

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMLERİ
VE UYGULAMASI**

Burak ÖZDOĞAN

Danışman
Prof. Dr. Semra ÖNCÜ

Manisa
2010

ÖZET

Günümüz işletmelerinin içinde buldukları küresel piyasa koşulları, yoğun kar baskısı altında yaşamlarını sürdürebilmeleri ve büyüebilmeleri için kendilerine rekabet üstünlüğü sağlayacak yöntem ve araçları kullanmaları bir zorunluluk haline gelmiştir. Sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamak için firmanın öncelikle iç süreçlerinde etkinliği ve verimliliği yakalaması gerekmektedir. Yönetim muhasebesi sistemi, işletmenin ve de esas olarak yönetimin temel unsuru olan “karar” mekanizmasının daima zamanlı, doğru ve rekabet üstünlüğü yaratmasını destekleyici olarak görev yapmaktadır. Yönetim muhasebesi sistemlerini kullanarak yöneticilerin aynı anda birden fazla değişkeni bir arada incelenmesi ve birbirleriyle ilişkilendirilmesi sonucu elde ettikleri raporlar ve bilgiler doğrultusunda karar alması özellikle karar alma sürecinin daha sağlıklı ve etkin sonuç vermesini sağlamaktadır.

Konaklama işletmeleri küreselleşmenin etkilerini en fazla hisseden sektörlerden biri olarak yoğun bir rekabet ve büyüme baskısı altındadır. Özellikle sektörün yapısı gereği emek yoğun olarak çalışılması ve otomasyona sıklıkla başvurulamaması etkin bir yönetim ve sistem anlayışını zorunlu kılmaktadır. Bunun içindir ki; otel yönetimlerinin karar alırken ve bu kararların etkilerini ölçerken iyi bir sistemin kendilerini desteklemesi gerekmektedir.

Çalışmamızda; Manisa merkezli olmak üzere Türkiye'nin dokuz ilinde on üç otel ile faaliyet göstermekte olan Anemon Otelleri'ndeki yönetim muhasebesi sisteminin yapısı ve sistem araçlarının kullanımı araştırılmış ve elde edilen bulguların ışığında şirketin mevcut durumu tespit edilerek öneriler geliştirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: 1-Yönetim Muhasebesi Sistemi, 2-Konaklama İşletmeleri, 3-Verimlilik

ABSTRACT

Today's companies have to use different tools and methods "that can create competitive advantage for them" to survive and growth under the global market conditions and profit pressure which they face with. For a sustainable competitive advantage, company has to seize on effectiveness at internal processes and efficiency. Management accounting system is working for supporting company and especially the "decision" mechanism which is the primary fact of management to always be well-timed, correct and creating competitive advantage. Management accounting system ensures more effective and correct results for decision taking process of management by giving chance to analyze many variables together and also linking them each other.

Hospitality businesses are facing with intensive competition and growth pressure as a sector which mostly gets affected from the results of globalization. Especially the labor-intensive working style and less automation chances of the sector, push the companies to have effective management and system understanding. Hence, hotel management should be supported by a well working system when taking decisions and analyzing the effects of those decisions.

In this study; it has been searched the structure of management accounting system and usage of the tools of the system in Anemon Hotels Chain that has 13 hotels in 9 cities of Turkey. However, it is tried to asses the current situation of the company and enhance proposals in the light of findings.

Key Words: 1-Management Accounting System, 2-Hospitality Establishments, 3-Effectiveness

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum “Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Sistemleri ve Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

11/08/2010

Adı Soyadı

Burak Özdoğan

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
YEMİN METNİ.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR	x
ŞEKİLLER.....	xii
TABLolar.....	xiii
GİRİŞ	xiii

BİRİNCİ BÖLÜM KONAKLAMA İŞLETMELERİ

1.1. Konaklama İşletmelerinin Tanımı.....	1
1.2. Konaklama İşletmelerinin Tarihsel Gelişimi	2
1.3. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri	5
1.4. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırması	6
1.4.1. Karşılıklı Konaklama İhtiyacının Türü Bakımından Otel İşletmelerinin Sınıflandırması	7
1.4.1.1. Merkezi Oteller.....	7
1.4.1.2. Resort Oteller (Tatil Otelleri)	7
1.4.1.3. Şehir Dışı Otelleri	7
1.4.1.4. Moteller (Kara Yolu Otelleri)	8
1.4.1.5. Havaalanı Otelleri	8
1.4.2. Fiyat Düzeyi Bakımından Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	8
1.4.2.1. Lüks Oteller	8
1.4.2.2. Orta Düzey Fiyatlı Oteller	9
1.4.2.3. Ekonomik Oteller	9

1.4.3. Hukuki Bakımdan Bağlı Oldukları Statülere Göre Otel İşletmeleri.....	9
1.4.3.1. Turizm İşletme Belgeli Konaklama İşletmeleri.....	9
1.4.3.2. Belediye Belgeli Konaklama İşletmeleri.....	9
1.5. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı.....	10
1.5.1. Faaliyet Departmanları	13
1.5.1.1. Konaklama – Odalar Departmanı.....	13
1.5.1.2. Yiyecek ve İçecek Departmanı.....	14
1.5.1.3. Diğer Hizmetlerle İlgili Bölümler	14
1.5.2. Hizmet Departmanları.....	15
1.5.2.1. Pazarlama ve Satış Departmanı.....	15
1.5.2.2. Teknik İşler Departmanı.....	16
1.5.2.3. Güvenlik Departmanı.....	16
1.5.2.4. Çamaşırhane Departmanı.....	17
1.5.2.5. İnsan Kaynakları Departmanı.....	17
1.5.2.6. Muhasebe Departmanı.....	19
1.5.2.6.1. Muhasebe Departmanı Organizasyonu.....	20
1.5.2.6.2. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Departmanında Yapılan İşlemler	22

İKİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ ANLAYIŞI

2.1. Yönetim Muhasebesinin Tanımı.....	27
2.1.1. Yönetim Muhasebesinin Gelişimi.....	30
2.1.2. Yönetim Muhasebesinin Gelişimine İlişkin Farklı Yaklaşımlar.....	34
2.1.3. Yönetim Muhasebesi İle Diğer Muhasebe Dalları Arasındaki Etkileşimler	36
2.2. Yönetim Muhasebesinde Sistem Yaklaşımı.....	38
2.2.1. Muhasebe Sistemi (Muhasebe Bilgi Sistemi)	39
2.2.2. Yönetim Muhasebesi Sistemi.....	41
2.2.3. Maliyet Hesaplama ve Analiz Araçları	44

2.2.3.1. Geleneksel Maliyet Araçları.....	44
2.2.3.1.1. Sipariş Maliyet Sistemi	46
2.2.3.1.2. Safha Maliyet Sistemi	47
2.2.3.1.3. Fiili Maliyet Sistemi	48
2.2.3.1.4. Standart Maliyet Sistemi	48
2.2.3.1.5. Tam Maliyet Sistemi	49
2.2.3.1.6. Değişken Maliyet Sistemi.....	49
2.2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	51
2.2.3.3. Kalite Maliyetleri.....	53
2.2.4. Karar Destek Araçları.....	59
2.2.4.1. Karar Verme Süreci.....	60
2.2.4.2. Kantitatif Analiz Yöntemleri	61
2.2.4.2.1. Karar Ağacı.....	61
2.2.4.2.2. Varyans Analizi.....	62
2.2.4.2.3. Nakit Akışı Analizi.....	63
2.2.4.2.4. Pareto Analizi.....	63
2.2.4.3. Maliyet – Hacim – Kar Analizi (CVP).....	63
2.2.4.3.1. Maliyet – Hacim – Kar Analizinin Varsayım ve Kısıtları	64
2.2.4.3.2. Başabaş Noktası Analizi	64
2.2.4.3.2.1. Matematiksel Yöntem	65
2.2.4.3.2.2. Katkı Payı Yöntemi	66
2.2.4.3.3. Faaliyet Kaldırıcı	67
2.2.4.4. Değer Zinciri Analizi.....	67
2.2.5. Bütçeleme Araçları	68
2.2.5.1. Bütçe Tanımı ve İşlevleri.....	69
2.2.5.2. Bütçelemenin Yararları	70
2.2.5.3. İşletme Bütçelerinin Ayrılmanması	70
2.2.5.3.1. Başarı Bütçeleri (Performans Bütçeleri) – Kaynak Bütçeleri	71
2.2.5.3.2. Gelir Bütçeleri – Gider Bütçeleri	72
2.2.5.3.3. Proje Bütçeleri – Dönemsel Bütçeler.....	72
2.2.5.3.4. Statik Bütçeler – Esnek Bütçeler	73
2.2.5.3.5. Geçişli Bütçeler (Kayan Bütçeler) – Sıfır Tabanlı Bütçeler	73

2.2.5.3.6. Genel Bütçe – Bölüm Bütçeleri.....	74
2.2.6. Performans Değerlendirme Araçları	74
2.2.6.1. Sorumluluk Muhasebesi.....	75
2.2.6.1.1. Maliyet Merkezleri için Sorumluluk Muhasebesi.....	77
2.2.6.1.2. Kar Merkezleri için Sorumluluk Muhasebesi.....	77
2.2.6.1.3. Yatırım Merkezleri için Sorumluluk Muhasebesi.....	77
2.2.6.1.4. Maliyet Merkezlerinde Yönetimsel Başarının Değerlendirilmesi	78
2.2.6.1.4.1. Kontrol Edilebilen ve Kontrol Edilemeyen Maliyetlerin Ayrışması.....	78
2.2.6.1.4.2. Maliyet Merkezlerinde Faaliyetlerin Kontrolü	79
2.2.6.1.5. Kar ve Yatırım Merkezlerinde Yönetimsel Başarının Değerlendirilmesi	79
2.2.6.1.5.1. Kar ve Yatırım Merkezlerinde Faaliyet Kontrolü	79
2.2.6.1.6. Sorumluluk Raporları	80
2.2.6.2. Ekonomik Katma Değer (EVA™)	81
2.2.6.3. Dengeli Ölçüm Kartı	84
2.2.6.3.1. Finansal Boyut	86
2.2.6.3.2. Müşteri Boyutu	87
2.2.6.3.3. İçsel İşletme Boyutu.....	87
2.2.6.3.4. Öğrenme ve Büyüme Boyutu.....	88
2.3. Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Sistemlerinin Kullanımı.....	89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMLERİ (ANEMON OTELLER ZİNCİRİNDE UYGULAMA)

3.1. Uygulamanın Amacı.....	92
3.2. Uygulamada Kullanılan Yöntem	92
3.2.1. Literatür Taraması.....	93
3.2.2. Nitel Araştırma	95
3.3. Uygulama Yapılan Zincir Otel İşletmesinin Tanıtılması ve Organizasyon Yapısı.....	95

3.4. Uygulamannın Bulgu ve Değerlendirmeleri.....	104
3.4.1. Anemon Oteller Zincirinde Maliyet Muhasebesi Araçlarına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	105
3.4.2. Anemon Oteller Zincirinde Karar Destek Araçlarına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	106
3.4.3. Anemon Oteller Zincirinde Bütçeleme Araçlarına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	107
3.4.4. Anemon Oteller Zincirinde Performans Değerleme Araçlarına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler.....	110
SONUÇ.....	114
KAYNAKÇA.....	120
EK Görüşmede Yöneltilen Sorular	132

KISALTMALAR

a.g.e.	adı geçen eser
a.g.m.	adı geçen makale
AAA	The American Accounting Association (Amerikan Muhasebeciler Birliği)
ABC	Activity Based Cost (Faaliyet Tabanlı Maliyetleme)
ABM	Activity Based Management (Faaliyet Tabanlı Yönetim)
AOSM	Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti
B.B.N.	Başabaş Noktası
CIMA	The Chartered Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)
CM	Contribution Margin (Katkı Payı)
CVP	Cost Volume Profit (Maliyet Hacim Kar)
EVA	Economic Value Added (Ekonomik Katma Değer)
FİFO	First in First Out (İlk Giren İlk Çıkar)
FTM	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
GÜG	Genel Üretim Giderleri
IFAC	The International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu)
IMA	Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)
IT	Bilişim Teknolojileri
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
MAC	Management Accounting Committee (Yönetim Muhasebesi Komitesi)
RevPar	Revenue Per Room (Odabaşı Gelir)
VSK	Vergi Sonrası Faaliyet Karı
YATSER	Yatırım Sermayesi
yy	Yüzyıl

ŞEKİLLER

Şekil 1.1: Konaklama İşletmeleri Organizasyon Yapısı	12
Şekil 1.2: Konaklama İşletmesi Muhasebe Departmanı Organizasyon Şeması	21
Şekil 2.1: Yönetim Muhasebesinin Evrim Süreci	32
Şekil 2.2: Sistem Şeması.....	39
Şekil 2.3: Dört Aşamalı Maliyet ve Performans Yönetim Sistemi Tasarımı.....	43
Şekil 2.4: Klasik Maliyet Sistemleri Şeması.....	45
Şekil 2. 5: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yapısı	53
Şekil 2.6: Yönetici Karar Verme İlişkisi	59
Şekil 2.7: Karar Verme Süreci	60
Şekil 2.8: Tek Aşamalı Karar Ağacı Yapısı	62
Şekil 2.9: Maliyet – Hacim – Kar Grafiği	65
Şekil 2.10: Değer Zinciri	68
Şekil 2.11: İşletme Bütçelerinin Ayrılmanması.....	71
Şekil 2.12: Sorumluluk Merkezleri	76
Şekil 2.13: Dengeli Ölçüm Kartı Modeli	86
Şekil 3.1: Anemon Turizm Tic. A.Ş. Organizasyon Şeması	103

TABLULAR

Tablo 1.1: Dünyada Otelcilik Endüstrisinin Gelişimi.....	3
Tablo 2.1: Otel İşletmelerinde Sorumluluk Merkezleri	81
Tablo 3.1: Anemon Turizm Tic. A.Ş. Şirket Profili.....	96
Tablo 3.2: Anemon Manisa Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri .	98
Tablo 3.3: Anemon Marmaris Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri	99
Tablo 3.4: Anemon Afyon Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri ...	99
Tablo 3.5: Anemon Eskişehir Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri	100
Tablo 3.6: Anemon Denizli Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri	101
Tablo 3.7: Anemon Malatya Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri	101
Tablo 3.8: Anemon Çiğli Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri ...	102

GİRİŞ

Değişen dünya koşullarının beraberinde getirdiği yeniliklere en hızlı adapte olan yapılar, işletmeler olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerin bu adaptasyon sürecine ayak uydurabilmeleri ve rekabeti sürdürebilmeleri, değişimi algılama ve uygulama hızlarıyla doğru orantılıdır. Özellikle sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamak her işletmenin temel hedefi haline gelmiştir. Bu çerçevede işletmelerin yukarıda belirtilen değişimlerden kayıpsız çıkmasının yolu sadece dış çevre koşullarıyla değil, başta işletme içi çevre koşullarının doğru analiz edilmesi ve yönetilmesiyle ilişkili olacaktır. İşletmenin iç süreçlerindeki başarısı, verimlilik ve etkinlik olarak geri dönecek, sonuçta karlılığın yanı sıra rekabet üstünlüğü elde edilebilecektir.

Muhasebe ve fonksiyonlarının işletmeler açısından taşıdığı önem bilinmekte, ancak kullanımının ne kadar çeşitlendirilebileceği tam olarak her işletme tarafından öngörülememektedir. Muhasebenin ürettiği her veri, yöneticilerin alacakları kararlara destek olacak bilgilere dönüşebilmektedir. Fakat; etkin kullanım sağlamanın yolu muhasebe ve onun fonksiyonlarını sistem yaklaşımı altında kullanmaktır. Dolayısıyla ile, muhasebe bilgi sistemleri tarafından üretilen veriler sürekli olarak birbirleri ile ilişkilendirilecek, farklı kararları ve bu kararların olası sonuçlarını daha doğru tahmin etme şansını yaratacaktır.

Yönetim muhasebesi, muhasebenin tüm aşamalarının ürettiği veriler ile doğrudan yönetim kararlarını desteklemek ve yönetime en uygun karar ortamını yaratmak amacıyla çalışmaktadır. Diğer muhasebe fonksiyonlarından farklı olarak yönetim muhasebesi, tamamıyla işletme ihtiyaç ve isteklerine göre şekillendirilerek dış çevreye yönelik değil, işletme yönetimine yönelik bilgi sağlamaktadır. Bu açıdan sistemin inşasında ve kullanımında herhangi bir yasal yükümlülüğün doğurduğu zorunlu model bulunmamaktadır. Yönetim muhasebesi sistemleri finansal muhasebenin ürettiği verileri kendi alt sistemleri olan maliyetleme, bütçeleme, karar destek ve performans değerlendirme tarafından üretilen verilerde kullanarak ve sonuçları ilişkilendirerek tam bir sistem yaklaşımı altında işletmenin verimliliğine ve karlılığına doğrudan etki edebilmektedir.

Konaklama işletmeleri aynı anda binlerce müşteriye birden hizmet sunabilen, emek yoğun olarak çalışan işletmelerdir. Sektörde karlılık, müşteri memnuniyeti ve doğru fiyat politikaları ile direkt olarak ilişkilidir. Birçok departman ve alt kısımdan oluşan kompleks yapılar oldukları için gün içerisinde yöneticilerin aldıkları karar sayısı oldukça fazladır. Tüketimin üretimle aynı anda gerçekleştiği konaklama işletmelerinde çalışanların büyük bir kısmı doğrudan müşteriler ile temas halindedir. Tüm bu faktörler, konaklama işletmesi yöneticilerinin alacakları kararların etkilerinin anında görülmesine sebep olmaktadır. Bu yapı altında yönetim muhasebesi sistemleri konaklama işletmelerinin alması gereken kısa ve uzun vadeli stratejik kararların birbirini destekler nitelikte olmasına imkan tanıyacak bilgi akışını sağlayabilmektedir.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde konaklama işletmelerine ilişkin genel bilgiler verilerek konaklama işletmeciliği tanıtılmaya çalışılmakta, ikinci bölümde konaklama işletmeleri açısından yönetim muhasebesi sistemi detaylı olarak ele alınarak araçları açıklanmakta ve üçüncü bölümde, ilk iki bölümde verilen teorik bilgilerin, Türkiye genelinde 13 otel ile faaliyet gösteren bir zincir olan Anemon Turizm Tic. A.Ş.'de yönetim muhasebesi sistemi uygulamaları ve araçların kullanım şekli ele alınarak sistemin etkinliği değerlendirilmiştir.

I. BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİ

1.1. Konaklama İşletmelerinin Tanımı

Konaklama işletmeleri, turistlerin geçici konaklama, yeme ve içme, kısmen eğlence ve diğer bazı sosyal ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerdir. Turizm sektöründen yararlanan turistlerin seyahat nedenleri, seyahat şekilleri, bir yerde konaklamaktan beledikleri yararlar, gelir düzeyleri, zevkleri birbirinden son derece farklı olduğu gibi, turizm şekilleri ve işletmelerin kurulacakları mahallerin farklılıkları, konaklama işletmelerinin de farklı olmasını zorunlu kılar.¹

Bu tanımdan hareketle konaklama işletmelerini daha iyi anlayabilmek için aşağıdaki tespitler yapılabilir²:

- Konaklama işletmesi öncelikle seyahat eden insanların geceleme ihtiyacını giderir.
- Turizm olgusunda geceleminin vazgeçilmez olması nedeniyle konaklama işletmesi turizm işletmeleri arasında en önde gelenidir.
- Konaklama işletmesi insanların fizyolojik ihtiyaçları olan geçici geceleme ve yeme içme dışında eğlence, spor gibi sosyal ihtiyaçlarını da giderdiği işletmelerdir.
- Seyahat eden insanların seyahat nedeni, gelir düzeyleri, konaklama işletmelerinden beledikleri birbirinden farklı olduğu için bu unsurlara göre farklı büyüklük ve ürün yelpazesine sahip konaklama işletmeleri ortaya çıkmıştır.

¹ OLALI, Hasan, KORZAY, Meral (1993), **Otel İşletmeciliği**, Beta Basım, İstanbul, sf.16.

² AZALTUN, Murat, KAYA, Ergün (2006), **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Detay Yayıncılık, Ankara, sf.1.

1.2. Konaklama İşletmelerinin Tarihsel Gelişimi

Konaklama endüstrisinin geçmişi birkaç bin yıl öncesine kadar uzanmaktadır. Çünkü insanlar tarihin her evresinde değişik amaçlarla seyahat ettikleri ve seyahatleri süresince konaklama ihtiyacı duyduklarına göre, bu ihtiyaca cevap verecek basit veya gelişmiş bir konaklama tesisi aramışlardır. Bununla beraber en basit şekilde konaklama endüstrisi, ancak ortak değişim aracı olarak paranın kullanılmaya başlamasından sonra doğmuştur, denilebilir.

Seyahat eden insanlara tahsis edilmiş konaklama teşekkülleri ancak XIII. Yüzyılda batıda müstakil hanların, doğuda da kervansarayların inşasıyla başladı. Kervansarayların ilk ve mükemmel örnekleri, Anadolu Selçuklu İmparatorluğu'nda görülür. Kervansaraylar yolların uğrak ve kavşak noktalarında, büyük alan içerisinde kuruluyor; konaklama, beslenme, malların muhafazası olanaklarına, ortak kısımlara, ahırlara, bazı dini ibadete ayrılmış yerlere sahip bulunuyordu. Kervansaraylar konuklarından hiçbir ücret almadan hizmet vermekteydiler.

Zamanla doğu toplumlarının ekonomik zenginliklerini kaybetmeleri, kervansarayların tasfiyesine yol açarken, batıda ticari amaçla kurulan hanlar zamanla seyahatlerin kitlesel karakter taşımasının da etkisiyle gelişme imkanı bulabilmiştir. Endüstri Devrimi'ne kadar daha çok gezginlerin ve tacirlerin konakladıkları mekanlar olan hanlar, Endüstri Devrimi'nin iktisadi alanda getirdiği büyük değişimlerin bir sonucu olarak yerlerini giderek günümüzün modern otel işletmelerinin ilk örneklerine bırakmaya başlamışlardır.³

Amerika'da ilk modern konaklama tesisi örnekleri 1794 yılında görülmeye başlamıştır. Aradan geçen yıllarda Avrupa kıtasında otel işletmeciliği ile ilgili çok fazla ilerleme gözlenmez iken, Amerika'da modern otel işletmeciliğinin temelleri, kuralları ve uygulamaları artan bir hızla atılmaya başlamıştır. Amerika'nın ekonomik yapısında ortaya çıkan değişimlerle birlikte değişen ve zamanın ihtiyaçları doğrultusunda yapılan Amerikan Otelcilik Anlayışı, kısa bir süre sonra bütün dünyada kendisini ve kurallarını kabul ettirmeyi başarmıştır.⁴

³ Bu kısım; BATMAN, Orhan (1999), **Otel İşletmeciliği ve Organizasyonu**, Değişim Yayınları, Adapazarı, sf.17; OLALI ve KORZAY, a.g.e., sf.7; TÜRKSOY, Adnan (1998), **Otel Yönetim Muhasebesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, sf.3. adlı eserlerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

⁴ KOZAK, Nazmi (Editör), KOZAK, A. Meryem, ÇAKICI, A. Celil, SÖKMEN, Alptekin, AZALTUN, Murat, SARIŞIK, Mehmet, ÇETİNSÖZ, B. Cevdet (2008), **Otel İşletmeciliği**, Detay Yayıncılık, Ankara, sf.1.

Konaklama işletmeleri olarak otelcilik endüstrisinin yıllar itibariyle çeşitli ülkelerdeki gelişimi Tablo 1.1’de özet olarak verilmiştir.

Tablo 1. 1: Dünyada Otelcilik Endüstrisinin Gelişimi

1485 – 1603	Bu yıllar arasında özellikle İngiltere’de Han örneklerine rastlanmakta.
1536	Fransa’da ilk toplu yiyecek üreten kuruluşlar (catering) açıldı. Bu işletmeler evlere servis yapıyorlardı.
1645	Venedik’te ilk kafe açıldı.
1650	İngiltere’de ilk kafe Oxford’ta açıldı. Büyük ilgi gördüğünden 1700 yılına kadar İngiltere’de 200 yeni kafe daha işletmeye açıldı.
1653 – 1658	İngiltere’de Posting House’lar açıldı. Bu işletmeler, yolculara konaklamanın yanı sıra sıcak su ve yiyecek gibi hizmetleri de sunuyorlardı.
1669	Paris’teki ilk kahve servisi Osmanlı Büyükelçiliği’nde yapıldı. Bu yıllarda Hotels Garnilerin ilk örnekleri açılmaya başlandı.
1760	İngiltere’de ilk kez “otel” kavramı kullanılmaya başlandı. “Hotel” kavramını ilk olarak Anne’s Hotels ve The Grand Hotel kullandı.
1765	The Green Dragon oteli Boston’da önemli bir kongre oteli olarak yapılandırıldı.
1784	Posting House’lar İngiltere’de devlet posta dağıtım noktalarına göre işletmeye açılmaya başlandı.
1792	Fransız Devrimi’nin bir sonucu olarak Fransa’da varlıklı insanların ortada görünmemesi dolayısıyla oteller, basit pansiyonlar şeklinde hizmet sunar hale geldi. Ancak bu yıllarda İngiltere’de şehir otelleri açılmaya başlandı.
1794	New York’ta otel fonksiyonlarına sahip ilk şehir oteli açıldı.
1800 – 1833	Paris’te Grande Cuisine açıldı.

1801	Francis Union Hotel, Philadelphia’da açıldı.
1801 – 1820	Tavernalar otel haline gelmeye başladı.
1806	Amerika’da dönemin en büyük oteli olan The Exchange Coffee House, 200 oda ve yedi katlı olarak açıldı.
1824	İlk dağ evi ve resort oteli Amerika’da Castkill’de 200 odasıyla işletmeye açıldı.
1826	City Hotel, birinci sınıf otel kabul edildi.
1834	Amerika’da demiryolları istasyonları yakınlarında oteller işletmeye açılmaya başlandı.
1890	Otelcilikteki ilk kapsamlı stoklama sistemi Thomson şirketi tarafından Chicago’da kullanılmaya başlandı.
1907	Cesar Ritz, ilk franchising sistemini kurdu. Bu sistemle çalışan oteller Carlton, Boston, New York, Barselona, Madrid ve Montreal’de işletmeye açıldı.
1908	İlk Statler otel zinciri olan Buffalo Statler hizmete açıldı.
1920	New York’ta otelcilik sektöründe tam anlamıyla bir patlama gerçekleşti. Çok sayıda otel işletmeye açıldı. Oteller %86 doluluk oranıyla çalışmaya başladı.
1925	Amerika’da ilk motel işletmeye açıldı.
1930	Otelcilik sektörü 1929 Krizi’nden etkilendi. Oteller düşük doluluk oranları ile çalışmaya başladılar. 1935 Hilton ve Sheraton gibi zincir otel işletmelerinin ilk örnekleri açılmaya başladı.
1940	Modern anlamda servis yapan moteller kurulmaya başlandı.
1942 – 1945	İkinci Dünya Savaşı yıllarında oteller ile motellerin bir bölümü askeri kamp olarak kullanılmaya başlandı. Ancak savaşın hemen ardından

	otelcilikte çok büyük gelişmeler yaşandı.
1946	Devletler karayolu yapımına hız verince motellerin sayısı da artmaya başladı.
1950 – 1970	Küçük ölçekli oteller yaygınlaşmaya başladı.
1960	Oteller ile motellerin farklı amaç ve işlevleri olduğu kabul edildi ve sınıflamalar ayrı ayrı yapılmaya başlandı. Büyük otel anlayışı yerleşmeye başladı.
1979	Holiday Inns otelcilik zinciri, dünya genelinde 2500 adet otele ulaştı.

Kaynak: KOZAK Nazmi (Editör), KOZAK, A. Meryem, ÇAKICI, A. Celil, SÖKMEN, Alptekin, AZALTUN, Murat, SARIİŞİK, Mehmet, ÇETİNSÖZ, B. Cevdet (2008), **Otel İşletmeciliği**, Detay Yayıncılık, Ankara, ss.1-5.

1.3. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri

Otel işletmelerinin başlıca özelliklerini şu biçimde özetlemek mümkündür⁵:

- Konaklama işletmeleri kuruluşta ve faaliyetlerin devamında büyük sermayeye ihtiyaç duyar.
- Turizm piyasasında talep, önceden kesin şekilde tahmin edilmesi güç olan ekonomik ve politik faktörlere bağlı olduğundan konaklama endüstrisinde risk ihtimallerinin yüksek olduğu kabul edilir.
- Otel işletmeciliğinin dayanağı insan gücüdür. Bir otelin tüm faaliyet bölümlerinde misafirlere hizmet sunan yine insandır. Tüm otel hizmetlerinde sayı bakımından çokluk arz eden insan gücüne ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle otellerin bilgili, yetenekli ve formasyonunu almış kalifiye personele ihtiyacı vardır.
- Konaklama işletmelerinin, müşterilerinde psikolojik tatmin duygusu sağlayan hizmet üreten işletmeler olduğu dikkate alınır, yöneticilerin insan

⁵ Bu kısım; Olalı ve Korzay, a.g.e., sf.10; KOZAK, Sabah (1995), Otel İşletmelerinde Önbüro Yönetimi, **Anadolu Üniversitesi Yayınları**, Eskişehir, sf.11; AKSOY, Ali, KAPLAN, Metin, “Konaklama İşletmelerinde Departmanlar Arası Çatışmanın Analizi ve Bir Uygulama”, ss.133-154, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, Elazığ, 2005, Sf.135; KOZAK, Nazmi (Editör), DENİZER, Dünder, TETİK, Nilüfer, AKOĞLAN, Meryem, YEŞİLTAŞ Mehmet, KOZAK, Metin (1998), **Otel İşletmeciliği Kavramlar – Uygulamalar**, Ankara, sf.7; BATMAN, Orhan (1999), **Otel İşletmeciliği ve Organizasyonu**, Değişim Yayınları, Adapazarı, ss.14-15. adlı eserlerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

ilişkileri konusunda yetenekli olmalarının gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Yöneticiler bir rol modeli olmak zorundadırlar. Ayrıca, konaklama işletmeciliği, dinamik bir endüstridir. Konuklar sürekli olarak kaldığı işletmelerden yeni hizmetler beklentisi içindedirler. Ağır lama sanatı olarak da bilinen müşteriye hizmet olgusunda başarılı olmak ve diğer işletmelerden farklı değerler yaratmak, günceli yakalayabilen, bilgili ve kaliteli personele bağlı olacaktır.

- Otel işletmelerinde üretilen mal ve hizmetler, dayanıksız bir yapıdadır. Bunun anlamı otellerin ürünü olan mal ve hizmetleri stoklama, bekletilme gibi gelecek dönemlere aktarılma özelliğinin bulunmamasıdır.
- Otel işletmeleri zaman satar. Otelin bir odasının 24 saat içinde satılması söz konusu olup, satılmayan oda otel için kayıp olmaktadır.
- Otel, birbirine son derece bağımlı bölümlerden meydana gelmiş, ekonomik ve sosyal bir işletmedir. Bu nedenle otelin fonksiyonlarını yerine getiren personel arasında yakın bir işbirliği ve karşılıklı yardımlaşmanın olması zorunludur.

1.4. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırması

Otel işletmelerinin sınıflandırmasını çeşitli açılardan yapmak mümkündür. Bunlar⁶:

- Karşıladıkları konaklama ihtiyacının türü bakımından otel işletmelerinin sınıflandırılması.
- Fiyat düzeyi bakımından otel işletmelerinin sınıflandırılması.
- Hukuki bakımdan bağlı oldukları statülere göre otel işletmelerinin sınıflandırılması.
- Mülkiyetine göre otel işletmelerinin sınıflandırılması.

⁶ ORAL, Saime (2005), **Otel İşletmeciliği ve Verimlilik Analizleri**, Detay Yayıncılık, Ankara, ss.32-40.

1.4.1. Karşıldıkları Konaklama İhtiyacının Türü Bakımından Otel İşletmelerinin Sınıflandırması

Karşıldıkları konaklama ihtiyacının türü bakımından otel işletmeleri; merkezi oteller, resort oteller, şehir dışı otelleri, moteller, hava alanı otelleri olarak sınıflandırılmışlardır.

1.4.1.1. Merkezi Oteller

Merkezi oteller, ticaret merkezlerinde, büyük şehirlerde bulunan ve çoğunlukla iş adamlarının kısa süreler için konakladıkları otellerdir. Bunlar odalarını genel olarak günlük, haftalık veya aylık olarak kiralarlar, konaklama hizmeti yanında kahvaltıdan ibaret basit bir yemek fonksiyonu ve çamaşır yıkama gibi ek hizmetleri de sunarlar.⁷

1.4.1.2. Resort Oteller (Tatil Otelleri)

Uzun süreli tatil geçirmek, dinlenmek, deniz, güneş ve kumdan yararlanmak isteyenlerin amaçlarına uygun bir şekilde inşa edilmiş otellerdir. Resort oteller kapsamında; dağ otelleri, termal oteller ve tatil beldelerinde kurulan kıyı otelleri yer almaktadır. Resort otellerin en önemli özelliği yılın belirli dönemlerinde aşırı yoğunluk yaşamaları, bunun dışında düşük doluluk oranları ile çalışmalarındır.⁸ Resort oteller tatil amaçlı yolculuklar için gerekli donanımına sahip konaklama işletmeleridir. Çok çeşitli yiyecek ve içecek mekanlarına, özellikli alışveriş mağazalarına, toplantı veya konferans imkanlarına, eğlence ve dinlenmeye yönelik golf, tenis, kayak ve su sporları gibi aktiviteleri bünyesinde barındıran işletmelerdir. Bahsedilen sosyal ve dinlenmeye yönelik aktiviteler genellikle mevsimsel olarak sunulmaktadır. Genel olarak resort oteller tatil ve dinlenme amacıyla tercih edilmektedir ancak günümüzde resort oteller artık kurumsal toplantılara ve çeşitli konferans faaliyetlerine de ev sahipliği yapmaktadır. Resort otellerin başarısı sundukları ürün ve hizmetlerden müşterilerin aldığı zevke ve memnuniyetlerine bağlıdır.⁹

1.4.1.3. Şehir Dışı Otelleri

II. Dünya Savaşı'ndan sonra, Amerika ve Avrupa'da ekonominin gelişmeye başlaması, ticaret ve iş merkezlerinin de popülerliğini arttırmış ve bu bölgelerdeki arsa ve bina fiyatları aşırı yükselmiştir. Bu nedenle birçok işletmeci şehir merkezlerinden

⁷ Olalı ve Korzay, **a.g.e.**, sf.32.

⁸ Oral, **a.g.e.**, sf.33.

⁹ STUTTS, T. Alan (2001), **Hotel and Lodging Management : An Introduction**, John Wiley & Sons Inc., New York, sf.26.

daha uzak, halkın oturduğu bölgelerde, daha ucuz ve daha uygun binaları kiralarak ya da inşa ederek bu bölgelerde oteller kurmaya başlamışlardır. Böylece bu bölgelerde kurulan oteller, yine bu bölgelerde gelişen alışveriş merkezleri ve iş alanları ile ilgili talebe karşılık vermiştir.¹⁰

1.4.1.4. Moteller (Kara Yolu Otelleri)

Moteller müşterilerine rezervasyon imkanı, otomat makineleri, yüzme havuzları ve televizyon gibi limitli çapta bir hizmet sunmaktadırlar. Bu işletmelerin büyüklüğü 10 ile 50 oda arasında değişmektedir. Moteller genellikle şehir dışında anayola yakın ve havaalanına yakın bölgelerde işletilmektedir. Motel müşterileri genellikle bir gecelik ya da birkaç günlük konaklarlar.¹¹ Moteller trafik gürültüsünün en az olacağı konumda kurulur, çevresi iyi düzenlenir. Tesisin kolayca bulunmasını ve görülmesini sağlayan yol ve ön belirleyici işaretlerle, otopark ve diğer hizmet birimlerini gösteren işaretler sağlanır.¹²

1.4.1.5. Havaalanı Otelleri

Havaalanı otelleri uluslararası hava alanları yakınında kurulan büyük oteller ile havaalanı içinde tesis edilen ve genellikle uçak aktarması yapan yolcuların birkaç saatlik süre için yararlandıkları küçük otellerdir.¹³

1.4.2. Fiyat Düzeyi Bakımından Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması

Fiyatları bakımından otel işletmeleri lüks, orta düzeyli ve ekonomik oteller olmak üzere üç sınıf ayrılmıştır.

1.4.2.1. Lüks Oteller

Bu tip oteller pazarda en yüksek fiyatla çalışan ve müşterilerine en üst düzeyde tatmin olanağı sunan otellerdir. Bu nedenle yüksek düzeyli standart ve servise sahiptirler.¹⁴

¹⁰ Oral, **a.g.e.**, sf.34.

¹¹ BARDI, A. James (2003), **Hotel Front Office Management**, Third Edition, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, ss. 10-11.

¹² Kozak, **a.g.e.**, sf.2.

¹³ Olalı ve Korzay, **a.g.e.**, sf.35.

¹⁴ Oral, **a.g.e.**, sf.39.

1.4.2.2. Orta Düzey Fiyatlı Oteller

1960’larda Hilton, Ramada, Quality Inns ve Holdiay Inns gibi, “Inn” kelimesini taşıyan konaklama işletmeleri çok hızlı büyümüşlerdir. Söz konusu ekonomik şartlarda ve akaryakıtın pahalı olduğu dönemde özellikle kaliteli ancak daha ucuz ürün sunabilmek için otel işletmeleri popüler olma gayreti içine girmişlerdir.¹⁵

1.4.2.3. Ekonomik Oteller

Fiyat olarak daha uygun konaklama imkanı sunan fakat hizmet kalitesi ve ürün çeşitliliğinin kısıtlı olduğu, müşterilerin genellikle sadece yatma ihtiyacını gidermek üzere geldiği düşük maliyetlerle kurulan ve işletilen tesislerdir.

1.4.3. Hukuki Bakımdan Bağlı Oldukları Statülere Göre Otel İşletmeleri

Hukuki bakımdan bağlı oldukları statülere göre otel işletmeleri turizm işletme belgeli ve belediye belgeli konaklama işletmeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadırlar.

1.4.3.1. Turizm İşletme Belgeli Konaklama İşletmeleri

Turizm İşletme Belgeli Konaklama İşletmeleri; 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu’nun ilgili maddelerine göre hazırlanan ve sonraki yıllarda da bir takım değişikliklere uğrayan, Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği’ne göre sınıflandırılmış konaklama işletmeleridir. Bu yönetmeliğe göre konaklama işletmeleri şu şekilde sınıflandırılmışlardır¹⁶:

1. Beş yıldızlı oteller,
2. Dört yıldızlı oteller,
3. Üç yıldızlı oteller,
4. İki yıldızlı oteller,
5. Bir yıldızlı oteller.

1.4.3.2. Belediye Belgeli Konaklama İşletmeleri

Turistik işletme belgesi olmayan bütün tesisler ve oteller “turistik olmayan işletme ve oteller” grubunda yer alırlar. Bunlar yerel belediyeler tarafından

¹⁵ Oral, **a.g.e.**, sf.38.

¹⁶ TOKER, Boran, “Konaklama İşletmelerinde İşgören Motivasyonu ve Motivasyonun İş Doyumuna Etkileri – İzmir’deki Beş ve Dört Yıldızlı Otelere Yönelik Bir Uygulama, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üni. Sos. Bil. Ens., 2006, sf.8.

sınıflandırılırlar, kontrolleri belediyeler tarafından yapılır, fiyatlarını da aynı şekilde belediyeler saptar.¹⁷

1.4.4. Mülkiyetlerine Göre Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırması

Mülkiyeti bakımından konaklama işletmelerini şu sınıflarda toplamak mümkün olacaktır¹⁸:

- Özel mülkiyete ait konaklama işletmeleri,
- Kamu mülkiyetinde konaklama işletmeleri,
- Karma mülkiyetli konaklama işletmeleri,
- Bağımsız olarak işletilen ve sahibi olunan oteller,
- Sahibi tarafından bir işletmeciye kiralanmış oteller,
- Bağımsız bir yatırımcı veya grup tarafından sahipli, zincir tarafından işletilen oteller,
- Bireysel olarak veya bir grup tarafından sahiplenilmiş ve bir zincirin imtiyaz hakkını (franchising) alarak işletilen oteller.

1.5. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon Yapısı

Bütün konaklama işletmelerinde sunulan temel faaliyetler; konaklama, yiyecek & içecek ve diğer hizmetlerdir. Otel işletmesinin ölçeği, bu fonksiyonları değiştirmemekte ancak işletme büyüdükçe müşterilere sunulan hizmetlerin kalitesinin düşmemesi için organizasyon yapısı genişletilmekte, daha önce birleştirilmiş ve bir kişiye bağlanmış bazı işler için ayrı müdürlükler, şeflikler vb. birimler oluşturulmaktadır.¹⁹

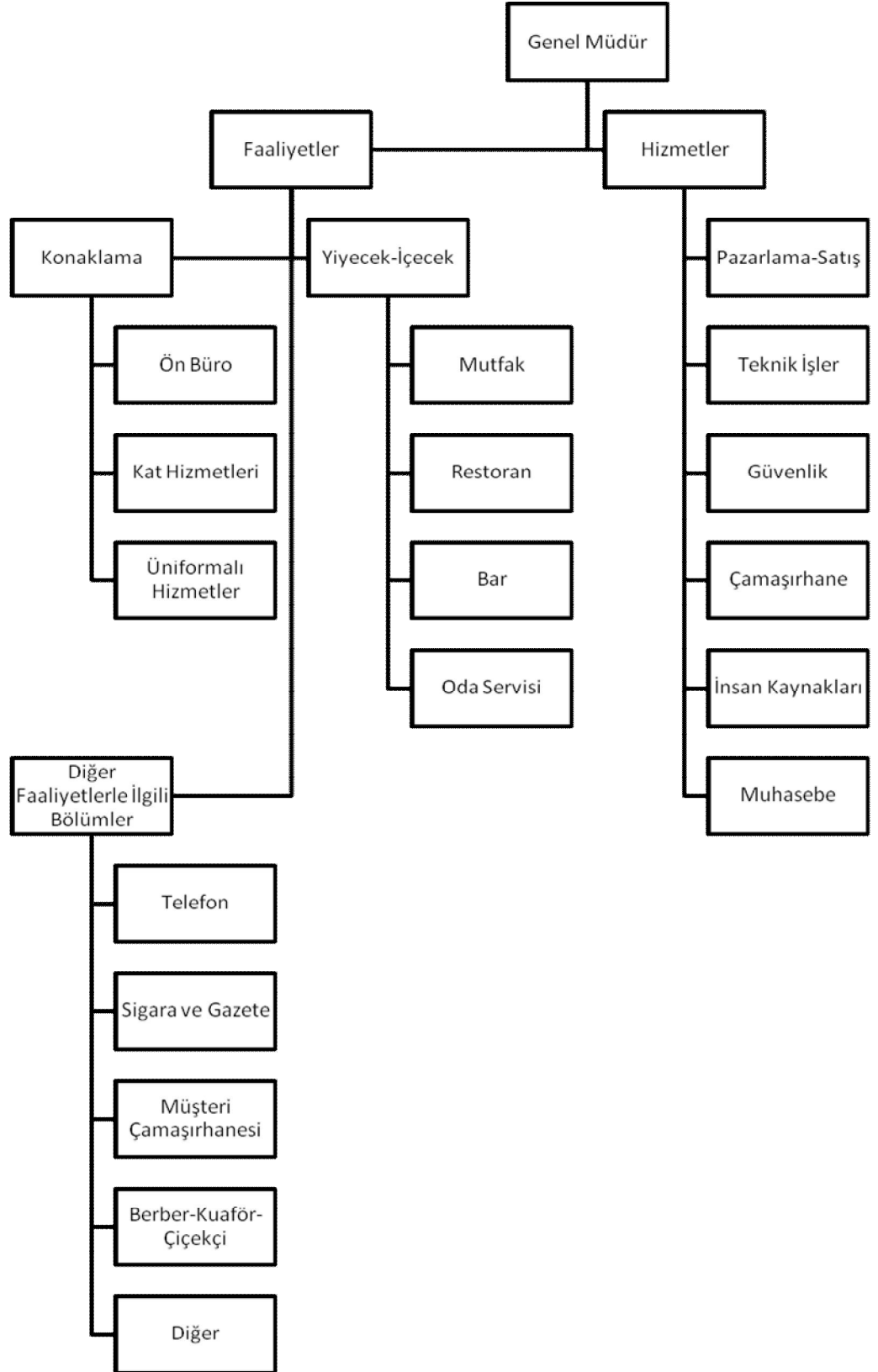
Bu bağlamda, otel işletmelerinin organizasyon yapısı, temelde faaliyet departmanları ve hizmet departmanları olarak ikiye ayrılarak incelenecektir. Aşağıdaki Şekil 1.1’de konaklama işletmelerinin organizasyon yapısına ilişkin örnek genel görünüm daha net bir şekilde ifade edilmiştir.

¹⁷ Olalı ve Korzay, **a.g.e.**, sf.42.

¹⁸ Oral, **a.g.e.**, sf.40.

¹⁹Türksoy, **a.g.e.**, sf.7.

Şekil 1.1: Konaklama İşletmeleri Organizasyon Yapısı



1.5.1. Faaliyet Departmanları

Faaliyet departmanları içerisinde; konaklama ve odalar departmanı, yiyecek ve içecek departmanı ve diğer hizmetlerle ilgili bölümler yer almaktadır.

1.5.1.1. Konaklama – Odalar Departmanı

Otel işletmelerinde en çok personel istihdam edilen, otelin kalite standardını ve prestijini yansıtan bölümlerden birisi konaklama departmanıdır. Bu departmanın alt bölümlerini ise; ön büro, kat hizmetleri ve üniformalı hizmetler oluşturmaktadır.²⁰

- **Ön Büro:** Otel içinde her türlü müşteri ihtiyacının karşılanabilmesi için çeşitli hizmetlerin koordinasyonu, müşterilere tanıtım ve takdimi ön büro tarafından gerçekleştirilmektedir. Öte yandan müşterinin otele gelişte giriş kapısından itibaren kaydı yapıp odasına çıkıncaya kadarki ilk teması, otelde kaldığı müddetçe resepsiyon / danışma ile günlük yaşantısı ve otelden ayrılıştaki oda anahtarının tesliminden sonra çıkış kapısına kadar her türlü diyalogu daima ön büro ile olmaktadır.²¹
- **Kat Hizmetleri:** Kat hizmetleri ve ön büro, odaların durumu ile ilgili olarak sürekli iletişim halindedirler. Kat hizmetleri ve ön büro otelde konaklayan müşteri sayısına ilişkin detaylar, güvenlik durumları ve odadaki tüketim malzemelerine (şampuan, diş macunu, v.b.) ilişkin ihtiyaçlar gibi durumlar için de sürekli iletişim halinde bulunmaktadır.²²
- **Üniformalı Hizmetler:** Kainthola, üniformalı hizmetlere ilişkin detayları açıklarken; üniformalı hizmetlerde görevli otel personeli ile ön büro arasındaki ilişkilerin ne kadar önemli olduğuna ve üniformalı hizmetlerin iyi bir şekilde yerine getirilmesinin müşteri memnuniyetine ciddi etkileri olacağına, müşterilerin valizlerinin odalarına taşınmasında, oda değişikliklerinde müşterilerin eşyalarının taşınmasında, müşterilere gelen mektup, faks, v.s. gibi ve buna benzer müşteri ile direkt temas kurmayı gerektiren birçok işi üniformalı hizmetler bölümünün yerine getirdiğine değinmektedir.²³

²⁰ Olalı ve Korzay, a.g.e., sf.356.

²¹ Türksoy, a.g.e., sf.9.

²² Bardi, a.g.e., sf.74.

²³ KAINTHOLA, V. Prakesh (2009), **Principles of Hotel Management**, Global Media, Delhi, sf.263.

1.5.1.2. Yiyecek ve İçecek Departmanı

Yiyecek ve içecek departmanının ana fonksiyonu otel müşterilerine yiyecek ve içecek sağlamaktır. Geçmişte küçük çaplı ve sadece bir yemek salonu bulunan otellerin bulunduğu dönemde bu departmanın günümüze göre daha basit bir görevi olduğu söylenebilir. Ancak artık oda sayıları beş yüzü bulan, birden çok restoran, bar ve kafeteryanın bulunduğu, oda servisi, gece kulübü ve birçok yiyecek içecek faaliyetine yönelik tesisin yer aldığı çok daha büyük çaplı oteller bulunmaktadır.²⁴ Sağlanan hizmetlerin çeşitliliğinden dolayı yiyecek ve içecek departmanı genellikle daha küçük alt bölümlere ayrılmaktadır.²⁵ Yiyecek ve içecek departmanının sorumluluk alanlarını şu birimler oluşturmaktadır:²⁶

- Mutfak(lar)
- Restoran(lar)
- Lounge / Bar(lar)
- Oda Servisi

1.5.1.3. Diğer Hizmetlerle İlgili Bölümler

Otellerin müşteri ihtiyaçları ile ilgili olarak büyüklük ve sınıflarına göre işletmekte olduğu yardımcı gelir departmanları, her otel işletmesinde farklı olabilir. Müşterilerin yatma, yeme-içme ihtiyaçları dışında diğer ihtiyaçlarını karşılayan başlıca yardımcı gelir departmanları şunlar olabilir:²⁷

- Telefon hizmetleri
- Sigara ve gazete satışı
- Müşteri çamaşırhanesi
- Berber-kuaför ve çiçekçi
- Diğerleri

²⁴ RUTHERFORD, G. Denney (2007), **Hotel Management and Operations, Fourth Edition**, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, sf.79.

²⁵ Stutts, **a.g.e.**, sf.37.

²⁶ ISMAIL, Ahmed (2002), **Front Office Operations and Management**, Thomson / Delmar, New York, sf.99.

²⁷ ANGAY, Filiz, "Konaklama İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çözüm Önerileri", Yüksek Lisans Tezi, **Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bil. Ens.**, Antalya, 2003, sf.16.

1.5.2. Hizmet Departmanları

Hizmet departmanları altında; pazarlama – satış departmanı, teknik işler departmanı, güvenlik departmanı ve çamaşırhane departmanı, insan kaynakları departmanı ve muhasebe departmanı yer almaktadır.

1.5.2.1. Pazarlama ve Satış Departmanı

Günümüzde konaklama işletmeleri arasındaki rekabetin sürekli artması sonucu otellerin başarısında pazarlama ve satışın çok önemli fonksiyonları vardır. Pazarlamanın ana fonksiyonu oteli ziyaret edecek müşteriler-misafirler yaratmak ve daha sonra düzenli ziyaretçiler haline getirmektedir. Diğer bir pazarlama fonksiyonu ise otelinizi keyifli hatta benzersiz kılan tüm faaliyet ve hizmetlerinizi müşterilerinize aktararak otelinizi tercih etmelerini sağlamaktır.

Pazarlama, tüm faaliyet birimlerini ilgilendiren bir genel yönetim fonksiyonudur. Bu alandaki önemli bir günlük aktivite ise bireysel satıştır. Büyük işletmelerde, satış yöneticileri ve satış temsilcileri müşteri belirleme ve takiben satış görüşmelerini yaparak rezervasyon alma fonksiyonlarından sorumludurlar. Daha büyük işletmelerde satış fonksiyonu genellikle özellikli hedef pazarlara bölünmüştür, bu sayede satış yöneticileri ve temsilcileri daha net tanımlanmış bir hedefe sahip olurlar.²⁸

Sonuç olarak, pazarlama fonksiyonu, öncelikle işletmelerin yapılarına göre değişiklik göstermektedir. Dolayısı ile pazarlama bölümünün örgüt yapısı oluşturulurken otel işletmelerinin kendine özgü özellikleri göz önünde bulundurularak konuya otel işletmeleri açısından yaklaşılmalıdır.²⁹ Rutherford, pazarlama sürecini şu şekilde sıralamıştır:³⁰

- Neyin kime önerileceğine karar vermek,
- Fiyatları tespit etmek,
- Farkındalık yaratmak ve talebi canlandırmak,
- Müşteriler için oteli tercih edilir kılmak,
- Memnuniyeti ölçmek ve performans değerlendirmesi yapmak,
- Otelin pazarlama politikalarını yönetmek.

²⁸BARROWS, W. Clayton, POWERS, Tom (2009), **Introduction to Management in the Hospitality Industry**, Ninth Edition, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, ss.325-327.

²⁹ KOZAK, Nazmi(Editör), KOZAK, Meryem, ÇAKICI, A. Celil, AZALTUN, Murat, SÖKMEN, Alptekin, SARIİŞİK, Mehmet, ÇETİNSÖZ, B. Cevdet (2008), **Otel İşletmeciliği**, Detay Yayıncılık, Ankara, sf.38.

³⁰ Rutherford, **a.g.e.**, ss.310-319.

1.5.2.2. Teknik İşler Departmanı

Büyük ve orta ölçekli oteller genellikle mühendis ekibini yöneten bir şef mühendis çalıştırır. Bu ekip, otelin ısıtma ve klima operasyonlarından, ışıklandırmadan, taşıma (asansör) sistemlerinden ve tüm otelin mekanik donanımlarından sorumludur. Çeşitli aksaklıklar ve bozulmalar ciddi derecede müşteri memnuniyetsizliğine yol açabilmektedir. Teknolojik gelişmeler mühendislik alanında belirgin düzeyde ilerlemeye yol açmıştır. Bilgisayarlı enerji yönetim sistemleri, otellere genişletilmiş enerji kullanım kontrolü imkanı sağlamaktadır. Bu sayede oteller kullanım durumlarına göre otel bölümlerinin ışıklandırma ve ısıtma –soğutma sistemlerini kontrol edebilmekte, maliyet tasarrufu sağlayabilmektedir.³¹

Çalışma alanı ve görev yapısı itibariyle mühendislik bilgisi de gerektiren teknik servis bölümünün işlevi konusunda otel işletmelerinin yöneticileri gerekli bilgiye sahip olmalıdır. Özellikle verimli ve yüksek kaliteli hizmet üretiminin son derece önemli olduğu otel işletmelerinde teknik servis bölümünün örgütlenmesine gereken ilgi gösterilmelidir. Otel işletmelerinin amaçlarına ulaşmalarında yüksek düzeyde kaliteye sahip ve düşük maliyetli hizmet üretiminin birincil faktörler arasında olduğu düşünüldüğünde teknik servis bölümünün verimli ve etkili çalıştırılmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır.³²

1.5.2.3. Güvenlik Departmanı

Büyük veya küçük fark etmeksizin her otel için güvenlik en önemli dikkat konularından birisidir.³³ Büyük bir otelde, güvenlik ayrı bir departman şeklinde olabilir, ancak faaliyet statüsü ne olursa olsun güvenlik daima üst yönetimin dikkatinin odak noktasında olmaktadır. Otel işletmelerinde zaman zaman olağan dışı olaylarla karşılaşmaktadır. Bu olaylar; sarhoşluk, hırsızlık, eşya kaybı, otel eşyalarının konuklar tarafından götürülmesi ve zarar verilmesi, ölüm ve yangın şeklinde sıralanabilir. Oteller arzu edilmeyen bu olaylara karşı önleyici önlemler almak suretiyle otelin güvenilirliğini sağlamaktadırlar. Güvenlik bölümü hırsızlığı önlemenin dışında başka görevleri de yerine getirmektedir. Bunlardan birisi de çevreyi rahatsız eden ve sürekli şikayette bulunan konuklardır. Otel güvenlikleri nazik ve kibar bir şekilde konukları yatıştırmalı ve olaylara hakim olmalıdır. Bu personelin diğer bir görevi ise; otelde meydana gelen

³¹ Barrows, a.g.e., sf.329.

³² Kozak vd., a.g.e., sf.389.

³³ Barrows, a.g.e., sf.319.

bütün kazaları araştırmak, soruştırmak ve konu ile ilgili bir rapor hazırlamak, yapılan araştırma ile hatalıları tespit ederek üst yönetime bildirmektir.³⁴

1.5.2.4. Çamaşırhane Departmanı

Bir otel işletmesinin çamaşırhanesi, gelir getiren bir bölüm olarak müşteri çamaşırlarının yıkandığı “Müşteri Çamaşırhanesi” ve gelir getirmeyen bir bölüm olarak otel çamaşırlarının yıkandığı “Otel Çamaşırhanesi” olarak iki bölüm şeklinde işletilebilir. Tek bir departman olup her iki faaliyeti de bir arada yürüten çamaşırhane şu bölümlerden oluşabilir³⁵:

- Kirli çamaşır bölümü (Ayrırma ve sayma odası)
- Yıkama ve kurutma bölümü
- Dikiş ve tamir bölümü
- Ütü ve kola bölümü
- Temiz çamaşır bölümü

Kirli ve temiz çamaşır akışının normal düzeyde olabilmesi gereksiz ve tekrar faaliyetlerin yapılmaması, her iki bölümün ortak çalışmasıyla olmaktadır. Yeterli miktarda çamaşırın ve iş elbiselerinin olması, çamaşırhanenin verimliliğini arttırmaktadır.³⁶

1.5.2.5. İnsan Kaynakları Departmanı

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörlerdeki değişmeler ve gelişmeler insan kaynaklarında aranan özellikleri ve yetkinlikleri de değiştirmektedir. Özellikle hizmet sektöründe değişime uyum sağlayabilmek, değişen isteklere cevap verebilmek, rekabet ortamında hizmet kalitesini ve müşteri memnuniyetini sağlamak oldukça zordur. Bunun için, ekip çalışmasına yatkın, esnek çalışma özelliklerine, öğrenme ve analitik düşünme becerisine sahip, kendini geliştirmeye hazır işgörenlerle birlikte çalışmak gerekmektedir. İnsan kaynakları yönetiminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesinin temelinde; kişileri güdüleme, yönlendirme, bilgi ve beceri düzeylerini yükseltici eğitimler verme, uyum sağlama, iş zenginleştirme gibi, insan faktörünü geliştiren ve ön

³⁴ RASİM, Zehra, “Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, **Selçuk Üni. Sos. Bil. Ens.**, Konya, 2004, ss.27-28.

³⁵ Angay, **a.g.e.**, sf.18.

³⁶ GÖNEN, Seçkin, “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama”, Doktora Tezi, **Dokuz Eylül Üni. Sos. Bil. Ens.**, 2007, sf.99.

planda tutan sistemler yaratmaktadır. Bu sistemlerin oluşturulabilmesi için konaklama işletmelerinin istihdam ettiği iş gücünden uzun süreli yararlanmaları gereklidir.³⁷

İnsan kaynakları yönetiminin gelişimi otel işletmeleri açısından değerlendirildiğinde; bu yönetim yaklaşımının otel sektöründe, diğer sektörlere oranla daha yavaş bir gelişim trendi izlediğini söylemek doğru olacaktır. Günümüze kadar otel işletmelerinde oluşturulan personel politikalarının insan kaynaklarının geliştirilmesinden ziyade, yönetim maliyetlerinin kontrolüne ağırlık veren bir görüntü çizmesi bunu doğrulamaktadır. Otel işletmeleri gibi, birebir ilişkilerin ve "insanın insana hizmeti" olgusunun en yoğun yaşandığı bir sektörde ise insan unsurunun yönetilmesi, ancak bu alanda bilgi ve beceri gerektiren insan kaynakları yönetimi ile mümkündür.³⁸

Konaklama, yüksek çalışan devir hızı ile ilişkili olarak emek yoğun bir sektördür. Bunun sonucu olarak, insan kaynakları ile ilgili konular her otelde önemsenmekte ve sıklıkla departman sistemi vasıtasıyla bir yöneticiye bağlanmaktadır. Büyük otellerde, çalışan ilişkileri, maaş ve diğer işler gibi çeşitli insan kaynakları konularına ilişkin ayrı ayrı uzmanlar görev alabilmektedir. Her ne kadar insan kaynakları departmanı işe alma sürecinden de sorumlu olsa da, nihai alım kararlarını genellikle ilgili departmanlar almaktadır.³⁹

Otel işletmelerinde insan kaynakları yönetiminin başlıca görevleri; iş analizi, insan kaynakları planlaması, işgören bulma ve seçme, işgören eğitimi, iş ve başarı değerlemesi, personelin ödüllendirilmesi, ücret yönetimi, endüstri ilişkileri, mesleki sağlık ve güvenliğin sağlanması ve sosyal yardım ve hizmetlerdir.⁴⁰

İnsan kaynakları departmanı, doğrudan müşterilere hizmet etmez ancak otelin faaliyetlerini verimli bir şekilde sürdürebilmesinde çok önemli bir role sahiptir.⁴¹

³⁷ TÜTÜNCÜ, Özkan, DEMİR, Mahmut, "Konaklama İşletmelerinde İnsan Kaynakları Kapsamında İşgücü Devir Hızının Analizi ve Muğla Bölgesi Örneği", **Dokuz Eylül Üni. Sos. Bil. Ens. Dergisi**, Cilt 5, Sayı 2, 2003, ss.146-169.

³⁸ ERDEM, Barış, "Otel İşletmelerinde İnsan Kaynakları Planlamasının Yeri ve Önemi", **Balıkesir Üni. Sos. Bil. Ens. Dergisi**, Cilt 7, Sayı 11, Mayıs, 2004, ss.35-54.

³⁹ Barrows, **a.g.e.**, sf.328.

⁴⁰ Erdem, **a.g.e.**, sf.40.

⁴¹ Stutt, **a.g.e.**, sf.38.

Konaklama işletmelerinde insan kaynakları yönetimini önemli kılan sebepler şunlardır:⁴²

- Hizmet üretimi müşteri ile aynı alanlarda gerçekleştirilir.
- Müşteri – personel ilişkisi yoğundur.
- Fazla otomasyona gidilmez.
- Müşteri tatmini önemlidir.
- Hizmet üretimi ve tüketimi eş zamanlıdır.

Yukarıda sıralanan sebeplerden de anlaşılacağı gibi, insan kaynakları departmanı, konaklama işletmelerinin gelir yaratan bölümlerinden bir tanesi olmamasına rağmen bu departmanın etkin ve verimli bir işleyişe sahip olması, çalışan performansını arttırarak hizmet kalitesini ve dolayısı ile müşteri memnuniyetinin artmasını sağlayacaktır.

1.5.2.6. Muhasebe Departmanı

Muhasebe departmanına ilişkin kısım, ileriki bölümlerle de olan ilişkisi dikkate alınarak daha önce belirtilen diğer departmanlardan daha detaylı olarak ele alınmıştır.

Tüm işletmelerde olduğu gibi otel işletmelerinin ana kuruluş amacı kar elde etmektir. Hedeflenen kara ulaşıp ulaşılmadığı sorusunun yanıtı, muhasebe departmanında yapılan çalışmalar sonucu bulunur. Muhasebe, bu karın nasıl elde edildiğini ve bu süreçte işletmenin kaynak ve varlık yapısının nasıl etkilendiğini bilgi kullanıcılarına açıklar.⁴³

Muhasebe bölümünün temel fonksiyonu, finansal işlemlerin kaydedilmesi, finansal tabloların hazırlanması ve faaliyet sonuçları raporlanarak departman yöneticilerine bilgi vermektir. Aynı zamanda muhasebe bölümü, işletmenin karar verme ve bütçe hazırlanmasında önemli veri sağlayacak finansal ve faaliyet istatistiklerinin çoğunun raporlanmasından sorumludur. Muhasebenin diğer fonksiyonları ise; vergi hesapları, ücret bordroları, kredi, kasa tahsil ve tediye işlemleri, ödemelerin gerçekleştirilmesi, maliyet ve gelirlerin raporlanması, kredi işlemlerinin takip edilmesi olarak sıralanabilir.⁴⁴

⁴² Kozak vd., **a.g.e.**, sf.58.

⁴³ Kozak, **a.g.e.**, sf.147.

⁴⁴ CİĞER, Ayşegül, “Yeni Maliyet Yaklaşımlarının Konaklama İşletmeleri Açısından Uygulanması ve Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, **Selçuk Üni. Sos. Bil. Ens.**, 2006, sf.55.

Konaklama işletmelerinin diğer sektörlerdeki işletmelerden ayrılan özelliklerinin muhasebe uygulamalarına etkileri aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁴⁵

- Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetler stoklanamaz. Konaklama işletmelerinde stoklama olmadığından dolayı tekdüzen hesap planındaki mamul ve yarı mamul hesapları kullanılmayacaktır.
- Konaklama işletmeleri büyüdükçe sunulan mal ve hizmetler çeşitlenmekte ve bu da muhasebenin işlevini yerine getirmek için daha iyi organize olması ihtiyacını ortaya çıkartmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetler emek gücüne bağımlıdır. Konaklama işletmesindeki muhasebe organizasyonundaki belge ve raporlama düzeni geliştirilerek çok sayıda ve değişik departmanlardaki personel tarafından gerçekleştirilen mali karakterli işlemlerin eksiksiz takip edilmesi ve kayıtlanması sağlanmalıdır.
- Konaklama işletmeleri 24 saat boyunca açıktır. Bu süre zarfında üretim ve satış işleri aynı anda yapılır. Bu çalışma sistemi nedeniyle muhasebe kayıtları bekletilmeden günlük olarak yapılır.
- Konaklama işletmeleri birbirine bağımlı hizmet ünitelerinden oluşur. Konaklama işletmesinin gelir ve giderleri birden fazla departmanda olduğundan bu gelir ve giderlerin izlenmesi için çok iyi çalışan raporlama sistemine ihtiyaç duyulur.
- Konaklama işletmeleri sermaye yoğun bir özellik gösterir. Yatırımın kaç yılda geri döndüğünün gerçekçi bir şekilde saptanabilmesi için muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması gerekir.

1.5.2.6.1. Muhasebe Departmanı Organizasyonu

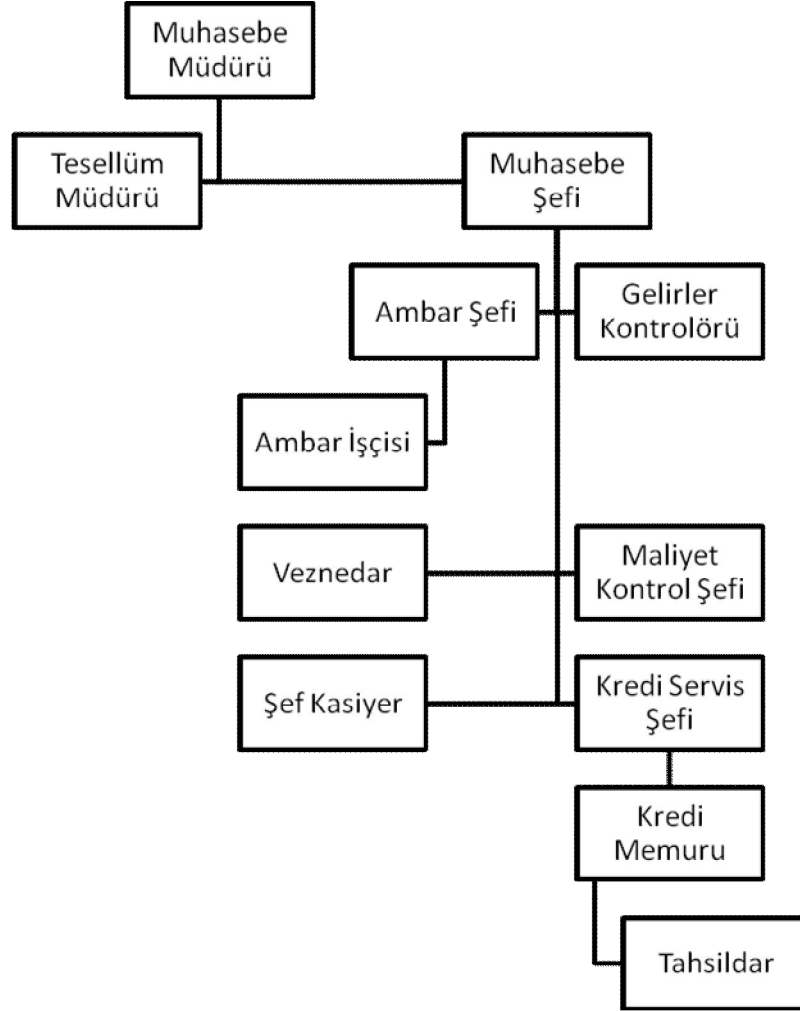
Konaklama işletmelerinde gelir getiren (faaliyet) ve gelir getirmeyen (hizmet) olmak üzere bölümler bulunmaktadır. Söz konusu gelir ve giderler mali nitelikli bir olayı ifade ettikleri için, bunların saptanması, ölçülmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, rapor edilmesi ve sonuçlarının yorumlanması gibi işlemler muhasebe bölümünün çatısı altında toplanmakta ve etkin bir muhasebe organizasyonu gerektirmektedir.⁴⁶

⁴⁵ Azaltun ve Kaya, **a.g.e.**, ss.6-7.

⁴⁶GÖNEN, **a.g.e.**, sf.68.

Şekil 1.2’de konaklama işletmesinde örnek bir muhasebe departmanı organizasyon yapısı verilmektedir.

Şekil 1.2: Konaklama İşletmesi Muhasebe Departmanı Organizasyon Şeması



Kaynak: Murat Azaltun ve Ergün Kaya., **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2006, sf.39.

Şekil 1.2’de görüldüğü üzere konaklama işletmesinde örnek bir muhasebe departmanı organizasyonunun en tepesinde muhasebe müdürü ve ona bağlı tesellüm müdürü ve muhasebe şefi bulunmaktadır. Diğer alt birimler şefe bağlı olarak çalışmaktadır.

1.5.2.6.2. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Departmanında Yapılan İşlemler

Muhasebe departmanı konaklama işletmelerindeki tüm mali işlemleri takip etmek için oluşturulmuş bir birimdir. Konaklama işletmelerinde bulunan çok sayıdaki gelir ve gider merkezinde ortaya çıkan değişik mali karakterli işlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasalara uygun olarak muhasebe personeli tarafından belirlenir ve kayıt altına alınır. Gelirler ve giderler ile ilgili işlemler olarak iki gruba ayrılarak incelenmektedir. Gelirlerle ilgili işlemler şu şekildedir:⁴⁷

- **Adisyon Kontrolleri:** Konaklama işletmesinin yiyecek içecek merkezlerinde görevli servis elemanları konuk siparişlerini masalardan “captain order”a kaydederek alır ve bu bilgileri adisyonlara kaydeder. Adisyon konunun yaptığı harcamaların detayını gösteren belgedir. Adisyonlar konuk hesaplarına devredilerek ya da tahsilat yapılarak kapatılır. Muhasebeye teslim edilen captain order ve adisyonlar gelirler kontrolörü tarafından takip edilir. Tahsil edilen adisyonlar için yazar kasa fişinin kesilmiş olduğunun, krediye kalkan adisyonlar içinse konuk hesaplarına aktarımların doğru yapılıp yapılmadığı kontrolü her gün yapılır. Aktarımlarda bir eksiklik varsa düzeltici önlemler alınarak gelir kaybının önüne geçilir. Bilgisayarlı sistemlerde konukların yaptıkları kredili harcamalar, satış noktaları (point of sale) bulunan terminaller yardımıyla, konuk daha harcama yaptığı yerden kalkmadan, ön büroda bulunan konuk hesaplarına (elektronik folyo) otomatik olarak gönderilir.
- **Fatura Düzenlenmesi:** Konaklama işletmelerinde konukların yararlandığı ve peşin ödemediği tüm mal ve hizmet bedelleri folyolarına işlenmektedir. Konuk çıkış yaparken, folyolarında gözüken birikmiş harcama tutarı kadar kendilerine satış faturası kesilir. Krediye kalkan ve belirli dönemlerde şirketlere kesilecek faturalar ile iade faturaları ise ya ön büroda kesilir ya da muhasebe paket programındaki faturalar modülü kullanılır.
- **Alacakların Takibi:** Konaklama işletmesinde konaklayan şirket personeline ait faturaların tahsili için şirketlere belirli vadeler tanınabilir. Yine konaklama işletmesine konuk gönderen seyahat acenteleri ödemelerini belirli vadelerle yapabilirler. Sözleşmelerle belirlenen bu vadelere göre tahsilatların yapılması ve

⁴⁷ Azaltun ve Kaya, **a.g.e.**, ss.34-35.

vadelerinde ödeme yapılmaması durumunda bu alacakların takibi muhasebe departmanı tarafından yürütülür.

- **Tahsilatın Yapılması:** Tahsilat kesilen faturaların peşin, kredi kartı, çek, senet vb. araçlarla konuklardan tahsil edilmesidir. Tahsilat; ön bürodaki personel (bazı konaklama işletmelerinde ön bürodaki kasiyer), restoran ve barlarda servis personeli (bazı konaklama işletmelerinde ilgili departmandaki kasiyer) ve diğer gelir merkezlerinde ise yetkili personel tarafından yapılmaktadır. Konaklama işletmesindeki günlük tüm tahsilatlar veznedara tahsilat makbuzu karşılığında teslim edilmektedir. Krediyeye kalkmış hesapların vade günlerinde ise tahsildar bizzat ilgili şirketlere giderek tahsilatı yapmaktadır. Tahsilat sırasında tahsil makbuzu kullanılmaktadır.
- **Döviz ve Kredi Kartı İşlemleri:** Konaklama işletmelerinde konaklayan yabancı konuklar döviz veya seyahat çeklerini ön büroda bozdurmak ya da ödemelerini dövizle yapmak isteyebilirler. Bu durumda konaklama işletmesinin o gün için ilan ettiği döviz kuru kullanılacaktır. Bu kur piyasadaki alış kurundan düşük olacaktır. Bu farkın konaklama işletmesinin gelir hanesine yazılabilmesi için resepsiyonist her döviz alış için döviz alım belgesi düzenlemektedir. Konaklama işletmelerinde uluslararası geçerliliği olan kredi kartları kabul edilmekte ve kredi kartı satış noktası (point of sale) makineleri ile provizyon (onay) anında alınabilmektedir. Kredi kartı ile tahsilat konaklama işletmeleri tarafından öncelikle tercih edilmektedir. Rezervasyon sırasında veya işletmeye girerken konuktan alınan kredi kartı numarası, fatura ödemediği ayrılanlar için konaklama işletmesine güvence sağlamaktadır.
- **Gelirlerle İlgili Muhasebe Kayıtlarının Yapılması:** Faturası, konaklama işletmesi yönetim sistemi veya muhasebe modülü tarafından kesilen gelirlerin muhasebe hesaplarına kaydı muhasebe modülündeki muhasebeleştirme tuşu veya ikonu ile yapılmaktadır.
- **Gelir Bütçelerinin Hazırlanması:** Gelirlerin önceden öngörülmesi süreci olan gelir bütçeleri muhasebe departmanının gözetiminde tüm gelir departmanları tarafından hazırlanmaktadır.
- **Gelirlerle İlgili Aylık Faaliyet Raporlarının Hazırlanması:** Her ay sonu itibarıyla gelirler ile ilgili istatistik bilgileri veren raporlar hazırlanmaktadır. Bu

raporlar; gerçekleşen rakamlar, bütçelenen ve bir önceki senenin rakamları ile karşılaştırmalı olarak hazırlanmaktadır.

Konaklama işletmelerinde gelir elde edilebilmesi için belirli giderlere katlanması gerekir. Bu giderlerle ilgili işlemler şu şekildedir:⁴⁸

- **Satıcı Faturalarının Alınması:** Konaklama işletmeleri satın alma prosedürlerine uygun olarak ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri piyasadan satın alacaktır. Satıcılar işletmenin siparişlerini irsaliyeli fatura ya da sevk irsaliyesi ile göndereceklerdir. Sevk irsaliyesi ile teslim alınma durumunda daha sonra gönderilmesinin sağlanması muhasebe departmanının sorumluluğundadır. Fatura olmadan satıcılara ödeme yapılmaz.
- **Nakit Ödemelerin Yapılması:** Nakit ödemeler haftanın belirli günleri, hazırlanmış ödeme listesine göre yapılır. Satıcılara yapılan ödemeleri izlemek için tediye makbuzu kullanılır.
- **Çek – Senet Düzenleme ve Takibi:** Satıcılara yapılacak ödemelerde çek ve senet de kullanılabilir. Senet belirli bir vade sonunda ödeme taahhüdünü ifade ettiğinden, satış faturası geldiğinde konaklama işletmesi tarafından düzenlenerek satıcıya verilir. Piyasada uygulaması olan vadeli çek de benzer bir yapı söz konusudur. Ancak vadesiz yani kesildiği günün tarihini taşıyan çekle ödeme yapılıyorsa, kesilen çekin ait olduğu banka hesabında yeterli miktarda bakiye bulunmalıdır. Alınan ve verilen çek-senet hareketleri muhasebe paket programındaki çek-senet modülüyle takip edilir.
- **Ödenmezlerin Kontrolü:** Konaklama işletmesinin bünyesinde kullanılan ödenmez kart harcamalarının takibi maliyet kontrol sorumlusunca yapılmaktadır. Ödenmezler “ödenmez ve ikram fonları” dosyasında toplanır. İlgili personelce yapılan ödenmez harcamaların belirlenen prosedürler doğrultusunda yapıldığının kontrolü sonrasında, bu harcamalar ilgili maliyet hesaplarına aktarılır.

⁴⁸ Azaltun ve Kaya, **a.g.e.**, ss.35-38.

- **Banka Hesaplarının Takibi:** Satıcılara ödemeler banka hesabından satıcının hesabına havale şeklinde yapılabilir. Eğer ödemeler banka kanalı ile yapılacaksa işletmenin banka hesabında yeterli miktarda paranın bulundurulması gerekir. Bankaya ödeme talimatı yazılı olarak bildirilmelidir. Daha sonra bankalardan hesap özeti istenerek banka hesaplarının muhasebe kayıtları ile tutturulması sağlanır.
- **Maliyet Analizlerinin Yapılması:** Maliyetlerin kontrol altına alınması ve mümkün olduğunca düşürülmesi maliyet analizinin amacıdır. Maliyet analizi denince akla öncelikle yiyecek içecek analizi gelir. Yiyecek-içecek maliyetlerinin kontrol altına alınması için yiyecek-içecek satın alma, teslim, depolama, depodan çıkış, üretim sürecinde kontroller yapılarak olası kayıp ve kaçakların önüne geçilmesi amaçlanır. Menü planlama, fiyatlandırma ve satış politikaları ile ilgili kararlar alınması sırasında maliyet analizi sonuçlarından yararlanır. Maliyetlerin sıkı takibi ve maliyetlerle ilgili problemlerin tespit edilip düzeltici önlemlerin alınması sayesinde işletme karlılığının artırılacağı unutulmaması gereken bir gerçektir.
- **Resmi Dairelerle İlgili İşlemlerin Yürütülmesi:** Konaklama işletmelerinin vergi yükümlülükleri nedeniyle Vergi Dairesi, çalışanların sosyal güvenlik kesintileri nedeniyle belediye ve diğer resmi kurumlarla olan ilişkileri muhasebe departmanı yürütür. Muhasebe departmanı vergilerin, sigorta primlerinin hesaplanması, beyannamelerin doldurulması ve ödemelerin zamanında yapılması için gerekli çalışmaları yapar.
- **Günlük Nakit Akış Tablosunun Hazırlanması:** Konaklama işletmelerinde tahsilatlar nakit girişlerini, ödemeler ise nakit çıkışlarını gösterir. Günlük nakit akış tablosu ile o gün sonunda ertesi güne kadar nakdin devredildiği görülür. Eğer finansman birimi yok ise, gün sonunda oluşan nakit fazlalarının repo, B tipi fon vd. yatırım araçları kullanarak faiz geliri elde etme görevi muhasebe departmanınca yerine getirilir. Devreden nakdin ertesi günkü ödemeleri karşılamaması durumunda ise bu açığın kapatılması işi de muhasebe departmanı tarafından yerine getirilir.

- **Giderlerle İlgili Günlük Muhasebe Kayıtlarının Yapılması:** Satıcılara ait faturalar konaklama işletmesi yönetim sistemine girilmekte ve buradan bir ara yüzle muhasebe modülüne aktarılmaktadır. Yine çalışanların bordroları ve beyannameler muhasebe modülü yardımıyla hazırlanabilmektedir. Ödemeler için muhasebe modülündeki tediye makbuzu kullanılmaktadır. Daha sonra muhasebe modülündeki muhasebeleştirme tuşu veya ikonu ile girilen harcama ve ödeme bilgilerinin muhasebe kayıtları yapılmaktadır.
- **Gider Bütçelerinin Hazırlanması:** Öngörülen satış hacmine bağlı olarak giderlerin tahmin edildiği bütçeler de muhasebe departmanı gözetiminde tüm gider departmanları tarafından hazırlanmaktadır.
- **Giderlerle İlgili Aylık Faaliyet Raporlarının Hazırlanması:** Konaklama işletmesinin gider merkezlerinde ortaya çıkan tüm giderlerle ilgili istatistik bilgileri içeren raporlar muhasebe departmanınca hazırlanmaktadır. Muhasebe departmanı hem gelir hem de gider departmanlarının faaliyet sonuçlarını her ay sonunda Faaliyet Raporunda birleştirmekte ve başta genel müdür ile departman müdürlerine dağıtmaktadır.

II. BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ ANLAYIŞI

2.1. Yönetim Muhasebesinin Tanımı

Yönetim muhasebesi kavramına ilişkin geçmişten günümüze yapılmış ve bu alandaki gelişmelere paralel olarak yeniden yorumlanmış çeşitli tanımlamalara rastlamak mümkündür.

Crossman, 1958 yılında *The Nature of Management Accounting* adlı makalesinde yönetim muhasebesine dair şu şekilde bir tanımlama yapmıştır: “Yönetim muhasebesi; toplama, kayıt, raporlama ve raporlama muhasebesi ile yönetime politika tespiti, planlama ve faaliyet denetimi için özellikle faydalı olan istatistiksel verileri vurgulayan iç muhasebe fonksiyonunun bir evresidir.”⁴⁹

Singer, 1961 yılında *The Accounting Review* dergisinde yayınlanan makalesinde, yönetim muhasebesi kavramının tartışılabilir olabilmesi için önce ne olduğunun bilinmesi gerektiğine değinmiş ve yönetim muhasebesini şu şekilde tanımlamıştır: “Yönetim muhasebesi, merakı gidermenin dışında fayda sağlayan finansal bilgilerin toplanması faaliyeti ve bu faaliyetin sonucudur.” Singer, tanımlamasında kullandığı fayda sağlayan kavramını karar alma bağlamında kullandığını da belirtmiştir.⁵⁰

American Accounting Association (AAA) tarafından kurulan Management Accounting Committee (MAC) 1961 yılında yayınladığı raporda, yönetim muhasebesi tanımına ilişkin şu ifadeler kullanılmıştır: “Yönetim muhasebesi, yönetimi rasyonel planlar hazırlamada, karar verme ve faaliyetleri düzenlemede desteklemek üzere işletmenin tarihsel ve geleceğe yönelik ekonomik verilerin uygun konsept ve tekniklerle işlenmesine yönelik bir uygulamadır. Yönetim muhasebesi, farklı organizasyonel seviyedeki ve/veya farklı işlevsel özellikteki işletmenin çeşitli yöneticilerinin karşılaştığı özgül problemler üzerine yoğunlaşmıştır. Yönetim muhasebesinde neyin iyi

⁴⁹ CROSSMAN, Y. Paul, “The Nature of Management Accounting”, *The Accounting Review*, Vol 33, No 2, Nisan 1958, ss.222-227.

⁵⁰ SINGER, A. Frank, “Management Accounting”, *The Accounting Review*, Vol 36, No 1, Ocak 1961, ss.112-118.

neyin kötü olduğuna muhasebe standartlarına uyum derecesi ile değil esas olarak muhasebe sonuçlarının sağladığı yönetsel fayda ile karar verilmektedir.”⁵¹

Yönetim muhasebesine ilişkin yapılan tanımlamalarda farklı bakış açıları benimsendiği görülmektedir. Caplan’ın yönetim muhasebesinde davranışsal varsayımlara yönelik incelemesi de bu farklılıklardan biridir. Caplan’a göre; “Yönetim muhasebesi, özünde davranışsal bir fonksiyondur, yönetim muhasebesi sistemlerinin kapsamı ve doğası insan davranışlarından ve dolayısı ile bu sistemleri kuran, işleten muhasebecilerden açık bir şekilde etkilenmektedir.”⁵²

Yönetim muhasebesine ilişkin günümüzde yapılan tanımlamalar dikkate alındığına yukarıdaki tanımlamalarla benzerlik içeren yönlerinin bulunmasının yanı sıra, yönetim muhasebesinin işletmede üstlendiği rolün bu alandaki bilimsel çalışmalar ve uygulamalarla genişlemesi ve geçmiş tanımlamaların yetersiz kalması dolayısı ile güncel tanımlamaların modern yönetim muhasebesine ilişkin daha kavrayıcı olduğu gözlenmektedir.

Institute of Management Accountants (IMA), yönetim muhasebesine ilişkin şu tanımlamayı yapmıştır: “Yönetim muhasebesi, yönetimin karar alma, planlama ve performans yönetim sistemlerine eşlik eden ve örgüt stratejisinin formüle edilerek uygulamaya konmasında uzman finansal raporlama ve kontrol sağlayarak yönetimi destekleyen bir meslektir.”⁵³

Yine uluslararası alanda kabul edilen tanımlardan biri de The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) tarafından şu şekilde yapılmıştır: “Yönetim muhasebesi, kamu ve özel sektörde yer alan kar amaçlı veya kar amacı gütmeyen kurumların paydaşları için değer yaratmak, korumak ve arttırmak amacıyla muhasebe ve finansal yönetim ilkelerinin uygulamasıdır. Yönetim muhasebesi, yönetimin bir tümlevidir. Uygun bilginin aşağıdaki amaçların gerçekleştirilebilmesi için tanımlanmasını, üretilmesini, sunulmasını, yorumlanmasını ve kullanılmasını gerektirir”⁵⁴:

⁵¹ American Accounting Association, “**Report of Management Accounting Committee**”, Vol 37, No 3, Haziran 1962, ss.523-537.

⁵² CAPLAN, H. Edwin, “Behavioral Assumptions of Management Accounting”, **The Accounting Review**, Vol 41, No 3, Haziran 1966, ss.496-509.

⁵³ **Institute of Management Accountants**, “Statement on Management Accounting – Definition of Management Accounting”, 2008, Usa, Sf.1.

⁵⁴ CIMA, **Official Terminology**, CIMA Publishing, 2005, Sf.18.

- Stratejik kararları bildirmek ve işletme stratejisini formüle etmek,
- Uzun, orta ve kısa vadeli faaliyetleri planlamak,
- Sermaye yapısını tespit etmek ve bu yapıyı fonlamak,
- Üst yönetim ve hissedarlar için ödüllendirme stratejileri tasarlamak,
- Faaliyete yönelik kararları bildirmek,
- Faaliyetlerin kontrolünü ve kaynakların verimli kullanımını sağlamak,
- Finansal ve finansal olmayan performansı ölçmek, yönetime ve diğer paydaşlara raporlamak,
- Maddi ve maddi olmayan varlıkları korumak,
- Kurumsal yönetim süreçlerini, risk yönetimini ve iç kontrolleri gerçekleştirmek.

Yönetim muhasebesi işletme içi bilgi ve ölçümlerle ilgilenmektedir. Bu bilgiler, geçmiş kararları değerlendirmeye ve gelecek kararları geliştirmeye yardımcı olması amacıyla kullanılır. Alınan kararlar, kurum içi kaynakların dağıtımı, alt birimler arası koordinasyonun sağlanması, fiyatlama, maliyetleme gibi konuları içerir. Bütçeleme, ürün fiyatlama sistemleri, değerlendirme ve performans ölçümü gibi hem finansal hem de finansal olmayan birçok yol vasıtasıyla bu bilgiler sağlanmaktadır.⁵⁵

Üstün, yönetim muhasebesini işletme eylemlerinin planlanması ve kontrol edilmesi ve özel konularla ilgili yönetim kararlarının alınmasında işletme yöneticilerine yardımcı olacak muhasebe verilerinin toplanması ve analiz edilmesi olarak tanımlamaktadır.⁵⁶ Yönetim muhasebesi, organizasyonda yer alan yöneticiler için geliştirilmiş muhasebe bilgilerini sunan bir muhasebe türüdür.⁵⁷

Büyükmirza, yönetim muhasebesini şöyle tanımlamıştır: “İşletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmeleri için gereksinme duydukları sayısal bilgileri kendilerine sağlamaktadır. Bu bakımdan, ilgili bilgilerin ham veri olarak toplanmasından başlayıp, sonuçta ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini hedef olarak yürütülen tüm muhasebe çalışmaları, yönetim muhasebesini oluşturur.”⁵⁸

⁵⁵ LAMBERT, A. Richard, “Agency Theory and Management Accounting”, **Handbook of Management Accounting Research**, Volume 1, Elsevier Ltd., Netherlands, 2007, ss.246-268.

⁵⁶ ÜSTÜN, Rıfat (1992), **Yönetim Muhasebesi**, İkinci Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, Sf.8.

⁵⁷ ÇETİNER, Ertuğrul (2008), **Yönetim Muhasebesi**, Birinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Sf.21.

⁵⁸ BÜYÜKMİRZA, H. KAMİL (2008), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi – Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Onüçüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Sf.29.

Yönetim muhasebesinin dört temel amacı vardır⁵⁹;

- Karar verme ve planlama için yöneticilere bilgi sağlanması,
- Direkt ve kontrol edilebilen işlemlerde yöneticilere yardımcı olması,
- Organizasyonun amaçlarını ileriye götürecek çalışanlara ve yöneticilere motivasyon sağlanması,
- İşletmede çalışan yöneticiler ve diğer çalışanların performanslarını ölçmede fayda sağlanması.

2.1.1. Yönetim Muhasebesinin Gelişimi

Yönetim muhasebesinin ve muhasebecilerinin rolü yıllar içerisinde değişim göstererek stratejik faaliyetlerin merkezine yerleşmiştir. Artan rekabet ortamındaki uluslararası iş çevrelerindeki hızla yükselen değişim eğilimi, yönetim muhasebesine mesleği yeniden keşfetme ve örgüt içerisindeki değerini artırma fırsatı sunmuştur. 1980'lerde ve öncesinde yönetim muhasebecileri kurumsal eleman pozisyonundaydılar ve karar alma sürecinde değillerdi. Yani yönetim muhasebecileri, karar alıcıları destekleyen çalışanlar niteliğinde ve sıklıkla kararlar alındıktan sonra bilgilendirilerek çalışmaktaydılar. 1990'lı yılların sonlarından itibaren ise; yönetim muhasebesinin ve muhasebecilerinin rolü tamamıyla değişmiş ve standart raporlara daha az zaman ayırarak daha çok analiz ve bilgi çevrimi (information interpreting) yapmaya başlamışlardır.⁶⁰

Yönetim muhasebesine ilişkin söz edilen bu dönüşümü farklı değişim dalgaları yoluyla izlemek mümkündür. Değişimin ilk dalgasında, yönetim muhasebecileri nakit bütçeleri gibi nispeten basit fonksiyonları yerine getirmekle yükümlüydüler. İkinci dalgada, üretim aktivitelerine yapılan vurgulamayla yönetim muhasebesi için yeni fırsatlar yaratıldı. Sanayi devrimi, maliyet kontrolü ve ürünlerin fiyatlamasına yönelik uzmanlığa yoğun bir talebi beraberinde getirdi. İkinci dalga sürecinde, yönetim muhasebecileri standart maliyetleme ve sabit giderlerin muhasebesi ile çekişmeye başladılar. Üçüncü dalga ile birlikte iş çevrelerindeki değişime IT (Bilişim Teknolojileri) ve hizmet organizasyonları öncülük etmeye başladı. Üçüncü dalga iki

⁵⁹ KAHVECİ, Mehmet, GİDERSOY, Bağan, "Yönetim Muhasebesinde Kantitatifsel Bir Boyut", **İ.S.M.M.O.**, archive.ismmmo.org.tr (Erişim Tarihi:24.12.2009).

⁶⁰ RUSSEL, A. Keith, SIEGEL, H. Gary, KULESZA, C.S. Bud, "Counting More, Counting Less. Transformations in the Management Accounting Profession", **Strategic Finance**, Eylül 1999, ss. 39-44.

açık döneme ayrılmaktadır; modern yönetim muhasebesi dönemi ve post modern yönetim muhasebesi dönemi, her iki dönem de yönetim muhasebesine ilişkin farklı bakışlarını yansıtmaktadır. 1980'lerde başlayan ve hala süren post modern yönetim muhasebesi dönemi, yönetim muhasebecilerini tamamıyla yeni bir devirle tanıştırmıştır.⁶¹

Yönetim muhasebesi de diğer muhasebe disiplinleri gibi küresel gelişmelerden etkilenmektedir. Bu değişimi etkileyen faktörler incelendiğinde, aslında bu faktörlerin işletmenin tüm fonksiyonlarını etkilediği de söylenebilmektedir. Yönetim muhasebesi, strateji ile birleşmiş ve stratejik yönetim muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır. Son yıllarda yönetim muhasebesinin değişimine ilişkin yapılan çalışmalar göstermektedir ki; yönetim muhasebesi, işletmelerde karar vermeye ve performans ölçümlemeye odaklanmış aynı zamanda da sosyal ve kültürel olaylardan etkilenerek farklı raporlama teknikleri geliştirilmiştir.⁶²

Uluslararası literatürde yönetim muhasebecisinin rolü geniş bir katılımıla şu şekilde görülmektedir⁶³:

- İş analisti
- Strateji formülatörü
- Danışman
- Değişim temsilcisi
- İçerik sağlayıcı
- Çapraz fonksiyonel takımlarda katılımcı veya lider
- Bilgi sistemleri tasarımcısı ve yöneticisi
- Performans ölçüm sistemleri tasarımcısı ve kontrolörü

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), yönetim muhasebesinin tarihsel gelişim sürecini dört aşamada açıklamıştır⁶⁴:

⁶¹ BOTES, V. Lucia, "The Perception of The Skills Required and Displayed by Management Accountants to Meet Future Challenges", **University of South Africa**, 2009, sf.100, <http://hdl.handle.net/10500/1935> (Erişim Tarihi: 12.12.2009).

⁶² DEMİR, Volkan, "Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Yıl 8, Sayı 26, Ekim 2008, ss.51-70.

⁶³ FORSAITH, David, TILT, Carol, LOBO, X. Maria, "The Future of Management Accounting: A South Australian Perspective", **Flinders University School of Commerce**, Research Paper Series 3-2, ss.6-7, <http://www.flinders.edu.au> (Erişim Tarihi: 15.12.2009).

⁶⁴ IFAC – International Federation of Accountants, **International Management Accounting Practice 1: Management Accounting Concepts**, http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm, (Erişim Tarihi: 14.12.2009).

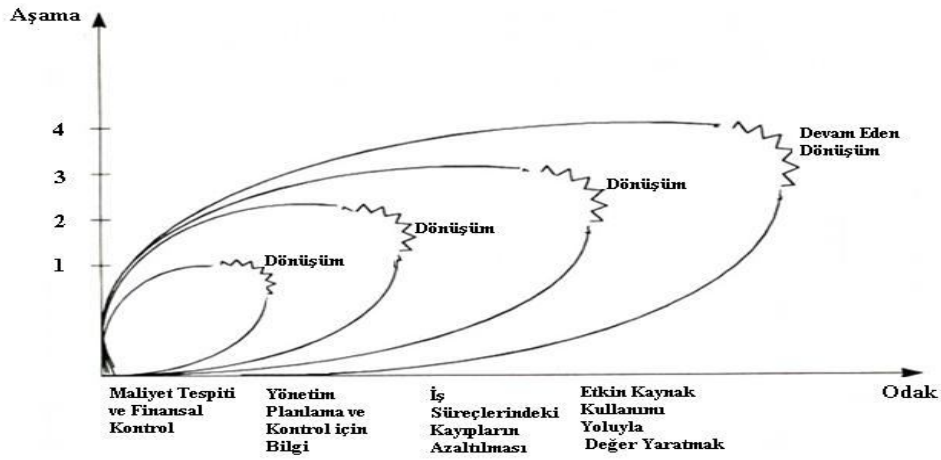
1. Aşama 1950 Öncesi Dönem: 1950 öncesi dönemde yönetim muhasebesinin dikkatini verdiği temel nokta bütçeleme ve maliyet muhasebesi teknikleri vasıtasıyla maliyet tespiti ve finansal kontroldür.

2. Aşama 1950 – 1965 Dönemi: Bu dönemde yoğunlaşılın temel konu karar analizleri ve sorumluluk muhasebesi gibi yöntemler vasıtasıyla planlama ve kontrole yönelik bilgi edinimidir.

3. Aşama 1965 – 1985 Dönemi: Bu dönemde dikkatler kaynakların kullanımında süreç analizleri ve maliyet yönetim teknikleri vasıtasıyla kayıpların azaltılmasına odaklanmıştır.

4. Aşama 1985 – 1995 Dönemi: Bu dönemde yönetim muhasebesinin temel ilgisi kaynakların verimli kullanımı yoluyla değer yaratılmasıdır. Müşteri değerini, hissedar değerini ve örgütsel inovasyonu ölçen teknolojiler vasıtasıyla bu değerlemeler yapılmaktadır.

Şekil 2.1: Yönetim Muhasebesinin Evrim Süreci



Kaynak: IFAC – International Federation of Accountants, **International Management Accounting Practice 1: Management Accounting Concepts**, http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm, (Erişim Tarihi: 14.12.2009).

Şekil 2.1'deki birinci aşamada yönetim muhasebesi, örgütsel hedeflerin gerçekleştirilmesi yolunda teknik faaliyetler olarak görülmektedir. İkinci aşamada yönetim muhasebesi bir yönetim faaliyeti olarak görülmektedir. Yönetimin planlama ve kontrol amaçlarına yönelik olarak bilgi sağlayan destekçi rolü üstlenmektedir. Üçüncü ve dördüncü aşamalarda ise, yönetim sürecinin dahili bir parçası olarak görülmektedir.

Gerçek zamanlı bilginin direkt olarak kullanımı ve bilgi de dahil olmak üzere kaynakların değer yaratmak üzere kullanımı örgütlerde yönetim sürecinin bir bileşeni haline almıştır.

Yönetim muhasebesinin muhasebe mesleğinin ayrı bir uzmanlık alanı ve üniversitelerdeki işletme programlarının önemli bir akademik disiplini olarak ortaya çıkması 1960'lardan itibaren gerçekleşmişse de, maliyet bilgilerinin yönetime yardımcı olarak kullanılması 19.YY başında başlamıştır. Maliyet yönetimi olarak adlandırılan bu ilk yönetim muhasebesi uygulamaları o günlerin sanayi işletmelerinin ihtiyaçlarından kaynaklanmıştır. Sanayi devrimi öncesi her nihai mal ve/veya girdi ayrı bir küçük işletme-genellikle tek kişi işletmesi tarafından üretilirken, piyasa fiyatı işletmenin verimliliğinin tek ölçütü olabiliyordu. Sanayi devriminden sonra büyük ölçekli ve entegre-çok safhalı-dokuma ve diğer sanayi işletmeleri kurulunca ara malları üretiminin verimliliğinin işletme içinde ölçülmesi ve kontrolü zorunluluğu doğmuştur. Muhasebe tarihçilerinin araştırmalarına göre ABD'de yönetim muhasebesinin evrimine katkıda bulunan belli başlı maliyet yönetim uygulamaları şunlar olmuştur⁶⁵:

- 1855'de New England'da kurulan tekstil işletmesi, hammadde olarak kullanılan pamuğun çeşitli mamullere dönüştürülmesindeki verimliliği ölçmek ve denetlemek için bir dizi maliyet yönetimi teknikleri kullanmıştı. Bunların belki de en önemlisi kapasite kullanım oranının birim maliyet üzerindeki etkisinin ölçülmesiydi.
- 1860-1870'li yıllarda demiryolu işletmeleri planlama ve kontrole yardımcı olarak muhasebe yöntemleri geliştirdi. Nakit yönetimine yönelik bölümsel raporlar, ton-kilometre maliyeti, yolcu-kilometre maliyeti, işletme giderlerinin işletme gelirlerine oranı gibi ölçütler demiryolu işletmelerince geliştirildi.
- 1880'den sonra yaygınlaşmaya başlayan metal işleme tesislerinde, başta amortismanlar olmak üzere çeşitli genel üretim maliyetlerinden her mamule ne kadar pay verileceği ya da yükleme yapılacağı önemli bir maliyet yönetimi sorunu haline geldi. 20.YY.'ın hemen başında ise Frederick Taylor'un öncülüğünü yaptığı bilimsel yönetim akımı, yönetim muhasebesine yeni boyutlar ekledi. Standart maliyetlerin üretim

⁶⁵ GÜRSOY, a.g.e., ss.6-8.

öncesinde saptanması ve üretim bittikten sonra ölçülen gerçek maliyetlerle karşılaştırılarak verimlilik denetiminde kullanılması bilimsel yönetim akımının bir ürünüdür.

- Yönetim muhasebesi uygulamalarının evriminde unutulmaması gereken başka bir kilometre taşı ise, 1903'de kurulan Du Pont şirketinin geliştirdiği ve kullandığı kar/varlıklar oranıdır. Bu oranın temel belirleyicilerine bölünerek analiz edilmesi ve böylece bir işletmenin genel finansal başarısının ölçülmesinde kullanılması 1920'lerde çok popüler hale gelmişti.

2.1.2. Yönetim Muhasebesinin Gelişimine İlişkin Farklı Yaklaşımlar

Yönetim muhasebesinin tarihine ilişkin farklı bakış açıları ve tarihsel sürece yönelik farklı yorumlar görülmektedir. Yönetim muhasebesinin tarihine ilişkin yapılan çalışmaları değerlendiren ve bakış açılarına ilişkin farklılıkları yorumlayan Loft, bir anlamda yapılmış olan bu çalışmaların genel çerçevesini ortaya koyarak yönetim muhasebesinin tarihini irdelerken daha net çalışma yapılabilmesine olanak sağlamıştır. Loft, makalesinde yönetim muhasebesinin tarihini incelemeyi yapan kesimler bakımından dörde ayırmıştır.

Bunlar⁶⁶:

- Gelenekçi – Neo-klasik Revizyon Okulu
- Uyumluluk Kaybı Okulu (Johnson Ve Kaplan Yaklaşımı)
- Emek Süreci Okulu
- Radikal Okul (Foucault Yaklaşımı)

Loft'a göre; gelenekçi yönetim muhasebesi tarihçileri, yönetim muhasebesi tekniklerinin geliştirilmesine odaklanmışlardır. Garcke ve Fells gibi öncüler vasıtasıyla, az gelişmiş 19.y.y. maliyet muhasebesinden modern yönetim muhasebesinin nasıl yavaş ama emin adımlarla evrim geçirdiğini göstermişlerdir. Bu çalışmalarındaki temel kanıt kaynakları, üreticilere yönelik hazırlanmış kılavuzlar ve ticari yayınlardaki makalelerden oluşmaktaydı.⁶⁷

⁶⁶ LOFT, Anne, "The History of Management Accounting: Relevance Found", **Issues in Management Accounting**, Second Edition, Prentice Hall, U.K., 1995, Ss.21-44.

⁶⁷ LOFT, **a.g.m.**, Sf.41.

Gelenekçi okul, yönetim muhasebesinin 19.y.y. sonlarındaki köklerini, sistematik maliyetleme yöntemlerinin Büyük Depresyon(1873-96)'dan kaynaklanan problemlere çözüm olarak evrimleşmesinde görmektedir. Yönetim muhasebesinde “en iyi” olarak nitelendirilebilecek birçok yöntemin 18.y.y. başlarında “üreticilerin araçları” (tools of manufacturers) olarak geliştirildiğini savunmaktadırlar.⁶⁸

Neo-klasik okulun temsilcileri de tıpkı gelenekçiler gibi yönetim muhasebesi tekniklerinin gelişimine yoğunlaşmışlardır. Ancak onlar, kılavuzlar gibi basılı materyallerden ziyade 17.y.y. sonlarından 18.y.y. başlarına kadar olan işletme arşivlerini incelemişlerdir. Bu arşivlerden yaptıkları detaylı araştırmalar onların modern yönetim muhasebesi sistemlerinin öncülerinin düşünülenden çok daha önce bulunduğuna inanmalarını sağlamıştır.⁶⁹ Neo-klasik okul, yönetim muhasebesinin doğuşunu kar maksimizasyonu ve rekabete karşı savunmanın bir yolu olarak 1700'lü yılların başlarına dayandığı görüşündedirler.⁷⁰

İktisat disiplininin gelen işlem maliyetleri teorilerinden yoğun bir şekilde etkilenen Johnson ve Kaplan, uzak geçmişten günümüze kadar geniş bir kapsamda tarihi ele almışlardır. Yönetim muhasebesini iktisat bilimi bakış açısıyla görmek, yönetim muhasebesindeki gelişimin Du Pont gibi büyük işletmelerin strateji ve yapısıyla derinlemesine bağlantılı olduğunu ortaya çıkarmalarına öncülük etmiştir.⁷¹

Uyumluluk kaybı okulu (Johnson ve Kaplan'ın makalesinden sonra ortaya çıktığı kabul edilir), yönetim muhasebesini, şirket faaliyetlerini geniş coğrafi alanlarda koordine edebilmek için kilit faktör olarak görmektedir. Bu okulda yönetim muhasebesi, 19YY. kapitalizmine ve 20.YY boyunca firmaların hızla genişlemesine ve globalleşmesine imkan veren gerekli bir araç olarak yorumlanmaktadır. Yönetim muhasebesini bilimsel yönetim yaklaşımlarının kullanışlı bir müttefiki olarak kabul etmişlerdir. “Ancak yine bu okul temsilcileri, yönetim muhasebesindeki ana gelişmelerin 20.YY başlarında gerçekleştiğini, iş dünyasındaki ve organizasyonel çevrelerdeki değişimlere cevap vermekte veya uyum sağlamakta başarısız olduğunu,

⁶⁸ COOMBS, Hugh, HOBBS, David, JENKINS, Ellis (2005), **Management Accounting Principles and Applications**, Sage Publications, Great Britain, Sf.11.

⁶⁹ LOFT, **a.g.m.**, Sf.41.

⁷⁰ COOMBS, vd., **a.g.e.**, Sf.11.

⁷¹ LOFT, **a.g.m.**, Sf.41.

dolayısı ile 20.YY sonlarına doğru uyumluluğunu büyük ölçüde kaybettiğini ileri sürmektedirler.⁷²

Emek süreci okulu, yönetim muhasebesinin, emeğin ve süreçlerinin yönetiminde değişimlerin başlıca sebeplerinden biri olduğunu ve işgücünün kademeli olarak yabancılaşmasında önemli bir role sahip olduğunu düşünmektedirler. Açık bir şekilde bu okulun temsilcileri, yönetim muhasebesini emeği kullanan (exploiter) kimselerin iş gücünün etkinliğini zayıflatmak ve bu sayede sermaye sahiplerinin baskın gücünü arttırarak imparatorluk kurmak amaçlı kullandıkları enstrümanlar olarak görmektedir.⁷³

Loft'un ele aldığı dördüncü yaklaşım, Michael Foucault'ın düşüncelerinden etkilenen bilim adamları tarafından oluşturulan radikal okuldur. Foucault'ın çalışmalarında değindiği birkaç farklı yöntem, muhasebe bilim insanları tarafından yönetim muhasebesinin tarihine ışık tutabilmek amacıyla adapte edilmiştir. Her ne kadar Foucault direkt olarak yönetim muhasebesi tarihine ilişkin yazmamış olsa da, “modern toplumun geliştirilmesinde bireylerin hareketlerinin izlenmesi ve kontrolü amaçlı tekniklerin önemi” gibi düşünceleri etkileyici bir biçimde yönetim muhasebesi tarihine de uyarlanabilmektedir.⁷⁴ Radikal okulun, emek süreci okulunun görüşleri ile benzer görüşleri vardır. Bu benzerliklerin ötesinde radikal okul temsilcileri yönetim muhasebesinin örgütler tarafından kullanımını, “yönetilebilir insanlar” yaratma sürecinin bir parçası olarak görmektedir. Burada yönetim muhasebesinin finansal ölçümleri ve iş gücünü (ödül ve cezalar vasıtası ile) sistematik denetimi, disiplin sistemleriyle ve diğer kurumlarda uygulanan denetim yöntemleri ile kıyaslanmaktadır.⁷⁵

2.1.3. Yönetim Muhasebesi İle Diğer Muhasebe Dalları Arasındaki Etkileşimler

Finansal muhasebe, geçmişte yapılmış işlemlere ilişkin, para ile ölçülen ve esas itibariyle kanıtlayıcı belgelerde (fatura, makbuz, vb.) yer alan verilerle ilgilenir. Öte yandan yönetim muhasebesi ise, yönetim kararlarına ışık tutacak her türlü sayısal (parasal olan veya olmayan) veriyi içerebilmektedir. Finansal muhasebenin bütünü

⁷² COOMBS, vd., **a.g.e.**, Sf.11.

⁷³ COOMBS, vd., **a.g.e.**, Sf.11.

⁷⁴ LOFT, **a.g.m.**, Sf.42.

⁷⁵ COOMBS, vd., **a.g.e.**, Sf.11.

kapsayan geçmişe ilişkin veriler, ancak geleceğe dönük önlem ve kararlara ışık tutabildikleri ölçüde yönetim muhasebesinin ilgi alanına girer.⁷⁶

Finansal muhasebenin ürettiği raporlar işletmenin bütününe yönelik tanımlamalar içermektedir, yönetim muhasebesi ise ürünlerin maliyet ve karlılığı, hizmetler, müşteriler ve faaliyetler gibi örgütün alt dallarına odaklanmaktadır. Aynı zamanda yönetim muhasebesi bilgisi, şubeler ve departmanlar gibi merkez dışı faaliyet birimlerinin ekonomik performansını da ölçmektedir.⁷⁷

Finansal muhasebe işletme dışı gruplara bilgi sağladığından bu bilgilerin herkes tarafından aynı şekilde algılanması ve yorumlanması son derece önemlidir. Bu bakımdan finansal muhasebe genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dışına çıkamaz. Oysaki işletme yöneticilerine sunulacak bilgilerde benzeri bir sınırlama yoktur. Başka bir deyişle yönetim muhasebesi bilgi sunma görevini yerine getirirken finansal muhasebede olduğu gibi standart kalıplara uymak zorunda değildir. Finansal muhasebenin sunduğu bilgilerin objektif ve irdelenebilir olması esastır. Yönetim muhasebesinde ise objektiflik ilkesinden daha önemli olan geçerlilik ve esneklik ilkeleridir. Yönetim muhasebesi, belirli bir karar durumunda hangi bilgi geçerli ise o bilgiyi kullanır. Yönetim muhasebesinin bu esnekliği finansal muhasebenin katı kuralcılığı ile çelişir.⁷⁸

Geçmişe ait, parayla ölçülen ve kanıtlayıcı belgelerden sağlanan finansal muhasebe verilerinden büyük bir kısmına yönetim muhasebesinde de gereksinme duyulmaktadır. Son olarak finansal muhasebenin başlıca temel raporları olan geçmişe dönük işletme bilançosu ile gelir-gider tablosu, yönetim için de önem taşımaktadır. Finansal muhasebenin büyük bir kısmı yönetim muhasebesinin de ilgi alanına girmektedir.⁷⁹

Maliyet muhasebesi, sanayi işletmelerinde bir hesap dönemi içinde üretim ve üretim dışı faaliyetler için katlanılan maliyetlerin saptanması, ölçülmesi, kayıt ve tasnif edilmesi; üretimle ilgili maliyetlerin satılan mallarla, dönem sonunda elde bulunan mamul ve yarı mamul stoklarına yüklenmesi işlemlerinin tümüdür. Bu işlemler

⁷⁶ ÜSTÜN, a.g.e., sf.10.

⁷⁷ DRURY, Colin (2001), **Management Accounting for Business Decisions**, Second Edition, Thomson Learning, London, sf.5.

⁷⁸ GÜRSOY, C. Tuncer (1997), **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 1. Baskı, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, sf.4.

⁷⁹ BÜYÜKMİRZA, a.g.e., ss.34-35.

yapılmaksızın işletmenin dönemsel gelir tablosu ile dönem sonu bilançosu düzenlenemeyeceğine göre, maliyet muhasebesi finansal muhasebenin bir kümesidir. Öte yandan maliyet muhasebesi verileri, yöneticilerin çeşitli kararlarda kullanacağı bilgilerin önemli bir bölümünü oluşturduğundan, maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinin de bir alt kümesidir.⁸⁰

Yönetim muhasebesinin yaptığı işin en önemli niteliklerinden birisi, maliyetlerle ilgili olmasıdır. Yönetim muhasebesinin yaptığı işin bu niteliği, maliyetlerin, işletme yönetiminin işletmenin ekonomik amaçlarını yerine getirmesinde oynadığı temel rolün direkt yansımından başka bir şey değildir. Gerçekte maliyet, işletmenin kar sağlama yeteneğini artıracak bir ekonomik yarar elde etme amacıyla elden çıkarılan belirli miktardaki bir paradan oluşur.⁸¹

Uygulamada muhasebe ile ilgili olarak en yaygın karşılaşılan bölümlene şekli, muhasebe çalışmalarının yürütüldüğü işletmelerin ana etkinlik konularına göre yapılan sınıflandırmadır. Böyle bir sınıflandırma sonucu, örneğin “endüstri muhasebesi”, “sigorta muhasebesi”, “konaklama muhasebesi”, “inşaat muhasebesi”, “ticaret işletmeleri muhasebesi”, v.b., gibi çok çeşitli muhasebe dalları ortaya çıkar. Bütün bu muhasebe dallarının yönetim muhasebesiyle ilişkisi, her birisinde yürütülen çalışmaların işletme yöneticilerini ne oranda hedef aldığına bağlıdır.⁸²

2.2. Yönetim Muhasebesinde Sistem Yaklaşımı

Sistem, belirli parçalardan(bölümlerden, alt sistemlerden) oluşan bir bütün olarak anlaşılmalıdır. Burada önemli olan, bütünü oluşturan bu parçaların her birinin kendine has işleyiş özelliği olması, fakat her birinin etkinliğinin de birbirlerine bağlı olmasıdır.⁸³

Her sistemin kendine özgü girdi ve çıktıları vardır, bir şema üzerinde izlemek gerekirse⁸⁴;

⁸⁰ GÜRİSOY, a.g.e., sf.5.

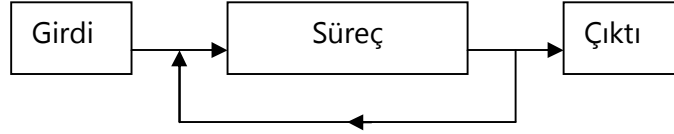
⁸¹ ÜSTÜN, a.g.e., sf.15.

⁸² BÜYÜKMİRZA, a.g.e., sf.36.

⁸³ KOÇEL, Tamer (2005), **İşletme Yöneticiliği**, 10. Baskı, Arıkan Basım, İstanbul, Sf.240.

⁸⁴ SABUNCUOĞLU, Zeyyat, TOKOL, Tuncer (2003), **İşletme**, Furkan Ofset, Bursa, Sf.90.

Şekil 2.2: Sistem Şeması



Sistem kavramına ilişkin yapılan ortak vurgular şu biçimde sıralanmaktadır⁸⁵:

- Sistem, alt birimlerden oluşur,
- Sistem, belirli bir amacı gerçekleştirmeye yöneliktir,
- Sistem birimleri arasında tanımlı ilişkiler vardır,
- Sistemin belirli bir sınırı (büyüklüğü) vardır,
- Sistemin iç ve dış çevresi vardır,
- Sistem, iç ve dış çevresi ile etkileşim içerisindedir,
- Sistemin girdileri, işleyişi, çıktıları, dengesi ve denetimi vardır,
- Sistem, anlamlı bir bütündür.

Bilginin günümüze değin devamlı artan önemi, işletme yönetim sistemlerinin kurulmasında bu kavrama dayalı yapıları ön plana çıkarmıştır. Bu süreçte, işletme yönetimi genel bir bilgi sistemi olarak tanımlanırken, muhasebe de, yönetim genel bilgi sisteminin bir alt sistemi olarak gelişme göstermiştir.⁸⁶

2.2.1. Muhasebe Sistemi (Muhasebe Bilgi Sistemi)

Sistemler, bir sonuç elde etmeye yarayan yöntemler düzeni veya belirli bir amaç için şekillenen özel bilgi gerektiren kurumsallaşmış faaliyetler bütünüdür. Bu verilerin belirli bir amaç doğrultusunda toplanması, depolanması ve işlenmesini sağlayan sistemler de bilgi sistemlerini oluşturmaktadır. Bilgi sistemlerinde insan ve teknoloji birlikte çalışmaktadır.⁸⁷

Muhasebe, bilgi ve bilgi üreten süreçle ilişkilidir. Bilgiyle bilginin üretildiği süreç birbirine sıkı bir şekilde bağlıdır. Muhasebe, karar vericilerin amaçlarına ulaşması

⁸⁵ ÖZALP, İnan, ŞAHİN, Mehmet, BERBEROĞLU, Güneş, GEYLAN, Ramazan (2003), **Yönetim Organizasyon**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, Sf.58.

⁸⁶ ŞAKRAK, Münir (1997), **Maliyet Yönetimi - Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, 1. Basım, Yasa Yayınları, İstanbul, Sf.6.

⁸⁷ AKYÜZ, Yılmaz, GÖRMÜŞ, A. Şahin, BEKTAŞ, Çetin, “**Bilgi Toplumuna Geçiş Sürecinde Bilginin Artan Ekonomik Değeri ve İşletmeler Üzerindeki Etkileri**, 2008, ss.1-10, http://www.ceterisparibus.net/yeniekonomi/bilgi_toplumu.htm, (Erişim Tarihi: 27.01.2010).

için bilgi üreten bir sistemdir. Muhasebenin ürettiği bilgiyi anlamak için bu bilgiyi üreten muhasebe süreçlerine dikkat edilmesi gerekmektedir. Muhasebenin bilgi üretiminde kullandığı belli başlı süreçler şunlardır⁸⁸:

- i. Muhasebenin ilgilendiği faaliyet ya da olgunun çevrede algılanması,
- ii. Algılanan faaliyetlerin analiz edilmesi ve aralarındaki ilişkilerin anlaşılması için sembolleştirilmesi,
- iii. Varlıkların genel bir tanımını çıkarmak üzere faaliyetlerin özetlenmesi, organize edilmesi ve analiz edilmesi,
- iv. Bilginin iletişimi.

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin varlıkları ve bu varlıkların kaynakları olan sermaye ve borçlar üzerinde değişme yaratan mali nitelikli işlemlere ait verileri toplayan, toplanan verileri işleyerek bilgiye dönüştüren ve ortaya çıkan bilgileri raporlayan bir sistemdir. İşletme sadece bugün var olan ve yaşayan değil, sürekli ileriye yönelik açık, dinamik bir sistemdir. Bu nedenle geleceğin planlanması ve ona göre yol alınması gerekir. Muhasebe sisteminin sağlayacağı bilgiler dikkate alındığında, bu sistemin zaman açısından üç boyutlu bir sistem olduğu görülmektedir.⁸⁹

Muhasebe bilgi sisteminin amaçları; yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, geleceğe ilişkin işletme faaliyetlerini planlamak, işletme faaliyetlerinin kontrolünü yapmak, işletme yönetimi için temel bilgileri üretmektir. Muhasebe, işletmenin faaliyetleri ve faaliyetlerin sonuçları hakkındaki finansal tablolar aracılığıyla şirket varlıklarını etkin ve verimli kullanıp kullanılmadığı konusunda bilgi verir. İşletme yöneticilerinin karar alma ve kontrol fonksiyonlarına yardımcı olmanın yanı sıra geleceğin planlanması için gerekli bilgiler sağlayan bir sistemdir. Bu sistem, bilgi teknolojilerinin hızla gelişmesi, verilerin kayda alınması ve raporlanması ile kısa zamanda çok hızlı ve etkin bir şekilde yapılabilir hale gelmiştir.⁹⁰

⁸⁸ KISAKÜREK, M. Mustafa, PEKCAN, Ahmet, “Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar”, **Cumhuriyet Üni. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2005, ss.107-125.

⁸⁹ SÜRMEİ, Fevzi, ERDOĞAN, Melih, ERDOĞAN, Nurten, BANAR, Kerim, KAYA, Ergün, SEVİM, Adnan (2007), Muhasebe Bilgi Sistemi, 1. Baskı, **Anadolu Üniversitesi Yayınları**, Eskişehir, ss.43-44.

⁹⁰ GÜZE, Tülay, MERSİN, Zerrin, “Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Uygulamalarında Yarattığı Değişim”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 35, Temmuz 2007, ss.172-177.

Geçmişte muhasebe sistemleri, finansal tabloların ve raporlamalar için işletmelerin oluşum verilerine göre tasarlanmaktaydı. Dahası, işletme verileri öncelikli olarak yöneticiler için bir gereksinimdi. Muhasebe sistemlerinin ise işletme kararları üzerine olan rolleri ikinci derecede idi. Günümüzde ise söz konusu rol artık tersine dönüşmüş olup muhasebe sistemlerinin işletmeler için ne kadar önemli bir kaynak olduğu anlaşılmıştır.⁹¹

2.2.2. Yönetim Muhasebesi Sistemi

Yönetim muhasebesi sistemleri ile işletmenin geleceğe yönelik hareket tarzları belirlenmektedir. Bu bağlamda yönetim muhasebesi sistemi (YMS), yönetimin destekleyicisi değil bir bileşeni olmalıdır. Yönetim muhasebesi, pazardaki belirsizlik ve artan rekabet, bilgiye dayalı karar verme ve işletme performansını en üst düzeye çıkarma konusunda yönetim üzerinde oluşan baskıdan dolayı kritik bir konumdur. Bu baskıları karşılamak amacıyla farklı yönetim muhasebesi yöntem ve araçları geliştirilerek sisteme entegre edilmektedir.⁹²

Yönetim muhasebesi sistemleri, günümüz organizasyonlarına başarıya ulaşmaları için gerekli faaliyetleriyle ilgili zamanlı ve doğru bilgiyi sağlayarak ciddi şekilde değer yaratmaktadır.⁹³ YMS, stratejik karar alma sürecini desteklemek amacıyla bilgi toplama, sınıflandırma ve ölçme faaliyetlerini içeren araçlardan oluşan bir settir.⁹⁴ YMS ile karar almaya yönelik girdi sağlamak amaçlanmaktadır. Temel muhasebe işlem kayıtlarına ait veritabanlarına erişim sağlanabilmesi, detaylı muhasebe verilerine erişimi ve bu sayede her bir karar alma durumu için bu verilerin bütünleştirilmesini mümkün kılar. Gerçek zamanlı finansal raporlamanın internet vasıtası ile etkin hale gelmesi sonucu, sayısız bilgi talebine cevap verebilen interaktif kullanıcı ara yüzlerinin

⁹¹ GÖKDENİZ, Ümit, “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 27, 2005, ss.86-93.

⁹² KAYGUSUZ, a.g.e., ss.109-110.

⁹³ LEASE, M. Terry, “**Powerpoint Supplement to Management Accounting**, 4rd. Edition, Atkinson, Kaplan and Young, Prentice Hall Business Publishing, 2003”.

⁹⁴ CASSIA, Lucio, PAEARI, Stefano, REDONDI, Renato, “Management Accounting Systems and Organisational Structure”, **Small Business Economics**, Vol.25, ss.373-391.

oluşmasını sağlamıştır.⁹⁵ Yenilenen anlayışı ile YMS'nin aşağıda belirtilen rollere göre yapılandırılması gerekmektedir⁹⁶:

- Değer yaratımını destekleme,
- Müşteri değerini anlama,
- Performans ölçüleri ve amaçlar arasında bağ oluşturma,
- Süreç akışındaki engelleri belirleme ve ortadan kaldırma,
- Kayıpları tanımlama,
- Sürekli iyileştirmeyi yönetme,
- Bir değer yaratıcısı olma.

Konaklama işletmeleri yeni bir ürün ya da hizmeti duyurduğunda, rakip işletmeler fikri kopyalamaya ve pazara sunmaya hazırdır ki bu durum belirli ürün ve hizmetin ömrünü kısaltmaktadır. Bu nedenle rekabetçi kalabilmek için, piyasa liderleri mevcut ürün ve hizmetlerine yönelik olarak sürekli geliştirmeler yapmalıdır. Öte yandan otel yöneticilerini kendi pazar payları ve pazar segmentlerine yönelik farkındalıkları, kar etmeyen ürün ve hizmetleri ve aynı zamanda yeni fırsatları ortaya koyarken, yöneticilere karlı ürün, hizmet ve pazar segmentlerini korumaya yönelik doğru kararları almalarında destekleyici olacaktır. YMS, satış tutundurma programlarının, oda tipine göre gelirlerin, müşteri türünün ve müşteri memnuniyetin etkinliği ile ilgili bilgi sağlayarak otellerde önemli bir görevi üstlenir. Yöneticiler YMS'yi otellerini rekabet yoğun pazarlarda konumlandırırken de kullanabilmektedir. Etkin bir konumlandırma için yöneticiler faaliyet gösterdikleri çevreyi dikkate alan anlık bilgiye ihtiyaç duyarlar. Diğer bir deyişle, bilginin zamanlılığı (güncelliği) etkinlik sürecini geliştirmek ve firelerin azaltılması açısından kritik öneme sahiptir.⁹⁷

Konaklama işletmelerinde YMS uygulamaları, işletmenin mevcut durumuna ilişkin birçok faktörün etkisi ile şekillenebilmekte ve uygulanan sistem içerisinde

⁹⁵ O'DONNELL, Ed, DAVID, J. Smith, "How Information Systems Influence User Decisions, a Research Framework and Literature Review", **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol. 1, Issue 3, 2000, ss.178-203.

⁹⁶ MASKELL, Brian, BAGGALEY, Bruce, "Viewpoint: 21ST Century Cost Management – The Future of Management Accounting", **Cost Management**, Eylül/Ekim 2000, Vol. 14, Issue 5, ss.24-27, içinde: KAYGUSUZ, a.g.e., sf.112.

⁹⁷ MIA, Lokman, PATIAR, Anoop, "The Use of Management Accounting Systems in Hotels: an Exploratory Study", **International Journal of Hospitality Management**, Vol. 20, 2001, ss.111-128.

kullanılan araçlar değişiklik gösterebilmektedir. Kaplan ve Cooper, çalışmalarında dört aşamalı bir sistem tasarımı şekil 2.3'te biçimlendirmişlerdir⁹⁸:

Şekil 2.3: Dört Aşamalı Maliyet ve Performans Yönetim Sistemi Tasarımı

SİSTEM SAFHALARI	<u>I. Aşama Sistemler</u> Aksak	<u>II. Aşama Sistemler</u> Finansal Raporlama Odaklı	<u>III. Aşama Sistemler</u> Uzmanlaşmış	<u>IV. Aşama Sistemler</u> Entegre
Veri Kalitesi	<ul style="list-style-type: none"> Aşırı hatalı Büyük sapmalar 	<ul style="list-style-type: none"> Beklenen seviyede Denetim standartlarına uygun 	<ul style="list-style-type: none"> Paylaşımlı veri tabanları Bağımsız sistemler 	<ul style="list-style-type: none"> Tam bağlantılı veri tabanları ve sistemler
Dışa Dönük Finansal Raporlama	<ul style="list-style-type: none"> Yetersiz 	Finansal rap. gereksinimlerine göre uyarlanmış	<ul style="list-style-type: none"> II. Aşama sistem korunur 	<ul style="list-style-type: none"> Finansal raporlama sistemleri
Ürün/Tüketici Maliyetleri	<ul style="list-style-type: none"> Yetersiz 	<ul style="list-style-type: none"> Hatalı Örtülü maliyet ve karlar 	<ul style="list-style-type: none"> Birkaç bağımsız ABC sistemi 	<ul style="list-style-type: none"> Entegre ABM (Faaliyet tabanlı yön.) sistemleri
Operasyonel ve Stratejik Kontrol	<ul style="list-style-type: none"> Yetersiz 	<ul style="list-style-type: none"> Kısıtlı geribildirim Rötarlı geribildirim 	<ul style="list-style-type: none"> Birkaç bağımsız performans ölçüm sistemi 	<ul style="list-style-type: none"> Operasyonel ve stratejik performans ölçüm sistemi

Kaynak: KAPLAN, S. Robert, COOPER, Robin (1997), **Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance**, Harvard Business School Press, Boston, Sf.12.

Konaklama işletmeleri açısından yönetim muhasebesi sistemlerinin değerlendirmesini yaparken sistemin bileşenlerinin tanımlanması gerekmektedir. Bu

⁹⁸ KAPLAN, S. Robert, COOPER, Robin (1997), **Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance**, Harvard Business School Press, Boston, Sf.12.

anlamda konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi sistemleri dört temel yönetim muhasebesi aracının birbiriyle uyumlu bir şekilde sisteme entegre edilmesinden oluşmaktadır. Bunlar:

- Maliyet Hesaplama ve Analiz Araçları
- Planlama ve Bütçeleme Araçları
- Karar Destek Araçları
- Performans Değerlendirme Araçları

2.2.3. Maliyet Hesaplama ve Analiz Araçları

Maliyet hesaplama ve analiz araçları kısmında yönetim muhasebesi sisteminin araçlarından biri olan maliyet muhasebesi; geleneksel maliyet araçları, faaliyet tabanlı maliyetleme ve kalite maliyetleri olmak üzere üç ana başlık altında ele alınacaktır.

2.2.3.1. Geleneksel Maliyet Araçları

Klasik maliyet sistemlerini oluşturan maliyet araçları üç grupta toplanabilir⁹⁹;

- Üretim biçimine göre,
- Saptama zamanına göre,
- Kapsama göre.

Sözü edilen ölçütlere göre yapılan ayırım sonucu maliyet hesaplama sistemleri;

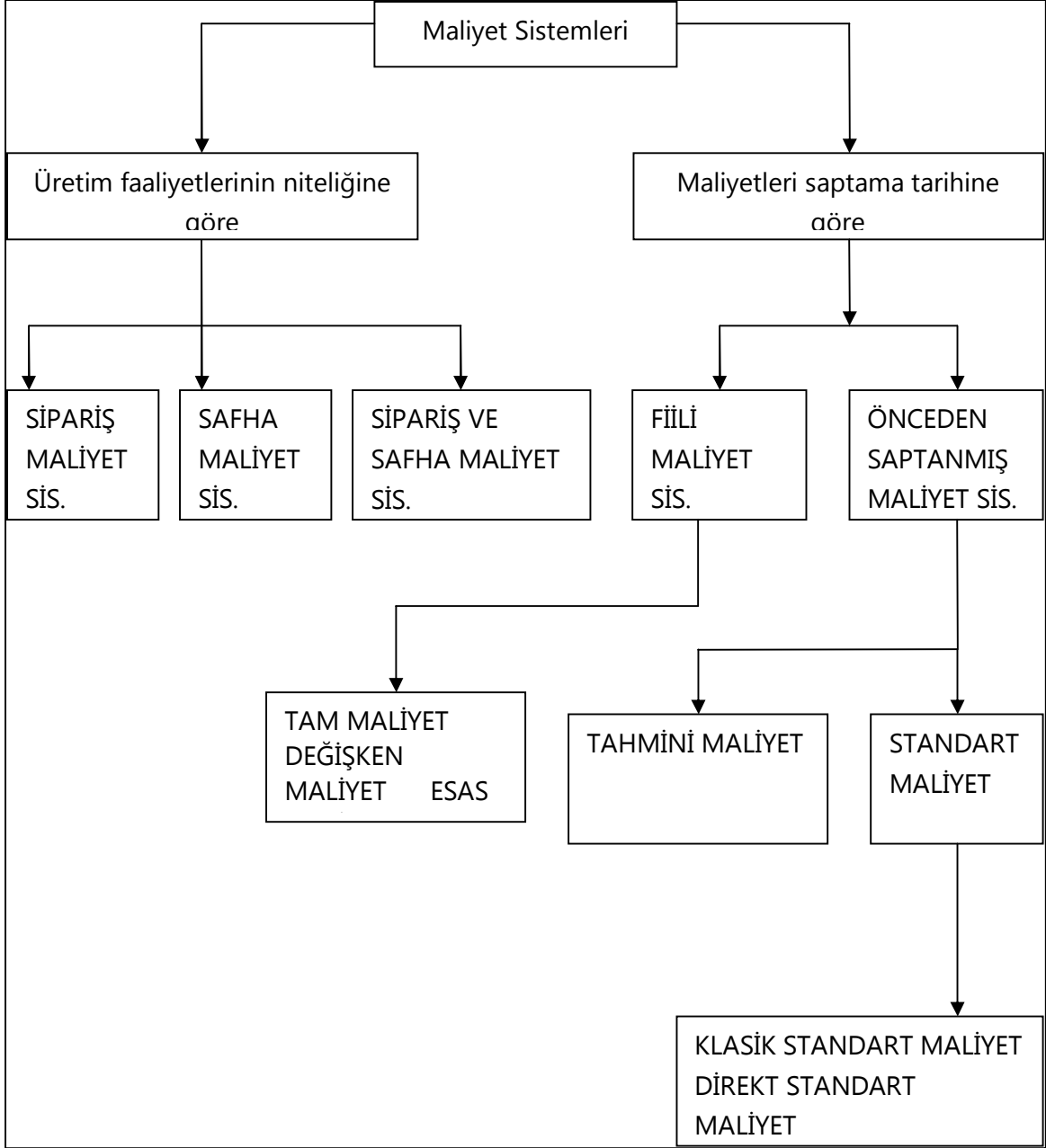
- Sipariş Maliyet Sistemi – Safha Maliyet Sistemi
- Fiili Maliyet Sistemi – Standart Maliyet Sistemi
- Tam Maliyet Sistemi – Değişken Maliyet Sistemi

şeklinde sıralanabilir. Yukarıdaki ayırım çerçevesinde değişik maliyet hesaplama yöntemleri uygulanabilir. Bir başka anlatım biçimiyle, sipariş veya safha maliyet sistemi uygulamasında fiili veriler veya standart (tahmini) veriler kullanılabilir. Bu durumda sipariş veya safha maliyet sistemleri, üretimin teknik özelliğini gösterir. Fiili,

⁹⁹ ERDOĞAN, Necmettin (2001), **Maliyet Muhasebesi**, Şafak Matbaacılık, İzmir, sf.306.

standart (veya tahmini) maliyet yöntemleri ise maliyet saptanmasında yararlanılan verilerin niteliğini belirtir.¹⁰⁰

Şekil 2.4: Klasik Maliyet Sistemleri Şeması



Kaynak: URAGUN, Mehmet (1993), **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Yetkin Basımevi, sf.381.

Klasik maliyetleme sistemleri, mamul maliyetinin unsurlarını direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri (GÜG) olarak tespit etmiştir. Direkt

¹⁰⁰ ERDOĞAN, a.g.e., sf.306.

ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin üretilen mamulle doğrudan ilişkilendirilmesi ve direkt olarak mamule yüklenmesinde herhangi bir sorunla karşılaşılmamaktadır.

Esas sorun, GÜG'nin mamullere yüklenmesinde ortaya çıkmaktadır. Mamullerin maliyetlerini tespit etmek için klasik maliyet muhasebesi bilgisini kullanan yöneticiler, ciddi pazarlama hataları yapabilmektedir. Bu hatalar, klasik maliyet muhasebesi sistemlerinin GÜG'yi mamullere yüklemek için kullanıldığı yükleme oranlarının mamul maliyetlerini saptırmasından kaynaklanmakta ve bu durumda direkt işçilik saati, makine saati veya malzeme giderleri gibi "çıktı hacmi" ile doğrudan değişiklik gösteren miktarlara göre GÜG'nin mamullere yüklenmesi neden olmaktadır.¹⁰¹

2.2.3.1.1. Sipariş Maliyet Sistemi

Sipariş maliyet sistemi, genellikle özel işler ya da siparişler üzerine üretimde bulunan işletmelerde uygulanır.¹⁰² İşletmede;

- i) Üretilen her birimin veya grubun diğer birim ya da gruplara göre ayrıcalıklı nitelikleri varsa,
- ii) Bu ayrıcalıklar çoğu kez müşteriler tarafından belirleniyorsa,
- iii) Yine çoğu kez müşterilerin yaptıkları siparişlere göre üretime geçiliyorsa,

üretim faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde sipariş maliyeti sistemi uygulanması gerekir. Aksi halde, siparişlerin üretim giderlerini saptamak bir başka anlatım biçimiyle, bu duruma uygun gerçekçi bir üretim planı ile fiyatlandırma olanağı kalmamaktadır.¹⁰³

Sipariş maliyet yönteminde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri doğrudan doğruya üretim partileri (siparişleri) itibariyle saptanıp izlenmekte, genel üretim giderleri ise uygun bazı kıstaslardan yararlanarak siparişlere dağıtılmaktadır. Her bir siparişin hesaplanan toplam maliyeti o siparişteki birim miktarına bölünerek birim maliyet elde edilmektedir. Maliyetlerin sağlıklı bir biçimde hesaplanabilmesi için şu çalışmaların yapılması gerekir¹⁰⁴:

¹⁰¹ SOYALTIN, Tuncay, "Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama", **İstanbul Üni. Sos. Bil. Ens.**, Doktora Tezi, 2007, ss.37-38.

¹⁰² URAGUN, **a.g.e.**, sf.383.

¹⁰³ ERDOĞAN, **a.g.e.**, sf.310.

¹⁰⁴ AKDOĞAN, Nalan (2009), **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, ss.435-436.

- i) Üretimine başlanan her mamul veya mamul grubu için ayrı bir sipariş numarası verilir ve o sipariş için ayrı bir sipariş maliyet kartı açılır. Sipariş maliyet kartında, her bir maliyet unsuru, gider yerleri itibariyle ayrı ayrı izlenir.
- ii) Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, malzeme istek fişleri veya fiş özetinde yer alan bilgilerden yararlanılarak ait oldukları üretim partilerine ilişkin sipariş maliyet kartlarına işlenir.
- iii) İşçi zaman kartları veya özetindeki bilgilerden yararlanılarak, direkt işçilik giderleri ait oldukları siparişlerin sipariş maliyet kartlarına işlenir.
- iv) İşletmede her bir esas üretim yerinde uygulanmakta olan genel üretim gideri yükleme oranları yardımıyla, genel üretim giderlerinin siparişlere dağılımı yapılır ve her siparişin o dönemde söz konusu esas üretim yerinden alacağı genel üretim giderleri payı bulunur. Bu pay sipariş maliyet kartında, genel üretim giderlerine ayrılmış bölüme aktarılır.
- v) Maliyet dönemi içerisinde üretimi tamamlanmış olan siparişlerin, sipariş maliyet kartındaki direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri toplanarak, ilgili sipariş partisinin toplam üretim maliyeti bulunur. Bu toplam maliyetin, o partide üretilen birim sayısına bölümü ile de birim maliyetler hesaplanır.
- vi) Üretimi tamamlanmış siparişlerin toplam üretim maliyeti, üretim hesabından çıkarılarak ambardaki mamuller hesabına devredilir ve sipariş maliyet kartları da mamuller dosyasına takılır.

2.2.3.1.2. Safha Maliyet Sistemi

Safha maliyet sisteminde safha sözcüğü, üretim işleminin devam ettiği birimlerdir. Bir başka anlatım biçimiyle, safha; departman, gider yeri, atölye, sorumluluk yeridir. Bu sistemde mamullerin işlem gördüğü (üretildiği) gider yerlerinin her biri bir safha olarak kabul edilir. Safha olarak kabul edilen gider yerlerine dağıtılan giderler, bu safhalarda işlem gören mamullere yüklenir. Safha maliyet yöntemi, birbirine benzer veya tek tip mamul üreten işletmelerde uygulanabilir.¹⁰⁵

Safha maliyeti yönteminin esası; dönemin üretim giderlerinin üretim aşamalarında (evrelerinde, yan, esas üretim yerlerinde) toplanması ve her bir aşamanın giderlerinin o aşamanın üretim miktarına bölümü yoluyla aşamanın birim maliyetinin

¹⁰⁵ ERDOĞAN, a.g.e., sf.349.

hesaplanmasıdır. Bir aşamada tamamlanıp sonraki aşamaya devredilen mamuller, tamamlandıkları aşamanın birikimli birim maliyeti ile maliyetlendirilerek bir sonraki aşamaya (veya mamul stoklarına) aktarılacak toplam maliyet belirlenir. Evre maliyeti uygulamasında, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin mamuller itibariyle izlenmesi gerekmez. Giderler gider yerleri itibariyle izlenip, ikinci dağıtım da yapıldıktan sonra, gider dağıtım tablosunda her bir esas üretim yerinin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri ortaya çıkmış olur. Bu giderler o aşamada yapılan üretimin maliyetine yüklenir.¹⁰⁶

Safha maliyet sistemi ile ilgili uygulamalar şu şekildedir¹⁰⁷:

- Üretim tek safhada veya birden çok safhada gerçekleşebilir,
- Üretimde tek mamul veya birden çok mamul üretilebilir,
- Dönem başında ve dönem sonunda yarı mamul stok olabilir veya olmayabilir,
- Dönem başında ve dönem sonunda fire olabilir veya olmayabilir,
- Direkt ilk madde ve malzeme sadece ilk safhada kullanılabilir veya diğer safhalarda da kullanılabilir,
- Dönem başı yarı mamul maliyetleri FIFO yöntemine veya ortalama değer yöntemine göre bulunabilir.

2.2.3.1.3. Fiili Maliyet Sistemi

Mamul maliyetlerini gerçekleştirmiş maliyet verilerine göre hesaplayan bir yöntemdir. Yöntem tarihi maliyet, gerçek maliyet gibi isimlerle de anılmaktadır. Fiili maliyet verileri ancak üretim faaliyetinin tamamlanması ve tüm giderlerin gerçekleşmesi halinde elde edilebilir. Dolayısıyla, bu yöntemi uygulayan bir işletme, mamul birim maliyetini ancak tüm giderlerin gerçekleşmesinden sonra hesaplayabilir. Gerçekleşmiş maliyet verileri işletmenin defter kayıtlarından elde edilir.¹⁰⁸

2.2.3.1.4. Standart Maliyet Sistemi

Standart maliyetler; belli bir gelişme düzeyinde belli koşullar altında belli fonksiyonların, bölümlerin operasyonları fiili maliyetlerinin ne olması gerektiği konusunda bilimsel bir ekip çalışması sonucu ortaya konan ve performans ölçümünde kıstas teşkil edebilecek öngörülerdir. Standart maliyetleri esas alarak muhasebe

¹⁰⁶ BÜYÜKMİRZA, Kamil (2008), **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, Gazi Kitabevi, Ankara, sf.251.

¹⁰⁷ ÇETİNER, a.g.e., ss.374-375.

¹⁰⁸ KARAKAYA, Mevlüt (2006), **Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, sf.258.

kayıtlarının yapılmasını öngören maliyet muhasebesi yöntemine “standart maliyet yöntemi” denir.¹⁰⁹

Standart maliyetleme sisteminde ürün maliyetini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetlerinin standartlarını etkileyen iki temel faktör bulunur. Bunlar birim üründeki direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik tüketimlerinin fiziksel ölçüsü ve bu unsurların birim fiyatlarıdır. Direkt ilk madde ve malzemelerin birim mamuldeki tüketiminin ağırlık, uzunluk ve hacim gibi ölçülerle ifadesi “Miktar Standardı”dır. Miktar standartları mühendislik çalışmaları ve geçmiş dönem verilerinden yararlanılarak oluşturulabilir. Madde ve malzemelerin miktar standartları sorumluluk merkezleri itibariyle belirlenen madde ve malzeme maliyetlerinin kontrolüne olanak sağlar. Direkt madde ve malzeme standart maliyetlerinin belirlenmesindeki ikinci unsur “Fiyat Standardı”dır. Ürün maliyetlerini oluşturan diğer bir maliyet unsuru olan direkt işçilik maliyetlerinin standartları ise “Ücret Standartları” ve “Zaman Standartları”ndan yararlanılarak tespit edilir.¹¹⁰

2.2.3.1.5. Tam Maliyet Sistemi

Üretimle ilgili giderlerin tamamını mamul maliyetine dahil eden bir yöntemdir. Bu yöntemde, sabit ve değişken üretim giderlerinin tamamı mamul birim maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Bir başka ifadeyle, mamul birim maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin tamamından oluşmaktadır.¹¹¹

2.2.3.1.6. Değişken Maliyet Sistemi

Üretimle ilgili değişken nitelikte giderleri mamul maliyetine dahil eden bir yöntemdir. Yani, mamul maliyeti sadece değişken üretim giderlerinden oluşur. Sabit nitelikteki maliyet unsurları ise o dönemin gideri kabul edilir ve sonuç hesaplarına aktarılır. Bu yöntemde, mamul birim maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinden oluşur. Sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılır.¹¹²

¹⁰⁹ AKDOĞAN, a.g.e., sf.520.

¹¹⁰ AKGÜN, Melek, “Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri”, **Mali Çözüm**, Yıl 14, Sayı 66, 2004, ss.96-109.

¹¹¹ KARAKAYA, a.g.e., ss.255-256

¹¹² KARAKAYA, a.g.e., sf.256.

Değişken maliyet sistemi, tam maliyet sisteminden hem maliyet kavramı hem de maliyetlerin tespiti bakımından ayrılmaktadır. Maliyet çeşitlerinin ayrımı ve maliyet yerleri ile ilgili işlemler her iki sistemde de aynıdır. Bu ikisi arasında en önemli fark ürünlerle ilgili hesaplamalarda ortaya çıkmaktadır. Tam maliyet sisteminde daha çok maliyet yönü ağır basmakta, değişken maliyet sisteminde ise hasıla yönü ön plana çıkmaktadır.¹¹³

Konaklama işletmelerinde sabit maliyetlerin değişken maliyetlere oranla oldukça yüksek olması, değişken maliyet yönteminin işletme için yetersiz kalmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda direkt (asal) maliyet yöntemi önemli hale gelmektedir. Yöntemin, departmanların hizmetleri sunarken karşılaşıcağı maliyetleri göstermesi, işletmenin fiyatlandırma politikasına yardım etmekte ve yönetime raporlar sunulmasını sağlamaktadır. Ancak asal maliyet yönteminin de sadece direkt maliyetleri dikkate alması endirekt maliyetlerin departmanlar bazında ele alınmaması yöntemin sakıncalı durumunu oluşturmaktadır.¹¹⁴

Konaklama işletmeleri, endirekt maliyetlerin özellikle departmanlar bazında hesaplanamayan (elektrik, su, bakım-onarım vb.) maliyetlerin dağıtımını yaparak tam maliyetleme yöntemini uygulayabilmektedir. Maliyet dağıtımını gerçekleştirmesi halinde, sorumluluk muhasebesi sisteminde tam maliyetleme yöntemi uygulandığı zaman, bazı maliyetlerin ilgili yöneticinin sorumluluğunda olmamasına rağmen, tüm maliyetleri karşılaması gereken minimum geliri bilmesine izin verir. Konaklama işletmelerinde her müşterinin zevkleri ve beklentilerinin farklı olması, işletmenin bu beklentilere anında cevap verme zorunluluğunun olması hizmetlerin standardize edilmesini zorlaştırmaktadır. Bu da sipariş maliyet yöntemini uygulama zorluğunu doğurmaktadır. Ancak, konaklama işletmelerinde ziyafet gibi organizasyonlar hizmetin belirlenebilmesini sağladığından sipariş maliyet yöntemi daha kolay uygulanmaktadır.¹¹⁵

Konaklama işletmelerinde aylık olarak olması gereken ile gerçekleşen (fiili) maliyetler hakkında önemli bilgiler veren standart maliyet yöntemi, maliyetlerin kontrol altına alınması ve departmanların verimliliğini ölçme konusunda oldukça önemlidir.

¹¹³ KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2002), **Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım, İstanbul, sf.92.

¹¹⁴ CİĞER, Ayşegül, “Yeni Maliyet Yaklaşımlarının Konaklama İşletmeleri Açısından Uygulanması ve Bir Uygulama”, **Selçuk Üniversitesi Sos. Bil. Ens.**, Doktora Tezi, 2006, sf.71.

¹¹⁵ CİĞER, a.g.e., sf.72.

Ancak, konaklama işletmelerinin çoğunlukla hizmet üretmesi ve hizmetin de soyut olması standart maliyet yönteminin uygulama alanını da sınırlı hale getirmektedir. Standart maliyet yönteminin en rahat uygulandığı departmanlar yiyecek-içecek ve oda malzemelerinde görülmektedir.¹¹⁶

2.2.3.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM), toplam mamul maliyetini oluşturan endirekt unsurların, diğer bir ifadeyle genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesiyle ilgili bir yöntem olarak ortaya çıkmıştır.¹¹⁷ 1988 yılında Cooper ve Kaplan'ın yaptığı çalışma ile ortaya çıkmıştır, Cooper ve Kaplan çalışmalarında, geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin doğru ve kesin maliyet hesaplaması yapmak konusunda yetersiz kaldığını ve önerdikleri sistem olan FTM'nin sadece bir maliyet aracı olmaktan çok; kurumsal stratejiye yönelik fiyatlama, pazarlama, ürün tasarımı ve karması gibi üst düzey yönetim kararlarını destekleyici bir sistem olarak tanımlamışlardır.¹¹⁸

FTM, üretime ve müşteri hizmetlerine yönelik sürdürülebilir ekonomiyi anlamalarında yardımcı olarak yöneticilere yaptıkları işle ilgili daha stratejik bir bakış kazandırır. FTM sistemleri, maliyetleri kaynaklardan (insanlar, makineler, tesisler), faaliyetlere ve süreçlere, daha sonra da spesifik ürün, hizmet ve müşterilere doğru izlemektedir. Bir ürünün üretilmesi ve müşteriye sunulması için kullanılan tüm kaynaklar stratejik ürün ve müşteri maliyetlerine dahil edilmektedir. Stratejik maliyetleme, yöneticilerin örgütsel hiyerarşinin değişik seviyelerindeki karlılığı anlamalarına imkan sunacak şekilde ürünlere, hizmetlere, örgütsel birimlere uygulanabilmektedir.¹¹⁹

FTM, faaliyetleri müşteriler, siparişler ve ürünlerle ilişkilendirir. Daha fazla faaliyet gerektiren her bir unsura bu yöntemde daha fazla maliyet dağıtılır.¹²⁰ FTM, müşteriler tarafından elde edilen değeri artırıcı ve bu değeri artırmanın sonucunda

¹¹⁶ KAVAL, Hasan, **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, sf.233.

¹¹⁷ HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, ŞAKRAK, Münir (2002), **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, sf.25.

¹¹⁸ COOPER, Robin, KAPLAN, S.Robert, "Measure Costs Right: Make The Right Decisions", **Harvard Business Review**, September-October 1988, ss.96-103.

¹¹⁹ COOPER, Robin, KAPLAN, S. Robert, "The Promise and Peril of Integrated Cost Systems", **Harvard Business Review**, July-August 1998, ss.109-119.

¹²⁰ KAPLAN, S.Robert, ANDERSON, R. Steven, "Time – Driven Activity Based Costing – A Simple and More Powerful Path to Higher Profits", **Harvard Business Pres Book Summary**.

karlılıkla sonuçlanacak bir yöntem olarak üretim sırasındaki veya performans sürecindeki faaliyetlere odaklanmaktadır.¹²¹

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin amaçları şu şekilde sıralanmaktadır¹²²:

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle de üretimde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yaklaşımları ortadan kaldırmak.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, sürekli gelişimi ve esnek üretim koşullarını teşvik etmek gibi hususlarda yöneticilere şu şekilde destek olmaktadır¹²³:

- Teknoloji maliyetlerini tespit etmek ve görüntülemek,
- Teknoloji maliyetlerinin büyük çoğunluğunu direkt ürünlerden izlemek,
- Pazar payında artışı teşvik etmek,
- Maliyeti oluşturan ya da tetikleyen maliyet unsurlarını tespit etmek,
- Müşteri değerine bir katkı yapmayan faaliyetleri tespit etmek,
- Kurum hedeflerini faaliyet hedeflerine dönüştürmek,
- Faaliyetlerin performansını işletme fonksiyonları üzerinden analiz etmek,
- Performans problemlerini ölçmek ve mükemmeliyet standartlarını teşvik etmek.

Her yeni yönetim tekniği ya da aracında olduğu gibi, FTM sisteminin uygulamaya konmasından önce de yönetim süreçlerinde etkin bir değişime gidilmesi gerekir. Bu sürecin amacı, sisteme yönelik desteğin örgütün her kademesinde görülmesini sağlamaktır. FTM yönteminin uygulamaya konması tıpkı diğer yatırım kararlarında yapıldığı gibi maliyet-fayda temelinde sorgulanmalıdır.¹²⁴

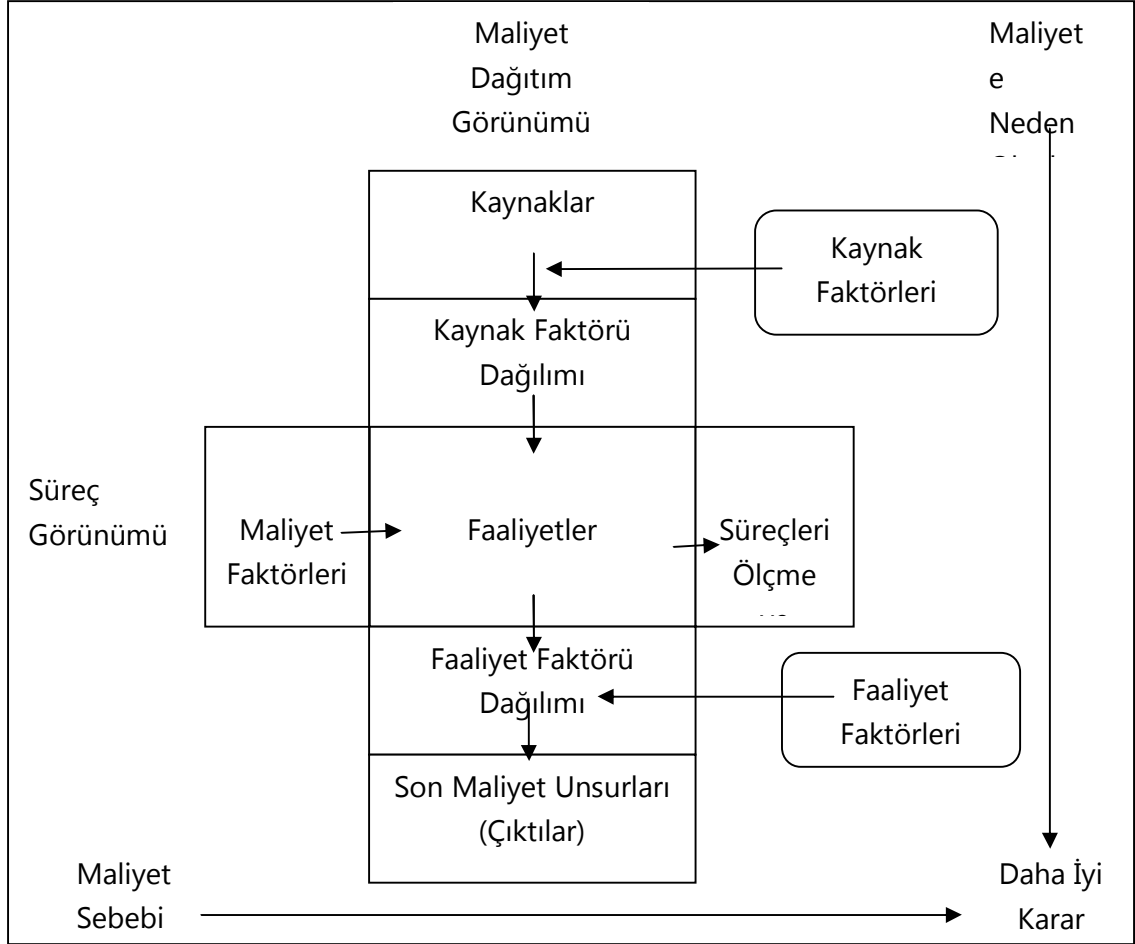
¹²¹ BARFIELD, T. Jesse, RAIBORN, A. Cecily, KINNEY, R. Michael (2003), **Cost Accounting: Traditions and Innovations**, 5. Edition, Thomson Southwestern, USA, sf.132.

¹²² HACIRÜSTEMOĞLU ve ŞAKRAK, **a.g.e.**, ss.29-30.

¹²³ BARFIELD, vd., **a.g.e.**, ss.151-152.

¹²⁴, "Implementing ABC", Institute of Management Accountants, **Statement of Management Accounting**, 2006, ss.1-35.

Şekil 2.5: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yapısı



Kaynak: "Implementing ABC", *Statement of Management Accounting*, IMA, 2006.

2.2.3.3. Kalite Maliyetleri

Kalite genel anlamda, kullanıma uygunluk olarak tanımlanabilir. Kalite geliştirme çabaları iki bileşene ayrılır; tasarım kalitesi ve uygunluk kalitesi. Tasarım kalitesi, ürünün müşteri tatmini sağlayacak fonksiyonel ve fiziksel karakteristikleri ile ilgilidir. Uygunluk kalitesi ise tasarım spesifikasyonlarının üretim sürecinde ve nihai üründe sağlanıp sağlanmadığının öğrenilmesinde önemlidir.¹²⁵

¹²⁵ HAMZAÇEBİ, Coşkun, KUTAY, Fevzi, "Kalite Maliyetlerine Genel Bir Bakış: Taguchi Kayıp Fonksiyonu", *Pamukkale Üni. Mühendislik Fak. Mühendislik Bilimleri Dergisi*, 7(2), 2001, ss.287-293.

Hizmet kalitesi, “hizmet” kavramının özelliği nedeniyle üretim işletmelerindeki kalite kavramından farklıdır. Öncelikle hizmet işletmelerinde hizmeti sunanlarla hizmeti kullananların karşılaşması söz konusudur. Bu karşılaşma üretim işletmelerinden farklı olarak gerek hizmeti sunan personel gerekse hizmeti talep eden müşteri açısından değişik bir ortam yaratır. Bu ortam nedeniyle çalışanların motivasyonu, iş tatmini ve performansı farklılık gösterdiği gibi hizmeti kullanan müşterinin algılaması, değerlendirmesi ve tatmin olması da üretim işletmelerine göre çok farklıdır.¹²⁶

Zorunlu ve çekici kalite gibi hizmet kalitesinin iki bileşeninden söz edilebilir. Zorunlu kalite ürünlerin müşterilerin beklentilerini karşılayan kısmıdır. Güvenlik ya da ürünün kullanımında kolaylık örnek gösterilebilir. Zorunlu kalitenin var olmaması büyük bir tatminsizlik yaratacaktır. Çekici kalite ise; ürünlerin müşterilerin bugünkü beklentilerini aşan kısmıdır. Ürünün çekici kalite özelliklerine sahip olmaması müşteride büyük bir tatminsizliğe neden olmayabilir. Birçok çekici kalite ögesi zaman içinde zorunlu kalite öğeleri haline dönüşebilir. Örneğin turizm hizmetlerinin çekici kalite özellikleri arttıkça müşteri tatmin düzeyi yükselmektedir. Diğer taraftan zorunlu kalite elemanları “beklenen” kalite öğeleri olarak göze çarpmakta ve kalitenin yüksek algılanmasında çekici öğeler kadar önem taşımaktadır.¹²⁷

Kalite yönetiminde temel amaç, firmanın sürekliliğini sağlamaya yardımcı olmak şeklinde ortaya konabilmektedir. Bu amaca ulaşabilmek içinse; pazara sunulan mamul ya da hizmetlerin üretimi için kullanılan kaynaklarda israfın önlenmesi, üretim faaliyetlerine ileri teknolojilerin adaptasyonu ve bu teknolojilerin etkin kullanımı ile olanaklı görülmektedir. Kalite maliyeti, oluşacak hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite gözlem ve kontrolleri ile, mamul üretim sürecinde veya üretim sonrasında görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetler olarak tanımlanır.¹²⁸

Kalite yönetimi ile sağlanması beklenen amaçlar şu şekilde sıralanmaktadır¹²⁹:

- İsrafın önlenmesi,
- Kalitenin artırılması,
- İşlem zamanının kısaltılması,

¹²⁶ ORAL, a.g.e., sf.322.

¹²⁷ ORAL, a.g.e., sf.324.

¹²⁸ ŞAKRAK ve HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., sf.141.

¹²⁹ ALKAN, Hasan, “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar – Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme”, **Süleyman Demirel Üni. Orman Fakültesi Dergisi**, Seri A, Sayı 2, 2001, ss.177-192.

- Maliyetlerin düşürülmesi,
- Moral ve verimliliğin arttırılması,
- Sürekli iyileşme ve gelişmenin sağlanması.

Kalitesizlik kavramı; beklenti, istek ve ihtiyaçları karşılamayan özelliklere sahip olmak anlamında kullanılmaktadır.¹³⁰ Kalite maliyetleri, kalitesizliğe meydan vermemek için yapılan işlerin maliyetidir. Bu anlamda kalite maliyetine kalitesizliğin doğurduğu maliyet veya kısaca kalitesizliğin maliyeti denilebilir.¹³¹

Kalite Maliyetleri dört grupta toplanabilir¹³²:

- Kalitesizliği önleme maliyetleri: Kalite sisteminin planı, kontrolü, uygulaması ve bakımı için işe alınan personel ile ilgili maliyetlerdir. Sistemin denetimini içerir.
- Kaliteyi/kalitesizliği değerlendirme maliyetleri: Kalite standartları ve performans gereklerine uygunluklarına emin olmak için test, ölçme ve denetleme yöntemlerinin, işlem faaliyetleri ve hizmetleri ile ilgili olarak yapılan giderlerdir.
- İçsel kalitesizlik maliyetleri: Kalite gereklerini karşılayamayan yetersiz hizmetlerle ilgili ve yönetim kayıplarıyla sonuçlanan maliyetlerdir.
- Dışsal kalitesizlik maliyetleri: Alıcıya verilen bozuk hizmetlerin oluşturduğu giderlerdir.

Yukarıda dört ana başlıkta toparlanan kalite maliyetlerine ilişkin alt maliyetler şu şekilde gruplandırılmaktadır¹³³:

i. Kalitesizliği Önleme Maliyetleri

- Kaliteyi planlama ve kalite standartlarını koyma maliyetleri
- Kalite güvence sistemi kurma ve işletmenin maliyetleri
- Çalışanları kalite konusunda eğitme maliyetleri
- Makine ve teçhizatı koruyucu bakım maliyetleri
- İşletmeye mal ve hizmet sunan satıcıları eğitme ve geliştirme maliyetleri
- Kalite performansını iyileştirmek amacıyla yapılan mühendislik çalışmaları maliyetleri

¹³⁰ YILDIRIM, Hakan, SAYLIK, Buket, “Kalitesizlik Maliyetleri Üzerine Bir İnceleme”, **Marmara Üni. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 26, Sayı 1, 2009, ss.239-267.

¹³¹ CİVELEK, Muzaffer (2002), **Maliyet Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, sf.587.

¹³² ERDOĞAN, a.g.e., ss.552-553.

¹³³ CİVELEK, a.g.e., ss587-588.

ii. Kaliteyi/kalitesizliği Değerleme Maliyetleri

- İstatistiki kalite kontrol maliyetleri
- İnceleme maliyetleri
- Muayene maliyetleri
- Kalite denetimleri maliyetleri

iii. İçsel Kalitesizlik Maliyetleri

- Üretim hatalarını düzeltme, parçaları değiştirme işlemlerinin maliyetleri
- Kusurlu üretimden doğan fire, artık ve iskartaların maliyetleri
- Zaman kaybı maliyetleri

iv. Dışsal Kalitesizlik Maliyetleri

- Garanti gereği tamirat maliyetleri
- Müşteri şikayetleri ile ilgilenme maliyetleri
- Yeniden paketleme ve taşıma maliyetleri
- İşletmeyi sorumluluk altına sokan ürünler dolayısıyla müşterilerin haklarını karşılama maliyetleri

Kalite maliyetleri ile ilgili bilgilerin tam ve doğru şekilde toplanması, işletmenin kalite yönetimi konusunda yerinde kararlar vermesi açısından çok önemlidir. Günümüzde kalite maliyetleri ile ilgili bilgileri muhasebe sistemi içerisinde elde edebilmek ilk anda zor olabilir. Ancak kalite maliyetlerinin elde edilmesine ilişkin adaptasyon işlemi gerçekleştirildikten sonra, kalite maliyetlerine ilişkin verileri izleyen dönemlerde elde etmek daha kolay olacaktır.¹³⁴

Kalite maliyetlerine yönelik programlar, organizasyondaki farklı işletme fonksiyonlarından kaynaklanan mamul – kalite ilişkili maliyetleri toplar ve uygun raporlama formatında raporlar.¹³⁵

¹³⁴ KENDİRLİ, Selçuk, ÇAĞRAN, Hülya, “Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi”, **Gazi Üni. İ.İ.B.F. Dergisi**, 1/2002, ss.127-154.

¹³⁵ HORNGREN, T. Charles, FOSTER, George (1991), **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, Prentice –Hall International Editions, 7th Edition, New Jersey, sf.913.

Etkin bir kalite-maliyet yönteminin uygulanabilmesi şu kritik faktörlere bağlıdır¹³⁶:

- Farklı kalite maliyetlerinin uygun şekilde sınıflandırılmasının ve kalite maliyetlerine ilişkin her bir unsurun hesaplanmasının sağlanması,
- İlgili verilerin toplanması ve analiz edilmesi sonucunda tüm kalite maliyetine ilişkin unsurların kesin olarak ölçülmesi,
- Yukarıda belirtilen veri analizleri sonucunda düşük performans gösteren bölümlerin tespit edilmesi,
- Genel üretim giderlerine ilişkin sorumlulukların dağıtılması.

Kalite maliyetlerinin hesaplanması için bir sistem kurulması ve periyodik olarak yönetime raporlanması ile kurumda başlıca şu yararlar sağlanır¹³⁷:

1. Kalite sorunları para cinsinden ölçülebilir.
2. Kalite sorunları önem ve öncelik sırasına sokulabilir.
3. Kalite sorunlarının nerelerde olduğu ortaya çıkartılabilir.
4. Kalite maliyeti bileşenlerindeki değişimlerin kaliteyi arttırıcı yönde gelişip gelişmediği izlenebilir.
5. Kalite geliştirme çalışmalarının performansı ölçülebilir.
6. Değişik departmanlar arasında kalite sorunları ortak bir dille ifade edilmiş olur.

Turizm işletmeleri arasındaki rekabetin fiyat dışında, daha çok üretilen turistik mal ve hizmetlerin kaliteleri üzerinde yoğunlaşması, böylesi bir turizm pazarında faaliyetlere devam edebilmek için kaliteli mal ve hizmet üretiminin gerekliliğini ön plana çıkarmıştır. Yapılan araştırmalar hizmet sektöründe kalite maliyetlerinin toplam gelirin %33'ünden fazla olduğunu göstermektedir. İşletmelerin kalite maliyetlerini en aza indirmek istemeleri doğaldır. Bu sayede karlılıklarını arttırmaları mümkün olabilecektir. Konaklama işletmeleri için kalite maliyeti; ortaya çıkabilecek olan hataların önlenmesi amacıyla yürütülen planlı kalite testlerinin ve turistik ürünün

¹³⁶ YANG, Ching-Chow, "Improving the Definition and Qualification of Quality Costs", **Total Quality Management**, Vol 19, No 3, 2008, ss.175-191.

¹³⁷ AKIN, Bahadır, "**Sanayide Kalite Geliştirici Bir Yönetim Aracı Kalite Maliyetleri**" ss.174-183, arxiv.mmo.org.tr/pdf/10679.pdf (Erişim Tarihi: 16.02.2010).

üretimi ve/veya sunumu sırasında veya turistik tüketiciye sunumundan sonra görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir.¹³⁸

Kalite maliyet sisteminin kurulması işletmeler için bir yarattığı faydalara yukarıda değinilmişti. Bununla birlikte sistemin eksik kaldığı bazı noktalarda bulunmaktadır. Bu noktalar şu şekilde sıralanabilir¹³⁹:

1. Kalite maliyetlerinin ölçülmesi, kalite ile ilgili sorunları çözmektedir. Analiz edip yoğun bir çalışmayı gerektirmesi, uzman kadrolara bağlı olmaktadır.
2. Kalite maliyet raporları, yapılacak faaliyetlerin ne olduğunu detaylı olarak ortaya koymamaktadır.
3. Üretim işletmelerinde kalite maliyetleri ile ilgili net sınırlar ve tanımlamalar yapılabilir iken, hizmet üreten işletmelerde net saptamalar yapmak zor olmaktadır. Kalite maliyetleri kısa dönemli yanlış yönetim uygulamalarından olumsuz olarak etkilenmekte ve raporlarda yanlışlıklara neden olabilmektedir.
4. Sistemin kurulması ve düzgün bir şekilde işletilmesi zaman alır. İyi bir sistemin kurulması ve sonuçlarının alınması beş ile yedi yıl arasında değişebilir.
5. Kalite maliyetleri yanlış ölçümlere karşı aşırı duyarlıdır. Bu nedenle yanlış veriler, sistemin yanlış sonuçlar doğurmasına neden olmaktadır.
6. Hizmet sektöründe standartların korunması ile ilgili güçlükler yaşanmaktadır.
7. Sistemin kurulum maliyeti yüksek olabilmektedir.
8. Hizmetler sektöründe sorunların ortaya konmasına kullanılan sistem yetersiz kalabilir.

Konaklama işletmeleri emek yoğun işletmeleridir. Oysa endüstri işletmelerinde otomasyona gidilmesi kolay olmaktadır. Bu nedenle otomasyona gidilebilen sektörlerde sistemin kurulması daha kolay olmaktadır. Konaklama işletmeleri açısından işçi devir hızı önemli bir sorundur. İşçi devir hızının yüksek olması kalite geliştirme programlarından istenilen verimin alınmasında gecikmelere neden olabilmektedir. Sektörün özelliklerinden biri olan hizmet soyut yapısı standartların oluşturulmasını zor hale getirmektedir. Bununla birlikte yapılan araştırmalar emek yoğun yapıda olan

¹³⁸ TÜTÜNCÜ, Özkan (2001), **Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, Birinci Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, ss.195-196.

¹³⁹ TÜTÜNCÜ, a.g.e., sf.197.

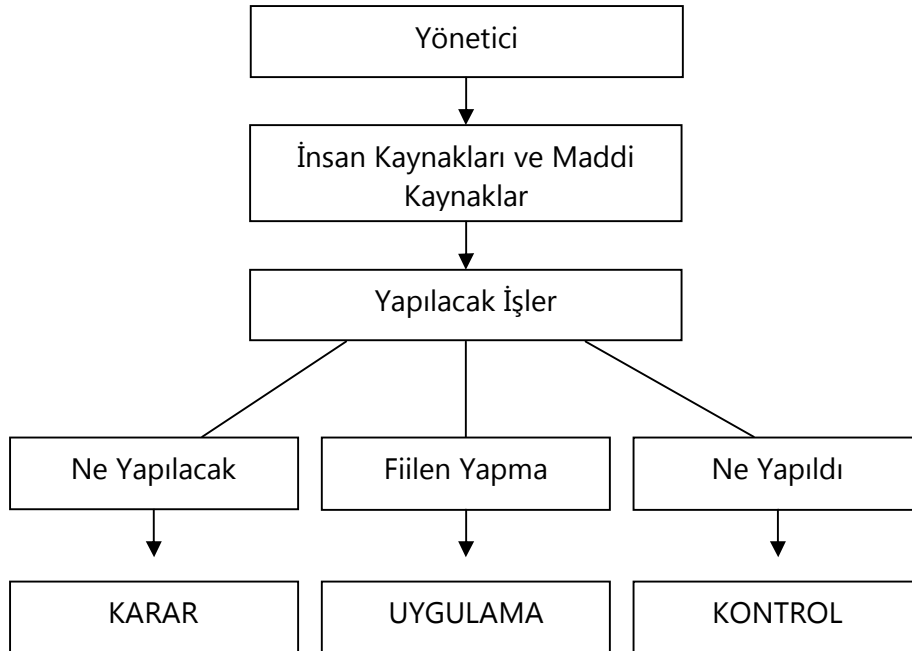
işletmeler için, hizmet kalitesinin ölçülebileceğini göstermiştir. İşletmeler sistemin yarar ve sakıncalarını ele alıp, fayda-maliyet analizi yapmak durumundadırlar.¹⁴⁰

Kalite maliyetleme sisteminin oluşturulmasına konaklama işletmeleri açısından yaklaşım yapıldığında; bu tür bir sistemin ancak 4-5 yıldızlı otel işletmelerinde kurulabileceği söylenebilir. Küçük ölçekli otel işletmelerinde böyle bir sistemin maliyetleri faydalarını aşacağından daha basit kontrol yöntemleri kullanılabilir.¹⁴¹

2.2.4. Karar Destek Araçları

İşletme yöneticisi, belirli amaç veya amaçları gerçekleştirmek üzere sürekli olarak alternatifler arasından tercihler yapmak ve birini seçmek durumundadır. Bu açıdan karar verme; “alternatifler arasından tercih ve seçim yapmak ve sonuca ulaşmak veya diğer bir ifadeyle, çeşitli şeyler arasından seçim ve tercih yapmakla ilgili bedensel ve zihinsel çabaların toplamıdır.”¹⁴² İşletme yönetiminin bir kavramı olarak karar bir “seçim”i (tercih) ifade eder. Kararın neden yöneticilik işinin temeli olduğu Şekil 2.6’da açıklanmıştır.¹⁴³

Şekil 2.6: Yönetici Karar Verme İlişkisi



¹⁴⁰ TÛTÛNCÛ, a.g.e., ss.197-198.

¹⁴¹ TÛTÛNCÛ, a.g.e., sf.208.

¹⁴² MUCUK, İsmet (2003), **Modern İşletmecilik**, Onuncu Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul, sf.378.

¹⁴³ KOÇEL, Tamer (2003), **İşletme Yöneticiliği**, 9. Bası, Beta Basım Yayım, İstanbul, sf.76.

Kaynak: KOÇEL, Tamer, a.g.e., sf.77.

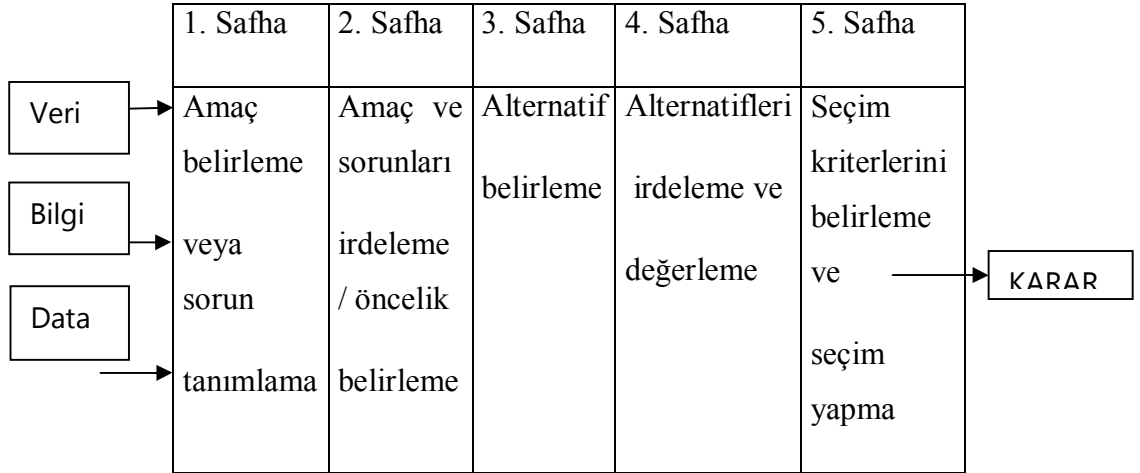
Karar türler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir¹⁴⁴:

- Programlanabilen (rutin) ve programlanamayan (rutin dışı) kararlar
- Stratejik ve operasyonel kararlar
- Kişi ve grup kararları
- Alt ve üst kademe kararları
- Belirlilik ve belirsizlik altında verilen kararlar

2.2.4.1. Karar Verme Süreci

Yukarıdaki açıklamalardan da çıkarılacağı üzere hangi türe girerse girsin, “karar” bir sonucu ifade eder. Bu açıdan ele alındığında, karar verme işini bir süreç olarak görmek mümkündür. Yani karar verme, belirli bir başlangıç noktası olan ve buradan itibaren değişik iş, faaliyet veya düşüncelerin birbirini izlediği ve sonucunda bir tercihin yapılması ile sonuçlanan bir işler topluluğu, süreçtir.¹⁴⁵

Şekil 2.7: Karar Verme Süreci



Kaynak: KOÇEL, a.g.e., sf.82.

Konaklama işletmesinin gerek kuruluş gerekse faaliyet dönemlerinde işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlar sürekli kararlar vermek durumundadırlar. Bu kararların çoğu

¹⁴⁴ KOÇEL, a.g.e., sf.79.

¹⁴⁵ KOÇEL, a.g.e., sf.80.

mali nitelik taşır ve mali sonuçlar doğurur.¹⁴⁶ Konaklama işletmelerinde değişik hizmetlerin bir arada sunulması kararların karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır.¹⁴⁷ İşletmelerin dış ve iç çevrelerden gelen sürekli değişikliklerle karşı karşıya bulunmaları, işletme yönetimlerinin duyarlı davranmalarını gerektirmektedir. Bunun için, özellikle muhasebeden yararlanılarak geçmiş uygulamaların değerlendirilmesi, mevcut etkiler karşısında en uygun tepkilerin gösterilmesi ve gelecekteki olayların öngörülenmesi söz konusudur.¹⁴⁸ Yönetim muhasebesinin temel amaçlarından biri, karar verme durumunda olan yöneticilere gerekli ve yeterli bilgileri zamanında sağlamaktır.¹⁴⁹

Konaklama işletmeleri açısından ele alınan yönetim muhasebesi sisteminin karar destek fonksiyonunu yerine getirmek amacıyla kullandığı çeşitli araçlar vardır. Bunlar aşağıda belirtilen şekilde sınıflandırılmıştır:

- Kantitatif analiz yöntemleri
- Maliyet – hacim – kar analizi
- Değer zinciri analizi

2.2.4.2. Kantitatif Analiz Yöntemleri

Kantitatif yaklaşımda problem tanımlanarak analiz edilir, alternatif çözüm yolları belirlenerek belirli bir kritere göre bu çözüm yollarından bir tanesi seçilir ve uygulanır. Kantitatif yaklaşım, karar alma problemlerinin çözümüne yardımcı olan ve çözümü kolaylaştıran çalışmaları gerektirir.¹⁵⁰

Kantitatif (Nicel) analiz yöntemleri içerisinde şu yöntemler bulunmaktadır:

- Karar Ağaçları
- Varyans Analizleri
- Nakit Akışı Analizi
- Pareto Analizi

2.2.4.2.1. Karar Ağacı

Karar ağacı, diğer hareket planları ile kıyaslayabilmek için ölçülen ardışık seriler halindeki kararların ve bu kararların beklenen sonuçlarının şekil ile bir gösterimidir.

¹⁴⁶ AZALTUN ve KAYA, a.g.e., sf.4.

¹⁴⁷ TÜRKSÖY, a.g.e., sf.135.

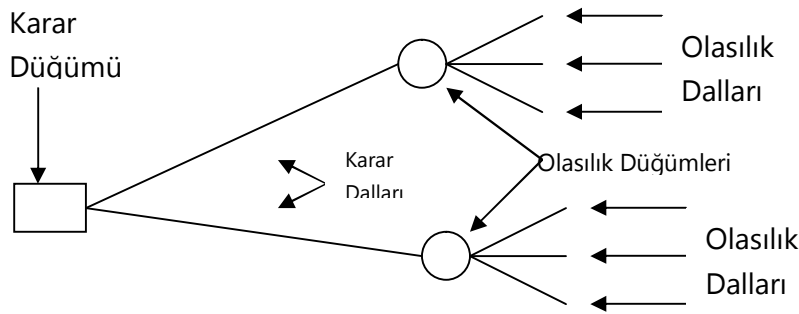
¹⁴⁸ TANER, Tuna, ÖNCÜ, Semra, (1999), **İşletmelerde Planlama – Bütçeleme – Kontrol**, Emek Matbaası, Manisa, sf.8.

¹⁴⁹ KAYGUSUZ, a.g.e., sf.32.

¹⁵⁰ EMHAN, Abdurrahim, “Karar Verme Süreci ve Bu Süreçte Bilişim Sistemlerinin Kullanılması”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 6, Sayı 21, 2007, ss.212-224.

Karar ağaçları, olasılık analizi temeline göre çalışır ve görece olarak karmaşık olasılık sorularının cevaplanmasına imkan tanır. Karar ağacı formatı yöneticilere şirkete en fazla faydayı sağlayacak doğru kararı almaları için uygun seçeneklerin beklenen çıktılarını açık, öz ve nicel olarak görme olanağı sağlar. Ağacın her bir dalı, belirli bir hareket planının beklenen değerini yansıtacaktır, böylece, her bir seçenek diğer alternatiflerle kıyaslanabilmektedir. Karar ağacı analizleri üç aşamada kullanılır. Birinci aşama tüm ilişkili ham verinin toplanması, ikinci aşama ağacın inşa edilmesi ve son aşama, gereken kararın ortaya çıkması için olası sonuçların analiz edilmesidir.¹⁵¹

Şekil 2.8: Tek Aşamalı Karar Ağacı Yapısı



Kaynak: OAKSHOTT, Les (2006), **Essential Quantitative Methods: For Business, Management and Finance**, Palgrave MacMillan, New York, Sf.320.

Tek aşamalı bir karar ağacının iskeleti Şekil 2.8’de ifade edilmiştir. Şekildeki yuvarlak düğümler olasılıkları ele alırken kare düğüm, kararın alındığı noktayı ifade etmektedir. Belirtilen olasılık düğümleri bir sonucun olasılıksal yapısını ele alırken karar dalları, karar alıcının alternatif seçenekleri karşılaştırmasına olanak sağlamaktadır. Karar ağacı, soldan sağa doğru çizilir ancak değerlendirme aşamasında sağdan sola doğru değerlendirme yapılır.¹⁵²

2.2.4.2.2. Varyans Analizi

Varyans analizi, yöneticilerin performansı ortaya çıkarma amaçlı kullandığı basit bir araçtır. Bu tip analizler satışlara, karlara, genel üretim giderlerine (her alandaki finansal performans, bütçelenmiş performans ile gerçekleşen performansın karşılaştırılması yoluyla analiz) uygulanabilir. Varyans analizi ile aynı zamanda

¹⁵¹ STEFFAN, Belinda (2008), **The Sunday Times Essential Management Accounting**, Kogan Page Ltd., United Kingdom, sf.92.

¹⁵² OAKSHOTT, Les (2006), **Essential Quantitative Methods: For Business, Management and Finance**, Palgrave MacMillan, New York, Sf.320.

gerçekleşen performans ile şirketin öngörülleri, rakiplerin veya pazarın diğler verileri kıyaslanabilir. Varyans analizi şirketin faaliyetleri içerisindeki yönetim alanlarının zayıf veya kötü kontrolünü tespit etmek için tasarlanmıştır. Bununla beraber, karar alma için önemli bir yönetim aracıdır. Varyans analizi genellikle diğler karar alma teknikleri ile bir arada kullanılmaktadır.¹⁵³

2.2.4.2.3. Nakit Akışı Analizi

Nakit akışı, yönetimin karar alması için gerçek temeli oluşturmaktadır. Diğler modellerin çıktılarında farklı olarak kararlar, bir kararı almanın diğlerine göre ne kadar nakit veya likit varlık sağlayacağı temeline dayanmaktadır. Nakit akışı analizi ile, belirli bir proje, iş faaliyeti veya yatırım için ne kadar nakit gerektiği ile şirketin ne kadar nakdinin olduğu karşılaştırılmaktadır. Daha sonra proje veya yatırımdan gelmesi beklenen nakit değler hesaplanır ve diğler uygun seçeneklerle kıyaslanır. Nakit akışı analizlerinin iki temel boyutu vardır, bunlar; Net Bugünkü Değler ve İç Karlılık Oranı yöntemleridir.¹⁵⁴

2.2.4.2.4. Pareto Analizi

Pareto analizi, şirketin gerçek değler yaratan alanlarına yönetimin odaklanmasını sağlamayı amaçlayan bir yönetim muhasebesi aracıdır. Bu gerçek değler; satışlar, karlar, genel üretim giderleri veya işgücü kaynakları türünden ifade edilebilir. Ekonomist Vilfredo Pareto bir ulusun zenginliğinin %80'inin, ülke nüfusunun %20'si tarafından temsil edildiğini tespit etmiştir. Bu teori daha sonra işletmeler için uygulanmış ve 80/20 kuralı olarak anılmıştır. 80/20 kuralının içeriği, işletmede birçok alanda yönetimin öncelik sırasına (nereye odaklanmaları gerektiği ve şirket kaynaklarını karların maksimize edilmesi için nasıl dağıtmaları gerektiğine) yardımcı olmak amacıyla uygulanmaktadır. Özellikle küçük veya orta ölçekli işletmeler için Pareto analizinin varsayımı; müşterilerin %20'si karların %80'ini ve ürünlerin %20'si satışların %80'ini oluşturmaktadır.¹⁵⁵

2.2.4.3. Maliyet – Hacim – Kar Analizi (CVP)

Maliyetlerin işletme kararlarıyla olan ilişkisini ortaya koymak için kullanılan en yaygın yöntem maliyet – hacim – kar (CVP) analizleridir. Burada, sabit ve değışken olarak ayrılan maliyetlerin hacme karşı duyarlılığı incelenir. Böylece hangi satış

¹⁵³ STEFFAN, a.g.e., sf.95.

¹⁵⁴ STEFFAN, a.g.e., ss.97-98.

¹⁵⁵ STEFFAN, a.g.e., sf.102.

düzeyinde, hangi gelir kaleminden, ne kadar gelir elde edilebileceği değerlendirilir. Konaklama işletmelerinin maliyetleri içerisindeki sabit maliyetlerin payının işletme gelirlerini ne şekilde etkileyebileceği faaliyet kaldıracı ve işletme riski kavramları ile açıklanabilir.¹⁵⁶

2.2.4.3.1. Maliyet – Hacim – Kar Analizinin Varsayım ve Kısıtları

- CVP analizleri tüm maliyetlerin değişken ve sabit olarak ayrılabilirliğini varsaymaktadır.
- CVP analizleri, tespit edilen sabit maliyetlerin karara konu durum boyunca değişmeyeceğini varsayar.
- CVP, değişken maliyetlerin değerlendirme süreci boyunca satış gelirleri ile doğrusal bir ilişki içerisinde artıp azalacağını varsayar.
- CVP, spesifik durumlarla, faaliyet bölümleri veya departmanlarla kısıtlıdır. Birden fazla bölüm veya departmanın ortalama gelire katkısının olduğu durumlarda tüm örgüte yönelik kararlarda kullanımı konusunda dikkat edilmesi gerekmektedir.
- CVP, ekonomik koşulların veya diğer durumların değerlendirilen dönem boyunca sabit kalacağını varsaymaktadır. Yüksek enflasyon dönemlerinde satış gelirleri, satış fiyatları ve maliyet unsurlarını bir aydan uzun süreler için tahmin etmeye çalışmak zor olacaktır. Benzer koşullarda gelecek yıla ilişkin tahmin yapmaya çalışmak çok risklidir.

CVP analizi yöneticilere karar sürecinde yardımcı olmak için sadece tahminler üretir. CVP, muhasebe bilgileri ve matematiksel hesaplara dayanarak nihai kararın doğruluğuna işaret edebilmektedir. Ancak bu karar müşteri ve çalışan ilişkilerini veya olası çevresel etkileri dikkate almamaktadır.¹⁵⁷

2.2.4.3.2. Başabaş Noktası Analizi

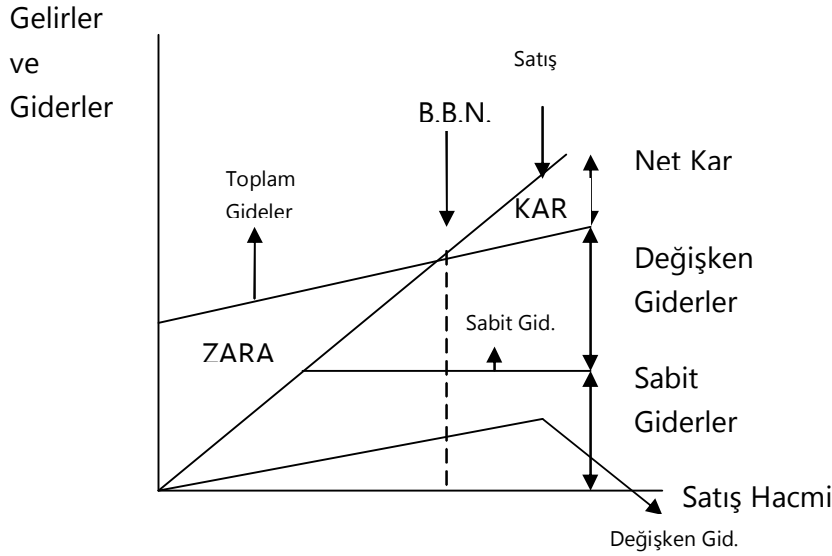
Kara geçiş noktası, sıfır kar noktası veya ölü nokta olarak da adlandırılan başabaş noktası (B.B.N.), işletmenin ne kar ne de zarar ettiği satış hacmi olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle başabaş noktasında toplam gelir, toplam maliyete

¹⁵⁶ TÜRKSÖY, a.g.e., sf.96.

¹⁵⁷ JAGELS, Martin, RALSTON, E. Catherine (2007), **Hospitality Management Accounting, Ninth Edition**, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, sf.333.

eşittir. İşletme bu noktanın altında zarar eder, satışlarını bu noktanın üzerinde tuttuğu sürece de kar sağlar.¹⁵⁸

Şekil 2.9: Maliyet – Hacim – Kar Grafiği



Kaynak: ÇETİNER, Ertuğrul (2009), Otel İşletmeleri Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, sf.187.

Şekil 2.9’da görüldüğü gibi, toplam giderler doğrusu ile satış gelirleri doğrusunun kesiştiği nokta başabaş noktası olmaktadır.

Başabaş Noktası’nın hesaplanmasında iki yöntem kullanılabilir¹⁵⁹;

- Matematiksel Yöntem
- Katkı Payı Yöntemi

2.2.4.3.2.1. Matematiksel Yöntem

Matematiksel yöntem kar eşitliğine dayanmaktadır. Kar, satış gelirleri ile maliyetler arasındaki farka eşittir. Maliyetlerin, değişken ve sabit olmak üzere ikiye ayrılabilirdiği bilindiğine göre, kar eşitliği şu şekilde açıklanabilir¹⁶⁰:

Kar: Satış Gelirleri – Değişken Maliyetler – Sabit Maliyetler.

Bu yöntemde kullanılacak semboller şöyledir¹⁶¹:

¹⁵⁸ BÜYÜKMİRZA, a.g.e., sf.417.

¹⁵⁹ ÇETİNER, Ertuğrul (2009), **Otel İşletmeleri Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, sf.188.

¹⁶⁰ BANAR, Kerim (Editör), KARTAL, Ali, SEVİM, Adnan, GÜNDÜZ, H. Erdin (2003), **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, sf.245.

¹⁶¹ ÇETİNER, Ertuğrul (2009), **Otel İşletmeleri Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, ss.188-190.

- F Toplam sabit giderler (TL)
- V Birim değişken giderler (TL)
- X Satış hacmi (oda sayısı)
- S Birim satış fiyatı
- SX Toplam satış gelirleri
- VX Toplam değişken giderler
- SX_K, X_K Toplam satış gelirlerinin toplam giderlere eşit olduğu nokta (B.B.N.)

Buna göre;

$$I = SX - F - VX \text{ 'dir.}$$

$I=O$ (Başabaş Noktası)

$$O = SX_K - F - VX_K \text{ 'dır.}$$

Buradan, satış hacmi olarak B.B.N. $X_K = \frac{F}{S - V}$

Doluluk oranı olarak B.B.N. $X_K = \frac{F}{SX - VX}$

B.B.N.'da sabit giderler $F = SX - VX$

B.B.N.'da birim satış fiyatı $S = \frac{F}{X} + V$

B.B.N.'da birim değişken giderler $V = S - \frac{F}{X}$

Satış gelirleri olarak B.B.N. $SX_K = \frac{F}{1 - \frac{VX}{SX}}$

Belirli bir kar tutarında B.B.N. $XX' = \frac{F + I}{S - V}$ (Üretim hacmi)

Belirli bir kar tutarında B.B.N. $SX_{K'} = \frac{F + I}{I - \frac{V}{S}}$ (Satış gelirleri)

2.2.4.3.2.2. Katkı Payı Yöntemi

Başabaş noktası analizlerinin yapılabilmesi için sabit ve değişken maliyetlerin ayrılması gerekmektedir. Bu ayrım katkı payı kavramının oluşmasına yardımcı olur. Katkı payı satışların değişken maliyetleri karşıladıktan sonra kalan kısmıdır. Diğer bir deyişle satışlardan elde edilen gelirler ile değişken maliyetler karşılandıktan sonra,

geriye kalan kısmın sabit maliyetler ve kar için belirlenmesidir.¹⁶² Bu ilişkiye dayanarak B.B.N. hem birim katkı payı hem de katkı payı yüzdesi kullanılarak bulunabilir.¹⁶³

CM birim katkı payı ise, $CM = S - V$, $CM\% = \frac{CM}{S}$ olacaktır. Belirli bir kar tutarında B.B.N.(üretim hacmi) ise; $X_{K'} = \frac{F + T}{CM}$, satış gelirleri türünden ise; $SX_{K'} = \frac{F + I}{CM\%}$ olacaktır.¹⁶⁴

2.2.4.3.3. Faaliyet Kaldırıcı

Giderlerin hangi oranda değişken gider, hangi oranda sabit gider olduğunu açıklayan kavram faaliyet kaldırıcıdır. Faaliyet kaldırıcı, bir bakıma işletme faaliyetlerinde sabit giderlerin kullanma derecesidir. Bir işletmede emek, üretimde ağırlık taşıyorsa, değişken giderler toplam giderler içerisinde önemli oranda olacaktır. Sermaye, üretimde ağırlık taşıyorsa, sabit giderler toplam içinde önemli oranda demektir.¹⁶⁵

Faaliyet kaldırıcı, net faaliyet karının satışlardaki yüzde değişime ne kadar duyarlı olduğunun bir ölçüsüdür. Eğer faaliyet kaldırıcı yüksek ise, satışlardaki ufak oranlı bir artış net faaliyet karında satışlardaki orandan çok daha yüksek bir değişime sebebiyet verecektir.¹⁶⁶

2.2.4.4. Değer Zinciri Analizi

Değer zinciri analizi, müşteri memnuniyetinde artış ve daha etkin maliyet yönetimi sağlanması amacıyla kullanılmaktadır. Değer zinciri analizi, ilk madde ve malzemelerin sağlandığı tedarikçilerden müşterilere teslim edilen son ürün ya da hizmete kadar birbiriyle bağlantılı bir faaliyet dizisidir. Bu zincirin bireysel parçalarının koordinasyonu, ortaya müşteri memnuniyetini geliştiren ve genellikle maliyet verimliliği, kalite ve teslimat yoluyla bunun sağlanabileceği şartları yaratmaktadır. Ayrıca zincirdeki her bağlantıyı tedarikçi – müşteri ilişkisi içerisinde izlemek, müşterilerin tedarikçi tarafından sağlanan hizmetin kalitesine yönelik faydalı geri

¹⁶² TÜTÜNCÜ, a.g.e., sf.86.

¹⁶³ WEYGANT, J. Jerry, KIMMEL, D. Paul, KIESO, E. Donald (2008), **Managerial Accounting**, Fourth Edition, John Wiley & Sons Inc., Asia, Sf.209.

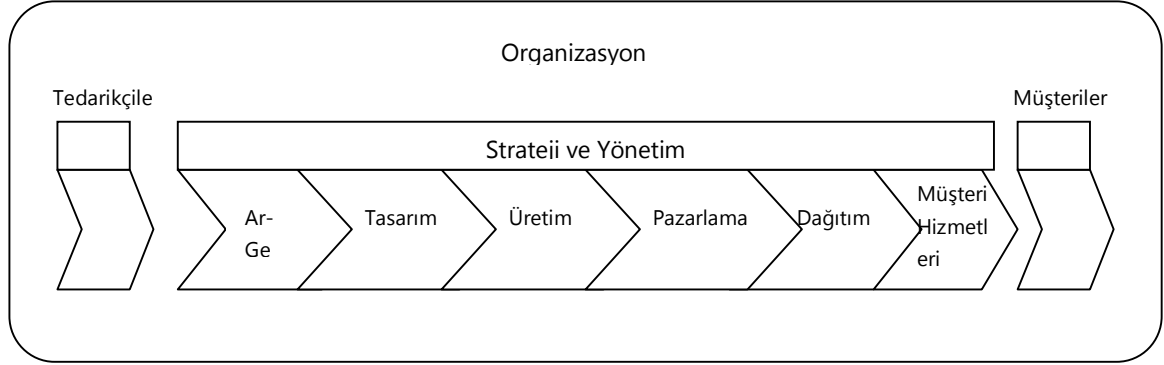
¹⁶⁴ ÇETİNER, a.g.e., sf.192.

¹⁶⁵ ÇETİNER, a.g.e., sf.203.

¹⁶⁶ GARRISON, H. Ray, NOREEN, W. Eric, BREWER, C. Peter (2008), **Managerial Accounting**, Twelfth Edition, McGraw Hill, New York, sf.249.

bildirimlerinin alınmasını sağlar. Bu sayede değer zincirinin tamamını geliştirmeye yönelik faaliyetler açığa çıkarılır.¹⁶⁷

Şekil 2.10: Değer Zinciri



Kaynak: DRURY, a.g.e., sf.470.

Bir firmanın değer zinciri ve bireysel faaliyetleri yürütme şekli, firmanın geçmişi, stratejisi, stratejisini uygulama yaklaşımı ve faaliyetlerin altında yatan iktisadi faktörlerin bir yansımasıdır. Rekabetçil bir bakış açısıyla, değer; alıcıların firmanın onlara sunduğu mal ya da hizmete ödemeye gönüllü olduğu miktardır. Değer, toplam gelir ile ölçülür ve bir firma, yönettiği değer ürünü yaratırken yüklediği maliyeti aşarsa karlılığı yakalayabilecektir. Değer zinciri, toplam değeri yansıtmaktadır ve değer faaliyetleri ile marjı içermektedir. Değer faaliyetleri bir firmanın yürüttüğü fiziksel ve teknolojik olarak birbirinden bağımsız faaliyetlerdir. Bu faaliyetler, firmanın ürününü alıcıları için değerli kılan yapıtaşlarıdır. Değer faaliyetleri, birincil faaliyetler ve destek faaliyetleri olarak ikiye ayrılır. Birincil faaliyetler, ürünün fiziksel yaratılışından ve satış sonrası desteğin yanı sıra ürünün satış ve nakliyesinden sorumludur. Destek faaliyetleri ise; birincil faaliyetleri ve birbirlerini satın alınan girdiler, teknoloji, insan kaynakları ve çeşitli firma çapında fonksiyonlarla destekler.¹⁶⁸

2.2.5. Bütçeleme Araçları

Bütçeleme araçlarına ilişkin kısımda öncelikle bütçe tanımı ve bütçelerin işlevlerine değinilecek daha sonra bütçelemenin yararları ve bütçeleme araçlarının ayırımına gidilecektir.

¹⁶⁷ DRURY, a.g.e., ss.468-469.

¹⁶⁸ PORTER, E. Michael (1985), **Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance**, The Free Press, New York, ss.36-38.

2.2.5.1. Bütçe Tanımı ve İşlevleri

Turizm işletmesinin gerektiğinde aylık ve gerektiğinde de yıllık çalışmaları ile ilgili olarak “geçmiş” ya da “beklenen” değerlerinin yerleştirildiği yazılı belgelere bütçe adı verilmektedir. Bu yapıları ile bütçeler; geleceğe özgü veriler ile geçmiş veriler arasında bağlantılar kurmaya yarayan planlardır. Bunu yaparken de bir yandan olması gerekeni, bir yandan da olması bekleneni gözeterek dönem sonu ile kıyaslamaya yarayacak bilgileri bir araya getirirler.¹⁶⁹

Bütçeleme, hedefleri ve yönleri ortaya koyan bir araçtır. Bütçe, direkt işletme çevresinin kontrolüne, yöneticilerin işletme ve bölümlerine yönelik finansal açıdan temelleri yönetmesine ve problemleri oluşmadan önce çözmesine yardımcı olmaktadır.¹⁷⁰

Etkin bir bütçeleme, sağlam bir örgütsel yapıya bağlıdır. Böyle bir yapıda, örgütün tüm birimleri için otorite ve sorumluluk tanımlanmış olmalıdır. Bütçeler, işletmeye büyüme ve karlılık getirecek gerçekçi amaçlarla sonuçlanacak araştırma ve analizlere dayanmaktadır. Bir bütçe programının etkinliği direkt olarak örgütün her seviyesindeki yöneticilerinin benimsemesi ile ilişkilidir.¹⁷¹

Bütçenin en önemli işlevi gelecekteki gelişmeleri takip etmektir. Bütçenin planlama – ön bilgi verme ve kontrol işlevi dışındaki diğer işlevleri aşağıda özetlenmiştir¹⁷²:

- **Yönlendirme:** Bütçenin birincil işlevi karar veren kişileri hedefe doğru yönlendirmek ve onların sonuçlarla ilgili sorumluluklarını netleştirmektir. Bütçe bilgileri hedefe uygun hareket etmek için araçtır.
- **Koordinasyon ve Entegrasyon:** Genel bütçenin birbiriyle bağlantılı değişik alt bütçelerden oluşması sebebiyle şirketin değişik bölümleri arasındaki ilişkilerin şeffaflaşması ve uyumun sağlanması gerçekleşir.

¹⁶⁹ USAL, Alparslan, KURGUN, O. Avşar (2006), **Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri**, Detay Yayıncılık, Ankara, sf.89.

¹⁷⁰ SHIM, K. Jae, SIEGEL, G. Joel, **Budgeting Basics and Beyond**, Second Edition, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, sf.1.

¹⁷¹ WEYGANDT, J. Jerry, KIMMEL, D. Paul, KIESO, E. Donald (2008), **Managerial Accounting**, John Wiley & Sons Inc., Asia, sf.373.

¹⁷² KUTLAN, Serhat (1998), **Maliyet Kontrolü: 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulama**, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd., İstanbul, sf.25.

- **Motivasyon:** Çalışanların şirket hedefleri ile özdeşleşmelerinde bütçe önemli rol oynamaktadır.

2.2.5.2. Bütçelemenin Yararları

Bütçelemenin yararları şu şekilde sıralanmıştır¹⁷³:

- Bütçeler, yönetim planları ile örgütün tamamı arasındaki iletişimi sağlar.
- Bütçeler, yöneticileri geleceği planlamaya ve üzerinde düşünmeye sevk eder aksi durumda yöneticiler zamanlarının büyük bir bölümünü günlük işlerine ayıracaklardır.
- Bütçeleme, kaynakların örgüt içerisinde en verimli yerde kullanılmasına yönelik dağıtım sağlar.
- Bütçeleme, olası darboğazların meydana gelmeden önce ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.
- Bütçeleme, örgütün birçok çeşitli kısmının planlarıyla bütünleşerek tüm örgütün faaliyetlerini koordine eder. Aynı zamanda örgütün tüm çalışanlarının aynı hedefe yöneltilmesini kolaylaştırır.
- Bütçeleme, amaç ve hedefleri tanımlayarak ileride gerçekleştirilen performansların ölçümüne dayanak olmaktadır.

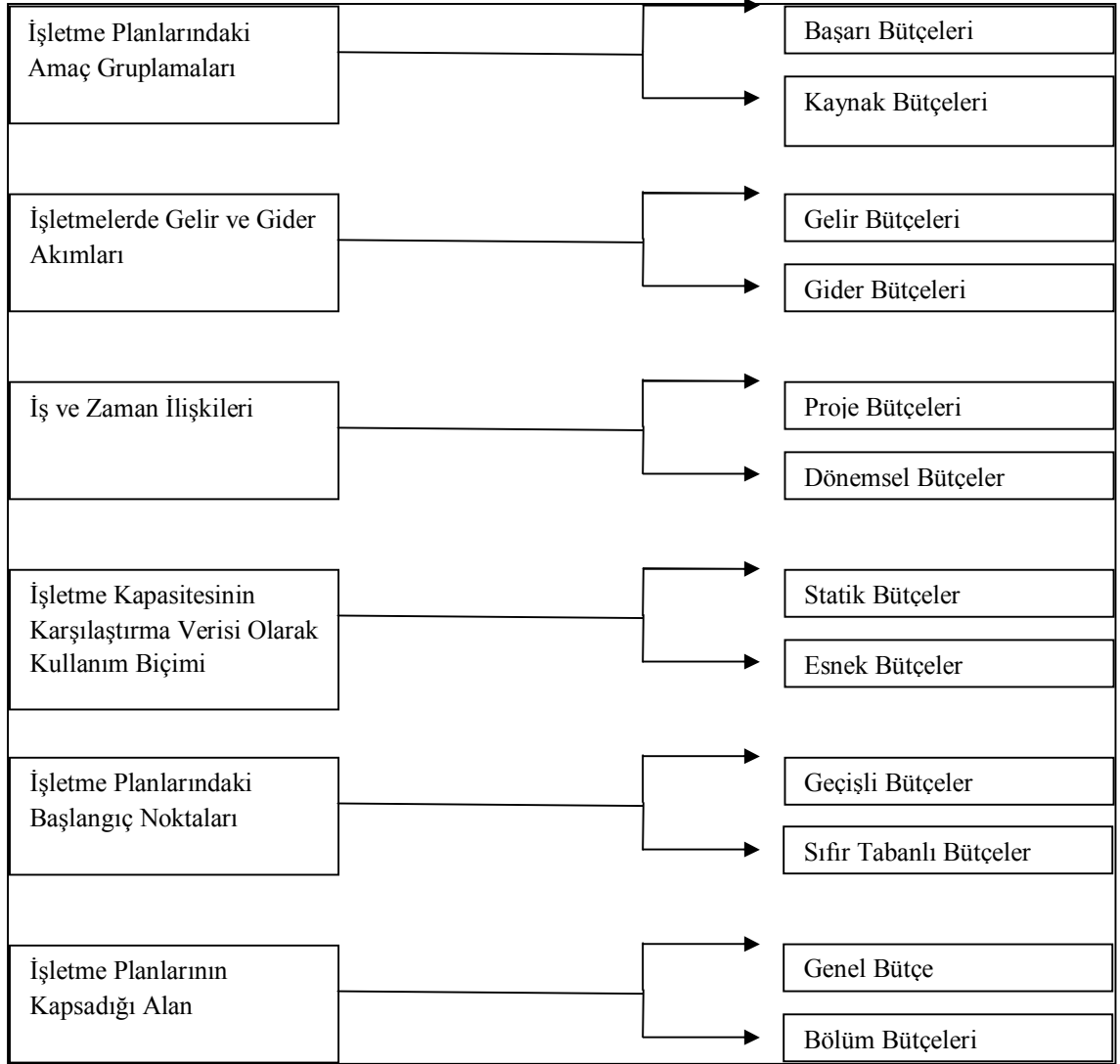
2.2.5.3. İşletme Bütçelerinin Ayrımlanması

İşletme bütçelerini ayrımlarken genel olarak kullanılan ayırmadan yola çıkarak satış bütçesi, üretim bütçesi, araştırma geliştirme bütçesi, eğitim bütçesi, departman maliyetleri bütçesi, nakit bütçesi şeklinde bir ayrımlamaya gidilebilir.¹⁷⁴ Şekil 2.10'da işletme bütçelerinin ayrıntılı bölümlendirmesi ifade edilmiştir.

¹⁷³ GARRISON, a.g.e., sf.372.

¹⁷⁴ Budgeting for Better Performance (2003), **Institute of Leadership & Management Super Series**, Pergamon Flexible Learning, Oxford, Sf.4.

Şekil 2.11: İşletme Bütçelerinin Ayrımlanması



Kaynak: TANER, Tuna, ÖNCÜ, Semra (1999), İşletmelerde Planlama-Bütçeleme-Kontrol, Emek Matbaası, Manisa, sf.65.

2.2.5.3.1. Başarı Bütçeleri (Performans Bütçeleri) – Kaynak Bütçeleri

Başarı ya da diğer bir tanımlamayla performans bütçeleri, sonuç odaklı, esnek ve uzun vadeli bakış açısına sahip bütçelerdir. Başarı bütçeleri, misyon, amaç ve hedef bildirilerini kullanarak kaynakların neden harcandığını açıklamaya çalışır. Performans bütçeleri, tespit edilen hedeflere ve ölçülen sonuçlara ulaşabilmek amacıyla kaynakların dağıtılmasına yönelik bir yöntemdir.¹⁷⁵ Başarı bütçelerinin üç teme bileşeni vardır,

¹⁷⁵ CARTER, Karen (1994), The Performance Budget Revisited: Report on State Budget Reform, **Legislative Finance**, Paper 91, Denver, National Conference of State Legislatures, ss. 2-3.

bunlar; “sonuç”, “strateji” ve “faaliyet/çıktı”dır. Strateji, sonuca ulaşmak için gereken yolu tasvir ederken faaliyet/çıktı, sonuca ulaşmak için reel olarak ne yapıldığını ifade etmektedir.¹⁷⁶

İşletmenin öngörölmüş başarı hedefleri için kaynak sağlaması ile ilgili bütçeler ise “Kaynak Bütçeleri” olarak nitelenirler. Kaynak bütçeleri arasında, nakit bütçesi ve sermaye harcamaları bütçesi yer alır. Bunlar, öngörülen faaliyet hacmini gerçekleştirebilmek için gereken kaynakların türlerini, miktarlarını ve gereklilik zamanlarını gösterirler. Kaynak bütçelerinden nakit bütçesi kısa vadeli, sermaye harcamaları bütçesi ise uzun vadeli olarak düzenlenir.¹⁷⁷

2.2.5.3.2. Gelir Bütçeleri – Gider Bütçeleri

Gelir bütçeleri iki yaklaşımla düzenlenebilir. Bunlardan birincisine göre gelir bütçeleri, içinde işletmenin ana faaliyetlerinin gelir getirici yönlerini izlemekte yararlanılan “Satış Bütçesi” ve arazi giderleri ile ilgili “Diğer Gelir Bütçesi” bulunmaktadır. Gelir bütçelerini, faaliyetlerin gelir ve giderlerini karşılaştırıcı biçimde düzenlemeyi öngören uygulama, gelir bütçeleri konusundaki ikinci yaklaşımı temsil etmektedir. Gider bütçeleri, faaliyetlerin yalnızca gider yönünün planlanması için yararlanılan bütçelerdir. Bu bütçeler kapsamında başarı kriterleri “gider karşısında ürün” ilişkisine göre saptanmaktadır. Gelir ve gider bütçelerinin temel amacı, gelir ve gider akımlarını bütçe çerçevesinde birleştirmektedir.¹⁷⁸

2.2.5.3.3. Proje Bütçeleri – Dönemsel Bütçeler

Belirli işlerin yapılmasına göre zamanlanan bütçeler, proje bütçeleri adını alırlar. Bunlar aslında öngörölmüş genel programların parçaları olarak uygulanırlar. İşletmelerde araştırma ve geliştirme bütçesi ile reklam bütçesi proje program bütçe türünde gözlenmektedir. Bu bütçelerde getiri gider ilişkisi kısa süreli olarak ölçülememekte, programın öngörülen süre içinde, tasarlandığı biçimde uygulanması üzerinde durulmaktadır. Dönemsel bütçeler, faaliyetleri zaman dilimlerine göre bölerek ele alan ve izleyen bütçelerdir. Burada faaliyetlerin öngörölmüş zaman içinde gerçekleştirilebilmeleri inceleme konusu yapılır.¹⁷⁹

¹⁷⁶ GEOFFREY, Segal, SUMMERS, Adam (2002), Citizens’ Budget Reports: Improving Performance and Accountability in Government, **Reason Public Policy Institute**, Policy Study No. 292, sf. 4.

¹⁷⁷ TANER, Tuna, ÖNCÜ, Semra (1999), **İşletmelerde Planlama-Bütçeleme-Kontrol**, Emek Matbaası, Manisa, sf.66.

¹⁷⁸ TANER ve ÖNCÜ, **a.g.e.**, sf.67.

¹⁷⁹ TANER ve ÖNCÜ, **a.g.e.**, sf.68.

2.2.5.3.4. Statik Bütçeler – Esnek Bütçeler

Statik bütçeler, beklenen kapasite seviyesine göre oluşturulan bütçelerdir. Bu bütçe türü genellikle istikrarlı işletmeler için uygundur. Burada belirtilen istikrar daha çok satış istikrarıdır. Statik bütçelerin en büyük sorunu, esnekliğin olmaması ve beklenmeyen değişimlere karşı cevap verememesidir.¹⁸⁰

Esnek bütçeler, işletmenin farklı hacim düzeylerine göre düzenlenebilen, performans ölçümleri doğrultusunda değiştirilmesine imkan vererek standartların işlevlerini yitirmelerini sağlayan bütçeleme çalışmalarıdır. Yapılacak faaliyetler ve bunların sonuçları esnek bütçeler yardımıyla önceden tahmin edilir ve değerlendirilir. Gerçekleşen sonuçlarda bütçeye göre sapma varsa bu incelenerek yorumlanır ve gerekiyorsa düzeltici önlemler alınır.¹⁸¹

2.2.5.3.5. Geçişli Bütçeler (Kayan Bütçeler) – Sıfır Tabanlı Bütçeler

Geçişli bütçeler, genel bir planın parçaları olarak sürekli birbirini izleyen hedeflerle oluşur. Geçişli bütçeler kapsamında bütçe hedefleri; zamana, dolayısıyla dönemsel bütçelere göre dağıtılmıştır. Burada ayrıca, bütçe hedeflerinin dönem sonlarında gözden geçirilmesi ve gerektiğinde izleyen dönem hedefleri üzerinde yeni düzenlemeler yapılması yoluna gidilir.¹⁸²

Sıfır tabanlı bütçe yaklaşımı en çok endirekt ve genel yönetim giderlerinin kontrolünde kullanışlı olmaktadır. Örgütteki her bir faaliyet irdelenerek beklenen çıktılar tespit edilmektedir. Daha sonra bu faaliyetler aşağıda belirtilen kriterlere göre sıralanırlar¹⁸³:

- Örgütün genel hedefleri ile faaliyetin hedefleri arasındaki ilişki
- Faaliyet için gerekli olan bütçe
- Faaliyetin çıktılarının (sonuçlarının), maliyetleri karşılama derecesi

Sıfır tabanlı bütçeleme, konaklama işletmeleri yöneticileri tarafından endirekt giderlerin kontrolüne yönelik kullanılabilir. Sıfır tabanlı bütçeleme, doğru şekilde

¹⁸⁰ SHIM, K. Jae, SIEGEL, G. Joel (2005), **Budgeting Basics and Beyond**, Second Edition, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, sf.5.

¹⁸¹ TÜRKSÖY, a.g.e., sf.66.

¹⁸² TANER ve ÖNCÜ, a.g.e., sf.70.

¹⁸³ ADAMS, Debra (2006), **Management Accounting for The Hospitality and Leisure Industries: A Strategic Approach**, Second Edition, Thomson Learning, London, sf.143.

adapte edildiğinde, sadece maliyet kontrolünü sağlamakla kalmaz aynı zamanda maliyetlerin daha önceki seviyelerinden aşağı çekilmelerine de öncülük edebilir.

Sıfır tabanlı bütçelemenin avantajları şu şekilde sıralanmaktadır¹⁸⁴:

- Her bir departmanın faaliyet ve bütçelerine ilişkin geniş perspektifli artışlara değil nakit durumuna odaklanır.
- Örgüte en fazla yarar sağlayan departman ya da alanlara fonların yeniden dağıtımını yapılabilir.
- Örgüt hakkındaki bilginin kalitesini sağlar çünkü tüm faaliyetler detaylı biçimde belgelenir.
- Yönetimin her kademesi bütçelemeden sorumludur, bu durum çalışanların normalde kendi kontrolleri altında olmayan faaliyetlerle yaklaşmalarını sağlamaktadır.
- Yöneticiler kendi sorumluluk alanlarında yer alan verimsiz ya da kullanılmayan işlevlerin ortaya çıkarılmasından sorumludur.

2.2.5.3.6. Genel Bütçe – Bölüm Bütçeleri

Genel bütçe, gelecek yıla yönelik genel finansal ve faaliyet planını içermektedir. Çoğunlukla yıllık olarak ya da çeyrekler halinde hazırlanır. Genel bütçe, planlanan işletme faaliyetlerini özetlemek amacıyla tüm alt bütçelerin bir araya getirilmiş halidir.¹⁸⁵ Bölüm bütçeleri, işletmenin örgüt yapısı temelinde işlevsel birimlerine göre düzenlenirler. Bunlara örnek olarak satın alma, üretim ve satış bütçeleri gösterilebilir.¹⁸⁶

2.2.6. Performans Değerlendirme Araçları

Performans ölçümü, örgütsel sürecin dilidir. Örgütün nerede olduğuna ve nereye yöneldiğine işaret etmektedir. Örgütün hedeflediği amaçlara ulaşabilmesi için gereken yolu gösteren bir kılavuz görevi görmektedir. Aynı zamanda çalışanlarla örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmada nelerin önemli olduğu ve ne yapılması gerektiğine dair kurduğu iletişimle güçlü bir davranışsal araçtır.¹⁸⁷

¹⁸⁴ JAGELS, vd., **a.g.e.**, ss.378-382.

¹⁸⁵ SHIM ve SIEGEL, **a.g.e.**, sf.5.

¹⁸⁶ TANER ve ÖNCÜ, **a.g.e.**, sf.70.

¹⁸⁷ TATICCHI, Paolo, ASFALTI, Andrea, SOLE, Francesco, "Performance Measurement and Management in Smes: Discussion of Preliminar Results from an Italian Survey", **Business Performance Measurement and Management** (2010), Editor: Paolo Taticchi, Springer, New York, ss.3-11 İçinde: Rose KH (1995), A Performance Measurement Model, **Quality Progress**, February.

Performans ölçümünde kullanılan finansal araçların yanı sıra, işletme açısından performansın raporlanmasının yanı sıra motivasyon aracı olarak da kullanılan finansal olmayan performans ölçüm araçlarının kullanımı giderek yaygınlaşmaktadır. Özellikle işletmede bireysel performansın ayrı tutulması gerektiği noktalarda finansal olmayan performans ölçüleri daha olumlu etkiler yaratabilmektedir.

Finansal olmayan performans ölçümlerindeki gelişmelerin yanı sıra finansal ölçümler tarafında da “Ekonomik Katma Değer” EVA™ yöntemi gibi şirket performansına ilişkin genel görüntüyü verebilen yeni yaklaşımlar geliştirilmektedir.¹⁸⁸

Muhasebe tanımları ve performans ölçüleri, geçmiş dönemlerde yöneticilerin aldığı kararların sentetik sunumlarıdır. Yönetim muhasebesinin “muhasebe dilinde” açıklanmasalar bile bu ara sonuçları tanımlaması, ölçmesi ve dönüştürmesi çok önemlidir. Yönetim muhasebesi süreci, beklentilerin ya da öngörülerin geçerliliğini sağlayan bir mekanizmadır. Bu beklenti ya da öngörüler, süreçleri muhasebe verilerinden daha iyi açıklayabilmektedirler.¹⁸⁹

2.2.6.1. Sorumluluk Muhasebesi

Sorumluluk muhasebesinin temel dayanağı, departman yöneticilerinin kendi performanslarının ve o departmanda çalışan personellerinin performanslarının muhasebeleştirilebilir olduğudur. Birden fazla departmanı olan bir konaklama işletmesi için departmanların maliyet kontrolü sorumluluğu ve departman yöneticisinin departmanın ulaştığı kara yönelik sorumluluğu sorumluluk muhasebesine örnek teşkil edebilmektedir. Sorumluluk merkezlerinin oluşturulmasında iki amaç bulunmaktadır¹⁹⁰:

- Tepe yönetimdeki sorumluluk ve otorite, departman yöneticilerine dağıtarak bu sayede genel kurum hedefleri ile kıyaslanabilen departman hedeflerine ulaşılabilir.
- Tepe yönetime departmanların faaliyet hedeflerine ulaşıp ulaşmadığına yönelik bilgi sağlayarak performans ölçüm imkanı sunmaktadır.

Etkin planlama, kontrol ve performans ölçüm sistemleri, işletmelerdeki sorumluluk merkezleri çerçevesinde yapılandırılmaktadır. Sorumluluk merkezinin

¹⁸⁸ OTLEY, David, “Measuring Performance: The Accounting Perspective”, **Business Performance Measurement: Theory and Practice** (2004), Editör: Andy Neely, Cambridge University Press, U.K., ss.3-21.

¹⁸⁹ LEBAS, Michel, EUSKE, Ken, “ A Conceptual and Operational Delineation of Performance, **Business Performance Measurement: Theory and Practice** (2004), Editör: Andy Neely, Cambridge University Press, U.K., ss. 65-79.

¹⁹⁰ JAGELS ve RALSTON, a.g.e., ss.70-71.

sınırlarının belirlenmesinde, fiziki büyüklük bir kriter değildir. Sorumluluk merkezinin sınırlarının belirlenmesinde, ilgili birime ait performansın kendine özgü başarı faktörleri veya ölçüler ile ifade edilmesi önemli bir kriterdir.¹⁹¹

Şekil 2.12: Sorumluluk Merkezleri

TÜR	DEĞERLENDİRME KRİTERİ	PERFORMANS RAPORU
<p>Maliyet Merkezi</p> <p>Maliyet oluşturan ancak doğrudan gelir yaratmayan</p>	Maliyetleri kontrol edebilme yeteneği	Rapor gerçekleşen kontrol edilebilir maliyetlerle esnek bütçe verilerini kıyaslar
<p>Kar Merkezi</p> <p>Maliyet oluşturan ve gelir doğuran</p>	Merkezin karlılığı	Rapor, bütçelenmiş ve gerçekleşen kontrol edilebilir gelirler ve maliyetleri katkı payı formatında gösterir
<p>Yatırım Merkezi</p> <p>Maliyet oluşturan, gelir yaratan, yatırım kaynaklarını kontrol eden</p>	Merkezin karlılığı ve yatırımın geri dönüş oranı	Rapor, bütçelenmiş ve gerçekleşen kontrol edilebilir gelirlerle giderleri ve bütçelenmiş ve gerçekleşen yatırımın geri dönüş oranını gösterir

Kaynak: http://faculty.txwes.edu/ttolleson/course5/documents/Ch10_ROI_Responsibility.pdf (Erişim Tar: 24.04.2010)

Şekil 2.12’de gösterildiği gibi üç temel sorumluluk merkezi bulunmaktadır: maliyet merkezleri, kar merkezleri ve yatırım merkezleri. Bu sınıflandırmalar yöneticilerin merkezin performansı için üstlendiği sorumluluğun derecesini temsil etmektedir.¹⁹² Bu birimler mümkün olduğunca bağımsızdır ve tespit edilen performans değerlerine ulaşmakla sorumludurlar. Yatırım merkezlerinde yöneticiler işletme varlıklarına yatırım yapmak ve bu varlıkların etkin kullanımını sağlamaktan sorumludurlar. Kar merkezlerinde yöneticiler satış gelirlerini artırmak ve üretime veya hizmetlere yönelik maliyetlerin kontrolünden sorumludurlar. Bu merkezde karlılık en önemli performans ölçüsüdür. Maliyet merkezleri ise, birim faaliyetlerinin sonuçlarının

¹⁹¹ KAYGUSUZ, Y. Sait, “Yenilikçi Yönetim Muhasebesi Anlayışında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl 5, Sayı 16, 2005, ss.61-79.

¹⁹² WEYGANDT, vd., **a.g.e.**, sf.431.

elde edilen gelirle ölçülemediği ve yöneticilerin sadece maliyetlerden sorumlu olduğu merkezlerdir.¹⁹³

2.2.6.1.1. Maliyet Merkezleri için Sorumluluk Muhasebesi

Maliyet merkezlerinde yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesi, bu yöneticilerin kontrol edilebilir maliyetlerle bütçelenmiş hedefleri tutturabilme becerisiyle ölçülür. Maliyet merkezleri için hazırlanan sorumluluk raporları, gerçekleşen kontrol edilebilir maliyetlerle esnek bütçe verilerini kıyaslamaktadır.¹⁹⁴

2.2.6.1.2. Kar Merkezleri için Sorumluluk Muhasebesi

Kar merkezi yöneticisinin performansını değerlendirebilmek için üst yönetimin kontrol edilebilir gelir ve maliyetlere ilişkin detaylı bilgiye ihtiyaçları vardır. Bir kar merkezi tarafından kazanılmış faaliyet gelirleri (satışlar gibi), yönetici tarafından kontrol edilebilmektedir. Merkezde oluşan tüm değişken maliyetler de satışlarla birlikte seyrettiği için yönetici tarafından kontrol edilebilirdir.¹⁹⁵

Kar merkezlerinde, kar amaçlarını merkezi yönetim belirlemesine karşın, bölüm yöneticilerinin piyasa ve tedarikçi seçimi, kullanılacak çalışma sermayesi düzeyi gibi konularda karar verme yetki ve sorumluluğu vardır. Böyle merkezlerin yöneticileri oldukça bağımsızdır. Ancak, grup strateji politikalarını etkileyen kararlar ve yatırım kararları ile ilgili konularda karar verme yetkileri yoktur.¹⁹⁶

2.2.6.1.3. Yatırım Merkezleri için Sorumluluk Muhasebesi

Bir yatırım merkezi yöneticisi, daha önce de belirtildiği gibi, kullanıma uygun olan yatırım fonlarını kontrol edebilmekte veya belirgin şekilde bu fonların kullanımını etkileyebilmektedir.¹⁹⁷ Yatırım merkezi, kar merkezinin bir ileri basamağıdır. Bu merkezlerin yöneticileri bölümsel maliyet, bölümsel karın yanında bölümsel varlıkların kullanılmasından da sorumlu tutulurlar. Bu nedenle, yatırım merkezlerinin kar merkezlerine oranla karmaşıklığı sadece maliyetler ve gelirleri değil, aynı zamanda gelirlerle ilgili yatırım tutarını ve yatırım başarısını da dikkate almak durumunda olmasıdır.¹⁹⁸

¹⁹³ OTLEY, a.g.e.

¹⁹⁴ WEYGANDT, vd., a.g.e., sf.432.

¹⁹⁵ WEYGANDT, vd., a.g.e., sf.433.

¹⁹⁶ TANER ve ÖNCÜ, a.g.e., sf.127.

¹⁹⁷ WEYGANDT, vd., a.g.e., sf.435.

¹⁹⁸ TANER ve ÖNCÜ, a.g.e., sf.127.

2.2.6.1.4. Maliyet Merkezlerinde Yönetsel Başarının Değerlendirilmesi

Örgütlenme birimini esas alan maliyet merkezi, işletmenin örgüt yapısı üzerinde oluşturulur. Maliyet merkezi, işletme örgütü içindeki bir kısımdan, bir bölümden veya bir şahıstan oluşabileceği gibi, çeşitli bölgelerde faaliyetlerini sürdüren bir işletmenin herhangi bir bölgesi de maliyet merkezi olabilir. Örgüt biriminin maliyet merkezi olarak kullanımı, önceden belirlenmiş amaçlarla sonradan oluşan sonuçları karşılaştırmada, işletme faaliyetlerinin ve yöneticilerin başarı derecelerini ölçmede ve kontrol etmede önemli bir olanaktır.¹⁹⁹

2.2.6.1.4.1. Kontrol Edilebilen ve Kontrol Edilemeyen Maliyetlerin Ayırılması

Sorumluluk muhasebesinin önemli bir özelliği, her sorumluluk merkezinin maliyetleri (giderleri) kontrol edilebilir ve kontrol edilemez ayırımına göre kayıt etmesi ve raporlamasıdır. Herhangi bir gider, sorumluluk merkezi yöneticisinin kararlarından önemli ölçüde etkileniyorsa bu gidere kontrol edilebilir gider adı verilir. Bunun tersi doğru ise, kontrol edilemez bir giderdir.²⁰⁰

Kontrol edilebilir maliyetler, yöneticilerin üzerinde denetim sağlayabildiği, maliyeti etkileyen karar verme sürecinde otoritesini kullanabildiği maliyetlerdir. Yiyecek-içecek bölümünde bir aşçıbaşı mutfakta çalışan işçilerden, alınan yiyecek malzemelerinden sorumlu olmaktadır. Bu maliyetler, bu sorumluluk merkezi için aşçıbaşı tarafından denetlenebilir maliyetler olmaktadır.²⁰¹

Sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından üzerinde kontrol sağlanamayan maliyetler kontrol edilemeyen maliyetlerdir. Sorumluluk merkezi yöneticisinin adı geçen bu maliyetler üzerinde yetki ve otoritesi bulunmamaktadır. Turizm işletmelerinin kendi has özellikleri maliyetlerin çeşitliliğini ve karmaşıklığını artırmaktadır. Bununla birlikte yapılacak olan kapsamlı bir sınıflandırma, maliyet denetimlerinin sağlanmasına olanak tanıyacaktır. Turizm işletmelerinde oluşan karmaşık maliyet yapıları, mali analizlerin yapılmasında zorluk çıkarsa da onların denetlenmesini olanaksız hale getirmemektedir. Maliyetlerin değişik sınıflandırmalar altında ele alınması, onların kavranmasını kolaylaştırmaktadır. Önemli olan nokta, maliyetlerin mümkün olduğu

¹⁹⁹ TANER ve ÖNCÜ, **a.g.e.**, sf.128.

²⁰⁰ GÜRSOY, **a.g.e.**, sf.608.

²⁰¹ TÜTÜNCÜ, **a.g.e.**, sf.21.

kadar kontrol edilebilir hale getirilmesidir. Bu açıdan turizm işletmeleri istedikleri anda kendi sınıflandırmalarını yaratabilirler.²⁰²

2.2.6.2.4.2. Maliyet Merkezlerinde Faaliyetlerin Kontrolü

Bir maliyet merkezi yöneticisinin etkinliğini kontrol etmek ve değerlendirmek için üç tür bilgiye ihtiyaç duyulur. Bunlar²⁰³;

- Sorumluluk biriminin gerçekleşen maliyetleri,
- Sorumluluk biriminin planlanan ya da bütçelenen maliyetleri,
- Sorumluluk biriminin gerçekleşen maliyetleri ile planlanan maliyetleri arasındaki farktır.

2.2.6.1.5. Kar ve Yatırım Merkezlerinde Yönetimsel Başarının Değerlendirilmesi

Kar merkezlerinde bölüm yöneticilerinin başarısı bölümün planlanan kara ne ölçüde ulaştığına bakılarak kontrol edilir ve değerlendirilir. Burada, bölüm düzeyindeki gelir çıktılarını; gider ise bu çıktılarının üretiminde kullanılan kaynakların veya girdilerin parasal değeridir. Kar ise (Gelir – Gider), çıktı ve girdi arasındaki olumlu farktır.²⁰⁴

Kar merkezi yöneticileri, aynı zamanda bu merkezlere yatırılan sermaye miktarı üzerinde de kontrol yetkisine sahip olabilirler. Bu durumda, o merkezlerin yöneticileri, sorumluluk merkezlerine ait sabit yatırımlar üzerinden sağlanan kar düzeyine göre değerlendirilirler. Bu tür birimlerdeki yöneticilerin yatırım miktarı üzerindeki sorumluluklarını vurgulamak amacıyla birim, yatırım merkezi deyimini ile nitelendirilir. Genellikle oldukça büyük sorumluluk merkezleri yatırım merkezi olarak kabul edilir. Bu tür merkezlerde yöneticilerin başarıları sadece kar ile değil, aynı zamanda, bu karın elde edilmesi sırasında kullanılan varlık miktarı da dikkate alınarak değerlendirilir. Özetle yatırım merkezi, yöneticilerin bu merkeze yatırılan sermaye miktarının kullanımından sorumlu tutulduğu türden bir kar merkezidir.²⁰⁵

2.2.6.1.5.1. Kar ve Yatırım Merkezlerinde Faaliyet Kontrolü

Kar kontrol ölçüsü olarak kullanıldığında, elde edilecek raporlara, bölümün fiyat saptamaya yetkili yöneticinin başarı derecesi yansıtılmış olacaktır. Bununla beraber, bölüm yöneticisinin iyi müşteriler elde etmesi çalışanların işletmeye karşı iyi niyet ve bağlılıklarını sağlaması ve geleceğin üst düzeyindeki yöneticileri için iyi bir yetişme

²⁰² TÜTÜNCÜ, a.g.e., sf.22.

²⁰³ TANER ve ÖNCÜ, a.g.e., sf.135.

²⁰⁴ TANER ve ÖNCÜ, a.g.e., sf.158.

²⁰⁵ TANER ve ÖNCÜ, a.g.e., sf.161.

ortamı gerçekleştirmesi gibi faktörler, dönemin kar rakamlarına, özellikle kısa vadeli analizlerde yeterince yansıtılmamış olabilir. Ayrıca sadece kar rakamlarına bakılarak, bölüm yöneticilerinin minimum yatırımla belli bir karı elde etme yeteneği olup olmadığı da anlaşılamaz. Bu nedenle, kar merkezi düzeyindeki bir sorumluluk merkezi yöneticisinin başarı derecesinin kontrolünde sadece maliyetler değil, aynı zamanda gelirler ve bu merkeze ait yatırım miktarı da dikkate alınması gereken unsurlar arasında yer almaktadır.²⁰⁶

Yatırım merkezlerinde yöneticiler kar rakamlarının yanı sıra bölüme yapılmış sermaye yatırımları ile elde edilen kar arasındaki ilişkiye göre değerlendirilirler. Bu ilişkiler yatırım merkezlerinde karlılığı ölçme açısından özel ölçütlerden yararlanma gereği getirmiştir.²⁰⁷

2.2.6.1.6. Sorumluluk Raporları

Sorumluluk raporlarının amacı, sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarı derecelerinin ölçülmesi ve değerlendirilmesidir. Bu ölçme ve değerlendirme işlemi gerçekleşen tutarlarla, bütçelenmiş tutarların karşılaştırılması ve varsa aradaki sapmaları gösteren raporlara dayanılarak yapılmaktadır. Sorumluluk raporlarının amacı, işletme içerisinde belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının belirlenmesini sağlamaktır. İşletme içi kontrolü kolaylaştırmak amacıyla düzenlenen sorumluluk raporları, kapsamlarına, biçimlerine, çeşitlerine, işletmenin büyüklüğüne, yönetim anlayışına, yöneticilerin ve iş görenlerin eğitim düzeyine ve işletmenin ilgili bulunduğu işkolunun özelliklerine göre farklılık gösterirse de bunların esasları büyük ölçüde birbirine benzemektedir.²⁰⁸

Kar merkezi, maliyet merkezi ve yatırım merkezi açıklamalarına bağlı olarak, otel işletmelerinin bölüm ve alt bölümleri Tablo 2.1’de belirtilmiştir.

²⁰⁶ TANER ve ÖNCÜ, **a.g.e.**, sf.162.

²⁰⁷ TANER ve ÖNCÜ, **a.g.e.**, sf.169.

²⁰⁸ ÖNCÜ, Semra (1992), **İşletmelerde Yönetim Kontrolü ve Sorumluluk Raporlaması**, Serdar Ofset, İzmir, sf.120.

Tablo 2.1: Otel İşletmelerinde Sorumluluk Merkezleri

KÂR MERKEZLERİ	MALİYET MERKEZLERİ	KÂR VEYA MALİYET MERKEZLERİ
Konaklama (Önbüro)	Üniformalı Hizmetler (Kat Hizmetleri)	
Yiyecek-içecek (Servis-Restoran- Bar)	Yiyecek Hazırlama (Mutfak, Satınalma, Depolama)	
Yardımcı Hizmetler (Telefon, Sigara-Gazete, Berber, Kuaför, Hediyelik Eşya, Çiçekçi, Müşteri Çamaşırhanesi, Disko)	Havuz	Sauna, Fitness-Center, Animasyon
	Muhasebe, Teknik İşler, Güvenlik ve Çamaşırhane Bölümlerinin Tümü	

Kaynak: SUSMUŞ, a.g.e.

Tablo 2.1’de görüldüğü gibi, bazı bölümlerin kar merkezi mi yoksa maliyet merkezi mi oldukları konusu değişebilmektedir. Şöyle ki; animasyon bölümünün fonksiyonu, otel müşterilerini eğlendirmek şeklinde açıklanabilir ve otelin müşterisinden bu hizmetler için ayrıca bir ücret talebi söz konusu değildir. Bu açıdan bakıldığında bu bölüm bir maliyet merkezi olacaktır. Fakat otelde “Türk Geceleri”nin düzenlenmesi durumunda bu eğlencelere dışarıdan katılan müşterilerin belirli bir ücret ödemeleri durumu da, bu hizmetlerden gelir elde edileceğinden kar merkezi olarak değerlendirilebilecektir.²⁰⁹

2.2.6.2. Ekonomik Katma Değer (EVA™)

1990 yılında Amerikan Stern Stewart & Co. şirketinin ortaya çıkardığı yöntem, işletmelerin finansal yönetimindeki doğru performans hesaplama ihtiyacına cevap vermiştir. Ekonomik Katma Değer (EVA™) adı verilen bu yöntemle işletmelerin daha doğru karlılık hesaplamaları yapmalarına olanak sağlanmıştır. EVA™ vergi sonrası net faaliyet karından sermaye maliyetinin çıkarılması ile elde edilen değerdir.²¹⁰

²⁰⁹ SUSMUŞ, Türker, “Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl 5, Sayı 59, 2002, http://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm#_ftn30, (Erişim Tarihi: 23.03.2010).

²¹⁰ GİDER, Ömer, “Hastanelerde Ekonomik Katma Değer (EVA) Yöntemine Göre Finansal Performansın Değerlendirilmesi: Bir Özel Hastane Örneği”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, Yıl 46, Sayı 537, 2009, ss.65-86.

Değer tabanlı performans ölçüleri arasında değeri doğru olarak ölçmek, işletmede değer yaratma anlayışını yerleştirerek farklı bir kültür yaratmak ve kullanım kolaylığı sağlama açısından en yaygın ölçüt Ekonomik Katma Değer (EVA™)'dir. EVA™, işletmenin vergi sonrası net faaliyet kârının, o kârı yaratmak için kullanılan sermayenin maliyetinden arındırılarak ulaşılan değerdir. EVA™ şirket hedeflerinin saptanmasından stratejik planlamaya, bütçeleden fiyatlamaya, teşvik sistemi oluşturulmasından insan kaynaklarına kadar uzanan bir finansal yönetim sistemidir.²¹¹

EVA™'nin formülü aşağıdaki şekilde ifade edilebilir²¹²:

$$EVA^{TM} = \text{sermaye} \times (r - c)$$

$$\text{Sermaye} = \text{Borç} + \text{Öz sermaye},$$

$$r = \text{Sermayeden elde edilen kazanç oranı},$$

$$c = \text{Ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti}.$$

Başka bir ifade ile:

$$EVA^{TM} = \text{VSFK} - (\text{AOSM} \times \text{YATSER})$$

Formülde AOSM, işletmenin özkaynakları ile faizli borçlarının ağırlıklı toplam maliyetini, YATSER, ilgili dönemde işletmenin toplam yatırımını göstermektedir. VSFK'nın muhasebe verilerinden elde edilen bir rakam olması düzeltilme gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Stewart (1991) tarafından önerilen düzeltmeler formüle edildiğinde;

$$EVA = \text{VSFK} + \text{MD}_{\text{VSFK}} - \text{AOSM} \times (\text{YATSER} + \text{MD}_{\text{YATSER}})$$
 halini almaktadır.

Formülde MD_{VSFK}, vergi sonrası faaliyet karında ve MD_{YATSER}, yatırım sermayesinde yapılması gereken muhasebe düzeltmelerini göstermektedir. Stewart, 200'e yakın düzeltme önermiştir. Bu düzeltmeler hem teorik hem de ampirik temellere dayanmaktadır.²¹³

Firmaların EVA™ performans değerlerinin daha yüksek çıkması o firmaların daha fazla değer yarattığı anlamına gelmektedir. Bu noktada EVA™ performans değerlerinin yükseltilebilmesi için, sermaye miktarını arttırmadan, mevcut olan sermaye üzerinden daha fazla faaliyet karı elde edilmesi, sermayenin sermaye maliyetinden

²¹¹ HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, ŞAKRAK, Münir, DEMİR, Volkan, "Etkin Performans Ölçüm Aracı (EVA)", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 59 2002, ss. 10-22.

²¹² TOPAL, Yusuf, "Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Pazar Karma Değer (MVA) Arasındaki İlişki İMKB İmalat İşletmelerinden Örnek", **Süleyman Demirel Üni. İktisadi ve İdari Bil. Fak. Dergisi**, Cilt 13, Sayı 2, 2008, ss.249-261.

²¹³ DEMİR, Sezgin, "Ekonomik Katma Değerin Diğer Performans Ölçülerine Göreceli Üstünlüğü; Türkiye Örneği", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl 8, Sayı 25, 2008, ss.83-100.

düşük kazanç elde edilen alanlardaki kullanımının sınırlandırılması veya zorunluluk arz etmiyorsa hiç kullanılmaması gerekmektedir.²¹⁴

Muhasebe verilerine dayalı olarak hesaplanan bir performans ölçütü olması bakımından EVA™, iki temel avantaja sahiptir. Bu avantajlar şu şekilde ifade edilebilir²¹⁵:

- Muhasebe verilerine dayalı performans ölçütleri, yatırımcıların beklentilerine dayalı olan “göreceli işletme performanslarından” daha fazla “kesinleşmiş işletme performansına” dayalıdır. Bu açıdan işletmenin bir bütün olarak kesinleşmiş performansının değerlendirilmesinde kullanılır.
- Muhasebe verilerine dayalı performans ölçütleri, aynı zamanda sorumluluk alanları sadece tek bir bölüm veya üretim yeri ile sınırlı olan alt seviyedeki yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesine de olanak sağlamaktadır. EVA™’nin diğer yararları şu şekilde sıralanmaktadır²¹⁶:
- Direkt olarak hissedar zenginliğine bağlı olan bu performans ölçüm aracı, daha yüksek bir EVA yani daha yüksek bir Pazar Fiyatı için yönetimi öngörür.
- Daha yüksek bir EVA, her zaman hissedarların daha fazla kâr elde etmesi demektir. Bunun aksine kâr payları, pay başı gelir ve yatırım verim oranlarını artıran bazı davranışlar hissedarların yararına olmayabilir.
- Faaliyet bütçeleme, sermaye bütçeleme ve devralmadan stratejik planlamaya kadar her türlü karara rehberlik eden, kapsamlı bir sistem olan ortak finansal yönetimin alt yapısını oluşturur.
- En alt kademedeki çalışanlara kadar işi anlatabilecek düzeyde basit, fakat etkili bir yöntemdir.
- Yöneticileri, şirket sahipleri gibi düşünmeye ve davranmaya iten bir sistemdir.
- Şirketlerin amaç ve başarılarını yatırımcılara anlatmanın bir yolu ve aynı zamanda yatırımcıların da üstün performans potansiyeli olan şirketleri belirlemelerinin bir yoludur.

²¹⁴ BAYRAKDAROĞLU, Ali, ÜNLÜ, Ulaş, “Performans Değerlemede EVA ve MVA Ölçütleri: Bu Ölçütler Açısından İMKB ve NYSE’nin Karşılaştırmalı Analizi”, **Süleyman Demirel Üni. İktisadi ve İdari Bil. Fak. Dergisi**, Cilt 14, Sayı 1, 2009, ss.287-312.

²¹⁵ ÇELİK, Orhan, “İşletmelerde Bir Performans Ölçütü Olarak Ekonomik Katma Değer (EKD) ve Türk Telekom A.Ş.’de Uygulaması”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bil. Fak. Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi**, Tartışma Metinleri, No 45, 2002, http://www.politics.ankara.edu.tr/eski/dosyalar/tm/SBF_WP_45.pdf, (Erişim Tar: 29.03.2010).

²¹⁶ HACIRÜSTEMOĞLU, ŞAKRAK, DEMİR, a.g.e.

- Tüm yönetici ve çalışanları mümkün olan en iyi performansa ulaşmak üzere motive eden, işbirliği ve hevesle çalışmalarını sağlayan bir iç kontrol unsurudur.

EVA™'yı benimseyen işletmeler, ürünlerin, hizmetlerin ve müşterilerin maliyetlerini belirleyebilmek için faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanmaktadırlar. Bu yöntem, ekonomik karma değerün ürün, ürün hattı ve müşteri bazında hesaplanmasına imkan vermektedir.²¹⁷

2.2.6.3. Dengeli Ölçüm Kartı

Dengeli ölçüm kartı tekniği (BSC), ilk olarak 1992 yılında Robert S. Kaplan ve David P. Norton tarafından Harvard Business Review'da yayınlanan makaleleri ile ortaya sürülmüştür. Çalışmalarında Kaplan ve Norton, yöntemi şu şekilde açıklamışlardır; “Dengeli ölçüm kartı, üst yönetime işletmenin hızlı ancak kapsamlı görünümünü sunmaya yarayan araçlardan oluşan bir settir. Dengeli ölçüm kartı gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarını anlatan finansal ölçümleri içermektedir. Finansal ölçümleri tamamlayıcı olarak müşteri memnuniyetine yönelik operasyonel ölçümleri, dahili süreçler ve örgütün inovasyon ve gelişim faaliyetlerini içeren gelecekteki finansal performansı sürdürecektir operasyonel ölçümleri de içermektedir.”²¹⁸

Dengeli ölçüm kartı, kısa vadeli faaliyetleri uzun vadeli hedeflere bağlayan dört süreçten oluşmaktadır²¹⁹:

- **Vizyon dönüşümü:** Ölçüme dayanarak BSC, yöneticileri yüksek vizyonlarını işlevselleştirecek ölçüler üzerinde uzlaşmaya zorlamaktadır.
- **İletişim ve birleştirme:** Ölçüm kartı örgüt şemasının alt ve üst kademelerine yayıldığında, strateji, herkesin erişebildiği bir araca dönüşmektedir. Yüksek seviyeli bir ölçüm kartı bağımsız işletme birimlerini aşağı bağlarken stratejik hedefleri kapsar, ölçüler hedeflere dönüştürülür ve ölçüler bağımsız gruplara ayrılır. Bu hedefleri bireysel performanslara ve tazminat sistemlerine bağlanması “bireysel ölçüm kartı” ile sonuçlanmaktadır. Böylece, her bir çalışan kendi üretkenliklerinin genel stratejiyi nasıl desteklediğini anlayabilmektedir.

²¹⁷ TÜRKER, İpek, “Ekonomik Katma Değer (EVA)’in Hesaplanması ve Gerekli Muhasebe Düzeltmeleri, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Yıl 5, Sayı 15, 2005, ss.125-150.

²¹⁸ KAPLAN, S. Robert, NORTON, P. David (a), “The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance”, Best of HBR 1992, The High Performance Organisation, **Harvard Business Review**, July-August 2005.

²¹⁹ KAPLAN, S. Robert, NORTON, P. David, “Using Balanced Scorecard as a Strategic Management System”, Best of HBR, **Harvard Business Review**, 2005.

- **İşletme planlaması:** Birçok şirketin stratejik planlama ve bütçeleme için ayrı süreçleri bulunmaktadır. Dengeli ölçüm kartı oluşturma disiplini işletmeleri bu iki fonksiyonu finansal bütçeleri stratejik hedefleri destekleyecek şekilde birbirine entegre etmeye zorlamaktadır.
- **Geribildirim ve öğrenme:** Stratejik geribildirim ve değerlendirme mekanizması sağlayarak dengeli ölçüm kartı, örgüte genellikle eksik olan bir öğrenme modeli sunmaktadır; etki tepki ilişkilerine uyum ve sonuçlara cevap verebilme yeteneği. Dengeli ölçüm kartı tekniği ile işletmenin vizyonu ve stratejisi ölçüm kartının dört performans ölçüsü altında toplanarak dönüştürülmektedir²²⁰:

- Finansal boyut
- Müşteri boyutu
- İçsel işletme boyutu
- Öğrenme ve büyüme boyutu

BSC ile ele alınan dört boyutla şu sorulara cevap aranmaktadır²²¹:

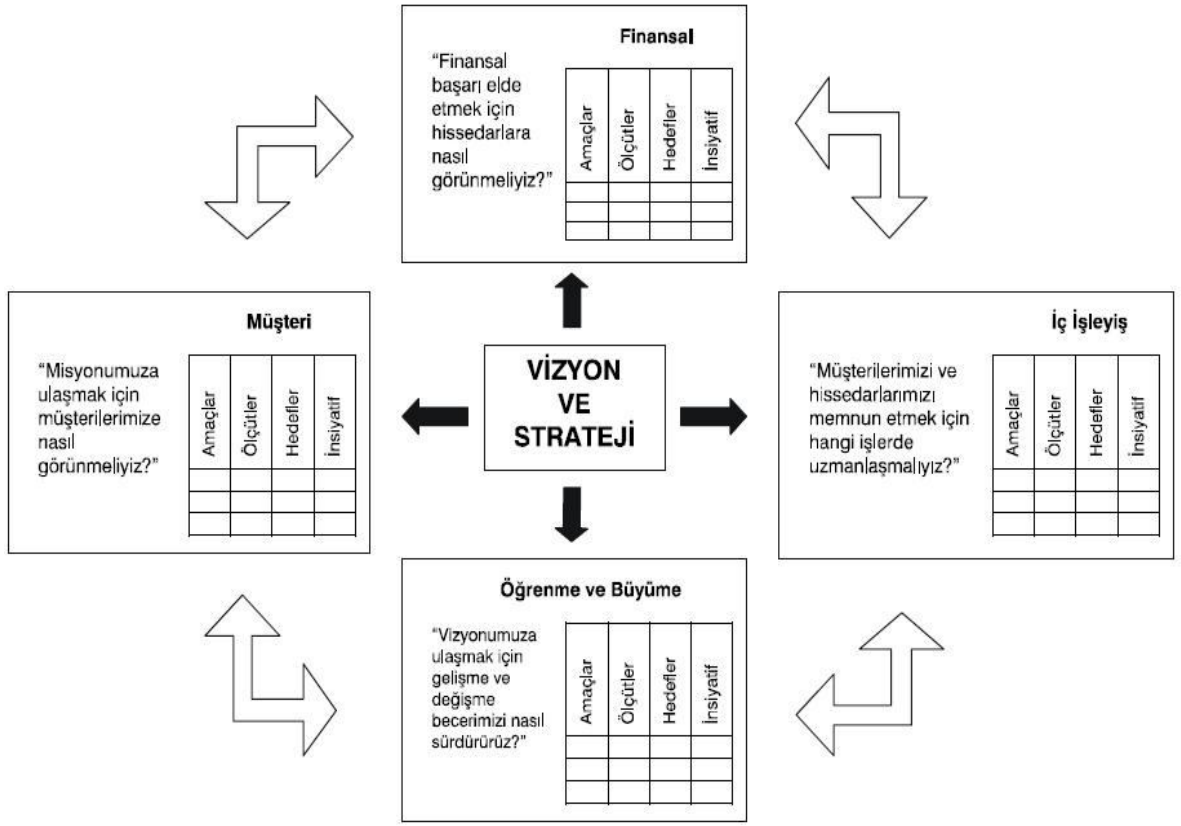
- Hissedarlar işletmeyi nasıl görüyor? (Finansal boyut)
- Müşteriler işletmeyi nasıl görüyor? (Müşteri boyutu)
- İşletmenin geliştirmesi gereken süreçler nelerdir? (İçsel işletme boyutu)
- Değer yaratma ve iyileştirmenin sürekliliği nasıl sağlanabilir? (Öğrenme ve büyüme boyutu)

Dengeli ölçüm kartı modeli Şekil 2.13'te gösterilmiştir.

²²⁰ KAPLAN, S. Robert, NORTON, P. David (b), "Putting the Balanced Scorecard to Work", **Harvard Business Review**, September – October 1993.

²²¹ KAPLAN ve NORTON (a), **a.g.e.**

Şekil 2.13: Dengeli Ölçüm Kartı Modeli



Kaynak: Kaplan ve Norton, "Using Balanced Scorecard as a Strategic Management System", Best of HBR, **Harvard Business Review**, 2005.

2.2.6.3.1. Finansal Boyut

Finansal performans ölçütleri, organizasyonun strateji oluşturma ve uygulama çalışmalarının organizasyonun temel amacına ulaşip ulaşmadığını gösterir. Çoğu zaman finansal hedefler işletme gelirleri, satıştaki artış, nakit akışı yaratma ve sermaye/hasıla oranı gibi ölçütlerdir. BSC yaklaşımı dışında da sıkça kullanılan bu ölçütler daha çok organizasyonun kısa vadedeki başarısının göstergesidir. Bu ölçütleri kullanmada ölçüm kartı yaklaşımının klasik kontrol sistemlerinden farkı, finansal sonuçların diğer boyutlarda belirlenen performans kriterleri ile ilişkilendirilmesidir.²²²

Dengeli ölçüm kartı, hem yöneticilerin şirketin uzun dönemli başarısının hangi ölçüye göre değerlendirileceğini belirlemelerine hem de uzun dönemli hedeflere ulaşmada en önemli etkenlerin neler olduğunu tespit etmelerine imkan tanımaktadır. Finansal performansta yer alan etkenler, içinde bulunulan sektöre, çevreye ve işletmenin

²²² KILIÇ, Mustafa, ERKAN, Volkan, "Stratejik Planlama ve Dengeli Performans Yönetimi Yaklaşımları Bir Arada Olabilir Mi?", **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı 2, 2006, ss.77-93.

stratejisine özel etkenlerdir. Dengeli ölçüm kartı modeli ile, şirketlerin gelir artışı, üretim artışı ve maliyetlerin azalması, kıymetlerden etkin fayda sağlamak ve risk yönetimi gibi konular arasından kendi finansal hedeflerini seçebilecekleri bir sınıflandırma şeması önerilmiştir.²²³

2.2.6.3.2. Müşteri Boyutu

Müşteri boyutunda, ölçüm kartı yaklaşımına göre yöneticiler, müşterileri ve işletme birimlerinin yarışacağı pazar bölümlerini tanımalı ve hedeflenen bu bölümlerdeki işletme birimlerinin performanslarını ölçmelidirler. Müşteri boyutuyla iyi formüle edilmiş ya da yerine getirilmiş bir stratejiden elde edilen başarılı sonuçların bir kaçı ölçüt olarak kabul edilebilir. Bunlar; müşteri memnuniyeti, müşteri bağlılığı, müşteri kazanma, müşteri kârlılığı, pazar ve hedeflenen bölümlerde pazar payı olarak sıralanabilmekte ve bütün organizasyon türleri için geçerli olabilmektedir. Hedeflenen bir pazardaki müşterilerin elde edilmesi için belli değerleri ortaya çıkaran bir strateji izlenmelidir. Yani, müşteriler açısından yaptıkları ödemelerden daha önemli sayılabilecek bazı değerlerin yaratılması gerekmektedir. Yaratılan değerler sektörler arasında ya da sektör içindeki bölümler arasında farklılıklar gösterebilir. Birçok üretim ve hizmet işletmelerinde yaratılan bu değerlerin genel bazı özellikler taşıdığı görülmektedir. Bu özellikler üç kategori halinde düzenlenmiştir²²⁴:

- Mamul ve hizmet özellikleri
- Müşteri ilişkileri
- İmaj ve itibar

2.2.6.3.3. İçsel İşletme Boyutu

Dengeli ölçüm kartının içsel işletme boyutunda, işletmenin müşterilere değer katmaya devam edebilmesi için örgütün anahtar süreçlerin tespitini gerçekleştirmesi gerekir. Müşteri memnuniyeti için, mevcut faaliyetlerinizin sürekli gelişimine odaklı gösterilen eforun yerine tamamıyla yeni içsel işletme süreçleri tespit edilmelidir. Hizmet geliştirme ve teslimi, toplumla işbirliği ve raporlama bu anlamda sunulabilecek bakış açılarına örnek olabilir.²²⁵

²²³ KAPLAN, S. Robert, NORTON, P. David (2009) (c), **Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek**, Sistem Yayıncılık, İstanbul, sf.78.

²²⁴ ÇAKICI, Cemal, “**Muhasebede Yeni Bir Yaklaşım: “Balanced Scorecard”**”, <http://www.tmsk.org.tr>, (Erişim Tar.: 01.04.2010).

²²⁵ NIVEN, R. Paul(2005), **Balanced Scorecard Diagnostics: Maintainin Maximum Performance**, John Wiley & Sons. Inc., New Jersey, sf.15.

2.2.6.3.4. Öğrenme ve Büyüme Boyutu

BSC, öğrenme ve büyüme boyutunda kurum stratejilerini etkin olarak uygulayabilmek için gerekli maddi olmayan varlıkları üç ana kategoride toplar²²⁶:

- **İnsan Sermayesi:** Kurum çalışanlarının sahip olduğu bilgi, beceri, yetenek ve yetkinlikler,
- **Bilgi Sermayesi:** Şirketin sahip olduğu veri bankaları, bilgi sistemleri, ilişki ağı (network) ve teknolojik altyapı,
- **Örgütsel Sermaye:** Kurumun kültürü, liderlik yapısı, çalışanların stratejik hedeflere uyumu ve çalışanların bilgi paylaşımı konusundaki yetenekleri.

Konaklama işletmelerinde dengeli ölçüm kartı modelinin kullanılabilmesi için genel vizyon tanımlanmalı ve aktarılabilir bir strateji haline getirilerek, stratejinin tartışılarak benimsenmesi gerekir. Otel işletmelerinde her bölüm kendi vizyonunu belirleyerek, işletme vizyonu ile bütünleştirmelidir. Otellerde yönetici düzeyinde işletme stratejileri belirlendikten sonra, iletişim ve bağlantılar kurularak stratejiler tüm örgüte duyurulmalıdır. Bu aşamada iletişim kurulmalı ve performans ölçümleri uygun ödüllerle bağdaştırılmalıdır. Daha sonra otel işletmelerinin hedefleri belirlenmeli, stratejik uygulamalar arasında uyum sağlanmalı, kaynaklar tahsis edilmeli, en önemli kilometre taşları belirlenmelidir. Bu aşamada otel işletmelerinde ortak vizyon ifade edilmeli, stratejik geribildirim sağlanmalı, stratejik faaliyetler denetlenmeli ve öğrenme süreçleri kolaylaştırılmalıdır.²²⁷

Konaklama işletmelerinde dengeli ölçüm kartı modelinin kullanımına ilişkin en kapsamlı çalışma Hilton Otellerine yönelik olarak yapılmış ve çalışmanın bulguları şu şekilde sıralanmıştır²²⁸:

- Müşteri memnuniyeti kalıcı bir şekilde ve artarak geliştirilmiştir,
- Dengeli ölçüm kartı modelinin uygulandığı ilk üç yıl içerisinde müşteri sadakati %9 oranında artış göstermiştir,
- Hilton hem RevPAR (Revenue Per Room – Oda Başına Gelir) düzeyini hem de toplam gelirlerini istikrarlı olarak artırmıştır,

²²⁶KUYUCU, Burcu, “Entelektüel Sermaye Yönetimi”, Entelektüel Sermaye, ARGE Danışmanlık Yayınları, No 7, Editör: Yılmaz Argüden, İstanbul, 2005, sf.54.

²²⁷BERTAN, Serkan, “Otel İşletmelerinde Yönetim Aracı Olarak Kurumsal Karne”, **Journal of Yaşar University**, Vol 4, No 16, ss. 2525-2538.

²²⁸A Balanced Scorecard Hall of Fame™ Profile: Hilton Hotels Corporation, Balanced Scorecard Collaborative, **Harvard Business School Publishing**, sf.10.

- İşletme bir yılda 36 Milyon Dolar maliyet tasarrufu sağlamıştır,
- Çalışanlar arasında takım ruhu ve ortak amaçlara yönelme seviyesi güçlenmiştir,
- Her seviyedeki çalışan için performans ölçüleri, hedefler ve strateji daha kolay anlaşılır hale gelmiştir ve böylece çalışanlar kendilerinden beklentileri anlamıştır,
- Dengeli ölçüm kartı modelinin sağladığı ortak ölçüm sistemi sayesinde farklı otellerdeki genel performans tutarlı hale gelmiştir.

2.3. Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Sistemlerinin Kullanımı

Yönetim muhasebesinin gelişimindeki en güçlü yönlerden biri, üretim halindeki ürünün ve tamamlanmış ürün envanterlerinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi işlemleriydi. Birçok hizmet işletmesinde bu süreç, üretim ve tüketimin eş zamanlı olarak gerçekleşmesinden ve bu durumu takiben envanterin bulunmaması dolayısıyla sorun teşkil etmektedir. Bunun yanı sıra, envanter değerlemesine dayanan maliyet dağıtım yöntemleri, hizmet işletmelerinde karar alma sürecinde yanıltıcı bilgiye sebep olabilmektedir. Bu çerçevede içerisinde, hizmet sektörünün faaliyet tabanlı maliyetleme gibi maliyetleri ürün odaklı faaliyetlere dağıtan yeni yöntemleri hızla benimsemesi sürpriz olmamıştır.²²⁹

Geleneksel yönetim muhasebesi araçları, yönetim muhasebesinin gelişim süreciyle de ilişkili olarak (sanayi devrimi) çoğunlukla üretim işletmelerini kapsamaktaydı. Ancak 19.yy. ortalarından itibaren modern yönetim muhasebesine ilişkin adımlar atılarak hizmet işletmelerini de kapsayan araç ve uygulamalar geliştirilmiştir.

Hizmet sektörüne ilişkin yaptıkları sınıflandırmada Fitzgerald vd., otelleri hizmet dükkanları (service shops) olarak, kitlesel ve profesyonel hizmetler arasında konumlandırmışlardır.²³⁰ 1970'li yılların ortalarında Brown, konaklama sektörünün pazar odaklı olduğunu belirtmiş, pazar odaklılığın talebe yüksek derecede bağlılık yarattığını ve bu durumun işletmelerde ortaya çıkabilecek önemli sorunların ve bu

²²⁹ MODEL, Sven, "Management Accounting and Control in Services: Structural and Behavioral Perspectives", **International Journal of Service Industry Management**, Vol.7, No.2, 1996, ss.57-80.

²³⁰ FITZGERALD, Lilian., JOHNSTON, R., BRIGNALL, S., SILVESTRO, R., VOSS, C. (1991), *Performance Measurement in Service Businesses*, London: Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), aktaran: MAKRIGIANNAKIS, Georgios, SOTERIADES, Marios, "Management Accounting in The Hotel Business: The Case of The Greek Hotel Industry", **International Journal of Hospitality & Tourism Administration**, Vol.8, 2007, ss.47-76.

sorunlara yönelik çözüm yollarının işletmede, maliyet veya üretim tarafından ziyade gelir tarafından geleceğini tespit etmiştir. Dolayısı ile yapılacak çalışmaların klasik yönetim muhasebesindeki gibi maliyet ve üretim odaklı değil, modern yönetim muhasebesi sistemlerindeki gibi gelir odaklı olması gerektiğini belirtmiştir.²³¹

Harris ve Brown, yaptıkları çalışma ile, yönetim muhasebesi sistemlerinin konaklama işletmelerinde kullanımına ilişkin olarak üretim işletmelerinde elde edilen bulgu ve performans ölçümlerinin geçerli olamayacağını üç sebebe bağlayarak açıklamıştır²³²;

- Öncelikli olarak, üretim işletmelerinde üretilen ürünler standartlar dahilinde ve otomasyona dayalı üretim süreçleri sonucunda üretilen birbirinin aynısı ürünlerdir. Konaklama endüstrisinde ise bu süreç daha farklıdır, yiyecek içecek bölümünün ve misafir konaklama bölümünün koşulları dolayısıyla müşteri ile yoğun etkileşim gerektirmektedir. Bu durum, hizmet üretiminin çeşitliliğini artırmaktadır. Örnek olarak, konaklama işletmeleri oldukça heterojen yapıda müşteri profillerine sahiptir (Erkek, kadın, genç, yaşlı, farklı kültürel geçmişe ve yaşam biçimine sahip, bağımsız ya da kurumsal müşteriler gibi). Bu tarz bir yapı birden fazla hizmet şekline yönelik talep yaratmaktadır. Bu talep, çalışma ortamında aşırı belirsizliğe yol açmaktadır.
- İkincil olarak, konaklama işinin kişiselleştirilmiş ve özelleştirilmiş doğası gereği, ürün ve hizmetlerin sunumu işgücünden yoğun olarak etkilenmektedir. Dolayısı ile yönetimin kalitesinin derecesi yöneticilere bağlıdır. Yöneticilerin yüksek sorumluluk derecesi ve müşteriler ile doğrudan iletişimler çalışma ortamının belirsizliğini daha da artırmaktadır. Diğer taraftan ise, üretim işletmelerinde makineleşmenin etkisiyle ürünlerin sunum kalitesinde teknoloji önemli bir rol üstlenmektedir.
- Son olarak, konaklama işletmelerinin ürün ve hizmetleri dayanıksızdır ve fiziki değildir. Talepteki değişkenlikten etkilenmektedir aynı zamanda bu işletmelerin ürünlerinin üretimi, teslimi ve tüketimi eş zamanlı olarak gerçekleşmektedir. Örnek olarak, bir otelin süit odası ve restoranı günlük ve sezonluk tabanda

²³¹ BRANDER, Brwon, J., & McDonnell, B. (1995). The Balanced Scorecard: Short-term Guest or Long-term Resident?. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7(2/3), 7-11, aktaran: MAKRIGIANNAKIS ve SOTERIADES, **a.g.m.**

²³² HARRIS, J. Peter, BROWN, J. Brender, "Research and Development in Hospitality Accounting and Financial Management", **Hospitality Management**, Vol.17, 1998, ss.161-181.

değişmektedir ve eğer bir süit oda ya da restoranda bir masa gününde satılamazsa o gün için o oda veya masanın tekrar satılması gibi bir imkan söz konusu olamayacaktır. Oysa ki sanayi işletmelerinde, tamamlanmış bir ürün depolanarak saklanabilir ve daha sonraki bir tarihte satılabilir. Tüm bu sebepler, otel yöneticilerinin, karmaşık bir yapı altında, yüksek derecede belirsizlik ortamında çalışmalarına yol açmaktadır.

Konaklama işletmeleri yeni bir ürün ya da hizmeti duyurduğunda, rakip işletmeler aynı fikri adapte etmeye ve pazara sunmaya hazırdır, bu durum üretilen ürün ve hizmetin ömrünü kısaltmaktadır. Bu nedenle rekabetçi kalabilmek için, piyasa liderleri mevcut ürün ve hizmetlerine yönelik olarak sürekli geliştirmeler yapmalıdır. Öte yandan otel yöneticilerini kendi pazar payları ve pazar segmentlerine yönelik farkındalıkları, kar etmeyen ürün ve hizmetleri aynı zamanda da yeni fırsatları ortaya koyarken, yöneticilere karlı ürün, hizmet ve pazar segmentlerini korumaya yönelik doğru kararları almalarında destekleyici olacaktır. Yönetim muhasebesi sistemi, satış tutundurma programlarının, oda tipine göre gelirlerin, müşteri türünün ve müşteri memnuniyetinin etkinliği ile ilgili bilgi sağlayarak otellerde önemli bir görevi üstlenir.

Yöneticiler yönetim muhasebesi sistemini, işletmelerini rekabet yoğun pazarlarda konumlandırırken de kullanabilmektedir. Etkin bir konumlandırma için yöneticiler faaliyet gösterdikleri çevreyi dikkate alan anlık bilgiye ihtiyaç duyarlar. Diğer bir deyişle, bilginin zamanlılığı (güncelliği) etkinlik sürecini geliştirmek ve firelerin azaltılması açısından kritik öneme sahiptir.²³³

²³³ MIA ve PATIAR, **a.g.m.**

II. BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMLERİ (ANEMON OTELLER ZİNCİRİNDE UYGULAMA)

3.1. Uygulamanın Amacı

Çalışmanın ilk iki bölümünde açıklanmaya çalışılan kuramsal bilgileri desteklemek amacıyla merkezi Manisa’da bulunan ve zincir otel işletmesi olan Anemon Turizm Tic. A.Ş.’de, yönetim muhasebesi sistemi, sistemin araçlarının işleyişi ve etkinliğinin artırılması ile ilgili konular araştırmamızın amacını oluşturmaktadır.

3.2. Uygulamada Kullanılan Yöntem

Yöntemin seçiminde daha önce yapılmış bilimsel çalışmalarda kullanılan yöntemler de dikkate alınarak literatür taraması yapılmış ve daha sonra nitel araştırma yöntemlerinden “Görüşme” ve “Doküman İncelemesi” benimsenmiştir.

Uygulama bölümünde birden fazla işletmede araştırma yapmak tercih edilebilecek seçeneklerden bir tanesiydi. Ancak hem böyle bir çalışmanın birden fazla işletmede yapılmasının ortaya çıkaracağı karşılaştırmaların anlamlı olmayacağı, hem de araştırma için seçilen işletmenin bünyesinde 13 oteli barındıran bir zincir olması sebebiyle bu yöntem tercih edilmemiştir.

Araştırmada kullanılacak bir diğer yöntem olan anket yöntemi ise hem araştırma konusunun detaylı ve uzun görüşmeler gerektirmesi hem de anketi cevaplayacak katılımcıların sorulara direnç gösterme, görüş bildirmeme veya kaçamak cevaplar verme gibi araştırmacının sonuçlarını ve anlamlılığını etkileyebilecek davranışlar sergilemesi olasılığı göz önünde bulundurularak anket yönteminin beklenen sonuçları veremeyeceği düşünülmüştür.

3.2.1. Literatür Taraması

Konaklama endüstrisinde yönetim muhasebesine yönelik yapılan çalışmalar hem muhasebe hem de turizm yönetimi alanlarında görülmektedir.

Bringall, birçok otelin yüksek oranda sabit maliyetlerle çalıştığı sonucuna varmış ve toplam otel maliyetlerinin dörtte üçünün sabit ve kontrol edilemeyen maliyetlerden oluştuğunu belirtmiştir.²³⁴ Fay vd., geleneksel maliyet sistemlerinin konaklama işletmelerinde kullanım yöntemlerine değinmiştir.²³⁵

Dunn ve Brooks, Noone ve Griffin faaliyet tabanlı maliyetleme kullanan müşteri karlılık analizlerinin (Customer profitability analysis CPA) uygulamalarını incelemiştir.²³⁶

Schmidgall ve Ninemeier Amerika'daki oteller zincirinde faaliyet bütçeleri uygulamaları üzerine çalışmış, Amerika'daki 47 büyük otel zincirini içerisinde barındıran çalışmada koordinasyon ve kontrol üzerinde durmuşlardır.²³⁷

Schmidgall vd, Amerika'da yer alan konaklama işletmelerinin faaliyet bütçelerini İskandinavya'da yer alan konaklama işletmeleri ile kıyaslamışlardır. Her iki ülkede de ağırlıklı olarak aşağıdan yukarı doğru (bottom-up approach) yaklaşımının kullanıldığını tespit etmişlerdir.²³⁸

Pellinen, fiyatlandırma çalışmalarının maliyet muhasebesi ile ilişkilerini Finlandiya Lapland bölgesinde kurulmuş turizm işletmelerinde incelemiştir. Çalışma sonucunda fiyatın çoğunlukla güçlü olan işletmeler tarafından belirlendiğini ve maliyet muhasebesinin öneminin zayıf kaldığını tespit etmiştir.²³⁹

Haktanır ve Harris, Kıbrıs'daki bağımsız bir otelin performans ölçüm çalışmalarını araştırmışlardır. Çalışmanın bulguları altı ana konuyu işaret etmektedir;

²³⁴ BRINGALL, Stann, "A Contingent Rationale for Cost System Design In Services", **Management Accounting Research**, Vol.8, No.3, 1997, ss. 325-346.

²³⁵ FAY, Clifford, RHOADS, Richard, ROSENBLATT, Robert (1976), **Managerial Accounting for the Hospitality Service Industry**, Brown Company Publishers, Dubuque, USA.

²³⁶ DUNN, Kate, BROOKS, David, "Profit Analysis: Beyond Yield Management", **The Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly**, November, 1990, ss. 80-90; NOONE, Breffini, GRIFFIN, Peter, "Enhancing Yield Management with Customer Profitability Analysis", **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, Vol.9, No.2, 1997, ss. 75-79.

²³⁷ SCHMIDGALL, Raymond, NINEMEIER, Jack, "Budgeting In Hotel Chains: Coordination and Control", **The Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly**, Vol.28, No.4, 1987, ss. 79-84.

²³⁸ SCHMIDGALL, Raymond., BORCHGREVINK, Carl, ZAHL-BEGNUM, Odd, "Operations Budgeting Practices of Lodging Firms in The United States and Scandinavia", **International Journal of Hospitality Management**, Vol.15, No.2, 1996, ss. 189-203.

²³⁹ PELLINEN, Juka, "Making Price Decisions in Tourism Enterprises", **International Journal of Hospitality Management**, Vol. 22, No.3, 2003, ss. 217-235.

işletme dinamikleri, genel performans, çalışan performansı, müşteri memnuniyeti, finansal performans ve inovatif faaliyetler performansı.²⁴⁰ Ancak, Atkinson ve Brander Brown, İngiltere'deki otellerin hala geleneksel performans ölçüm araçlarına odaklandıkları sonucuna ulaşmışlardır.²⁴¹

Yönetim muhasebesine ilişkin çalışmaların büyük bir bölümünü yönetim muhasebesi uygulamaları oluşturmaktadır. (Chenhall ve Langfield-Smith, 1998a, b; Ghosh ve Chan; Guilding, Lamminmaki ve Drury; Luther ve Longden; Wijewardena ve Zoysa; Mendoza ve Bescos; Yohikawa; ve Drury vd.) Bu çalışmalar farklı yönetim muhasebesi tekniklerinin değişik ülkelerdeki kullanım ve faydalarını ortaya koymuşlardır.²⁴²

²⁴⁰ HAKTANIR, Mine, HARRIS, Peter, "Performance Measurement Practice in an Independent Hotel Context", **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, Vol.17, No.1, 2005, ss. 39-50.

²⁴¹ ATKINSON, Helen, BRANDER BROWN, Jackie, "Rethinking Performance Measures: Assessing Progress in UK Hotels", **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, Vol.13, No.3, 2001, ss. 128-135.

²⁴² CHENHALL, Robert, LANGFIELD-SMITH, Kim, "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study", **Management Accounting Research**, Vol.9, No.1, 1998a, ss. 1-19.; CHENHALL, Robert, LANGFIELD-SMITH, Kim, "The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a System Approach", **Accounting, Organization and Society**, Vol.23, No.3, 1998b, ss. 243-264.; GHOSH, B, CHAN, Yoke-Kai, "Management Accounting In Singapore – Well In Place?", **Managerial Auditing Journal**, Vol.12, No.1, 1997, ss. 16-18.; GUILDING, Chris, LAMMINMAKI, Dawne, DRURY, Colin, "Budgeting and Standard Costing Practices In New Zealand and The United Kingdom", **The International Journal of Accounting**, Vol.33, No.5, 1998, ss. 569-588.; LUTHER, Robert, LONGDEN, Stephen, "Management Accounting In Companies Adapting to Structural Change and Volatility In Transition Economies: A South African Study", **Management Accounting Research**, Vol.12, No.2, 2001, ss. 299-320.; WIJEWARDENA, Hema, ZOYSA, Anura, "A Comparative Analysis of Management Accounting Practices In Australia and Japan: An Empirical Investigation", **The International Journal of Accounting**, Vol.34, No.1, 1999, ss. 49-70.; MENDOZA, Carla, BESCOS, Pierre, "An Explanatory Model of Managers' Information Needs: Implications for Management Accounting", **European Accounting Review**, Vol.10, No.2, 2001, ss. 257-289.; YOHIKAWA, Takeo, "Some Aspects of The Japanese Approach to Management Accounting", **Management Accounting Research**, Vol.5, No.2, 1994, ss. 279-287.; DRURY, Colin, BRAUND, Steve., OSBORNE, Paul, TAYLES, Mike (1993), **A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies**, Certified Accountants Educational Trust, London.

3.2.2. Nitel Araştırma

Nitel araştırma, gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütünsel bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma olarak tanımlanabilir.²⁴³

Nitel yöntemlerden en sık kullanılanı görüşmedir. Görüşme, insanların bakış açılarını, deneyimlerini, duygularını ve algılarını ortaya koymada kullanılan, oldukça güçlü bir yöntemdir. Görüşmede kullanılan temel yöntem sözlü iletişimdir.²⁴⁴

Niteliksel araştırmada, görüşme iki yolla kullanılabilir. Ya veri toplamada baskın tekniktir ya da katılımcı gözlem, doküman analizi veya diğer tekniklerle birlikte kullanılır. Bütün bu durumlarda araştırmacı kendi sözlerini esas alan betimsel veri toplamayı hedefler.²⁴⁵

3.3. Uygulama Yapılan Zincir Otel İşletmesinin Tanıtılması ve Organizasyon Yapısı

Çalışmanın gerçekleştirildiği Anemon Turizm Tic. A.Ş. yerli sermayesi ve 13 oteli ile Türkiye'nin en büyük yerli sermayeye sahip oteller zinciri olarak faaliyetini sürdürmektedir. İzmir, İstanbul, Manisa, Marmaris, Afyon, Eskişehir, Aydın, Denizli ve Malatya'da toplam 3500 oda kapasitesi ve 610 çalışanı ile hizmet vermektedir.

İşletmenin profiline ilişkin genel görünüm aşağıdaki Tablo 3.1'de belirtilmiştir:

²⁴³ YILDIRIM, Ali, ŞİMŞEK, Hasan (2008), **Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, sf.39.

²⁴⁴ YILDIRIM ve ŞİMŞEK, **a.g.e.**, sf.41.

²⁴⁵ UZUNER, Yıldız, "Niteliksel Araştırma Yaklaşımı", Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Editör: BİR, A. Atıf, **Anadolu Üniversitesi Yayınları**, No:601, Eskişehir, 1999, ss. 173-193.

Tablo 3.1: Anemon Turizm Tic. A.Ş. Şirket Profili

<ul style="list-style-type: none">• İşletmenin Yasal / Kurumsal Statüsü	Anemon Turizm Tic. A.Ş.
<ul style="list-style-type: none">• Ana Hissedarın Menşei	Türkiye (%100 Yerli Sermaye)
<ul style="list-style-type: none">• Faaliyet Türü	Otel Zinciri
<ul style="list-style-type: none">• Faaliyet Periyodu	Tüm Yıl
<ul style="list-style-type: none">• Otel Kategorisi	Şehir Otelleri
<ul style="list-style-type: none">• Müşteri / Pazar Segmenti	Profesyoneller (İş amaçlı)
<ul style="list-style-type: none">• Temel Dağıtım Kanalları	1. Doğrudan Satış (Web sitesi, şirket anlaşmaları) 2. Seyahat Acenteleri
<ul style="list-style-type: none">• Zincirdeki Otel Sayısı	13
<ul style="list-style-type: none">• Birim Kapasitesi (Oda)	3500
<ul style="list-style-type: none">• Çalışan Sayısı	610
<ul style="list-style-type: none">• Satış Karması	1. Odalar 2. Banket

Zincir, son üç yılda gösterdiği performansla Türkiye'nin en büyük konaklama zincirlerinden biri haline gelmiş ve sadece geçtiğimiz yıl 4 otel birden açarak hızlı büyümesini sürdürmüştür. Karlılık da büyüme ile birlikte otel bazında beklenenin üzerinde gerçekleşerek sektördeki konumlarını sağlamlaştırmıştır.

Zincir bünyesindeki otellerden “Anemon İzmir”, “Anemon Ege”, “Anemon Fuar” ve “Anemon Çiğli” İzmir ilinde konumlandırılmış “Anemon Galata” İstanbul’da, “Anemon Manisa” ve “Anemon Kula” Manisa’da, “Anemon Afyon” Afyon’da, “Anemon Marmaris” Marmaris’te, “Anemon Aydın” Aydın’da, “Anemon Denizli” Denizli’de, “Anemon Malatya” Malatya’da ve “Anemon Eskişehir” Eskişehir’de faaliyet göstermektedir.

Zincirdeki otellerin tamamı şehir oteli olarak hizmet vermekte sadece “Anemon Marmaris”, otelin konumu itibariyle turizm sezonunda turistik konaklamaya yönelik de hizmet verebilmektedir. Zincir bünyesindeki otellerin yarısından fazlası doğrudan Anemon Turizm Tic. A.Ş.’nin mülküdür.

Aşağıda Anemon Turizm TİC. A.Ş.’ye ait 13 otel ile ilgili genel bilgiler verilmiştir.²⁴⁶

- **Anemon Galata:** Anemon Galata Oteli; 2.derece tarihi eser statüsündeki binanın bütün özellikleri korunarak restore edilmiştir. Anemon Galata Otel 7 süit ve 23 standart oda ile hizmet vermektedir.
- **Anemon İzmir:** Anemon İzmir Oteli’nde 7 corner, 21 standart, 49 deluxe, 21 superior oda, sigara içilmeyen 28 odalı özel katı ile şehir manzaralı toplam 98 oda bulunmaktadır. Standart odalar 22 m², süit odalar ise 35 m²'dir. Aynı zamanda otelde özel toplantı ve davetler için 200 kişilik çok amaçlı salon bulunmaktadır.
- **Anemon Ege:** 4 Süit, 1 bedensel engelli, 36 standart, 20 deluxe, 39 superior odası, sigara içilmeyen 25 odalı özel katı bulunmaktadır. Toplam 200 yatak kapasitesine sahiptir. Anemon Ege Oteli’nde 4 adet çok amaçlı salon bulunmaktadır.

²⁴⁶ Bu kısım www.anemonhotels.com internet sitesinden yararlanılarak hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 10.06.2010).

- **Anemon Fuar:** 4 yıldız plus hizmet veren Anemon Fuar oteli şehir merkezinde yer almaktadır. Otelde, 21 adet oda tween bed ve 97 oda french bed olarak tasarlanmış 74 deluxe oda, 32 superior oda, 2 corner oda, 6 b plus corner oda, 3 b plus executive suit ve 1 b plus presidential suite ile toplam 118 oda bulunmaktadır. Fuar Oteli'ndeki Roof Restaurant maks. 200 kişi kapasite ile özel davetler için, Montrö Balo Salonu, maks. 200 kişi kapasite ile yemek organizasyonları için, maks. 400 kişi kapasite ile kongre-seminer davetleri için uygun durumdadır. Maks. 100 kişi kapasiteli Alsancak Salonu'nda şirket toplantıları her ayrıntısı ile kusursuz şekilde organize edilebilmektedir. Kordon ve Lozan Salonları, maks. 20 kişilik VIP - Yönetim toplantı grupları için ideal hizmeti sunmaktadır.
- **Anemon Manisa:** Avrupa'nın en iyi yatırım kenti unvanına sahip Manisa ilinin, hızlı şekilde gelişen organize sanayi bölgesinin hemen yanı başında konumlanan ve şehrin ilk ve tek 5 yıldızlı işletmesidir. 102 standart, 7 business suite, 1 engelli odası, sigara içilmeyen 16 odalı özel katı ile havuz ve doğa manzaralı toplam 110 odası bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda otelin toplantı ve diğer özel organizasyonlara yönelik kapasiteleri görülmektedir.

Tablo 3.2: Anemon Manisa Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri

Salon	Banket	Tiyatro	Resepsiyon	Sınıf	Genişlik	Uzunluk	Alan	Yükseklik
Akide	450 kişi	750 kişi	1000 kişi	450 kişi	25 m.	18 m.	450 m2	4 m.
Firuzende	150 kişi	250 kişi	350 kişi	150 kişi	15 m	15 m	225 m2	3,5 m.
Kevser	60 kişi	120 kişi	150 kişi	60 kişi	10,5 m	12,5 m	130 m2	3,5 m.
Nazende	35 kişi	60 kişi	80 kişi	35 kişi	6 m.	10,5 m.	63 m2	3,5 m.
Revnak	20 kişi	30 kişi	40 kişi	20 kişi	4 m.	8,5 m.	34 m2	3,5 m.
Zişan	20 kişi	30 kişi	40 kişi	20 kişi	4 m.	8,5 m.	34 m2	3,5 m.

- **Anemon Kula:** Anemon Kula Oteli, 120 yıllık tarihi Kula Konağı'nda bulunmaktadır. 4 french bed, 5 twin, olmak üzere toplam 9 tarihi odası bulunmaktadır.
- **Anemon Marmaris:** Anemon Marmaris Oteli; 73 delux, 9 superior, 7 junior suit ile toplam 89 odaya sahiptir. Toplantı ve davetlerin düzenlenmesine uygun 2 toplantı salonu, tüm alanlarda yüksek hızda internet bağlantısı, açık otopark, 24 saat oda servisi ile hizmet vermektedir.

Tablo 3.3: Anemon Marmaris Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri

Salon	Genişlik	Uzunluk	Alan	Yükseklik	Banket	Tiyatro	Resepsiyon	Sınıf
Kybele	6 m.	24 m.	150 m2	2.60 m.	90 kişi	150 kiş	200 kişi	75 kişi
Sipilos	6 m.	10 m.	102 m2	2.35 m.	-	75 kişi	90 kişi	35 kişi

- **Anemon Afyon SPA Otel & Convention Center:** 5 yıldızlı otelde 17 adet b plus oda, 14 corner oda, 1 junior suite oda, 99 superior oda, 45 delux odaya ilave olarak 2 bedensel engelli odası ile birlikte toplam 178 oda bulunmaktadır. Otelde aynı zamanda SPA sağlık hizmetine yönelik tesisler de bulunmaktadır.

Tablo 3.4: Anemon Afyon Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri

Salon	Banket	Tiyatro	Kokteyl	Sınıf	Genişlik	Uzunluk	Alan	Yükseklik	U Düzen	I Düzen
Kehribar	920 kişi	1300 kişi	1500 kişi	690 kişi	23 m.	47 m.	1100m2	6 m.	-	-
Opal	630 kişi	900 kişi	1050 kişi	475 kişi	24 m.	33 m.	775 m2	5.75 m.	-	-
Lapis	230 kişi	300 kişi	350 kişi	175 kişi	24 m.	12 m.	278 m2	5.75 m.	65	48
Oniks	170 kişi	200 kişi	260 kişi	130 kişi	12 m.	18 m.	216 m2	5.75 m.	50	40
VIP 1	-	-	-	-	7 m.	8 m.	56 m2	2.40 m.	20	
VIP 2	-	80 kişi	-	60 kişi	7 m.	16 m.	112 m2	2.35 m.	40	20

- **Anemon Eskişehir:** 5 yıldızlı Anemon Eskişehir Oteli, 1 presidential suit, 5 executive suit, 6 junior suit, 162 deluxe ile toplam 174 oda sayısı ile hizmet sunmaktadır.

Tablo 3.5: Anemon Eskişehir Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri

Salon	Banket	Tiyatro	Resepsiyon Sınıf	Genişlik	Uzunluk	Alan	Yükseklik	
Eskişehir	550 kişi	1100kişi	1250 kişi	500 kişi	40 m.	22 m.	864 m2	4,5 m.
Manisa	160 kişi	260 kişi	350 kişi	160 kişi	17 m	15 m	261 m2	4 m.
İzmir	130 kişi	160 kişi	150 kişi	80 kişi	11 m	18 m	200 m2	3,5 m.
Marmaris	-	80 kişi	-	45 kişi	11 m.	10 m.	114 m2	3,5 m.
Galata	-	50 kişi	-	30 kişi	11 m.	7 m.	82 m2	3,5 m.
Anemon VIP	-	-	-	-	11 m.	5 m.	53 m2	3,5 m.
Ege	-	-	-	-	6 m.	5 m.	28 m2	3,5 m.
Aydın	-	-	-	-	6 m.	4 m.	26 m2	3,5 m.

- **Anemon Aydın:** 4 yıldızlı Anemon Aydın Otelinin, 72 Deluxe oda, 8 Superior oda, sigara içilmeyen 10 odalı özel katı olmak üzere toplam 80 odası bulunmaktadır. Aynı zamanda özel davetler, kongre, toplantı ve seminer organizasyonlarına ev sahipliği yapan otelin 40 ila 550 kişi arasında hizmet verebileceği 4 farklı toplantı ve yemek salon seçenekleri ile birlikte, 1200 kişi kapasiteli havuz başında özel davet verebilme imkanı sunmaktadır.
- **Anemon Denizli:** 5yıldızlı Anemon Denizli Oteli'nde; 2 adet grand suit, 6 adet executive suit, 6 adet junior suit, 2 adet engelli odası ve 110 adet delux oda olmak üzere 126 oda bulunmaktadır. Otel içerisinde 20 odalı sigara içilmeyen kat bulunmaktadır.

Tablo 3.6: Anemon Denizli Otel Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri

Salon	Banket	Tiyatro	Resepsiyon	Sınıf	Genişlik	Uzunluk	Alan	Yükseklik
Altın	720 kişi	1200 kişi	1200 kişi	500 kişi	42 m.	24 m.	1008 m2	5,5 m.
Zümrüt	250 kişi	450 kişi	500 kişi	300 kişi	22 m	18 m	396 m2	5 m.
Yakut	250 kişi	450 kişi	500 kişi	300 kişi	14 m	12 m	168 m2	4,5 m.
Yeşim		40 kişi		24 kişi	9 m.	7 m.	63m2	3,5 m.

- **Anemon Malatya:** 5 yıldızlı Anemon Malatya Otel, 7 farklı oda tipi;1 kral dairesi, 4 executive suit, 14 junior suit, 96 delux oda, 60 superior oda, 10 standart oda ve 2 engelli odası ile toplam 187 odaya sahiptir.

Tablo 3.7: Anemon Malatya Otel Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri

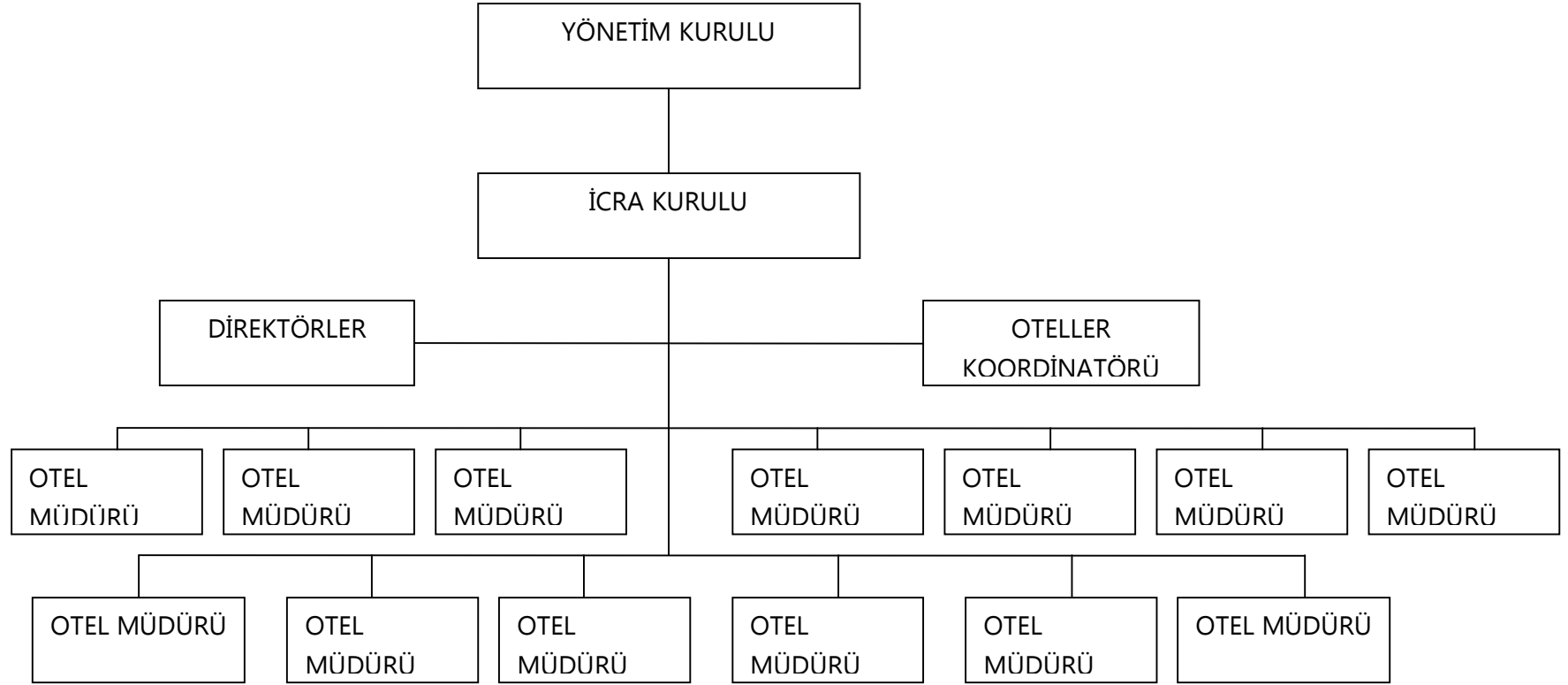
Salon	Banket	Tiyatro	Resepsiyon	Sınıf	Genişlik	Uzunluk	Alan	Yükseklik
Safir Balo	750 kişi	1300 kişi	1400 kişi	650 kişi	44 m.	24 m.	1056 m2	6,5 m.
Akik	130 kişi	160 kişi	150 kişi	80 kişi	16 m	12 m	192 m2	4,5 m.
Lal	70 kişi	110 kişi	120 kişi	80 kişi	13 m	7 m	91 m2	4,5 m.
Yakut	-	50 kişi	-	20 kişi	9,5 m.	6,5 m.	60 m2	3 m.
Yeşim	-	30 kişi	-	20 kişi	8 m.	6,5 m.	50 m2	3 m.
Zümrüt	-	30 kişi	-	20 kişi	8 m.	6,5 m.	50 m2	3 m.
Açık havuz alanı	800 kişi	-	1000 kişi	-	60 m.	30 m.	1800 m2	-

- **Anemon Çiğli:** İzmir Çiğli’de konumlanmış ve 4 yıldızlı olan otelde farklı özelliklerdeki,48 deluxe oda, 15 superior oda, 6 corner oda ve 6 b plus oda olmak üzere toplam 78 oda bulunmaktadır.

Tablo 3.8: Anemon Çiğli Oteli Toplantı ve Özel Organizasyon Salon Bilgileri

Salon	Banket	Tiyatro	Kokteyl	Sınıf	Alan	U Düzen	I Düzen
Balo Salonu	200 kişi	300 kişi	-	-	400 m2	-	-
Balo Salonu (Teraslarla)	400 kişi	250 kişi	600 kişi	-	-	-	-
VIP 1	-	35 kişi	-	20 kişi	51 m2	20 kişi	24 kişi
VIP 2	-	38 kişi	-	20 kişi	54 m2	20 kişi	24 kişi

Şekil 3.1: Anemon Turizm Tic. A.Ş. Organizasyon Şeması



İşletmenin organizasyon yapısı Şekil 3.1. yardımıyla incelendiğinde yönetim kurulu ve yönetim kuruluna bağlı olarak çalışan bir icra kurulu görev yapmaktadır. İcra kuruluna bağlı olarak çalışan koordinatör, kurul ile otel müdürleri arasındaki iletişimi sağlamakla sorumludur. Yine icra kuruluna bağlı olarak çalışan bir diğer birim ise direktörlüktür. Muhasebe, insan kaynakları ve pazarlama direktörleri icra kuruluna bağlı olarak faaliyet göstermektedirler. Bir alt kademede ise otel müdürleri ve onlara bağlı olan otel personeli yer almaktadır.

Anemon Otellerindeki yönetim muhasebesi sisteminin uygulamasına yönelik görüşmeler ve bilgi paylaşımları Anemon Turizm Tic. A.Ş. İcra Kurulu üyesi bir üst düzey yönetici ile gerçekleştirilmiştir.

3.4. Uygulamanın Bulgu ve Değerlendirmeleri

Çalışmanın ikinci bölümünde yönetim muhasebesi sistemi araçlarının neler olduğuna ve birbirleri ile olan çapraz ilişkilerine değinilmiş ve genel bir teorik çerçeve altında yönetim muhasebesi sisteminin alt yapısı vurgulanmıştır. Yapılan detaylı görüşmeler ve doküman incelemeleri sonucunda, Anemon Otellerinde yönetim muhasebesi sistemine ilişkin işleyiş ve araçların kullanımı değerlendirilmiş ve çalışma sonuçlandırılmıştır. Yapılan görüşmeler sonucunda anlaşılmıştır ki; Anemon Otelleri üst yönetimi yönetim muhasebesinin önemine ve etkin bir kullanım sonucunda işletmenin verimliliğine ve dolayısı ile karlılığına ciddi derecede etki edecek bir sistem olduğuna dair bilgi sahibidir. Özellikle icra kurulu üyeleri sistemin araçları tarafından üretilen verileri aldıkları birçok kararın temel dayanağı olarak kullanmakta ve bunu çeşitlendirme arzusundadır.

Anemon Oteller Zincirinin sistemi genel olarak değerlendirildiğine tüm araçların tam olarak kurulduğu ve aktif bir şekilde kullanıldığı söylenememektedir. Bu açıdan yaklaşıldığında sistemin bazı aksayan ayaklarının bulunduğu ortadadır. Anemon Otelleri üst yönetimi her ne kadar sistemin faydalarının farkında olsa da mevcut durumlarını geliştirmeye ve özellikle yeni yaklaşımları uygulamaya koyma konusunda temkinli hareket etmektedir. Özellikle son yıllarda geliştirilen ve kullanımına ilişkin faydalarının bilimsel çalışmalarla ortaya konduğu yönetim muhasebesi sisteminin birçok aracına Anemon Otellerinde rastlanamamıştır. Yine de aksak yönler bir kenara bırakıldığında, özellikle üst yönetimin yönetim muhasebesi sistemleri konusundaki

hassasiyeti ve kurduğu etkin bilgi sistemi vasıtasıyla birçok konuda sistemden faal olarak faydalanmaktadır.

3.4.1. Anemon Oteller Zincirinde Maliyet Muhasebesi Araçlarına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Yönetim muhasebesi sisteminin araçlarından maliyet yönetimine ilişkin Anemon Otelleri'nde ihtiyaca göre birden fazla maliyet sisteminin bir arada kullanılabilirdiği ve farklı durumların analizine yönelik farklı maliyet muhasebesi tekniklerinden yararlanıldığı belirtilmiştir. Bunun yanı sıra temel olarak esas alınan yöntemin fiili maliyet yöntemi olduğu tespit edilmiştir. İşletme mamul maliyetlerini gerçekleşmiş maliyet verilerine göre hesaplamaktadır.

Bilindiği üzere yönetim muhasebesi sistemlerinin temel amacı, işletmelerin dış çevreye yönelik yükümlülüklerinden doğan işlemlerin ve düzenlemelerin (devlete ödenmesi gereken vergiler ve diğer yükümlülükler sebebiyle maliyet hesaplamalarında kullanılması zorunlu yöntemler) gerçekleştirilmesi amacıyla işletmeyi desteklemek değil tam tersine, işletmenin kendi iç çevresine yönelik olarak, herhangi bir yasal zorunluluk arz etmeden, tamamıyla daha etkin ve verimli bir yönetim izleyebilmek amacıyla kurulan ve çıktılarından yararlanan sistemlerdir.

Fiili maliyetlerin en önemli dezavantajı maliyetlerin ne olduğu bilgisini sunabilmesine rağmen ne olacağına yönelik bir projeksiyon yapma imkanı tanımamasıdır. Bu konumu gereği turizm işletmelerinde tek başına yeterlilik arz etmeyecektir. Bir diğer önemli husus ise maliyetlerin oluştuktan sonra izlenebilir hale gelmesi, olası müdahale şansını zayıflatmakta ve işletmenin anlık karar alabilme becerisini kısıtlamaktadır.

Bu açıdan bir değerlendirme yapıldığında, Anemon Otelleri'nin tezin ikinci bölümünde teorik olarak değinilen "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", "Safha Maliyetleme" gibi alternatif yöntemlerden faydalanmaması sistemin aksayan ayaklarından birini oluşturmaktadır.

İşletmenin sahip olduğu bilgi sistemi vasıtası ile elde edilen maliyet verileri üst yönetimin farklı karar durumlarında raporların içerisinde yer alabilmekte. Performans değerlendirme tabloları bu raporlardan bir tanesi olarak gösterilebilir.

Kalitenin korunmasına ve artırılmasına yönelik olarak yine ikinci bölümde belirtilen yöntemlerden biri de kalite maliyetlerinin izlenmesi ve bu maliyetlerin kalite yönetimi konusunda işletmenin sağlıklı kararlar alabilmesi amacıyla kullanımının önemi belirtilmişti. Anemon Otelleri'nin kalite maliyetlerini izlemeye ve tespit etmeye yönelik bir sistemi bulunmadığı ve böyle bir uygulamaya geçilmesi gibi bir düşüncenin de henüz oluşmadığı tespit edilmiştir.

İşletme, kalitenin artırılmasına yönelik olarak hazırladığı iç süreçlere ilişkin kılavuzunda zincir bünyesindeki her bir personelin bağlı bulunduğu bölüm veya kademe göre görev tanımlarının ayrıntılı bir biçimde yazılı olarak ortaya konduğu ve bu iş emirlerinin üçer aylık dönemlerle revize edilmesine yönelik olarak sadece icra kurulu ve otel müdürlerini değil otel personelini de içeren toplantılar yapılarak katılımcı bir politikayla gerekli görülen revizelerin yapıldığı belirtilmektedir. Bu açıdan, her bir personelin oluşturulan bu kılavuzdaki iş emirlerine titizlikle uyması durumunda kalitenin doğal olarak sağlanacağı ve ilave bir yöntemin uygulanması gerekliliğinin olmadığı belirtilmiştir.

Yapılan doküman incelemesinde, görev tanımlarının ve iş emirlerinin çok detaylı bir yönerge haline getirildiği ve tüm kademelere ilişkin emir ve tanımların tek bir kitapta toplanarak işletmenin her kademesindeki personelin kendisinden daha üst veya daha alt hiyerarşik pozisyondaki personelin yapması gereken işler konusunda bilgilenmesini ve doğal bir otokontrol sisteminin geliştirilmesini sağlamıştır.

3.4.2. Anemon Oteller Zincirinde Karar Destek Araçlarına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Yönetim muhasebesi sisteminin en önemli ayaklarından bir tanesi karar destek araçlarıdır. Bu araçların sisteme doğru entegrasyonu ile üst yönetimin farklı seçenekler içerisinden yapacağı seçimlerin güvenilirliği arttırılarak hata payı azaltılabilecektir. Özellikle karar destek araçlarının kullanımında sistemin diğer araçlarından gelen verilerin de aktif bir şekilde kullanımı söz konusu olduğundan her ne kadar ayrı bir araç olarak görülse de bütün olarak değerlendirilmesinde yarar vardır. Yine bahsedilen bu genelleyici özelliği sebebiyle karar destek sisteminin doğru ve etkin işleyişinin sağlanabilmesi ancak diğer sistem araçlarının koordinasyon içerisinde ve aksamadan

çalışmasına bağlıdır. Bu araçların kullanımı ile işletmeler yapılacak seçime yönelik riskleri kontrol etme imkanına sahip olabilmekte ve bu riskleri ölçebilmektedir.

Anemon Otelleri, alınacak kararlarda her yönetim kademesinde sıklıkla finansal bilgi ve raporlardan yararlanmakta ancak bu raporların kapsadığı finansal bilgi düzeyi, karar alıcı konumundaki yöneticinin pozisyonuna göre farklılık göstermektedir. İşletmenin kullandığı bilgi sistemi, günlük olarak 13 otelin istenen finansal verilerini rapor haline getirerek yönetime sunabilecek kapasitede, bu sayede tüm değişiklikler anlık olarak takip edilebilmekte ve müdahale hızı artmaktadır. Özellikle karar destek için çok önemli olan iki fonksiyonu bir araya getiren bu sistem ile işletme yöneticileri, doğru bilgiyi doğru zamanda alarak verilen kararların zamanlılığı ve isabetliliğini artırmaktadır.

Bunun yanı sıra işletmenin kantitatif analiz yöntemlerinden karar ağacı, pareto analizi ve varyans analizi gibi değişik metotlardan yararlanmadığı anlaşılmıştır. Bilindiği üzere karar alma sürecinde kullanılan veriler alınacak kararın biçimine göre farklılık göstermektedir. Stratejik kararlar ile operasyonel kararların alınması durumunda aynı süreçler izlenmeyecek ve yine duruma bağlı olarak farklı verilerin destekleyici olarak kullanılması gerekebilecektir.

Yapılan görüşmede, zincirin maliyet-hacim-kar analizlerinden aktif olarak faydalanmadığı ancak odalar bazında faaliyet maliyetlerinin hesaplandığı ve bu sayede faaliyet kaldırıcını hesaplama ve bundan yararlanma imkanına sahip olduğu anlaşılmıştır.

3.4.3. Anemon Oteller Zincirinde Bütçeleme Araçlarına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

İşletme bütçeleri özellikle finansal hedeflere ulaşılması yolunda en önemli planlama ve kontrol araçları arasında gelmektedir. Zincir otel işletmelerinde gerek genel bütçenin gerekse birimler bazında oluşturulan bütçelerin büyük önemi vardır.

Anemon Otellerinde bütçeler senelik olarak hazırlanmakta ve zincirdeki her bir otelin bütçesi senelik yapılan toplantılarla tespit edilmektedir. Bütçelerin hazırlanması sürecinde öncelikli olarak otel müdürlerinden geçmiş yıl sonuçlarını dikkate alarak bir rapor hazırlamaları ve bir bütçe çalışması yapmaları beklenir. Hazırlanan bu bütçe çalışmaları otel müdürleri tarafından icra kuruluna teslim edilir. İcra kurulu her bir

otelin bütçesini zincirin amaç ve hedefleri doğrultusunda revize edebilir veya doğrudan otel müdürlerinin hazırladıkları bütçeleri yönetim kuruluna sunulur. Burada dikkat edilmesi gerek nokta, otel müdürlerinin hazırladıkları bütçeleri icra kuruluna sunduktan sonra artık bütçelere yönelik icra kurulunun yapacağı değişiklik ve düzenlemelerde söz sahibi olamamalarıdır. İcra kurulunun bütçeleri yönetim kuruluna sunması sonucunda yönetim kurulu tavsiye niteliğinde olan dolayısı ile bağlayıcılığı bulunmayan bir karar vermektedir. Yönetim kurulunun alacağı bu tavsiye niteliğindeki kararları uygulama ya da uygulamama tercihi tamamıyla icra kurulunun takdirindedir. Yönetim kuruluna bütçelerin sunulduğu ve tavsiye kararının çıktığı toplantıya otel müdürleri de katılmaktadır. Ancak otel müdürlerinin kurulun kararında her hangi bir katkısı veya söz hakkı bulunmamaktadır. Sadece gözlemci olarak dahil olabilmektedirler.

Bütçelerin tespitinde izlenen sürecin tam olarak katılımcı bir karar alma yöntemi olduğu söylenememektedir. Bütçelerin oluşturulmasında baz alınan amaç ve hedefler zincirin tüm halkalarındaki yöneticilerin katılımıyla değil, tepe yönetimin belirlediği stratejiler çerçevesinde tespit edilmekte, bu haliyle oluşturulan bütçelerin ortak fikrin ürünü olduğunu ve kolayca alt kademe yöneticiler ve diğer birimler tarafından benimsendiğini söylemek güçtür. Özellikle otel müdürlerinin hazırladıkları bütçelerin revize edilmesi sürecinde icra kurulu tek başına karar almakta ve daha sonra bu kararını yönetim kuruluyla paylaşarak netleştirmektedir.

Görüşmeden elde edilen bulgu sonucunda, Anemon Otellerinde bütçelerin yıl içerisinde belirli süreçlerle revize edilmediği anlaşılmıştır. Bu açıdan bir değerlendirme yapıldığında otel bütçelerinin esnek olmadığı gözlenmekte ve dış çevre faktörlerinde çok ciddi bir değişim olmadığı sürece bütçelerin yeniden ele alınması gibi bir sürece kesinlikle sıcak bakılmamaktadır. Mevcut durum itibarıyla bu bütçeyi ikinci bölümde açıklanan statik bütçeler başlığı altında değerlendirmek yanlış olmayacaktır. Sene başında tespit edilen bütçelere otel müdürlerinin ve diğer tüm birimlerin sıkı sıkıya uyması ve bütçe hedeflerinin tutturulması beklenmektedir. Bu noktada dikkati çeken durum ise, bütçelerin Anemon için en önemli finansal kontrol aracı olarak kullanılmasıdır. Bütçeler yıllık olarak hazırlanmakta ancak aylık olarak her bir otelin bütçesi ve genel bütçe kontrol edilmektedir. Yapılan aylık kontroller sonucunda bütçeden sapmalar tespit edildiğinde daha önce de belirtildiği gibi, olağan dışı bir

durum olmadığı sürece bütçede sapmaya yol açan durumlar ortaya çıkarılarak önlem alınmakta ve müdahale edilmektedir.

İkinci bölüm içerisinde bütçelerin fonksiyonlarından bahsederken yönlendirme işlevine de değinilmişti. Anemon Otellerinde bütçelerin planlama ve kontrol işlevi dışında bir diğer önemli işlevinin yönlendirme olduğu gözlenmektedir. Özellikle bütçelerin hazırlanması sürecinde tepe yönetimin amaç ve hedefleri otel müdürlerinden bağımsız olarak tespit etmesi ve bu bütçelerin son olarak yine otel müdürleri entegre edilmeden yönetim kurulu kararına sunulması süreci, hazırlanan bütçelerin otel müdürleri ve diğer alt birimlerin zincirin üst yönetimince tespit edilen amaç ve hedeflere “finansal açıdan” yönlendirilmesi işlevini üstlenmektedir.

Anemon Otellerini için bütçelerin finansal hedeflere ulaşılması yolunda önemli bir araç olmasının yanı sıra yönetim planları ile örgütün tamamı arasındaki iletişimi de sağlama görevi ile zincirin her bir halkasının örgütün amaç ve hedeflerine yönelik iletişim halinde bulunmasını ve bu sayede örgüt içi koordinasyonun oluşmasının sağlanması beklenmektedir.

Anemon Otellerinin kullandığı bilgi sistemi vasıtasıyla her bir otelde gerçekleştirilen en ufak değişiklikler dahi anlık olarak gözlemlenebilmekte ve olası müdahale durumunda ciddi bir hız ve etkinlik sağlanabilmektedir. 13 oteldeki değişimleri aynı anda takip edebilmeye yarayan bu kadar kapsamlı bir sistemin varlığı, Anemon Otelleri için bütçelerin olağan dışı durumlar haricinde kesinlikle revize edilmemesi ve katı bir şekilde bütçe disiplininin uygulanmasının sebebi olarak düşünülebilir.

3.4.4. Anemon Oteller Zincirinde Performans Değerleme Araçlarına İlişkin Bulgular ve Değerlendirmeler

Konaklama işletmelerinde finansal başarı ile müşteri memnuniyeti birbiriyle doğrudan ilişkili bir seyir izlemektir. Hizmet sektöründe sunulan fiziki ürünlerin yanı sıra servis gibi diğer kalite ve beğeni unsurları doğrudan müşteri memnuniyetini etkileyerek hizmet işletmelerinde başarının hayat damarlarını oluşturmaktadır. Özellikle teknolojinin ve teknoloji ile paralel olarak iletişimin hızlanması sonucunda olumsuz görüş ve tecrübelerin tüketiciler arasında yayılma hızı geçmişe oranla kat ve kat artmış aynı şekilde memnuniyetin ve tatminin bilinirliği de benzer bir hızla yayılabilir hale gelmiştir.

Konaklama işletmeleri gibi hizmet satan ve bu satışın tek seferlik olmadığı, tüketicinin konaklama süresi boyunca devamlı olarak gerçekleştiği, sanayi tesislerinin tam tersi olarak aşırı makineleşmeye ve dolayısıyla otomasyona gidilemeyen ve hala iş gücü yoğun olarak faaliyette bulunan işletmeler açısından, sunulan hizmete ilişkin performansın değerlendirilmesi daha önce bahsedilen tüm çalışmalardan daha büyük önem arz etmektedir. Tek bir müşterinin bir konaklama işletmesinde birebir temas kurduğu çalışan sayısı çok fazladır. Dolayısı ile hizmetin ve kalitenin müşterinin personel ile kurduğu her temasta standart olarak sağlanması ve bu standartlara ulaşıp ulaşılmadığının ölçülmesi gereklidir.

Bir örgüt için performans ölçümü işletmenin ne kadar iyi olduğunun göstergesidir. Bu gösterge aynı zamanda işletmeyi hedeflerine ulaştıracak kılavuzdur. Performans ölçümü sadece finansal olarak gerçekleştirilecek bir ölçüm değil artık günümüz işletmelerinde finansal olmayan ölçümler vasıtasıyla rakamsal olarak anlam taşımayan değerlerin de performansa katkısının tespit edilmesiyle birlikte birden fazla boyutu olan bir ölçüm, bir gösterge haline almıştır. Konaklama tesislerinde en alt birimden en üst kademeye kadar tüm iş gücü birebir müşteri ile temas halindedir. Bu sürekli iletişim durumu beraberinde ciddi riskleri de getirmektedir. Doğru bir iletişim sürecinin kurulamamış olma ihtimali işletmenin genel performansını belirgin şekilde düşürecektir. Performans ölçümleri yapılırken dikkat edilmesi gereken temel nokta salt finansal ölçümlerin yeterli olamayacağı gerçeğinin farkında olmaktır. Zira bir birim yöneticisi finansal performans raporları ile değerlendirmeye tabi tutulabilirken farklı birimlerde özellikle daha alt kademe çalışanların (örneğin barmen, bellboy, ön büro

elemanı vs.) performanslarının finansal olmayan ölçülerle tespit edilmesi daha olumlu etkiler yaratabilmektedir. Performans ölçümünde bu kadar tabana inilerek örgütün en alt birimlerinin ve çalışanlarının dahi performansının ölçülmesi gerekliliği zincirin gücünün ancak en zayıf halkası kadar olduğu gerçeğinin bilinmesinden ötürüdür.

Anemon Otelleri icra kurulu üyesi ile yapılan görüşmede ortaya konan bulgulardan biri de Anemon Otellerinin her bir halkasında performans ölçümlerinin ciddiye alındığı ve bu ölçümlerin beraberinde ödül ve cezaları getirdiğidir. Anemon Otellerinde finansal ve finansal olmayan performans değerlendirme kriterlerinin bir arada kullanımı ve bu iki grup kriterin ortalamasının alınarak genel performansın ölçümü söz konusu olmaktadır. Sözü edilen performans ölçümünün ana kriterini Anemon için bütçeler oluşturmaktadır. Özellikle otel müdürlerinin performansının değerlendirilmesinde finansal göstergeler finansal olmayan ölçümlerden çok daha büyük önem arz etmekte ve bu finansal göstergeler içerisinde de temeli bütçeler oluşturmaktadır. Anemon, bütçesini tutturana bir yöneticinin mutlak suretle başarılı olduğu ve her ne kadar finansal bir ölçüm aracı gibi görünse de bütçenin tutturulabilmesi için işletme amaç ve hedeflerine tam bağlılık, takım çalışması, örgüt kültürü ve zeka gibi finansal olmayan faktörlerin başarıyla yerine getirilmiş olması gerektiği görüşünü savunmaktadır. Bu açıdan özellikle yönetici performanslarının ölçümünde baz alınan finansal kriterlerin aslında içerisinde finansal olmayan değerleri de içerdiği düşüncesi ile ilave bir yöntem ile finansal olmayan performans ölçümüne gerek olmadığı fikrine sahiptir. Anemon Otellerinde otel müdürleri ve icra kurulu, bütçeleri tutturmaları halinde prim sistemiyle ödüllendirilmektedir.

Sorumluluk muhasebesi, gerek yetki dağıtımını gerekse faaliyet hedeflerinin tespiti gibi amaçları ile özellikle performans ölçümünde önemli bir araç olarak günümüz konaklama işletmelerinde uygulanmaktadır. Sorumluluk muhasebesinin otel işletmelerinde uygulanması konusunda yapılmış bilimsel çalışmaların literatürde uzun bir geçmişi vardır.²⁴⁷ Sorumluluk muhasebesi finansal olarak performansın ölçümünde birimlerin sorumluluk merkezlerine bölünmesi ve yöneticilerin bağlı buldukları sorumluluk merkezinin performansından sorumlu olmaktadır. Bu aracın kullanımında

²⁴⁷ Bknz: MADDEN, L. Donald, THOR, J William, "Responsibility Accounting", **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, Vol. 17, No. 1, 1976, 64-69.

yine bütçelerin önemli bir yeri olacaktır ancak bu defa bütçeler tüm otel için değil birimlere özel olarak hazırlanacaktır.

Anemon Otellerinde sorumluluk muhasebesine yönelik herhangi bir uygulama gözlenmedi. Bunun yanı sıra işletme, sorumluluk muhasebesi gibi sistemlerin zincir oteller için uygulanmasının mümkün olmayacağı görüşüne sahip.

Sorumluluk muhasebesinin yanı sıra finansal olarak performans ölçümüne yönelik geliştirilmiş modellerden bir diğeri de Ekonomik Karma Değer EVA™'dır. Ekonomik katma değerın ikinci bölümde belirtilen yöntemle hesaplanmasından sonra elde edilen rakam firmanın ne kadar değer yarattığına ilişkin önemli bir ölçü olarak karşımıza çıkmaktadır. EVA™ yönteminin literatürde değinilen faydalarından biri de yöneticilerin bu rakamı manipüle etme veya üzerinde iyileştirme yapma gibi bir şansının bulunmamasıdır. Bu durum özellikle hissedarlar ve paydaşlar için önem arz etmektedir. Ekonomik katma değer yöntemi ile etkin bir performans ölçümü sağlanabilmektedir. Bunun nedenleri arasında EVA™'nın kesinleşmiş işletme performansına dayanması birinci sırada gelmektedir.

Anemon Otellerinde yapılan çalışmada çeşitli finansal hesaplamalar kullanıldığı ancak spesifik olarak EVA™ yönteminin uygulanmadığı icra kurulu üyesi görüşmeci tarafından belirtilmiştir. Şunu da belirtmek gerekir ki Anemon Otellerinde EVA™ ve benzeri diğer finansal performans değerlendirme araçlarının kullanımı için gerekli olan tüm veriler üretilmekte ve bu konuda herhangi bir eksiklikleri bulunmamaktadır. Kullanmakta oldukları bilgi sistemi vasıtasıyla tüm bu hesaplamaları yapabilecek düzeyde veriye sahiptirler.

Finansal performans değerlendirme araçlarının yanı sıra ikinci bölümde detaylı bir biçimde açıklanan Balanced Scorecard gibi finansal olmayan performans değerlendirme araçlarının Anemon Otellerinde kullanımının söz konusu olmadığı tespit edilmiştir. Bilindiği üzere Balanced Scorecard yönteminin temel dayanağı vizyon ve stratejilerin kısa vadeli hedeflerle ilişkilendirilerek finansal, müşteri, iç işleyiş ve öğrenme – büyüme olarak tespit edilen dört kapsamda işletmenin kendi iç ve dış dinamiklerini değerlendirmesine dayanmaktadır.

Anemon Otelleri hazırlamış olduğu iş emirlerine yönelik kitapta vizyonu ve misyonuna ilişkin tanımlamaları yapmış ve bu tanımlamaların işletmenin her kademesindeki çalışanı tarafından bilinirliğini sağlamaya yönelik çalışmalarda

bulunmuştur. Ancak bu değerlerin işletmenin ve çalışanlarının performanslarına olan etkileri ve verimliliğe olan tesiri konusunda herhangi bir çalışma yapmamıştır. Yapılan görüşmede Anemon Otellerinin Balanced Scorecard gibi uygulamaya konması için geniş kapsamlı ve yoğun çalışma gerektiren alternatif performans değerlendirme sistemlerinin konaklama işletmelerinde özellikle kendileri gibi zincir işletmelerde olumlu sonuç vermeyeceği kanısına hakim olduğu anlaşılmıştır. Ancak yapılan uygulamalar sonucunda ortaya konan bilimsel çalışmalar bu tarz güncel yönetim muhasebesi uygulamalarının konaklama işletmelerindeki pozitif sonuçlarına işaret etmektedir.²⁴⁸

²⁴⁸ Balanced Scorecard yönetiminin Hilton oteller zincirinde uygulamaya konması ve sonuçlarını ortaya koyan çalışma ile bu modelin etkinliğine dair fikir sahibi olunabilir. Bknz: “A Balanced Scorecard Hall of Fame Profile: Hilton Hotels Corporation”, Balanced Scorecard Collaborative, **Harvard Business Publishing**.

SONUÇ

Değişen dünya koşulları beraberinde farklılaşan işletmeleri ve iş yapış tekniklerini getirmiştir. Sıklıkla söz edilen, ülkelerin birbirine entegrasyonu olarak tanımlayabileceğimiz küreselleşme, rekabetin boyutunu ve şiddetini bir daha hiç eskisi gibi olmayacak şekilde değiştirmiş ve işletmelerin üzerinde düşünmeleri ve mücadele etmeleri gereken en önemli faktör haline getirmiştir. İşletmelerin sürdürülebilir başarılar elde edebilmesi ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi için yaptıkları işte iyi olmaları yeterli gelmemektedir, aynı zamanda iş süreçleri de iyi olmalıdır.

Yönetim muhasebesi, yukarıda değinilen değişim ve gelişimlere işletmelerin cevap verebilmeleri ve bu değişimleri yönlendirebilmeleri için kullandıkları en etkili sistemlerden biridir. Yönetim muhasebesi sistemlerinin kullanımının yaygınlaşması ile birlikte muhasebe verileri sadece zorunlu hukuki yükümlülüklerini yerine getirmek için değil işletmenin etkin ve verimli yönetilmesine yönelik olarak alınacak kararların temel dayanağı haline almıştır.

Yönetim muhasebesi sisteminin ürettiği veriler işletmenin özellikle stratejik ve uzun vadeli kararlarının etkinliğini artırarak uzun vadeli rekabet üstünlüğü elde etmelerini sağlayacaktır. Sistemin ayaklarını; maliyet muhasebesi araçları, karar destek araçları, bütçeleme araçları ve performans değerlendirme araçları oluşturmaktadır. Bu araçlar tek başlarına kullanıldığında da işletmenin etkinliğine ciddi katkı sağlayacaktır. Birçok işletme bu araçları birbirinden bağımsız olarak kullanmakta ve faydasını görmektedir. Ancak burada sistem yaklaşımı altında ele alınmak istenen duruma ilişkin tanımlama “sinerji”dir.

Sinerji, Buchholz ve Roth tarafından birbirinden ayrı bağımsız varlıkların eş zamanlı faaliyetlerle bir araya gelerek bireysel etkilerinin toplamından daha büyük bir etki oluşturmasıdır şeklinde tanımlanmıştır.²⁴⁹ Bu tanımlamadan da anlaşılacağı üzere sinerji ile elde edilmek istenen fayda, araçların bağımsız olarak kullanımından bir bütün olarak kullanımına geçildiğinde elde edilecek sonucun önceki duruma kıyasla

²⁴⁹ PINAR, Haluk, TURAN, Mehmet, “Sinerjik Yönetimsel Uygulamaların Strateji Bileşenleri Üzerindeki Etkisine İlişkin Bir Araştırma”, **Çukurova Üni. Sos. Bil Ens. Dergisi**, Cilt 19, Sayı 2, 2010, ss.427-449 içinde; BUCHHOLZ, R. (1987); LAI L. L.S. (2002); “ **A Synergistic Approach to Information Systems Project Management**” www.is.cityu.edu.hk/Research/Publication/Paper/9430.pdf.

sağlayacağı katma değerdir. Yönetim muhasebesi sisteminin her bir aracı, sistem yaklaşımı altında birbirleriyle ilişkilendirilerek ve bir bütün olarak kullanıldığında özellikle üst yönetimin alması gereken stratejik kararlarla anlık olarak verilmesi gereken yönetsel kararların birbirini destekler nitelikte seyretmesini sağlar. Yönetim muhasebesi sisteminin ürettiği finansal ve finansal olmayan veriler, işletme yöneticilerinin sadece üst kademelerde değil alt kademe yöneticilerin de alacağı kararlara ürettiği verilerle yol gösterecektir.

Konaklama işletmeleri yüzlerce oda ve binlerce yatak kapasitesine, binlerce kişilik yeme – içme ve eğlence tesislerine sahip yoğun işgücünü bünyesinde bulunduran yönetmesi ve koordinasyonu ciddi mesai gerektiren işletmelerdir. Yapısı gereği bu işletmelerde gün içerisinde yönetim tarafından alınan kararların sayısı oldukça fazladır. İşte bu durumda alınması gereken kararları destekleyecek bilgilerin akışının da aynı tempoda olması gerekir. Bu akışın sağlanabilmesi yönetim muhasebesi sisteminin görevidir.

Yönetim muhasebesi sisteminin kullanımı ile konaklama işletmelerinin elde edeceği faydalar şu şekilde sıralanabilir:

- Araçların bütünleşik kullanımı sonucu ayrı ayrı kullanımlarına oranla daha büyük fayda yaratılarak sinerji etkisi oluşturulur,
- Yönetimin alacağı kararların zamanlı ve etkin olması sağlanır,
- Üst yönetimin alacağı stratejik kararlara ürettiği veriler ile yol gösterici rol üstlenir,
- Yönetimin alması gereken anlık kararlarla uzun vadeli stratejik kararların birbiriyle uyumlu ve bağlantılı olmasını sağlar,
- İşletme içerisindeki dinamiklerin net bir şekilde ortaya konmasına yardımcı olarak uzun vadeli rekabet üstünlüğü sağlar,
- Sadece üst yönetime yönelik olarak değil, daha alt kademe yönetim seviyelerin de alacakları kararlara yön verir,
- Hızlı veri ve bilgi akışı süreçleri kısaltarak verimliliği artırır.
- Örgüt kültürünün geliştirilmesine katkı sağlar, işletme stratejilerinin tabana yayılımına destek olur.

Yönetim muhasebesi sistemini üretilen veriler açısından ve kullanıcıları açısından iki aşamada incelemek mümkündür. Yönetim muhasebesi sistemi tam olarak

kullanıldığında üst yönetimin ihtiyacı olan finansal ve finansal olmayan verileri anlık olarak üretebilme kabiliyetine sahiptir. Yönetim muhasebesi sisteminin ürettiği veriler yine sistem tarafından yönetime sunulmak üzere raporlar haline dönüştürülür. Bu raporlar bütçeye ilişkin verileri, performans değerlerini, maliyete yönelik veriler içerebilmektedir.

Sistemin ikinci aşaması ise karar alıcı konumunda bulunan yöneticilerdir. Etkin bir yönetim muhasebesi sistemi ancak kullanımı tabana yayıldığında işlerlik kazanabilecektir. Sadece üst yönetimin bu sistemin raporlarından faydalanması, daha alt kademelerin erişme imkanı bulunmaması gibi durumlar üst yönetimle taban arasında kopukluğa yol açacak, bu da beraberinde farklı karar alma süreçlerini getirecektir. Oysa ki; sistemin yönetimin tüm kademelerine entegre edilmesi ve kullanımının yaygınlaşması tüm karar alıcıların sorumlulukları çerçevesinde karar alırken kullandığı bilgilerin standartlaşmasını sağlar.

Konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi sisteminin üretilen veriler açısından etkinliğini sağlayabilmek için aşağıda belirtilen koşulların varlığına özen gösterilmesi gerekmektedir.

- Tüm sistem araçlarının kurulumu
- Kullanılacak araçların seçiminde birbirleri ile olan uyumlarının dikkate alınması
- Etkin bir iletişim sisteminin kurulumu
- Tüm araçlardaki verileri birbirleriyle ilişkilendirebilecek bilgi sisteminin kurulumu
- En alt kademedен uygun belge ve kayıt düzeninin oluşturulması

Çalışmanın teorik kısımlarında açıklanmaya çalışılan yönetim muhasebesi sisteminin zincir bir otel işletmesinde nasıl uygulamaya konduğunu tespit edebilmek için uygulama çalışması yapılmıştır.

Bu bağlamda merkezi Manisa'da olan ve Türkiye'nin dokuz şehrinde 13 adet şehir oteliyle zincir bir konaklama işletmesi olan Anemon Turizm Tic. A.Ş.'de yönetim muhasebesi sisteminin kullanımına ilişkin konular araştırılmıştır. Araştırmada öncelikle işletme ile ilgili tanıtıcı bilgiler verildikten sonra Anemon icra kurulu üyesine işletmenin yönetim muhasebesi sistemine ve kullanım şekline yönelik görüşme tekniği kullanılarak sorular yöneltilerek yanıtlar alınmıştır.

Araştırma bulguları sonucunda zincirin yönetim muhasebesi sisteminin etkinliği ve kullanım şekliyle ilgili olarak önemli noktalar saptanarak işletmenin konuya ilişkin yapılanması ve uygulamaları ortaya konmaya çalışılmıştır. Daha sonra öneri getirilebilecek ya da aksadığı düşünülen noktalara ilişkin çözümlerin neler olabileceği irdelenmiş ve bu konudaki sonuç bilgileri aşağıda bir sıra halinde aktarılmıştır.

- a. Anemon Otellerinde üst yönetimin, bilgi sistemleri ve yönetim muhasebesinin işleyişi konusundaki hassasiyeti gerek kullandıkları raporlar gerekse bu raporlardan faydalanma yöntemleri açısından ortaya konmuştur. Kurulan bilgi sistemi vasıtasıyla üst yönetimin 13 otele ilişkin detaylı raporlara anlık olarak ulaşabilme becerisi beraberinde hızlı ve isabetli kararları getirmektedir. Bunun yanı sıra kullanılan bilgi sisteminin alt kademe yönetim birimleri tarafından da aynı etkinlikte kullanıldığına dair bir bulguya rastlanılamamıştır. Bu sebeple sistemin tabana yayılması ve alınacak kararlarda kullanılan bilgi ve raporlarda standardın yakalanması gerekmektedir.
- b. Yönetim muhasebesi sisteminin en önemli araçlarından biri olan maliyet muhasebesine ilişkin Anemon Otellerinde kullanılan fiili maliyet yöntemi, özellikle gerçekleşmiş maliyetleri ortaya koyması, işletmenin maliyetlerine yönelik aldığı kararların isabetliliğini artıran bir unsur olarak görülmektedir. Diğer açıdan ise gerçekleşmemiş maliyetlere ilişkin olarak kullanılan aracın bir veri sağlamamasından ötürü geleceğe dönük alınacak kararlar için yeterince aydınlatıcı rol üstlenememektedir. Dolayısı ile salt bu sistemin kullanımı altında öngörü yapmak ve öngörülerden yola çıkarak uzun vadeli projeksiyonlarda bulunmak mümkün olamayacaktır. İşletmenin farklı maliyet yerleri için farklı araç kullanması söz konusu olabilir. Örnek olarak zincirin en çok gelir getiren bölümlerinden olan ziyafet ve toplantı bölümleri için sipariş maliyet sistemi uygulanabileceği gibi yine teorik bölümlerde belirtilen daha uzun vadeli projeksiyon ve daha isabetli karar imkanı sunan alternatif maliyet araçlarının uygulamaya konması fayda olabilecektir.
- c. Anemon Otellerinde yönetim kararlarını destekleyici veriler ve raporlar üretmesi amacıyla kurulan sistem etkin bir şekilde çalışmakta ve üst yönetimin ihtiyacı olan tüm bilgiler sistemin ürettiği raporlarda anlık olarak

elde edilebilmektedir. Bunun yanı sıra yine sistem vasıtasıyla genel merkezden zincir bünyesindeki 13 otelin mutfağından housekeeping bölümüne kadar tüm birimlerin mevcut stokları, girişler – çıkışlar ve otellerde gerçekleşen diğer tüm değişimleri anlık olarak gözlemleyebilme ve gerektiğinde müdahale edebilme yeteneğine sahiptirler. Tüm bu kabiliyetler işletmenin karar alma hızını artırmakta bu sürat ve kararların güvenilir verilere dayanması sonucu elde edilen yerindelik işletmenin verimliliğini artırmakta, rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. Uzun vadeli kararlar değerlendirildiğinde ise Anemon Otelleri'nin çalışmanın teorik kısımlarında değinilen karar analizlerinden faydalanmıyor oluşu her ne kadar ellerinde bu araçlardan faydalanmaya yetecek veri üreten bir sistem olsa da maksimum verimin elde edilmesini önleyecektir.

- d. Anemon Otellerinde hazırlanan yıllık bütçeler vasıtasıyla hem finansal planlama hem de performans değerlendirme işlevleri yerine getirilmekte. Hazırlanan yıllık bütçeler aylık olarak kontrol ediliyor ve bütçeden olası sapmalar tespit edilerek müdahale ediliyor. Bütçelerin bu iki işlevinin yanı sıra Anemon Otellerindeki bir diğer fonksiyonu ise üst yönetimin amaç ve hedeflerinin alt kademe yöneticilere ve dolayısı ile işletme tabanına ulaştırılmasıdır. Bu noktada aksayan yönlerden birincisi otelin bütçelerini yılda bir kere hazırlaması ve olağan üstü koşullar dışında revize etmeye yanaşmamasıdır. Yani bütçe esnekliğinin olmasıdır. Bu çeşitli açılardan istikrar ve disiplinin bir göstergesi olarak yorumlanabilmekteyse de bir başka perspektiften bakıldığında esnekliğin beraberinde getirdiği avantajlardan da faydalanılamadığı görülmektedir. Bir diğer önemli nokta ise bütçelerin hazırlanması sırasında alt yönetim birimlerinin rolüdür. Özellikle otel müdürlerinin bütçelerin hazırlanmasındaki rolü pasif olarak bırakılmış ve bu yönetim kurulunun denetimi altında icra kuruluna bırakılmıştır. Bu noktada katılımcı bir karar alımı söz konusu olmamaktadır. Amaç ve hedeflerin üst yönetimden tabana doğru empoze edilmeye çalışılması bu amaç ve hedeflere alt kademe yöneticilerin ve dolayısı ile diğer çalışanların bağlılıklarını zayıflatabilecek bir durum olarak gözlenmiştir.

- e. Anemon Otellerinde performans değerlendirmelerine ilişkin uygulanan yöntem özellikle üst yönetim için finansal değerlerin sonuçlarından oluşmaktadır. Anemon Otelleri için bir otel müdürünün veya icra kurulu üyesinin başarısı, otel bütçesinin veya genel bütçenin tutturulması olarak görülmektedir. Bu hedeflerde başarı sağlandığıında primle ödüllendirme sistemi uygulanmaktadır. Daha alt kademelerde ise performans değerlendirme kriterlerinin içerisine finansal olmayan değerlerin de girdiği gözlenmiştir. Alt kademeler için performans değerlendirmesinde finansal verilerle finansal olmayan verilerin ortalaması alınarak kriterler ortaya konmaktadır. Üst yönetim için sadece finansal kriterlerin baz alınması ve finansal olmayan değerlerin göz önünde bulundurulmaması kısa vadede önem arz etmese de uzun vadede sıkıntıların doğmasına veya bazı aksak ynlerin zamanında ortaya çıkarılamamasına sebep olabilecektir. İşletmenin sorumluluk muhasebesi, Balanced Scorecard gibi performans değerlendirmelerine ve diğer birçok katkıya sahip yöntemlerden işletmenin yararlanması sistemin daha etkin işlemesine katkı sağlayacaktır. Bu sayede hem maliyet muhasebesi hem de finansal olmayan kriterler performans değerlemesine dahil edilerek daha önce bahsedilen sinerji etkisinden yararlanma imkanı doğabilecektir.

Sonuç olarak sistemin dört ayağına ilişkin olumlu yönler ve aksayan taraflar belirtilmiştir. Bütüncül bir bakış açısı içerisinde değerlendirildiğinde Anemon Otellerinin en büyük problemi bu araçların her birinden yararlanıyor olmasına rağmen bunların birbirleri ile entegre edilerek parçalardan ziyade bütüne yönelik kullanımının faydasını gözden kaçırıyor olmasıdır. Parçaların her ne kadar aksayan yönleri olsa da her birinin aktif bir şekilde kullanılıyor olması ve işletme yöneticilerinin bu konuya verdikleri önem işletmenin tam işleyen bir yönetim muhasebesi sistemi kurmasının önünde hiçbir engel olmadığının da bir göstergesidir.

KAYNAKÇA

1. A Balanced Scorecard Hall of Fame™ Profile: Hilton Hotels Corporation, Balanced Scorecard Collaborative, Harvard Business School Publishing, sf.10.
2. ADAMS, Debra (2006), Management Accounting for the Hospitality and Leisure Industries: A Strategic Approach, Second Edition, Thomson Learning, London, sf.143.
3. AKDOĞAN, Nalan (2009), Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, ss.435-436.
4. AKGÜN, Melek, “Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri”, Mali Çözüm, Yıl 14, Sayı 66, 2004, ss.96-109.
5. AKIN, Bahadır, “Sanayide Kalite Geliştirici Bir Yönetim Aracı Kalite Maliyetleri” ss.174-183, arxiv.mmo.org.tr/pdf/10679.pdf (Erişim Tarihi: 16.02.2010).
6. AKSOY, Ali, KAPLAN, Metin, “Konaklama İşletmelerinde Departmanlar Arası Çatışmanın Analizi ve Bir Uygulama”, ss.133-154, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 1, Elazığ, 2005, Sf.135.
7. AKYÜZ, Yılmaz, GÖRMÜŞ, A. Şahin, BEKTAŞ, Çetin, “Bilgi Toplumuna Geçiş Sürecinde Bilginin Artan Ekonomik Değeri ve İşletmeler Üzerindeki Etkileri, 2008, ss.1-10, http://www.ceterisparibus.net/yeniekonomi/bilgi_toplumu.htm, (Erişim Tarihi: 27.01.2010).
8. ALKAN, Hasan, “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar – Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme”, Süleyman Demirel Üni. Orman Fakültesi Dergisi, Seri A, Sayı 2, 2001, ss.177-192.
9. American Accounting Association, “Report of Management Accounting Committee”, Vol 37, No 3, Haziran 1962, ss.523-537.
10. ANGAY, Filiz, “Konaklama İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çözüm Önerileri”, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bil. Ens., Antalya, 2003, sf.16.

11. ATKINSON, Helen, BRANDER BROWN, Jackie, “Rethinking Performance Measures: Assessing Progress in UK Hotels”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol.13, No.3, 2001, ss. 128-135.
12. AZALTUN, Murat, KAYA, Ergün (2006), *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, Detay Yayıncılık, Ankara, sf.1.
13. BANAR, Kerim (Editör), KARTAL, Ali, SEVİM, Adnan, GÜNDÜZ, H. Erdin (2003), *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, sf.245.
14. BARFIELD, T. Jesse, RAIBORN, A. Cecily, KINNEY, R. Michael (2003), *Cost Accounting: Traditions and Innovations*, 5. Edition, Thomson Southwestern, USA, sf.132.
15. BARDI, A. James (2003), *Hotel Front Office Management*, Third Edition, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, ss. 10-11.
16. BARROWS, W. Clayton, POWERS, Tom (2009), *Introduction to Management in the Hospitality Industry*, Ninth Edition, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, ss.325-327.
17. BATMAN, Orhan (1999), *Otel İşletmeciliği ve Organizasyonu*, Değişim Yayınları, Adapazarı, sf.17.
18. BAYRAKDAROĞLU, Ali, ÜNLÜ, Ulaş, “Performans Değerlemede EVA ve MVA Ölçütleri: Bu Ölçütler Açısından İMKB ve NYSE'nin Karşılaştırmalı Analizi”, *Süleyman Demirel Üni. İktisadi ve İdari Bil. Fak. Dergisi*, Cilt 14, Sayı 1, 2009, ss.287-312.
19. BERTAN, Serkan, “Otel İşletmelerinde Yönetim Aracı Olarak Kurumsal Karne”, *Journal of Yaşar University*, Vol 4, No 16, ss. 2525-2538.
20. BOTES, V. Lucia, “The Perception of The Skills Required and Displayed by Management Accountants to Meet Future Challenges”, *University of South Africa*, 2009, sf.100, <http://hdl.handle.net/10500/1935> (Erişim Tarihi: 12.12.2009).
21. BRINGALL, Stann, “A Contingent Rationale for Cost System Design In Services”, *Management Accounting Research*, Vol.8, No.3, 1997, ss. 325-346.
22. *Budgeting for Better Performance* (2003), *Institute of Leadership & Management Super Series*, Pergamon Flexible Learning, Oxford, Sf.4.

23. BÜYÜKMİRZA, H. KAMİL (2008), Maliyet ve Yönetim Muhasebesi – Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, Onüçüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Sf.29.
24. CAPLAN, H. Edwin, “Behavioral Assumptions of Management Accounting”, The Accounting Review, Vol 41, No 3, Haziran 1966, ss.496-509.
25. CARTER, Karen (1994), The Performance Budget Revisited: Report on State Budget Reform, Legislative Finance, Paper 91, Denver, National Conference of State Legislatures, ss. 2-3.
26. CASSIA, Lucio, PAEARI, Stefano, REDONDI, Renato, “Management Accounting Systems and Organisational Structure”, Small Business Economics, Vol.25, ss.373-391.
27. CIMA, Official Terminology, CIMA Publishing, 2005, Sf.18.
28. CİĞER, Ayşegül, “Yeni Maliyet Yaklaşımlarının Konaklama İşletmeleri Açısından Uygulanması ve Bir Uygulama”, Selçuk Üniversitesi Sos. Bil. Ens., Doktora Tezi, 2006, sf.71.
29. COOMBS, Hugh, HOBBS, David, JENKINS, Ellis (2005), Management Accounting Principles and Applications, Sage Publications, Great Britain, Sf.11.
30. COOPER, Robin, KAPLAN, S.Robert, “Measure Costs Right: Make The Right Decisions”, Harvard Business Review, September-October 1988, ss.96-103.
31. COOPER, Robin, KAPLAN, S. Robert, “The Promise and Peril of Integrated Cost Systems”, Harvard Business Review, July-August 1998, ss.109-119.
32. CROSSMAN, Y. Paul, “The Nature of Management Accounting”, The Accounting Review, Vol 33, No 2, Nisan 1958, ss.222-227.
33. ÇAKICI, Cemal, “Muhasebede Yeni Bir Yaklaşım: “Balanced Scorecard”, <http://www.tmsk.org.tr>, (Erişim Tar.: 01.04.2010).
34. ÇELİK, Orhan, “İşletmelerde Bir Performans Ölçütü Olarak Ekonomik Katma Değer (EKD) ve Türk Telekom A.Ş.’de Uygulanması”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bil. Fak. Gelişme ve Toplum Araştırmaları Merkezi, Tartışma Metinleri, No 45, 2002, http://www.politics.ankara.edu.tr/eski/dosyalar/tm/SBF_WP_45.pdf, (Erişim Tar: 29.03.2010).
35. ÇETİNER, Ertuğrul (2009), Otel İşletmeleri Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, sf.188.

36. ÇETİNER, Ertuğrul (2008), Yönetim Muhasebesi, Birinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Sf.21.
37. CHENHALL, Robert, LANGFIELD-SMITH, Kim, “Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study”, Management Accounting Research, Vol.9, No.1, 1998a, ss. 1-19.
38. CHENHALL, Robert, LANGFIELD-SMITH, Kim, “The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a System Approach”, Accounting, Organization and Society, Vol.23, No.3, 1998b, ss. 243-264.
39. DEMİR, Volkan, “Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl 8, Sayı 26, Ekim 2008, ss.51-70.
40. DEMİR, Sezgin, “Ekonomik Katma Değerin Diğer Performans Ölçülerine Göreceli Üstünlüğü; Türkiye Örneği”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 8, Sayı 25, 2008, ss.83-100.
41. DRURY, Colin (2001), Management Accounting for Business Decisions, Second Edition, Thomson Learning, London, sf.5.
42. DRURY, Colin, BRAUND, Steve., OSBORNE, Paul, TAYLES, Mike (1993), A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies, Certified Accountants Educational Trust, London.
43. DUNN, Kate, BROOKS, David, “Profit Analysis: Beyond Yield Management”, The Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly, November, 1990, ss. 80-90.
44. EMHAN, Abdurrahim, “Karar Verme Süreci ve Bu Süreçte Bilişim Sistemlerinin Kullanılması”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 6, Sayı 21, 2007, ss.212-224.
45. ERDEM, Barış, “Otel İşletmelerinde İnsan Kaynakları Planlamasının Yeri ve Önemi”, Balıkesir Üni. Sos. Bil. Ens. Dergisi, Cilt 7, Sayı 11, Mayıs, 2004, ss.35-54.
46. ERDOĞAN, Necmettin (2001), Maliyet Muhasebesi, Şafak Matbaacılık, İzmir, sf.306.
47. FAY, Clifford, RHOADS, Richard, ROSENBLATT, Robert (1976), Managerial Accounting for the Hospitality Service Industry, Brown Company Publishers, Dubuque, USA.

48. FORSAITH, David, TILT, Carol, LOBO, X. Maria, “The Future of Management Accounting: A South Australian Perspective”, Flinders University School of Commerce, Research Paper Series 3-2, ss.6-7, <http://www.flinders.edu.au> (Erişim Tarihi: 15.12.2009).
49. GARRISON, H. Ray, NOREEN, W. Eric, BREWER, C. Peter (2008), *Managerial Accounting*, Twelfth Edition, McGraw Hill, New York, sf.249.
50. GEOFFREY, Segal, SUMMERS, Adam (2002), *Citizens’ Budget Reports: Improving Performance and Accountability in Government*, Reason Public Policy Institute, Policy Study No. 292, sf. 4.
51. GİDER, Ömer, “Hastanelerde Ekonomik Katma Değer (EVA) Yöntemine Göre Finansal Performansın Değerlendirilmesi: Bir Özel Hastane Örneği”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Yıl 46, Sayı 537, 2009, ss.65-86.
52. GHOSH, B, CHAN, Yoke-Kai, “Management Accounting In Singapore – Well In Place?”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.12, No.1, 1997, ss. 16-18.
53. GÖNEN, Seçkin, “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üni. Sos. Bil. Ens., 2007, sf.99.
54. GÖKDENİZ, Ümit, “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 27, 2005, ss.86-93.
55. GUILDING, Chris, LAMMINMAKI, Dawne, DRURY, Colin, “Budgeting and Standard Costing Practices In New Zealand and the United Kingdom”, *the International Journal of Accounting*, Vol.33, No.5, 1998, ss. 569-588.
56. GÜRSOY, C. Tuncer (1997), *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, 1. Baskı, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, sf.4.
57. GÜZE, Tülay, MERSİN, Zerrin, “Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Uygulamalarında Yarattığı Değişim”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 35, Temmuz 2007, ss.172-177.
58. HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, ŞAKRAK, Münir (2002), *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, sf.25.
59. HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, ŞAKRAK, Münir, DEMİR, Volkan, “Etkin Performans Ölçüm Aracı (EVA)”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 59 2002, ss. 10-22.

60. HAKTANIR, Mine, HARRIS, Peter, “Performance Measurement Practice in an Independent Hotel Context”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol.17, No.1, 2005, ss. 39-50.
61. HAMZAÇEBİ, Coşkun, KUTAY, Fevzi, “Kalite Maliyetlerine Genel Bir Bakış: Taguchi Kayıp Fonksiyonu”, *Pamukkale Üni. Mühendislik Fak. Mühendislik Bilimleri Dergisi*, 7(2), 2001, ss.287-293.
62. HARRIS, J. Peter, BROWN, J. Brender, “Research and Development in Hospitality Accounting and Financial Management”, *Hospitality Management*, Vol.17, 1998, ss.161-181.
63. HORNGREN, T. Charles, FOSTER, George (1991), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice –Hall International Editions, 7th Edition, New Jersey, sf.913.
64. IFAC – International Federation of Accountants, *International Management Accounting Practice 1: Management Accounting Concepts*, http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm, (Erişim Tarihi: 14.12.2009).
65. Institute of Management Accountants, “Statement on Management Accounting – Definition of Management Accounting”, 2008, Usa, Sf.1.
66. ISMAIL, Ahmed (2002), *Front Office Operations and Management*, Thomson / Delmar, New York, sf.99.
67. JAGELS, Martin, RALSTON, E. Catherine (2007), *Hospitality Management Accounting*, Ninth Edition, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, sf.333.
68. KAHVECİ, Mehmet, GİDERSOY, Bağan, “Yönetim Muhasebesinde Kantitatifsel Bir Boyut”, archive.ismmmo.org.tr (Erişim Tarihi:24.12.2009).
69. KAINTHOLA, V. Prakesh (2009), *Principles of Hotel Management*, Global Media, Delhi, sf.263.
70. KAPLAN, S. Robert, COOPER, Robin (1997), “Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability an Performance”, Harvard Business School Press, Boston, Sf.12.
71. KAPLAN, S.Robert, ANDERSON, R. Steven, “Time – Driven Activity Based Costing – A simple and More Powerful Path to Higher Profits”, Harvard Business Pres Book Summary.

72. KAPLAN, S. Robert, NORTON, P. David, “The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance”, Best of HBR 1992, The High Performance Organisation, Harvard Business Review, July-August 2005.
73. KAPLAN, S. Robert, NORTON, P. David, “Using Balanced Scorecard as a Strategic Management System”, Best of HBR, Harvard Business Review, 2005.
74. KAPLAN, S. Robert, NORTON, P. David, “Putting the Balanced Scorecard to Work”, Harvard Business Review, September – October 1993.
75. KAPLAN, S. Robert, NORTON, P. David (2009), Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek, Sistem Yayıncılık, İstanbul, sf.78.
76. KARAKAYA, Mevlüt (2006), Maliyet Muhasebesi, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, sf.258.
77. KAVAL, Hasan, Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, sf.233.
78. KAYGUSUZ, Y. Sait, “Yenilikçi Yönetim Muhasebesi Anlayışında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 5, Sayı 16, 2005, ss.61-79.
79. KENDİRLİ, Selçuk, ÇAĞRAN, Hülya, “Sanayi İşletmelerinde Kalite Maliyetlerinin Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi”, Gazi Üni. İ.İ.B.F. Dergisi, 1/2002, ss.127-154.
80. KILIÇ, Mustafa, ERKAN, Volkan, “Stratejik Planlama ve Dengeli Performans Yönetimi Yaklaşımları Bir Arada Olabilir Mi?”, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı 2, 2006, ss.77-93.
81. KISAKÜREK, M. Mustafa, PEKCAN, Ahmet, “Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar”, Cumhuriyet Üni. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 2005, ss.107-125.
82. KOÇEL, Tamer (2005), İşletme Yöneticiliği, 10. Baskı, Arıkan Basım, İstanbul, Sf.240.
83. KOZAK, Nazmi (Editör), KOZAK, A. Meryem, ÇAKICI, A. Celil, SÖKMEN, Alptekin, AZALTUN, Murat, SARIŞIK, Mehmet, ÇETİNSÖZ, B. Cevdet (2008), Otel İşletmeciliği, Detay Yayıncılık, Ankara, sf.1.
84. KOZAK, Nazmi (Editör), DENİZER, Dünder, TETİK, Nilüfer, AKOĞLAN, Meryem, YEŞİLTAŞ Mehmet, KOZAK, Metin (1998), Otel İşletmeciliği Kavramlar – Uygulamalar, Ankara, sf.7.

85. KOZAK, Sabah (1995), Otel İşletmelerinde Önbüro Yönetimi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, sf.11.
86. KUTLAN, Serhat (1998), Maliyet Kontrolü: 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulama, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd., İstanbul, sf.25.
87. KUYUCU, Burcu, “Entelektüel Sermaye Yönetimi”, Entelektüel Sermaye, ARGE Danışmanlık Yayınları, No 7, Editör: Yılmaz Argüden, İstanbul, 2005, sf.54.
88. KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2002), Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, Beta Basım, İstanbul, sf.92.
89. LAMBERT, A. Richard, “Agency Theory and Management Accounting”, Handbook of Management Accounting Research, Volume 1, Elsevier Ltd., Netherlands, 2007, ss.246-268.
90. LEASE, M. Terry, “Powerpoint Supplement to Management Accounting, 4rd. Edition, Atkinson, Kaplan and Young, Prentice Hall Business Publishing, 2003”.
91. LEBAS, Michel, EUSKE, Ken, “ A Conceptual and Operational Delineation of Performance, Business Performance Measurement: Theory and Practice (2004), Editör: Andy Neely, Cambridge University Press, U.K., ss. 65-79.
92. LOFT, Anne, “The History of Management Accounting: Relevance Found”, Issues in Management Accounting, Second Edition, Prentice Hall, U.K., 1995, Ss.21-44.
93. LUTHER, Robert, LONGDEN, Stephen, “Management Accounting In Companies Adapting to Structural Change and Volatility In Transition Economies: A South African Study”, Management Accounting Research, Vol.12, No.2, 2001, ss. 299-320.
94. MAKRIGIANNAKIS, Georgios, SOTERIADES, Marios, “Management Accounting in The Hotel Business: The Case of The Greek Hotel Industry”, International Journal of Hospitality & Tourism Administration, Vol.8, 2007, ss.47-76.
95. MENDOZA, Carla, BESCOS, Pierre, “An Explanatory Model of Managers’ Information Needs: Implications for Management Accounting”, European Accounting Review, Vol.10, No.2, 2001, ss. 257-289.
96. MIA, Lokman, PATIAR, Anoop, “The Use of Management Accounting Systems in Hotels: an Exploratory Study”, International Journal of Hospitality Management, Vol. 20, 2001, ss.111-128.

97. MODELL, Sven, "Management Accounting and Control in Services: Structural and Behavioral Perspectives", *International Journal of Service Industry Management*, Vol.7, No.2, 1996, ss.57-80.
98. MUCUK, İsmet (2003), *Modern İşletmecilik*, Onuncu Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul, sf.378.
99. NIVEN, R. Paul(2005), *Balanced Scorecard Diagnostics: Maintainin Maximum Performance*, John Wiley & Sons. Inc., New Jersey, sf.15.
100. NOONE, Breffini, GRIFFIN, Peter, "Enhencing Yield Management with Costumer Profitability Analysis", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol.9, No.2, 1997, ss. 75-79.
101. O'DONNELL, Ed, DAVID, J. Smith, "How Information Systems Influence User Decisions, a Research Framework and Literature Review", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 1, Issue 3, 2000, ss.178-203.
102. OAKSHOTT, Les (2006), *Essential Quantitative Methods: For Business, Management and Finance*, Palgrave McMillan, New York, Sf.320.
103. OLALI, Hasan, KORZAY, Meral (1993), *Otel İşletmeciliği*, Beta Basım, İstanbul, sf.16.
104. ORAL, Saime (2005), *Otel İşletmeciliği ve Verimlilik Analizleri*, Detay Yayıncılık, Ankara, ss.32-40.
105. OTLEY, David, "Measuring Performance: The Accounting Perspective", *Business Performance Measurement: Theory and Practice (2004)*, Editör: Andy Neely, Cambridge University Press, U.K., ss.3-21.
106. ÖNCÜ, Semra (1992), *İşletmelerde Yönetim Kontrolü ve Sorumluluk Raporlaması*, Serdar Ofset, İzmir, sf.120.
107. ÖZALP, İnan, ŞAHİN, Mehmet, BERBEROĞLU, Güneş, GEYLAN, Ramazan (2003), *Yönetim Organizasyon*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, Sf.58.
108. PELLINEN, Juka, "Making Price Decisions in Tourism Enterprises", *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 22, No.3, 2003, ss. 217-235.
109. PORTER, E. Michael (1985), *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Pres, New York, ss.36-38.

110. RASİM, Zehra, “Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üni. Sos. Bil. Ens., Konya, 2004, ss.27-28.
111. RUSSEL, A. Keith, SIEGEL, H. Gary, KULESZA, C.S. Bud, “Counting More, Counting Less. Transformations in the Management Accounting Profession”, Strategic Finance, Eylül 1999, ss. 39-44.
112. RUTHERFORD, G. Denney (2007), Hotel Management and Operations, Fourth Edition, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, sf.79.
113. SABUNCUOĞLU, Zeyyat, TOKOL, Tuncer (2003), İşletme, Furkan Ofset, Bursa, Sf.90.
114. SCHMIDGALL, Raymond, NINEMEIER, Jack, “Budgeting In Hotel Chains: Coordination and Control”, The Cornell Hotel & Restaurant Administration Quarterly, Vol.28, No.4, 1987, ss. 79-84.
115. SCHMIDGALL, Raymond., BORCHGREVINK, Carl, ZAHL-BEGNUM, Odd, “Operations Budgeting Practices of Lodging Firms in The United States and Scandinavia”, International Journal of Hospitality Management, Vol.15, No.2, 1996, ss. 189-203.
116. SHIM, K. Jae, SIEGEL, G. Joel (2005), Budgeting Basics and Beyond, Second Edition, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, sf.1.
117. SINGER, A. Frank, “Management Accounting”, The Accounting Review, Vol 36, No 1, Ocak 1961, ss.112-118.
118. SOYALTIN, Tuncay, “Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama”, İstanbul Üni. Sos. Bil. Ens., Doktora Tezi, 2007, ss.37-38.
119. Statement of Management Accounting, “Implementing ABC”, Institute of Management Accountants, 2006, ss.1-35.
120. STEFFAN, Belinda (2008), The Sunday Times Essential Management Accounting, Kogan Page Ltd., United Kingdom, sf.92.
121. STUTTS, T. Alan (2001), Hotel and Lodging Management : An Introduction, John Wiley & Sons Inc., New York, sf.26.
122. SUSMUŞ, Türker, “Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması”, Mevzuat Dergisi, Yıl 5, Sayı 59, 2002,

http://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm#_ftn30, (Erişim Tarihi: 23.03.2010).

123. SÜRMEĒĒ, Fevzi, ERDOĒAN, Melih, ERDOĒAN, Nurten, BANAR, Kerim, KAYA, Ergün, SEVİM, Adnan (2007), Muhasebe Bilgi Sistemi, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, ss.43-44.
124. ŞAKRAK, Múnir (1997), Maliyet Yönetimi-Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar,1.Basım, Yasa Yayınları, İstanbul, Sf.6.
125. TANER, Tuna, ÖNCÜ, Semra, (1999), İşletmelerde Planlama – Bütçeleme – Kontrol, Emek Matbaası, Manisa, sf.8.
126. TATICCHI, Paolo, ASFALTI, Andrea, SOLE, Francesco, “Performance Measurement and Management in Smes: Discussion of Preliminar Results From an Italian Survey”, Business Performance Measurement and Management (2010), Editor: Paolo Taticchi, Springer, New York, ss.3-11 İçinde: Rose KH (1995), A Performance Measurement Model, Quality Progress, February.
127. TOPAL, Yusuf, “Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Pazar Karma Değer (MVA) Arasındaki İlişki İMKB İmalat İşletmelerinden Örnek”, Süleyman Demirel Üni. İktisadi ve İdari Bil. Fak. Dergisi, Cilt 13, Sayı 2, 2008, ss.249-261.
128. TOKER, Boran, “Konaklama İşletmelerinde İşgören Motivasyonu ve Motivasyonun İş Doyumuna Etkileri – İzmir’deki Beş ve Dört Yıldızlı Otellere Yönelik Bir Uygulama, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üni. Sos. Bil. Ens., 2006, sf.8.
129. TÜRKER, İpek, “Ekonomik Katma Değer (EVA)’in Hesaplanması ve Gerekli Muhasebe Düzeltmeleri, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 5, Sayı 15, 2005, ss.125-150.
130. TÜRKSOY, Adnan (1998), Otel Yönetim Muhasebesi, Turhan Kitabevi, Ankara, sf.3.
131. TÛTÛNCÛ, Özkan (2001), Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi, Birinci Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, ss.195-196.
132. TÛTÛNCÛ, Özkan, DEMİR, Mahmut, “Konaklama İşletmelerinde İnsan Kaynakları Kapsamında İşgücü Devir Hızının Analizi ve Muğla Bölgesi Örneği”, Dokuz Eylül Üni. Sos. Bil. Ens. Dergisi, Cilt 5, Sayı 2, 2003, ss.146-169.
133. USAL, Alparslan, KURGUN, O. Avşar (2006), Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Detay Yayıncılık, Ankara, sf.89.

134. UZUNER, Yıldız, “Niteliksel Araştırma Yaklaşımı”, Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, Editör: BİR, A. Atıf, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:601, Eskişehir, 1999, ss. 173-193.
135. ÜSTÜN, Rıfat (1992), Yönetim Muhasebesi, İkinci Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, Sf.8.
136. WEYGANT, J. Jerry, KIMMEL, D. Paul, KIESO, E. Donald (2008), Managerial Accounting, Fourth Edition, John Wiley & Sons Inc., Asia, Sf.209.
137. WIJewardena, Hema, ZOYSA, Anura, “A Comparative Analysis of Management Accounting Practices In Australia and Japan: An Empirical Investigation”, The International Journal of Accounting, Vol.34, No.1, 1999, ss. 49-70.
138. YANG, Ching-Chow, “Improving the Definition and Qualification of Quality Costs”, Total Quality Management, Vol 19, No 3, 2008, ss.175-191.
139. YILDIRIM, Hakan, SAYLIK, Buket, “Kalitesizlik Maliyetleri Üzerine Bir İnceleme”, Marmara Üni. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 26, Sayı 1, 2009, ss.239-267.
140. YILDIRIM, Ali, ŞİMŞEK, Hasan (2008), Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, sf.39.
141. YOHİKAWA, Takeo, “Some Aspects of The Japanese Approach to Management Accounting”, Management Accounting Research, Vol.5, No.2, 1994, ss. 279-287.
142. www.anemonhotels.com, (Erişim Tarihi: 09.06.2010).

EK Görüşmede Yöneltilen Sorular

i. Genel Veriler

1. İşletmenin yasak statüsü nedir?
2. Yönetim şekline ilişkin bilgi verebilir misiniz?
3. Ana hissedarın milliyeti nedir?
4. Faaliyet türünüz nedir?
5. Zincirinizdeki otel sayısı kaçtır?
6. Zincir dahilindeki otellerin faaliyet periyodu nedir?
7. Zincirdeki otellerin kategorisi nedir?
8. Müşteri / Pazar segmentlerinize ilişkin bilgi verebilir misiniz?
9. Temel dağıtım kanallarınız ne şekilde sıralanmaktadır?
10. Toplam birim kapasiteniz nedir?
11. Toplam çalışan sayınız kaçtır?
12. Satış karmanız ne şekilde sıralanmaktadır? (Odalar, banket, vs.)
13. Son 3 yıl için bir değerlendirme yaptığınızda işletmenizin performansını nasıl değerlendiriyorsunuz?
14. Kullandığınız bir muhasebe bilgi sistemi var mı? Var ise, sistemin kapsamı hakkında bilgi verebilir misiniz?

ii. Maliyetleme Araçlarının Kullanımı

15. Kullandığınız maliyet muhasebesi araçları hakkında bilgi verir misiniz?
16. Farklı maliyet tekniklerini bir arada kullanıyor musunuz? Kullanıyorsanız kapsamaları hakkında bilgi verir misiniz?
17. Maliyet muhasebesi verilerini kullanılarak üst yönetime karar destek amacıyla raporlama yapılıyor mu? Daha çok ne tür kararlarda maliyet muhasebesinden yararlanıyorsunuz?
18. Maliyet muhasebesi sisteminizin ürettiği verileri diğer sistemlerinizden gelen verilerle ilişkilendiriyor musunuz?
19. Kalitenin sağlanmasına yönelik çalışmalarınızda maliyet muhasebesinden faydalaniyor musunuz?
20. Faaliyet tabanlı maliyetleme gibi farklı tekniklerin işletmenizde uygulanmasına yönelik çalışmalarınız oldu mu? Bu tekniklerin verimliliğine ilişkin düşünceleriniz nelerdir?

iii. Karar Destek Araçlarının Kullanımı

21. Farklı yönetim kademelerinin finansal bilgi ve raporlardan yararlanma sıklığı aynı mıdır? Eğer düzeyde farklılıklar varsa hangi kademeler daha düşük erişime sahip? Neden yararlanma sıklığında farklılıklar mevcut?
22. Üst yönetim kararlarını desteklemesi amacıyla bütçelerden, maliyet verilerinden ve performans ölçümlerinden ne ölçüde faydalaniyorsunuz, bilgi verebilir misiniz?
23. Maliyet – hacim – kar analizlerinden karar alırken faydalaniyor musunuz? Bu analizlere imkan verecek veri akışı zincirin tamamı için kurulu halde mi?

24. Faaliyet kaldırıcı ve değer zinciri analizi gibi üst yönetim karar destek araçlarından faydalaniyor musunuz? Bu gibi araçların alınacak kararlara olan etkisini nasıl görüyorsunuz?

iv. Bütçeleme Araçlarının Kullanımı

25. Bütçelerinizin kapsadığı zaman periyodu nedir?

26. Bütçelerin hazırlanmasında tespit ettiğiniz amaç ve hedefler; üst yönetim tarafından mı tespit edilmektedir, birim yöneticilerinin de katılımıyla katılımcı bir politikayla mı tespit edilmektedir?

27. Bütçeleri daha çok hangi amaçla kullanmaktasınız? (Planlama, hedef tespiti, iletişim, kontrol, performans ölçümü)

28. Satış tahminlerinde tarihsel verilerden, ulusal ve uluslararası ekonomik verilerden ve yönetim önerilerinden ne kapsamda yararlanıyorsunuz?

29. Hangi bütçe türlerinden yararlanmaktasınız?

30. Farklı bütçeleme metotlarının kullanıyor musunuz?

31. Bütçeleriniz esnek midir? Esnek ise, ne ölçüde esnektir?

32. İlk bütçe revizyonunu ne zaman yapmaktasınız? Daha sonraki revizyonların sıklığı ne şekilde gelişmektedir?

33. Revize edilen bütçeleri en çok hangi amaçlarla kullanmaktasınız? (Problem tespiti, öngörü, performans ölçümü)

v. Performans Değerleme Araçlarının Kullanımı

- 34.** Performans ölçümüne yönelik olarak izlediğiniz araçlar nelerdir? (Bütçeler, satışların hacmi, karlılık, doluluk oranları, müşteri harcama ortalaması, konaklama süresi ortalaması, müşteri memnuniyeti, vb.)
- 35.** Performans ölçümleri sonucunda uyguladığınız bir ödöl ve ceza sistemi var mı? Var ise sistem hakkında bilgi verebilir misiniz?
- 36.** Yönetim kademelerine ilişkin performans değerlemesi yaparken finansal verilerin yanı sıra finansal olmayan verilerden ne ölçüde yararlanıyorsunuz?
- 37.** Performans değerlemesi amacıyla yöneticilerin sorumlu oldukları birim performansının ölçümüne yönelik bir bölümlendirme yapıyor musunuz?
- 38.** Farklı sorumluluk birimleri için farklı performans kriterlerine sahip misiniz?
- 39.** Performansın finansal kriterlerle değerlendirilmesinde EVA yöntemi gibi farklı araçlardan yararlanıyor musunuz?
- 40.** Dengeli ölçüm kartı modeli gibi finansal olmayan ve işletmenin vizyonu, misyonu, amaç ve hedeflerini temel alan uygulamalar hakkında bilginiz var mı? Var ise işletmenizde kullanımı hakkında görüşleriniz nelerdir?