

T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TURİZM İŞLETMECİLİĞİ ANABİLİM DALI

TERMAL TURİZM İŞLETMELERİ İLE DİĞER KONAKLAMA
İŞLETMELERİNİN MALİYET YÖNETİMİ AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRILMASI: ÇANAKKALE ÖRNEĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan
Sedef ÖZCAN

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Murat AKSU

Çanakkale - 2018

TAAHHÜTNAME

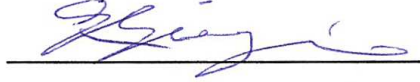
Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Termal Turizm İşletmeleri İle Diğer Konaklama İşletmelerinin Maliyet Yönetimi Açısından Karşılaştırılması: Çanakkale Örneği” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

03/01/2018

Sedef ÖZCAN

SÖZCAN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne Sedef ÖZCAN'a ait **TERMAL TURİZM İŞLETMELERİ İLE DİĞER KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN MALİYET YÖNETİMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI: ÇANAKKALE ÖRNEĞİ** adlı çalışma, jürimiz tarafından Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalında **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.



Üye Yrd. Doç. Dr. Göksele Kemal GİRGIN



Üye Yrd. Doç. Dr. Murat AKSU

(Danışman)



Üye Yrd. Doç. Dr. Şefik Okan MERCAN

Tez No: 10176492

Tez Savunma Tarihi : 03.01.2018

ONAY



Doç. Dr. Şerif Korkmaz

Enstitü Müdürü

11.../01/2018

ÖZET

TERMAL TURİZM İŞLETMELERİ İLE DİĞER KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN MALİYET YÖNETİMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI: ÇANAKKALE ÖRNEĞİ

Her işletme gibi konaklama işletmelerinin de esas amacı, kar elde etmek ve güçlü rekabet ortamında işletme sürekliliğini sağlamaktır. Konaklama işletmelerinin sadece satışlarından elde ettiği gelirler, işletmelerin esas hedeflerine ulaşmasında yeterli olmamaktadır. Bu sebeple konaklama işletmelerinin rakiplerine göre daha cazip hizmetler sunarak pazar payını arttırmaları için işletmede gerçekleşen tüm gider türleri, maliyetleri ve gelirleri göz önünde bulundurması gerekmektedir. Ancak işletmelerde gerçekleşen giderler, maliyetler ve satışlar işletmelerin organizasyon yapısına, türüne vb. birçok özelliğine göre değişiklik göstermektedir. Konaklama işletmelerinin bir türü olan termal turizm işletmeleri, genellikle tedavi amacıyla tercih edilmektedir. Bu sebeple termal turizm işletmelerinde gerçekleşen gider türleri, toplam maliyetler ve toplam satışlar diğer konaklama işletmelerine göre farklılık göstermektedir.

Yapılan çalışma, termal turizm işletmelerinin diğer konaklama işletmelerine göre gider türleri, toplam satışları ve toplam maliyetleri açısından farklılıklarının olup olmadığını belirlemeyi amaçlamıştır. Bu doğrultuda termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin mali nitelikli belgeleri üzerinde içerik analizi yapılmış ayrıca işletmeler ile ilgili bilgi edinebilmek için görüşme tekniği kullanılmıştır. Analizler sonucunda; termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmeleri arasında gider türleri, toplam maliyetler ve toplam satışlar açısından farklılıklar tespit edilmiştir. Bu farklılıkların sebepleri yapılan görüşmelerden elde edilen bilgiler ile desteklenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Çanakkale, Termal Turizm İşletmeleri, Diğer Konaklama İşletmeleri, Maliyetler, Satışlar.

ABSTRACT

COMPARISON OF COST MANAGEMENT IN THERMAL TOURISM BUSINESSES WITH OTHER ACCOMMODATION ESTABLISHMENTS: THE CASE OF ÇANAKKALE

The main goal of accommodation establishments as every business is to make profit and ensure continuity of business in fierce competition environment. Incomes that generated from sales by accommodation establishments don't enough for main goal of business. So accommodation establishments, have to consider type of expenses, costs and incomes of business in order to increase one's market share by provide service better than their competitors. But, expenses, costs and incomes of business are different by organizational structures, species etc. of business. Thermal tourism businesses that are species of accommodation establishments usually are preferred to cure. So type of expenses, costs and incomes of thermal tourism businesses are different from other accommodation establishment' type of expenses, total costs and total incomes.

This study, aimed to determine differences that thermal tourism businesses between other accommodation establishments based on type of expenses, total costs and total sales. In this context; content analysis made on document of fiscal nature of thermal tourism businesses and other accommodation establishments, moreover interview technique used in order to inquire about businesses. Result of analysis; fixed differences that thermal tourism businesses between other accommodation establishments based on type of expenses, total costs and total sales. Reasons of the differences corroborated with informations inquired about businesses.

Key Words: Çanakkale, Thermal Tourism Businesses, Other Accommodation Establishments, Costs, Sales.

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tez projesi olarak sunduğum bu çalışma, Yrd. Doç. Dr. Murat AKSU danışmanlığında Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı kapsamında gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmanın yürütülmesinde danışmanlığımı yapan, çalışmanın her aşamasında bilgisini, desteğini esirgemeyen Sayın Hocam Yrd. Doç. Dr. Murat AKSU'ya çok teşekkür ederim.

Akademik alanda çalışmaya başladığım süreçten bugüne her zaman yanımda olan, benden bilgi ve moral desteğini hiçbir zaman esirgemeyen, ayrıca çalışmanın uygulama aşamasına önemli katkıları olan Değerli Hocam Öğr. Gör. Hıdır BAŞAR'a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca çalışma süresince yardımlarını esirgemeyen Sayın Hocam Yrd. Doç. Dr. Şefik Okan MERCAN'a ve beni daima destekleyen, çalışmaya yoğunlaşmamı, motive olmamı sağlayan Değerli Hocam Öğr. Gör. Aslı GEZEN'e teşekkürü borç bilirim. Son olarak; eğitim hayatım boyunca benden maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen ve her zaman yanımda olan sevgili aileme en içten teşekkürlerimi sunarım.

Sedef ÖZCAN
Çanakkale, 2018

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR.....	viii
TABLOLAR LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
GİRİŞ.....	1

BÖLÜM I

TURİZM VE TERMAL TURİZM KAVRAMLARI

1.1. Turizm Kavramı Tanımı	2
1.2. Turizm Faaliyetleri ve İlgili Olduğu Alanlar	5
1.3. Turizm İle İlgili Kavramlar	8
1.3.1. Turist Kavramı	8
1.3.2. Turizm İşletmesi Kavramı	9
1.4. Turizm Türlerinin Sınıflandırılması.....	11
1.4.1. Ziyaret Edilen Yere Göre Turizm Çeşitleri	12
1.4.2. Turist Sayısına Göre Turizm Çeşitleri	13
1.4.3. Katılanların Yaşına Göre Turizm Çeşitleri	13
1.4.4. Seyahat Zamanı Seçimine Göre Turizm Çeşitleri	14
1.4.5. Katılanların Sosyo–Ekonomik Seviyesine Göre Turizm Çeşitleri	14
1.4.6. Amacına Göre Turizm Çeşitleri.....	15
1.5. Termal Turizm Kavramı	16
1.6. Termal Turizmin Tarihsel Gelişimi.....	19

1.6.1. Dünya’da Termal Turizm	23
1.6.2. Türkiye’de Termal Turizm	24
1.7. Termal Turizmin Sağladığı Olanaklar ve Özellikleri	26
1.7.1. Termal Turizmin Sağladığı Olanaklar	27
1.7.2. Termal Turizmin Özellikleri	27
1.8. Termal Turizm İle İlgili Kavramlar	29
1.9. Termal Turizm İşletmeleri, Özellikleri Ve Örgütsel Yapısı.....	31
1.9.1. Termal Turizm İşletmeleri	32
1.9.2. Termal Turizm İşletmelerinin Özellikleri	34
1.9.3. Termal Turizm İşletmelerinin Örgütsel Yapısı.....	36

BÖLÜM II

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ

2.1. Maliyet Kavramı, Unsurları ve Maliyet-Gider- Harcama İlişkisi	39
2.1.1. Maliyet Kavramı	40
2.1.2. Maliyet Unsurları	40
2.1.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	41
2.1.2.2. Direkt İşçilik Giderleri	42
2.1.2.3. Genel Üretim Giderleri	42
2.1.3. Maliyet – Gider – Harcama İlişkisi.....	44
2.2. Maliyetlerin Belirlenmesi.....	45
2.3. Maliyetlerin Sınıflandırılması	46
2.3.1. Üretim Hacmiyle İlişkisine Göre Maliyetler	48
2.3.2. Üretim Unsurlarına Yüklenme Biçimine Göre Maliyetler	50
2.3.3. Fonksiyonlarına Göre Maliyetler.....	51
2.3.4. Karar Verme Amaçlarına Göre Maliyetler	53

2.4. Maliyet Muhasebesi ve Muhasebe Kayıt Sistemleri.....	54
2.4.1. Maliyet Muhasebesi Tanım	54
2.4.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları	55
2.4.3. Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemleri.....	56
2.4.3.1. Monist (Aşırı Birici) Maliyet Muhasebesi Sistemi	56
2.4.3.2. Dualist (Aşırı İkici) Maliyet Muhasebesi Sistemi.....	57
2.4.4. 7/A Seçeneğine Göre Maliyet Kayıtları.....	58
2.4.5. 7/B Seçeneğine Göre Maliyet Kayıtları.....	62
2.5. Maliyet Yönetimi	63
2.5.1. Maliyet Yönetimi Kavramı	63
2.5.2. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar	65
2.6. Maliyet Yönetimi Sistemi.....	68
2.6.1. Maliyet Yönetimi Sistemi Kavramı	68
2.6.2. Maliyet Yönetimi Sisteminin Amaçları ve Yararları.....	69
2.6.3. Maliyet Yönetimi Sistemlerinin Sınıflandırılması.....	71
2.6.3.1. Safha Maliyet Sistemi	73
2.6.3.2. Sipariş Maliyet Sistemi	74
2.6.3.3. Standart Maliyet Sistemi	75
2.6.3.4. Tahmini Maliyet Sistemi.....	76
2.6.3.5. Fiili Maliyet Sistemi.....	76
2.6.3.6. Tam Zamanında Üretim Maliyet Sistemi.....	77
2.6.3.7. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi	78
2.6.3.8. Hedef Maliyet Yöntemi	81
2.7. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Önemi ve Kullanım Alanları	82
2.8. Konaklama İşletmelerini Diğer İşletmelerden Ayıran Özelliklerin Maliyet Yapısına Etkisi	84

2.9. Alan Yazın İncelemesi.....	87
--	-----------

BÖLÜM III

TERMAL TURİZM İŞLETMELERİ İLE DİĞER KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN MALİYET YÖNETİMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	97
3.2. Araştırmanın Kapsamı	97
3.3. Araştırmanın Yöntemi	97
3.3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi.....	98
3.3.2. Veri Toplama ve Analiz Tekniği	100
3.4. Araştırmanın Bulguları ve Analizi.....	101
3.4.1. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Mali Tabloları ile İlgili Bulgu ve Analizler	102
3.4.1.1. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile İlgili Bulgu ve Analizler	102
3.4.1.2. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İşçilik Giderleri ile İlgili Bulgu ve Analizler	107
3.4.1.3. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Genel Üretim Giderleri ile İlgili Bulgu ve Analizler	112
3.4.1.4. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Toplam Maliyetleri ve Toplam Satış Gelirleri ile İlgili Bulgu ve Analizler	117
3.4.1.5. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Gider Türlerinin Toplam Maliyete Oranı ile İlgili Bulgu ve Analizler.....	120
SONUÇ VE ÖNERİLER	122
KAYNAKÇA.....	128
EKLER.....	141

KISALTMALAR

AIEST	: Uluslararası Bilimsel Turizm Uzmanlığı Birliği
CAM-I	: Consortium for Advanced Management International
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
FTY	: Faaliyet Tabanlı Yönetim
FTB	: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme
HDS	: Herşey Dahil Sistemi
HMY	: Hedef Maliyet Yöntemi
GMM	: Geleneksel Maliyet Muhasebesi
GMY	: Geleneksel Maliyet Yönetimi
JIT	: Just In Time
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MY	: Maliyet Yönetimi
MYS	: Maliyet Yönetimi Sistemi
RKW	: Alman İktisadilik Divanı
SMY	: Stratejik Maliyet Yönetimi
SPA	: Salus Per Aqua
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TZÜ	: Tam Zamanında Üretim
ZDFTM	: Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Termal Kaynakların Dünya’da Kullanımının Tarihçesi	20
Tablo 1.2. Geleneksel Termal Turizmden Modern Termal Turizme Geçişte Ortaya Çıkan Süreçler	22
Tablo 1.3. Türkiye’de Bulunan Termal Turizm İşletme Sayısı ve Yatak Kapasitesi	26
Tablo 2.1. İşletmelerde Gerçekleşen Maliyetlerin Sınıflandırılması.....	47
Tablo 2.2. Geleneksel Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması.....	65
Tablo 2.3. Maliyet Yönetim Sistemlerinin Sınıflandırılması.....	72
Tablo 3.1. Çanakkale İlinde Bulunan Termal Turizm İşletmelerinin Sayısı, Sahip Oldukları Oda Sayısı ve Yatak Kapasitesi	98
Tablo 3.2. Çanakkale İlinde Bulunan Diğer Konaklama İşletmelerinin Sayısı, Sahip Oldukları Oda Sayısı ve Yatak Kapasitesi	99
Tablo 3.3. Analize Dahil Edilen İşletmeler İle İlgili Bilgiler	100
Tablo 3.4. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması.....	103
Tablo 3.5. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması.....	104
Tablo 3.6. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması	106
Tablo 3.7. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması	107
Tablo 3.8. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İşçilik Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması.....	108

Tablo 3.9. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İşçilik Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması	109
Tablo 3.10. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İşçilik Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması	111
Tablo 3.11. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İşçilik Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması.....	112
Tablo 3.12. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Genel Üretim Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması.....	113
Tablo 3.13. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Genel Üretim Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması	114
Tablo 3.14. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Genel Üretim Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması	116
Tablo 3.15. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Genel Üretim Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması.....	117
Tablo 3.16. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Toplam Maliyetleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması	118
Tablo 3.17. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Toplam Maliyetleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması.....	119
Tablo 3.18. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Ağırlıklı Ortalamalarına Göre Gider Türleri ile Toplam Maliyetlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması.....	121

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Turizm Faaliyetleri ve İlgili Olduğu Alanlar	6
Şekil 1.2. Leiper'e Göre Turizm Sistemi	7
Şekil 1.3. Termal Turizmin Konumu	18
Şekil 1.4. Türkiye'de Bulunan Jeotermal Kaynak Alanları	25
Şekil 1.5. Büyük Ölçekli Termal Turizm İşletmelerinin Organizasyon Yapısı	38
Şekil 2.1. Maliyet Oluşumunda Etkili Unsurları.....	41
Şekil 2.2. 7/A Seçeneğine Göre Üretim İşletmeleri Maliyet Akış Şeması.....	60
Şekil 2.3. 7/A Seçeneğine Göre Hizmet İşletmeleri Maliyet Akış Şeması	61
Şekil 2.4. İşletmelerde Mamul, Faaliyet ve Kaynakların Yönetimi.....	67
Şekil 2.5. İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Süreci	80

GİRİŞ

Ülke ekonomilerinin kalkınmasında oldukça önemli bir yere sahip olan ve her geçen gün dünya ekonomisinden daha büyük pay alarak büyüyen turizm sektörünün en önemli birleşenlerinden biri konaklama işletmeleridir. Gerek ulusal gerekse uluslararası şirket yatırımları ile sayıları her geçen gün artan konaklama işletmeleri, teknolojik gelişmeler ve çetin rekabet koşulları dikkate alındığında; işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmek ve gelir sağlayabilmek adına maliyetlerini minimum düzeyde tutmaları, gelirlerini ise maksimum düzeye çıkarmaları gerekmektedir. Bu sebeple konaklama işletmeleri, karlarını yükseltmek, maliyetlerini azaltmak ve optimum satış fiyatı belirleyebilmek için öncelikle işletmede gerçekleşen gider türlerini doğru şekilde ayırmalı ve maliyetleri ile ilgili kontroller gerçekleştirmelidir.

Gerek konaklama işletmelerinde gerekse diğer türdeki işletmelerde gerçekleşen maliyetler, işletme türüne, büyüklük durumuna, stratejilerine vb. pek çok duruma göre farklılıklar göstermektedir. Maliyetlerde ortaya çıkan farklılıklar göz önünde bulundurulduğunda; bu çalışmada termal turizm işletmelerinin diğer konaklama işletmelerine göre gider türleri, toplam satışları ve toplam maliyetleri açısından farklılıklarının olup olmadığını belirlemek amaçlanmıştır.

Termal turizm işletmelerinin diğer konaklama işletmelerine göre gider türleri, toplam satışları ve toplam maliyetleri açısından farklılıklarının bulunup bulunmadığını belirlemeye yönelik yapılan çalışmanın birinci bölümünde; uygulama yapılan turizm sektörünün, termal turizm kavramının ve termal turizm işletmelerinin tanımına, özelliklerine değinilmiştir. İkinci bölümde; maliyet kavramı, maliyet unsurları, maliyet yönetimi, maliyet yönetimi sitemleri üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde ise termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmeleri arasında gider türleri, maliyetleri ve gelirleri açısından farklılık olup olmadığını belirlemek için bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Aynı zamanda üçüncü bölümde; yapılan çalışmanın amacı, kapsamı, veri toplama tekniği, evreni/örneklemi ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Son olarak çalışmada ulaşılan bulguların değerlendirilmesinin ardından sonuçlara ve hem araştırmacılar hem de uygulamacılar için öneriler sunulmuştur.

BÖLÜM I

TURİZM VE TERMAL TURİZM KAVRAMLARI

Her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de bölgelerarası gelişmişlik açısından farklılıklar bulunmaktadır. Turizm sektörü, bu farklılıkların ortadan kaldırılmasında oldukça önemli bir paya sahiptir. Bölgesel kalkınmanın hedeflendiği alanlarda ekonomik ve sosyal açıdan olumlu sonuçlar elde edilmesi için alternatif turizm çeşitleri aracı olarak kullanılmaktadır. Aracı olarak kullanılan turizm çeşitlerinden biri de termal turizmdir. Taklit edilemez ve kendine özgü özelliklere sahip olan termal turizm, bireylerin sağlıklarını korumasına ve iyileşmelerine yardımcı olmaktadır. Bu olanakların yanında termal turizm işletmeleri, yeme-içme, eğlence, tedavi etme vb. birçok hizmeti müşterilerine sunmaktadırlar. Termal turizm işletmelerinin bünyelerinde birçok hizmet sunması müşterilerin bu tür konaklama işletmelerini daha fazla tercih etmelerini sağlamakta ve bu işletmelerin önemini arttırmaktadır.

Yukarıdaki bilgiler göz önünde bulundurulduğunda; çalışmanın bu bölümünde öncelikle turizm kavramından, turizm kavramının özelliklerinden, turist kavramından ve turizm işletmelerinden bahsedilmiştir. Daha sonrasında; çalışmanın esas konusu olan termal turizm kavramı, termal turizmin tarihsel gelişimi ve termal turizm işletmeleri üzerinde durulmuştur.

1.1. Turizm Kavramı Tanımı

İnsanların ilkçağlardan itibaren çeşitli sebeplerle sürekli yaşadıkları yerlerden ayrılarak başka yerlere seyahat ettikleri birçok kaynakta yer almaktadır (Öztaş ve Karabulut 2006: 1; Maviş ve Akoğlan 1996: 2; Kozak, Kozak, Kozak 2001: 1). Seyahat eden bireylerin yer değiştirme esnasında ya da ulaştıkları destinasyonlarda barınma, dinlenme, eğlence, yeme-içme vb. fiziksel, sosyo-kültürel ve psikolojik ihtiyaçları ortaya çıkmakta ve bireyler bu ihtiyaçlarını buldukları destinasyonlardan karşılamaktadırlar. Ekonomik anlamda ülkeler için önemli bir gelir sağlayan bu hareketler turizm olarak nitelendirilmektedir (Uçkun 2004: 28).

Turizm sözcüğü Latince kökenli bir kelime olup Latince “dönme” anlamına gelen “tornus” kelimesinden türetilmiştir. Buradan da dünyada yaygın olarak konuşulan İngilizce, Fransızca ve Almanca gibi dillere “tour” şeklinde geçmiştir. “Tour” kelimesi

hareket edilen konuma tekrar dönmek şartı ile gerçekleştirilen gezi ve seyahat anlamına gelmektedir (Ağaoğlu 1991: 24; Bayer 1992: 2-3).

Turizm kavramını tanımlayabilmek adına yapılan çalışmalar 19. Yüzyılın sonlarına kadar uzanmaktadır. Bu çalışmalar incelendiğinde turizm kavramı ile ilgili birçok tanımın olduğu göze çarpmaktadır. 1905 yılında Guyer – Feuler tarafından yapılan ilk turizm tanımında turizm şu şekilde tanımlanmıştır;

Gittikçe artan hava değişimi ve dinlenme gereksinimleri, doğa ve sanatla beslenen göz alıcı güzellikleri tanıma isteği; doğanın insanlara mutluluk verdiği inancına dayanan, özellikle ticaret ve sanayinin gelişmesi ve ulaşım araçlarının kusursuz hale gelmelerinin bir sonucu olarak, ulusların ve toplulukların birbirlerine daha çok yaklaşmalarına olanak veren modern çağa özgü bir olaydır (Kodaş ve Dikici 2012: 53).

Guyer – Feuler’u turizmin tanımında daha çok turizmin sosyo - kültürel yönünü ele almıştır. Ancak bu tanımda turizmin ekonomik yönü arka plana atılmıştır.

1910 yılında Herman Von Schuller yaptığı turizm tanımında ise turizmin daha çok ekonomik yönüne vurgu yapmıştır. Bu tanıma göre turizm; “başka bir ülke, şehir veya bölgeden yabancıların gelmesi ve geçici süre kalmalarıyla ortaya çıkan hareketin ekonomik yönünü ilgilendiren faaliyetlerin tümü” şeklinde tanımlanmıştır (Kozak, Kozak, Kozak 2001: 1-2). Tarihte Herman Von Schuller gibi turizmin ekonomik yönüne vurgu yapan bir başka araştırmacı ise Edman Picard’dır. Bu bağlamda Edman Picard, “turizmin ana işlevinin; ülkeye yabancı döviz kaynaklarının girişini sağlamak ve turist harcamalarının ekonomiye yaptığı katkıları araştırmak” olduğunu söylemiştir (Dinçer 1993: 7).

Caspar’a göre turizm; “turist, turistik işletmeler, turizm organizasyonlarının oluşturduğu alt sistemlere ve bu alt sistemlerin ekonomik, sosyal, politik, hukuki, teknolojik ve ekolojik çevre ile olan ilişkilerine dayanan global sistem” şeklinde tanımlanmıştır (Hussein ve Saç 2008: 5). Tanımdan da anlaşılacağı üzere Caspar turizm kavramını sosyo-kültürel, çevresel, politik vb. birçok yönü ile ele almıştır.

Uluslararası turizm sözlüğündeki tanımına göre turizm kavramı; “zevk için geziler ve seyahatleri yapmak amacıyla gerçekleştirilen insan faaliyetlerinin tümü” şeklinde açıklanmaktadır. Turizmi kurumlar açısından tanımlayan Hunziker ve Krapf turizmi geçici yer değiştirme, seyahat ve konaklama yönüyle ele almışlardır. Bu açıdan Hunziker ve Krapf göre turizm; “sürekli kalışa dönüşmemek ve gelir sağlayıcı hiçbir uğraşta bulunmamak koşulu ile yabancıların geçici süre kalışlarından doğan olay ilişkileri” olarak

tanımlanmıştır. Hunziker ve Krapf'ın turizm tanımından sonra 1980'li yıllarda Uluslararası Bilimsel Turizm Uzmanlığı Birliği (AIEST) tarafından turizm terimi ile ilgili tanım yeniden düzenlenmiştir. Bu doğrultuda AIEST, turizmi şu şekilde tanımlamıştır;

İnsanların devamlı ikamet ettikleri, çalıştıkları ve her zamanki olağan ihtiyaçlarını karşıladıkları yerlerin dışına seyahatleri ve buralardaki turizm işletmelerinin ürettiği mal ve hizmetleri talep etmeleri ile geçici konaklamalarından doğan olaylar ve ilişkiler bütünüdür (Kozak, Kozak, Kozak 2001: 2-4).

Turizmin tarihsel gelişimini tüm işlevleri ile ele alan en geniş tanımlardan biri Hasan Olalı ve Alp Timur'un 1988 yılında yapmış olduğu tanımdır. Bu tanıma göre turizm şu şekilde tanımlanmıştır;

İnsanların konutları dışında, sürekli olarak yerleşmemek kaydıyla, serbest bir ortamda, iş, merak, din, sağlık, spor, dinlenme, eğlence, kültür, deneyim kazanma, snobik amaçlarla veya dost ve akraba ziyareti, kongre ve seminerlere katılmak gibi sebeplerle, kişisel veya toplu olarak yaptıkları seyahatlerden gittikleri yerlerde 24 saati aşan veya o yerin bir konaklama tesisinde en az bir geceleme süre ile konaklamalarından ortaya çıkan iş ve ilişkileri kapsayan, bir tüketim olayı, sosyal bir olay, ağır ve bütünleşmiş bir hizmet ve kültür endüstrisidir (Örnek ve Akın 2017: 345).

Yapılan birçok tanımdan hareketle turizm; bireylerin sürekli ikamet ettikleri yerlerin dışına herhangi bir amaç çerçevesinde kitle veya bireysel halde yapmış oldukları seyahatler süresince turizm işletmelerinin üretmiş olduğu her türlü turistik ürünü tüketmeleri ve gittikleri destinasyonda en az 24 saat veya bir geceleme süre konaklamaları ile oluşan her türlü faaliyetler şeklinde tanımlanabilir.

Turizmin tarihsel gelişimine bakıldığında; modern anlamda turizm hareketliliğinin, M.Ö. 700'lü yıllarda Yunan Olimpiyat Oyunları sırasında yapılan seyahatler ile başladığı görülmektedir. Ortaçağ'da turizm faaliyetleri daha çok dini amaçlı gerçekleştirilirken Rönesans sonrasında sanatsal açıdan seyahatlerde daha çok artış olduğu gözlemlenmiştir. Endüstri Devrimi ile birlikte turizm hareketliliğinde daha da çok artış gerçekleşmiş ve 1841 yılında Thomas Cook tarafından ilk paket tur faaliyeti gerçekleştirilmiştir. Geçmişten günümüze kadar yapılan turizm hareketliliklerinde önemli ölçüde artışların yaşanmasında etkili birçok faktör bulunmaktadır. Bunları; Sanayi Devrimi sonucu ortaya çıkan boş zaman artışı, bireylerin gelir düzeyindeki artış, seyahat özgürlüğü, teknolojik gelişmeler, sağlık alanındaki araştırmalar sonucu insan ömrünün uzaması, ücretli tatil hakkı vb. şeklinde sıralamak mümkündür (Kozak, Kozak, Kozak 2001: 34-35; Timur 2015: 4).

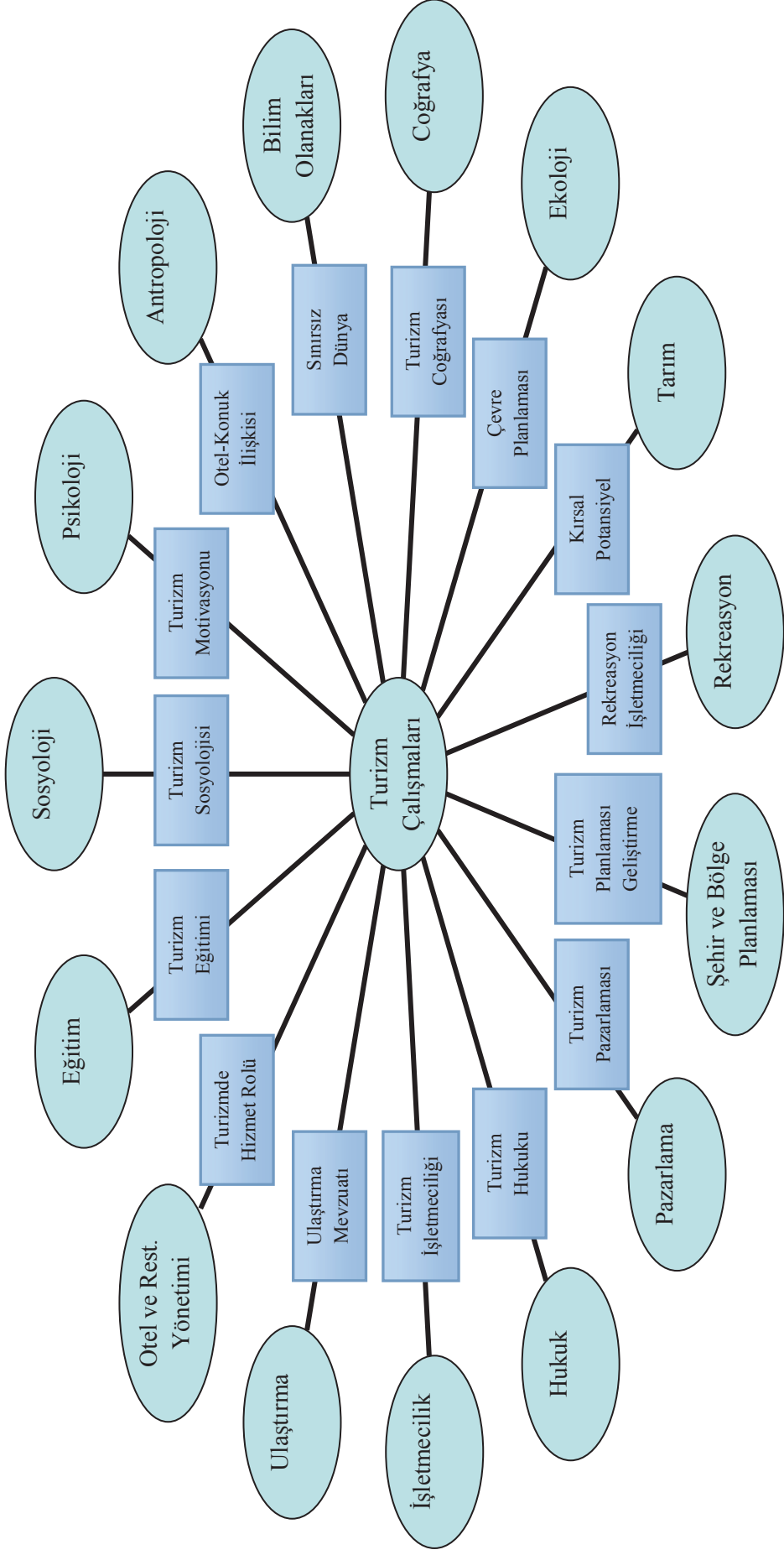
Turizm sektörünün bileşenlerinden olan konaklama işletmelerinin ilk olarak gelişim gösterdiği ve çağdaş açıdan konaklama işletmeciliğinin başladığı ilk ülke Amerika Birleşik Devletleri'dir. 1974 yılında New York'ta bulunan City Hotel'in konaklama alanında faaliyet göstermesi sektörün gelişmesine büyük katkı sağlamıştır. Ayrıca 1929 yılında Boston'da Tremont House adlı konaklama işletmesinin inşa edilmesi, modern anlamda konaklama işletmelerinin başlangıcı olarak bilinmektedir. Ayrıca 20. yüzyılın başlarında konaklama işletmelerinin sayısında artışlar yaşanmış ve misafirlere sunulan hizmetin niteliğinde önemli değişiklikler yaşanmıştır (Gezen 2012: 7).

1.2. Turizm Faaliyetleri ve İlgili Olduğu Alanlar

Bacasız sanayi olarak adlandırılan turizm sektöründe teknolojik gelişmeler ve değişen müşteri ihtiyaçları sebebiyle geçmişten günümüze kadar birçok değişiklik yaşanmıştır. Yaşanan bu değişiklikler sonucunda; turizm hareketliliği kendi içerisinde farklı açılardan değişiklik göstermiştir. Ancak hangi turizm çeşitliliği olursa olsun her turizm hareketliliğinin gerçekleşmesi için turizm sektörünün bazı alanlar ile bağlantılı olması gerekmektedir.

Turizm hareketliliği, ulusal ve uluslararası açıdan incelendiğinde; turizm faaliyetlerinin gerçekleşmesi için birçok unsur bir arada bulunmalıdır. Eğer turizm hareketlilikleri, bir sistem olarak ele alınırsa turizm faaliyetlerinin başarılı bir şekilde yürütülebilmesi için birçok alan ve faaliyetin bir arada olması gerekmektedir. Bu durumla ilgili olarak Jafari ve Ritchie' nin 1981 yılında oluşturduğu ve daha sonrasında McIntosh ve Goeldner tarafından 1990 yılında geliştirilen turizm sistemi ile ilgili Şekil 1.1.'e bakıldığında; turizm çalışmalarının gerçekleştirilmesinde turizmin birçok alan ile bağlantılı olması gerektiği görülmektedir.

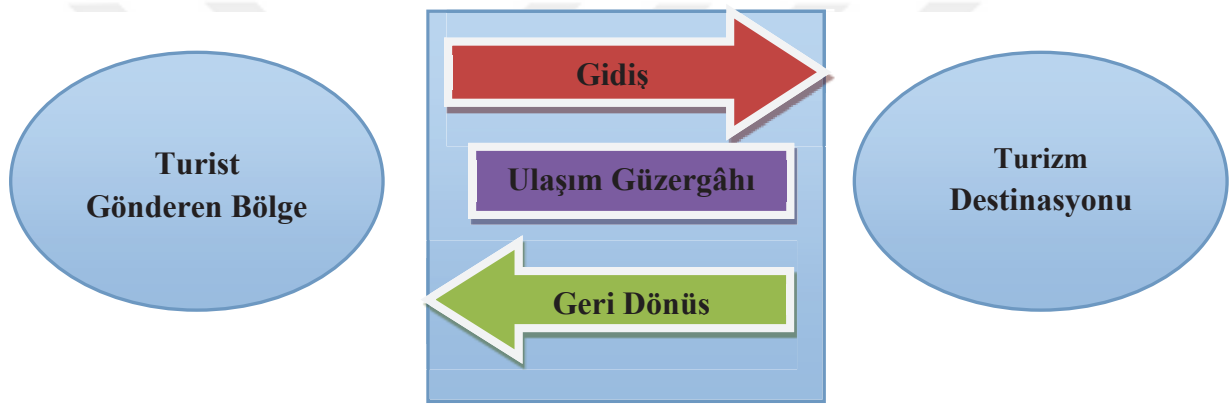
Şekil 1.1. Turizm Faaliyetleri ve İlgili Olduğu Alanlar



Kaynak: Tribe, John. "The Indiscipline of Tourism", *Annals of Tourism Research*, Cilt: 24, Sayı: 3, 1997, ss. 638-657.

Turizm sistemi ile ilgili Şekil 1.1.'de turizm faaliyetleri ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde turizm ile bağlantılı olması gereken bölümler ve bu bölümleri kapsayan ana faaliyet alanları gösterilmektedir. Şekil 1.1.'de gösterilen alanlar dışında turizm faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için turizm sektörünün, ekonomi, siyasal bilimler, sağlık vb. daha birçok alan ile bağlantı içerisinde olması gerekmektedir. Bu açıdan turizm sektörü, çarpan etkisi ile daha fazla alanda istihdam koşulları sağlanmanın yanında ülkelerin dış ödemeler dengesine de katkı sağlamaktadır. Turizm faaliyetlerinin bir sistem olarak algılanmasıyla ilgili bir başka yaklaşım ise Leiper tarafından öne sürülmüştür. Leiper'e göre turizm sistemi Şekil 1.2.'de yer almaktadır.

Şekil 1.2. Leiper'e Göre Turizm Sistemi



Kaynak: Cooper, Chris.; John Fletcher; David Gillbert; Stephan Wanhill. "An Introduction to Tourism", (Ed Rebecca Shepherd), *Tourism: Principles and Practice*, (içinde) Person Education, 2.Baskı, Edinburgh Gate 1998, s. 5.

Leiper'e göre turizm sistemi Şekil 1.2.'de de görüleceği üzere üç ana unsurdan meydana gelmektedir. Bu üç ana unsur; turist gönderen bölge, ulaşım ve turizm destinasyonu olarak ele alınmaktadır. Turizm sisteminde her bir unsur birbiri ile etkileşim içerisinde. Ayrıca turizm faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için tur operatörleri, konaklama işletmeleri, seyahat acenteleri gibi yardımcı unsurlara da gereksinim vardır (Cooper, Fletcher, Gilbert, Wanhill 1998: 5-6; Kozak, Kozak, Kozak 2001: 41). Bu unsurlar aracılığı ile turistler seyahat, konaklama vb. ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Örneğin; bireyler, bir turizm destinasyonunu seyahat etme kararı aldıklarında tur operatörlerinin düzenlemiş olduğu tur veya seyahatlere, seyahat acenteleri aracılığıyla ulaşabilecek ve bunları satın alabileceklerdir.

1.3. Turizm İle İlgili Kavramlar

Günümüzde ülkeler, turizm faaliyetlerinin ekonomik gelişmeye büyük katkı sağladığını düşündükleri için turizm faaliyetlerinden elde edilecek gelirleri, ülke ekonomisinin büyümesinde dayanak nokta olarak görmektedirler. Ülkedeki turizm faaliyetlerinin canlanması ve gelişmesi için sahip oldukları birçok farklı turistik çekicilik unsurunu kullanarak ülkeye daha fazla turist gelmesini sağlamaktadırlar. Bu bağlamda turizm faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde en etkili unsurlar olan turist ve önemli bir çekicilik unsuru turizm işletmeleri aşağıdaki gibi açıklanabilir.

1.3.1. Turist Kavramı

Turizm sisteminin baş aktörü olan turist; en basit anlamıyla turizm hareketliliğine katılan birey olarak tanımlanabilir. Turist kavramı ile ilgili tanım, 1937 yılında Milletler Cemiyeti İstatistik Uzmanları Komitesi tarafından yapılmıştır. Bu tanıma göre turist olarak kabul edilen grup veya bireyler (Kozak, Kozak, Kozak 2001: 6);

- Zevk, ailevi nedenler, sağlık vb. amaçlarla yolculuk edenler,
- Bilimsel, idari, dini, sportif nedenlerle veya bu çeşit toplantılara katılmak amacı ile yolculuk edenler,
- Ticari nedenlerle yolculuk edenler,
- Deniz gezileri (gezi süresi 24 saatten az olsa bile) ile seyahat edenlerdir.

Bir başka tanıma göre turist; sürekli oturduğu yerden en çok bir yıl süre ile ayrılan ve gittiği yerlerde, buralardan kazanmadığı parayı harcayan, turizm faaliyetlerinin öznesi olan bireylerdir. Turist ile ilgili yapılan bu tanımda üzerinde durulan iki ana unsur vardır. Bunlar, 'süre' ve 'ekonomik' unsurlardır. Süre unsuru bireyin gittiği yerde en fazla bir yıl kalması ile ilgili iken ekonomik unsur, bireyin gittiği yerlerden kazandığı parayı buralarda harcamaması ile ilgilidir (Uluçeçen 2011: 10).

Bu tanımlardan hareketle turist, çeşitli birçok nedenlerle buldukları yerden başka ülkelere ya da destinasyonlara seyahat eden ve oralarda en az 24 saat en çok bir yıl konaklayan bireyler şeklinde tanımlanabilir. Bireyler, kendi sosyo-kültürel, psikolojik vb. ihtiyaçlarını karşılamak için seyahat etmekte ve bu da turist kavramının farklı açılardan ele alınmasına neden olmaktadır.

Bireylerin sosyo-kültürel, psikolojik vb. ihtiyaçlarına göre turist çeşitleri; ayrıştırıcı turistler, bireysel kitle turisti ve organize kitle turisti olarak 3'e ayrılmaktadır. Ayrıştırıcı turistler, seyahatlerini daha çok kendileri planlamaktadırlar. Bireysel kitle turistleri seyahat acenteleri tarafından planlanan turları satın alırlar ancak seyahatlerin yeri ve zamanı üzerinde söz sahibidirler. Son olarak organize kitle turisti ise seyahat acentesinin paket tur şeklinde hazırladığı önceden belirlenmiş turları satın alan ve bu tur programı dışına çıkmayan bireylerdir (Kısa Ovalı 2007: 68).

Turistler, geldiği yere göre sınıflandırıldığında yerli ve yabancı turist olarak iki gruba ayrılır. Yerli turist, kendi ülke sınırları içerisinde turizm faaliyetlerine katılan bireyler olarak tanımlanırken; yabancı turistler, kendi ülke sınırları dışında bulunan yerlere seyahat edip buralarda en az 24 saat konaklayan bireyler olarak tanımlanmaktadır (Timur 2015: 3).

1.3.2. Turizm İşletmesi Kavramı

Turizm faaliyetlerinin gerçekleşmesinde önemli taraflardan biri de turizm işletmeleridir. Turizm işletmeleri, kar amacı güden, bireylerin ekonomik, psikolojik, sosyo-kültürel gereksinimlerini karşılamak için ekonomik girdilerle beraber ekonomik anlamda herhangi bir değeri olmayan toplumsal, kültürel ve tarihi değerlerin kullanıldığı organizasyon, planlama vb. yönetim faaliyetlerine ve en çokta insan emeğine ihtiyaç duyularak oluşturulan işletmelerdir (Öztaş, Karabulut 2006: 78).

Başka bir tanıma göre turizm işletmeleri, turistlerin seyahatleri ve konaklamaları süresince turist gereksinimlerini ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek adına mal ve hizmet üreten, bunların pazarlama ve tanıtımını yapan işletmelerdir (Kozak, Kozak, Kozak 2001: 48). Bu tanımlardan hareketle turizm işletmelerinin başlıca özellikleri şunlardır (Öztaş, Karabulut 2006: 78; Hayta 2008: 34):

- Turizm işletmelerinde hizmet adı verilen soyut ürünler üretilir ve pazarlanır.
- Turizm işletmelerinde faaliyetlerin yürütülmesinde ana unsur insan gücüdür. Yani turizm işletmelerinde emek yoğunudur.
- Turizm işletmeleri, ekonomik açıdan değerlendirilmesi zor olan hava, deniz, hoşgörü, misafirperverlik vb. unsurları ve daha da önemlisi tarihi ve kültürel varlıklar ile ilgili hizmetleri turist ihtiyaçlarına göre düzenleyerek pazarlamaktadırlar.
- Turizm işletmelerinin faaliyetlerini gerçekleştirmesinde ve turistik ürünlerin pazarlanmasında çevre ve altyapı unsurları birincil faktörlerdir.

- Diğer üretim ve pazarlama işletmelerinden farklı olarak turizm işletmelerinden hizmet almak isteyen turistler hizmete ulaşabilmek için işletmeye giderler.
- Turizm işletmelerinin ürettiği ürünler soyut özellik taşıdığı için stoklanamaz.
- Üretime, satış gerçekleştikten sonra başlanır. Yani turizm işletmelerinde üretim ve tüketim aynı anda gerçekleşir.
- Turizm işletmelerinin belirli bir kapasiteye sahip olmaları nedeniyle talep fazlalığı durumunda kapasiteyi aşma gibi durumları söz konusu olamaz.
- Turizm işletmelerine karşı oluşan talep günlük, haftalık ve aylık olarak farklılıklar göstermektedir. Yani turizm işletmelerinde üretilen turistik ürüne olan talep esnek bir özellik göstermektedir.

Turizm sektörü, gerçekleşen her türlü sosyo-kültürel, ekonomik, politik olaydan kolaylıkla etkilendiği için sektörde faaliyet gösteren turizm işletmeleri büyük risk üstlenerek faaliyetlerini sürdürmektedirler. Turizm sektörü, hizmet yoğun bir sektör olduğu için turizm işletmeleri daha çok soyut mal veya hizmet üretmektedirler. Bu bakımdan müşterilerin memnuniyet derecesi çok önemlidir. Turizm işletmeleri müşteri memnuniyetini sağlayabilmesi için müşteri ihtiyaçlarını göz önünde bulundurup bu ihtiyaçlara uygun turistik ürünler üretmelidir. Müşteri ihtiyaçlarını karşılamaları ve ürettikleri turistik ürün çeşidine göre turizm işletmeleri kendi aralarında; ulaştırma işletmeleri, konaklama işletmeleri, yiyecek-içecek işletmeleri, seyahat işletmeleri, rekreasyon işletmeleri, hediyelik eşya satan işletmeler ve yan hizmet işletmeleri şeklinde gruplandırılabilir (Kozak, Kozak, Kozak 2001: 48; Gönenç Güler 2014: 78).

Ulaştırma işletmeleri, turistleri turizm talebi bulunan bölgeden turizm destinasyonuna ulaştıran işletmelerdir. Bu işletmeler, kendi içerisinde dört gruba ayrılır. Bunlar; demiryolu, denizyolu, karayolu, havayolu işletmeleridir.

Konaklama işletmeleri; bireylere kendi evlerinin bulunduğu alanlar dışına çeşitli amaçlarla yaptıkları seyahatler süresince konaklama, yeme-içme, eğlence vb. imkânlar sunan işletmelerdir (Şen 2013: 108). Konaklama işletmeleri kuruluş ve faaliyetlerini devam ettirme aşamasında oldukça fazla sermayeye ihtiyaç duymakta ve işletme donanımı ve binaları işletme sermayesinin büyük kısmını oluşturmaktadır. Konaklama işletmeleri, kendi içerisinde oteller, moteller, tatil köyleri, pansiyon, kamping, apart otel, hostel vb. şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Yiyecek-İçecek işletmeleri, bireylerin kendi konutlarının bulunduğu yerler dışındaki seyahatleri ve konaklamaları süresince yeme-içme ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mal ve hizmet üreten işletmelerdir (Sökmen 2006: 1). Yiyecek işletmeleri genellikle konaklama işletmeleri bünyesinde bulunabilir iken, konaklama işletmelerinden bağımsız olarak ticari işletme şeklinde de faaliyetlerini sürdürebilmektedir (Maviş ve Akoğlan 1996: 52). Yiyecek-içecek işletmeleri kendi içerisinde; lüks restoranlar (fine dining rooms), kafeler/snack barlar (cafe), çabuk yemek restoranları (fast food/quick service restaurants), etnik restoranlar (ethnic restaurants), özellikli restoranlar (specialty restaurants), ulaşım merkezlerinde bulunan restoranlar vb. şekilde sınıflandırılabilir (Doğan, Şanlıer ve Tuncer 2010: 242).

Seyahat İşletmeleri, turizm üreticileri ve tüketicileri arasında bağlantı kuran, tüketicilere ürün oluşturan, sunan ya da pazarlayan işletmelerdir. Bu işletmeler, bir turistik ürünü oluşturabileceği gibi diğer turizm işletmelerinin üretmiş olduğu turistik ürünleri de pazarlayabilir (Barutçugil 1989: 56). Seyahat işletmeleri kendi içerisinde tur operatörleri ve seyahat acenteleri olmak üzere ikiye ayrılırlar (Maviş ve Akoğlan 1996: 52; Kozak 2001: 58; Öztaş ve Karabulut 2006: 85). Tur operatörleri, turizm talebi oluşmadan önce ulaştırma, konaklama, yeme-içme, rekreasyon, seyahat ve diğer turistik ürünleri birleştirerek kısa gezi amaçlı seyahatler düzenleyen ve bunları turistlere pazarlayan veya başka pazarlamacı kuruluşlar aracılığıyla satan işletmelerdir (Ahipaşaoğlu ve Arıkan 2005: 163). Tur operatörleri, seyahat sektörünün toptancıları olarak bilinmektedir. Seyahat acenteleri ise turizm endüstrisinde üretilen ürünleri, mal ve hizmetleri; nihai tüketicilere modern ve gelişmiş yöntemlerle pazarlayan ve satan kuruluşlardır (Mısırlı 2010: 37). Seyahat işletmeleri, seyahat sektöründe perakendeci olarak faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler.

Rekreasyon işletmeleri; bireylerin boş zamanlarını değerlendirmelerine, eğlence, dinlence ihtiyaçlarını karşılamalarına imkân sağlayan turizm işletmeleridir. Rekreasyon işletmeleri, doğal, sportif, kültürel ve eğlenceye yönelik faaliyetler sunmaktadırlar (Maviş ve Akoğlan 1996: 54).

1.4. Turizm Türlerinin Sınıflandırılması

Geçmişten günümüze kadar gerçekleştirilen birçok turizm faaliyeti bulunmaktadır. Bu faaliyetlerin kendine has belli amaçları bulunmakta ve bu açıdan yapılan turizm

faaliyetleri farklı açılardan sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma (Kozak, Kozak ve Kozak 2009: 13; Koşan 2014: 48-64; Hussein ve Saç 2008: 9-43; Usta 2012: 11-14; Öztaş ve Karabulut 2006: 23-33; Maviş ve Akoğlan 1996: 19-24):

- Ziyaret edilen yere,
- Turist sayısına,
- Katılanların yaşına,
- Seyahat zamanı seçimine,
- Katılanların sosyo–ekonomik seviyesine,
- Amacına göre yapılabilmektedir.

1.4.1. Ziyaret Edilen Yere Göre Turizm Çeşitleri

Bu sınıflandırmada turistlerin ülke içi ya da dışına olan seyahatleri esas alınarak bir ayırım yapılır. Bu bağlamda ziyaret edilen yere göre turizm türleri; iç ve dış turizm olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

- **İç Turizm:** Turizm faaliyetlerinin ülke içerisindeki vatandaşlar tarafından gerçekleştirildiği turizm çeşididir. Bu tarzda gerçekleştirilen turizm hareketleri, ülke ekonomisinin canlanmasına ve gelirin bölgeler arası eşit dağılımına olumlu katkı sağlamaktadır. Bu turizm çeşidi, sağladığı ekonomik katkının yanı sıra ülke vatandaşlarının kendi ülkelerinde bulunan kültürel, doğal vb. kaynaklar hakkında bilgi sahibi olabilmelerine de olanak vermektedir. Yine günümüzde turizm faaliyetleri; psikolojik olarak rahatlama, dinlenme amaçlı gerçekleştirilen birer tatil olarak görüldüğünden; aynı ülke içerisindeki işletmeler, çalışanlarını turizm faaliyetlerine dâhil ederek personellerinin motivasyonlarını arttırabilmektedirler (Kozak, Kozak ve Kozak 2009: 13).

- **Dış Turizm:** Bireylerin kendi ülkeleri dışına, turizmin tanımı ile ilgili koşullara uygun olarak gerçekleştirdikleri turizm hareketliliğidir. Ülke dışına turist gönderen ülkelerde daha çok döviz çıktısı oluşur iken, ülke dışından turist kabul eden ülkelerde ise döviz girdisi sağlanmaktadır. Bu bakımdan dış turizm hareketliliği turist kabul eden ülkelerin dış ödemeler dengesine önemli düzeyde katkı sağlamaktadır (Akova 1998: 68).

1.4.2. Turist Sayısına Göre Turizm Çeşitleri

Turist sayısına göre turizm çeşitleri, turizm hareketliliğine katılan turist sayıları dikkate alınarak birbirinden ayrılmaktadır. Bu bağlamda bu grup içerisinde bireysel, kitle ve grup turizmi olmak üzere üç turizm çeşidi yer almaktadır (Kozak 2012: 19).

- **Bireysel Turizm:** Bireylerin kendi düşünce ve istekleri doğrultusunda gerçekleştirdikleri turizm hareketliliğidir. Genellikle bu turizm hareketliliğine katılan bireyler yüksek düzeyde gelire sahiptirler. Bireysel turizm hareketliliğine katılan bireylerin çoğunluğunu erkekler oluştursa da son yıllarda kadınların da bireysel turizme katılımında artış olduğu gözlenmektedir (Kozak 2012: 19).

- **Kitle Turizmi:** Bireylerin seyahat acenteleri veya tur operatörleri aracılığıyla belirli bir zamanda, belirli bir program dâhilindeki seyahatlere katılmaları sonucunda ortaya çıkan turizm çeşididir. Bu turizm çeşidi genellikle paket tur olarak gerçekleştirilmekte ve daha çok büyük kitleler halinde yapılmaktadır (Hayta 2008: 32). Günümüz turizm hareketliliğinde seyahatlerin büyük bir bölümü kitle turizmi çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

- **Grup Turizmi:** Toplumu oluşturan çeşitli kesimlerden bireylerin seyahat ve konaklamalarını çeşitli sosyal gruplar halinde gerçekleştirdiği turizm çeşididir. Bu turizm hareketliliğine katılanların sayısı genellikle 11-16 arasında değişiklik göstermektedir. Kişi sayısının sınırlı olması ve grupların süreklilik göstermemesi yönüyle kitle turizminden ayrılmaktadır.

1.4.3. Katılanların Yaşına Göre Turizm Çeşitleri

Katılanların yaşlarının önemli olduğu bu ayırmda belirli yaş aralığına göre katılımcılar, genç, yetişkin ve üçüncü yaş grubu olarak ele alınmaktadır. Buradan hareketle turizm çeşitleri; gençlik, yetişkin ve üçüncü yaş turizmi olmak üzere üç grupta toplanmaktadır (Kozak 2012: 23).

- **Gençlik Turizmi:** 15–24 yaş aralığındaki bireylerin kamu ve özel organizasyonların desteği ile yanlarında aileleri bulunmadan turizm hareketine katılmaları durumunda oluşan turizm çeşididir. Bu yaş grubu genellikle macera alanındaki turizm hareketliliğine daha çok yönelmektedirler.

- **Yetişkin (Orta Yaş) Turizmi:** 25–60 yaş aralığındaki bireylerin katıldığı turizm hareketliliğidir. Bu yaş grubundaki bireyler, daha çok çalışmakta ve üzerlerinde aile

sorumluluğu bulunmaktadır. Bu bakımdan bu bireyler turizm hareketlerine daha çok yaz aylarında katılmaktadırlar.

- **Üçüncü Yaş Turizmi:** 60 yaş ve üzeri bireylerin katılması ile gerçekleşen turizm hareketliliğidir. Özellikle gelişmiş ülkelerde sağlık koşullarının uygunluğu, refah seviyesinin yüksek olması bireylerin yaşam süresini uzatmış ve bu sayede bu yaş aralığındaki bireylerin turizm hareketliliğine katılmalarını sağlamıştır. Bu bireyler turizm için yeterli boş zaman ve birikime sahiptirler. Üçüncü yaş turizmi kapsamında genellikle sağlık ve kültür turizmi hareketliliği gerçekleşmektedir (Kozak, Kozak ve Kozak 2001: 16).

1.4.4. Seyahat Zamanı Seçimine Göre Turizm Çeşitleri

Sezonluk kavramı esas alınarak yapılan bir ayrımdır. Gelişen çevre, teknoloji vb. koşullar sebebiyle bireyler seyahat etmek istedikleri destinasyonlara farklı zamanlarda gidebilmektedir. Gidilen destinasyonun yoğun olduğu zaman aralığına bakılarak yapılan seyahatler, ya sezon içi ya da sezon dışı turizm olarak adlandırılmaktadır.

- **Sezon İçi Turizm:** Bir bölgede turizm faaliyetlerinin turizm sezonu süresince yapıldığı turizm çeşididir.
- **Sezon Dışı Turizm:** Turizm ile ilgili faaliyetlerin, turizm sezonu dışında yapıldığı turizm çeşididir.

1.4.5. Katılanların Sosyo–Ekonomik Seviyesine Göre Turizm Çeşitleri

Katılanların, gelir seviyesi ve sosyal hayatta elde etmiş oldukları itibari değerler ile ilgili bir ayrımdır. Bu ayrıma göre turizm çeşitleri sosyal turizm, geleneksel turizm ve lüks turizm olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Kozak 2012: 24).

- **Sosyal Turizm:** Satın alma gücü az veya sınırlı olan kesimlerin, kamu kuruluşları tarafından yapılan teşvik ve düzenlemeler ile turizme dâhil edilmesi ile gerçekleşen turizm çeşididir. Böylece turizm hareketlerine ülke içerisinde birçok kişi katılmış olmaktadır. Sosyal turizmin en önemli özellikleri; kar amacı güdülmemesi, düşük fiyat ve toplu tüketimdir. Sosyal turizm kapsamında yer alan gruplar şunlardır (Kızılırmak ve Mugan Ertuğral 2012: 37):

➤ İşçiler,

➤ Memurlar,

➤ Emekliler,

➤ Gençler,

- Bedensel özürllüer,
- Esnaf ve Zanaatkârlar.
- Çiftçiler,

• **Geleneksel Turizm:** Genellikle orta düzeyde gelire sahip bireylerin, geleneksel turizm yöntemlerini kullanarak turizm faaliyetlerine katılması sonucu ortaya çıkan turizm çeşididir.

• **Lüks Turizm:** Gelir düzeyi diğer kesimlere göre oldukça yüksek olan bireylerin, turizm faaliyetlerine katılmaları durumunda ortaya çıkan turizm hareketliliğidir. Av turizmi, golf turizmi, kruvaziyer turizmi genellikle yüksek gelir düzeyi olan bireylere hitap etmekte ve bu bireyler tarafından tercih edilmektedir.

1.4.6. Amacına Göre Turizm Çeşitleri

Bireyler, belli amaçlar doğrultusunda turizm hareketliliklerine katılmaktadırlar. Bireylerin belirlemiş oldukları bu amaçlar çerçevesinde turizm çeşitleri; deniz, kültür, sağlık, inanç, kongre, dağ, av, yayla, gastronomi turizmi ve termal turizm olmak üzere çeşitlilik gösterir (Kozak 2012: 26).

• **Deniz Turizmi:** Denize kıyısı olan kesimlerde genellikle yaz sezonlarında yapılan turizm çeşididir. Genellikle deniz-kum-güneş üçlüsü adı altında yapılan bir turizm çeşididir. Ancak, bu turizm faaliyeti dışında kruvaziyer turizmi, yat turizmi gibi diğer deniz ile ilgili turizm çeşitleri de deniz turizmi çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

• **Kültür Turizmi:** Somut ve soyut kültürel değerlere sahip turistik ürünleri görmek ve onlar hakkında bilgi edinebilmek amacıyla gerçekleştirilen turizm hareketliliğidir. Kültür turizmi hareketliliğinde turistik çekicilik unsurları nadir ve az bulunmaktadır. Bunun için kültür turizmi, ekonomik açıdan karşılaştırmalı üstünlüğe sahiptir.

• **Sağlık Turizmi:** Bireylerin tedavi amaçlı sağlık kuruluşlarının bulunduğu alanlara seyahat etmeleri ve buralarda konaklamaları durumunda ortaya çıkan turizm çeşididir. Günümüzde sağlık turizmi, hem dünyada hem de ülkemizde oldukça gelişmekte ve ekonomik açıdan önemli bir gelir sağlamaktadır.

• **İnanç Turizmi:** Çeşitli dinlere mensup bireylerin, dinlerin merkezi olarak görülen yerlere ibadet, dinsel toplantılara katılmak veya bu toplantıları izlemek amacıyla yaptıkları seyahat ve konaklamalardan oluşan turizm hareketliliğidir. Ülkemizin jeopolitik konumu gereği geçmişte farklı dinlere mensup devletler, ülkemiz sınırları içerisinde yaşamışlardır. Bu açıdan ülkemiz inanç turizmi açısından oldukça önemli turistik çekiciliklere sahiptir.

- **Kongre Turizmi:** Genelde bireylerin ortak bir konu üzerinde bilgi alış-verişinde bulunmak amacıyla yaşadıkları yerin dışına seyahat etmeleri durumunda oluşan turizm çeşididir. Kongre turizmi kapsamında turistler, yine dinlenme ve eğlence faaliyetleri ile ilgili hizmetlerden de yararlanmaktadır.

- **Dağ Turizmi:** Doğayla baş başa kalmak, doğadaki her türlü canlıyı gözlemleyebilmek ve dağların temiz havasından yararlanmak amacıyla gerçekleştirilen turizm türüdür. Genellikle dağ turizmi içerisinde yürüyüş ve tırmanma faaliyetleri yer almaktadır.

- **Av Turizmi:** Avcılık alanında uzman turistlerin sürekli yaşadıkları yerlerin dışına başta avlanmak üzere spor, dinlenmek vb. amaçlarla yaptıkları geçici seyahatlerdir. Av turizmi kapsamında avlanılacak olan hayvanlar daha önceden çiftliklerde beslenir ve daha sonra avlanmaları için doğaya salınır. Bu açıdan av turizminin, bilinçli ve kontrollü olarak yapılması durumunda bu turizm çeşidi, büyük miktarda gelir sağlamaktadır.

- **Yayla Turizmi:** Bireylerin doğa ile iç içe olmak ve doğayı daha yakından tanımak amacıyla yüksek rakımlı yerlerde bulunan yayla alanlarına yaptıkları seyahat ve kısa süreli konaklamalarından ortaya çıkan turizm çeşididir. Ülkemizde yayla turizmi, genellikle Karadeniz Bölgesi'nde bulunan yaylalar üzerinde gerçekleştirilmektedir.

- **Gastronomi Turizmi:** Bir bölgenin yiyecek içecek kültürüne dair izlenimlere sahip olmak ve deneyimler elde etmek amacıyla gerçekleştirilen turizmdir. Günümüzde gastronomi turizmi hareketliliği, genellikle daha çok festivaller kapsamında gerçekleşmektedir.

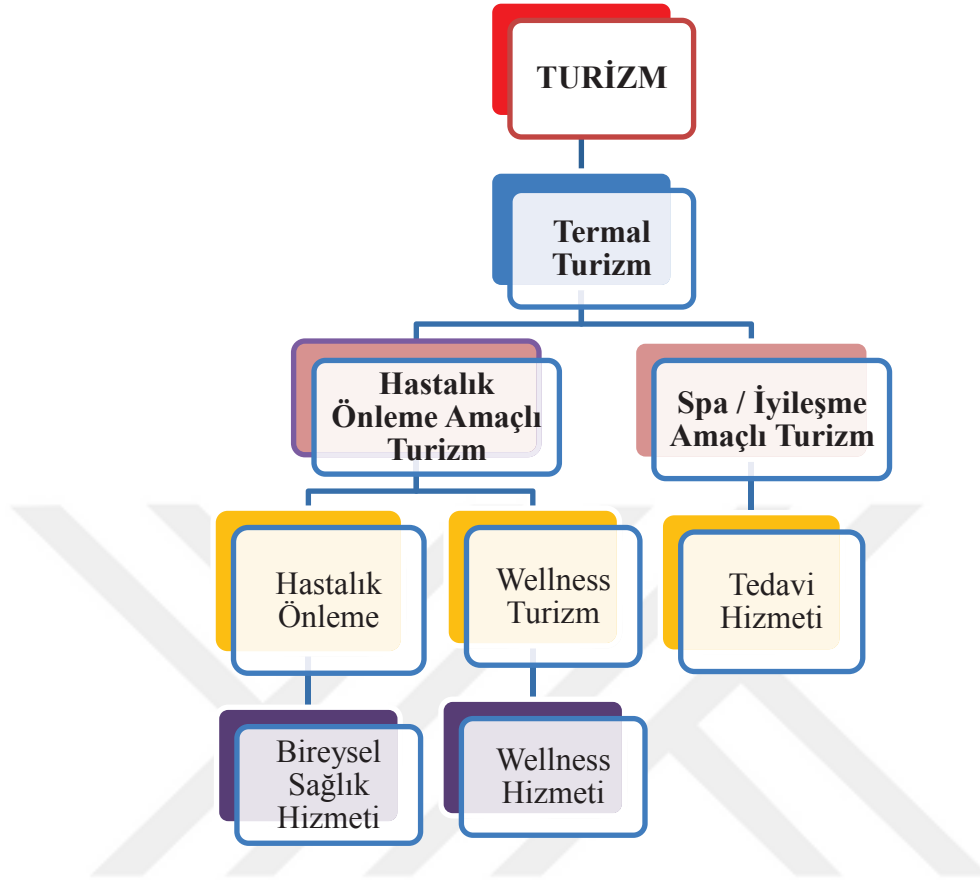
- **Termal Turizm:** Termal kaynakların bulunduğu yörelerde faaliyet gösteren turizm işletmelerinin vermiş olduğu hizmetlerden yararlanmak amacıyla bireylerin seyahat ettikleri ve buralarda konakladıkları turizm çeşididir. Tedavi, wellness vb. faaliyetler için gerçekleştirilen termal turizm çeşididir. Bu turizm çeşidi, asıl çalışma konusu olduğu için ilerleyen bölümde daha fazla ele alınacaktır.

1.5. Termal Turizm Kavramı

Bireyler, sağlıklarını korumak veya iyileşmek amacıyla kaynak ve termal suların bulunduğu alanlara seyahat etmektedirler. Bu hareketlikler, turizm kavramının gelişmesi ile birlikte zamanla termal turizm olarak adlandırılmıştır (Tokmak 2015: 37). Termal sözcüğünün kökü olan “term” Latince sıcak anlamına gelen “thermos” sözcüğünden türetilmiştir. Romalılarda halk banyosu anlamında kullanılan “term” sonralarda su alınan

yer olarak kullanılmaya başlanmıştır (Kaşlı, Tokmak, Arslaner, Demirci ve Yılmazdoğan 2012: 46). Termal suların içerisinde bulunan madeni tuz ve mineraller, özellikleri sebebi ile bireylerdeki birçok hastalığın tedavisinde (kas tedavisi gibi) kullanılmakta ve vücudun eski gücünü kazanmasında tıbben faydalı olarak kabul edilmektedir (İlban, Köroğlu ve Bozok 2008: 107). Bu nedenle termal turizm, sağlık amaçlı turizm kapsamında değerlendirilmekte ve sağlık turizminin bir alt alanı olarak düşünülmektedir. Termal turizm ile ilgili pek çok tanım bulunmaktadır. Turizm Bakanlığı'nın 1993 yılındaki yayınında; mineralize termal sular ile çamurların, kaynağın bulunduğu çevre ve iklim faktörleri ile birleşik şekilde insan sağlığına olumlu katkı sağlamak üzere, uzman hekim denetim ve programında fizik tedavi, rehabilitasyon, egzersiz, psikoterapi, diyet vb. destek tedavilerle bağlantılı kür uygulamaları için yapılan turizm faaliyetleri "termalizm" olarak adlandırılmaktadır (Turizm Bakanlığı, 1993: 13). Bir başka tanıma göre termal turizm; doğal şekilde belirli sıcaklığa sahip olarak yer üzerine çıkan ve faydalı mineraller açısından zengin olan şifalı suların, çamurların ve buharların bulunduğu yörelerde, yöreye özgü iklim şartlarında gerçekleştirilen ve giderek daha çok önem kazanan bir turizm çeşididir (Tokmak 2015: 39). Diğer bir tanıma göre ise termal turizm, termomineral su banyosu, içme, inhalasyon (solunum), çamur banyosu gibi sağlığa faydalı yöntemlerin yanında iklim kürü, fizik tedavi rehabilitasyon, egzersiz, psikoterapi, diyet gibi destek tedavilerin birleştirilmesi ve kür tedavilerinin yapılmasının yanı sıra termal suların eğlence ve rekreasyon amaçlı kullanımı ile ilgili turizm türüdür (Özdemir 2015: 5). Bu tanımlardan hareketle termal turizmi; birçok minerali içerisinde bulunduran su kaynakları bakımından zengin alanlara tedavi ve hastalık önleyici amaçlarla yapılan seyahatler ve konaklama faaliyetleri sonucu gerçekleşen turizm çeşidi olarak tanımlamak mümkündür. Termal turizm, amacına göre turizm çeşitleri içerisinde yer almaktadır. Termal turizmin, turizm çeşitleri içerisinde yeri Şekil 1.3.'de gösterilmektedir.

Şekil 1.3. Termal Turizmin Konumu



Kaynak: Mueller, Hansruedi; Eveline Lanz Kaufmann. "Wellness Tourism: Market Analysis of A Special Health Tourism Segment and Implications for The Hotel Industry", *Journal of Vacation Marketing*, Cilt: 7 Sayı:1, 2000, ss. 5-18.

Termal turizmin genel turizm faaliyetleri arasındaki konumunu gösteren Şekil 1.3.'e bakıldığında; termal turizmin ana turizm çeşitleri içerisinde yer aldığı görülmektedir. Termal turizm, faaliyetleri kendi içerisinde hastalık önleme ve iyileşme, güzelleşme olarak gruplandırılmaktadır. Hastalık önleme tedavileri daha çok bireylerin sağlık ile ilgili problemlerinin ortadan kaldırılması ve eski sağlığının bireye tekrardan kazandırılması amacıyla gerçekleştirilmektedir. İyileşme, güzelleşme amaçlı termal hizmetler ise bireylerin psikolojik olarak yaşadıkları stres vb. sorunlardan kurtulmalarını ve rahatlamalarını sağlamaktadır.

Termal turizmde son yıllarda hızlı bir yükseliş olmasında; insan sağlığının son derece önemli olması, turizme katılanların turizmden beklentilerinin zaman içinde değişime uğraması, Avrupa'daki yaşlı nüfus oranının fazla olması, termal turizmin yılın tüm aylarında uygulanabilir olması, termal turizmde tedavi süresinin uzunluğu, insanların kimyasal ve yapay tedavilerden kaçışı gibi nedenler etkili olmuştur (Çetin 2011: 901).

Termal turizm, özellikle kırsalda bulunan kentlerin ekonomik açıdan gelişmesinde oldukça etkili bir faktördür (Çiçek ve Avderen 2013: 28).

1.6. Termal Turizmin Tarihsel Gelişimi

Termal kaynaklardan yararlanılmak amacıyla seyahatler, oldukça eskilere dayanmaktadır. Hindistan, Mısır, İran, Yunanistan ve İtalya’ da yaşamış olan Cermenler ve Keltler’den geriye kalan buluntulardan; çok eski çağlarda insanların sağlık amaçlı termal kaynaklardan yararlandıkları ortaya çıkmıştır. Şifalı suların kullanımı dönem edebiyatına da konu olmuştur. Homeros, “İlyada” destanında savaştan dönen askerlerin şifalı sularda yıkanma alışkanlıklarından bahseder ve yine Yunan mitolojisinde Herkül’ün ferahlatıcı etkisi olduğu bilinen Minerva ve Vulcan sularında yıkandığından bahsedilir (Tokmak 2015: 39).

İlkçağlarda bireyler daha çok tıbbi ve dini sebeplerle şifalı sulara sahip kaynak ve akarsu alanlarının bulunduğu bölgelere seyahat etmişlerdir. Termal kaynakların sağlık amaçlı değerlendirilmesine, hekimlerin babası olarak isimlendirilen İstan Köylü hekim, “Hippocrates” tarafından M.Ö. 400’lü yıllarda başlanmış olup daha sonrasında Bergamalı meşhur hekim, “Calinos” ile devam etmiştir. Roma İmparatorluğu döneminde ise bu seyahatler daha da çok gelişmiştir. Romalılar, ağrılı, sızılı hastalar ve savaşta yaralanan, yorgun düşen askerler için termal su kaynakların ağırları hafiflettiğini, yaraları ise çabuk kapattığını ve bireylerin zindelik kazandıklarını görüp her gittikleri alanlarda bulunan şifalı su kaynakları üzerine tesisler inşa etmişlerdir (Taşlıgil 1995: 300; Akbulut 2010: 36; Cihangir 2016: 14).

Rönesans ile Avrupa’da kaplıcalar, uzman kişilerin himayesinde gelişme göstermiştir. Baden – Baden Marienbad ve Montre Catini gibi şehirler önemli kaplıca merkezleri haline gelmiş ve su tedavisinde ilerlemeler daha çok küçük, özel kaplıcalarda gelişme göstermiştir. Ayrıca kaplıcalar bazı ülkelerde siyasal ve sosyal eşitçi tedavi merkezleri haline gelmiştir. Son olarak da Almanya, Fransa, İtalya, Avusturya, İsviçre, Belçika, Danimarka gibi ülkelerde termal kaynaklı tedaviler ulusal sağlık hizmetleri içerisine dâhil edilmiştir (Kervankıran, 2014:202; Cihangir 2016: 15).

Termal kaynakların dünya üzerinde kullanımının tarihsel geçmişi ayrıntılı olarak Erfurt-Cooper, Cooper (2009) tarafından oluşturulmuş Tablo 1.1.’de verilmiştir. Tablo 1.1.’e bakıldığında Pakistan’da bulunan İndus Vadisi’nde termal kaynakların M.Ö. 3000-

1700'lü yıllar arasında farklı amaçlar ile kullanıldığı anlaşılmaktadır. Bunun yanı sıra termal kaynaklar ve buldukları bölgeler farklı amaçlar ile kullanılmıştır.

Tablo 1.1. Termal Kaynakların Dünya’da Kullanımının Tarihçesi

ZAMAN ARALIĞI	YER	AÇIKLAMA
M.Ö. 3000-1700	Indus Vadisi (Pakistan)	Indus Vadisi medeniyetleri tarafından bölgede bulunan bol miktardaki sıcak su kaynakları, çeşitli amaçlarla kullanılmış ve günümüzde de hala kullanılmaya devam edilmektedir.
M.Ö. 1680-1193	Anadolu (Türkiye)	Hitit İmparatorluğu tarafından sıcak su kaynaklarının dinlenme ve iyileştirici amaçla kullanıldığı söylenmektedir.
M.Ö. 1430	Lipari (Sicilya)	Kanallar aracılığı ile taşınan sıcak su kaynakları taşların dizilimi ile oluşturulan göletlere iletilmekte ve bu göletler terapistik termal banyo olarak kullanılmıştır.
M.Ö. 1050-771	Huaqing (Çin)	Sıcak su kaynakları, çeşitli hanedan imparatorluklarının favori termal spa alanları olarak kullanılmıştır.
M.Ö. 1000	Meso (Amerika), Batı Avrupa	Bu tarihlerde sıcak su kaynakları, Meso bölgesinde çeşitli amaçlar için kullanılırken; Batı Avrupa’ da kutsal ibadetlerde ve iyileştirici amaçla kullanılmıştır.
M.Ö. 8. yy.	İtalya	İtalya’nın güneybatısında yer alan Pompeii bölgesindeki medeniyetler, termal su kaynaklarını ısıtma ve banyo amaçlı kullanmışlardır.
M.Ö. 7-8. yy.	Yunanistan	Birçok Yunan yazar, termal sulardan eserlerinde bahsetmiş ve Loutraki olarak bilinen bölgedeki termal su kaynakları, spor müsabakalarına teşvik amaçlı kullanılmıştır.
M.Ö. 863	Bath (England)	Bath’ta bulunan sıcak su kaynakları, o dönemde Bath kralı olan Lear’ın babasının tedavisinde kullanılmıştır.
M.Ö. 3. yy.	Hindistan	Yunanistan elçisi Megastenes, Hindistan termal su kaynaklarının tıbbi değerinden söz etmiştir.
M.Ö. 2. yy.	Türkiye	Hierapolis antik kenti, Bergama kralı Emenes, tarafından bu dönemde kurulmuş ve Romalılar termal su kaynakları çevresine büyük banyolar inşa etmişlerdir.
M.Ö. 1. yy. – M.S. 14. yy.	Roma İmparatorluğu daha sonra Bizans İmparatorluğu	Roma askerleri savaş seferleri sırasında sıcak su kaynaklarını, termal banyo olarak kullanmak amacıyla ziyaret etmişlerdir.
M.Ö. 100	Ürdün	Ürdün Vadisi, Roma ve Bizans kaynaklarında sıcak suların, cüzam ve diğer çeşitli hastalıkların tedavisinde kullanıldığı alan olarak yer almaktadır.

M.Ö. 100	Palmyra (Suriye)	Efca'da bulunan sülfür kaynakları bu dönemde sağlık amacıyla kullanılmıştır ve hala günümüzde bu amaçla kullanılmaya devam edilmektedir.
M.S. 43-70	Bath (England)	Termal hamamda ilk gelişme, Roma'nın İngiltere'yi istila ettiği M.S. 43 yılına dayanmaktadır. Daha sonrasında Bath'de Aqua Sulis isimli donanımlı hamamlar inşa edilmiştir.
M.S. 1137-1281	Cieplie (Polonya)	Cieplie Slaskie, tarihi kaynaklarda Polonya'nın ilk termal tatil köyü olarak yer almaktadır. Yine bu bölgede termal kaynaklar şövalyeler tarafından sağlık sorunlarının giderilmesi için kullanılmıştır.
M.S. 1349-1350	Çek Cumhuriyeti	Kapalı termal alana sahip Karlsbad keşfedilmiştir.
M.S. 1359-1389	Türkiye	Osmanlı padişahı I. Murat döneminde Bursa'da kubbeli bir hamam inşa edilmiştir.
M.S. 14-16. yy	Avrupa	Eski tıbbi termal kaynaklar üzerindeki yerleşim yerlerinde SPA'nın erken gelişimi başlamıştır.
M.S. 1485	Portekiz	Caldas Da Rainha hastanesi, sıcak su kaynakların sağlık amaçlı kullanımının keşfinden sonra kraliçe Leneor tarafından yaptırılmıştır.
M.S. 15. yy.	Almanya	Sıcak kaynakların bulunduğu alanlara, iyileştirici amaçlı yapılan yıllık seyahatler zengin kesim arasında yaygınlaşmıştır.
M.S. 1522	Karlsbad (Çek Cumhuriyeti)	Fabrikalarda üretilen doğal sular, banyo ve iyileştirici amaçlı kullanılmıştır.
M.S. 1541	Amerika	İspanyol uzman Hernando de Soto'nun Arkansak sıcak su kaynaklarını ziyaret eden ilk turist olduğu iddia edilmiştir. İlk defa Avrupa tarzı sıcak su SPA'ları Kuzey Amerika'da inşa edilmiştir.
M.S. 1558-1603	Bath (İngiltere)	Elizabeth dönemi süresince termal hamamların SPA olarak canlandırılması, buralara olan talebin artırılması için Bath'da bulunan soylular için buralar çekici hale getirilmiştir.
M.S. 1697	Tayvan	El yazmalarında sıcak su kaynaklarından bahsedilmiş, ancak bu kaynaklar 1893'e kadar tamamıyla gelişmemiştir.
M.S. 17.-18. yy.	Çin ve Japonya	Doktorlar, birçok tıbbi su kaynağını değerlendirip sınıflandırmıştır. Yine 1709 yılında ilk Japonca tıbbi su kaynakları ile ilgili çalışma yapılmıştır.
M.S. 1737	Belçika	"Demonstration on the Usefulness of the Mineral Water of SPA" adlı çalışma yayınlanmıştır.
M.S. 1790	Amerika	Saratoga'daki sıcak su kaynaklarının bulunduğu alandaki işletmeler tarafından SPA tedavileri ve konaklama imkanları sağlanmaya başlanmıştır.
M.S. 19. yy.	Avusturya	Viyana yakınlarında bulunan Baden kendi spa politikalarını oluşturmuş ve SPA kasabası olarak tekrardan geliştirilmiştir.
M.S. 1891	Bulgaristan	Sıcak su kaynaklarının korunması ile ilgili ilk kanun çıkarılmış ve su kaynakları kanun aracılığı ile ulusal

		varlık olarak bildirilmiştir.
M.S. 1892	Portekiz	Portekiz sularını kapsayan ilk resmi düzenleme yayınlanmıştır.
M.S. 1829	Bulgaristan	Bulgaristan Balneolojisi Topluluğu kurulmuş ve farklı bilim alanlarındaki uzmanlar bir araya getirilmiştir.
M.S. 1940	Amerika	Birçok Amerikan sıcak su alanlarına olan taleplerde düşüş yaşanmıştır.
M.S. 1979	Macaristan	Budapeşte – Daytime hastanesi ve termal banyo işletmesi birarada olacak şekilde Lucas'ta kurulmuştur.
M.S. 1982	Huaqing (Çin)	Harabeye dönüşmüş sıcak su havuzları tekrardan inşa edilip, onarılmıştır.
M.S. 2005	İzlanda	Blue Lagoon'da sedef hastalığı tedavisi için jeotermal deniz suyunu kullanan bir klinik açılmıştır.

Kaynak: Erfurt-Cooper, Patricia; Malcolm Cooper. *Health and Wellness Tourism: Spas and Hot Springs*, Channel View Publications, North York 2009, ss. 50-58.

Oldukça eski geçmişe sahip termal turizm faaliyetleri günümüzde daha fazla önem kazanmıştır. Bu sebeple termal turizm kavramı, modernleşerek geleneksel termal turizmden çağdaş termal turizme doğru bir anlayışa bürünmüştür. Çağdaş termal turizm ile ilgili gelişmeler ve geleneksel termal turizmden ayrılan yönleri “genel ortak paydalar”, “müşteriler”, “hizmet içeriği”, “turizm endüstrisi” ve “ülke sağlık politikaları” bölümleri altında Tablo 1.2.’de gösterilmiştir.

Tablo 1.2. Geleneksel Termal Turizmden Modern Termal Turizme Geçişte Ortaya Çıkan Süreçler

Geleneksel Termal Turizm 20. yy Öncesi (1800-1950)	Modern Termal Turizm 20. yy Sonrası (1951- Günümüz)
Genel Ortak Paydalar	
<ul style="list-style-type: none"> - Sağlık ihtiyaçlarının karşılanması - Otellerde konaklamanın önemi - Medikal ve iyileştirme hizmet ve donanım 	
Müşteriler	
- Daha çok yaşlı ve hasta bireylerin katılımı	- 30-40 yaş aralığındaki bireylerin katılımı
- Kalıcı ve uzun süreli konaklamalar	- Çeşitli tarz ve beklentilere dayalı konaklamalar
- Yerel ziyaretçiler ve tedavi amaçlı gelen hastalar	- Farklı ulus ve destinasyonlardan gelen bilinçli konuklar
- Mayıs-Ekim arası mevsimsel kalışlar ve yılda bir kez düzenli kalış	- Tüm yıl boyunca konaklama olanağı
- Düşük gelire sahip konuklar	- Yüksek gelire sahip konuklar
Hizmet İçeriği	
- Su ile tedaviler	- Kür tedavilerinin yanında önleyici sağlık hizmetleri

- Yalnızca medikal amaçlı hizmetler	- Değişik medikal tedaviler ve rekreasyonel programlar
- Pansiyon türüne göre beslenme imkânı	- Sağlıklı beslenme imkânları
Turizm Endüstrisi	
- Sınırlı altyapı hizmetleri	- Gelişmiş altyapı hizmetleri
- Standartlaştırılmış turistik ürün sunumu	- Çeşitli ve özel turistik ürün sunumu
- İlkel olarak yapılan termal tedaviler	- Profesyonel tesislerde uzmanlar tarafından gerçekleştirilen tedaviler
Sağlık Turizm Politikaları	
- Pazarın takibi ve sınırlı pazar payı	- Agresif pazarlama ve yeni pazar imkânları
- Yerel işletmelerin kendi politikaları	- İşletmeler arası bütünleşik destinasyon politikaları

Kaynak: Giritlioğlu, İbrahim. "Yiyecek-İçecek Bölümlerinde İşgörenlerin ve Müsterilerin Hizmet Kalitesi Beklenti ve Algıları: Termal Otellerde Bir Araştırma", *Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Balıkesir 2012, s. 22.

Geleneksel termal turizmden modern termal turizme geçişte ortaya çıkan süreçlerle ilgili Tablo 1.2.'ye bakıldığında 20.yüzyıl ortalarına kadar geçen süreçteki termal turizm faaliyetleri geleneksel termal turizm içerisinde yer alırken 20.yüzyıl ortalarından günümüze kadar geçen süreç içerisindeki faaliyetler ise modern termal turizm hareketliliği içerisinde yer almaktadır. Bu süreçler içerisinde modern ve geleneksel termal turizm faaliyetleri arasında farklılıklar bulunmaktadır.

1.6.1. Dünya'da Termal Turizm

Günümüzde bireyler, bilim ve teknolojiye yaşanan gelişmeler ile ulaşımını daha hızlı şekilde gerçekleştirmekte; daha az çalışmakta ancak daha fazla mal ve hizmet tüketmektedirler. Bireyler daha az çalışmalarına rağmen geçmişteki yaşama koşullarına göre daha fazla risk üstlenmişler ve bu bireylerin sağlık ile ilgili problemler yaşamasına sebep olmuştur. Bu yüzden bireyler sağlık problemlerini gidermek, stres atmak vb. birçok durum için eskiye göre daha çok termal kaynaklardan, SPA, wellness merkezlerinden, kaplıca ve ılıcalardan yararlanmaya başlamışlardır. Bu şekilde termal turizm faaliyetlerine olan talep daha da artmıştır (Kaşlı, Tokmak, Arslaner, Demirci ve Yılmazdoğan 2012: 50).

Dünya'da termal turizmin durumu arz ve talep yönünden incelendiğinde Avrupa kıtasında termal turizm faaliyetlerinin daha çok gerçekleştirildiği görülmektedir. Avrupa kıtasında bulunan 1500 üzeri termal turizm merkezi, tüketicilere sağlık ile ilgili olanakların yanında daha birçok hizmet sunarak pazarda rekabet üstünlüğü sağlamışlardır. Avrupa'da

bu kadar çok termal merkezin bulunmasındaki asıl sebep ise bu kıtada bulunan ülkelerin çoğunluğunun gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler olmalarıdır. Bu ülkelerde tedavi amaçlı konaklamalar daha çok sosyal güvenlik sistemi içerisinde ele alınmaktadır (Cihangir 2016: 16). Yine Avrupa ve Amerika’da termal turizm geleneksel turizm türleri ile desteklenerek turizm faaliyetleri yıl geneline yayılmaktadır (Türksoy ve Türksoy 2010: 703). Termal turizm faaliyetleri, dünya genelinde özellikle Güney, Orta ve Doğu Avrupa, Asya (Orta Doğu, Japonya, Çin, Türk Cumhuriyetleri), Güney Amerika (Arjantin, Meksika, Kolombiya) ve Kuzey Afrika (Fas, Tunus) gibi ülkelerde yaygın olarak gerçekleştirilmektedir. Fakat Türkiye’nin de içinde bulunduğu birçok ülkede kaplıca tedavisinin geleneksel ve ampirik niteliği pek değişmezken, Almanya, Fransa, İtalya, Japonya ve İsrail gibi ülkelerde tedavi yüksek kalite standartlarına ulaşmıştır. Almanya’da kaplıca, kür tıbbı vb. termal faaliyet alanları önemli sağlık sektörü alanlarıdır (Karagülle ve Doğan 2002: 1).

Dünyada büyük pazar payına sahip Avrupa ve Amerika’da termal turizmden elde edilen gelir, bir yılda 25-30 milyar dolar arasında değişiklik göstermektedir. Burada en önemli paya sahip olan ülke ise Almanya’dır. Almanya, Avrupa termal turizm pazarının %50’sini elinde bulundurmaktadır. Termal turizm amaçlı olarak Almanya’ya ve Macaristan’a 10 milyon, Rusya’ya 8 milyon, Fransa’ya 1 milyon kişi seyahat gerçekleştirmektedir (Özdemir 2015: 6).

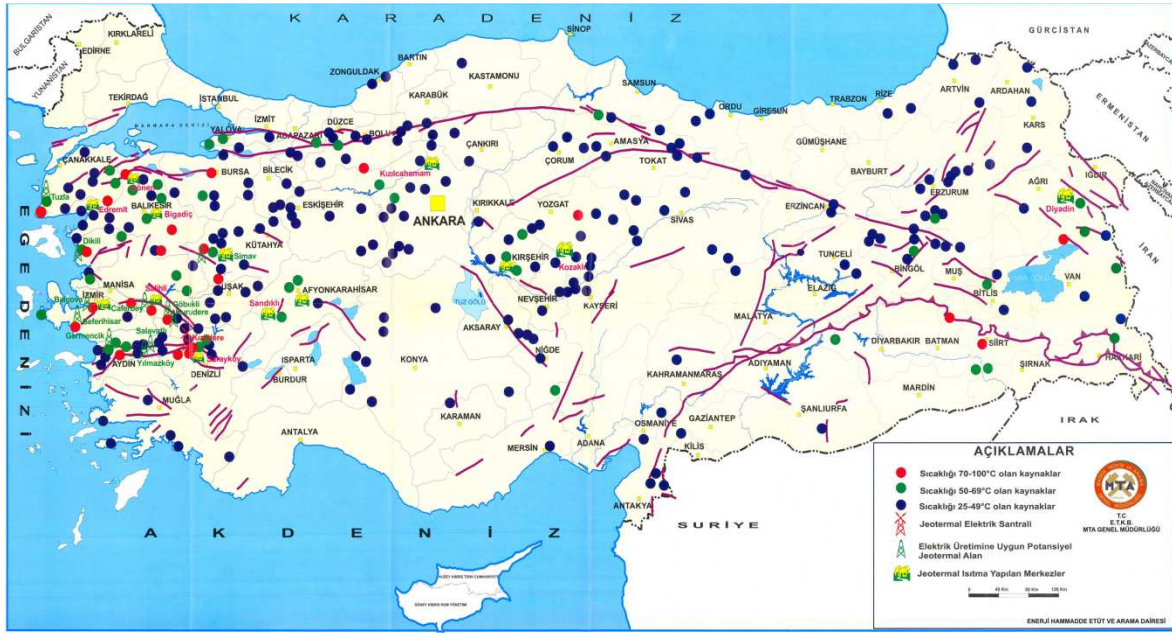
1.6.2. Türkiye’de Termal Turizm

Geçmişte birçok devlet ve beyliğe ev sahipliği yapan Türkiye, Alp Orojenizi üzerinde yer alan genç oluşumlu bir ülke olduğu için yüzeyinde çok kırıklı yapılar bulunmaktadır. Bu sebeple Türkiye, jeotermal kaynaklar açısından oldukça zengin bir ülkedir. Türkiye’de 46 ilde 196 civarında termal tesis bulunmakta ve bu tesisler, günde 8 milyon kişinin yararlanmasına imkân vermektedir (Cihangir 2016: 19). Bu tesisler genellikle Marmara, Ege ve İç Anadolu bölgelerinde bulunmakta olup termal su kaynaklarının debileri 2-500 lt/sn ve sıcaklık değerleri 20-110 °C arasında değişiklik göstermektedir (Tokmak 2015: 59-60; Özdemir 2015: 7).

Türkiye’nin sahip olduğu termal kaynakların en önemli avantajı; doğal çıkışlı olmaları ve bol miktarda kükürt ve minerale sahip olmalarıdır. Bunun yanı sıra var olan kaynak potansiyelinin bir kısmının deniz kıyısında, bir kısmının da dağlık ve ormanlık

alanlarda yer alması termal kaynakların kullanımı bakımından çeşitlilik ve çekicilik yaratmaktadır. Türkiye'nin bölgelerarası değişen iklim koşulları ile termal kaynakların bulunduğu alanların çekiciliği daha da artmaktadır (Türksoy ve Türksoy 2010: 707). Türkiye'de bulunan jeotermal kaynaklar, Şekil 1.4.'de yer almaktadır.

Şekil 1.4. Türkiye'de Bulunan Jeotermal Kaynak Alanları



Kaynak: Kültür ve Turizm Bakanlığı. <<http://yigm.kulturturizm.gov.tr/TR,11479/turkiyede-saglik-ve-termal-turizm.html>> (08.12.2016).

Türkiye'de bulunan jeotermal kaynak alanlarını gösteren Şekil 1.4.'e göre Türkiye'de termal turizmin geliştirilmesi açısından potansiyel yedi bölge bulunmaktadır. Bunlar; Güney Marmara, Frigya, Güney Ege, Orta Anadolu, Kuzey Anadolu, Doğu Marmara, Batı Karadeniz termal turizm bölgeleridir (Özdemir 2015: 8).

Türkiye jeotermal kaynak potansiyeli açısından Avrupa'da birinci, kaplıca uygulamaları açısından ise üçüncü sırada yer almaktadır. 1500'ün üzerinde kaynaktan temin edilen termal sular, sıcaklıkları ve fiziksel-kimyasal özellikleri açısından Avrupa'da bulunan termal su kaynaklarına göre daha üstün niteliklere sahiptir. Bu açıdan ülkemiz termal kaynaklara sahip olma açısından dünyada yedinci sırada yer almaktadır (Kaşlı, Tokmak, Arslaner, Demirci ve Yılmazdoğan 2012: 47; Akbulut 2010: 38; Öztürk ve Bayat 2011: 148). Türkiye'de bulunan 1500 üzeri termal kaplıcanın %6'sı turizm sektörüne hizmet etmekte ve Turizm Bakanlığı'nın açıklamasına göre bu kaynaklardan genellikle yerli turistler yararlanmaktadır. Türkiye diğer ülkelerden termal turizm amaçlı gelen turist

sayısı ise her yıl 10.000'nin üzerindedir (Yirik, Ekici ve Baltacı 2015: 189). Türkiye'de bulunan termal turizm işletmelerin kapasiteleri ile ilgili bilgiler ise Tablo 1.3.'de gösterilmiştir.

Tablo 1.3. Türkiye'de Bulunan Termal Turizm İşletme Sayısı ve Yatak Kapasitesi

TERMAL TURİZM TESİSLERİ	2006		2016	
	Tesis Sayısı	Yatak Kapasitesi	Tesis Sayısı	Yatak Kapasitesi
Turizm İşletme Belgeli	37	9.736	77	26.032
Turizm Yatırım Belgeli	8	2.438	46	23.218
Belediye Belgeli	33	5.593	35	6.174
TOPLAM	78	17.767	158	55.424

Kaynak: Kültür ve Turizm Bakanlığı. <<http://yigm.kulturturizm.gov.tr/TR,9860/turizm-belgeli-tesisler.html>> (03.02.2017).

Türkiye'de Termal Turizm Master Planı'nın kısa dönem hedefi olarak 50.000 yatak kapasitesi belirlenmiştir. Termal Turizm Master Planı'nın uygulanmaya başlandığı 2007-2016 yılları arasında turizm işletme, turizm yatırım ve belediye belgeli olmak üzere tesis sayısı; Tablo 1.3.'te görüleceği üzere 78'den 158'e, yatak kapasitesi ise 17.767'den 55.424'e artmıştır.

1.7. Termal Turizmin Sağladığı Olanaklar ve Özellikleri

Toplumların sağlıklı olma talebi ve turizm kavramının gelişmesi ile ortaya çıkan termal turizm kavramı geçmişten günümüze kadar bireylerin sağlığına kavuşmasına imkân sağlamıştır. Bunun yanında günümüzde termal turizm, sağlık faktörünün yanı sıra birçok aktiviteyi kapsayan bir turizm çeşidi haline dönüşmüştür. Termal turizmin günümüzde değişik aktivite ve imkânlar sunması bu turizm çeşidine olan talebi daha da arttırmaktadır. Bu bağlamda termal turizmin sağlamış olduğu olanaklar ve bu turizm çeşidinin kendine özgü özellikleri bulunmaktadır.

1.7.1. Termal Turizmin Sağladığı Olanaklar

Günümüzde sağlık problemleri ve bunların giderilmesi ile ilgili yapılan faaliyetler en güncel konular arasında yer almaktadır. Bireyler sağlıklı bir yaşam geçirebilmek adına önleyici tedavi süreçlerine başvurumaktadırlar. Termal kaynaklar bu açıdan düşünüldüğünde hem bireylerin rahatsızlıklarını belirli bir seviyede veya tamamen tedavi etmekte hem de bireylerin bünyelerinin güçlenmesini sağlamaktadır. Termal turizmin diğer turizm çeşitlerine göre farklılık oluşturması ve talep yaratmasının temel nedenlerinden birisi de bu olanakları sağlamasıdır. Bu açıdan termal turizmin turizm sektörüne, bireylere, ve turizm tesislerine sağladığı birçok imkân bulunmaktadır. Termal turizmin sağladığı olanaklardan bazıları şöyledir (Erdoğan ve Aklanoğlu 2008; Belkayalı 2009: 70; Sandıkçı ve Özgen 2013: 54; Özdemir 2015: 5):

- Turizmin 12 aya yayılmasını sağlayarak turizm faaliyetlerinin bütün yıl gerçekleştirilmesine olanak verir.
- Turizm işletmelerinde doluluk oranlarının yıl boyunca yüksek olmasını sağlar.
- İşgücü ihtiyacının ortaya çıkması ile yüksek istihdam olanakları oluşturur.
- Diğer turizm çeşitleri ile kolay bir şekilde uyum sağlayarak bölgesel turizm faaliyetlerinin dengeli geliştirilmesine olanak sağlar.
- Termal turizm işletmelerinde bireylerin sağlık ile ilgili problemlerinin iyileştirilmesinin yanı sıra eğlence ve dinlenme olanakları da sunulmaktadır.
- Kür merkezi bulunan tesisler, diğer konaklama işletmelerine göre yapmış oldukları maliyetleri daha çabuk geri kazanırlar. Ayrıca bu tesisler, karlı ve rekabet gücü yüksek yatırımlardır.

Termal turizm faaliyetleri, bireylerin sağlık problemlerini gidermenin yanında işletmelere de daha fazla gelir elde etme, kuruluş aşamasında yapılan yatırımların daha çabuk geri kazanılmasını sağlamaktadır. Bu açıdan termal turizm faaliyetleri, günümüzde giderek önem kazanmakta, termal turizm amaçlı seyahat eden turistlerin ve termal turizm işletmelerinin sayısı artmaktadır.

1.7.2. Termal Turizmin Özellikleri

Bireylerin sağlığını korumak veya iyileştirmek amacıyla turistik bir işletmeye giderek kürlere katılması, turizm işletmelerinin sunmuş olduğu diğer imkânlardan yararlanması ile ilgili faaliyetler termal turizmi oluşturmaktadır. Termal turizm çeşidini

diğer turizm çeşitlerinden ayıran en temel özellik ise gezmek görmek, eğlenmek vb. faaliyetler gerçekleştirmek gibi klasik motiflerden öte; şifa bulmak ya da zinde kalmaktır. Bu en temel özellik dışında termal turizmi, diğer turizm çeşitlerinden ayıran başka özellikler de bulunmaktadır. Bu özellikler, şu şekilde sıralanabilir (Tokmak 2015: 67; Cihangir 2016: 22):

- Termal turizm hareketliliğine katılan bireyler daha çok üçüncü yaş grubundaki kişilerden oluşmaktadır. Bunun nedeni ise üçüncü yaş grubunda bulunan bireylerin diğer yaş gruplarındaki bireylere göre daha çok sağlık sorunları yaşaması ve bu sorunların giderilmesi için daha çok boş zamanlarının olmasıdır.

- Termal turizm faaliyetleri hem turizm amaçlı hem de tedavi amaçlı gerçekleştiğinden dolayı yılın 12 ayına yayılmış bir olaydır. Termal turizmde tedavi amaçlı kür süresi 21 gün olduğu için turistler diğer turizm çeşitlerine göre işletmelerde daha çok konaklamaktadırlar. Bu da işletmelerde kalış süresinin uzamasını ve genel olarak turizm gelirlerinin artmasını sağlamaktadır.

- Termal turizm, tıp alanında yüksek düzeyde uzmanlık gerektiren bir turizm çeşididir. Termal turizm işletmelerinde tedaviler uzmanlar tarafından gerçekleştirilmekte ve bu tedavilerde herhangi bir yanlış uygulama insan sağlığını olumsuz etkilemektedir.

- Termal turizm faaliyetlerinden uzun süreli yararlanan bireylerin yanı sıra gününbirlikçi olarak da yararlanan bireyler bulunmaktadır. Bu da termal turizm işletmelerinin gün içerisinde tam kapasite çalışabilmesine olanak sağlamaktadır.

- Termalizmden yalnızca hasta bireyler değil, sağlıklı bireyler de yararlanabilmektedir. Termal turizm işletmelerinde bulunan güzellik üniteleri, jimnastik salonları, zayıflama amaçlı hizmet veren birimler, geniş yüzme havuzları, solaryum, masaj odaları, yürüme salonları, sauna ve banyolardan yararlanmak amacı ile sağlıklı bireyler de termal turizm işletmelerini tercih etmektedir.

- Sağlık ve turizm olanaklarının uyumlu olması sebebiyle termal turizm işletmelerinde gerçekleştirilen tedavi faaliyetleri, diğer turizm faaliyetleri ile birleştirilerek gerçekleştirilmektedir.

- Termal turizm faaliyetlerine katılan bireylerin beklentileri diğer turizm faaliyetlerine katılan bireylere göre farklılık göstermektedir. Yani termal turizm işletmelerine gelen bireyler genellikle tedavi amaçlı işletmelere gelirken diğer turizm faaliyetlerine katılan bireyler dinlenme, macera vb. gibi beklentiler ile turizm faaliyetlerine katılmaktadır.

Bahsedilen özelliklerin yanı sıra termal turizm, yatırım sermayesinin fazlalığı, emek yoğunluğu vb. genel turizm özelliklerini de kapsamaktadır. Ayrıca deniz kıyısında, dağlık ve ormanlık alanlarda bulunan sıcak su kaynakları, turizm çeşitliliği açısından önemli avantajlar sağlamaktadır.

1.8. Termal Turizm İle İlgili Kavramlar

Literatür incelendiğinde; termal turizm kapsamında hem termal açıdan hem de sağlık açısından birçok kavramın olduğu göze çarpmaktadır. Bu kavramların sağlıkla ilgili olmasının sebebi ise termal kaynaklardan tıp alanında yoğun olarak yararlanılmasıdır. Bu kavramlar ile ilgili tanımlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- **Balneoloji:** Sözcük anlamı “banyo bilimi” olarak bilinen balneoloji; toprak, su ve iklim kaynaklı doğal mineralli termal sular, termal çamurlar ve şifalı toprak vb. iyileştirici faktörler bilimidir (Karagülle ve Doğan 2002: 2).

- **Balneoterapi:** Termal veya mineralli suların, şifalı çamur ve gazların, belirli yöntem ve dozlar şeklinde banyo, içme, inhalasyon (solunum) ya da hepsinin bir arada bulunduğu paket halinde belirli bir zaman aralığında ve kür olarak gerçekleştirildiği uyarı-uyum tedavisi yöntemidir. Kısaca balneoterapi, vücuda tam veya kısmı olarak mineral su banyosu uygulama olayıdır (Karagülle ve Doğan 2005).

- **Banyolar:** Banyolar, kullanılan suyun sıcaklığına göre soğuk (hipotermal), ılık (izotermal), ve aşırı sıcak (hipertermal) olarak sınıflandırılmaktadır. Banyo süresi genelde 20 dakika olurken; bu süre hipertermal banyolarda 10 dakikaya kadar azaltılıp izotermal banyolarda 25-30 dakikaya kadar uzatılabilmektedir (Karagülle ve Doğan 2005).

- **Ilıcalar:** Ilıcalar, termal suların yer altından yeryüzüne çıktığı alanlardır. Ilıcalar, çevrelerinde tesis bulunmayan termal kaynaklardır (Sandal ve Karademir 2015: 40).

- **İçmeler:** Doğal yollarla yeryüzüne çıkan ve tüketildiğinde mide, bağırsak vb. ile ilgili rahatsızlıkların giderilmesini sağlayan tuzlu, gazlı, madensel, soğuk veya ılık şifalı doğal suların bulunduğu yerlerdir (Mercan 2006).

- **Kaplıca:** İçme, deniz suları, çamur vb. maddeler veya solunum, elektrik ve diğer mekanik gereçler ile masaj ve insan sağlığını korumak amacıyla kür (tedavi) vb. uygulamalarının uzman hekim denetiminde yapıldığı sağlık tesisleridir. Kaplıcalar ılıcalardan yararlanılmak amacıyla ılıcaların üzerine uygun tesislerin inşa edilmesi sonucu

oluşmuştur. Kaplıca kavramı ise kaplı ve ılıca terimlerinin birleşiminden meydana gelmiştir. Kaplıcaların ve ılıcaların temel kaynağı maden sularıdır (Ülker 1994: 27).

- **Kür:** Tedavi amacıyla termal kaynaklardan ve maden sularından belirli kurallar çerçevesinde ve süreçlerde yararlanılmasıdır Tüm vücudun kür içerisinde bulundurulması ile gerçekleştirilen tedavi sürecine tam kür, vücudun sadece bel kısmına kadar olan bölümünün kür içerisinde bulundurulması ile gerçekleştirilen küre ise yarım kür denmektedir (Mercan 2006).

- **Kür Merkezi:** Suyun özelliğine, arza ve talebe göre şifalı sularla tedavinin yapıldığı ıslak mekanların yanında rehabilitasyon ve destek tedavi yapılan kuru mekanlar da kür merkezi olarak adlandırılmaktadır.

- **Maden Suları:** Jeolojik koşullarla oluşmuş litresinde en az 1 gram erimiş mineral ya da karbondioksit gazı bulunan sulardır. Bazı kaynaklar sıcak maden sularını, 30°C ve üzeri sular olarak tanımlamaktadır (Kopar 2002: 91). Toplumumuzda birbiri yerine kullanılan maden suyu ve soda arasında farklılık bulunmaktadır. Maden suları, yeraltından toprakta yer alan mineraller ve karbondioksit gazı ile birlikte yeryüzüne çıkarlar. Ancak sodalar ise normal suların içerisine karbondioksit gazı karıştırılması ile elde edilirler. Yani maden suları doğal olarak oluşurken, sodalar yapay olarak oluşmaktadır.

- **Peloidler:** Sözcük anlamı, şifalı çamurlar, jeolojik ve biyolojik olaylar sonucu oluşan organik ve inorganik olan maddelerdir. Bu maddeler, doğada ince tanecikler halinde bulunabildikleri gibi bazı ön hazırlık işlemleri ile de ince tanecikli hale getirilebilmektedirler. Kullanımları sırasında termal veya normal su ile karıştırılarak uygun yoğunluk ve sıcaklığa getirilebilirler (Karagülle ve Doğan 2005).

- **Peloid Uygulamaları:** Peloid uygulamaları banyolar (tam, yarım veya kol bacak şeklinde) ya da paketler halinde gerçekleştirilebilir. Paket tarzındaki uygulamalar günümüzde daha çok kullanılmaktadır. Paketler vücudun belirli bölgelerine uygulanırlar. Peloid uygulamasından sonra vücut ılık bir su ile çamurdan temizlenir (Karagülle ve Doğan 2005).

- **Salus Per Aqua (SPA):** Latince kökenli bir terim olan SPA, su ile gelen sağlık anlamına gelmektedir. SPA Belçika'da içmeleri ile ünlü bir kenttir. SPA uygulaması ilk kez Belçika'da savaş gazisi askerlerin ve hasta olan bireylerin fiziksel ve psikolojik tedavilerinde kullanılmıştır (Mercan 2006). SPA uygulamasında başta şifalı sular olmak üzere birçok aromatik yağ, doğal taş vb. ürünler kullanılabilir.

- **Talassoterapi:** Koruyucu ve tedavi edici amaçlı olarak tıbbi gözetim ve denetim altında, deniz ve çevresinde bulunan tüm yararlı etkenlerin (deniz suyu, deniz çamurları, yosunlar, kum ve denizden elde edilen diğer maddeler gibi) birleştirilerek değişik yöntemler ile kullanıldığı tedavi sistemidir (Kaşlı, Tokmak, Arslaner, Demirci ve Yılmazdoğan 2012: 56).

- **Termalizm:** Kaplıca, ılıca, içmeler gibi şifalı su kaynaklarının sağlık prosedürleri çerçevesinde tedavi aracı olarak kullanılmasıdır. Bilinen en eski tedavi ve güzellik yönteminden biridir (Tokmak 2015:5).

- **Termal Otel:** Kaynağı yer altında bulunan ve değişik mineraller içeren su kaynakları ya da çamur banyosu kürleri gibi tedavi amaçlı faaliyetlerin yanında, konaklama, yiyecek-içecek, eğlence faaliyetlerini de sunan işletmelerdir. Günümüzde birçok sağlık sorununun tedavisinde termal oteller ve kaplıcalar önemli tedavi merkezleri olarak görülmektedirler. Termal oteller, bünyesindeki yapı ve özellikler ile yılın her ayı hizmet verebilmektedir. Termal otellere gelen turistler otellerde 14-21 gün arası konaklayarak sağlıkla ilgili olan ya da olmayan her türlü ihtiyaçlarını giderebilmektedirler (Mercan 2006).

- **Termal Su:** 20°C'nin üzerinde sıcaklığı olan özellikleri ve bileşimleri hiçbir şekilde değişmeyen, sıcaklığı mevsimlerden etkilenmeyen, diğer sulara göre içerisinde daha fazla erimiş mineral, tuz, gaz ve nadir elementler barındıran, sağlık açısından faydalı olduğu Sağlık Bakanlığı tarafından kanıtlanmış, değişmeyen bir debi ve değişmeyen bir radyoaktiviteye sahip olan sulardır. Termal sıcak sular, kendi içerisinde üçe ayrılmaktadır. Bunlar; hipotermal sular, izotermal sular ve hipertermal sulardır. Hipotermal suların sıcaklığı 20-27 °C, izotermal suların sıcaklığı 34-38°C ve hipertermal suların derecesi ise 38°C ve üzeridir. Bazı kaynaklarda, bir kaynağın termal su olarak kabul edilebilmesi için yıllık ortalama sıcaklığının 5 °C üzeri olması gerektiğine de yer verilmektedir. (Yağmur ve Okur 2009: 123).

- **Termal Turist:** Termal turizm işletmelerinin sunduğu hizmet ve faaliyetlerden yararlanmak amacıyla bireysel ya da gruplar halinde işletmelere gelerek burada konaklayan kişilerdir.

1.9. Termal Turizm İşletmeleri, Özellikleri Ve Örgütsel Yapısı

Bireylerin turizm hareketliliğine katılmalarındaki amaçların zaman içerisinde değişmesi, dünya üzerindeki yaşlı nüfus oranının artması, termal turizmin yılın tüm aylarına yayılması, termal turizmde tedavi süresinin uzunluğu, bireylerin kimyasal yollarla

tedavilere olumsuz bakmaları gibi durumlar termal turizmin gelişmesini ve öneminin artmasını sağlamıştır (Çetin 2011: 881). Bu bakımdan termal turizm ile ilgili yatırımlar, jeotermal kaynakların bölgede bulunmasının yanında bireylerin kendilerini rahat hissetmesi, turizmde geri kalmış bölgelerin ekonomik açıdan gelişmesi amacıyla daha çok kırsal alanlara yapılmaktadır. Yukarıda bahsedildiği üzere daha çok kırsal alanlarda bulunan termal turizm işletmelerinin diğer turizm işletmelerinden oldukça ayrıcalıklı, farklı disiplinlerde uzman olmaları gerekmektedir. Özellikle bireylerin sağlığı ile ilgili faaliyetlerin işletme bünyesinde gerçekleştirilmesi sebebiyle termal turizm işletmeleri, tıp alanında da yeterliliğe sahip olmalıdırlar. Bu işletmeler, misafir memnuniyetini sağlayamadıklarında sadece şikâyetler değil, aynı zamanda misafirlerin sağlık problemleri de ortaya çıkmaktadır. Sağlık alanında oldukça uzman bilgi gerektiren termal turizm işletmelerinin, özellikleri ve örgütsel yapıları aşağıdaki gibi açıklanabilir.

1.9.1. Termal Turizm İşletmeleri

Termal turizm faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ana unsur olan termal turizm işletmeleri, bireylerin şifa bulmak ve sağlık amacıyla gittikleri, şifalı su kaynaklarının bulunduğu alanlarda konaklama, yeme-içme, dinlenme, eğlence vb. hizmetlerin yanı sıra kaplıca, kür ve fizik tedavi gibi hizmetlerin uzman personel dahilinde sunulduğu konaklama işletmeleridir (Sandıkçı 2008: 28; Çontu 2015: 13). 2005 yılında düzenlenen Turizm İşletmelerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmeliği'nin 29. Maddesine göre termal turizm işletmeleri tanımı şu şekilde yapılmaktadır;

Toprak, yer altı, deniz ve iklim kaynaklı doğal tedavi unsurlarının tedavi edici faktör olarak kullanıldığı kaplıcalar, içmece ve iklim kür merkezleri ile buralarda kurulan tedavi ve rekreasyon amaçlı üniteleri içeren, termal konaklama ya da termal kür tesisi adı altında işletilen işletmelerdir (Resmi Gazete 21 Haziran 2005 s.25852).

Geçmişten günümüze kadar geçen süreçte termal kaynaklar, ülke ve kültürler arasında farklı amaçlarla kullanılmıştır. Termal kaynakların farklı açılardan kullanımı, termal turizm işletmelerinin adlandırılmasında ülke ve kültürlere göre farklılık ve çeşitliliklere sebep olmuştur. Termal turizm işletmeleri, geçmişten günümüze kadar geçen süreçte şu şekilde isimlendirilmiştir (Gençay 2010: 118):

-Kaplıca,

-Kaplıca Oteli,

- | | |
|-------------------|---------------------|
| -Termal Otel, | -Health Resort, |
| -Hotel Resort, | -Termal Resort Spa, |
| -Spa Resort, | -Termal Resort. |
| -Termal Spa Otel, | |

Termal turizm işletmelerinde sağlık hizmetlerinin yanında turizm ile ilgili hizmetlerin de sunulması sebebiyle işletmelerinin kuruluşu aşamasında hem Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan hem de Sağlık Bakanlığı'ndan izin alınması gerekmektedir. Termal turizm işletmelerini diğer konaklama işletmelerinden ayıran en belirgin tarafı, termal tedavinin yapıldığı kür merkezini bünyelerinde bulunduran tıp alanında da yeterlilik gerektiren zor bir işletme türü olmalarıdır. Bu sebeple termal turizm işletmeleri, misafir memnuniyeti sağlayamadıkları takdirde sadece şikayet ile ilgili problemlere değil, bazı sağlık sorunları ile ilgili bedellere de katlanmak durumundadırlar (Tokmak 2015: 64).

Termal turizm işletmelerinin amaçlarına bakılığında, insan sağlığı ile ilgili pek çok hastalığı tedavi etme; stres, bedensel yorgunluk sorunlarını ortadan kaldırma ve fiziksel tedavi bakım hizmetleri sunma faaliyetlerinin en önemli amaçlar olduğu görülmektedir. Bu amaçlarla birlikte birçok termal turizm işletmesi konaklama açısından oldukça donanımlı olmaları sebebiyle bünyelerinde dinlenme, eğlence, iş toplantıları vb. faaliyetlerin gerçekleştirilmesini de amaçlamaktadır (Sandıkçı 2008: 29).

Günümüzde hizmet faaliyetleri arasında termal suyla ilgili (spa, hamam, kür, güzellik merkezi vb) birimleri olmayan konaklama işletmeleri daha az tercih edilmektedir. Bunun aksine daha fazla yaratıcılık içeren ve müşteriye çeşitlilik sunan modern termal turizm işletmelerine ilgi daha fazla olmaktadır. Modern bir termal turizm işletmesinin bünyesinde üç ana bölüm bulunmaktadır. Bu üç bölüm; konaklama bölümü, kür merkezi ve rekreasyon alanıdır (Gündüz ve Güler 2015: 206; Güvercin Göçmen 2008: 54).

- **Konaklama Bölümü:** Termal turizm işletmelerine iyileşmek ve sağlığını korumak amaçlı gelen misafirlerin konaklama, yeme-içme vb. diğer sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulan bölümlerdir.

- **Kür Merkezi:** Termal turizm işletmelerinde mineralize termal suların tedavi edici özelliğinden yararlanılarak doktor ve uzman kişilerin çeşitli teknik ve tıbbi uygulamalar kullanarak sağlık problemi yaşayan misafirlerin termal tedavilerini gerçekleştirildiği bölümdür. Bu bölümde balneoterapi, hidroterapi, talassoterapi, peloidoterapi, fizik tedavi

gibi tedaviler, uzmanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Yine kür merkezlerinde sunulan hizmetler işletme kapasitesine göre farklılık göstermekte kapasitesi büyük işletmelerde sauna, hamam, içme kürü, masaj ve cilt bakımı vb. hizmetler de sunulabilmektedir (Sandıkçı 2008: 29).

- **Rekreasyon Alanı:** Termal turizm işletmelerine gelen misafirlerin tedavilerinden arda kalan zamanlarını değerlendirmeleri için spor, yürüyüş, konser vb imkânların sunulduğu bölümlerdir. Bu bölümün bulunması, işletmeye gelen misafirlerin daha iyi ve daha fazla vakit geçirmelerine olanak vermektedir.

Termal turizm işletmeleri, Turizm İşletmelerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmeliği'nin 29. Maddesine göre kendi içerisinde iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar termal konaklama işletmeleri ve termal kür tesisleridir. Bu yönetmeliğe göre Termal konaklama tesisleri; “Asli konaklama işletmeleri ile birlikte işletilip belgelendirilen ve bünyesinde yer aldıkları konaklama işletmelerinin tür ve sınıfı da belirtilerek adlandırılan termal tesislerdir” şeklinde tanımlanmaktadır. Yine yönetmeliğe göre termal konaklama tesislerinde tesis bünyesinde ikinci sınıf lokanta, çeşitli spor aktivitelerine imkân verecek koşullar ve açık alanlar ile ilgili çeşitli düzenlemelerin olması da gerekmektedir. Termal kür tesisleri ise “Bünyesinde konaklama yapılmadan kür programı çerçevesinde işletilip belgelendirilen termal tesislerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Termal kür tesislerinin de yönetmeliğe göre giriş tesisleri ve satış ünitesi, bünyesinde ikinci sınıf lokanta veya kafeterya, çeşitli spor aktivitelerine imkân verecek koşullar ve açık alanlar ile ilgili düzenlemelere sahip olması gerekmektedir.

1.9.2. Termal Turizm İşletmelerinin Özellikleri

İnsan sağlığını kazanmak ve korumak için tedavi hizmetleri sunan ve bunun yanında konaklama, yeme-içme, eğlence, rekreasyon vb. hizmetleri de sunan termal turizm işletmelerini diğer konaklama işletmelerinden ayıran ve işletmenin organizasyon yapısını şekillendiren birçok özellik bulunmaktadır. Termal turizm işletmelerini diğer konaklama işletmelerinden ayıran özellikler şöyle sıralanabilir (Sandıkçı 2008: 30; Tunçsiper ve Kaşlı 2008: 121; Gençay 2010: 125; Gündüz ve Güler 2015: 205-206):

- Termal turizm işletmelerinin ana faaliyetlerini gerçekleştirmesinde termal sulara ihtiyaç olduğu için bu işletmeler termal kaynakların bulunduğu alanlarda faaliyet

göstermektedir. Bu açıdan termal turizm işletmelerinin kurulmasında ulaşım ve coğrafi özellikler üzerinde dikkatlice durulup bu faktörler iyi analiz edilmelidir.

- Termal turizm işletmelerinde 12 ay süresince kür faaliyetleri gerçekleştirildiği için bu işletmeler suya dayalı tedavi, dinlenme ve eğlence merkezi olarak görülmektedir.

- Termal turizm işletmelerinde sağlıklı ve hasta bireyler aynı anda bulunabilmektedir. Bu açıdan termal turizm işletmeleri, farklı yapılarıdaki turistlerin ihtiyaçlarını karşılayabilmek için çok amaçlı olarak projelendirilmeli, altyapı ve üstyapı, işletme türü gibi konulara dikkat edilmelidir.

- Termal turizm işletmeleri, hem sağlık ile ilgili hizmetleri hem de turizm ile ilgili hizmetleri sunmaktadır.

- Termal turizm işletmelerinde diğer konaklama işletmelerinden farklı olarak sağlık alanında uzman personeller çalışmaktadır.

- Termal turizm işletmeleri, çağdaş bilime ayak uydurabilmek adına teknoloji ve tıp bilimine daha çok önem vermekte ve bu alanlardaki değişiklikleri yakından takip etmektedir.

- Termal turizm işletmelerine gelen turist profilleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Termal turizm işletmelerine gelen turistlerin ihtiyaçları birbirlerine göre farklılık göstermektedir. Daha çok üçüncü yaş olarak nitelendirilen turist grupları, tedavi olmak ve eski sağlığına yeniden kavuşmak amacıyla termal turizm işletmelerine gelirken; genç ve orta yaştaki turist grupları tatil, önleyici ve destekleyici sağlık hizmetlerinden yararlanmak amacıyla işletmelere gelmektedir. Bu da işletmenin her yaş kesimine uygun olarak hizmet sunmasını gerektirmektedir.

- Termal turizm işletmeleri yılın her günü faaliyet gösterdikleri için diğer turizm çeşitleri (kongre, kültür, doğa vb.) ile entegrasyon sağlayabilmektedirler.

- Termal turizm işletmelerinin sunduğu tedavi hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için turistler, işletmede konaklamak durumundadır. Bu da termal turizm işletmelerinde konaklama birimini, asli ve merkezi unsur yapmaktadır. Bu açıdan termal turizm işletmelerinde, konaklama, otelcilik hizmetleri ve birimleri oldukça önemli unsurlardır.

- Termal turizm işletmelerinde sağlık ile ilgili yürütülen hizmetler uzun bir süreci kapsadığı için turistlerin işletmelerde konaklamaları daha uzun süreyi kapsamaktadır.

- Termal turizm işletmelerinin kuruluşunda tedavi, konaklama ve rekreasyon birimleri ile ilgili yatırımların gerçekleştirilmesi bu işletmelerin kuruluşunda diğer konaklama işletmelerine göre daha fazla finansal kaynağa ihtiyaç duyulduğunu göstermektedir.

- Termal turizm işletmelerine gerçekleştirilen yatırımlar, işletmede konaklama süresinin uzunluğu, tam zamanlı faaliyet gösterilmesi ve diğer turizm çeşitlerinin gerçekleştirilmesine imkân vermesi gibi avantajlardan dolayı daha kısa sürede amorti edilebilmektedir.

1.9.3. Termal Turizm İşletmelerinin Örgütsel Yapısı

Termal turizm işletmelerinin organizasyon yapısı genel olarak konaklama işletmelerinin organizasyon yapısı ile benzerlik göstermektedir. Ancak termal turizm işletmelerinin bünyesinde bulunan termal kür merkezleri termal turizm işletmelerinin organizasyon yapısını diğer konaklama işletmelerinkinden ayırmaktadır. Termal turizm işletmelerinin organizasyon yapısı, işletmelerin büyüklüğü, personel sayısı vb. konularına göre farklılık gösterebilmektedir.

Termal turizm işletmeleri, hem tatil hem de tedavi olanaklarını bünyesinde barındırdığı için farklı birimleri ve uygulamaları kapsayan karmaşık işletmelerdir. Termal turizm işletmelerinde bulunan birimler, gelir getiren ve gelir getirmeyen departmanlar olarak ikiye ayrılmaktadır.

- **Gelir Getiren Departmanlar:** Tüm konaklama işletmelerinde olduğu gibi termal turizm işletmelerinde de gelir getiren departmanların başında konaklama ve yiyecek-içecek departmanı bulunmaktadır. Konaklama işletmelerinin ana gelirleri, bu iki departmandan elde edilmektedir. Termal turizm işletmelerinde bu iki ana departman dışında termal kür departmanı da işletmelerin ana gelirlerinin oluşmasında önemli bir paya sahiptir. Yine termal turizm işletmelerinde gelir getiren diğer departmanlar ise rekreasyon, bazı yardımcı departmanlar (berber, telefon hizmetleri, çiçekçi vb.), kat hizmetleri vb. bölümlerdir (Çetiner 2002: 20-24).

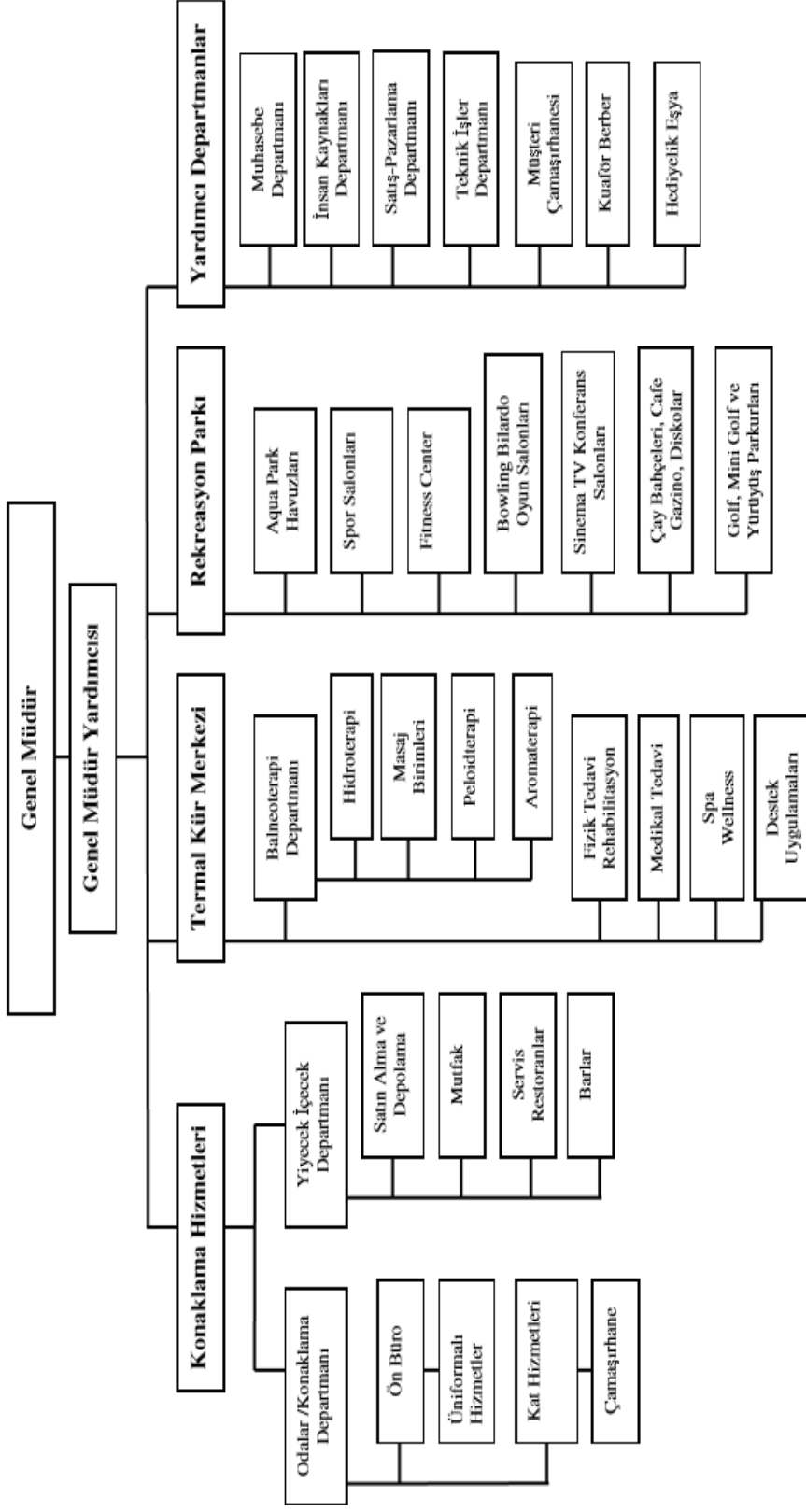
- **Gelir Getirmeyen Departmanlar:** Bu departmanlar, konaklayan turistler ile direkt olarak bağlantılı olmayan, pasif durumdaki bölümlerdir. Gelir getirmeyen departmanları; yönetim, muhasebe, teknik işler, güvenlik, çamaşırhane departmanları şeklinde sıralamak mümkündür.

Termal turizm işletmelerinde bulunan gelir getiren ve getirmeyen departmanlar birçok açıdan uzmanlık gerektirmektedir. Bünyelerinde uzmanlık isteyen birimler, büyüklük, sunulan hizmetlerin nitelikleri ve nicelikleri gibi faktörlerin etkisiyle oluşan termal turizm işletmelerinin organizasyon yapıları; müşteri profiline oluşmasında, çalışan personelin sayısında ve özelliklerinde, yönetim yapılarının şekillenmesinde ve yönetsel faaliyetlerin tümünde etkili ve belirleyici olmaktadır (Gençay 2010: 132). Günümüzde modern bir termal turizm işletmesinin örgütsel yapısı Şekil 1.5.'teki gibi bir görünüme sahiptir.

Termal turizm işletmesinin organizasyon yapısını gösteren Şekil 1.5. incelendiğinde; büyük ölçekli bir termal turizm işletmesinin önceki kısımda bahsedildiği gibi üç ana bölümden oluştuğu görülmektedir. Bu üç ana bölüm; konaklama birimi, kür merkezi ve rekreasyon parkıdır. Bu ana birimlere ek olarak tüm konaklama işletmelerinde olduğu gibi termal turizm işletmelerinde de yardımcı birimler bulunmaktadır.

Termal turizm işletmelerinde konaklama birimi adı altında hem konaklama hem de yiyecek ve içecek hizmetleri verilmektedir. Kür merkezleri, iyileştirici ve hastalık önleyici hizmetlerin sunulabilmesi için balneoterapi, fizik tedavi, medikal tedavi, spa, wellness gibi alt birimlerden oluşmaktadır. Rekreasyon parkı olarak bilinen birimde misafirlerin işletmede hoş vakit geçirebilmelerini sağlamak amacıyla havuzlar, spor ve oyun salonları gibi alt birimler bulunmaktadır. Yardımcı departmanlar ise muhasebe, insan kaynakları, satış pazarlama, teknik işler, kuaför, çamaşırhane, hediyelik eşya bölümleridir.

Şekil 1.5. Büyük Ölçekli Termal Turizm İşletmelerinin Organizasyon Yapısı



Kaynak: Gençay, İbrahim Cemal. "Kurumsal Performans Değerleme ve Termal Turizm İşletmelerinde Kurumsal Performans Karnesi Oluşturulmasına Yönelik Model Önerisi", *Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, İşletme Anabilim Dalı, Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Tokat 2010, s. 133.

BÖLÜM II

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ

Turizm sektörünün en büyük temsilcilerinden biri olan konaklama işletmelerinde işletme karlılığını etkileyen unsurların başında maliyetler gelmektedir. Uluslararası alandaki yoğun rekabet koşulları, teknolojik gelişmeler göz önüne alındığında satış fiyatları üzerinde etkili olamama ve talepte yaşanacak kayıplar; konaklama işletmelerinde maliyetler üzerinde kontrol ve yönetim ihtiyacını ve önemini arttırmıştır. Konaklama işletmeleri, maliyetleri ile ilgili kontrol ve yönetimlerini gerçekleştirebilmek için öncelikle işletmelerin büyüklüğüne-küçüklüğüne, organizasyon yapısına, hizmet amacına göre değişiklik gösteren gider türlerinin ayrımını doğru şekilde yapmak zorundadır. Bu açıdan bu bölümde; öncelikle maliyet kavramı, maliyetlerin sınıflandırılması, maliyet unsurları, maliyet yönetimi, maliyet yönetimi yaklaşımları üzerinde durulmuştur. Ayrıca konaklama işletmelerinde maliyet bilgilerinin öneminden, kullanım alanlarından ve konaklama işletmelerinin özelliklerinin maliyet yapısına etkilerinden bahsedilmiştir. Son olarak bu bölümde; konaklama işletmelerinin maliyetleri ve bu maliyetlerin analizi, yönetimi ile ilgili alanyazında yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

2.1. Maliyet Kavramı, Unsurları ve Maliyet-Gider- Harcama İlişkisi

Her türlü mal ve hizmet üretimi gerçekleştiren işletmeler, günümüzde küreselleşen dünya pazarında giderek artan rekabet ile karşılaşmaktadırlar. İşletmeler bu yeni değişen çevre koşullarında başarılı olabilmek için pazar ihtiyaçlarını hızlı bir şekilde karşılamalı ve düşük maliyetli ürünler üretmelidirler (Roztocki, Valenzuela, Porter, Monk, Needy 1999: 279). İşletmelerin pazar üstünlüğü sağlayabilmeleri için işletmede gerçekleşen faaliyetler ile ilgili maliyet bilgilerinin doğru olarak saptanması önemli bir husustur. İşletmeler arası rekabette önemli bir ölçü olan maliyet kontrolünün doğru bir biçimde gerçekleştirilmesi ve işletme maliyetlerine göre rekabet stratejileri geliştirilmesinde işletme yöneticilerine oldukça önemli görevler düşmektedir. Yöneticiler, işletmelerin yüksek kar elde edebilmeleri amacıyla gerçekleştirilecek faaliyetler ile ilgili maliyetlerin işletme stratejilerine uygun bir şekilde gerçekleşmesi, fazla gider ve harcamalardan kaçınılması için gerekli çabayı göstermelidir. Yöneticiler tarafından işletme maliyetleri kontrol edilmediği takdirde işletmeler pazardaki rekabet koşulları ile baş edememektedirler

(Köroğlu, Biçici, Sezer 2011: 33). Bu da işletmelerin devamlılığını sağlamalarını ve faaliyetlerini yürütmelerini engellemektedir.

2.1.1. Maliyet Kavramı

Maliyet muhasebesinin ana konusu olan maliyet kavramı, en genel anlamıyla belirli bir amaca ulaşmak veya herhangi bir nesneye sahip olmak için katlanılan fedakârlıklar olarak tanımlanmaktadır (Yükçü 2007: 25). İşletmelerde gerçekleşen maliyet kavramı ile ilgili pek çok tanım bulunmaktadır. İşletmecilikte maliyet kavramı, işletmede mal ve hizmetlerin elde edilmesi için harcanan üretim faktörlerinin parasal olarak değeri şeklinde tanımlanabilir. Yani işletmelerin üretimlerini gerçekleştirmelerinde kullandığı ya da tükettiği her türlü malın ve hizmetin parasal değeri maliyet kavramını oluşturmaktadır (Çetiner 2002: 438).

Muhasebecilere göre maliyet, bir yarar elde etmek için fedakârlıkta bulunulan veya vazgeçilen değerler toplamıdır (Hatiboğlu 2003: 10). Buradan şu sonuca varılabilir ki; işletmelerin devamlılığının sağlanması için gerçekleştirdiği her faaliyet bir maliyet unsurudur. Yine tanımda dikkat edilmesi gereken iki önemli nokta bulunmaktadır. Belirli bir amaca ulaşmak için gerçekleştirilen fedakârlıklar muhasebe maliyetini oluşturur iken vazgeçilen değerler ise fırsat maliyetini oluşturmaktadır (Özata 2017: 234).

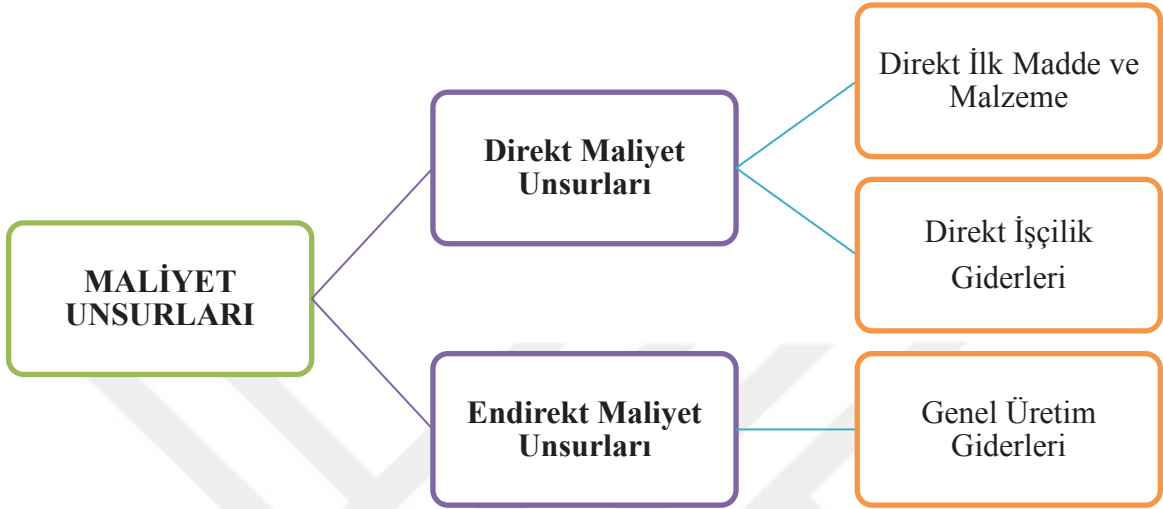
Maliyet kavramı işletme türüne göre farklılıklar gösterebilmektedir. Örneğin ticari işletmeler için satın alınan malların bedeli ve bu malların elde edilebilmesi amacıyla gerçekleştirilen tüm giderler toplamı (nakliye, sigorta, depolama vb.) o malın maliyetini oluşturur iken üretim işletmelerinde üretilen malların mamul haline gelmesi için üretimle ilgili gerçekleştirilen faaliyetler o malın maliyetini oluşturmaktadır (Yükçü 2007: 25). Hizmet işletmelerinde ise herhangi bir hizmetin sunulmasında gerçekleştirilen her türlü faaliyetin gideri o hizmetin maliyetini oluşturmaktadır.

2.1.2. Maliyet Unsurları

Maliyet muhasebesinin ana amacı, üretilen ürünlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Bu amacın yerine getirilebilmesi için işletmelerde döneme ilişkin gerçekleşen maliyet unsurları dikkate alınmalıdır. Mal ve hizmet üretimi gerçekleştiren üretim işletmelerinde çeşitli birçok gider oluşmaktadır. Ancak çağdaş maliyet hesaplama

sistemlerinin üzerinde durmuş olduğu işletmelerde gerçekleşen 3 ana maliyet unsuru bulunmaktadır. Bunlar Şekil 2.1.'deki gibidir (Şener 2004: 66-67; Yükçü 2007: 36).

Şekil 2.1. Maliyet Oluşumunda Etkili Unsurları



Kaynak: Şener (2004) ve Yükçü (2007)'nin çalışmalarından yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Maliyetlerin oluşmasında etkili olan unsurları gösteren Şekil 2.1. incelendiğinde; maliyet unsurlarının direkt ve endirekt olmak üzere iki guruba ayrıldığı görülmektedir. Direkt maliyet unsurları, kendi içerisinde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Endirekt maliyet unsurları ise genel üretim giderlerinden oluşmaktadır.

2.1.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, üretilen mamulün özünü oluşturan malzeme giderleridir. Mamul üretiminde bir birim mamulün maliyetinde ne kadar direkt ilk madde ve malzeme giderinin bulunduğu kolaylıkla belirlenebilmektedir. Yani bir birim mamulün direkt ilk madde maliyetinin belirlenmesinde herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılmamaktadır (Çetiner 2002: 287; Yükçü 2007: 36).

Bazı işletmeler hammaddeleri; işçilik, makine vb. ekipmanlar kullanıp başka bir yapıya dönüştürerek mamul haline getirir ve daha sonrasında bunları direkt ilk madde olarak ele alırlar. Bazı işletmeler ise belli işlemlerden geçmiş ve başka işletmeler

tarafından üretilen mamul parçalarını satın almakta ve satın alınan bu mamuller o işletmelerin direkt ilk madde ve malzemelerini oluşturmaktadır (Altuğ 2015: 93-94).

Direkt ilk madde ve malzeme giderlerine, konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek bölümünde misafirler için hazırlanan yiyecek ve içeceklerin malzeme giderleri örnek olarak verilebilir (Usal ve Kurgun 2006: 40). Örneği biraz daha somutlaştırmak gerekirse konaklama işletmesinde akşam yemeğinde konuklara servis edilmek üzere hazırlanan tavuk sotede kullanılan tavuk için yapılan harcamalar, bir direkt ilk madde ve malzeme gideridir.

2.1.2.2. Direkt İşçilik Giderleri

Direkt işçilik giderleri, işletmede mamul üretiminde önemli olan ikinci maliyet unsurudur. Direkt işçilik gideri, mal ve hizmet üretiminde bizzat çalışan, işletmede bulunan hammaddenin satışa hazır hale gelmesinde doğrudan katkı sağlayan işçilik ile ilgili giderdir (Çabuk 2003: 111). Muhasebe Sistemi Uygulaması Genel Tebliği'ne (MSUGT) göre direkt işçilik giderleri ile ilgili olarak, “Esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar.” şeklinde bir açıklama yapılmıştır. Bu giderler, hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı kolaylıkla izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan işçi başına düşen çalışma süresinin ölçülebildiği işçilik giderlerinden oluşmaktadır. Yani direkt işçilik giderleri, üretilen mamuller ile doğrudan ilişkili, hangi mamul için ne kadar süre çalışıldığı kolaylıkla izlenebilen gider çeşitleridir (Çalış 2013: 166). Direkt işçilik giderlerine örnek olarak turizm işletmelerinde çalışan garson, kat görevlisi gibi çalışanlar için ödenen ücretler verilebilir.

2.1.2.3. Genel Üretim Giderleri

İşletmelerde iki veya daha fazla mal ve hizmet üretiminde kullanılmasıyla ortak fayda sağlayan kaynak giderleri, genel giderler olarak nitelendirilmektedir. Bu giderlerden üretim ile ilgili olanlarına genel üretim giderleri denmektedir. Daha genel bir tanıma göre genel üretim giderleri, üretim ile ilgili olmasına karşın direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri dışında kalan diğer giderlerdir. Bu gider türü ile üretilen mal ve hizmetler arasında doğrudan ilişki kurmak ve giderleri aktarmak mümkün değildir. Bunun için genel üretim giderlerinin faaliyetlere aktarılmasında çeşitli maliyet yöntem ve

dağıtım anahtarları kullanılmaktadır (Usal ve Kurgun 2006: 41; Elagöz 2016: 183). İşletmelerde gerçekleşen genel üretim giderlerine, konaklama işletmelerinde çalışan personel için hazırlanan yemekler ile ilgili giderler örnek olarak verilebilir.

Genel üretim giderlerini diğer gider türlerinden ayıran bazı özellikler bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Yükçü 2007: 180; Lazol 2011:2 29; Çalış 2013: 171; Altuğ 2015: 221; Elagöz 2016: 185-187):

- Genel üretim giderleri kontrol edilebilirlik ve değişkenlik yönünden birçok farklı giderden oluşmaktadır. Bu yüzden genel üretim giderlerinin kontrolü bu başlık altında toplanan üretim maliyetlerinin teker teker kontrolü ile mümkün olmaktadır.
- İşletmelerde gerçekleşen genel üretim giderleri ve faaliyetler arasında direkt ilişki kurmak mümkün olmadığı için bu giderler çeşitli dağıtım anahtarları kullanarak faaliyetlere yüklenebilmektedir.
- Genel üretim giderlerinin bazıları, yıl içerisinde düzensiz seyir göstermektedir. Yani bazı aylar bu giderler az tutarda gerçekleşirken bazı aylarda fazla tutarda gerçekleşebilmektedir.
- Genel üretim giderlerinin toplam değerini kısa dönemde belirlemek mümkün değildir. Bunun için toplam değerlerin belirlenmesinde gecikmeleri önlemek ve giderler üzerinde kontrol oluşturmak amacı ile giderler faaliyetlere tahmini olarak yüklenmektedirler.
- Genel üretim giderleri, işletmelerdeki üretim kapasitesi ile ilişkili olarak üretim, satış ve fiyat politikalarında önemli etkisi olan sabit, değişken ve yarı değişken giderler biçiminde ayrılmaktadır. Bu yönü ile genel üretim giderleri, yönetime işletme için en uygun kararları almada oldukça yardımcı olmaktadır.
- Genel üretim giderleri, birim maliyet hesaplama yöntemlerinin temelini oluşturması nedeniyle bu giderlerin mamul maliyetlerine kısmen veya tamamen yüklenmesi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen özelliklerin yanında son yıllarda üretim işletmelerinde ileri üretim tekniklerinin ve yöntemlerinin kullanılması, otomasyona bağlı üretim yöntemlerinin artması, işletmelerde kullanılan ilk madde ve malzeme çeşitlerinde değişikliklerin olması; toplam üretim maliyetleri içerisinde malzeme ve işçilik giderlerinin azalmasına, genel üretim giderlerinin ise artmasına sebep olmuştur (Elagöz 2016: 187).

2.1.3. Maliyet – Gider – Harcama İlişkisi

Maliyet muhasebesinin temel unsurlarından olan gider ve harcama kavramları, maliyet ile yakından ilgilidir. İşletme maliyetlerinin analiz ve kontrolünde gider, harcama kavramları oldukça önemli yer tutmaktadır. Bu unsurlardan biri olan gider kavramı, bir işletmenin faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi, gerçekleştirdiği faaliyetlerden bir gelir elde edebilmesi için belli bir dönemde tüketmiş olduğu üretim faktörlerinin parasal değeridir (Çetiner 2002:438). Başka bir deyişle gider, işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi ya da üretim, hizmet kullanımı veya sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır (Akdoğan 2009: 7). Gerçekleşen giderler, işletmenin faaliyetleri ile ilgili olmalı, belirli bir dönem içerisinde gerçekleşmeli, dönem sonunda kesin olarak belirlenebilmelidir (Demiroğlu 2009: 6). Konaklama işletmelerinde bir ay süresince tüketilmiş olan elektrik masrafları giderlere örnek olarak verilebilir.

Maliyet ve gider kavramları maliyet muhasebesi açısından birbirinin yerine kullanılsa da aralarında farklılık bulunmaktadır. Maliyet ve gider kavramları arasındaki farklılık, dönemsellik ilkesi gereği ortaya çıkmaktadır. Dönemsellik ilkesi, bir işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere ayrılarak her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız şekilde değerlendirilmesi hususuna dayanmaktadır. Bu doğrultuda maliyet ve gider ayrımı ile ilgili Anglosakson ve Alman yaklaşımı olmak üzere iki yaklaşım söz konusudur. Anglosakson yaklaşımına göre, giderler maliyetlerden sonra ortaya çıkmaktadır. Yani satın alınan her mal ya da hizmetin işletmeye giriş değeri maliyet olarak ele alınmakta, bu mal ve hizmetler işlenerek ya da direkt olarak satılması durumunda da maliyetler gidere dönüşmektedir. İkinci yaklaşım olan Alman yaklaşımına göre ise, maliyetler giderlerden sonra ortaya çıkmakta ve ilk aşamada girdi elde edebilmek adına yapılan harcamalar giderleri oluşturmaktadır. Daha sonrasında mamul ya da hizmetlerin üretimi için gerçekleştirilen giderler toplamı maliyetleri oluşturmaktadır (Altuğ 2015: 17-18).

Anglosakson yaklaşımına ile ilgili olarak bir maliyetin gidere dönüşebilmesi için yararının tükenmesi gerekmektedir. Gerçekleşen maliyetlerin gidere dönüşme zamanın belirlenmesi için bazı şartlar vardır. Bunlar; sebep sonuç ilişkisi, sistematik dağıtım, giderin hemen tanınması, ölçme güçlükleri ve önemliliğidir (Kalmış 2016: 5).

- **Sebep sonuç ilişkisi:** Maliyetlerin elde edilen hâsılat ile ilişkilendirilerek gider gösterilmesidir.
- **Sistemik dağıtım:** Yararları bir dönemde tükenen maliyetlerin ilgili dönemlerde sağladıkları gelirlere karşılık olarak gider gösterilmesidir.
- **Giderin hemen tanınması:** Gelecek dönemde herhangi bir yarar veya gelir oluşturmayacak maliyetlerin cari dönemin gideri olarak gösterilmesidir.
- **Ölçme güçlükleri ve önemlilik:** Gelecek dönemde ne derece yararlanılacağı kesin olarak bilinmeyen maliyetlerin ortaya çıktığı dönem içerisinde gider olarak gösterilmesidir.

Maliyet ile ilgili bir diğer kavram olan harcama, işletmenin elde ettiği bir varlık, hizmet karşılığında, ödenen veya ödenecek olan para tutarıdır (Lazol 2011: 8). Harcamalar, genellikle işletmelerin bir varlığı elde edebilmesi, hizmet sağlaması veya zararı önlemesi amacıyla gerçekleştirilmektedir. Bu yönüyle harcama kavramı maliyet ve gider kavramlarına göre daha geniş bir kavramdır (Kalmış 2016: 1). İlgili dönem içerisinde tüketilen harcamalar gideri, ilgili dönemde tüketilen ve tüketilmeyen gelecek dönemlere de aktarılması gereken harcamalar ise maliyetleri oluşturmaktadır (Altuğ 2015: 20).

2.2. Maliyetlerin Belirlenmesi

İşletmelerin başarısında en önemli nokta maliyetlerin kesin olarak tahmin edilmesidir (Taylor 2008: 83). Bu konuda işletme yöneticilerine oldukça büyük görev düşmektedir. İşletme yöneticileri, ürün fiyatlandırması, karlılık analizleri, harcama kontrolleri vb. işletme ile ilgili birçok konuda doğru karar verebilmek amacıyla işletmede gerçekleşen faaliyetlerin ne kadar maliyet taşıdığını bilmek durumundadırlar. İşletme maliyetlerinin ayrı olarak belirlenmesinde gerekli olan unsur “maliyet nesnesi” olarak adlandırılmaktadır. Maliyet nesnesi, işletmede gerçekleşen faaliyetlerin icra edilme sebebidir. Maliyet nesnesi işletmede gerçekleşen pek çok farklı iş, birim veya faaliyetleri ifade etmektedir (Arzova 2002: 28; Doğan ve Çakıcı 2016: 42).

İşletmede maliyet nesnesinin maliyetinin belirlenmesinde öncelikli olarak gerçekleşen giderler; ilk madde ve malzeme, mamul, tanıtım, pazarlama vb. şekilde sınıflandırılarak bu başlıklar altında biriktirmektedir. Daha sonra biriktirilen bu giderlerin işletmede belirlenen maliyet nesnelere ile ilişkileri belirlenir ve giderler doğrudan ya da dolaylı bir şekilde maliyet nesnelere aktarılır (Sarıkaya 2008: 44).

2.3. Maliyetlerin Sınıflandırılması

İşletme yöneticileri işletmede hangi ürünlerin satılacağı, hangi hizmetlerin sunulacağı veya işletme kârlılık düzeyinin ne olacağı ile ilgili sorulara yanıtlar aramaktadır. Bu durum ise işletmelerde gerçekleşen her faaliyet için uygun maliyetlerin belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Maliyetler ile ilgili sınıflandırma genel olarak kullanım amaçlarına göre gerçekleştirilmiştir. İşletmede gerçekleşen her maliyetin farklı bir kullanım amacı vardır. Bir amaç için ayrılmış maliyet, başka bir amaç için uygun olmayabilir (Oliver 2000: 16). İşletmelerde gerçekleşen maliyetler bazı esaslar dikkate alınarak sınıflandırılmaktadır. Bu esaslar (Altuğ 2015:23):

- Dönemsellik,
- Maliyetlerin yapısı,
- Mamullerle ilgi dereceleri,
- Faaliyet düzeyi ile olan ilgileri,
- Maliyetlerin oluşum noktaları,
- Kontrol ve analiz olanakları,
- Planlama ve yönetimde kullanılma amaçları şeklinde sıralanabilir.

Bu esaslar göz önünde bulundurularak maliyetler değişik açılardan sınıflandırılabilir. İşletmelerde maliyetlerin sınıflandırması, işletmenin kararlarını hızlı ve kolay biçimde alması, faaliyetler üzerinde etkili kontrollerin gerçekleştirilebilmesi ve karar verme esnasında yöneticilerin gereksinimlerini karşılayabilmesi için oldukça önemlidir (Bursal ve Ercan 2002: 54). İşletmelerde gerçekleşen maliyetler ile ilgili sınıflandırma Tablo 2. 1.'de yer almaktadır.

Tablo 2.1. İşletmelerde Gerçekleşen Maliyetlerin Sınıflandırılması

MALİYETLER							
Ortaya Çıkış Biçimine Göre	Fonksiyonlarına Göre Maliyetler	Yüklenme Biçimine Göre	Üretim Hacmiyle İlişkisine Göre	Fiili Veya Geleceğe Yönelik Olmasına Göre	Kontrol Edilebilmelerine Göre	Karar Verme Amaçlarına Göre	Diğer Maliyetler
- İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri - İşçilik Maliyetleri - Amortismanlar - Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet Maliyetleri - Sermaye Maliyetleri - Riziko Karşılama Maliyetleri - Vergi, Resim ve Harçlar	- Üretim Maliyetleri - Pazarlama ve Satış Maliyetleri - Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri - Yönetim Maliyetleri - Finansman Maliyetleri	- Direkt (Dolaysız) Maliyetler - Endirekt (Dolaylı) Maliyetler	- Sabit Maliyetler - Değişken Maliyetler - Yanı Sabit Maliyetler - Yanı Değişken Maliyetler	- Fiili Maliyetler - Geleceğe Yönelik Maliyetler	- Kontrol Edilebilen Maliyetler - Kontrol Edilemeyen Maliyetler	- İlgili (Geçerli) Maliyet - Ek (Fark Eden) Maliyetler - Fırsat Maliyetleri - Batmış Maliyetler	- Toplam Maliyet - Birim Maliyet - Orijinal Maliyet - Yenileme Maliyeti - Birincil Maliyet - Şekillendirme Maliyeti

Kaynak: Kalmış, Halis. "Maliyet Muhasebesi Kavramsal Çerçeve", (Ed. Halis Kalmış), *Maliyet Muhasebesi*, (içinde), İstanbul 2016, s. 14.

İşletmelerde gerçekleşen maliyetlerin sınıflandırılması ile ilgili Tablo 2.1.'de görüldüğü üzere maliyetler, kendi içerisinde sekiz ayrı grupta ele alınmaktadır. Tablo 2.1.'e göre maliyetlerin sınıflandırılmasında esas alınan unsurlar; maliyetin ortaya çıkış biçimi, fonksiyonları, yüklenme biçimi, üretim hacmiyle ilişkisi, fiili-geleceğe yönelik olması, kontrol edilebilirliği, karar vermede etkisidir. Buradan da anlaşılacağı üzere işletmelerde gerçekleşen maliyetler çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Ancak bu çalışmada literatürde ve uygulamada en çok üzerinde durulan maliyet ile ilgili sınıflandırmalar açıklanacaktır. Bu maliyet ile ilgili sınıflandırmalar maliyetlerin;

- Üretim hacmiyle ilişkisi,
- Üretim unsurlarına yüklenme biçimi,
- Fonksiyonları,
- Karar verme amaçlarına göre şeklindedir.

2.3.1. Üretim Hacmiyle İlişkisine Göre Maliyetler

Bu sınıflandırma, maliyetlerin üretim düzeyine bağlı olarak nasıl bir değişim gösterdiğine dayanmaktadır (Bhatta 2009: 18). Maliyetler, üretim seviyesi arttığı ya da azaldığı zaman değişiklik gösterebilmektedir (Arora 2009: 30). Bazı maliyetler, üretim seviyesine bağlı olarak artabilir ya da azalabilir. Bazıları ise üretim seviyesindeki artış ya da azalmalardan etkilenmeyebilir. Bu açıdan üretim düzeyinde herhangi bir değişime aynen yanıt vererek değişen maliyetlerin duyarlılığı yüksek iken üretimde meydana gelen değişikliklerden etkilenmeyen maliyetlerin duyarlılığı düşüktür (Altuğ 2015:26). İşletmelerde maliyetlerin bu şekilde sınıflandırılması, yönetime maliyet-hacim-kar analizinde, esnek bütçe hazırlanmasında ve maliyet kontrolünde önemli bir fayda sağlamaktadır. Maliyetler üretim düzeyine göre dörde ayrılmaktadır. Bunları; sabit maliyet, değişken maliyet, yarı sabit maliyet, yarı değişken maliyet şeklinde sıralamak mümkündür.

- **Sabit Maliyet:** Belirli bir zaman dilimi ile ilgili faaliyet ve iş hacminde ortaya çıkan değişimlerden, hiçbir şekilde etkilenmeyen maliyetlerdir. Bu tür maliyetler, kısa dönemde değişiklik göstermez iken uzun dönem aralığında değişiklik gösterebilmektedirler (Usal ve Kurgun 2006:28). Sabit maliyetlerin özellikleri şu şekildedir (Rao 2009: 38):

- Sabit maliyetlerin miktarı, değişik üretim seviyelerinde sabit kalmaktadır.

- Birim sabit maliyetler, üretim seviyesi arttığında azalmaktadır.
- Sabit maliyetlerin kontrolü üst düzey yöneticilerin elindedir. Yani üst düzey yöneticiler belirli faaliyet dönemlerinde sabit maliyet miktarını işletme kararları çerçevesinde arttırıp azaltabilirler.

Bir işletmede toplam sabit maliyetler belirli bir dönem içerisinde sabit kalır iken, birim başına düşen sabit maliyet tutarı işletme üretime geçtiğinde hızla düşmekte, daha sonra bu düşüş ürün sayısı arttıkça yavaşlamaktadır. Bu nedenle sabit maliyetler, işletmenin kapasite kullanımı ve maliyetleri arasında ilişkinin belirlenmesinde oldukça önemlidir (Lazol 2011: 13). Konaklama işletmelerinde yönetim kademesinin maaşları, doğal afet sigortası maliyetleri, bina kira ödemeleri sabit maliyetlere örnek olarak verilebilir.

- **Değişken Maliyet:** Üretim hacmindeki artış ya da azalışlar ile doğrudan orantılı olan maliyetlere değişken maliyetler denir. Bu maliyetler, üretim miktarındaki değişiklikler ile orantılı olarak değişmektedirler (Harris ve Hazzard 1987: 191). Eğer işletmede belirli bir dönemde üretim gerçekleştirilmez ise değişken maliyet tutarı sıfır olarak gerçekleşmektedir (Bhatta 2009: 18). Değişken maliyetlerin kendine has bazı özellikleri bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Rao 2009: 39).

- Değişken maliyetler, satış ve üretim hacmine doğrudan bağlı olarak değişiklik göstermektedir.
- Üretim başına değişken birim maliyet, üretim hacmi değişse bile sabit kalmaktadır.
- Değişken maliyetleri faaliyet ya da birimlere atamak oldukça kolaydır.
- Değişken maliyetlerin kontrolleri departman yöneticileri tarafından gerçekleştirilmektedir.

Değişken maliyetler kendi içerisinde faaliyet hacmi ile bağlantılı olarak doğrusal değişken maliyetler, artış hızı azalan değişken maliyetler, artış hızı artan değişken maliyetler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Doğrusal değişken maliyetlerde faaliyet hacmi ile aynı oranda artış ya da azalış gerçekleşirken, artış hızı azalan değişken maliyetlerde faaliyet hacmine oranla daha az artış gerçekleşmektedir. Artış hızı artan değişken maliyetler ise faaliyet hacmine oranla daha fazla artış göstermektedir. Değişken maliyetlere örnek olarak bir konaklama işletmesinde akşam yemeğinde servis edilecek olan 1 porsiyon köftenin yapımında kullanılan kıyma maliyeti verilebilir.

- **Yarı Sabit Maliyet:** Bu tür maliyetler, belirli bir faaliyet hacmi süresince sabit kalır. Ancak bu maliyetler faaliyet hacmi belirli bir seviyeye ulaştığında sıçrama şeklinde artar ve sonraki sıçrama noktasına kadar sabit kalır. Yarı sabit maliyetler bu sıçrama özelliği sebebi ile üretim miktarının artmasına bağlı olarak basamaklı bir biçimde artış gösterir. Bu nedenle yarı sabit maliyetler, “basamaklı maliyetler” olarak da bilinmektedir (Yükçü 2007: 53; Lazol 2011: 15). Bu maliyetlere örnek olarak turizm işletmelerinde yiyecek-içecek departmanının yiyecek üretimini arttırması kararı üzerine soğutucu yetersizliği sebebiyle satın almış oldukları yeni soğutucunun maliyeti verilebilir.

- **Yarı Değişken Maliyet:** Yarı değişken maliyetler, içerisinde hem sabit hem de değişken maliyetleri bulundurmaktadır. Yarı değişken maliyetler içerisindeki sabit kısım üretim olsa da olmasa da ortaya çıkmaktadır. Üretim sıfır olsa bile bu maliyetlerden kaçınmak mümkün değildir. Ancak değişken maliyetler üretim miktarına bağlı olarak artmakta ya da azalmaktadır (Yükçü 2007: 52). Yarı değişken maliyetlerin içerisindeki sabit ve değişken maliyetlerin saptanması oldukça zordur. Bu nedenle işletmelerde bu maliyetlerin belirlenmesinde etkin muhasebe kayıtlarının ve sistemlerinin kullanılması oldukça önemlidir (Usal ve Kurgun 2006: 33). Yarı değişken maliyetlerin en sık rastlanılan örneklerinden biri; konaklama işletmelerindeki bakım onarım maliyetleridir. Bakım onarım maliyetlerinin belirli bir kısmı mal veya hizmet üretimine hazır olmanın sabit nitelikteki maliyetlerini kapsamakta iken diğer kısmı ise üretim miktarına bağlı olarak değişken nitelikteki maliyetleri kapsamaktadır (Kalmış 2016: 21).

2.3.2. Üretim Unsurlarına Yüklenme Biçimine Göre Maliyetler

İşletmelerde üretim faaliyetlerinde kullanılan unsurların maliyetleri, üretilen ürünler ile ilişkilerine bağlı olarak mal ve hizmetlere doğrudan ya da dolaylı bir şekilde aktarılmaktadır. İşletmelerin maliyetlerinde dolaylı ya da dolaysız ayırımına gitmesi işletmeye mamul maliyetlerinin hesaplanmasında oldukça önemli fayda sağlamaktadır (Kalmış 2016: 18). Bu tür sınıflandırmanın işletmelere sağladığı yararlar kısaca şu şekildedir (Rao 2009: 40):

- Direkt ve endirekt maliyetlerin faaliyet birimlerine uygun şekilde bölüştürülmesi, işletme maliyetlerinin kesin olarak belirlenmesini sağlamaktadır.

- Çoğu direkt maliyet kontrol edilebilir iken bazı endirekt maliyetler kontrol edilememektedir. Bu ayırım ile işletmelerde maliyetlerin kontrolü kolaylaşmaktadır.

-Direkt ve endirekt maliyet ayrımı, üst yönetimin işletme açısından alacağı kararlar doğrultusunda sorumluluklarının belirlenmesini sağlamaktadır.

- **Direkt (Dolaysız) Maliyetler:** Bir maliyet, ürün ya da hizmete direkt olarak atanabiliyorsa bu maliyet direkt maliyet olarak isimlendirilmektedir. Bu maliyetler, genellikle işletmelerin ana faaliyetlerinin gerçekleştirildiği bölümlerde ortaya çıkmaktadır. Direkt maliyetlerin mamul ya da hizmetlere aktarılması ve izlenebilmesi oldukça kolaydır. Bu maliyetlere örnek olarak konaklama işletmelerinde odalar bölümüne ait olan işçilik giderleri verilebilir (Çetiner 2002: 449; Taylor 2008: 93; Bhatta 2009 15).

- **Endirekt (Dolaylı) Maliyetler:** Bu tür maliyetler işletmelerin genel maliyetleridir ve bu maliyetler birçok ürün, süreç ve departmana aittirler (Arora 2009: 30). Bu maliyetlerin ürünlere ya da süreçlere aktarılması kolay değildir. Bunun için maliyetlerin aktarılmasında dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Endirekt maliyetlere, işletmedeki personelin uygun ortamda çalışması amacıyla oluşan ışıklandırma, ısıtma, mobilya maliyetleri örnek verilebilir.

2.3.3. Fonksiyonlarına Göre Maliyetler

Bu sınıflandırmada temel alınan unsur, işletmelerde maliyetlerin gerçekleştikleri bölümlerdir. Bir işletmede maliyetlerin işlevsel (fonksiyonel) açıdan sınıflandırılması, işletme maliyetlerinin denetimini kolaylaştırmada oldukça etkili bir yaklaşımdır (Usal ve Kurgun 2006: 39). İşlevsel maliyet ayrımının işletme açısından en büyük önemi, üretim için gerçekleştirilen maliyetler ile bunların dışında kalan maliyetlerin ayrılmasına olanak vermesidir. Yine bu ayrım işletmede gerçekleşen toplam karın çeşitli işlevlere göre dağıtılması ile yapılan kar analizlerini de kolaylaştırmaktadır (Kalmış 2016: 17). İşletme fonksiyonlarına göre maliyetler, üretim maliyetleri, pazarlama maliyetleri, genel yönetim maliyetleri, finansman maliyetleri ve araştırma ve geliştirme maliyetleri olmak üzere 5 ana başlık altında toplanmaktadır.

- **Üretim Maliyetleri:** İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirebilmek adına yapmış oldukları çabalar üretimi oluşturur iken, gerçekleştirilen faaliyetlerin sona erdiği aşamaya kadar ortaya çıkan ve para ile ifade edilebilen her türlü fedakârlıklar da üretim maliyetini oluşturmaktadır (Öndeş ve Tosunoğlu 2015: 2). Üretim maliyetleri, özellikle mal ve hizmet üreten işletmeler için oldukça önemli maliyetlerdir. Çünkü bu maliyetler, işletmedeki ana faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde harcanan üretim faktörlerinin parasal

değeridir (Savcı ve Badem 2013: 22). Üretim maliyetleri, işletmenin ana faaliyetleri ile ilgili olduğu için bir işletmede satılan mal veya hizmet maliyetinin belirlenmesinde üretim maliyetlerinin bilinmesi gerekmektedir. Üretim maliyetleri, yapısal açıdan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır (Altuğ 2015: 25). Üretim maliyetine örnek olarak bir konaklama işletmesindeki misafirin konaklama, yeme-içme, eğlence vb. her türlü ihtiyacını karşılamak amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetleri verilebilir.

- **Pazarlama Maliyetleri:** Bir işletmede pazarlama faaliyetlerini gerçekleştirebilmek amacıyla katlanılan maliyetlerdir. Başka bir tanıma göre pazarlama maliyetleri, mamulün stoklara verildiği ve üretimin tamamlanmasından sonra üretilen mal ve hizmetlerin alıcılara ulaştırılmasına kadar yapılan faaliyetlerin parasal değeridir (Kalmış 2016: 17). Pazarlama maliyetlerini sadece satış giderleri olarak ele almak doğru değildir. Çünkü pazarlama maliyetleri, içerisinde üretimden önce müşteri ihtiyaç ve isteklerini belirlemek amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetlerini de kapsamaktadır. Bu açıdan pazarlama maliyetleri içerisinde hem sipariş elde etmek hem de siparişleri yerine getirmek amacıyla gerçekleştirilen maliyetler yer almaktadır (Kılıç 1993: 35). Konaklama işletmesinin hedef pazarda daha fazla pay alabilmek için hazırlamış olduğu reklamların maliyetleri, pazarlama maliyetidir.

- **Genel Yönetim Maliyetleri:** Genel yönetim maliyetleri, bir işletmede yönetim ile ilgili olan, yönetim politikasının tayini, organizasyon ve kadro oluşturma, büro hizmetleri, halkla ilişkiler, güvenlik, hukuk, personel vb. işler ile ilgili mali işlemlerin gerçekleştirilmesinde yapılan maliyetlerdir (Lazol 2011: 12). Bu maliyetler, işletme faaliyetleri ile doğrudan ilişkilendirilememekte ve faaliyet maliyetlerine dâhil edilmemektedir. Konaklama işletmelerinde genel müdürlerin işletme yönetiminde etkin şekilde söz sahibi olabilmeleri adına yöneticilere ödenen ücretler genel yönetim maliyeti olarak ele alınabilir.

- **Finansman Maliyetleri:** İşletme faaliyetlerinin devamı için gerekli olan finansman kaynaklarının sağlanabilmesi amacıyla katlanılan vade farkı, faiz, kur farkı, iskonto vb. giderlerden oluşan maliyetlerdir (Kaldırım 2007: 53). Finansman maliyetleri, dönemler arasında yatırım, kaynak sağlama durumlarına göre farklılık gösterebilmektedir. Bir konaklama işletmesinin herhangi bir yabancı kaynağa ihtiyaç duyması durumunda

yabancı kaynağı sağlayabilmek için katlanmış olduğu faiz, vade farkları o işletmenin finansman maliyetini oluşturmaktadır.

- **Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri:** Araştırma geliştirme maliyetleri, işletme ile ilgili yeni bir ürün veya teknoloji geliştirmek amacıyla yapılan araştırma giderleri ile araştırmadan elde edilen verilerin yeni ürünler, varlıklar, üretim yöntem veya sistemler için uygulamaya geçirilmesinde katlanılan geliştirme maliyetleridir (<http://www.muhasabethtr.com/yazarlarimiz/guray/001/>). Bu maliyetlere örnek olarak; konaklama işletmelerinin maliyetlerini daha etkin bir şekilde kontrol edebilmek ve tahmin edebilmek adına herhangi bir modern maliyet yönetimi yaklaşımını işletme bünyesinde uygulayabilmek için yapmış oldukları maliyetler verilebilir.

2.3.4. Karar Verme Amaçlarına Göre Maliyetler

Karar verme açısından maliyetlerin sınıflandırılmasındaki temel amaç, işletme yöneticilerinin işletme ile ilgili kararlarında gerekli bilgilerin sağlanmasıdır. İşletme yöneticilerinin çeşitli seçenekler arasından bir karara varabilmeleri için yöneticilere yardımcı olabilecek farklı maliyet kavramları bulunmaktadır. Çünkü işletmede alınan her karar, farklı maliyetleri ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle işletmede farklı amaçlar için oluşacak farklı maliyetler, yöneticilere rapor edilmelidir (Erdoğan ve Saban 2010: 45). Karar verme açısından maliyetleri, kendi içerisinde; fark eden (ek) maliyetler, fırsat maliyeti ve batmış maliyet şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

- **Fark Eden (Ek) Maliyet:** Ek maliyet, çalışma hacminde artış olması durumunda toplam maliyette ortaya çıkan değişikliktir. İktisatta bu kavram yerine marjinal maliyet kavramı kullanılmaktadır. Bu açıdan marjinal maliyet, üretimde gerçekleşen bir birimlik değişikliğin toplam maliyette yarattığı artıştır (Bursal ve Ercan 2002: 63). Ek maliyetler, sadece işletmede üretimin arttırılmasında maliyetlerin ne olacağı ile ilgili bilgi vermez. Aynı zamanda bir mamulün üretimine devam edilip edilmeyeceği, üretimde kullanılacak bir mamulün dışarıdan temin edilip edilmemesi gibi kararların alınmasında da yönetime yardımcı olmaktadır (Erdoğan ve Saban 2010: 45). Bir konaklama işletmesinde açık büfe kahvaltıya dâhil edilen krep maliyetleri ek maliyet olarak ele alınabilir.

- **Fırsat Maliyeti:** Fırsat maliyeti, karar alma esnasında birçok seçenek arasından seçilen bir seçeneğin dışında kalan diğer seçenekler içerisinde en yüksek olan seçeneğin vazgeçilen parasal değeridir (Altuğ 2015: 32; Callahan, Stetz, Brooks 2011:

82). Bir işletme için en iyi alternatifin ne olduğu kesin olarak bilinmemektedir. Bu açıdan bir kararın fırsat maliyetinin belirlenmesi de imkânsızdır ve fırsat maliyeti muhasebe kayıtlarında yer almaz (Kalmış 2016: 24). Konaklama işletmelerinde akşam yemeğinin açık büfe ya da alakart menü olarak sunulması gerektiği ile ilgili iki seçeneğin olması ve üst yönetim tarafından açık büfe olarak sunulması kararının verilmesi sonucunda vazgeçilen alakart menü maliyeti, verilen kararın fırsat maliyetidir.

- **Batmış Maliyet:** Batmış maliyetler, daha önce elde edilen varlıkların, alternatifler arasından yapılacak olan seçimlerden etkilenmeyen maliyetleridir. Batmış maliyetler, yöneticilerin işletme için alacağı kararlarda geçersizdir ve bu maliyetler genellikle tarihsel maliyetler olarak ele alınmaktadır. Batmış maliyetlerin işletme için önemi ise, geçmişte verilmiş bir kararın şimdi verilecek kararları etkilemesine izin vermemesidir (Bursal ve Ercan 2002: 64). Batmış maliyetler, üretim faaliyetleri durdurulduğunda dahi elimine edilememektedir. Yani batmış maliyetler, hiçbir zaman kurtarılamamaktadır (Ece 2007: 85). Konaklama işletmelerinde çamaşırhane bölümünde bulunan makinelerin amortismanları bir batmış maliyettir. Çünkü bu amortismanlar, makinenin alınması için daha önceden katlanılan maliyetlerin yıllara göre dağıtımını temsil etmekte ve üretim ile ilgili artış ya da azalma kararından etkilenmemektedir.

2.4. Maliyet Muhasebesi ve Muhasebe Kayıt Sistemleri

Küresel rekabet, sürekli gelişen teknoloji ve iş süreçlerindeki değişim, işletmelerin pazardaki ürün, kalite ve satış fiyatı üzerindeki hâkimiyetini giderek ortadan kaldırmaktadır (Yalçın 2006: 15). İşletmeler, pazardaki rekabet koşullarında üstünlük sağlayabilmek adına işletme faaliyetleri sonucu gerçekleşen maliyetlerin yönetimine ve kontrolüne daha çok önem vermektedirler. Bu nedenle işletmede maliyet yönetimi ve kontrolünü sağlamak için gerekli olan bilgileri üreten ve yönetime sunan maliyet muhasebesi bölümüne oldukça büyük görev düşmektedir.

2.4.1. Maliyet Muhasebesi Tanım

Maliyet muhasebesi denildiğinde ilk akla gelen tanımlardan biri; işletmedeki üretim maliyetlerinin ölçülmesi, denetimi ve rapora bağlanması işlemleri şeklindedir. Ancak işletmenin üretim faaliyetleri ile ilgili maliyetleri kadar pazarlama ile ilgili çalışmalardan doğan maliyetler de işletme için oldukça önemlidir. Bu nedenle maliyetlerin ölçümü,

denetimi ve üst yönetime raporlanması faaliyetleri, sadece üretim ile ilgili maliyetleri değil, aynı zamanda pazarlama için yapılan maliyetleri de kapsamaktadır. Konuya bu açıdan bakıldığında maliyet muhasebesi; işletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp kazanç sağlanması için işletmenin yapmış olduğu fedakârlıkların parasal değerini gösteren maliyetlerin hangi gider kalemlerinden oluştuğunu belirleyen, gerçekleşen giderleri; türleri, gider yerleri ve işlevleri açısından hesap planına uygun olarak kaydederek izleyen, bu bilgileri incelemeye ve yorumlamaya imkân verecek şekilde raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür (Akdoğan 2009: 5-6).

Maliyet muhasebesi işletmede kaynakların kullanımı ve elde edilmesi ile ilgili finansal ve finansal olmayan verileri ölçer, analiz eder ve üst yönetime raporlar. Aynı zamanda maliyet muhasebesi, yönetim ve finansal muhasebeye bilgi sağlamaktadır (Hongren, Datar, Foster, Rajan, Ittner 2009: 4). Bu açıdan maliyet muhasebesi işlemleri, daha çok işletmenin içyapısı ile ilgilidir ve içe dönük muhasebe türü olarak ele alınmaktadır (Yükçü 2007: 4).

2.4.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Her işletme türüne özgü maliyet muhasebesinin belli amaçları bulunmaktadır. Bu çalışmada esas alınan işletme türü ise mal ve hizmet üretilip satan işletmelerdir. Mal ve hizmet üretilip pazarlayan işletmelerdeki maliyet muhasebesinin temel amaçları şu şekilde sıralanabilir (Akdoğan 2009: 6-7; Avder 2012: 3-4; Büyükmirza 2012: 82):

- İşletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin birim maliyetlerini ölçmek.
- Bilançoda mamul ve yarı mamul stoklarının, gelir-gider tablosunda satılan mamullerin maliyetinin belirlenmesini sağlamak.
- Yönetimin planlama ve fiyatlandırma çalışmalarına ışık tutacak tarihsel ve tahminsel gider ve maliyetleri belirleyerek bütçeleme faaliyetlerin gerçekleştirilmesine yardımcı olmak.
- Giderlerin kontrolünü ve kalite standartlarını korumak koşulu ile imkânlar dâhilinde maliyetlerin düşürülmesini sağlayacak yöntemler geliştirmek.
- Uzun vadeli ya da olağandışı kararlar ile ilgili olan seçeneklerin maliyetlerini belirleyip karşılaştırmalı olarak ortaya koyarak, özel yönetim ile ilgili kararlara ışık tutmak.

- İşletmede gerçekleşen giderleri ayrıntılı şekilde inceleyerek ve bu giderleri standartlar ile karşılaştırarak ortaya çıkan sapmaları nedenleri ile birlikte yöneticilere sunmak.
- Yöneticilere, işletmenin başarı değerlemesi için gerekli bilgileri sağlamak.
- İşletmede üretilen mal ve hizmetlerin toplam maliyet ve birim maliyet değerlerini belirleyerek mal ve hizmetlerin azami satış değerini belirlemek.

2.4.3. Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemleri

Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi arasında bağlantı ve düzeni sağlayan muhasebe kayıt sisteminin tamamlayıcısı olan maliyet muhasebesi kayıt sistemi, maliyet sürecinin her aşamasında maliyetlerin toplandığı hesaplardan maliyet hesaplama sisteminin gereksinim duyduğu maliyet bilgilerini aktarır. Maliyet sistemi, içerisinde hesaplanan mamul ve hizmet maliyetleri ise maliyet kayıt sisteminin ihtiyaç duyduğu bilgileri oluşturmaktadır (Kalmış 2016: 33).

Bir işletmedeki maliyet kayıt sisteminin yapısı, uygulanan hesap çerçevesi ve planlarına göre belirlenir. Muhasebe sisteminin çatısını oluşturan hesap çerçeveleri, muhasebe kayıtları ve bu kayıtlarda kullanılacak hesaplar ile ilgili uygulama esaslarını gösteren modellerdir (Altuğ 2015: 33).

Maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe arasında muhasebe kayıt sistemi ile ilgili nasıl uyum sağlanacağı ve bağlantı kurulacağı ile ilgili farklı görüşler ortaya atılmıştır. Bu görüşler doğrultusunda da hesap çerçeveleri, hesap planları ve yönergeleri hazırlanmıştır. Bu görüşlerin içerisinde iki aşırı uç noktada olan sistemler; monist (aşırı birci) sistem ve dualist (aşırı ikici) sistemdir. Bu aşırı iki sistem arasında ölçülü birci ve ölçülü ikici olmak üzere diğer sistemlere göre daha esnek olan iki sistem daha bulunmaktadır (Ayboğa 2003). Maliyet muhasebesi kayıt sistemleri, ülkelere göre farklılık göstermekte kimi ülkeler maliyet ve finansal muhasebeyi bir arada ele alırken bazı ülkeler ise ayrı olarak ele almaktadır.

2.4.3.1. Monist (Aşırı Birci) Maliyet Muhasebesi Sistemi

Monist (aşırı birci) sisteme göre maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe hesapları birleştirilerek iki muhasebe dalı arasında işlevsel açıdan farklılıklar dikkate alınmaksızın tüm hesaplar kapalı bir hesap düzeni içerisinde bir arada tutulmaktadır. Bu

sebeple bu sistemde bir hesap planlaması geliştirilecek ya da düzenlenecek ise bu doğrultuda oluşturulur. Bu şekilde düzenlenen hesap planı ile hesaplar arasındaki akış iki muhasebe dalını da kapsar (Şener 2004: 16).

Bu sistemde çift yanlı kayıt yönteminin yanı sıra istatistikî tablolar ile çeşitli çizelgelere de yer verilmektedir. Bu tablo ve çizelgeler ise mal ve hizmet maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır. Bu sisteme göre hazırlanacak bir hesap planının 3-4-5-6 hesap sınıfları maliyet muhasebesi hesaplarına ayrılmaktadır. Yine bu sistemde finansal muhasebenin varlık, kaynak ve gelir tablosu hesapları ve maliyet muhasebesinin gider türleri ile ilgili hesaplar bir arada yer almaktadır. Bu sisteme örnek olarak 1937 Alman zorunlu Hesap Çerçevesi verilebilir (Altuğ 2015: 33-34).

Bu sistemden daha esnek olan ölçülü birci sistem ise, maliyet muhasebesi hesaplarının bir kısmını içermeyen, giderlerin tek bir toplayıcı hesapta bulunduğu veya ayrı tablolar ile takip edildiği muhasebe kayıt sistemidir. Ölçülü birci muhasebe sistemi de finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi arasında bağlantı kurmayı sağlamakta ve bu iki muhasebe dalını belirli hususlarda aynı çatı altında toplamaktadır. Bu sistemin tipik örneği ise Alman İktisadilik Divanı'nın (RKW) 1936 tarihli Hesap Çerçevesi'dir (Ayboğa 2003).

2.4.3.2. Dualist (Aşırı İkinci) Maliyet Muhasebesi Sistemi

Dualist maliyet muhasebesi sistemi, finansal muhasebe ile maliyet muhasebesinin ayrı olarak yürütüldüğü ve her iki muhasebe dalının da kendine özgü hesaplarının bulunduğu kayıt sistemidir (Kalmış 2016:33). Maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe arasında ilişki ise dönem sonlarında maliyet hesaplarının bir takım bağlantı hesapları aracılığı ile finansal muhasebe kayıt sistemine aktarılması ile sağlanmaktadır (Şener 2004: 16). Bu sistem, uygulama açısından zaman alıcı ve karmaşık görünmesine rağmen, maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe ayrı yerlerde tutulduğu için finansal işlemlerin izlenebilirliğini kolaylaştırmaktadır (<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/-003/>).

Monist sistem, likidite esasına uygun olarak işlemlerin gerçekleştirildiği ve hesap planı likiditesi en yüksek olan 100 Kasa hesabından başlayarak devam eden bir sistemdir (Elitaş ve Aydemir 2008: 96-97). Bu sisteme örnek olarak 1947 tarihli Avusturya Hesap Planı verilebilir.

Ölçülü ikinci sistemde ise, yine maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe kayıtları ayrı ayrı yürütülür. Ancak bu sistemin hesap çerçevesi içerisinde bazı maliyet muhasebesi hesaplarına yer vermesi sebebi ile dualist sistemden ayrılmaktadır. Ölçülü ikinci sisteme göre hazırlanan hesap çerçeveleri, bilançoya göre bölümlene esasına uygun olarak hazırlanmaktadır. Bu nedenle de finansal muhasebe ile ilgili hesaplar (bilanço ve gelir tablosu hesapları) maliyet hesaplarına göre daha çoğunluktadır. 1947 tarihli Fransız Genel Muhasebe Planı bu sistemde hazırlanmış bir örnektir (Altuğ 2015: 34).

2.4.4. 7/A Seçeneğine Göre Maliyet Kayıtları

Tekdüzen Hesap Planı (THP)'nda maliyet hesapları, uygulamada esneklik ve kolaylık sağlayabilmek adına 7/A, 7/B olmak üzere iki seçenekte sunulmuştur. Bu hesap çerçevesine göre 7/A hesap seçeneği, 2015 yılında aktif toplamı 2.345.800 TL veya net satışlar toplamı 4.691.300 TL'yi aşan üretim ve hizmet işletmeleri tarafından kullanılması zorundadır. Bunların dışında kalan işletmeler ise isteğe bağlı olarak 7/A veya 7/B seçeneğine uygun maliyet kayıtlarını gerçekleştirebilmektedir (Kalmış 2016: 36).

7/A seçeneğine göre giderler, defter-i kebirde fonksiyon esasına göre kayıt edilmektedir. Büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmelerinin kayıtlarında kullanması zorunlu olan 7/A seçeneğinde eş zamanlı kayıt sistemi kullanılması önerilmektedir. Buna göre giderler yapıldıkları anda defter-i kebir hesabına fonksiyon esasına göre kaydedilirken aynı zamanda bu giderler, yardımcı defterlerde hem çeşit hem de ilgili olduğu gider yerlerine göre kayıt edilmektedirler. Giderlerin eş zamanlı olarak hem fonksiyonlarına hem de ilgili oldukları gider yerlerine göre izlenmesi, muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin hizmet ve üretim maliyetlerinin belirli düzen içerisinde oluşturulmasına yardımcı olmaktadır (MSUGT 1993).

7/A seçeneğinde bulunan maliyet hesapları THÇ'de 70-78 numaralı hesap gruplarıdır. 70 numaralı hesap grubu, maliyet muhasebesinin genel muhasebeden bağımsız çalışması durumunda (Dualist Muhasebe Sistemi) kullanılmaktadır (Özmen 2012: 142-143). 7/A seçeneğinde bulunan hesap grupları şu şekildedir:

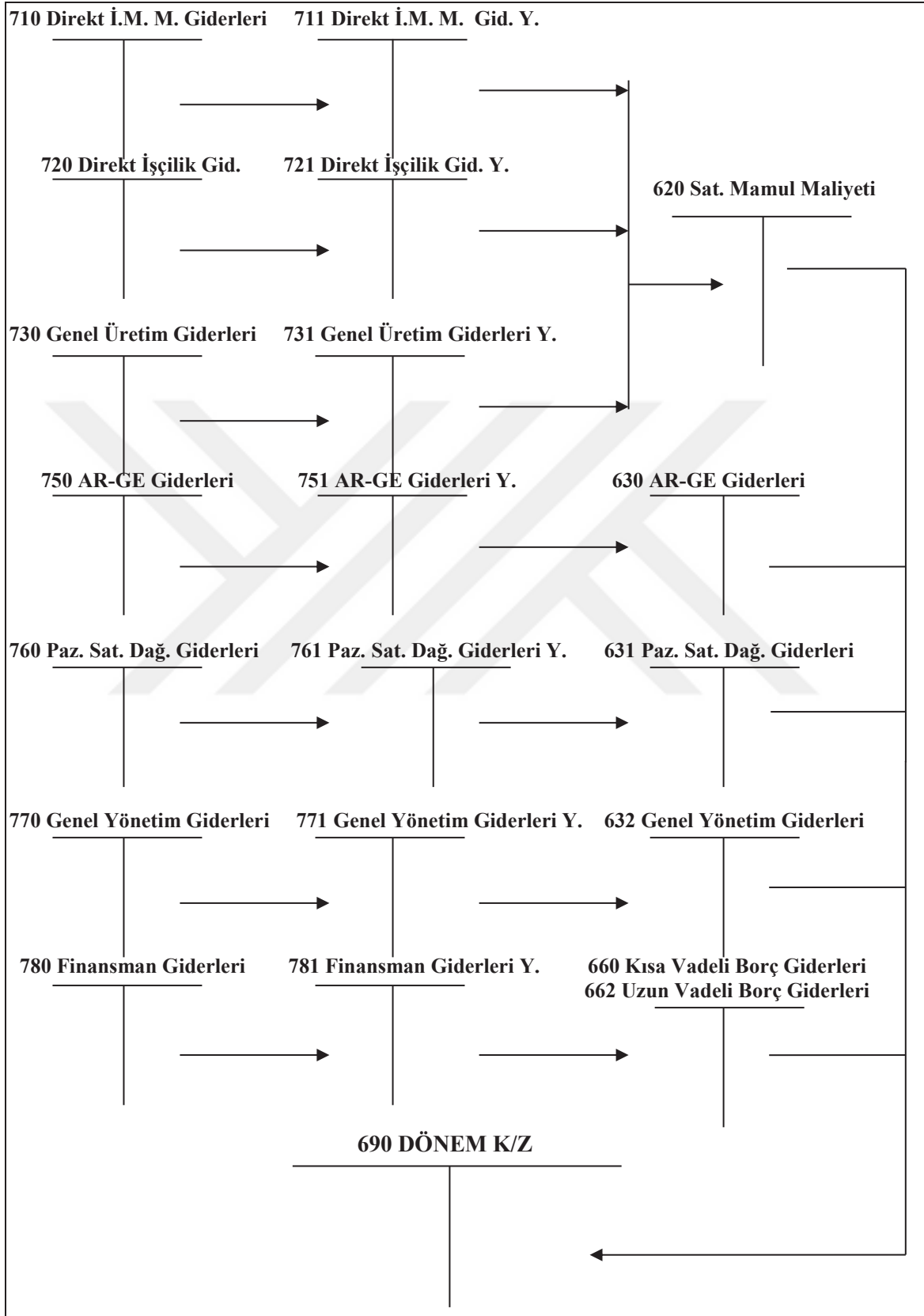
- 70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
- 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 72 Direkt İşçilik Giderleri
- 73 Genel Üretim Giderleri

- 74 Hizmet Üretim Maliyeti
- 75 AR-GE Giderleri
- 76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77 Genel Yönetim Giderleri
- 78 Finansman Giderleri

Bu hesap gruplarından 71,72 ve 73 kodlu gruplar, üretim işletmelerinin mamul üretimi ile ilgili iken 74 kodlu grup hizmet işletmelerindeki üretim maliyetleri kapsamaktadır. 75, 76, 77 kodlu gruplar, işletmelerde esas faaliyet ile ilgili olmayan maliyetleri kapsamaktadır. 78 kodlu hesap grubu ise finansman maliyetlerinin izlenmesinde kullanılmaktadır.

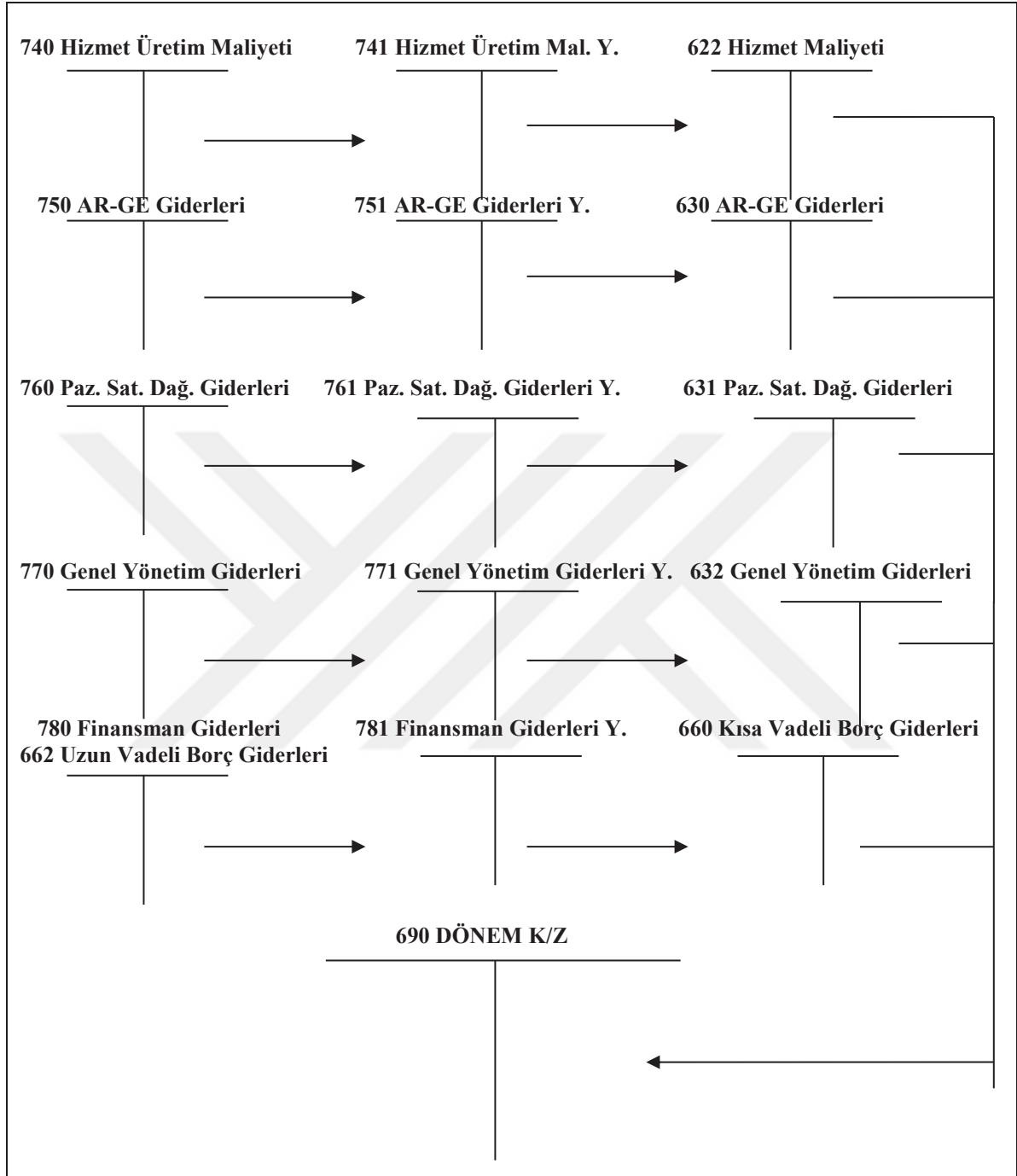
7/A seçeneğine göre üretim işletmelerindeki maliyet akışlarını gösteren Şekil 2.2.'ye bakıldığında görüleceği üzere dönem içerisinde giderler gerçekleştikçe ilgili maliyet hesaplarına kaydedilmektedir. Yılsonunda maliyet hesaplarında toplanan tutarlar yansıtma hesapları aracılığıyla gelir tablosundaki ilgili hesaplara aktarılır. Gelir tablosundaki maliyet hesapları 690 Dönem Karı veya Zararı hesabının borç kısmına yazılarak dönem karı veya zararı bulunur.

Şekil 2.2. 7/A Seçeneğine Göre Üretim İşletmeleri Maliyet Akış Şeması



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 2.3. 7/A Seçeneğine Göre Hizmet İşletmeleri Maliyet Akış Şeması



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

7/A seçeneğine göre hizmet işletmelerinin maliyet akışlarını gösteren Şekil 2.3. incelendiğinde ise ilk olarak dönem içerisinde gerçekleşen giderler 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabının borç kısmına kaydedilmektedir. Yine diğer faaliyetler ile ilgili giderler; 750, 760, 770 ve 780 numaralı hesaplara kaydedilmektedir. Yıl sonunda bu maliyet hesaplarındaki tutarlar, yansıtma hesapları aracılığıyla gelir tablosundaki ilgili

hesaplara aktarılır ve kapatılır. Gelir tablosundaki maliyet hesapları 690 Dönem Karı veya Zararı hesabının borç kısmına yazılarak dönem karı veya zararı bulunur.

2.4.5. 7/B Seçeneğine Göre Maliyet Kayıtları

7/B seçeneğine göre giderler, defter-i kebirde çeşit esasına göre kaydedilir ve izlenirler. Maliyet çıkarma dönemlerinde, bu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır. Gider çeşitlerinin fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde; işletmeler isterlerse eş zamanlı kayıt düzenini isterlerse de gider çeşidi hesaplarından ilgili yerlere ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarma yapılan kayıt düzenini seçebilmektedirler (Kalmış 2016: 58). 7/B seçeneğindeki maliyet hesapları, THP'de 79 Gider Çeşitleri grubunda yer almaktadır. Bu hesapların isim ve kodları şu şekildedir:

- 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 791 Memur Ücret ve Giderleri
- 792 Personel Ücret ve Giderleri
- 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794 Çeşitli Giderler
- 795 Vergi, Resim ve Harçlar
- 796 Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 797 Finansman Giderleri
- 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları
- 799 Üretim Maliyet Hesabı

7/B seçeneğinde monist muhasebe kayıt sistemi uygulanmaktadır. Yine maliyetlerin hesaplanması ve kontrolü ile ilgili olarak sadece Fiili Maliyet Yöntemi kullanılmaktadır. Bu açıdan 7/B seçeneği 7/A seçeneğine göre daha az esnektir (Altuğ 2015: 59).

7/B seçeneğine göre üretim işletmelerde maliyet hesaplarının işleyişinde öncelikle giderler dönem içerisinde tahakkuk ettiğinde 790 – 797 numaralı hesaplar arasındaki ilgili hesaplara kaydedilir. 790 – 797 numaralı maliyet hesaplarında toplanan giderler, 798 Gider Çeşitleri Yansıtma hesabı aracılığı ile gelir tablosundaki dönem giderlerine aktarılır. Aktarma işlemi sırasında gider dağıtım tablosundan yararlanır. Dönem gider

hesapları 690 Dönem Karı veya Zararı hesabının borcuna yazılarak kapatılır (Lazol 2013: 320-321).

2.5. Maliyet Yönetimi

Günümüz rekabet koşullarında işletmeler, gelecek ile ilgili stratejik kararlar alabilmek ve bu kararları hayata geçirebilmek adına gerçekleştirecek maliyetleri üretim ile birlikte planlamak durumundadır. İşletmeler, etkin bir maliyet yönetimi sağlayabilmek için kullanmakta oldukları yönetim tekniklerini geliştirmek veya yeni teknikler kullanmak zorundadır. Örneğin geçmişte maliyet ile ilgili planlamalar için finansal muhasebe bilgileri yeterli görülürken, günümüzde maliyet ve yönetim muhasebesi bilgilerini bir arada bulunduran maliyet yönetiminin önemi artmıştır (Karakaya Demirkutlu 2015: 39) . Bu açıdan işletmelerde uygulanan maliyet yönetimi yaklaşımlarının maliyet muhasebesine göre daha esnek olması (iç ve dış çevre şartlarına daha çabuk uyum sağlaması) işletmelerin daha etkin bir şekilde maliyet yönetimi gerçekleştirmesini sağlayarak pazarda maliyet liderliği edinebilmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Dağlar, Taş, Cevher ve Akın 2010: 238).

2.5.1. Maliyet Yönetimi Kavramı

1920'li yıllardan günümüze kadar olan süreçte işletmelerin kullanmış olduğu maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri, mamul ve üretim ile ilgili yaşanan teknolojik değişimler karşısında yetersiz kalmıştır. Bu durum, özellikle 1980'li yıllardan itibaren daha fazla gündeme gelmiştir (Karcıoğlu 2000: 61; Askarany 2006: 4). İşletme maliyetleri ile ilgili tüm önemli kararlarda Geleneksel Maliyet Muhasebesi (GMM) sistemlerinin sağlamış olduğu bilgilerin yeterli ve güvenilir olmaması, işletmelerde maliyetleme ve maliyet dağıtım sorunlarının yaşanmasına neden olmuştur. Yine GMM'in en önemli dezavantajı, endirekt maliyetlerin faaliyetlere paylaştırılmamasıdır (Chiang 2013: 86). Bahsedilen ürün maliyetleme ile ilgili sorunlarının olmasının yanında, GMM'nin birçok durumda yeterli olamaması, geleneksel sistemler ile ilgili eleştiriler sonucunda önemini yitirmesi ve yoğun rekabet koşullarında ortaya çıkan maliyet baskısı, işletmeleri, maliyet oluşumunun arka planındaki nedenlerin araştırmaya ve maliyetlerin gerçekleşmeden önce kaynağının etkilemeye zorlamıştır. Bu açıdan Maliyet Yönetimi (MY) yaklaşımı, ortaya çıkmıştır (Yüzbaşıoğlu 2004: 390).

Maliyet yönetimi, işletmelerde üretilen mamul ve ürün maliyetlerini doğru biçimde belirlemek, israfı önlemek, maliyetler ile ilgili taşıyıcıları tanımlamak, gelecekteki faaliyetleri planlamak ve işletme stratejilerini oluşturmak için yöneticilerin işletme faaliyetlerini yönetimi ve kontrolüdür (Koşan ve Geçgin 2011: 54). Maliyet yönetimi, işletme yönetiminin almış olduğu kararların maliyetleri nasıl etkilediğini belirlemektedir. Bu nedenle işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılan üretim faktörlerini ölçmekte ve bu faktörlerdeki değişimin işletme maliyetlerine olan etkilerini analiz etmektedir (Ceran 2008: 27).

İşletmelerin faaliyetlerini kontrol edebilmek adına uygulamış oldukları maliyet yönetimi, yöneticilerin ve işletme paydaşlarının kısa ve uzun vadede planlama ve kontrol amaçlarını gerçekleştirmede ortaya çıkan maliyet göstergeleri ve performanslarını ölçmek amacıyla kullanılan bir çeşit stratejik yönetim türüdür (Karcıoğlu 2000: 22). Maliyet yönetimi, yazında maliyet muhasebesinde kullanılan yeni yöntemlerin toplam adı olarak kullanılmaktadır (Ören 2011: 26).

Maliyet yönetimi kavramı; hem maliyet muhasebesi hem de yönetim muhasebesi bilgisini gerektirmesine karşın, amaçlar ve kullanılan yöntemlere açısından aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Maliyet yönetimi maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinden daha geniş bir kavramdır (Acar 2005: 41). Maliyet yönetiminin işletme uygulamalarında geleneksel yöntemlere göre bazı üstünlükleri bulunmaktadır. Bu üstünlükleri, şu şekilde sıralamak mümkündür (Altuğ 2015: 434):

- Katma değer yaratmayan maliyetlerin elimine edilmesinde sürekli olarak gelişme,
- Faaliyetlerin muhasebesi,
- Hedef maliyetler dâhilinde dışsal koşullardan etkilenen hedefler,
- Yönetim raporlama amaçlarına yönelik maliyet takibinin geliştirilmesi.

Maliyet yönetimi ve maliyet muhasebesi arasında farklılıklar bulunmaktadır. Maliyet muhasebesi, tarihsel açıdan maliyetlerin raporlanmasına odaklanırken maliyet yönetimi, maliyetlerin planlanması, yönetimi ve azaltılmasında öncelikli rol oynamaktadır (Ceran ve Alagöz 2007:162). Maliyet muhasebesi ve maliyet yönetiminin hareket noktaları Tablo 2.2.'deki gibidir.

Tablo 2.2. Geleneksel Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Yönetiminin Karşılaştırılması

Hareket Noktaları	Geleneksel Maliyet Muhasebesi	Maliyet Yönetimi
Hedefe Yönelik Olma	<ul style="list-style-type: none"> İç Standart Maliyetleri 	<ul style="list-style-type: none"> Dış Standart Maliyetleri Pazardan İzin Verilen Hedef Maliyetler
Maliyet Etkilemenin Temel Noktası	<ul style="list-style-type: none"> Planlanan Çerçeve Doğrultusunda Maliyetlerin Uygun Şekilde Oluşturulması 	<ul style="list-style-type: none"> Müşteri ve Rekabete Yönelik Süreç Düzenleme
Standart Maliyet İlişkisi	<ul style="list-style-type: none"> Maliyet Standartlarının Elde Edilmesi 	<ul style="list-style-type: none"> Maliyet Standartlarının İyileştirilmesi ve Düzeltilmesi
Maliyet Bilgileri İlişkisi	<ul style="list-style-type: none"> Maliyet Türü, Maliyet Yeri, Maliyet Birimi 	<ul style="list-style-type: none"> Süreçle İlgili Kesişme Yerlerinin Açılması
Maliyet Sorumluluğu	<ul style="list-style-type: none"> Özel Maliyet Yerlerinin Sorumluluğu 	<ul style="list-style-type: none"> Takım ve Süreç Sorumluluğu
Doğruluk Derecesi	<ul style="list-style-type: none"> Hesaplama İle İlgili Çok Kapsamlı Ayrıntıya Gitme 	<ul style="list-style-type: none"> Öncelikli Kararlar İçin Yeterli Derecede Ayrıntılama

Kaynak: Ceran, Yunus. *Stratejik Maliyet Yönetiminde Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetimi*, Tablet Yayınları, Konya 2008, s. 31.

GMM ve MY arasında farklılıkları gösteren Tablo 2.2. incelendiğinde işletmelerde uygulanan maliyet yönetimi kapsamında işletmelerde maliyet muhasebesine göre gelecek ile ilgili daha stratejik planlamalar gerçekleştirildiği görülmektedir. Yine maliyet yönetiminde maliyet muhasebesi yaklaşımına göre işletme faaliyetlerinin daha esnek koşullarda yürütüldüğü ve gerekli olan maliyet bilgilerinin sadece ihtiyaçlar doğrultusunda analizinin gerçekleştiği de tablodan anlaşılmaktadır. Bu iki yaklaşım arasındaki bir başka farklılık ise maliyet muhasebesi sisteminde maliyetlerin, katlanılması gereken bir unsur olarak görülmesi ve faaliyetler sonucunda ortaya çıkan maliyetlerin önceden belirlenen maliyet standartlarına uygun hale getirilmesi amaçlanırken maliyet yönetimi yaklaşımında ise maliyetlerin ortaya çıkmadan yönetilmesi amaçlanmaktadır.

2.5.2. Maliyet Yönetiminin İlgili Olduğu Alanlar

•Yönetim ve maliyet kavramlarının bir arada kullanılması ile işletmelerde gerçekleşen maliyetlerin, belirli standartlar ile karşılaştırılmasına dayalı maliyet kontrolleri geride kalmış ve maliyetlerin gerçekleşmeden önce etkilenmesi sürecine geçilmiştir. Bu yönüyle maliyet yönetimi yaklaşımı maliyet muhasebesi sisteminin bir alt

disiplini olmaktan çıkmış ve yönetimin bir görevi haline gelmiştir. Çünkü maliyet yönetimi yaklaşımında maliyetlerin yüksekliğinin zamanında belirlenmesi ve bu maliyetlere neden olan unsurlar üzerinde durulması öncelikli amaçlardandır. İşletmedeki bütün bölümlerde maliyet bilincinin oluşmasını sağlayan maliyet yönetiminin ilgili olduğu bazı alanlar vardır. Bu alanlar; mutlak ve göreceli maliyet düzeyini etkileme, maliyet yapısının optimizasyonu, maliyet esnekliğinin optimizasyonunu, maliyet davranışını etkileme, karmaşıklık maliyetini düşürme, maliyet şeffaflığının sağlanması alanlarıdır (Bilginoğlu 1994: 3-4).

- **Mutlak ve Göreceli Maliyet Düzeyini Etkileme:** İşletmelerde toplam ve belirli birimlere ait olan maliyetler ile ilgili mutlak tutarların düşürülmesi, aynı zamanda maliyet yüksekliğinin de düşürülmesi anlamına gelmektedir. Bu sebeple işletmelerde sabit ve değişken maliyet ayırımına gidilmektedir. Kapasiteye bağlı olan sabit maliyetler, işletmelerde kontrol edilerek etkilenebilmektedir. İşletmelerde üretim kapasitesinin uygun biçimde bölümlenerek sabit maliyetleri en düşük düzeyde gerçekleşmesi sağlanabilmektedir. Bu açıdan sabit maliyet yönetimi ile kapasite düzeyini saptama ve kapasite yapısı kavramları birbiri ile bağlantılı hale gelmişlerdir. Zamana bağlı olarak belirlenen kapasite yapısı ve büyüklüğü sabit maliyetlerin gerçekleşmesinde belirleyici iki unsurdur. Bu durumda sabit maliyetlerin düzeylerinin belirlenmesi işletmenin üretim kapasitesi ile ilgili kararlar olup sabit maliyet düzeylerinin kademelendirilerek minimum seviyeye getirilmesini sağlamaktadır. Değişken maliyetler ise üretim ve işletme faaliyetlerine bağlı olarak değişiklik göstermektedirler. İşletme verimliliğinin yükseltilmesi sonucunda değişken maliyetlerin düzeyleri etkilenebilmektedir (Karcıoğlu 2000: 63).

- **Maliyet Yapısının Optimizasyonu:** İşletmelerde maliyet yapısı, izlenen politika ve stratejilerden etkilenmektedir. Bahsedilen bu etki alanlarını faktör faaliyetleri, yardımcı departmanlardan dağıtım ile gelen tutarlar, değer yaratma maliyetleri, mamule bağlı olan maliyet ilişkileri, direkt ve endirekt maliyetlerin ilişkisi ve mamul ömrüne bağlı olan maliyetler olarak sıralamak mümkündür (Ören 2011: 29).

- **Maliyet Esnekliğinin Optimizasyonunu:** Maliyet esnekliği, sabit ve değişken maliyetler arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Bu esneklik, işletmelerde teknoloji ve personel politikaları ile belirlenmektedir (Bilginoğlu 1994: 3).

- **Maliyet Davranışını Etkileme:** Uzun dönemde işletmelerin maliyet gelişmelerini etkilemek mümkündür. Örneğin, işletmelerin sabit maliyetleri uzun dönemde üretim kapasitesine bağlı olarak değişkenlik göstermektedir.

- **Karmaşıklık Maliyetini Düşürme:** İşletmelerde ürün, faaliyet ve kaynak düzeyinde oluşan karmaşıklıklardan dolayı fazla maliyetler oluşabilmektedir. Bu fazla maliyetler, standardizasyon ve norm uygulamaları ile ortadan kaldırılabilir (Bilginolu 1994: 4).

- **Maliyet Şeffaflığının Sağlanması:** Bir işletmede maliyet dağıtım tablosunda maliyetlerin, sabit, değişken, yarı değişken ve yarı sabit şekilde gösterilmesi maliyet şeffaflığını yükseltmektedir. Departmanlar arası hizmet alışverişi, üretim göz önüne alınarak kayıt edilmelidir.

Sıralanan uygulama alanlarına bakıldığında günümüz maliyet yönetimi, işletmelerde mamul, faaliyet ve kaynakların yönetimi ile gerçekleştirilmektedir. Bu ilişkiyi ise Şekil 2.4.'teki gibi göstermek mümkündür

Şekil 2.4. İşletmelerde Mamul, Faaliyet ve Kaynakların Yönetimi



Köroğlu, Çağrı. “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analiz ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama”, *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi*, 2012, s. 28.

Üretim sürecinin çıktısı olan mamulleri üretebilmek için işletmenin çeşitli faaliyetler gerçekleştirilmesi gereklidir ve bu faaliyetler de kıt kaynakların tüketilmesine sebep olmaktadır. Bu durum, dünyada bulunan kıt kaynakların optimum kullanımı için maliyet yönetiminin kullanılması gerektiği hususunu desteklemekte ve maliyet yönetiminin önemini arttırmaktadır (Karcioğlu 2000: 67). Yukarıdaki Şekil 2.4.'te gösterilen geri besleme süreci ile işletmeler maliyet kontrolünü gerçekleştirmekte ve beklenmedik maliyetleri önlemektedirler. Maliyet yönetimi ile işletmeler, planlama evresindeki önceliklerini belirlemekte ve daha sonra faaliyetlerini yürütmektedirler. İzlenen bu yolda işletme yöneticilerine düşen görev ise, özel maliyet hesaplamalarına

olanak verip yönetimin bilgi gereksinimini karşılayacak Maliyet Yönetimi Sistemini (MYS) oluşturmaktır (Köroğlu 2012: 29).

2.6. Maliyet Yönetimi Sistemi

İşletmelerde özellikle olağandışı kararların alınmasında kantitatif verilerin daha ön planda olduğu düşünülürse, maliyet yönetimi kavramının önemi işletmeler açısından daha da artmaktadır. Maliyet yönetimi sistemi ise, işletmeler için maliyetlerin belirlenmesi ve maliyet unsurlarındaki değişimlerin izlenmesi ile işletme maliyetlerinin sürekli kontrolünü sağlamaktadır. Bu sayede de israfın önlenmesi, performans denetimi gibi işletme içi ve dışı çalışmaları işletmede verimlilik ve iktisadilik sağlamaktadırlar. Ayrıca maliyet yönetimi sistemleri ile bilançoda yer alan kaynaklar ve varlıkların daha ayrıntılı ve gerçekçi şekilde gösterilebilmesi için işletme sonuçlarında oldukça etkili olan mamul maliyetleri ve maliyet prensiplerinin hesaplanması ile ilgili yöntemler geliştirilmiştir (Alkan 2001: 179-180).

2.6.1. Maliyet Yönetimi Sistemi Kavramı

1980'li yıllardan sonra oldukça gelişen maliyet yönetimi sistemi kavramı, ulusal ve uluslararası pazarlarda maliyet, kalite, işlevlilik ve zamanlama unsurları esas alınarak rekabet edilebilir mamul veya hizmet üretmek için kıt kaynakların optimum kullanılmasında işletmelerin gereksinim duyduğu bilgilere ulaşımına olanak veren planlama ve kontrol sistemidir (Köroğlu 2012: 29). Maliyet muhasebesi sistemi, stratejilerin geliştirilmesi, faaliyetlerin koordine edilmesi, stratejilerin planlama ve bütçelemeye dönüştürülmesi, mamul veya hizmet fiyatların belirlenmesi, performans değerlendirmesi gibi bilgilerin yöneticilere karar aşamasında yardımcı olmasını sağlamaktadır (Verbeeten 2011: 494). Bu bağlamda maliyet muhasebesi sistemi bir planlama ve kontrol yönetim sistemi olarak da görülebilmektedir (Babad ve Balachandran 1993: 563).

Ekonomik ve teknolojik gelişmeler dâhilinde GMM sisteminin uyumsallaştırılmasına yönelik olarak geliştirilen MYS, müşteri hizmetleri, yüksek kalite, hızlı şekilde yanıt verebilme ve düşük sistem maliyetlerinden oluşan dört ana ilkenin uygulamasını gerekli kılmaktadır. Burada asıl amaç, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin basitleştirilmesi, kolaylaştırılması ve amaçlar doğrultusunda işletme

stratejileri ile birleştirilmesidir. MYS'nin kavramsal yapısı, bir dizi temel ilkeye dayanmaktadır. Bu temel ilkeler, herhangi bir üretim ortamında uygulanabilir olmasının yanında; sektörel ve firma bazında farklılıklar gösterebilmektedir. 1986 yılında Consortium for Advanced Management International (CAM-I) tarafından belirlenen bu ilkeleri (Karcıoğlu 2000: 69-70);

- Maliyet ilkeleri,
- Performans belirleme ilkeleri,
- Yatırım yönetimi ilkeleri şeklinde üç grupta sınıflandırmak mümkündür.

2.6.2. Maliyet Yönetimi Sisteminin Amaçları ve Yararları

Herhangi bir maliyet yönetim sisteminin amacı, yönetime zamanında ve amaca uygun olan bilginin sağlanmasıdır. Bu bilgi mamul üretiminde ya da hizmet temininde işletme kaynaklarının daha iyi yönetilmesine destek olur ve işletmenin maliyet kalite ve karlılık açısından rekabet gücünü geliştirir (Babad ve Balanchandran 1993: 563). Başka bir ifadeyle MYS'nin temel amacı, global pazarlarda zamanlama, maliyet, kalite ve fonksiyonellik açısından rekabet edilebilir mamul ya da hizmet üretiminde üretim faktörlerinin verimli kullanılması için yöneticilere yardımcı olacak bilgilerin sağlanmasıdır (Ören 2011: 31). Yine MYS aşağıdaki amaçlara sahip bir yönetim ve planlama sistemi olarak da tanımlanabilmektedir. Bu amaçlar (Altuğ 2015: 434; Dağlar, Taş, Cevher ve Akın: 2010: 238; Köse 2005: 94):

- Doğru ürün maliyetlemesini gerçekleştirerek başarı ve karlılık analizine, fiyatlandırmaya yönelik yönetim kararları almak,
- Gerek müşteri beklentilerini karşılayacak, gerek de karlı şekilde üretilip satılabilecek mamul ve hizmetleri tasarlamak ve geliştirmek,
- Gerçekleşen faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerini ölçmek,
- İşletmenin kalite, verimlilik ve teknolojik hızdaki değişikliklere ayak uydurma sürecini sürekli ya da aralıklı sürelerle iyileştirmek,
- Üretim bölümünde çalışanlara, öğrenme ve sürekli iyileştirme faaliyetlerinde yardımcı olmak,
- Alternatif satıcılar arasında seçim yapmak,
- İşletme karlılığını, ürünler, dağıtım kanalları ve müşteri memnuniyet derecesine göre ölçmek,

- Maliyetleri azaltma ile ilgili çalışmalara destek sağlamak,
- Yatırım kararlarına rehber olmak,
- Maliyet şeffaflığının iyileştirilmesini sağlamak,
- İşletmede gerçekleştirilen birden fazla faaliyetin birleştirilmesi ile yalın, esnek ve çağdaş bir üretim yapısı oluşturmak,
 - Fiyat, mamul özellikleri, kalite, teslim ve satış sonrası servis hizmeti konularında müşteriler ile anlaşmak,
 - Otomasyon ve işletmelerde kullanılan elektronik bilgi sistemlerinin, üretimde ne gibi değişikliklere sebep olduğunu belirleyip işletmenin maliyet bilgilerine güncellik kazandırmak,
 - Bütçelerin hazırlanması, standartların geliştirilmesi ve alt bilgi sistemlerinin bir araya getirilmesi ile üst yönetime; planlama, raporlama ve kontrol konularında yardım sağlamaktır.

Günümüzde endüstri ortamı, doğru maliyet hesaplamaları ve maliyet yönetimi için geçmişe göre daha uygun koşullara sahiptir. Bilgisayar desteğinin, üretim otomasyonları ve işletmenin her düzeyindeki alanlarda yaygınlaşmış olmasının yanında veri tabanlarındaki zenginlik maliyetlerin yönetimi açısından oldukça önemli avantaj sağlamaktadır. Bu ortamlarda uygulanan maliyet yönetimi yaklaşımlarının yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Hronec 1988: 32; Karcıoğlu 2000: 67-68; Acar, 2005:44; Gersil 2006: 26; Ardıç, Öndeş, Öztürk 2012: 1).

- Birimlerde meydana gelen fazla maliyetleri belirlemeye ve kontrol etmeye yardımcı olur.
- Mamullerin yaşam dönemi performansının optimizasyonunda işletmelere yardımcı olur.
- İşletmelerin yatırım yönetimi süreçlerini yaygınlaştırır.
- İşletmelerde karar verme araçlarını artırır.
- Katma değer yaratmayan faaliyetleri, elimine etme ve azaltmaya yardımcı olur.
- Ürün ve hizmetlerin üretiminde etkili olan ya da olmayan maliyetlerinin ayırımında ve kontrolünde işletme yöneticilerine yardımcı olur.
- Performans değerlendirme kriterlerini, finansal performans ile birleştirerek ölçüm uyumluluğunu sağlar.
- Farklı üretim felsefeleri ile çeşitli otomasyon seviyelerini destekler.

- İşletme içi kontrolü önemli derecede destekler.
- Birim maliyetlerin doğru şekilde hesaplanmasına yardımcı olur.
- Yatırım kararlarının değerlendirilmesinde maliyet ve finansal oranların yanında esneklik, kalite ve tamamlama süresi gibi finansal olmayan kriterler ile ilgili bilgileri sağlar.
- Hedef maliyetlerle beraber dış çevre koşulları tarafından oluşturulan hedeflerin dikkate alınmasını etkiler.

Yukarıda sayılan amaçlar dâhilinde günümüz işletmelerinin daha çok müşteri odaklı ve mamul ilişkili üretimler gerçekleştirdiğini söylemek mümkündür. İşletmeler, bu tür ortamlarda faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için maliyetlerini azimle yönetmelidirler. Ayrıca tüm mamul ömrü ve değer zinciri süresince maliyetlerin düşürülmesi için ileri maliyet yönetimi sistemlerini kullanmak zorundadırlar. Globalleşen pazarda rekabet üstünlüğü sağlayacak olan işletmeler, performans ölçümlemesinde, üretim verimliliği, kalite ve maliyet netliğinin artırılması amacıyla çeşitli maliyet yöntemleri kullanmaktadırlar (Altuğ 2015: 435).

2.6.3. Maliyet Yönetimi Sistemlerinin Sınıflandırılması

Maliyet yönetim sistemleri, bir işletmede faaliyet konusu, üretim tekniği, üretim politikası, temel girdilerin özellikleri ve yönetim amaçları göz önüne alınarak oluşturulmaktadır. İşletmeler, oluşturdukları maliyet sistemlerinin maliyetlerin kapsamı, niteliği ve hesaplanış şekliyle ilgili bazı maliyet hesaplama yöntemlerini bir arada kullanmak zorundadırlar. Bu açıdan maliyet sistemleri; maliyetin kapsamı, niteliği ve hesaplanış şekli ile ilgili unsurları kapsayacak şekilde oluşturulmaktadır (Kalmış 2016: 10). Bu üç unsuru dikkate alarak oluşturulan maliyet sistemleri 1980'li yıllara kadar kabul görmüştür. Küresel rekabet ortamındaki gelişmeler dâhilinde üretim ve teknoloji ortamındaki değişimler sonucunda bu teknikler yetersiz kalmış ve üretim felsefeleri işletmelerde uygulanmaya başlanmıştır. Bu süreçte maliyet yönetimi kavramı ile yeni sistem modelleri, muhasebe teknikleri, maliyet ve yönetim muhasebesi süreçleri yeni bir boyut kazanmıştır (Alkan 2001: 181).

İşletmelerdeki örgüt yapısı ve üretilen mal ve hizmet türüne bağlı olarak işletmelerde kullanılacak maliyet yönetim sistemleri değişik şekillerde kombine edilebilmektedir. Örneğin;

- Tam Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi + Sipariş Maliyet Yöntemi
- Tam Maliyet Yöntemi + Tahmini Maliyet Yöntemi + Sipariş Maliyet Yöntemi
- Tam Maliyet Yöntemi + Standart Maliyet Yöntemi + Evre (Safha) Maliyet Yöntemi
- Normal Maliyet Yöntemi + Fiili Maliyet Yöntemi + Sipariş Maliyet Yöntemi vb. şekilde değişik şekilde kombinasyonlar oluşturulabilir. Yine maliyet yönetim sistemini oluşturacak yöntemlerin her biri kendi grubu içerisindeki diğer yöntemlerin alternatifidir. Ancak farklı gruplardaki yöntemler birbirinin alternatifi olamamaktadır (Kalmış 2016: 14).

Tablo 2.3. Maliyet Yönetim Sistemlerinin Sınıflandırılması

MALİYETLEME YÖNTEMLERİ	GELENEKSEL MALİYETLEME YÖNTEMLERİ	Üretim Biçimine Göre	Safha Maliyet Sistemi
			Sipariş Maliyet Sistemi
		Maliyet Unsurlarının Kapsamına Göre	Tam Maliyet Sistemi
			Değişken Maliyet Sistemi
			Direkt Maliyet Sistemi
		Maliyet Saptanma Zamanına Göre	Standart Maliyet Sistemi
			Tahmini Maliyet Sistemi
			Fiili Maliyet Sistemi
		MODERN MALİYETLEME YÖNTEMLERİ	Global Rekabet Amacına Yönelik
	Stratejik Maliyet Analizi		
	Mamulün Piyasa Ömrü Süresine Yönelik Maliyet Sistemi		
	Kaynak Kullanımı Etkinliğini Arttırmaya Yönelik		Değer Yaratmayan Maliyetlerin Ortadan Kaldırılması Yöntemi
			Tam Zamanında Üretim Maliyet Sistemi
	Birim Maliyetlerin Daha Sağlıklı Hesaplanmasına Yönelik		Toplam Kalite Kontrolü
		Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi	
	Hedef Maliyet Yöntemi		

Yukarıdaki Tablo 2.3. incelendiğinde geleneksel ve modern maliyet yöntemlerinin kendi içerisinde üç gruba ayrıldıkları görülmektedir. Modern maliyet yöntemleri, geleneksel maliyet yöntemlerine göre işletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde daha geniş çerçevede uygulamalar gerçekleştirmektedir ve daha sistemattir. Bu çalışmada geleneksel ve modern maliyet yönetimi yaklaşımlarından işletmelerde etkin olarak kullanılan yöntemler ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2.6.3.1. Safha Maliyet Sistemi

Safha maliyet sistemi, bir veya birbirine benzeyen birlikte ve birbirini izleyen süreçlerdeki ürünlerin kitle şeklinde üretildiği işletmelerde, giderlerin evreler itibariyle biriktirilerek üretim maliyetlerinin hesaplandığı süreçtir. Bu maliyet sisteminde mamuller nihai mamul haline gelinceye kadar birçok gider yerinden geçer. Mamullerin işlem gördüğü her gider yeri bir evre olarak görülmekte ve bu evrelerde işlem gören mamullerin maliyetleri belirlenmektedir (Erdoğan ve Saban 2010: 263). Safha maliyet sistemi, hammaddenin imalata sevki ile başlamaktadır. Yine bu sistem, diğer şekillendirme maliyetlerini de dikkate alarak her üretim evresi için eşdeğer bir ürün birim maliyetinin hesaplanmasını gerçekleştirmektedir (Samur 2012).

Safha maliyet sisteminde işletmelerde öncelikle üretim ile ilgili evreler belirlenmektedir. Üretim safhaları belirlendikten sonra safha maliyet sisteminin sağlıklı şekilde işlemesi için izlenmesi gereken beş aşama aşağıdaki gibidir (Üstün 1990: 138; Utku 2015: 103).

1. Aşama: İlgili faaliyet dönemindeki her evre için girdi ve çıktı miktar hareketleri belirlenir.

2. Aşama: Safhalarda işlem görmüş tüm mamul ve yarı mamul tamamlama dereceleri göz önünde bulundurularak safhaların eşdeğer mamul miktarları belirlenir.

3. Aşama: Safhalardaki toplam giderler (direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri) toplam eşdeğer mamul miktarına bölünerek birim maliyetler bulunur.

4. Aşama: Bulunan birim maliyetler ile evrelerdeki eşdeğer mamul miktarları çarpılarak safhadaki mamul ve yarı mamul maliyetleri toplamı bulunur.

5. Aşama: Her safhadaki girdi ve çıktı dengesi tutar açısından değerlendirilir.

Safha maliyet sisteminde maliyetler, ürün ya da ürün grupları temel alınarak değil, safhalar itibariyle oluşmaktadır. Esas üretim giderlerinin her biri birer safha olarak kabul edilmektedir. Yine bu sistem, üretim birbirini takip eden safhalardan oluştuğu için ilk safhadan başlanarak her bir safhadaki gider toplanarak diğer safhalara aktarılmaktadır. Safhalar arasında aktarım yapabilmek içinse eşdeğer ürün miktarlarının hesaplanması gerekmektedir. Sistemdeki girdi-çıkıtı miktar dengesi, girdi ve çıkıtı miktarının birbirine eşit olması demektir. Son aşamada belirlenen girdi-çıkıtı tutar dengesi de, safhadaki girdi tutarı ve çıkıtı tutarını ifade etmektedir (Kutlu ve Ağ 20016: 36).

Safha maliyet sistemi uygulayan işletmelerde safhalar itibari ile dönem başı mamul stoklarının bulunması durumunda bu stoklar maliyetlerden pay almadıkları için birim maliyet hesaplamalarında ihmal edilmektedirler. Ancak bu stoklar, miktar ve tutar dengesinin belirlenmesi aşamasında göz önünde bulundurulmak zorundadır. Bu açıdan safha maliyet sistemi uygulayan işletmeler, hesaplama yaparken bazı sorunlarla karşılaşabilirler. Yine işletmelerde özellikleri itibari ile farklılık gösteren ve maliyetleri de farklılaştıran mamuller üretilmesi durumunda maliyet hesaplamalarında güçlükler yaşanmaktadır (Altuğ 2015: 328-329).

2.6.3.2. Sipariş Maliyet Sistemi

Sipariş maliyet sistemi, farklı özelliklere sahip, farklı üretim işlemlerine tabi tutulan mamul veya yarı mamullerin partiler halinde üretildiği işletmelerde her bir sipariş veya mamul üretim emrinin maliyetlerinin ayrı olarak hesaplandığı bir sistemdir. Bu sistemde direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderlerinin fiili tutarları, genel üretim giderlerinin ise kullanılma oranına göre tutarları hesaplanır (Kalmış 2016: 12; Altıntaş 2010: 141). Giderler ile mamuller arasında kolaylıkla bağlantı kurulamaması durumunda bu maliyet yönetimi kullanılmaktadır. Sipariş maliyet sisteminde giderler, sabit ve değişken olmasına bakılmadan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri sipariş biriktirme kartlarında biriktirilmekte ve üretim bittiği zaman hesaplamalar ile mamul maliyet bilgileri belirlenmektedir (Yereli, Kayalı, Demirlioğlu 2015: 440).

Sipariş yöntemini uygulayan işletmeler, üretim planlama ve programlama departmanı aracılığıyla işlem merkezlerinin hangi türde mamul üreteceğini belirlenmekte ve stoklardan üretim yerlerine hammadde alma ve bunları kullanma yetkisi vermektedir.

Bu duruma üretim emri denmektedir ve işletmelerde üretim emirleri ile siparişler birbirine paralel şekilde gerçekleştirilmektedir. Her bir üretim emri için sipariş maliyet folyosu açılarak sipariş için gerçekleştirilen direkt ilk madde malzeme ve işçilik giderlerinin maliyet tutarları yazılır. Genel üretim giderleri ise esas gider yerlerinde toplanarak üretim sonunda doğrudan, kademeli, planlı ve matematiksel dağıtım yöntemlerinden uygun olanı kullanılarak mamullere yüklenir (<http://www.mukellef-gazetesi.com.tr/Abone/YAZARLAR/ahmetakin/2003veoncesi/agustos2.asp>).

Sipariş maliyet sistemi, işletmelerde karlı olan işleri ve gelecekte alınacak sipariş maliyetlerini kolayca ayırt edebilmektedir. Yine bu sistem, çalışanların performanslarının ölçümünde ve sipariş ve gider merkezlerinin giderlerinin kontrolünde yöneticilere yardımcı olmaktadır. Sipariş maliyet sisteminin en büyük dezavantajı ise, giderlerin ayrıntılı olarak incelenmesi sonucunda personel giderlerinin artmasıdır. Bu sistem aynı zamanda zaman alıcıdır (Yükçü 2007: 403).

2.6.3.3. Standart Maliyet Sistemi

Standart maliyet sistemi, geçmişteki deneyimler göz önünde bulundurularak bilimsel incelemeler sonucunda önceden belirlenen tutarlar ve fiili tutarların karşılaştırılarak kontrollerinin gerçekleştirildiği bir sistemdir. Bu sistemde işletme yöneticileri, faaliyetleri planlayarak bu faaliyetler ve mamuller için dönemin başında standart maliyetler belirlemektedir (Bölüklüoğlu ve Özgen 2006: 72). Üretim ile ilgili fiziki veriler elde edildikten sonra mamul birim maliyetleri hesaplanır. Son olarak ise belirlenen maliyetler ile fiili maliyetler karşılaştırılarak farklılıklar saptanır ve standart maliyetler, fiili maliyetlere dönüştürülür (Kalmış 2016: 11). İşletmeler standart maliyet sistemini uygulayarak üretim maliyetlerini kontrol altında tutmayı veya düşürmeyi, sapmaları belirleyerek maliyet bilincini oluşturmayı, işlemleri basitleştirmeyi, mal ve hizmet satış fiyatlarını saptamayı amaçlamaktadır (Gökçen 2002:28).

Standart maliyet yönteminde de tahmini maliyet yöntemi gibi bütçelenmiş maliyetlerden yararlanır. Ancak, standart maliyet sisteminde belirlenen maliyetler bilimsel esaslar dikkate alınarak saptanır. Yine tahmini maliyet sistemi, genel üretim giderlerinin dağıtımı ve kontrolü üzerinde odaklanırken; standart maliyet sistemi, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile birlikte direkt işçilik giderleri üzerindeki kontrol ve dağıtıma odaklanmaktadır (Güngörmüş ve Boyar 2010: 114).

Standart maliyet sistemi, giderlerin kontrolünde yöneticilere yardımcı olmakla beraber, gelecek ile ilgili planlama çalışmalarında da yöneticilere yardımcı olmaktadır. Ayrıca standart maliyet sistemi sonucunda elde edilen fiili ve standart maliyet sapmaları, dikkati kontrol dışı unsurlara çekerek yöneticileri maliyet düşürmeye sevk eder ve faaliyet kontrolünde etkin bir amaç olarak kullanılabilir (Bölükoğlu ve Özgen 2006: 74).

Bu sistemde standartların dikkatli şekilde saptanmaması yanlışlara ve fiili maliyetlerin izlenmesindeki etkinliliğin azalmasına neden olmaktadır. Bunun yanında bu sistem, çalışanlar üzerinde baskı yaratarak işletme içerisinde bazı olumsuzluklara yol açabilmektedir. Sistemin kurulması güç ve her işletme yapısına uygun değildir (Erdoğan ve Saban 2010: 343).

2.6.3.4. Tahmini Maliyet Sistemi

Tahmini maliyet sistemi, geçmiş dönem verilerinden ve gelecekteki olası gelişmelere göre bazı istatistikî hesaplamalardan yararlanılarak ilerideki işlemlerin maliyetlerinin tahmin edilmesine dayalı olan bir sistemdir. Bu sistemin en önemli özelliği, normal üretim koşullarında gelecekte gerçekleşecek işlemlerin maliyetlerinin nasıl gerçekleşeceğinin tahmin edilmesi ve bu tahminlerin işletme yöneticilerine karar verme açısından yardımcı olmasıdır (Akgün 2010: 39).

Sistemde öncelikle gelecekle ilgili faaliyetlerin maliyetleri hesaplanmaktadır. Daha sonra imalat unsurları bu maliyetlerle hesaplara geçirilmektedir. Dönem sonunda tahmini ve fiili maliyetler arasındaki farklılıklar belirlenmekte ve sonuçları araştırılarak düzeltmeler gerçekleştirilmektedir. Bu sistemde tahmin edilen maliyetlerin kesinlik derecesi bulunmamaktadır. Bu açıdan tahmini maliyet sisteminin işletme içi kontrol değerleri düşüktür ve bu sistem performans değerlemesinde yeterli değildir (Kalmış 1989: 82).

2.6.3.5. Fiili Maliyet Sistemi

Fiili maliyet sistemi, maliyetlerin; işletmede faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sonucunda oluşan giderlerin fiili tutarlarının esas alınarak hesaplandığı maliyet sistemidir. Maliyet hesaplamaları, işletmede gerçekleşen faaliyetlerin giderlerini esas aldığı için hesaplamalar gerçek veriler üzerinden yapılmaktadır. İşletmelerin fiili maliyet sistemini uygulamaları durumunda maliyet unsurları olan direkt ilk madde ve malzeme

giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri ile ilgili para ve miktar hareketlerine ilişkin bilgiler genel muhasebeden alınmaktadır. Alınan bilgiler, maliyet muhasebesinin özel hesaplamaları ile analiz edilmekte ve maliyetler saptanmaktadır (Akdoğan 2014: 17). Fiili maliyet sisteminde maliyetler, işletmede tüm faaliyetlerin gerçekleşmesi sonucunda hesaplandığı için bu sistem işletme yönetiminin planlama ve kontrol fonksiyonlarını yerine getirmesinde yetersiz kalmıştır.

2.6.3.6. Tam Zamanında Üretim Maliyet Sistemi

Tam Zamanında Üretim (TZÜ) maliyet sistemi, öncelikle Japonya’da Toyota motor işletmesinde geliştirilerek uygulamaya konulmuş bir sistemdir. Daha sonra bu sistem, İngiltere, Almanya, Kanada gibi diğer ülke endüstrilerine hızla yayılarak kullanılmaya başlanmıştır. Alan yazında “Just-In-Time” (JIT) şeklinde ifade edilen bu sistemin ortaya çıkışında II. Dünya sonrası Japon endüstrisinin içinde bulunduğu ekonomik şartlar oldukça önemli bir etken olmuştur. Bu dönemde sınırlı olan doğal kaynaklar ile birlikte iş gücü ve sermaye gibi üretim faktörlerinin de yetersiz olması Japon işletmelerini ekonomik varlıklarını sürdürebilmek adına sınırlı olan kaynakları en düşük maliyet ile kullanma yolları aramaya yöneltmiştir. Sonuç olarak da herhangi bir faaliyet gerçekleşmeden önce en etkin, verimli ve düşük maliyetli olan TZÜ sistemi felsefesi ortaya çıkmıştır (Firuzan ve Ayvaz 2004: 19).

TZÜ sistemi, sıfır stokla çalışma, stok birikimini önleme, taşıma mesafesini azaltma, kusurlu ve fireli üretimleri en aza indirme, kıt kaynaklardan maksimum fayda sağlama ve iyileştirmeler yaparak stok alımlarından üretime, üretimden dağıtıma kadar olan süreçlerde tüm iş akışını kesintisiz biçimde, tam zamanında gerçekleştirme çabası ile ilgili bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre işletmede sadece müşteri isteğine bağlı miktardaki mamuller üretilip derhal teslim edilmektedir (Acar 2005: 108). TZÜ sisteminin temeli sıfır stok politikasına dayanmaktadır.

Tam zamanında üretim yaklaşımı; materyal ve işgücü israfını yok etmeyi ve toplam kalite kontrolü ile kalite ile ilgili problemlerin süreç içerisinde hemen belirlenmesini amaçlamaktadır. Bunun yanında üretim süreçlerine çalışanların dâhil edilmesi, değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması gibi amaçları da bulunmaktadır (Firuzan 2004: 44; Sönmez 2007: 69; Ören 2011: 39).

TZÜ sistemi, stok maliyetlerini azaltmakta, işletmelerde daha küçük miktarlarda üretim gerçekleşmesini sağlamaktadır. Üretim zamanının kısalması ile müşteri istek ve beklentilerinin daha kısa sürede karşılanmasına yardım etmektedir. Yine değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılması ile atık ve gereksiz harcamaların oluşmasını engellemektedir (Kara 2011: 411-412). TZÜ sistemini geleneksel maliyet yönetim sistemlerinden ayıran bazı yönler vardır. Bu yönler, aşağıdaki gibi sıralanabilir (Basık ve Türker 2005: 56).

- TZÜ sisteminde her süreç kendi girdisin bir önceki süreçten çekerek alır. Yani süreçler bir önceki süreçlerden müşteri talebine göre girdi almaktadırlar. Oysaki geleneksel maliyet yönetim sistemlerinde her süreç kendi çıktısını talep dikkate alınmadan bir sonraki sürece itmektedir.
- TZÜ sisteminde üretim, her biri küçük fabrika halinde olan üretim hücrelerinde gerçekleşmektedir.
- TZÜ sisteminde makineler, birbirini izleyen üretim süreçlerini tek bir makinede gerçekleştirmek amacıyla düzenlenmiştir. Geleneksel maliyet sisteminde ise benzer üretimler aynı departmanda gerçekleştirilmekte ve bu durum bir departmandan geçen üretimlerin birim maliyetinin saptanmasını zorlaştırmaktadır.
- TZÜ sisteminde maliyetlerin belirlenmesinde çalışanların belli bir konuda uzmanlaşmasına gerek yokken, geleneksel maliyet sisteminde aynı bölümde birden farklı üretim gerçekleşmesi sebebiyle çalışanlar, buldukları departman üzerine uzmanlaşmaktadırlar.
- TZÜ sistemi, sıfır stok ile çalışma esasına dayanmakta ve bu sebeple stok maliyetleri azalmaktadır. Oysaki geleneksel sistemde gereksiz stok bulundurma sebebiyle işletmeler, bazı stok bulundurma ve kalite sorunları ile karşılaşabilmektedirler.

2.6.3.7. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi

1980'li yıllarda teknoloji ve rekabet koşullarında meydana gelen değişimler sonucunda geleneksel maliyet sistemleri ile ilgili bazı sorunlar ortaya çıkmış ve bu sistemler yeniden gözden geçirilmiştir. Bu kapsamda Faaliyet Tabanlı Maliyet (FTM) sistemi ilk kez 1986 yılında Harvard İşletmecilik okulundaki Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından geliştirilmiş ve mamul maliyetlerinin hesaplanması için modern bir yöntem olarak ortaya atılmıştır (Köroğlu 2012: 59). FTM sistemi, genel olarak

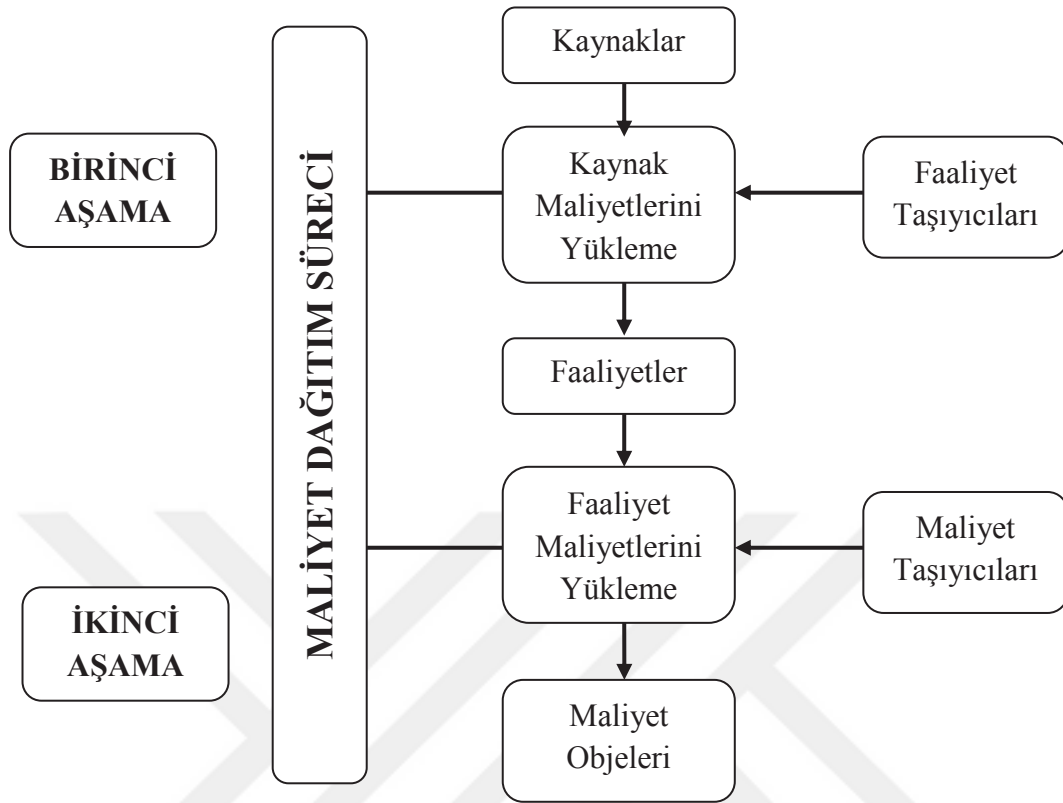
yöneticilerin işletme faaliyetlerinin kaynak kullanımına etkisi ile ilgili başarılı kararlar almaları üzerine odaklanmıştır (Cooper ve Kaplan 1992: 12).

FTM sistemi; stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve mamul gruplarına ilişkin gerekli kararların alınmasında giderler ile ilgili bilgileri sağlayan ve bu faaliyetler ile ilgili giderleri mamul gruplarına kullandıkları faaliyet oranında pay ederek toplam maliyetleri bulan bir sistemdir (Unutkan 2010: 90). FTM sistemi, faaliyetleri esas alan bir yöntemdir ve mamul maliyetlerinin belirlenmesinde faaliyetleri esas alması sebebiyle faaliyet tabanlı maliyet yöntemi olarak adlandırılmıştır (Bekçioğlu, Gürel, Kızılyalçın 2014: 21). FTM sistemi, indirekt giderlerin üretilen mamullere dağıtımında son derece faydalı ve çağdaş bir modeldir. Geleneksel maliyet sistemlerinin eksikliklerini gidermek amacıyla tasarlanmıştır (Durer, Çalışkan, Akbaş 2009: 108; Cardoso ve Pete 2011: 153).

Sistem, faaliyetleri kolaylıkla belirlenebilen tüm işletmelerde kullanılabilir ve yöneticilik ile ilgili işlemlerde yönetime yardımcı olmaktadır. Yine sistem tüm işletmenin üretim süreçlerinde kullanmış olduğu kaynakların maliyet paylaşılmasında değerlendirilmesini sağlar. FTM sisteminde maliyetlerin bölüştürülmesinde kesin sonuçlar alınabilmesi için çok sayıda maliyet sürücüsü kullanılmaktadır (Sönmez ve Gerekan 2016: 15).

FTM sistemi, işletmenin hangi pazarların hedef alınacağı, mamul fiyatlandırmaları, karlılık analizlerinin düzenlenmesi, hangi mamullerin destekleneceği, maliyetlerin yönetilmesi ile ilgili kararların alınmasında oldukça etkilidir. Yine sistemde maliyet sürücülerin belirlenmesi aracılığı ile yönetim maliyet yapısını görünür kılabilir. Bunlardan farklı olarak FTM sistemi, örgüt açısından çalışanların cesaretlendirilmesine, personel ile iletişimin güçlendirilmesine de katkı sağlamaktadır (Arzova 2002: 75-79). İşletmelerin başarısında büyük katkısı olan FTM sistemi ile ilgili süreç, iki aşamada gerçekleşmektedir. İki aşamalı FTM süreci Şekil 2.5.'teki gibidir.

Şekil 2.5. İki Aşamalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Süreci



Kaynak: Alkan, Alper Tunga. "Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama", *Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13, 2005, ss. 39–56.

FTM sisteminin iki aşamalı sürecini gösteren Şekil 2.5'ten anlaşılacağı üzere; bu sistemin temel unsurları; kaynaklar, faaliyetler, faaliyet taşıyıcıları (faaliyet havuzları), maliyet havuzları ve maliyet taşıyıcılarıdır. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, maliyetleri önce faaliyetlere daha sonra mamullere yüklemektedir. Bu nedenle sistemin yapısı iki aşamalı bir süreçten oluşmaktadır. FTM sisteminin birinci aşamasında faaliyetler öncelikle kategorilere ayrılmakta ve maliyetler faaliyetler ile ilişkilendirilerek homojen maliyet havuzları oluşturulmaktadır. Daha sonrasında ise faaliyet yükleme oranları hesaplanmaktadır. FTM sisteminin ikinci aşamasında ise maliyetler, faaliyet yükleme oranları ile mamul veya hizmetlere dağıtılmaktadır. Bu sistemin temel felsefesi esas alınarak faaliyetler maliyetleri tükettiği için ilk aşamada maliyetler, faaliyetlere yüklenmekte daha sonra mamuller, faaliyetleri tükettiği varsayımına dayanılarak da faaliyet maliyetleri, mamullere yüklenir (Aziz Erden 2003: 104).

2.6.3.8. Hedef Maliyet Yöntemi

Günümüzde birçok işletme, pazardaki ürün fiyatları üzerinde yetkiye sahip olduğunu düşünmektedir. Ancak bu durum rekabet koşulları, teknolojik değişimler dikkate alındığında pek de mümkün değildir ve bu sebeple ürün fiyatları, pazar ortamında belirlenmektedir. İşletmeler pazar fiyatını değiştiremedikleri için maliyetleri ile ilgili hedeflemeler yapmaktadırlar. Bunun içinde mamulü tasarlayıp daha sonra maliyetlerin oluşmasını beklemek yerine, öncelikle mamul üretimleri ile ilgili hedef maliyet belirlenmekte sonrasında söz konusu hedef doğrultusunda mamul tasarlanmaktadır. Birçok işletme tarafından yaygın olarak kullanılan hedef maliyet sistemi, tahmin edilen satış fiyatında istenilen karlılığı temin edebilmek adına belirli işlev ve kaliteye sahip olması gereken ürünün maliyetinin belirlenmesini amaçlayan bir yöntemdir (Acar 2005: 56; Smith ve Lockamy 2000: 70).

Japon işletmelerin yönetim felsefesi olan Hedef Maliyet Yöntemi (HMY)'nin temeli, "ürüne müşterinin ne ödeyeceği" ilkesinden hareketle mamul maliyetlerinin yönetilmesi düşüncesine dayanmaktadır (Öndaş 2003: 196). HMY, ürün veya hizmet maliyetlerinin üretime geçilmeden önce hesaplayan, bu sayede de işletme maliyetlerini oluşmada kontrol etme olanağı sağlayan, piyasa temelli kar planlama ve maliyet düşürme yöntemidir (Okutmuş ve Ergül 2015: 99). HMY, stratejik maliyet yönteminin bir aracıdır ve performansa bağlı olarak maliyet planlaması ve kontrolü gerçekleştirmektedir. HMY, işletmelerin rekabet gücünü arttırmak için üretilen ürün faaliyetlerinin pazara dayalı ve maliyet odaklı olarak yönetilmesini amaçlamaktadır (Alagöz ve Ceran 2006: 62). Bunun yanında HMY uygulayan işletmeler, üretilen mamullerin en uygun zamanda piyasaya sunulmasını ve kalite, fonksiyonellik açısından optimum düzeyde ürün üretmeyi amaçlamaktadır (Altınbay 2006: 142-143; Kaya 2010: 316). Hedef mamul üretimi ile ilgili maliyet yaklaşımında maliyetler aşağıdaki formüle göre bulunmaktadır.

$$\text{HEDEF MALİYET} = \text{REKABETE DAYALI PAZAR FİYATI} - \text{HEDEF KAR}$$

HMY, geleneksel olarak bilinen $\text{FİYAT} = \text{MALİYET} + \text{KAR}$ yaklaşımının tam tersidir. Bu sistemde hedef maliyetler, ürünün pazardaki fiyatından işletmenin hedeflediği kar tutarı çıkarılarak bulunmaktadır (Ören 2011: 36).

Hedef maliyet süreci, üç aşamadan oluşmaktadır. Bu süreç piyasayı inceleme, müşteri istek ve beklentilerine uygun fiyatı belirleme ve istenilen ürün özelliklerinin

saptanması ile başlamaktadır. İkinci süreçte, tasarımcılar işletmenin müşteri beklentilerini karşılayacak düzeydeki ürünlerin tasarımı ve geliştirilmesi üzerinde çalışırlar. Son süreçte ise, maliyetler parçalara bölüştürülür ve maliyetler ile ilgili baskı tedarikçi işletmeye taşınır (Çoşkun 2002: 27-28).

HMY, yaşam dönemi, değer zinciri, FTM yaklaşımları ile bütünleşik karma bir yaklaşımdır. Bunun yanı sıra işletme maliyetlerinin düşürülmesinde de oldukça etkin bir yöntemdir. Geleneksel maliyet yöntemleri ile HMY arasındaki farklılıklardan biri ise maliyet düşürme işlemini geleneksel yöntemler üretim sonrasında gerçekleştirirken, HMY’de maliyet düşürme işlemi, üretim öncesinde yapılmaktadır. Yine geleneksel yöntemler maliyet düşürmenin esas unsurunu kayıp ve verimsizliklerin azaltılması olarak görürken, HMY tasarım olarak görmektedir. Geleneksel maliyet yöntemleri üretim maliyetine paralel olarak satış fiyatını aşağıya çekmeye çalışırken, HMY uygulayan işletmeler müşterilerin ürünü alma maliyetini en aza indirmeye çalışır. Bunu yapabilmek için HMY sistemi, değer zinciri yaklaşımı ile bütünleşik olarak uygulanır (Basık ve Türker 2005: 56).

2.7. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Önemi ve Kullanım Alanları

Bacasız sanayi olarak tanımlanan turizm sektörü hızlı gelişme potansiyeline sahip olup bu sektörde bulunan işletmelerin rekabet koşulları giderek artmaktadır. Bu açıdan turizm işletmeleri, sektördeki diğer işletmeler ile rekabet edebilmek için işletme karını arttırmak amacıyla maliyetlerin azaltılması ile ilgili maliyet muhasebesi stratejilerini izlemektedirler (Kırlioğlu ve Doğan 2016: 137). Turizmin gün geçtikçe gelişmesi ile turizm sektöründe konaklama işletmelerinin sayısında ve bu işletmelerde sunulan hizmet çeşitliliğinde de artış yaşanmıştır (Atay ve Yücel 2007: 90). İşletmelerdeki hizmet çeşitliliğinde yaşanan artış, konaklama işletmeleri arasında tip, hedef, boyut vb. açılardan birçok farklılık ortaya çıkarmıştır. Bu sebeple konaklama işletmeleri, değişik organizasyon yapılarına sahip olmuştur. Ancak hangi organizasyon yapısında olursa olsun konaklama işletmelerinde genel olarak benzer işlemler gerçekleştirilmektedir. Diğer tüm işletmeler gibi konaklama işletmelerinin asıl amacı işletme karlılığını maksimum düzeye çıkarırken, işlem maliyetlerini en aza indirmektir. Konaklama işletmeleri, karlılığını arttırmak ve faaliyetlerini devam ettirebilmek adına bir takım maliyetlere katlanmak durumundadırlar.

Konaklama işletmelerinde katlanılan maliyetlerin büyük kısmını, işletmenin kurulması, fiziki tesislerin yapılması, işletmenin açılması sürecinde ortaya çıkan maliyetler oluşturmaktadır. Emek yoğun işletme olması sebebiyle konaklama işletmelerinde faaliyet sürecine başladıktan sonra işgücü, yiyecek ve içecek malzemeleri, konaklama ile ilgili maliyetler daha çok ön plandadır (Türksoy 2007: 109). Konaklama işletmelerindeki maliyet unsurlarını (Atmaca ve Yılmaz 2011: 20):

- Yatırım ile ilgili giderler,
- Malzeme giderleri (yiyecek-içecek giderleri, işletme malzeme giderleri gibi),
- İş gücü giderleri,
- Dışarıdan sağlanan hizmet giderleri,
- Amortisman giderleri,
- Diğer işlemler ile ilgili giderler (sigorta, haberleşme ile ilgili masraflar) şeklinde söylemek mümkündür.

Konaklama işletmelerinde gerçekleşen maliyetler sektörde rekabet üstünlüğü sağlamada oldukça önemlidir. Konaklama işletmelerinde maliyetlerin sektörde rekabet üstünlüğü aracı olarak etkin şekilde kullanılması sadece maliyetlerin saptanması ve kontrolü ile mümkündür (Köroğlu, Biçici ve Sezer 2011: 35). İşletme ile ilgili önemli kararların alınması ve rekabet üstünlüğünün sağlanmasında oldukça önemli olan maliyetler, muhasebe bilgi sistemi aracılığı elde edilmektedir. Doğru ve işletme amaçlarına uygun yöntemler aracılığı ile saptanan sayısal veriler; üst yönetimin alacağı kararların, gelecek ile ilgili planlamaların ve işletme içi denetimin etkinliğini ve güvenilirliğini arttırmaktadır. Konaklama işletmelerinde kullanılacak bilgilerin tespitini ve kontrolünü gerçekleştiren maliyet sistemlerinin (Acar 2007: 49):

- İşletmede fiyat indirimi gerektiğinde ne ölçüde indirim yapılabileceği konusunda üst yönetime bilgi sağlamak,
- Maliyet dayalı fiyatlama yöntemi uygulayan işletmelerde esas olacak maliyet verilerini üst yönetime iletmek,
- İşletme ile ilgili planlama faaliyetlerinde yardımcı olmak,
- İşletme içi denetime yardımcı olmak gibi amaçları bulunmaktadır.

Belirtilen amaçlar dışında maliyet sistemleri, konaklama işletmesinin hammadde kaynaklarının daha verimli kullanılmasını, üretim ile ilgili zaman ve gider kayıplarının

azaltılmasını, üretimi hızlandırmak için gerekli makine ve teçhizatın yenilenmesini de amaçlamaktadır. Bu açıdan maliyet bilgi sistemleri, konaklama işletmelerinin varlıklarını sürdürebilmeleri ve yüksek oranda kar sağlamaları açısından oldukça önemlidir. Konaklama işletmelerinin maliyet muhasebesi aracılığı ile elde edebileceği bilgiler (Öğmen 2010: 95);

- İşletmelerdeki departmanların kar veya zarara olan katkıları,
- İşletmede bir gece konaklama fiyatının kara olan katkısı,
- Belli bir fiyattan müşterilere sunulan hizmetin ne derecede direkt maliyetleri karşıladığı, direkt maliyetleri karşıladıktan sonra işletme genel maliyetlerinin karşılanmasına ne derece katkı sağladığı,
- Uzun dönemde işletme karlılığını sağlamak, işletmenin gelişmesini sürdürebilmek için gerekli satış fiyatlarının ve üretim maliyetlerinin ne kadar olması gerektiği,
- Talep ile ilgili dalgalanmalarda talebi arttırabilmek adına gerekli olan her hizmet biriminin alt fiyat sınırının belirlenmesi,
- Hizmetlerin sunulmasında planlanan maliyetler ve fiili maliyetler arasındaki sapmaların hangi departmanlardan kaynaklandığının saptanması,
- İşletmenin yatırımları, pazarlama politikaları ile ilgili yapılacak değişikliklerde işletme kazancı ve kaybının hesaplanması ile ilgili bilgilerdir.

Bu amaçlar doğrultusunda muhasebe bilgi sisteminin görevi, konaklama işletmelerinde sadece maliyetleri saptamaktan ibaret değildir. Aynı zamanda bu bilgi sisteminin asıl hedefi olan maliyetlerin denetlenmesi ve bu sayede maliyetlerin en düşük düzeyde gerçekleşmesini sağlamaktır.

2.8. Konaklama İşletmelerini Diğer İşletmelerden Ayıran Özelliklerin Maliyet Yapısına Etkisi

Konaklama işletmeleri, buldukları sektörün yapısı gereği diğer işletmelere göre farklı özelliklere sahiptirler. Bu işletmelerin farklılıkları bilanço ve gelir tabloları incelendiğinde net şekilde göze çarpabilmektedir. Bu farklılıklar şu şekildedir (Kutlan 1998: 54):

- İşletme aktifinde bulunan duran varlıklar, dönen varlıklara göre daha yüksektir.
- Üretim döngüsü, kısa süreli olarak gerçekleşmektedir.
- Aktifler içerisinde yer alan stokların oranı düşüktür.

- Yüksek düzeyde sabit maliyetlere karşın düşük düzeyde değişken maliyetler ve yüksek marjinal gelir sağlar.
- Sabit maliyetlerin artmasına bağlı olarak kar değişkenliği ortaya çıkar.
- Satıştaki indirimler, düşüktür.
- Diğer faaliyetler ile ilgili gelirler, yiyecek ve içecek gelirlerine göre daha düşüktür.
- İşçilik ile ilgili giderler, toplam giderler içerisinde %80 oranına kadar çıkabilmektedir.
- Cironun %20'sine varan kara ulaşılabilmesi ve yatırım teşvikleri göz önünde bulundurulduğunda yatırımın karşılanma süresi azdır.

Ayrıca konaklama işletmeleri, karlılıklarını arttırmak için hizmet faaliyetlerini hem satışlar hem de maliyetler açısından işletme amaç ve yöntemlerine uygun şekilde yönetmelidir. Konaklama işletmelerindeki esas konunun ağırlama ve konaklama olması, bu işletmelerde diğer işletmelere göre daha fazla insan faktörüne ihtiyaç duyulmasına sebep olmaktadır.

Geçmişten günümüze kadar sürekli değişen teknolojik gelişmeler, kültürel etkileşimler konaklama işletmelerinin de içinde bulunduğu turizm sektörünü etkileyen önemli faktörlerdir. Sektörde bulunan konaklama işletmeleri müşterilerine daha iyi bir hizmet sunabilmek ve bu sayede karlılığını arttırabilmek için bu değişimleri sürekli olarak takip etmekte ve bu değişimleri maliyet yapısı, yönetim anlayışı, işletme organizasyon yapısı, pazardaki konumu gibi koşullar doğrultusunda bünyelerine yansıtabilmektedir (Dönmez, Arıcı ve Kutluk 2011: 202). Konaklama işletmelerini diğer işletmelerden ayıran özelliklerin maliyet yapısına etkisini şu şekilde söylemek mümkündür (Acar 2007: 52-56; Yıldıztekin 2009: 219):

- Kuruluşta büyük sermaye gerektirmesi ve bu sermayenin %90'a kadar olan kısmı duran varlıklardan oluşması sebebiyle amortisman giderleri ve belirli dönemlerde yapılması gereken yenileme maliyetleri, yüksek olarak gerçekleşmektedir.
- Konaklama işletmelerinde sezon dışı süreçte dahi sürekli kalifiye personel bulundurma ihtiyacı, sosyal imkân ve ücretlerin yükseltilmesi gibi nedenlerden işletme personel giderleri sabit hale gelmektedir.
- Her zaman işletme kapasitesinin %100 olarak hazır bulundurulması sebebiyle gerek odalar gerekse de lobi, koridor alanlarında bulunan ışıklandırma, ısıtma araçları sürekli

çalışır durumda olmalıdır. Bu da enerji giderlerinin de sabit olmasına neden olmaktadır. Ancak günümüzde oda kartları ile enerji giderleri az da olsa azaltılabilmektedir.

- Maliyetlerin kapsamını belirleyen maliyetleme yöntemleri, konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetlerin stoklanamaz özelliği sebebiyle hem gelir tablosunda hem de bilançoda herhangi bir farklılığa yol açmamaktadır. Yani konaklama işletmelerinin stoklanamaz hizmet üretimi özelliğine sahip olması nedeniyle, işletmede hangi maliyetleme yöntemi kullanılırsa kullanılсын gelir tablosunun net kar ve bilançoda stok hesaplarında herhangi bir değişiklik oluşmamaktadır.

- Satılan mal ve hizmet fiyatlarının daha çok piyasa şartlarına göre şekillenmesi sebebiyle konaklama işletmeleri, karını arttırabilmek için işletme maliyetlerini azaltma, verimsizlik ve israfları ortadan kaldırma yoluna gitmektedirler. Verimsizlik ve israfi saptayabilmek için işletmeler, standart maliyetler gibi bazı mekanizma ve göstergelere ihtiyaç duymaktadırlar. Ancak standart maliyetler, konaklama işletmelerinde yiyecek ve içecek departmanı dışındaki bölümlerde farklılık göstermekte ve bu açıdan standart maliyetlerin kullanım alanı, konaklama işletmelerinde yok denecek kadar azdır.

- Sezonsal olarak çalışan konaklama işletmeleri, çoğunlukla sezon dışında da açık kalmakta ve belirli sezonlarda ulaşılmış oldukları doluluk oranlarına ulaşamamaktadırlar. Bu durumda konaklama işletmelerinde sezon dışı dönemlerde gerçekleşen sabit maliyetlerin ne şekilde ele alınacağı ile ilgili bir sorun ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun çözümünde ise iki seçenek bulunmaktadır. Bunlardan ilki; bu giderler, tam maliyetleme yöntemine göre sabit kabul edilip her döneme eşit şekilde dağıtılabılır. İkinci seçenek ise, değişken maliyetleme yöntemi kullanılarak sabit giderler sadece sezonun açık olan kısımlarına dağıtılabılır. Bu iki seçenektan hangisinin uygulanacağı işletme üst yönetiminin bakış açısına göre belirlenmektedir. Ancak, ikinci seçenek belirlenirse açık sezona dağıtılan sabit giderler işletme raporlarında ayrıntılı olarak gösterilmek zorundadır.

- Konaklama işletmelerinde aynı hizmetin sunulmasına karşın kişi ya da grup müşterilerine farklı fiyatlandırma uygulamaları gerçekleştirilmesi hizmet birim hâsılatının hesaplanmasını zorlaştırmaktadır. Ayrıca belirli sayılardaki gruplara yapılan ekstra indirimler, sürekli değişiklik gösteren döviz kuru da birim hâsılatının tespitini zorlaştırmaktadır.

- Hizmetin değişik bölümlerde sunulması, para tahsilatının birden fazla yerde yapılması, konaklayan müşterilerin işletmeden ayrılma istekleri ve çeşitli hizmetlerin

aralıksız 24 saat işletme bünyesinde sunulması muhasebe bölümünün kayıt ve kontrol işlemlerinde sorun oluşturmaktadır (Saraç 1989: 21).

- Konaklama işletmelerinde yatırım sürecinde kullanılan yüksek düzeyde borçlanma maliyetlerini kapsayan kaynaklar, faaliyet sürecinde işletmeyi olumsuz etkilemektedir (Atmaca ve Yılmaz 2011: 21).
- Konaklama işletmelerinde standart maliyetler ve fiili maliyetler arasında farklılık diğer sektörlerdeki işletmelere göre daha fazla gerçekleşmektedir.

Yukarıdaki durumlar göz önünde bulundurulduğunda; konaklama işletmelerinin esas özellikleri itibari ile soyut üretim gerçekleştirmeleri, işletme maliyetlerinin kontrolünü zorlaştırmakta ve zaman kaybına sebep olmaktadır (Çam 2009: 501). Yine konaklama işletmeleri, kendi yapıları gereği gerçekleşen işletme maliyetlerini Tekdüzen Hesap Planı'ndaki 7/A seçeneğine göre kayıt ederken 710 İlk Madde ve Malzeme Gideri, 720 Direkt İşçilik Gideri ve 730 Genel Üretim Gideri hesapları yerine 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabını kullanmaktadırlar. Bunun yanında konaklama işletmeleri, tüm gelir departmanları ve yardımcı hizmet departmanlarının maliyetlerini tek bir büyük defter hesabında izlemeleri sebebiyle her bir departman için birinci derecede yardımcı hesap, gider çeşitleri için ikinci derece yardımcı hesap açmak zorundadırlar (Bekçi 2003: 36).

2.9. Alan Yazın İncelemesi

Konaklama işletmelerinde maliyet yönetimi ile ilgili alan yazın incelendiğinde birçok çalışmanın yapıldığı görülmektedir (Gümüş 2005; Kaynar 2005; Ciğer 2006; Mercan 2006; Soyaltın 2007; Didin ve Köroğlu 2008; Sarıkaya 2008; Eser 2009; Pavlatos ve Paggios 2009; Vaughn, Raab ve Nelson 2010; Dalci, Tanis ve Kosan 2010; Cardoş ve Pete 2011; AlMaryani ve Sadik 2012; Thomas ve Carsten 2012; Oyewo 2013; Şen 2013; Basuki ve Riediansyaf 2014; Başaran 2014; Ergül 2014; Gıchaaga 2014; Acar ve Şenol 2014; Alsoboa, Al-Ghazzawi ve Joudeh 2015; Timm 2015; Yılmaz 2015; Biçici 2016; Oğan ve Özulucan 2015; Sucu 2017). İncelenen bu çalışmalarda; yazarların çoğunluğunun, modern maliyet yönetimi yaklaşımları üzerine odaklandığı göze çarpmaktadır.

Gümüş (2005) tarafından gerçekleştirilen araştırmada; küçük şehir otellerinin birim maliyetlerinin hesaplanması için gider ve gelir merkezleri değerlendirilerek basit bir hesaplama sisteminin oluşturulması amaçlanmıştır. Gerçekleştirilen araştırmada belirli

maliyet katsayıları kullanılarak işletmenin gelecekteki doluluk oranlarının belirlenebileceği, konaklama işletmesinin bu doluluk oranlarını dikkate alarak fiyatlandırma politikasını gerçekleştirebileceği ve bunun sayesinde maliyetleri karşılamada daha az sorun yaşayacağı belirtilmiştir.

Kaynar (2005) tarafından hazırlanan tez çalışmasında; Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi yaklaşımının bir termal turizm işletmesi üzerinde uygulanabilirliğini ve bu modern yaklaşımın geleneksel maliyetleme sistemi ile arasındaki farkları belirlemek amaçlanmıştır. Sonuç olarak FTM sisteminin geleneksel maliyet yöntemine göre termal turizm işletmesinde endirekt giderlerin daha detaylı olarak hesaplanmasına olanak sağladığı belirtilmiştir. Yine konaklama işletmesinde bulunan bölümlerin maliyetleri belirlemede geleneksel maliyet yönteminde her bölüme eşit miktarda maliyet yüklerken, FTM sisteminde işletmede gerçekleştirilen faaliyetler dikkate alındığı her bölümde farklı maliyet tutarlarının ortaya çıktığı saptanmıştır.

Ciğer (2006) tarafından yapılan çalışmada; modern maliyet yaklaşımlarının konaklama işletmelerinde uygulanabilirliğini incelemek ve bu inceleme sonucunda hangi maliyet yönetimi yaklaşımının konaklama işletmeleri için uygun olduğunu belirlemek istenmiştir. Bu kapsamda çalışmada modern maliyet yönetimi olarak nitelendirilen FTM sistemi, HMY, Kalite Maliyetleri ve Tam Zamanında Üretim yaklaşımlarının uygulanabilirliği incelenmiştir ve dört yaklaşımın da konaklama işletmelerinde uygulanabileceği belirtilmiştir.

Mercan (2006) tarafından gerçekleştirilen araştırmada; Türkiye'deki termal otel işletmelerinde hizmet birim maliyetlerinin belirlenmesi ve maliyet yönetimi uygulamalarının tespiti amaçlanmıştır. Araştırmada termal otellerin birim maliyetlerini belirleyebilmek ve işletmelerin hangi maliyet yönetimi yaklaşımının uyguladığını anlayabilmek adına bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Elde edilen verilerden hareketle, termal otellerde toplam maliyetler içerisinde en fazla yeri işçilik maliyetlerinin kapsadığı, bölümler açısından en fazla maliyetin ise yiyecek ve içecek departmanında gerçekleştiği sonucuna ulaşılmıştır. Yine araştırma sonucunda; en fazla gelir getiren bölümün konaklama departmanı ve birim maliyetler açısından incelendiğinde ise en fazla birim maliyete sahip olan bölümün yiyecek ve içecek bölümü olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca termal konaklama işletmelerinin hizmet birim maliyetleri ile ilgili

hesaplama ve kontrol işlemlerini daha çok Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi çerçevesinde gerçekleştirdikleri de çalışmada belirtilmiştir.

Soyaltın (2007) tarafından yapılan çalışmada; FTM yaklaşımının, konaklama işletmelerinde uygulanabilirliğini ve geleneksel maliyetleme yöntemine göre bulunan maliyetler arasındaki farklar karşılaştırılmak istenmiştir. Bu amaçla da FTM yönteminin, geleneksel maliyetleme yöntemine göre ne gibi avantaj ve dezavantajları olduğu saptanmıştır. FTM yaklaşımının Geleneksel Maliyet Yönetimi (GMY) yaklaşımlarına göre maliyetleri belirlemede daha doğru gider dağıtımı ve maliyetleme gerçekleştirdiği çalışmanın sonuç kısmında belirtilmiştir.

Didin ve Köroğlu (2008) tarafından Marmaris’de bulunan konaklama işletmelerinin maliyet ve satışları bakımından rekabet edebilme durumlarının tespit edilmesini amaçlayan çalışmada anket tekniği ile işletmeler, işletmelerin maliyetleri ve gelirleri hakkında bilgiler elde edilmiştir. Sonuç olarak çalışmaya katılan konaklama işletmelerinin maliyetlerinin büyük kısmını direkt işçilik maliyetlerinin oluşturduğu, gelirlerinin büyük kısmını ise oda satışlarından elde edilen gelirlerin oluşturduğu tespit edilmiştir.

4 ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerinde yönetim planlaması açısından stratejik maliyet yönetiminin önemini belirlemek amacıyla Sarıkaya (2008) tarafından yapılan tez çalışmasında; stratejik maliyetleme yöntemine değinilerek konaklama işletmeleri açısından stratejik maliyetleme yönteminin uygulanabilirliği incelenmiştir. Sonuç olarak ise Stratejik Maliyet Yönetimi (SMY) yaklaşımlarının başarılı şekilde uygulanmasında rekabetçi çevre, bilinçli ve istekleri sürekli değişen müşteriler, üretilen ürünler, sürekli iyileştirme üzerine yoğunlaşan üst yönetim gibi unsurların etkili olduğu belirtilmiştir. Yine SMY yaklaşımlarının konaklama işletmeleri için uygulanabilirlik seviyesinin oldukça yüksek olduğu çalışmanın sonuçları arasında yer almıştır.

Eser (2009) tarafından gerçekleştirilen araştırmada; konaklama işletmeleri ve stratejik maliyet yönetimi incelenmiş ve HMY yaklaşımının SPK’ya kayıtlı bir işletme üzerinde uygulaması gerçekleştirilerek SMY yaklaşımları ile GMY arasında farklar saptanmak istenmiştir. Sonuç olarak ise, GMY yaklaşımlarının işletmenin satış maliyetlerinin ve faaliyetlere ilişkin giderlerinin işletme karlılığını olumsuz yönde etkilediği sonucun ulaşılmış. Bu olumsuz durumun ise müşteri istek ve önerilerine, fiyata

odaklanan ve işletme kalitesine önem veren HMY yaklaşımı ile ortadan kaldırılabilceği önerisinde bulunulmuştur.

Yunan konaklama sektöründe geleneksel ve modern maliyet muhasebesi yaklaşımlarının aralarındaki farkları, bu yaklaşımların tanınması, faydalarının bilinmesi, üzerinde durulan Pavlatos ve Paggios (2009) tarafından yapılan makalede; Yunanistan'da bulunan 85 konaklama işletmesi ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Yapılan anket çalışması sonucunda ise Yunan konaklama sektöründe geleneksel maliyet yöntemlerinin (bütçeleme, müşteri karlılık, ürün karlılık analizleri) modern maliyet yöntemlerine göre daha yaygın olarak bilinip kullanıldığı, ankete katılan işletmelerin yarısının sıfır tabanlı bütçeleme sistemini kullandığı saptanmıştır. Ayrıca katılımcıların çoğunun gelecekte modern maliyet yönetimi yaklaşımlarının konaklama sektöründe oldukça önemli hale geleceğini belirttiği çalışmanın sonuç kısmında yer almıştır.

Vaughn ve Nelson (2010) tarafından yapılan çalışmada; FTM sisteminin Las Vegas otel ve gazinolarının mutfaklarında uygulanabilirliğinin ve değişken giderlerin aylık olarak faaliyetlere bölüştürülüp bölüştürülemeyeceğinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Araştırma sonucunda; FTM sisteminin otel ve kazino mutfaklarında kolaylıkla uygulanabileceği ve bu yöntem kullanılarak işletmelerin genel maliyetlerini kesin bir şekilde tahmin edebileceği tespit edilmiştir. Yine otel ve gazinolarda sadece GMY yaklaşımlarının uygulanma zorunluluğunun olmadığı da çalışmada belirtilmiştir.

Dalci, Tanis ve Kosan (2010) tarafında gerçekleştirilen çalışmada; Türkiye'de bulunan bir konaklama işletmesinde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet (ZDFTM) sistemi kullanılarak müşteri karlılığının analizini gerçekleştirmek hedeflenmiştir. Sonuç olarak ise sistemin işletmede uygulanmasının kar sağlamayan bazı birimlerin dahi kar sağlayarak müşteri karlılığına katkı sağladığı söylenmiştir.

Cardoş ve Pete (2011) tarafından gerçekleştirilen araştırmada; yapılan literatür incelemeleri ile FTM ve faaliyet tabanlı yönetim sistemlerinin birbiri ile benzerlik gösterip göstermediği ve bu sistemlerin işletmelerin verimliliğini ve rekabet yeteneğini geliştirmesinde etkili olup olmadığını ortaya çıkarmak istenmiştir. Yapılan araştırmalar sonucunda işletmelerde FTM ve FTY sistemlerinin bir arada karma şekilde kullanıldığı ve sistemlerin işletme yapılarına, özelliklerine, stratejilerine göre uygulama açısından farklılık gösterdiği belirtilmiştir. Yine işletmelerde kullanılan bu sistemlerin işletme faaliyetlerini geliştirmesi, finansal ve finansal olmayan bilgilerin incelenmesi, işletme

kapasitesinin belirlenmesi ve geliştirilmesi, yönetim bilgi sistemini sürekli etkin halde olmasını sağlayarak yöneticilerin etkin şekilde karar alması konularında yardımcı olduğu da sonuçlar arasında yer almıştır.

AlMaryani ve Sadik (2012) tarafından yapılan çalışmada; stratejik yönetim muhasebesi tekniklerini ve bu tekniklerin çağdaş yönetimin amaçlarına hizmet etmedeki rolünü tanımlamak amaçlanmıştır. Bu açıdan veri toplama aracı olarak anket tekniği kullanılmış ve anket Bükreş'te bulunan Romanyalı işletmelere uygulanmıştır. İşletmelerin daha iyi başarı elde edebilmek ve hedeflerine ulaşabilmek için stratejik yönetim ve maliyet muhasebesi tekniklerini kullandıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Thomas ve Carsten (2012) tarafından gerçekleştirilen araştırmada; farklı yapı ve özelliklere sahip otellerde oldukça önemli bir yere sahip olan insan kaynakları ve maliyet yönetimi faktörlerinin işletme içerisinde ne amaçla kullanıldığı belirlenmek istenmiştir. Bu açıdan Almanya'da bulunan 95 otel sahibi veya yöneticisi ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Yapılan araştırma sonucunda; insan kaynakları yönetiminin daha çok personel işe almada kullanıldığı, maliyet yönetiminin ise işletme toplam maliyetlerinin azaltılması amacıyla kullanıldığı saptanmıştır.

Oyewo (2013) tarafından gerçekleştirilen çalışma, Nijeryalı şirketlerin stratejik maliyet tekniklerini kullanma oranlarını ve bu tekniklerin özellikle Nijerya üretim ve finans sektöründeki işletmelere olan fayda boyutlarını, işletmelerin bu teknikleri benimsemesinde etkili olan faktörleri belirlemeyi amaçlamıştır. Sonuç olarak; işletmelerin stratejik maliyet tekniklerini benimsemelerine engel olan birçok faktör olduğu belirlenmiştir. Ayrıca üretim işletmelerinin finans sektöründeki işletmelere göre daha çok stratejik maliyet tekniklerini kullandığı saptanmıştır.

Şen (2013) tarafından yapılan araştırmada; konaklama işletmelerinin kendine has özellikleri doğrultusunda gerçekleştirilen faaliyetler ve bu faaliyetlerin gerçekleşmesi için katlanılan maliyet akışları göz önünde bulundurularak konaklama işletmelerine özgü bir Faaliyet Tabanlı Bütçeleme (FTB) modeli geliştirmek amaçlanmıştır. Beş yıldızlı bir konaklama işletmesi üzerinde gerçekleştirilen çalışma sonucunda FTB modeli kullanılarak işletmede departman bazlı etkin bir maliyet kontrolü ve performans değerlendirmesinin yapılması sağlanmıştır. Ayrıca modele uygun şekilde işletme faaliyetlerinin belirlenmesi ile faaliyetlere yüklenecek olan maliyet tutarları daha rasyonel şekilde hesaplanmıştır.

Basuki ve Riediansyaf (2014) tarafından gerçekleştirilen araştırma, ZDFTM sisteminin konaklama işletmelerinin kat hizmetleri departmanında uygulanabilirliğini belirlemeyi ve GMY ile FTM sistemlerinin konaklama işletmelerinde uygulanabilirliğinin karşılaştırılmasını amaçlamıştır. Bu bağlamda yapılan araştırma sonunda; ZDFTM sisteminin konaklama işletmesinin kat hizmetleri departmanında uygulanabileceği, işletmelerin GMY'ye göre maliyetlerin hesaplanmasında daha kesin ve etkili bilgiler elde ettiği, maliyetlerin faaliyetlere bölüştürülmesinde daha esnek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca üzerinde uygulama gerçekleştirilen konaklama işletmesinin toplam maliyetleri içerisinde endirekt işçilik maliyetlerinin %30'luk bir kısmı kapsadığı da araştırmanın sonuçları arasında yer almıştır.

Başaran (2014) tarafından gerçekleştirilen çalışmada; konaklama işletmelerinde yiyecek ve içecek maliyetlerinin HMY ile etkin şekilde kontrol ve yönetiminin yapılabilmesi amacıyla beş yıldızlı bir konaklama işletmesi üzerinde bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Sonuç olarak ise işletme için belirlenen hedef maliyetin gerçekleşen maliyetten daha az olduğu saptanmış ve bu saptamanın ortadan kaldırılması amacıyla yiyecek ve içecek departmanına ait maliyetler üzerine odaklanılmıştır. Bunun sonucunda ise işletmenin yiyecek maliyetlerinin yüksek, içecek maliyetlerinin ise düşük olduğu saptanmış ve bu durumun ortadan kaldırılması için işletmede hem maliyet azaltımı çalışmaları hem de değer mühendisliği çalışmalarının gerçekleştirilmesi gerektiği yapılan öneriler arasında yer almıştır.

Ergül (2014) tarafından yapılan tez çalışmasında; sürekli gelişen dış çevre koşullarında konaklama işletmelerinin, yaşanan değişikliklere uyum sağlamasını kolaylaştırmak, karlılığını arttırarak devamlılığını sağlamak amacıyla öncelikli olarak HMY olmak üzere diğer çağdaş maliyet yöntemlerinin kullanılması üzerine beş yıldızlı bir konaklama işletmesinde bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada işletmenin üretim maliyetlerinin belirlenmesinde HMY ile beraber değer analizi ve kaizen maliyet yöntemi yaklaşımları kullanılmıştır. Değer analizi, işletmenin hizmet fonksiyonunun önemi üzerine odaklanırken HMY ve kaizen maliyet yöntemi, işletme maliyetleri üzerine odaklanmıştır. Entegre olarak gerçekleştirilen maliyet yönetimi ve değer analizi sonucunda işletme ön büro, kat hizmetleri, yiyecek ve içecek departmanı maliyetlerinin müşterilerin vermiş olduğu değerlere göre daha düşük olduğu belirlenmiştir. Yine işletme maliyetlerinin minimize edilmesi gerektiğine ulaşılan sonuçlar arasındadır.

Gıchaaga (2014) tarafından gerçekleştirilen çalışmanın amacı; yönetim muhasebesi uygulamalarının Kenya’da bulunan üretim işletmelerinin finansal performansı üzerindeki etkilerini belirlemektir. Çalışma, 46 katılımcı işletme ile gerçekleştirilmiş ve işletmelerin önemli konularda karar vermek için yönetim muhasebesi uygulamalarından (stratejik analiz, bütçeleme, maliyetleme vb.) büyük ölçüde yararlandığı saptanmıştır.

Çalışmasında konaklama işletmelerinde HMY yaklaşımının uygulama düzeyini tespit etmek ve beş yıldızlı Herşey Dahil Sistemi (HDS) uygulayan bir konaklama işletmesinde bu yaklaşımın uygulamasını gerçekleştiren Acar ve Şenol (2014), bir anket çalışması yaparak Antalya’da bulunan konaklama işletmelerinin çoğunluğunun HMY’yi farkında olarak ya da olmayarak kullandığı sonucuna ulaşmıştır. İşletmelerin HMY’yi uygulama amaçları arasında ilk sırada müşteri beklentilerini karşılamak yer alırken, HMY’nin konaklama işletmelerinde uygulanmasının önündeki en önemli engelin ise işletme yapısına uygun olmadığı ibaresi sonuç kısmında belirtilmiştir. Yine araştırmanın sonuç kısmında HMY’yi uygulayan ve uygulamayan işletmelerin müşteri beklentilerini karşılama ve ürün pazar fiyatı belirleme konularında pazar analizi yaparak tasarım ve fiyatlandırma gerçekleştirmeleri hususunda anlamlı bir farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak HMY’yi uygulayan işletmeler ve uygulamayanlar arasında hedef kar belirleme, hizmet maliyeti belirleme konularında farklılıklar olduğu saptanmıştır. Son olarak HMY yaklaşımının turizm işletmelerinde uygulanabileceği belirtilmiştir.

Alsoboa, Al-Ghazzawi ve Joudeh (2015) tarafından gerçekleştirilen çalışmada; stratejik maliyet yönetimi tekniklerinin kullanımının Ürdün’de bulunan üretim işletmeleri üzerindeki etkilerini ve kullanılan bu tekniklerin işletme performansına etkisini saptamak amaçlanmıştır. Verilerin toplanması amacıyla 90 adet anket işletmelere dağıtılmış ve işletmelerden 60 adet anketin geri dönüşü sağlanmıştır. Sonuç olarak ise işletmelerin stratejik maliyet yöntemlerini kullanmaya başladıktan sonra genel, finansal, pazarlama performanslarında önemli derecede olumlu farklılıklar olduğu belirlenmiştir.

Timm (2015) tarafından yapılan çalışmada; yalın üretim sistemini kullanan işletmelerin yalın muhasebe tekniğini benimsemesinde etkili olan faktörlerin incelenmesi amaçlanmıştır. Anket çalışmasına katılan 70 işletmeden elde edilen veriler üzerinde korelasyon katsayısı, çoklu regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Yapılan analizler sonucunda; yalın muhasebenin kullanım kolaylığı, faydalı olma algısı ve değer akış maliyetlemesi arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir.

Yılmaz (2015) tarafından yapılan çalışmada; konaklama işletmelerinde faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve işletme devamlılığının sağlanabilmesi amacıyla ortaya çıkan maliyetler ve gelirler incelenmek istenmiştir. Bu doğrultuda bir konaklama işletmesi esas alınarak uygulama gerçekleştirilmiş ve uygulama sonucunda işletme gelirlerinin büyük kısmının yiyecek ve içecek departmanından sağlandığı, emek yoğun sektör olduğu için sabit maliyetlerin yüksek olduğu belirtilmiştir.

Biçici (2016) tarafından gerçekleştirilen araştırma, geleneksel maliyet yöntemi olan hacim bazlı maliyetleme yöntemi ile FTM sisteminin tatil köyü konseptinde bir konaklama işletmesi üzerinde karşılaştırmayı ve bu yöntemin konaklama işletmeleri açısından uygulanabilirliğini değerlendirmeyi amaçlamıştır. FTM sisteminin zaman-faaliyet planlamaları, iş gören planlaması gibi noktalarda yöneticilerin alacağı kararlara destek sağladığı vb. sonuçlara ulaşılmıştır.

Oğan ve Özulucan (2017) tarafından gerçekleştirilen çalışmada; Doğu Karadeniz Bölgesi'nde hizmet gösteren üç, dört ve beş yıldızlı otel işletmelerinin personel sayısı, faaliyet süreleri, doluluk oranları, sahip oldukları kalite belgeleri, kalite kontrol departmanları, kalite maliyet sistemleri, kalite eğitimleri gibi mevcut durumları tespit edilmiş ve otel işletmelerinin önleme, ölçme-değerlendirme ve başarısızlık maliyetleri ile ilgili kalite maliyet unsurlarının uygulaması ile ilgili incelemeler gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda ise Doğu Karadeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren otel işletmelerinin çoğunluğunun kalite maliyet sistemlerine sahip olmadığı ve kalite maliyet sistemleri ile ilgili ölçme ve raporlama uygulamalarını yapmadığı ortaya çıkmıştır. Dört ve beş yıldızlı otel işletmelerinin üç yıldızlı otel işletmelerine göre kalite maliyet sistemine daha çok önem verdikleri tespit edilmiştir.

Sucu (2017) tarafından yapılan çalışmada; turizm sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin özellikleri ve yapıları incelenmiş, sektörde rekabet edebilmeleri açısından maliyet yönetiminin önemine değinilmiş ve faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetleme üzerinde durularak, bu maliyetleme yöntemlerinin bir konaklama işletmesi üzerinde uygulanabilirliği ile ilgili bir incelemeye yer verilmiştir. Çalışma sonucunda ise, HMY uygulandığında işletmenin hedeflediği maliyetlerin gerçekleşen maliyetlerden daha az olduğu, FTM sistemini uygulamasının işletmede uygun düzenlemeler olmadığı için maliyetlerin faaliyetlere doğru şekilde aktarılamadığı belirtilmiştir. Ayrıca HMY yaklaşımının uygulanabilmesi için öncelikli olarak FTM

sistemi yaklaşımının işletmede uygulanması gerektiği çalışmanın öneriler kısmında yer almıştır.



BÖLÜM III

TERMAL TURİZM İŞLETMELERİ İLE DİĞER KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN MALİYET YÖNETİMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA

Giderek zorlaşan global ve ulusal rekabet koşulları ve teknolojik gelişmedeki hıza paralel olarak tüketici talebindeki gelişmeler, işletmelerin pazarda yer edinebilmelerini ve devamlılık sağlayabilmelerini zorlaştırmaktadır. Bu gelişmelerin doğal bir sonucu olarak da; günümüzde işletmeler pazarda yer edinebilmek ve devamlılık sağlayabilmek adına yönetim ve maliyet muhasebesi sistemlerinde mükemmeliyetçi bir yapıya gereksinim duymaktadırlar (Altuğ 2015: 429).

İşletmeler, faaliyetlerini gerçekleştirmek ve devamlılığını sağlayabilmek için bazı maliyetlere katlanmak durumundadırlar. Gerçekleşen bu maliyetlerin kontrolünü ve yönetimini yapmak için işletmeler, işletme yapısına, türüne, stratejilerine uygun maliyet yöntemlerini bünyelerinde uygulamaktadırlar. Çünkü her işletmede gerçekleşen maliyetler ve gider türleri; işletme yapısına, büyüklüğüne, sektör çeşidine vb. konulara göre farklılık göstermektedir. Bu açıdan çalışmada termal turizm işletmelerinin gider türleri, toplam maliyetleri, toplam satışları ile diğer konaklama işletmelerinin gider türleri, toplam maliyetleri, toplam satışları arasında farklılıklar olup olmadığı belirlenmek istenmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde Çanakkale ilinde faaliyet gösteren 3'ü termal turizm işletmesi olmak üzere 6 adet konaklama işletmesinin 2014-2016 yıllarına ait mali nitelikteki belgeleri üzerinde içerik analizi gerçekleştirilmiş, söz konusu işletme yetkililerine önceden hazırlanan sorular yöneltilerek görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşmeler sırasında elde edilen bilgiler ve mali nitelikli belgeler üzerinde yapılan analizler sonucunda elde edilen bilgiler doğrultusunda termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin gider türleri, toplam maliyetleri ve toplam satışları arasındaki temel farklar ile ilgili varsayımlar oluşturulmuştur. Bu bağlamda uygulamanın amacı, önemi, kapsamı, yöntemi ve bu uygulamadan elde edilen bilgiler ilerleyen kısımlarda ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

İşletmelerin büyüklük-küçüklük durumu ve türüne göre değişiklik gösteren maliyetler dikkate alındığında gerçekleştirilecek olan çalışmada, konaklama işletmelerinin bir türü olan termal turizm işletmeleri ile diğer konaklama işletmelerinin maliyetleri karşılaştırılmak istenmiştir. Araştırmada, termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin gider türlerinin toplam maliyetler içerisindeki payları arasında farklılık olup olmadığı bu çalışmanın temel sorusunu oluşturmaktadır. Bu doğrultuda yapılan çalışmada termal turizm işletmelerinin diğer konaklama işletmelerine göre gider türleri, toplam maliyetleri ve toplam satışları açısından farklılıklarının olup olmadığını belirlemek amaçlanmıştır.

Alanyazın incelendiğinde; sadece termal turizm işletmelerinin ya da konaklama işletmelerinin maliyetlerini belirlemek adına çalışmalar yapıldığı görülmüştür. Bu çalışmada ise konaklama işletmelerinin bir türü olan termal turizm işletmelerinin ve bu işletmeler dışında kalan diğer konaklama işletmelerinin gider türleri, toplam maliyetleri toplam satışlarının karşılaştırılmasının yapılması ve bu işletmeler arasındaki farklılıkların ortaya konması araştırmanın önemini arz etmektedir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamı, termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin gider türleri, toplam maliyetleri ve toplam satışları ile ilgili farklılıklarının belirlenmesine yöneliktir. Çalışmada hedeflenen amaca ulaşabilmek için Çanakkale ilinde bulunan termal turizm işletmeleri içerisinde üç konaklama işletmesi, yine diğer konaklama işletmelerinden üç konaklama işletmesi seçilmiş ve uygulama gerçekleştirilmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Nitel araştırmalar, belirli bir olayı, durumu veya olguyu kendi bütünlüğüyle doğal ortamında en ince ayrıntısına kadar ve en somut şekilde kavrayabilmek ve bu tür kavrayışın sağlayacağı açıklama, keşif ve tanıya ulaşabilmek adına gerçekleştirilen çalışmalardır. Nitel araştırmalar, nicel araştırmalara göre bir olguyu daha derinlemesine incelemekte ve bir olgu hakkında daha fazla bilgi üretebilmektedir (Ger 2009: 3).

Bu araştırmada da esas uygulama konusu ile ilgili daha derinlemesine, somut veriler elde edebilmek ve bunların analizini gerçekleştirebilmek adına nitel araştırma türlerinden görüşme tekniği ve içerik analizi tekniği seçilmiştir. Ayrıca araştırmada konu ile ilgili yerli ve yabancı kaynaklar gözden geçirilerek literatür taraması gerçekleştirilmiştir.

3.3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, Çanakkale ilinde faaliyet gösteren turizm yatırım ve işletme belgeli termal turizm işletmeleri ve bu konaklama işletmeleri dışında kalan diğer işletmeleri oluşturmaktadır. anakkale ilinde bulunan termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin sayılarına ulaşabilmek amacıyla İl Kültür ve Turizm Müdürlüğü ile bir görüşme gerçekleştirilmiştir. İl Kültür ve Turizm Müdürlüğü'nden elde edilen bilgiler Tablo 3.1. ve Tablo 3.2.'deki gibidir.

anakkale ilinde bulunan termal turizm işletmelerini ve bu işletmelerde bulunan oda sayısını ve yatak kapasitesini gösteren Tablo 3.1. incelendiğinde ilde 2 adet turizm işletme belgeli, 4 adet belediye işletme belgeli olmak üzere genel toplamda 6 adet termal turizm işletmesi bulunduğu görölmektedir. Turizm belgeli termal turizm işletmelerinin sahip olduğu toplam oda sayısı 99 iken; belediye belgeli termal turizm işletmelerinin sahip olduğu toplam oda sayısı 191'dir. Genel toplamda ise bu işletmeler, 290 adet odaya sahiptirler. Toplam yatak kapasiteleri incelendiğinde; turizm işletme belgeli termal turizm işletmeleri, 198 adet yatak kapasitesine; belediye belgeli termal turizm işletmeleri, 428 adet yatak kapasitesine sahiptirler. Ayrıca ildeki termal işletmelerde bulunan genel toplam yatak kapasitesi 626'dır.

Tablo 3.1. anakkale İlinde Bulunan Termal Turizm İşletmelerinin Sayısı, Sahip Oldukları Oda Sayısı ve Yatak Kapasitesi

İşletme Türü	Termal Turizm İşletmesi Sayısı	Toplam Oda Sayısı	Toplam Yatak Kapasitesi
Turizm İşletme Belgeli	2	99	198
Belediye İşletme Belgeli	4	191	428
Genel Toplam	6	290	626

İlde bulunan diğer konaklama işletmelerinin sayısını, sahip oldukları oda sayısını ve yatak kapasitesini gösteren Tablo 3.2'den görüldüğü üzere turizm işletme belgeli 66, belediye işletme belgeli 552 adet diğer konaklama işletmesi bulunmaktadır. İlde bulunan diğer özellikli konaklama işletmelerinin genel toplam sayısı ise 618'dir. İldeki konaklama işletmelerinin toplam oda sayılarına bakıldığında; turizm işletme belgesine sahip diğer özellikteki konaklama işletmelerinin 2.963, belediye işletme belgeli konaklama işletmelerinin 7.637 adet olmak üzere genel toplamda 10.590 adet odaya sahip oldukları görülmektedir. Ayrıca yatak kapasiteleri açısından Tablo 3.2. incelendiğinde; turizm belgeli diğer özellikteki konaklama işletmelerinin 5.995 toplam yatak kapasitesine, belediye işletme belgeli konaklama işletmelerinin ise 18.572 toplam yatak kapasitesine sahip oldukları görülmektedir. Bu işletmelerin sahip olduğu genel toplam yatak kapasitesi ise 24.567'dir.

Tablo 3.2. Çanakkale İlinde Bulunan Diğer Konaklama İşletmelerinin Sayısı, Sahip Oldukları Oda Sayısı ve Yatak Kapasitesi

İşletme Türü	Diğer Konaklama İşletmesi Sayısı	Toplam Oda Sayısı	Toplam Yatak Kapasitesi
Turizm İşletme Belgeli	66	2.953	5.995
Belediye İşletme Belgeli	552	7.637	18.572
Genel Toplam	618	10.590	24.567

Çalışmada termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin hepsi araştırmaya dâhil edilmek istenmiştir. Ancak üç termal turizm işletmesi, işletme ve mali bilgileri hakkında bilgi vermek amacıyla çalışmaya katılmayı kabul etmiştir. Bu açıdan uygulamanın eşit koşullarda gerçekleştirilmesi için biri kamu işletmesi olmak üzere üç termal turizm işletmesi dışında biri kamu işletmesi olmak üzere üç adet diğer konaklama işletmesi araştırma kapsamına dahil edilmiştir. Araştırmaya katılmayan işletmeler söz konusu olduğu için bilgilerini paylaşan işletmeler bu araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır.

Araştırma kapsamına dahil edilen işletmelerin bilgilerinin yer aldığı Tablo 3.3. incelendiğinde T1 işletmesinin 55, T2 işletmesinin 44, T3 işletmesinin 24, D1 işletmesinin 14, D2 işletmesinin 66, D3 işletmesinin 62 adet odaya sahip olduğu

görülmektedir. İşletmelerinin yatak kapasitelerine bakıldığında; T1 işletmesinin 110, T2 işletmesinin 88, T3 işletmesinin 56, D1 işletmesinin 40, D2 işletmesinin 132, D3 işletmesinin 220 yatak kapasitesine sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca T1 işletmesinde 26, T2 işletmesinde 22, T3 işletmesinde 8, D1 işletmesinde 12, D2 işletmesinde 32, D3 işletmesinde 25 personel çalışmaktadır. İşletmelerin uygulamış oldukları maliyet yönetimi sistemlerine bakıldığında ise T1 işletmesinin standart maliyet sistemini; T2, T3, D2, D3 işletmelerinin fiili maliyet sistemini; D1 işletmesinin faaliyet tabanlı maliyet sisteminin uyguladığı görülmektedir.

Tablo 3.3. Analize Dahil Edilen İşletmeler İle İlgili Bilgiler

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	ODA SAYISI	YATAK KAPASİTESİ	PERSONEL SAYISI	MALİYET YÖNETİMİ SİSTEMİ
T1	55	110	26	Standart Maliyet Sistemi
T2	44	88	22	Fiili Maliyet Sistemi
T3	24	56	8	Fiili Maliyet Sistemi
D1	14	40	12	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi
D2	66	132	32	Fiili Maliyet Sistemi
D3	62	220	25	Fiili Maliyet Sistemi

3.3.2. Veri Toplama ve Analiz Tekniği

Araştırmanın kuramsal bölümleri hakkında veri elde edebilmek için alanyazın taraması yapılmıştır. Bunun için yayınlanmış olan değişik türdeki kitap, makale, bildiri, tez ve diğer dokümanlar incelenmiştir. Bahsedilen dokümanlara ulaşabilmek adına ülkemizde bulunan farklı üniversite kütüphanesi veri tabanları ve Yüksek Öğretim Kurumu Dokümantasyon Merkezi veri tabanları kullanılmıştır. Uygulama kısmında ise veri toplama ve analizler için görüşme tekniği ve içerik analizi gerçekleştirilmiştir.

Araştırmada uygulama için seçilen işletmelerin müdür ve muhasebe sorumlularından randevular alınarak işletme ziyareti gerçekleştirilmiş ve bu kişiler ile görüşülmüştür. Ziyaret esnasında öncelikle, yapılacak olan çalışma ile ilgili bilgiler verilmiş, işletmenin mali verileri ile ilgili yapılmak istenen araştırmanın amacı, kapsamı,

yöntemi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İşletme yetkilileri ile görüşmeler esnasında yetkililere çalışma hakkında bilgi vermek amacıyla üzerinde durulmuş olan noktalar şu şekildedir:

- Yapılan çalışma hakkında bilgi verilmiş ve işletmenin uygulama için neden tercih edildiği yetkililere ayrıntılı olarak anlatılmıştır.
- İşletmeden alınacak mali nitelikli belgelerin ve bilgilerin işletmenin gizlilik politikasına ters düşmeyecek şekilde, sadece bilimsel amaca yönelik olarak yapılacak olan tezin uygulama kısmında kullanılacağı belirtilmiştir.
- Uygulama kısmında işletme adının ve kişi adlarının hiçbir şekilde kullanılmayacağı belirtilmiştir.

Uygulamada veri toplamak amacıyla yararlanılan görüşme tekniği, araştırmacı ile araştırmanın öznesi konumunda yer alan kişi arasında gerçekleştirilen kontrollü ve amaçlı sözel iletişim biçimidir. Araştırmacı, araştırmak istediği konu ile ilgili önceden hazırlamış olduğu kılavuzdaki ya da o anda araştırma amacına uygun olarak ürettiği soruları hedef kişiye yönelterek bilgiler elde etmektedir (Türnüklü 2000: 544). Görüşülen kişilere yöneltilen sorular EK-1’de yer almaktadır.

Mali nitelikli tabloların analizinde kullanılan içerik analizi tekniği, yayınların, söylemlerin ve kayıtların anlaşılması ve bulunan verilerin aralarında karşılaştırılması için kullanılan bir tekniktir. Burada amaç, belge ve dokümanda iletilmek istenen mesajın bir sistem dâhilinde tanımlanmasıdır (Arıkan 2013: 21-51). Böylece içerik analizi, araştırmacıyı, hedef doğrultusunda toplanan verilere aşina etmekte ve ayrıca verilerin daha ileri düzeydeki analizleri için kullanılmasını kolaylaştırmaktadır (Coşkun, Altunışık, Bayraktaroğlu ve Yıldırım 2015). Çalışmanın uygulama kısmında termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin 2014, 2015, 2016 yıllarına ait olan dönem sonu kesin mizanları üzerinde içerik analizi gerçekleştirilmiştir.

3.4. Araştırmanın Bulguları ve Analizi

Araştırmada hedeflenen amaca ulaşabilmek için öncelikle Çanakkale ilinde bulunan termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin sayılarına ve bu işletmelerin organizasyon, konum vb. açılardan bilgilerine ulaşılmıştır. Daha sonra bu işletmeler ile iletişim kurularak yapılan çalışmaya katılıp katılamayacakları öğrenilmiş ve katılmak isteyen işletmelere ait bilgiler ve mali nitelikli belgeler görüşmeler aracılığı ile elde

edilmiştir Yapılan görüşmeler ve analizler sonucunda elde edilen bulgular bu bölümde açıklanmıştır.

3.4.1. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Mali Tabloları ile İlgili Bulgu ve Analizler

Çalışmanın bu başlığında; mali nitelikli belgeler üzerinde yapılan içerik analizi sonucunda termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmeleri ile ilgili bulgulara yer verilmiştir. Bu bulgular; termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri, toplam maliyetleri ve toplam satış gelirleri, gider türlerinin toplam maliyete oranı ile ilgili olmak üzere alt başlıklara ayrılmıştır.

3.4.1.1. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile İlgili Bulgu ve Analizler

Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinden alınan 2014-2016 yıllarına ait mali nitelikteki belgeleri üzerinde içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Yapılan içerik analizi sonucunda; işletmelerin 2014-2016 yıllarına ait direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve satışları ile ilgili bilgiler Tablo 3.3.'de yer almaktadır. Termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile toplam satış gelirlerinin rakamsal olarak gösterildiği Tablo 3.3. incelendiğinde; 2014-2016 yılları arasında sırasıyla T1 işletmesinin 72.946,98 TL, 108.567,43 TL, 156.514,67 TL; T2 işletmesinin 205.325,49 TL, 209.457,36 TL, 242.629,93 TL; T3 işletmesinin 83.715,98 TL, 121.692,46 TL, 169.647,71 TL direkt ilk madde ve malzeme giderine sahip olduğu görülmektedir. Termal turizm işletmelerinin satış gelirlerine bakıldığında; T1 işletmesinin 1.489.315,24 TL, 2.381.764,85 TL, 2.976.672,37 TL; T2 işletmesinin 807.469,51 TL, 904.358,13 TL, 1.187.529,63 TL; T3 işletmesinin ise 1.477.529,38 TL, 2.024.819,14 TL, 2.498.215,72 TL satış geliri elde ettiği görülmektedir.

Diğer konaklama işletmelerinin 2014-2016 yılları itibariyle direkt ilk madde ve malzeme giderleri incelendiğinde; D1 işletmesinin 22.478,45 TL, 90.848,70 TL, 179.902,50 TL; D2 işletmesinin 1.002.243,05 TL, 1.234.442,74 TL, 1.722.599,35 TL; D3 işletmesinin 122.216,74 TL, 555.314,79 TL, 737.284,52 direkt ilk madde ve malzeme

giderine sahip olduğu tespit edilmiştir. Diğer konaklama işletmelerinin satış gelirlerine bakıldığında ise 2014-2016 yılları arasında sırasıyla D1 işletmesinin 533.448,66 TL, 554.860,03 TL, 862.503,43 TL; D2 işletmesinin 3.710.484,75 TL, 4.417.243,75 TL, 4.408.793,86 TL; D3 işletmesinin 1.019.137,17 TL, 1.569.491,24 TL, 1.936.827,30 TL satış geliri elde ettiği anlaşılmaktadır. Termal turizm işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin ağırlıklı ortalamalarına 120.662,82 TL, 146.572,42 TL, 189.597,44 TL iken diğer konaklama işletmelerinin 382.312,75 TL, 626.868,74 TL, 879.928,79 TL'dir. Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin 2014-2016 yılları itibariyle satış gelirlerinin ağırlıklı ortalamalarına bakıldığında ise termal turizm işletmelerinin ağırlıklı ortalamaları 1.258.104,71 TL, 1.770.314,04 TL, 2.220.805,91 TL olurken diğer konaklama işletmelerinin 1.754.356,86 TL, 2.180.531,67 TL, 2.402.708,20 TL'dir.

Tablo 3.4. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ			TOPLAM SATIŞLAR		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
T1	72.946,98	108.567,43	156.514,67	1.489.315,24	2.381.764,85	2.976.672,37
T2	205.325,49	209.457,36	242.629,93	807.469,51	904.358,13	1.187.529,63
T3	83.715,98	121.692,46	169.647,71	1.477.529,38	2.024.819,14	2.498.215,72
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	120.662,82	146.572,42	189.597,44	1.258.104,71	1.770.314,04	2.220.805,91
D1	22.478,45	90.848,70	179.902,50	533.448,66	554.860,03	862.503,43
D2	1.002.243,05	1.234.442,74	1.722.599,35	3.710.484,75	4.417.243,75	4.408.793,86
D3	122.216,74	555.314,79	737.284,52	1.019.137,17	1.569.491,24	1.936.827,30
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	382.312,75	626.868,74	879.928,79	1.754.356,86	2.180.531,67	2.402.708,20

Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile toplam satış gelirlerinin oransal olarak karşılaştırıldığı Tablo 3.4.'e bakıldığında; direkt ilk madde malzeme maliyetlerinin satışlara oranının 2014-2016 yılları arasında T1 işletmesi için %4.90, %4.56, %5.26; T2 işletmesi için %25.43, %23.16, %20.43; T3 işletmesi için %5.67, %6.01, %6.79 olduğu görülmektedir. Diğer konaklama işletmelerinin direkt ilk madde malzeme maliyetlerinin satışlara oranı incelendiğinde; direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin satışların D1 işletmesinde %4.21, %16.37, %20.86; D2 işletmesinde %27.01, %27.95, %39.07; D3 işletmesinde

%11.99, %35.38, %38.07'si olduğu tespit edilmiştir. Termal turizm işletmelerinde gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin satışlara oranının ağırlıklı ortalamaları 2014-2016 yıllarına göre sırasıyla %9.59, %8.28, %8.54 şeklindedir. Diğer konaklama işletmelerinde ise bu oranlar %21.79, %28.75, %36.62'dir.

Tablo 3.5. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ/TOPLAM SATIŞLAR		
	2014%	2015%	2016%
T1	4,90	4,56	5,26
T2	25,43	23,16	20,43
T3	5,67	6,01	6,79
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	9,59	8,28	8,54
D1	4,21	16,37	20,86
D2	27,01	27,95	39,07
D3	11,99	35,38	38,07
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	21,79	28,75	36,62

Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile satış gelirleri göz önünde bulundurulduğunda; termal turizm işletmelerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme giderlerinin satışlara oranının diğer konaklama işletmelerine göre daha az olduğu anlaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle termal turizm işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderleri, satış gelirlerinin daha az kısmına tekâmül etmektedir. İşletme bazında bakıldığında; termal turizm işletmeleri içerisinde direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin satış gelirlerine oranının en yüksek olduğu işletme %25.43, %23.16, %20.43 oranları ile T2 işletmesidir. Diğer konaklama işletmeleri içerisinde ise 2014 ve 2016 yıllarında %27.01, %39.07 oranları ile D2 işletmesi; 2015 yılında %35.38'lik orana sahip D3 işletmesidir.

Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile toplam maliyetlerinin rakamsal olarak gösterildiği Tablo 3.5. incelendiğinde; 2014-2016 yılları arasında sırasıyla T1 işletmesinin 72.946,98 TL, 108.567,43 TL, 156.514,67 TL; T2 işletmesinin 205.325,49 TL, 209.457,36 TL, 242.629,93 TL; T3 işletmesinin 83.715,98 TL, 121.692,46 TL, 169.647,71 TL direkt ilk

madde ve malzeme giderine sahip olduğu görülmektedir. Termal turizm işletmelerinin toplam maliyetlerine bakıldığında; 2014-2016 yılları itibariyle sırasıyla T1 işletmesinin 1.066.068,51 TL, 1.788.325,32 TL, 2.149.582,83 TL; T2 işletmesinin 500.393,89 TL, 495.343,24 TL, 591.898,64 TL; T3 işletmesinin 535.551,89 TL; 773.515,76 TL, 1.033.963,21 TL toplam maliyete katlandığı görülmektedir.

Diğer konaklama işletmelerinin 2014-2016 yılları itibariyle sırasıyla direkt ilk madde ve malzeme giderleri incelendiğinde; D1 işletmesinin 22.478,45 TL, 90.848,70 TL, 179.902,50 TL; D2 işletmesinin 1.002.243,05 TL, 1.234.442,74 TL, 1.722.599,35 TL; D3 işletmesinin 122.216,74 TL, 555.314,79 TL, 737.284,52 direkt ilk madde ve malzeme giderine sahip olduğu belirlenmiştir. Diğer konaklama işletmelerinin toplam maliyetleri incelendiğinde; D1 işletmesinin 298.083,52 TL, 358.105,87 TL, 617.108,86 TL; D2 işletmesinin 2.493.480,59 TL, 3.053.025,10 TL, 3.826.541,74 TL; D3 işletmesinin 756.018,19 TL, 1.540.940,65 TL, 2.136.381,55 TL maliyete sahip olduğu görülmektedir. Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile ilgili ağırlıklı ortalamalarına bakıldığında termal turizm işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin ağırlıklı ortalamaları 120.662,82 TL, 146.572,42 TL, 189.597,44 TL iken diğer konaklama işletmelerinin 382.312,75 TL, 626.868,74 TL, 879.928,79 TL'dir. Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin toplam maliyetlerinin ağırlıklı ortalamaları incelendiğinde ise termal turizm işletmelerinin ağırlıklı ortalamalarının 700.671,43 TL, 1.019.061,44 TL, 1.258.481,56 TL; diğer konaklama işletmelerinin maliyetlerinin ağırlıklı ortalamalarının sırasıyla 1.182.527,43 TL, 1.650.690,54 TL, 2.193.344,05 TL olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.6. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ			TOPLAM MALİYET		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
T1	72.946,98	108.567,43	156.514,67	1.066.068,51	1.788.325,32	2.149.582,83
T2	205.325,49	209.457,36	242.629,93	500.393,89	495.343,24	591.898,64
T3	83.715,98	121.692,46	169.647,71	535.551,89	773.515,76	1.033.963,21
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	120.662,82	146.572,42	189.597,44	700.671,43	1.019.061,44	1.258.481,56
D1	22.478,45	90.848,70	179.902,50	298.083,52	358.105,87	617.108,86
D2	1.002.243,05	1.234.442,74	1.722.599,35	2.493.480,59	3.053.025,10	3.826.541,74
D3	122.216,74	555.314,79	737.284,52	756.018,19	1.540.940,65	2.136.381,55
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	382.312,75	626.868,74	879.928,79	1.182.527,43	1.650.690,54	2.193.344,05

Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile toplam maliyetlerinin oransal olarak karşılaştırılmasının yapıldığı Tablo 3.6. incelendiğinde; direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin toplam maliyetlere oranının 2014-2016 yılları arasında sırasıyla T1 işletmesi için %6.84, %6.07, %7.28; T2 işletmesi için %41.03, %42.29, %40.99; T3 işletmesi için %15.63, %15.73, %16.41 olduğu tespit edilmiştir. Diğer konaklama işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin toplam maliyetlere oranı incelendiğinde; D1 işletmesinde %7.54, %25.37, %29.15; D2 işletmesinde %40.19, %40.43, %45.02; D3 işletmesinde %16.17, %36.04, %34.51 olduğu belirlenmiştir. Termal turizm işletmelerinde gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin toplam maliyetlere oranının ağırlıklı ortalamaları 2014-2016 yıllarına göre sırasıyla %17.22, %14.38, %15.27 iken diğer konaklama işletmelerinde bu oranlar %32.33, %37.98, %40.12'dir.

Tablo 3.7. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ / TOPLAM MALİYET		
	2014%	2015%	2016%
T1	6,84	6,07	7,28
T2	41,03	42,29	40,99
T3	15,63	15,73	16,41
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	17,22	14,38	15,07
D1	7,54	25,37	29,15
D2	40,19	40,43	45,02
D3	16,17	36,04	34,51
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	32,33	37,98	40,12

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile toplam maliyetlerin ağırlıklı ortalamaları göz önünde bulundurulduğunda; termal turizm işletmelerinde gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin diğer konaklama işletmelerinde gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme giderlerine göre toplam maliyetlerin daha azını oluşturduğu sonucuna ulaşılabilir. Ayrıca işletmelerin çoğunun direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin toplam maliyetlere oranının yıllar itibariyle arttığı görülmektedir. İşletmeler açısından bakıldığında; termal turizm işletmeleri içerisinde direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin toplam maliyetlere oranının en fazla olduğu işletme 41.03, 42.29, 40.99 oranları ile T2 işletmesidir. Diğer konaklama işletmeleri içerisinde ise 40.19, 40.43, 45.02 oranlarına sahip D2 işletmesidir.

3.4.1.2. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İşçilik Giderleri ile İlgili Bulgu ve Analizler

Termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin direkt işçilik giderleri ve toplam satışları ile ilgili bilgilerin yer aldığı Tablo 3.7. incelendiğinde; direkt işçilik giderlerinin 2014-2016 yılları itibariyle sırasıyla T1 işletmesinde 760.872,15 TL, 1.236.629,32 TL, 1.452.726,81 TL; T2 işletmesinde 273.849,36 TL, 261.945,67 TL, 323.118,93 TL; T3 işletmesinde 164.273,18 TL, 221.995,13 TL, 306.947,23 TL olarak gerçekleştiği tespit edilmiştir. Termal turizm işletmelerinin satış gelirleri incelendiğinde; T1 işletmesinin 1.489.315,24 TL, 2.381.764,85 TL, 2.976.672,37 TL; T2 işletmesinin

807.469,51 TL, 904.358,13 TL, 1.187.529,63 TL; T3 işletmesinin ise 1.477.529,38 TL, 2.024.819,14 TL, 2.498.215,72 TL satış geliri elde ettiği belirlenmiştir.

Diğer konaklama işletmelerinin direkt işçilik giderlerine bakıldığında; 2014-2016 yılları itibarıyla sırasıyla D1 işletmesinin 187.061,33 TL, 163.713,72 TL, 251.835,21 TL; D2 işletmesinin 716.842,67 TL, 874.198,38 TL, 1.498.176,66 TL; D3 işletmesinin 240.593,59 TL, 590.672,26 TL, 1.231.360,67 TL direkt işçilik giderine sahip olduğu görülmektedir. Diğer konaklama işletmelerinin satış gelirlerine bakıldığında ise D1 işletmesinin 533.448,66 TL, 554.860,03 TL, 862.503,43 TL; D2 işletmesinin 3.710.484,75 TL, 4.417.243,75 TL, 4.408.793,86 TL; D3 işletmesinin ise 1.019.137,17 TL, 1.569.491,24 TL, 1.936.827,30 TL satış geliri elde ettiği anlaşılmaktadır. Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin direkt işçilik giderleri ile ilgili ağırlıklı ortalamaları incelendiğinde; termal turizm işletmelerinin ağırlıklı ortalamaları 399.664,90 TL, 573.523,37 TL, 694.264,32 TL iken diğer konaklama işletmelerinin 381.499,20 TL, 542.861,45 TL, 993.790,85 TL'dir. Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin satış gelirlerinin ağırlıklı ortalamalarına bakıldığında ise termal turizm işletmelerinin ağırlıklı ortalamaları 1.258.104,71 TL, 1.770.314,04 TL, 2.220.805,91 TL iken konaklama işletmelerinin 1.754.356,86 TL, 2.180.531,67 TL, 2.402.708,20 TL olduğu görülmektedir.

Tablo 3.8. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İşçilik Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ			TOPLAM SATIŞLAR		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
T1	760.872,15	1.236.629,32	1.452.726,81	1.489.315,24	2.381.764,85	2.976.672,37
T2	273.849,36	261.945,67	323.118,93	807.469,51	904.358,13	1.187.529,63
T3	164.273,18	221.995,13	306.947,23	1.477.529,38	2.024.819,14	2.498.215,72
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	399.664,90	573.523,37	694.264,32	1.258.104,71	1.770.314,04	2.220.805,91
D1	187.061,33	163.713,72	251.835,21	533.448,66	554.860,03	862.503,43
D2	716.842,67	874.198,38	1.498.176,66	3.710.484,75	4.417.243,75	4.408.793,86
D3	240.593,59	590.672,26	1.231.360,67	1.019.137,17	1.569.491,24	1.936.827,30
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	381.499,20	542.861,45	993.790,85	1.754.356,86	2.180.531,67	2.402.708,20

Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin direkt işçilik giderleri ile toplam satış gelirlerinin oransal olarak karşılaştırılması, Tablo 3.8.'de yer almaktadır.

Tablo 3.8. incelendiğinde; direkt işçilik giderlerinin satışlara oranının 2014-2016 yılları arasında sırasıyla T1 işletmesinde %51.09, %51.92, %48.80; T2 işletmesinde %33.91, %28.96, %27.21; T3 işletmesinde %11.12, %10.96, %12.29 olduğu belirlenmiştir. Diğer konaklama işletmelerinin direkt işçilik giderlerinin satışlara oranına bakıldığında; D1 işletmesinde %35.07, %29.51, %29.20; D2 işletmesinde %16.23, %19.79, %33.98; D3 işletmesinde %23.61, %37.63, %63.58 oranında olduğu görülmektedir. Direkt işçilik giderlerinin satış gelirlerine oranının işletme türlerine göre ağırlıklı ortalamaları, termal turizm işletmelerinde %31.77, %32.40, %31.26 iken diğer konaklama işletmelerinde %21.75, %24.90, %41.36'dır.

Tablo 3.9. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İşçilik Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ / TOPLAM SATIŞLAR		
	2014%	2015%	2016%
T1	51,09	51,92	48,80
T2	33,91	28,96	27,21
T3	11,12	10,96	12,29
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	31,77	32,40	31,26
D1	35,07	29,51	29,20
D2	16,23	19,79	33,98
D3	23,61	37,63	63,58
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	21,75	24,90	41,36

Direkt işçilik giderleri, toplam satış gelirleri ve bunların birbirlerine olan oranları dikkate alındığında; 2014, 2015 yıllarında termal turizm işletmelerinin direkt işçilik giderlerinin toplam satışlara oranının, diğer konaklama işletmelerinin oranına göre daha fazla olduğu söylenebilir. 2016 yılında ise termal turizm işletmelerinin direkt işçilik giderlerinin toplam satışlara oranı diğer konaklama işletmelerine göre daha azdır. İşletmeler açısından bakıldığında direkt işçilik giderlerinin toplam satışlara oranının en yüksek olduğu termal turizm işletmesi %51.09, %51.92, %48.80 oranlarına sahip olan T1 işletmesidir. Diğer konaklama işletmeleri içerisinde direkt işçilik giderlerinin toplam satışlara oranının en yüksek olduğu işletmeler 2014 yılında %35.07 oranı ile D1 işletmesi; 2015, 2016 yıllarında %37.63, %63.58 oranlarına sahip D3 işletmesidir. Ayrıca

2015 yılında T2 ve D1 işletmelerinin toplam satışlarının artmasına rağmen direkt işçilik giderlerinde bir düşüş söz konusudur.

Termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin direkt işçilik giderleri ve toplam maliyetleri ile ilgili bilgilerin yer aldığı Tablo 3.9. incelendiğinde; direkt işçilik giderlerinin 2014-2016 yılları itibariyle sırasıyla T1 işletmesinde 760.872,15 TL, 1.236.629,32 TL, 1.452.726,81 TL; T2 işletmesinde 273.849,36 TL, 261.945,67 TL, 323.118,93 TL; T3 işletmesinde 164.273,18 TL, 221.995,13 TL, 306.947,23 TL olduğu belirlenmiştir. Termal turizm işletmelerinin toplam maliyetlerine bakıldığında; 2014-2016 yılları itibariyle sırasıyla 1.066.068,51 TL, 1.788.325,32 TL, 2.149.582,83 TL; T2 işletmesinin 500.393,89 TL, 495.343,24 TL, 591.898,64 TL; T3 işletmesinin 535.551,89 TL; 773.515,76 TL, 1.033.963,21 TL maliyete katlandığı görülmektedir.

Diğer konaklama işletmelerinin direkt işçilik giderlerine bakıldığında; 2014-2016 yılları arasında sırasıyla D1 işletmesinin 187.061,33 TL, 163.713,72 TL, 251.835,21 TL; D2 işletmesinin 716.842,67 TL, 874.198,38 TL, 1.498.176,66 TL; D3 işletmesinin 240.593,59 TL, 590.672,26 TL, 1.231.360,67 TL direkt işçilik giderine sahip olduğu görülmektedir. Diğer konaklama işletmelerinin toplam maliyetleri incelendiğinde; 2014-2016 yılları itibariyle sırasıyla D1 işletmesinin 298.083,52 TL, 358.105,87 TL, 617.108,86 TL; D2 işletmesinin 2.493.480,59 TL, 3.053.025,10 TL, 3.826.541,74 TL; D3 işletmesinin 756.018,19 TL, 1.540.940,65 TL, 2.136.381,55 TL maliyete sahip olduğu tespit edilmiştir. Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin direkt işçilik giderleri ile ilgili ağırlıklı ortalamaları incelendiğinde; termal turizm işletmelerinin ağırlıklı ortalamaları 399.664,90 TL, 573.523,37 TL, 694.264,32 TL iken diğer konaklama işletmelerinin 381.499,20 TL, 542.861,45 TL, 993.790,85 TL'dir. Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin toplam maliyetlerinin ağırlıklı ortalamaları incelendiğinde ise termal turizm işletmelerinin ağırlıklı ortalamalarının 700.671,43 TL, 1.019.061,44 TL, 1.258.481,56 TL; diğer konaklama işletmelerinin maliyetlerinin ağırlıklı ortalamalarının sırasıyla 1.182.527,43 TL, 1.650.690,54 TL, 2.193.344,05 TL olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.10. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İşçilik Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ			TOPLAM MALİYET		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
T1	760.872,15	1.236.629,32	1.452.726,81	1.066.068,51	1.788.325,32	2.149.582,83
T2	273.849,36	261.945,67	323.118,93	500.393,89	495.343,24	591.898,64
T3	164.273,18	221.995,13	306.947,23	535.551,89	773.515,76	1.033.963,21
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	399.664,90	573.523,37	694.264,32	700.671,43	1.019.061,44	1.258.481,56
D1	187.061,33	163.713,72	251.835,21	298.083,52	358.105,87	617.108,86
D2	716.842,67	874.198,38	1.498.176,66	2.493.480,59	3.053.025,10	3.826.541,74
D3	240.593,59	590.672,26	1.231.360,67	756.018,19	1.540.940,65	2.136.381,55
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	381.499,20	542.861,45	993.790,85	1.182.527,43	1.650.690,54	2.193.344,05

Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin direkt işçilik giderleri ile toplam maliyetlerinin oransal olarak karşılaştırılması, Tablo 3.10.'da yer almaktadır. Tablo 3.10. incelendiğinde; direkt işçilik giderlerinin toplam maliyetlere oranının 2014-2016 yılları arasında T1 işletmesinde %71.37, %69.15, %67.58; T2 işletmesinde %54.73, %52.88, %54.59; T3 işletmesinde %30.67, %28.70, %29.69 olduğu görülmektedir. Diğer konaklama işletmelerindeki direkt işçilik giderlerinin toplam maliyetlere olan oranlarına bakıldığında D1 işletmesinde %62.75, %45.72, %40.81; D2 işletmesinde %28.75, %28.63, %39.15; D3 işletmesinde %31.82, %38.33, %57.64 olduğu görülmektedir. Direkt işçilik giderlerinin toplam maliyetlere oranının işletme türlerine göre ağırlıklı ortalamalarına bakıldığında; termal turizm işletmelerinde bu oran %57.04, %56.28, %55.17 iken diğer konaklama işletmelerinde %32.26, %32.89, %45.31'dir.

Tablo 3.11. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Direkt İşçilik Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ / TOPLAM MALİYET		
	2014%	2015%	2016%
T1	71,37	69,15	67,58
T2	54,73	52,88	54,59
T3	30,67	28,70	29,69
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	57,04	56,28	55,17
D1	62,75	45,72	40,81
D2	28,75	28,63	39,15
D3	31,82	38,33	57,64
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	32,26	32,89	45,31

Termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin direkt işçilik giderleri, toplam maliyetleri ve bunların birbirine olan oranları göz önünde bulundurulduğunda termal turizm işletmelerinde gerçekleşen direkt işçilik giderlerinin diğer konaklama işletmelerinde gerçekleşen direkt işçilik giderlerine göre toplam maliyetlerin daha fazlasını oluşturduğu söylenebilir. Direkt işçilik giderlerinin toplam maliyetlere olan oranları işletme bazında incelendiğinde; termal turizm işletmeleri içerisinde en yüksek orana; %71.37, %69.15, %67.58 oranları ile T1 işletmesi sahiptir. Diğer konaklama işletmeleri içerisinde ise 2014, 2015 yıllarında %62.75, %45.72 oranlarına sahip D1, 2016 yılında %57.64 oranına sahip D3 işletmeleri sahiptir.

3.4.1.3. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Genel Üretim Giderleri ile İlgili Bulgu ve Analizler

Termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin genel üretim giderleri ve toplam satışları ile ilgili bilgilerin yer aldığı Tablo 3.11. incelendiğinde; 2014-2016 yılları itibarıyla sırasıyla T1 işletmesinin 232.249,38 TL, 443.128,57 TL, 540.341,35 TL; T2 işletmesinin 21.219,04 TL, 23.940,21 TL, 26.149,78 TL; T3 işletmesinin 287.562,73 TL, 429.828,17 TL, 557.368,27 TL; genel üretim giderine sahip olduğu görülmektedir. Termal turizm işletmelerinin satış gelirleri incelendiğinde; T1 işletmesinin 1.489.315,24 TL, 2.381.764,85 TL, 2.976.672,37 TL; T2 işletmesinin

807.469,51 TL, 904.358,13 TL, 1.187.529,63 TL; T3 işletmesinin ise 1.477.529,38 TL, 2.024.819,14 TL, 2.498.215,72 TL satış geliri elde ettiği görülmektedir.

Diğer konaklama işletmelerinin genel üretim giderlerine bakıldığında; 2014-2016 yıllarında sırasıyla D1 işletmesinin 88.543,74 TL, 103.543,45 TL, 185.371,15 TL; D2 işletmesinin 774.394,86 TL, 944.383,98 TL, 605.765,73 TL; D3 işletmesinin 393.207,86 TL, 394.953,60 TL, 167.736,36 TL genel üretim giderine sahip oldukları görülmektedir. Diğer konaklama işletmelerinin satış gelirlerine bakıldığında ise D1 işletmesinin 533.448,66 TL, 554.860,03 TL, 862.503,43 TL; D2 işletmesinin 3.710.484,75 TL, 4.417.243,75 TL, 4.408.793,86 TL; D3 işletmesinin ise 1.019.137,17 TL, 1.569.491,24 TL, 1.936.827,30 TL satış geliri elde ettiği anlaşılmaktadır. Termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin genel üretim giderlerinin ağırlıklı ortalamalarına bakıldığında termal turizm işletmelerinin 2014-2016 yıllarına göre sırasıyla 180.343,72 TL, 298.965,65 TL, 374.619,80 TL iken diğer konaklama işletmelerinin 418.715,49 TL, 480.960,34 TL, 319.624,41 TL'dir. Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin satış gelirlerinin ağırlıklı ortalamalarına bakıldığında ise termal turizm işletmelerinin ağırlıklı ortalamaları 1.258.104,71 TL, 1.770.314,04 TL, 2.220.805,91 TL iken diğer konaklama işletmelerinin 1.754.356,86 TL, 2.180.531,67 TL, 2.402.708,20 TL olduğu görülmektedir.

Tablo 3.12. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Genel Üretim Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			TOPLAM SATIŞLAR		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
T1	232.249,38	443.128,57	540.341,35	1.489.315,24	2.381.764,85	2.976.672,37
T2	21.219,04	23.940,21	26.149,78	807.469,51	904.358,13	1.187.529,63
T3	287.562,73	429.828,17	557.368,27	1.477.529,38	2.024.819,14	2.498.215,72
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	180.343,72	298.965,65	374.619,80	1.258.104,71	1.770.314,04	2.220.805,91
D1	88.543,74	103.543,45	185.371,15	533.448,66	554.860,03	862.503,43
D2	774.394,86	944.383,98	605.765,73	3.710.484,75	4.417.243,75	4.408.793,86
D3	393.207,86	394.953,60	167.736,36	1.019.137,17	1.569.491,24	1.936.827,30
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	418.715,49	480.960,34	319.624,41	1.754.356,86	2.180.531,67	2.402.708,20

Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin genel üretim giderleri ile toplam satışlarının oransal olarak karşılaştırılması, Tablo 3.12.'de yer almaktadır.

Tablo 3.12. incelendiğinde; genel üretim giderlerinin toplam satışlara oranının 2014-2016 yılları arasında sırasıyla işletmesinde %15.59, %18.61, %18.15; T2 işletmesinde %2.63, %2.65, %2.20; T3 işletmesinde %19.46, %21.23, %22.31 olduğu tespit edilmiştir. Diğer konaklama işletmelerindeki genel üretim giderlerinin toplam satışlara oranına bakıldığında; bu oranların D1 işletmesinde %16.60, %18.66, %21.49; D2 işletmesinde %17.53, %21.38, %13.74; D3 işletmesinde %38.58, %25.16, %8.66 olduğu görülmektedir. Genel üretim giderlerinin toplam satışlara oranının işletme türlerine göre ağırlıklı ortalamalarına bakıldığında; bu oran, termal turizm işletmelerinde %14.33, %16.89, %16.87 iken diğer konaklama işletmelerinde %23.87, %22.06, %13.30'dir.

Tablo 3.13. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Genel Üretim Giderleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ / TOPLAM SATIŞLAR		
	2014%	2015%	2016%
T1	15,59	18,61	18,15
T2	2,63	2,65	2,20
T3	19,46	21,23	22,31
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	14,33	16,89	16,87
D1	16,60	18,66	21,49
D2	17,53	21,38	13,74
D3	38,58	25,16	8,66
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	23,87	22,06	13,30

Genel üretim giderleri, toplam satışlar ve bunların birbirine olan oranları dikkate alınarak termal turizm işletmelerinin 2014, 2015 yıllarında genel üretim giderlerinin toplam satışlara olan oranlarının diğer konaklama işletmelerine göre daha az olduğu; 2016 yılında ise daha fazla olduğu söylenebilir. İşletmeler açısından bakıldığında genel üretim giderlerinin toplam satışlara oranının en yüksek olduğu termal turizm işletmesi %19.46, %21.23, %22.31 oranları ile T3 işletmesidir. Diğer konaklama işletmeleri içerisinde genel üretim giderlerinin toplam satışlara oranının en yüksek olduğu işletmeler 2014, 2015 yıllarında %38.58, %25.16 oranları ile D3 işletmesi; 2016 yılında %21.49 oranlarına sahip D1 işletmesidir. D3 işletmesinin ise 2016 yılında satış gelirlerinde artış yaşanırken genel üretim giderlerinde düşüş yaşanmıştır.

Termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin genel üretim giderleri ve toplam maliyetleri ile ilgili bilgilerin yer aldığı Tablo 3.13. incelendiğinde; 2014-2016 yılları itibariyle sırasıyla T1 işletmesinin 232.249,38 TL, 443.128,57 TL, 540.341,35 TL; T2 işletmesinin 21.219,04 TL, 23.940,21 TL, 26.149,78 TL; T3 işletmesinin 287.562,73 TL, 429.828,17 TL, 557.368,27 TL genel üretim giderine sahip olduğu belirlenmiştir. Termal turizm işletmelerinin toplam maliyetlerine bakıldığında T1 işletmesinin 1.066.068,51 TL, 1.788.325,32 TL, 2.149.582,83 TL; T2 işletmesinin 500.393,89 TL, 495.343,24 TL, 591.898,64 TL; T3 işletmesinin 535.551,89 TL; 773.515,76 TL, 1.033.963,21 TL maliyete katlandığı görülmektedir.

Diğer konaklama işletmelerinin genel üretim giderlerine bakıldığında; 2014-2016 yılları arasında sırasıyla D1 işletmesinin 88.543,74 TL, 103.543,45 TL, 185.371,15 TL; D2 işletmesinin 774.394,86 TL, 944.383,98 TL, 605.765,73 TL; D3 işletmesinin 393.207,86 TL, 394.953,60 TL, 167.736,36 TL genel üretim giderine sahip oldukları görülmektedir. Diğer konaklama işletmelerinin toplam maliyetleri incelendiğinde; 2014-2016 yılları itibariyle sırasıyla D1 işletmesinin 298.083,52 TL, 358.105,87 TL, 617.108,86 TL; D2 işletmesinin 2.493.480,59 TL, 3.053.025,10 TL, 3.826.541,74 TL; D3 işletmesinin 756.018,19 TL, 1.540.940,65 TL, 2.136.381,55 TL maliyete sahip olduğu görülmektedir. Termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin genel üretim giderlerinin ağırlıklı ortalamalarına bakıldığında termal turizm işletmelerinin 2014-2016 yıllarına göre sırasıyla 180.343,72 TL, 298.965,65 TL, 374.619,80 TL iken diğer konaklama işletmelerinin 418.715,49 TL, 480.960,34 TL, 319.624,41 TL'dir. Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin toplam maliyetlerinin ağırlıklı ortalamaları incelendiğinde ise 2014-2016 yılları itibariyle termal turizm işletmelerinin ağırlıklı ortalamalarının 700.671,43 TL, 1.019.061,44 TL, 1.258.481,56 TL; diğer konaklama işletmelerinin maliyetlerinin ağırlıklı ortalamalarının sırasıyla 1.182.527,43 TL, 1.650.690,54 TL, 2.193.344,05 TL olduğu görülmektedir.

Tablo 3.14. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Genel Üretim Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			TOPLAM MALİYET		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
T1	232.249,38	443.128,57	540.341,35	1.066.068,51	1.788.325,32	2.149.582,83
T2	21.219,04	23.940,21	26.149,78	500.393,89	495.343,24	591.898,64
T3	287.562,73	429.828,17	557.368,27	535.551,89	773.515,76	1.033.963,21
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	180.343,72	298.965,65	374.619,80	700.671,43	1.019.061,44	1.258.481,56
D1	88.543,74	103.543,45	185.371,15	298.083,52	358.105,87	617.108,86
D2	774.394,86	944.383,98	605.765,73	2.493.480,59	3.053.025,10	3.826.541,74
D3	393.207,86	394.953,60	167.736,36	756.018,19	1.540.940,65	2.136.381,55
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	418.715,49	480.960,34	319.624,41	1.182.527,43	1.650.690,54	2.193.344,05

Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin genel üretim giderleri ile toplam maliyetlerinin oransal olarak karşılaştırılması, Tablo 3.14.'de yer almaktadır. Tablo 3.14. incelendiğinde; genel üretim giderlerinin toplam maliyetlere oranının 2014-2016 yılları arasında T1 işletmesinde %21.79, %24.78, %25.14; T2 işletmesinde %4.24, %4.83, %4.42; T3 işletmesinde %53.69, %55.57, %53.91 olduğu belirlenmiştir. Diğer konaklama işletmelerindeki genel üretim giderlerinin toplam maliyetlere oranına bakıldığında; bu oranların D1 işletmesinde %29.70, %28.91, %30.04; D2 işletmesinde %31.06, %30.93, %15.83; D3 işletmesinde %52.01, %25.63, %7.85 olduğu tespit edilmiştir. Genel üretim giderlerinin toplam maliyetlere oranının işletme türlerine göre ağırlıklı ortalamalarına bakıldığında; bu oran, termal turizm işletmelerinde %25.74, %29.34, %29.77 iken diğer konaklama işletmelerinde %35.41, %29.14, %14.57'dir.

Tablo 3.15. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Genel Üretim Giderleri ile Toplam Maliyetlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ / TOPLAM MALİYET		
	2014%	2015%	2016%
T1	21,79	24,78	25,14
T2	4,24	4,83	4,42
T3	53,69	55,57	53,91
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	25,74	29,34	29,77
D1	29,70	28,91	30,04
D2	31,06	30,93	15,83
D3	52,01	25,63	7,85
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	35,41	29,14	14,57

Genel üretim giderleri, toplam maliyetler ve bunların birbirlerine olan oranları göz önünde bulundurulduğunda; termal turizm işletmelerinde 2014 yılında gerçekleşen genel üretim giderlerinin toplam maliyetler içerisindeki yerinin diğer konaklama işletmelerine göre daha az olduğu; 2015, 2016 yıllarında ise daha fazla olduğu söylenebilir. İşletmeler açısından bakıldığında genel üretim giderlerinin toplam maliyetlere oranının en yüksek olduğu termal turizm işletmesi %53.69, %55.57, %53.91 ile T3 işletmesi iken; diğer konaklama işletmeleri arasında ise 2014 yılında %52.01 oranı ile D3; 2015 yılında %30.93 ile D2; 2016 yılında %30.04 ile D1 işletmeleridir. Yıllar itibarıyla diğer konaklama işletmelerinin genel üretim giderlerinin toplam maliyetlere olan oranlarının büyüklükleri işletmeler arasında değişiklik göstermiştir. Ayrıca D2 ve D3 işletmelerinin 2016 yılında toplam maliyetlerinde artış gözlemlenirken genel üretim giderlerinde düşüş gözlemlenmiştir.

3.4.1.4. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Toplam Maliyetleri ve Toplam Satış Gelirleri ile İlgili Bulgu ve Analizler

Termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin toplam maliyetlerini ve satış gelirlerini gösteren Tablo 3.15. incelendiğinde; 2014-2016 yılları itibarıyla sırasıyla T1 işletmesinin 1.066.068,51 TL, 1.788.325,32 TL, 2.149.582,83 TL; T2 işletmesinin 500.393,89 TL, 495.343,24 TL, 591.898,64 TL; T3 işletmesinin 535.551,89 TL; 773.515,76 TL, 1.033.963,21 TL maliyete katıldığı görülmektedir. T1 işletmesi 1.489.315,24 TL, 2.381.764,85 TL, 2.976.672,37 TL; T2 işletmesi 807.469,51

TL, 904.358,13 TL, 1.187.529,63 TL; T3 işletmesi ise 1.477.529,38 TL, 2.024.819,14 TL, 2.498.215,72 TL satış geliri elde etmiştir.

Diğer konaklama işletmelerinin toplam maliyetleri incelendiğinde; D1 işletmesinin 298.083,52 TL, 358.105,87 TL, 617.108,86 TL; D2 işletmesinin 2.493.480,59 TL, 3.053.025,10 TL, 3.826.541,74 TL; D3 işletmesinin 756.018,19 TL, 1.540.940,65 TL, 2.136.381,55 TL maliyete sahip olduğu görülmektedir. Diğer konaklama işletmelerinin satış gelirlerine bakıldığında ise 2014-2016 yıllarında sırasıyla D1 işletmesinin 533.448,66 TL, 554.860,03 TL, 862.503,43 TL; D2 işletmesinin 3.710.484,75 TL, 4.417.243,75 TL, 4.408.793,86 TL; D3 işletmesinin ise 1.019.137,17 TL, 1.569.491,24 TL, 1.936.827,30 TL satış geliri elde ettiği görülmektedir. Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin 2014-2016 yılları itibariyle termal turizm işletmelerinin toplam maliyetlerinin ağırlıklı ortalamaları 700.671,43 TL, 1.019.061,44 TL, 1.258.481,56 TL; diğer konaklama işletmelerinin maliyetlerinin ağırlıklı ortalamaları 1.182.527,43 TL, 1.650.690,54 TL, 2.193.344,05 TL'dir. Satış gelirlerinin ağırlıklı ortalamalarına bakıldığında; termal turizm işletmelerinin ağırlıklı ortalamaları 1.258.104,71 TL, 1.770.314,04 TL, 2.220.805,91 TL iken diğer konaklama işletmelerinin 1.754.356,86 TL, 2.180.531,67 TL, 2.402.708,20 TL'dir.

Tablo 3.16. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Toplam Maliyetleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Rakamsal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	TOPLAM MALİYET			TOPLAM SATIŞLAR		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
T1	1.066.068,51	1.788.325,32	2.149.582,83	1.489.315,24	2.381.764,85	2.976.672,37
T2	500.393,89	495.343,24	591.898,64	807.469,51	904.358,13	1.187.529,63
T3	535.551,89	773.515,76	1.033.963,21	1.477.529,38	2.024.819,14	2.498.215,72
AĞIRLIKLI ORTALAMA	700.671,43	1.019.061,44	1.258.481,56	1.258.104,71	1.770.314,04	2.220.805,91
D1	298.083,52	358.105,87	617.108,86	533.448,66	554.860,03	862.503,43
D2	2.493.480,59	3.053.025,10	3.826.541,74	3.710.484,75	4.417.243,75	4.408.793,86
D3	756.018,19	1.540.940,65	2.136.381,55	1.019.137,17	1.569.491,24	1.936.827,30
AĞIRLIKLI ORTALAMA	1.182.527,43	1.650.690,54	2.193.344,05	1.754.356,86	2.180.531,67	2.402.708,20

Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin toplam maliyetleri ile toplam satışlarının oransal olarak karşılaştırıldığı Tablo 3.16. incelendiğinde; toplam maliyetlerin toplam satışlara oranı 2014-2016 yılları arasında sırasıyla T1 işletmesinde

%71.58, %75.08, %72.21; T2 işletmesinde %61.97, %54.77, %49,84; T3 işletmesinde %36.25, %38.20, %41.39 olduğu görülmektedir. Diğer konaklama işletmelerinde toplam satışlar ile toplam maliyetlerin oranları D1 işletmesinde %55.88, %64.54, %71.55; D2 işletmesinde %56.45, %69.12, %86.79; D3 işletmesinde %74.18, %98.18, %110.30 olduğu tespit edilmiştir. Toplam satışların toplam maliyetlere oranının işletme türlerine göre ağırlıklı ortalamalarına bakıldığında; termal turizm işletmelerinde toplam satışların toplam maliyetlere oranı %55.69, %57.56, %56.67 iken diğer konaklama işletmelerinde %67.41, %75.70, %91.29'dur.

Tablo 3.17. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Toplam Maliyetleri ile Toplam Satış Gelirlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması

ANALİZE DAHİL EDİLEN İŞLETMELER	TOPLAM MALİYET / TOPLAM SATIŞLAR		
	2014%	2015%	2016%
T1	71,58	75,08	72,21
T2	61,97	54,77	49,84
T3	36,25	38,20	41,39
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	55,69	57,56	56,67
D1	55,88	64,54	71,55
D2	56,45	69,12	86,79
D3	74,18	98,18	110,30
AĞIRLIKLİ ORTALAMA	67,41	75,70	91,29

Toplam maliyetlerin toplam satışlara oranları incelendiğinde; termal turizm işletmelerinin toplam maliyetlerinin toplam satışlara olan oranının ağırlıklı ortalamasının yıllar itibariyle diğer konaklama işletmelerinin oranının ağırlıklı ortalamasından daha düşük olduğu görülmektedir. Bu durum yıllar itibariyle diğer konaklama işletmelerinin toplam kârının termal turizm işletmelerinin toplam kârından daha düşük olduğunun göstergesidir. Ayrıca D1, D2, D3 işletmelerinde ise toplam maliyetlerinin toplam satışlara olan oranında 2015, 2016 yıllarında 2014 yılına göre artışlar olduğu göze çarpmaktadır. 2016 yılında D3 işletmesinin toplam maliyetlerinin satış gelirlerinden daha fazla olduğu görülmektedir. T2 işletmesinin ilk yıla göre toplam maliyetlerinin toplam satışlara olan oranında azalma gerçekleşmiştir.

3.4.1.5. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Gider Türlerinin Toplam Maliyete Oranı ile İlgili Bulgu ve Analizler

Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin ağırlıklı ortalamalarına göre gider türleri ile toplam maliyetlerinin oransal olarak karşılaştırılmasının yapıldığı Tablo 3.17. incelendiğinde; termal turizm işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin toplam maliyetlere oranının 2014-2016 yılları itibariyle sırasıyla %17.22, %14.38, %15.07 olduğu görülmektedir. Direkt işçilik giderlerinin toplam maliyetler içerisindeki payı %57.04, %56.28, %55.17 iken genel üretim giderlerinin payı %25.74, %29.34, %29.77'dir. Üç yılın genel ortalamaları incelendiğinde ise termal turizm işletmelerinde direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin %15.56, direkt işçilik giderlerinin %56.16, genel üretim giderlerinin %28.28 oranında toplam maliyetler içerisinde bir paya sahip olduğu görülmektedir. Diğer konaklama işletmelerinin gider türlerinin toplam maliyetlere olan oranlarına bakıldığında; direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin toplam maliyetler içerisinde %32.33, %37.98, %40.12 oranında paylara sahip olduğu görülmektedir. Direkt işçilik ve genel üretim giderleri ile toplam maliyetlerin oranları incelendiğinde; direkt işçilik giderlerinin toplam maliyetler içerisinde %32.26, %32.89, %45.31; genel üretim giderlerinin %35.41, %29.14, %14.57 paya sahip olduğu görülmektedir. Diğer konaklama işletmelerindeki maliyet unsurlarının üç yıllık genel ortalamalarına bakıldığında; direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin %36.81, direkt işçilik giderlerinin %36.82, genel üretim giderlerinin %26.37 oranında toplam maliyetler içerisinde yer aldığı görülmektedir.

Tablo 3.18. Termal Turizm İşletmeleri ve Diğer Konaklama İşletmelerinin Ağırlıklı Ortalamalarına Göre Gider Türleri ile Toplam Maliyetlerinin Oransal Olarak Karşılaştırılması

TERMAL TURİZM İŞLETMELERİ GİDER TÜRLERİ	AĞIRLIKLI ORTALAMALARA GÖRE GİDER TÜRLERİNİN TOPLAM MALİYETE ORANI			
	2014%	2015%	2016%	ORTALAMA
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	17,22	14,38	15,07	15,56
Direkt İşçilik Giderleri	57,04	56,28	55,17	56,16
Genel Üretim Giderleri	25,74	29,34	29,77	28,28
TOPLAM	100,00	100,00	100,00	100,00
DİĞER KONAKLAMA İŞLETMELERİ GİDER TÜRLERİ	AĞIRLIKLI ORTALAMALARA GÖRE GİDER TÜRLERİNİN TOPLAM MALİYETE ORANI			
	2014%	2015%	2016%	ORTALAMA
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	32,33	37,98	40,12	36,81
Direkt İşçilik Giderleri	32,26	32,89	45,31	36,82
Genel Üretim Giderleri	35,41	29,14	14,57	26,37
TOPLAM	100,00	100,00	100,00	100,00

Çalışmaya katılan termal turizm işletmelerinde ve diğer konaklama işletmelerinde 2014-2016 yılları arasında gerçekleşen gider türlerinin toplam maliyetlere oranlarına bakıldığında; termal turizm işletmelerinin toplam maliyetlerinin en fazlasını direkt işçilik giderlerinin, en azını ise direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin oluşturduğu görülmektedir. Diğer konaklama işletmelerinde ise direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderlerinin genel üretim giderlerinden daha fazla paya sahip olduğu söylenebilir. Buna ek olarak diğer konaklama işletmelerinde toplam maliyetler içerisinde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri yıllar itibariyle artarken, genel üretim giderleri azalmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülke ekonomilerinin gelişmesinde oldukça büyük yeri olan ve her geçen gün daha da büyüyen turizm sektörünün önemli birleşenlerinden birisi de konaklama işletmeleridir. Sayıları her geçen gün artan konaklama işletmeleri, teknolojik gelişmeler ve çetin rekabet koşulları dikkate alındığında; daha fazla kar elde edebilmek adına satışlarını arttırmak ve bunun yanında maliyetlerini kontrol etmek zorundadırlar. Konaklama işletmelerinde bulunan departmanların birbiri ile bütünleşik bir yapıya sahip olmaları, maliyetlerin yönetimi ve kontrolü ile ilgili faaliyetlerin karmaşık bir yapıda gerçekleşmesine sebep olmaktadır.

Çalışmada, Çanakkale ilinde faaliyet gösteren 3'ü termal turizm işletmesi olmak üzere 6 adet konaklama işletmesinin 2014-2016 yıllarına ait mali nitelikteki belgeleri üzerinde içerik analizi yapılmış, söz konusu işletme yetkililerine önceden hazırlanan sorular sorularak görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Mali nitelikteki belgeler incelendiğinde; işletmelerin maliyetlerinin muhasebe ilkelerine bağlı kalınarak direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim gideri olmak üzere üç gruba ayrıldığı görülmüştür. Her bir gider grubunun tutarları her işletme için ayrı ayrı olmak üzere toplam satış ve toplam maliyet tutarları ile karşılaştırılmıştır. Ayrıca bu gider gruplarının tutarları toplam satış ve toplam maliyet tutarlarına oranlanmıştır. Toplam maliyetler ve toplam satışlar karşılaştırılmış, toplam maliyetlerin toplam satışlara oranı hesaplanmıştır. Termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmelerinin gider türlerinin ağırlıklı ortalamaları, toplam maliyetlerinin ağırlıklı ortalamalarına oranlanmış ve kıyaslamalar yapılmıştır. Görüşmeler sonrasında elde edilen bilgiler ve mali nitelikli belgeler üzerinde yapılan analizler doğrultusunda termal turizm işletmeleri ve diğer konaklama işletmeleri arasındaki temel farklar ile ilgili varsayımlar oluşturulmuştur.

Yapılan analizler sonucunda; termal turizm işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin diğer konaklama işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderlerine göre toplam maliyetler içerisinde daha az paya sahip olduğu görülmektedir. Çalışmaya katılan termal turizm işletmeleri satış fiyatları karşılığında tam pansiyon (oda + kahvaltı + öğle yemeği + akşam yemeği) hizmeti vermekte iken diğer konaklama işletmeleri satış fiyatları karşılığında kahvaltı dahil konaklama (oda + kahvaltı) hizmeti vermektedir. Bu durum dikkate alındığında; direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin termal turizm işletmelerinde daha yüksek paya sahip olması beklenirken, bu işletmelerin

payları diğer konaklama işletmelerinin paylarından düşük çıkmıştır. Yapılan görüşmeler sırasında termal turizm işletmelerinin öğünlerinde büyük oranda perhiz yemekleri sundukları öğrenilmiştir. Termal turizm işletmelerinin direkt ilk madde ve malzemelerinin birim maliyetlerinin düşük olarak gerçekleşmesinin ve direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin toplam satışlara ve toplam maliyetlere oranının diğer konaklama işletmelerine göre düşük çıkmasının sebeplerinden birinin perhiz yemekleri sunmaları ile ilgili olduğu söylenebilir. Bu durumun termal turizm işletmelerinin sunmuş olduğu perhiz yemeklerinin daha çok sebze ağırlıklı olması, diğer konaklama işletmelerinin ise restoranlarında kırmızı et ağırlıklı alakart hizmeti sunmasından sebze ve kırmızı et arasındaki fiyat farkından kaynaklandığı düşünülmektedir. Ayrıca çalışmaya katılan termal turizm işletmelerinin kırsal ve jeotermal kaynakların bulunduğu alanlarda faaliyet gösterdikleri göz önünde bulundurulduğunda; termal turizm işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin direkt ilk madde ve malzemelere ulaşım zorluğu sebebiyle diğer konaklama işletmelerine göre daha fazla olması beklenmektedir. Ancak termal turizm işletmelerinin misafirlerine sundukları menülerin tabldot menü olması, bu işletmelerin satın almalarını toptan ve planlı şekilde gerçekleştirmelerine olanak sağlamaktadır. Termal turizm işletmelerinde direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin toplam maliyetler içindeki payının diğer konaklama işletmelerine göre düşük çıkmasının bir diğer sebebinin toptan ve planlı yapılan satın almalar olduğu düşünülmektedir.

Direkt işçilik giderleri ile ilgili yapılan analizler, termal turizm işletmelerinde gerçekleşen direkt işçilik giderlerinin diğer konaklama işletmelerine göre daha yüksek olduğunu göstermektedir. Bu durumun termal turizm işletmelerinin diğer konaklama işletmelerinde çalışan personelin yanı sıra sağlık alanında uzman olan personel çalıştırma zorunluluğundan kaynaklandığı söylenebilir.

Çalışmaya katılan konaklama işletmelerinin toplam maliyetlerinin toplam satışlara oranları göz önünde bulundurulduğunda; termal turizm işletmelerinde toplam maliyetlerin toplam satışlara oranının ağırlıklı ortalamaları yıllar itibariyle benzer iken diğer konaklama işletmelerinde bu oran yıllara göre dikkat çekici şekilde artmıştır. Termal turizm işletmelerinin karları yıllar itibariyle artarken diğer konaklama işletmelerinin karlarında düşüşler yaşanmış hatta D3 işletmesinin 2016 yılında zarar ettiği görülmüştür. Ayrıca 2015 yılında ülkemizin Rusya ile yaşamış olduğu krizden ve ülkemizdeki terör olaylarından turizm sektörünün olumsuz etkilendiği bilinen bir

gerçektir. Bunun yanında 2016 yılında yaşanan 15 Temmuz darbe girişimi ile birlikte turizm sektöründe ciddi bir kriz daha yaşanmıştır. Yaşanan bu olaylara bağlı ortaya çıkan turizm sektöründeki krizlerden diğer konaklama işletmeleri dikkat çekici şekilde etkilenirken termal turizm işletmelerinin bu krizlerden etkilenmediği görülmektedir. Bunun sebebinin ise termal turizm işletmelerinde konaklayan misafirlerin bu işletmeleri, daha çok sağlık sorunları sebebi ile zorunlu olarak tercih ettiklerinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu bağlamda termal turizm işletmeleri diğer konaklama işletmelerine göre konaklama hizmetlerinin yanında sağlık hizmetlerine dayalı satışlar yaptığından sektörel krize duyarlılığının daha düşük olduğu söylenebilir.

Termal turizm işletmelerinin ve diğer konaklama işletmelerinin 2014-2016 yıllarında gerçekleşen gider türlerinin toplam maliyetlere oranları göz önünde bulundurulduğunda; termal turizm işletmelerinin toplam maliyetlerinin en fazlasını direkt işçilik giderlerinin oluşturduğu görülmektedir. Mercan (2006) tarafından yapılan çalışmada da termal turizm işletmelerinde işçilik giderlerinin toplam maliyetler içerisinde en fazla paya sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Diğer konaklama işletmelerinde ise direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderlerinin toplam maliyetler içerisindeki paylarının genel üretim giderlerinden daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

Birçok ülke ve bölgede bulunan konaklama işletmelerinin maliyetleri üzerinde yapılan incelemeler sonucunda; konaklama işletmelerinin toplam maliyetler içerisinde direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin %16.2; direkt işçilik giderlerinin %32.9; genel üretim giderlerinin %50.9'luk paya sahip olduğu tespit edilmiştir (Çetiner 2002: 13). Bu çalışmada ise termal turizm işletmelerinin direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin toplam maliyetler içerisindeki oranı (%15.56) Çetiner (2002: 13) tarafından belirtilen %16.2 oranına yakındır. Diğer konaklama işletmelerinde ise bu oran (%36.81) belirtilen oranın iki katından daha fazladır. Termal turizm işletmelerinde direkt işçilik giderlerinin toplam maliyetler içerisindeki oranı (%56.16) Çetiner (2002: 13) tarafından belirtilen %32.9 oranından yüksektir. Diğer konaklama işletmelerinde ise bu oran (%36.82) belirtilen orana yakındır. Termal turizm işletmelerinde genel üretim giderlerinin toplam maliyetler içerisindeki oranı (%28.28) ve diğer konaklama işletmelerinin genel üretim giderlerinin toplam maliyetler içerisindeki oranı (%26.37) Çetiner (2002: 13) tarafından belirtilen %50.9 oranından düşüktür.

Görüşmeler sonrasında elde edilen bilgiler ve mali nitelikli belgeler üzerinde yapılan analizler sonucunda; termal turizm işletmelerinin kendine özgü özelliklere sahip olduğu belirlenmiştir. Bu özelliklere göre termal turizm işletmelerinin mali, finansal, yatırım vb. açılardan diğer konaklama işletmelerine göre farklılıkları olduğu düşünülmektedir. Bu farklılıklar şu şekilde açıklanabilir:

- Bireylerin termal turizm işletmelerini daha çok sağlık sorunlarını gidermek amacıyla tercih etmeleri, termal turizm işletmelerinin sektörel krizlerden daha az etkilenmesine olanak sağlamaktadır.
- Termal turizm işletmelerine gelen misafirlerin tedavi süreçleri uzun bir zamanı kapsadığı için diğer konaklama işletmelerindeki kalış süresine göre konaklama süreleri daha uzun olmaktadır.
- Termal turizm işletmelerinde konaklayan misafirlerin, konaklama süreleri boyunca işletmeden ayrılmaması işletme gelirlerini arttırmaktadır.
- Termal turizm işletmelerinde yiyecek ve içecek hizmetlerinin sebze ağırlıklı tabldot menü şeklinde sunulması, ilk madde ve malzeme giderlerinin bu konaklama işletmelerinde diğer konaklama işletmelerine göre daha düşük gerçekleşmesini sağlamaktadır. Ayrıca termal turizm işletmelerinde tabldot menü sunulduğu için bu işletmeler ilk madde ve malzeme satın alımlarını planlı şekilde gerçekleştirmekte ve bu da stok devir hızının düşük olmasına yardımcı olmaktadır.
- Termal turizm işletmelerinin Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından mali açıdan desteklenmesi ve misafirlerin tedavi ücretlerinin belirli kısmının Sağlık Bakanlığı tarafından karşılanması, işletmelerin alacaklarının tahsilatının düzenli gerçekleşmesine olanak sağlamaktadır.
- Termal turizm işletmelerinde yılın 12 ayı hizmet sunulması sezonluk işletmelere göre bazı maliyetlerin ve gelirlerin her ay gerçekleşmesine sebep olmaktadır.
- Termal turizm işletmelerinde konaklama, yeme içme, eğlence vb. hizmetlerin sunulmasında görevli personeller dışında sağlık alanında uzman personel çalıştırma zorunluluğu insan kaynakları açısından işletmenin işçilik giderlerini arttırmaktadır.
- Termal turizm işletmelerinin bünyelerinde tedavi edici ve sağlık sorunlarını önleyici hizmetler sunmaları işletme maliyetlerini arttırmakta ve diğer konaklama işletmelerine göre hizmet fiyatlandırmalarının farklı ve yüksek olmasına sebep olmaktadır.

Yapılan literatür incelemeleri sonucunda; termal turizm işletmelerinin kuruluşunda daha çok kırsal ve jeotermal kaynakların bulunduğu alanların seçilmesi altyapı ve üstyapı masraflarını arttırdığı görülmüştür. Ayrıca termal turizm işletmelerinin kuruluş aşamasında hem Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan hem de Sağlık Bakanlığı'ndan onay almaları, işletmelere hukuki açıdan bazı sorumluluklar ve maliyetler yüklemektedir. Son olarak termal turizm işletmelerinde tedavi süresince işletme kaynaklı bir sorunun yaşanması, hem misafirlerin sağlık problemi ile karşılaşmasına hem de termal turizm işletmelerinin hukuki açıdan büyük cezalar ve tazminatlar ödemelerine neden olmaktadır.

Çalışmaya katılan işletmelerin büyük çoğunluğunun maliyet kontrol ve yönetiminde geleneksel maliyet yöntemleri içerisinde yer alan fiili maliyet sistemini uyguladığı belirlenmiştir. Konaklama işletmelerinin organizasyon yapısı gereği bünyelerinde birçok departmanı bulundurmaları sebebiyle işletmelerin geleneksel maliyet yöntemlerini uygulamaları; departman maliyetlerinin kontrol ve yönetimini zorlaştırmaktadır. Bu sebeple işletmelerin modern maliyet yönetimi sistemleri içerisinde yer alan faaliyet tabanlı maliyet sistemini uygulamasının hem departman maliyetlerinin kontrol ve yönetimini kolaylaştıracağı hem de işletme verimliliğini arttıracacağı düşünülmektedir. Ayrıca işletmelerin faaliyet tabanlı maliyet sistemini uygulamaları ile doğru maliyet verilerine ulaşarak üst yönetimin sunulan hizmetler için daha doğru satış fiyatı belirleyeceği de düşünülmektedir.

Çanakkale'de altı adet termal turizm işletmesi bulunması sebebiyle araştırmanın eşit koşullarda gerçekleştirilmesi için altı adet diğer konaklama işletmesi araştırmaya dahil edilmek istenmiştir. Ancak altı adet termal turizm işletmesinden sadece üçü işletme ve mali bilgilerini paylaştığı için üç adet diğer konaklama işletmesi araştırmanın örneğine dahil edilmiştir. Çalışmanın üç adet termal turizm işletmesinin ve üç adet diğer konaklama işletmesinin mali nitelikli belgeleri ve bu işletme yetkilileri ile yapılan görüşmelerden elde edilen bilgileri doğrultusunda gerçekleştirilmesi bu çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Ancak ileride yapılacak olan çalışmalarda farklı bölgelerde bulunan daha fazla termal turizm işletmesi ve diğer konaklama işletmesinin araştırma evrenine dahil edilmesinin hem ilgili literatüre hem de uygulamaya katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

İlgili alanyazın incelendiğinde; konaklama işletmelerinin türlerine göre maliyet yönetimi açısından karşılaştırılması ile ilgili benzer bir çalışmanın olmayışı elde edilen

sonuçların karşılaştırılmasını ve genelleme yapılmasını zorlaştırmıştır. Çünkü işletmelerin gider türleri, toplam maliyetleri ve toplam satışları faaliyet gösterilen sektöre, işletme büyüklüğüne, stratejilerine vb. pek çok durumuna göre değişiklik göstermektedir. Bu sebepten gelecekte aynı sektörde veya farklı sektörlerde bulunan işletmelerin türlerine göre maliyet yönetimi açısından karşılaştırılması ile ilgili benzer çalışmaların yapılması hem sonuçlar arası karşılaştırmaların yapılabilmesine hem de genelleme yapılabilmesine olanak sağlayabilir. Ayrıca gelecekte yapılacak olan benzer çalışmalarda işletmelerin gider türlerinin, toplam maliyetlerinin, toplam satışlarının departmanlara göre ayrılarak analiz edilmesinin de hem ilgili literatüre hem de uygulamaya katkı sağlayacağı düşünülmektedir.



KAYNAKÇA

- Acar, Durmuş. *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü ile İlgili Bir Araştırma*, Asil Yayınevi, Ankara 2005.
- Acar, Durmuş; Hasan Şenol. “Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme Uygulama Düzeylerinin Tespitine Yönelik Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 20, 2014, 1-25.
- Acar, Vedat. “Konaklama Endüstrisinde Maliyet Yapısı”, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Ankara 2007.
- Ağaoğlu, Osman Kemal. *Türkiye’de Turizm Eğitimi ve Etkinliği*, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Ankara 1991.
- Ahipaşaoğlu, Suavi; İrfan Arıkan. *Seyahat Endüstrisi İşletmeleri*, Gazi Kitabevi, Ankara 2005.
- Akbulut, Gülpınar. “Türkiye’de Kaplıca Turizmi Ve Sorunları”, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 1, 2010, 35-54.
- Akdoğan, Nalan. *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara 2009.
- Akdoğan, Nalan. “Maliyet Muhasebesine Giriş”, (Ed. Ali Kartal; Ali Gündüz) *Maliyet Muhasebesi*, (içinde) Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, 2014, 2-35.
- Akgün, Ali İhsan. “Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemi Olarak Standart Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 2010, 36-64.
- Akın, Ahmet. Mamul Maliyetlerinin Saptanması ve Sipariş Maliyeti Yönteminin Uygulanması. <<http://www.mukellefgazetesi.com.tr/Abone/YAZARLAR/ahmetakin/-2003veoncesi/agustos2.asp>> (12.03.2017).
- Akova, İsmet. “Türkiye’de Turizm Sektörünün Olanakları ve Ekonomik Fonksiyonları”, *İstanbul Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 6, 1998, 59-92.
- Alagöz, Ali; Yunus Ceran. “Stratejik Maliyet ve Kar Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management)”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 2006, 61-83.
- Alkan, Hasan. “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar: Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, 2, 2001, 177-192.
- Alkan, Alper Tunga. “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13, 2005, 39–56.
- AlMaryani, Majeed A. Hatif; Hamza H. Sadik. “Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence”, *Procedia Economics and Finance*, 3, 2012, 387-396.
- Alsoboa, Sliman; Ali Al-Ghazzawi; Abdulhakim Joudeh. “The Impact of Strategic Costing Techniques on the Performance of Jordanian Listed Manufacturing

- Companies”, *Research Journal of Finance and Accounting*, Cilt: 6, Sayı: 10, 2015, 116-127.
- Altınbay, Ali. “Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16, 2006, 141-164.
- Altıntaş, Nalan. “Bir Konfeksiyon İşletmesinde Sipariş Maliyet Sistemi Uygulaması”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 2010, 140-152.
- Altuğ, Osman. *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2015.
- Ardıç, Muhammed; Turan Öndeş; Atakan Öztürk. “Maliyet Yönetimi Yaklaşımları ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliklerinin Araştırılması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 2012, 1-26.
- Arıkan, Rauf. *Araştırma Yöntem ve Teknikleri*, Nobel Akademik Yayıncılık, Ankara 2013.
- Arora, M. N.. *Cost and Management: Theory, Problems and Solutions*, Himalaya Publishing House, Mumbai 2009.
- Arzova, Burak. *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2002.
- Askarany, Davood. “Technological Innovations, Activity Based Costing and Satisfaction”, 2006. <https://www.researchgate.net/publication/229007798_Technological_innovations_activity_based_costing_and_satisfaction> (21.05.2017).
- Atay, Serdar; Hilal Yücel. *Turizm İşletmelerinde Kombine Hizmet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2007.
- Atmaca, Metin; Berna Burcu Yılmaz. “Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, 108, 2011, 15-34.
- Avder, Erdoğan. *Maliyet Muhasebesi*, Murathan Yayınevi, Trabzon 2012.
- Avder, Erdoğan. Muhasebenin Ülkemizdeki Tarihi Gelişimi ve Tek Düzen Hesap Planı. <<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/>> (10.04.2017).
- Ayboğa, Hanifi. “Bağımsız Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi Organizasyonu”, *Mali Çözüm Dergisi*, 64, 2003.
- Aziz Erden, Selman. “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği”, *Mali Çözüm Dergisi*, 64, 2003, 98-114.
- Babad, Yair M.; Bala V. Balachandran. “Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing”, *The Accounting Review*, Cilt: 68, Sayı: 3, 1993, 563-575.
- Barutçugil, İsmet Sabit. “*Turizm İşletmeciliği*”, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul, 1989.
- Basık, Feryal Orhon; İpek Türker. “Stratejik Maliyet Analizi Ve Yönetimi”, *V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, İstanbul 25-27 Kasım 2005, İstanbul Ticaret Üniversitesi, 53-58, İstanbul 2005.
- Basuki, Bas; Mertzha Dwiputri Riediansyaf. “The Application of TimeDriven Activity-Based Costing In the Hospitality Industry: An Exploratory Case Study”, *The Journal Of Applied Management Accounting Research*, Cilt: 12, Sayı: 1, 2014, 27-54.

- Başaran, Selman. "Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Etkinliğinin Hedef Maliyet Yöntemiyle Sağlanması: Alanya Bölgesinde Bir Uygulama", *Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Antalya 2014.
- Bayer, Zekai. *Turizme Giriş*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, İstanbul 1992.
- Bekçi, İsmail. *Konaklama Muhasebesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Basımevi, Isparta 2003.
- Bekçioğlu, Selim; Eymen Gürel; Ali Kızılyalçın. "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62, 2014, 19-36.
- Belkayalı, Nur. "Jeotermal Enerji Kaynaklarının Sağlık, Turizm ve Rekreasyon Amacıyla Kullanımı ve Ekonomik Değerinin Tespiti: Yalova Termal Kaplıcaları Örneği", *Jeotermal Kongresi Bildirileri Kitabı*, Ankara 23-25 Aralık 2009, TMMOB Jeofizik Mühendisleri Odası, 69-79, Ankara 2009.
- Bhatta, H.S. Mahabaleshwara. *Cost Accounting*, Himalaya Publishing House, Mumbai 2009.
- Biçici, Fırat. "Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması: Konaklama İşletmelerinde Bir Uygulama", *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Aydın 2016.
- Bilginoğlu, Fahir. "İşletme Yönetiminde Yeni bir Kavram: Maliyet Yönetimi", *Yönetim*, Cilt:5, Sayı: 19, 1994, 3-5.
- Bölükoğlu, İlhan; Işıl Özgen. "Yiyecek-İçecek İşletmelerinde Standart Maliyet Sistemi", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 1, 2006, 71-88.
- Bursal, Nasuhi; Yücel Ercan. *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, Der Yayınları, İstanbul 2002.
- Büyükmirza, Kamil. *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitabevi, Ankara 2012.
- Callahan, Kevin R.; Gary S. Stetz; Lynne M. Brooks. *Project Management Accounting: Budgeting, Tracking and Reporting Cost and Profitability*, John Wiley & Sons Inc., Canada 2011.
- Cardoş, Ildikó Réka; Ştefan Pete. "Activity-Based Costing (ABC) And Activity Based Management (ABM) Implementation – Is This The Solution For Organizations To Gain Profitability?", *Romanian Journal of Economics*, Cilt: 32, Sayı: 41, 2011, 151-168.
- Ceran, Yunus; Ali Alagöz. "Lojistik Maliyet Yönetimi: Lojistik Maliyetler ve Lojistik Maliyet Muhasebesi", *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, 2007, 153-175.
- Ceran, Yunus. *Stratejik Maliyet Yönetiminde Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetimi*, Tablet Yayınları, Konya 2008.
- Chiang, Bea. "Indirect Labor Costs and Implications for Overhead Allocation", *Accounting & Taxation*, Cilt: 5, Sayı: 1, 2013, 86-96.

- Ciğer, Ayşegül. “Yeni Maliyet Yaklaşımlarının Konaklama İşletmeleri Açısından Uygulanması ve Bir Uygulama”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Konya 2006.
- Cihangir, İsa Serhan. “Termal Turizm Potansiyelinin Bölgesel Kalkınmada Ekonomik Rolü: İlgin Termal Tesislerinde Bir Uygulama”, *Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Konya 2016.
- Cooper, Chris; John Fletcher; David Gillbert, Stephen Wanhill. “An Introduction to Tourism”, (Ed. Rebecca Shepird), *Tourism: Principles and Practice*, (içinde) Person Education, 2.Baskı, Edinburgh Gate, 1998, 5.
- Cooper, Robin; Robert S. Kaplan. “Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage”, *Accounting Horizons*, Cilt: 6, Sayı: 3, 1992, 1-14.
- Çabuk, Yıldız. “Geleneksel Maliyet Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 5, 2003, 109-116.
- Çalış, Yıldırım Ercan. “Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, 2013, 159-175.
- Çam, Mustafa. “Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolünün Önemi Ve Akdeniz Bölgesindeki Konaklama İşletmelerinde Bir Anket Çalışması”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 11, 2009, 503-524.
- Çetin, Turhan. “Termal Turizm Potansiyeli Açısından Kozaklı (Nevşehir) Kaplıcaları”, *Turkish Studies - Journal of International Periodical For The Languages, Literature and History of Turkish*, Cilt: 6, Sayı: 1, 2011, 899-924.
- Çetiner, Ertuğrul. *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara 2002.
- Çiçek, Recep ve Selçuk Avderen. "Sağlık Turizmi Açısından İç Anadolu Bölgesi'ndeki Kaplıca ve Termal Tesislerin Mevcut Yapısının ve Potansiyelinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma", *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 25, 2013, 25-35.
- Çontu, Mehmet. Termal Turizm İşletmelerinde Hizmet Standartlarının Geliştirilmesi, (Ed. Mustafa Altındış), *Termal Turizm*, (içinde) Nobel Yayıncılık, Ankara, 2015, 13-22.
- Çoşkun, Ali. “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, *Akademik Araştırmalar Dergisi*, 15, 2002-2003, 25-34.
- Çoşkun, Recai; Remzi Altunışık; Erkan Bayraktaroğlu; Engin Yıldırım. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: SPSS Uygulamaları*, Sakarya Kitabevi, Sakarya 2015.
- Dağlar, Hüseyin; Sebahattin Taş; Ezgi Cevher; Osman Akın. “Maliyet Yönetim Aracı Olarak Altı Sigma: Kuramsal Bir Yaklaşım”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 1, 2010, 235-255.

- Dalci, Ilhan; Veyis Tanis; Levent Kosan. "Customer Profitability Analysis With Time-Driven Activity-Based Costing: A Case Study In A Hotel", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Cilt: 22, Sayı: 5, 2010, 609-637.
- Didin, Saliha; Çağrı Köroğlu. "Konaklama İşletmelerinin Satışlar- Maliyetler Bakımından Rekabet Edebilme Durumu ve Gelecekte Beklentileri", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 7, 2008, 111-120.
- Dinçer, Mithat Zeki. *Turizm Ekonomisi ve Türkiye Ekonomisinde Turizm*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993.
- Doğan, Saime; Cemal Çakıcı. "Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama", *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 10, 2016, 38-51.
- Doğan, Sait; Nevin Şanlıer; Mehmet Tuncer. "Yiyecek-İçecek İşletmelerinin satış Çabalarında Etik: Kastamonu Örneği", *Kastamonu Eğitim Dergisi*, Cilt:18, Sayı: 1, 2010, 241-256.
- Dönmez, Adnan; Ali Arıcı; Filiz Angay Kutluk. "Antalya'daki Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü ve Fiyatlandırma Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma", *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, 2011, 201-222.
- Durer, Salih; Arzu Ö. Çalışkan; Halil E. Akbaş. "Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", *Maliye Finans Yazıları*, Cilt: 23, Sayı: 84, 2009, 105-134.
- Ece, Nalan. "Bankacılık Sektöründe Kaynak Maliyeti ve Kredi Fiyatlandırılmasına Etkileri", *Kadir Has Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Finans ve Bankacılık Doktora Programı, Yayınlanmamış Doktora Tezi*, İstanbul 2007.
- Elagöz, İsmail. "Genel Üretim Maliyetleri", (Ed. Halis Kalmış), *Maliyet Muhasebesi*, (içinde) 2016.
- Elitaş, Cemal; Oğuzhan Aydemir. "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları: İsviçre Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 39, 2008, 92-100.
- Erdoğan, Elmas; Filiz Aklanoğlu. "Termal Turizm ve Afyon-Gazlıgöl Örneği", *e-Journal of New World Sciences Academy*, Cilt:3, Sayı:1, 2008, 83-92.
- Erdoğan, Necmettin; Metin Saban. *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Beta Yayınevi, İstanbul 2010.
- Erfurt-Cooper, Patricia; Malcolm Cooper. *Health and Wellness Tourism: Spas and Hot Springs*, Channel View Publications, North York 2009.
- Ergül, Ayşe. "Hedef Maliyetleme Çerçevesinde Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Maliyet Etkinliği Boyutunda Entegrasyonu ve Konaklama İşletmelerinde Uygulanması", *Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Antalya 2014.
- Eser, Kazım. "Konaklama İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi ve Karlılık İlişkisi", *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Karaman 2009.

- Firuzan, Ali Rıza; Yusuf Yüksel Ayvaz. “Yeni Bir Felsefe Işığında Yan Sanayilerden Beklenenler ve Tam Zamanında Üretim”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 11, Sayı:1, 2004, 19-26.
- Firuzan, Esin. “Tam Zamanında Üretim Sisteminin Bir İşletmede Uygulanması”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:11, Sayı: 2, 2004, 41-51.
- Gençay, İbrahim Cemal. “Kurumsal Performans Değerleme ve Termal Turizm İşletmelerinde Kurumsal Performans Karnesi Oluşturulmasına Yönelik Model Önerisi”, *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, Tokat 2010*.
- Ger, Güliz. “Tüketici Araştırmalarında Nitel Yöntemler Kullanmanın İncelikleri ve Zorlukları”, *Tüketici ve Tüketim Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2009, 1-19.
- Gersil, Aydın. “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Ürün Yaşam Seyri Maliyet Yönteminin Analizi ve Bir İşletme Uygulaması”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara 2006*.
- Gezen, Aslı. “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemleri Kullanımının Mali Tablolara Yansıması: Çanakkale İlinde Bir Uygulama”, *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale 2012*.
- Gichaaga, Peter Mwangi. “Effects of Management Accounting Practices on Financial Performance of Manufacturing Companies in Kenya”, *University of Nairobi School of Business Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kenya 2014*.
- Giritlioğlu, İbrahim. “Yiyecek-İçecek Bölümlerinde İşgörenlerin ve Müsterilerin Hizmet Kalitesi Beklenti ve Algıları: Termal Otellerde Bir Araştırma”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, Balıkesir 2012*.
- Gökçen, Gürbüz. “Standart Maliyet Yönteminde Standart Sapmaların Nedenleri ve Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 59, 2002, 28-37.
- Gönenç Güler, Emel. “Turizm Arzı ve Turistik Ürün”, (Ed.Özdipçiner, Selma ve Gökhan Ayazlar), *Genel Turizm*, (içinde) Lisans Yayıncılık, İstanbul, 2014, 67-80.
- Gümüş, Umut Tolga. “Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Süreci ve Oda-Mönü Maliyetlerinin Belirlenmesi: Denizli’deki Küçük Ölçekli Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli 2005*.
- Gündüz, Hatice. ve Mehmet Emre, Güler. " Termal Turizm İşletmelerinde Çok Ölçütlü Karar Verme Teknikleri Kullanılarak Uygun Tedarikçinin Seçilmesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:30, Sayı:1, 2015, 203-222.
- Güngörmüş, Ali Haydar; Ender Boyar. ” TMS – 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması”, *Mali Çözüm Dergisi*, 102, 2010, 109-127.
- Güvercin Göçmen, Zeynep. " Turizm Çeşitlendirmesi Kapsamında İzmir’de Termal Turizmin Tedavi Amaçlı Kullanımı ve Ekonomik Değeri", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Eğitimi Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2008*.

- Harris, Peter; Peter Hazzard. *Accounting in The Hotel and Catering Industry*, Stanley Thornes Ltd., Britain 1987.
- Hatiboğlu, Zeyyat, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Lebib Yalkın Yayınevi, İstanbul 2003.
- Hayta, Ateş Bayazıt. “Turizm Pazarlamasında Tüketici Satın Alma Süreci ve Karşılaşılan Sorunlar”, *Kastamonu Eğitim Dergisi*, Cilt: 16, Sayı:1, 2008, 31-48.
- Hongren, Charles T.; Srikant M. Datar; George Foster; Madhav V. Rajan; Christopher Ittner. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, United States 2009.
- Hronec, Steven M.. “Cost Management for CIM: Get What You Need?”, *Automation*, Cilt: 35, Sayı: 8, 1988, 31-32.
- Hussein, Azize Tunç; Firuzen Saç. *Genel Turizm: Gelişimi ve Geleceği*. Siyasal Yayınevi, Ankara 2008.
- İlban, Mehmet Oğuzhan; Ahmet Köroğlu; Düriye Bozok. “Termal Turizm Amaçlı Seyahat Eden Turistlerde Destinasyon İmajı: Gönen Örneği”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:7, Sayı:13, 2008, 105-129.
- Jafari, Jafar ve J.R. Brent Ritchie. “Toward a Framework for Tourism Education: Problems and Prospects”, *Annals of Tourism Research*, Cilt: 8, Sayı: 1, 1981, 13-34.
- Kaldırım, Zeliha. “Muhasebe Standart ve Uygulamalarına Göre Finansman Giderlerinin İncelenmesi”, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara 2007.
- Kalmış, Halis. “Kuyumculuk İşletmelerinde Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulması ve Stokların Değerlemesi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Eskişehir 1989.
- Kalmış, Halis. “Maliyet Muhasebesi Kavramsal Çerçeve”, (Ed. Halis Kalmış), *Maliyet Muhasebesi*, (içinde) 2016.
- Kara, Ekrem. “Tam Zamanlı Üretim Siteminin Uygulanması ve Muhasebeleştirme İşlemleri: Merinos Masterbatch İşletmesinde Bir Uygulama”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 2, 2011, 409-423.
- Karagülle, M. Zeki; Mahmut B. Doğan. *Kaplıca Tıbbı ve Türkiye Kaplıca Rehberi*. Nobel Tıp Kitabevleri, İstanbul 2002.
- Karagülle, M. Zeki; Mahmut B. Doğan. *Türkiye Kaplıca ve Talasso Terapi Rehberi*. Nobel Tıp Kitabevleri, İstanbul 2005.
- Karakaya Demirkutlu, Fatma. “Maliyet Yönetimi ve Kobi’lerin Farkındalıkları: Ampirik Bir Çalışma”, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 2, 2015, 39-62.
- Karcıoğlu, Reşat. *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Aktif Yayınevi, Erzurum 2000.

- Kaşlı, Mehmet; Cüneyt Tokmak; Ebru Arslaner; Barış Demirci. Orhan Can Yılmazdoğan. *Bursa, Eskişehir, Bilecik'te Termal Turizm Sektör Raporu*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir 2012.
- Kaya, Gamze Ayça. "Hedef Maliyetleme", *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 1, 2010, 313-332.
- Kaynar, Burcu. "Termal Turizm İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyetleme Sistemi ve Afyon İlinde Bir Uygulama", *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Afyon 2005.
- Kervankıran, İsmail. "The Sustainable Usage Of Geothermal Sources And Their Importance In Tourism In Afyonkarahisar", *Journal of World of Turk,s*, Cilt: 6, Sayı:1, 2014, 201-212.
- Kılıç, Özcan. "Pazarlama Maliyetlerin Önemi ve Ayırıştırılması", *Yönetim*, Cilt: 4, Sayı: 16, 1993, 35-40.
- Kırılıoğlu, Hilmi; Doğan, Özlem. "Konaklama İşletmeleri Yönetim Muhasebesi'nin 2000-2014 Yılları Arası Akademik Gelişim Süreci", *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Cilt: 2, Sayı: 1, 2016, 136-161.
- Kısa Ovalı, Pınar. "Kitle Turizmi ve Ekolojik Turizmin Kavram, Mimari Ve Çevresel Etkiler Bakımından Karşılaştırılması", *YTÜ Mim. Fak. E-Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 2, 2007, 64-79.
- Kızılırmak, İsmail; Suna Mungan Ertuğral. "Sosyal Turizmin Gelişiminde Yerel Yönetimlerin Rolü ve Yapılan Uygulamalar", *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, 2012, 33-53.
- Kodaş, Davut; Erkan Dikici. "Ahlat, Kırsal Bölgesinde Gastronomi Turizminin Muhtemel Toplumsal Etkileri Üzerine Nitel Bir Çalışma", *Aksaray Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, 2012, 51-68.
- Kopar, İbrahim. "Erdemli (Kayseri) Maden Su Kaynağının Rekreasyon Alanı Olarak Planlanması", *Doğu Coğrafya Dergisi*, 7, 2002, 89-107.
- Koşan, Abdülkadir. "Turistik faaliyetlerde Sınıflandırma", (Ed. Selma Özdişçiner, Gökhan Ayazlar) *Genel Turizm*, (içinde) İstanbul, Lisans Yayıncılık, 2014, 48-64.
- Koşan, Levent; Erol Geçgin. "Müşteri Beklentisi ve Maliyet Yönetimi Hedef Maliyet Sistemi Ve Örnek Bir Uygulama", *Mali Çözüm Dergisi*, 106, 2011, 53-68.
- Kozak, Nazmi; Meryem Akoğlan Kozak; Metin Kozak. *Genel Turizm İlkeler-Kavramlar*, Detay Yayıncılık, Ankara 2001.
- Kozak, Nazmi; Meryem Akoğlan Kozak; Metin Kozak. *Genel Turizm: İlkeler-Kavramlar*, Detay Yayıncılık, Ankara 2009.
- Kozak, Nazmi. "Turizm Faaliyetlerinin Sınıflandırılması", (Ed. Meryem Kozak) *Genel Turizm Bilgisi*, (içinde) Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Web-Ofset Tesisleri, 2012, 18-37.
- Koroğlu, Çağrı; Fırat Biçici; Durmuş Sezer. "Otel İşletmelerinde Maliyet Kontrolünün Rekabet Üstünlüğüne Etkisi", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, 2011, 33-48.

- Koroğlu, Çağrı. “Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analiz ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama”, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Aydın 2012.
- Köse, Tunç. “Faaliyete Dayalı Yönetim ve Süreci”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 2, 2005, 93-113.
- Kutlan, Serhat. *Maliyet Kontrolü ve Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulama*, Alfa Yayınevi, İstanbul 1998.
- Kutlu, Hüseyin Ali; Ali Rıza Ağ. “Üretim İşletmeleri Açısından Safha Maliyet Sisteminin İncelenmesi: Aşkale Çimento Fabrikasında Bir Uygulama”, *Iğdır Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, 31-50.
- Kültür ve Turizm Bakanlığı. <<http://yigm.kulturturizm.gov.tr/TR,11479/turkiyede-saglik-ve-termal-turizm.html>> (08.12.2016).
- Kültür ve Turizm Bakanlığı. <<http://yigm.kulturturizm.gov.tr/TR,11481/termal-turizm-master-plani-2007-2023.html>> (20.01.2017).
- Lazol, İbrahim. *Maliyet Muhasebesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2011.
- Lazol, İbrahim. *Genel Muhasebe*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2013.
- Maviş, Feri; Meryem Akoğlan. “Turizm ve Turist Kavramı”, (Ed. Ali Atıf Bir) *Genel Turizm Bilgisi*, (içinde) Anadolu Üniversitesi, Eskişehir 1996.
- McIntosh, Robert W. ve Charles R. Goeldner. *Tourism: Principles, Practices, Philosophies*, Brisbane, New York 1990.
- Mercan, Şefik Okan. “Türkiye'deki Termal Otel İşletmelerinde Hizmet Birim Maliyetlerinin Belirlenmesi Ve Maliyet Yönetimi Uygulamalarının Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Çanakkale 2006.
- Mısırlı, İrfan. “*Seyahat Acentacılığı ve Tur Operatörlüğü*”, Detay Yayıncılık, Ankara 2010.
- Mueller, Hansruedi; Eveline Lanz Kaufmann. “Wellness Tourism: Market Analysis Of A Special Health Tourism Segment And Implications For The Hotel Industry”, *Journal of Vacation Marketing*, Cilt: 7, Sayı:1, 2000, 5-18.
- MUSGT. Hesap Planı Açıklamaları. <<http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=4009>> (17.05.2017).
- MUSGT. 2 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. <<http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=4053>> 14.05.2017.
- Oğan, Yener; Abitter Özulucan. “Doğu Karadeniz Bölgesinde Otel İşletmelerinde Kalite Maliyet Sistemleri”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 1 2017, 70-86.
- Okutmuş, Ercüment; Ayşe Ergül. “Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 65, 2015, 97-116.

- Oliver, Lianabel. *The Cost Management Tollbox: A Manager's Guide to Controlling Costs and Boosting Profits*, Amacom, New York, USA 2000.
- Oyewo, Babajide Michael. "Strategic Cost Management as a recession survival tool in the Nigerian Manufacturing and Financial Service Industries", *Research Journal of Finance and Accounting*, Cilt: 4, Sayı: 11, 2013, 71-81.
- Öğmen, Cengiz. "Otel İşletmelerinde Mevsim Dışı Satışların Maliyet Yönetimi Açısından İncelenmesi ve Örnek Bir Uygulama", *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Muğla 2010.
- Öğrendik, Giray. Ar-Ge Harcamalarının Gider Veya Maliyet Olarak Muhasebeleştirileceği Dönem. < <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/001/>> (22.03.2017).
- Öndaş, Alp. "Maliyet Yönetiminde Rasyonel Bir Anlayış: Hedef Maliyetleme", *Mali Çözüm Dergisi*, 65, 2003, 195-198.
- Öndeş, Turan; Büşra Tosunoğlu. "TR90 Bölgesinde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Üretim Maliyetlerinin Rekabet Gücü Üzerindeki Etkisi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 68, 2015, 1-16.
- Ören, Veli Erdinç. "Müşteri Karlılık Analizinde Faaliyet Tabanlı ile Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi: Seyahat Acentesi Örnek Olayı", *Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Antalya 2011.
- Örnek, İbrahim; Aliye Akın. "Turizmin İstihdam Üzerindeki Etkisini Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 40, 2017, 344-356.
- Özata, Doğan. "Otomotiv Parçaları Üreten Bir İşletmede Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarının Karşılaştırılması", *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 1, 2017, 233-254.
- Özdemir, Şuayip. "Türkiye'nin Termal Sağlık Turizmi Potansiyeli", (Ed. Mustafa Altındiş), *Termal Turizm*, (içinde) Nobel Yayıncılık, Ankara 2015, 1-10.
- Özmen, Sibel. *Tekdüzen Hesap Plan: SMMM – YMM Mevzuatı*, Seçkin Yayınları, Ankara 2012.
- Öztaş, Kadir ve Tahsin Karabulut. *Turizm Ekonomisi Genel Turizm Bilgileri*, Detay Yayıncılık, Ankara 2006.
- Öztürk, Mensure ve Murat Bayat. "Uluslararası Turizm Hareketlerinde Sağlık Turizminin Rolü ve Kalite Çalışmalarının Önemi Bir Literatür Çalışması", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:1, Sayı:2, 2011, 135-156.
- Pavlatos,Odysseas; Ioannis Paggios. "Management Accounting Practices İn The Greek Hospitality Industry", *Managerial Auditing Journal*, Cilt: 24, Sayı: 1, 2009, 81-98.

- Rao, M. E. Thukaram. *Elements of Costing*, New Age International Publishers, New Delhi 2009.
- Roztock, Narcyz; Jorge F. Valenzuela; José D. Porter; Robin M. Monk; Kim LaScola Needy. "A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies", *American Society of Engineering Management Conference*, USA 21-23 Ekim 1999, American Society for Engineering Management, USA 279-288.
- Samur, Muharrem. "Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Kullanılmasının Finansal Raporlar Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi Ve Bir Uygulama", *Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 2012, 1-11.
- Sandal, Ersin Kaya; Nadire Karademir. "İlıca (Kahramanmaraş) Kaplıcalarında Termal Turizm Odaklı Rekreasyon Faaliyetleri", *Türk Coğrafya Dergisi*, 64, 2015, 39-50.
- Sandıkçı, Mustafa. "Termal Turizm İşletmelerinde Sağlık Beklentileri ve Müşteri Memnuniyeti", *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, 2008.
- Sandıkçı, Mustafa; Ünal Özgen. "Afyonkarahisar İlinin Termal Turizm Açısından SWOT Analizi ile Değerlendirilmesi", *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 3, 2013, 51-79.
- Saraç, Salih. *Turizm İşletmeleri ve İşletmeciliği Öğrencileri İçin Konaklama Muhasebesi*, Adım Yayıncılık, Ankara 1989.
- Sarıkaya, Burcu. "4 ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama", *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Aydın 2008.
- Savcı, Mustafa; A. Cemkut Badem. "Kuru Çay Üreten İşletmelerde Üretim Faaliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, 118, 2013, 15-42.
- Smith, Wilbur I.; Archie Lockamy. "Target Costing for Supply Chain Management: An Economic Framework", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Cilt: 12, Sayı: 1, 2000, 67-77.
- Soyaltın, Tuncay. "Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama", *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, İstanbul 2007.
- Sökmen, Alptekin. "Yiyecek İçecek Hizmetleri Yönetimi ve İşletmeciliği", Detay Yayıncılık, Ankara 2006.
- Sönmez, Ersan. "Tam Zamanında Üretim Sisteminde Maliyet Muhasebesi Sisteminin Yapısı Ve İşleyiş", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 2, 2007, 69-90.
- Sönmez, Feriştah; Bekir Gerekan. "Çağdaş Maliyetleme Yöntemlerinden Biri Olan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi: Hazır Beton Sektörü Üzerinde Uygulama", *Mali Çözüm Dergisi*, 138, 2016, 13-26.

- Sucu, Özgür Ekin. “Konaklama İşletmelerinde Etkin Maliyet Yönetimi ve Bir Uygulama”, *Journal of Social And Humanities Sciences Research*, Cilt: 4, Sayı: 3, 2017, 412-427.
- Şen, Lütfi Mustafa. “Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Beş Yıldızlı Otel İşletmesi Uygulaması”, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Sakarya 2013.
- Şener, Recep. *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 2004.
- Taşlıgil, Nuran. “Manisa'nın Termal Turizm Potansiyeli”, *Türk Coğrafya Dergisi*, 1995 299-317.
- Taylor, James C.. *Project Scheduling and Cost Control: Planing, Manitoring and Controlling The Baseline*, J. Ross Publishing, USA 2008.
- Thomas, Dobbstein; Brehm Carsten. “Perception of Cost, Cost Drivers, Human Resource Management, Long And Short Term Critical Success Factors İn The Hotel İndustry: Recommendations For Hotel Management”, *African Journal of Business Management*, Cilt: 6, Sayı: 41, 2012, 10578-10590.
- Timm, Patricia. “Perceptions of Value-Stream Costing and the Effect on Lean-Accounting Implementation”, *Walden University College of Management and Technology Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Washington 2015.
- Timur, Alp. *Turizm İşletmeciliği*, Detay Yayıncılık, Ankara 2015.
- Tokmak, Cüneyt. “Termal Turizm”, (Ed.Saadet Pınar Temizkan), *Sağlık Turizmi*, (içinde) Detay Yayıncılık, Ankara 2015.
- Tribe, John. “The Indiscipline of Tourism”, *Annals of Tourism Research*, Cilt: 24, Sayı: 3, 1997, 638-657.
- Tunçşiper, Bedriye; Mehmet Kaşlı. “Termal Turizmin Ekonomik Etkileri: Gönen Örneği”, *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1, 2008.
- Turizm Bakanlığı. *Sağlık Turizmi ve Turizm Sağlığı*, 1993.
- Türksoy, Adnan. “Konaklama İşletmelerinde Mali Başarısızlığa Yol Açan Etmenler”, *Ege Akademik Bakış*, Cilt: 7, Sayı: 1, 2007, 99-115,
- Türksoy, Adnan; Selcen Seda Türksoy. “Termal Turizmin Geliştirilmesi Kapsamında Çeşme İlçesi Termal Kaynaklarının Değerlendirilmesi”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Cilt:10, Sayı:1, 2010, 699-725.
- Türnüklü, Abbas. “Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme”, *Kuram ve Uygulama Eğitim Yönetimi*, Cilt: 6, Sayı: 24, 2000, 543-559.
- Uçkun, Seher. “Turizm işletmeleri”, (Ed. Şehnaz Demirkol, Burhanettin Demirkol), *İşletme ve işletme Türleri*, (içinde) Değişim Yayınları, İstanbul 2004.
- Uluçecen, Tolga Han. “Özel İlgi Turizmi: Kapsamı, Çeşitleri Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Kültür Ve Turizm Bakanlığı Dış İlişkiler Ve Avrupa Birliği Koordinasyon Dairesi Başkanlığı Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi*, Ankara 2011.
- Unutkan, Özcan. “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi Ve Bir Uygulama”, *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 2010, 87-106.

- Usal, Alparslan; Osman Avşar Kurgun. *Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri*, Detay Yayıncılık, Ankara 2006.
- Usta, Öcal. *Turizm: Genel ve Yapısal Yaklaşım*, Detay Yayıncılık, Ankara 2012.
- Utku, Mehmet. “Şarap Üretim İşletmelerinde Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Denizli 2015.
- Ülker, İsmet. *Sağlık Turizmi*, Yorum Matbaası, Ankara 1994.
- Üstün, Rifat. “Soba Sanayinde Üretim Maliyetlerinin Saptanması Ve Kontrolü”, *Soba Sanayi Kongresi Bildiriler Kitabı*, Eskişehir 23-25 Kasım 1990, TMMOB Makine Mühendisleri Odası, 137-146, Eskişehir 1990.
- Vaughn, Paige; Carola Raab; Kathleen B. Nelson. “The Application of Activity-Based Costing to A Support Kitchen In A Las Vegas Casino”, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Cilt: 22, Sayı: 7, 2010, 1033-1047.
- Verbeeten, Frank H. M.. “Public Sector Cost Management Practices in The Netherlands”, *International Journal of Public Sector Management*, Cilt: 24, Sayı: 6, 2011, 492-506.
- Yağmur, Bülent ve Bülent Okur. "Bitkisel Üretimde Termal Suların Kullanım Olanakları", *Ege Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, Cilt:46, Sayı:2, 2009, 123-128.
- Yalçın, Selçuk. “Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15, 2006, 15-34.
- Yereli, Ayşe N.; Nilgün Kayalı; Lale Demirlioğlu. “Karma Maliyet Yöntemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 2, 2015, 437-464.
- Yıldıztekin, İhsan. “Konaklama Hizmetlerinde Maliyete Dayalı Fiyatlandırma Ve Fiyat Değişiminin Bölüm Karlılığına Etkileri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 23, Sayı: 4, 2009, 215-240.
- Yılmaz, Gülzade. “Konaklama İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Maliyet Analizleri ve Uygulama”, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul 2015.
- Yirik, Şevket, Remziye Ekici; Furkan Baltacı. *Türkiye ve Dünyada Sağlık Turizmi: Medikal Turizm*, Detay Yayıncılık, Ankara 2015.
- Yükçü, Süleyman. *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Birleşik Matbaacılık, İzmir 2007.
- Yüzbaşıoğlu, Nedim. “İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12, 2004, 387-410.8
- 25852 Sayılı Resmi Gazete. (21 Haziran 2005).
<<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/10/20051025-8.htm>> (07.01.2017).

EKLER**EK-1: Görüşme Formu****İŞLETMEYE İLİŞKİN BİLGİLER**

1. İşletme türünüz nedir?

- Termal Turizm İşletmesi Diğer Konaklama İşletmesi

2. Sunmuş olduğunuz pansiyon tipi nedir?

- Oda+Kahvaltı Yarım Pansiyon
 Tam Pansiyon Herşey Dahil

3. İşletmenizin ortalama birim satış fiyatı nedir?

4. İşletmenize gelen misafirlerin işletmeyi tercih etme sebepleri nelerdir?

5. İşletmenizin restoranında sunduğunuz menü çeşidi nedir?

6. Restoran menülerinizde bulunan yiyecekler içerisinde ağırlıklı olarak hangi ilk madde ve malzeme türü yer almaktadır?

7. İşletmenizde hizmet sunmak için kullandığınız ilk madde ve malzemelerin satın alımını hangi aralıklarla yapmaktasınız?

8. İşletmenizde kaç personel çalışmaktadır?

9. İşletmenizde sağlık alanında uzman personel çalışmakta mı? Eğer çalışıyorsa, kaç sağlık personeli çalışmaktadır?

10. İşletmenizin aylık doluluk oranı ne kadardır?

11. İşletmenize gelen misafirlerin ortalama konaklama süreleri ne kadardır?

12. İşletmenize gelen misafirler günlük ortalama kaç saatini tesisiniz içerisinde geçirmektedirler?

13. Devlet tarafından herhangi bir teşvik alıyor musunuz? Alıyorsanız bu teşvikler nelerdir?

14. İşletmenizde hangi maliyet yönetimi sistemini kullanıyorsunuz?

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> Standart Maliyet Sistemi | <input type="checkbox"/> Standart Maliyet Sistemi |
| <input type="checkbox"/> Fiili Maliyet Sistemi | <input type="checkbox"/> Tahmini Maliyet Sistemi |
| <input type="checkbox"/> Safha Maliyet Sistemi | <input type="checkbox"/> Sipariş Maliyet Sistemi |
| <input type="checkbox"/> Hedef Maliyet Sistemi | <input type="checkbox"/> Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi |
| <input type="checkbox"/> Tam Zamanında Üretim Maliyet Sistemi | <input type="checkbox"/> Diğer..... |

