<u>1.680.868</u>	<u>1.926.544</u>	<u>1.466.521</u>

$$\Sigma x=92.707 \quad \Sigma y=27.415 \quad \Sigma xy=267.015.826 \quad \Sigma x^2=965.803.089 \quad \Sigma y^2=4.626.484.692$$

$$a = \frac{n\sum xy - (\sum x)(\sum y)}{n\sum x^2 - (\sum x)^2} = \frac{12(267.015.826) - [(92.707)(27.415)]}{12(965.803.089) - (92.707)^2}$$

$$a = \frac{3.204.189.912 - 2.541.562.405}{11.589.637.068 - 8.594.587.849} = \frac{662.627.507}{2.995.049.219}$$

$$a = 0,221$$

$$b = \frac{\sum y - a\sum x}{n} = \frac{27.415 - 0,221(92.707)}{12} = \frac{27.415 - 20.488}{12} = \frac{6.927}{12}$$

$$b = 577,25 \quad (\text{y den atılan } 0 \text{ sayısı kadar sağa virgül kaydırılır.}) b = 577.250.000 \text{ TL}$$

$$y(\text{yıllık}) = 0,221x + 577.250.000$$

$$y(\text{aylık}) = 0,221x + \frac{577.250.000}{12} = 0,221x + 48.104.166$$

$$r = \frac{n\sum xy - (\sum x)(\sum y)}{\sqrt{[n\sum x^2 - (\sum x)^2][n\sum y^2 - (\sum y)^2]}}$$

$$r = \frac{12(267.015.826) - [(92.707)(27.415)]}{\sqrt{[12(965.803.803.089) - (92.707)^2][12(79.461.171) - (27.415)^2]}}$$

$$r = \frac{662.627.507}{\sqrt{2.995.049.219 (953.534.052 - 751.582.255)}}$$

$$r = \frac{662.627.507}{\sqrt{(2.995.049.219)(201.951.827)}} = \frac{662.627.507}{\sqrt{604.855.661.732.000.000}}$$

$$r = \frac{662.627.507}{777.724.669} = 0,85 \Rightarrow r^2 = 0,72$$

Bu sonuca göre inceleme dönemi içerisinde toplam maliyetlerdeki değişmelerin %72 si x deki değişmelere bağlıdır. Geriye kalan %28 lif kısmı ise diğer tesadüfi etkilerden kaynaklanmıştır.

Bulunan fonksiyonun güvenilirliğini hesaplırsak ⁸⁴;

$$t = r \sqrt{\frac{n-2}{1-r^2}} = 0,85 \sqrt{\frac{12-2}{1-0,72}} = 0,85 \sqrt{\frac{10}{0,28}} = 0,85(5,9)$$

$$t = 5$$

$$n \geq 10 \Rightarrow t > 2,2$$

$$t = 5 \Rightarrow t > 2,2 \Rightarrow \text{fonksiyona güvenebileceğimiz görülmektedir.}$$

⁸⁴ Bknz. Birinci Bölüm sh. 31.

2.2.3.3.2. Birim Maliyet Fonksiyonu

Diğer gelirlerin birim maliyet fonksiyonu aşağıdaki gibidir.

$$BM = \frac{TM}{x} \Rightarrow$$

$$Bm(\text{aylık}) = 0,221 + \frac{48.095.833}{x}$$

$$Bm(\text{yıllık}) = 0,221 + \frac{577.150.000}{x}$$

2.2.3.4. Kâr Fonksiyonu

Diğer gelirlerin kâr fonksiyonu aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

Dönem Kârı = (Katkı Oranı * Toplam Net Sat.) – Top. Sabit Maliyetler

$$\text{Katkı Oranı} = 1 - a = 1 - 0,221 = 0,77 \Rightarrow \% 77$$

$$Kâr = 0,87x - 577.150.000$$

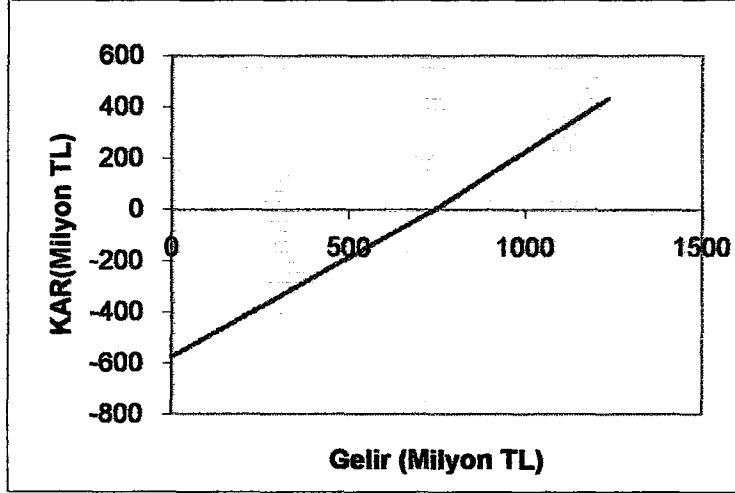
2.2.3.5. Başabaş Satış Hacmi

Diğer gelirlerin başabaş satış hacmi aşağıda hesaplanmıştır.

$$X_{bb} = \frac{b}{KO} = \frac{577.150.000}{0,77} \Rightarrow X_{bb} = 749.545.455$$

2.2.3.6.Hacim-Kâr Grafiği

Diğer gelirlerin hacim-kâr grafiği aşağıda verilmiştir.



2.3.Her İki Departmanın Aynı Hacim –Kâr Grafiğinde Gösterilmesi

Odalar Katkı Oranı = 0,87

Yiyecek-İçecek Katkı Oranı = 0,47

Diğer Hizmet Birimleri = %77

Katkı oranı yüksek olan odalar departmanı ile çizime başlanır.

Odalar toplam satış = 755.323 milyon TL

İşletmeye katkısı = $755.323 \times 0,87 = 657.131$

Kâr = $657.131 - 517.092 = 140.039$

Diğer hizmet birimleri toplam satış = 92.707 TL

İşletmeye katkısı = $92.707 \times 0,77 = 71.384$ TL

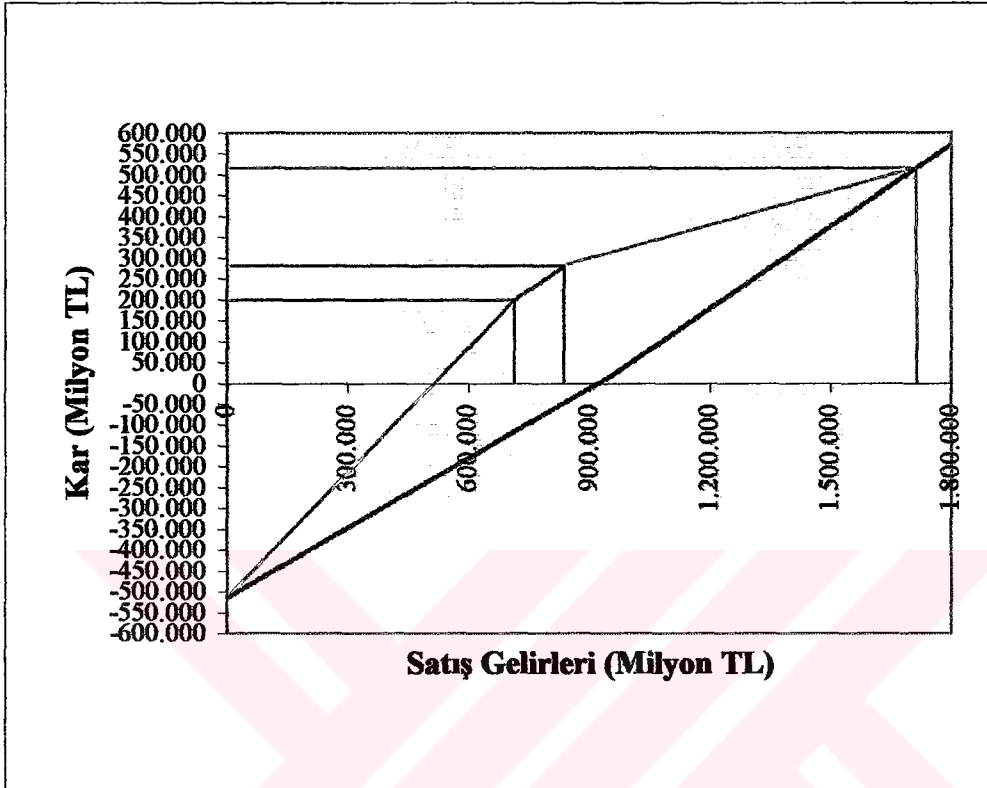
Kâr = $140.039 + 71.384 = 211.423$ TL

Yiyecek- içecek toplam satış = 742.439

İşletmeye katkısı = $742.439 \times 0,47 = 348.946$ TL

$$\text{Kâr} = 211.423 + 348.946 = 560.369 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam satış tutarı} = 755.323 + 92.707 + 742.439 = 1.590.469$$



Grafikten de görüldüğü gibi diğer hizmet birimlerinin gelirleri toplam kâra en az katkıyı yapan gelirlerdir. Bunun yanında odalar departmanı, katkı oranı en yüksek olan departman olmasının yanında kâra da büyük oranda katkı sağlamaktadır. Yiyecek içecek departmanın gelirleri ise katkı oranı düşük olmasına karşın kâr içindeki payı oldukça yüksektir

SONUÇ ve ÖNERİLER

Konaklama işletmelerinin genel özelliği olan sabit giderlerin, giderler içindeki oranının büyüklüğü, aynı şekilde Otel Mares'te de kendini göstermektedir. Bu durum yüksek fiyatı gerektirmekte iken, rekabetin kendini büyük ölçüde hissettirdiği konaklama sektöründe fiyatlarda oynama kolayca yapılamaz. Böylece işletmenin geri dönüş süresi artmaktadır.

Yine konaklama işletmelerinin genel özelliği olarak emek yoğun sektör olması ve bu sebepten personel giderlerinin, giderler içindeki büyük payı aynen Otel Mares'te de görülmüştür.

Konaklama işletmeleri, bazen giderlerden tasarruf etmek için personel ücretleri üzerinde oynama yaparlar. Bu durum konaklama işletmeleri için oldukça tehlikelidir. Yukarıda belirtildiği gibi konaklama işletmeleri emek yoğun hizmet işletmeleridir. Personel giderleri kısılrken yapılan uygulamada ya personel ücretleri düşürülür, ya da personel çıkartılır. Her iki durum da işletmeye ayrı ayrı zarar verir. Ücret düşürüldüğünde personelin motivasyonu azalır ve bu müşterilerin memnuniyetsizliği ile sonuçlanır. Personel çıkarıldığında ise, geride kalan personelin üzerine fazla iş düşer ve yine motivasyon eksikliği, yine müşteri memnuniyetsizliği doğar. Tüm bunlar doluluk oranı düşüklüğü, satışlarda azalma ile sonuçlanır. Personel işletmeyi korumaz, zarar verir, maliyetler artar. En son olarak, tüm bunlar başabaş satış miktarını yükseltir, kârı düşürür.

Personel giderlerini düşürmek için yapılması gereken kalifiye personeli, iyi ücretle çalıştırmaktır. Yapılan çalışma esnasında, Otel Mares'in personel politikası olarak bunu benimsediği gözlenmiştir

Giderlere departmanlar bazında bakıldığında; Odalar departmanında sabit giderler, özellikle amortisman giderlerinin yüksekliği göze çarpmaktadır. Bu da bize yine konaklama işletmelerinin genel özelliği olan kuruluş aşamasındaki sermaye yoğunluğunu göstermektedir. Yiyecek-içecek departmanında ise, değişken ve yarı

değişken giderlerin yüksekliği ,özellikle personel ve ilk madde ve malzeme giderleri göze çarpmaktadır.

Yine bu araştırma göstermiştir ki,diğer konaklama işletmelerinde olduğu gibi Otel Mares'te de gelirler kısmında başı oda gelirleri çekmekte, hemen ardından da yiyecek-ıçecek gelirleri gelmektedir. Aynı zamanda oda gelirlerinin katkı oranının diğer gelirlere göre yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Bu tespitin sonucunda, tavsiye olarak oda satışlarını arttırıcı yönde çalışmalar yapılmalıdır, denilebilir. Ancak şu unutulmamalıdır ki, konaklama işletmeciliğinde tüm hizmetler bir bütündür. İlk yıllarda konaklama sektörü adından da anlaşılacağı gibi sadece konaklama hizmeti vermekteydi. Ancak rekebet arttıkça, turizm sektörü geliştikçe, konaklama işletmeleri konaklama hizmetleri yanında yiyecek-ıçecek, spor, animasyon, çamaşırhane, sauna gibi hizmetleri de bünyesinde buldurmaya başladı. Önceleri bu hizmetlerin konaklama işletmesi bünyesinde bulunması lüks iken, günümüzde zorunluluk haline gelmiştir.

Diğer gelirleri oluşturan hizmetlerin, kârda önemli bir rolü olmamasına karşın, müşteri memnuniyeti yaratması ve işletmenin yıldız sayısını etkilemesi sebebiyle üretiminden vazgeçilemeyecek hizmetlerdir.

Bu sebeplerden dolayı konaklama işletmelerinde, tüm hizmetlerin satışlarının arttırımı için ortak satış programları uygulanmalıdır. Otel Mares'te de buna uygun olan satış politikası benimsenerek, yarım pansiyon (oda + kahvaltı +akşam yemeği) satış programı uygulanmaktadır. Bu pansiyon çeşidi müşteriyi daha fazla otelde tutarak bu süre zarfında daha fazla satış olanağını yaratır. Bunun yanında müşterinin kalış süresi boyunca eğlenmesini sağlayarak daha fazla para harcamasını sağlamak için animasyon faaliyetleri de uygulanır. Unutulmamalıdır ki, artan müşteri memnuniyeti satışları arttırarak kârı da arttırır.

Yapılan çalışmalar esnasında edinilen izlenim, otelin yöneticileri ve çalışanlarının otel politikasını benimsediği ve sosyal sorumluluk anlayışıyla bu yönde çalışmalarını sürdürdüğüdür.

Otel Mares Konaklama sektörü içinde çok saygın bir konuma sahiptir. Elde ettiği kârlılık oranı ve müşteri memnuniyeti açısından oldukça iyi bir durumdadır.



KAYNAKÇA

- AKAT, Ömer., **Turizm İşletmeciliği**, Motif Matbaası, Bursa - 1997
- AKDOĞAN, Nalan., **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Cem Web Ofset Ltd. Şti, Ankara-1998
- AKDOĞAN, Nalan. ve TENKER, Nejat., **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Ün. Basım Yayım Yüksekokulu Matbaası, Ankara - 1992
- AKGÜÇ, Öztin., **Finansal Yönetim**, Avcıol Matbaası, İstanbul-1989
- AKGÜÇ, Öztin., **Mali Tablolar Analizi**, Avcıol Basım Yayım, İstanbul - 1995
- AKINCI, Nejat. ve ERDOĞAN, Necmettin, **Finansal Tablolar ve Analizi**, Barış Yayınları, İzmir - 1995
- AKINCI, Nejat. ve ERDOĞAN Necmettin., **Maliyet Muhasebesi**, Barış Yayınları , İzmir -1995
- ALLEN , P. Carl, **Cost Accounting Share Moriarity**, John Wiley and Sons, USA-1991
- ARAS, Haşim, **Konaklama İşletmeciliğinde Yiyecek İçecek Maliyet Kontrolü**, Detay Kitap ve Yayıncılık, Ankara - 1993
- BARUTÇUGİL, İsmet Sabit., **Turizm İşletmeciliği**, Beta Basım Yayım, İstanbul – 1989
- BURSAL, Nasuhi. ve ERCAN , Yücel., **Maliyet Muhasebesi**, Der Yayınları, İstanbul - 1994
- BÜYÜKMİRZA, Kamil., **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Barış Yayınevi, Ankara - 1998
- CEMALCILAR, İlhan./ BAYAR, Doğan. / AŞKIN., İnal ve ÖZALP, Sa, **İşletmecilik Bilgisi**, İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayım No: 3, Eskişehir -1983
- CHERRINTON, J. Owen. / HUBBART, E. Dee. ve LUTHY, H. David., **Cost Accounting A Managerial Approach** , West Publishing Company , USA - 1988
- COTMAN, M. Michael., **Cost Control For The Hospitality İndustry**, Van Nostrand Reinhold, New York USA - 1989

- ÇETİNER, Ertuğrul., Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi, Tutibay Ltd . Şti. , Ankara - 1995**
- ÇETİNER, Ertuğrul., Maliyet Muhasebesi, Tutibay Ltd. Şti., Ankara - 1995**
- DAFF, Trevor., Cost and Management Accounting, Edd Fbim Woodhead, Faulkner, Chambridge,England –1986**
- DUNCAN, Willimson., Cost and Management Accounting, Prentice Hall Europe - 1996**
- EKONOMİK ARAŞTIRMALAR VE DEĞERLENDİRME GENEL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, Başlıca Ekonomik Göstergeler, Dış Ticaret Müsteşarlığı Matbaası, Ocak-Şubat, Ankara-1999**
- GODİESH, Orit. ve GILBERT ,L. James., How To Map Your İndastry` Profit Pool, Harvard Business Review, May- June, USA -1998**
- GRAY,Jack., RICKETS, Don. , Managerial Accounting, İnternational Eddition – 1982**
- GRAY, S. Williams. ve LIGUARI, C. Salvatore., Hotel and Motel Management and Operations, Prentice Hall Career and Technology Englewood Cliffs, New Jersey 07632, USA - 1994**
- HART, Jill. ve WILSON, Cline., Management Accounting, Prentice Hall Australia Pty Ltd - 1996**
- HATİPOĞLU, Zeyyat. Ve GÜRSOY, Cudi Tuncer., Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, İşletme İktisad ve Yönetim No: 7, Aktif Büro Basım Organizasyon Yayınları No: 9, İstanbul-1979**
- KOZAK, Nazmi. / DENİZER, Dündar. / TETİK, Nilüfer. / AKOĞLAN, Meryem. / YEŞİLTAAŞ, Mehmet. ve KOZAK, Metin., Otel İşletmeciliği, Turhan Kitapevi, Ankara - 1998**
- OLALI, Hasan. ve KORZAY, Meral., Otel İşletmeciliği , Beta Basım Yayım, İstanbul - 1993**
- PEKER, Alparslan, Yönetim Muhasebesi, Yön Ajans, İstanbul - 1998**
- PEKİNER, Kamuran., İşletme Denetimi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını No : 55, İstanbul-1988**
- SARAÇ, Salih, Konaklama Muhasebesi, Adım Yayıncılık, Ankara - 1989**

SEMİH, B ker. ve ERTUNA,  zcan,  şletme Finansmanı, Açık  ğretim Fakültesi Kitabı-1984

SEVGENER, Sait. ve HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem., Yönetim Muhasebesi, Marmara  n. Teknik EĞt. Fakültesi Döner Sermaye  şletmesi Matbaası, İstanbul - 1993

SHIM, K. Jae. ve SIEGEL, G. Joel., *Managerial Accounting*, Sahaum`s Outline Series, McGraw-Hill Inc, USA - 1984

SÜMERKAN, Zekeria., Konaklama  şletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Hazırlanması, İnce Ofset, B kesir - 1989

ŞENER, Recep., Maliyet Yöntemleri Muhasebesi, Gazi Yayınları, Ankara – 1992

ŞENER, Recep., Maliyet Unsurları Muhasebesi, Gazi Yayınları, Ankara – 1992

ŞENER, Recep., Maliyet Muhasebesi, Gazi Yayınları, Ankara – 1994

ŞENER, Recep., Maliyet Muhasebesi  z ml  Problemleri, Gazi “Yayınları, Ankara – 1999

ŞENİŞ, Fethi., İstatistik, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 175, Eskişehir-1996

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı EĞitim Dairesi Bakanlığı Yayınları: 50, Otel, Motel ve Restoranlar için Muhasebe Uygulamaları, Ankara -1983

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı EĞitim Dairesi Bakanlığı Yayınları: 55 , Otel  şletmeciliği , Ankara - 1983

TÜRKSOY, Adnan., Otel Yönetim Muhasebesi, Turhan Kitapevi, Ankara - 1998

TÜRKSOY, Adnan., Yiyecek İçecek Hizmetleri Yönetimi, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara – 1998

USLU, Selçuk., Maliyet Muhasebesi, Anadalu Üniversitesi A. .F. Yayın 2. Fsik l, Eskişehir-1992

ÜSTÜN ,Rifat., Maliyet Muhasebesi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul - 1996

ÜSTÜN, Rifat., Yönetim Muhasebesi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul -1998

Seyidoğlu, Halil., Uluslar Arası İktisat, Güzem Yayınları, İstanbul-1988

WITT, Stephen F. Ve MOUINHO, Luiz., *Tourism Marketing and Management Handbook*, Prentice Hall Europe - 1995

**YÜCESOY, Cevat., Turizm İşletmeleri ve Muhasebesi, Çağlayan Kitabevi, İstanbul
-1967**

YÜKÇÜ, Süleyman., Maliyet Muhasebesi, Anadolu Matbaacılık, İzmir-1998



	31 Aralık 1998	31 Aralık 1997	31 Aralık 1998	31 Aralık 1997
AKTİF (VARLIKLARI)				
I- DÖNEN VARLIKLAR	1,429,667	480,354	557,219	111,632
A. Hızlı Değerler	5,316			6,536
B. Menkul Kıymetler	1,296,572	46,767		63,364
C. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar (Net)	76,218	1,057		20,074
D. Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	32	21,406		21,658
E. Stoklar	36,742			
1. Stoklar	32,493	19,591		31,982
2. Verilen Sipariş Avansları	4,249	1,815		627
F. Diğer Dönen Varlıklar	14,787			34,650
II- DURAN VARLIKLAR	1,039,060	98	932,065	1,330,393
A. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	108			570,000
B. Finansal Duran Varlıklar	62,000	20,000		32,644
C. Maddi Duran Varlıklar (Net)	965,386	929,854		962,037
1. Binalar, Araç ve Araçlar	364,304	356,656		
2. Makine, Tesis ve Cihazlar	2,269,011	1,278,039		562,037
3. Diğer Duran Varlıklar	1,586,327	1,179,009		39,576
4. Birikmiş Amortismanlar (-)	(3,254,256)	(1,891,983)		
5. Verilen Sipariş Avansları		8,135		6,321
D. Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Net)	9,275	844		31,479
E. Diğer Duran Varlıklar	2,091	1,269		776
PASİF (KAYNAKLARI) TOPLAMI	2,468,727	1,509,284	1,509,284	1,509,284
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	2,468,727	1,509,284	1,509,284	1,509,284

İşletme dipnotları bu mali tabloya tamamıyla bir parçasıdır.

31 Aralık 1998 ve 1997 tarihlerinde
sona eren yıllara ait Ayrıntılı Gelir Tabloları
(Milyon TL)

	31 Aralık 1998	31 Aralık 1997
A-BRÜT SATIŞLAR	2,200,057	1,350,132
1-Yurtiçi Satışlar	2,200,057	1,350,132
B-SATIŞLARDAN İNDİRİMLER (-)	(17,192)	(12,036)
1-Satıştan İadeler (-)	(17,181)	(6,883)
2-Satış İskontoları (-)	(11)	(5,153)
C-NET SATIŞLAR	2,182,865	1,338,096
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(351,343)	(191,216)
BRÜT SATIŞ KARI	1,831,522	1,146,880
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	(1,856,184)	(1,050,660)
1-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(102,063)	(47,195)
2-Genel Yönetim Giderleri (-)	(1,754,121)	(1,003,465)
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)	(24,662)	96,220
F-DİĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER VE KARLAR	494,405	135,204
1-Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	144,765	22,804
2-Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar	349,640	112,400
G-DİĞER FAALİYETLERDEN GİDERLER VE ZARARLAR (-)	(28,981)	(36,615)
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(12,461)	(21,891)
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(1,839)	(11,548)
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	(10,622)	(10,343)
FAALİYET KARI	428,301	172,918
I-OLAĞANÜSTÜ GELİRLER VE KARLAR	514	591
1-Diğer Olağanüstü Gelirler ve Karlar	514	591
DÖNEM KARI	428,815	173,509
J-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-)	(79,338)	(21,658)
NET DÖNEM KARI	349,477	151,851

İlişikteki dipnotlar bu mali tabloların tamamlayıcı bir parçasıdır


Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

1998 YILI GİDER TABLOSU MİLYON TL.

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	TOPLAM
Personel	26.222	27.264	37.430	58.233	60.185	57.986	75.631	81.571	77.978	73.081	49.850	32.038	657.469
İşletme Miz.ve Diğer	2.681	4.634	4.156	8.538	13.844	13.857	15.174	14.334	11.831	12.566	3.247	3.904	108.766
Satış Gideri	602	692	1.668	6.332	7.348	19.522	9.819	2.966	6.998	13.404	15.998	7.491	92.840
T.B.Ö.	2.487	3.521	20.731	5.250	15.082	9.087	5.645	7.235	7.318	7.008	5.978	4.751	94.093
Yönetim	7.477	15.843	20.901	21.731	14.090	29.057	26.940	30.258	48.827	14.280	19.989	29.980	279.373
Enerji	3.693	1.603	8.585	6.778	6.944	13.383	14.099	15.824	13.218	12.807	7.882	6.603	111.419
Satılan Mal Maliyeti	1.401	731	10.931	19.166	31.631	39.345	52.037	64.794	51.901	53.832	16.646	8.928	351.343
TOPLAM	44.563	54.288	104.402	126.028	149.124	182.237	199.345	216.982	218.071	186.978	119.590	93.695	1.695.303
Kira	275	275	257	269	269	269	269	269	269	269	269	269	3.228
Finansman	1.000	1.052	1.044	1.009	1.135	999	984	1.122	1.005	1.059	1.051	1.001	12.461
Amortisman	42.500	42.500	42.500	42.500	42.500	18.197	42.500	42.500	42.500	41.000	41.000	5.022	445.219
Kıdem Taz.Karşılığı	4.733	4.733	4.733	4.733	4.733	-1.088	6.000	6.000	6.000	4.700	4.700	6.973	56.950
Faaliyet Dışı Giderler	56	85	12.612	10.506	9.244	13.899	11.719	1.880	-5.920	-18.997	-4.933	5.657	35.808
GENEL TOPLAM	93.127	102.933	165.548	185.045	207.005	214.513	260.817	268.753	261.925	215.009	161.677	112.617	2.248.969

1998 YILI SATIŞLAR (NET) MİLYON TL.

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık	TOPLAM
336		4.443	51.206	92.098	134.605	181.244	214.153	150.445	119.755	21.556	6.045	975.886
2.501	942	21.908	44.268	93.416	110.073	130.792	143.201	124.380	131.154	32.760	14.009	849.404
189	67	14.802	15.084	23.544	28.462	38.492	48.580	33.309	40.753	7.220	3.594	254.076
487	671	934	2.403	3.084	4.909	8.372	4.962	4.107	2.970	1.576	1.115	35.590
428	163		104	66	3.536	659	724	1.178	2.488	578	577	10.501
7.363	2.780	292										10.445
25	3	1.856	3.366	4.882	5.702	8.124	9.007	7.062	5.628	1.036	273	46.964
11.309	4.636	44.235	116.431	217.090	287.287	367.683	420.627	320.481	302.748	64.726	25.613	2.182.866
67	2.695	6.047	2.772	4.525	3.662	1.300	17.020	26.273	20.549	22.839	37.016	144.765
22.331	33.442	41.015	22.545	18.851	38.588	3.655	26.496	21.275	12.760	52.443	56.752	350.153
33.707	40.773	91.297	141.748	240.466	329.537	372.638	464.143	368.029	336.057	140.008	119.381	2.677.784

MARES OTEL
1998 YILI ENERJİ VE SATILAN MAL MALİYETİ GİDERLERİ DÖKÜM İÇMALI (MİLYON TL)

HESAP ADI	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	TEYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
ENERJİ GİDERİ													
Elektrik	1,947	1,450	3,444	3,407	4,110	9,020	11,815	13,045	9,591	8,473	5,490	2,534	74,326
Su	58	58	250	290	410	915	559	285	542	504	287	537	4,895
Akaryakıt	75	73	56	502	402		3	3	453	152	9	39	1,767
Gaz,Odun,Kömür,Alkol	1,611	22	4,832	2,577	2,021	3,446	1,722	2,488	2,645	3,678	2,096	3,561	30,689
Toplam Enerji Giderleri	3,691	1,603	8,582	6,776	6,943	13,381	14,099	15,821	13,231	12,807	7,882	6,671	111,487
SATILAN MAL MALİYETİ													
Yiyecek Maliyeti	1,366	713	8,244	16,525	27,567	33,377	43,812	55,354	44,561	47,640	15,035	8,375	302,569
İçecek Maliyeti	34	17	2,687	2,471	4,049	5,941	8,170	9,401	7,325	6,105	1,611	553	48,364
Sigara Maliyeti				167	15	26	53	37	26	86			410
TOPLAM SAT.MAL.MALİYETİ	1,400	730	10,931	19,163	31,631	39,344	62,036	64,792	51,912	63,831	16,646	8,928	351,343

MARES OTEL
1998 YILI İŞLETME MALZEMESİ VE DİĞER GİDER İÇMALI (MİLYON TL)

HESAP ADI	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
ODALAR													
Odalar İşletme Malz.Gid.													
İşletme Malzemesi		1	2,214	1,643	1,588	685	1,167	493	14	305	173	1,025	9,308
Temizlik Malzemesi Hizmeti.	591	1,162	2,936	2,782	5,680	7,021	7,087	6,641	6,689	5,189	1,161	960	47,899
Küçük Demirbaşlar				11								144	155
ODALAR Toplam İşletme Malz.Gid.	591	1,163	5,150	4,425	7,279	7,706	8,254	7,134	6,703	5,494	1,334	2,129	57,362
Odalar Diğer Giderler													
Nakliye ve Hammaliye	126	103		92	13	60	46	4	26	5	3	4	498
Mekanizasyon Giderleri	365	530	-255	457	710	266	532	254	485	281	281	381	4,287
Abone neşriyat Gid.			9	3			34	6		93	5	336	486
Kırtasiye ve Matbaa Giderleri	303	2	571	140	290	1,347	660	405	766	378	32	129	5,023
Yurt İçi Seyahat Gid.			42						38			49	129
Şehir İçi Yol Giderleri						30	19	9	31	255	31	2	377
P. T. T. Giderleri	17	1		30	31	27	13	125	33	17	14	15	323
Temsil Giderleri	5	243	24	21	-225	41	71	186	60	353	-243	50	586
Servis Vasıta Giderleri	28	4	141	59	90	98	197	303	181	217	40	59	1,417
Yat, Tekne, Kira Giderleri			14			130	1,053	250	930	351	820	337	3,885
Dış Sağ. Konaklama , Yemek Gid.	85		82		92	441	205		6,258	2,806	604		10,573
Üniformalar			950		-135	1,110	24	530					2,479
Odalar Toplam Diğer Giderler	929	883	1,670	723	869	3,550	2,854	2,072	8,808	4,756	1,587	1,362	30,063
ODALAR TOPLAM GİDERLERİ	1,520	2,046	6,820	5,148	8,148	11,256	11,108	9,206	15,511	10,250	2,921	3,491	87,425
YİYECEK & İÇECEK													
Y & İ İşletme Malz.Gid.													
İşletme Malzemesi	35	37	1,830	3,652	997	2,053	2,041	2,778	1,234	3,090	346	429	18,522
Temizlik Malzemesi Hizmeti.	252	1,097	1,044	2,044	3,106	3,876	4,350	4,150	3,742	3,958	1,513	734	29,866
Küçük Demirbaşlar												64	64
Y & İ Toplam İşletme Malz.Gid.	287	1,134	2,874	5,696	4,103	5,929	6,391	6,928	4,976	7,048	1,859	1,227	48,452
YİYECEK & İÇECEK Diğer Giderler													
Nakliye ve Hammaliye	27	17	141	164	25	118	176	187	85	46	13	6	1,005
Mekanizasyon Giderleri	365	529	-255	457	3	266	116	116	300	143	143	243	2,426
Abone neşriyat Gid.													
Kırtasiye ve Matbaa Giderleri	1	26	364	13	121	36	815	671	37	135	27	77	2,323
Yurt İçi Seyahat Gid.					106				40		31	39	216
Şehir İçi Yol Giderleri						67	23	66	78	154	65	12	465
P. T. T. Giderleri													
Temsil Giderleri	6	246		86	-37	787	1,001	1,176	640	1,734	280	489	6,408
Servis Vasıta Giderleri	10		28	56	59	62	45	66	66	185	43	84	704
Müzik Program Giderleri			1,475	3,854	2,887	5,410	5,620	8,250	379	1,750	3,858	6,080	39,563
Animasyon Giderleri					143	169	258	235	211	182	141		1,339

MARMARIS ALTINYUNUK TUR.TES.A.Ş.
1998 YILI TOPLAM PERSONEL GİDERLERİ

DEPARMANLAR	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	ERKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
GENEL İDARE													
Brüt Ücret / Maaşlar	5,382,839,281	5,519,434,122	6,180,587,477	6,883,650,956	7,232,181,539	7,544,883,956	9,992,463,098	10,017,170,622	10,046,746,233	9,929,658,233	8,114,650,104	7,173,984,527	94,018,030,128
Ücret Ekləri	741,870,886	939,886,239	779,353,055	1,173,027,667	390,588,803	857,840,286	927,549,218	1,219,670,810	920,325,136	1,085,274,200	3,783,037,750	846,023,817	10,859,457,847
İkramiye ve Prim	3,794,333,330	3,794,333,330	4,139,140,745	5,102,333,330	4,457,566,440	4,843,359,412	5,318,780,002	5,451,767,202	5,707,989,758	3,591,098,021	5,852,939,386	-3,218,393,263	48,835,247,871
Extra Ücret	379,676,888	0	50,228,824	85,882,984	221,128,080	0	85,088,247	56,223,605	48,500,000	50,000,000	359,146,811	0	1,335,875,189
S.S.K. Primi	374,665,266	431,973,107	602,883,372	700,725,885	694,350,546	801,368,525	1,079,822,597	1,146,187,558	1,108,427,779	1,179,847,299	791,004,511	698,698,847	9,609,955,282
Vakıf Aidatı	141,541,018	141,541,018	162,410,922	148,059,528	148,059,528	148,059,528	160,550,746	175,040,748	175,040,746	175,040,746	169,550,746	162,230,746	1,907,128,012
Tas. Teşv. Fonu	147,624,766	152,459,375	180,409,998	223,714,223	202,087,055	224,186,814	295,163,127	303,960,399	296,019,898	297,333,128	219,173,704	207,999,041	2,750,101,329
Yemek Giderleri	272,105,569	271,394,431	417,232,432	397,198,233	476,401,862	1,229,869,724	1,298,883,809	1,379,688,297	939,079,855	1,003,594,477	611,349,086	500,914,044	6,799,691,799
Taşıma Giderleri	64,280,000	48,240,000	66,291,028	118,666,209	209,666,357	440,216,678	249,690,997	241,190,997	254,434,884	194,434,884	239,593,089	98,385,185	2,223,080,228
Küdem Tazminatı	0	0	0	0	194,154,074	0	0	0	0	0	674,322,916	0	868,476,990
İhbar Tazminatı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Diğer Giderler	0	90,280,871	363,763,246	282,398,442	752,583,382	29,625,294	587,111,758	212,790,621	732,440,339	301,668,410	186,421,270	244,146,221	3,785,209,834
Genel İdare Toplam Gid.	11,298,936,744	11,389,532,493	12,942,301,097	15,715,667,455	14,980,727,624	16,119,210,015	19,995,103,599	20,203,670,857	20,229,004,626	17,807,949,399	17,598,189,313	6,711,969,165	184,992,252,387
ODALAR													
Brüt Ücret / Maaşlar	1,702,243,489	4,609,705,081	932,714,729	6,804,451,063	6,982,603,139	7,050,673,461	9,096,345,357	9,594,021,021	9,579,613,589	9,295,504,990	3,789,203,373	3,081,381,057	72,502,461,329
Ücret Ekləri	288,089,501	289,740,069	485,592,584	2,842,646,843	764,269,468	427,850,352	492,745,321	1,056,437,084	514,679,860	1,385,742,666	449,390,175	433,863,781	9,411,047,734
İkramiye ve Prim	421,666,666	421,666,666	2,608,398,039	1,931,666,666	2,559,911,162	2,702,722,874	3,406,340,764	3,400,195,792	3,952,232,360	773,258,869	1,850,723,721	1,277,286,728	25,302,070,307
Extra Ücret	659,634,160	15,158,233	113,269,728	126,156,000	154,994,174	154,982,998	492,867,142	285,907,699	49,371,120	142,811,008	854,483,022	367,114,478	3,416,729,758
S.S.K. Primi	118,116,474	193,944,985	831,582,548	1,437,449,605	1,271,232,210	1,231,688,316	1,583,167,400	1,763,897,766	1,675,548,568	1,874,162,822	734,671,635	579,339,912	13,294,802,221
Vakıf Aidatı	23,478,202	23,478,202	27,193,303	27,193,303	27,193,303	27,702,028	30,783,108	30,783,108	30,783,108	30,783,108	30,783,108	30,783,108	340,936,989
Tas. Teşv. Fonu	30,842,714	39,369,111	139,997,196	254,200,110	211,145,721	202,571,074	266,920,923	297,335,949	279,907,059	296,816,719	115,672,518	96,651,446	2,230,630,580
Yemek Giderleri	144,137,837	259,169,023	742,371,410	980,578,827	2,728,490,295	1,374,775,641	1,462,299,991	1,359,209,183	1,489,498,477	1,508,590,696	548,699,534	448,186,252	13,052,304,166
Taşıma Giderleri	100,000,000	171,570,000	416,507,885	460,313,131	622,926,675	407,271,154	366,566,168	518,068,168	520,468,605	310,468,605	416,662,219	281,081,483	4,553,903,093
Küdem Tazminatı	102,626,103	0	0	0	124,500,000	0	0	766,531,792	0	0	289,688,428	0	1,292,546,323
İhbar Tazminatı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Diğer Giderler	0	0	384,016,389	143,357,366	815,411,020	36,033,430	58,551,701	50,310,227	163,122,105	676,679,189	224,270,261	-83,084,273	2,568,667,435
Odalar Toplam Gid.	3,570,835,146	6,023,802,330	6,681,643,609	15,008,012,934	16,356,677,167	13,616,251,328	17,257,589,875	19,121,697,789	18,265,224,891	16,294,818,700	9,316,944,994	6,492,603,972	148,006,102,935
TELEFON SANTRALI													
Brüt Ücret / Maaşlar	7,557,917	64,998,083	294,008,208	281,906,333	292,042,500	292,042,500	378,487,080	372,439,080	366,391,080	376,487,080	134,648,638	98,523,540	2,961,532,239
Ücret Ekləri	0	900,000	6,783,333	133,128,110	25,922,833	10,000,000	10,000,000	26,118,236	13,500,000	50,507,626	8,500,000	8,500,000	293,858,138
İkramiye ve Prim	0	0	0	0	84,730,556	0	0	0	0	328,856,110	519,134,040	72,250,598	1,005,971,302
Extra Ücret	60,463,333	0	0	0	0	0	0	0	0	12,086,000	9,784,800	0	82,344,133
S.S.K. Primi	1,798,482	14,933,570	51,468,000	62,554,932	60,063,240	56,948,268	73,804,980	74,712,860	71,446,260	66,747,974	30,453,954	22,283,381	607,141,901
Vakıf Aidatı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Tas. Teşv. Fonu	226,738	1,949,942	7,501,276	11,551,094	9,238,980	8,761,276	11,354,612	11,551,659	10,991,732	12,464,842	4,039,465	2,955,707	92,587,243
Yemek Giderleri	8,777,599	11,032,279	20,621,428	35,306,516	40,708,260	84,818,602	94,658,746	90,577,826	60,585,797	60,953,159	32,178,268	28,363,898	566,581,376
Taşıma Giderleri	2,030,000	1,190,000	0	7,325,840	13,894,158	26,911,538	13,875,241	13,875,241	12,544,186	12,544,186	10,715,425	4,651,852	119,557,667
Küdem Tazminatı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İhbar Tazminatı	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Diğer Giderler	0	0	0	0	1,991,471	479,482,204	584,172,130	591,264,373	537,190,512	945,407,270	751,529,293	237,816,134	5,741,403,356
Telf. Santral Toplam Gid.	80,792,049	95,003,874	380,390,245	591,772,765	526,591,507	479,482,204	584,172,130	591,264,373	537,190,512	945,407,270	751,529,293	237,816,134	5,741,403,356
YİYECEK İÇECEK													
Brüt Ücret / Maaşlar	4,222,642,747	2,943,579,493	3,467,225,392	8,790,225,862	10,659,930,747	11,164,324,463	15,526,675,500	16,521,866,430	15,980,600,393	15,594,388,310	7,777,861,286	6,686,482,954	119,315,805,577
Ücret Ekləri	784,947,559	803,241,534	517,084,917	4,353,512,635	1,025,416,589	610,080,458	1,037,351,346	3,270,913,466	708,607,920	4,978,014,049	683,023,131	740,217,346	19,512,370,928
İkramiye ve Prim	742,333,332	742,333,332	3,960,646,832	2,351,541,368	3,744,675,970	4,189,938,968	6,283,887,540	6,478,702,817	7,249,935,370	1,718,053,585	1,453,177,189	4,354,227,052	43,289,453,335

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Nilgün Memiş

Doğum Yeri : Elazığ

Doğum Yılı : 1971

Medeni Hali : Evli

EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER

Lise 1985 - 1988 : Antakya Lisesi

Lisans 1988 - 1993 : Mersin Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu

Yabancı Dil : İngilizce

MESLEKİ BİLGİLER

1989 - 1990 : Mersin Oteli (Servis Departmanı)

1990 - 1991 : Otel Gondol (Ön Büro Departmanı)

1991 - 1992 : Otel Barbarossa (Ön Büro Departmanı)

1992 - 1994 : Hilton Oteli (Servis Departmanı)

1994 - 1995 : Otel Barbarossa (Ön Büro Müdürü)

1995 - : Muğla Üniversitesi Ortaca Meslek Yüksekokulu Turizm Ve Otelcilik Programında Öğretim Görevlisi