

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ
UYGULAMALARINI TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA**

MUSTAFA SARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**İşletme Ana Bilim Dalı
Yrd. Doç. Dr. Alper Veli Çam
2012
(Her Hakkı Saklıdır)**

T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ
UYGULAMALARINI TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA

(A Study To Determine The Practices Of Hospitality Accounting Management)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mustafa SARI

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Alper Veli ÇAM

**GÜMÜŞHANE
AĞUSTOS, 2012**

TEZ KABUL VE ONAY TUTANAĞI

Yrd. doç Dr. Alper Veli Çam danışmanlığında, Mustafa Sarı tarafından hazırlanan "Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarını Tespit Etmeye Yönelik Bir Çalışma" başlıklı çalışma, / / tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi (Başkan):

İmza:

.....

.....

Jüri Üyesi (Danışman):

İmza:

.....

.....

Jüri Üyesi:

İmza:

.....

.....

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

..... / /

Doç. Dr. Orhan KÜÇÜK
Enstitü Müdürü

TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarını Tespit Etmeye Yönelik Bir Çalışma" başlıklı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunların atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurlarımın doğrularım.

Tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

<input type="checkbox"/>	Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
<input type="checkbox"/>	Tezim sadece Gümüşhane Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
<input type="checkbox"/>	Tezimin yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

..... / /

İmza

Öğrencinin Adı Soyadı: **Mustafa SARI**

ÖNSÖZ

Turizm endüstrisi içerisinde yer alan konaklama işletmeciliği ülke ekonomisi içerisinde döviz girdisi ve istihdam yönünden oldukça büyük bir önem arz etmektedir. Son yıllarda ülkemizde birçok modern ve yeni konaklama işletmelerinin sayısının artmasıyla konaklama işletmelerinin muhasebesi de uzmanlık gerektiren önemli bir muhasebe dalının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Bu çalışmamın yürütülmesinde ve tamamlanmasında danışmanlığımı yapan değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Alper Veli Çam'a, anket sonuçlarının değerlendirilmesi ve yorumlanması aşamasında yardımını esirgemeyen değerli hocam Öğr. Gör. Handan Çam'a ve öğrenim hayatım boyunca bana destek olan sevgili annem ve babama, çevirilerde yardımlarını esirgemeyen sevgili ablam Arzu Sarı Abay'a, çalışmam boyunca desteğini eksik etmeyen sevgili arkadaşım Nagehan Aydın'a teşekkürlerimi borç bilirim.

Gümüşhane — 2012

Mustafa Sarı

İÇİNDEKİLER

İÇ KAPAK.....	I
TEZ KABUL VE ONAY TUTANAĞI.....	II
TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI	III
ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET.....	X
ABSTRACT	XI
TABLolar DİZİNİ	XII
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	XIII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TURİZM ENDÜSTRİSİ VE TURİZM İŞLETMELERİ

1.1. Turizm Olayı ve Turizm Kavramı.....	4
1.2. Turizm Endüstrisi ve Temel Özellikleri	5
1.3. Turizm İşletmelerinin Tanımı ve Fonksiyonel Açıdan Sınıflandırılması.....	10
1.3.1. Konaklama İşletmeleri.....	10
1.3.1.1. Asli Konaklama İşletmeleri.....	10
1.3.1.2. Yardımcı Konaklama İşletmeleri.....	11
1.3.2. Seyahat İşletmeleri.....	12
1.3.3. Yiyecek-İçecek İşletmeleri	15
1.3.4. Rekreasyon İşletmeleri	16
1.3.5. Ulaştırma İşletmeleri	17
1.3.6. Diğer Turizm İşletmeleri	18

İKİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİ

2.1. Konaklama İşletmeleri Tanımı	20
2.2. Konaklama İşletmelerinin Tarihsel Gelişimi	21
2.3. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri	24
2.4. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması ve Amaçları	25
2.4.1. Büyüklüklerine Göre Konaklama İşletmeleri.....	26

2.4.1.1. Küçük Konaklama İşletmeleri	26
2.4.1.2. Orta Büyüklükteki Konaklama İşletmeleri	27
2.4.1.3. Büyük Konaklama İşletmeleri (Endüstriyel Konaklama İşletmeleri).....	27
2.4.2. Gelişme Aşamaları Bakımından Konaklama İşletmeleri	27
2.4.2.1. Lüks Oteller (Hotel de Luxe).....	27
2.4.2.2. Vasat Konaklama İşletmeleri (Hotellerie Moyenne)	27
2.4.2.3. Yardımcı Konaklama Tesisleri (Para- Hotellerie).....	28
2.4.3. Karşılıklı Konaklama İhtiyacının Türü Bakımından Konaklama İşletmeleri	28
2.4.3.1. Merkezi Oteller	28
2.4.3.2. Resort Oteller (Tatil Otelleri).....	29
2.4.3.3. Moteller (Karayolu Yolu Otelleri).....	29
2.4.3.4. Şehir Dışı Oteller	29
2.4.3.5. Kıyı Otelleri	30
2.4.3.6. Kaplıca Kür Otelleri.....	30
2.4.3.7. Kongre Amaçlı Konaklama İşletmeleri	30
2.4.4. Ulaştırma Araçları İle Olan Bağlantıları Bakımından Konaklama İşletmeleri	30
2.4.4.1. Hava Alanı Otelleri.....	30
2.4.4.2. İstasyon Otelleri.....	31
2.4.4.3. Liman Otelleri.....	31
2.4.4.4. Karayolları Kavşak Otelleri.....	31
2.4.5. Faaliyet Süreleri Bakımından Konaklama İşletmeleri.....	31
2.4.5.1. Devamlı Oteller	31
2.4.5.2. Mevsim Otelleri	32
2.4.6. Hukuki Bakımdan Bağlı Oldukları Statülere Göre Konaklama İşletmeleri	32
2.4.6.1. Turizm İşletme Belgeli Konaklama Tesisleri.....	33
2.4.6.2. Belediye Belgeli Konaklama İşletmeleri	33
2.4.7. Mülkiyetleri Bakımından Konaklama İşletmeleri.....	33
2.5. Türkiye'de Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması	34

2.6. Konaklama İşletmelerinin Organizasyon Yapısı	34
2.6.1. Faaliyet Departmanı	36
2.6.1.1. Odalar ve Önbüro Departmanı.....	36
2.6.1.2. Yiyecek - İçecek Departmanı.....	37
2.6.1.3. Yardımcı Departmanlar	38
2.6.2. Hizmet Departmanı.....	38
2.6.2.1. Personel Departmanı	38
2.6.2.2. Teknik Hizmetler Departmanı.....	39
2.6.2.3. Çamaşırhane Departmanı	39
2.6.2.4. Güvenlik Departmanı	40
2.6.2.5. Pazarlama ve Satış Departmanı	40
2.6.2.6. Muhasebe Departmanı	41

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMLERİ	
3.1. Muhasebe Kavramı ve Konaklama İşletmelerinde Muhasebenin Önemi....	47
3.2. Muhasebe Türleri.....	48
3.3. Yönetim Muhasebesi Kavramı	49
3.4. Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesini Önemi	50
3.5. Gider, Maliyet ve Harcama Kavramları	51
3.6. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Unsurları	52
3.6.1. Faaliyet Hacmiyle İlişkilerine Göre Maliyetler	52
3.6.1.1. Sabit Maliyetler	53
3.6.1.2. Yarı Sabit Maliyetler.....	54
3.6.1.3. Değişken Maliyetler	55
3.6.2. Ürünlere Yüklenilmesine Göre Maliyetler.....	58
3.6.2.1. Direk Maliyetler.....	58
3.6.2.2. Endirek Maliyetler.....	59
3.6.3. Denetlenme Açısından Maliyetler	59
3.6.3.1. Denetlenebilen Maliyetler.....	60
3.6.3.2. Denetlenemeyen Maliyetler	60
3.6.4. Gerçekleşme Durumuna Göre Maliyetler.....	61
3.6.4.1. Fiili Maliyetler	61

3.6.4.2. Standart Maliyetler	61
3.6.4.3. Geleceğe Dönük Maliyetler	62
3.6.5. İşlevsel Anlamda Maliyetler	62
3.6.5.1. Tedarik Maliyeti	62
3.6.5.2. Üretim Maliyeti.....	63
3.6.6. Karar Verme Açısından Maliyetler.....	64
3.6.6.1. Farklılaşan Maliyetler	65
3.6.6.2. Batmış Maliyetler	65
3.6.6.3. Fırsat (Alternatif) Maliyetleri	65
3.6.6.4. Marjinal Maliyet (Ek Maliyet).....	65
3.6.6.5. Kaçınılmaz (Karşılıksız) Maliyetler.....	66
3.6.6.6. Kaçınılabılır (İstemli) Maliyetler	66
3.6.7. Sunulan Hizmetlere Göre Maliyetler	66
3.6.7.1. Konaklama Hizmetleriyle İlgili Maliyetler	66
3.6.7.2. Yiyecek ve İçecek Hizmetleriyle İlgili Maliyetler	67
3.6.7.3. Sunulan Diğer Hizmetlerle İlgili Maliyetler	68
3.7. Yiyecek - İçecek Maliyet Kontrolü	68
3.7.1. Yiyecek Maliyet Kontrol Sistemi.....	68
3.7.1.1. Yüzde İle Maliyet Kontrol Sistemi.....	69
3.7.1.2. Standart Maliyet Kontrol Sistemi	73
3.7.1.3. Tahmini Maliyet İle Kontrol Sistemi	75
3.7.2. İçecek Maliyet Kontrolü	77
3.7.2.1. Yüzde İle Kontrol Yöntemi	78
3.7.2.2. Satış Fiyatı İle Kontrol Yöntemi	79
3.8. Konaklama İşletmelerinde Fiyatlandırma	81
3.8.1. Konaklama İşletmelerinde Fiyatlandırma Politikaları	81
3.8.1.1. Maliyete Dayalı Fiyatlandırma	82
3.8.1.2. Talebe Dayalı Fiyatlandırma.....	82
3.8.1.3. Rekabete Dayalı Fiyatlandırma	82
3.8.1.4. Kara Dayalı Fiyatlandırma	82
3.8.2. Konaklama İşletmelerinde Fiyatlandırma Yöntemleri	83
3.8.2.1. Konaklama Hizmetlerinin Fiyatlandırılması.....	83

3.8.2.2. Yiyecek ve İçecek Hizmetlerinin Fiyatlandırılması.....	90
3.9. Kara Geçiş Noktası - Analizi.....	93
3.9.1. Kara Geçiş Noktasının Hesaplanması.....	94

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARININ BELİRLENMESİ

4.1. Problem Durumu	98
4.2. Konunun Önemi.....	98
4.3. Araştırmanın Amacı.....	98
4.4. Beklenen Yararlar.....	98
4.5. Araştırmanın Varsayımları	98
4.6. Araştırmanın Kısıtlılıkları	99
4.7. Araştırma Modeli	99
4.8. Araştırmanın Kapsamı.....	99
4.9. Veri Toplama Araçları ve Yöntem	99
4.10.Hipotez.....	100

BEŞİNCİ BÖLÜM

ARAŞTIRMA KAPSAMINDA VERİLERİN ANALİZİ VE YORUMLANMASI

5.1. Araştırma Bulgularının Analizi.....	101
5.2. Bulgular ve Yorum.....	101
5.2.1. Demografik Bulgular	101
5.2.2. Değişkenlere Uygulanan Faktör Analizi Sonuçları	104
5.2.3. Ki-Kare Analizi Bulguları	108
5.3. Tartışma	112
5.4. Sonuç ve Değerlendirme	114
KAYNAKÇA.....	119
EK-1	127
EK-2	130
ÖZGEÇMİŞ	134

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ
UYGULAMALARINI TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ÇALIŞMA**

Mustafa SARI

2012, XIII + 134 sayfa

Turizm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de büyük bir hızla gelişim gösteren ve buna bağlı olarak diğer sektörleri de etkileyerek gelişmelerinde öncü rol oynayan geniş bir sektör haline gelmiştir. Konaklama işletmelerinin sayılarındaki artış, diğer işletmelerle rekabet ortamı yaratmıştır ve diğer işletmelerle rekabet edemeyen işletmeler faaliyetlerini sürdürememişlerdir. İşletmeler gelişen dünya koşullarına ayak uydurmak, diğer işletmelerle rekabet gücünü arttırabilmek ve faaliyetlerini sürdürebilmek için, satış gelirlerini arttırmalı, maliyetlerini düşürmeli ve maliyetlerini etkin bir şekilde kontrol altında tutmalıdır. Turizm sektörünün ağırlıklı olarak emek yoğun çalışması ve otomasyon sistemini sıklıkla kullanamaması etkin bir yönetim ve muhasebe sistemi anlayışını zorunlu kılmaktadır. Bundan dolayı konaklama işletmelerinin yönetimleri karar alırken ve bu kararların etkilerini değerlendirirken iyi bir muhasebe sistemin kendilerine yardımcı olması gerekmektedir.

Bu tezin amacı konaklama işletmelerinde maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını incelemek, problemleri ortaya çıkarmak ve maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarından ne ölçüde yararlandığını tespit etmektir. Özellikle yönetim muhasebesi, yönetim faaliyetleri ve raporlaması, maliyetler, fiyatlandırma politikaları ve bütçeleme üzerinde odaklanılmıştır. Tezin teorik içeriğinden oluşturulan anket, Türkiye’de faaliyet gösteren işletme belgeli, tatil köyleri, 3 yıldızlı, 4 yıldızlı ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerine uygulanmış ve sonuçlar değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: 1-Yönetim Muhasebesi Sistemi, 2-Konaklama İşletmeleri, 3-Muhasebe Organizasyonu.

ABSTRACT

MASTER THESIS

A STUDY TO DETERMINE THE PRACTICES OF HOSPITALITY
ACCOUNTING MANAGEMENT

Mustafa SARI

2012, XIII + 134 page

Just like all around the world, in Turkey tourism is a wide sector which is progressing quickly and a pioneer effect on the other sectors' progress. The increase of accommodation establishments created a competitive environment and the ones that weren't able to compete with others couldn't carry on their activities. The business enterprises must increase their sales revenues, reduce their cost and keep their cost under control in order to keep up with the progressing world's conditions, increase the competitive power and to carry on their activity. Because of the intensive working programs and less usage of automatic control systems of tourism sector, an effective sense of management and accounting system is compulsory. Therefore, while making a decision or evaluating the effects of those decisions, the managements must get the help of a suitable accounting system.

The aim of this thesis is to analyze the cost and management accountings of accommodation establishments, determine the problems and to find out to what extent they benefit from cost and management accounting practices. Especially, management accountings, management activities and reportings, costs, pricing policies and budgeting were focused on. The survey prepared from the theoretic content of the thesis was applied to 3, 4, 5 stars accommodation establishments, holiday villages and certificated places in Turkey and the results were evaluated.

Key words: 1- The system of management accountings, 2- Accommodation establishments, 3- Accounting organization.

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 2.1. Türlerine ve Sınıflarına Göre Turizm Belgeli Konaklama Tesislerinin Sayısı....	23
Tablo 3.1. Denetlenebilen / Denetlenemeyen Maliyetler.....	60
Tablo 3.2. Küçük Miktardaki Alımlarda Kullanılan Maliyet Yüzdesi.....	70
Tablo 3.3. Büyük Miktardaki Alımlarda Kullanılan Maliyet Yüzdesi.....	71
Tablo 3.4. Her Yemek Türü İçin Satış Sayısı.....	76
Tablo 3.5. Satış Analiz Formu.....	77
Tablo 3.6. İçki Maliyeti ve Satışların Özeti	79
Tablo 3.7. Şişe Satışları Formu	80
Tablo 3.8. İçecek Faaliyeti Özet Raporu	80
Tablo 5.1. Araştırmaya Katılan İşletmelerin Cinsiyet ve Yaş Dağılımı.....	101
Tablo 5.2. İşletme Grubu ve İşletmelerin Faaliyet Süreleri.....	102
Tablo 5.3. İşletmelerde Çalışan Personel Sayısı.....	102
Tablo 5.4. İşletmelerin Muhasebe Yapıları.....	103
Tablo 5.5. İşletmelerin Maliyetleme Sistemleri.....	103
Tablo 5.6. İşletme Maliyetleri.....	104
Tablo 5.7. Faktör ve Değişken Değerleri.....	106
Tablo 5.8. Yönetim Faktörünün Ki-Kare Analizi.....	108
Tablo 5.9. Gider Faktörünün Ki-Kare Analizi.....	109
Tablo 5.10. Faaliyet Faktörünün Ki-Kare Analizi.....	109
Tablo 5.11. Maliyet Faktörünün Ki-Kare Analizi.....	110
Tablo 5.12. Fiyatlama Faktörünün Ki-Kare Analizi.....	110
Tablo 5.13. Bütçeleme Faktörünün Ki-Kare Analizi.....	111
Tablo 5.14. Yatırım Faktörünün Ki-Kare Analizi.....	111

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Turizm Endüstrisinin Genel Görünümü.....	9
Şekil 1.2. Turizmde Dağıtım Sistemi.....	14
Şekil 2.1. Büyük Bir Konaklama İşletmesinde Organizasyon Şeması.....	35
Şekil 2.2. Muhasebe Bölümünün Otel Organizasyonundaki Yeri.....	44
Şekil 3.1. Toplam ve Ortalama Sabit Maliyetler.....	53
Şekil 3.2. Yarı Sabit Maliyet.....	55
Şekil 3.3. Doğrusal Değişken Maliyet.....	56
Şekil 3.4. Yarı Değişken Maliyetler.....	58
Şekil 3.5. İşletme Maliyet Unsurları.....	64
Şekil 3.6. Konaklama İşletmelerinde Başabaş Grafiği.....	96
Şekil 3.7. Konaklama İşletmelerinde Kara Geçiş Noktası.....	97

GİRİŞ

İşletmeler, dünya koşullarındaki değişmelere ve beraberinde getirdiği yeniliklere kısa zamanda adapte olmak zorundadır. Yeniliklere anında cevap verebilen işletmeler bu bağlamda önemli bir takım avantajlar elde etmektedirler. Hizmet sektöründe önemli bir paya sahip olan konaklama işletmeleri de, benzer şekilde değişime ayak uydurabildiği ölçüde bazı avantajlara sahip olacaktır. Zira hızla gelişen turizm sektörü içinde önemli bir paya sahip olan konaklama işletmeleri arasındaki rekabet artışı, işletme faaliyetlerini daha farklı boyutlara taşımaktadır. Konaklama işletmelerinin yöneticileri varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması ve işletme politikalarının değerlendirilmesi için doğru ve güvenilir finansal bilgileri kullanmak istemektedirler. Bunun yanında yöneticiler, talebin artırılması, müşteri memnuniyeti, pazarlama stratejileri ve fiyatlandırma politikaları gibi konuların ön plana çıkmasıyla bazı ek bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu çerçevede konaklama işletmeleri için gelecek dönemde neler yapacağını planlanmasının zorunlu hale gelmesi, önemli ek bilgiler üreten maliyet ve yönetim muhasebesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Günümüzde işletme sahipleri ya da yöneticileri için bilgi olmadan ileriye dönük planlar oluşturma, uygulama ve kontrol etme şansı kalmamaktadır. Bu anlamda güvenilir bilgiye istenilen zamanda istenilen alanda ulaşabilmek ve bu bilgiyi en uygun zamanda kullanabilmek gerekmektedir. Bu bilgiler ise sadece işletme içinde var olacak etkin bir maliyet ve yönetim muhasebesi organizasyonu ile sağlanabilmektedir.

Gelişen teknoloji ve bilgisayar sistemleri önceden mümkün olmayan veri ve bilgilerin oluşturulmasına olanak vermektedir. Konaklama işletmeleri için bu gelişmelerin en etkin şekilde uygulama bulduğu alanlardan biri de maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri olmaktadır. 365 gün 24 saat hizmet veren konaklama işletmelerinin yöneticilerinin, yönetim faaliyetleri sırasında müşteri memnuniyetini ön planda tutmaları bir zorunluluktur. Bunu gerçekleştirebilmek için konaklama işletmeleri, finansal yapılarını güçlendirecek ve maliyet kontrolüne ilişkin uygulamalara ihtiyaç duymaktadır. İşte bu noktada işletmeler için muhasebe organizasyonunun rolü büyüktür.

Konaklama işletmelerinde var olacak maliyet ve yönetim muhasebesi ekibi, her türlü finansal ihtiyaçlara cevap vermeli, işletme içerisinde olacak gelişmelere anında etkin ve verimli bir şekilde bilgi sağlamalı ve işletme için geçerli bir yapıya sahip olmalıdır. Özellikle büyük ölçekli konaklama işletmelerde finansal olayların zamanında kayda alınması, maliyete ilişkin bilgilerin elde edilmesi ve bu bilgilerin yönetim kadrosuna zamanında raporlanabilmesi iyi bir maliyet ve yönetim muhasebesi ekibi ile gerçekleştirilebilir. Ancak her konaklama işletmesini muhasebe organizasyonu da aynı olmayacaktır. Çünkü konaklama işletmeleri hukuki yapıları, büyüklükleri, karşıladıkları ihtiyaçlar, gelişme aşamaları ve faaliyet süreleri bakımından çeşitlilik gösterdiklerinden muhasebe organizasyonu da farklılık gösterecektir.

Yönetim muhasebesi, diğer muhasebe işlevlerinden farklı olarak yönetim muhasebesi, tamamen işletme ihtiyaç ve isteklerine göre şekillendirilerek dış çevreye yönelik değil, işletme yönetimine yönelik bilgi sağlamaktadır. Yönetim muhasebesi, muhasebe disiplininin ürettiği, maliyetleme, bütçeleme, karar verme ve performans değerlendirme gibi alt sistemler tarafından çıkan sonuçları kullanarak ve bu sonuçları birbiri arasında değerlendirerek işletme yöneticilerine verimliliği ve kârlılığını etkilemesi için sunduğu bir sistem olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında yönetim muhasebesi, muhasebenin tüm aşamalarının ürettiği verilerle birlikte doğrudan yönetim kararlarını desteklemeli ve yönetimin en uygun kararı almasını sağlayacak nitelikte yeterli olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, maliyet ve yönetim muhasebesi alanında meydana gelen değişimler ışığında, konaklama işletmelerinde maliyet ve yönetim muhasebesi anlayışlarını çözümlenmek ve uygulanma düzeyi hakkında bir inceleme yapmaktır. Bu amaç çerçevesinde çalışma dört ana bölüme ayrılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; turizm olayına ve kavramına, turizm endüstrisinin özelliklerine ve turizm işletmelerinin sınıflandırılması hakkında bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümde; konaklama işletmeleri hakkında genel bilgilerin yanında, konaklama işletmelerinin sınıflandırılmasına, organizasyon yapılarına ve muhasebe departmanları hakkında bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde konaklama işletmelerinde muhasebenin önemine ve konaklama işletmelerinde var olan maliyet unsurlarına değinilmiş, ayrıca konaklama işletmelerindeki maliyet kontrolleri açıklanarak fiyatlandırma yöntemleri üzerine

bilgilere yer verilmiştir. Çalışmamızın dördüncü ve son bölümünde ise ilk üç bölümdeki teorik açıklamalar çerçevesinde Türkiye'deki konaklama işletmelerinin mevcut yönetim muhasebesi uygulamalarını belirlemeye yönelik olarak yapılan uygulama ve bu uygulamanın sonuçlarına yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TURİZM ENDÜSTRİSİ VE TURİZM İŞLETMELERİ

1.1. Turizm Olayı ve Turizm Kavramı

Turizm, insanların kendi konakladıkları yerler dışında sürekli olarak yerleşmemek, özellikle politik ve ticari bir amaç gütmemek üzere, liberal bir atmosfer içinde; iş, merak, din, sağlık, spor, dinlenme, kongre ve seminerlere katılma, kültür, özentî ve öykünme ya da aile ziyareti gibi amaçlarla kişisel ya da toplu olarak yaptıkları seyahatlerden ve gittikleri yerde 24 saati aşmaları ya da ülkenin herhangi bir konaklama tesisinde en az bir gece konaklamaları ile ortaya çıkan iş ve ilişkilerden bütünlünen bir hizmet endüstrisidir¹.

Genel olarak turizm, devamlı yaşanan yerler dışına yapılan seyahatleri ve buralarda gezme, görme, eğlenme ve dinlenme amacı ile yapılan aktiviteleri konu alır².

Turizm, dinlenme ya da iş amaçlı, bir yöreden yola çıkarak belli bir destinasyona yönelen bir insani faaliyettir. Başka bir deyişle, seyahatin başlangıcından itibaren ekonomik, kültürel, sosyal ve teknolojik öğelerin kullanıldığı karmaşık bir bütündür³.

Turizm müşteri çekmek ya da müşteriye hizmet etmek bilimi, sanatı ve ticareti olarak düşünürsek ağır bir hizmet endüstrisidir⁴.

Turizmin, önünde zevk ve eğlenmek amacıyla olan bir faaliyet olmasına rağmen eğlenmek, dinlenmek ve boş zamanlarını değerlendirmek amacıyla yapılan tüm seyahatler turizm olarak düşünülmektedir⁵.

Turizm olayını ve kavramını belirlemek amacıyla yapılan çalışmalar XIX. Yüzyılın sonlarına kadar uzanmaktadır. Turizmle uğraşan Alman, İsviçre'li ve Avusturyalı yazarlar turizmin değişik yönlerden tanımlamalarını yapmışlardır. Ancak Uluslararası Bilimsel Turizm Uzmanları Birliği'nin (AIEST- Association International

¹ Hasan Olalı, **Turizm dersleri, İstiklal Matbaası, İzmir, 1983 s.25.**

² İge Pınar, **Uluslararası Turizm İşletmeciliği, Nobel Yayın, 2011,s.3.**

³ Hasan Tekeli, **Turizm Pazarlaması ve Planlaması, Detay Yayıncılık, Ankara, 2001, s.3.**

⁴ Robert W. McIntosh, **Tourism: Giant of World Trade, The Science, Art, and Business of Tourism, 1975, s.11.**

⁵ A.J. Burkart and S.Medlik, **Tourism, Past Present and Future, Butterworth-Heinemann, London, 1992, s.40.**

d'Experts Scientifiques du Tourisme) İtalya'nın Palermo şehrinde 1954'te yaptıkları toplantı sonucu günümüzde de kabul görmüş tanımlamayı yapmışlardır⁶.

Uluslararası Bilimsel Turizm Uzmanları Birliği'nin (AIEST) yapmış olduğu tanıma göre, “İnsanların sürekli yaşadıkları, çalıştıkları ve olağan ihtiyaçlarını karşıladıkları yerlerin dışındaki seyahatleri ve buralardaki turizm işletmelerinin ürettikleri mal ve hizmetleri tüketen; geçici konaklamalardan doğan faaliyetler bütünüdür⁷.

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı gibi turizmden kavramında bahsedebilmemiz için, insanların sürekli yaşadıkları yerler dışına çıkması, seyahatin geçici süreli olması, para kazanma amacı gütmeyen, turistlerin gittikleri yerlerde turizm işletmelerinin mal ve hizmetlerinden yararlanması ve sürekli ikamet edilen yere geri dönülmesi gerekmektedir.

Bu tanımlar ile ortaya çıkan turizme ilişkin belli başlı özellikler, şunlardır⁸:

1. Turizm, sürekli yaşanan, çalışılan ve doğal ihtiyaçların karşılandığı yerlerin dışına yapılan seyahatlerdir.
2. Turizmde konaklama geçici bir süre içindir. Seyahat eden ve konaklayan kişi, bir süre sonra sürekli yaşadığı yere geri döner.
3. Seyahat eden ve geçici konaklayan kişiler, genellikle turizm işletmeleri tarafından üretilen mal ve hizmetleri talep ederler ve tüketirler.

1.2. Turizm Endüstrisi ve Temel Özellikleri

Turizm endüstrisi, genel bir ifade ile turistik hizmet veren ekonomik faaliyetlerde ortak çıkarları bulunanların bir bütünü olarak tanımlanabilir. Bu tanım, gelirlerini kısmen veya tamamen turistlerden sağlayacak şekilde mal ve hizmet üreten ve pazarlayan tüm işletmeleri kapsamaktadır. Turizm endüstrisinin en önemli noktasını oluşturan turizm işletmeleri, geçici bir süre için yer değiştirme olayının doğurduğu seyahat ve konaklama gereksinimlerinin ve buna bağlı diğer gereksinimlerin

⁶ Tunca Toskay, **Turizm Olayına Genel Yaklaşım**, Kalem Yayınları, 1978, s.25

⁷ Kadir Öztaş ve Hilmi Uçan, **Turizm Sektöründe Mutfak Hizmetleri**, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2002, s.2.

⁸ İsmet S. Barutçugil, **Turizm İşletmeciliği**, Uludağ Üniversitesi basımevi, Bursa, 1982, s.3

karşılanmasına yarayan mal ve hizmetlerin üretilmesini ve pazarlamasını sağlayan ekonomik birimler olarak tanımlanabilir⁹.

Turizm mal ve hizmetlerin üretimi ve bunları üreten işletmelerin varlığı turizm olayına bağlı olup, üretimleri de turizm olayı ile ortaya çıkan ihtiyaçların tatminine yöneliktir.

Turizm işletmelerinde üretim faaliyetlerinin etkin bir biçimde yönetilmesi ve üretim sorunlarının akılcı çözümlere kavuşturulması temel bir zorunluluktur. Üretim yönetimindeki amaç, üretilen mal ve hizmetlerin tüketiciye istenilen zaman miktar ve kalitede ve uygun fiyatlarla ulaştırılması, tüketicinin tatmin edilmesi ve talebin sürekli duruma getirilmesidir¹⁰.

Turizmi iyi algılayabilmek için turizmin özelliklerinin iyi algılanması gerekir. Günümüze kadar çok çeşitli aşamalar geçiriş olan turizmin özellikleri; "ekonomik, sosyal, politik, siyasal, kültürel özellikler" şeklinde ayrı başlıklar halinde incelenebilir. Ancak bu inceleme şekli, detay gerektirdiğinden, turizmin özellikleri aşağıda genel hatlarıyla açıklanmıştır. Turizm endüstrisinin genel özellikleri aşağıdaki şekildedir¹¹:

- Turizm, insanların çalışma ve para kazanma amacı dışındaki turistik amaçlara yönelik seyahatleriyle ilgilidir.
- İnsanların; yurt içinde ve yurt dışında en az 24 saat, yurt içinde en fazla 6 ay, yurt dışında en fazla bir yıl süreli geçici seyahatleriyle ilgilidir.
- Seyahat edilen yörede en az bir gece geçici konaklamayı gerektirir.
- Boş / serbest zaman değerlendirme etkinlikleriyle ilgilidir.
- Turistlerin seyahatleri süresince, ihtiyaçlarını karşılayabilmek için turistik mal ve hizmetleri talep etmeleriyle ilgilidir. Bu yönüyle turist çeken yöre veya ülkeler açısından gelir / döviz kazandırıcı özelliğe sahip olup ekonomik nitelik taşımaktadır.
- Seyahat edilen yöreyi ekonomik, sosyolojik, politik, psikolojik, kültürel açıdan etkileyen süreçlerle ilgilidir.
- Turistlere fizyolojik, zihinsel ve psikolojik açıdan yenilenme veya güç kazandırma özelliği taşımaktadır.
- Günümüzde kitlesel bir niteliğe sahiptir.

⁹ Barutçugil S. İsmet, **Turizm İşletmeciliği**, Bursa, 1984 s:119

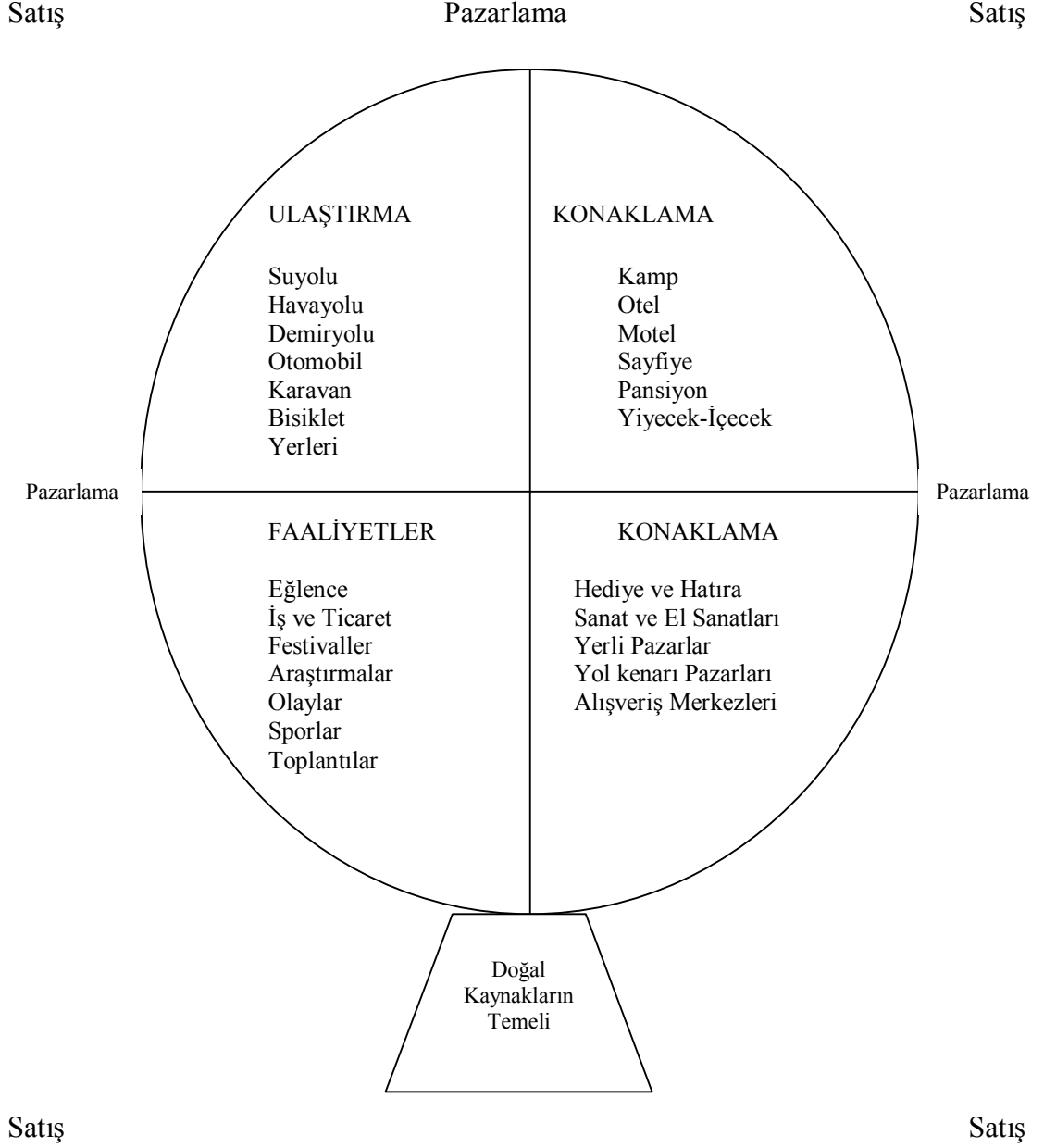
¹⁰ Ömer Akat, **Turizm İşletmeciliği**, Ekin Kitabevi, İstanbul, 2000, s.103

¹¹ Atilla Hazar, **Genel Turizm**, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2010, s.4-5

- Yol, köprü, su, kanalizasyon gibi alt yapı; yat limanı, hava limanı, otel, tatil köyü, pansiyon vb. üst yapı yatırımlarını gerektirir. Bu yatırımlar, büyük ölçüde arsa, bina ve teçhizat üçlüsüne dayandığından fazla sermaye gerektirir. Bu nedenle devlet desteğini zorunlu kılar.
- Ulaştırma, konaklama, yeme-içme, eğlence ve diğer birçok servisin birleşiminden oluşan turistik ürünü (paket ürünü) gerektirir. Turistik ürünü oluşturan halkalardan herhangi birindeki aksaklık toplam ürün kalitesini düşürür.
- Turistik ihtiyaçlardaki farklılıklar nedeniyle, turistlerin katılım amaçlarına uygun ürün birleşimlerini zorunlu kılar.
- Sosyoloji, psikoloji, biyoloji, hukuk, coğrafya, işletmecilik, tarih, arkeoloji, ekonomi gibi diğer bilim dallarıyla yakın ilişki içerisinde.
- Genellikle soyut özelliklere sahip hizmet endüstrisidir. Örneğin; seyahat edilecek ulaşım aracının, konaklanacak odanın, yenilecek yiyeceklerin ve içilecek içeceklerin, sunulacak eğlencenin kalitesini müşteri önceden göremez. Bu durum; etkili tanıtım, reklam ve satış çabalarını zorunlu kılar. Özellikle yüz yüze satış, ikna yöntemlerini ön plana çıkarır.
- Turistik ürün, müşterinin ayağına götürülemez. Tersine turistlerin tüketim yerlerine gitmeleri gerekir. Bu yönüyle yabancı turist çeken ülkeler açısından görünmeyen ihracat yaratma özelliğine sahiptir.
- Turistler açısından hizmet üretiminin, her an hazır bulundurulmasını zorunlu kılar. Örneğin; bir otel müşterisi olmasa bile odalar her zaman geceleme için hazır bulundurulması gerekmektedir.
- Turizm sektörü, diğer ekonomik sektörlerle (tarım, sanayi vb.) bağımlı olduğundan, gelişmesi ölçüsünde diğer sektörlerin de gelişimine katkıda bulunur.
- Turistler talep ettikleri mal ve hizmetler için ödemeyi genellikle peşin yapmaktadırlar. Bu durum, önceden yapılan ödemenin karşılığının ne olabileceği konusunda çeşitli tereddütleri uyandıracığından, tereddütleri giderici önlemler alınmalıdır.
- Turistik tüketim; kişisel gelirden pay ayrılmasını gerektirdiğinden, diğer tüketim ürünleriyle rekabet etmektedir.

- Turistik tüketim, genelde mevsimlik durumu göstermektedir. Bu nedenle turizm sezonunu uzatıcı ve daha iyisi tüm yıla yayıcı önlemler alınmalıdır. Örneğin; Türkiye Turizmde sahil işletmeleri, yaz sezonu dışında atıl kapasiteye sahiptir. Bu nedenle turizm sezonunu uzatıcı önlemler (festival, kongre düzenleme vb.) alınmalıdır.
- Turistik tüketimde tercih olanakları oldukça geniştir. Örneğin; dağ turizmi, termal turizm, sağlık turizmi, spor turizmi (rafting turizmi, hava sporları turizmi, su altı dalış turizmi vb.), eko turizm, macera turizmi, din turizmi vb.
- Turistik hizmetlerin tamamına yakını, insanlar / emek tarafından gerçekleştirildiğinden, turizmde emek yoğun teknoloji hakimdir. Bu özelliğiyle turizm endüstrisi geniş çapta istihdam alanı sağlar.

Şekil 1.1. Turizm Endüstrisinin Genel Görünümü



Kaynak: Robert W. Mc Intosh ve Charles R. Goeldner, Tourism Principles, Practices, Philosophies, 5b. (New York: Willey and Sons Inc., 1986), s. 208.

1.3. Turizm İşletmelerinin Tanımı ve Fonksiyonel Açıdan Sınıflandırılması

Turizm işletmeleri, geçici bir süre için yer değiştirme olayının meydana getirdiği seyahat ve konaklama ihtiyaçlarının ve buna bağlı diğer ihtiyaçların tatminine yarayan mal ve hizmetlerin üretilmesini ve pazarlanmasını sağlayan ekonomik birimler olarak tanımlanabilir¹².

Turizm olayı ile ortaya çıkan ihtiyaçların karşılanması amacıyla yönelik olarak turistik mal ve hizmet üreten ve pazarlayan işletmeler, yaygın olarak yerine getirdikleri fonksiyonlar açısından sınıflandırılabilirler¹³.

1.3.1. Konaklama İşletmeleri

Geçici olarak devamlı oturduğu yerlerin dışına çıkan insanların en önemli gereksinimi şüphesiz konaklama olacaktır. Fonksiyonel olarak konaklama işletmelerine bakıldığında bu işletmelerin nicelik ve nitelik yönünden değişikliklere uğramasının en önemli nedeni turizm olayıdır¹⁴.

Birinci derecedeki turizm işletmeleri arasında ilk sırayı alan ve turistik mal ve hizmetlerin üretimini sağlayan, varlıkları turizm olayına bağlı olarak ortaya çıkan ve şekillenip çeşitlenen işletmelere konaklama işletmeleri denilmektedir¹⁵.

1.3.1.1. Asli Konaklama İşletmeleri

Oteller: Belirli standartlarda oluşturulmuş ticari kuruluşlardır. Ana işlevleri, müşterilerin geceleme gereksinimini karşılamak olan bu hizmetin yanında, yeme-içme, eğlenme, iletişim vb. servisleri de bünyesinde bulunduran konaklama işletmeleridir¹⁶.

Başka bir tanımlamaya göre otel, yapısı, donanımı, konforu, müşteriye sunduğu hizmetin kalitesi gibi elemanlarıyla uygar bir insanın arzu ettiği nitelikte geçici konaklama, yeme-içme ve eğlence ihtiyaçlarını belli bir ücret karşılığında karşılayan konaklama tesisleridir¹⁷.

¹² İsmet S. Barutçugil, a.g.e., 1982, s.37

¹³ Ömer Akat, **Pazarlama Ağırlıklı Turizm İşletmeciliği**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2008, s.83

¹⁴ Ahmet Aktaş, **Turizm İşletmeciliği ve Yönetimi**, Azim Matbaacılık, 2002, s.12

¹⁵ Tunca Toskay, a.g.e., 1978, s.215

¹⁶ Azize Tunç Hussein ve Firuzan Saç, **Genel Turizm Gelişimi ve Geleceği**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2008 s.48

¹⁷ Nazmi Kozak, **Genel Turizm: İlkeler ve Kavramlar**, Detay Yayıncılık, 2001, s.50

Moteller: Karayolları ağının gelişmesi ve yaygınlaşması, otomobil kullanım sayısındaki artış, motellerin gelişmesini katkı sağlamıştır. Yoğun yerleşim merkezleri dışında, genellikle karayolları üzerinde kavşaklarda bulunan, karayolu ulaşım araçlarıyla da seyahat edenlerin faydalanabilecekleri konaklama, yeme-içme, otopark, vb. ihtiyaçlarının karşılandığı işletmelerdir¹⁸.

Pansiyon: Konaklama tesisi olarak planlanıp inşa edilmiş, yönetimi basit misafire yeme-içme hizmeti veren ya da misafirlerin kendi yeme-içme ihtiyaçlarını kendilerinin hazırlamalarına imkan tanıyan en az beş odalı konaklama tesisleridir¹⁹.

Kampingler: Karayolu güzergahları ve yakın çevrelerinde, kent girişlerinde, deniz-göl kıyılarında ve dağ gibi tabiat güzelliği olan yerlerde kurulan ve genellikle turistlerin kendi imkanları ile geceleme, yeme-içme, dinlenme, eğlence ve spor ihtiyaçlarını karşıladıkları en az otuz ünitelik tesislerdir²⁰.

Tatil Köyleri: Doğal Güzellikler içerisinde, rahat bir konaklama imkanının yanında çeşitli spor, eğlence ve satış hizmetlerinin de sağlandığı yaygın yerleşim düzenindeki en fazla iki katlı yapılardan oluşan, Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği'ne göre en az atmış odalı konaklama tesisleridir²¹.

1.3.1.2. Yardımcı Konaklama İşletmeleri

Oberj (Dağ Evi), Spor ve Avcılık Tesisleri: Spor yapmak ve doğal güzelliklerden faydalanmak isteyenlerin kırsal kesimdeki konaklama gereksinimini karşılamayı amaçlayan tesislerdir. Genellikle yerleşim merkezi dışında, turistik yollarla bağlantılı olmak üzere su kenarlarında, kış ve dağ sporlarının yapılabileceği, doğal güzellikleri bulunan dinlenmeye elverişli çevrelerde kurulurlar. Oberjler en az otuz kişiyi barındırabilecek büyüklükte olması ve odaların en fazla sekiz kişilik yatakhaneler biçiminde düzenlenmesi gerekmektedir²².

¹⁸ Hussein ve Saç a.g.e., s.50

¹⁹ Kozak ve diğerleri , a.g.e., 2001, s.56

²⁰ Nazif Demir, **Konaklama Tesisleri Muhasebesi**, Akdeniz Üniversitesi Basımevi, Antalya, 1990 s.3-4

²¹ Nazmi Kozak, **Genel Turizm: İlkeler ve Kavramlar**, Detay Yayıncılık, 2008, s.57

²² Barutçugil, a.g.e., 1982, s.39

Apart Oteller: Mesken olarak kullanılmaya elverişli bağımsız apartman ya da villa tipinde inşa ve tefriş edilen, misafirin kendi yeme-içme ihtiyaçlarını giderebilmesi için gerekli teçhizat ile donatılan ve otel olarak işletilen tesislerdir.

Apart oteller; belgeli bir otel veya tatil köyü veya turizm kompleksi yatırım veya işletmesi bütünü içinde yer alabildiği gibi en az on üniteden oluşacak şekilde, bir tesis bünyesinde bulunma zorunluluğu olmadan "müstakil apart otel" adı altında müstakilen de düzenlenebilmektedir²³.

Hosteller: Gençlik turizmüne cevap verebilecek ve yeme-içme hizmeti veren veya müşterinin kendi yemeklerini kendilerinin hazırlayabilme imkanı tanıyan en az on odalı tesislerdir.

Yüzer Tesis: Türk karasularında veya limanlarda turizm amaçlı olarak konaklama veya yeme-içme hizmeti verebilecek özellikteki, kendi kendine hareket etme niteliğine sahip veya römork vasıtasıyla çekilebilen deniz aracıdır. Bu şekildeki araçlara yatırım belgesi verilmez, işletme belgesi verilmektedir²⁴.

Kırsal Turizm Tesisleri: Kültür ve turizm Bakanlığı'nca sınırları ve mevki tespit edilen kırsal alanlarda geliştirilmeleri düşünülen veya köy ve çiftlik evleri gibi kırsal bölgelerdeki mevcut yapılaşmanın iyileştirilmesiyle turizme kazandırılan veya bu türde yeni yapılan mekanlarda düzenlenen, müstakil veya toplu olarak hizmet veren , Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği'ne göre en az beş odalı konaklama tesisleridir²⁵.

1.3.2. Seyahat İşletmeleri

Turizmin olayının ayrılmaz bir parçası olan seyahat işletmelerinin sayıları ve nitelikleri, turizm olayının genişliğini etkileyen temel faktörlerdir. Bu gruba giren işletmeler²⁶:

²³ Hazar, **a.g.e.**, s.97

²⁴ Hussein ve Saç, **a.g.e.**, s.50-51

²⁵ Kozak ve diğerleri, **a.g.e.**, 2008, s.58

²⁶ İsmet S. Barutçugil, **Turizm İşletmeciliği**, Beta Basım Yayın, 1989, s.56

1. Ulaştırma ve konaklama hizmetlerinin pazarlanmasına aracılık yapan ve çeşitli turizm hizmetlerini bir araya getirerek yeni bir ürünü oluşturan ve bunu satışa sunan perakendeci ve toptancı seyahat işletmeleri,

2. Turistlerin bir yerden başka bir yere taşınmasını gerçekleştiren kara, hava, deniz ve demiryolları işletmeleri olmak üzere iki ana gruba ayrılabilirler.

Toptancı seyahat işletmeleri veya diğer bir ifadeyle tur operatörleri, talep ortaya çıkmadan önce ulaşım, konaklama ve varış yerlerindeki diğer hizmetleri bir bütün haline getirerek tur düzenleyen bir dağıtım aracısındırlar²⁷.

Perakendeci seyahat işletmeleri ya da diğer deyişle seyahat acenteleri ise, turizm endüstrisinin tüm faaliyetlerini programlar halinde tüketiciye sunan, toptancı ile son tüketici arasındaki kuruluşlardır²⁸.

Toptancı Kuruluşlar / Tur Operatörleri: Farklı turizm işletmeleri tarafından üretilen (ulaştırma, transfer, geceleme, yeme-içme, animasyon, rehberlik vb.) hizmetleri paket tur halinde bir araya getirerek yeni bir ürün oluşturan ve bu ürünü kendi satış büroları veya seyahat acenteleriyle tüketiciye sunan işletmelerdir. Düzenlenen turlar, büyük reklam kampanyaları ile tanıtılır veya temsilcilik verdikleri seyahat acenteleri aracılığıyla satışa sunulur²⁹.

Perakendeci Kuruluşlar / Seyahat Acenteleri: Ticari bir amaçla kurulmuş, kişilerin turistik ihtiyaçlarının ve yer değiştirmelerinin sağlanmasında aracılık eden perakendeci seyahat işletmeleridir³⁰.

Türkiye'de faaliyet gösteren seyahat acenteleri 1618 sayılı yasa ile üç gruba ayrılmıştır. Bu yasaya göre bu acentelerin gruplarına göre sundukları hizmetler şunlardır³¹:

1. (A) *Grubu Seyahat Acenteleri:* 1618 sayılı yasanın 1.maddesinde sözü edilen tüm seyahat acenteciliği hizmetlerini görürler. Bu görevlerinden bazıları döviz bozma, vize, pasaport, araba kiralama işlemleri, çeşitli ulaştırma şirketlerinin biletlerini satma,

²⁷ Doğan Tuncer, **Turizmde Dağıtım Sistemi ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi**,(Ankara:Hacettepe Üniversitesi Yayını, 1986), s.16.

²⁸ Saime Oral, **Türk Turizm Pazarlamasında Dağıtım-Fiyat Politikaları ve Turist Profili Analizi**, İzmir: İstiklal Matbaası, 1988, s.46.

²⁹ Ömer Akat, "**Pazarlama Ağırıklı...**", s.88

³⁰ Necdet Hacıoğlu, **Seyahat Acenteciliği ve Tur Operatörlüğü**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, s.26

³¹ Kozak ve diğerleri, **a.g.e.**, 2008, s.60-61

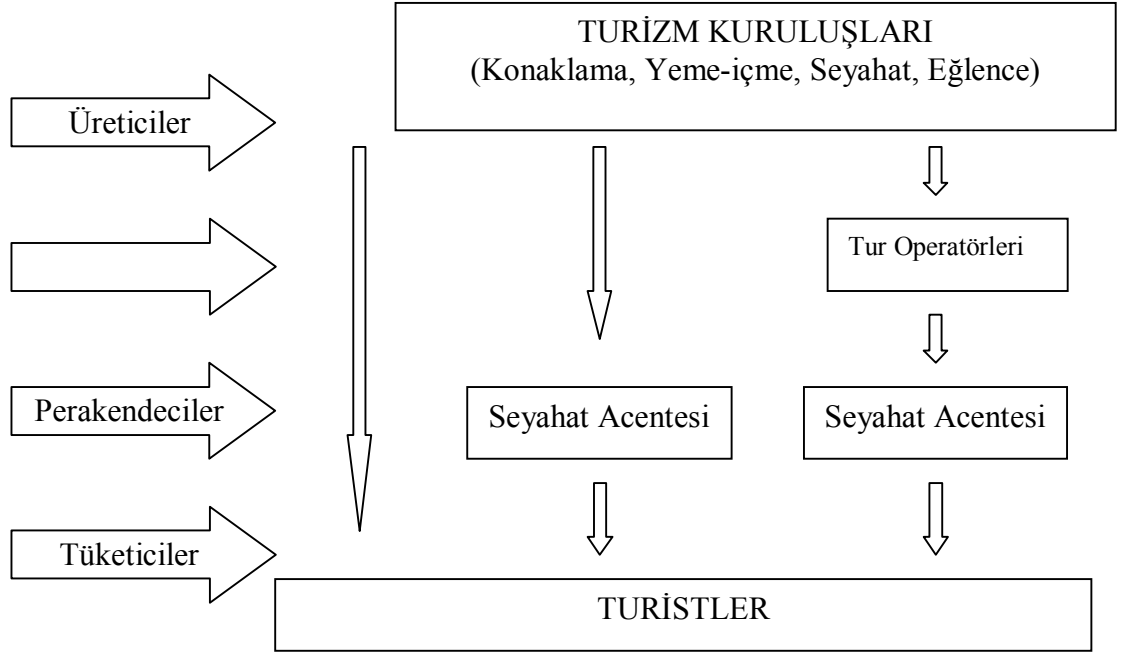
tur operatörleri tarafından düzenlenen paket turları pazarlama, yurtiçi ve yurtdışında tur düzenleme ve bununla ilgili organizasyonlar gerçekleştirmektedir.

2. (B) *Grubu Seyahat Acenteleri*: Karayolu, havayolu, demiryolu ve denizyolu ulaştırma araçları ile (A) grubu seyahat acentelerinin düzenleyecekleri turların biletlerini satmaktadırlar.

3. (C) *Grubu Seyahat Acenteleri*: Yurt içi turlar düzenlemekle sorumlu acentelerdir. A grubu seyahat acenteleri, Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan geçici işletme belgesi, B ve C grubu seyahat acenteleri ise işletme belgesi aldıktan sonra, çalışmalarına başlayabilirler. İki yıl süreli A Geçici Belgesi'ne sahip olan seyahat acenteleri, bu süre zarfında yurtdışından düzenleyecekleri turlardan en az 80.000 dolar döviz getirisi sağlamaları durumunda A Grubu Seyahat acentesi belgesi'ni almaya hak kazanırlar.

Seyahat acenteleri ve tur operatörlerinin turizm dağıtım sistemi içindeki konumu Şekil 1.2'de gösterilmiştir.

Şekil 1.2. Turizmde Dağıtım Sistemi



Kaynak: Münir Kutluata, *Turizmde Dağıtım, Pazarlama Dergisi*, S. 4,1980, s. 15.

1.3.3. Yiyecek-İçecek İşletmeleri

Genellikle konaklama tesisi bünyesi içinde hizmet veren yiyecek-içecek işletmeleri, çalışma alanı dışında bağımsız ticari kuruluşlar olarak da hizmet sunabilirler. Türkiye'deki üç yıldızlı otel statüsünden itibaren konaklama tesisleri içerisinde zorunlu olarak bulunan yiyecek- içecek birimleri, konaklama işletmeleri içinde hizmet vermektedirler. Bu özelliğinden dolayı konuya ilişkin birçok kaynakta ayrı bir başlık olarak ele alınmaktadır. Ancak turizm endüstrisi içinde turistlere yeme-içme hizmeti veren bu kuruluşların hepsi otel içerisinde bulunmamaktadır. Bağımsız olarak hizmet veren farklı sınıflarda restoran işletmeleri ile özellikle son yıllarda sayıları gittikçe artan fast-food işletmeleri de bu endüstride önemli bir yer edinmiştir. Yeme - içme hizmeti veren bağımsız kuruluşların çalışma alanında her gün yeni kavramlar ve eğilimler ortaya çıkmaktadır. Doğu ülkelerin damak zevkini yansıtan etnik lokantalar, sağlıklı yemek lokantaları, balık, mahalli yemek ve yöresel lokantalar çeşitli büyüklükte porsiyonları olan işletmeler bu eğilimlerin sonucu olarak ortaya çıkmıştır³².

Yiyecek içecek işletmesi; yapısı, teknik donanımı, konforu ve bakım durumu gibi maddesel, sosyal değeri ve personelin hizmet kalitesi gibi niteliksel elemanları ile kişilerin yeme içme ihtiyaçlarını karşılamayı meslek olarak kabul görmüş ekonomik, sosyal ve disiplin altına alınmış bir işletmedir. Bu işletmeler yemek üreten bir fabrikaya ya da işyerine hitap edebilmelidir³³.

Ağırlama endüstrisi, konaklama ve seyahat işletmeleriyle beraber yiyecek ve içecek hizmeti sunan işletmelerin bütünü kapsamaktadır. Bu endüstri içerisinde yer alan yiyecek içecek sektörü ise yöresel küçük işletmelerden uluslararası büyük işletmelere, okullardan kafeteryalara, sanayi tipi yemek fabrikalarından banket organizasyonlarına , otellerden restoranlara birçok özel ve kamu işletmelerinden oluşmaktadır. Bugün yiyecek içecek sektöründe yer alan işletmeler, içerisinde buldukları pazarın yapısına göre, restoran, fast-food, paket servis, arabaya servis ve işletme dışındaki organizasyonlar olarak faaliyet sürdürmektedir³⁴.

³² Kozak ve diğerleri, **a.g.e.**, 2001, s58

³³ Adnan Türksoy, **Yiyecek ve İçecek Yönetimi Hizmetleri**, Turhan Kitabevi, 1997, Ankara s.39

³⁴ Adnan Türksoy, **Yiyecek ve İçecek Hizmetleri Yönetimi**, Genişletilmiş 2. Baskı, Turhan Kitabevi, 2002, Anlara, s.1

Başka bir ifadeyle yiyecek içecek endüstrisi, insanların kendi konutlarının bulunduğu yerler dışında değişik nedenlerle yaptıkları seyahatlerde veya geçici konaklamalarda yeme-içme gereksinimlerinin karşılanması amacıyla mal ve hizmet üreten ticari ve kurumsal işletmelerden oluşmaktadır. Yiyecek ve içecek işletmeleri ise, yapısı, teknik donanımı, konforu ve bakım durumu gibi maddesel, sosyal değeri ve personelin hizmet kalitesi gibi niteliksel elemanları ile, kişilerin beslenme ihtiyaçlarını karşılamayı meslek olarak kabul eden ekonomik, sosyal ve disiplin altına alınmış işletmelerdir³⁵.

1.3.4. Rekreasyon İşletmeleri

Rekreasyon, sözcük olarak dinlendirmek, eğlendirmek, canlandırmak gibi anlamlara gelmektedir. Bu bağlamda rekreasyon işletmeleri ise, kişilerin boş zamanlarını değerlendirmek, eğlence-dinlenme ve tatmin dürtülerini gidermek amacıyla katıldıkları etkinlikleri sunan işletmeler şeklinde tanımlanır.

Rekreasyon işletmelerinin sunduğu faaliyetler, doğal, sportif, kültürel ve eğlenceye yönelik verilerin toplamından oluşmaktadır³⁶.

Doğal veriler: Ulusal parklar, hayvanat bahçeleri,

Sportif veriler: Kayak, atlı spor, golf, tenis, paraşüt, bilardo, futbol vb.,

Kültürel veriler: Tiyatro, konserler, müze, sinema, sanat galerileri, folklor, festival ve fuarlar,

Eğlenceye yönelik veriler: Oyun salonları (casinolar), diskotekler, barlar ve klüpler.

Turistik merkezlerdeki eğlenceye yönelik kuruluşlar ve faaliyetler özel bir çekim gücüne sahiptir. ABD'nin Florida eyaletindeki ve Fransa'nın başkenti Paris'teki Disneyland, Danimarka'nın Kopenhag kentindeki Tivoli eğlence merkezi, bazı kentlerdeki tiyatrolar, baleler, gece klüpleri ve oyun salonları sundukları, eğlence fırsatları ile insanların zevk ve isteklerini karşılayarak önemli turistik çekim merkezlerini oluşturmaktadırlar.

³⁵ Alptekin Sökmen, **Ağırlama Endüstrilerinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi**, 1.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2003 s.20

³⁶ Kozak ve diğerleri, **a.g.e.**, 2008, s.61-62

1.3.5. Ulaştırma İşletmeleri

Ulaşım konusunda ilk olarak su yolundan faydalanılmıştır. Daha sonraları karayolu ulaştırması ve 1841 yılından beri de demiryollarından yararlanılmaya başlanmıştır. En son ulaştırmaya açılan yol ise havayoludur. Havayollarının tarihi geçmişi kısa olmasına rağmen ulaştırma araçları içerisinde en güvenli ve süratli olanıdır³⁷.

Ulaştırma işletmeleri aracın niteliğine göre dört ana grupta incelenebilir³⁸:

Demiryolu İşletmeleri: Genellikle devlet denetiminde tekeli bir işletme niteliğinde olan demiryolu işletmeleri, toplu taşımacılıkta tercih edilen bir araçtır. Araştırmalar eskiden olduğu gibi günümüzde de insanların demiryolu ulaştırmasına olan tercihlerinde güvenlik ve ucuzluk unsurlarının büyük rol oynadığını göstermektedir.

Denizcilik İşletmeleri: Uzun yıllar önemini koruyan denizyolları işletmeleri, havayolu ağının gelişmesiyle eski önemini kaybetmiştir. Ancak günümüzde deniz otobüsleri, çeşitli limanların dolaşılmasını içeren on ile onbeş günlük süreyi kapsayan deniz turları, yat ya da teknelerin kiralanması (Mavi Yolculuk, günlük motor gezileri vb. gibi faaliyetler içeren), deniz araçları için barınaklar ve liman tesisleri işleten kuruluşlar, turizm işletmesi olarak faaliyet göstermektedirler.

Havayolu İşletmeleri: Turizmde havayolu özellikle kitle turizminin başladığı 1950'lerden bu yana önem kazanmıştır. Turizm etkinliklerinin kitlesel şekilde yapılmasıyla ortaya çıkan örgütlenmiş ve bütünleştirilmiş seyahat türü olan paket tur, en etkin biçimde havayolu ile yapılmaktadır. Günümüzde milyonlarca insan havayolu ulaştırması ile dünyanın en uzak bölgelerini kendi ülkeleri gibi gezip görebilme şansını elde etmektedir. Uluslararası turizm hareketlerinde görülen gelişme, aynı zamanda uluslararası hava ulaşım pazarının daha da büyümesine neden olmuştur³⁹.

³⁷ Orhan M. Sezgin ve Yıldırım Acar, Turizm, Baştem Yayınları, Ankara, 1991, s.78

³⁸ Akat, **Pazarlama Ağırıklı...**, s.83-84.

³⁹ Kozak ve diğerleri, **a.g.e.**, 2001, s.50.

Karayolu İşletmeleri: Karayolu insanlığın çok eski devirlerinden beri yararlandığı ulaşım yollarından biridir. Karayolları kervanlarla malların taşındığı devirlerden beri en önemli yol ağı olarak süregelmektedir. Türkiye, Asya'yı Avrupa'ya bağlayan önemli bir köprü konumundadır. Bu bakımdan karayolları milli ekonomi yönünden olduğu kadar milletlerarası ve turistik ulaştırma bakımından da büyük bir hazinedir.

Karayollarının turizm faaliyeti açısından önemi şunlardır⁴⁰:

- Karayolları diğer ulaşım araçları ile gidilemeyen yerlere gitmeyi sağlar.
- İstenildiğinde bir yerde durma, konaklama, ve çevresini görme imkanı tanımaktadır.
- Toplu turistik gezilerde samimi ve eğlenceli bir durum yaratır.
- Konaklama işletmelerinin gelişmesine katkıda bulunur.
- Şehir içi turistik turların yapılmasını sağlar.
- Günübürlük turistik gezilere imkan tanır.

Günümüzde turist akımını taşıyan en büyük ulaşım türü olma özelliğini sürdüren karayollarının , turizm arzına ulaşma bakımından gösterdiği önem; serbestlik, özgürlük ve seyahat zevki yönünden görülmektedir ve bir çok işletmenin bu alanda faaliyette bulunmasına neden olmaktadır⁴¹.

1.3.6. Diğer Turizm İşletmeleri

İnsanların turizm faaliyetlerine katılmaları ile ortaya çıkan konaklama, yeme-içme ve seyahat gereksinimlerini doğrudan karşılayan işletmelerin yanı sıra, turizmle ilgili çeşitli faaliyetleri yürüten, özel turizm mal ve hizmetlerini üreten ve varlıkları kısmen veya tamamen turizme bağlı bulunan bir dizi işletmeler daha bulunmaktadır. Bunları, dört ana grupta toplanmak mümkündür⁴²:

1. Turizmle İlgili Çeşitli Ürünleri Üreten İşletmeler: Seyahat ve tatil özel giysileri, hatıra ve hediyelik eşya vb. üreten işletmelerdir.
2. Turizme Bağımlı Ticari İşletmeler: Havaalanları, liman ve istasyonlarda ve tatil beldelerinde çeşitli tüketim mallarını satan perakendeci işletmelerdir.
3. Turizmle İlgili Özel Hizmetleri Üreten İşletmeler: Çevirmenlik ve rehberlik

⁴⁰ Sezgin ve Acar a.g.e., s. 81.

⁴¹ Akat, **Pazarlama Ağırıklı...**, 2008, s.85.

⁴² Orhan Batman, **Otel İşletmelerinin Yönetimi**, Değişim Yayınları, 2008, s.20-21.

hizmetleri, animasyon hizmetleri ve döviz büroları gibi işletmelerdir.

4. Turizm Tanıtma ve Reklamcılık İşletmeleri: Tanıtma ve reklamcılık hizmeti veren işletmelerdir.

Çalışmanın bu bölümünde turizm endüstrisinin ve konaklama işletmelerinin hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde turizm endüstrisinde önemli paya sahip olan konaklama işletmeleri hakkında teorik çerçeve çizilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİ

Geçici olarak devamlı yerleşme yerini terk eden kişinin en önemli ihtiyaçlarından biri konaklamaktır. Turistin değişik mekanda geceleme ihtiyacını karşılayan tesisler konaklama tesisleridir. Niteliği ne olursa olsun, turistik mahalle en yakın ve sıkı bağılılığı olan kurumlardan biri konaklama tesisleridir. Turistik mahallin yabancılar tarafından ziyaret edilebilmesi orda konaklama imkanının bulunup bulunmaması ile yakından ilgilidir. Diğer bir ifadeyle, turistik mahallin turizm açısından önemi, bir noktadan konaklama tesisleri kapasitesine bağlı kalmaktadır. Ancak, meseleye başka yönden bakıldığında günümüzde konaklama tesislerinin nicelik ve nitelik olarak kazandığı özelliklerin turizm olayı olmaksızın düşünülmesi mümkün değildir. Konaklama tesislerinin geçirdiği evrim, bugün kazandığı özellikler büyük ölçüde turizm olayının etkisi ile gerçekleşmiştir.

2.1. Konaklama İşletmeleri Tanımı

Konaklama tesisleri çeşitli kriterlere göre ele alınabilir ve sınıflandırılabilirler⁴³.

Misafirlerin öncelikle konaklama, bunun yanı sıra yeme-içme ve eğlence ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerdir⁴⁴.

Konaklama işletmeleri, temelde otelcilik ve restoran hizmetleri veren, bunun yanında ziyaretçilere ve yabancılar için çeşitli eğlence ve organizasyonlar sağlayan işletmelerdir⁴⁵.

Slavoj Medlik'e göre ise konaklama işletmeleri; sahibi tarafından herhangi bir sözleşmeye gerek duyulmaksızın, kendisine sağlanacak hizmet için öngörülen bedeli ödeme gücü ve isteği bulunan kişilere; kalacak yer, yiyecek ve içeceğin sağlandığı işletmelerdir⁴⁶.

⁴³ Tunca Toskay, **Turizm Olayına Genel Yaklaşım**, Der Yayınları, 1989, s.228.

⁴⁴ Hussein ve Saç a.g.e., s.47

⁴⁵ Tom Powers, **Introduction To Management In The Hospitality Industry**, John Wiley&Sons, Canada, 1988, s. 4.

⁴⁶ Medlik S., **The Business Of The Hotels**, Butterworth-Heinemann Ltd., Oxford, 1984, s. 4.

Bir başka tanımlama ise konaklama endüstrisi; insanların kendi konutlarının bulunduğu yer dışında değişik nedenlerle yaptıkları seyahatlerde birinci planda geçici konaklama, ikinci planda yeme-içme gibi zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması için hammaddeden veya yarı mamul maddeden yararlanarak mal ve hizmet üreten ticari nitelikteki işletme faaliyetleridir. Bu faaliyetlerin amacı, insanların sadece ekonomik bir varlık (homo economicus) olmasından doğan maddî ihtiyaçların değil, aynı zamanda sosyal bir varlık (homo socius) olarak entelektüel ve moral yapısından meydana gelen manevi ihtiyaçlarının da karşılanmasıdır⁴⁷.

2.2. Konaklama İşletmelerinin Tarihsel Gelişimi

Konaklama endüstrisinin gelişimi hakkında tam bir fikir verebilmek için, otelciliğin başlangıcı olan hanlara kadar gidilmelidir. Paranın bulunması ve kullanılması ile insanlar ticaret yapmaya ve seyahat etmeye başlamışlardır. Böylece konaklama gereksinimi de artmıştır. İlk hanlar, kendi kendilerine servis yapılan, pek güven vermeyen ve gerici sahipleri tarafından yönetilen yerlerdir. Seyahat eden insanlara ayrılan konaklama işletmeleri, ancak 18. yüzyılda batıda hanlar, doğuda kervansaraylar inşaatı ile başlamıştır⁴⁸.

İlk çağlarda ticaret amacıyla seyahat eden tüccarların konakladığı bu hanları ve kervansarayların yerini, Roma Yunan döneminde çeşitli nedenlerle (kaplıca, inanç turizmi vb.) yer değiştiren aristokratların konakladığı nitelikli han ve kervansaraylara bırakmıştır.

Avrupa'da seyahat eden soyluların konaklama gereksinimini karşılamak amacıyla, sarayı çağrıştıran "Palas" adıyla tanınan büyük lüks oteller inşa edilmeye başlandı. Seyahatlerin artış göstermesi ve talebin farklılaşması, konaklama işletmelerini çeşitlendirmiş ve sayıca artmasını sağlamıştır⁴⁹.

Avrupa' da sanayi devrimi sonrasında demiryollarının gelişmesi konaklama işletmelerinin büyük şehirler dışına taşınmasına neden olmuştur. 20. yüzyılın ilk yarısında da karayolu ulaşımı gelişmiş ve daha büyük ölçekli oteller ortaya çıkmıştır

⁴⁷ Hasan Olalı ve Meral Korzay, **Otel İşletmeciliği, İstanbul İşletme Fakültesi**, 1989, s.7.

⁴⁸ Ertuğrul Çetinler, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, 2002, s.11.

⁴⁹ Hussein ve Saç **a.g.e.**, s.46

Ülkemizde kervansarayların ilk örnekleri Anadolu Selçuklu Devleti döneminde inşa edilmeye başlanmıştır. Bunlar ticari amaçla değil vakıf tarafından işletildiği için fazla gündeme gelememiş ve otelcilik endüstrisinin gelişmesi önlenmiştir⁵⁰.

Osmanlı döneminde kervansaraylarla birlikte gelir sağlamak amacıyla şehir içlerinde hanlar yapılmıştır.

Türkiye'de modern anlamda ilk otel, Wagon Lits şirketi tarafından Şark Ekspresi ile İstanbul'a gelen Avrupalıları ağırlamak amacıyla 1892 yılında yapılan Pera Palas otelidir⁵¹. Pera Palas Oteli ile 1914 yılında yapılan Tokatlıyan Oteli, Avrupa'nın ve Orta Doğu'nun o dönem için en lüks otellerinden gösterilmektedir.

Modern Türk turizminin başlamasına öncülük eden İstanbul Hilton Oteli 1955'de, Divan Otel 1956'da ve İzmir'de Kilim Oteli 1957'de hizmet vermeye başlamıştır.

Bir sosyal güvenlik kuruluşu olan Emekli Sandığı, Emek İnşaat ve İşletmecilik A.Ş.'nin 1958'de oluşturarak, büyük ve modern teknolojiye dayalı, turistik tesisler kurmak suretiyle modern turizmin başlamasını ve turizm imkanlarının gelişmesini ve harekete geçmesini sağlamıştır⁵².

Öte yandan Türkiye'de öncü ve örnek konaklama tesislerinin yapılmasında ve işletmesinde T.C. Turizm Bankası A.Ş. önemli bir özelliğe sahiptir. Banka 1955 yılında faaliyete geçmiş, ilk tesisini 1956'da Kilyos'da açmıştır. Türkiye'deki turizm sektörünün finansmanındaki boşluğu doldurmak ve düzenleyici rol oynamak için kurulmuştur. turizm hizmetlerini 1 otel, 1 motel, 3 tatil köyü, 1 kamping, 1 dağ evi, 2 yat limanı, 1 seyahat acentesi gibi işletmeleriyle sürdüren TURBAN 1950'li yıllarda Türkiye'nin en büyük otel ve tatil köyü zincirini oluşturmuştur⁵³.

Ülkemizde 2010 yılı itibariyle turizm yatırım belgeli ve belediye belgeli konaklama tesisleri ile yatak sayılarının aşağıda tablo 2.1.'de gösterilmektedir.

⁵⁰ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...**, s.11.

⁵¹ Saime Oral, **Otel İşletmeciliği ve Verimlilik Analizleri**, 2005, Detay Yayıncılık, s.30.

⁵² Fermani Maviş, **Otel İşletmeciliği**, Birlik Matbaası, Eskişehir, 1992, s.35

⁵³ Fermani Maviş, **Otel Yönetimi ve Beş yıldızlı İşletmelerde Likert Modeli Uygulaması**, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, 1985, s.14

Tablo 2.1. Türlerine ve Sınıflarına Göre Turizm Belgeli Konaklama Tesislerinin Sayısı

TÜRÜ	SINIFI	TURİZM YATIRIMI BELGELİ			TURİZM İŞLETMESİ BELGELİ		
		TESİS SAYISI	ODA SAYISI	YATAK SAYISI	TESİS SAYISI	ODA SAYISI	YATAK SAYISI
OTELLER	5 YILDIZLI	138	35 210	76 696	319	103 764	220 474
	4 YILDIZLI	238	36 570	79 109	523	81 352	168 812
	3 YILDIZLI	224	13 002	26 331	641	42 672	86 316
	2 YILDIZLI	32	1 253	2 797	561	22 124	43 711
	1 YILDIZLI	13	393	819	69	2 464	4 842
	TOPLAM	645	86 428	185 752	2 113	252 376	524 155
MOTELLER	1.SINIF	-	-	-	2	81	161
	2.SINIF	-	-	-	6	170	336
	Motel	5	107	216	7	221	443
	TOPLAM	5	107	216	15	472	940
TATİL KÖYLERİ	1.SINIF (5 YILDIZLI)	26	7 651	16 405	65	23 609	52 436
	2.SINIF (4 YILDIZLI)	15	3 860	8 884	17	2 979	6 562
	TOPLAM	41	11 511	25 289	82	26 588	58 998
TERMAL OTELLER	5 YILDIZLI	10	2 030	4 758	9	2 000	4 636
	4 YILDIZLI	4	647	2 097	10	1 428	2 947
	3 YILDIZLI	1	80	160	7	534	1 181
	2 YILDIZLI	-	-	-	3	122	251
	TOPLAM -	15	2 757	7 015	29	4 084	9 015
PANSİYONLAR		19	349	685	51	723	1 422
KAMPİNGLER		4	706	1 740	4	215	587
OBERJLER		1	58	120	2	279	572
APART OTELLER		48	5 551	14 904	103	5 161	12 712
ÖZEL TESİS		11	298	672	203	6 855	14 616
GOLF TESİSLERİ		1	60	228	2	201	424
EĞİTİM VE UYGULAMA TESİSLERİ		-	-	-	1	36	72
TURİZM KOMPLEKSİ		7	2 787	5 936	1	816	1 792
BUTİK OTEL		64	2 533	5 408	36	1 424	2 913
B TİPİ TATİL SİTESİ		10	1 315	4 454	2	249	860
BUTİK TATİL VİLLALARI		2	91	240	-	-	-
DAĞ EVİ		1	10	20	2	98	272
ÇİFTLİK EVİ / KÖY EVİ		2	170	225	1	44	115
YAYLA EVİ		1	40	80	-	-	-
T O P L A M		877	114 771	252 984	2 647	299 621	629 465

Kaynak: T.C. Kültür ve turizm Bakanlığı, İstatistikler, Erişim:

<http://www.ktbyatirimisletmeler.gov.tr/belge/1-63769/tesis-istatistikleri.html> (15.01.2012)

2.3. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri

Konaklama işletmelerinin genel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Konaklama işletmeleri emek yoğun işletmelerdir⁵⁴. Konaklama işletmelerinde insan gücü faktörü önemlidir. Hizmet üreten diğer işletmeler, teknik gelişmelerden yararlanarak işçi yerine makine kullanabilirler. Fakat misafir ağırlama kişisel bir hizmete ihtiyaç gösterdiğinden, otel işletmelerinde hizmet üreten temel unsur insan gücüdür⁵⁵.
- Konaklama işletmeleri günün 24 saati, haftanın 7 günü sürekli hizmet verir⁵⁶.
- Bina, donatım, makineler, aletler gibi sürekli kullanma maddeleri işletmelerin faaliyetlerinde ve bu faaliyetlerin sürekliliğini ifade eden hayatlarında büyük önem arz eder⁵⁷.
- Turizm piyasasında talep, önceden kesin bir şekilde tahmin edilememektedir⁵⁸. Çünkü talep belirlenmesi güç olan ekonomik ve politik koşullara bağlıdır ve konaklama işletmeleri de talep dalgalanmalarından anında etkilendiğinden risk faktörü yükselmektedir.
- Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetler gündüzdür. İşletmenin bir odasının 24 saat içerisinde satılması gerekir. Oda satışları gecelerle sınırlıdır. O gece satılamayan oda, işletme için mali kayıp demektir. Bu nedenle konaklama işletmelerinin stoklanma özelliği yoktur⁵⁹.
- Konaklama İşletmeciliğinde satışlar, politik ve iklim şartları ile yakından ilgilidir. Ayrıca bu endüstri, ekonomik konjoktüre karşı hassastır. Bu hassasiyet, ekonomik konjoktüre bağlı olarak değişen talebe karşılık, otel işletmelerinde arzın sabit kalarak, azalan ve çoğalan talebi takip edememesinden doğmakta olup, rizikoyu arttırıcı bir nitelik taşır.

⁵⁴ Burhan Şener, **Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon**, Detay Yayınevi, Ankara, 2001, s. 15.

⁵⁵ Ertuğrul Çetiner, **Konaklama Yönetim Muhasebesi**, Gazi Meslek Eğitim Fakültesi, Ankara, 1989, s.7

⁵⁶ Haşim Aras, **Konaklama İşletmeciliğinde Yiyecek İçecek Maliyet Kontrolü**, T.C. Turizm Bakanlığı, Ankara, 1993, s. 5.

⁵⁷ Hasan Olalı ve Meral Korzay, **Otel İşletmeciliği**, Beta Basım Yayın A.Ş., İstanbul, 1993, s.10

⁵⁸ Harun Erdoğan, **Uluslar arası Turizm**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1996, s. 43.

⁵⁹ Ayhan Gökdeniz, **Otel İşletmelerinde Ön Büro Yönetimi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s. 8-9

- Müşterilerin kendilerine sunulan hizmet karşılıklarını, servis ücreti ile birlikte ödemeleri gereklidir. Bu durum otellerde yüzde yöntemi ile ücret ödeme şeklini göstermiştir.
- Konaklama işletmelerinde üretilen yiyeceklerin ve hizmetlerin müşterilerin ayağına götürülme imkanı olmadığından, müşterilerin otel işletmelerine gelmeleri gereklidir.
- Konaklama hizmetlerinin görülmesi, departmanlar ve personel arasında yakın bir işbirliği gerektirir⁶⁰.
- Konaklama işletmelerinin ana hatlarıyla çizilen bu koşullarda başarılı olabilmesi için, hizmet kalitesini dünya standartları çerçevesinde, müşterilerin beğenileri doğrultusunda ve tüm işletme çalışanlarının aktif katkısı ile biçimlendirmesi zorunludur⁶¹.

2.4. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması ve Amaçları

Konaklama işletmelerinin sınıflandırılması kolay bir süreç değildir. Konaklama endüstrisindeki hizmetlerin çok çeşitli olması nedeniyle bir çok konaklama tesisi tek sınıfa dahil edilmemektedir. Sınıflandırma tesisin büyüklüğüne, hitap ettiği hedef kitleye, sağladığı hizmet seviyesine, sahiplik ve üyelik durumlarına göre yapılabilmektedir. Bu açıdan incelendiğinde bir tesis birçok grubun özelliklerine uyabilmektedir⁶².

Günümüzde konaklama işletmelerinin, değişik kriterler ölçü alınarak yapılmış bulunan pek çok sınıflandırmaya rastlamak mümkündür. Bundan dolayı, her ülke kendi konaklama işletmelerinin özelliklerini dikkate alarak ayrı ayrı sınıflandırmalara başvurmuştur.

Ayrıca, konaklama endüstrisindeki gelişmeler, insanların dünya görüşleri, alışkanlıkları, ihtiyaçları ve zevklerindeki gelişmeler doğrultusunda farklı sınıflandırmalarda yapılmaktadır.

⁶⁰ Ertuğrul Çetiner, **Konaklama Yönetim Muhasebesi**, s.7

⁶¹ Sera Özbaşlar, **Turizm Endüstrisinde Kazanmanın Anahtarı-Toplam Kalite Yönetimi**, Önce Kalite Dergisi, Kal-Der Yayınları, Nisan-1995, s. 8.

⁶² Michael L. Kasavana ve Richard M. Brooks, **Front Office Procedures**, US. Educational Institute of the AH&MA, 1995, s.7

Konaklama işletmelerinin sınıflandırma sistemleri tüketiciler, işletmeler ve denetim mekanizmaları için çeşitli yararlar sağlamaktadır. Bu sistemler sağladıkları yararlar açısından bazı amaçlara hizmet etmektedir.

Konaklama işletmelerinin sınıflandırma sistemlerinin beş önemli amacı aşağıda yer almaktadır⁶³:

- Standartlaşma: Tüketici ve satıcılar için servisin sürekliliğini sağlamak ve ürün kalitesi belirleyerek düzenli bir pazarlama dağıtım kanalı oluşturmak.
- Pazarlama: Seyahat eden kişilere seyahat edecekleri destinasyonlardaki uygun konaklama sınıfları konusunda bilgi vermek ve pazarda sağlıklı bir rekabet ortamı yaratmak.
- Tüketiciyi Korumak: Otellerin asgari konaklama, tesis ve hizmet sağlanmasını temin etmek.
- Gelir Sağlamak: Sınıflandırma konusunda yayımlanan rehber kitapların satış ve lisans verme faaliyetleri ile gelir sağlamak.
- Kontrol: Otel endüstrisinin kalitesini kontrol etmek.

2.4.1. Büyüklüklerine Göre Konaklama İşletmeleri

İşletmenin büyüklüğü teşebbüs tarafından bir araya getirilen üretim araçlarının tümüdür. İşletmeye yatırılan sermaye miktarı, istihdam hacmi, oda sayısı, ortak kullanım alanı ve benzeri kıstaslara göre yapılan sınıflandırmadır.

2.4.1.1. Küçük Konaklama İşletmeleri

Bu tip konaklama işletmeleri, konaklama hizmetini devamlı bir şekilde iş edinmeyen, hizmetlerin genel olarak 1-5 kişi tarafından görüldüğü, kapasitesi ancak 2-20 konuğu barındırmaya uygun olan konaklama işletmeleridir⁶⁴.

⁶³ Chuck N. Gee, **International Hotel Management**, UK. Educational Institute of the AH&MA, 1994, s.386.

⁶⁴ Ertuğrul Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi**, Tutibay Ltd. Şti., 1995, s.15

2.4.1.2. Orta Büyüklükteki Konaklama İşletmeleri

Orta Ölçekli Konaklama İşletmelerinde oda sayısı 50 ile 100 arasında değişen ve yine 50 ile 100 arasında iş gören çalıştıran konaklama işletmeleridir⁶⁵.

2.4.1.3. Büyük Konaklama İşletmeleri (Endüstriyel Konaklama İşletmeleri)

Büyük Ölçekli Konaklama İşletmeleri: Oda sayısı 100 veya daha yüksek olan ve konaklama potansiyeli asgari 160 yatak olan konaklama işletmeleridir. Bu tür işletmelerde uluslar arası standartlara göre oda başına, 1,1 işçi sayısı üzerinden istihdam hacminin 110 ve daha yukarı seviyede bulunması gerekmektedir⁶⁶.

2.4.2. Gelişme Aşamaları Bakımından Konaklama İşletmeleri

Konaklama işletmeleri ve otelcilik endüstrisi turizmdeki gelişmeye, insanların zevk ve gereksinimlerindeki değişmeye paralel olarak tarih içinde birbirinden farklı şekiller almıştır⁶⁷.

2.4.2.1. Lüks Oteller (Hotel de Luxe)

XIX. yüzyılın ortalarında Birinci Dünya savaşına kadar olan dönemde seyahat edenler genel olarak toplumun çok yüksek sınıfına mensup büyük gelirli kişiler olduğundan bu dönemde tesis edilen oteller çok lüks özellik taşımaktadır.

2.4.2.2. Vasat Konaklama İşletmeleri (Hotellerie Moyenne)

XX. Yüzyılın ilk yarısından sonra seyahat eden insanların kalitesinde ve seyahat yapısındaki değişim, orta derecedeki konaklama işletmelerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

⁶⁵ Hasan Olalı, **Otelcilik Endüstrisi Yatırımları ve Finansmanı**, İ.T.İ.A. Turizm Enstitüsü Yayınları, No:1, İzmir, Ticaret Matbaacılık, 1969, s.27.

⁶⁶ Olalı ve Korzay **a.g.e.**, 1989, s.56

⁶⁷ Olalı ve Korzay **a.g.e.**, 1993 s.31

2.4.2.3. Yardımcı Konaklama Tesisleri (Para- Hotellerie)

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra seyahatlerin önem kazanarak kitlesel bir yapı oluşturması, asli konaklama işletmelerinin yanında yardımcı konaklama tesislerinin de ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu konaklama tesisleri modern turizmin yaratmış olduğu üç faktörden ortaya çıkmıştır.

- Ulaştırma ve sosyal politika nedeniyle seyahat olanaklarındaki değişme konaklama konusunda da ona uyacak bir sosyal politikanın izlenmesini zorunlu kılmıştır.
- Dolu mevsim süresince seyahat eden milyonlarca insanın konaklama ihtiyaçlarına klasik otelcilik tesisleri ile cevap vermek olanağı ortadan kalkmıştır.
- Turistlerin konaklama zevklerinde büyük değişiklikler meydana gelmiştir.

Bu faktörler, her şeyden önce klasik otelciliğe oranla daha ucuz fiyatlı konaklama olanaklarının yaratılmasını zorunlu kılmıştır.

2.4.3. Karşılıklı Konaklama İhtiyacının Türü Bakımından Konaklama İşletmeleri

2.4.3.1. Merkezi Oteller

Bu tip konaklama işletmeleri büyük şehirlerde iş ve ticaret merkezlerinde ya da bu merkezlere yakın yerlerde kurulan işletmelerdir. Merkezi otel işletmelerinin hizmetlerinden daha çok iş amaçlı seyahatlerde bulunanlar istifade ettiği için müşteri devir hızı oldukça yüksek olan otellerdir. Daha çok konferans, kongre ve benzeri toplantılara katılmak amacıyla teşvik ve kongre turizmi kapsamında yer alan müşteri profiline hizmet verirler.

Günümüzde merkezi otellerin birçoğu zincir işletmelerden oluşmaktadır. Bu otellerde konaklama hizmetlerinin yanı sıra; yiyecek-içecek ve eğlence hizmetleri ayrıca, hediyelik eşyaların satıldığı alışveriş merkezleri, sağlık klüpleri ve çamaşırhane gibi hizmetler sunulmaktadır.

Merkezi otel işletmeleri tüm yıl açık olan otellerdir. Ayrıca, 24 saat süreyle oda servisi hizmete açıktır⁶⁸.

2.4.3.2. Resort Oteller (Tatil Otelleri)

Uzun süreli tatil geçirmek, dinlenmek, deniz, güneş ve kumdan yararlanmak isteyenlerin amaçlarına uygun bir şekilde inşa edilmiş otellerdir. Bu otellerde rekreasyon hizmetleri ve oyun tesisleri önem kazanmıştır. Resort oteller kapsamında; dağ otelleri ve tatil beldelerinde kurulan kıyı otelleri yer almaktadır. Resort otellerin en önemli özelliği yılın belirli dönemlerinde aşırı yoğunluk yaşamaları, bunun dışında düşük doluluk oranları ile çalışmalarınıdır⁶⁹.

2.4.3.3. Moteller (Karayolu Yolu Otelleri)

Birinci Dünya Savaşını izleyen yıllarda, özellikle Amerika'daki otomobil Endüstrisinin hızla gelişmesi, otomobille seyahat edenlerin sayısında da hızlı artışlara neden olmuştur. Bu suretle, konfor ve ucuzlukla birlikte o zamana kadar sadece kolektif olarak yapılan ve belirli yer ve yöreleri içeren demiryolu seyahatlerinden farklı bireysel otoyolu seyahatleri ortaya çıkmıştır. Motor-Hotel sözcüklerinin karışımından adını alan bu kuruluşlar ilk kez 1946'da Amerika'da yeni bir konaklama biçimi olarak doğmuştur.

Moteller büyük ulaştırma yolları boyunca kurulmuş olan ve geceyi orada geçiren otomobilli turistlere, arabalarını yakında bulundurma imkanı veren pavyon topluluklardır. Odalar konforlu hatta lüks olabilirler⁷⁰.

2.4.3.4. Şehir Dışı Oteller

II. Dünya Savaşı'ndan sonra, Amerika ve Avrupa'da ekonominin gelişmeye başlaması, ticaret ve iş merkezlerinin de popülerliğini arttırmış ve bu bölgelerdeki arsa ve bina fiyatları aşırı miktarda yükselmiştir. Bundan dolayı birçok işletmeci şehir merkezlerinden daha uzak, halkın oturduğu bölgelerde, daha ucuz ve daha uygun binaları kiralayarak ya da inşa ederek bu bölgelerde oteller inşa etmeye başlamışlardır.

⁶⁸ Oral, **Otel İşletmeciliği...**, s.32

⁶⁹ Oral, **Otel İşletmeciliği...**, s.33

⁷⁰ Sait Evliyaoğlu, **Genel Turizm Bilgileri**, Gazi Üniversitesi Mesleki Eğitim Fakültesi, s.84-85.

Böylece bu bölgelerde kurulan oteller, yine bu bölgelerde gelişen alışveriş merkezleri ve iş alanları ile ilgili talebe karşılık vermiştir⁷¹.

2.4.3.5. Kıyı Otelleri

Uzun süreli tatil geçirmek, dinlenmek, deniz ve güneşten yararlanmak isteyenlerin konakladıkları otellerdir⁷².

2.4.3.6. Kaplıca Kür Otelleri

Bu işletmeler, kaplıca ve değişik banyo kürü imkanları sağlayan konaklama tesisleridir. Şifalı suların bulunduğu yerlerde; kaplıca, ılıca, içme gibi sağlık turizmi için yapılmış, tedavi ve dinlemenin bir arada yapıldığı tesislerdir. Bu tesislerde, kaplıca içme suyu, deniz suyu, çamur gibi maddelerle veya solunum yoluyla ya da mekanik ve elektrikli araçlarla masaj ve beden eğitimi gibi yöntemleri insan sağlığını koruma ve tedavi amacını taşıyan hizmetlerde verilmektedir⁷³.

2.4.3.7. Kongre Amaçlı Konaklama İşletmeleri

Kongre, seminer, kurs çalışma grupları, komisyon toplantıları, sempozyum ve konferans gibi toplantı hizmetlerini sunan işletmelerdir. Bu işletmelerde oda sayısının 250 ile 200 arasında olması arzu edilirken, dans salonu, yüzme havuzu, bekleme salonları ve çeşitli oyun odaları gibi aktivite hizmetlerinin de yanında olması gerekmektedir⁷⁴.

2.4.4. Ulaştırma Araçları İle Olan Bağlantıları Bakımından Konaklama İşletmeleri

2.4.4.1. Hava Alanı Otelleri

Bu konaklama işletmeleri hava alanı yakınında kurulan büyük oteller ile hava alanı içinde tesis edilen ve genellikle uçak aktarması yapan yolcuların birkaç saatlik süre için yararlandıkları küçük otellerdir⁷⁵.

⁷¹ Oral, **Otel İşletmeciliği...**, s.34

⁷² Olalı ve Korzay **a.g.e.**, 1993 s.32

⁷³ Nazmi Kozak, **Otel İşletmeciliği**, Detay Yayıncılık, 2002, s.5.

⁷⁴ Nazmi Kozak **a.g.e.**, 2002, s.5

⁷⁵ Olalı ve Korzay, **a.g.e.**, 1993 s.35.

2.4.4.2. İstasyon Otelleri

İstasyon otelleri Avrupa ülkelerinin klasik otel tipidir. Hemen hemen her şehirde istasyon civarlarında, otobüs terminallerinde kurulurlar.

2.4.4.3. Liman Otelleri

Bu tip oteller büyük liman şehirlerinde kurulan konaklama tesisleridir.

2.4.4.4. Karayolları Kavşak Otelleri

Günümüzde karayolu ağının genişlemesiyle birlikte motorlu araçlarla yapılan seyahatler, turizm faaliyetleri kapsamında önemli bir yer tutmaya başlamıştır. Özellikle, kara yolu ağı üzerinde kavşak noktalarında hizmet sunan bu oteller, özel araçlarıyla veya grup halinde otobüslerle seyahat eden yolcular için cazip hale gelmiştir. Bu tür otellerde müşterilerin konaklama süresi kısadır. Şehir otellerine nazaran sunulan hizmetler kısıtlıdır⁷⁶. Kavşak otelleri, büyük karayollarının kesişme yerlerinde kurulan otellerdir⁷⁷.

2.4.5. Faaliyet Süreleri Bakımından Konaklama İşletmeleri

Otel işletmelerinin bazıları bütün yıl hizmet sunarken, bazıları da buldukları bölgeye ve hizmet sundukları turizm türüne bağlı olarak belirli mevsimlerde hizmet sunmaktadır⁷⁸.

2.4.5.1. Devamlı Oteller

Devamlı oteller, bütün yıl faaliyet gösteren otellerdir. Şehir otelleri ile hava şartlarının ve iş koşullarının bütün yıl boyunca faaliyetlerini sürdürmesine imkan verdiği diğer otel işletmeleri bu gruba dahil olabilir⁷⁹.

⁷⁶ Zeki Akıncı, **Otel İşletmeciliği**, Nobel Yayıncılık, 2011, s.18.

⁷⁷ Olalı ve Korzay **a.g.e.**, 1993 s.35.

⁷⁸ Nazmi Kozak, **Otel İşletmeciliği**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s.6

⁷⁹ Akıncı **a.g.e.**, s.17.

2.4.5.2. Mevsim Otelleri

Yılım belli mevsimlerinde faaliyette bulunan konaklama işletmeleridir.

Her iki konaklama işletmesi arasında çeşitli yönlerden farklılıklar bulunmaktadır.

Bunlar⁸⁰:

- Devamlı otellerle, mevsimlik oteller arasında müşterilerine karşıladıkları ihtiyaçlar bakımından farklar vardır. Devamlı oteller, genellikle müşterinin yatma, yeme ve içme ihtiyacını karşıladıkları halde, mevsimlik oteller dinlenme, eğlence ve spor gibi ihtiyaçları da karşılar.
- Devamlı oteller, genellikle her ülkede aynı özelliği gösterirler, ülkeler arasında bu tür otellerde pek farklılıklar yoktur. Oysaki mevsimlik oteller, kuruluş yerlerine göre ülkeden ülkeye, bölgeden bölgeye farklılıklar göstermektedir. Bir deniz kıyısı otel ile dağ oteli değişik özellikler gösterebilir.
- Devamlı otellerde konaklama süresi genellikle kısadır. Seyahatin amacına göre değişmekle birlikte konaklama birkaç gece sürebilir. Oysaki mevsimlik otellerde konaklama süresi uzundur, birkaç hafta sürebilir.

2.4.6. Hukuki Bakımdan Bağlı Oldukları Statülere Göre Konaklama İşletmeleri

Bu tür sınıflandırmada belgelendirme şekli belirleyici olmakta ve ülkelerin konu ile ilgili düzenlemelerine bakılmaktadır⁸¹. Ülkemizde otellerin sınıflandırılması bazı şekilsel farklar bir tarafa bırakıldığı takdirde hemen hemen Fransız sınıflama sisteminin esas yapısına benzemektedir⁸².

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

⁸⁰ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...**, s.15.

⁸¹ Kozak ve diğerleri, **a.g.e.**, 2001, s.53.

⁸² Akıncı, **a.g.e.**, s.7.

2.4.6.1. Turizm İşletme Belgeli Konaklama Tesisleri

Turizm İşletme Belgeli Konaklama İşletmeleri; 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu'nun ilgili maddelerine göre hazırlanan ve sonraki yıllarda da bir takım değişikliklere uğrayan, Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği'ne göre sınıflandırılmış konaklama işletmeleridir. Bu yönetmeliğe göre konaklama işletmeleri şu şekilde sınıflandırılmışlardır⁸³.

1. Beş Yıldızlı Otel İşletmeleri
2. Dört Yıldızlı Otel İşletmeleri
3. Üç Yıldızlı Otel İşletmeleri
4. İki Yıldızlı Otel İşletmeleri
5. Bir Yıldızlı Otel İşletmeleri

2.4.6.2. Belediye Belgeli Konaklama İşletmeleri

Turistik işletme belgesi olmayan bütün tesisler ve oteller “turistik olmayan işletme ve oteller” grubunda yer alırlar. Bunlar yerel belediyeler tarafından sınıflandırılırlar, kontrolleri belediyeler tarafından yapılır, fiyatlarını da aynı şekilde belediyeler saptar⁸⁴.

2.4.7. Mülkiyetleri Bakımından Konaklama İşletmeleri

- Bağımsız olarak işletilen ve sahibi olunan oteller,
- Sahibi tarafından bir işletmeciye kiralanmış oteller,
- Mülkiyeti ve işletme hakkı bir zincir otele ait olan oteller,
- Bağımsız bir yatırımcı veya grup tarafından sahipli, bir zincir tarafından işletilen oteller,
- Bireysel olarak veya bir grup tarafından sahiplenilmiş ve bir zincirin imtiyaz hakkını (franchising) alarak işletilen oteller olmak üzere, otel işletmeleri değişik biçimlerde sınıflandırılabilir. Bu sınıflama aşağıdaki gibi yapılabilir.

- Mülkiyeti özel kişilere ait özel otel işletmeleri,

⁸³ Boran Toker, “Konaklama İşletmelerinde İşgören Motivasyonu ve Motivasyonun İş Doyumuna Etkileri – İzmir’deki Beş ve Dört Yıldızlı Otelere Yönelik Bir Uygulama, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üni. Sos. Bil. Ens., 2006, s.8.

⁸⁴ Olalı ve Korzay **a.g.e.**, 1993 s.41-42

- Mülkiyeti devlete ait kamu otel işletmeleri,
- Mülkiyeti devlet ve özel sektöre ait karma otel işletmeleri⁸⁵.

2.5. Türkiye'de Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması

Türkiye'de otel işletmelerinin sınıflandırılması ve niteliklerinin belirlenmesi Turizm Bakanlığı tarafından yayımlanan yönetmeliklerle düzenlenmiştir.

Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği'nin 60. maddesinde otel işletmesini tanımlamış ve 61. maddesinde belirtildiği şekilde bir sınıflandırma yapılmıştır.

Oteller,beş yıldızlı oteller,dört yıldızlı oteller,üç yıldızlı oteller,iki yıldızlı oteller ve bir yıldızlı oteller olarak sınıflandırılırlar (Bkz. EK-2)⁸⁶.

2.6. Konaklama İşletmelerinin Organizasyon Yapısı

Yirminci yüzyılın ikinci yarısında konaklama işletmeciliğinde meydana gelen gelişmeler , yeni ve zincir otellerin inşaatı ile birlikte otelcilik endüstrisini en popüler bir yatırım sahası haline getirmiştir. Önceleri basit bir organizasyona sahip bulunan otelcilik, bugün bir çatı altında birçok servis ve kısımları barındıran bir endüstri haline dönüşmüştür.

Organizasyonu tanımlamak gerekirse faaliyetlerin uygun personel ya da gruplar yoluyla yerine getirilmesi için mevcut gücün sistemli ve uyumlu bir şekilde kullanılması yöntemlerin tümüdür. O halde konaklama işletmelerinde organizasyon, işletmenin amacına ulaşabilmesi için faaliyetlerin belirlenmesi ve böylece bölümlere ayrılması ve bu bölümlerin kendi içinde yeniden örgütlenmesi suretiyle gerçekleşir. Organizasyon için, önceden yapılacak işlerin türleri ve özellikleri belirlenir, sonra bu işler için hangi nitelikte personel kullanılacağı kararlaştırılır⁸⁷.

Konaklama işletmelerinin başarılı olabilmesi ve varlığını devam ettirebilmesi, faaliyetlerinin başarısına bağlıdır. Bu anlamda organizasyon yapısı; işletmelerde yer

⁸⁵ Oral, **Otel İşletmeciliği...**, s.40

⁸⁶ Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması 21728 nolu ve 14 Ekim 1993 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Turizm Yatırımları ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği esas alınmıştır.

⁸⁷ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim...**, s.16.

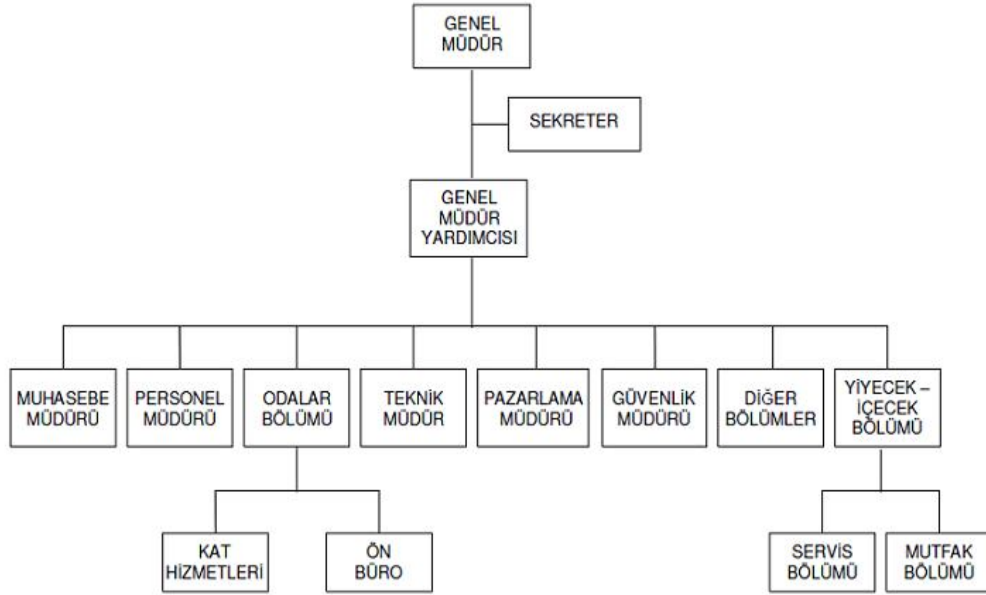
alan bölümlerde yetki ve sorumlulukların belirli mevkilere dağılımı ve bunların arasındaki ilişkilerde zorunlu bir koordinasyon gerekliliğinin olmasıdır⁸⁸.

Tipleri, hedefleri, boyutları, mülkiyet yapıları, hizmetleri, müşteri bulundurdukları çevre koşulları demografik yapıları birbirinden farklı olan konaklama işletmelerinin tümüne uygulanabilir standart organizasyon tablolarından söz etmek mümkün değildir. Ancak genel bir fikir vermek amacı ile bazı varsayımlara dayalı olarak işletmenin boyut ve fonksiyonları göz önüne alınarak düzenlemeler yapılabilir⁸⁹.

Konaklama işletmelerindeki temel bölümler, birbirinden farklı değişik bölümlerden oluşmasına rağmen, müşterilere bütünleşmiş bir hizmet sunmak durumundadır⁹⁰.

Dünyada pek çok organizasyon şeması bulunmasına rağmen, ülkemiz otelleri için ortak olabilecek ve yabancı yayın ve araştırmacılar tarafından da benimsenmiş büyük otellerde ilişkin bir organizasyon şeması şekil 2.1.'de gösterilmektedir.

Şekil 2.1. Büyük Bir Konaklama İşletmesinde Organizasyon Şeması



Kaynak: Kemal Kantarcı, Konaklama İşletmelerinde Ön Büro İşlemleri ve Yönetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 2004, s.41.

⁸⁸ Vahdet Aydın, **İşletme organizasyonundaki gelişmeler**, Anadolu Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1969, s.16.

⁸⁹ Olalı ve Korzay **a.g.e.**, 1993 s.347.

⁹⁰ Akıncı, **a.g.e.**, s.83.

2.6.1. Faaliyet Departmanı

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

2.6.1.1. Odalar ve Önbüro Departmanı

Konaklama işletmesinde en çok personel istihdam edilen, otelin kalite standardını ve prestijini yansıtan en önemli bölümlerden biri odalar bölümüdür. Odalar bölümü önbüro (resepsiyon), Üniformalı hizmetler (Concierc), kat hizmetleri, telefon bölümü, rezervasyon bölümü birimlerden oluşmaktadır⁹¹.

Önbüro (Resepsiyon): Önbüro otelin bir anlamda merkezi olup, müşteriyle işletme arasındaki ilişkiyi kurmakta bir köprü görevi yapmaktadır. Müşteri için ise otel önbüro demektir. İşletmenin ilk ve son imajı, müşterinin otele kaydı ve akışı esnasında önbürodan aldığı hizmetlerle oluşur

Önbüronun fonksiyonları şu şekilde sıralanabilir:

- Odaların satışı, müşterilerin kayıtları ve odaların tahsisi,
- Turistik yerler, tiyatrolar ve özel günler hakkında bilgi vermek,
- Müşterilere ait posta, telgraf ve haberleri iletme,
- Doluluk oranlarını arttırmak üzere planlar yapmak,
- Üst yönetime önbüro ile rapor hazırlamak.

Üniformalı Hizmetler (Concierc): Bu bölümde üniformalı personel çalışmaktadır ve bölümün temel ürünü hizmettir. İşleri çok basit olmakla beraber işlevleri itibariyle çok önemlidir. Çünkü müşterinin karşılanması ve otelden uğurlanması, bu bölümün personeli tarafından gerçekleştirilir⁹².

Kat Hizmetleri: Müşterilerin otelde konakladıkları sürenin büyük bir kısmı bu bölüm ile yakından ilgilidir. Müşteri odalarının ve içinde yer alan eşyaların, koridorların, salonların temizliği, müşteri yataklarının yapılması ve kirli çamaşırların değiştirilmesi,

⁹¹ Olalı ve Korzay, a.g.e., 1989, s.539.

⁹² Batman, a.g.e., s.118.

otelin genel temizliği bu bölümün temel görevlerindedir. Ayrıca, gerekli bakım ve onarım işleri için teknik işler departmanına, satışa hazır odalar için önbüroya rapor vermek, görevleridir. Bu bölüm, müşteriye kendi evindeki rahat ve kolaylığı sunmalı, işletmenin başarılı olmasını sağlamalıdır⁹³.

Telefon Bölümü: Otelde 24 saat süreyle hizmet veren telefon bölümü, otelin müşteri odalar ve yönetim büroları dahil, her tarafında iletişim görevi yapmaktadır. Telefon operatörü müşteriye hiçbir zaman görmemesine rağmen, konuşma biçimi, ses tonu ve hitap şekli, otel ve sunduğu hizmetler hakkında müşterinin görüşünü etkileyebilir⁹⁴.

Rezervasyon Bölümü: Müşterinin otele gelmeden ilk iletişime geçtiği bölümdür. Her işletmenin kendine özgü rezervasyon sistemi bulunmaktadır. Her ne kadar sistemde farklılık olsa da amaç aynıdır. Oda rezervasyonu aldıktan sonra dosyalanması, rezervasyon tablolarına yerleştirilmesi ve müşterinin otele gelişi ile odanın kendilerine tahsisi ve gerçek folyoların açılmasıdır.

Otel fiyatlarının tüm yerli ve yabancı kuruluşlarca, acentalara yazılı doküman halinde dağıtılması, otelin yerli ve yabancı müşterilerince tercih edilecek şekilde tanıtılması, otel oda fiyatlarının tespitine, pazarlama ve satış çalışmalarına ışık tutacak istatistiklerin hazırlanması ve odaların doluluk oranlarını arttırıcı faaliyetlerde bulunulması, bu bölümün görevleri arasındadır. Bu sebepten, birçok büyük otelde rezervasyon bölümü satış ve pazarlama servisi adı altında görev yapmaktadır⁹⁵.

2.6.1.2. Yiyecek - İçecek Departmanı

Bu bölüm yiyecek ve içecek satın alma ve depolama, yiyecek hazırlama, yemek ve içki servisi hizmetlerini yapan bir bölümdür. Modern otel işletmeleri müşterilerine sundukları konaklama hizmeti yanında, yemek ve içki servisi de yaparlar. Bu nedenle, yemek ve içki gelirleri toplam gelirler içinde büyük miktarda yer kaplar. Yiyecek ve içecek departmanı, kendi içinde iyi bir organizasyon şeması ile çalışmalarını sürdürmelidir. Ayrıca, bu departman tek başına çalışması mümkün olmadığından,

⁹³ Ertuğrul Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim...**, s.18.

⁹⁴ Fermani Maviş, **a.g.e.**, 1992, s.127.

⁹⁵ Batman, **a.g.e.**, s.119.

işletmenin diğer departmanları ile işbirliği yapmalıdır. Yiyecek ve içecek malzeme bedellerinin ödenmesi, bunların ilgili kayıtların kontrolü konusunda muhasebe departmanı ile, temizlik işlerinde konaklama departmanı ile, restoran ve barların ısıtma ve aydınlatılması konularında teknik işler departmanı ile işbirliği yapmalıdır.

2.6.1.3. Yardımcı Departmanlar

Otellerin müşteri ihtiyaçları ile ilgili olarak büyüklük ve sınıfına göre işletmekte bulunduğu yardımcı gelir departmanları, her otel işletmesinde farklı olabilir. Müşterilerin yatma, yeme-içme ihtiyaçları dışında diğer ihtiyaçlarını karşılayan başlıca yardımcı gelir getiren departmanları şunlardır⁹⁶:

- Telefon Hizmetleri
- Sigara - gazete satışı
- Müşteri çamaşırhanesi
- Berber - Kuaför
- Çiçekçi
- Diğerleri

2.6.2. Hizmet Departmanı

Gelir getirmeyen, pasif işletme bölümleri olarak düşünebildiğimiz, konuk ile direkt ilişkisi olmayan departmanlardır⁹⁷.

Hizmet departmanları altında; personel, teknik hizmetler departmanı, çamaşırhane departmanı, güvenlik departmanı, pazarlama ve satış departmanı ve muhasebe departmanı yer almaktadır.

2.6.2.1. Personel Departmanı

II. Dünya Savaşı sonrası ortaya çıkan işgücü teminindeki güçlükler ve işçi işveren arasındaki ilişkileri daha iyiye götürmek amacıyla, personel bölümünün ayrı bir bölüm olarak organizasyon şemasında yer alması gerekli olmuştur. Otellerde personel bölümünün görevi diğer işletmelerdeki personel bölümlerine oranla çok daha karmaşık ve önemlidir.

⁹⁶ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim...**, s.19.

⁹⁷ Ertuğrul Çetiner, **Otel İşletmeleri Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 2009 s.21.

Gerçekten otel işletmelerinin başarısı daha çok müşterilere sunulan hizmetin kalitesine, bu hizmetleri gerçekleştiren kişilerin seçimine, işe alınmasına, eğitimine ve benzeri işlerine bağlıdır. Ancak yapılan bir araştırmada ülkemizdeki otel işletmelerinde personel bölümünün bütün önemine karşın, işletme organizasyonunda yeterince yer almadığı ortaya konmaktadır⁹⁸.

Otel işletmesinde personel bölümünün başlıca görevleri; sicil tutma, işe alma, mülakat, işe yerleştirme, eğitim programları, ücret araştırmaları, özendirici formüller ve sendikal ilişkiler düzenlemektir⁹⁹.

2.6.2.2. Teknik Hizmetler Departmanı

Otel işletmelerinin büyüklüğüne göre iç örgütlenmesi farklı olabilecek teknik işler departmanı iki temel görevi vardır.

- Otelin aydınlatma, ısıtma, soğutma, havalandırma ve suyunu sağlaması,
- Binanın ve tesisin bakım ve onarımını sağlamak.

Otel işletmelerinde, personelin iyi hizmet vermesi yanında tesislerin çalışır durumda olması, müşterilere verilecek olumlu izlenimlerde önemli rol oynar. Bu nedenle, teknik işler departmanı büyük bir sorumluluk taşımaktadır¹⁰⁰.

2.6.2.3. Çamaşırhane Departmanı

Otel işletmesinin çamaşırhanesi, gelir getiren bir bölüm olarak müşteri çamaşırlarının yıkandığı müşteri çamaşırhanesi ve gelir getirmeyen bir bölüm olarak otel çamaşırlarının yıkandığı otel çamaşırhanesi olarak iki bölüme ayrılır. Genellikle tek bir departman olup, hem müşteri çamaşırlarının hem de otel çamaşırlarının yıkandığı bir yer olarak şu bölümlerden meydana gelir¹⁰¹:

- Kirlili çamaşır bölümü
- Yıkama ve kurutma bölümü
- Dikiş ve tamir bölümü
- Ütü ve kola bölümü
- Temiz çamaşır bölümü.

⁹⁸ Ülker Çavdar, **Konaklama İşletmelerinde Personel Bölümünün Yapısı**, İşletme İçindeki Yeri ve Önemi, Turizm Yıllığı 1992, Türkiye Kalkınma Bankası Yayını s.55

⁹⁹ Batman, **a.g.e.**, s.127.

¹⁰⁰ Çetiner, **Otel İşletmeleri Muhasebesi**, s.23.

¹⁰¹ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim...**, s.21.

2.6.2.4. Güvenlik Departmanı

Otel işletmelerinde müşterilerin korunması, olağanüstü olayların önlenmesi için dedektif ve bekçilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Oteller; yangın, ölüm, kaza, hırsızlık, otel eşyalarının hasarı gibi konularda önlem almak ve hazırlıklı olmak durumundadır. İşte, alınan bu önlemleri uygulayan bölüm güvenlik departmanıdır¹⁰².

2.6.2.5. Pazarlama ve Satış Departmanı

Otel işletmelerinde pazarlama ve satış faaliyetlerini birlikte sürdürebilmektedir. Amerikan Pazarlama Birliği'nin tanımına göre pazarlama; bireysel ve kurumsal amaçları tatmin edecek değişimleri sağlamak üzere, ürün ve fikirlerin şekillenmesi (üretilmesi), fiyatlandırılması, dağıtım ve tutundurulması planlama ve uygulama sürecidir. Pazarlamanın nihai amaçlarından biri, beklenen satış oranını, miktarını ve gelirini elde etmektir. Çünkü otel işletmeleri, kar amacı güden ticari işletmelerdir. Yaşamlarını devam ettirebilmeleri, kar elde edebilmeleri ve sosyal fayda sağlayabilmeleri için giderlerinden daha fazla gelir elde etmeleri, yani kar etmeleri gerekmektedir.

Otel işletmesi pazarlamasının bazı temel işlevleri şunlardır¹⁰³:

Dokunulmazlık Özelliği: Sunulan hizmetleri hissedilme, dokunulma ve benzeri şekillerde değerlendirilmemesi nedeniyle otel pazarlaması fiziksel ürün pazarlamasından ayrılmaktadır.

Ayrılmazlık Özelliği: Fiziksel ürünler önce üretilip, sonra satılarak tüketilmesine karşılık, hizmetler çoğu kez önce satılmakta, daha sonra da üretimi gerçekleştirilip tüketilmekte ya da kullanılmaktadır. Yani otel işletmelerinde hizmetlerin üretimi ve tüketimi eş zamanlı olarak meydana gelmektedir.

Nitelikte Değişme Özelliği: Hizmetlerin kalite ve içerikleri, hizmeti üreten birimden bir diğerine, hizmet talep eden tüketiciden diğerine ve güne değişmekte ve farklılaşmaktadır.

Hizmetlerin Dayanıksızlığı: Belirli bir zaman içerisinde sunulmayan hizmet arzının aynı zaman diliminde tekrar değerlendirilme olanağı mümkün değildir.

¹⁰² Ertuğrul Çetiner, *Konaklama İşletmelerinde Yönetim...*, s.20-21.

¹⁰³ Akıncı, *a.g.e.*, s.90-91.

Dağıtım Kanalları Sürecinin Ters Yönde İşlemesi: Otel pazarlamasında tüketici, satın aldığı turistik ürünü tüketmek ya da kullanmak için ürünün üretildiği ve sunulduğu yere gitmek zorundadır. Diğer endüstri işletmelerinin aksine; otelin ürünleri tüketicinin ayağına götürmek yerine, müşteriyi otele getirebilmek amacına dönük olarak yapılandırılmaktadır.

2.6.2.6. Muhasebe Departmanı

Büyük otel işletmelerinde muhasebe departmanı otel genel müdürüne bağlı olarak çalışmaktadır. Zincir otel işletmelerinde genellikle genel merkezin daha gelişmiş ileri bir muhasebe departmanı vardır. Bu bölüm, zincire bağlı otellerdeki işleyiş durumuna nezaret eder. Muhasebe departmanının iki temel görevi bulunmaktadır. İlki, alacakların hesabını yapmak ve finansal raporları hazırlamak, ikincisi ise sonuçları kontrol etmektedir¹⁰⁴.

Bu sistemin otel yöneticilerinin tüm ihtiyaçlarına cevap verebilecek ve belirlenen amaca hizmet edebilecek bir niteliğe sahip olması gerekir. Muhasebe bölümü, otelde yürütülen faaliyetlerle ilgili hesapların kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bunlarla ilgili raporların eksiksiz bir şekilde hazırlanması ile görevlidir. Muhasebe bölümü çoğunlukla iç kontrole yönelik olarak faaliyet göstermektedir. İç kontrol sisteminin iyi çalışmasını sağlamak koşulu ile otelin bütün varlıklarının iyi korunması ve varlıklardaki kayıpların verimsiz ve gereksiz bir şekilde kullanılmasını önlenmiş olur¹⁰⁵.

Otel işletmesi muhasebelerinin amaçları şu şekilde sıralanabilir¹⁰⁶:

- İşletmelerde varlıklar ve kaynaklarla ilgili, para ile ifade edilen değer hareketlerinin devamlı bir şekilde kaydını ve kontrolünü yapmak,
- Çeşitli hesap dönemlerindeki bilgilere dayanarak istatistiksel veriler sağlamak,
- İşletmenin üçüncü şahıslara olan durumu hakkında bilgi vermek,
- İşletme departmanlarının her birinin ayrı ayrı gelir ve giderini belirlemek, sonuçta otel işletmesinin bir bütün olarak gelir ve giderini belirlemek,

¹⁰⁴ Batman, a.g.e., s.125.

¹⁰⁵ Burhan Şener, **Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon**, Detay Yayıncılık, Ankara, s.221.

¹⁰⁶ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim...**, s.21

— Müşterilere sunulan mal ve hizmetin (Oda fiyatı, yemek ve içki fiyatı) ne kadara mal olduğunu belirlemek,

— Muhasebe kayıtlarından alınan sonuçlara göre, gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

Muhasebe verileri, otelin mali açıdan mevcut durumunun ne olduğu ve gelecekte ne olabileceği konusunda otel yöneticilerini bilgilendirmektedir. Otel yöneticileri de kısa, orta ya da uzun vadeli planlamalarını muhasebe verileri sayesinde yapabilmektedir¹⁰⁷.

Konaklama işletmelerinin diğer sektör işletmelerden ayrılan özelliklerinden dolayı muhasebe uygulamalarına etkileri de değişiklik göstermektedir. Bu etkiler aşağıdaki şekilde sıralanabilir¹⁰⁸:

- Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetler stoklanamaz. Konaklama işletmelerinde stoklama olmadığından dolayı tekdüzen hesap planındaki mamul ve yarı mamul hesapları kullanılmayacaktır.
- Konaklama işletmeleri büyüdükçe sunulan mal ve hizmetler çeşitlenmekte, çoğalmakta ve bu da muhasebenin işlevini yerine getirmek için daha iyi organizasyon olması ihtiyacını ortaya çıkartmaktadır.
- Konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetler emek gücüne bağımlıdır. Konaklama işletmesindeki muhasebe organizasyonundaki belge ve raporlama düzeni geliştirilerek çok sayıda ve değişik departmanlardaki personeller tarafından gerçekleştirilen mali karakterli işlemlerin eksiksiz takip edilmesi ve kayıt altına alınması sağlanmalıdır.
- Konaklama işletmeleri 24 saat boyunca açıktır. Bu süre zarfında üretim ve satış işleri aynı anda yapılır. Bu çalışma sisteminden dolayı muhasebe kayıtları bekletilmeden günlük olarak yapılır.
- Konaklama işletmeleri birbirine bağımlı hizmet ünitelerinden oluşur. Konaklama işletmesinin gelir ve giderleri birden fazla departmanda olduğundan bu gelir ve giderlerin izlenmesi için çok iyi çalışan raporlama sistemine ihtiyaç vardır.

¹⁰⁷ Akıncı a.g.e., s.93.

¹⁰⁸ Murat Azaltun ve Ergün Kaya, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Detay Yayıncılık, 2010, s.5-7.

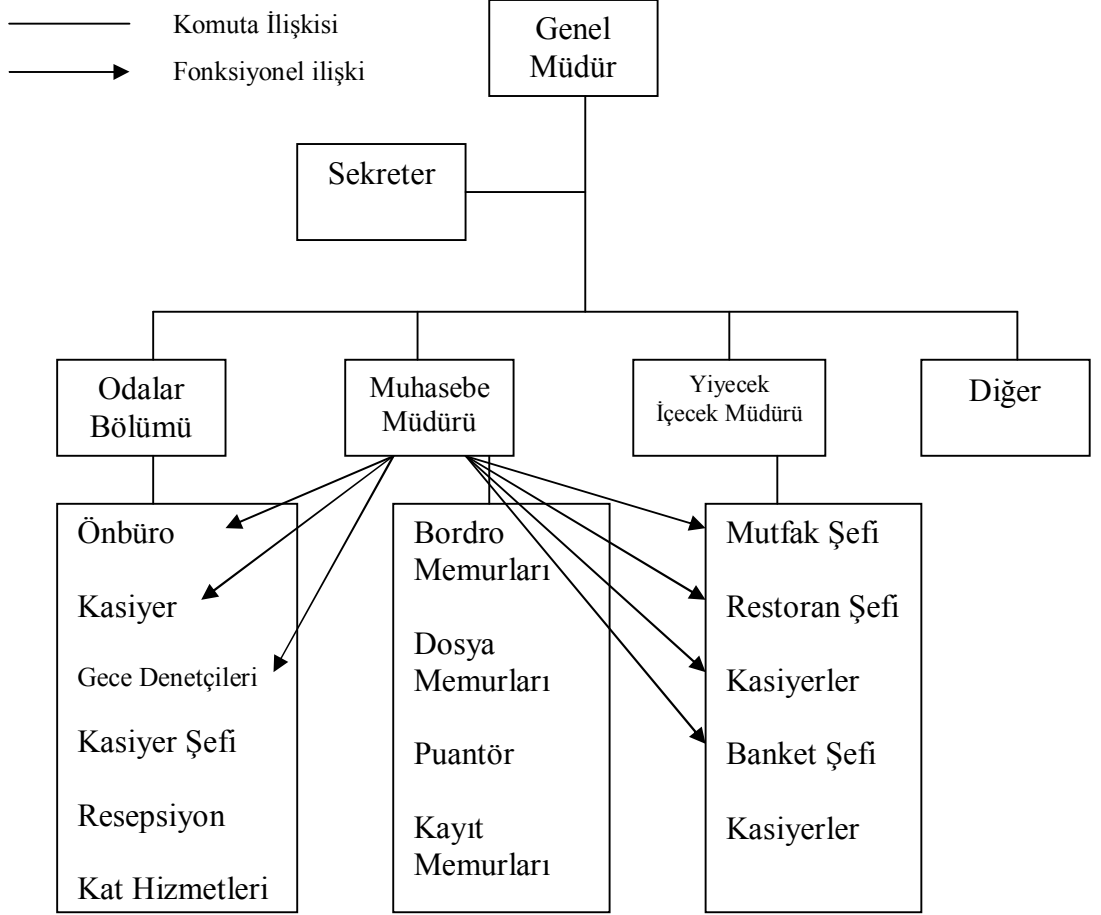
- Konaklama işletmeleri sermaye yoğun bir özellik gösterir. Yatırımın kaç yılda geri döndüğünün gerçekçi bir şekilde saptanabilmesi için muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması gerekmektedir.

Muhasebe Departmanı Organizasyonu: Muhasebe bölümünün temel fonksiyonu, finansal işlemlerin kaydedilmesi, finansal tabloların hazırlanması ve faaliyet sonuçlarının raporlanarak departman yöneticilerine bilgi vermektir. Aynı zamanda muhasebe bölümü, işletmenin karar verme ve bütçe hazırlanmasında önemli veri sağlayacak finansal ve faaliyet istatistiklerinin bir çoğunun raporlanmasından sorumludur. Muhasebenin diğer fonksiyonları ise; vergi hesapları, ücret bordrolarını yapmak, kredi, kasa tahsil ve tediye işlemlerini yapmak, ödemeleri gerçekleştirmek, maliyet ve gelirleri raporlamak, kredi işlemlerini takip etmektir¹⁰⁹.

Şekil 2.2.'de konaklama işletmelerine ait örnek bir muhasebe departmanı organizasyon yapısı gösterilmektedir.

¹⁰⁹ Ferman Maviş, **Otel İşletmeciliği**, Anadolu Üniversitesi Eskişehir Meslek Yüksekokulu Yayınları, Eskişehir, 1994, s.123.

Şekil 2.2. Muhasebe Bölümünün Otel Organizasyonundaki Yeri



Kaynak: Batman, a.g.e., s.103.

Muhasebe kayıtlarına kapsayan faaliyetlerin önemli bir kısmı bölüm dışında gerçekleşmektedir. Bu nedenle muhasebe bölümü diğer bölümlerle sıkı bir işbirliği içindedir. Örneğin; önbüroda bulunan kasiyer şefi ve kasiyer memurları, gece denetçileri ve gece kasiyerleri, önbüro personeli olmakla beraber görev ve sorumlulukları itibarıyla muhasebe müdürüne bağlıdır. Otele gelen müşterilerin giriş kayıtları, kaç kişi oldukları, kaç gün kalacakları, ne kadar ücret ödeyecekleri, oda ücret ve kişi sayısındaki değişiklikler gibi işlemler ön kasiyer tarafından belgelere işlenir.

Aynı şekilde bir muhasebe elemanı olan gece denetçisi, o geceki müşteri dolu oda sayısını ve oda gelirini karşılaştırarak denklığı sağlar¹¹⁰.

Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Departmanında Yapılan İşlemler:

Konaklama işletmelerinde çok sayıda var olan gelir ve gider hesaplarında ortaya çıkan değişik mali karaktere sahip işlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasalara uygun olarak muhasebe personeli tarafından belirlenir ve kayıt altına alınırlar. Söz konusu işlemler “Gelirler” ve “Giderler” ile ilgili işlemler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Gelir getiren işlemlere aşağıdaki şekilde belirtilmiştir¹¹¹:

- Adisyon Kontrolleri
- Fatura Düzenlenmesi
- Alacakların İzlenmesi
- Tahsilatın Yapılması
- Döviz ve Kredi Kartı İşlemleri
- Gelirlerle İlgili Muhasebe Kayıtlarının Yapılması
- Gelir Bütçelerinin Hazırlanması
- Gelirlerle İlgili Aylık Faaliyet Raporlarının Hazırlanması

Konaklama işletmesinde gelir elde edilmesi için belirli giderlere katlanılması gerekmektedir. Giderlerle ilgili işlemler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Satıcı Faturalarının Alınması
- Nakit Ödemelerin Yapılması
- Çek – Senet Düzenleme ve Takibi
- Ödenmezlerin Kontrolü
- Banka Hesaplarının Takibi
- Maliyet Analizlerinin Yapılması
- Resmi Dairelerle İlgili İşlemlerin Yürütülmesi
- Günlük Nakit Akış Tablosunun Hazırlanması
- Giderlerle İlgili Günlük Muhasebe Kayıtlarının Yapılması

¹¹⁰ Demir, a.g.e., s.19.

¹¹¹ Azaltun ve Kaya a.g.e., s.15-17.

- Gider Bütçelerinin Hazırlanması
- Giderlerle İlgili Aylık Faaliyet Raporlarının Hazırlanması

Çalışmanın I. ve II bölümlerinde turizm endüstrisi ve bu endüstri içerisinde büyük role sahip olan konaklama işletmeleri üzerinde durulmuştur. Çalışmanın amacı doğrultusunda, bundan sonraki bölümde konaklama işletmelerindeki yönetim muhasebesi sistemleri incelenecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMLERİ

Muhasebenin temel mantığı ve işleyişi süreci tüm işletmeler için aynıdır. Ülkemizde 1994'ten bu yana tüm işletmeler Tekdüze Hesap Planına (THP) göre kayıtları tutmak zorundadırlar. Ancak işletmelerin ait oldukları sektörün özelliklerine göre bazı hesaplar bir işletmede kullanılırken bir diğerinde kullanılmamaktadır. Örneğin, satışların maliyeti ticaret işletmelerinde Satılan Ticari Mallar Maliyeti, sanayi işletmelerinde Satılan Mamüllerin Maliyeti, hizmet işletmelerinde ise Satılan Hizmet Maliyeti olarak kayıt altına alınmaktadır¹¹².

Yöneticiler muhasebe kayıtları yardımı ile tek düzey çalışmaları olduğu kadar özel bazı durumları da planlama ve denetleme olanağı bulurlar. Öte yandan, muhasebe verilerinden yalnızca işletme yönetimi değil; aynı zamanda, ortaklar, alacaklılar ve devlet gibi bazı işletme dışı birimler de yararlanır. Bu özelliği ile muhasebe sistemi hem işletme içine, yani yönetime, hem de işletme dışındaki gruplara yarar sağlar¹¹³.

3.1. Muhasebe Kavramı ve Konaklama İşletmelerinde Muhasebenin Önemi

Muhasebe, işletme ile ilgili mali bilgilerin toplanması, tahlil edilmesi, ölçülmesi, kaydedilmesi ve işletme yöneticilerinin yararlanabileceği mali tablolara getirilmesi işlemlerinin tümüdür¹¹⁴.

Muhasebe, işletmenin varlıkları, yabancı kaynakları ve özkaynakaları üzerinde değişmeye neden olan para ile ifade edilen ticari nitelikteki işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması, analiz ve yorumlanması çalışmalarının bütünüdür.

Buna göre muhasebenin fonksiyonları şu şekilde sıralamak mümkündür¹¹⁵:

1) Kaydetme: Ticari nitelik taşıyan işletmelerin özelliklerine bakılmaksızın Günlük Deftere (Yevmiye Defteri) yazılmasıdır.

¹¹² Azaltun ve Kaya **a.g.e.**, s.5.

¹¹³ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe**, Ankara:Turhan Kitabevi, 1986, s.4.

¹¹⁴ Hasan Türedi, **Genel Muhasebe**, Trabzon: Celepler matbaacılık, 2004, s.1-2.

¹¹⁵ Çetiner, **Otel İşletmeleri Muhasebesi**, s.43.

2) Sınıflandırma: Aynı özelliği gösteren işlemlerin, Büyük Defterde (Defter-i Kebir) açılan hesaplara kaydırılır.

3) Raporlama: Belirli Dönemler sonunda kaydedilen ticari işlemlerin özetlenmesidir. Bu nedenle iki grup tablo düzenlenir.

- Temel Mali Tablolar: Bilanço, Gelir Tablosu

- Ek Mali Tablolar: Satışların Maiyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Özkaynaklar Değişim Tablosu, Kar Dağılım Tablosu

4) Analiz ve Yorumlama: Belirli dönemler sonu itibariyle düzenlenen tablolar, yöneticilerin işletme ile ilgili kararlarında yardımcı olmak üzere analiz edilir ve yorumlanır. Bu nedenle kullanılan mali analiz teknikleri şunlardır.

- Karşılaştırmalı Tablo analizi

- Yüzde Yönetimiyle analiz

- Trend (eğilim yüzdeleri) analizi

- Oran analizi

- Fon akım analizi

3.2. Muhasebe Türleri

İşletme tiplerinin, amaç ve faaliyetlerinin farklılık göstermesi, çeşitli muhasebe türlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Buna göre muhasebe aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir¹¹⁶.

1) Genel Muhasebe: İşletmelerin sahip olduğu varlıkların hangi kaynaklardan sağlandığını ve bunların nelerden kullanıldığını hesaplar aracılığıyla belirleyen, gelir ve giderleri karşılaştırarak faaliyet sonucunu ortaya koyan muhasebe türüdür.

Genel muhasebe uygulandığı işletme türüne göre de adlandırılabilir. Ticaret, otel ,sigorta muhasebesi gibi.

2) Maliyet Muhasebesi: Genel muhasebenin görevlerine ek olarak, üretilen mal ve hizmetlerin ne kadara mal olduğunu ve bunların birim maliyetlerinin ne olduğunu belirleyen, gider kontrolüne planlama ve işletmede alınacak özel kararlara yardımcı olan muhasebe türüdür. Maliyet muhasebesi, mal ve hizmet üreten işletmelerde söz konusudur.

¹¹⁶ Ertuğrul Çetiner, **Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 2008, s.9-10.

3) Yönetim Muhasebesi: Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi bilgilerinden yararlanarak yeni bilgiler üreten işletme yöneticilerinin karar almalarında gerek duyduğu bilgileri sağlayan muhasebe türüdür.

4) Vergi Muhasebesi: Vergi yasalarının muhasebe alanındaki düzenlemelerini inceleyen, muhasebe teorisi ile bu vergi düzenlemeleri arasında ilişki kuran, vergi beyannamesi hazırlama çalışmalarını yardım eden muhasebe türüdür.

5) Muhasebe Denetimi: Muhasebe doküman ve kayıtları inceleyen ve değerlendiren bir muhasebe türüdür. İç ve dış denetim olarak iki kısımdadır. İşletmenin kendi elemanlarını tarafından yürütülen iç denetim, bağımsız dış denetleme uzmanlarınca yapılan denetim ise dış denetimdir.

6) Bilgisayarlı Muhasebe: Muhasebe bilgi sisteminin kurulması ve yürütülmesinde, muhasebenin üstlendiği görevler çerçevesinde bilgisayar programlarının uygulanmasını konu edinen bir muhasebe türüdür.

3.3. Yönetim Muhasebesi Kavramı

Günümüz dünyasında birçok farklı sektör bulunmaktadır. Sanayi kuruluşları, meteahit firmaları, otomotiv fabrikaları, kamu teşekkülleri, yiyecek - içecek işletmeleri ve oteller bunlardan birkaçıdır. Bu kuruluşlarda kuşkusuz kendi aralarında bir çok çeşitleri bulunmaktadır. Yönetim muhasebesi bu anlamada işletmenin bilgi sisteminin bir parçası olarak yöneticilerin, yönetim muhasebesi sayesinde işletme faaliyetlerinin planlanması ve kontrolüne imkan tanımaktadır¹¹⁷.

Yönetim muhasebesi, yönetimle ilgili olan tüm faaliyetleri teşhis etme ibraz etme, yorumlamak, stratejileri açıkça ifade etmek, planlama ve kontrol etmek, kara almak, kaynakları optimum seviyede kullanmak, hissedarları ve dış (harici) varlıkları açıklamak, işçiliği açıklamak vb. için kullanılmaktadır¹¹⁸.

Zaman içinde gelişen firma içi ve firma dışı faktörler (ekonomik, sosyal, teknik) muhasebeyi önemli bir yönetim aracı haline getirmiştir. Muhasebe artık bir defter kayıt sistemi olmaktan çıkmış planlama ve denetim faaliyetlerinde, gelecek ile ilgili yöneticilerin karar alma ve yorum yapmaya yönelik yararlı bilgiler verme yönünde

¹¹⁷ Adnan Türksöy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, 1.Baskı, Turhan Kitabevi, 1998, s.15.

¹¹⁸ Mustafa Savcı, **Maliyet Muhasebesi**, Aktif Yayınevi, 2000, s.4-5.

gelişmiştir. İşte yönetim muhasebesi, organizasyonda yer alan yöneticiler için geliştirilmiş muhasebe bilgilerini sunan bir muhasebe türü olmuştur¹¹⁹.

3.4. Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesini Önemi

Yönetimsel faaliyetler, işletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları bilgilerin önceden sağlanması olarak tanımlanabilir. Bu bilgiler, değişik departmanlarda görev yapan elemanlardan elde edilebilir; ekonomistler, finans uzmanları, pazarlama personeli, ve muhasebeciler gibi. Bu anlamda yönetim muhasebesini ilgilendiren konuların işletme personelinin tümünü kapsadığı söylenebilir. Yönetim muhasebesinin işletme yönetimindeki rolü aşağıdaki şekilde ifade edilebilir¹²⁰:

- *Planlama ve karar vermede kullanılan bilgileri yöneticilere sağlar:* Bir otelin yeni bir yatırım yapması, karar vermeye konu olabilir. Bu doğrultuda yönetim muhasebesi sorumlulukları; yeni kurulacak bölüme ilişkin bütçelemeleri yapar ve tahmini gelir rakamlarını hesaplar. Böylece yapılması düşünülen yatırımın işletmeye net getirisi önceden değerlendirilerek, gerekli planlama yapılabilir.
- *İşletme faaliyetlerinin yönetilmesi ve kontrolünde yöneticilere yardımcı olur:* Herhangi bir otelin yiyecek-içecek hizmetlerinin kontrolü etkili bir muhasebe sisteminin kurulmasına bağlıdır. Maliyetlerin kontrolü; etkin bir maliyetleme sistemine ihtiyaç duyar. Böyle bir sistemin korunabilmesi muhasebe verilerinin toplanması ve denetlenmesiyle, yani yönetim muhasebesi sistemiyle ilgilenen kişinin etkinliğiyle yakından ilgilidir.
- *Çalışanları; işletme amaçları doğrultusunda motive eder:* Bir çalışanın yaptığı işe motive olması, yetki ve sorumluluk sınırlarının iyi bir şekilde belirlenmesine bağlıdır. Yöneticilerin yetki ve sorumluluk sınırlarının belirlenmesinde, yönetim muhasebesi hangi faaliyetin daha karlı olduğunun tespitinde en önemli yardımcı olacaktır.
- *İşletmenin çeşitli departmanların performansını ölçer:* Otelin menüsünde bulunan yiyecek ve içeceklerin tümü işletmeye ayrı ölçüde kar sağlamaz,

¹¹⁹ Çetiner, **Yönetim Muhasebesi**, s.21

¹²⁰ Türksöy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.16-17.

hatta kimileri zaman zaman zarara yol açar ve menüden çıkarılması gerekebilir. Bu aşamada yönetim muhasebesi sayesinde, farklı bilgilere dönüştürülen verilerle her bir yiyecek içeceğin karlılığı kolayca bulunabilir.

3.5. Gider, Maliyet ve Harcama Kavramları

Turizm işletmesi mal ve hizmet üretimini sürdürebilmek için aynı zamanda çeşitli mal ve hizmetleri de tüketmek zorundadır. Harcama gerektiren kalemler arasında; bina kiralamak, elektrik, su ve hammadde yada kullanım yada tüketim malı tüketimi yapmak ve iş gücü çalıştırmak gibi örnekler sayılabilir. Diğer bütün işletmelerde olduğu gibi, konaklama işletmeleri de varlıklarını ve gelirlerini sürdürebilmek için bu mal ve hizmetlerin tüketiminden kaçınmazlar¹²¹.

Buna bağlı olarak gider, işletmelerin varlıklarını ve işlevlerini devam ettirebilmek ve gelir elde edebilmek amacıyla, belli bir hesap dönemi içerisinde kullandıkları yada tükettikleri mal ve hizmetlerin parasal değeridir¹²².

Faklı bir tanımlamaya göre gider, farklı amaçla işletme tarafından ödenen mal ve hizmetlerin para cinsinden ölçülmüş tutarı şeklinde tanımlanmaktadır¹²³.

Maliyet konusunda ise tanımlamalar çeşitlenmektedir. Çeşitliliğin sebebi kuşku yok ki maliyetlerle ilgili farklı yaklaşımlar olmasıdır.

Maliyet; bir mal ya da hizmetin üretilmesi için katlanılan her türlü gider, harcama ve kayıptır. Maliyetler, değişik kriterlere göre sınıflandırılabilir. Bunlardan yönetim kararları için en uygun sınıflama; hacimle olan ilişkisine göre; sabit, değişken ve basamaklı maliyetler şeklinde gruplandırılabilir. Diğer taraftan konaklama işletmelerinde maliyetler; konaklama, yeme-içme ve diğer maliyetler olarak üç grupta incelenebilir. Yine bunların da sabit ve değişken kriterlere göre değerlendirilmesi sonuçta maliyet yöntemi olarak açıklanmaktadır¹²⁴.

Maliyet, bir işletmede mal ve hizmet üretilmesi için harcanan çeşitli üretim faktörlerinin para ile anlatımı maliyet yada maliyet giderleridir. Öyleyse işletmenin üretimle ilgili olarak kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarı maliyeti

¹²¹ Alparslan Usal ve Osman A. Kurgun, **Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2006, s.21.

¹²² Süleyman Yükçü, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1992, s.22.

¹²³ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1992, s.4

¹²⁴ Türksoy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.23.

tanımlamaktadır. Başka bir deyişle maliyet, mal ve hizmet üretiminde işletme tarafından yapılan çeşitli harcamaların (hammadde, işçilik, genel üretim giderleri), uğranılan kayıpların (amortisman, fire) ve para ile ölçülebilecek fedakarlıkların (sosyal sigorta işveren payı, sosyal yardımlar) toplamı olarak tanımlanabilir¹²⁵.

Harcama kavramını Çetiner; " İşletme tarafından üretim faaliyetleri dışında herhangi bir nedenle para veya benzeri araçlarla yapılan ödemelerdir. Örneğin işletmenin bir kişiye borç para vermesi, demirbaş eşya satın alması" şeklinde tanımlamıştır¹²⁶.

3.6. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Unsurları

Maliyetler, ya ilgili sonuca ulaşmak amacıyla bir takım giderlerin yapılması biçiminde ortaya çıkar ya da o sonuç uğruna diğer bir takım çıkarılardan vazgeçilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır¹²⁷.

Konaklama işletmesinde genel olarak giderlerin bir bölümünün somut maliyet unsurları biçiminde tanımlanamadığı görülür. Böylece, tanımlanabilir ve tanımlanamaz nitelikte bir dizi maliyet unsuru beklenmedik maliyet düzeyleri oluşturarak işletmeciyi şaşkına çevirir. Örneğin bir konaklama işletmesinde ya da yiyecek-ıçecek işletmesinde satışlardan elde edilen gelirlerin çoğu maliyetlerce yutulur. Bu oran beklendiğinden çok yüksektir. Konaklama işletmelerinde maliyet yönetimine verilen önem bu özellikten kaynaklanmaktadır. Bu yüzden bir konaklama işletmesinde ortaya çıkan maliyetleri tanımlamak yararlı olacaktır¹²⁸. Bu maliyetler; faaliyet hacmine bağlı maliyetler, Ürünlere yüklenilmesine göre maliyetler, işletme fonksiyonuna bağlı maliyetler, denetlenme açısından maliyetler, işlevsel açıdan maliyetler, fiili olup olmama durumuna göre maliyetler, sunulan hizmet çeşidine göre maliyetler şeklinde sınıflandırılabilir.

3.6.1. Faaliyet Hacmiyle İlişkilerine Göre Maliyetler

Bu kriterle göre maliyet gruplaması, maliyetlerin faaliyet hacmine göre kısa sürede, değişip değişmedikleri göz önüne alınarak yapılmaktadır. Yönetim kararlarında en çok kullanılan maliyetler bu gruplama yardımıyla elde edilirler. Bu nedenle

¹²⁵ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim...**, s.288.

¹²⁶ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...**, s.438.

¹²⁷ Kamil Büyükmirza, **Yönetim Muhasebesi**, Gazi Üniversitesi Basım Yayın Y.O. Matbaası, 1987, s.33.

¹²⁸ Usal ve Kurgun, **a.g.e.**, s.27

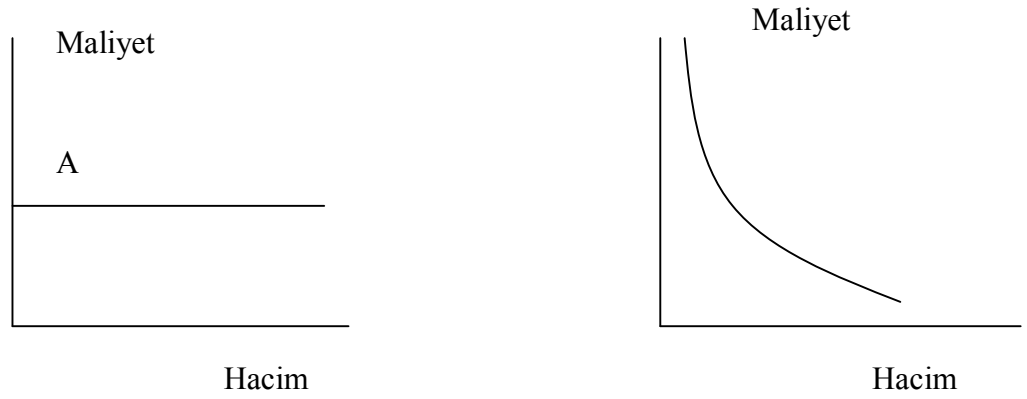
sınıflamaya aynı zamanda maliyetlerin davranışsal analizi (Cost Behavior Analysis) adı verilir. Bu aşamada maliyetler¹²⁹:

- * Sabit maliyetler
- * Değişken maliyetler,
- * Basamaklı (değişken) maliyetler olarak üç bölümde incelenir.

3.6.1.1. Sabit Maliyetler

Sabit maliyetlerin; kısa süreli analizlerinde hacimdeki değişikliklere tamamen duyarız oldukları varsayılır. Öyle ki konaklama işletmeleri için yapılan bir araştırmada, sigorta-vergi maliyetleri, planlanan düzeye göre hacimde meydana gelen % 10'luk bir artışa duyarız kalmıştır. Bu yüzden bu gruba giren maliyetler kısa dönemler itibariyle faaliyet hacmine bağlı olarak değişmezler. Bu maliyetler genel olarak, hem kısa dönemde sabittirler hem de faaliyet hacmindeki değişimden etkilenmezler. Bu tür maliyet grubuna yönetime ödenen maaş ve ücretler, amortisman ve kira, dönemlik bakım-onarım giderleri girmektedir¹³⁰. Sabit maliyetleri aşağıdaki gibi bir grafik üzerinde gösterebiliriz:

Şekil 3.1. Toplam ve Ortalama Sabit Maliyetler



Kaynak: Türksöy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.26.

¹²⁹ Türksöy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.26.

¹³⁰ Türksöy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.26-27.

Şekil 3.1 incelendiğinde, dikey eksenler maliyeti gösterirken yatay eksenler faaliyet hacmini ifade etmektedir. İlk grafikte faaliyetin olmadığı A noktasında X eksenine paralel çıkan doğru, üretim hacmindeki artışa rağmen toplam maliyetin sabit kalacağını ve bunun değişmeyeceğini ifade etmektedir. İkinci grafikte ise, firmanın toplam sabit maliyetleri hacim ile değişmezken, ortalama birim sabit maliyetler üretim ölçeği arttıkça düşmektedir. Sabit maliyetlerde kendi aralarında iki gruba ayrılırlar:

* *Yapısal Sabit Maliyet:* Fiziksel yapıya sahip olunması için katlanılan maliyetlerdir. Yatırım ve inşaat maliyetleri, kira ve amortisman gibi.

* *Programlanmış sabit Maliyet:* Satışların mevcut durumunu ortaya korumak için önceden üst yönetim tarafından planlanan, bütçelenen maliyetlerdir. Reklam harcamaları vb.

3.6.1.2. Yarı Sabit Maliyetler

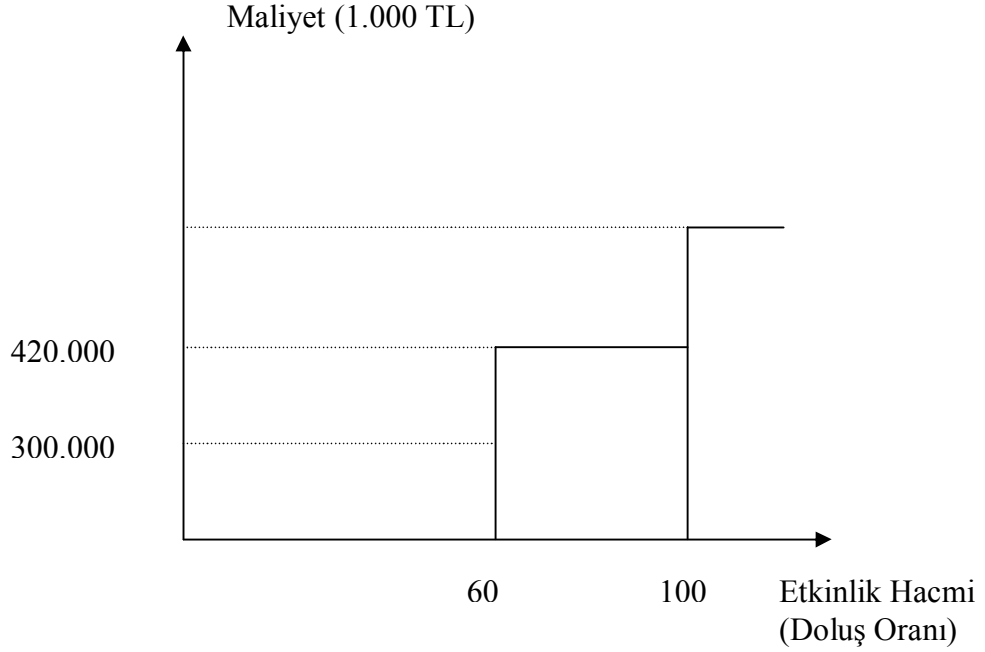
Bu maliyet türü ne sabit, maliyetler gibi statik bir durum izler nede değişken maliyet gibi hacimle doğru orantılı olarak artış gösterir. Bu tür maliyetler belirli bir faaliyet hacminde değişmezken, bu miktar aşıldığında değişiklik gösterir. Bu maliyetlere temizlik maliyetleri örnek olarak verilebilir. Yine telefon giderlerinin üç dakikalık kısmı sabit, uzadığında ise kısmi değişken biçimde fiyatlandırılan maliyetler olabilmektedir¹³¹.

Konaklama işletmeleri için bu durum şöyle örneklenebilir: 500 yatak kapasiteli bir otel işletmesinin sabit maliyetleri %60 doluluk oranına kadar 300 milyon liradır. Kapasite kullanımı değişmediği halde otel yönetiminin yatakları ya da odalardaki herhangi bir mobilya türünü ya da resepsiyondaki kasayı ya da kayıt aygıtını yenilemesi durumunda amortisman maliyetlerinde bir artış olmuş ve işletmenin amortismanları (sabit maliyetleri) 420 milyon liraya çıkmıştır. Kapasite kullanımı %100'e varıncaya kadar amortisman maliyetleri değişmeden kalmaktadır. Bu işletmenin kapasitesini büyütme kararı vererek hemen yanı başındaki boş arazide 100 yatak kapasiteli ve villalardan oluşan bir blok yaptırması durumunda, sabit maliyetlerinden olan amortisman maliyetleri de yeni yapılan tesisler için ayrılması gereken miktar kadar artacaktır. Türü değişik bile olsa bu yeni artış ile yalnızca aktifin ekonomik ömrü içinde değil, aynı zamanda (bir yıl gibi) bir dönem içinde de amortisman maliyetlerinin

¹³¹ Türksoy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.28-29.

basamaklı bir biçim alması mümkündür. Böylece amortisman maliyetlerinin de yarı-sabit bir özellik gösterebileceği anlaşılmaktadır. Bu anlatım aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir¹³²:

Şekil 3.2. Yarı Sabit Maliyet



Kaynak: Usal ve Kurgun, a.g.e., s.30.

3.6.1.3. Değişken Maliyetler

Bir dönem iş hacmine (doluluk oranı) bağlı olarak değişim gösteren giderlerdir. Üretim hacminin artması ile artar, üretim hacminin azalması ile düşer. Aşağıda sıralanan giderler değişken maliyet grubunda yer alır¹³³:

- Yiyecek-içecek malzeme giderleri
- Isı, ışık, enerji giderleri
- Temizlik giderleri
- Fazla çalışma ücreti - ekstra işçilikler

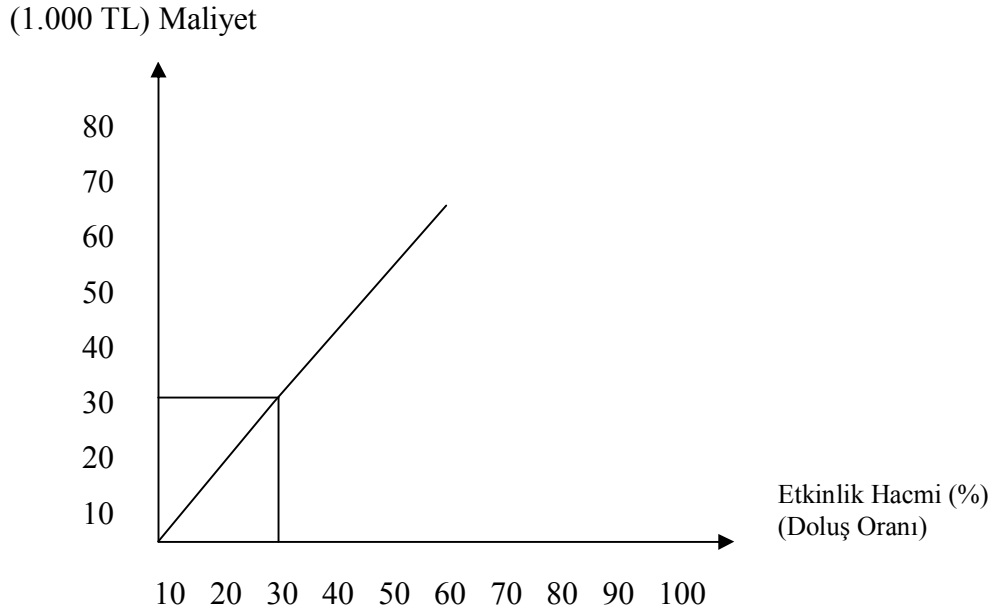
a) Doğrusal Değişken Maliyetler: Satışlarla doğrusal olarak değişen maliyet türüdür. Doğrusal değişken maliyetler belli satış değişikliklerinde sürekli olarak aynı

¹³² Usal ve Kurgun, a.g.e., s.29.

¹³³ Ertuğrul Çetiner, Otel İşletmeleri Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, 2009, s.179-180.

miktarlarda artan ya da azalan maliyetlerdir. Dolayısı ile her belli satış farkı için ne kadar maliyet farkı oluşacağı bellidir. Diğer bir deyişle, aynı miktardaki her yeni değişiklik maliyet oranlarını (dolayısıyla, miktarlarını) bozmaz. Örneğin, bir otel işletmesinin doluluk oranının %20'den %30'a çıkması durumunda maliyet miktarı ne kadar artmışsa, %70'den %80'e çıkması durumunda da aynı miktarda artar. Tam anlamda doğrusal olan çok az maliyet kalemi olmasına karşın, bu dar alanda da adı geçebilecek örnekler bulunabilir. Örneğin, yiyecek-içecek maliyetleri böyledir. Gerçekten, yiyecek-içecek satışlarındaki her artış dilimi için maliyet miktarındaki artış da değişmemektedir. Bu duruma göre satış sıfıra düştüğünde maliyet (sipariş) de sıfıra düşecektir. Şekil 3.3'teki grafik bu açıklamayı dile getirmektedir¹³⁴:

Şekil 3.3. Doğrusal Değişken Maliyet



Kaynak: Usal ve Kurgun, a.g.e., 31.

Şekilde görüldüğü gibi otel işletmesinin doluluk oranı %20 iken maliyetler 20.000 TL'dir. Doluluk oranının yükselmeye başlaması ile birlikte maliyetler de doğrusal olarak yükselmektedir. Bu gelişmeye göre örneğin otel işletmesinin doluluk oranı %30'lar düzeyine geldiğinde maliyetler de 10.000 TL artış göstererek 30.000 TL

¹³⁴ Usal ve Kurgun, a.g.e., s.30-31.

düzeyine; satış (doluluk oranı) %40'a vardığında ise, 40.000 TL dolayına ulaşmaktadır. Yani doluluk oranındaki %10'luk bir artışa karşılık maliyetler de 10.000 TL artmaktadır. Ancak, doluluk oranlarında bir düşme olması durumunda da maliyet miktarlarındaki düşme her dilim için yine aynı miktarda kalmaktadır. Bu artış ya da düşüş, her %10'luk artışa ya da düşüşe karşı 10.000 TL ölçüsü ile otelin tam kapasite çalışmasına ya da etkinliği durdurmasına kadar (değişken maliyet miktarlarında bir değişme olmadan) sürmektedir.

b) Yarı Değişken Maliyetler: İşletmelerde ne tam anlamı ile değişen ne de tam anlamıyla sabit giderler vardır. Tam olarak değişken değildirler, zira üretim sıfır da olsa devam ederler. Tam olarak sabit de değildirler, zira üretimdeki artışla beraber artmaktadır. O halde bu giderlerin bir kısmı sabit, bir kısmı değişkendir.

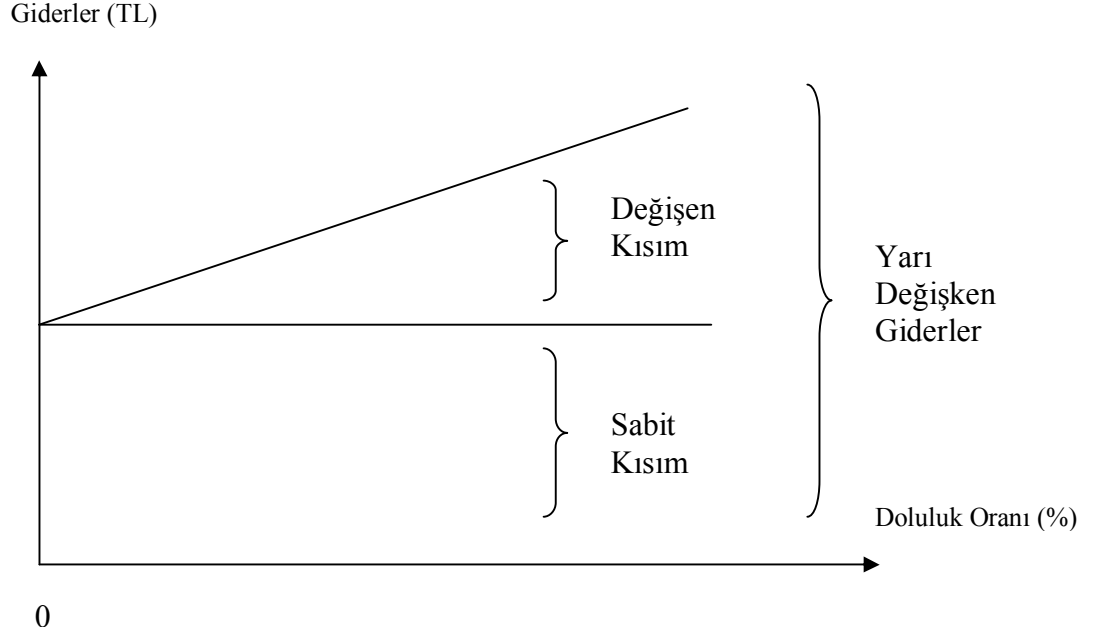
Aşağıda sıralanan gider türleri bu gruba girer¹³⁵:

- Ücretler ve maaşlar
- Isı, ışık ve enerji giderleri
- PTT giderleri,
- Bakım, onarım giderleri

Otel odalarında tüketilen ve sayaçlarla ölçülebilen elektrik giderleri sabit gider, ortak oturma salonlarında tüketilen giderler değişken gider olarak düşünülebilir. Yarı değişken maliyetler grafiği şekil 3.4'te gösterilmiştir.

¹³⁵ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim...**, s.292.

Şekil 3.4. Yarı Değişken Maliyetler



Kaynak: Çetiner, *Konaklama İşletmelerinde Yönetim...*,s.292.

3.6.2. Ürünlere Yüklenilmesine Göre Maliyetler

Bu sınıflama çeşidi, konaklama işletmelerinde maliyetlerin, üretilen mal ve hizmetlerle ilişkilendirilmesi esasına dayanarak yapılmaktadır.

3.6.2.1. Direk Maliyetler

Direk giderler, gelir getiren departmanlara ait olan ve doğrudan maliyete yüklenebilen giderlerdir¹³⁶. Bu tür maliyetler, belli bir bölümün ya da bölüm yöneticisinin sorumluluğu altında oluşur. Direkt maliyetlerin çoğu, satışlar azaldıkça düşer ya da satışlar attıkça yükselir. Bundan dolayı, oluştukları bölümün yöneticisinin denetiminde ve dolayısı ile sorumluluğu altındadırlar. Bu tür maliyetlere yiyecek, içecek, ücretler, maaşlar, işlem giderleri ve hizmetler; çarşaf, kılıf ya da masa örtüleri, çamaşırlar ve benzeri kalemlerin oluşturduğu giderler örnek olarak gösterilebilir¹³⁷.

¹³⁶ Çetiner, *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...*, s.449.

¹³⁷ Usal ve Kurgun, *a.g.e.*, s.37.

3.6.2.2. Endirek Maliyetler

Endirek giderler konaklama işletmesinin tümünü ilgilendiren, dolayısıyla maliyete doğrudan yüklenen giderlerdir. Örneğin, gelir ve kurumlar vergisi, kiralar, amortismanlar, faizler, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma, enerji giderleri bu türdendir.

Konaklama işletmesinin tümünü ilgilendiren endirek giderler, belirli dağıtım ölçülerine göre departmanlara dağıtılabilir. Örneğin bina amortisman gideri 42 milyon liradır. Bu giderler, odalar ile yiyecek-içecek departmanlarına bölümlerin alanı ile orantılı olarak dağıtılacaktır¹³⁸.

Odalar Bölümü	3500 m ² (3500/5000 = %70)
Yiyecek-içecek bölümü	1500 m ² (1500/5000 = %30)
TOPLAM	5000 m ²
Amortisman giderlerinin bölümlere düşün payı;	
Odalar Bölümü	42.000.000 x . 70 = 29.400.000
Yiyecek-içecek bölümü	42.000.000 x . 30 = 12.600.000
TOPLAM	42.000.000

3.6.3. Denetlenme Açısından Maliyetler

Maliyetlerin denetlenebilirliklerine göre sınıflanmasındaki temel amaç, işletme içindeki bölümlerin ya da işlevlerin yöneticilerini sorumlu oldukları bölümde ya da aşamada karşılaşılan maliyet değişimlerinden de sorumlu tutmaktır. Böylece yöneticiler gerek örgütsel bölümlerin gerekse kendi kişisel başarılarının artması için maliyetler konusunda daha duyarlı olacak ve maliyetleri azaltıcı çeşitli önlemler almaya ve çalışmalar yapmaya yöneleceklerdir. Bölüm yöneticilerinin bu yöndeki bireysel çabalarının tüm işletmeye yansıtılarak maliyetler konusunda kapsamlı ve etkin bir denetimin sağlanması beklenmektedir¹³⁹.

Maliyetlerin denetlenebilen ve denetlenemeyen biçimde ayrılabilmesi için öncelikle işletme içindeki yöneticilerin sorumlu oldukları alanlar belirlenmelidir¹⁴⁰.

¹³⁸ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...**, s.449.

¹³⁹ Usal ve Kurgun, **a.g.e.**, s.36.

¹⁴⁰ Zekeriya Sümerkant, **Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Hazırlanması**, İnce Ofset, Balıkesir, 1989, s.12.

3.6.3.1. Denetlenebilen Maliyetler

Denetlenebilen maliyetler, genellikle değişken giderler olup, kısa dönemde değişirler. Örneğin yiyecek ve içecek malzeme giderleri, porsiyon ölçüsü değiştirilerek kontrol edilebilir, kısa dönemde geçici işçi olarak veya mevcut çalışanları işten ayırarak, çalışma ücretlerini değiştirerek ücret giderlerini kontrol edebiliriz. Sabit giderlerin bazıları denetlenebilir niteliktedir. Örneğin, reklam giderleri denetlenebilir sabit nitelikteki giderlerdir¹⁴¹.

3.6.3.2. Denetlenemeyen Maliyetler

Denetlenmeyen giderler ise, genelde sabit nitelik taşımaktadır ve kısa dönemde değişmeyen giderlerdir. Yöneticinin çabaları maliyet üzerinde etkili olamıyorsa bu durumda denetlenemeyen maliyetler söz konusu olacaktır. Denetlenebilen ve denetlenemeyen şeklinde bir sınıflamaya gidilmesi işletme yöneticisinin maliyetleri etkileyebilmesi ile ölçülmektedir¹⁴². Hangi yönetici hangi maliyeti denetleyebilir sorusunun yanıtı için şekil 3.1'i inceleyelim.

Tablo 3.1. Denetlenebilen / Denetlenemeyen Maliyetler

Maliyet Unsuru	Yönetici	Sınıflama
Bilgisayar Üretiminde Kullanılan Hammaddede	Üretim Departmanı Denetleyicisi	Kontrolü Mümkün (Miktar Yönüyle)
Fast-Food'da Kullanılan Yiyeceğin Malzeme Maliyeti	Restoran Yöneticisi	Kontrolü Mümkün (Miktar Yönüyle)
Araba Kiralama Şirketinin Reklam Maliyeti	Havaalanı Sorumlusu	Kontrolü Mümkün Değil
Veri İşletme Şirketi Maliyeti	Yönetici	Kontrolü Mümkün Değil

Kaynak: Türksöy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.29.

¹⁴¹ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...**, s.449.

¹⁴² Türksöy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.29.

Maliyetlerin bu şekilde ayrılması; sorumluluk muhasebesi adı verilen departman muhasebesi ve bütçeleme kontrol faaliyetlerinde son derece yararlı olmaktadır. Böylece her bir departman ayrı düşünülerek, o bölüm yöneticinin kontrolünde olan ve olmayan maliyetler belirlenmekle, departman faaliyetinden yönetici doğrudan sorumlu tutulabilmektedir.

3.6.4. Gerçekleşme Durumuna Göre Maliyetler

Maliyetlerin, faaliyetlerin yapılmasından sonra fiili (gerçek) tutarları esas alınarak tespit edilmesi halinde fiili maliyet yönteminden, faaliyetin yapılmasından önce saptanması halinde ise geleceğe dönük veya standart maliyet yöntemlerinden söz edilir.

3.6.4.1. Fiili Maliyetler

Mamul maliyetlerini gerçekleştirmiş maliyet verilerine göre hesaplayan bir yöntemdir. Yöntem tarihi maliyet, gerçek maliyet gibi isimlerle de anılmaktadır. Fiili maliyet verileri ancak üretim faaliyetinin tamamlanması ve tüm giderlerin gerçekleşmesi halinde elde edilebilir. Dolayısıyla, bu yöntemi uygulayan bir işletme, mamul birim maliyetini ancak tüm giderlerin gerçekleşmesinden sonra hesaplayabilir. Gerçekleşmiş maliyet verileri işletmenin defter kayıtlarından elde edilir¹⁴³.

3.6.4.2. Standart Maliyetler

Standart maliyetler; belli bir gelişme düzeyinde belli koşullar altında belli fonksiyonların, bölümlerin operasyonları fiili maliyetlerinin ne olması gerektiği konusunda bilimsel bir ekip çalışması sonucu ortaya konan ve performans ölçümünde kıstas teşkil edebilecek öngörülerdir. Standart maliyetleri esas alarak muhasebe kayıtlarının yapılmasını öngören maliyet muhasebesi yöntemine “standart maliyet yöntemi” denir¹⁴⁴.

Standart maliyetler, belli bir satış hacmi ya da düzeyi için saptanan maliyetlerdir. Örneğin, bir porsiyonluk belli bir menü kaleminin standart maliyeti, yine standart olan reçetesindeki maliyet kalemleri üzerinden belirlenebilir ve hesaplanabilir¹⁴⁵.

¹⁴³ Mevlüt Karakaya, **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2006, s.258.

¹⁴⁴ Nalan Akdoğan, **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 8. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, s.520.

¹⁴⁵ Usal ve Kurgun, **a.g.e.**, s.44.

3.6.4.3. Geleceğe Dönük Maliyetler

Geçmişe dönük maliyetlerle ilgili bilginin elde edilmesinde karşılaşılabilecek gecikmeler, yöneticilerin gelecekle ilgili kararlarını da sınırlandırmaktadır. Bu nedenle yöneticiler gelecekle ilgili olarak alacakları kararlarda kullanabilecekleri geçmiş ve güncel uygulamalardan elde edilebilecek taban maliyet verileri sağlamak üzere çalışmalar yapmışlardır. Bu çalışmalar sonucunda; tahmini ve standart maliyet kavramları ortaya çıkmıştır.

Tahmini ve standart maliyetler işletmede mal ve hizmetler üretilmeden önce belirlenirler ve genellikle de birim bazında hesaplanırlar. Böylece, konaklama işletmecisi yöneticilerinin gelecekle ilgili olarak alacakları kararlara, doğruya olabildiğince yakın biçimde yön vermeleri mümkün olmaktadır. Ancak tahmini maliyetlerin, yine de fiili maliyetlerden ayrı kullanılması düşünülemez. Diğer bir deyişle, tahmini ve standart maliyetler fiili maliyetlerle karşılaştırılmalı, varsa farklar ve bunların nedenleri saptanmalıdır¹⁴⁶.

3.6.5. İşlevsel Anlamda Maliyetler

Maliyetlerin işlevsel açıdan sınıflandırılması, maliyet denetimini kolaylaştıran en etkili yaklaşımdır¹⁴⁷. Bu anlamda bu tür bir sınıflandırma bir konaklama işletmesi için daha fazla önem kazanmaktadır. Çünkü bir konaklama işletmesinde maliyetler işlevsel açıdan olağanüstü bir değişkenlik gösterir ve bu nedenle de denetlenmesi güçtür.

3.6.5.1. Tedarik Maliyeti

Hammadde, malzeme gibi mal üretimi için geçerli olan girdiler, yalnızca finansal olanakların varlığını getiren ve para ile ifade edilebilen özverilerdir. Turizm gibi daha çok hizmete dönük olarak kabul edilen bir alanda bu tür maliyetler genellikle üretimin en yoğun olarak gerçekleştiği yiyecek-içecek departmanında söz konusu olur. Çoğunlukla bunun dışında kalan birimlerde oluşan ve tedarik gerektiren " tuvalet kağıdı, sabun, şampuan vb. ürünü tamamlayıcı nitelikteki" kalemlerin tedariki ile oluşan maliyetler ise doğrudan doğruya gelir gider tablosuna gider kaydedilir. Ancak bazı

¹⁴⁶ Usal ve Kurgun, **a.g.e.**, s.35

¹⁴⁷ Alparslan Peker, **Yönetim Muhasebesi**, İ.Ü.İşletme Fakültesi Matbaası, 1978, s.257.

durumlarda (örneğin bir yiyecek-içecek kaleminin ya da oda hizmetinin üretilmesinin) finansman maliyetleri de üretim maliyetlerine katılmaktadır¹⁴⁸.

3.6.5.2. Üretim Maliyeti

Üretim maliyeti, hammaddeden, mamül madde haline gelinceye kadar geçen üretim faaliyetleri süresince oluşan giderler toplamıdır.

Bu giderler şöyle sıralanabilir¹⁴⁹:

a) Direk İlk Madde ve Malzeme (Hammadde) : Üretin malların özrünü teşkil eden, bulunduğu durumda ihtiyaçlara cevap vermeyen ve her mamüle ne kadar kullanıldığı ve tüketildiği bilinen, henüz üretime tabi tutulmamış maddelerdir. Örneğin, ekmek üretiminde un bir hammadde. Ancak bazı hammaddeler üretimde ne kadar ve hangi değerde kullanıldığı bilinmez. Örneğin; mobilya üretiminde kullanılan tutkal. Bu tür madde endirek ilk madde malzeme olarak genel üretim giderleri içinde düşünülecektir.

Ancak, üretim sırasında tüketilen, ancak üretilen mamüllerin yapısına girmeyen maddeler de vardır, örneğin makine yağlar, temizlik malzemeleri gibi. Bu maddeler işletme malzemeleri olarak düşünülür.

b) Direk İşçilik: İşçilik, üretimde kullanılan veya üretime yardımcı olan emeğin parasal tutarıdır. İşçilik, üretimde ne kadar kullanılabildiği biliniyorsa, üretim maliyetine doğrudan yüklenir ve direk işçiliktir. Ancak üretim üniteleri dışında oluşan, üretim maliyetlerine doğrudan yüklenemeyen, maliyet dışı da düşünülemeyecek ve bir yolla maliyete yüklenecek olan işçilik ise endirek işçiliktir. Bu işçilik türü genel üretim gideri içinde düşünülecektir.

c) Genel Üretim Giderleri: Direk ilk madde ve malzeme ve direk işçilik dışında kalan, üretim ve üretime bağlı hizmetler ile ilgili tüm giderlerdir.

Genel üretim giderleri şu şekilde gruplandırabiliriz:

- Endirek ilk madde ve malzeme
- Endirek işçilik

¹⁴⁸ Usal ve Kurgun, **a.g.e.**, s.39

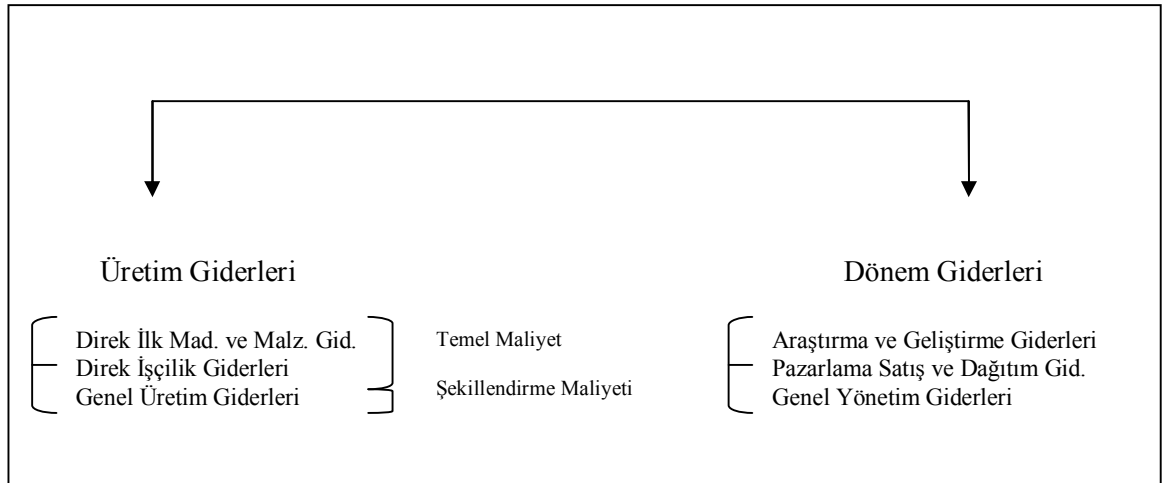
¹⁴⁹ Çetiner, **Yönetim Muhasebesi**, s174-175.

- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler
- Vergi, resim ve harçlar
- Amortisman ve tükenme payları

Yukarıda açıklanan üç gider türü toplam üretim maliyetini oluşturur.

Üretim yapan işletmelerde yukarıda verilen giderler dışında dönem giderleri (faaliyet giderleri) de oluşur. Bu giderler araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama-satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleridir. Bu açıklamayı şekil 3.5.' te gösterebiliriz.

Şekil 3.5. İşletme Maliyet Unsurları



Kaynak: Çetiner, *Yönetim Muhasebesi*, s.176.

3.6.6. Karar Verme Açısından Maliyetler

Karar verme, karşılaşılan herhangi bir durum ile ilgili çeşitli seçenekler arasında hızlı en doğru olanını seçme işlevidir. Ancak turizm işletmelerinde karar verme de diğer işletmelere göre farklı bazı özellikler taşımaktadır. Örneğin, gerek turizm piyasasındaki ortamın değişkenliğinden ve gerekse sayısız üretim-tüketim ilişkisindeki durumsallıktan ötürü bu alanda karar vermek büyük bir titizlik gerektiren bir yapısal özellik taşır. Bu nedenle, karar verme açısından maliyetleri aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkün olacaktır¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Usal ve Kurgun, *a.g.e.*, s.41

3.6.6.1. Farklılaşan Maliyetler

Yönetimin karar vermesi için alternatif arasında seçim yapması işlemi, aynı zamanda bu alternatiflerin maliyetlerinin karşılaştırılmasını gerektirir. Sabit maliyetlerin bu analizlerde ihmal ettiği düşünüldüğünde, bir seçenek ile diğeri arasında ortaya çıkan maliyet farkları işletme için önemlidir. Bir faaliyet yerine diğeri seçildiği takdirde ortaya çıkan maliyet farkına farklılaşma maliyeti adı verilir. Verilen karar maliyetlerde artışlara neden oluyorsa, farklılaşan maliyete artan maliyet, azalışa yol açıyorsa; azalan maliyet denir.

3.6.6.2. Batmış Maliyetler

Yeni karar verilmesi durumunda değişmeyen maliyete batmış maliyet adı verilir. Bu maliyetler, karar verme açısından önemsiz maliyetlerdir. Batmış maliyet; sabit ya da değişken olabilir. Önemli olan maliyetin, verilen kararı etkilememesidir. Başka bir deyişle verilen karar, üretim miktarını arttırırsa değişken maliyetler artar. Bu durumda değişken maliyetler batmış maliyet olamaz. Öte yandan üretilecek mal miktarında ya da iş saatinde değişme olmayacaksa, bu karardan değişken maliyetler etkilenmez ve batmış maliyet durumuna gelir. Batmış maliyete örnek olarak amortismanlar verilebilir.

3.6.6.3. Fırsat (Alternatif) Maliyetleri

Karar verme anında, vazgeçilen seçeneğin kaybedilmeden verimine ya da faydasına, kabul edilen seçeneğin fırsat maliyeti adı verilir. Bu tür maliyet türü, muhasebe kayıtlarında yer almaz, ancak yönetim kararlarında kullanılmaktadır.

Diğeri bir ifadeyle, işletme sahip olduğu bir kaynağın faize yatırılmayıp, hisse senedi alınması benimsenirse, hisse senedinin fırsat maliyeti faiz getirisi¹⁵¹.

3.6.6.4. Marjinal Maliyet (Ek Maliyet)

Kapasite kullanımını, yenileme ve değişme işlemlerini kontrol etmek için, üretimde yapılan herhangi bir değişikliğin toplam maliyet üzerinde meydana getirdiği azalış ve artış farklarından oluşur. Örneğin, bir birim mal üretildiğinde toplam maliyet

¹⁵¹ Türksoy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.34.

1.200 TL iken, iki birimlik mal üretildiğinde maliyet 1.600 TL ise, marjinal maliyet 400 TL dir¹⁵².

3.6.6.5. Kaçınılmaz (Karşılıksız) Maliyetler

Genellikle belli bir ana maliyet unsuruna bitişik-yapışık durumundan kaynaklanır. bu tip ayrılmaz yada zorunlu olarak tamamlayıcı yapıları yüzünden söz konusu maliyetlerden kurtulmak mümkün değildir. Örneğin; otelin değişik yerlerine alınmış olan otomatik kasaların kullanılması için gerekli becerileri personele kazandırmak amacıyla yapılabilecek eğitim gideri kaçınılmaz bir maliyettir.

3.6.6.6. Kaçınılabılır (İstemli) Maliyetler

Maliyetler, sorumlu bir yöneticinin oyu ya da istemi ile doğrudan oluştuğunda bu adı alırlar. İvedilik yada zorunluluk göstermeyen giderler bu kapsamdadır. Örneğin, otelin dış yüzü bu yıl da boyanabileceği gibi, boyama işi gelecek yıla da ertelenebilir. Dolayısı ile böyle bir maliyetin oluşması bütünü ile yöneticinin oyuna seçimine kalmıştır¹⁵³.

3.6.7. Sunulan Hizmetlere Göre Maliyetler

Konaklama işletmelerinde maliyetleri, sunulan hizmete konu olan maliyetler şeklinde değerlendirmek uygun olacaktır. Bu işletmelerin öncelikle müşterilerinin konaklama, daha sonra yiyecek ve içecek ihtiyaçlarını karşılaması ve kimi zaman da bazı ek hizmetler sunması maliyetlerin üçe ayrılmasını gerektirir¹⁵⁴.

3.6.7.1. Konaklama Hizmetleriyle İlgili Maliyetler

Konaklama hizmetleriyle ilgili maliyetler, daha çok işletmenin sahip olduğu odaların satışa hazır hale getirilmesine ilişkin maliyetlerdir. Bu gruba giren maliyetler arasında; odaların kullanıma hazır tutulması için katlanılan temizlik, bakım-onarım giderleri, acentalara ödenen komisyonlar, temizlik şirketlerine yapılan ödemeler, cam ve porselen eşyanın çalınması ve kırılması nedeniyle ortaya çıkan maliyetler ve çamaşırhane ile ilgili giderler ile personel maliyetleri sayılabilir.

¹⁵² Çetiner, **Yönetim Muhasebesi**, s.174.

¹⁵³ Usal ve Kurgun, **a.g.e.**, s.43.

¹⁵⁴ Türksoy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.42.

Diğer taraftan, konaklamayla ilgili hizmetlerin sunulmasında çalışan personelin giymiş olduğu üniforma, giysi, ayakkabı v.b. giyim harcamaları ve bunların periyodik olarak değiştirilmesi ya da yenilenmesi bir diğer maliyet unsurunu beraberinde getirmektedir. Departmanlarda çalışan personele ödenen her türlü maaş ve ücretler de bu tür maliyetler arasında yer alır.

3.6.7.2. Yiyecek ve İçecek Hizmetleriyle İlgili Maliyetler

Yiyecek ve içecek bölümü, konaklama işletmesine gelen müşterilerin konaklama süresince beslenme ihtiyaçlarının karşılanması için faaliyet gösteren bir departmandır. Herhangi bir konaklama işletmesinin yiyecek ve içecek bölümü maliyetleri genelde üçe ayrılmaktadır¹⁵⁵:

a) Yiyecek Maliyetleri: Yiyeceklerle ilgili mal ya da hizmetlerin temininden, müşteriye sunulmasına kadar geçen süreçteki her türlü maliyetleri kapsamaktadır.

b) İçecek Maliyetleri: Malzeme maliyetleri ile katkı maddesi maliyetleri ve gerek içecekleri hazırlamada, gerekse müşterilere sunmada çalışan personele ödenen işçilik maliyetleri meydana getirmektedir. Bunlardan içecek malzeme maliyetini doğrudan içeceklerin kendileri oluştururken, içecek hazırlamada kullanılan katkı maddesi maliyetleri dolaylıdır. İçecek maliyetlerinin yiyecek maliyetlerinden en önemli farkı, bu hizmetlerin sunulması için gerektirdiği zamanı gerektirmemesi, dolayısıyla işçilik maliyetlerinin nispeten düşük olmasıdır. Zira bir yemeğin hazırlanmasında bir çok kişi görev alırken, bir içeceğin hazırlanıp müşteriye sunulması genellikle tek bir kişi tarafından gerçekleştirilir.

c) Genel Maliyetler: Yiyecek ve içecek bölümündeki faaliyetlerin devamı için işletme tarafından katlanılan maliyetleri oluşturmaktadır. Departmanda kullanılan ekipman için ödenen depozitolar gibi.

¹⁵⁵ Türksoy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.42-43.

3.6.7.3. Sunulan Diğer Hizmetlerle İlgili Maliyetler

Bu maliyetlerin kapsamında kalan, daha çok konaklama işletmesinde bulunması zorunlu olmayan bölümlerin sunduğu hizmetler için katlanılan maliyetler yer alır. Örneğin; kuaför, güzellik salonu, vestiyer maliyetleri, gazete, dergi v.b. maliyetler, garaj hizmeti maliyetleri gibi.

Bu hizmetler işletmelerde ya otel tarafında bizzat verilmektedir ya da diğer şahıslara kiralama yoluyla gerçekleştirilmektedir¹⁵⁶.

3.7. Yiyecek - İçecek Maliyet Kontrolü

Yiyecek-içecek maliyet kontrolü, yiyecek maliyet kontrol sistemi ve içecek maliyet kontrol sistemi şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

3.7.1. Yiyecek Maliyet Kontrol Sistemi

Maliyet kontrolü, restoran ya da otel işletmesinin muhasebe departmanı tarafından yürütülen bir işlemdir. Bu tür fonksiyonlar, muhasebe departmanını yönetimin başarısından öncelikli konumu getirmektedir. Büyük ölçekteki otellerde müdür adıyla tanımlanan, muhasebe şefi ya da kontrolör, işletme hiyerarşisi içinde en üstteki karar vericiler arasında yer almaktadır.

Yiyecek maliyet kontrol sistemleri üretilen yiyeceğin maliyetinin önceden belirlenen sınırlar içinde olup olmadığını kontrol etmek amacıyla geliştirilen sistemdir. İşletmelerin büyük ya da küçük ölçeklerde olması, ihtiyaç duyulan maliyet kontrolünün sınırlarını belirler. Bunun yanında her işletme politikasına uygun bir kontrol sistemini benimser ve kullanır

Yiyecek maliyet kontrol sistemleri, restoran işletmesi tarafından başvurulduğu karlılığın ölçümüne yardım eden önceden düzenlenmiş formlar ve yöntemler serisidir. Geniş bir maliyet kontrol planlaması ürün, insan ve işletme olmak üzere farklı boyutlar içermektedir.

İyi bir maliyet kontrol sistemi üç aşamayı kapsar¹⁵⁷:

- a) Tüm yiyecek ve içecek maddelerinin haftalık envanterlerinin hazırlanması,
- b) İdeal kullanımlarla gerçekleşen kullanımların karşılaştırılması,

¹⁵⁶ Türksoy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.43.

¹⁵⁷ Kozak (Ed.), **a.g.e.**, s.233-234.

c) düzeltici ölçümlerin geliştirilmesi ve iyileştirilmesi.

Yiyecek maliyet kontrol sistemleri genel olarak üç ana başlık altında ele alınabilir. Bunlar ;

1) Yüzde ile maliyet kontrol sistemi

a)Basit yiyecek maliyet kontrol sistemi

i) Günlük basit maliyet kontrol sistemi,

ii) Aylık basit maliyet kontrol sistemi

b)Ayrıntılı yiyecek maliyet kontrol sistemi

i) Amerikan Harris, Kerr, Forster maliyet kontrol sistemi

ii) Horwarth and Horwarth maliyet kontrol sistemi.

2) Standart maliyet kontrol sistemi

3) Tahmini maliyet ile kontrol

3.7.1.1. Yüzde İle Maliyet Kontrol Sistemi

Bu sistemde, satılan yiyecek malzeme giderleri, satışlara oranlanarak yiyecek maliyet yüzdesi hesaplanır. Bu oran, konaklama işletmeleri ortalaması, geçmiş yıl oranları, bütçe hedefleri doğrultusunda tespit edilen oranlarla karşılaştırılır. Eğer bu oranlara göre bir artış varsa, bunların maliyet yüzdesi düzeltilme yoluna gidilir, zira yiyecek maliyetleri yüklenmiş kabul edilir. Ancak satış fiyatlarındaki artışlara dikkat edilmelidir.

Konaklama işletmesinde büyük miktarda malzeme alımı yapılmıyor, bir ambar servisi ile birlikte malzeme belgesi kullanılıyorsa, yiyecek içecek maliyet yüzdesi tablo 3.2 'deki şekilde bulunur.

Konaklama işletmesinde büyük miktarda malzeme alımları yapılıyor ve bir ambar servisi kurularak malzeme istek belgeleri ile ambar çıkışları yapılıyorsa yiyecek içecek maliyet yüzdesi tablo 3.3 'deki şekilde bulunur¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Çetiner, **Yönetim Muhasebesi**, s577.

Tablo 3.2. Küçük Miktardaki Ahımlarda Kullanılan Maliyet Yüzdesi

<u>Tarih</u>	<u>Satışlar</u>		<u>Yiyecek Malzeme Alışları</u>		<u>Yiyecek Malzeme Yüzdesi</u>	
	<u>Günlük</u>	<u>Aybaşından Bugüne Kadar</u>	<u>Günlük</u>	<u>Aybaşından Bugüne Kadar</u>	<u>Günlük</u>	<u>Aybaşından Bugüne Kadar</u>
1	250.000	-	130.000	-	%52	
2	300.000	550.000	120.000	250.000	%40	%35.5
.
.
31	<u>320.000</u>	<u>8.050.000</u>	<u>140.000</u>	<u>4.490.000</u>	<u>%43.8</u>	<u>% 55.8</u>
Aylık Toplam		<u>8.050.000</u>		4.490.000		% 55.8
Dönem Başı Stok				<u>400.000</u>		
Dönem Sonu Stok				<u>800.000</u>		
Satılan Malın maliyeti				<u>4.090.000</u>		
Bu Ayın Yiyecek Maliyet Yüzdesi				%50.8		

Kaynak: Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe..., s578.

...AY							...YIL						
<u>Tarih</u>	<u>Depo Mevcudu</u>	<u>Depoya Alışlar</u>	<u>TOPLAM</u>	<u>Depodan Çıkışlar</u>	<u>Direk Alışlar</u>	<u>Toplam Maliyet</u>	<u>İçecek İçin Çıkışlar</u>	<u>Net Yiyecek Maliyeti</u>	<u>Yiyecek Satışları</u>	<u>Maliyetin Oranı</u>			
								<u>Günlük</u>	<u>Aybaşından Bugüne Kadar</u>	<u>Günlük</u>	<u>Aybaşından Bugüne Kadar</u>	<u>Günlük</u>	<u>Aybaşından Bugüne Kadar</u>
1	8.200	9.000	9.000	900	200	1.100	100	1.000	-	2.200	-	%45.6	-
2	8.100	8.600	1.000	400	400	1.400	200	1.200	2.200	2.800	5.000	% 42.9	%44
.
.
31													

Toplam													

Tablo 3.3. Büyük Miktardaki Alımlarda Kullanılan Maliyet Yüzdesi

Kaynak: Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe..., s579

a) Basit yiyecek Maliyet Kontrol Sistemi: İşletmede birer depo bulunmuyor ve bu nedenle teslim alma belgesi ve talep fişi kullanılmıyorsa; maliyetleri işlemekte günlük satış ve maliyetlerin basit birer özeti yetebilir. Bu sistem; sahip ve müdür tarafından denetlenen, büyük miktarlarda satın almaların olmadığı küçük işletmeler için uygun olabilir. Satışlar ve maliyetler günlük ve kümülatif (aybaşı-bugün) olarak kaydedilir ve bir günde teslim edilen (satın alınan) yiyecek maliyeti o günün maliyeti olarak kabul edilir¹⁵⁹.

i. Günlük Basit Maliyet Kontrol Sistemi: Maliyetlerin günlük olarak izlenebilmesi için kullanılan bir sistemdir.

ii. Aylık Basit Maliyet Kontrol Sistemi: Sistemde bir gün içerisinde satın alınan yiyecek o gün tüketilmiş gibi işlem yapılır. Satın alınan yiyecek maddesinin stok edilebileceği dikkate alınmaz. Aylık basit maliyet kontrol sisteminin uygulanabilmesi için üretime depodan ya da direk alımlardan sağlanan malzemelerin kaydedilmesi gerekir¹⁶⁰.

b) Ayrıntılı yiyecek maliyet kontrol sistemi: Yiyeceklerin belli gruplara ayrılmasıyla oluşur. Bu ayırım işletmelerin özelliklerine göre daha detaylı veya birbirlerinden farklı olabilir.

Ayrıntılı maliyet kontrol sisteminde gruplandırmalar aşağıdaki şekildedir:

- etler ve et ürünleri
- deniz mahsulleri
- sebze ve meyveler
- süt ve süt ürünleri
- konserve ve tahıllar
- tatlandırıcı ve baharatlar

i. Amerikan Harris, Kerr, Forster Maliyet Kontrol Sistemi: Sistemin uygulanmasındaki teknik, geçmiş dönemlerdeki maliyetlerin analizine dayanmaktadır. Bu yöntem maliyetlerin yiyecek satılmadan önceki karların kontrolü için kabul edilen iki-üç günlük süreçteki toplam karı ve maliyeti tahmini olarak verir. Tahmini satışların hesaplanabilmesi için üç öğün yemeğe ait iş hacimleri, satılan porsiyon adedi ve diğer hususların kayıtları izlenir. Günlük ortalamalar bulunarak yeni menü planlamasına

¹⁵⁹ Türksoy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.143

¹⁶⁰ Kozak (Ed.), **a.g.e.**, s.236-237.

gidilebilir. Tahmini maliyetler hesaplanır ve bir önceki maliyetler ile sonraki günün maliyetler karşılaştırılır ve gerçekleşen maliyetlere fark ile olası farkın nedenleri araştırılır.

ii. Horwarth and Horwarth Maliyet Kontrol Sistemi: Menü kalemlerinin satış durumlarıyla ilgili bir sistemdir. Sistemin işleyişi menü kalemlerinin maliyetleri ve satış fiyatları ayrı olarak değerlendirilir. Bir gün içerisinde satışı yapılması planlanan her bir menü kalemi için birim maliyetler hesaplanır ve toplam maliyetler porsiyon sayısı ile çarpılarak bulunur. Horwarth and Horwarth maliyet kontrol sistemi, Harris, Kerr, Forster sisteminde olduğu gibi günlük tahminlere dayanır¹⁶¹.

3.7.1.2. Standart Maliyet Kontrol Sistemi

Bu sistemde yiyecek malzeme maliyetinin ne kadar olması gerektiği önceden belirlenir. Sonra, gerçekleşen maliyetlerle standartlar karşılaştırılır. Eğer, gerçek maliyetler standart maliyetlerden yüksekse bu sapmaların nedenleri araştırılmalıdır. Bu sapmalar, standart porsiyonlardan fazla servis yapılması, fazla üretimde bulunulması, malzeme alınmasında standart malzeme özelliklerine dikkat edilmemesi, piyasa fiyatlarının sık sık değişmesi, personel yemekleri, malzeme talep fişindeki fiyatlamalar, talep edilen malzemenin mutfakta kullanılmamış olması gibi nedenlerden kaynaklanabilir.

Standart maliyet sistemi, yiyecek maliyet kontrolünde iki şekilde kullanılmaktadır:

- Toplam standart maliyetin, toplam gerçek maliyet ile karşılaştırılması
- Yiyecek grupları standart maliyetinin, yiyecek grupları gerçek maliyeti ile karşılaştırılması

Standart maliyet sisteminde, maliyetlerle ilgili girdiler (input), satışlarla ilgili çıktılar (output) standart hale getirilir. Bu standartlarla gerçekleşen üretim maliyeti ve satış gelirleri karşılaştırılır ve sapmalar belirlenir.

Buna göre 4 tür sapma söz konusudur:

- | | |
|-----------------------------|-----------------|
| 1) Satın alma fiyat sapması | Girdi Sapmaları |
| 2) Kullanım sapması | |

¹⁶¹ Kozak (Ed.), a.g.e., s.238-239.

- 3) Satış fiyatı sapması Çıktı Sapmaları
 4) Satış miktarı sapması

Standart maliyet kontrol sistemini aşağıdaki örnekle anlatırsak¹⁶²:

Bir konaklama işletmesinin restoranında 1 Mart 19x günü x yemeği standart satış miktarı 50 porsiyondur. Gerçekleşen satış miktarı ise 60 porsiyondur. Bu yemek türünün standart porsiyon satış fiyatı 100.000 TL ve gerçekleşen porsiyon satış fiyatı 95.000 TL dir. 1 Mart 19x günü x yemeği üretimi için 20 kg malzeme kullanılmıştır. Bu malzemenin standart satın alma kg fiyatı 80.000 lira, gerçekleşen kg fiyatı ise 90.000 liradır.

Bu bilgilere göre, önce x yemeği için brüt kar sapmasını hesaplayalım.

Standart satış geliri:	50 x 100.000 =	5.000.000 TL
Standart malzeme maliyeti:	20 x 80.000 =	<u>1.600.000</u>
Standart brüt kar:		<u>3.400.000</u>
Gerçek satış geliri:	60 x 95.000 =	5.700.000
Gerçek malzeme maliyeti:	30 x 90.000 =	<u>2.700.000</u>
Gerçek brüt kar:		3.000.000
Brüt kar sapması:	3.400.000 - 3.000.000 =	400.000 TL

a) Girdi Sapmaları

- Satın alma fiyat sapması:

(Satın alma gerçek fiyatı - satın alma standart fiyatı) x Gerçek kullanım miktarı
 (90.000 - 80.000) x 30 = 300.000 TL olumsuz sapma

- Kullanım (miktar) sapması:

(Gerçek kullanım miktarı - standart kullanım miktarı) x standart satın alma fiyatı
 (30 - 20) x 80 = 800.000 TL olumsuz sapma

Toplam sapma: 300.000 + 800.000 = 1.000.000 TL olumsuz sapma

¹⁶² Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim**, s.60-63.

b) Çıktı Sapmaları

- Satış fiyatı sapması:

(Standart satış fiyatı - gerçek satış fiyatı) x gerçek satış miktarı
 (100.000 - 95.000) x 60 = 300.000 TL olumsuz sapma

- Satış miktarı sapması:

(Gerçek satış miktarı - standart satış miktarı) x Standart satış fiyatı
 (60 - 50) x 100.000 = 1.000.000 TL Olumlu sapma

Toplam sapma : 1.000.000 - 300.000 = 700.000 TL Olumlu sapma

Yukarıda hesaplanan olumsuz brüt kar sapmasının nedenleri,

- a) Satın alma fiyat sapması (Malzeme satın alma fiyatı artmıştır)
- b) Kullanım sapması (Malzeme mutfakta verimli kullanılmamıştır)
- c) Satış fiyatı sapması (Satış fiyatında indirim yapılmıştır)

1.100.000 - 700.000 = 400.000 TL (Olumsuz sapma)

3.7.1.3. Tahmini Maliyet İle Kontrol Sistemi

Bu sistemde satışı yapılan yiyeceklerin miktar ve türleri geçmiş satış verilerinden yararlanarak gelecek dönem için tahminde bulunulur. Bu sistemde bir anlamda satış analizi yoluyla, üretim planlaması yapılır.

Satış analizi, müşterilerin hangi çeşit yemekleri tercih ettikleri ve ne kadar ücret ödemek istediklerinin gösterilmesidir. Ayrıca, menüde yer alan yiyecek türlerinin satışı hakkında geçmişteki tecrübelerin uygulanmasını da içine alır.

Bu sistemin uygulanmasında hazırlanacak yiyeceklerin miktar ve türlerini tahmin edebilmek için, önce menüde yer alan her kalemin geçmişteki satış sayısı bulunur. Bunun için menü kopyası üzerinde çetele tutularak, her yemek türü için satış sayısı yazılır (Tablo 3.4) Daha sonra ise bu bilgiler satış analiz formuna veya defterine (Tablo 3.5) kaydedilir¹⁶³.

¹⁶³ Çetiner, *Otel İşletmeleri Muhasebesi*, s.315.

Tablo 3.4. Her Yemek türü İçin Satış Sayısı

RESTORAN.....							04.10.200x
<u>TABLDOT MENÜ</u>							
(Öğlen Servisi)							
75 TL							
(12) Ordövr Tabağı	IIII	IIII	II				
veya							
(17) Sebze çorbası	IIII	IIII	IIII	II			
(20) Pilavlı ızgara köfte	IIII	IIII	IIII	IIII			
veya							
(15) Sebze kuzu haşlama	IIII	IIII	IIII				
(8) Fırın sütlaç	IIII	III					
veya							
(27) elmalı pasta	IIII	IIII	IIII	IIII	IIII	II	
SPESİALLER							
(11) Mantarlı makarna	III	III	I				
(7) Dana ciğer	IIII	II					
(12) Balık ızgara	IIII	IIII	II				
(8) Sığır pizolası	IIII	III					
İÇECEKLER							
(17) Türk kahvesi	IIII	IIII	IIII	II			
(10) Neskafe	IIII	IIII					
(15) Kola	IIII	IIII	IIII				
Alakart 38 kuver							
Tabldot 34 kuver							
<u>Toplam72 kuver</u>							

Kaynak: Çetiner, Otel İşletmeleri Yönetim..., s.316.

Tablo 3.5. Satış Analiz Formu

Restoran Ayı ... Yılı YİYECEK SATIŞLARI ANALİZ DEFTERİ	Tarih	1	2	.....	31
	Gün	Salı	Çarşamba	.....
	Hava Durumu	Yağmurlu	Güneşli	.....
	Otelde Kalan	140	162	.....
	Satılan Yemek Sayısı		64	.....
	Özel Olaylar		Futbol	.....
Yemeğin Adı	Porsiyon Maliyeti	Satış Fiyatı Öğle Akşam		Satılan Porsiyonlar Ö A Ö A	
Mantarlı Makarna	17	30	35	11	
Dana Ciğeri	20	45	45	7	
Balık Izgara	18	42	45	12	
Sığır Pirzolası	22	60	65	8	

Kaynak: Çetiner, *Otel İşletmeleri Yönetim...*, s.317.

3.7.2. İçecek Maliyet Kontrolü

Yiyecek-içecek işletmelerinde, yiyeceklerin yanında içecek satışları da büyük boyutlara ulaşmaktadır. Bu yönde yapılacak etkin kontroller, sonuçta işletme karlılığını önemli ölçüde etkileyecektir. İçecek kontrolünün aşamaları da aşağı yukarı yiyecek ile aynıdır ve satın alma ile başlar, tesellümle devam eder, depolama, dağıtım, hazırlama ve satışla son bulur. Aralarındaki asıl fark; yiyeceklerin hazırlık aşamasının uzun süren zahmetli bir iş olmasına karşın, içeceklerin hazırlanması daha basit ve kolaydır. Bunun dışında, içeceklerin satış kontrolü bazı özellikler taşır¹⁶⁴:

- Her içki türünün porsiyon ölçüsü standartlaştırılmalı, kokteyl türleri için standart reçeteler hazırlanmalıdır.

¹⁶⁴ Türksöy, *Otel Yönetim Muhasebesi*, s.158

- Kullanılan kadeh büyüklükleri standart bir hale getirilmelidir.
- Her marka içki kadehleri ve kokteyl çeşitleri için fiyatlar tespit edilmelidir.

Yiyecek kontrolünde olduğu gibi içecek kontrolünde de kullanılan iki farklı sistem vardır. Bunlar; yüzde kontrolü ve satış fiyatıyla kontrol'dür.

3.7.2.1. Yüzde İle Kontrol Yöntemi

İçecekler için yüzde maliyet kontrolünün uygulanması, yiyecek maliyet kontrolündeki gibidir. Çünkü bu yöntemde de bir maliyet tablosu oluşturularak satılan içecek maliyeti bulunur ve bu maliyet satışlara oranlanarak istenilen içecek maliyet yüzdesi elde edilir. İçecekler için de yüzde maliyet kontrol yöntemi, aylık ve günlük olarak hesaplanabilir.

İçecekler için yüzde maliyet kontrolünü, yiyecek maliyet kontrol yönteminden ayıran en önemli fark, çeşitli hesaplamalar sonucunda elde edilen içecek maliyet yüzdesinin %20 düzeyinde olmasının arzulanmasıdır¹⁶⁵.

Bu sistemde, satılan içkilerin maliyeti satışlara oranlanır. Bu hesaplama, ya her gün yapılır, ya da her ay sonu için yapılır. Her ay bu işlemin yapılması halinde, mahzendeki fiziksel sayım ile stok kartlarındaki miktarlar karşılaştırılır ve buna göre aylık olarak maliyetler ve satışlar kontrol edilir. Bu işlemin günlük yapılması halinde sayım yapmaya gerek yoktur. Zira boş şişeler dolu şişelerle değiştirilir. Ancak boş şişeler tekrar kullanmaya mani olmak için işaretlenir.

Bu sistemde, maliyetin satışlara oranı, içki maliyeti ve satışlar özeti tablosunda gösterilir¹⁶⁶ (Tablo 3.6.).

¹⁶⁵ Metin Kozak, Otel İşletmelerinde Verimlilik Açısından Yiyecek-içecek Maliyet Kontrolünün Sağlanması, **Verimlilik Dergisi**, Sayı.3, 1995, s.123.

¹⁶⁶ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...**, s.585.

Tablo 3.6. İçki Maliyeti ve Satışların Özeti

(1.000TL)	Gelen İçkiler	Gelen Yiyecekler	İçecek Maliyeti		İçki Satışları		... AY ...Yıl	
			Günlük	Başlangıçtan bu güne kadar	Günlük	Başlangıçtan bu güne kadar	Maliyetin satışlara Oranı	Günlük	Başlangıçtan bu güne kadar
1	2.200	400	2.600	---	8.800	---	%32.5	---
2	3.100	600	3.700	6.300	12.000	20.000	%30.8	%31.5
..
31								
Toplam								

Kaynak: Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...**, s.587

3.7.2.2. Satış Fiyatı İle Kontrol Yöntemi

Bu sistemde, depodan alınan içkiler satış fiyatı ile değerlendirilir ve gerçek satış gelirleri ile karşılaştırılır. Bu karşılaştırma yapılırken içki satışlarının üç tür yapılabileceği dikkate alınmalıdır. İçkiler, standart ölçülerde sek, kokteyl ve şişe olarak satılabilir. Bundan dolayı satış şekline göre satış gelirleri farklı olabilir.

Sek olarak satış yapılması halinde bir şişeden kaç porsiyon çıkacağı ve buna göre satış gelirlerinin ne olacağı hesaplanabilir.

Kokteyl olarak yapılan satışlarda standart fiyatlardan sapma olabilir. Bu nedenle de toplam satış gelirleri farklı çıkabilir. Örneğin; Charly Chaplin kokteylinin porsiyonu 4 TL ye satılmaktadır. Bu kokteylin yapılışı şöyledir. 2 ölçü cin, 1/2 ölçü kayısı likörü, 1/2 ölçü limon suyu. Barda, cin porsiyonu 2 TL, kayısı likörü 1TL, limon suyu porsiyonu 0.5 TL ye satılmaktadır. Buna göre kokteyl fiyatı,

$$(2 \times 2 \text{ TL}) + (1/2 \times 1\text{TL}) + (1/2 \times 0.5) = 4.75 \text{ TL}$$

olmalıdır. Satılan her porsiyon kokteyl de 075 TL satış gelirinin ters yönde etkileyecektir. Bunun için satılan kokteyller meydana çıkardıktan sonra porsiyon adetine göre kullanılan içkilerin miktarı belirlenir. Böylece bulunan fiyat farkları satış gelirinden düşülür.

Satışlar şişe olarak da yapılabilir. Şişe fiyatını belirlemek için bir şişeden çıkan porsiyon sayısı, porsiyon fiyatı ile çarpılır ve şişe satış fiyatı bulunur. Ancak, bulunan bu rakamlardan düşük fiyat uygulanır¹⁶⁷.

Şişe satışları, diğer satışlardan ayrı gösterilmelidir. Bunun için de şişe satışları formu kullanılmalıdır (Tablo 3.7). Her ay sonunda muhasebe departmanı, içecek faaliyetlerinin bir özetini rapor şekline getirir (Tablo 3.8).

Tablo 3.7. Şişe Satışları Formu

.....BAR		.....GÜN			..... AY		.....YIL	
İçki Adı	Adedi	Şişe Maliyeti	Toplam Maliyet	Porsiyon Üzerinden Fiyatı	Toplam Porsiyon Fiyatı	Şişe Satış Fiyatı	Toplam Satışlar	Farkı
Rakı	1	8.000	8.000	12.000	12.000	10.000	10.000	2.000
Votka	2	5.000	10.000	7.000	14.000	6.000	12.000	2.000
TOPLAM								

Kaynak: Çetiner, *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...*, s.587

Tablo 3.8. İçecek Faaliyeti Özet Raporu

.....AY		.....YIL	
Amerikan Bar			
Solu şişe satışları Porsiyon satışları TOPLAM SATIŞLAR			
Fark - fazla veya eksik Fark - fazla veya eksik POTANSİYEL SATIŞLAR			
Dolu şişe satışları Porsiyon satışları TOPLAM SATIŞLAR MALİYETİ			
Toplam satışlara göre maliyet yüzdesi Dolu şişe satışlarına göre maliyet yüzdesi Porsiyon satışlarına göre maliyet yüzdesi			
Dolu şişe satışları yüzdesi Porsiyon satışları yüzdesi			

Kaynak: Çetiner, *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...*, s.588

¹⁶⁷ Çetiner, *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...*, s.585-586.

3.8. Konaklama İşletmelerinde Fiyatlandırma

Fiyatlama kavramı, arz ve talep arasındaki dengeyi anlatan bir ölçüttür. Ekonomik teoriye göre fiyat kavramı, değer ve fayda birbiri ile ilgili kavramlardır¹⁶⁸.

Tüketicilerin mal ve hizmetlere sahip olma ya da kullanım yoluyla elde ettikleri faydaların değerlerin toplamıdır. Fayda, üretilen mal ve hizmetlerin ihtiyaç ve arzuları tatmin edilebilme niteliğidir. Değer ise, kullandığımız mal ve hizmetlere verilen subjektif olgudur¹⁶⁹.

Konaklama işletmelerinde önemli konulardan biri de oda ve yemek fiyatlarının belirlenmesidir. Ancak oda fiyatının ve yemek fiyatının belirlenmesinde, bütün konaklama işletmelerinin uyguladığı belli bir fiyatlandırma politikası yoktur. Maliyetlerin oluşumuna, piyasa araştırmalarına ve beklenen iş hacmine göre işletmeler farklı yöntemler uygulayabilmektedir¹⁷⁰. Bir ürüne olan talep, büyük ölçüde onun fiyatına bağlı bulunmaktadır. Bir ürünün satış fiyatının belirlenmesi, gelecekteki satış ve karlılık düzeyinin tahmin edilebilmesine olanak tanır. Bundan çıkarabileceğimiz sonuç, söz konusu alanda yatırım yapanın akılcı olup olmayacağı, ürünün hangi pazarda başarı sağlayabileceği, yüksek satış ve karlılık düzeyine ulaşabilmek için ürünün fiyatı, satış koşulları ve kalite özelliklerinin neler olması gerektiği gibi sorunların çözümüne geçilebilir¹⁷¹.

3.8.1. Konaklama İşletmelerinde Fiyatlandırma Politikaları

Konaklama işletmeleri için fiyatların stratejik önem taşıması, fiyatın rutin bir kararlar değil, belirlenmiş bir sürece dayanarak belirlenmesi gerekli kılmaktadır. Konaklama işletmelerinin mal ve hizmetlerin özellikleri nedeniyle daha fazla faktörün etkisinde kalmaktadır. Bununla birlikte, konaklama işletmesinin ulaşmayı öngördüğü; en yüksek karı elde etme, en yüksek pazar payına ulaşma, varlığını sürdürme ve sosyal fayda anlayışı gibi örgütsel amaçları ile talebin esnek olması, turistik ürünün soyut olması ve konaklama işletmeciliğinin kendine has birçok özellikleri fiyatlama kararlarını zorlaştırır.

¹⁶⁸ Hülya Kurgun, **Odalar Bölümü Yönetimi**, Detay yayıncılık, Ankara, s.63

¹⁶⁹ Akıncı, **a.g.e.**, s.37.

¹⁷⁰ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...**, s.415.

¹⁷¹ İsmet S. Barutçugil, **a.g.e.**, 1989, s.132.

Konaklama işletmelerinde fiyatlandırma politikasının belirlenmesinde maliyet, talep, rekabet ve kar esas alınır. Konaklama işletmeleri hedeflerine göre bu politikalardan birini tercih etmek durumundadırlar¹⁷².

3.8.1.1. Maliyete Dayalı Fiyatlandırma

Maliyete sayalı fiyatlandırma yöntemini, maliyet artı fiyatlandırma, marjinal maliyet bazlı fiyatlandırma olarak iki grupta inceleyebiliriz.

a) *Maliyet Artı Fiyatlandırma*: Maliyet artı fiyatlandırmada adından da anlaşılacağı üzere toplam birim maliyet üzerine belirli bir birim kar eklenerek belirlenmesidir.

b) *Marjinal Maliyet Bazlı Fiyatlandırma*: Marjinal maliyet bazlı fiyatlama, kısa dönemli bir stratejidir. Tüm maliyetleri değil, değişken maliyetleri sadece içine alan düşük bir fiyat belirler.

3.8.1.2. Talebe Dayalı Fiyatlandırma

Bu fiyatlama yönteminde öncelikle göz önünde bulundurulacak unsur, turistik ürüne yönelik taleptir. Turistik ürüne olan talep fazla ise fiyat yüksek, talep düşük ise fiyat düşük tutulur. Bu yöntem uygulandığında, fiyat belirlemeden önce turistik ürüne olan talebin yoğunluğu belirlenmelidir¹⁷³.

3.8.1.3. Rekabete Dayalı Fiyatlandırma

Müşteri talepleri ve rakiplerin fiyatları üzerine odaklıdır. Bu fiyatlandırma stratejisinde pazarlama araştırmaları ve rekabete dayalı fiyatlandırma analizlerinin yapılması etkin bir rekabet odaklı fiyatlandırma stratejilerinin oluşturulması için yardımcı olacaktır. Müşteriler ve onların tepkileri fiyatlandırma etkinliğinin kritik belirleyicileri olan pazar faktörleri olarak dikkate alınmalıdır¹⁷⁴.

3.8.1.4. Kara Dayalı Fiyatlandırma

İşletmenin dış etkenlerden daha çok kendi içindeki finansal etkenleri dikkate alarak fiyatlarını belirlediği bir yöntemdir. Bu fiyatlama, turistik ürüne satın alacak

¹⁷² Oral, *Otel İşletmeciliği...*, s.132.

¹⁷³ Akıncı, *a.g.e.*, s.40.41.

¹⁷⁴ Kurgun, *a.g.e.*, s.76.

olan tüketicinin razı olmasını sağlamalıdır. Aksi halde, istenilen kara ulaşmak için belirlenen fiyatı yüksek bulan ve bu fiyatı ödemeye razı olmayan tüketici işletmeyi tercih etmeyebilir ve işletme hedeflenen doluluğa ulaşamaz. belirlenen fiyat ve sağlanan doluluk oranı, işletmenin öngörülen karı sağlayabilmesi için önemli faktördür¹⁷⁵.

3.8.2. Konaklama İşletmelerinde Fiyatlandırma Yöntemleri

Konaklama işletmeciliğinde fiyatlandırma yöntemleri ele alındığında, genel kabul gören anlayış işletmelerdeki odaların fiyatlandırılmasıdır. Konaklama işletmesinin gelirlerinin büyük çoğunluğu, tahminen %70'i oda fiyatı olarak ödenen ücretlerden oluşmaktadır. Bunun yanında otelin konaklama hizmetleri dışında diğer hizmet verdiği departmanlardaki gelirlerden de söz etmek mümkündür. Konaklama işletmesinde temel hizmet alanı ve ana gelir kalemi olarak odalar bulunmaktadır. Bu bağlamda, her gelir kalemi için ayrı ayrı fiyatlandırmaya gidilmekten ziyade en önemli gelir kaynakları odalar ve yiyecek-içecek bölümleri ile ilgili fiyatlandırma yöntemlerini ele alacağız.

3.8.2.1. Konaklama Hizmetlerinin Fiyatlandırılması

Oda fiyatlarının belirlenmesinde değişik yöntemler kullanılmaktadır. Ancak hangi yöntem uygulanırsa uygulansın oda fiyatları bir yandan maliyetleri karşılayacak ve yatırılan maliyetler üzerinden uygun bir getiriye sağlayacak kadar yüksek olmalı, diğer yandan işletmenin yöneldiği pazarın müşterisini çekecek düzeyde tutarlı olmalıdır.

Konaklama işletmelerinde gelir kalemlerinin en önemli unsuru olan odaların fiyatlarının belirlenmesi için kullanılan başlıca kabul gören yöntemleri; yatırım maliyeti yöntemi, gelir-gider tahmini ile fiyatlama yöntemi, odaların niteliklerine göre fiyatlama yöntemi, Hubbart yöntemi, kişi sayısına göre fiyatlama yöntemi, oda büyüklüğüne göre fiyatlama ve başa baş analizi yöntemiyle fiyatlandırma olarak sayabiliriz¹⁷⁶.

a) Yatırım Maliyetine Göre Oda Fiyatlama Yöntemi: Konaklama işletmelerinde günlük oda fiyatlarının hesaplanması en kolay yöntem, ortalama oda fiyatlarının, toplam yatırım maliyetinin (oda başına) 1/1.000'ninin alınması yöntemidir.

¹⁷⁵ Akıncı, a.g.e., s.42.

¹⁷⁶ Akıncı, a.g.e., s.43.

Bu yöntemde oda başına yatırım maliyeti kavramı, arazi, arazinin düzenlenmesi, genel kullanım alanları, bina ve tesisata yapılan harcamalar yatırım harcamalarıdır. fakat, mefruşat ve teçhizat yapılan yatırım harcamalarına dahil edilmez¹⁷⁷.

Örneğin, 200 odalı bir otel arazisi, arazi düzenlemesi genel kullanım alanları, bina inşaatı ve tesisat için 10.000.000 dolar yatırım harcaması yapıldığı düşünülürse;

Günlük ortalama oda fiyatı:

$$10.000.000 / 200 \text{ oda} = 50.000 \text{ dolar}$$

$$50.000 / 1000 = 50 \text{ dolar olur.}$$

b) Gelir-Gider Tahmini İle Oda Fiyatlama Yöntemi: Bu yöntem gelir ve giderlerin tahminlenmesine dayanır. Bu yöntemde öncelikle giderlerin saptanması gerekmektedir. Daha sonra beklenen doluluk oranına göre gelirler belirlenir. Bu yöntemde aşağıdaki formül uygulanmaktadır.

Oda Maliyeti veya Satış Fiyatı = Tahmin Edilen Yıllık İşletme Giderleri + Tahminlenen Brüt Yiyecek ve İçecek Gelirlerinin %40-50'si Kadar Hammadde - Tahminlenen Brüt Yiyecek ve İçecek Gelirleri Toplamı / Otelin Açık olduğu Gün Sayısı x Oda (Yatak Sayısı) x Tahmini Yıllık Doluluk Oranı

- *Giderlerin Saptanması:* Konaklama işletmelerinde artık standart odaların küçüklüğünün iki kişilik odaların olmadığını göz önünde tutmalıyız. bu bağlamda, bu iki kişilik odalarda tek kişi kalmak istediği zaman tek kişilik oda olarak satılması ve tek kişilik oda fiyatı uygulanması gerekir

Örnek; 80 odalı 3 yıldızlı konaklama işletmesinde 160 yatağı olduğunu varsayalım. Bu durumda 160 müşterinin odada konaklamasına, restoranda kahvaltı yapmasına ve yemek yemesine ve bar salonunda içeceklerini içmesine elverişli bir işletmenin inşası ve donanımı için¹⁷⁸;

Oda başına maliyet: 50.000 TL

İşletmenin bütünü için: 4.000.000 TL

Bu sermaye işletmeyi tesis eden girişimci tarafından öz sermaye olarak getirilirse veya kredili olarak dışarıdan tedarik ederse, yatırım faizini hesaba katmak gerekir. Bu finansal yükün yıllık değeri 500.000TL olarak kabul edilmiş olsun.

¹⁷⁷ Olalı ve Korzay, **a.g.e.**, 1993, s.139.

¹⁷⁸ Akıncı, **a.g.e.**, s.44-46.

Giderlerin genel tablosunun aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım:

Finansal Yükler:	500.000 TL
Amortismanlar:	200.000 TL
Yönetim Giderleri ve Reklam:	100.000 TL
Bakım ve Tamirat:	80.000 TL
Su + Elektrik + Gaz + Isınma:	75.000 TL
Çamaşır Yıkama:	50.000 TL
Ücretler:	600.000 TL
Sosyal Giderler:	50.000 TL
Personele Tanınan Ayni Haklar:	80.000 TL
Sabit Vergiler:	90.000 TL
Değişen Vergiler ve Kar:	150.000 TL
TOPLAM:	1.975.000 TL

- *Gelirlerin Saptanması:* Konaklama işletmeleri hiçbir zaman %100 doluluğa ulaşması ve maksimum geliri elde etmesi mümkün değildir. Bu nedenle konuyu daha iyi kavrayabilmek için işletmenin %70 doluluk oranı ile çalıştığını öngörelim

Otelin sadece yatak bazında oda sattığını varsayalım. Ekstra sabah kahvaltısı ücretinin 10 TL, öğle yemeğinin 15 TL ve akşam yemeğinin 15TL olduğunu kabul edelim. 90 kişinin sabah kahvaltısı, 40 kişinin öğle yemeği ve 70 kişinin de akşam yemeği yiyeceğini varsayalım. Bunla beraber 50 kişinin barda harcama yaptığı ve ortalama 10 TL ödeyeceği düşünelim. Bu verilere göre;

Ekstra sabah kahvaltısı geliri =	90 kişi x 10 TL x 365 = 328.500 TL
Ekstra öğle yemeği geliri =	40 kişi x 15 TL x 365 = 219.000 TL
Ekstra akşam yemeği geliri =	70 kişi x 15 TL x 365 = 383.250 TL
Ekstra içecek geliri =	50 kişi x 10 TL x 365 = 182.500 TL
TOPLAM=	1.113.250 TL

elde edilen bu gelirin % 40'ının yiyecek ve içecek satın alma ve fire gideri olarak hesaplırsak, 445.300 TL genel giderlere ilave edilmek durumundadır. Buna göre genel giderlerin tutarı;

$1.975.000 \text{ TL} + 445.300 \text{ TL} = 2.420.300 \text{ TL}$ olmaktadır. Bu tutardan restoran ve bardan elde edilen gelir düşüldüğü zaman; $2.420.300 - 1.113.250 = 1.307.050 \text{ TL}$ odalardan bir gelir sağlanması gerekmektedir.

% 70 dolulukta 112 yatak kapasitesine sahip konaklama işletmesinin yıllık satması gereken yatak sayısı; $\% 70 \times 160 \times 365 = 40.880$ yatak olacaktır. O halde, $1.307.050 / 40.880 = 32 \text{ TL}$ her bir yataktan elde edilmesi gerekmektedir. Elde edilen bu verileri formülde yerine koyarsak;

$$\begin{array}{l} \text{Yatak} \\ \text{Satış} \\ \text{Fiyatı} \end{array} = \frac{1.975.000 + 445.300 - 1.113.250}{365 \times 160 \times \%70} = 32 \text{ TL}$$

c) Odaların Niteliklerine Göre Oda Fiyatlandırma Yöntemi: Konaklama işletmelerinde, standart odalar, suit odalar, apart daireler, villa daireler, bungalovlar ve kral daireleri gibi çeşitli nitelikte odaların bir veya birkaçının bulunması söz konusudur.

Odaların maliyeti, odaların nitelikleri ile doğru orantılı ve doluluk oranı ile ters orantılıdır. Oda satış fiyatını bulmak için sırasıyla;

- Tahmini oda gelirleri
- Odaların niteliklerine göre kalite puanları,
- Odaların toplam kalite puanları,
- İşletmenin açık olduğu gün sayısı ve
- Odanın tahminlenen doluş oranı belirlenir.

Niteliklerine göre oda satış fiyatının belirlenmesinde kullanılan formül aşağıdaki gibidir¹⁷⁹:

¹⁷⁹ Akıncı, **a.g.e.**, s.47-48.

$$\text{Oda Satış Fiyatı} = \frac{\text{Beklenen Oda Geliri} \times \text{Odanın Kalite Puanı}}{\text{Otelin Toplam Kalite Puanı} \times \text{Odanın tahmini Doluluk Oranı}}$$

Örnek: 120 odalı 5 yıldızlı işletmenin çift kişilik odalarının kalite puanları 100, üç kişilik 150, küçük boy suit 300, orta boy suit 400, büyük boy suit 500 ve kral dairesinin toplam kalite puanı 1000 olarak belirlenmiştir. Yıl boyunca 365 gün açık olan işletme, %80 doluluk oranı ile yıllık 3.000.000 TL gelir beklenmektedir. Buna göre oda türlerinin satış fiyatlarını bulalım.

$$80 \text{ DBL ROOMS} \quad x \ 100 = 8.000$$

$$10 \text{ TRP ROOMS} \quad x \ 150 = 1.500$$

$$10 \text{ JUNIOR SUİTES} \quad x \ 300 = 3.000$$

$$10 \text{ SENIOR SUİTES} \quad x \ 400 = 4.000$$

$$8 \text{ EXECUTİVE SUİTES} \quad x \ 500 = 4.000$$

$$2 \text{ PRESİDENTIAL SUİTES} \quad x \ 1000 = 2.000$$

$$\text{TOPLAM:} \quad = 22.500 \text{ işletmenin kalite puanıdır.}$$

Verileri, her bir odanın satış fiyatına bulmak için formülde yerine koyduğumuzda aşağıdaki sonuçlar elde edilmektedir.

- Çift kişilik odanın satış fiyatı: 52 TL

- Üç kişilik odanın satış fiyatı: 78 TL

- Küçük boy suit odanın satış fiyatı: 156 TL

- Orta boy suit odanın satış fiyatı: 209 TL

- Büyük boy suit odanın satış fiyatı: 216 TL

- Kral dairesi satış fiyatı : 552 TL

Tüm odalardan % 70 dolulukta elde edilecek gelirleri kümülatif olarak toplarsak;

- Çift kişilik oda geliri: $52 \times 80 \times 365 \times \%70 = 1.062.880 \text{ TL}$

- Üç kişilik oda geliri: $78 \times 10 \times 365 \times \%70 = 199.290 \text{ TL}$

- Küçük boy suit oda geliri:	156 x 10 x 365 x % 70 = 398.580 TL
- Orta boy suit oda geliri:	209 x 10 x 365 x %70 = 533.995 TL
- Büyük boy suit oda geliri:	261 x 8 x 365 x %70 = 533.484 TL
-Kral dairesi geliri:	552 x 2 x 365 x %70 = 266.742 TL
Toplam (küsuratlar dikkate alınmamıştır)	= 3.000.000 TL
Beklenen gelir elde edilmiş olacaktır.	

d) Hubbart Yöntemi İle Oda Fiyatlandırma Yöntemi: Bu formül yardımıyla karmaşık gibi görünen oda fiyatlaması kolayca yapılabilmektedir. Genel ifade şu şekildedir¹⁸⁰;

$$\text{Ortalama Oda Fiyatı} = \frac{\text{Tahmini Yıllık Toplam İşlet Giderleri (*) + Yatırımın Öz Kaynaklarla Karşılana Kısım İçin Beklenen Kar Oranı (YÖKO)}}{\text{Tahminlenen Oda Satış Sayısı}}$$

(*) Toplam İşletme Giderleri = Toplam Faaliyet Giderleri + Toplam Sermaye Giderleri

Bu formülün hareket noktası, işletmenin ihtiyaçlarıdır. Konaklama işletmesi, bir taraftan bütün giderlerini karşılamak ve yatırımdan belirli bir getiri sağlayabilmek, diğer taraftan rekabet gücünü koruyabilmek için oda fiyatının ne düzeyde olacağı sorusu yanıtlanmaya çalışılmaktadır. Diğer yönden bulunan bu ortalama satış fiyatı yardımıyla tek ve çift yataklı odaları veya bir odanın tek ya da iki kişi tarafından tutulması durumunda oda fiyatının ne olacağı da aşağıdaki formülle hesaplanır.

$$(Ns) Sr + (Nd) Dr = Ro \times (A)$$

Ns: Belirli bir dönemde satılan tek kişilik oda sayısı

Nd: Belirli bir dönemde satılan çift kişilik oda sayısı

Sr: Tek kişilik odanın ortalama satış fiyatı

Dr: Çift kişilik odanın ortalama satış fiyatı

Ro: Belirli bir dönemde satılan toplam oda sayısı

¹⁸⁰ Türksoy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s 125-127.

A: Ortalama oda satış fiyatı

Bu formül yardımıyla söz edilen işletmedeki tek ve çift yataklı oda arasında %75 oranında bir fark olması isteniyorsa ortalama oda fiyatı formülünde bulunan ortalama satış fiyatı yardımıyla tek ve çift yataklı oda fiyatını aşağıdaki şekilde bulmak mümkündür:

$$(N_s) S_r + (N_d) 1.75 S_r = R_o (A)$$

Formülde verile yerine konduğunda kolaylıkla tek ve çift kişilik oda fiyatları bulunabilmektedir.

Örnek, Antalya Kemer'de işletmeye açılan 400 odalı Gold World Hotel'e bugüne kadar harcanan paranın dökümü aşağıdaki gibidir. Ayrıca otelin bulunduğu yer hazineden 19 yıllık kiralanmıştır ve kiralama bedeli peşin ödenmiştir.

<u>Maliyetler</u>	<u>Tutar (\$)</u>
İnşaat	120.000
Tesisat	90.000
Mefruşat ve Teçhizat	50.000
Maaş ve Ücretler	10.000
Kira	30.000
<u>YÖKO</u>	<u>570.000</u>
<u>Donanım</u>	<u>70.000</u>

Ek Veriler:

1) Yatırımın yıllık ömrü 10 yıl olup, amortisman her yıl eşit olarak ayrılmaktadır,

2) Haziranda kiralanın arsa bedeli ortakların tesise koydukları sermaye ile karşılanmıştır 30.000 \$.

3) İşletmeden beklenen yıllık dolulu %50 dir.

4) İşletme yatırım üzerinden %10'luk bir kar marjı ile çalışmayı prensip olarak kabul etmektedir.

Bu işlemin oda fiyatlarını hubbart yöntemi ile hesaplayalım:

Çözüm: Öncelikle yıllık işletme gelirleri tespit edilir. Bunun için de amortismanlardan başlanır ve yıllık işletme giderleri bulunur:

Yıllık Amortisman = $(120.000 + 90.000 + 50.000 + 70.000) / 10 = 33.000$ \$ bulunur.

$$\begin{aligned} \text{Yıllık İşletme Giderleri} &= \text{Yıllık Amortismanlar} + \text{Mefruşat} + \text{O yılın Kirası} \\ &= 33.000 + 50.000 + 30.000 = 113.000 \$ \end{aligned}$$

Sonrasında yatırımın öz kaynakla karşılanan oranı (YÖKO) için (570.000) beklenen kar miktarı bulunur: $\text{YÖKO} = 570.000 \times \% 10 = 57.000 \$$

Bulunan bu veriler hubbart formülünde yerine konur ve oda fiyatına ulaşırız:

$$\text{Oda Fiyatı} = (113.000 + 57.000) / (365 \times 0.50 \times 400) = 219 \$$$

219 \$ olarak bulunan rakam otelin bir odasının satış fiyatıdır.

3.8.2.2. Yiyecek ve İçecek Hizmetlerinin Fiyatlandırılması

Konaklama işletmelerinde yiyecek içecek bölümünün bir birimi olan mutfak bölümüne üretim atölyesi de diyebiliriz. Çeşitli yiyecek malzemeleri, menü kalemleri şeklinde getirilerek satışa sunulmaktadır. Ancak bu üretim atölyesinin diğer endüstrilerdeki üretim atölyelerinden farklı oluşu dikkat çekmektedir.

Satışa sunulan menü kalemleri ile toplam maliyetler arasında doğrudan bir ilişki yoktur. Örneğin; toplam maliyeti 1.2 TL olan bir porsiyon yemeğin satış fiyatı 1.5 TL ise, toplam maliyetin 0.8 TL ya da 1.6 TL olması durumunda satış fiyatını yine 1.5 TL'de tutmamız gerekecektir. Bunun nedeni, aynı tür menü kalemine farklı günlerde farklı fiyat uygulamak müşterilere iyi izlenim vermeyecektir¹⁸¹.

Yiyecek-içecek fiyatlandırılması, konaklama işletmesinin olanaklarına, politikalarına, rakiplerine ve devlet politikalarına göre değişmektedir¹⁸².

Yiyecek-içecek fiyat tespitinde yaygın olarak çarpan yolu ile, porsiyon maliyet yöntemi ve temel maliyet yöntemi ile fiyatlandırma yapılmaktadır.

a) Çarpan Yolu İle Yiyecek-İçecek Fiyatlama: Konaklama işletmeleri yiyecek-içecek bölümünde çarpan yolu ile fiyatlamada, yiyecek-içecek maliyetleri ile yiyecek-içecek gelirleri arasında rasyo, en önemli etkidir¹⁸³.

¹⁸¹ Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe...**, s.423.

¹⁸² Oral, **Otel İşletmeciliği...**, s.152.

¹⁸³ Akıncı, **a.g.e.**, s.61-62.

$$\text{Yiyecek-İçecek Rasyosu (faktör)} = \frac{\text{Belirli Bir Dönemin Toplam Yiyecek veya İçecek Satış Geliri}}{\text{Aynı Dönemin Yiyecek veya İçecek Hammadde Giderleri}} = \frac{\text{Çıktı}}{\text{Girdi}}$$

Örnek: Bir konaklama işletmesinde yiyecek-içecek bölümünde, bir aylık dönemde toplam yiyecek satış gelirleri 50.000 TL (çıktı), aynı dönemin yiyecek toplamı hammadde giderleri 20.000 TL olması durumunda;

$$\text{Yiyecek Rasyosu} = 50.000 / 20.000 = 2.5 \text{ olur}$$

Bu rasyo bize maliyetlerin düşmesi veya satış gelirlerinin artması durumunda rasyonun ne kadar olacağını gösterir. İşletme, menülerde yer alacak herhangi bir yemeğin fiyatlarını belirlerken, o yemeğin sadece hammadde birim bedelini, hesaplanan rasyo (faktör) ile çarpmak suretiyle, menüdeki her yemeğin satış fiyatını hesaplayabilir. Örneğin, menüdeki balık filetonun birim hammadde bedeli 10 TL ise, birim satış fiyatı $10 \cdot 2.5 = 25$ TL olarak belirlenir.

Bu formülde pay ve payda yer değiştirilirse yiyecek içecek maliyet yüzdesi bulunabilir.

Yiyecek-içecek maliyet yüzdesi = $20.000 / 50.000 = 0.40$, yani %40 maliyet yüzdesi.

b) Porsiyon Maliyetleme İle Yiyecek-İçecek Fiyatlama: Bu yöntemde sadece maliyeti bulunacak yiyecek-içeceğin kullanılacak malzemenin maliyetine ihtiyaç vardır. Malzeme değerinin %90'ı kar, genel gider ve malzeme değerinin %40'ı oranında risk payı eklenir. Bulunan rakam porsiyon sayısına bölünür. Genellikle konaklama işletmelerinin restoranlarında bir ünitelik (1\$'lık) satış gelirinin %40-50'si yiyecek alım bedeli, %26-30'u işçilik ücreti, %15-20'si imalat genel gideri, %15'i de kar olarak dağılır. Restoranlar hazırlanmış ancak satılmamış ya da satılma imkanı kalmayan yiyecek için

ortalama %40-50 oranında bir risk payı düşünmek ve bunu maliyete eklemek zorundadırlar. Porsiyon maliyetinin bulunmasını aşağıdaki gibi ifade edebiliriz¹⁸⁴:

$$\text{PBM} = \frac{\text{MM} (*) + (\text{MM} \times \%90) + (\text{MM} \times \%40)}{\text{PS}}$$

(*) Yiyecek-içecek malzeme maliyetini göstermektedir.

Not: Aylık Malzeme maliyeti toplam tutarı 54 TL dir.

Burada bulunan porsiyon maliyetine kar payının eklenmesi fiyatı verecektir.

$$\text{Porsiyon Fiyatı} = \text{PBM} + \text{Kar}$$

Aynı örnek bu formüle göre çözüldüğünde, formülde veriler şöyle gösterilebilir.

$$\text{PBM} = \frac{54 + (54 \times 0.90) + (54 \times 0.40)}{20} = 5.7 \$ \text{ bulunur.}$$

20

Bulunan rakam maliyet faktörüyle kıyaslandığında bu yöntemde maliyet daha yüksek çıkmaktadır. Bunun nedeni yönetimin işletmenin maliyet ve satışlarını dikkate almadan standart bir katsayı kullanılmasından kaynaklanmaktadır.

c) Temel Maliyetleme İle Yiyecek-İçecek Fiyatlama: Bu fiyatlama yönteminde ham yiyecek maliyetine işçilik gideri ilave edilerek temel maliyet hesaplanır ve brüt kar yüzdesine göre satış fiyatı bulunur¹⁸⁵.

Örnek: Piliç şnitzel yemeğin ham malzeme maliyeti 3.5 TL'dir. Bu yemeğin hazırlanmasında 2 aşçı çalışmaktadır. Birinci aşçı saat ücreti 4 TL'den, bir porsiyonun hazırlanmasında 10 dakika, ikinci aşçı saat ücreti 3TL'den 15 dakika çalışmaktadır. İşletme %80 brüt kar yüzdesi ile çalıştığına göre bu yemeğin menü fiyatı ne olması gerektiğini hesaplayalım.

$$\text{Doğrudan işçilik: 1.Aşçı: } 4\text{TL} / 6 \text{ (saatin altıda biri)} = 0.66$$

$$2.\text{Aşçı: } 3 \text{ TL} / 4 \text{ (saatin dörtte biri)} = 0.75$$

$$\text{Toplam} = 1.41 \text{ TL}$$

$$\begin{aligned} \text{Temel Maliyet: Yiyecek Malzeme Maliyeti} + \text{Toplam direk İşçilik} \\ = 3.5 + 1.41 = 4.91 \text{ TL} \end{aligned}$$

¹⁸⁴ Türksoy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, s.129-130.

¹⁸⁵ Akıncı, **a.g.e.**, s.63-64.

$$\begin{aligned} \text{Brüt Kar} &: \text{Temel Maliyet} \times 80 / 20 \\ &= 4.91 \times 80 / 20 \\ &= 19.64 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Satış Fiyatı} &: \text{Temel Maliyet} + (\text{Brüt Kar} - \text{Toplam Direk İşçilik}) \\ &= 4.91 + (19.64 - 1.41) \\ &= 23.14 \text{ TL bulunur.} \end{aligned}$$

3.9. Kara Geçiş Noktası - Analizi

Kara geçiş noktası analizi belirli bir varsayıma ya da varsayımlara dayanarak turizm işletmesinin hangi satış hacminde hangi değişmez ve değişken maliyet giderleri ile karın ve zararın denk olduğu bir noktaya varabileceğini anlama çalışmaları, biçiminde tanımlanabilir. Bu nedenle bu noktaya kara geçiş noktası dendiği gibi başabaş noktası analizi de denilebilir¹⁸⁶.

Kara geçiş analizinde, bazı varsayımlara dayanarak, işletmenin hangi satış hacmine ne kadar değişmeyen veya değişken maliyet giderlerinin satış gelirlerini aştığı, yani bir zararın meydana geldiğini, hangi üretim ve satış hacminden sonra işletmenin kar etmeye başladığını araştırılır.

Konaklama işletmelerinde fiyat, maliyet, ve kar arasındaki ilişkilerin incelenmesinde bazı temel varsayımlara dayanılmaktadır¹⁸⁷:

a) Oda satış fiyatlarının iş hacminin değişmesi durumunda sabit kalacağı kabul edilir. Başka bir ifadeyle, oda satış fiyatı, maliyet, satış ve kar arasındaki ilişkilerin incelendiği dönemde değişmez olduğu varsayılmaktadır.

b) Toplam giderler kendi aralarında makul ve sağlıklı bir oran içinde değişmeyen ve değişen giderler şeklinde iki elemandan oluşmaktadır.

c) Toplam değişmeyen giderler ilişkilerin incelendiği dönem içinde bir değişme göstermeyecektir.

d) Değişen giderler odaların satış miktarıyla doğrudan ilişkili olduğundan aynı oranda değişecektir.

e) Odaların kaliteleri ve fiyatları arasında fark varsa, bu farkın incelenen dönem için aynı oranda kalacağı kabul edilmektedir.

¹⁸⁶ Usal ve Kurgun, **a.g.e.**, s.135.

¹⁸⁷ Olalı ve Korzay, **a.g.e.**, 1993, s.155-156.

f) Oda ünitesi başına değişen giderler ile oda ünitesi fiyatı arasındaki oran sabit kalacaktır.

3.9.1. Kara Geçiş Noktasının Hesaplanması

Kara geçiş noktasının hesaplanmasında üç temel yöntem kullanılmaktadır.

- Matematiksel yöntem
- Katkı Payı Yöntemi
- Grafik yöntemi

Bu temel yöntemleri aşağıdaki şekilde gösterebiliriz ¹⁸⁸:

Örnek: Bir işletmede sabit giderler 40.000 TL, birim değişken giderleri 1.2 TL, birim satış fiyatı ise 2 TL'dir. Bu işletme kaç birim sattıktan sonra ve kaç liralık satış geliri elde ettikten sonra kara geçer.

Önce kara geçiş noktasını bir tablo üzerinde gösterelim.

Satış Hacmi (Birim)	Değişken Giderler (TL)	Sabit Giderler (TL)	Toplam Giderler (TL)	Satış Gelirleri (TL)	Net Kar - Zarar (TL)
20.000	24.000	40.000	64.000	40.000	(24.000)
40.000	48.000	40.000	88.000	80.000	(8.000)
50.000	60.000	40.000	100.000	100.000	---
60.000	72.000	40.000	112.000	120.000	8.000
80.000	96.000	40.000	136.000	160.000	24.000

Yukarıdaki örnekte görüldüğü gibi, işletme 50.000 birimin altında satarsa / üretirse zarar etmektedir. 50.000 birimin üzerine çıktığında kara geçmektedir. O halde kara geçiş noktası, toplam giderler ile toplam gelirlerin birbirine eşit olduğu satış hacmidir.

(1) Matematiksel Yöntem

Bu yöntemi uygulamada kullanılan semboller şu şekildedir.

F Sabit giderler (TL)

¹⁸⁸ Çetiner, **Yönetim Muhasebesi**, s.190-195.

- V Birim değişken giderler (TL)
 S Birim satış fiyatı (TL)
 X Satış hacmi / üretim hacmi (Birim)
 SX Toplam satış gelirleri (TL)
 VX Toplam değişken giderler (TL)
 SX_K Satış gelirleri olarak kara geçiş noktası
 X_K Satış hacmi / üretim hacmi olarak kara geçiş noktası
 I Dönem karı / Dönem net karı

Toplam gelirler - Toplam sabit giderler - Toplam değişken giderler = Dönem karı

Dönem karı = 0 ise,

SX - F - VX = 0 olur.

Buna göre;

$$2X - 40.000 - 1.2X = 0$$

$$X_K = 50.000 \text{ birim}$$

$$SX_K = 50.000 \times 2 = 100.000 \text{ TL}$$

(2) Katkı Payı Yöntemi

Katkı Payı, KP = S - V dir.

SX - VX - F = 0 ise

$$X (S - V) - F = 0$$

$$X (S - V) = F$$

$$X_K = \frac{F}{S - V} \quad \mathbf{XK} = \frac{\mathbf{F}}{\mathbf{KP}} \quad \text{olur.}$$

Örneğimizde , KP = 2 - 1.2 = 0.80 dir.

$$X_K = 40.000 / 0.80 = 50.000 \text{ birim}$$

Katkı payı yüzdesi, KP% = KP / S dir.

SX_K = X_K . S olduğuna göre,

$$SX_K = (F / KP) \times S$$

$$SX_K = FS / KP$$

$$SX_K = (FS / S) / (KP / S)$$

$$\mathbf{SX_K} = \mathbf{F / KP\%} \text{ olur.}$$

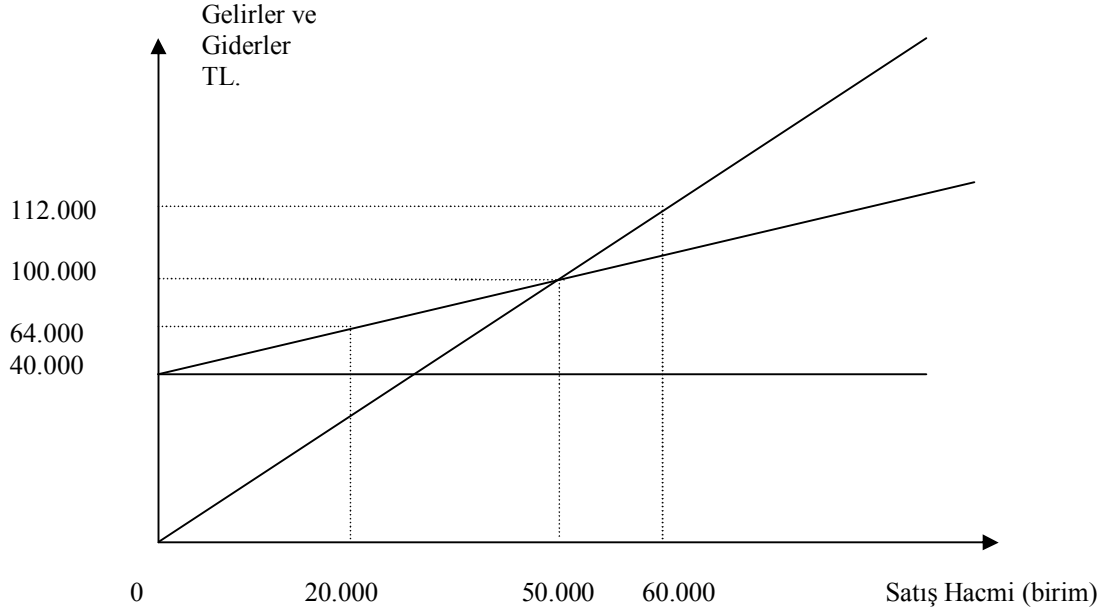
Örneğimizde $KP \% = 0.80 / 2 = 0.40$

$SX_K = 40.000 / 0.40 = 100.000$ TL

(3) Grafik Yöntemi

Kara geçiş noktası üzerinde de aşağıdaki şekilde hesaplanabilir.

Şekil 3.6. Konaklama İşletmelerinde Başabaş Grafiği



Kaynak: Çetiner, *Yönetim Muhasebesi*, s.193.

Yukarıdaki örneğimizde işletmenin 8.000 TL'lik kar sağlaması için kaç birim satması gereklidir?

(1) *Matematiksel Yöntem:*

$$SX - F - VX = I \text{ ise}$$

$$2. X - 40.000 - 1.2x = 8.000$$

$$X_K = 60.000 \text{ birim}$$

$$SX_K = 60.000 \times 2 = 120.000 \text{ TL}$$

(2) *Katkı Payı Yöntemi:*

$$SX - VX - F = I$$

$$X (S - V) = F + I$$

$$X_K = (F + I) / S - V$$

$X_K = (F + I) / KP$ olur. Buna göre

$$X_K = (40.000 + 8.000) / 0.80 = 60.000 \text{ birim}$$

$SX_K = (F + I) / KP\%$ ise

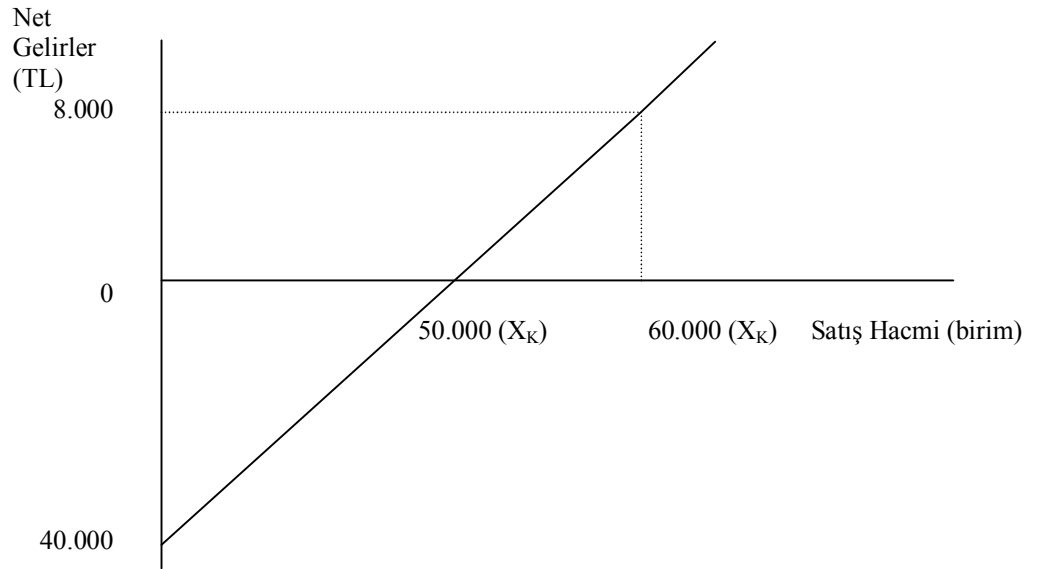
$$SX_K = (40.000 + 8.000) / 0.40$$

$$SX_K = 120.000 \text{ TL}$$

(3) Grafik Yöntemi:

Yukarıdaki verdiğimiz grafik bu uygulamada yeterli olmayabilir. Bu nedenle aşağıdaki grafik üzerinde bu sonucu görebiliriz.

Şekil 3.7. Konaklama İşletmelerinde Kara Geçiş Noktası



Kaynak: Çetiner, **Yönetim Muhasebesi**, s.194.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARININ BELİRLENMESİ

4.1. Problem Durumu

Türkiye'de faaliyetlerini sürdüren işletme belgeli konaklama işletmelerinin, muhasebe departmanlarında olan faaliyetleri ve bu faaliyetlere ne ölçüde doğru yöntemler kullanılarak devam edilmektedir.

4.2. Konunun Önemi

Günümüz piyasasında turizm sektörünün gelişmesiyle birlikte konaklama işletmeleri sektörde önemli bir yer edinmektedir. Bu anlamda konaklama işletmelerinin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin işleyişi önem kazanmaktadır.

4.3. Araştırmanın Amacı

Çalışmanın amacı, Türkiye'de faaliyetlerini sürdüren işletme belgeli konaklama işletmelerinin hangi muhasebe tekniklerinden yararlandığını, karşılaştıkları problemleri ortaya çıkarmak ve bunları göz önünde bulundurarak yönetim muhasebesi uygulama düzeyini ortaya koymaktır.

4.4. Beklenen Yararlar

Turizm sektörünün hızla değişmesi, faaliyetlerine devam eden işletmelerinde de yapacakları finansal işlemleri, piyasa koşullarını göz önünde bulundurarak revize etmeleri gerekmektedir. Araştırmamız bu anlamda gelecek dönemdeki araştırmacılara ve sektör yöneticilerine yardımcı olacaktır.

4.5. Araştırmanın Varsayımları

Araştırmamıza konu olacak olan konaklama işletmelerinin, işletme grubu değiştikçe elde edilen veriler, karşılaşılan problemler, yönetim muhasebesindeki anlayışlar çeşitlilik göstereceği öngörülmektedir.

4.6. Araştırmanın Kısıtlılıkları

Araştırmanın çalışma örneklemini, Türkiye' de faaliyet gösteren bakanlık belgeli konaklama işletmelerinin 3, 4, 5 yıldızlı otel işletmelerinden ve tatil köylerinden oluşturmaktadır. Bu işletmelerin adres, telefon ve mail adresleri tespit edilmiştir.

Çalışmada yer alan işletmelere yüz yüze, elektronik posta ya da fax yoluyla anketler ulaştırılmıştır. 43 işletmeyle yüz yüze geriye kalan 110 işletmeyle elektronik posta yolu veya fax yoluyla irtibata geçilmiştir. Araştırmanın maddi kısıtları nedeniyle yüz yüze anket yöntemi fazla uygulanamamıştır. Yüz yüze yapılan anket çalışmasında % 100 lük bir başarı sağlanmıştır. Fakat elektronik posta yolu veya fax yoluyla yapılan anket çalışmasında iletişimin eksik olması nedeniyle, anketlerin geri dönüşüm oranı düşük olmuştur. Elektronik posta yolu ve fax yoluyla yapılan anket çalışmasında işletmelerden sadece 100 tanesinden cevap alınabilmiştir. Elektronik posta yolu ile yapılan ankette ilk gönderilen ankete cevap vermeyen işletmelere anketler tekrar gönderilerek cevaplanması istenmiştir ve bu yöntemle 10 işletme daha çalışmamıza yanıt vermiştir. Toplam 110 işletmeden bu yöntemle cevap alınmıştır ve değerlendirilmeye alınan anket sayısı toplam 153 olmuştur. Otel yöneticilerinin yoğun çalışma tempolarında anketleri cevaplamaya sıcak bakmamaları ve kısıtlı zamanları da bunda etkili olmaktadır. Anket çalışması 2 ay gibi bir sürede tamamlanmıştır.

4.7. Araştırma Modeli

Konaklama işletmelerinin yönetim muhasebesi, yönetim faaliyetleri ve raporlaması, maliyetler, fiyatlandırma politikaları ve bütçeleme üzerinde araştırma yapılmış ve işletme grupları ile kıyaslanmıştır.

4.8. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma Türkiye'de faaliyet gösteren işletme belgeli konaklama işletmelerini kapsamaktadır.

4.9. Veri Toplama Araçları ve Yöntem

Araştırmada basit tesadüfi örneklem yöntemi kullanılmıştır. Bu anlamda anket çalışmasının uygulanma sahası belli bir bölge ya da belli bir işletme düzeyi seçilmeden

homojen bir yapı oluşturularak işletmeler seçilmiştir ve araştırmaya dâhil edilmiştir. Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yönteminden yararlanılmıştır. Anket 2 bölümden oluşmaktadır. Toplam 52 sorunun sorulduğu ankette, birinci bölüm 9, ikinci bölüm 43 sorudan oluşmaktadır. Anket içerisindeki sorular analiz yapılabilecek şekilde hazırlanmış olup, cevaplayıcıların anlayabileceği niteliktedir. Anketin birinci bölümü şirket hakkındaki genel bilgilere yönelik sorulardan oluşmaktadır. Bu bölümde şirketin unvanı, işletmede çalışan personel sayısı aralığı, işletmede kullanılan maliyetleme sistemler tespit edilmeye çalışılmıştır. İkinci bölümde ise maliyet ve yönetim muhasebesine ilişkin kullandıkları yöntem ve tekniklerin tespitine ilişkin sorular yer almaktadır. İkinci bölümde ise 5'li likert tipi ölçüğe uygun olarak hazırlanmış sorular kullanılmıştır.

Çalışmamızda yüz yüze anket yöntemi, elektronik posta ve fax yolu ile anket yöntemleri kullanılmıştır.

Çalışmada, 153 adet işletmeden gelen ve hepsi kullanılabilir durumda olan anketlerden elde edilen veriler SPSS 15.0 (Statistical Package of Social Sciences) programına kodlanarak analizlere tabi tutulmuştur. Anketler işletmelerin sadece muhasebe departmanlarına uygulandığından, her tesis sadece 1 adet anketle değerlendirilmiştir.

4.10.Hipotez

H_0 = Bir faktör, diğer bir faktöre bağlı olarak değişmemektedir. ($P > 0.05$)

H_1 = Bir faktör, diğer bir faktöre bağlı olarak değişmektedir. ($P < 0.05$)

BEŞİNCİ BÖLÜM

ARAŞTIRMA KAPSAMINDA VERİLERİN ANALİZİ VE YORUMLANMASI

5.1. Araştırma Bulgularının Analizi

Bu bölümde anketi cevaplayan kişi ve işletmeler hakkında genel bilgiler elde etmeye yönelik sorular sorulmuş ve istatistiki bilgiler elde edilmiştir.

5.2. Bulgular ve Yorum

Bu bölümde araştırma sonucunda çıkan veriler değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır.

5.2.1. Demografik Bulgular

Araştırmaya katılan kişilerin cinsiyet ve yaş dağılımlarını gösteren bilgiler Tablo 5.1'de sunulmuştur.

Tablo 5.1. Araştırmaya Katılan İşletmelerin Cinsiyet ve Yaş Dağılımı

		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	24	%15,7
	Erkek	129	%84,3
	TOPLAM	153	%100
Yaş	18-25	3	%2
	26-30	13	%8,5
	31-40	60	%39,2
	40 ve üzeri	77	%50,3
	TOPLAM	153	%100

Tablo 5.1'de görüldüğü üzere araştırmaya katılan işletmecilerin %84,3 lük büyük bir kısmı erkek yöneticilerden ya da idarecilerden oluşmaktadır. Bununla birlikte araştırmaya katılan işletmelerin idarecilerinin belli bir yaş düzeyinin üstünde olduğu görülmektedir. Bu oran %50,3'lük büyük bir oranla 40 yaş ve üzeri grubuna dâhil olmaktadır.

Araştırmaya katılan işletme grubu ve işletmelerin faaliyet süreleri ise Tablo 5.2'de görüldüğü gibidir.

Tablo 5.2. İşletme Grubu ve İşletmelerin Faaliyet Süreleri

		Frekans	Yüzde
İşletme Grubu	3 Yıldızlı	58	%37,9
	4 Yıldızlı	49	%32
	5 Yıldızlı	44	%28,8
	Tatil Köyü	2	%1,3
	TOPLAM	153	%100
Faaliyet Süresi	1 Yıldan Az	1	%0,7
	1-6	35	%22,9
	7-12	62	%40,5
	13-18	34	%22,2
	19 Yıl ve üzeri	21	%13,7
	TOPLAM	153	%100

Araştırmaya katılan işletme grubunun katılım yüzdelere baktığımızda tatil köyleri dışında ankete cevap verenlerin yüzdeleri birbirine oldukça yakındır. Bu da araştırmaya katılan işletme gruplarından yakın oranda fikir alındığının göstermektedir. İşletmelerin faaliyet sürelerine baktığımızda ise % 40,5 gibi bir oranla öne çıkan 7-12 yıl aralığında bulunan işletmelerdir.

Tablo 5.3. İşletmelerde Çalışan Personel Sayısı

		Frekans	Yüzde
İşletmelerde Çalışan Sayısı	1-49	77	% 50,3
	50-99	29	% 19
	100-149	25	% 16,3
	150-199	18	% 11,8
	200 ve üzeri	4	% 2,6
	TOPLAM	153	% 100

Tablo 5.3'de görüldüğü gibi araştırmaya katılan işletmelerde çalışan personel sayıları incelendiğinde, işletmelerin %50,3'ünün 50 den daha az çalışanla faaliyetlerini sürdürdüğü görülmektedir.

Tablo 5.4. İşletmelerin Muhasebe Yapıları

		Frekans	Yüzde
Muhasebe Bölümünün Varlığı	Evet	151	% 98,7
	Hayır	2	% 1,3
	TOPLAM	153	% 100
Maliyet ve Yönetim Muhasebesinin Varlığı	Evet	67	%43,8
	Hayır	86	%56,2
	TOPLAM	153	% 100

Araştırmada işletmeler için muhasebe bölümünün varlığının olmazsa olmazı arasında görmemiz mümkündür. İşletmelerin neredeyse tamamı, % 98,7'lik kısmı muhasebe bölümüne sahipken öte yandan araştırmaya katılan işletmelerin yarısından fazlası da % 56,2'lik kısmı işletmelerinde muhasebe bölümünün haricinde ayrı bir maliyet ve yönetim muhasebesi ekibi bulundurmamaktadır.

Tablo 5.5. İşletmelerin Maliyetleme Sistemleri

	Frekans	Yüzde
Sipariş Maliyet Sistemi	88	%57,5
Safha Maliyet Sistemi	41	% 26,8
Filli Maliyet Sistemi	55	% 35,9
Tam Maliyet Sistemi	47	% 30,8
Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi	59	% 38,6
Standart Maliyet Sistemi	40	% 26,1
Değişken Maliyet Sistemi	30	% 19,7
Diğer...	0	% 100

Tablo 5.5'de işletmelerin kullandıkları maliyetleme sistemleri gösterilmektedir. Buna göre; araştırmaya katılan konaklama işletmelerinin 88 tanesi, %57,5'lik büyük bir dilimi sipariş maliyetleme sistemini kullanmaktadır. Bununla beraber işletmelerin

kullandıkları maliyetleme sistemlerinin oranı birbirine çok yakındır. Bunun nedeni ise her işletme üretim hacmindeki değişikliklere göre işletmenin şartlarına uygun maliyetleme sistemini kullanıyor olmasıdır.

Tablo 5.6. İşletme Maliyetleri

	Frekans	Yüzde
Direk İlk Madde Malzeme	81	% 52,9
Direk İşçilik	41	% 26,8
Genel Üretim Maliyeti	31	% 20,3
Toplam	153	% 100

Araştırmaya katılan işletmelerin % 52,9'u Direk İlk Madde ve Malzeme gideri maliyetine en fazla payı ayırırken ikinci sırayı % 26,8'lik oranla Direk İşçilik gideri almıştır. En az payı ise % 20,3'lük bir kısımla Genel Üretim Gideri maliyetinin aldığı gözükmektedir.

5.2.2. Değişkenlere Uygulanan Faktör Analizi Sonuçları

Gelişmekte olan bir ölçme aracında yer alan her bir uyarıcıya cevaplayıcıların verdiği tepkiler arasında belli bir düzen olup olmadığı araştırmacının ortaya koymak istediği sonuçlardan biridir. Bu amaçla kullanılan faktör analizi sosyal bilimlerde, başta psikolojik boyutların tanınmasında ve boyutların içeriği ile ilgili bilgi edinilmesinde kullanılan çok değişkenli analiz tekniklerinden biridir¹⁸⁹.

Faktör analizi birbiriyle ilişkili çok sayıda değişkeni bir araya getirerek kavramsal olarak anlamlı az sayıda yeni değişken bulmayı, keşfetmeyi amaçlayan çok değişkenli bir istatistiktir. Faktör analizi bir faktörleştirme ya da ortak faktör adı verilen yeni kavramları (değişkenleri) ortaya çıkarma ya da maddelerin faktör yük değerlerini kullanarak kavramların işlevsel tanımlarını elde etme süreci olarak da tanımlanmaktadır¹⁹⁰.

¹⁸⁹ Ezel Tavşancıl, **Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi**, Ankara:Nobel Yayın Dağıtım, 2006, s.151.

¹⁹⁰ Şener Büyüköztürk, **Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı**, Eğitim Yönetimi Dergisi, 2002, s.433

Faktör analizi p değişkenli bir olayda birbirleri ile ilişkili değişkenleri bir araya getirerek az sayıda yeni ilişkisiz değişken bulmayı amaçlar. Değişkenler arasındaki karşılıklı ilişkileri inceleyerek, değişkenlerin daha anlamlı ve özet bir şekilde sunulmasını sağlar¹⁹¹.

Araştırmamıza dâhil olan anket soruları faktör analizi tekniğine göre değerlendirilmiştir. Yapısal geçerliliği sağlamak adına bu yönetime başvurulmuştur. Faktör analizinin kullanılması araştırmamızda değişken sayısını azaltarak ve değişkenler arasında ilişkilerden yararlanarak bazı yeni yapılar ortaya çıkarmamıza yardımcı olmuştur.

Araştırmada konaklama işletme gruplarının maliyet ve yönetim muhasebesi anlayışlarını ölçmek amacıyla hazırlanan ölçeğin değişkenlerine güvenilirlik testi uygulanmıştır. Araştırmada kullanılan tüm değişkenlerin Cronbach Alfa değerleri 0,761 olarak bulunmuştur. Değer 0.70'den yüksek olduğu için ölçeğin güvenli olduğu anlaşılmış ve değişkenlere faktör analizi uygulanmıştır. Faktör analizinde ayrılan faktörlerin değişkenlerine de ayrıca güvenilirlik testi uygulanmış ve faktörlerin değişkenlerinin Cronbach alfa değerleri Tablo 4.7'de gösterilmiştir.

Araştırmanın örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterliliği Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği ölçütü ile test edilmiştir. KMO analizinde değerimizin $KMO \geq 0,5$ olması gerekmektedir. Araştırmamızın da KMO değeri $0,759 \geq 0,5$ değerinden büyük olduğu için faktör analizi için yeterli örnekleme ulaşıldığını göstermektedir. Faktör analizi sonucunda değişkenlerden 0,50 ve üzeri faktör yükleri olanlar dikkate alınmış ve 7 faktör bulunmuştur. Bu faktörler toplam varyansın % 66,81 açıklamaktadır.

¹⁹¹ Hüseyin Tatlıdil, **Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Analiz**, Ankara, 1992, s.141.

Tablo 5.7. Faktör ve Değişken Değerleri

Faktör	Özdeğer	Varyans	Faktör Yükü	Cronbach Alpha Değeri
1) Yönetim Faktörü	6,186	22,912	—	0,867
s.34) Maliyet düşürmek ve verimlilik artışı	—	—	0,767	—
s.35) Yönetim kararları	—	—	0,766	—
s.36) Şirket performansı	—	—	0,756	—
s.37) Raporlama süreci	—	—	0,744	—
s.38) Risk minimizasyonu	—	—	0,725	—
s.39) Şirket hedefleri	—	—	0,688	—
2) Gider Faktörü	3,654	13,534	—	0,865
s.20) Satış ve pazarlama gideri	—	—	0,935	—
s.21) Finansman gideri	—	—	0,891	—
s.19) Genel yönetim gideri	—	—	0,873	—
s.16) Maliyetlerin dağıtım anahtarları	—	—	0,514	—
3) Yönetim Faaliyetleri	2,443	9,049	—	0,733
s.10) Muhasebe ekibinin durumu	—	—	0,769	—
s.15) Maliyet çalışmaları	—	—	0,655	—
s.11) Fiili maliyetler	—	—	0,608	—
s.24) Maliyetlerin hesaplanma aralığı	—	—	0,602	—
4) Maliyet Faktörü	1,701	6,300	—	0,731
s.25) Şirket stratejisi	—	—	0,797	—
s.26) Maliyet bilgisinin kullanımı	—	—	0,714	—
s.41) Finansal planlama ve bütçeleme	—	—	0,572	—
5) Fiyatlama Faktörü	1,587	5,876	—	0,729
s.31) Maliyetle fiyat belirlenmesi	—	—	0,729	—
s.32) Maliyetler alt hesapta izlenmesi	—	—	0,680	—
s.33) Maliyetlerin gider yerleri takibi	—	—	0,624	—
6) Bütçeleme Faktörü	1,261	4,671	—	0,779
s.43) Bütçe esnekliği	—	—	0,819	—
s.44) Bütçenin revize aralığı	—	—	0,757	—
s.45) Finansal planlama ve bütçelemede gelir bütçesi kullanımı	—	—	0,584	—
s.46) Finansal planlama ve bütçelemede proforma bilanço kullanımı	—	—	0,500	—

Faktör	Özdeğer	Varyans	Faktör Yüğü	Cronbach Alpha Değeri
7) Yatırım Faktörü	1,208	4,474	—	0,745
s.27) Vergi matrahı	—	—	0,781	—
s.28) Yatırım kararları	—	—	0,754	—

Tablo 5.7'ye baktığımızda araştırma sonucunda, 26 adet değerden oluşan 7 adet faktör elde edilmiştir. Faktörlerin Cronbach Alpha değerlerine baktığımızda $0,7 \geq \alpha$ değerinden yüksek olduğu görülmektedir.

Birinci faktörün ölçtüğü varyans oranı % 22,912 ve Cronbach Alpha değerinin de $\alpha \leq 0,867$ olduğu ve bu anlamda faktörün güvenilir olduğu gözükmemektedir. Faktörün içinde yönetim kararları, şirket performansı, raporlama süreci, risk minimizasyonu, şirket hedefleri değerleri, maliyeti düşürmek ve verimlilik artışı değişkenleri yer almaktadır.

İkinci faktörün ölçtüğü varyans oranı % 13,534 olduğu ve Cronbach Alpha değerinin de $\alpha \leq 0,865$ olduğu ve faktörün güvenilir olduğu gözükmemektedir. Faktörün içinde satış ve pazarlama gideri, finansman gideri, genel yönetim gideri ve maliyetlerin dağıtım anahtarı seçimi yer almaktadır.

Üçüncü faktörün ölçtüğü varyans oranı % 9,049 olduğu ve Cronbach Alpha değerinin de $\alpha \leq 0,733$ olduğu ve faktörün güvenilir olduğu gözükmemektedir. Faktörün içinde muhasebe ekibinin durumu, maliyet çalışmaları, fiili maliyetler, maliyetlerin hesaplanma aralığı değerlerini göstermektedir.

Dördüncü faktörü incelediğimizde faktörün ölçtüğü varyans oranı % 6,300 olduğu ve Cronbach Alpha değerinin de $\alpha \leq 0,731$ olduğu ve faktörün güvenilir olduğu gözükmemektedir. Faktörün içinde şirket stratejisi, maliyet bilgisinin kullanımı, finansal planlama ve bütçeleme değerlerini göstermektedir.

Beşinci faktörün ölçtüğü varyans oranı % 5,876 olduğu gözükmemektedir. Cronbach Alpha değerinin de $\alpha \leq 0,729$ olduğu ve faktörün güvenilir olduğu gözükmemektedir. Faktörün içinde maliyetle fiyat belirlenmesi, maliyetler alt hesapta izlenmesi ve maliyetlerin gider yerleri takibi değerlerini göstermektedir.

Altıncı faktörün ölçtüğü varyans oranı % 4,671 olduğu gözükmemektedir. Cronbach Alpha değerinin de $\alpha \leq 0,779$ olduğu ve faktörün güvenilir olduğu gözükmemektedir. Faktörün içinde bütçe esnekliği, bütçenin revize aralığı, finansal planlama ve bütçelemede gelir

bütçesi kullanımı, finansal planlama ve bütçelemeye proforma bilanço kullanımı değerlerini göstermektedir.

Yedinci faktörün ölçtüğü varyans oranı % 4,474 olduğu gözükmektedir. Cronbach Alpha değerinin de $\alpha \leq 0,745$ olduğu ve faktörün güvenilir olduğu gözükmektedir. Faktörün içinde vergi matrahı, yatırım kararları değerlerini göstermektedir.

5.2.3. Ki-Kare Analizi Bulguları

Bir faktörün diğer bir faktöre bağlı olup olmaması veya bir faktör üzerine diğer faktörlerin etkisi olup olmadığının belirlenmesi amacıyla ki-kare testinden yararlanılabilir¹⁹². Bu amaçla yapılan test sonuçlarında elde edilen veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Ho = Bir faktör, diğer bir faktöre bağlı olarak değişmemektedir. (P > 0.05)

H1 = Bir faktör, diğer bir faktöre bağlı olarak değişmektedir. (P < 0.05)

Tablo 5.8. Yönetim Faktörünün Ki-Kare Analizi

1.Faktör (Yönetim)	Ki-Kare (k ²)	Anlamlılık (p)
s.34) Maliyet düşürmek ve verimlilik artışı	24,512 ^a	0,004*
s.35) Yönetim kararları	25,038 ^a	0,003*
s.36) Şirket performansı	14,525 ^a	0,105
s.37) Raporlama süreci	34,473 ^a	0,000*
s.38) Risk minimizasyonu	27,265 ^a	0,001*
s.39) Şirket hedefleri	7,473 ^a	0,588

(*)P<0.05

Tablo 5.8'e baktığımızda anlamlılık (Significant) değerlerinin bağımlı değişkenimiz olan işletme grubu ile maliyet düşürmek ve verimlilik artışı, yönetim kararları, raporlama süreci, risk minimizasyonu değişkenleriyle arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Diğer tarafından şirket performansı (p = 0,105) ve şirket hedefleri (p = 0,588) ile işletme grubu arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

¹⁹² Şeref Kalaycı, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2008, s.74

Yani anlamlı olan bu dört değişken işletmenin faaliyet grubuna bağlı olarak değişiklik göstermektedir.

Tablo 5.9. Gider Faktörünün Ki-Kare Analizi

2.Faktör (Gider)	Ki-Kare (k^2)	Anlamlılık (p)
s.16) Maliyetlerin dağıtım anahtarları	21,171 ^a	0,048*
s.19) Genel yönetim gideri	12,013 ^a	0,445
s.20) Satış ve pazarlama gideri	27,482 ^a	0,007*
s.21) Finansman gideri	28,257 ^a	0,005*

(*)P<0.05

Tablo 5.9'u incelediğimizde anlamlılık (Significant) değerlerinin bağımlı değişkenimiz olan işletme grubu ile maliyetlerin dağıtım anahtarı, genel yönetim giderleri, satış ve pazarlama giderleri, finansman giderleri değişkenleriyle arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Diğer taraftan genel yönetim gideri (p = 0,445) ile işletme grubu arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Yani anlamlı olan bu üç değişken işletmenin faaliyet grubuna bağlı olarak değişiklik göstermektedir.

Tablo 5.10. Faaliyet Faktörünün Ki-Kare Analizi

3.Faktör (Faaliyet)	Ki-Kare (k^2)	Anlamlılık (p)
s.10) Muhasebe ekibi	54,232 ^a	0,000*
s.11) Fiili maliyetler	24,249 ^a	0,004*
s.15) Maliyet çalışmaları	36,095 ^a	0,000*
s.24) Maliyetlerin hesaplanma aralığı	15,803 ^a	0,071

(*)P<0.05

Tablo 5.10'u incelediğimizde anlamlılık (Significant) değerlerinin bağımlı değişkenimiz olan işletme grubu ile muhasebe ekibi, fiili maliyetler, maliyet çalışmaları değişkenleriyle arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Diğer taraftan maliyetlerin hesaplanma aralığı (p = 0,071) ile işletme grubu arasında anlamlı bir ilişki

tespit edilememiştir. Yani anlamlı olan bu üç değişken işletmenin faaliyet grubuna bağlı olarak değişiklik göstermektedir.

Tablo 5.11. Maliyet Faktörünün Ki-Kare Analizi

4.Faktör (Maliyet)	Ki-Kare (k^2)	Anlamlılık (p)
s.25) Şirket stratejisi	31,030 ^a	0,000*
s.26) Maliyet bilgisinin kullanımı	21,583 ^a	0,010*
s.41) Finansal planlama ve bütçeleme	23,896 ^a	0,001*

(*)P<0.05

Tablo 5.11'e incelediğimizde anlamlılık (Significant) değerlerinin bağımlı değişkenimiz olan işletme grubu ile şirket stratejisi, maliyet bilgisinin kullanımı ve finansal planlama ve bütçeleme değişkenlerinin her biriyle anlamlı bir ilişki olduğunu görmekteyiz. Yani anlamlı olan değişkenlerin tamamı işletmenin faaliyet grubuna bağlı olarak değişiklik göstermektedir.

Tablo 5.12. Fiyatlama Faktörünün Ki-Kare Analizi

5.Faktör (Fiyatlama)	Ki-Kare (k^2)	Anlamlılık (p)
s.31) Maliyetle fiyat belirlenmesi	16,540 ^a	0,056
s.32) Maliyetlerin alt hesapta izlenmesi	11,507 ^a	0,243
s. 33) Maliyetlerin gider yerleri takibi	17,246 ^a	0,141

(*)P<0.05

Tablo 5.12'yi incelediğimizde anlamlılık (Significant) değerlerinin bağımlı değişkenimiz olan işletme grubu ile maliyet fiyatı, maliyetlerin alt hesaplarda izlenmesi ve maliyetlerin gider yerlerinin takibi edilmesi olan üç değişkeninde anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Yani anlamlı olan değişkenlerin tamamı işletmenin faaliyet grubuna bağlı olarak değişiklik göstermemektedir.

Tablo 5.13. Bütçeleme Faktörünün Ki-Kare Analizi

6.Faktör (Bütçeleme)	Ki-Kare (k²)	Anlamlılık (p)
s.43) Bütçe esnekliği	21,822 ^a	0,040*
s.44) Bütçenin revize aralığı	43,317 ^a	0,000*
s.45) Finansal planlama ve bütçelemede gelir bütçesi kullanımı	66,108 ^a	0,000*
s.46) Finansal planlama ve bütçelemede proforma bilanço kullanımı	18,374 ^a	0,105

(*)P<0.05

Tablo 5.13'ü incelediğimizde anlamlılık (Significant) değerlerinin bağımlı değişkenimiz olan işletme grubu ile bütçe esnekliği, bütçenin revize aralığı ve finansal planlama ve bütçelemede gelir tablosunun kullanımı arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan finansal planlama ve bütçelemede proforma bilanço kullanımı (p = 0,105) ile işletme grubu arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Yani anlamlı olan bu üç değişken işletmenin faaliyet grubuna bağlı olarak değişiklik göstermektedir.

Tablo 5.14. Yatırım Faktörünün Ki-Kare Analizi

5.Faktör (Yatırım)	Ki-Kare (k²)	Anlamlılık (p)
s.27) Vergi matrahı	20,496 ^a	0,058
s.28) Yatırım kararları	25,075 ^a	0,003*

(*)P<0.05

Tablo 5.14'ü incelediğimizde anlamlılık (Significant) değerlerinin bağımlı değişkenimiz olan işletme grubu ile yatırım kararı arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan vergi matrahı (p = 0,058) ile işletme grubu arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Yani anlamlı olan sadece bir değişken işletmenin faaliyet grubuna bağlı olarak değişiklik göstermektedir.

5.3. Tartışma

Özdoğan, yüksek lisans tez çalışmasında anemon oteller zinciri üzerinde bir araştırma yapmıştır. Araştırmada yönetim muhasebesi sistemi, sistemin araçlarının işleyişi ve etkinliğinin arttırılması ile ilgili konulara değinmektedir. Araştırmasında nitel araştırma yöntemlerinden görüşme ve döküman incelemesi yöntemini kullanılmıştır. Araştırma sonucunda yönetim muhasebesinin değişen koşullara ve gelişimlere işletmelerin cevap verebilmeleri ve bu değişimleri yönlendirebilmeleri için kullandıkları en etkili sistemlerden biri olduğunu tespit etmektedir. Yönetim muhasebesi sistemlerinin kullanımının yaygınlaşması ile birlikte muhasebe verileri sadece zorunlu hukuki yükümlülüklerini yerine getirmek için değil işletmenin etkin ve verimli yönetilmesine yönelik olarak alınacak kararların temel dayanağı halini almaktadır¹⁹³.

Angay, yüksek lisans tezinde Antalya bölgesinde bulunan 4 ve 5 yıldızlı otellerin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını incelemek amacıyla anket çalışması yapmıştır. Araştırma sonucunda oteller kar hedefini tutturmak için dış çevre faktörlerini sürekli izlenmesi gerektiğini, iç çevre faktörlerinden de personel ve yöneticilerinin aynı hedefi benimsemiş olması gerektiğini, kontrol ve karar verme faaliyetlerine yönetim muhasebesi bilgisinin kullanımıyla hızlı ve tutarlı bir gelişme gerçekleştireceğini savunmaktadır¹⁹⁴.

Rasim, yüksek lisans tez çalışmasında ülkemizde faaliyet gösteren otel işletmeleri üzerindeki araştırmasında işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi kullanım düzeylerini ve değişen koşullardan ne derece etkilendiğini araştırmaktadır. Araştırmada anket çalışması yöntemini kullanmıştır. Araştırma sonucunda değişen ve gelişen piyasa şartlarından dolayı işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemini azami ölçüde gereksinim duyduğunu ortaya koymaktadır. Otel işletmeleri rekabet ortamı içerisinde ayakta kalmak ve istenilen kar seviyesine erişebilmek adına bu yöntemi etkin bir biçimde kullanmak zorunda olduğunu ifade etmektedir¹⁹⁵.

¹⁹³ Burak Özdoğan, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Sistemleri**, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi SBE., 2010, s.114.

¹⁹⁴ Filiz Angay, **Konaklama İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çözüm Önerileri**, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi SBE., 2003, s.146.

¹⁹⁵ Zehra Rasim, **Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma**, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE., 2004, s.111.

Çalışkan, doktora tez çalışmasında değer tabanlı yönetim yaklaşımı uygulamaları ile yönetim muhasebesi teknikleri arasındaki ilişkileri ortaya koymaya çalışmaktadır. Anket çalışması yöntemini kullanarak 500 büyük sanayi kuruluşuna ulaşmıştır. Yönetim muhasebesi teknikleri sanayi işletmelerinde yoğun olarak kullanılmaktadır. Stratejik karar alma için ihtiyaç duyulan bilginin üretilmesi ve işletme kaynaklarının en uygun şekilde kullanılması, yönetim muhasebesinin sorumluluğundadır. Bu doğrultuda, yönetim muhasebesi işletmelerin kendisini ve çevresini anlamasında ve karar almanın etkinliğinin artırılmasında vazgeçilmez bir araçtır sonucuna ulaşmaktadır¹⁹⁶.

Özdemir, yüksek lisans tezinde kısıtlar teorisine dayalı bir yönetim muhasebesi yöntemi olan katkı muhasebesinin işletmelerde etkili bir performans ölçüm sistemi olarak kullanılabileceğini göstermeye çalışmaktadır. Araştırmada olay çalışması yöntemini benimsemektedir. Çalışma boyunca elde edilen sonuçlar değerlendirildiğinde, kısıtlar teorisi ve katkı muhasebesinin işletmeler açısından ne derece önemli olduğunu, işletmelerin kendine özgü finansal ve işlemsel ölçülere sahip katkı muhasebesi yöntemini etkili bir performans ölçüm sistemi olarak kullanabileceklerini ifade etmektedir¹⁹⁷.

Atmaca ve Yılmaz, çalışmalarında konaklama işletmelerinin hem yönetsel hem de muhasebeye yönelik faaliyetlerinde maliyet kontrolünün etkilerini ölçmeyi amaçlamaktadır. Araştırmalarında anket yöntemini kullanmaktadırlar. Çalışmada, özellikle işletmede etkin bir karar alma yapısının ve iç kontrol sisteminin oluşturulmasının, çalışanlara maliyet bilincinin yerleştirilmesinin ve hizmet döngü süresinin kısaltılmasının maliyet kontrolünün sağlanması açısından olumlu etkileri olduğu tespit edilmiştir¹⁹⁸.

Didin ve Köroğlu, çalışmalarında Marmaris ilçesinde faaliyet gösteren otel işletmelerine örnekleme yoluyla anket çalışması uygulanmıştır. Turizm sektörünün gelecekte beklenenleri arasında en önemlileri KDV oranlarının indirilmesi, turist

¹⁹⁶ Arzu Ö. Çalışkan, **Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Değer Tabanlı Yönetim Yaklaşımı Kapsamında Değerlendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE., 2007, s.248-249.

¹⁹⁷ Selçuk Özdemir, **Kısıtlar Teorisine Dayalı Bir Yönetim Muhasebesi Yöntemi: Katkı Muhasebesi ve Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE., 2007, s.82.

¹⁹⁸ Metin Atmaca ve Berna B. Yılmaz, **Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerinde Bir Araştırma**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2011, s.15.

gönderilen ülkelerin tur operatörleri ile ilişkiler kurulması, diğer maliyetleri düşürerek tanıtıma daha fazla bütçe ayrılması, çalışanlara iyi eğitim vererek satış sonrası hizmet anlayışının yerleşmesi gerektiğini ifade etmektedirler¹⁹⁹.

5.4. Sonuç ve Değerlendirme

Sanayi devriminden sonra gelişen teknoloji, makineleşme, nüfus oranlarındaki değişim, kentleşme, insanlar arası ilişkiler, ulaşım imkanlarının gelişmesi gibi nedenler insanların turizme karşı bakış açılarını değiştirmiştir. Çalışma şartlarındaki düzenleme, artan ücretler, çalışma saatleri, yıllık izinler gibi olanaklar da insanları turizm faaliyetlerine katılmalarına öncü olmuştur. Böyle olunca konaklama işletmeleri turizm sektörünün önemli bileşenlerinden biri haline gelmiştir. Zamanla konaklama işletmeleri sadece geceleme yapılan yerler olmaktan çıkmış, tatillerin, eğlencelerin, büyük iş toplantıların, konferansların, kongrelerin yapıldığı büyük tesisler haline almıştır. Böylece konaklama işletmeleri bir anda büyük organizasyon yapısına sahip işletmeler olarak günümüze gelmişlerdir.

Kalkınmada önemli bir paya sahip olan ve her geçen gün dünya ekonomisinden daha büyük bir pay alarak gelişen turizm sektörünün önemli bir bölümünü konaklama işletmeleri oluşturmaktadır. Dünyadaki değişen koşullar çerçevesinde işletmelerin iş süreçleri de gelişmelere kayıtsız kalmaz. Küreselleşmeden dolayı rekabet ve bunun şiddeti tahmin edilemeyecek boyutlara ulaşmış ve işletmeler için üzerinde düşünülmesi gereken en önemli konulardan biri olmuştur. Son yıllarda gerek ulusal gerek uluslararası şirketlerin modern ve yeni konaklama işletmelerinin inşası ile, konaklama sektörü popüler bir yatırım haline gelmiştir. Konaklama işletmelerinin çetin rekabet koşulları dikkate alındığında, doğru, güvenilir ve zamanlı bilgilere çok daha fazla ihtiyaç duyacağı gözükmemektedir. Bununla birlikte günümüzde ekonominin içinde bulunduğu zor koşullar, işletmelerin kıt kaynaklarını daha etkin ve verimli bir şekilde kullanmalarını zorunlu hale getirmiştir. İşte bu doğru, güvenilir ve zamanlı bilgilere ulaşabilmek ve aynı zamanda kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanılabilmesi için, “*Konaklama İşletmeleri Muhasebesi*” yeni bir muhasebe dalı olarak karşımıza çıkarmıştır.

¹⁹⁹ Saliha Didin ve Çağrı Köroğlu, **Konaklama İşletmelerinin Satışlar-Maliyetler Bakımından Rekabet Edebilme Durumu ve Gelecekte Beklentileri**, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 7, 2008, s.119.

Değişen şartlara ve gelişmelere işletmelerin cevap verebilmeleri ve bu değişimleri yönlendirebilmeleri için kullanılan en etkili sistem yönetim muhasebesi olacaktır. İşletmeler faaliyet alanları ne olursa olsun, faaliyetlerini devam ettirmenin yanında maliyetlerini azaltmak, kârını arttırmak, hizmet kalitesini ve müşteri memnuniyetini yükseltmek ve artan rekabet koşullarında rekabet üstünlüğü elde etmek için maliyet kontrolü yapılmalıdır. Konaklama işletmelerinin faaliyetlerini sürdürdüğü piyasalarda genel olarak yoğun rekabet yaşanmaktadır. Bu rekabet ortamında konaklama işletmelerinin, rekabet üstünlüğü açısından rakiplerine göre bir adım öne geçirecek ve mali performansını olumlu yönde etkileyecek, maliyet kontrolü yapmaları ve bunu yönetim muhasebesi sistemiyle desteklemeleri gerekmektedir. Yönetim muhasebesi sisteminin ürettiği veriler işletmenin özellikle stratejik ve uzun vadeli kararlarının etkinliğini artırarak uzun vadeli rekabet üstünlüğünü de elde etmelerini sağlayacaktır. Bu da ancak gelişmiş maliyet ve yönetim muhasebesi tekniklerinin uygulanmasıyla mümkün olabilecektir.

Bu bağlamda çalışmada, ülke ekonomisine katkısının her geçen gün arttıran konaklama işletmelerinin maliyet ve yönetim muhasebesi anlayışlarını çözümlenmek ve uygulama düzeylerini tespit etmek için Türkiye'de faaliyet göstermekte olan işletme belgeli konaklama işletmelerinin yönetim muhasebesi sistemini kullanım şekline ve uygulanma düzeyine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Araştırmada öncelikle işletmelerle ilgili bilgiler saptanarak, yönetim muhasebesi sistemine ve kullanım şekline yönelik bilgiler anket tekniği kullanılarak tespit edilmiştir.

Araştırmamızda kullanılan anket soruları faktör analizi tekniğine göre değerlendirilmiştir. Yapısal geçerliliği sağlamak adına başvuru bu yöntem sonucunda 7 farklı faktör ortaya çıkmıştır. Faktörlerin içindeki sorular dikkate alınarak bu faktörler; yönetim, gider, yönetim faaliyetleri, maliyet, fiyatlandırma, bütçeleme ve yatırım faktörleri olarak adlandırılmıştır. Ayrıca hazırlanan ölçeğin güvenilirliği Cronbach Alfa değerleri hesaplanarak test edilmiştir. Çalışmada ortaya çıkan tüm faktörlerin Cronbach Alfa değerleri 0,70'den büyük olduğu görülmüştür. Bu da, kullanılan ölçeğin güvenilir olduğunu ortaya koymaktadır.

Çalışmada ayrıca değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmak için Ki-Kare (k^2) testi uygulanmıştır. Buna göre; maliyet düşürmek ve verimlilik artışı, yönetim kararları, raporlama süreci, risk minimizasyonu, maliyetlerin dağıtım anahtarları, satış

ve pazarlama gideri, finansman gideri, muhasebe ekibi, fiili maliyetler, maliyet çalışmaları, şirket stratejisi, maliyet bilgisinin kullanımı, finansal planlama ve bütçeleme, bütçe esnekliği, bütçenin revize aralığı, finansal planlama ve bütçelemede gelir bütçesi kullanımı ve yatırım kararları değişkenleri ile anlamlı bir ilişki tespit edilmiş iken, şirket performansı, şirket hedefleri, genel yönetim gideri, maliyetlerin hesaplanma aralığı, maliyetle fiyat belirlenmesi, maliyetlerin alt hesapta izlenmesi, maliyetlerin gider yerleri takibi, finansal planlama ve bütçelemede proforma bilanço kullanımı ve vergi matrahı değişkenleri ile arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Bulgulara göre araştırmaya dâhil olan konaklama işletmelerinin neredeyse tamamında (%98,7) muhasebe bölümünün varlığını görmekteyiz. Bu sonuç yukarıda bahsettiğimiz gibi işletmelerin yoğun rekabet ortamında faaliyetlerini devam ettirebilmeleri, doğru ve yerinde karar almaları için muhasebe organizasyonunun varlığı işletmeler için elzem bir ihtiyaç olduğunu karşımıza çıkarmaktadır. Fakat muhasebe bölümünün varlığının yadsınamaz büyüklükte olmasına rağmen, işletmeler maliyet ve yönetim muhasebesinin varlığı konusunda aynı düşünmemektedirler.

Konaklama işletmelerinin büyük bir bölümü geleneksel maliyet sistemlerinden yararlanmaktadır. Geleneksel maliyetleme sistemlerinin kullanımı ürün / hizmet maliyetini arttırmakta ve sorunlara çözüm üretmek için geç kalmaktadır. İşletmelerin bu tür sorunlarla karşılaşmamaları için geleneksel yöntemlerin yerine faaliyet tabanlı maliyet sistemi gibi daha modern sistemleri kullanmaları, maliyetlerin daha doğru hesaplanması açısından önemlidir.

İşletmelerin yönetim muhasebesi anlayışları incelendiğinde yönetim muhasebesinin, maliyetleri düşürmek ve verimliliği arttırmak için kullanıldığından söz edebiliriz. Bu da işletmelerin yerinde ve doğru zamanda karar almalarına olanak sağlayarak etkin bir raporlama sürecine yardımcı olacaktır. İşletmelerin organizasyonu içerisinde yönetim muhasebesi anlayışlarının varlığı, işletmeleri yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmeleri ve faaliyetlerine devam edebilmeleri için riski minimize edecektir.

Maliyet dağıtımında gözetilmesi gereken temel ilke, oluşan maliyet türlerinin büyük bir kısmının maliyet yerlerine doğrudan doğruya yüklenmeye çalışmaktır. Araştırma kapsamındaki konaklama işletmeleri genel üretim giderlerinin dağıtımını

birden fazla yola başvurarak kayıt altına almaktadır. Bu da işletmelerin genel üretim gider yerlerindeki giderlerin, üretime yüklenmesi için dağıtım anahtarlarına olan ihtiyacın farkında olduklarını göstermektedir.

İşletmelerin organizasyonlarında ayrıca maliyet ve yönetim muhasebesi ekibinin varlığının, işletmeler açısından ne denli önemli olduğundan söz etmiştik. Bunun yanında işletmelerin katlandıkları fiili maliyetleri, yönetim için gerçekleşen durumu göstermesi bakımından yardımcı olacağı gözükmektedir. İşletmelerin maliyetlerini kısa zaman aralıklarında hesaplaması ve piyasadaki yenilikleri takip etmesi, diğer işletmelerle olan rekabet gücünü arttıracak ve işletmeler için güncel bir bilgi birikimi sağlayacaktır.

Maliyet çalışmalarında doğru ve zamanında kullanılacak bilgiler işletmelerin hedeflerine ulaşmalarında ve işletmelerin bu bilgileri kârlılık analizleri için kullanmalarına yardımcı olacaktır. Bu da konaklama işletmelerinin kendi içerisinde hedefledikleri ürün / hizmet kalitesini arttırma yolunda verimli bilgilerin elde edilmesi anlamına gelecektir. Bu şekilde işletmeler, gelecek dönemlerde dış piyasada kendisine hedef belirleyerek, etkin bir finansal planlama ve bütçeleme yapabilecektir.

Araştırmada kapsamındaki işletmelerin %94,1'i maliyet bilgisini satış fiyatını belirlemek amacıyla kullandığını belirtmiştir. Ayrıca hizmet fiyatların rekabet durumlarına göre şekillendiği görülmektedir. Bu durum, işletmelerin değişen piyasa koşullarını yakından izlemeleri gerektiğinin farkında olduğunu göstermektedir. İşletmelerin büyük bir kısmı maliyet hesaplarında gider çeşitlerini, alt hesaplarda ve maliyet hesaplarında izlememektedir. Bu da işletmelerin maliyet hesaplarını alt hesaplarda izleyerek ürünlerin satış fiyatlarını rekabet halindeki işletmelerle kıyaslayarak belirlemesine yardımcı olacaktır.

Kısa dönem fiyatlamayla ilgili maliyet verilerin değerlendirilmesinde, işletmenin kapasite kullanımını göz önüne alınır. Kapasite kullanımının düşmesi durumunda, birim maliyetlerin, sabit giderlerden alacağı payın artacağından, bu durum düşük verimi ve birim maliyetlerin artmasını beraberinde getirecektir. Bu noktada gerçekleşen yeni duruma göre kâr marjının yeniden tespit edilmeli ve gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir. Bu amaçla esnek bütçelerden yararlanılması olağandır. Bu gibi durumlarla karşılaşılması için bütçeler, mevcut piyasa koşulları göz önünde bulundurularak belli dönemlerle revize edilmelidir. Çalışmamıza katılan

işletmelerin %60,8'i proforma bilanço kullansa da günümüz şartlarında rekabet gücünü arttıracak ve gelecek dönem için doğru tahminler yapabilmek farklı sistemlerden yararlanmalıdırlar. Bu noktada işletmelerin esnek bütçelerden daha fazla yararlanması gerektiğini düşünmekteyiz.

İşletmelerin %81,7 si maliyet bilgisini yatırım kararlarını vermek için de kullanmaktadır. Bu da işletmelerin alacakları stratejik kararlarda maliyet bilgilerini göz önünde bulundurduklarını göstermektedir.

Sonuç olarak sürekli büyüyen, aynı oranda da küreselleşen dünyamızda, gelişen teknolojiyle birlikte, tüketici beklentilerindeki değişimler ve buna bağlı olarak rekabet koşullarındaki farklılaşma, işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için sürekli olarak piyasa koşullarını takip etmeleri, karar alma mekanizmalarını sürekli güncel bilgilerle desteklemelerini ve stratejilerini günün koşullarına göre belirlemelerini zorunlu kılmaktadır. Bu tespitler sonucunda konaklama işletmelerinin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinden en azami ölçüde yararlanmaları kaçınılmaz olmaktadır. Rekabetçi bir piyasada varlığını devam ettirmeye, büyümeye ve kâr hedeflerini tutturmaya çalışan konaklama işletmeleri dış çevrede rekabet ettiği işletmeleri ve diğer faktörleri sürekli izlemelidir. İç çevrede ise işletmeler, yöneticilerle aynı hedef doğrultusunda ilerleyecek personeli, işbirliği içinde ve bir sistem dahilinde bu hedefe ulaştırabilmek için kontrol ve karar verme faaliyetlerine yardım edecek etkin bir maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi kullanılmalıdır. Bu sistemin uygulamaya koyulması ancak, işletme yöneticilerinin geleneksel maliyetleme ve muhasebe sistemlerini revize etmeleri, yenilikleri takip etmeleri ve adım adım yeni yaklaşımları işletmelerinde uygulamalarıyla mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

Akat, Ömer (2000), **Turizm işletmeciliği**, İstanbul: Ekin Kitapevi.

Akat, Ömer (2008), **Pazarlama Ağırlıklı Turizm işletmeciliği**, 4.Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Akdoğan, Nalan (2009), **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 8. Baskı, Gazi Kitabevi.

Akıncı, Zeki (2011), **Otel İşletmeciliği**, 1.Baskı, Ankara: Nobel Yayıncılık.

Aktaş, Ahmet (2002), **Turizm işletmeciliği ve Yönetimi**, Genişletilmiş 2.Baskı, Antalya: Azim Matbaacılık.

Angay, Filiz (2003), **Konaklama İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çözüm Önerileri**, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi SBE.

Aras, Haşim (1993), **Konaklama İşletmeciliğinde Yiyecek İçecek Maliyet Kontrolü**, Ankara: T.C. Turizm Bakanlığı.

Atmaca Metin ve Yılmaz Berna B. (2011), **Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerinde Bir Araştırma**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi.

Aydın, Vahdet (1969), **İşletme Organizasyonundaki Gelişmeler**, Ankara: Anadolu Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

- Azaltun, Murat ve Kaya, Ergün (2010), **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, 3.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Barutçugil, S. İsmet (1989), **Turizm İşletmeciliği**, Yayın no 187, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş.
- Barutçugil, S. İsmet (1984), **Turizm İşletmeciliği**, Yayın no 2, Bursa.
- Barutçugil, S. İsmet (1982), **Turizm İşletmeciliği**, Yayın no 3, Uludağ Üniversitesi Basımevi.
- Batman, Orhan (2008), **Otel İşletmelerini Yönetimi**, 3.Basım, İstanbul: Değişim Yayınları.
- Burkart A.J. and S.Medlik (1992), **Tourism, Past Present and Future**, Butterworth-Heinemann, London.
- Bursal, Nasuhi ve Ercan, Yücel (1992), **Maliyet Muhasebesi**, İzmir : Anadolu Matbaacılık.
- Büyükmirza, Kamil (1987), **Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Gazi Üniversitesi Basım Yayın Y.O. Matbaası.
- Büyüköztürk, Şener (2002), **Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı**, Eğitim Yönetimi Dergisi.
- Çalışkan, Arzu Ö. (2007), **Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Değer Tabanlı Yönetim Yaklaşımı Kapsamında Değerlendirilmesi**, Marmara Üniversitesi SBE.
- Çavdar, Ülker (1993), **Konaklama İşletmelerinde Personel Bölümünün Yapısı, İşletme İçindeki Yeri ve Önemi**, Turizm Yıllığı 1992, Türkiye Kalkınma Bankası Yayını.

- Çetiner, Ertuğrul (1989), **Konaklama Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Gazi Meslek Eğitim Fakültesi.
- Çetiner, Ertuğrul (1995), **Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi**, 2.Baskı Tutibay Ltd. Şti.,.
- Çetiner, Ertuğrul (2002), **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, 3.Baskı, Gazi Kitabevi.
- Çetiner, Ertuğrul (2008), **Yönetim Muhasebesi**, 1.Baskı, Gazi Kitabevi.
- Çetiner, Ertuğrul (2009), **Otel İşletmeleri Muhasebesi**, Gazi Kitabevi.
- Çetiner, Ertuğrul (2009), **Otel İşletmeleri Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Demir, Nazif (1990), **Konaklama Tesisleri Muhasebesi**, Yayın no 2, Antalya: Akdeniz Üniversitesi Basımevi.
- Didin Saliha ve Koroğlu Çağrı (2008), **Konaklama İşletmelerinin Satışlar-Maliyetler Bakımından Rekabet Edebilme Durumu ve Gelecekte Beklentileri**, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 4, Sayı 7.
- Erdoğan, Harun (1996), **Uluslararası Turizm**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi.
- Evliyaoğlu, Sait (1989), **Genel Turizm Bilgileri**, Ankara: Gazi Üniversitesi Eğitim Fakültesi.
- Gee, N. Chuck (1994), **International Hotel Management**, UK. Educational Institute of the AH&MA.

- Gökdeniz, Ayhan (1999), **Otel İşletmelerinde Ön Büro Yönetimi**, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Hacıoğlu, Necdet (1989), **Seyahat Acenteciliği ve Tur Operatörlüğü**, Yayın No:33, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi.
- Hazar, Atilla (2010), **Genel Turizm**, 1.Baskı, Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Hussein, Azize T. ve Saç, Firuzan (2008), **Genel Turizm Gelişimi ve Geleceği**, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kalaycı, Şeref (2008), **SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Kantarıcı, Kemal (2004), **Konaklama İşletmelerinde Ön Büro İşlemleri ve Yönetimi**, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Karakaya, Mevlüt (2006), **Maliyet Muhasebesi**, 2.Baskı, Gazi Kitabevi.
- Kasavana, L. Michael ve Brooks, M. Richard (1995), **Front Office Procedures**, US. Educational Institute of the AH&MA.
- Hülya Kurgun (2008), **Odalar Bölümü Yönetimi**, Ankara: Detay yayıncılık.
- Kutluata, Münir (1980), **Turizmde Dağıtım, Pazarlama Dergisi**, S. 4, Aralık.
- Kozak, Metin (1995) , Otel İşletmelerinde Verimlilik Açısından Yiyecek-içecek Maliyet Kontrolünün Sağlanması, **Verimlilik Dergisi**, Sayı.3, s.113-134.
- Kozak, Nazmi (1998), **Otel İşletmeciliği**, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kozak, Nazmi (Ed.) (2002), **Otel İşletmeciliği**, Ankara: Detay Yayıncılık.

Kozak, Nazmi ve diğeri (2001), **Genel Turizm: İlkeler ve Kavramlar**, 5.Baskı, Detay Yayıncılık.

Kozak, Nazmi ve diğeri (2008), **Genel Turizm: İlkeler ve Kavramlar**, 7.Baskı, Detay Yayıncılık.

Maviş, Fermani (1985), **Otel Yönetimi ve Beş yıldızlı İşletmelerde Likert Modeli Uygulaması**, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi, Eskişehir.

Maviş, Fermani (1992), **Otel İşletmeciliği**, Eskişehir: Birlik Matbaası.

Maviş, Ferman (1994), **Otel İşletmeciliği**, Anadolu Üniversitesi Eskişehir Meslek Yüksekokulu Yayınları, Eskişehir.

Medlik, S.(1984), **The Business Of The Hotels**, Butterworth-Heinemann Ltd., Oxford.

Mc Intosh Robert W. (1975), **Tourism: Giant of Worl Trade, The Science, Art, and Business of Tourism.**

Mc Intosh, Robert W. ve R. Goeldner, Charles (1986), **Tourism Principles, Practices, Philosophies**, Willey and Sons Inc., New York.

Olalı, Hasan (1969), **Otelcilik Endüstrisi Yatırımları ve Finansmanı**, İ.T.İ.A. Turizm Enstitüsü Yayınları, No:1, İzmir, Ticaret Matbaacılık.

Olalı, Hasan (1983), **Turizm Dersleri**, İzmir: İstiklal Matbaası.

Olalı, Hasan ve Korzay Meral (1989), **Otel İşletmeciliği**, Yayın No: 214, İstanbul İşletme Fakültesi.

- Olalı, Hasan ve Korzay, Meral (1993), **Otel İşletmeciliği**, 2.Basım, İstanbul: Beta Basım Yayın A.Ş.
- Oral, Saime (1988), **Türk Turizm Pazarlamasında Dağıtım-Fiyat Politikaları ve Turist Profili Analizi**, İzmir: İstiklal Matbaası.
- Oral, Saime (2005), **Otel İşletmeciliği ve Verimlilik Analizleri**, 5.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması,Turizm Yatırımları ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği esas alınmıştır (1993), **T.C. Resmi Gazete**, 21728, 14 Ekim 1993.
- Özbaşlar, Sera (1995), Turizm Endüstrisinde Kazanmanın Anahtarı-Toplam Kalite Yönetimi, Önce Kalite Dergisi, Kal-Der Yayınları.
- Özdemir, Selçuk (2007), **Kısıtlar Teorisine Dayalı Bir Yönetim Muhasebesi Yöntemi: Katkı Muhasebesi ve Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE.
- Özdoğan, Burak (2010), **Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Sistemleri**, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi SBE.
- Öztaş, Kadir ve Uçan, Hilmi (2002), **Turizm Sektöründe Mutfak Hizmetleri**, Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Peker, Alparslan (1978), **Yönetim Muhasebesi**, İ.Ü.İşletme Fakültesi Matbaası.
- Pırnar, İge (Ed.) (2011), **Uluslararası Turizm İşletmeciliği**, Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Powers, Tom (1988), **Introduction To Management In The Hospitality Industry**, John Wiley&Sons, Canada.

- Rasim, Zehra (2004), **Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma**, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE.
- Savcı, Mustafa (2000), **Maliyet Muhasebesine Giriş**, 6.Baskı, Aktif Yayınevi.
- Sezgin, Orhan M. ve Acar, Yıldırım (1991), **Turizm**, 2.Baskı, Ankara: Baştem Yayınları.
- Sökmen, Alptekin (2003), **Ağırlama Endüstrilerinde Yiyecek ve İçecek Yönetimi**, 1.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Sümerkant, Zekeriya (1989), **Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Hazırlanması**, Balıkesir: İnce Ofset.
- Şener, Burhan (2001), **Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon**, Ankara: Detay Yayınevi.
- Tatlıldil, Hüseyin (1992), **Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Analiz**, Ankara.
- Tavşancıl, Ezel (2006), **Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi**, Ankara:Nobel Yayın Dağıtım.
- T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı (2010),<http://www.ktbyatirimisletmeler.gov.tr/belge/1-63769/tesis-istatistikleri.html> (15.01.2012).
- Tekeli, Hasan (2001), **Turizm Pazarlaması ve Planlaması**, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Toker, Boran (2006), **Konaklama İşletmelerinde İşgören Motivasyonu ve Motivasyonun İş Doyumuna Etkileri – İzmir'deki Beş ve Dört Yıldızlı Otelere Yönelik Bir Uygulama**, Yayınlanmış Doktora Tezi, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Toskay, Tunca (1978), **Turizm Olayına Genel Yaklaşım**, İstanbul: Kalem Yayınları.

Toskay, Tunca (1989), **Turizm Olayına Genel Yaklaşım**, 3.Baskı, Der Yayınları.

Tuncer, Doğan (1986), **Turizmde Dağıtım Sistemi ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi**, Ankara: Hacettepe Üniversitesi Yayını.

Türedi, Hasan (2004), **Genel Muhasebe**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Türksoy, Adnan (1997), **Yiyecek ve İçecek Yönetimi Hizmetleri**, Ankara: Turhan Kitabevi.

Türksoy, Adnan (1998), **Otel Yönetim Muhasebesi**, 1.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Türksoy, Adnan (2002), **Yiyecek ve İçecek Yönetimi Hizmetleri**, Genişletilmiş 2. Baskı Ankara: Turhan Kitabevi.

Usal, Alparslan ve Kurgun, A. Osman (2006), **Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri**, 3.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

Yalkın, Yüksel Koç (1986), **Genel Muhasebe**, Ankara:Turhan Kitabevi.

Yükçü, Süleyman (1992), **Maliyet Muhasebesi**, İzmir: Anadolu Matbaacılık.

EK-1**KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN
YÖNETİM MUHASEBESİ KONUSUNDAKİ GÖRÜŞLERİ**

Gümüşhane Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisiyim. Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları adı altında tez çalışmamı sürdürmekteyim. Aşağıda size sunulan anket; Türkiye'deki işletme belgeli konaklama işletmelerinin, yönetim muhasebesi uygulanma düzeyini ve yönetim muhasebesi konusundaki görüşlerin tespiti için düzenlenmiştir. Anket bilimsel amaçlarla tez çalışmamda kullanılacağından isim belirtmenize gerek yoktur. Göstermiş olduğunuz ilgi için şimdiden teşekkür ederiz.

Mustafa SARI
Gümüşhane Üniversitesi
İşletme Anabilim Dalı
Tlf: (0506) 4737004
E-mail: mustik_sari@hotmail.com
mustiksari@gmail.com

1. Cinsiyetiniz:

- a) Kadın b) Erkek

2. Yaşınız:

- a) 18 – 25 b) 26 – 30 c) 31 – 40 d) 40 ve üzeri

3. İşletmeniz aşağıdakilerden hangi gruba aittir?

- a) 3 yıldızlı otel b) 4 yıldızlı otel c) 5 yıldızlı otel d) 1. Sınıf Tatil Köyü

4. İşletmeniz kaç yıldır faaliyettedir?

- a) 1 yıldan az b) 1 – 6 c) 7 – 12 d) 13 – 18 e) 19 yıl üzeri

5. İşletmenizde çalışan sayısı:

- a) 1 – 49 b) 50 – 99 c) 100 – 149 d) 150 – 199 e) 200 ve üzeri

6. İşletmenizde bir muhasebe bölümü var mı?

- a) Evet b) Hayır

7. İşletmenizde ayrı bir maliyet / yönetim muhasebesi ekibi var mı?

- a) Evet b) Hayır

8. İşletmenizde aşağıdaki maliyetleme sistemlerinden hangisi veya hangileri kullanılmaktadır? (Birden fazla şık işaretleyebilirsiniz)

Sipariş maliyet sistemi	
Safha maliyet sistemi	
Fiili maliyet sistemi	
Tam maliyet sistemi	
Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi	
Standart maliyet sistemi	
Değişken maliyetleme sistemi	
Diğer (Lütfen yazınız).....	

9. Toplam maliyetler arasında en fazla payı hangisi almaktadır?

a) Direkt İlk madde ve malzeme b) Direkt İşçilik c) Genel Üretim Maliyetleri

Aşağıdaki ifadelerden sizin için en uygun olanına “X” işareti koyarak görüşünüzü belirtiniz. İfadeler kapsamında (5) Tamamen katılıyorum, (4) Katılıyorum, (3) Kararsızım, (2) Katılmıyorum, (1) Kesinlikle katılmıyorum seçeneklerine karşılık gelmektedir.	Tamamen Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
10) İşletmede ayrı bir maliyet / yönetim muhasebesi ekibi olmalıdır.	5	4	3	2	1
11) İşletmenin elde ettiği fiili maliyetler, gerçek durumu göstermesi bakımından, yönetimin her zaman ihtiyaç duyduğu maliyetlerdir.	5	4	3	2	1
12) İşletmede maliyetlerin toplam içindeki payı en fazla olan kalem direkt işgücü maliyeti olmalıdır.	5	4	3	2	1
13) İşletmede maliyetlerin toplam içindeki payı en fazla olan kalem diğer genel üretim giderleri maliyeti olmalıdır.	5	4	3	2	1
14) İşletmede maliyetlerin toplam içindeki payı en fazla olan kalem malzeme maliyeti olmalıdır.	5	4	3	2	1
15) Sunulan hizmet kategorileri bazında veya müşteri bazında maliyet çalışması yapılmalıdır.	5	4	3	2	1
16) Genel üretim giderlerinin dağıtımında tek bir dağıtım anahtarı kullanılmasında sakınca yoktur.	5	4	3	2	1
17) Hizmet kategorisi veya müşteri bazında maliyet çalışması yaparken dağıtım anahtarı olarak direkt işçilik saatleri kullanılmalıdır.	5	4	3	2	1
18) Hizmet kategorisi veya müşteri bazında maliyet çalışması yaparken dağıtım anahtarı olarak hizmetten elde edilen hasılat kullanılmalıdır.	5	4	3	2	1
19) Yönetim raporlamasında genel yönetim giderleri hizmet maliyetine dahil edilmelidir.	5	4	3	2	1
20) Yönetim raporlamasında satış ve pazarlama giderleri hizmet maliyetine dahil edilmelidir.	5	4	3	2	1
21) Yönetim raporlamasında finansman giderleri hizmet maliyetine dahil edilmelidir.	5	4	3	2	1
22) İşletmede modern maliyet ve yönetim tekniklerinden, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi kullanılabilir.	5	4	3	2	1
23) İşletmede geleneksel maliyet muhasebesi sistemi kullanılmalıdır.	5	4	3	2	1
24) Ürün/Hizmet maliyetlerini her ay hesaplanmalıdır.	5	4	3	2	1
25) Maliyet yönetiminin şirketin stratejik hedeflerine ulaşmasında etkilidir.	5	4	3	2	1
26) İşletmede maliyet bilgisi karlılık analizleri için kullanılır.	5	4	3	2	1
27) İşletmede maliyet bilgisi vergi matrahının hesaplanması için kullanılır.	5	4	3	2	1
28) İşletmede maliyet bilgisi yatırım kararlarının alınması için kullanılır.	5	4	3	2	1

29) İşletmede maliyet bilgisi performans ölçümü için kullanılır.	5	4	3	2	1
30) İşletmede maliyet bilgisi stok değerlemesi için kullanılır.	5	4	3	2	1
31) İşletmede maliyet bilgisi satış fiyatının belirlenmesi için kullanılır.	5	4	3	2	1
32) Maliyet hesaplarında gider çeşitlerinin alt hesaplarda izlenilmesi gerekir.	5	4	3	2	1
33) Maliyet hesaplarında gider yerleri takip edilmelidir.	5	4	3	2	1
34) Yönetim muhasebesi maliyetleri düşürmek, verimliliği artırmak için kullanılır.	5	4	3	2	1
35) Yönetim muhasebesi yönetimin doğru ve yerinde kararlar alabilmesi, gerekli bilgileri sağlanmasına yarar.	5	4	3	2	1
36) Yönetim muhasebesi şirket performans kriterleri oluşturmak için kullanılabilir.	5	4	3	2	1
37) Yönetim muhasebesi daha hızlı ve daha doğru bir raporlama süreci oluşturmak için kullanılır.	5	4	3	2	1
38) Yönetim muhasebesi riskleri en aza indirmek için kullanılabilir.	5	4	3	2	1
39) Yönetimin şirket hedeflerine ulaşip ulaşmadığının kontrolünde bütçe ile fiili karşılaştırma kullanılması uygundur.	5	4	3	2	1
40) Yönetim başarısının değerlendirilmesinde kullanılan finansal olmayan veriler ürün kalitesiyle ölçülür.	5	4	3	2	1
41) İşletmede finansal planlama ve bütçeleme yapılmalıdır.	5	4	3	2	1
42) Performans değerlendirmesinde bütçe önemli bir araçtır.	5	4	3	2	1
43) Bütçeler esnek yöntemle izlenilmelidir.	5	4	3	2	1
44) Bütçeler her ay revize edilmelidir.	5	4	3	2	1
45) Finansal planlama ve bütçelemede, gelir bütçesi kullanılmalıdır.	5	4	3	2	1
46) Finansal planlama ve bütçelemede yapılırken proforma bilanço kullanılması gerekir.	5	4	3	2	1
47) Finansal planlama ve bütçelemede, gider bütçesinin kullanılması gelecek dönemdeki bütçelerin oluşturulmasına yardımcı olacaktır.	5	4	3	2	1
48) İşletmede maliyet bilgisine temel olarak, fiyatlama kararları amacıyla ihtiyaç duyulabilir.	5	4	3	2	1
49) İşletmede fiyatlama kararlarında tamamen piyasa fiyatları ve rekabet durumumuza göre fiyat koymalıdır.	5	4	3	2	1
50) Fiyat belirlemede ürün ve/veya hizmet maliyetine göre fiyatlama yöntemi kullanılır.	5	4	3	2	1
51) Fiyat belirlemede stratejik fiyatlama yöntemi, pazarın etkin bir şekilde bölümlenerek her bir pazar bölümünde maksimum fiyata ulaşmaya dayanmasıdır.	5	4	3	2	1
52) Fiyatlandırma maliyet bilgilerinin yanında rakip firmaların fiyatları da dikkate alınmalıdır	5	4	3	2	1

EK-2**OTEL İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI****Bir Yıldızlı Oteller**

- En az 10 oda kapasiteli
- Girişte rüzgarlık, otel kapasitesine uygun iyi düzenlenmiş resepsiyon, bekleme yerini kapsayan lobi, telefon kabini ve vestiyerden oluşan bir kabul holü düzenlenir. Sadece yaz sezonu boyunca açık tutulan tesislerde rüzgarlık ve vestiyer şartı aranmaz
- Yönetim odası,
- Müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat merdiveni üçten fazla ise, otel kapasitesi ile orantılı müşteri asansörü,
- Kent içinde oda sayısının %30'u, kent dışında %50'si oranında oturma imkanı veren rahat, iyi tefriş edilmiş oturma salonu düzenlenir. Yazlık tesislerde oturma salonunun bir kısmı açık olabilir.
- Kahvaltı ofisi ve kahvaltı salonu; kahvaltı ofisi ile bağlantılı yeterli büyüklükteki oturma salonu veya varsa lokanta bu amaçla kullanılabilir. Yazlık tesislerde bir kısmı açık olabilir.
- Lokanta yok ise büfe hizmeti,
- Emanet kasası, PTT ve telefon hizmetleri ile ilk yardım dolabı.

İki Yıldızlı Oteller

Bir yıldızlı oteller için aranan şartlarla birlikte, aşağıdaki nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- En az 20 oda,
- Odalarda telefon hizmeti,
- İçki servisi verebilen büfe.

Üç Yıldızlı Oteller

İki yıldızlı oteller için aranılan şartlarla birlikte aşağıdaki nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- En az 50 oda,
- En az iki adet yönetim odası,
- Oturma salonunda veya bağımsız bölümlerde bar düzenlemesi,
- Müşterilerin inip çıkacağı merdiven sayısı ikiden fazla ise, otelin kapasitesi ile orantılı müşteri asansörü,
- Genel mahallerde ve iklim şartlarına göre odalarda klima tesisatı. Yatak odaları döşemelerini tamamen kaplayan nitelikli malzeme (halı, seramik vb.)
- Alakart ve tabldot servisi olan lokanta,
- Yatak odalarında müzik yayını (yatak odalarının tümünde TV olması halinde aranmaz),
- Kişi başına 1,5 metrekare olmak üzere en az 50 kişilik çok maksatlı salon,
- Yatak katlarında kat ofisi.

Dört Yıldızlı Oteller

Üç yıldızlı oteller için aranan şartlarla birlikte aşağıdaki nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- En az 100 oda,
- Otel kapasitesine uygun servis girişi, servis asansörü veya merdiveni ile bağlantılı bagaj odası, telefon kabinleri yerlerinden oluşan kabul holü,
- Müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat merdiveni birden fazla ise, otelin kapasitesi ile orantılı olarak müşteri asansörleri, ayrıca servis merdiveni ve servis asansörleri,
- Lokanta (birinci sınıf olarak düzenlenir),
- Çamaşır yıkama, ütüleme ve kuru temizleme hizmeti,
- Yemek salonu, bar, resepsiyon holü gibi genel mahallerde zeminde nitelikli malzeme ile tam kaplama,
- Sayfiye otellerinde spor tesisleri,

- 05.00-24.00 saatleri arasında oda servisi,
- Tüm hacimlerde klima tesisatı,
- İlk yardım gereçleri odası,
- Banyolarda saç kurutma makinesi,
- Bay be bayan kuaförü,
- Turizm amaçlı küçük satış yerleri,
- Odalarda TV ve minibar,
- Kişi başına 1,5 metre kare düşecek şekilde en az 50 kişilik toplantı salonu ve fuayesi.

Beş Yıldızlı Oteller

Turizm Yatırımları ve İşletme Nitelikleri Yönetmeliği'nin 01/06/1996 tarih ve 22653 Sayılı Yönetmeliği ile Değişik 21.Maddesi Beş yıldızlı otelleri; yerleşme durumu, yapı tesisat, donatım, dekorasyon ve hizmet standardı olarak üstün özellikler gösteren en az 200 odalı, dört yıldızlı oteller için ön görülen nitelikler ve özelliklere ek olarak aşağıdaki nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- Odalar,standartlara uygun tefrişli ve banyo hariç 20 metrekarenin üzerinde olmalıdır,
- İki adet çok amaçlı salon,
- Kişi başına 1,5 metrekare alan düşen, en az 100 kişilik toplantı salonu; salon ile bağlantılı en az üç çalışma odası, sekreter, simültane tercüme hizmetleri ve fuaye,
- Odalarda kıymetli eşya kasası,
- Banyolarda küvet,resepsiyonla bağlantılı telefon ve alarm sistemi,
- Uydu ve video yayınları imkanı,
- Oda kapasitesinin en az % 10'u kadar park yeri imkanı olan garaj, Sayfiye otellerinde üstü kapalı otopark varsa garaj şartı aranmaz.
- Kapalı ve ısıtılmalı en az 80 metrekare büyüklükte yüzme havuzu,
- Gece kulübü veya diskotek,
- 24 saat oda servisi,
- Pastane hizmeti veren bir salon,

- En az 40 metrekare büyüklükte aletli jimnastik salonu, sauna, Türk hamamı, masaj odası, squash salonu veya benzeri imkanlar sağlayan ünitelerden en az dört adeti,
- Türk yemeklerinden oluşan bir menünün de sunulduğu birinci sınıf lokantaya ilaveten, en az bir lokanta,
- Bar hizmetinin verildiği bir salon,
- Çamaşır yıkama, ütüleme ve terzi ünitesi ile kuru temizleme mahalli,
- Sürekli 24 saat doktor-hemşire hizmeti sağlanan ilk yardım odası.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgileri:

Mustafa SARI

Doğum Yeri ve Doğum Tarihi: RİZE / 11.02.1988

Medeni Durumu: Bekar

Öğrenim Bilgileri:

Mezun Olduğu Lise: Rize Lisesi

Mezun Olduğu Üniversite: Gaziosmanpaşa Üniversitesi

Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu

Yabancı diller: İngilizce

İş Deneyimleri:

Dedeman Rize, 2007 yılı 3 ay Yiyecek & İçecek Departmanı Yaz Stajı

Dedeman Rize, 2008 yılı 3 ay Yiyecek & İçecek Departmanı Personeli

Dedeman Rize, 2009 yılı 3 ay Yiyecek & İçecek Departmanı Personeli

Rize Kız Teknik ve Meslek Lisesi, 2010-2011 yılı Yiyecek&İçecek Bölümü Öğretmeni

Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, 2011-2012 yılı Sosyal Bilimler Meslek

Yüksekokulu, Turizm ve Otel İşletmeciliği Bölümü Öğretim Görevlisi (devam etmekte)

Adresi:

Müftü Mahallesi, Fatih Sokak, Özde Apt. B: Blok

53100 / RİZE

Tlf: (464) 217 66 70

(506) 473 70 04

Mail: mustik_sari@hotmail.com

mustiksari@gmail.com