

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİYET, FİYATLANDIRMA KARARLARI
VE
BİR TURİZM İŞLETMESİ UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hüseyin DEMİRCAN

İstanbul, 2009

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİYET, FİYATLANDIRMA KARARLARI
VE
BİR TURİZM İŞLETMESİ UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hüseyin DEMİRCAN

DANIŞMAN
Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN

İstanbul, 2009

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi HÜSEYİN DEMİRCAN' ın HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİYET, FİYATLANDIRMA KARARLARI VE BİR TURİZM İŞLETMESİ UYGULAMASI adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 16.07.2009 tarih ve 2009-12/34 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 28.07.2009

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. GÜRBÜZ GÖKÇEN

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. OSMAN ALTUĞ

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA



SEKİL LİSTESİ

- Şekil 1.1.: İşletmenin Amaçlarına Etki Eden Faktörler**
Şekil 1.2.: İşletmenin Temel ve Alt Amaçları
Şekil 2.1.: Konaklama İşletmesi Muhasebe Departmanı Organizasyon Şeması
Şekil 3.1.: Maliyet Objeleri
Şekil 3.2.: Birincil Maliyetler- Dönüşüm Maliyetleri
Şekil 3.3.: Otel İşletmesi Maliyet Alanları
Şekil 3.4.: Genel İşletme Bütçesi Modeli
Şekil 3.5.: Geleneksel Maliyet Yükleme Modeli
Şekil 3.6.: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme
Şekil 3.7.: Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü
Şekil 5.1.: Otel İşletmesi Genel Organizasyon Modeli
Şekil 5.2.: Otel İşletmesinin Muhasebe Organizasyon Şeması

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1.: Hizmetin Tarihsel Tanımları

Tablo 1.2.: Mal ve Hizmet Arasındaki Farklar

Tablo 3.1.: Genel Faaliyet Alanlarına Göre İşletme Türleri-Faaliyet Süreçleri ve Temel Maliyet Kavramları

Tablo 3.2.: Konaklama İşletmelerinde Gider Merkezleri ve Gider Yüzdeleri

Tablo 3.3.: Kullanılan Malzeme İçin Maliyet Yüzdesi Olarak Değerden Düşme Oranları

Tablo 3.4.: Her 100 Dolarlık Net Satış İçin Değerden Düşme, Kayıp ve Kırılma

Tablo 3.5.: Konaklama İşletmelerinde Oluşan Maliyet Kalemleri ve Dağıtım Ölçekleri

Tablo 3.6.: Standart Porsiyon Maliyetin Menü Ögesi Malzeme Maliyetine Göre Belirlenmesi

Tablo 3.7.: Örnek Bütçe

Tablo 3.8.: Geleneksel Maliyet ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Karşılaştırılması

Tablo 3.9.: Örnek Bir Konaklama İşletmesinde Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yaklaşımına Göre Dağıtım Ölçütleri ve Dağılımı

Tablo 4.1.: Turizm Arzının Unsurları

Tablo 4.2. Doluluk ve İndirim Oranları Arasındaki İlişki

Tablo 4.3.: Hubbart Formülü

Tablo 4.4.: Örnek Hubbart Formülü

Tablo 5.1.: Hotel Family Belvedere İşletmesinin Departmanları ve Personel Yapısı

Tablo 5.2.: Konaklama İşletmesinde Kullanılan Belgeler

KISALTMALAR

TTK : Türk Ticaret Kanunu
VUK : Vergi Usul Kanunu
TMS : Türkiye Muhasebe Standartları
YTL : Yeni Türk Lirası
TL : Türk Lirası
DTH : Döviz Tevdiat Hesabı
KDV : Katma Değer Vergisi
No. : Numara
S.S.K : Sosyal Sigortalar Kurumu
FTM: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

ÖZET

İnsanların zamanla ihtiyaçlarının karşılanmasında somut ürünlerin yanında soyut ürünlere karşı yönelişi hizmet kavramını ortaya çıkarmıştır. Hizmet özelliği itibariyle elle tutulup, gözle görülemeyen, stoklanamayan fakat insan ihtiyaçlarını karşılayabilen ürünler topluluğudur. Bu gibi hizmet ürünleri ile karşılanabilen ihtiyaçlar arasında gerek insanların dinlenme ve eğlenme ihtiyacını karşılanmasının yanında; ihtiyacın karşılanması aşamasında kullanılan ürünlerin maliyetinin tespit edilmesi ve satış fiyatının belirlenmesi açısından konaklama işletmeleri önemli bir yerde bulunmaktadır.

Konaklama işletmelerinde, özellikle faaliyet sürelerine göre mevsimlik faaliyet gösteren işletmelerde maliyetlerin doğru ve etkin bir şekilde ortaya konulup, buna göre hizmet (oda, yiyecek, içecek) fiyatının belirlenmesi, kazancın yararlı olacak şekilde belirlenmesi çok önemlidir. Konaklama işletmeleri, hizmet işletmesi olması itibariyle daha çok direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik kullanımı dışında maliyet verileri arasında önemli miktarda genel üretim giderleri barındırmaktadır. Bundan ötürü, genel üretim giderlerinin maliyet sistemleri kullanılarak, uygun ile bölümlere maliyet analizlerinde en yararlı sonuçları alacak şekilde dağıtımı, işletmenin devamlılığı açısından uygun fiyatı bulmasına katkı sağlayacaktır.

Konaklama işletmelerinde maliyet sistemleri yardımı ile tespit edilen maliyet verisi ışığında elde edilen fiyatın, konaklama işletmesinde uygulanması ise bir çok bilimsel ve bilimsel olmayan kritere bağlı olarak belirlenmektedir. Çalışmada konaklama işletmelerinde maliyet ve fiyatlandırma kararlarının teorik açıdan açıklamaların yapılmasının yanında konaklama işletmelerinde uygulama çalışması yapılarak, maliyetin tespit edilip, uygun fiyatın belirlenmesinde bilimsel ve bilimsel olmayan maliyet ve fiyat verilerinin incelenmesi amaçlanmaktadır.

Anahtar Kavramlar: 1) Hizmet, 2) Konaklama İşletmesi, 3) Maliyet, 4) Fiyatlandırma

ABSTRACT

For people to lean gradually towards abstract products besides the concrete ones in meeting their needs enabled emerge of the concept of service. In respect of its characteristic, service is the group of products cannot be handled by hand, seen through the eyes and stored yet meets the necessities of human. Accommodation facilities are found at an important place in terms of meeting the needs of people to rest and entertain, which are among the necessities met by such services next to determining the cost of products used and sale price during the stage of fulfilling the need.

It is very important in accommodation facilities, especially in facilities that conduct seasonal business according to time of business, to determine the price of service (room, food, beverages) in a way to bring beneficial income by revealing the costs accurately and effectively. Due to the fact that accommodation facilities are service facilities they house significant amount of general production expenses among cost data other than more direct first product and material and direct use of labor. Therefore, distribution of the general production costs, in a matter to obtain the most beneficial results, into the appropriate sections in cost analyses by using cost systems is going to contribute finding the most suitable price in terms of continuity of the establishment.

Application of the price obtained in light of the cost information determined with the assistance of cost systems in accommodation facilities on the other hand, is determined depending upon many scientific and non-scientific criterions. Besides theoretically explaining the cost and pricing determinations in accommodation facilities; determining the cost and analyzing the scientific and non-scientific cost and price data in determining the suitable price is the purpose of this research by carrying out an application in accommodation facilities.

Key Concepts: 1) Service, 2) Accommodation Facility, 3) Cost, 4) Pricing

İÇİNDEKİLER

ŞEKİL LİSTESİ.....	4
TABLO LİSTESİ.....	5
KISALTMALAR	6
ÖZET.....	7
ABSTRACT.....	8
GİRİŞ.....	11

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME KAVRAMI, AMAÇLARI, İŞLEVLERİ, TÜRLERİ VE HİZMET İŞLETMELERİ

1.1. İŞLETME	13
1.2. İŞLETMENİN AMAÇLARI	13
1.2.1. İşletmenin Temel Amaçları	16
1.2.2. İşletmenin Özel Amaçları	17
1.3. HİZMET	17
1.4. HİZMET İŞLETMELERİ.....	21
1.5. TURİZM VE TURİST KAVRAMI.....	23
1.6. TURİZM ENDÜSTRİSİ	26
1.7. TURİZM İŞLETMELERİ VE ÖZELLİKLERİ	26
1.8. TURİZM İŞLETMESİ TÜRLERİ	27

İKİNCİ BÖLÜM

HİZMET İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE ORGANİZASYONU

2.1. HİZMET İŞLETMELERİNDE KULLANILAN MUHASEBE BELGELERİ.....	42
2.1.1. MUHASEBEDE BELGELEME İLKELERİ	43
2.1.2. MUHASEBE BELGELERİNİN SAKLANMASI.....	44
2.1.3. MUHASEBE BELGELERİNİN YASALARDAKİ YERİ	44
2.1.4. BAŞLICA MUHASEBE BELGELERİ	46
2.2. HİZMET İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DEFTERLERİ	59
2.2.1. DEFTER TUTACAK TÜCCARLAR	60
2.2.2. TUTULACAK DEFTERLER	61
2.3. HİZMET İŞLETMELERİ MUHASEBESİNDE HESAP KAVRAMI VE HESAP PLANI	65
2.3.1. HESAP KAVRAMI	66
2.3.2. HESAP ÇERÇEVESİ	67
2.3.3. GENEL HESAP PLANI.....	67
2.3.4. HESAP PLANI.....	68
2.4. HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİ TABLOLAR.....	71
2.4.1 MALİ TABLO TANIMI VE TÜRLERİ	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİYET KAVRAMI VE MALİYET SİSTEMLERİ

3. HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİYET KAVRAMI	79
3.1. MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	81
3.1.1. Maliyetlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması	82
3.1.2. Maliyetlerin Üretim Süreciyle İlişkilerine Göre Sınıflandırılması	83
3.1.3. Maliyetlerin Gidere Dönüştükleri Döneme Göre Sınıflandırma	84
3.1.4. Maliyetlerin İzlenebilirliklerine Göre Sınıflandırılması	85
3.1.5. Maliyetlerin Üretim Hacmine Gösterdikleri Tepkiye Göre Sınıflandırılması	85
3.1.6. Maliyetlerin Ölçü Birimi Olarak Kullanılan Üretim Miktarına Göre Sınıflandırılması	86
3.1.7 Maliyetlerin Ait Oldukları Kısımlara Göre Sınıflandırılması	86
3.1.8. Maliyetlerin Planlama-Kontrol ve Çeşitli Yönetim Kararlarıyla İlişkilerine Göre Sınıflandırılması.....	87

3.2. TURİZM İŞLETMELERİNDE MALİYET KAVRAMI.....	88
3.2.1. TURİZM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİNİN AMAÇ VE İŞLEVLERİ.....	89
3.2.1.1. Maliyet Muhasebesi Sisteminin Amaçları	90
3.2.1.2. Maliyet Muhasebesinin İşlevleri	90
3.2.2. TURİZM İŞLETMELERİNDE MALİYET UNSURLARI.....	91
3.2.2.1. Turizm İşletmelerinde Maliyet Unsurlarının Sınıflandırılması	92
3.2.3. TURİZM İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ.....	97
3.2.3.1. TURİZM İŞLETMELERİNDE MALİYET MERKEZLERİ VE MALİYET SİSTEMLERİ.....	98

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FİYATLANDIRMA

4.1. GENEL ANLAMDA FİYAT VE FİYATLANDIRMA	144
4.1.1. FİYATLAMA AMAÇLARI	144
4.1.2. FİYATLANDIRMADA DİKKATE ALINAN ETMENLER	145
4.2. FİYATLAMA KARARLARININ ALTYAPISI	146
4.2.1. Turizm Arzı.....	147
4.2.2. Turizm Talebi	152
4.2.3. Turizm Endüstrisinde Arz-Talep Analizlerinin Geçerliliği- Bir Örnek Otellerde Fiyatlandırma ..	156
4.3. TURİZM ENDÜSTRİSİNDE FİYATLAMA YAKLAŞIMLARI.....	157
4.3.1. Temel Fiyatlandırma Yöntemleri.....	159
4.3.2. Ayrıntılı Fiyatlandırma Yaklaşımları.....	161

BEŞİNCİ BÖLÜM

BİR TURİZM İŞLETMESİ UYGULAMASI

5.1. UYGULAMA YAPILAN KONAKLAMA İŞLETMESİNİN TANITIMI.....	173
5.2. KONAKLAMA İŞLETMESİNİN MUHASEBE ORGANİZASYONU.....	174
5.2.1. GENEL BİLGİLER.....	174
5.2.2. PERSONEL.....	176
5.2.3. BELGELER.....	176
5.2.4. DEFTERLER.....	177
5.2.5. HESAP PLANI	177
5.2.6. RAPORLAMA	181
5.2.7. MUHASEBE ORGANİZASYON UYGULAMASI	181
5.3. OTEL İŞLETMESİNİN MALİYET UNSURLARI, KAYITLARA İŞLENMESİ VE ANALİZ EDİLMESİ	184
5.4. OTEL İŞLETMESİNİN FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ VE KARARLARI	191
5.5. UYGULAMA SONUCU	193
6. SONUÇ	195
KAYNAKÇA.....	199

GİRİŞ :

Dünya döndüğü sürece, zaman ilerlediği sürece tabiattaki tüm varlıklarda, yaşam süreleri içinde değişimlere uğramaktadırlar. Bu değişim doğanın yapısında olduğu kadar; ekonomik, sosyal ve kültürel alanda da değişimlere yol açmıştır.

Bu değişimin kaynağında insan ihtiyaçları yatmaktadır. Eski çağlarda insan ihtiyaçları sadece yeme-içme ve barınma gibi giderilmesi maddi unsurlara bağlı ihtiyaçlar iken, günümüzde bu ihtiyaçların önemli bir bölümü karşılanması maddi unsurlardan çok manevi unsurlara bağlı olan ihtiyaçlar olmuştur.

İhtiyacın karşılanmasında manevi unsur olarak tabir edilen unsurların ana özellikleri, elle tutulamamaları, gözle görülememeleri, bir yerde depolanamayan ve sayılan özelliklerine rağmen bu unsurlar kullanılarak insan ihtiyaçlarını karşılayabilen ayrıca insanda haz uyandırabilmektedir. İşte bu hem elle tutulup gözle görülemeyecek, hem de depolanmayacak ama buna rağmen insanı mutlu edecek faaliyetler toplamı kavramına hizmet adı verilmektedir.

Dünya’da ekonomik, sosyal ve kültürel anlamda yaşanan değişimler insanın klasik olan yeme-içme, barınma gibi ihtiyaçlarının yanında daha fazla ihtiyacın ortaya çıkmasına neden olmuştur. Örneğin, gezip, görme, kültürel varlıkları inceleme gibi ihtiyaçlarının olmasının yanında barınma, yeme-içme ihtiyaçlarının da karşılanmasını talep etmektedirler.

Az önce örnek olarak verdiğimiz, gezip, görme, kültürel varlıkları inceleme olarak ifade ettiğimiz ya da çalışma ortamından sıyrılıp dinlenmek için başka bir yere gitmeleri faaliyetlerine turizm adı verilmektedir.

Ülkemiz gerek doğal, gerekse de tarihsel süreç içinde barınmış medeniyetlerden ötürü bir çok kültür varlığına sahiptir. Bundan ötürü, her yıl bu tabiat ve kültür varlıklarını merak eden binlerce hatta milyonlarca yabancı ve yerli turist ülkemizi ziyaret etmekte; hem ülkemizi ziyaret etmekte, hem de ekonomimize büyük miktarda katkı sağlamaktadır.

Çok geniş yelpazeye yayılan turizm faaliyetleri ile ilgili ihtiyaçlar, çeşitli türde işletmeler tarafından karşılanmaktadır. Bu işletmelere turizm işletmeleri diyebiliriz.

Turizm işletmeleri, bir kişinin bir yerden başka bir yere ulaşımını sağlayan ulaştırma işletmesi olabileceği gibi, bir yörenin yemeklerinin, içeceklerinin tanıtıldığı restaurant işletmesi de olabilir ya da geçici konaklama, dinlenme ihtiyaçlarını karşılayan otel ya da motel gibi konaklama işletmeleri de olabilmektedir. Bir de bu tür faaliyetlerin yerine getirilmesi için aracılık hizmeti sunan seyahat acentası da olabilmektedir. Ancak, bu işletmeler arasında şuna dikkat edilmelidir. Bir turistin turizm faaliyeti için barındığı, yeme-içme ve dinlenme ihtiyacını karşılayabildiği konaklama işletmeleri, hem turizm faaliyetleri açısından hem de ekonomiye sağlandığı katkı bakımından daha büyük öneme sahiptir.

Bu öneminden ötürü konaklama işletmeleri, işletmecilik, muhasebenin organizasyon ve maliyet yapısı bakımından olmakla birlikte hizmet pazarlaması açısından fiyatlandırma konusu incelenmiştir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde işletmecilik anlamında hizmet işletmeleri özellikleri ile birlikte tanıtılıp ardından konunun özünü ifade eden konaklama işletmeleri ve özellikleri hakkında bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde konaklama işletmelerinde muhasebe organizasyonu kullanılan belgeler, defterler, hesap planı ve mali tablolar göz önüne alınarak açıklanmıştır. Üçüncü bölümde konaklama işletmelerindeki maliyet türleri ve maliyet türlerinin analiz yöntemlerine değinilmiş, dördüncü bölümümüzde teorik açıdan konaklama işletmelerinde uygulanan fiyatlama yöntemleri hakkında bilgiler verilmiştir. Beşinci ve son bölümde de işletmecilik, muhasebe ve pazarlama açısından konaklama işletmeleri, teorik olarak incelenmesinin yanında ayrıca teorinin bir konaklama işletmesinde ne kadar uygulanabilirliğini görmek açısından Muğla ilimizin Bodrum ilçesinin Yalıkavak beldesinde bulunan Family Belvedere Hotel işletmesinde muhasebe, maliyet ve fiyatlandırma uygulamaları incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME KAVRAMI, AMAÇLARI, İŞLEVLERİ, TÜRLERİ VE HİZMET İŞLETMELERİ

1.1. İŞLETME

Ekonomik ürün veya hizmetlerin varlığı, üretime yönelik faaliyetlerin işlevselliğini mecburi kılmaktadır. Nedeni ise, doğada nadir sayıda ürün ya da hizmet var olan şekliyle tüketime hazırdır. Olaya bu perspektiften bakıldığında, bireylerin gereksinim içerisinde bulunduğu gerek ürün gerekse hizmetlerin üretimini üstlenen birimlere işletme adı verilmektedir. ¹ İşletme için diğer bir ifade ile, insan ihtiyaçlarını karşılamak için kurulan, işleyen veya işletilen iktisadi birime denir. İktisadi birimin sürekli veya süreksiz oluşu, kendisine veya başkasına mal ve hizmet üretmesi, sahibini tek veya çok olması, liberal sosyalist veya karma ekonomik düzende işlemesi, sahibinin kişi, özel sektör veya devlet sektörü oluşu, iktisadi birimin işletme sayılması için herhangi bir engel teşkil etmez. Esas olan bu iktisadi birimin fayda yaratması, bir diğer ifadeyle insan ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetlerin üretimiyle uğraşmasıdır. ² Peki işletmeler sadece üretim fonksiyonunu mu üstlenmektedir? Tabi ki hayır. Üretimi gerçekleştirilen ürün ve/veya hizmetlerin gerçek anlamda yerini bulması, tüketiciye ulaştırılması ile ilintilidir. İşte bu açıdan işletmelere düzen önemli bir görev de, ürün ve/veya hizmetlerin pazarlaması gerçekleştirmektir. O halde işletmeler ürün ve/veya hizmetlerin sadece üretimini değil, aynı zamanda pazarlamasını da işlevsel kılan üniteler olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşletmelerin üretim faaliyetlerinin altında yatan temel gerçeklerden biri de kardır. Bunu yakalamak için ise, üretim faktörlerini en uygun koşullarda temin etmek şarttır. Bütün bunlara bağlı olarak ise işletme; temel amacı kar olmak koşuluyla, üretim faktörlerini en rasyonel şekilde bütüncül kılan, sadece üretim değil, aynı zamanda pazarlama fonksiyonunu da işler kılarak ayakta kalan ekonomik yapıyı canlı kılan ünitelerdir. ³

1.2. İŞLETMENİN AMAÇLARI

Amaçlar, belirli bir süreç içinde gerçekleştirilmesi arzu edilen veya ulaşılmak istenen sonuçlar demektir. Amaçlar soyut veya somut olabileceği gibi, maddi veya

¹ İ.Pelin Dünder, Kavram, Yöntem ve Fonksiyonlarla İşletme, 1.Baskı, Ankara: Nobel Yayın, 2007, s.6

² Mümin Ertürk, İşletme Biliminin Temel İlkeleri, 6.Baskı, İstanbul: Beta Yayın, 2006, s.12

³ İ.Pelin Dünder, a.g.e., s.6,7

manevi, beşeri veya sosyal niteliklerde de olabilir. Bu açıdan ele alındığı zaman, amaçlar; davranışları veya tepkileri yönlendiren beşeri veya sosyal olarak belirlenmiş maddi veya manevi değerlendirilir.

Gerçekte örgütler, doğrudan doğruya amaç sahibi olamazlar. Sadece insanlar amaçlara sahip olurlar ve o doğrultuda harekete geçerler, belirli sebeplerle davranırlar veya belirli sonuçlara ulaşmaya çabalarlar. Öyleyse işletme veya örgüt amacından bahsedildiği zaman ne anlaşılır?

Her şeyden önce bir işletme veya örgütün çalışanları, ayrı ayrı amaçlara sahiptirler. Her bir insan, kendi amaçlarını gerçekleştirmek için bir örgüt kurar veya varolan bir örgüte dahil olur. Bu açıdan örgütler; birbirinden farklı,bazen çatışan amaçların dengelendiği bir “amaçlar sistemi” olarak görülebilir. Ancak böyle bir sistem içinde herkesin sadece kendi amacını gerçekleştirmesi söz konusu olamaz. Kişisel amaçların gerçekleştirilebilmesi için örgütü oluşturan tüm üyelerin mutabık kalacağı, ortak amaçların geliştirilmesi gerekir. Ortak amaç için her üye, kendi amaçlarının bir kısmından vazgeçer ve diğerlerinin de amaçlarını gerçekleştirebilmesi için yardımcı olur. Bunun için bir hissedarlar, yöneticiler ve diğer çalışanlar, aralarında bir ittifak oluştururlar.

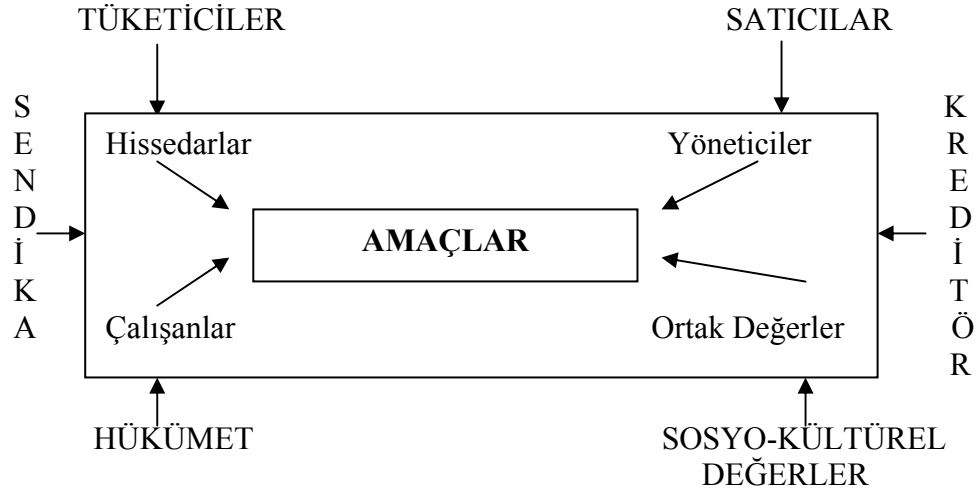
Diğer taraftan örgütler veya işletmeler, toplum içinde yaşayan sosyal bir varlıktır. Hayatını devam ettirebilmek için dış çevrenin yardım ve desteğine ihtiyaç duyar. En başta hükümet kararları, tüketicilerin tutum ve davranışları, hammadde veya diğer girdilerin satıcıları ve nihayet tüm toplum, işletmenin amaçlarının şekillendirilmesinde etkili olur. Burada da hükümet, sendikalar, satıcılar, müşteriler ve hal arasında ortak bir değer ve fayda üzerinde ittifak sağlanmaya çalışılır.

Bu iki ittifakta belirlenen faydanın elde edilebilmesi için, hedeflerin ortaya konulmasında ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesiyle kilit rolü oynayacak insanlara gerek vardır. Bu tür insanlara “hakim grup ya da hakim ittifak” adı verilir. İşte herhangi bir örgütün veya işletmenin amacından bahsedildiğinde, bu hakim grubun, diğer insanların davranışlarını yönlendirmek için tespit ettiği amaçlar kastedilmektedir.⁴

Başka bir ifadeyle işletme amaçları, örgütün tepe yönetiminin belirlediği amaçlardır. Ancak tepe yönetimi belirlediği bu amaçların, örgüt içinde herkes tarafından

⁴ Ömer Dinçer ve Yahya Fidan, İşletme Yönetimine Giriş, 5.Baskı, İstanbul: Beta, 2000, s.35

benimsenmesiyle gerçekleşebileceği hatırlatılmalıdır. Bütün bu açıklamalar doğrultusunda işletme amaçları, “sosyal bir nitelik taşıyan ve örgütün bir bütün olarak gerçekleştirmeye çalıştığı yönelik hususlar” şeklinde tanımlanabilir.



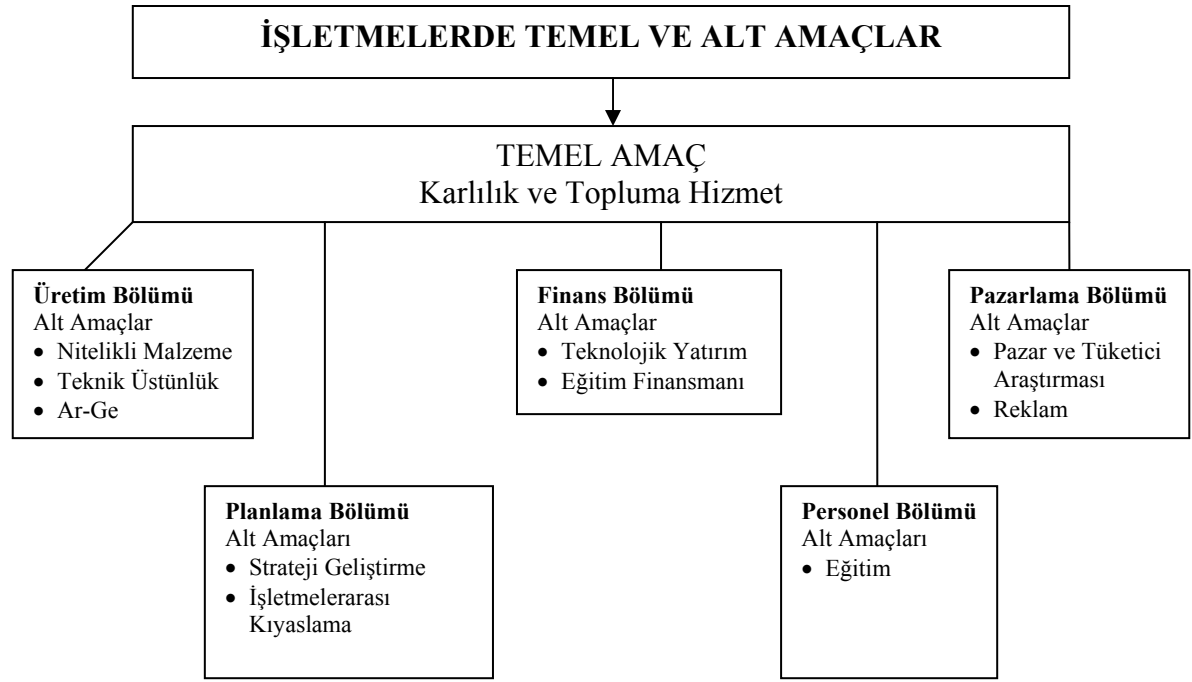
Şekil 1.1. İşletmenin Amaçlarına Etki Eden Faktörler (Kaynak: Ömer Dinçer ve Yahya Fidan, İşletme Yönetimine Giriş, 5.Baskı, İstanbul: Beta, 2000, s.36)

Yukarıdaki şekilde işletme amaçlarına hangi grupların etkisinin olduğu görülmektedir. İşte bu kadar geniş çevre tarafından etkilenen işletmelerde tepe yönetimi tarafından belirlenmiş amaçların herkes tarafından benimsenebilmesi ve başarıyla gerçekleştirilebilmesi için, aşağıda kısaca açıklanan özelliklere sahip olması gerekir.⁵

- Amaçlar kabul edilebilir olmalıdır.
- Amaçlar ulaşılabilir (başarılabilir) olmalıdır.
- Amaçlar açıkça tanımlanmış olmalıdır.
- Amaçlar motive edici olmalıdır.
- Amaçlar birbiriyle uyumlu olmalıdır.
- Doğru amaçlar seçilmeli, işletmeye ve duruma göre özel olmalıdır
- Amaçların fırsat maliyeti göz önünde alınmalıdır.

Yukarıda verilen bilgilerin ışığında işletmenin amaçlarını, aşağıdaki şekil ile ifade edebiliriz.

⁵ Ömer Dinçer ve Diğeri, a.g.e., s.35



Şekil 1.2. İşletmenin Temel ve Alt Amaçları (Kaynak :İbrahim Usanmaz, <http://uzak.mersin.edu.tr/UserFiles/haberlesmehab-268bolum1.pdf>, Girişimcilik, Mersin Üniversitesi, s.11)

1.2.1. İşletmenin Temel Amaçları: İşletmeyi incelediğimiz bu bölümde işletmenin temel amaçlarını irdeleyerek inceleyeceğiz

Temel Amaçlar, İşletmelerde geleneksel olarak iki temel amaç ortaya çıkar. Kar elde etmek ve topluma hizmet. Bunlar, öncelik sırası ve boyutları değişmekle birlikte, her nitelikteki işletme için gerekli olan amaçlardır.⁶

- **Kar Sağlama:** Kar, bir işletmenin belirli bir dönemin sonunda elde ettiği katıksız (net) gelirlerin toplamıdır. Başka bir deyişle, işletmenin belirli bir dönemin sonunda elde ettiği toplam gelirler ile katlandığı toplam giderler arasındaki olumlu farktır.

Kar işletmeler için temel amaç olarak ele alınırken, çeşitli değerlendirmelerde ölçüt olarak da kullanılır. Kar, işletmeler için gelişme ve büyüme göstergesidir.

- **Topluma Hizmet:** İşletmelerde yaşadıkları toplumun birer ürünü olarak o topluma katkıda bulunur, hizmet ederler.

⁶ İbrahim Usanmaz, <http://uzak.mersin.edu.tr/UserFiles/haberlesmehab-268bolum1.pdf>, **Girişimcilik**, Mersin Üniversitesi, s.11

Temel amaç olarak topluma hizmete yönelik işletmeler, kapitalist ekonomilerde kamu girişimleri olarak karşımıza çıkabilir. Ancak, yaşanan toplumsal ve ekonomik gerçekler, bu amaca yönelik çalışmanın uzun süre gitmesini engelleyicidir. Kamu İktisadi Teşebbüsler (KİT'ler), toplumsal amaçlı işletmeler olarak kamu tarafından kurulmuşlardır.⁷

- Devamlılıklarını Sürdürmek: İşletmelerin en büyük amaçlarından biri de devamlılıklarını sağlamaktır. Devamlı olmayan bir işletme karlı da olsa kısa bir süre sonra kapanacaksa amacına ulaşamaz. İşletmeler her şeyden önce devamlılıklarını sağlayabilmek için kar elde etmek zorundadırlar. Kar edebilmek için de ürettikleri malları piyasada rahatlıkla satabilmeleri, bunun için de toplumun gerçek bir ihtiyacını karşılayarak hizmet etmeleri gerekmektedir.

Yukarıda saydığımız üç amaç da birbirini tamamlayan ve biri olmazsa diğerlerinin de mümkün olmayacağı bir bütün arz eder.⁸

1.2.2. İşletmenin Özel Amaçları: İşletmenin temel amaçlarının yanı sıra özel amaçları da bulunmaktadır. Bu özel amaçları şu şekilde sıralayabiliriz,

- Müşteri ve tüketicilere daha kaliteli mal ve/veya hizmetler sunmak,
- Çalışanlara iyi ücret verme ve çalıştırma koşullarını geliştirip iyileştirmek,
- Çalışanlarını eğiterek kendilerini geliştirme ve meslekte ilerleme olanak ve fırsatlarına kavuşmalarını sağlamak,

1.3. HİZMET

İnsan ihtiyaçlar eğlenmek, entelektüel ya da ruhsal anlamda meydana gelmektedir. İnsanlar ihtiyaçlarının meydana geldiği anda tatmin edilmesini arzulamaktadır. Ayrıca ihtiyaçlar kimi zaman çalışmalardan arta kalan boş zamanlar da kimi zaman da izin zamanlarında oluşmaktadır. Bu ihtiyaçlar büyük ölçüde hizmet sektörü tarafından karşılanmaktadır.⁹ Hizmet sektörü, insan ihtiyaçlarını, her zaman için ürünlerle karşılanmamakla, bazı durumlarda da, bu ihtiyaçlar olarak belirtilen soyut faaliyetlerle tatmin edilmektedir. İnsanların ihtiyaçlarının bir kısmı, özellikle de ikincil

⁷ İbrahim Usanmaz, a.g.e., s.11,12

⁸ Mümin Ertürk, a.g.e., s.25,26

⁹ Gareth Owen, Accounting for Hospitality, Tourism and Leisure, Second Edition, London: Prentice Hall, 1998, s.3

ihtiyaçlar, elle tutulamayan gözle görülmeyen deneyimlerle karşılanmaktadır. Bankaların, eēitim kurumlarının, tamir atölyelerinin ve taşımacılık şirketlerinin ıktıları, maddi nitelik taşımadıkları için ürün olarak nitelendirilmektedir.

Müşteri olarak, her gün bir çok hizmetten yararlanmaktayız. Televizyon izlemek, telefonda konuşmak, otobüs ile bir yere gitmek, diş doktoruna muayene olmak, bir mektup yollamak, sa kestirmek bireysel seviyede hizmet tüketime örneklerdir. Üniversiteler de, saēladıkları eēitim hizmetlerine ek olarak kütüphane, saēlık, spor, kafeterya, kırtasiye, fotokopi vb. bir çok hizmet tesislerini de içermektedir.

Hizmet sektörü gelişmiş ülkelerin ekonomilerinde her geçen yıl daha da artan bir pay kazanmaktadır. Hizmetlerin öneminin, toplumların refah düzeyindeki artışla doēru orantılı olduēu belirtilebilir. Bilgi teknolojilerindeki hızlı ilerlemelerle birlikte, dünyanın bir çok yerinde hizmet sektörü kızıla gelişmeye başlamıştır.¹⁰ Günümüzde hemen hemen tüm örgütler varoluş amaçlarını “hizmet vermek; halka, tketickiye hizmet etmek” biçiminde ifade etmektedir. İletişim yoluyla biz tüketicilere yansıyan bu mesajlar hem kamu kuruluşları ve hem de özel sektörde yer alan işletmeler tarafından iletilmektedir. İlginç olan ise geleneksel olarak hizmet işletmesi olarak tanımlayabileceēimiz bankalar, restoranlar, turizm işletmeleri dışında artık bir buzdolabının, otomobilin, bilgisayarın, satışının da hizmet aēırlıklı mesaj içermesidir. Dolayısıyla günümüzde ekonominin klasik imalat, ticaret ve hizmet biçimindeki l ayırımı yerine, her sektör kendini bir hizmet rgt olarak konumlandırmayı seçmektedir.¹¹ Ayrıca, hizmetin oluşturulması ve müşteriye ulaştırılmasında kullanılan girdiler ve oluşan çıktıların önemli bir kısmı soyut olup, elle tutulur ve gözle görülür deēildir. Bir başka ifadeyle, hizmet sektörü subjektifliēinin yoēun bir sektör olduēu için hizmetin biçimini anlamakta genel de güçtür.¹² Bu karmaşıklık nedeniyle pek de kolay tanımlanamayan, anlaşılamayan ve kavrayamayan bir olgu olduēu ise kolayca söylenebilir ve bu zorluk hizmetin tanımlanmasıyla ilgili çabalar göz önüne alındıēında netleşir. Bu baēlamda hizmete ilişkin tanımlara geçmişten bugüne deēin bakmak, hizmetin tarih boyunca ne olarak alındıēında ilişkin fikir oluşturabilecektir.

¹⁰ Saime Oral ve Hilmi Yüksel, Hizmet İşletmesi Yönetimi, 1.Basım, İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2006, s.2

¹¹ Sevgi Ayşe ztrk, Hizmet Pazarlaması, 4.Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003, s.3

¹² Nergis Tek ve Yusuf Gümüş, “Finansal Hizmetler Sektöründe Finansal Olmayan Performans lmlmesi: Japon Bankaları rneēi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi: Temmuz, 2006, Sayı:19, s.2

Fizyokratlar (-1750)	Tarımsal üretim dışındaki tüm faaliyetler
Adam Smith (1723-90)	Somut (dokunulabilir) bir ürünle sonuçlanmayan tüm faaliyetler
J.B.Say (1767-1832)	Ürünle fayda ekleyen, tüm imalat dışı faaliyetler
Alfred Marshall (1842-1924)	Yaratıldığı anda varlık bulan mallar (hizmetler)
Batı Ülkeleri (1925-60)	Bir malın biçiminde değişikliğe yol açmayan hizmetler
Çağdaş	Bir malın biçiminde değişikliğe yol açmayan faaliyetler

Tablo 1.1. Hizmetin Tarihsel Tanımları, (Sevgi Ayşe Öztürk, Hizmet Pazarlaması, 4.Baskı, Ekin Kitabevi, s.3)

Yukarıdaki tablo 1.1.’de günümüze kadar gelen hizmetin tanımları yer almaktadır. Buradan hareketle hizmetin anlamını yansıtan iki yaklaşım söz konusudur;

- Hizmet, bir tarafın diğer tarafa sunduğu bir faaliyet ve gösterdiği iş performansı – uygulama- başarısıdır. Her ne kadar hizmetin üretilmesi sürecinde fiziksel ürünler kullanılsa da bu süreç herhangi bir fiziksel ürün sahipliği ile sonuçlanmaz.
- Hizmetler değer yaratan, müşterilere belirli zaman ve yerde yarar sağlayan ve moral değerlere katkı yapan ekonomik faaliyetler olarak belirlenebilir.

Hizmeti aynı zamanda “alınıp satılabilen fakat elle tutulamayan bir olgu” olarak tanımlamak da olanaklıdır.

Hizmetin, elle tutulamaması nedeniyle, hizmet-ürün ayrımındaki karışıklık konusunda bir çok uzman çeşitli görüşlerde bulunmuştur.¹³

Alfred Marsall’ a göre, “hizmet ürünleri, somut bir varlığa sahip olmayan, oluştukları anda tüketilen ve stoklanmadan paraya dönüşen ürünler” olarak tanımlamadır.¹⁴

Philip Kotler’e göre hizmet, “Bir tarafın diğer tarafa sunduğu, temel olarak donulmayan ve herhangi bir şeyin sahipliğiyle sonuçlanmayan bir faaliyet ve faydadır.”

¹³ Robert G. Cooper ve Scott J.Edgett, Product Development For The Service Sector, New York: Basic Book, 1999, s.18

¹⁴ Bart Van Looy, Paul Gemmel, Roland Van Dierdonk, Services Management, Second Education, London: Prectice Hall Financial Times, 2006, s.5

Grönroos'un hizmet tanımı ise, "Farklı derecelerde olmakla birlikte, az veya çok dokunulamaz bir yapısı olan, müşterilerle hizmet personelinin ve/veya sistemlerinin arasındaki etkileşim anında oluşan ve müşteri sorunlarına çözüm olarak sağlanan bir faaliyet veya faaliyetler dizisidir" Grönroos'un hizmet tanımında, hizmetin etkileşim boyutu vurgulanmaktadır. Bu etkileşim, müşteri ile hizmet sunan kişi arasında olabileceği gibi hizmetin sunulduğu çevredeki fiziksel kaynaklarla ve/veya ürünlerle olabilir. Bu tanıma göre, bir sağlık hizmetinde doktor ile hastanın etkileşimi kadar, hasta ile hizmetin sunulduğu ortamdaki muayene cihazları, hasta muayene koltuğu gibi fiziksel unsurlar da etkileşim söz konusudur.

Hizmetler, ürünlerden genellikle soyut olma özellikleri ile farklılaşmaktadır. Bununla birlikte, hemen hemen hiçbir ürün, hizmet sunulmadan müşterilere ulaştırılmamaktadır. Örneğin; somut olan bir ürünü satın alma sürecinde, müşteriler, hizmetin soyut özellikleri ile de karşılaşmaktadır. Benzer biçimde, çoğu hizmetler de somut bileşenler içermektedir. Havayolları, hizmet endüstrisinde yer alırken, oturlan koltuklar somut özellik taşımaktadır.¹⁵

MALLAR	HİZMETLER
Somuttur	Soyuttur
Türdeşdir	Türdeş değildir
Üretim ve dağıtım tüketimden ayrıdır	Üretim ve tüketim aynı anda gerçekleşir
Nesnedir	Faaliyet ve süreçtir
Fabrikada tüketilir	Alıcı ve satıcının birarada bulunduğu ortamlarda üretilir.
Müşteriler üretim sürecinden uzaktır	Müşteriler üretim sürecinin içindedir
Stoklanabilir	Stoklanamaz
Sahipliği el değiştirebilir	Sahipliği el değiştiremez

Tablo 1.2. Mal ve Hizmet Arasındaki Farklar (Kaynak: "İnan Özalp ve H.Zümrüt Tonus, Toplam Kalite Yönetimi ve Hizmet İşletmelerinin Toplam Kalite Yönetiminde Koç Finans Örneği", Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2000, Sayı 169, s.8)

Yukarıdaki tabloda hizmetler ile somut ürünler arasındaki farklar sıralanmaktadır. Ürünlerin somut olması nedeniyle, ürünlerin satın alınması sonucunda müşteriler, satın aldıkları ürünlere sahip olma duygusuna ulaşmakta iken, hizmetin satın alınması sonucunda, bir deneyim kazanmaktadırlar. Örneğin, bir araba satın alınmadan önce deneme sürüşü ile test edilebilmekte iken, bir otelde konaklamak veya bir

¹⁵ Saime Oral ve Diğeri, a.g.e, s.2,3

restoranda akşam yemeği yemek, hizmet deneyimi yaşamadan test edilmemektedir. Bu arabayı satın alan müşteri, mağazadan satın aldığı araba ile ayrılırken, bir hizmeti satın alan müşteri ise, hizmeti satın aldığı mağazadan sahip olduğu deneyim ile ayrılmaktadır. Örneğin, tatil amacıyla gidilen bir otelde, otelin ve kumsalın sağladığı faydalara sahip olunmakta, otele veya kumsala sahip olma söz konusu olmamaktadır. Ailesini sigorta ettiren bir bireyin, hizmetin satın alınmasından sonra elinde olan sadece, yaşam sigortası güvencesidir. Bununla birlikte, sevdiği insanlar için doğru bir şey yapmış olmanın verdiği mutluluk vardır. Ailesinin sağladığı finansal olarak garanti altına almış olmak bilgisi, bir bireye çok büyük bir tatmin duygusu sağlayabilmektedir.

Ürün ve hizmet ayrımının yapılması genellikle zordur. Çünkü bir ürünün satın alınması bir takım kolaylaştırıcı hizmetlerle (örneğin, bilgisayarın satın alınmasından sonra, bilgisayarın kurulması hizmeti) tamamlanır ve bir hizmetin satın alınması da¹⁶ sıklıkla kolay sağlanan ürünleri (örneğin, restoranlarda yiyecekler ve içecekler) kapsar. Ürünler ile hizmetler farklı özellikler göstermekle birlikte hizmetlerin de kendi aralarında çok farklı özellikler taşıyabileceği gözden kaçırılmamalıdır.¹⁷

1.4. HİZMET İŞLETMELERİ

Hizmetin soyut bir kavram olması hizmet işletmesinin tanımının yapılmasını zorlaştırmaktadır. Hizmet işletmeleri, konaklama, finansal piyasa, eğlence vb. alanlarda hizmet üretmek ve satmak amacıyla faaliyet gösteren işletmelerdir. Bu tür işletmeler ticari işletmelerin aksine belli bir mal ya da mal grubunun alım satımı yerine, gereksinme sahiplerine hizmet satarlar. Hizmet, fayda sağlayan faaliyettir ve sonuçta bir üretim sürecinin çıktısıdır.¹⁸

Hizmet işletmeleri;

- Otel, lokanta ve diğer geçici ikamet ve yiyecek işletmeleri
- Kişisel hizmet sunan işletmeler (güzellik salonları, berberlik)
- Tamir ve bakım servisleri
- Sinema ve tiyatro gibi eğlence yerleri

¹⁶ Saime Oral, a.g.e., s.3,4

¹⁷ Saime Oral, a.g.e., s.4

¹⁸ İsa Tekin, “Konaklama İşletmelerinde Gelirin Elde Edilmesi ve Vergi Kanunları, MUSG Tebliğleri ve TMS-18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu Dergisi; Sayı: 102, Mart 2008, s.53

- Mesleki hizmet sunan işletmeler (avukat, muhasebe, mimarlık ve mühendislik büroları, sağlık hizmeti sunan işletmeler, bankalar, sigorta işletmeleri, eğitim kurumları gibi)
- Vakıflar, olmak üzere genel bir sınıflandırmaya tabi tutulabilirler.

Hizmet işletmeleri mal üreten işletmelere göre farklı özelliklere sahiptir. Bu özellikler;

- Amaçları miktar ve kalite ölçüleriyle tanımlamak güçtür.
- Envanter tutulamaz,¹⁹
- Maliyet hesaplaması yapmak güçtür,
- Emek yoğunudur,
- Pazara yakındır,
- Hedef pazarın tanımlanması zordur,
- Göreceli olarak küçüktür.²⁰

Yukarıda tanımlanan ve özellikleri sıralanan hizmet işletmelerinde başarı, öncelikle hizmetin, müşterileri için doğru ve tam hizmet olup olmadığıyla, kalite düzeyinin bekleneni karşılayıp karşılamadığıyla ilgili olacaktır. Bu bir veri olarak kabul edildiğinde, hizmete müşteriye ve/veya pazara yönelmiş bir işletmenin başarı şansının diğer işletmelere karşın daha yüksek olması beklenir.²¹ Günümüz işletmecilik anlayışında, işletme başarısının sunulan hizmetin kalitesi ile doğru orantılı olduğu ve bunun yanında hizmet fiyatının belirlenmesinde hizmet kalitesinin önemli bir yer tuttuğu düşünürse hizmet kalitesinin nasıl olması gerektiği ve kalitenin hangi unsurlarının göz önüne alınması gerektiği konularında bilgi vermek faydalı olacaktır.

Hizmet işletmelerinde önemli bir sorun kalite ve müşteri memnuniyeti gibi finansal olmayan performans ölçülerinin belirlenerek, bu hizmetten yararlananların memnuniyetinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi olarak görülmektedir. Hizmet işletmelerinde²² finansal olmayan performans ölçülerinin belirlenmesi üretim işletmelerine göre daha güçlük-farklılık gösterir Bu tür işletmelerde hizmeti yönetmek

¹⁹ İnan Özalp ve H.Zümrüt Tonus, Toplam Kalite Yönetimi ve Hizmet İşletmelerinin Toplam Kalite Yönetiminde Koç Finans Örneği”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2000, Sayı 169, s.8,9

²⁰ İnan Özalp, a.g.m, s. 9

²¹ Hüsnüye Örs, “Hizmet Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerin Örgütsel Hizmet Oryantasyonu (OHO) Düzeyleri ve Sektörel Karşılama, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2005: 5.Cilt, 2.Sayı, s.114

²² Nergis Tek ve Diğerleri, a.g.m, s.3

ve karar almak, hizmet sektörünün gelişen çevresinin iyi bilinmesine önemli ölçüde bağlıdır.

Sonraki bölümlerde hizmet işletmeleri konusunda verilecek maliyet ve fiyatlandırma hakkındaki bilgilerin, bir turizm işletmesi üzerinde uygulaması yapılacağından dolayı öncelikle turizm kavramı ve turizm işletmeciliği, ardından turizm işletmeciliğinin bir türü olan konaklama işletmeleri hakkında bilgiler verilecektir.

1.5. TURİZM VE TURİST KAVRAMI

Günümüzde her yıl milyonlarca insan, sürekli yaşadıkları yerlerden geçici sürelerle ayrılarak başka ülkelere veya bölgelere gitmekte ve buralarda gezip-görme, dinlenme, eğlenme ve öğrenme gibi psikolojik, sosyal ve kültürel gereksinimlerini karşılamaktadırlar. Ekonomik ve sosyal anlamda geniş etkiler doğuran ve turizm olarak isimlendirilen bu olay, günümüz uygarlığının temel bir özelliğini oluşturmaktadır.²³

Turizm boş zaman ve tasarrufun nasıl kullanılacağına ilişkin ekonomik karar gerektirmesi nedeniyle sosyo-ekonomik bir olaydır. Dünyada ve birçok ülkede turizmin gelişmesinin çeşitli toplumsal etkileri görülür.²⁴

Turizm kavramını karmaşık ve çok disiplinli yönü ile ele alarak sosyo-ekonomik kapsamı içinde ortaya koyan görüşler ve tanımlar bulunmaktadır. Caspar, turizm olayını; “turist, turistik işletmeler, turizm organizasyonlarının oluşturduğu alt sistemler ve bu alt sistemlerin ekonomik, sosyal, politik, hukuki, teknolojik ve ekolojik çevre ile olan ilişkilerine dayanan global bir sistem” olarak tanımlamaktadır. Bu anlayış içinde turizm, turist için her şeyden önce ulaşım, konaklama, yeme-içme, eğlence ve dinlenme gereksinimlerinin karşılandığı bir hizmet bileşimidir. Ülkeler için ise turizm; ulusal gelire katkı sağlayan, istihdamı arttıran, ödemeler dengesi üzerinde olumlu etki yapan, teknoloji ve bilgi transferini geliştiren, yabancı yatırımları özendiren ve ülkelerin kalkınmasında lokomotif üstlenen bir sektör durumundadır.²⁵

Bu tanımlamaların ardından turizm; kazanç sağlamak amacına yönelik olmamak ve sürekli yerleşmemek koşuluyla bir yere seyahatleri ve orada konaklamalarından doğan olay ve ilişkiler bütünüdür. Daha kısa bir tanımla turizm sürekli yaşanılan yer dışında tüketici olarak yapılan seyahat ve geçici konaklama

²³ Şehnaz Demirkol ve Burhanettin Zengin, Turizm İşletmeleri, İstanbul: Değişim, 2004, s.28

²⁴ Nüzhet Kahraman ve Oğuz Türkay, Turizm ve Çevre, Ankara: Detay Yayıncılık, 2004, s.2

²⁵ Ozan Bahar ve Metin Kozak, Turizm Ekonomisi, Ankara: Detay Yayıncılık, 2006, s.28

olaylarıdır.²⁶ Ancak tüm bu faaliyetlerin yapılabilmesi için kişinin yeterli bir gelire sahip olması ve seyahat amaçlı bir parasal kaynağı bu iş için ayırması gerekmektedir. Turizm amaçlı geziye çıkan bir insan için öncelikle önem arz eden unsur konaklama faktörüdür. Turist; otel, tatil köyü, apart otel ya da pansiyonda ücret karşılığında konaklayacaktır. Bununla birlikte, gezme-görme, yeme-içme, alış-veriş, eğlenme, vb. konular için de sürekli bir harcama yapması gerekecektir. Turizm ile ilgili tanımlamalar yapılırken bu faaliyetin, bir hizmet ve tüketim niteliği taşıdığı unutulmamalıdır. Buradan hareketle, turizm ile ilgili yapılan tanımlamaların genel olarak şu özellikleri içerdiği görülmektedir:

- Turizm, esas olarak her şeyden önce insanların değişik yerlere olan seyahat ve konaklama faaliyetlerini içermektedir.²⁷
- Seyahatin sürekli oturlan, çalışılan ve günlük gereksinimlerin sağlandığı yer dışında gerçekleşmesi,
- Konaklama sırasında turizm işletmelerinin ürettiği ürün ve hizmetlerin istenmesi.²⁸ Çünkü turist, gittiği yerde tüketici durumundadır. Başka bir deyişle, turistin seyahat amaçlı gittiği yerdeki mal ve hizmetleri talep etmesi, onun turizm amaçlı tüketimde bulunduğunu gösterir.
- Turizm faaliyetlerinde konaklama zorunludur ancak geçici bir süreyi kapsamaktadır. Bununla, çıkılan seyahat sonucunda kişinin yaşadığı yere geri dönmesini ifade etmektedir.
- Seyahatin, gidilen yerde çalışmak, iş yapmak vb. amaçlı olmaması ve bir gelir elde etmek amacıyla yapılmaması gerekmektedir.²⁹

Turizm tanımı ve belirleyici özellikleri dikkate alındığında; eğlence ve dinlenme amacıyla yapılan kısa seyahatler, sağlık ve hava değişimi için yapılan geçici yer değiştirmeler, spor, sanat ve kültür etkinliklerine katılmak veya izlemek amacıyla yönelik seyahatler, inceleme-araştırma gezileri, dinsel açıdan kutsal sayılan beldeleri ziyaretler, kongre veya bir toplantı nedeniyle toplu veya tek olarak yapılan geziler ve iş seyahatleri turizm olayının kapsamı içinde yer sayılmaktadır. Buna karşılık yalnızca tedavi amacıyla dönük olarak hastanelerdeki konaklamalar, iş arama ve sürekli yerleşme

²⁶ Şehnaz Demirkol ve Diğerleri, a.g.e., s.28

²⁷ Ozan Bahar ve Diğerleri, a.g.e., s.29

²⁸ Nüzhet Kahraman ve Diğerleri, a.g.e., s.2

²⁹ Ozan Bahar ve Diğerleri, a.g.e., s.29, 30

amacına yönelik seyahatler, öğrenim amacıyla uzun süreli konaklamalar.ve günlük olağan gereksinmelerin karşılanması için yapılan düzenli seyahatler turizm kapsamı dışında kalmaktadır.

Turizmin temelinde insanın psikolojik tatmin duygusu sağlaması yer alır. Bundan ötürü Turizmin varlığı için insan gerekmektedir. Turizm faaliyetinden yararlanan insan grubu turist olarak ifade edilmektedir. Turist kavramının değişik tanımlamaları söz konusudur. Bunlardan bir kaç aşağıda verilmiştir. Turizm olayına yol açan, yön veren ve bu olayın odak noktasını oluşturan insana turist denir.

Turist, sürekli yaşadığı yer dışında geçici bir süre için ve psikolojik tatmin sağlamak amacıyla çıkan ve tüketici olarak seyahat eden, konaklayan ve daha sonra yeniden yaşadığı yere dönen insandır.³⁰

Turizm tanımında olduğu gibi turist kavramının tanımında da tam bir birlik bulunmamaktadır. Turizm tanımında olduğu gibi, turist tanımındaki temel kriterlerde “zaman ve ekonomik” boyutludur. Tanımlarda zaman kriteri iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.

- Devamlı yaşanan yere geri dönüş zamanı olarak bir yıl esas alınmıştır.
- Turistlerin gittiği yerdeki konaklamasıyla ilgili zamandır.

İkinci kriter olan “ekonomik” unsurda ise “gittiği yerlerde para kazanma amacı olmayacak önceden kazandığı parayı harcayacak”.³¹

Bu tanımlara göre, aşağıdakileri “turist” olarak kabul etmek mümkündür:

- Zevk, ailevi nedenler, sağlık v.b.nedenlerle seyahat edenler,
- Çeşitli nedenlerle toplantılara katılmak amacıyla (bilimsel, idari, dini, ticari, diplomatik, sportif vb.) seyahat edenler,
- 24 saatten az kalsalar bile (gemi) ile seyahat edenler.

Bu tanımlara bazı istisnalar getirilmekte ve her seyahate çıkan kişi turist olarak değerlendirilmemektedir. Buna göre aşağıdakiler turist olarak kabul edilmezler:

³⁰ Şehnaz Demirkol ve Diğeri, a.g.e., s.29

³¹ Kadir Öztaş ve Tahsin Karabulut, Turizm Ekonomisi, Ankara: Nobel Yayın, 2.Baskı, 2006, s.17

- Bir iş sözleşmesi olsun ya da olmasın, her hangi bir ülkeye çalışmak veya ticari bir faaliyette bulunmak için gidenler,
- Bir ülkeye yerleşmek ve sürekli kalmak için gidenler,
- Bir ülkeye asker, öğrenci, diplomat, göçmen ve çalışma amacıyla gidenler,
- Seyahatleri 24 saati geçse bile, bir ülkeden durmadan (mola vermeden) geçenler turist sayılmazlar.³²

1.6. TURİZM ENDÜSTRİSİ

Turizm endüstrisi, genel bir ifade ile, turistik hizmet veren ekonomik faaliyetlerde ortak çıkarları bulunanların bir bütün olarak tanımlanabilir. Bu tanım, gelirlerini kısmen veya tamamen turistlerden sağlayacak biçimde mal ve hizmet üreten pazarlayan tüm işletmeleri kapsamına alır. Turizm endüstrisinin odak noktasını oluşturan turizm işletmeleri, geçici bir süre için yer değiştirme olayının doğurduğu seyahat ve konaklama gereksinmelerinin ve buna bağlı diğer gereksinmelerin karşılanmasına yarayan mal ve hizmetlerin üretilmesini sağlayan ekonomik birimler olarak ifade edilebilir.³³

Turizm endüstrisi, turist ve günübirlikçi olarak tanımlanan insanlara hizmet ve mal arz eden çok sayıda örgüt ve işletmeden oluşmaktadır. Bunlar seyahat acenteleri, tur operatörleri, ulaştırma, konaklama, yiyecek-içecek ve eğlence ve diğer yardımcı hizmetler sunan küçük, orta ya da büyük ölçekli bir çok işletmeyi kapsamaktadır. Bu işletmelerden önemli bir bölümü, endüstride seyahat, konaklama ve çeşitli turistik çekiciliklerle ilgilidir. Bununla birlikte, endüstri içinde turizm enformasyon merkezleri, anı ve hediyelik eşya üreticileri ve perakende mağazalar gibi bazı özel ve destek hizmet sağlayıcı işletmeler ve örgütlenmelerde yer almaktadır.³⁴

1.7. TURİZM İŞLETMELERİ VE ÖZELLİKLERİ

Turizm işletmeleri geçici bir süre için yer değiştirme olayının meydana getirdiği seyahat ve konaklama gereksinmelerinin ve buna bağlı diğer gereksinmelerin karşılanmasına yarayan mal ve hizmetlerin üretilmesini ve pazarlanmasını sağlayan ekonomik birimler olarak tanımlanır.

³² Ozan Bahar ve Diğer, a.g.e., s.32

³³ Şehnaz Demirkol ve Diğer, a.g.e., s.30

³⁴ Ozan Bahar ve Diğer, a.g.e.,s.44

Turizm işletmeciliği, ekonomik amaçlarla kurulan ve insanın turizm olayı içindeki gereksinmelerini karşılamaya yönelik üretim ve pazarlama faaliyetleri gösteren birimlerin yönetimi, organizasyonu ve benzeri tüm işlevlerini inceleyen işletmecilik biliminin uygulama alanıdır.³⁵

Turizm işletmeciliğini daha iyi anlayabilmek için, turizm işletmeciliği tanımını daha detaylı anlatmak gerekmektedir.

Turizm işletmesi tanımının aşağıdaki özellikleri dikkat çekmektedir.

- Hizmet Sektörü Olması,
- İstihdam Sağlaması,
- Çeşitli Ülkelerden Gelen İnsanların Tanışması-Kültür Etkileşimin Sağlanması,
- Ülkelerin Gelişimine Katkıda Bulunması ve benzeri şekilde sıralayabiliriz.³⁶

1.8.TURİZM İŞLETMESİ TÜRLERİ

Turizm işletmeciliğinin yukarıda yazılı olan türleri kısaca aktarılacaktır Ancak, bu sınıflandırma içinde yer alan konaklama işletmeleri tez konusunun uygulama alanını oluşturmasından ötürü daha detaylı açıklanacaktır.

Yiyecek-İçecek İşletmeleri: Günümüzde tam bir yiyecek içecek işletmesinin tanımını yapmak zor olsa da yiyecek içecek işletmeleri yiyecek, içecek ve servis olanaklarını sağlayan üretim işletmeleri olarak tanımlanabilir.

Yiyecek içecek işletmeleri adı altında önem arz eden bazı tanımlamaların verilmesi gerekmektedir. Kuşkusuz, yiyecek içecek işletmeleri adı altında ele alınması gereken en önemli kavramlardan birini restoranlar oluşturmaktadır. Restoranlar, halka hizmet veren yiyecek içecek olanaklarının sağlandığı işletmeler olarak tanımlanabilir. Bir başka tanımda ise, müşterilere rahat ve huzurlu bir şekilde yeme, içme olanağı sağlayan, gerek tek başına ve gerekse bir konaklama tesisine bağlı olarak çalışan kuruluşlar olarak ele alınmaktadır.

³⁵ Şehnaz Demirkol ve Diğer, a.g.e. s.31

³⁶ Saliha Didin ve Çağrı Köroğlu, “Konaklama İşletmelerinin Satışlar-Maliyet Bakımından Rekabet Edebilme Durumu ve Gelecekte Beklentileri”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 7, 2008, s.112

Otel işletmeleri içindeki yer alan yiyecek içecek bölümü, tüm yiyecek içecek hizmetlerinin hazırlanıp sunulmasından sorumlu bölümü ifade etmektedir. Otel içinde değerlendirilecek kapsamlı bir yiyecek içecek bölümü, otelin çeşitli salonlarında lobby, bar, yüzme havuzu, roof ve disko gibi yerlerde veya müşterilerin odalarında da müşterilerin gereksinim duydukları yiyecek, içeceklerin servisi ile ilgili hizmetleri de vermektedir. Bu nedenle otelin yiyecek, içecek bölümleri, kapsam bakımından bir restoranta göre daha geniş alanda hizmet vermektedir.³⁷

Seyahat Acentaları: Seyahat Acentası, halkla, oteller adına ve hesabına, ulaşım sistemleri adına ve hesabına seyahat ve ulaşım hizmetleri satan, bu hizmetler için yer ayırtan, bilet veren ve karşılığında ödemeleri kabul eden hizmet işlemleridir.

Seyahat acentaları, turizm pazarlamasında perakendeci aracı kuruluş olarak hizmet üreten işletmelerle acentalarla anlaşma yaparak bu işletmeler tarafından belirlenen fiyat ve diğer satış koşullarını uygulayan ve tüketicilere pazarlayan, üreticilere de hizmet veren kurumlardır.³⁸

Seyahat acentalarının başlıca faaliyetleri şunlardır.

- Tur Satışları
- Tur karşılama,
- Otel Rezervasyonu,
- Bilet Satışları,
- Taşıt Kiralama,
- Transfer,
- Lisan Okulları Temsilciliği,
- Diğer Hizmetler

Ulaştırma İşletmeleri: Ulaştırma işletmeleri, insanların turizm olayına katılımlarını sağlamak üzere ya da başka nedenlerle bir noktadan başka bir noktaya kara, hava ya da deniz yoluyla ulaşımlarını sağlayan hizmet işletmeleridir.

³⁷ Özkan Tütüncü, Yiyecek İçecek İşletmelerinde Müşteri Tatmininin Ölçülmesi, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001. s.3

³⁸ Osman Çetiner ve Erol Çelen, “Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlerinin Muhasebe Organizasyonu ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, Hizmet ve Turizm İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 1997, s.62

Yan Üretim ve Hizmet İşletmeleri: Bu türde yer alan işletmeler ise, turizm olayının ana faaliyetleri olan aracılık, ulaştırma ve konaklama hizmetlerinin yanında bu hizmetlerin daha iyi bir şekilde yerine getirilmesi ve içinde bulunan turizm faaliyetinin daha keyifli yaşanabilmesi için gerekli olan yan hizmetlerin sunulduğu işletmelerdir. Bu tür işletmelerin sunduğu hizmetlerin arasında, gezip görme sırasında araç kiralama hizmetlerinden (rent a car), deniz turu için yat gezinti hizmetlerine kadar bir çok yelpazede yan hizmetler sunan kuruluşlardır.

Konaklama İşletmeleri: Konaklama işletmeleri olarak ilk akla gelen otel işletmeleridir. Otel işletmeciliği, konaklama endüstrisinin bir dalıdır. “Konaklama endüstrisi”, insanların kendi konutlarının bulunduğu yer dışında değişik nedenlerle yaptıkları gezilerde; birinci planda geçici konaklama, ikinci planda yeme-içme gibi zorunlu ihtiyaçların karşılanması için hammaddeden veya yarı mamul maddeden yararlanarak mal ve hizmet üreten ticari nitelikteki işletme faaliyetleridir. Bu tanıma göre konaklama işletmelerinin yapısal özelliğini koyan üç kriteri şöylece sayabiliriz.

- Geçici konaklama ihtiyacını karşılayan kuruluşlardır.
- İkinci derecede olmak üzere beslenme ihtiyacını karşılarlar.
- Yukarıda belirtilen ihtiyaçlara cevap vermek üzere hizmet üretirler.

Konaklama endüstrisi, bir ücret karşılığı yeme, içme, yatma, eğlenme, sportif faaliyetler ve tedavi hizmetlerinin bu konuda isteklilere sunulması faaliyetlerini içine alır.

Konaklama deyimi sadece otellere has olmayıp; motel, pansiyon, kaplıca, ılıca, içme, kür, hava değiştirme-dinlenme yerleri, lokanta, gazino ve diğer kurumları da içine alır.³⁹

Konaklama endüstrisi içinde uygulama çalışmasını oluşturan otel işletmeciliği olup, endüstriyel bir kuruluş olarak çalışmamızda esas alınmıştır. Diğer konaklama işletmeleri, çalışmamız kapsamına alınmamıştır.

Otel İşletmeciliği: Turizm hareketleriyle doğrudan ilgili ve konaklama endüstrisinin bir alt kolu olan otel işletmesinin tanımı konusunda: araştırma yapanlar tarafından tam bir uzlaşmaya varılamamıştır. Kuşkusuz bu güçlüğü en önemli nedeni,

³⁹ Ertuğrul Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2002, s.9

bu işletmelerin; dinleri, dilleri, mülkiyetleri, gelenekleri, yaşam biçimleri, seyahat amaçları birbirlerinden çok farklı kimselere hitap etmelerinden kaynaklanmaktadır.⁴⁰

Bu güçlükler bir tarafa bırakıldığında Otel; yapısı, teknik donatımı ve bakım koşulları gibi maddi; sosyal değeri, personelin hizmet kalitesi gibi moral elemanlarıyla uygar bir insanın arzu ettiği nitelikte geçici konaklama ve kısmen beslenme ihtiyaçlarını bir ücret karşılığında karşılamayı meslek olarak kabul eden ekonomik, sosyal ve disiplin altına alınmış bir işletmedir. Bu tanıma göre; otellerin müşterilerine sunduğu öncelikli hizmet konaklamadır. Konaklama esnasında gereksinim duyulan yiyecek ve içecek hizmetlerinin sosyo-kültürel elemanların yanında, yardımcı hizmetlerde sunulmaktadır.

Otel İşletmeciliğinin Özellikleri: Konaklama, yeme ve içme ile diğer ihtiyaçları karşılayan otel işletmeleri, ticari ve endüstriyel işletme karakteri taşımakta ve bazı özellikleri nedeni ile de diğer işletmelerden ayrılmaktadır. Bu özelliklerin başlıcaları şunlardır:⁴¹

- Otel işletmeleri “zaman” satar. Otelin bir odasının 24 saat içerisinde satılması söz konusu olup, satılmayan oda otel için kayıp olmaktadır. Otel hizmetlerini stoklama imkanı bulunmadığından, üretildiği veya hazırlandığı anda satılması gerekmektedir. Bu nedenle, otel aslında “satılan zaman” olmaktadır.
- Otel işletmeciliği “insan gücü”ne dayanır. Otel işletmelerinde gerek hizmet sunmada, gerekse fonksiyonların yerine getirilmesinde büyük ölçüde insan gücünden faydalanılır. Hizmetlerin yürütülmesinde ve müşterilerin psikolojik tatminin sağlanmasında insanın rolü ve önemi büyüktür.⁴²
Otomasyonun girebileceği alanlar sınırlı olup, yine yatakların yapımında, yemeklerin hazırlanması ve servisinde, büyük ölçüde insan gücünden yararlanılır. Bu nedenle emek-yoğun sektör olma özelliğini korumaktadır.
- Otel hizmetleri otel personeli arasında yakın işbirliği ve karşılıklı yardımı gerektirir. Otel, birbirine son derece bağımlı bölümlerden meydana gelmiş, ekonomik sosyal bir işletmedir. Bu nedenle otelin fonksiyonlarını yerine getiren personel arasında yakın bir işbirliği ve karşılıklı yardımlaşmanın olması zorunludur. Bu özellik, otelin başarısını olumlu veya olumsuz etkilemektedir.

⁴⁰ Adnan Türksoy, Otel Yönetim Muhasebesi, 1. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1998, s. 1, 2

⁴¹ Said Kingir, “Bir Hizmet İşletmesi Olarak Beş Yıldızlı Otel İşletmesindeki Yönetimsel Sorunlar”, www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_makmakaleler%5CSaid%20KINGIR%5CKINGIR,%20Said.pdf

⁴² Şehnaz Demirkol ve Diğeri, a.g.e., s.87

- Otel işletmeleri günün 24 saati, haftanın 7 günü ve yılın 365 günü sürekli hizmet veren işletmelerdir. Müşterilerin dinlenmesi ve eğlenmesi için otel personelinin çalışması gerekmektedir. Müşterilerin kendilerini evlerinden daha rahat hissedebilmeleri için, rahat ve huzurlu ortamın oluşturulmasında yüz yüze temas halinde olan personelin, nitelikli ve insan psikolojisinden anlayan kişiler olması gerekir.
- Otel işletmeciliği dinamiktir. Otel, hizmet üreten bir fabrika olarak düşünüldüğünde, teknolojisi ve hizmet anlayışı ile devamlı olarak değişiklik gösteren, zevk ve modaya bağımlılığı fazla olan sektördür.
- Otel işletmeciliğinde risk faktörü oldukça yüksektir. Turizm endüstrisinde talep, önceden kesin bir şekilde belirlenmesi güç olan ekonomik ve politik koşullara bağlı olduğundan ve otel işletmeleri de talep dalgalanmalarından anında etkilendiğinden risk faktörü yüksek olmaktadır.⁴³ Otel işletmeciliğinde 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 riski arttırıcı nitelik taşır.
- Otel işletmelerinde müşteri ağırlanması temel hizmet olduğuna göre, belli bir sayıda personel çalıştırmak imkansızdır. Bu ise, personel sayısının çok olmasını gerektirmektedir.
- Müşterilere sağlanan hizmetin talep anında sunulması için, stok edilmesi veya bir başka yere taşınması imkansızdır. Aynı şeyi üretilen yiyecekler içinde düşünülebilir.
- Müşterilerin kendilerine sunulan hizmet karşılıklarını, servis ücreti ile birlikte ödemeleri gerekmektedir. Bu durum otellerde yüzde yöntemi ile ücret ödeme şekline gelmiştir.⁴⁴

Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması: Otel işletmeleri değişik kriterlere göre çeşitli şekillerde sınıflandırılırlar. Ayrıca, her ülke kendi otel işletmelerinin özelliğine göre de sınıflama yapabilir. Örneğin, ABD’nde oteller, ücret durumlarına göre Amerikan planı oteller ve Avrupa planı oteller diye ikiye ayrılabilir. Amerikan planı otellerde yatak ve yemek kapsayan tek fiyat olduğu halde, Avrupa planı otellerde

⁴³ Şehnaz Demirkol ve Diğeri, a.g.e., s.87, 88

⁴⁴ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.12

müşterilerin dışarıda veya otel restoranında menü fiyatı üzerinden yemeklerini sağlamak için oda fiyatları ayrı olarak belirlenir.

Ülkemiz şartlarına ve çalışmamız ile olan ilişkisine göre otel işletmelerini şu şekilde sınıflayabiliriz.

Faaliyet Sürelerine Göre: Faaliyet sürelerine göre otel işletmelerini, devamlı ve mevsimlik oteller olarak ikiye ayırabilir.

- a) Devamlı Oteller: Bütün bir yıl boyunca açık olan ve faaliyette bulunan otel işletmeleridir.
- b) Mevsimlik Oteller: Yılın belli mevsimlerinde faaliyette bulunan otel işletmeleridir.

Mülkiyet Bakımından:

Mülkiyet bakımından da otel işletmelerini üç grupta toplanabilir.

- a) Özel Mülkiyete Ait Oteller: Gerçek ve Tüzel kişilerin sahip olduğu otellerdir.
- b) Kamu Mülkiyetine Ait Oteller: Kamu idarelerinin sahip olduğu otel işletmeleridir. Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu kuruluşlarına ait otel işletmelerini örnek olarak verebilir.
- c) Karma Mülkiyetli Oteller: Sermayelerinin bir kısmı özel sektörde, bir kısmı da kamu idarelerince karşılanan otel işletmeleridir.⁴⁵

Karşıladıkları Konaklama İhtiyacının Türü Bakımından: Bu açıdan otel işletmelerini çeşitli gruplara ayırmak mümkündür. Bunlardan bazılarını şöyle sıralayabiliriz.

- a) Şehir Otelleri: Şehir merkezinde bulunan ve kısa süreler için konaklanan otellerdir. Müşterilerin konaklama ihtiyaçlarını karşılamak yanında, yeme-içme, çamaşır yıkama ve diğer bazı ihtiyaçlarının da karşılandığı otel işletmeleri bu gruba girmektedir.

⁴⁵ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.15

- b) Kıyı Otelleri: Dinlenmek, deniz banyosu yapmak, kum ve güneşten yararlanmak gibi amaçlara ve genellikle uzun süreli tatil geçirmek için konaklanılan otel işletmeleridir.
- c) Dağ Otelleri: Dinlenmek, dağcılık ve kayak sporları yapmak için konaklanılan otel işletmeleridir.
- d) Kaplıca Otelleri: Tedavi nedenleriyle kaplıca ve şifalı sulardan yararlanmak için konaklanılan otel işletmeleridir.

Büyükliklerine Göre: Otel işletmesinin büyüklüğünü belirleyen kriterler şunlardır.

- Otel işletmesine yatırılan sermaye miktarı
- İşletmede çalıştırılan personel sayısı veya belirli bir süre içinde otel personeline ödenen ücretlerin toplam miktarı
- Oda sayısı
- Sosyal ve kültürel faaliyetlere ayrılan kısımlarla, merasim, ziyafet, lokanta, televizyon salonlarının bulunuşu
- Otel binasının eklentilerinden olup, seyahat acentalarına, döviz bürolarına, kuaför ve berberlere, PTT-banka ve satış mağazası olarak diğer teşebbüslere kiralanan yerler
- İşletme ekonomisi anlamında gerçek bir organizasyonun sınırları

Bu kriterlere göre, oda ve yatak sayısı ile personel sayısını esas aldığımızda otelleri üç gruba ayırabiliriz.⁴⁶ Bu çerçevede, 50 odaya kadar küçük otel işletmesi, 51-100 oda arasında orta büyüklükte otel işletmesi, 100 oda üzerindeki işletmelerde büyük otel işletmeleri olarak belirtilmektedir.⁴⁷

- a) Büyük Oteller (Zincir Oteller): Ortalama oda sayısı 300 ve daha yukarı, personel sayısı 300 ve daha yukarı olan otel işletmeleridir. Endüstriyel otel ve otel zinciri gibi adlarla anılan bu oteller kitle turizmi ile gelişmeye başlamışlardır.

⁴⁶ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.16, 17

⁴⁷ Bedriye Tunçsiper ve Mehmet Oğuzhan İlban, Turizm İşletme Belgeli Otel İşletmelerinin Pazarlama Sorunları: Balıkesir İlinde Bir Alan Araştırması, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Eskişehir: Cilt:6, Sayı: 1, 2006, s.227

- b) Orta ve Küçük Oteller: Orta ve küçük oteller arasında kesin bir ayırım yapmamakla birlikte⁴⁸; yukarıda açıklandığı gibi 51-100 arasında odası bulunan oteller orta oteller, 51'den az odası bulunan otellerde küçük oteller olarak adlandırılmaktadır.

Yasal Açıdan Oteller: Ülkemizde otel işletmeleri, yasal açıdan Turistik oteller ve Turistik olmayan oteller olarak ikiye ayrılabilir.

- a) Turistik Oteller: Turizm Tesisleri Yönetmeliği'nin 19. maddesine göre oteller;

- Beş yıldızlı oteller
- Dört yıldızlı oteller
- Üç yıldızlı oteller
- İki yıldızlı oteller
- Bir yıldızlı oteller

olarak beş gruba ayrılırlar.

Bu yönetmelik de, her bir otel işletme türünün taşıyacağı nitelikler sırasıyla açıklanmıştır⁴⁹. Buna göre:

Bir Yıldızlı Oteller; aşağıda belirtilen nitelikleri taşıyan en az 10 oda kapasiteli otellerdir.

- Girişte rüzgarlık, otel kapasitesine uygun düzenlenmiş resepsiyon, bekleme yerini kapsayan, telefon hizmetinin de verildiği lobi ve vestiyerden oluşan bir kabul holü (sadece yaz sezonu boyunca açık tutulan tesislerde rüzgarlık ve vestiyer şartı aranmaz),
- Kahvaltı ofisi ve bağlantılı kahvaltı salonu (yeterli büyüklükteki oturma salonu veya varsa lokanta bu amaçla kullanılabilir, yazlık tesislerde bu amaçla kullanılan salonun bir kısmı açık olabilir.),

⁴⁸ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.17, 18

⁴⁹ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.18, 19

- Kent içinde oda sayısının %30'u, kent dışında %50'si oranında oturma imkanı sağlayan oturma salonu (yazlık tesislerde bir kısmı açık olabilir.),

Ayrıca;

- Yönetim Odası,
- Müşterilerin ineceği ya da çıkacağı kat sayısının üçten fazla olması halinde otel kapasitesi ile orantılı müşteri asansörü,
- Genel mahaller ve yatak odaları döşemelerini tamamen kaplayan nitelikli malzeme (halı, seramik gibi)
- Lokanta yok ise büfe hizmeti,
- İlk yardım malzeme ve gereçleri bulunan dolap,
- Odalarda telefon hizmeti,
- Oda sayısının %25'ine hizmet verebilecek sayıda, şifreli veya çift anahtarlı kasa gibi müşteriye emanet hizmeti verilen düzenleme.

İki Yıldızlı Oteller; bir yıldızlı oteller için aranan şartlarla birlikte aşağıda belirtilen nitelikleri taşıyan en az 20 oda kapasiteli otellerdir.

- İlave bir yönetim odası,
- Oturma salonu veya bağımsız bölümlerde bar düzenlemesi,
- İklim koşullarına göre genel mahallerde klima sistemi,
- Yatak katlarında kat hizmetleri için ofis veya dolap.

Üç Yıldızlı Oteller; iki yıldızlı oteller için aranılan şartlarla birlikte aşağıda belirtilen nitelikleri taşıyan en az 40 odalı otellerdir.⁵⁰

- İkinci sınıf lokanta ve kafeterya,
- İklim koşullarına göre odalarda klima,
- Yatak odalarında TV,
- Banyolarda saç kurutma makinesi,

⁵⁰ Şehnaz Demirkol ve Diğerleri, a.g.e., s.91, 92

- Kişi başına 1.2 metrekare olmak üzere en az 50 kişilik çok amaçlı salon,
- Çamaşır yıkama ve tleme hizmeti.

Dört Yıldızlı Oteller; üç yıldızlı oteller için aranılan şartlarla birlikte aşağıda belirtilen nitelikleri taşıyan en az 80 odalı otellerdir.

- Otel kapasitesine uygun servis girişi, servis asansörü veya merdiveniyle bağılantılı bagaj odası, telefon kabinleri yerlerinden oluşan kabul holü,
- Müşterilerin ineceğı veya çıkacağı kat sayısının ikiden fazla olması halinde otelin kapasitesiyle orantılı müşteri asansörleri ile servis merdiveni veya asansörü,
- Her katta kat ofisi düzenlemesi (servis merdiveni veya asansörü bulunması durumunda bu mahaller kat ofisleri ile bağılantılı düzenlenir, ayrıık yerleşim düzenlerinden hizmetin aksamaması kaydıyla kat ofisinin her katta bulunması zorunlu değıldir),
- Kuru temizleme hizmeti ile terzi mahalli,
- Odalarda kıymetli eşya kasası,
- Doktor ve hemşire hizmetinin verildiğı ilkyardıı araç ve gereçleri bulunan revir,
- Odalarda minibar,⁵¹
- Turizm amaçlı satış nitesi,
- Lokantanın, zel yemek ve kokteyl salonu bulundurma zorunluluğı olmaksızın, kapasitenin % 50'sine hizmet veren birinci sınıf olarak düzenlenmesi,
- Yerleşim merkezlerinde 06:00-24:00 saatleri arasında oda servisi,

⁵¹ şehnaz Demirkol ve Diğeri, a.g.e., s.92, 93

- Personel sayısının en az % 15'i oranında konusunda eğitim almış personel,
- Ayrıca;
- Kişi başı 1.2 metrekare düşecek şekilde en az 100 kişilik ikinci bir çok amaçlı salon ve fuayesi,
- Kapalı ve açık yüzme havuzu,
- En az 100 kişi kapasiteli kabare, tiyatro, sinema etkinliklerinin yapılabileceği kapalı salon,
- Kişi başına en az 1.2 metrekare alan düşen, en az 100 kişilik gece kulübü, diskotek veya benzeri eğlence imkanı veren ayrı bir salon,
- En az 40 metrekare büyüklükteki aletli jimnastik, aerobik veya bilardo salonu, alarm sistemi bulunan sauna, türk hamamı, mini golf, tenis veya voleybol sahası, bowling salonu, go-kart pisti, kayak ve deniz sporları, squash salonu veya benzeri imkanlar sağlayan ünitelerden en az üç adedi,
- Pasta ve içki servisi verilen en az 100 kişilik salon,
- En az beş çeşit türk yemeğinden oluşan bir münunün de sunulduğu ikinci bir lokanta,⁵²
- Telefon, faks, bilgisayar vb. büro hizmetlerine yönelik çalışma salonu,
- Kafeterya ve snack bar ünitelerinden en az üç adedi.

Beş Yıldızlı Oteller; yerleşme durumu, yapı, tesisat, donatım, dekorasyon ve hizmet standardı olarak üstün özellikler gösteren, dört yıldızlı otel için aranılan şartlarla birlikte aşağıda belirtilen nitelikleri taşıyan en az 120 odalı otellerdir.

- Müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat sayısının birden fazla olması halinde otelin kapasiteyle orantılı müşteri asansörleri ile servis merdiveni veya asansörü,

⁵² Şehnaz Demirkol ve Diğerleri, a.g.e., s.93

- Oda sayının en az %20'si park yeri imkanı olan garaj veya üzeri kapalı otopark,
- Uydu veya video yayınları imkanı,
- Bay ve bayan kuaförü,
- Banyolarda küvet, resepsiyonla bağlantılı telefon,
- 24 saat oda servisi,
- Turizm amaçlı satış üniteleri.⁵³

⁵³Şehnaz Demirkol ve Diğerleri, a.g.e. s.94

İKİNCİ BÖLÜM

HİZMET İŞLETMELERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE ORGANİZASYONU

Günümüzde, büyük oranda küreselleşme olgusunun etkisiyle değişime uğrayan küçük ve orta ölçekli işletmelerin bilgi deposu konumundaki muhasebe bilgi sistemlerinin ve bu sistemin en önemli parçası olan muhasebe organlarının yönetime, alacakları kararlarda yardımcı olabilme yeterliliği, işletmelerin karar mekanizmasında önemli faktör konumuna gelmektedir. Çünkü yönetim, alacağı kararlara yön veren bilgileri muhasebe organizasyonlarından temin eder ve muhasebe organizasyonlarınca üretilen bilginin niteliği, alınacak kararların isabet derecesinde tek belirleyici faktör olmaktadır. Dolayısıyla günümüz işletme yapılarında öne çıkan iletişim, karar alma ve muhasebe departmanı ilişkilerinin incelenmesi ile geliştirme sürecini devam ettiren işletmelerin önümüzdeki yıllarda nasıl bir konumda olacakları konusunda fikir sahibi de olunacaktır.⁵⁴

Muhasebenin işletmede meydana gelen değişimlerden haberdar olabilmesi ve bu değişimlere ayak uydurabilmesi için bilgiyi etkin bir şekilde kullanması ile mümkün olacaktır. Bilginin etkin bir şekilde kullanılmasıyla birlikte bilgi, işletme içindeki süreçleri ve yenilikçi örgütsel üstünlükleri destekleyerek etkin üstünlük sağlamaktadır. Bu sayede muhasebeler çevresel değişimlere ayak uydurabilirler ve üst yönetimini istek ve beklentilerini karşılayabilirler. Bu da muhasebenin stratejik bir başarı elde etmesini sağlayacaktır. Kısacası, bilginin etkin bir şekilde kullanılarak stratejik bir başarının elde edilebilmesi yenilikçi bir kültüre dayalı bilgi paylaşımını sağlayan bir örgüt kültürünü gerekli kılmaktadır.⁵⁵

Muhasebe organizasyonun etkili bir şekilde kurulabilmesi için, muhasebe sistemini açıklamak gerekmektedir. Buna göre finansal muhasebe, işletmenin varlık, borç ve sermaye yapısı hakkında işletme dışı gruplara bilgi sunar. Bu muhasebe sistemi aynı zamanda, bir hesap dönemine ait faaliyet sonuçlarını, özsermaye değişimlerini ve nakit akışını raporlar. Kredi kurumları, mevcut ve potansiyel ortaklar, çalışanlar ile kamuoyu iş işletme ile ilişkilerinde alacakları kararlarda bu raporlardan yararlanırlar.

⁵⁴ Mahmut Yardımcıoğlu, “Muhasebe Departmanından Elde Edilen Bilgilerin İşlevi ve Önemi: Kahramanmaraş Tekstil Sektöründe Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:20, 2006, s.75, 76

⁵⁵ Ahmet Tokaç, Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi, 1.Baskı, İstanbul: Tunca Kitabevi, 2006, s.45

Gerek finansal muhasebe gerekse de işletme içi analiz maliyet bilgilerine gereksinme duyar.⁵⁶

Maliyet muhasebesi, üretim ve satışı yapılan mamül ve hizmetlere ait direkt ve endirekt maliyetlerin çeşitli unsurlarının saptanması, tanımlanması, ölçülmesi, raporlanması ve analizine yöneliktir. Maliyet muhasebesi sisteminin ana amacı, planlama, kontrol ve kaynak geliştirme sürecinde yönetime gerek finansal gerekse de finansal olmayan bilgilerin sunulmasıdır.⁵⁷

Bu bağlamda muhasebe ve organizasyon ilişkisini genel anlamıyla, organizasyon, işlerin veya faaliyetlerin aksamadan yürütülmesini sağlamak için yapılan düzenlemeler, oluşturulan kurumsal yapı, örgüt ya da hazırlanan ilkeler olarak ifade edilebilir. Yani, organizasyon belirli bir amaca, plana ve kontrole uygun kendi yapısı içerisinde organlara bölünebilen ve bu organları bünyesinde kapsayan bir bütündür.

Buna karşılık, muhasebe bölümü kayıt tutma ve raporlama fonksiyonu ile ilgili olarak gereksindiği tüm bilgileri toplar. Bu bölüm, her bir faaliyet departmanından, satışlar, maliyet ve işçilikler, giderler ve kredili satışlardan yapılan tahsilatlara ilişkin bilgileri ele alır. Bu bilgiler, kayıtlanır, sınıflanır, özetlenir, raporlanır, analiz ve yorumlanarak kullanılmak üzere işletmenin kayıtları içinde saklanır. Muhasebe bölümünde, faaliyet bölümlerinde toplanan bilgiler yanısıra, işletmeyle ilgili, tahsilat, tediye, alacaklar, stoklar, satışlar, amortismanlar vb. tüm diğer mali karakterdeki olaylara ilişkin bilgiler de toplanır.

Muhasebe bölümünün en önemli görevlerinden biri, bilginin analiz edilmesi ve ilgili yerlere sunulmasıdır. İkinci derecedeki bilgiler, türlerine ayrılmalı ve sadece gerektiğinde ilgili olan yerlere, ilgili kişilerin kararlarında kullanılmak üzere sunulmalıdır.

Örneğin, ön büro şefi, yiyecek maliyeti ile ilgili değildir, ancak yiyecek hazırlama bölümü şefi tahmini doluluk oranlarıyla ilgili olacaktır. Bu nedenle, bir bakıma yönetim bilgi sistemini yöneten ve bilgilerin çoğunu toplayan muhasebe bölümü, değişik yönetim düzeylerinde kararlar alan yöneticilerin alacakları kararlarda

⁵⁶ Rüstem Hacıüstemoğlu ve Münir Şakrak, “Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar”, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002, s.2

⁵⁷ Rüstem Hacıüstemoğlu ve Diğerleri, a.g.e., s.2

gereksinim duydukları bilgileri zamanında, istenilen nitelikte ve doğru olarak temin etmek zorunluluğuyla karşı karşıya kalan bir bölüm olmalıdır.⁵⁸

Bu iki genel tanımdan da anlaşılacağı üzere, organizasyon ve muhasebe kavramları iç içedir. Dolayısıyla, muhasebe organizasyonu ise, yer ve zamana göre oluşturulan kendi içerisinde uyumlu, esnek ve güvenle ögelere bölünen ve bütün bu ögeleri aynı türden özüne kapsayan, amaca, plana ve denetime uygun bir bütün olarak tanımlanabilir. Böylece muhasebe organizasyonu bir muhasebe örgütünün oluşturulması olarak ifade edilir.

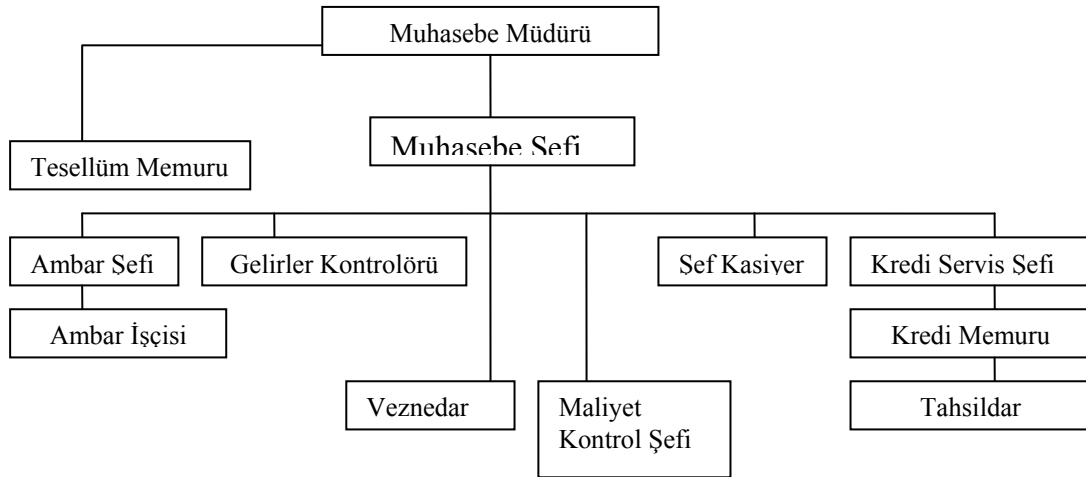
Çalışma yapılan konu hizmet işletmeleri ve onun bir türü olan konaklama işletmesi olması dolayısıyla oluşturulacak muhasebe organizasyonu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tek düzen hesap planına ve tanımlarına uygun bir çerçevede turizm faaliyetlerine özgü bir “uydu” gibi dönen istatistiki araç⁵⁹ olacak şekilde düzenlenmelidir. Muhasebe organizasyonunda, işletmede kullanılacak muhasebe belgeleri, muhasebe defterleri, hesap planı ve sonuçların nasıl çıkarılacağı düzenlenir. Çıkarılan bu sonuçların tahlili ve değerlendirilmesinin nasıl yapılacağı, bunların nasıl raporlanacağı bunların belirlenir. Muhasebe bilgi çıkışının hangi bölümlerden nasıl geleceği ve nasıl gideceği saptanır. Muhasebeye ilişkin planlamanın nasıl yapılacağı, istatistiki verilerin nasıl değerlendirileceği belirlenir. Geçmiş döneme ait bütün belgelerin nasıl sınıflanarak dosyalanacağı ve saklanılacağı düşünülür. İşte özet olarak belirtilen bu işler muhasebe organizasyonu içinde ele alınır ve düzenlenir.⁶⁰

⁵⁸ Ali Kartal, “Konaklama İşletmelerinde Yönetmel Planlama ve Kontrol Sistemleri”, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayını, Eskişehir: 1.Baskı, 2000, s.22

⁵⁹ Dimitrios Buhalis and Carlos Costa, Tourism Management Dynamics, London: Elsevier Butterworth Heinemann, 2006, 235

⁶⁰ Fatih Coşkun Ertay, s. 103, 104

Bir otel işletmesinin muhasebe organizasyon şeması aşağıdaki gibidir.



Şekil 2.1. Konaklama İşletmesi Muhasebe Departmanı Organizasyon Şeması (Kaynak: Murat Azaltun ve Ergün Kaya, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, 2.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2006, s.39)

2.1. HİZMET İŞLETMELERİNDE KULLANILAN MUHASEBE BELGELERİ

Muhasebenin temel kavramlarından birisi tarafsızlık ve belgelendirme kavramı olup bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılmasını gerektirir. Bu kavram çerçevesinde belge; gerçekleşen bir işlemi kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi açılardan saptayan, tanımlayan ve kanıtlayan yazılı bir nesne olarak tanımlanabilir.⁶¹

Muhasebe kayıtlarının esasları belgelerdir. Yevmiye defterine herhangi bir işlem kaydedilirken mutlaka bir belgeye dayanması gerekir. Belgeler muhasebe kayıtlarının kanunlar nazarında geçerliliğini sağlayan objektif kanıtlardır. Vergi usul kanunun 227. maddesine göre; üçüncü kişilerle olan ilişkilere ve işlemlere ait olan muhasebe kayıtlarının belgeler ile kanıtlanması (tevsik edilmesi) zorunludur.⁶²

İşletmelerde birtakım ticari faaliyetler gerçekleşmekte ve bu faaliyetler sonucunda işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişimler olmaktadır. Örneğin,

⁶¹ Suphi Aslanoğlu, Muhasebe Biliminde Belge, Belge Düzeni ve İşletmeler Açısından Önemi , Vergi Raporu Dergisi, Yıl:2008, Sayı: 100, s.22

⁶² Gürbüz Gökçen, Genel Muhasebe, İstanbul: Beta Basım, 2007, 1.Bası, s.215

ticari mal alış ve satışı, her türlü ödemeler, yatırım işlemleri, her türlü tahsiller, senet alma veya verme gibi bütün işlemler ticari faaliyetlerdir. Muhasebede yapılacak ilk iş, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan ve para ile ifade edilebilen bu işlemleri tespit etmektedir. Bunlar muhasebede ticari faaliyetler olarak adlandırılır.

Her türlü faaliyetin muhasebeleştirilmesi gereklidir. Ancak, bazı ticari faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi hemen gerekli olmayabilir. Örneğin, mal satın almak için sipariş verilmesi gibi bir işlemin sadece sonucunun muhasebeye yansıtılması yeterli olabilir.

Muhasebede söz konusu tüm ticari faaliyetlerin ilgili hesaplara kaydı için, her bir faaliyetin varlığını kanıtlayıcı yazılı bir nesneye ihtiyaç vardır. İşte, bir ticari faaliyeti, kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi açılardan saptayan ve kanıtlayan yazılı nesnelere “belge” yani “muhasebe belgesi” denilir. Muhasebede yapılan her kayıt bir belgeye dayanmak zorundadır.

Buna göre, muhasebede belgelerin en temel görevi, ticari faaliyetlerin meydana gelişini yazılı olarak kanıtlanmasıdır. Bu temel görevin yanı sıra, ticari faaliyetleri tarih sırasıyla arşiv yapmak ve saklamak görevleri de vardır. Ayrıca, muhasebe belgeleri gerekli görüldüğü zaman kanıt olarak da kullanılabilir.⁶³

2.1.1. Muhasebede Belgeleme İlkeleri

Güvenilir bir muhasebe kaydının sağlanması bakımından bu konudaki yazında ve uygulamada bazı ilkeler gelişmiştir. İşletmede belge düzeninin kurulmasında bu ilkelerden yararlanılır.

- Her kayıt bir belgeye dayanmalıdır.
- Karışıklığı ve duplikasyonu önlemek için kaydın dayandığı belge kesin olarak belirlenmeli, çünkü bir işlem için birden fazla belge söz konusu olabilir, çek listesi ve banka ekstresi gibi;
- Belge üzerinde hiçbir şey okunmaz hale getirilmemeli, gerekli değişik parafe edilerek gösterilmeli,
- Belge üzerinde ilgili hesaplar belirtilerek ön kayıt sağlanmalı,

⁶³ Fatih Coşkun Ertay, İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği, Ankara: Seçkin, 2002, s.21

- Muhasebe kaydından sonra belge üzerine işaret konarak, belgenin kayda geçmemesi veya birden fazla geçmesi önlenmeli,
- Aynı işlemin fazla olması halinde ‘toplu bir belge’ düzenlenerek rasyonel çalışma düzeni sağlanmalı, örneğin malzeme çıkışları için bir mahsup fişi düzenlenmesi gibi,
- Belgelerle ilgili işlemlerde kolaylık ve hataların önlenmesi için, farklı renklerde olmalı, numaralanarak tasnifli olarak ve kolayca erişilebilecek şekilde arşivlenmeli,
- Tüm belgeler yetkili tarafından imza, hazırlayan tarafından ise paraf edilmelidir.⁶⁴

2.1.2. Muhasebe Belgelerinin Saklanması

Belgelerin kanıt fonksiyonunun bulunması ve muhasebe kayıtlarına esas teşkil etmesi nedeniyle saklanması gerekir. Nitekim, VUK’na göre tutulması zorunlu defter ve belgelerin kullanıldıkları ve düzenledikleri yılı takip eden takvim yılının başından itibaren 5 yıl, TTK’ya göre ise 10 yıl süreyle muhafaza edilmesi zorunludur. Belgelerin saklanması ve istenildiği zaman kolayca erişilmesi için, işletmenin büyüklüğüne göre değişmekle birlikte, işletmede bir arşiv oluşturulması gerekir. Arşivleme sistemi, ilerde ortaya çıkabilecek olası problemler açısından son derece önemlidir. Düzgün bir şekilde yapılan arşivleme ile gerekli olduğu anda belgelere kolayca ulaşmak mümkün olabilecektir.⁶⁵

2.1.3. Muhasebe Belgelerinin Yasalardaki Yeri

Muhasebe kayıtlarında kullanılan belgeler yasalarda da belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nda sayılı belgeler vergi mükellefinin özellikle gelir ve giderleri ile ilgili tüm kayıtlarının ve vergi beyanlarının kanıtlanması için kullanıldığı gibi, vergi iadesi yönünden de mükellefin beyanının denetimi için kullanılmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu ise belgeleri tacir ve üçüncü şahısların menfaati açısından ele almıştır. Ticaret Kanununa göre belgeler işletme sahibi tacirin, şirketlerde şirketin ve ortaklarının birbirleriyle ve üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ve ticari işletmenin iç bünyesinin işleyişinde bir ispat aracı olarak

⁶⁴ http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_belge.htm

⁶⁵ Suphi Aslanoğlu, a.g.m., s.26

kullanılmaktadır. Amaç ticari işletmenin ortaklarının ve üçüncü kişilerin menfaatlerinin korunmasıdır.

Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan belgelerin kullanış yeri, şekli ve tabi olacakları hükümler konusunda ayrıntılı hükümler getirmemiş, sadece genel ifadelerle yetinmiştir. Buna karşılık Vergi Usul Kanunu belgeleri ayrıntılı ve daha somut bir şekilde ele almıştır. Vergi hukuku yönünden kar ve zararın belirlenmesinde Vergi Usul Kanununda sayılan belgeler delil niteliği taşır. Bu belgeler V.U.K.'nın 227 ile 242. maddelerinde açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanununda ve ilgili tebliğlerden sayılan belgeler şunlardır:

- Fatura (Md.229)
- Sevk İrsaliyesi (Md.230/5)
- İrsaliyeli Fatura (VUK Tebliğ No: 211)
- Perakende Satış Vesikaları (Md.223)
- Gider Pusulası (Md.234)
- Müstahsil Makbuzu (Md.235)
- Serbest Meslek Makbuzu (Md.236)
- Ücret Bordrosu (Md.236)
- Taşıma İrsaliyesi (Md.240)
- Yolcu Listesi (Md.240)
- Günlük Müşteri Listesi (Md.240)
- Muhabere Evrakı (Md.241)
- Diğer Belgeler (Md.242)
- Adisyonlar (VUK Tebliğ No:185-122)
- Reçete (VUK Tebliğ 211)

Vergi Usul Kanunu 159 seri nolu tebliğinden fatura, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının 01.01.1985 tarihinden itibaren noter tasdikli olarak kullanacakları; isteyen mükelleflerin noter tasdikli, isteyenlerin Bakanlıkça belirtilen matbaalarda bastırılmış belgeleri düzenleyebilecekleri belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu mükerrer 257. maddesinin ikinci fıkrası gereğince, “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik” 02.02.1985 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış ve

anlaşmalı matbaalara bastırılacak belgeler için uygulanacak esaslar tespit edilmiştir. Kullanılacak belgelerin boyutları da bu yönetmelikte belirlenmiş, konuya ilişkin diğer tebliğlerinde ise gerek anlaşmalı matbaalara bastırılacak, gerekse noter tasdikli olarak kullanılacak belgelere ilişkin esaslar açıklanmıştır.

Bu tebliğlere göre Vergi Usul Kanununa göre mükellefler tarafından kullanılan fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli yazar kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri) sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve oteller için günlük müşteri listeleri 01.03.1985 tarihinden itibaren anlaşmalı matbaalarca basılmış veya notere tasdik ettirilmiş olarak kullanılacaktır. Anlaşmalı matbaalara bastırılmamış notere tasdik ettirilmemiş belgelerin kullanılması halinde bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 164. no'lu Genel Tebliği'ne göre "Genel ve Katma Bütçeli İdarelere, il özel idarelerine, Belediyeler ve Köy İşleri ile bunların teşkil ettikleri birliklere ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müessese ile 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkından Kanun hükmünde kararnamenin 2. maddesinde tanımı yapılan Teşebbüs, Teşekkül, Kuruluş, Müessese Bağlı Ortaklık, İştirak ve İşletmeler tasdik mecburiyetine tabi olmaksızın Vergi Usul Kanunun ilgili hükümlerine göre yukarıda sayılan belgeleri düzenleyeceklerdir. Ancak bu kuruluşlar kullanacakları belgelerin üzerine "Vergi Usul Kanunu Yönetmelik Hükümlerine Tabi Değildir" ibaresini kaşe ile basacaklar veya matbaa baskısı ile belirteceklerdir.

Muhasebe kayıtlarında her iki kanunda da (VUK ve TTK) belirtilen belgeler kullanacaklardır. Bu ihtilaf sırasında konusuna göre daha esas olan belge dikkate alınacaktır. (Örneğin vergi matrahı ile ilgili bir ihtilafta fatura, gider makbuzu; alacak ile ilgili ihtilafta fatura ve tahsilat makbuzu veya banka dekontu vs. gibi)⁶⁶

2.1.4. Başlıca Muhasebe Belgeleri

Muhasebe belgeleri çok çeşitlilik arz edebilir. Öncelikle belgeleri oluşumuna göre yapay ya da doğal belge olması itibarıyla ayrılarak tanımlanacaktır.

Doğal Belge: Mali nitelikteki işlemler sonucunda kendiliğinden oluşan belgeler, doğal belgeler olarak gruplanabilir, örneğin, alış-satış faturası, banka dekontu,

⁶⁶ Doğan Argun, Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlerinde Muhasebe Organizasyonu, İstanbul; Alfa 2001,s.21,22.

gider makbuzu v.b. belgeler. Bu tür belgeler, işletmenin üçüncü kişilerle olan mali nitelikteki işlemlerinden doğduğundan, dış belgeler, orjinal belgeler veya ekstern belgeler olarak da adlandırılmaktadır. Muhasebede kayıtların çoğunluğu doğal belgelere dayanmaktadır.

Doğal belgeler, işletmelerin, üçüncü kişilerle arasındaki mali nitelikteki işlemleri için düzenlenen ve içermesi gereken bilgileri yasalarda belirtilmiş olan belgelerdir. Diğer bir deyişle işletme tarafından düzenlenip karşı tarafa verilen ya da karşı taraftan alınan belgelerdir. Ticari yaşamda kullanılan belgelerin büyük bir bölümünü doğal belgeler oluşturmaktadır.

Doğal belgeler de kendi aralarında harici ve dahili belgeler olmak üzere gruplandırılabilir. Harici belgeler dışarıdan gelen belgelerdir. Alış faturaları, banka dekontları bu tür belgelere örnek olarak belirtilebilir. Dahili belgeler ise işletme içinde oluşan, ticari işletmelerin kendilerinin düzenledikleri ve karşı tarafa verdikleri belgelerdir. Satış faturası v.b. gibi.

Doğal belgeye örnek belgeler aşağıda belirtilmiştir :

- Fatura
- Sevk İrsaliyesi
- Taşıma İrsaliyesi
- Yolcu Listeleri
- Günlük Müşteri Listeleri
- Adisyonlar
- Hak Ediş Belgesi
- Perakende Satış Fişi
- Gider Pusulası
- Mühtahsil Makbuzu
- Serbest Meslek Makbuzu
- Çek
- Senet
- Ücret Bordrosu⁶⁷

⁶⁷ Hanifi Ayboğa, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, İSMMM MO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 56, 2001, s.54, 55

- Vergi ve Sigorta Primi Beyanname ve makbuzları
- Banka hesap özetleri
- Döviz Alış- Satış Bordrosu
- Gider ödeme fatura ve makbuzları

Yapay Belge: Doğal bir belgenin bulunmadığı durumlarda, muhasebe kaydının yapılması için işletme içinde düzenlenmiş , işletmenin iç işlemlerini izlemek ve doğal belge düzenlenmesi mümkün olmayan hallerde düzenlenen, yasalarca içerikleri belirlenmemiş belgeler yapay belgelerdir. Yardımcı belgeler veya işletme içi belgeler olarak da adlandırılan bu tür belgelerin bizzat işletme içinde bulunan ilgili kişi tarafından düzenlenmesi söz konusudur; örneğin, toplayıcı kayıt belgeleri, envanter listeleri ve tutanağı, amortisman defteri ve listeleri, madde ve malzeme giriş - çıkış fişleri, stok kartları , muhasebe fişleri , icmal listeleri vb .⁶⁸

Tüm İşletme Türlerinde Kullanılan Belgeler: Bu sınıfta yer alan belgeler hizmet işletmeleri tarafından kullanılması yanında, diğer sektörlerdeki hizmet sektörlerinde de faaliyet gösteren işletmelerin, mali nitelikli işlemlerini kayıt altına almak için kullandığı belgelerdir.

Fatura: Fatura, VUK.'nun 229. maddesine göre “satılan emtia ya da yapılan iş karşılığında müşterilerin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır” şeklinde tanımlanmaktadır.

Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur.

- a. Faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası,
- b. Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;
- c. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;
- d. Malın veya işin nevi, miktarı fiyatı ve tutarı;
- e. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası (malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması

⁶⁸ Hanifi Ayboğa, a.g.m. s. 53

halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi veya taşıtta bulundurulması şarttır.)

Malın bir mükellefin birçok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231. Madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerden malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıtırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.⁶⁹

Bu bölümde hizmet işletmelerinde kullanılan muhasebe belgelerine değinileceğinden, hizmet işletmelerinin türleri olan konaklama işletmeleri ve seyahat işletmelerindeki düzenlenen faturalarda;

Konaklayan kişi sayısı, oda sayısı, müşterinin otele giriş ve çıkış tarihleri, pansiyon durumu, varsa ekstra harcamalar, ücretsiz (free) kişi veya oda sayısı, varsa iskonto miktarı katma değer vergisinden değişik oranlar söz konusu ise matrahlar ve vergi tutarları, rezervasyon numarası, gibi bilgiler yer alır.⁷⁰

Vergi Usul Kanunun 231. maddesine göre faturanın düzenlenmesinde aşağıdaki kurallara uyulur;

a. Faturalar sıra numarası ile teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube ve kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir.

b. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.

c. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.

⁶⁹Fatih Coşkun Ertaş, a.g.e, s.23,24.

⁷⁰ Doğan Argun, a.g.e, s.24.

d. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

e. Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün* içinde düzenlenir.

f. Bu kanunun 232'inci maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. (Ancak bu sorumluluk, aynı maddenin 2'nci fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz) Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.⁷¹

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
- Serbest meslek erbabına;
- Kazancı basit usulde tespit olunan tüccarlara;
- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
- Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 670,00-TL.*'sını geçmesi veya bedeli 670,00.-TL.*'sından az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.⁷²

* 25.12.2003-5035/48-1 ile “on gün” deyimini, “yedi gün” olarak değiştirilmiştir.

⁷¹ V.U.K. Md.231

* 2009Yılı için

* 2009 Yılı için

⁷² V.U.K.Md.232

Yabancı ülkelerden gelen yabancı dilde düzenlenmiş bulunan faturaların defterlere kaydedilebilmesi için, düzenlenmiş olduğu ülkede bulunan yurtdışı temsilciliklerimize veya Türkiye’de tercüme ettirilerek noterlere onaylatırma zorunluluğu ortadan kalkmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nun 231. maddesine göre fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenir. Seyahat acentası (tur operatörü) açısından hizmetin yapıldığı tarih yasalarda belirlenmemiştir.⁷³

Konaklama işletmelerinde gelen faturalar,

- Yiyecek faturaları,
- İçecek faturaları,
- Diğer mal ve hizmet satın alınan kurumlar tarafından düzenlenen faturalar’dır.⁷⁴

Konaklama işletmeleri tarafından düzenlenen faturalar ise,

- Yurtiçi ve yurtdışı müşterilere düzenlenen faturalar,
- Yurtiçi ve yurtdışı seyahat işletmelerine düzenlenen faturalar,
- Diğer faaliyet ve hizmetlerle ilgili olarak düzenlenen faturalar’dır.

Sevk İrsaliyesi-Taşıma İrsaliyesi: V.U.K. 230/5 maddesine göre, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından veya taşıttırıldığı hallerde satıcının; teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının taşınan veya taşıttırılan mallar ile ilgili olarak düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması gereken belgedir.

V.U.K. 240/A maddesine göre, ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler, naklettikleri eşya için irsaliye kullanmak zorundadırlar.⁷⁵ Faturada bir

⁷³ Doğan Argun, a.g.e, s.26, 27.

⁷⁴ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.225

⁷⁵ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.226

malı veya hizmeti hem satın alan, hem satan söz konusu iken, irsaliyede sadece malı teslim eden ve teslim alacak olan söz konusudur.⁷⁶

İrsaliyeli Fatura: Sattıkları mallar dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 231 inci maddesinin 5 numaralı bendinin mükelleflere tanıdığı, malın tesliminden itibaren faturanın yedi gün içinde düzenlenmesi imkanından vazgeçilerek bu yükümlülüğü derhal yerine getirmek isteyen mükellefler, fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı ayrı düzenlenmeksizin diledikleri takdirde, irsaliyeli fatura düzenleyebileceklerdir.⁷⁷İrsaliyeli fatura düzenlemekle, sevk irsaliyesi ve fatura düzenlemeye gerek kalmamaktadır.⁷⁸

Perakende Satış Vesikaları: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri aşağıdaki vesikalardan herhangi biri ile tevsik olunur.

- Perakende satış fişleri;
- Makineli kasaların kayıt ruloları;
- Giriş ve yolcu taşıma biletleri;⁷⁹
- 3100 sayılı kanun uyarınca ödeme kaydedici cihazlar tarafından verilen satış fişleri,
- Adisyon tipi perakende satış fişlerinden oluşmaktadır.⁸⁰

Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenleme tarihi ve alınan paranın miktarı ile gösterilir.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha ile olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkradan belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir.⁸¹

⁷⁶Emriye Akçayol, Konaklama İşletmelerinde Belge Düzeni ve Uygulanacak Cezalar, Sirküler Rapor, Ankara; Türmob Yayınları, Süreli Yayın, Sayı: 2003-10, Eylül 2003, s.13

⁷⁷ Emriye Akçayol,a.g.e, s.15.

⁷⁸ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.226

⁷⁹ V.U.K. Md.233

⁸⁰ Emriye Akçayol, a.g.e., s.15

⁸¹ V.U.K. Md.233

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak zorunda olan çiftçiler fatura vermek zorunda olmadıkları satışlarını yukarıda sayılan belgelerden herhangi biri ile tevsik etmek zorundadırlar.

204 seri nolu VUK genel tebliği ile; mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen haddi aşmayan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişleri gider belgesi olarak kabul edilmiştir. Ancak bunlar işletme için temek girdi niteliğinde ise perakende satış fişleri ile gider yazılamayacaktır. Örneğin bir fabrikaya veya konaklama işletmesinde mutfakta kullanılmak üzere alınan tüpler karşılığında düzenlenen yazar kasa fişi veya perakende fişi bedelin gider yazılmayıp matrahtan indirilebilmesi için yeterli değildir. Öte yandan taksi işleten mükelleflerden alınan perakende satış fişleri gider belgesi olarak kabul edilmektedir (275 seri nolu VUK Genel Tebliği).⁸²

Gider Pusulası: Gider pusulası; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler ve onlardan aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.⁸³

Gider pusulası işin mahiyeti, cinsi, adedi, fiyatı, tutarı, toplamı, tevkif edilen vergi oranı ve net tutarı, işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadları (tüzel kişilerde unvanları), adresleri, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, seri ve müteselsil sıra numarası ve düzenleme tarihine ilişkin bilgileri ihtiva eder ve iki nüsha olarak düzenlenerek bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir. Bu şekilde düzenlenen gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.⁸⁴

⁸² Emriye Akçayol, a.g.e, s.15,16.

⁸³ VUK Md.234

⁸⁴ Emriye Akçayol,a.g.e, s.18.

Gider pusulaları, seri ve sıra numarası ile teselsül ettirilir.⁸⁵

Gider pusulası uygulamasında işletmelere vergi sorumlusu olarak bazı mükellefiyetler yüklenmektedir. Gider pusulası ile ödeme yapan işletmeler, 4842 sayılı kanun ile 01.01.2004 tarihinde itibaren 4842 sayılı kanun ile 01.01.2004 tarihinden itibaren fon payı uygulamasına son verilmesi nedeniyle bu tarihten sonra yapacakları ödemelerden sadece Gelir Vergisi kesintisi yapacaklar ve bunlar muhtasar beyanname ile vergi dairesine ödeyeceklerdir. Yapılacak stopajın oranı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmekte olup halen,

a) Havlu, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her nevi nakış işleri, ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek ve benzeri emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden %2,

b) Değerli kağıt ve damga pulu satışlarından komisyon üzerinden bedelleri üzerinden %20,

c) Diğer hizmet alımları için %10'dur. "a", "b" ve "c" alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması durumunda %10 olarak uygulanır.

Müstahsil Makbuzu: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve ibraz olunur.

Çiftçiden avans üzerine yapılan mübayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir.

Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgiler bulunur:

- a) Makbuz tarihi;
- b) Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi;

⁸⁵ VUK Md.234

- c) Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgah adresi;
- d) Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli⁸⁶

Müstahsil makbuzları hiçbir resim ve harca tabi değildir. Ayrıca, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.⁸⁷

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer. İki örnek olarak düzenlenmesi gereken müstahsil makbuzunun noter tasdikli olması veya anlaşmalı matbaalarda bastırılmış olması gerekir.⁸⁸

Serbest Meslek Makbuzu: Serbest Meslek Makbuzu, serbest meslek erbabının meslek faaliyetine ilişkin olmak üzere yaptığı her türlü tahsilatı belgelemek için düzenlemek ve kullanmak zorunda olduğu bir belgedir.⁸⁹VUK'un 236. maddesinde serbest meslek makbuzu şu şekilde tanımlanmaktadır. Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteride bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.⁹⁰

Serbest makbuzlarına:

- a) Makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
- b) Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;
- c) Alınan paranın miktarı;
- d) Paranın alındığı tarih;

Yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.

Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.⁹¹

Ücret Bordrosu: V.U.K. 238. maddeye göre, işverenler her ay ödedikleri ücretler için, ücret bordrosu tutmak zorundadırlar. Ancak, vergiden muaf olan ücretler için ile görüntü ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro düzenlenmesi zorunlu değildir. Bir bakıma ücret bordrosu, brüt ücretten net

⁸⁶ VUK Md.235

⁸⁷ Fatih Coşkun Ertaş,a.g.e, s.27

⁸⁸ Emriye Akcayol,a.g.e, s.20

⁸⁹ Fatih Coşkun Ertaş, a.g.e, s.27

⁹⁰ VUK.Md.236

⁹¹ VUK.Md.237

ücretin hesaplandığı, ücreti ödeyen tarafın düzenlenen ve ücreti alana imzalatırılan belgedir.⁹²

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

Ücret bordroları veya bordro yerine geçen vesikaların herhangi bir anlaşmalı matbaaya bastırılması veya noter tasdikli olması gerekmez.⁹³

Sektöre Özgü Belgeler: Burada aktarılacak belgeler sektöre özgü belgelerdir. Türleri,

Günlük Müşteri Listeleri: Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlerler ve işletmede bulundururlar.

Bu listelerde;

- Mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi,
- Oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti
- Düzenleme tarihi bulunması zorunludur.⁹⁴

Bazen konaklama yerlerine gelen müşteriler seyahat acenteleri vasıtasıyla gelmekte ve konaklama işletmesi açısından hizmet konaklayana verilmekle birlikte asıl müşteri de seyahat acentesi olmaktadır. Bu tür durumlarda, konaklama işletmesi konaklama işletmesi ile seyahat acentesi arasındaki anlaşmaya bağlı olarak günlük müşteri listeleri ayrı ayrı, konaklayanların ismi yerine seyahat acentesinin isminin yazılması yeterlidir.⁹⁵

Bu listelerin ya anlaşmalı matbaalarca bastırılmış olması veya bir aslının noter tasdikli olması gerekir. Ancak konaklama işletmeleri bu belgenin yerine geçmek üzere günlük olarak Oda Sayım Cetveli düzenlemektedir.

⁹² Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.228

⁹³ Emriye Akcayol,a.g.e, s.20

⁹⁴ Emriye Akcayol,a.g.e, s.19,20

⁹⁵ Turizmcinin Vergi Rehberi, Türsab Kültür Yayınları, İstanbul: Eylül 2005, s.4

Günlük müşteri listeleri işin özelliği gereği belli zaman dilimleri dikkate alınarak düzenlenmektedir. Maliye Bakanlığınca konuya ilişkin çıkarılan 91/4 sıra nolu Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesi ile otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerlerinde günün 13:00'de biteceği, dolayısıyla günlük müşteri listelerinin bu saatler arasında konaklayan müşterileri içereceği açıklanmış ve 13:00'den önceki bir saatte yapılan denetim sırasında kontrol edilen günlük müşteri listesinin, bir önceki güne ait olacağı belirtilmiştir. Bu durumda 01 Temmuz-02 Temmuz tarihi esas alındığında günlük müşteri listelerinin 01 Temmuz saat 13:00 ile 02 Temmuz saat 13:00 arasında otelde kalan müşterileri kapsamı ve 01 Temmuz tarihi itibarıyla düzenlenmesi gerekmektedir.⁹⁶

Adisyon: Adisyon, Vergi Usul Kanunun mükerrer 257. maddesine göre Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden 183 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1 Ağustos 1988 tarihinden itibaren düzenleme zorunluluğu getirilmiş belgedir. Söz konusu tebliğde adisyon, hizmet işletmelerinde sunulan hizmetin ve emtianın cins ve miktarını göstermek amacıyla düzenlenen bir belge olarak tanımlanmıştır. Belge düzenleme zorunluluğu, lokanta, bar, pavyon, kafeterya, pastane gibi masada servis yapılan yerleri kapsamaktadır.⁹⁷

Ancak 298 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 222 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmış ve adisyon düzenleme zorunluluğu bulunan işletmelerin kapsamı daha kesin bir şekilde belirlenmiştir.

Buna göre Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan gece klüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler, lokantalar kafeteryalar ve pastane gibi işletmelerin adisyon kullanmak mecburiyetinde olduğu ancak, self servis esasına göre işletilen lokanta, kafeterya gibi işletmeler, sadece çay, kahve ve meşrubat satımı yapan kahvehane, çay ocağı, çay bahçesi gibi işletmeler, basit usulde vergilendirilen hizmet işletmeleri ile tom boncuk veya özel kredi kartıyla takip edilen hizmetlerin verildiği tatil köyü, otel gibi konaklama işletmelerinin adisyon kullanmalarına gerek bulunmadığı da belirlenmiştir. Yalnız, 299 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile adisyon düzenleme mecburiyetinde olan işletmeler 298 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre adisyon

⁹⁶ Akcayol, a.g.e, s.20

⁹⁷ Turizmcinin Vergi Rehberi, a.g.e., s.5

düzenleme zorunluluğu bulunanlardan alkollü içki servisi yapanlarla sınırlandırılmıştır.⁹⁸

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere adisyon, sunulan hizmetin cins ve miktarını göstermek amacıyla düzenlenen bir belgedir. Buna göre, adisyonlarda en az aşağıdaki bilgiler bulunmaktadır.

- Mükellefin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, vergi dairesi ve vergi sicil numarası,
- Hizmetin ve emtianın cinsi ve miktarı,
- Adisyonun düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- Adisyonun basıldığı matbaa ile ilgili bilgiler.

Adisyonlar kopyalı en az iki örnek olarak düzenlenecektir. İlk örneği, fatura veya perakende satış fişi ile müşteriye verilecek ikinci örneği işletmede kalacaktır.⁹⁹

Voucher: Otel rezervasyonları ile ilgili olarak seyahat acentası tarafında müşteriye verilen bir hizmet belgesidir. Dört nüsha düzenlenir. İlk nüsha müşteriye verilir, ikinci nüsha seyahat acentasında kalır, üçüncü ve dördüncü nüshalar otele gönderilir. 4. nüsha fatura ile birlikte seyahat acentasına geri gönderilir. Bağımsız müşterilere verilen voucher'e müşteri adı soyadı yazılır. Gruplar için verilen voucher'e isim yazılmaz grup sayısı yazılır ve ikinci bir kağıda işin dökümü yapılır. Voucher'e hangi harcamaların acenta tarafından karşılanacağına ait bilgiler yazılır. Buna göre voucher, üzerinde yazılı olan bu hizmetlerin satın alınmasını sağlayan para değeri taşıyan bir belgedir. Voucher, hizmetin müşteriye sunulmasında kullanılır.¹⁰⁰

Döviz Alım Belgesi-Döviz Satım Belgesi: Yetkili müesseseler döviz alış ve satışlarda Vergi Usul Kanunu uyarınca, aşağıda belirlenen bilgileri taşıyan döviz alım ve satım belgelerini düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar.¹⁰¹

Konaklama Yeri Kayıt Defteri: Kimlik Bildirme Kanunu Uygulaması ile ilgili Yönetmelik gereği tutulan ve Konaklama belgesine göre müşteri kayıtlarının izlendiği defter.

Konaklama Belgesi: Otel müşterilerine ait bilgilerin yer aldığı belge.

⁹⁸ Turizmcinin Vergi Rehberi, a.g.e., s.6

⁹⁹ Fatih Coşkun Ertay, s.33,34

¹⁰⁰ Ertayrıl Çetiner, a.g.e., s.232

¹⁰¹ Ümit Ataman, Genel Muhasebe, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 6.Baskı, 2005, s.355

Folio: Müşteri harcamalarını gösterir hesap kartı.

Oda Sayım Cetveli: Tesisin boş ve dolu odaları ile, her odada kaç kişinin konakladığını, odaların kaçta satıldığını gösterir cetvel.

House Keeper Raporu: Boş ve Dolu odalar ile odalarda kalan müşterinin görüldüğü rapor.

Kasiyer Raporu: Gelir getiren departman hasılatlarının belirtildiği rapor.¹⁰²

2.2. HİZMET İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DEFTERLERİ

Defter tutma işletmelerde muhasebe organizasyonun bir ögesidir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 66. Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddelerinde defter tutmanın amacı kendi kanunları açısından tanımlanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesi “ Her tacir ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunun, borç ve alacak münasebetlerinin ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla ... defter tutmaya mecburdur...” diyerek defter tutmanın amacını açıklamıştır. Bu düzenleme muhasebe sisteminin bir bütün olarak hangi ilkelere uygun olması gerektiğini, ticari muhasebenin amaçlarını ve ticari muhasebeden beklenenleri açıklamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesinden defter tutmanın amacı şöyle belirtilmiştir.

Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterler vergi uygulaması bakımından aşağıdaki amaçları sağlayacak şekilde tutarlar:

- a) Mükellefin vergiyle ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- b) Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- c) Vergi ile ilgili işlemleri belli etmek,
- d) Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- e) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

¹⁰² Tesmer, Turizm ve Hizmet İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Eğitim Semineri Notları, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2002, s.8

Görüldüğü gibi, muhasebe uygulamaları büyük ölçüde vergi mevzuatından etkilenmektedir. Muhasebe uygulamalarına, Türk Ticaret Kanunu (TTK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve Katma Değer Vergisi (KDV) gibi yasalar etki etmektedir.¹⁰³

2.2.1. Defter Tutacak Tüccarlar

VUK'un 176 maddesine göre defter tutma bakımından tüccarlar iki sınıfa ayrılır:

1'inci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre;

2'inci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre;

defter tutarlar.¹⁰⁴

Aşağıda yazılı tüccarlar, 1'inci sınıfa dahildirler.

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 119.000,00-TL. veya satışlarının tutarı 168.000,00.-TL.'yi aşanlar;
- Birinci bentte yazılı olanların dışında işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hasılatı 67.000,00.-TL.'yi aşanlar;
- 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 119.000,00.-TL.'yi aşanlar;
- Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler işgali nevi'leri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);
- Kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.)
- İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.¹⁰⁵

¹⁰³ Mustafa Çanakçıoğlu, Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, 2.Baskı, İstanbul: Türkmen, 2000, s.41

¹⁰⁴ VUK.Md. 176

Birinci sınıf tüccardır.

Aşağıda yazılı olan tüccarlar II'nci sınıfa dahildirler.

- 177'nci maddede yazılı olanların dışında kalanlar;
- Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilenler.

Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar II'nci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler.¹⁰⁶

2.2.2. Tutulacak Defterler

Tüccarların tutacakları defterleri, tabi oldukları sınıflara göre iki grupta açıklanabilir.

Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler: V.U.K.'nın 182. maddesine göre, bilanço esasına göre tutulacak defterler şunlardır.

- Yevmiye Defteri (Günlük Defter)
- Defter-i Kebir
- Envanter Defteri¹⁰⁷

Yukarıda isimleri saymış olunan defter türleri aşağıda kısaca açıklanacaktır.

Yevmiye Defteri: Yevmiye defteri, I'nci sınıf tüccarların tutmak zorunda olduğu defterlerin başında gelmektedir. Yevmiye defteri I'nci sınıf tüccarların günlük olarak yaptıkları mali nitelikteki, kanunlarla belirlenmiş belgelerle günlük işlemlerin işlendiği defterdir. Yevmiye Defteri VUK ve TTK' da maddeler itibariyle düzenlenmiştir.

Yevmiye defteri, VUK'un 183. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve maddeler halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.

¹⁰⁵ VUK.Md. 177

¹⁰⁶ VUK.Md.178

¹⁰⁷ Ertuğrul Çetiner, a.g.e, s.235

Yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu olan diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler¹⁰⁸; olarak düzenlenmiştir.

Yevmiye defteri, TTK'nın 70. maddesinde de düzenlenmiştir. Buna göre yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muameleleri vesikalardan çıkararak tarih sırasıyla ve “madde” halinde tertipli olarak yazmaya mahsus defterdir.

Yevmiye maddelerinin en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır:

- Madde sıra numarası (Makine ile tutulan muhasebelerde mecburi değildir);
- Tarih;
- Borçlu hesap (Toplayıcı hesaplar kullanıldığı takdirde nihai yardımcı hesabın isminin tasrihi şarttır.);
- Alacaklı hesap (Toplayıcı hesaplar kullanıldığı takdirde nihai yardımcı hesabın isminin tasrihi şarttır.);
- Meblağ (Yardımcı hesaplara taksim edilenler, izaha sütununda gösterilmek şarttır.);
- Her kaydın dayandığı vesikaların nevi ve varsa tarih ve numaraları;

Yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur; şu kadar ki, vergi kanunlarına göre müteharrik yapraklı yevmiye defterlerinin kullanılmasına müsaade olduğu takdirde vergi kanunlarına uygun olmak şartıyla bu defterlerde kullanılabilir.

Yevmiye defterine geçirilecek kayıtlar haklı sebep olmaksızın, on günden fazla geciktirilemez.

Yevmiye defteri yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar noter ibraz edilip son kaydın altına noterce (Görölmüştür) sözü yazılarak mühür ve imza ile tasdik ettirmek şarttır.¹⁰⁹

Defteri Kebir: Defteri kebir diğer adıyla büyük defter, yevmiye defterine; hesaplar aracılığıyla; günlük olarak geçirilmiş işlemlerin; hesap başlıkları itibariyle tarih

¹⁰⁸ VUK.Md.183

¹⁰⁹ TTK.Md.70

sırası ile işlendiği defterdir. Yevmiye defterinde mali nitelikli işlemlerin borç alacak düzeni içinde nasıl yerine getirdikleri konusunda bilgi alınabilirken; defteri kebirde ise yevmiye defterinde borç alacak düzeni içinde kullanılan hesapların altında biriken işlemlerin toplu olarak görülebileceği bir defterdir.

Defteri kebir hakkında VUK ve TTK’da, yasal olarak düzenlemeye tabi tutulmuştur. Defteri kebir VUK’nun 184. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesapta toplayan defterdir.¹¹⁰

Türk Ticaret Kanununda ise Defteri Kebir 71. madde de düzenlenmiştir. Defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplanan defterdir.

Defteri kebirdeki kayıtların en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır.

- Tarih;
- Yevmiye defteri madde numarası;
- Meblağ;
- Toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri

Yukarıdaki maddenin üçüncü fıkrası hükmü defterikebir hakkında da tatbik olunur.¹¹¹

Yevmiye ve büyük defterde olduğu gibi, VUK’un 182. maddesine göre, envanter defteri de birinci sınıf tüccarlar yani bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler tarafından tutulması mecburi olan defterlerdir.

Envanter Defteri: Envanter defteri ile ilgili açıklamalar TTK’nın 72.maddesinde açıklanmış bulunmaktadır. Ayrıca, VUK’un 185. maddesinde de benzer niteliktedir. Hatta bir yönüyle anılan maddenin kısaltılmış şekli olarak da ifade edilebilir. Buna göre envanter defteri işletmenin açılış tarihindeki ve daha sonra da her iş yılı sonundaki envanterlerinin ve bilançolarının kaydedildiği defterdir. Buradaki iş yılı ifadesi 6 aydan az ve 12 aydan çok olmayan süreyi belirtmektedir. Hesap dönemi sonundaki envanter ve bilançonun tarihine de “bilanço günü” denilmektedir. Dolayısıyla

¹¹⁰ VUK.Md.183

¹¹¹ TTK.Md.71

envanter defteri, iş yılına göre ve genellikle yılda bir kez kullanılmaktadır. Diğer defterlerde olduğu gibi envanter defteri de ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralıdır.

Envanter sonuçları defter üzerinde tek tek ve ayrıntılı olarak gösterilir. Ancak uygulamada bunu her zaman yapabilmek olanaksızdır. Özellikle, iktisadi kıymetlerin ayrıntısının çok geniş olması halinde (örneğin çok çeşitli ve perakende mal satışı ile uğraşanlar) envanter sonuçları önce listelere yazılır ve listelerden topluca envanter defterine kaydedilir. Envanter listeleri de envanter defteri ile birlikte saklanır. Bu şekilde hazırlanan envanter listelerinin aşağıda açıklandığı şekilde düzenlenmesi zorunludur.

- Envanter listelerinin her sayfası numaralanır ve sıralanır,
- Envanter listeleri envanterin yapıldığı tarihe göre tarihlenir,
- Envanter listeleri, envanteri çıkaran memur ile teşebbüs sahibi veya yetkili tarafından imzalanır,
- Aynen envanter defteri gibi saklanır.¹¹²

İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler: V.U.K.'nın 123. maddesine göre, işletme hesabı esasına göre tutulan defterler şunlardır.

- İşletme Hesabı Defteri¹¹³

İşletme Hesabı Defteri: İşletme hesabı defteri ikinci sınıf tüccarların tutmak zorunda olduğu ve tasdiğe tabi defterdir. Yani, işletme hesabı defteri işletmesinin nitelik ve önemi daha basit olan gerçek kişi tüccarlar tarafından tutulan defterdir.

Öte yandan bu defterin niteliği ise yine TTK'nın 76. maddesinde belirtilmiştir. Ayrıca, VUK'un 194. maddesi de benzer nitelikte olup, aynı hükümler yer almaktadır. Buna göre, ciltli ve sayfaların müteselsil sıra numaralı olan işletme defterinin sol tarafına giderler, sağ tarafını ise gelirler oluşturur.¹¹⁴

a) Gider Kısımına : Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlarının paralar ve işletmeler ile ilgili diğer bütün giderler.

¹¹² Fatih Coşkun Ertaş, a.g.e, s.52, 53

¹¹³ Ertuğrul Çetiner, a.g.e, s.235

¹¹⁴ Fatih Coşkun Ertaş, a.g.e, s.53

b) Hasılat Kısımına : Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetlerinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydolunur.

Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortismanla tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Şu kadar ki, 189. maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir.

Gider ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir.

- a) Sıra numarası,
- b) Kayıt tarihi,
- c) İşlemin Nevi,
- d) Tutar,

Mal alım ve satımı dışındaki işlemlerle uğraşan işletmelerde işletme hesabı defterinin sol tarafına sıra numarası, kayıt tarihi, alınan fatura veya fatura yerine geçen belgenin tarih ve numarası, açıklama gider tutarı ve indirilebilir katma değer vergisi, sağ tarafına ise sıra numarası, kayıt tarihi, verilen fatura veya fatura yerine geçen belgenin tarihi numarası, açıklama, hasılat tutarı ve hesaplanan katma değer vergisi yazılır.

İşletme defterine kayıt yapmak için bedelin tahsil edilmiş veya ödenmiş olması gerekmez. Tahakkuk esasına göre kayıt yapılır. Amortisman kayıtları defterin ayrı bir yerinde gösterilir. Gelirler ve giderler arasındaki fark (amortisman hariç) karıdır. İşletmenin borç ve alacakları bu deftere kaydedilmez.¹¹⁵

2.3. HİZMET İŞLETMELERİ MUHASEBESİNDE HESAP KAVRAMI VE HESAP PLANI

İşletmeler büyüdükçe faaliyet alanları genişledikçe, bir faaliyet döneminde meydana gelen ticari işlemlerde büyük artışlar olur. Bu ticari işlemleri muhasebe dengliği ve bilançolar üzerinde izlemek olanaksız gibidir. Bu durumdan da ticari işlemler hesaplar yoluyla saptanmaya çalışılmaktadır.¹¹⁶

Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği'ne giren işletmelerinde tümünde hesap sistemlerinin geliştirilmesi ve uygulanması konularında

¹¹⁵ Doğan Argun, a.g.e, s.57, 58

¹¹⁶ Ümit Ataman, a.g.e., s.42

doğrudan etkili olmamaktadır. Dolayısıyla Tek Düzen Muhasebe Sistemi dışında hesap sistemini yapılandırmak mümkün değildir. Turizm işletmelerinde diğer işletmelerden farklı olarak hesap sistemine etki eden olay ve işlemlerin aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.¹¹⁷

- a) Efektif ve döviz hareketlerinin muhasebeleştirilmesi ve hesap sisteminin yapılandırılması,
- b) Çalışma sermayesini oluşturan unsurların etkin ve verimli bir şekilde yönetilmelerinde yararlı olacak alt yapının oluşturulması,
- c) Çalışma ve zayi olma riski yüksek olan her türlü maddi varlıkların korunmaları doğrultusunda etkin ve verimli bir iç kontrol sistemine sahip olunması; bununla ilgili olarak varlıkların korunmaları doğrultusunda etkin ve verimli bir iç kontrol sistemine sahip olunması, bununla ilgili olarak varlıkların işletme birimlerince zimmetlenmesini sağlayacak alt yapının kurulması,
- d) Müşterilere sunulan mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmasında mutlaka maliyet muhasebesinden destek bilgi alınması; bununla ilgili olarak sunulan mal ve hizmetlerin maliyetlenmesinde fiili destekli standart tam maliyetleme tekniklerinden yararlanılması,
- e) Maliyetleme amacı doğrultusunda işletme birimlerinin öncelikle gelir merkezleri ve gider merkezleri şeklinde yapılandırılması, karşılanan maliyetlerin öncelikle kendi içinde gider çeşitleri bazında havuzlanması, daha sonra söz konusu gelir ve gider merkezlerine direkt olarak yüklenmesi, gider merkezlerinde biriken maliyetlerin gelir merkezlerine endirekt olarak dağıtımının sağlanması.¹¹⁸

2.3.1. Hesap Kavramı

Muhasebe hesapları, işletmelerin ticari faaliyetleri sırasındaki mali nitelikteki işlemleri nedeniyle bilanço kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışların çeşitlerine göre sınıflandırılarak kaydedildiği belirli şekillerde hazırlanmış çizelgelerdir. İşletmelerin faaliyetleri gereği çeşitli mali nitelikteki işlemleri olmaktadır. işletmeler,

¹¹⁷ Recep Pekdemir, “Turizm ve Hizmet İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Eğitim Semineri Notları”, Hizmet ve Turizm İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 1997, s.12

¹¹⁸ Recep Pekdemir, a.g.m., s.12

sahip ve ortaklarının getirmiş olduğu para, mal gibi ekonomik değerkler ile kurulur. İşletmeler, nakit parası ile veya borçlanarak, mal ve işletmede kullanılmak üzere eşya satın alırlar, mevcut mallarını nakit para ile veya veresiye olarak müşterilerine satarlar, bankalarda hesap açtırarak bankalara para yatırırlar, müşterilerinden alacaklarını tahsil eder, borçlandıkları taraflara borçlarını öderler. Bunun gibi mali nitelikteki işlemler, ortak özelliklerine göre gruplandırılarak muhasebe hesaplarına kayıt edilirler. Örneğin, işletmedeki nakit para giriş ve çıkışları Kasa Hesabı'na, alım satım konusu mallara ilişkin işlemler Ticari Mallar Hesabı'na, işletmede kullanılmak amacıyla satın alınan masa, koltuk, hesap makinesi, gibi eşya giriş ve çıkışları Demirbaş Hesabı'na, işletme sahip ve ortaklarının işletmeyi kurarken getirmiş olduğu kaynaklar Sermaye Hesabı'na kaydedilir.¹¹⁹

2.3.2. Hesap Çerçevesi

Hesap çerçevesinin ana amacı ülke içindeki bütün işletmelerin tekdüzen muhasebe sistemini uygulamalarıdır. Hesap çerçevesinden beklenen faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Ülkedeki işletmeler arasında hesap birliğini sağlamak,
- İşletme iktisadi ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlamak,
- Hesaplaşma işlerinde görev alacak kişilerin eğitimini kolaylaştırmak,
- Sonuca varmayı ve karşılaştırmayı kolaylaştırmak,
- Araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırmak,
- Hesap işlerinde örgütlemeyi kolaylaştırmak.¹²⁰

Hesap çerçevesinin ana niteliklerini şöyle sıralanabilir.

- Uyma yetenekliği,
- Duruluk, açıklık ve kesin bir ayırım,
- Sonuca kolay ulaşabilme.¹²¹

2.3.3. Genel Hesap Planı

Genel hesap planı, belirli bir hesap çerçevesine dayanarak, aynı işi yapan kurum ve işletme topluluklarının ya da birçok şubesi olan büyük kurum ve işletmelerin,

¹¹⁹ Gürbüz Gökçen, a.g.e.,s.13

¹²⁰ Murat Azaltun ve Ergün Kaya, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Ankara: Detay Yayınları, 2006, 2. Baskı, s.14

¹²¹ Doğan Argun, a.g.e, s.70

ana hesaplarını (defteri kebir) ve yardımcı hesaplarını, belirli bir sistem içinde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönergedir.

Genel hesap planına dayanarak belirli bir topluluktaki, her kurum ve işletme ya da şu be ayrı ayrı kendine uygun hesap planını yapar.

Genel hesap planı sayesinde, belirli bir işletme veya işletmeler topluluğunda hesap birliği ve karşılaştırma imkanı sağlanır.¹²²

2.3.4. Hesap Planı

Hesap planı, belirli bir hesap çerçevesine veya genel hesap planına dayanarak kurum ve işletmelerde ana hesapları (defteri kebir hesapları) ve ayrıntı (yardımcı hesapları) hesapları, belirli bir sistem içerisinde amaca, plana ve denetime uygun bir biçimde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan, aynı mali işlemlerin sürekli olarak aynı hesaplara kaydedilmelerini ve aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan bir yönergedir. Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan hesap planı, tek düzen hesap çerçevesine dayanarak hazırlanmış ve desimal sisteme uygun olarak üç haneli numaralar ile kodlanmıştır. Kodlamadaki ilk hane ilgili hesap sınıfını, ilk iki hane ilgili hesap grubunu, üç hane ise defteri kebir hesabını (ana hesabı) tanımlamaktadır. Tebliğ uyarınca, hesap sınıfları, hesap grupları ve defteri kebir hesaplarının kod numaraları ve isimleri değiştirilemez. Hesap planında, her defteri kebir hesabı için gerekli görülüyorsa, yardımcı hesaplarda açılabilir. Yardımcı hesaplar, desimal kodlamaya ve işletmenin ihtiyaçlarına uygun olarak dört veya daha fazla hane ile kodlanabilir. Desimal (numaralı) kodlama bilgisayar ile yapılan muhasebe işlemleri için de en uygun kodlama sistemidir.¹²³

Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uygulanması muhasebe eğitimi ve uygulanması bakımından bir standart meydana getirmiş ve kavram kargaşasını önlemiştir.¹²⁴ Plan turizm işletmeleri açısından ele alındığında, özellikle Tek Düzen Hesap Planı'nda belirlenen bilanço hesaplarının kullanılması diğer işletmelerden çok

¹²² Ümit Ataman, Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, 2. Baskı, İstanbul; Türkmen Kitabevi, 2003, s.8

¹²³ Gürbüz Gökçen, a.g.e., s.188

¹²⁴ Hüseyin Ali Kutlu, "Yansıtma Hesaplarının Gerekliliği Üzerine Bir Araştırma", Mali Çözüm Dergisi: Sayı:81, 2007, s.46

fazla farklılık göstermektedir. Muhasebe uygulamaları açısından özellik arz eden husus olarak Gelir Tablosu ve Maliyet Hesaplarının kullanılması ile ilgilidir.¹²⁵

Uygulanabilir Hesap Planı: Yukarıdaki tanımdan da hareketle konaklama işletmesinde uygulanabilir bir hesap planı sıralanacaktır. Ancak, sıralanacak hesaplar tek düzen hesap planında yer alan hesapların aynısının olmasının yanında, bu başlık altında sadece konaklama işletmeleri için özellik arz eden hesaplar sıralanacaktır. Konaklama işletmelerinin hizmet üreten işletmeler olduğu göz önünde bulundurulursa, hizmet üretiminde malzeme kullanılıyor ise bunların takibi 150.Direkt İlk Madde ve Malzeme Stok Hesabında yapılır.¹²⁶

15 STOKLAR

150 İLK MADDE VE MALZEME

150.00 Yiyecek Malzeme Stokları

150.000 Etler
150.001 Kuru Gıdalar
150.002 Konserveler
150.003 Yağlar
150.004 Sütler
150.005 Meyveler
150.006

150.01. İçecek Malzeme Stokları

150.010 Biralar
150.011 Şaraplar
150.012

150.02. İşletme Malzeme Stokları

150.020 Yakacak Malzemeleri
150.021 Temizlik Malzemeleri
150.022 Kırtasiye Malzemeleri
150.023 Bakım-Onarım Malzemeleri
150.024 Keten Takımları
150.025 Giyim Eşyası ve Kumaş
150.026 Buklet Malzemeleri

¹²⁵ Mevlüt Güven, Turizm İşletmeleri ve Muhasebe Uygulamaları, Sirküler Rapor, Ankara: Türmob Yayınları, 1999, Yayın No: 89, s.51

¹²⁶ A.Sait Sevgener ve Rüstem Hacırüstemoğlu, Yönetim Muhasebesi, İstanbul: Alfa Yayınları, 7.Baskı, 2000, s.48

153. TİCARİ MALLAR

153.00 Market Malzemeleri
153.01

157. DİĞER STOKLAR

157.00 Atık Yağlar
157.01¹²⁷

Maliyetlerin düşürülmesi her şeyden önce etkin bir maliyet kontrolünden geçmektedir. Bu nedenledir ki, maliyetlerin ayrı hesaplarda ve ayrıntılı bir şekilde takip edilmesi son derece önemlidir.¹²⁸ Hizmet üreten işletmelerde; 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı ile 750, 760, 770, 780 faaliyet giderleri hesaplarına yine alt kırılımlarında gider yeri ve gider türü esasına göre kayıt düşülür. 740. Hizmet üretim maliyeti Hesabının alt kırılımlarında 0-9 gider çeşitleri ayrımı olmalıdır.¹²⁹

7. MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)

74. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.00 Konaklama Maliyetleri
740.01 Yiyecek-İçecek Maliyetleri
740.02 Personel Mutfak Maliyetleri
740.03 Telefon, Telefaks Maliyetleri
740.04 Çamaşırhane Maliyetleri
740.05 Plaj, Havuz, Sauna Maliyetleri
740.06 Kiralık Oto-Tur Maliyetleri
740.07 Garaj- Park Maliyetleri
740.08 Casino-Oyun Salonu Maliyetleri
740.09 Diğer Hizmet Maliyetleri¹³⁰

Alış ve maliyet hesaplarının yanısıra konaklama işletmelerinde gelir hesapları içerisinde de özellik arz eden hesaplar karşımıza çıkmaktadır. Konaklama işletmelerinde hasılatlar ve gelirler oda gelirleri ile çeşitli hizmet departmanlarından elde edilen gelirlerden oluşmaktadır. Hasılat hesaplarının açılımı oda gelirleri ve diğer departman gelirlerine göre yapılmaktadır. Konaklama işletmelerinde oda gelirleri

¹²⁷ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.55, 56

¹²⁸ Hüseyin Ali Kutlu, a.g.m., s.48

¹²⁹ A.Sait Sevgener ve Diğeri, a.g.e., s.48

¹³⁰ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.78

konaklama belgesi, Müşteri Hesabı (folio). Oda Sayım Cetveli ve House Keeper raporunda; diğer departman gelirleri Pansiyon Tahakkuk Cetveli, Yemek Kartı Pansiyon Raporu, Adisyon, Yazar Kasa “Z” raporu Kasiyer Raporuna istinaden işletmenin günlük gelirlerinin toplandığı Günlük Hasılat Raporunun buradan da muhasebeye aktarılmaktadır. Konaklama işletmelerinde Hasılat ve gelir hesaplarının uygulamadaki açılımları şöyledir.

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

- 600.00 Konaklama Gelirleri
 - 600.00.001 Münferit Müşteriler
 - 600.00.002 Grup Müşteriler
- 600.01 Yiyecek Gelirleri
 - 600.01.001 Ana Restaurant Gelirleri
 - 600.01.002 Pansiyon Gelirleri
- 600.02 İçecek Gelirleri
 - 600.02.001 Ana Restaurant Gelirleri
 - 600.02.002 Pansiyon Gelirleri
- 600.03 Plaj, Yüzme Havuzu, Sauna Gelirleri
 - 600.03.001 Plaj Gelirleri
 - 600.03.002 Yüzme Havuzu Gelirleri
 - 600.03.003 Sauna Gelirleri
- 600.04 Çamaşır Yıkama Gelirleri
- 600.05 Telefon, Telefax, Telex Giderleri
- 600.06 Sair Hizmet Gelirleri
 - 600.06.001 Deniz Aktiviteleri Gelirleri
 - 600.06.002 Kayak Aktiviteleri Gelir¹³¹

2.4. HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİ TABLOLAR

Muhasebenin amacını, en uygun kararın verilmesini sağlamak üzere problemlerin, olası sonuçların ve fırsatların tanınması için bilgi sağlamak olduğunu düşündüğümüzde, diyebiliriz ki muhasebe bilgisinin etki edeceği alan karar vermedir.¹³² Bundan ötürü, muhasebenin, işletmede meydana gelen ve para ile ölçülebilen değer hareketlerini kaydedip niteliklerine göre sınıflandırmak amacıyla ürettiği finansal bilgileri, başta işletme sahibi ve alacaklılar olmak üzere, işletme ile ilgili grupların yararına, belli aralıklarla sunduğu raporlara mali tablolar adı verilmektedir. Mali tablolar, bir işletmenin varlık ve sermaye yapısı, işletme sonuçları, dönem karının

¹³¹ Mevlüt Güven, a.g.e., s.64

¹³² http://www.muhasebetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1437

oluşumu, kullanımı ve benzeri konularda bilgileri içeren, muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen tablolar şeklinde de tanımlanmaktadır.¹³³

Müşterilerin geçici konaklama ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan konaklama işletmelerinde yeme-içme ve eğlence hizmetleri de verilmektedir. Emek yoğun olan ve 24 saat kapanmadan çalışan konaklama işletmeleri de diğer işletmelerde olduğu gibi mali tablolar işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını bilgi kullanıcılarına aktaran araçlardır.¹³⁴

2.4.1 Mali Tablo Tanımı ve Türleri

Bir işletmenin sahip olduğu varlıklar ve bu varlıklarda meydana gelen değişikliklerle ilgili para ile ifade edilen işletmenin raporlanması, mali tablo kavramını ortaya koymaktadır.¹³⁵

Mali tablolar, finansal muhasebenin işlediği ve biriktirdiği bilginin bir özetini belli dönemlerde ilgililere aktararak, bunların işletme hakkında ayrıntılı bir bilgiye sahip olmaları için hazırlanan tablolar şeklinde tanımlanabilir¹³⁶. İşletmenin mali yapısı ile yakından ilgilenen sahipleri, ortakları, kredi verenler ve diğer ilgililer, işletmenin sahip olduğu iktisadi değerlerin neler olduğunu ve bunların nerelerden sağlandığını, işletme kazancının nerelerden ve nasıl sağlandığını ve bunların nasıl dağıtıldığını veya dağıtılacağını bilmek isterler. İşte muhasebenin bilgi verme işlevi mali tablolar ile sağlanmaktadır.¹³⁷

Bir işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını aksettiren bu tablolar, karşımıza genel olarak bilanço ve gelir tablosu olarak çıkar.

Tekdüzen hesap planı ile mali tablolar bir bütündür, ayrı düşünülemez. Bir hesap dönemi içindeki hesap planı uygulamaları, bu mali tablolarda değerlendirir ve anlam kazanır.

İşletmelerden düzenlenmesi istenen mali tablolar, Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

¹³³ Gürbüz Gökçen, Enflasyonun Mali Tablolar Analizine Etkileri, Mali Çözüm Dergisi, 14. Sayı, Ekim-Kasım-Aralık 2004, s.14

¹³⁴ Murat Azaltun, “Konaklama İşletmelerinde Mali Tablolar Analizi Kullanımı Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:18, 2006, s.96

¹³⁵ Ertuğrul Çetiner, Seyahat İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001, 1. Baskı, s.109

¹³⁶ Doğan Argun ve Cemal İbiş, Mali Tablolar Analizi Uygulamaları İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 42, 2004, s.1

¹³⁷ Ertuğrul Çetiner, Seyahat İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.109

- a) Bilanço
- b) Gelir Tablosu
- c) Satışların Maliyeti Tablosu
- d) Fon Akım Tablosu
- e) Nakit Akım Tablosu
- f) Kar Dağıtım Tablosu
- g) Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Bu tablolardan bilanço ve gelir tablosu dipnotları ekleri ile birlikte “Temel Mali Tabloları”, diğerleri ise “Ek Mali Tabloları” oluşturmaktadır.

Tabloları kısaca tanımlarını belirtmeden önce bu tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarında sunumlarına ilişkin bilgilerin verilmesi faydalı olacaktır.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar. Gerçeğe uygun sunuş, işlemleri işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların çerçevede belirtilen, varlıklar, yabancı kaynaklar, gelir ve giderlerin tanımlarına ve tahakkuk kriterlerine sadık kalınarak, sunulması demektir. TMS’ nin gerektiğinde ek açıklamalarla birlikte uygulanmasının, gerçeğe uygun sunuşu sağlamış finansal tablolar yaratacağı, varsayılır.¹³⁸

Tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki bölümleri içerir:

- a) Bilanço;
- b) Gelir tablosu
- c) Aşağıdaki iki husustan birini gösteren özkaynak değişimler tablosu
 - i) Özkaynaklardaki bütün değişiklikler, veya
 - ii) Ortaklardan sermayedar olarak kendi başlarına yaptıkları işlemlerden kaynaklananlar dışında özkaynaklarda meydana gelen diğer değişimler.
- d) Nakit akış tablosu; ve
- e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardır.

¹³⁸ Ercan Bayazıtlı, Saim Üstünkaya ve Orhan Çelik, Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Ankara: Tesmer, Yayın No: 67, 2006, s.96

Finansal tablo kalemleri, bireysel veya topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin önemli boyutlarda ihmal edilmesi veya yanlış raporlanması, önemlidir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirilen ihmal veya yanlış raporlamanın boyutuna ve niteliğine bağlıdır. Kalemin boyutu veya niteliği veya her ikisi birden belirleyici faktör olabilir.

Dipnotlar, bilançoda, gelir tablosunda, özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda yer alan bilgiler ek bilgiler içerir. Dipnotlar, bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya açılımlarını ve bu tablolarda raporlanan uygun olmayan kalemlerle ilgili bilgileri sağlar.¹³⁹

Finansal tablolar yılda en az yılda bir kez sunulur. Bir kuruluşun bilanço tarihi değiştiğinde ya da finansal tablolar bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırlandığında, finansal tabloların kapsadığı dönemin açıklanmasına ilaveten kuruluş:

a) Finansal tabloların bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönemi kapsammasının nedenini; ve

b) Gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve ilgili açıklayıcı notların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığını açıklayacaktır.¹⁴⁰

Finansal tabloların amacı olarak şu bilgiler verilebilir. Finansal tablolar; işletmenin finansal durumunu ve finansal performansını yansıtır. Genel amaçlı finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi vererek, bu bilgileri tüm finansal tablo kullanıcılarına sunmaktır. Genel amaçlı finansal tablolar, özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için isteğe göre hazırlanmış raporları talep etme durumunda olmayan geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olacak işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkındaki bilgi gereksinimlerini karşılamaya yönelik tablolardır.¹⁴¹

Bilanço : Bilanço, belli bir tarih de işletmenin sahip olduğu varlıkların neler olduğunu ve bunların hangi kaynaklardan sağlandığı gösteren bir tablodur. İşletmenin sahip olduğu varlıklar, mal ve hizmet üretimine ayrılmış iktisadi değerlerdir. Bu iktisadi değerler, öz kaynaklarla ve yabancı kaynaklarla sağlanmış olabilir.

¹³⁹ Ercan Bayazıtlı ve Diğerleri, a.g.e.,s.95, 96

¹⁴⁰ Ercan Bayazıtlı ve Diğerleri, a.g.e, s.99

¹⁴¹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.30, 31

Bilanço büyük defter hesaplarının belirli bir tarihte kapatılması ile ortaya çıkan ve gelecek hesap dönemine devredilen borç ve alacak artanlarının özetini içeren bir tablodur.

T.T.K.'nın 74. maddesi ile V.U.K.'nın 192. maddesine göre bilanço şöyle tanımlanmıştır. Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin sınıflandırılmış ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş özetidir.¹⁴²

Gelir Tablosu: Gelir tablosu, diğer adıyla gelir-gider tablosu, “işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tür gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını ya da uğradığı dönem net zararını toplu halde gösteren muhasebe raporudur”. Başka bir deyişle gelir tablosu, işletmenin belli bir hesap döneminde, satışlarını, diğer gelir kalemlerini ve bu gelirlerin elde edilmesi amacıyla katlanılan maliyet ve giderleri içeren finansal tablodur.¹⁴³

Gelir tablosu biçimsel olarak iki şekilde düzenlenir. Hesap tipi ve rapor tipi şeklinde iki şekilde düzenlenebilen gelir tablosu, envanter bilgilerinden ve kar-zarar hesabından faydalanmak suretiyle düzenlenir. İçerik olarak gelir ve gider kalemlerinden oluşur.

Hesap tipi gelir tablosu, kar-zarar hesabının aynen bir özeti olup, “Kar- Zarar Tablosu” olarak da adlandırılabilir. Bu tablo, mali analiz yapabilmek için gerekli bilgileri vermez.

Kar ve zarar hesabının borç tarafında zarar kalemleri, alacak tarafında ise kar kalemleri yer almaktadır. Eğer hesap borç artanı vermiş ise işletme faaliyet sonucu zararla kapanmış, alacak artanı vermiş ise işletme faaliyet sonucu karla kapanmış demektir. İşte işletmenin faaliyet sonucu, yani elde ettiği kar veya zararı bilmek analiz yapabilmek açısından yeterli değildir. Bu sonuca nasıl ulaşılabilirdiğinin değerlendirmesini yapmak, gelir ve gider hesaplarındaki bilgileri sınıflandırmış ve açıklanmış olarak vermek gerekir. Oysa kar-zarar tablosu bu tür ayrıntılara inmemekte, özellikle satışlarla, satılan malın maliyetini yansıtmamaktadır.

¹⁴² Ertuğrul Çetiner, Seyahat İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları , s.110

¹⁴³ Nalan Akdoğan ve Diğeri, a.g.e., s.178

Rapor tipi gelir tablosu ise, kar-zarar hesabının özel bir sunuluş şekli olup, daha geniş kapsamlıdır. Bu bölümde, analize uygun olan ve Tekdüzen hesap sisteminin benimsendiği rapor tipi gelir tablosu açıklanacaktır.¹⁴⁴

Temel mali tablolar için yapılan açıklamaların ardından, ek mali tabloları inceleyeceğiz.

Satışların Maliyeti Tablosu: Satışların maliyeti tablosu aslında gelir tablosu ile iç içe düşünülebilir. Çünkü içinde barındığı unsular ve neticesi doğrudan gelir tablosunun oluşumunu ve neticesini etkilemektedir. Satışların maliyeti tablosu, gelir tablosundaki satışların maliyeti kısmı işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini göstermek üzere ayrı bir tablo halinde düzenlenir. Bu tablo, gelir tablosunun ekini oluşturur ve gelir tablosunu tamamlar.¹⁴⁵

Fon Akım Tabloları : Belirli bir dönemde bir işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için sağladığı kaynakları ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri özetleyen, finansal durumdaki değişimleri açıklayan fon akım tablolarının düzenleme ve sunulma esaslarını içerir.

Fon akım tablolarında kullanılan fon kavramı; tüm finansal araçlar anlamında veya net işletme (çalışma) sermayesi anlamında ya da para ve para benzerleri anlamında kullanılır. Fon kavramının içeriğine göre fon akım tabloları

İ- Fon Akım Tablosu

İİ- Nakit Akım Tablosu

İİİ- Net İşletme Çalışma Sermayesindeki Değişim Tablosu

Bu tabloların kısaca tanımlarını açıklanacaktır.

- Fon Akım Tablosu : İşletmenin, belirli bir hesap döneminde sağladığı fon kaynaklarını ve bunların kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu tabloda, fon kavramı tüm finansal araçları kapsar.

¹⁴⁴ Nalan Akdoğan ve Diğerleri, a.g.e., s.178

¹⁴⁵ Ümit Ataman, Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, s.433

- Nakit Akım Tablosu : İşletmenin belli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını, kaynakları ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur. Bu tabloda fon kavramı, kasa mevcudu ve bankadaki mevduatları kapsar.

- Net İşletme (Çalışma) Sermayesindeki Değişim Tablosu : İşletmenin belirli bir hesap döneminde, net işletme sermayesinin kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu tabloda, fon kavramı dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynaklar farkını net işletme (çalışma) sermayesini kapsar.

Fon akım tabloları,

- Fon Kaynakları

- Fon Kullanımları olmak üzere iki bölümden oluşur.

Nakit Akım Tablosu : Nakit akım tablosu (NAT), işletmenin belirli bir dönemdeki nakit akışlarını; nakit kaynak ve kullanım yerlerini gösteren bir tablodur. NAT, bilanço esasına göre defter tutan ve aktif toplamı 5 milyar lira ile ticari faaliyet hacmi 10 milyar lirayı arka arkaya iki yıl aşmayan; ferdi işletmeler, adi ortaklıklar, kollektif şirketler ve adi komandit şirketlerin dışında, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin kapsamına giren tüm işletmelerce 1.1.1994 tarihinden itibaren düzenlenmek zorunda olan mali tablolardan biridir.¹⁴⁶ Bu hesap kalemleri değerlendirilirken amortismanlar, karşılıklar, reeskontlar, vazgeçilen alacaklar, önceki dönem gelir, kar, gider ve zararları gibi nakit giriş veya çıkışını gerektirmeyen tutarların dikkate alınması gerekir.¹⁴⁷

Kar Dağıtım Tablosu : Kar dağıtım tablosu, işletmenin dönem karının dağıtım biçimini gösteren tablodur. Kar dağıtım tablosu, kanuni yükümlülüklerin, esas sözleşme gereklerinin ve genel kurul kararlarının sonucu, dönem karının nasıl nasıl ve nerelere dağıtıldığını gösteren önemli bir finansal tablodur. Ortaklara, yöneticilere ve işletmeyle ilgili üçüncü kişilere karın paylaşımı açısından bilgi vermesinden dolayı önem arz etmektedir.¹⁴⁸

¹⁴⁶ Recep Pekdemir, archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/26MaliCozum/07-DocDrRecepPekdemir24.doc

¹⁴⁷ Ümit Ataman, Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, s.439

¹⁴⁸ Nalan Akdoğan ve Diğeri, a.g.e., s.392

Özkaynaklar Değişim Tablosu : Öz kaynaklar değişim tablosu; ilgili dönemde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Bu tablo aracılığı ile özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluca görülmesi sağlanmaktadır.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Nalan Akdoğan ve Diğeri, a.g.e., s.426

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİYET KAVRAMI VE MALİYET SİSTEMLERİ

3. HİZMET İŞLETMELERİNDE MALİYET KAVRAMI

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak veren fedakarlıkların tümü olarak ifade edilir.¹⁵⁰

Hizmet üreten işletmeler ve kar amacı gütmeyen organizasyonların imalat işletmelerinden farkı; imal edilmiş bir ürün stokta depolanabilirken, bir hizmetin ise üretildiği yerde tüketilmesidir.¹⁵¹ Hizmet üreten işletmeler, malzeme, işçilik ve diğer giderleri üretim girdisi olarak kullanarak, hizmeti satın alacak kişi ve kurumlar lehine hizmet özelliğinde fayda yaratan işletmelerdir.¹⁵² Oteller, bankalar, havayolları, otomobil tamirhaneleri hizmet üreten işletmelerdir. Benzer olarak Kızılay veya Cumhurbaşkanlığı Senfoni Orkestrası da hizmet üretmektedir. Hizmet işletmelerinde daha az olarak gözlenmekle birlikte, imalat işletmelerindeki maliyet sınıflandırması hizmet işletmeleri için geçerlidir. Örneğin bir havayolu şirketi ulaşım hizmeti üretir. Uçak yakıtı ve yolculara verilen yiyecek ve içecek işletme için direkt madde maliyetleridir. Uçuş ekibinin ücretleri ve uçak bakım ekibinin ücretleri direkt işçilik maliyetleridir. Havaalanı inişi için ödemeler ve sigorta giderleri genel imal gideridir.

Hizmet sektöründe ve kar amacı olmayan organizasyonlarda maliyet sınıflandırması ve kayıtlama süreci imalat işletmelerindeki gibi benzer nedenlerle önemlidir. Maliyet analizleri bankacılık ve sigortacılıktaki fiyatlandırma veya seyahat acentaları için yer seçiminde önemlidir.¹⁵³

Yönetim kararlarında yöneticiler, değişik amaçlar için değişik bilgilere ihtiyaç duyarlar bunlar genellikle bir şeyin maliyeti ile ilgilidirler. Muhasebede maliyet hesaplanmak istenen birimlere (şeylere) “maliyet objeleri” denir. Yani maliyet objesi maliyeti ayrı hesaplamak istenen bir mal, üretilen bir mamul, kiralanan bir bina, bir yolcunun Adana’dan İstanbul’a uçuşu gibi. Maliyet objesi, bir binanın yapımı, bir

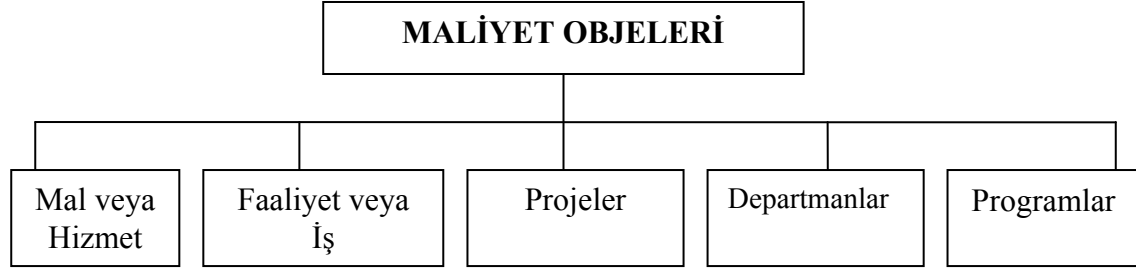
¹⁵⁰ Osman Altuğ, Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 14.Baskı, 2006, s.15

¹⁵¹ Fatih Kemal Ebiçlioğlu ve Abdülkadir Kahraman, Yönetim Muhasebesi, Ankara: Türmob Yayınları, 2000, s.28

¹⁵² Süleyman Yükçü, “Ticari İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi: Sayı: 118, 2002, s.24

¹⁵³ Fatih Kemal Ebiçlioğlu ve Abdülkadir Karaman, a.g.e., s.28, 29

geminin inşası gibi projelerde olabilir. Maliyet objesi, hukuk departmanı, sevkiyat departmanı, hizmet departmanı veya üretim departmanı gibi bir departmanda olabilir. Maliyet objesi, uyuşturucu ile mücadele programı, eğitime katkı gibi bir program da olabilir. Bu kısa açıklamaların ardından maliyet objesine örnekleri Şekil 1.8.'de olduğu gibi gösterebiliriz.¹⁵⁴



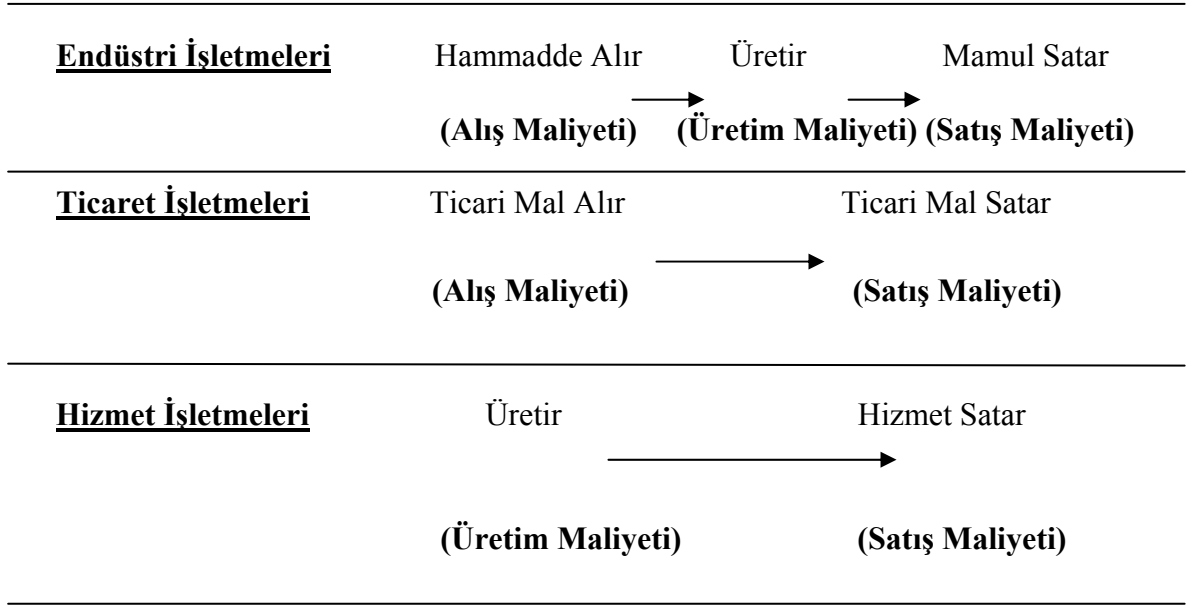
Şekil 3.1. Maliyet Objeleri (Kaynak: Nihat Küçüksavaş, a.g.e., s.18)

Her hizmet işletmesinin üretilip pazara sunduğu bir ya da daha fazla ürün vardır. Bu ürünü tanımlamak, sanayi ürünlerine göre biraz daha zor olabilir. Ne var ki, hizmet işletmelerinin etkili bir şekilde yönetilmesi, bu ürünleri üretmek için katlanılan maliyetlerin anlaşılmasını, ölçülmesini ve analiz edilmesini gerektirir.¹⁵⁵ Yukarıdaki tanımlamalarda olduğu gibi; hizmet işletmelerinde oluşacak maliyet unsurunun oluşumu yönünde farklılar görülmektedir. Örneğin, bir mamul işletmesinde maliyet üretilen mamule göre direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmakta iken, hizmet işletmelerinde ise ilk madde ve malzemeler sadece üretim fonksiyonunda kullanılmamaktadır. Hizmet işletmelerinde maliyet, hizmetin niteliğine göre oluşmaktadır. Buna göre, İlk madde ve malzemeler araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde, hizmet üretiminde, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerinde ve genel yönetim faaliyetlerinde kullanılmaktadır.

Yukarıda yer alan açıklamaları aşağıdaki tablo 1.9 yardımıyla akılda kalıcı bir şekilde aktarabiliriz.

¹⁵⁴ Nihat Küçüksavaş, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Kare Yayınları, 2004, s.18

¹⁵⁵ Cudi Taner Gürsoy, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, 2.Baskı, İstanbul: Beta Basım, 1999, s.11-12



Tablo 3.1. Genel Faaliyet Alanlarına Göre İşletme Türleri-Faaliyet Süreçleri ve Temel Maliyet Kavramları (Kaynak: Altuğ, a.g.e., s.4)

3.1. Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetler aşağıdaki şekilde daha detaylı bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir:

1. İŞLETME FONKSİYONLARINA GÖRE

- Üretim maliyetleri
- Satış maliyetleri
- Araştırma-Geliştirme (ARGE) maliyetleri
- Yönetim maliyetleri
- Finansman maliyetleri

2. ÜRETİM SÜRECİYLE İLİŞKİLERİNE GÖRE

- İlk (asıl) maliyet
- Dönüşüm maliyeti

3. GİDERE DÖNÜŞTÜKLERİ DÖNEME GÖRE

- Ürün maliyeti
- Dönem maliyeti
-

4. İZLENİLEBİLİRLİKLERİNE GÖRE

- Dolaysız maliyet
- Dolaylı maliyet¹⁵⁶

¹⁵⁶ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.24

5. ÜRETİM HACMİ DEĞİŞMELERİNE GÖSTERDİKLERİ TEPKİYE GÖRE

- Değişken maliyet
- Sabit maliyet
- Karma maliyet

- a) Yarı Değişken Maliyet
- b) Basamaklı Değişken Maliyet

6. ÖLÇÜ BİRİMİ OLARAK KULLANILAN ÜRETİM MİKTARINA GÖRE

- Toplam maliyet
- Birim maliyet

7. AİT OLDUKLARI KISMA GÖRE

- Üretim kısmı maliyetleri
- Hizmet kısmı maliyetleri

8. PLANLAMA KONTROL VE ÇEŞİTLİ YÖNETİM KARARLARI İLE İLİŞKİLERİNE GÖRE

- Standart maliyet- bütçelenmiş maliyet
- Kontrol edilebilir maliyet- kontrol edilemez maliyet
- Bağlı sabit maliyet-iradi sabit maliyet
- Ek maliyet-marjinal maliyet
- Fırsat maliyeti

3.1.1. Maliyetlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

Muhasebe sistemi içerisinde işletme giderlerinin sınıflandırılmasında kullanılan esaslardan ilki, giderlerin ait oldukları işletme fonksiyonlarına (işlevlerine) göre bölünmesidir. Örneğin, satın alma fonksiyonu ile ilgili giderler “alış giderleri”, üretim fonksiyonu ile ilgili giderler “üretim giderleri”, pazarlama fonksiyonu ile ilgili giderler “pazarlama giderleri” adını alır.¹⁵⁷

Üretim maliyetleri, hammaddelelerin mamule dönüştürülmesi anlamına gelen üretim işlemi için katlanması zorunlu olan maliyetlerdir¹⁵⁸. Bu maliyetlere aynı zamanda mamul ya da hizmet maliyetleri de denilmektedir. Mamul ya da hizmet maliyetleri de kendi içinde üçlü ayırma tabi tutulurlar. Gerek fonksiyonel gerekse de özellikleri itibarıyla birbirinden farklılaşan temel üretim maliyetlerinin genel kabul görmüş üçlü bölümlenmesi;

¹⁵⁷ Kamil Büyükmirza, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi, 11. Baskı, 2007, s. 62,

63

¹⁵⁸ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.24

- Direkt Madde Maliyetleri
- Direkt İşçilik Maliyetleri
- Genel Üretim Maliyetleri şeklindedir.

Çeşitli sektörlerde (konfeksiyon vb.) yaygın olarak karşılanan ve madde girdilerinin bizzat işi veren işletmece sağlanıp, üretim işçiliğinin bedeli karşılığında başka işletmece yapılması şeklinde ortaya çıkan “dışarıya yaptırılan iş” ya da “fason işçilik” maliyetlerinin aynı ölçütler kapsamında bu bölümlemeye dahil edilmesi de olanaklıdır.

Yine ileri teknoloji uygulayan sektörlerde, gerek toplam maliyetler içinde artan payları gerekse de yapısal özellikleriyle yukarıda sıralanan üç maliyet türünden ayrılabilen “teknolojik maliyetler” de bu bölümleme içinde ayrı bir tür olarak dikkate alınabilmektedir.¹⁵⁹

Satış maliyetleri, talep yaratılması, sipariş alınması ve malın müşteriye ulaştırılıp teslim edilmesi işlemleri için katlanılan maliyetlerdir. Reklam giderleri, seyahat giderleri, satış personeli maaşları, satış komisyonları, satış nakliye giderleri, pazarlama bölümünün ısıtma, aydınlatma, kırtasiye ve öteki malzeme giderleri v.s. satış maliyetlerini oluşturur.

Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) Maliyetleri, yeni mamuller, hizmetler ve süreçlerle ilgili fikirlerin üretilmesi ve deneyle test edilmesi işlemleri için katlanılan maliyetlerdir.

Finansman maliyetleri, işletmeye fon sağlanabilmesi için katlanılan giderlerdir. Faiz ve komisyon giderleri, hisse senedi ve tahvil ihraç giderleri, belli başlı finansman maliyetlerinden oluşturulur.¹⁶⁰

3.1.2. Maliyetlerin Üretim Süreciyle İlişkilerine Göre Sınıflandırılması

Üretim maliyetleri, üretim süreciyle ilişkiler açısından İlk (asıl) Maliyet ve Dönüşüm Maliyeti olarak ikiye ayrılır.¹⁶¹

¹⁵⁹ Osman Altuğ, a.g.e., s.24

¹⁶⁰ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.26

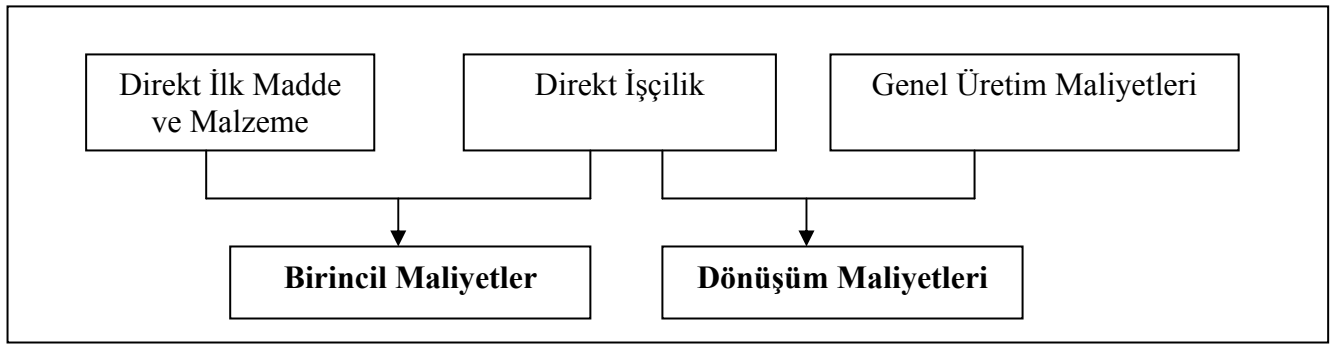
¹⁶¹ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.27

İlk (asıl) maliyet olarak adlandırılan maliyetlere diğer bir anlamda da birincil maliyetler denilebilir. Bunlar doğrudan doğruya ürün maliyetine yüklenilebilen maliyetlerdir.

Birincil Maliyetler= Direkt İlk Madde ve Malzeme + Direkt işçilik

Dönüşüm maliyetleri, direkt ilk madde ve malzemeyi mamule dönüştüren maliyetlerdir. Dönüşüm maliyetleri direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri toplamından oluşur.

Dönüşüm maliyetleri= Direkt İşçilik + Genel Üretim Maliyetleri¹⁶²



Şekil 3.2. Birincil Maliyetler- Dönüşüm Maliyetleri (Kaynak: Küçüksavaş, a.g.e., s.34)

3.1.3. Maliyetlerin Gidere Dönüştükleri Döneme Göre Sınıflandırma

Maliyetler gidere döneme göre Ürün Maliyeti ve Dönem Maliyeti gruplarına ayrılır.

Satış, genel yönetim, AR-GE ve finansman giderleri dönem maliyetleridir. Hangi dönemde ödenmişlerse dönemin gideri sayılırlar ve aynı dönemin satış giderlerine dönüştürülürler.

Ürün maliyeti, üretim maliyeti ile eş anlamlıdır. Bunlar üretilen mallar saltana kadar gidere dönüşmezler. Örneğin 1996 yılında üretilen malların yarısı 1996 yılında, diğer yarısı 1997 de satılırsa, 1996 da katlanılan üretim maliyetlerinin yarısı 1996 yılına gider (bunlar satılan malların maliyeti- SMM-denilir) yazılacaktır. Diğer yarısı ise mamul stoklarının maliyeti olarak 1997 yılında taşınacak ve mallar 1997’de satılınca, gidere (SMM) dönüşecektir.¹⁶³

¹⁶² Nihat Küçüksavaş, a.g.e, s.34

¹⁶³ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.28

3.1.4. Maliyetlerin İzlenebilirliklerine Göre Sınıflandırılması

İzlenebilirliklerine göre maliyetler, Dolaysız Maliyet ve Dolaylı Maliyet gruplarına ayrılırlar. Dolaysız maliyetler hangi mamul, hangi bölüm, hangi satış bölgesi v.s. için katlanıldığı izlenebilen maliyetlerdir. Örneğin dolaysız maddeler ve dolaysız işçilik hangi mamul ya da üretim partisi için sarfedildiği kolayca saptabilen maliyetlerdir.¹⁶⁴ Bir maliyet çeşidi, her hangi bir maliyet yeriyle direkt ilişkide iken diğer bir maliyet yeriyle endirekt ilişki içinde olabilir. Örneğin; ambar personelinin ücretleri, “ambar yardımcı hizmet yerine”, direkt olduğu halde esas üretici maliyet yerlerine endirekt maliyetleridir.

Buna karşın bir maliyet çeşidi, bir maliyet yeri endirekt ise, o maliyet yerinde gerçekleştirilen faaliyetler ya da üretilen mamul ve hizmetlere de endirekttir; asla direkt yüklenemeyeceği açıktır. Diğer bir ifadeyle bir faaliyete (makine hazırlık vb.) ya da mamule direkt yüklenebilen bir maliyet çeşidi, ilgili maliyet yerine de direkt yüklenmiş demektir.¹⁶⁵

3.1.5. Maliyetlerin Üretim Hacmine Gösterdikleri Tepkiye Göre Sınıflandırılması

Belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıklar toplamı olarak adlandırabileceğimiz maliyet, üretim hacmiyle ilişkisine göre değişken, sabit ve karma olmak üzere üç ana başlık altında toplanabilir. Faaliyet hacminin artışına ve aşalışına bağlı olarak artan ve azalan maliyetler değişken maliyetlerdir. Öte yandan faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenmeyen maliyetler de sabit maliyetlerdir. Bunun yanında bir de yarı değişken ve yarı sabit nitelik gösteren ve karma maliyetler olarak adlandırılan başka bir maliyet türü de vardır. .

Belli bir zaman dönemi içerisinde üretim (satış) üretim miktarı ile artış ve azalış göstermeyen maliyet giderleridir. Bu maliyet giderlerine örnek olarak fabrika binasının amortismanı veya kirası, fabrika müdürünün maaşı verilebilir. Sabit maliyet giderleri belli bir dönem için sabittir. Bu dönem bir ay veya bir yıl olabilir. Bu dönemin dışına çıkıldığında sabit maliyetlerde artış olabilir. Örneğin, fabrika binasının kirası artış gösterebilir.¹⁶⁶

¹⁶⁴ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.29

¹⁶⁵ Osman Altuğ, a.g.e., s.25

¹⁶⁶ Süleyman Yükçü, Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1999, s.78

Değişken Maliyetler, üretim miktarına bağlı olarak artış ya da azalış gösteren maliyet giderleridir. Buna göre, değişken maliyet giderleri üretim miktarının artması ile artış, azalması ile azalma göstermektedir.¹⁶⁷ Örneğin, direkt madde maliyetleri üretim düzeyindeki değişimlere tamamına yakın bir duyarlılığa sahipken, enerji maliyetlerinin ya da zaman esasına dayalı işçilik maliyetlerinin üretim düzeyindeki değişimlere olan duyarlılıkları (üretim sırasında ortaya çıkan kesintiler, ayar bozuklukları vb. nedenlerle ortaya çıkan kayıpların doğal bir sonucu) daha düşüktür.

Karma Maliyetler (Karışık Maliyetler), yapısal açıdan hem sabit hem de değişken nitelikte detay maliyet çeşitlerinin karışımından oluşan maliyet türleridir.

Bu maliyet giderlerine en çarpıcı örneklerden birisi bakım ve onarım giderleridir. Makineler bir dönem boyunca hiç çalıştırılmasa bile makinelerin paslanma ve benzeri dış etkilere karşı devamlı olarak bakımlarının yapılması gerekmektedir. Bu bakım gideri yarı değişken giderlerin sabit kısmını oluşturmaktadır.¹⁶⁸

3.1.6. Maliyetlerin Ölçü Birimi Olarak Kullanılan Üretim Miktarına Göre Sınıflandırılması

Ölçü birimi olarak kullanılan üretim miktarına göre maliyetler toplam maliyet, birim maliyet (=ortalama maliyet) olarak ayrılırlar. Belirli bir hesap döneminde gerçekleştirilen üretim türü için katlanan maliyetler toplam maliyetler adını alır.¹⁶⁹ Toplam maliyeti, elde olunan mamul miktarına bölmek suretiyle birim maliyet hesaplanır.

Örneğin, sadece tuğla imal eden bir işletmede üretilen tuğlaların birim maliyeti, belirli bir dönemdeki üretim maliyeti toplamının, üretilen tuğla adedine bölünmesiyle bulunur.¹⁷⁰

3.1.7 Maliyetlerin Ait Oldukları Kısımlara Göre Sınıflandırılması

Üretim kısımları katlandıkları kısmın niteliğine göre, üretim kısmı maliyetleri ve hizmet kısmı maliyetleri şeklinde bir ayırıma da bağlı kılınırlar. Mamul üretiminin gerçekleştiği kısımlarda katlanan üretim maliyetlerinin üretim kısmı maliyetleri adı verilir. Dolaysız maliyetler ve dolaysız işçilik doğal olarak üretim kısmı maliyetleridir. Ayrıca söz konusu üretim kısmının dolaysız üretim genel maliyetleri de aynı

¹⁶⁷ Süleyman Yükçü, a.g.e., s.81

¹⁶⁸ Süleyman Yükçü, a.g.e., s.85

¹⁶⁹ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.32-33

¹⁷⁰ Osman Altuğ, a.g.e., s.23

niteliktedir. Görevi üretim kısımlarına destek hizmetler sağlamak olan kısımlar ise (bakım, enerji vs gibi) hizmet kısımları, bu kısımlardan katlanılan maliyetler ise hizmet kısmı maliyetleri adını alır. Hizmet kısımlarından dolaysız madde ve dolaysız işçilik maliyetleri var olmayacağından, katlanılan maliyetlerin tümü üretim genel maliyetleridir.¹⁷¹

3.1.8. Maliyetlerin Planlama-Kontrol ve Çeşitli Yönetim Kararlarıyla İlişkilerine Göre Sınıflandırılması

a) Standart Maliyet-Bütçelenmiş Maliyet: Standart maliyetler saptamayı kapsayan, sabit ya da değişken maliyet için bir standart maliyet sistemi kullanılır. Maliyet çalışmaları esnasında, maliyetlerin kontrol ve izlemesi için standartlar miktar ve tutarları kullanır ve dönem sonlarında standart ile gerçekleşen maliyet miktar ve tutarlarını değerlendirme çalışmaları temel alınır.¹⁷²

Bütçelenmiş maliyet ise belirli bir üretim hacmi için öngörülen toplam maliyettir. Bütçelenmiş maliyetin hesabında standart maliyetler kullanılabileceği gibi, tamamen başka ve hatta oldukça basit tahmin yöntemlerine de başvurulabilir.

Gerek standart maliyetler gerekse bütçeler üretim performansının planlamasında ve denetlenmesinde kullanılırlar.¹⁷³

b) Kontrol Edilebilir Maliyet-Kontrol Edilemez Maliyet: Bir maliyetin oluşması, belli bir yöneticinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkileniyor ve ve değişebiliyorsa bu gider ilgili yönetici için kontrol edilebilir maliyet olmaktadır.¹⁷⁴ Tam tersi durumda ise, yani maliyetin oluşumu yöneticinin karar ve faaliyetlerinden etkilenmiyorsa bu sefer ortaya kontrol edilemez maliyet çıkmaktadır.

c) Bağlı Sabit Maliyet- İrادی Sabit Maliyetler: işletmenin kurulu kapasitesinin, kullandığı duran varlıklarının nicelik ve niteliğinin ve örgüt yapısının neden olduğu sabit giderlere bağlı sabit maliyetler adı verilir. Amortismanlar, bina vergisi, sigorta primleri, kiralar, kilit personelin maaşları bağlı sabit giderlerin bazı örnekleridir.¹⁷⁵

¹⁷¹ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.33

¹⁷² Edward J.Blocher, Kung H.Chen, Thomas W.Lin, Cost Management: A Strategic Emphasis, New York: 2002, Second Edition, s.538

¹⁷³ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.34

¹⁷⁴ İbrahim Lazol, Maliyet Muhasebesi, Bursa: Ekin Kitabevi, 2.Baskı, 2004, s.18

¹⁷⁵ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.34

İradi sabit maliyetler ise her bütçe yılı başında yetkili yöneticilerin kararlarıyla belirlenen sabit maliyetlerdir. Örnek olarak, reklam maliyetleri, eğitim maliyetleri, araştırma-geliştirme maliyetleri v.s. gösterilebilir.

d) Geçerli Maliyet-Geçersiz Maliyet: Gelecekte gerçekleşmesi beklenen ve alternatif hareket tarzlarının her biri için farklı değerde olan maliyetlere geçerli maliyet adı verilir.

Yönetim kararlarından etkilenmeyen maliyetler ise geçersiz maliyet adını alır. Batık maliyet, geçersiz maliyetlere güzel bir örnek oluşturur.¹⁷⁶ Batık maliyet, geçmişte katlanılmış olan, kısmen veya tamamen geri alınması olanağı kalmamış bulunan maliyetlerdir.¹⁷⁷

e) Ek Maliyet-Marjinal Maliyet: Marjinal maliyet, üretim miktarındaki bir birimlik artışın işletmenin toplam giderlerinde neden olduğu artıştır.

Ek maliyet ise, faaliyet hacminde meydana gelen bir artışın giderlerde yarattığı artıştır. Yani, bir kararın işletme giderlerinde yarattığı toplam etkidir. Ek maliyet kavramı çalışmanın konusunun bir bölümü olan fiyatlama kararlarında önemli bir yere sahiptir.¹⁷⁸

f) Fırsat Maliyeti: Alternatif maliyet olarak da adlandırılan bu maliyet seçilen bir faaliyet nedeniyle vazgeçilen diğer faaliyetlerden dolayı kaybedilen gelir olarak tanımlanabilir. Örneğin, bir tasarruf sahibi parasını devlet tahvili ya da borsadan hisse senedi olarak değerlendirmek isteyebilir. Bu iki yatırım aracı tasarruf sahibi açısından alternatiftir ve tasarruf sahibi alternatif maliyetin küçük kalmasını, yani seçtiği yatırım aracının öngördüğü vade sonunda daha yüksek getiriye sahip olunmasını ister.¹⁷⁹

3.2. Turizm İşletmelerinde Maliyet Kavramı

Turizm işletmelerinde maliyet kavramı konusunda tanımlar çeşitlenmektedir. Bu çeşitliliğin nedeni hiç kuşkusuz, maliyet kavramı ile ilgili farklı yaklaşımlardır. Bu nedenle, her yaklaşımın farklı bir tanım ile sonuçlanmasının yaratacağı sıkıntıları

¹⁷⁶ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.35

¹⁷⁷ Osman Altuğ, a.g.e., s.30

¹⁷⁸ İbrahim Lazol, a.g.e., s.20

¹⁷⁹ İbrahim Lazol, a.g.e., s.19

gidermek bakımından, tanımlamalardaki ana özellikleri iki aşama ile belirlemek daha doğru bulunmuştur.

İlk aşamada, “işletmeleri işe karıştırmadan” genel nitelikli bir tanımlama ile “maliyet” kavramını aşağıdaki biçimde ortaya koymak kavramın işletmelerle ilgili yanının algılanmasını kolaylaştırabilir.

Belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların toplamına “maliyet” adı verilir.

İkinci aşamada işletme kavramına uyarlanmış bir maliyet kavramını ise “bir mal ve/ya da hizmet üretebilmek için katlanılan özverilerin ve tüketimlerin parasal ifadesi” biçiminde tanımlamak gerekecektir. Bu tanımdan yola çıkarak, “üretim maliyeti” ya da “yapım maliyeti” ya da “maliyet gideri” kavramlarının da üretimle ilgili olarak “maliyet gideri” kavramlarının da üretimle ilgili olarak tanımlanması gerektiği anlaşılmaktadır.¹⁸⁰

3.2.1. Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Amaç ve İşlevleri

Çalışmanın uygulama kısmının konaklama işletmeleri oluşmasından dolayı, maliyet konusunda aktarılacak tüm bilgiler konaklama işletmeleri baz alınarak aktarılacaktır. Konaklama işletmeleri; konaklama, yiyecek ve içecek, toplantı ve konferans, eğlence vb. hizmetler üretmektedirler. Dolayısıyla konaklama işletmelerinin çıktıları fiziksel ürün biçiminde değildir. Konaklama tesislerinin, temel ürünü olan odalarını, kapasiteleri ölçüsünde her gün yeniden ürettikleri varsayılmaktadır. Günlük oda kapasitesinin üzerindeki talebe cevap verilemezken, satılamayan odaların stoklanarak sonraki günlerde satılması söz konusu değildir. Çıktı olarak konaklama (oda) hizmetlerinin özellikleri, yiyecek ve içecek dışında diğer otel hizmetleri için de geçerlidir. Yiyecek ve içecek hizmetleri, konaklama işletmelerinde kısmen fiziksel nitelik taşıyan tek üründür. Üretim açısından yiyecek ve içecekleri de ayırmak gerekir. Yiyecekler (yemekler), yiyecek malzemelerinin karışımı ve dönüşümü ile gerçekleşirken, içecekler herhangi bir dönüşüme uğramadan servis edilmektedir. Yiyecek ve içeceklerin ortak özelliği ise, her ikisinin de çeşitliliğinin çok fazla olmasıdır. Özetle; konaklama işletmelerinde çıktıları fiziksel olarak ifade etmek

¹⁸⁰ Alparslan Usal ve Osman Avşar Kuzgun, Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Ankara: Detay Yayıncılık, 3. Baskı, 2006, s.22

mümkün olamamakta ve çıktı performansını parasal değerlerle ifade etmek bir zorunluluk olmaktadır.¹⁸¹

Buradan hareketle analiz edilecek maliyet yapısı aşağıda belirtilen amaç, işlev, maliyet sınıflandırması ve sistemleri bu yapıya uygun olarak anlatılacaktır.

3.2.1.1. Maliyet Muhasebesi Sisteminin Amaçları

Turizm işletmelerinde maliyet muhasebesinin belli başlı amaçları aşağıdaki gibidir;

- Birim maliyetleri tespit etmek
- İşletme faaliyetlerini kontrol etmede yöneticilere yardımcı olmak
- Yöneticilerin alacakları kararlarda yardımcı olmak
- Yöneticilerin ve personelin yapacakların kısa ve uzun dönemli planlamalarda yardımcı olmak.¹⁸²

3.2.1.2. Maliyet Muhasebesinin İşlevleri

- Mamullerin yaşam dönemi performansının optimizasyonunda firmalara yardımcı olur,
- Karar verme amaçlarını arttırır,
- Yatırım yönetimi süreçlerini yaygınlaştırır,
- Performans ölçümleme kriterlerini, finansal performans ile bütünleştirir,
- Değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılabilmesi için, öncelikle saptanmalarını ve analize tabi tutulabilmelerini sağlar,
- Farklı üretim felsefeleri ve çeşitli otomasyon düzeylerini destekler,
- Firma dışında yönelik finansal raporlamayı destekler,
- İç kontrole de önemli ölçüde destek sağlar.¹⁸³

¹⁸¹ Önder Met ve Barış Erdem, “Konaklama İşletmelerinde Verimliliğin Ölçülmesi ve Verimliliği Etkileyen Etkenlerin Analizi”, Balıkesir Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:2, 2006, s.55

¹⁸² Mehmet Civan ve Ferah Yıldız, “Esnek Üretim Sistemlerini Uygulayan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Muhasebe ve Finansman Dergisi: .Sayı: 22, 2004, s.90

¹⁸³ Gülbüz Gökçen, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:23, 2004, s.60

3.2.2. Turizm İşletmelerinde Maliyet Unsurları

Oteller asli vazifeleri müşterilerin geceleme ihtiyaçlarını sağlamak olan, bu hizmete ek olarak yeme, içme, spor ve eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı departmanları da bünyelerinde bulundurabilen tesislerdir.¹⁸⁴ Hizmet yönü ağır basan bu tür işletmeler, tüketici tercih ve isteklerine son derece duyarlıdırlar. Müşteri memnuniyetinin işletmenin etkinliğinde en ön sırada olması, bu türden işletmelerin yönetsel kararlarının alınması ve uygulamasındaki zaman aralığının azaltılmasını zorunlu kılmaktadır. Etkin kararlar alabilmek ise, ancak bu kararları almak için gerekli bilgilerin tam zamanında, doğru ve kesintisiz gelmesi ile mümkün olmaktadır.¹⁸⁵

Otel işletmelerinin kendisinden kaynaklanan özellikler, bu işletmenin maliyet unsurları üzerinde büyük ölçüde etkili olmaktadır:

- Otel işletmelerinin yatırım projelerinde sabit sermaye yoğunluğu yüksektir. Yapılacak bir otel yatırım maliyetinin büyük kısmını; arsa, bina, arazi, teçhizat, donatım gibi sabit maliyet kalemleri oluşturmakta ve toplam yatırım içindeki payı % 80 ila % 90 arasında değişmektedir.
- Otel işletmeleri emek yoğun üretim tarzına sahip olduklarından işçilik maliyetleri işletmelerin toplam maliyetleri içinde büyük yer tutan (toplam maliyetlerin % 30'u). Ancak bu durum, sadece bir maliyetin diğerine oranla fazla olduğu biçiminde değerlendirilemez. Nitekim işçilik, stok edilemeyen bir maliyet türüdür. Otel barlarında sunulan içki malzemeleri işletmenin deposunda muhafaza edilebilirken, bu içecekleri müşteriye sunacak personelin üreteceği hizmet (işgücü) stok edilemez. Yine işçilik maliyetleri, yapılan işlerle doğru yönde değişen bir maliyet türü olmaktan ziyade, üzerine ilaveler yapılan birleşik bir maliyet türüdür. (SSK İşveren hissesi, çocuk zammı, gibi ilaveler). Ayrıca işletmede kullanılan malzemeden en verimli biçimde yararlanılması, o malzemeyi kullanan işgücüne bağlıdır.
- Bir otel işletmesinde sunulan hizmet için endüstriyel işletmelerde olduğu gibi hammaddeden yararlanma söz konusu olmayıp, bunun yerine malzeme

¹⁸⁴ Ali Haydar Güngörmüş, "Konaklama İşletmelerinde Standart Muhasebe Sisteminin Uygulanması", Vergi Dünyası Dergisi; Sayı:283, 2005, s.101

¹⁸⁵ S.Burak Arzova, "Konaklama İşletmelerinde Yönetim Bilgi Sistemi Oluşturma Sürecinde, 7/A Maliyet Kayıtlama Sistematğinde Kullanılacak Hesapların Düzenlenmesi" Yaklaşım Dergisi: Sayı:128, 2003, s.188

maliyetleri ön plana çıkmaktadır: Baklavada kullanılan tereyağının sade olarak müşteriye kahvaltıda sunulabilmesi gibi.

- Otel işletmelerinde sunulan mal ve hizmetler üretildikleri yerde tüketilirler, diğer sektörlerde olduğu gibi üretilen ürünün tüketiciye ulaştırılması zorunluluğu yoktur. Bu işletmenin ulaştırma maliyetlerini; üretim faktörlerinin tedarik maliyetleri oluşturmaktadır.
- Otel işletmelerinde sunulan mal ve hizmetleri stoklama imkanı bulunmadığından, satılamayan her birim ürün işletme için zarar anlamına gelmekte ve maliyetleri arttırmaktadır. Örneğin 500 kişilik bir otelde o gün 200 kişi kalıyorsa, otelin o günkü zararı 300 kişidir ve bu zarar sonraki günlerde telafi edilemez.¹⁸⁶

3.2.2.1. Turizm İşletmelerinde Maliyet Unsurlarının Sınıflandırılması

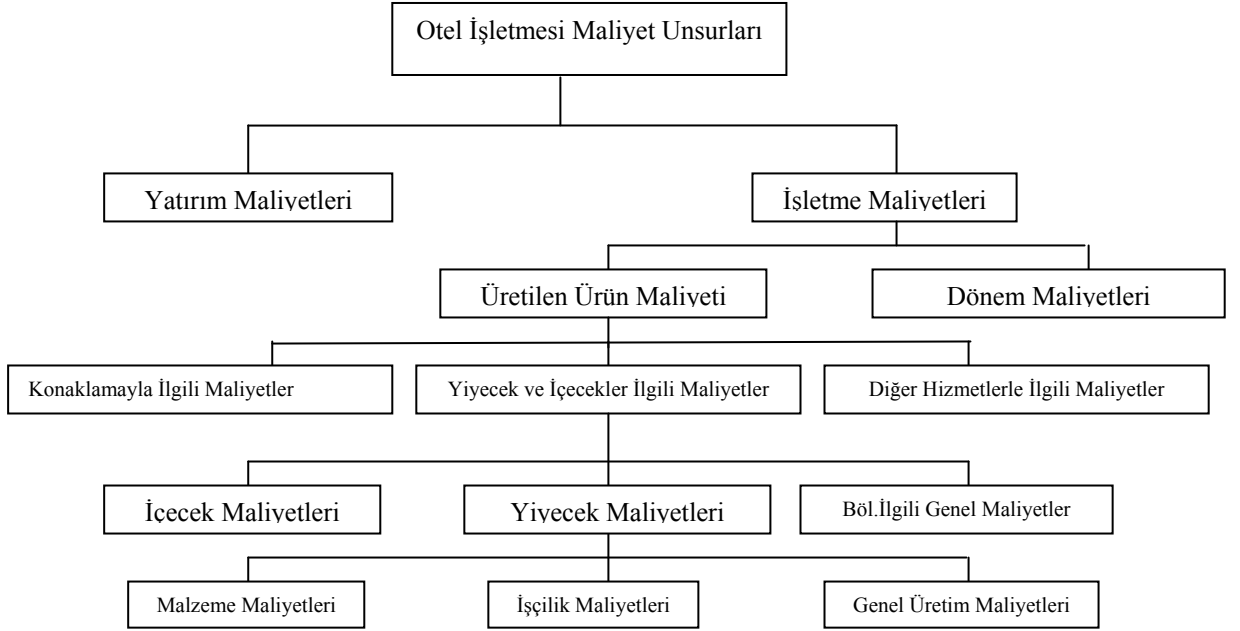
Otel işletmeleri artan rekabet koşullarında ayakta kalabilmek için maliyetlerini minimum düzeyde tutmak, gelirlerini ise maksimum düzeye çıkarmak zorundadır. Bu nedenle işletmelerin maliyet ve gelirlere konu olan tüm unsurları göz önüne almaları gerekmektedir. En geniş anlamıyla maliyet; bir amaca ulaşmak, bir nesneye sahip olabilmek için katlanılan fedakârlıkların tümüdür. Otel işletmelerinde maliyetlerin sınıflandırılması şu şekilde yapılmaktadır.

- Çeşitlere Göre Maliyetler: İlk madde ve malzeme giderleri, memur ücret ve giderleri, elektrik ve haberleşme giderleri, amortisman ve finansman giderleri vb.,
- İşletme Fonksiyonlarına Göre Maliyetler: Tedarik giderleri, üretim giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri vb.,
- Ürünlere Yüklenilmesine Göre Maliyetler: Direkt giderler, endirekt giderler,
- Faaliyet Hacmiyle İlişkilerine Göre Maliyetler: Sabit giderler, değişken giderler ve karma giderler,

¹⁸⁶ Adnan Türksoy, a.g.e., s.35

- Fiili Olup Olmamasına Göre Maliyetler: Fiili giderler ve standart giderler.¹⁸⁷

Diğer yandan daha detaylı bir maliyet sınıflandırması aşağıdaki şema yardımıyla verilebilir:



Şekil 3.3. Otel İşletmesi Maliyet Alanları (Kaynak: Usal ve Diğer, a.g.e., s.47)

Yukarıdaki şekil 3.3.'de görüldüğü gibi konaklama işletmelerinde ana maliyetler iki gruba ayrılmaktadır. Bu maliyetlerden ilki konaklama işletmesinin binalarının, tesislerinin ortaya çıkması için yapılan yatırım maliyetidir. Diğer ise konaklama işletmesinin faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürebilmesi için işletme maliyetleridir. İşletme maliyetlerini de kendi içerisinde değişik alt maliyet bölümlerine ayrılmaktadır. Bu maliyetlerde kendi içerisinde üretilen yiyecek içecek ve konaklama işletmeleri tarafından müşteriye sağlanan hizmetleri ifade eden üretilen ürün maliyeti ile konaklama işletmesinin hizmetlerin yerine getirilmesinde kullandığı destekleyici maliyetleri ifade eden dönem maliyetleri olmak üzere iki gruba ayrılır. Bunların arasından da üretilen ürün maliyetini içecek, yiyecek, genel maliyetler olarak da alt bölümlere ayırmak mümkündür.

Üretim ve Yaşam Dönemine Göre Maliyetler: Otel işletmelerinin maliyetlerinin üretim ve yaşam sürecine göre sınıflandırılması şekil 1.10'daki şema incelediğinde ilk 4 sırası üretim ve yaşam sürecine göre maliyetleri yansıtmaktadır.

¹⁸⁷ Saliha Didin ve Diğer, a.g.m., s.113

Bu sınıflandırmaya göre otel maliyetleri öncelikle yatırım ve işletme olmak üzere iki ana maliyet grubuna ayrılmaktadır. Daha sonra işletme maliyetleri üretilen ürün (sunulan mal ve hizmet) maliyetleri ve dönem maliyetleri şeklinde iki temel sınıfa ayrıldıktan sonra, üretilen ürün maliyetleri; konaklama, yiyecek & içecek ve diğer maliyetler olmak üzere de üç grupta değerlendirilmektedir. Şimdi bu maliyet unsurlarını ayrı ayrı değerlendirelim.

Yatırım Maliyetleri: İşletmenin kullanılmasından, fiziki tesislerin yapılmasına ve işletme açılıncaya kadar geçen süre zarfında katlanılan maliyetlerdir. Bir otel yatırım projesinde; inşaat tesisat, mefruşat, teçhizat, arsa, proje ve diğer maliyetlerden oluşan altı ana yatırım maliyet unsuru bulunmaktadır.¹⁸⁸

Bunlara; beklenmeyen maliyetler, yatırım dönemi faizi ve işletme sermayesi gereksinimi eklenebilir. Tüm bu yatırım dönemi maliyetleri sırasıyla şu şekilde ifade edilebilir:

a) Arazi Maliyetleri

b) Arazi Üstü Bina Maliyetleri

- Etüd Proje Maliyetleri
- İnşaat Maliyetleri
- Tesisat Maliyetleri
- Teçhizat Maliyetleri
- Mefruşat Maliyetleri

c) Beklenmeyen Maliyetler

- Unutulan bazı maliyetlerin karşılanması,
- Projede yapılan bazı kestirim hatalarının düzeltilmesi,
- Projeye kaçınılmaz bazı eklerin yapılması ve,
- Enflasyon gibi ileride ortaya çıkabilecek bazı maliyetlerinin karşılanması için genellikle yatırım maliyetinin belirli bir yüzdesi, yatırım maliyetine eklenmelidir.

d) Yatırım Dönem Faizleri

¹⁸⁸ Adnan Türksoy, a.g.e., s.37, 38

e) İşletme Sermayesi Gereksinimi

f) Diğer Yatırım Maliyetleri

İşletme Maliyetleri: Otel işletmelerinin ikinci temel maliyet unsuru ise, işletme maliyetleridir. Bunlar kendi içinde; dönem maliyetleri ve ürün maliyetleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Dönem maliyetleri, otelin bütününe ilgilendiren, sunulan ya da hizmetin maliyetine direkt olarak direkt olarak yüklenmeyen ancak yıl sonundaki gelirlerden düşülebilen maliyetlerdir. Otel işletmelerinde bu maliyetleri oluşturan unsurlar:¹⁸⁹

Dönemsel Maliyetlere aşağıda yer örnekler verilebilir:

- Sigorta- İşverenin sorumluluğunda
- Sigorta- Grup
- Sigorta- Evlilik Bağları
- Sigorta- Yangın
- Sigorta- Çeşitli
- Taşınmazların Vergileri
- İmtiyaz Vergileri
- Lisanslar
- Ödenebilir Senet Faizleri
- Telefon Malzemesi Kirası
- Harçlar Abone Giderleri¹⁹⁰
- İlan ve Reklam Maliyetleri
- Müzik ve Show Maliyetleri
- Dekorasyon Maliyetleri
- Pazarlama ve Promosyon Maliyetleri
- Bakım-Onarım ve Yenileme Maliyetleri¹⁹¹

Yukarıda sayılan telefon malzeme kirası, diğer işletmelerde, tamamen işletmeye ait olmasına rağmen, otellerde bu maliyetlerin bir bölümünün müşteriye ait olması (müşteriye telefon edebilme olanağı sağlanması gibi) ve bunların bedelini

¹⁸⁹ Adnan Türksoy, a.g.e., s.40

¹⁹⁰ Alparslan Usal ve Diğerleri, a.g.e., s.49

¹⁹¹ Adnan Türksoy, a.g.e., s.40

müşteriden tahsil edilmesi, doğru maliyetleme de hesaba katılması gereken bir noktadır.¹⁹²

Hacim İle İlişisine Göre Maliyetler: Otel işletmelerinde maliyetlerin hacim ile olan ilişkisine göre sınıflandırılması aslında, oluşacak maliyet türlerinin değişken ya da sabit olarak ayrımlanmasını ifade etmektedir. Örneğin, yatırımla ilgili yatırım maliyetleri, yapısal sabit maliyetleri oluştururken, dönem maliyetleri de programlanmış sabit maliyetler kapsamındadır. Yiyecek-içecek maliyetlerinin üretim maliyetleri basamaklı (karma) maliyet özelliği taşıırken, yalnızca direkt malzeme maliyetleri ile direkt işçilik faaliyetleri gerçek anlamda bir değişken maliyet unsuru olarak kabul edilir.¹⁹³

Sunulan Hizmetlere Göre Maliyetler: Bu grupta yer alan maliyet türleri, bir konaklama işletmesinin yaşamını sürdürebilmesi için yapılması gereken maliyetleri kapsar. Bu türdeki maliyetler odanın hazırlanması için kullanılan temizlik maddelerinden, yeme-içme hizmetinin yerine getirilmesi için kullanılan çatal-bıçağa kadar uzanmaktadır. Bu grupta yer alan maliyetleri 3 türde incelenecektir:

a) Konaklama Maliyetleri

- Odalar- Porselen ve Bardak,
- Odalar- Çarşaf, Örtü,
- Yiyecek- Porselen ve Bardak,
- Yiyecek- Gümüşler,
- Yiyecek- Örtü,
- İçecek- Bardak,
- Berber- Örtü ve Çarşaf¹⁹⁴
- Maaşlar ve Ücretler
- Personel Yemeği
- Üniformalar
- Baskı ve Kırtasiye
- Mefruşat
- Yatak Takımları
- Battaniyeler
- Taban Örtüsü Onarımı
- Perdeler, Süsleme Kumaşları vb.
- Jaluziler, Tenteler
- Boyama ve Dekorasyon¹⁹⁵, maliyetleri örnek verilebilir.

¹⁹² Adnan Türksoy, a.g.e., s.40

¹⁹³ Adnan Türksoy, a.g.e., s.41, 42

¹⁹⁴ Alparslan Usal ve Diğer, a.g.e., s.49

¹⁹⁵ Alparslan Usal ve Diğer, a.g.e., s.52

b) Yiyecek ve İçecek Hizmetleriyle İlgili Maliyetler: Yeme-içme faaliyetinin, müşteri tarafından yerine getirilmesi anına kadar geçecek sürede katlanılacak maliyetler bu grupta yer almaktadır. Bunlar

- İşçilik Maliyetleri,
- İçkilerin hazırlanmasında kullanılan katkı maddeleri, gibi örnekler verilebilir.

c) Sunulan Diğer Hizmetlerle İlgili Maliyetler: Burada konaklama işletmesinin büyüklüğü ile doğru orantılı olarak, müşterisine sunduğu ayrıcalıklı hizmetlerinin maliyetleri bu grupta yer almaktadır.

- Kuaför, güzellik salonu,
- Vestiyer,
- Gazete, Dergi vb. maliyetler örnek olarak verilebilir.¹⁹⁶

3.2.3. Turizm İşletmelerinde Maliyet Yönetimi

Değişken piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdan en az kayıpla çıkması veya kar elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine önem vermek yoluyla sağlanabilir. Zira, gelirlerin oluşumunda temel etkiye sahip olan fiyat, piyasa şartlarında kendiliğinden oluşmaktadır. Rasyonellik bakımından büyük öneme sahip olan verimliliğin, iktisadiliğe dönüşebilmesi de piyasada oluşan fiyat ile ilgilidir. O halde işletmeler, “Neyi hangi maliyette üretirsem üreteyim, istediğim fiyatta satarım klasik yaklaşımından kurtulmalı, “Piyasada oluşan fiyata göre ürünümü ancak X TL’ye satabileceğime göre maliyetim ne olmalı ki kar elde edebileyim” yaklaşımını hedef edinmelidirler. Son yıllarda Japonya başta olmak üzere ABD ve diğer gelişmiş ülkelerde söz konusu gelişmeler bu yönde yaşanmaktadır.

İşletmelerde özellikle rutin olmayan kararların alınmasında kantitatif verilerin (gelir ve maliyet) ön plana çıktığı düşünülürse, maliyet kavramının işletmeler açısından önemi bir kat daha artmakta ve bu değerlerin işletmeler için sağlıklı bir şekilde belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Maliyet yönetimi bir taraftan maliyet belirlemeye hizmet ederken, diğer taraftan da maliyet öğelerindeki değişimlerin izlenmesiyle sürekli olarak denetimi olanaklı kılmaktadır. Bu sayede israfın önlenmesi, performans denetimi, gibi çalışmalarla işletmede verimlilik ve iktisadilik sağlanmaktadır.

¹⁹⁶ Adnan Türksoy, a.g.e., s.43

Değinilen nedenlerle bilançoda yer alan kaynaklar ile mevcutlar ve alacakların daha ayrıntılı ve gerçekçi bir şekilde ortaya konmak istenmesinin bir sonucu olarak, öncelikle kar/zarar tablolarına ilgi duyulmuş daha sonraları ise gelir ve giderlerin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi ve karşılaştırmalar yapmak suretiyle işletme sonuçlarının izlenmesi için maliyet prensipleri ve mamul maliyetlerini hesaplama biçimleri geliştirilmiştir. Daha sonra da maliyet sistemleri ortaya çıkmıştır. Özellikle de 1980’li yıllardan sonra maliyet yönetiminde hızlı gelişmeler yaşanmıştır. Amaç, sağlıklı bir maliyet fiyatının tespiti, israfın önlenerek maliyetin düşürülmesi, kalitenin artırılması ve gelecekle ilgili çalışmaların işletme amaçlarına uygunluğunun sağlanmasıdır.¹⁹⁷

Turizm işletmelerinde maliyet yönetimini, öncelikle gider merkezlerinin doğru bir şekilde belirlenerek, ardından maliyetlerin dağıtılıp analiz edilmesi ile gerçekleştirilebilir.

3.2.3.1. Turizm İşletmelerinde Maliyet Merkezleri ve Maliyet Sistemleri

Turizm işletmelerinde maliyet merkezleri ve maliyet sistemlerine değinmeden evvel maliyet yönetimi konusunda otel işletmesinin bir hizmet işletmesi olmasından ötürü 2 numaralı Türkiye Muhasebe Standard’ı olan stoklar standardında yer alan hizmet işletmelerinde stok maliyeti konusunda bilgi vermek yararlı olacaktır.

TMS 2 Stoklar standardına göre, verilen (üretilen) hizmetle ilgili hasılat, mali tablolara (aynı dönemde) gelir olarak yansıtılamıyorsa (hizmet üretimiyle) ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlara ilişkin olabilecek genel giderleri içerir. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez¹⁹⁸ olarak tanımlanabilir. Bu tanımdan da hareketle turizm işletmelerinde maliyetler çeşitli özellikler gösterecektir.

¹⁹⁷ Hasan Alkan, “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar”, Süleyman Demirel Üniversitesi Ormancilık Fakültesi Dergisi: Seri: A, Sayı: 2, 2001, s.179, 180

¹⁹⁸ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları”, 1.Baskı, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2006, s.58

Doğrudan maliyetler, izlenmesi kolay ve arkalarında izler bırakan maliyetlerdir. Dolaylı maliyetler ise ayıklanması güç maliyetlerden oluşur. Bunlar genellikle “genel giderler” kapsamında kalan dolaylı ve üretim sırasında oluşan giderlerdir. Amortismanlar, gözetimcilere ve ustalara ödenen aylıklar, ısıtma-aydınlatma-enerji giderleri, sigorta giderleri, bakım-onarım-koruma giderleri kapsamındadır. Bu nedenle, bu giderlerin ürünlere dağıtımını yapmak için yine doğrudan giderlere ölçü olan ölçeklerden yararlanmak uygun olur. Üretim hacmi, doğrudan işçilik saatleri, makinelerin çalışma saatleri gibi...

İşletmelerin genellikle iki ana bölümden oluştuğundan işletme etkinlikleri de bu iki ana bölüm içinde toplanabilir. Bunlar;

- Mal üretimi bölümü
- Hizmet üretimi bölümü

olarak belirlenebilir. Mal üretimi bölümü, malın fiziksel olarak üretiminin yapıldığı yer olması nedeniyle doğrudan hammadde, malzeme ve işçilik gibi bir dizi üretim gideri yaratır. Hizmet üretim bölümü ise, dorudan mal üretimi ile uğraşmaz; ancak, mal üretimine ve diğer hizmet üretim alanlarına katkıda bulunur. Dolayısı ile hizmet üretimi alanlarında oluşan giderlerin de mal üretimi maliyetlerine katılması gerekir. Bu nedenle, hizmet sektörü ile ilişkili uygulamalarda bu katılım ya da dağıtım işinin genellikle üç aşamalı bir işlevler dizisi içinde gerçekleştirilmesi daha uygun bulunmaktadır.

- İşletmenin dolaylı giderlerinin önce “mal üretim” ve “hizmet üretim” alanları için ayrılarak dağıtılması.
- Bu dağıtımdan hizmet alanlarına düşen payın mal üretim alanlarına yeniden dağıtımı.¹⁹⁹
- Her mal üretim alanı için dolaylı giderler oranının hesaplanması.

Bu yaklaşım, hizmet sektöründe çalışmakta olan bir çok endüstri için “doğru” ve geçerli kabul edilebilir. Ancak, turizm işletmeleri için bu durum ciddi biçimde ayrıcalık göstermektedir. Çünkü, turizm işletmelerinde dolaylı maliyetlerin bütünü ile hizmet üretim alanlarına dağılması gerektiren çok sayıda olay gerçekleşmektedir. Bu olaylar daha çok bir otel işletmesinin konusudur.

¹⁹⁹ Alparslan Usal ve Diğeri, a.g.e., s.73

Otel İşletmelerinde Maliyet Merkezleri: Aşağıdaki tablo, %80 doluluk oranı ile çalışan bir otel işletmesindeki gider kalemlerinin işletmenin toplam giderleri içindeki paylarını göstermekte ve bir önceki bölümde ayrıntılı olarak verilmiş bulunan giderleri belli merkezlerde toplanmaktadır. Gider gruplarını % dağılımları bir araya toplayan bu tablo, bir yandan gider merkezlerini işaret ederken bir yandan da genel gider niteliğindeki yönetim, pazarlama ve dağıtım, çamaşırhane, sosyal yükümlülükler gibi gider merkezlerinin de yerlerini ve ağırlıklarını belirlemeyi kolaylaştırır.

	%
Gıda maddeleri alım bedeli	21,20
İçki alım bedeli	4,30
Faiz, kira ve finansal yükümlülükler	13,50
Amortismanlar ve yıpranmalar	14,25
Bakım ve onarım	6,25
Yönetim ve reklam	2,25
Su, gaz, elektrik, ısıtma	4,00
Çamaşır	5,00
Ücretler ve maaşlar	13,00
Sosyal yükümlülükler	6,25
İşçilere sağlanan doğal haklar	3,75
Sabit vergiler	1,25
Değişen vergiler ve kar	5,00

Tablo 3.2. Konaklama İşletmelerinde Gider Merkezleri ve Gider Yüzdeleri (Kaynak: Usal ve Diğeri, a.g.e., s.73)

Bu tabloya göre sıralanmış olan gider grupları bütünü ile bir işletmenin “maliyet hesapları” başlığı altında toplanabilir. Dolayısı ile, gider gruplarını bu açıdan ayırmak mümkündür. Ancak, yukarıdaki tablo uyarınca, ilk dört gider kalemi olan “alımlar”, “finansal yükümlülükler”, “ücretler”, “amortismanlar” ve “diğer üretim girdileri” dışında kalan alanlarda genel gider niteliğinde çok sayıda gider kalemi bulunduğu bellidir.

Turistik ürünün yapısı dikkate alındığında, tabloda sıralanmış olan gider merkezlerinin her birindeki “genel giderler” karakteri ile “maliyet” karakterinin ayırt edilmesi de, maliyet karakterli olanlarının maliyet merkezlerine ve sonunda maliyet²⁰⁰ birimlerine dağıtmaları da daha ilk aşamada ciddi bir sorun oluşturmaktadır. Çünkü, başka türden işletmeler için genel gider niteliğinde kabul edilen bazı gider kalemleri de turistik ürünün ayrılmaz parçaları olarak maliyet merkezine giderler.

Konuya yaklaşımı kolaylaştırmak ve tablodaki verilerden yararlanarak örnekler oluşturmak amacı ile; maliyet karakteri belirlenebilen bazı maliyet ya da genel

²⁰⁰ Alparslan Usal ve Diğeri, a.g.e., s.74

gider nitelikli merkezler ve bu merkezlerde oluşan maliyetlerin ilgili diğer merkezlere dağıtılması için kullanılabilecek olası yöntemler şöyle sıralanabilir.

Genel Yönetim Giderleri: Bu giderler, satışlar veya işçilik esası üzerine; belli bir bölümün satışlarının toplam satışlara ya da o bölümdeki işçilik giderlerinin ücretler toplamına oranlanması esası dikkate alınarak dağıtılabilir.

Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri: Satış ve reklam giderlerinin satışlar üzerine dağıtımını en çok kullanılan metottur. Adı geçen giderler işletme bölümlerine metre kare ya da metre küp birimi esasından de dağıtılabilir.²⁰¹

Isı – Aydınlatma ve Enerji Giderleri: Bu grupta yer alan giderler, işletme faaliyetlerini yürütmek için işletme dışındaki kuruluşlardan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, ...) için yapılan giderlerdir.²⁰² Metre kare ya da metre küp esasından işletme bölümlerine dağıtılır.²⁰³

Faiz, Komisyon ve Vergiler: İşletmenin gerek yatırım ve gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa vadeli veya uzun vadeli borçlarının faiz, komisyon, kur farkları²⁰⁴ ile mali kuruluşlara vergi mükellefi olmanın gerektirdiği vergi ödemelerini kapsar. Eşit değer paylarına göre dağıtılır. Diğer bir deyişle, bu üç kalem maliyet unsuru için işletmede kullanılmakta olan maliyet dağıtım ölçütlerinden farklı bir ölçüt aranmaz. İşletmeci (işletmenin sahibi ya da profesyonel yönetici) diğer maliyet dağıtım ölçütlerinden (kendi politikasına uygun biçimde) herhangi birini seçerek bu kalemlerin dağıtımını için kullanabilir.²⁰⁵

Maaş ve Ücretler: İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan personel için tahakkuk ettirilen (Esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, S.Sigorta işveren primi, gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi) her türlü tutarları kapsar.²⁰⁶ Personelin maaş ve ücretleri işletmenin çeşitli bölümlerine ve gider gruplarına göre maliyet merkezleri oluşturulur ve dağıtımları da aynı ölçütlere (bölümlere ya da gider gruplarına) göre yapılır.

²⁰¹ Alparslan Usal ve Diğerleri, a.g.e., s.75

²⁰² Ertuğrul Çetiner, Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi, 4. Baskı, 2004, s.20

²⁰³ Alparslan Usal ve Diğerleri, a.g.e., s.73

²⁰⁴ Ertuğrul Çetiner, Maliyet Muhasebesi, s.21

²⁰⁵ Alparslan Usal ve Diğerleri, a.g.e., s.74

²⁰⁶ Ümit Ataman ve Rüstem Hacırüstemoğlu, Muhasebe ve Finans Bilgileri, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999, s.143

Personel Yemekleri: Maaş ve ücretleri hak eden personelin çalışmaları sırasında tükettikleri yiyecek ve içecekten oluşan maliyetler de tıpkı hammadde maliyeti gibi değerlendirilebilecek bir başka maliyet merkezinde toplanabilir. Bu tür maliyetlerin dağıtımları da bu merkezlerden ve birim esası üzerinden personelin statüsüne göre yapılır.

Özellikle büyük otellerde bu ayırım “kaçınılmaz” olarak bile görülebilir. Bu nedenle, çalışanların yemekleri, “memur” ve “personel” olarak iki kategoride düşünülmelidir. “Memur” sıfatı ile topluca ya da ayrı yerlerde yemek yeme hakkı belirlenmiş kişiler de bir çok büyük otelde “birinci dereceden” ve “ikinci dereceden” diye ikiye ayrılmışlardır. Bunlar genellikle ayrı yemek salonlarında yemek yerler. Diğer personelin ise ayrı bir, kafeterya türü yemek yerleri bulunur. Memurlara genellikle servis yapılır ve bunların yemekleri ayrı bir listede gösterilir. Eğer memurlar da genel salonlarda yiyorlarsa, bu durumda garsonlar ve hizmetliler olduğu gibi bunlar da yemek yediklerini renkli kartçıklar kullanarak belirtebilirler.

Böylece, konuklar için tutulan kayıtlarda bunların yeri ayrıca gösterilebileceği gibi ayrı bir liste de tutulabilir. Büyük otellerde personel yemekleri için ayrıca sipariş verilebileceği ve ayrı bir mutfak kullanılabileceği gibi bunların yemekleri ana mutfaktan da sağlanabilir. Bu durumda konuklar için hazırlanmış fakat satılamamış yiyecekler için bir çıkış yolu bulunmuş olur.

Memur yemekleri menü değerlerinden kaydedilir ve günlük ve aylık raporlara değerlerden geçer. Denetçiler bunları konuklara yapılan satışlar gibi analiz ederler. Personel yemekleri ise, doğrudan “personel maliyetlerine” girer. Kuşkusuz, bu durumda yemekler mutfaktan çıkış maliyetleri ile gösterilirler.

Üniformalar: Bölümlere göre personelin kullandığı üniformaların rozet ve eldiven gibi ekleri de içecek biçimde satın alınmaları esastır. İlgili bölümlere (maliyet merkezlerine) ve o bölümlerdeki maliyet birimlerine dağıtımları²⁰⁷ için gerekecek muhasebe kayıtları da maliyet değerleri üzerinden yapıldığı gibi, değerden düşmeleri de topluca hesaplanır.

Çamaşırhane: Çamaşırhanenin toplam “doğrudan giderleri” çamaşırhaneyi gereksinen bölümler arasında bölünür. Gelir getirmesine karşılık konuk çamaşırhanesi

²⁰⁷ Alparslan Usal ve Diğeri, a.g.e., 75, 76

giderleri de buna katılır. Bu kapsamdaki olağan dışı maliyetler, yine bölümlerin gönderdikleri çamaşır adedine göre oranlanarak bölümlere dağıtılır. Eğer tüm çamaşırlar dışarıdaki bir çamaşırhaneye gönderiliyorsa, bu durumda maliyetler doğrudan doğruya ilgili bölümlerin gider kalemlerine girer.

Bazı otellerde çamaşırhane maliyetlerinin dağıtımı için örnek birimler (üniteler) esas olur. Buna göre en az gider gerektiren en küçük çamaşır (örneğin, bir peçete) “birim” –ünite kabul edilir ve her parçanın yıkama maliyeti bu esaslar üzerinden deneylerle belirlenir. Böylece, belli ölçüde havlu örneğin, dört birim ile ve bir masa örtüsü örneğin, altı birim ile ifade edilir. Her bölümün yıkanan aylık çamaşır sayısı birimlere çevrilerek ifade edilir ve toplam maliyet bölümlere bu birim sayısı üzerinden dağıtılır. Bu metot, birim değerlerinin doğru olmaları koşulu ile maliyetlerin daha doğru olarak dağıtılmasını sağlar.

Personel, Bardak, Gümüşler ve Çarşaf lar: Bu tür kullanma malzemesi, hem yapısal farklılıklardan ve hem de bulundukları yerin özelliklerinden dolayı her cinse göre farklılaşan maliyetler oluştururlar. Kaldı ki, her bölümün yenileme maliyeti de aynı biçimde değişmektedir. Çünkü bu tür maliyetlerin değerden düşmesi yılın aylarına göre ifade edilen yaşına göre değil, ne kadar sık kullanıldığına bağlıdır. Bu da bölümden bölüme değişir. Örneğin, gümüşlerin ömrü ne kadar sık temizlendikleri ile ilgilidir. Porselen ve bardaklar ise, kullanılabilecek toplam sayı ile değil; kullanılmakta ve yıkanmakta olan parça sayısı ile belirlenir. Özellikle personel ve bardaklar başta olmak üzere çatal-bıçak-havlu gibi malzemenin bazı konuklarca gizlice alınıp götürüldüğü de unutulmamalıdır.

Dolayısı ile bu tür malzemelerin maliyeti, otelde kalan konuk sayısına bağlı olarak düşer ya da yükselir. Örneğin, bu kalemlerin odalarda kullanılanların yenileme ve değerden düşme oranları satılan oda yüzdeleri ya da²⁰⁸ bir gündetutulan her oda için ayrı ayrı ifade edilir. Yiyecek-içecek için her öğün ya da yiyecek satışlar yüzdesi, yenileme ve değerden düşmede esas olur. Büyük otellerde her oda ve her öğün için yenileme ve değerden düşme maliyetleri daha yüksektir. Bunun da nedeni, daha değerli malzemenin daha büyük miktarlarda kullanılmasıdır.

Yeni porselen ve bardakların, çarşaf ve gümüşlerin de eskilere birlikte aynı kullanıma (devreye) girmesi ya da yalnızca bazı eskilerin değiştirilmesi yüzünden her

²⁰⁸ Alparslan Usal ve Diğerleri, a.g.e., s.76, 77

bir parçanın gerçek yaşını belirlemek zordur. Bununla beraber, bu tür kullanılan malzemenin devresel envanterleri yapılırken malzemenin kullanılma koşullarına bağlı olarak değerlerin esas maliyetlerinden düşük tutulması doğru olur.

Porselen kayıplarının esas nedeni hemen bütünü ile “kırılmalardır”. Yıpranma ya da aşınma (eskime) söz konusu değildir. Bu nedenle, kırılan ya da çatlayan tüm porselenler derhal envanterden düşülmelidir. Böylesi eksilmeler yüzünden, bu türden malzemeye de belli bir ekonomik ömür biçmek ve bu ömrün sonunda da değerden düşmek uygun olur. Yenileme nedeniyle değerden düşme sırasında kullanılacak “artık değer” kırılmalar yüzünden takımlarda oluşabilecek eksilmeler dikkate alacak biçimde genellikle ilk satın alma değerinin %75 i kadardır.

Bardakların fiziksel değerlerden düşmeleri önemsenmeyecek düzeyde olur. Çarşaf ve gümüşler ise yıpranırlar. Eğer çarşaf lar gereği gibi düzenli olarak değiştirilirse eski bir otelde maliyelerin %50’sini almak yerinde olur. Yeni otellerde bu ortalama orana gümüşlere kıyasla daha kısa zamanda ulaşılır. Aşağıda, bir çok otel işletmesinde kullanılmakta olan bir değer çizelgesi verilmektedir.²⁰⁹

	Porselen	Bardak	Gümüş	Çarşaf
1. Yıl Sonunda	% 95	% 100	% 90	% 83 1/3
2. Yıl Sonunda	90	100	80	66 2/3
3. Yıl Sonunda	85	100	70	50
4. Yıl Sonunda	80	100	60	50
5. Yıl Sonunda	75	100	50	50

Tablo 3.3. : Kullanılan Malzeme İçin Maliyet Yüzdesi Olarak Değerden Düşme Oranları (Usal ve Diğer, a.g.e., s.78)

Bu dört malzeme kalemi ile satışlar arasındaki korelasyonu (ilişkiyi) daha belirgin biçimde ortaya koyan da çalışmalar vardır. Aşağıda 200-2000 odalı 25 örnek otelin deneylerinden elde edilen “değerden düşme”, “kayıp” ve “kırılma” ve benzeri

²⁰⁹ Alparslan Usal ve Diğer, a.g.e, s.77

nedenlerle “yenileme oranları tablosu doğrudan doğruya satışlarda ilişkilendirilerek verilmiştir.”²¹⁰

	En Düşük	En Yüksek	ORTALAMA
--	----------	-----------	----------

Oda Satışlarına Göre:

Oda Çarşafı	-.70	2.93	1.65
-------------	------	------	------

Yiyecek Satışlarına Göre

Porselen ve Bardak	-.52	3.02	1.56
Çarşaf	-.21	1.70	-.79
Gümüşler	-.25	2.79	-.95

İçecek Satışlarına Göre

Bardaklar	-.65	2.36	1.43
-----------	------	------	------

Tablo 3.4. : Her 100 Dolarlık Net Satış İçin Değerden Düşme, Kayıp ve Kırılma (Usal ve Diğer, a.g.e., 78)

Konuk odalarında kullanılan personel ve bardak adedi çok azdır. Yenileme maliyeti net oda satışlarının her 100 doları için 25 senti nadiren geçer; ortalama maliyeti 15 senttir. O nedenle, tabloda yer almamıştır.

Kullanılan gümüşlerin ilk beş yıllık işletme süresi sonundaki gerçek değeri olarak ilk maliyetlerin % 50 ‘sinin esas alındığı anlaşılmaktadır. Ancak, bu defter değeri halen devrede bulunan ve bir kısmı da yenilenmiş olan tam setin toplam maliyetin % 50’si olmalıdır; 15-20 yıldır faal (kullanılmakta) olan ve birkaç kez yenilenmiş olan malzemenin (ilk satın alma) maliyetinin % 50’si değil.

Bazı otellerde porselen, bardak, gümüş ve çarşaf özel bir “mefruşat hesabına” katılırlar ve bir karma oranda değerden düşürürler. Bazı işletmeler ise, bir “değerden düşmeye kalkışmaksızın” ilk beş yılda maliyet değerini yarıya indirmekle yetinirler.

Bir çok otel işletmesinde bu türden malzeme “yedek malzeme” adı altında depolarda korunur ve ziyafet vb. nedenlerle yeniden depoya dönmek üzere çıkarılır.

²¹⁰ Alparslan Usal ve Diğer, a.g.e., 78

Değerler, maliyet değerleri üzerinden gözüktür. Ancak bu dört kalem malı yine “yedek malzeme” adını taşıyan ve yine maliyet değerleri üzerinden işlem gören demirbaşlarla karıştırmamak gerekir.

Temizlik Malzemesi: Bu tür malzeme; sabun ve karışımları, böcek önleyiciler, dezenfektan maddeler, haşarat ilaçları, iş giysileri ve süpürge, paspas, toz alıcılar ile elektrikli aygıtlar dışında kalan halı temizleyicileri olarak belirlenebilir. En uygun maliyet ölçeği “metrekare”dir. Dağıtım, bu ölçek üzerinden ve söz konusu maliyetleri en yoğun olarak oluşturulan alanlara-merkezlere göre yapılır. Bu anlamda en akla yatkın örnek, maliyetlerin işletmedeki bölümlere göre yapılmasıdır.

Anlaşmalı Temizleme: Pencere temizliği, genel kullanma yerlerinin gece temizliği ve imha işlerinin dışarıdan anlaşmalı olarak yaptırılması. Maliyet dağıtım ölçeği yine “alan” ölçeği olabilir. Bu tür maliyetlerin fiyatlara yansıtılması çok güç olmakla birlikte, dağıtımları için en uygun yöntem yine de bölümlere göre ayırımdır.

Konuk Giderleri: Otel için konuklara özgü zorunlu giderler kapsamında kalan, konukların kullanılmasına ayrılmış malzeme için söz konusu olan giderler otel²¹¹ için ek bir ücret talebi gerektirmeyen giderlerdir. Dolayısı ile maliyetlere katılmalarının doğrudan doğruya yöneticinin seçimine kaldığı söylenebilir. Eğer “katılım” kararı verilirse, kuşkusuz bu dağıtım ya “odalara göre” olacaktır. (çünkü bu maliyet unsurları; sabun, mum, kibrit, iğne-iplik-düğme, yazı malzemesi, tıraş sabunu-bıçağı ve benzeri “hizmet tamamlayıcı” malzemeden oluşur); ya da yiyecek-içecek bölümündeki “birimlere göre” yapılacaktır. Çünkü bunlar da; kağıt mendil, şampuan, yemek sonrası nane vb. şekerlemeler ve benzeri “doğrudan gelir sağlanmayan” unsurlardır.

Baskı ve Kırtasiye: Bu bölüm personelin yarattığı tüm baskı, kırtasiye ve büro giderleri o bölümün giderleri arasında sayılır. Örneğin, ön büroda; ön büro memurunun, kasadarın ve gece memurunun kullandığı kırtasiye “yönetim ve genel giderler” girer. Ön büroda kullanılan diğer tüm kırtasiye oda maliyetlerine katılır. Konuklar için söz konusu olacak kırtasiye de yine konuk giderlerine girer. Menü maliyeti, yiyeceğin bir başka gider kalemini oluşturur. Bir reklam için baskı gideri, “reklam ve satış geliştirme”ye girer.

²¹¹ Alparslan Usal ve Diğeri, a.g.e., s. 79, 80

Küçük Mutfak Giderleri: Uzun süre kalınabilir otellerde ve/ya da ek bir ücret talep edilmeden kiraya verilen mobilyalı odalarda ya da bölmelerde bulunabilecek buz, mutfak gazı gibi malzemenin maliyeti. Sayaçlar ya da genel yakıt-enerji giderlerinin dağılımı esas alınır.

Ziyafet Giderleri: Genellikle her ziyafet siparişi için ayrı ayrı çıkarılan hesaplara katılarak dağıtılır. Bu nedenle “ek maliyetler” biçiminde değerlendirmek daha doğrudur. Bu olay dolayısı ile tüm ek mefruşat, ek dekorasyon, ek ışıklandırma vb. maliyetler bu kapsama girer.

Mutfak Takımları: Tava, kaplar, bıçak, çatal, kaşık gibi mutfak takımlarının ve ocak buzdolabı vb. demirbaşın onarımı ve yenileme maliyetleri bu çerçevede sayılabilir. Maliyet birimi olarak doğrudan doğruya mutfağın kendisi kabul edilir ve dağıtım da bu esas üzerinden yapılır.

Kağıt Ürünler Giderleri: Kağıttan tabak, mendil, peçete vb. mutfakta ve/ya da yemek salonunda kullanılan cam ya da metal olmayan yardımcı malzemenin maliyeti bu başlık altında toplanabilir. Kuşkusuz bu malzemenin oluşturacağı²¹² maliyetlerin dağıtımı için de en uygun yöntem; öncelikle “kullanım alanlarının” ya da “bölümlerin” belirlenmesi ve bu alanların çalışma planındaki payları belirlendikten sonra da bu anlamda oluşan tüm maliyetlerin buralardaki “müşteri” (ya da “kuver”) gibi maliyet birimlerine yüklenmesidir. Bununla beraber, ürün-hizmet’in tamamlayıcı unsurları olarak kağıt ürünlerle ilgili birim maliyetlerinin belirlenmesi sanıldığı kadar kolay değildir. Aslında bu kalemlerin birim maliyetlerinin olağanüstü düşüklüğü yüzünden belirlenmelerinin fazla bir önemi de yoktur. Buna karşın tüketimlerdeki hız göz ardı edilemez. Bu nedenle, söz konusu hizmetin fiyatına biraz da elyordamı ile ve/ya da deneyimlere dayanarak eklemek yerinde olur.

Bar Giderleri: İçkilere tamamlayıcı olarak kullanılan ve buz, zeytin ya da meyve, kamış altlık vb. ek ücret talebi gerektirmeyen kalemlerin maliyetleri bu kapsamdadır. Topluca, barda kullanılan ya da bütünü ile tüketilen, yok olan (su, elektrik, gaz, bez-peçete vb.) malzeme de buna katılmalıdır. İçkilerin hazırlanması sırasında kullanılan malzemeye ilişkin gider kalemleri bunun dışındadır. Dağıtım yine birim başına (kadeh vb.) yapılır.

²¹² Alparslan Usal ve Diğerleri, a.g.e., s.81

Dışarıda Yaptırılan İşler: Kat hizmetleri bölümünde kuru temizleme ve giysi onarımı gibi işlerin bir kısmı dışarıda yaptırılabilir. Bu tür maliyetlerin en yakın maliyet birimi olan “konuklar” dışında bir başka birime dağıtılması-yüklenmesi hemen hemen olanaksızdır.

Bakım-Onarım Giderleri: Metrekare ya da metreküp esaslı üzerinden işletme bölümlerine göre dağıtılır. Hiç kuşkusuz bu iki kalemin genel giderler kapsamına girmesi olasılığı yüksektir.

Amortismanlar: İşletmenin sahip olduğu bina, makine gibi bazı üretim araçları uzun süre dayanmakta ve üretimde kullanılmaktadır. Bu gibi sabit tesisler kuşkusuz mal ve hizmet üretiminde şu veya bu şekilde yardımcı olmaktadır. üretimin maliyeti hesap olunurken sabit tesislerin üretime katkısını göz önünde bulundurmamak yani söz konusu üretimi gerçekleştirmek için sabit tesislerin değerinden ne miktar kaybettiğini saptamak gerekir. Nitekim bir makine satın alınırken yapılan giderler, nitelik itibarıyla hammadde veya işçilere ödenen paralardan farksızdır. Yalnız işçilere ve hammaddeye ödenen paralar söz konusu devrede üretilen malların maliyetine konduğu halde sabit tesislere ödenen paralar 3-5-10-20 sene gibi uzun süre içinde maliyete girerler. Zira sabit tesisler uzun süre üretimde kullanılır. Her yıl (veya devre) sabit tesislerin değerlerinden, devre maliyetine eklemek üzere indirilen miktarlara amortisman veya amortisman karşılığı denilmektedir.²¹³

Amortisman ayırma koşullarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- a) İşletmede bir yıldan fazla kullanılma.
- b) Yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunma . (Örneğin, bu şartı sağlamayan boş arsa ve araziler amortisman tabi tutulmaz.)
- c) Envantere dahil olma; İktisadi kıymetin envantere dahil olması hem fiilen işletmenin tasarrufunda bulunmasının) hem de envantere kayıtlı olmasını ifade eder.

²¹³ Zeyyat Hatipoğlu, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 2.Baskı, 2003, s.18

d) İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı (2009 yılı için 670.- TL.) aşması.²¹⁴

Koşullarının bir arada gerçekleşmesi durumunda envanterimizde kayıtlı bulunan iktisadi kıymetten amortisman ayrılması zorunludur.

Maliyetler hesaplarında amortismanlar en sorunlu maliyet türünü oluşturmaktadır. Amortismanlar hangi tutarlarda maliyetlere dahil edilecektir? Amortismanları kanuni tutarlara göre mi hesaplayalım, yoksa gerçek tutarlarına mı göre mi?²¹⁵ İşte bu sorulara cevap olarak amortisman, duran varlıklara bir oran uygulanmak suretiyle bulunur. Bu orana, amortisman oranı denilir. Bu oran uygulanarak uygulanan hesaplanan tutara amortisman payı, amortisman payı düşüldükten sonra kalan değere de net değer denilir.²¹⁶

Amortisman oranı, Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle değişik ve 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunan 315. maddesi uyarınca;

“Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.”

Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanun ile değişik 315. maddesi uyarınca 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Maliye Bakanlığı'na belirlenen amortisman oranları iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler ve sektörler itibarıyla 333, 339 ve 365 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekindeki listelerde gösterilmiş ve uygulamayla ilgili gerekli açıklamalara da anılan tebliğlerde yer verilmiştir.²¹⁷

Amortisman Hesaplama Yöntemleri: Amortisman ayırma yöntemleri iki tanedir. Bu yöntemler, Normal Amortisman Yöntemi ve Azalan Bakiyeler Yöntemi ya da diğer adıyla hızlandırılmış amortisman yöntemi.

²¹⁴ Erkan Ateşli, “Amortisman Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı: 61, 2002, s.1

²¹⁵ Nihat Küçüksavaş, a.g.e., s.32

²¹⁶ Ertuğrul Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.200

²¹⁷ Erdal Sönmez,

http://www.malihaber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=printpage&artid=1080

Normal Amortisman Yöntemi: Normal amortisman yöntemi, “ eşit tutarlı”, “doğrusla amortisman yöntemi” olarak da adlandırılmaktadır. İktisadi kıymetin faydalı ömrüne göre her yıl eşit tutarlarda pay ayrılmasıdır.²¹⁸

Örnek: A grubu bir otel işletmesinde camdan mutfak ve servis takımları 150,00.-TL. değerindedir. Bunlar için amortisman oranı %35’dir. Her yıl ayrılacak amortisman tutarı nedir?

Maliyet Bedeli: 150,00.-TL.

Amortisman Oranı :%35

Amortisman Süresi : $100/35 = 2.85$, 3 Yıl

$150,00 \times \% 35 = 52,50$.-TL. 1.Yıl Amortismanı

$150,00 \times \% 35 = 52,50$.-TL. 2.Yıl Amortismanı

$150,00 \times \% 30 = 45,00$.-TL. 3. Yıl Amortismanı

Amortisman oranları yıllıktır ve her yıl tam olarak düşünülmüştür. Yani duran varlık işletme aktifine yılbaşında girmiş ve yıl boyunca kullanılmış olduğu varsayılmıştır. Ancak duran varlıklar, yılın değişik aylarında alınıp kullanılmaya başlanabilir. Bu durumda amortisman yıllık değil, kullanılan ay kadar ayrılmalıdır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden artan değer ise amortisman süresinin son yılında tamamen yok edilir.²¹⁹

Azalan Bakiyeler Yöntemi (Hızlandırılmış Amortisman): Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili (çıkarılması) çıkarılması ile tespit olunacak ve enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortisman taşınmış değeri indirilmek suretiyle belirlenecektir.²²⁰

²¹⁸ Feriştah Sönmez, “Tarım İşletmelerinde Amortisman”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 19, 2006, s.54

²¹⁹ Ertuğrul Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.201-202

²²⁰ Feriştah Sönmez, a.g.m., s.54

Bunun yanısıra azalan bakiyeler yöntemi kullanılarak yapılacak amortisman hesaplamalarında bir de üst sınır getirilmiştir. Buna göre 5228 sayılı kanunla yapılan bir değişik ile azalan bakiyeler usulünde %50 oranı üst sınır getirilmiştir.²²¹

Örnek: (a) grubuna dahil bir otel işletmesinde mobilyalar 400,00.- TL değerindedir. Bunlara uygulanan normal amortisman oranı % 20'dir. Her yıl ayrılacak amortisman miktarlarını, azalan bakiyeler yöntemine göre bulunuz.

Maliyet Bedeli = 400,00.-TL.

Amortisman Oranı= %20 x 2= % 40

Amortisman Süresi= 100 / 20 = 5 yıl

1. Yıl amortismanı..... = 400,00 x 0,40 = 160,00

2. Yıl amortismanı..... = 240,00 x 0,40 = 96,00

3. Yıl amortismanı..... = 144,00 x 0,40 = 57,60

4. Yıl amortismanı..... = 86,00 x 0,40 = 34,56

5. Yıl amortismanı..... = 34,56 = 51,84

400,00.-TL.

Bu yöntemi bir formül ile şöyle uygulayabiliriz.

$A_n = n$. Yıl amortismanı

a = İlk yıl amortismanı

$q = 1 - t$

t = Normal amortismanın oranının iki katı

n = Yıl sayısı ise,

$A_n = a.q^{n-1}$

3. yıl amortismanı

$A_3 = 160,00 \cdot (1-40)^{3-1}$

$A_3 = 57,60$.-TL.²²²

Karma Amortisman Yöntemi: İlk ile yöntemin birlikte kullanılması ile oluşturulmuş bir yöntemdir. Yıllık amortisman miktarlarının daha yüksek düzeylerde ve daha erken ayrılması esasına dayanır. Gerçekte ne akademik anlamda ve ne de yasal anlamda böyle bir yöntemin varlığı kabul edilmektedir. Bununla beraber, bazı

²²¹ Feriştah Sönmez, a.g..m., s.54

²²² Ertuğrul Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.203

endüstrilerde yer alan bazı işletmelerde her iki yasal yöntemin işletmeler açısından sakıncalı sayılabilecek yanlarını gidereceği düşünülen üçüncü bir yola da izin vermektedir. Yasaların karşı çıkmadığı bu işlevsel yönteme “karma amortisman yöntemi” adı verilmektedir.²²³

İşletmeler başlangıçta azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırma şeklini seçmiş iseler, herhangi bir yıl bu yöntemden vazgeçip normal amortismanına dönebilirler. Ancak, başlangıçta normal amortisman yöntemini seçmiş ise, bundan vazgeçip azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırma şekline dönülemez.²²⁴

Örnek:

<u>Yıllar</u>	<u>Hızlandırılmış Yönteme Göre Yıllık Amort. Mik.</u>	<u>Normale Döndükten Sonra Yıllık Amort. Mik.</u>	<u>Hızlandırılmış Yönteme Göre Kalan Bakiye</u>
1. Yıl	20,00.-TL.		80,00.-TL.
2. Yıl	16,00.-TL.		64,00.-TL.
3. Yıl	12,80.-TL.		51,20.-TL.
4. Yıl	10,24.-TL.	$51,20 / 7 = 7,31$	40,96.-TL.
5. Yıl	8,19.-TL.	$40,96 / 6 = 6,83$	32,77.-TL.
6. Yıl	8,55.-TL.	$32,77 / 5 = 6,55$	26,21.-TL.
7. Yıl	5,24.-TL.	6,55.-TL.	
8. Yıl	-	6,55.-TL.	
9. Yıl	-	6,55.-TL.	
10. Yıl	-	6,55.-TL. ²²⁵	

Bu karma tabloda; hızlandırılmış yöntemle başlayarak ayrılmakta olan yıllık amortisman miktarlarının belli bir yıla kadar işletme için yeterince “yüksek” olduğu görülmektedir. Tabloda bu “belli yıl” altıncı yıldır. Çünkü, bu yönteme göre 4. yıldan ayrılabilen amortisman miktarı (10,24.-YTL) 4. yıldan itibaren 3. yılın bakiyesinden kalan 7 yıla bölünmesi ile bulunacak olan normal amortisman miktarından (7,31.-TL.) daha yüksektir. O halde, hızlandırılmış yöntem sürdürülebilir. 5. yıldan da hızlandırılmış yöntemle ayrılabilen yıllık amortisman miktarı (8,19.-TL.) bir önceki yılın bakiye değeri olan (32,77.-TL.) geriye kalan 6 yıla bölünmüş olsa idi (Normal amortisman yöntemine geçilmiş olsa idi) bulunacak olan yıllık amortisman miktarından (6,83.-TL) yine yüksektir. O halde, hızlandırılmış yöntem henüz sürdürülebilir durumdadır. Ancak, 6. yılda durum değişmektedir. Bu yıl, her iki yönteme göre de ayrılabilen yıllık amortisman miktarı eşittir. Buna karşın hızlandırılmış yöntemin

²²³ Alparslan Usal ve Diğeri, a.g.e., s.97

²²⁴ Ertuğrul Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.203

²²⁵ Alparslan Usal ve Diğeri, a.g.e., s.98

sürdürülmesi durumunda yıllık amortisman miktarları olağanüstü bir hızla düşme eğilimi göstermektedir. Nitekim, 7. yılda bu yolla ayrılacak yıllık amortisman miktarı (5,24.-TL.)’dir. O halde, hızlı amortisman yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş yılı miktarlarına eşitlendiği 6.yıldır. Çünkü, 6. yıldan itibaren normal amortismanla geçmekle ayrılacak olan amortisman miktarı her yıl 6,55.-TL. olarak değişmezken; hızlandırılmış yöntemde gitgide hızlanan biçimde düşmektedir.

Bu karma yöntem kuşkusuz kısa ömürlü (yüksek amortisman oranlı) varlıklar için yine de fazla anlam taşımaz.²²⁶

Turizm işletmeleri; konaklama işletmeleri, lokanta, gazino, kahvehane, kiraathane, pavyon, kır bahçesi, plaj, pastane bar ve benzeri kamusal nitelikteki dinlenme, eğlence ve toplantı yerleri, biçiminde tanımlanmaktadır. Bunların her birisinin fiyatlarındaki farklılıklar, kuşkusuz maliyetlerdeki farklılıklardan oluşmaktadır. Bu farklar ise geniş ölçüde işletmelerin sınıfsal ayırımından kaynaklanmaktadır, kuşkusuz. Türkiye’de turizm işletmeleri aşağıdaki biçimde sınıflandırılmaktadır.

- Turistik belgeli lüks ve birinci sınıf işletmeler.
- Turistik belgeli diğer işletmeler.
- Turistik belgesi bulunmayan lüks ve birinci sınıf işletmeler.
- Turistik belgesi bulunmayan 1. ve daha aşağı sınıflara giren işletmeler (sınıfı olmayanlar da dahil).

Bu sınıflandırma üzerine ve yukarıdaki uyarı ışığında turizm işletmelerindeki aktifler için yasal olarak saptanan amortisman oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Porselen ya da camdan yapılmış (kristal hariç) her cins mutfak ve servis takım ve malzemeleri,

A grubuna dahil işletmelerde % 35

B grubuna dahil işletmelerde % 25

- Karyola, dolap, etajer, kütüphane, kanepeler, koltuk, sandalye, masa, orta ve bavul masaları, sehpa, paravana, gardrop, soyunma odaları, ön büro tesisleri ya da benzerlerinden madeni (çelik eşya) olarak yapılmış bulunanlar:

A grubuna dahil işletmelerde % 20

B grubuna dahil işletmelerde % 15

²²⁶ Alparslan Usal ve Diğerleri, a.g.e., s.98

C grubuna dahil işletmelerde % 12

D grubuna dahil işletmelerde % 10

- Bir önceki maddede sayılan demirbaşların ağaçtan yapılmış olanları ile madeni ve kristal mutfak ve servis takımları, komple vantilatör ve tulumbaları, çamaşır makinaları, elektrik süpürgeleri, cila makinaları, halılar, battaniyeler, kafe bulvar semsiyeleri, yatak ve yastıkları, her cinsten perdeler ve benzerleri:

A grubuna dahil işletmelerde % 25

B grubuna dahil işletmelerde % 20

C grubuna dahil işletmelerde % 18

D grubuna dahil işletmelerde % 15

- Her türden asansörler, aydınlatma, ısıtma, soğutma, telefon, televizyon, radyo, yaygın donatımı ile diğer benzeri donatım:

A grubuna dahil işletmelerde % 14

B grubuna dahil işletmelerde % 12

C grubuna dahil işletmelerde % 12

D grubuna dahil işletmelerde % 11

- El yüz ve banyo havluları, yatak çarşafı, yastık kılıfları, masa örtüleri, plato ve her cins peçeteler ve benzerleri:

A ve B grubuna dahil işletmelerde amortisman tabi değildir.

C grubuna dahil işletmelerde % 50

D grubuna dahil işletmelerde % 35²²⁷

Amortismanların Maliyetlere Dağıtımı: Bir işletmenin bir süre içindeki amortisman maliyetlerinin aşağıdaki öğelerden oluşturduğu varsayılın:

Bina.....	400
Makine.....	800
Dağıtım Kamyonları...	200
Döşeme ve Demirbaş...	100
Toplam.....	1.500

Turizm işletmeleri için bu dağılım “turizme özgü” üretim faktörlerinin nicelik ve niteliğine göre uydurularak yapılabilir. Bu nedenle, yine de konuya ışık tuttuğu kabul edilmiştir.²²⁸

²²⁷ Alparslan Usal ve Diğerleri, a.g.e., s.103-104

Turizm İşletmelerinde Maliyet Sistemleri: Maliyet sistemleri, işletmelerin üretmiş oldukları mamul ya da hizmetlerle ilgili olarak, gelirim ölçülmesi amacıyla birim mamul maliyetlerinin ölçülmesi ve/veya söz konusu maliyetlerin planlama, kontrol ve özel yönetim kararlarında kullanılabilmesi için geliştirilen hesap ve kayıt teknikleri olarak açıklanabilir. Kısaca maliyet muhasebesi sistemleri, maliyet muhasebesinin amaçlarını gerçekleştirme yönünde hesap ve kayıt teknikleri olarak tanımlanabilir.²²⁹

Bu kriterler değişik sektörlerdeki işletmeler için farklılık arz etmektedir. Sözelimi otelin restoranında maliyetler aylık olarak, gerçekleştikten sonra hesaplanıyorsa buna; fiili maliyet sistemi denir. Şayet geçmiş veriler yardımıyla geleceğe dönük tahminlemeler yapılıyorsa buna standart maliyet sistemi denir.²³⁰

Değişik açılardan farklı sınıflandırmaları yapılan maliyet muhasebesi sistemlerini; kullanılan maliyet verilerinin fiili olup olmaması, mamul maliyetlerinin hesaplanmasında, maliyet unsurlarının tümünün ele alınıp alınmaması ve üretim eylemlerinin niteliğine göre olmak üzere başlıca üç ana başlık altında sınıflandırabiliriz. Ancak bu şekilde yapılan bir sınıflandırmanın bazı yanıltıcı yorumlamalara sebebiyet verebileceği de hiçbir zaman gözden uzak tutulmamalıdır. Aksi takdirde böyle bir sınıflandırma, ilk anda zihnimizde sanki sipariş ve safha maliyetlemenin; standart maliyetleme, tam maliyetleme ya da kısmi maliyetleme ile karşılıklı ayrık kategoriler içinde bulunduğu düşüncesi yaratabilir. Oysa bilindiği gibi standart maliyetleme, sipariş ya da safha maliyetleme ile birlikte kullanılabilir.²³¹

Otel işletmelerinde kullanılan maliyetleme sistemlerinde en yaygın görülen biçimi; gerçekleştirilen sonra maliyetlerin saptanması, fiili maliyet sistemi özelliği gösterirken, çoğu kez yalnızca malzeme maliyetlerinden hareket edilmesi kısmi maliyet sisteminin bir karakteristiğidir. Ancak, son yıllarda, yiyecek ve içecek kontrolü için geliştirilen bilgisayar sistemleri kısmen standart maliyetlemeye imkan vermektedir. Dolayısıyla bir otelin odaları için fiili ya da standart maliyet sistemi kurulabilir. Yiyecek ve içecek için ise bilgisayarlı standart ve kısmi maliyet sisteminden yararlanılabilir. Ancak otelcilikte doğrudan sunulan ürün ya da hizmetle ilişkilendirilebilen (kontrol

²²⁸ Alparslan Usal ve Diğeri, a.g.e., s.104

²²⁹ Ali Kartal, Adnan Sevim, H.Edin Gündüz, Maliyet Muhasebesi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004, s.9

²³⁰ Adnan Türksoy, a.g.e., s.50

²³¹ Ali Kartal ve Diğeri, a.g.e., s.10

edilebilen) maliyetler dışında kalanlar Maliyet Dağıtımı ile saptanabilir. Maliyet dağıtımının ilk basamağını bir maliyet havuzunun oluşturulması oluşturur. Sözelimi bir otelin enerji maliyetlerinin dağıtımı için bir enerji maliyet havuzu oluşturulur. Bu havuzda; elektrik, su, televizyon ve telefon kablo maliyetleri bulunur. Bu havuzda yer alan maliyetlerin gelir merkezlerine yüklenebilmesi için dağıtılması gerekir. Dağıtım için dağıtım anahtarları kullanılabilir. Aşağıda en çok kullanılan dağıtım anahtarları görülmektedir.²³²

<u>Maliyet Havuzu</u>	<u>Dağıtım Anahtarı</u>
Yönetim:	Bölümde Çalışan Personel Sayısı
Genel Müdürün Maaşı	
Personel	
Yönetim Personeli	
Muhasebe:	
Fatura	Satış Miktarı
Genel Muhasebe	
Rapor	
Tesis	Metrekare
Amortisman	
Vergi	
Pazarlama	
Reklam	Satış Miktarı
Seyahat Acentası Komisyonu	
Promosyon	
Enerji	Metrekare
Elektrik	
Su	

Tablo 3.5. Konaklama İşletmelerinde Oluşan Maliyet Kalemleri ve Dağıtım Ölçekleri (Kaynak: Adnan Türksoy, a.g.e., 51)

Buna göre yönetime ilişkin maliyetler; gelir merkezlerinin (konaklama, yiyecek ve içecek ünitelerinin her biri) ilgili kısmında çalışan personel sayısına, muhasebe ve pazarlama maliyetleri; bu departmanların payına düşen satışa göre, Tesis ve Enerji maliyetleri ise gelir merkezinin payına düşen alanın yüzölçümüne (metrekaresine) göre dağıtılır.²³³

Standart Maliyet Yaklaşımı: Standart maliyet yöntemi önceden belirlenmiş bir maliyet uygulamasıdır. Bu yöntem maliyetlerin hesaplama şekli açısından sipariş

²³² Adnan Türksoy, a.g.e., s.50

²³³ Adnan Türksoy, a.g.e, s.51

veya safha maliyet yöntemleriyle, giderlerin kapsamı açısından da tam, direkt ve değişken maliyet yöntemleriyle kullanılabilir.²³⁴

Standart maliyetler işletmenin önceki dönem bilgilerini kullanarak bilimsel incelemeler ışığında ilgili işletmeler için önceden belirlenen maliyetlerdir. Belirlenen standart maliyetler ile ilgili dönemde ortaya çıkan maliyetler karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan olumlu veya olumsuz farklar analiz edilerek farkların nedenleri ortaya konur. Elde edilen bilgiler doğrultusunda gerekli düzeltici önlemler alınarak maliyet azaltıcı ve verimlilik konularında işletmeye olumlu katkı sağlanır.²³⁵

İşletmenin maliyet muhasebesi sistemi içerisinde standart maliyetlerin kullanılmasının belli başlı amaçları aşağıdaki gibidir:

- Üretim maliyetlerini kontrol altında tutmak ve düşürmek,
- Gerçek ve standart maliyet arasındaki farkları belirleyerek işletmede maliyet bilincini oluşturmak,
- Maliyet sapması işlemlerini basitleştirmek,
- Performans değerlemesi yapmak,
- Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını saptamak.²³⁶

Standart maliyet sisteminin kullanılması sonucunda, işletmeye sağlayacağı belli başlı yararları şöyle özetlenebilir.

- Planlama ve bütçeleme çalışmalarına veri sağlama,
- Maliyet konusunda çalışanlarda bilinç oluşturma,
- Maliyet muhasebesi uygulamalarında kolaylık sağlama,
- Mamullerde ve yöntemlerde standartlaşmaya gidilmesi,
- Örgüt yapısındaki rasyonelleşme.²³⁷

Yukarıdaki inceleme ve araştırmalardan sonra standart maliyetler ile ilişkili olarak üç türde ve düzeyde ayrı ayrı maliyet saptanması yapılabilir:

²³⁴ Mevlüt Karakaya, Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.627

²³⁵ Ali Haydar Güngörmüş, a.g.e., s.101

²³⁶ Gürbüz Gökçen, “Standart Maliyet Yönetiminde Standart Sapmaların Nedenleri ve Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı 59, 2002, s.1

²³⁷ Melek Akgün, “Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı: 66, 2004, s.98

Standart maliyetler, işletmede oluşması beklenen hizmet maliyetlerinin önceden tahmin edilmesi ve bu tahminler doğrultusunda bir hesap dönemi veya çalışma sezonu sonunda tahmin edilen rakamlarla gerçekleşen rakamların karşılaştırılması esasına dayanır. Bundan ötürü standart maliyetler bir anlamda kontrol işlevini görür. Örnekleme gerekirse, işletmelerde de kontrol sistemleri, termostat gibi çalışırlar.

İlk olarak, standart maliyetler oluşturulur. Standart maliyetler, kontrol sisteminde bir kıyaslama ölçüsü olarak kullanılmaktadır. Bir işletmede çok sayıda ürün üretildiğinde (ya da hizmet gösterildiğinde), maliyet muhasebecileri, standart birim maliyetleri üretimin toplam standart maliyetini belirlemek için kullanırlar. Örneğin, işletmede dönem başında öğle yemeklerinde, otel müşterisine sunulacak olan meyve maliyeti birim olarak 1,00.-TL olarak belirlenmiştir. Buradan hareketle otel işletmesinde dönemde 100 kg. meyve tüketileceği dönem sonunda da 100 kg meyvenin maliyetinin 1,00.-TL. üzerinden 100 TL. olacağı tahmin edilmiştir.

İkinci olarak, maliyet muhasebecisi üretim (ya da hizmet) sürecinde oluşan fiili maliyetleri belirler.

Üçüncü olarak da fiili maliyetler standart maliyetlerle karşılaştırılır. Fiili maliyetler ile standart maliyetler arasında oluşan herhangi bir fark, maliyet sapması (farkı) olarak tanımlanır. Maliyet muhasebecileri, daha sonra, maliyet sapmalarını, maliyetleri kontrol edebilmek için geri-bildirim yoluyla kontrol sistemine raporla bildirir.²³⁸

Standart maliyet konularını aşağıdaki biçimde üç grup kapsamında incelemek yararlı olacaktır.

a) Doğrudan Malzeme Standartları: Ürün üretiminde kullanılacak her bir direkt ilk madde ve malzemenin standart maliyeti; (a) pazarda geçerli satın alma fiyatları dikkate alınarak ve bu fiyatların beklenen değişikliklere göre düzeltilmesi, (b) üretimi tamamlanmış bir ürünün içinde kullanılacak her bir direkt ilk madde ve malzemenin miktarının tahmin edilmesi ile hesaplanabilir. İşletmede satın alma bölümü, ilk madde ve malzeme standart fiyatının oluşturulmasında yardımcı olur. Üretim bölümü yöneticileri ve endüstri mühendisleri de ürünü üretebilmek için gerekli olan ilk madde

²³⁸ Ali Kartal ve Diğerleri, a.g.e.,s.294

ve malzeme miktarının standardının belirlenmesinde yardımcı olur.²³⁹Örneğin, otel işletmesinin restoran departmanı dikkate alınarak standartlar aşağıdaki şekilde saptanır:

- İlk aşama standart reçeteler ve ardından standart porsiyonun belirlenmesidir. Standart reçete kullanımı, malzeme miktarının kontrolünü kolaylaştırır. Ürünün her seferinde aynı özellikte olmasını sağlar ve fireleri düşürür. Porsiyon miktarının standart olması, hazırlanan yiyeceklerin ağırlık ve sayı açısından içeceklerin ise ölçek olarak her seferinde aynı miktarda olmasıdır.
- Standart reçeteler ve standart porsiyonlar belirlendikten sonra her porsiyon için standart maliyetler kolaylıkla hesaplanır. Standart maliyet, işletme yöneticilerinin standart reçeteye göre hazırlanan menü öğesinden (kaleminden) beklediği maliyettir. Standart maliyet hesaplamalarında önemli bir nokta da porsiyon maliyetleridir. Porsiyon maliyeti, standart reçeteye göre hazırlanmış tek bir menü kaleminin standart maliyetidir. Ancak bazı ürünler (menü öğeleri) vardır ki, bunların yanında sunulan az miktarda pilav, kabak ya da havuç haşlama gibi. Bu garnitürlerin her birinin maliyeti de tavuk şinitzele eklenir ve yemeğin toplam standart maliyeti ortaya çıkar.²⁴⁰

Aşağıdaki tablo 3.6’da konaklama işletmesinin restaurantında bir tremisunun hazırlanması için gerekli olan malzemeler ve standart fiyatları örneği gösterilmektedir.

Menü Öğesinin Adı: Tiramisu			
Porsiyon Sayısı: 8			
Malzeme Maliyeti	Miktar	Birim Maliyet	Toplam
Labne Peyniri	1 Kutu (200 gr)	12,25.-TL/kg.	2,45.-TL.
Un	25 gr.	0,75.-TL/kg.	0,02.-TL.
Süt	1 litre	1,60.-TL./litre	1,60.-TL.
Nescafe	5 gr.	30,00.-TL./kg.	0,15.-TL.
Kakao	5 gr.	24,80.-TL./kg.	0,12.-TL.
Şeker	30 gr.	2,00.-TL./kg.	0,06.-TL.
Hazır Kek	1 adet	3,75.-TL/adet	3,75.-TL.
		Genel Toplam	8,15.-TL.
	Standart Porsiyon Maliyeti = 8,15 / 8 = 1,02 TL.		

Tablo 3.6: Standart Porsiyon Maliyetin Menü Öğesi Malzeme Maliyetine Göre Belirlenmesi
(Kaynak: İlhan Bölükoğlu ve Işıl Özgen, a.g.e., s.77)

²³⁹ Ali Kartal ve Diğerleri, a.g.e., s.295

²⁴⁰ İlhan Bölükoğlu ve Işıl Özgen, “Yiyecek-İçecek İşletmelerinde Standart Maliyet Sistemi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 1, Cilt: 8, 2006, s.76, 77

b) Doğrudan İşçilik Standartları: İşçiler çalışmaları yürütürken, üretim bölümü yöneticiler zaman etüdü yaparak, üretimin her bir aşaması için gereken direkt işçilik süresine ilişkin standardı belirlemeye çalışırlar. Birçok işletmede işçiler kendi süre standartlarını kendileri belirler. Muhasebeciler ise bu süreyi, dönemde geçerli olacak ücret düzeyine ve sosyal haklara göre parasal olarak ifade ederek ücret standardını oluşturlar.²⁴¹

c) Dolaylı Gider Standartları: Direkt işçilik ve malzemenin dışında kalan maliyetler genel üretim giderleri (dolaylı giderler) adı altında ele alınabilir. Bunların “üretimle ilgili” olması koşulu, yönetim ve satış maliyetlerinin bu kapsama girmediği belirtmek içindir. Konaklama işletmesinin herhangi bir departmanında belirlenmesi, malzeme ve işçilik standart maliyetlerinin belirlenmesinden daha zordur. Çünkü genel üretim giderleri gibi, birbirinden farklı nitelikte sabit ve değişken maliyetlerin birleşmesiyle oluşur. Genel üretim giderlerinin bir kısmı zaman içinde düzensiz bir dağılım gösterebilir; bazı aylarda çok yüksek, bazı aylarda da çok düşük gerçekleşebilir ve bu tür giderlerin bir kısmının kesin tutarları ancak yıl sonunda belli olabilir. Dolaylı giderlerin ayırt edilmeleri için, içinde yer aldıkları işletmenin türünü ve işletme alanını dikkate alarak genel bir “gider dağıtım tablosu” kapsamındaki standartlara yetinmek daha doğrudur. Bu ilkel standartların ötesine geçecek maliyet kararları ise, turizm işletmesi sahibine ya da yöneticisine bırakılmalıdır.²⁴²

“Hizmet” nitelikli iş alanlarındaki dolaylı giderlerin dağıtımına esas olmak üzere aşağıdaki gibi standart bir tablo örneği verilebilir.

²⁴¹ Ali Kartal ve Diğerleri, a.g.e., s.295

²⁴² İlhan Bölükoğlu ve Işıl Özgen, a.g.m. s.82

Hizmet Alanı**Gider Dağıtımı İçin Temel Unsur**

Kafeterya	Alan içindeki personel adedi
İş bulma servisi	Bordrodaki (işletmeye ya da bölüme özgü) ortalama personel sayısı
Bakım Mühendisliği	Makinaların çalışma saatleri toplamı
Planlama ve Üretim Denetimi	Üretim emirlerinde ve bunlara ek özel çizelgelerde belirtilen esaslar
Yangından Korunma Servisi	Tüm kapalı alanlarda bulundurulanan yangın malzemesinin oransal payları
Hastane ve Sağlık Hizmetleri	Personel adedi
Satınalma servisi	Alınan sipariş emirlerinin değeri ya da sipariş emirlerinin adedi
Malzeme Deposu	Alınan taleplerin adedi ya da verilen malzeme kalemleri toplamı ya da verilen malzeme değeri
Laboratuvar Çalışmaları	Üretim birimlerinden gelen talepler ya da laboratuvar çalışma saatleri tutarı
Delgi Makinaları	Delinen kart adedi ya da delgi makinalarının kullanma süreleri ²⁴³

Bununla beraber standart maliyet kontrol yöntemini detaylı olarak aktarmak faydalı olacaktır. Standart maliyet kontrol yöntemi, önceki aylarda yiyecek maliyetlerinde meydana gelen artış ve azalışları ayrıntılı bir şekilde belirleyerek, bunların hangi yiyecek malzemelerinden kaynaklandığını belirleyerek daha gerçekçi sonuçlar elde edilmesini sağlayan bir yöntemdir. Standart maliyet kontrol yöntemi iki şekilde uygulanmaktadır. Bunlar; toplam standart maliyetlerin toplam gerçek maliyetler ile karşılaştırılması ve yiyecek grupları standart maliyetlerin yiyecek grupları gerçek maliyetleri ile karşılaştırılmasıdır.

a) Toplam standart maliyetlerin toplam gerçek maliyetler ile karşılaştırılması: Bu karşılaştırmada satılan yiyecek türlerinin porsiyon miktarları, her bir yiyeceğin standart maliyetleri ile çarpılır ve yiyecek türlerinin toplam standart maliyeti bulunur. Her bir

²⁴³ Alparslan Usal ve Diğeri, a.g.e.,s .87

yiyecek türünün toplam standart maliyeti toplanarak o gün veya o dönem satılan tüm yiyeceklerin toplam standart maliyeti bulunur. Bu toplam ile o gün veya o dönem gerçekleşen maliyetler karşılaştırılır ve sapma hesaplanır.

b) Yiyecek grupları standart maliyetlerin yiyecek grupları gerçek maliyetler ile karşılaştırılması: Bu karşılaştırmada yiyecekler çeşitli gruplara ayrılmaktadır. Örneğin; birinci grup yiyecekler mevsim yemekleri, ikinci grup yiyecekler et yemekleri, üçüncü grup yiyecekler ise tatlı gibi. Burada her bir grubun standart maliyeti ile gerçekleşen maliyeti karşılaştırılarak olumlu ya da olumsuz sapma tespit edilir.

Kısaca standart maliyet kontrol yöntemi, yiyecek maliyet kontrol yöntemleri arasında en detaylı ve en gerçekçi sonuçlar veren bir yöntem olup, temelini bir dönem için söz konusu olan gerçek yiyecek maliyetinin, o dönemin başında belirlenen standart yiyecek maliyeti ile kıyaslanması oluşturur.²⁴⁴ Standart maliyet sistemi, enflasyon oranları belli seviyede kalan ve ekonomik istikrara sahip ülkelerdeki işletmeler tarafından kullanılmasında pratik yararı olan, ancak bu istikrara sahip olmayan ülkelerdeki işletmelerde ise sık aralıklarla (örneğin, en az ayda bir kez) güncellenmesi gereken bir uygulamadır. Bu güncellemeler ile fiyat ve ücret standardı gibi tutara dayalı standartların daha etkili kullanımı sağlanabilir.²⁴⁵

Bütçeler: Bütçeler üst yönetim ve kurmay grubunun gelecekle ilgili beklenti ve tasarılarına göre hazırladığı planların, yönetimin uygulama safhasındaki grubuna yansıtılan bölümü olarak da görülebilir. Dolayısıyla bütçe, planlayıcılar ile uygulayıcılar arasındaki bu haberleşme aracını parasal hale getirir. Bu sebeple, bütçe hem planlama, hem de yürütmeyi denetleme ve başarı değerlendirme açılarından çok önemlidir. Bir işletme bütçesi, Önceden ortaya konan bir amaca ulaşabilmek için , işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir.²⁴⁶

Bütçenin amacı ise işletmelerin çıkar çevreleri işlerin nasıl gittiğini görmek için genellikle dönemin Gelir Tablosu, dönem sonu Bilançosu ve Nakit Akış Tablosu gibi Finansal Tablolara bakmakla yetinirler. Ancak , bu çıkar çevrelerinden işletme

²⁴⁴ Yavuz Çiftçi ve Çağrı Köroğlu, “Otel İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Yöntemlerinin İncelenmesi (Marmaris İlçesi Örneği)”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Muğla: Sayı 19, 2008, s.36

²⁴⁵ İlhan Özbölüköğlu ve Işıl Özgen, a.g.e., s.84

²⁴⁶ Fatih Yılmaz, “İşletmelerde Bütçeleme”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, sayı: 55, 2001, s.1

içinde olanları, yani sahip/ortaklar veya yöneticiler, mevcut durumu veya olmuş olayları gösteren finansal tablolarla yetinmezler. Çünkü, karar alabilmeleri için gelecek hakkında bazı tahminlerde bulunmaları ve planlama yapmaları gereklidir. Bu tahminlerin ve planlamaların gösterimi ise bütçede olmaktadır. Buradan hareketle bütçenin amaçları sadece planlama ile kalmamakta; koordinasyon ve kontrolü de kapsamaktadır.²⁴⁷

Buradan hareketle bütçenin yararlarını da aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

- İşletme bütçeleri planlama suretiyle yöneticilerin sorumluluklarını şekillendirir.
- Performans değerlemesi için gerekli olan bilgileri sağlar.
- Yöneticilerin işletme amaçları ve bölümlerin amaçları arasında koordinasyon sağlamalarına yardımcı olur.²⁴⁸

Bunun yanında hesap verme ve sürekli denetime açık olması gereken bütçe uygulamalarında, eksiklik ve yanlışlıklar, sorumsuz harcama ve işlemler çok önemli yanlışlık ve problemleri de beraberinde getirebilmektedir.²⁴⁹ Bundan ötürü bütçenin işletme çalışmaları için yararlı sonuçları olmasının yanında zararlı sonuçlarda doğurabilmektedir. Bütçenin hazırlanma aşamasında dikkatli ve gerçekçi rakamlar kullanımına özen gösterilmelidir.

İşletmeler için bütçeler, rakamsal ve düzen olarak farklılık gösterebilmektedir. Ancak, aşağıda sayılmakta olan bütçeler, bütün işletme türlerinde aynı amaca yönelik olarak hazırlanmaktadır.

- Faaliyet Bütçesi
- Sermaye (yatırım) Bütçesi
- Nakit bütçesi

Faaliyet bütçesi, Hasılat/gider ilişkilerinin doğrudan doğruya ,kısa zamanda ve ölçülebilir düzeyde saptanabildiği faaliyet türlerinin bütçelenmesiyle ortaya çıkar.²⁵⁰

²⁴⁷ Fatih Yılmaz, a.g.m. s.2

²⁴⁸ Cemal Çakıcı, “Excel İle Bütçe Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı:53, 2000, s.20

²⁴⁹ Nail Sanlı, “Hangi Bütçe”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Sayı: 53, 2000, s.1

²⁵⁰ Fatih Yılmaz, a.g.m., s.7

Faaliyet bütçesi, gelecek dönemin planlanmış faaliyetlerini, sermaye ya da yatırım bütçesi işletmenin duran varlıklarında planlanmış değişimleri, nakit bütçesi ise aynı dönemdeki beklenen nakit giriş ve çıkışlarını içerir.²⁵¹ Bu bakımdan değerlendirildiğinde turizm işletmeleri için hazırlanacak bir bütçe faaliyet bütçesi kapsamında değerlendirilmektedir.

Bütçenin uygulanmasında otel işletmesinde gerçekleşen işlemler dikkate alınarak düzenlenecektir. Buradan hareketle, hazırlanacak bütçe otel işletmesinin geleceğe yönelik planlarının, rakamlara dökülmüş ifadesi olarak aktarılacaktır.

İşletme fonksiyonlarına göre hazırlanan bütçeler, bir otel işletmesinde yer alan her bir departman ve giderler için düzenlenir. Bu departmanlar ve giderler şunlardır:

- Odalar departmanı
- Yiyecek departmanı
- İçecek departmanı
- Yan faaliyet departmanları
- Diğer gelir ve kiralık dükkanlar
- Yönetim ve genel giderler (İşçilik ve vergiler dahil)
- Reklam ve satış arttırma giderleri
- Isı-Işık-enerji giderleri
- Bakım-onarım giderleri
- Maaş ve ücretler

Böylece her bir departmanın hedefine ulaşabilmesi için gerekli planlama yapılmış olur. Daha sonra işletmenin tüm fonksiyonlarını kapsayan ve yukarıda sınıflamasını yaptığımız departmansal planları içeren İşletme Bütçesi (Operating Budget) yapılır.²⁵²

Bununla beraber bu türler, Hizmet sektöründeki bir Turizm Endüstrisi kapsamında yer alabilecek bir “otel işletmesi” için uygun türlerdir. Ancak bir turizm işletmesinde bunlara; örneğin “Satış Bütçesini” de parçalayarak ayrı bir “Oda Gelirleri

²⁵¹ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.607

²⁵² Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.392

Bütçesi”, “Yiyecek-İçecek Gelirleri Bütçesi” ve “Ek Hizmetler Gelirleri Bütçesi” ya da “Döviz Gelirleri Bütçesi” gibi örnekler katmak gerekecektir.²⁵³

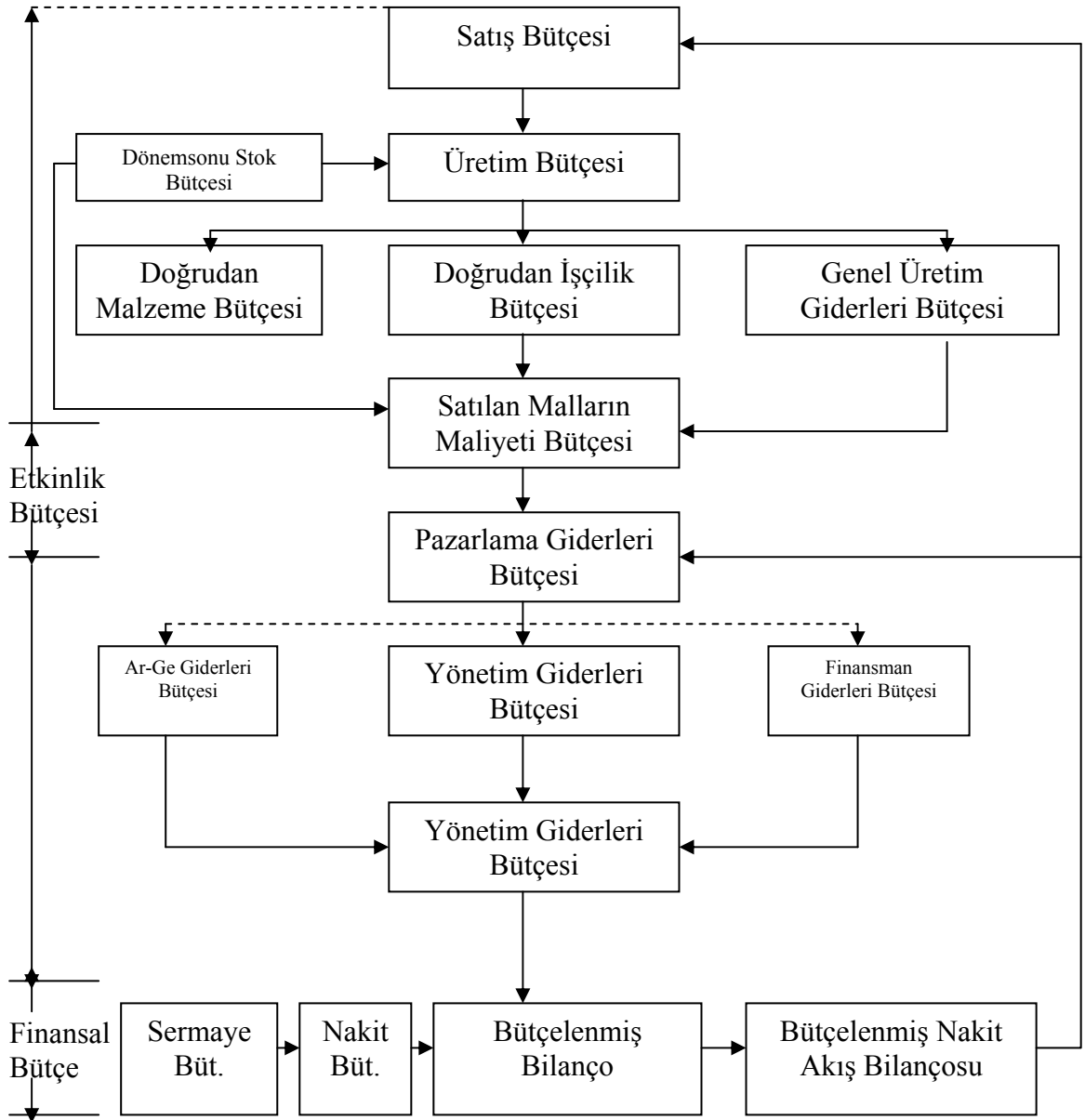
Bütçe Düzeni ve Hazırlanması : İşletme bütçelerinin düzenlenmesinde, başlangıç noktası olarak stratejik amaçlar esas alınmaktadır. Stratejik amaçlara uygun olarak uzun ve kısa dönemli bütçelerin hazırlanmasında aşağıdaki adımlar izlenmelidir.

- İşletme vizyonunun belirlenmesi,
- İşletmenin mevcut durumunun belirlenmesi,
- Bütçe varsayım ve hedeflerinin belirlenmesi,
- Bütçenin hazırlanması ve kontrolü.

Hazırlanacak bütçenin işletme yönetimi tarafından desteklenmesi gerekmektedir. Sorumluluk merkezi yöneticileri bütçenin hazırlanma sürecine etkin bir şekilde katılmalıdır. Bütçe hedefleri, işletmenin mevcut imkanları ile ulaşamayacağı kadar yüksek ve belirsiz olmamalıdır. Aksi takdirde, gerçekçi olmayan bütçe hedeflerinin tutturulmaması işletmede başarısızlık olarak kabul edilecektir. Bu, bir taraftan işletme yönetiminin, diğer taraftan da sorumluluk merkezleri yöneticilerinin başarısızlığı olarak tanımlanacaktır. İşletmenin stratejik amaçları, uzun dönemli amaçları ve planları ile kısa dönemli amaçları arasındaki ilişki şekil 1.15 üzerinde gösterilmektedir.²⁵⁴

²⁵³ Alparslan Usal ve Diğerleri, a.g.e., s.90, 91

²⁵⁴ Sait Y.Kaygusuz ve Şükrü Dokur, “İşletme Bütçelerine Etkin Bir Başlangıç: MS Office Excel Programı ile En Uygun Mamul Karmasının Oluşturulması”, Mali Çözüm Dergisi: İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı: 70, 2005, s.146



Şekil 3.4: Genel İşletme Bütçesi Modeli (Kaynak: Usal ve Diğeri, a.g.e., s.92)

Yukarıdaki bütçe modeli örneği bir otel işletmesi için daha “uyarlanabilir” bir yapıdadır. Çünkü, hem turizm işletmelerinde sıkça karşılaşılan ayrıntılı işlevsel bütçeleri çağrıştırmaktadır; hem de böyle bir bütçenin işlemleriyle olduğu kadar finansal yanı ile de ilgili iki alt başlığa ışık tutmaktadır.

Bütçelerin, tablodaki her iki yanda yer alan ayrıntılı bütçelerle çok fazla çeşitlenebileceği görülmektedir. Gerçek anlamda çok büyük bir otel işletmesinde ise çeşitlemenin göresel olarak fazla sayıda artabileceği bellidir. Çünkü bir otel işletmesinde yalnızca belli bir toplantının, bir konferansın ya da kongrenin, bir törenin, bir kutlamanın ya da ziyafetin bile bütçesi yapılmaktadır.

Diğer yandan, bir “işletme genel bütçesi” ile bir ayrıntı bütçenin içerikleri de benzerlikler gösterir. Yukarıda “Genel İşletme Bütçesi” olarak verilmiş olan tablonun hem “işlevsel” ve hem de “finansal” yanının en önemli benzerliği, her ikisinin de Satış, Maliyet ve Gelir ile ilgili verilerin yine bu sıra ile yer almasıdır. Kuşkusuz, bunların herhangi birinde “gerçekleşen” ile “beklenen” ve “gereken” arasında görülebilecek sapmaları, doğrudan doğruya “yüksek maliyet” ya da çoğu kez umulduğu gibi “düşük maliyet” işareti olurlar.²⁵⁵

Bütçenin düzenlenmesinde, Departman Bütçeleri (Satışlar bütçesi, Satışlar maliyet bütçesi, İşçilik bütçesi ve Diğer gider bütçeleri) ile departman bütçelerinden meydana gelen İşletme Bütçesi (Genel Bütçe) esas alınacaktır.

a) Departman Bütçeleri: Her departman bütçesi aşağıdaki bölümlerden meydana gelmektedir.

- Satış Bütçesi: Satış bütçesi de, bir otelin çeşitli departmanlarında şu adlarla ifade edilir.

1. Odalar Geliri: Otel işletmelerinin gelişmeleri, oda satış gelirlerine bağlıdır. Bu nedenle oda gelirlerinin tahmini büyük önem taşır. Bunun için önceki yılların oda satışları ve doluluk oranı esas alınarak bu yıl içinde tahminde bulunulur. Ayrıca gelecek için yaptırılan oda rezervasyonları, bayram-festival gibi özel günler, ülkenin politik ve ekonomik durumu, turizm konusunda alınan kararlar da bu tahminde dikkate alınır.

Odalar geliri, yatak sayısı ile yatak fiyatlarının çarpımı sonucu bulunur. Örneğin, 200 yataklı bir daimi otelin ortalama yatak fiyatı 2 milyon TL ise ve ortalama doluluk oranı da % 80 ise, odalar geliri şöyle bulunur.

$$(200 \times 0,80) \times 365 = 58.400 \text{ Satış planlanan oda sayısı}^{256}$$

$$58.400 \times 2 = 116,8 \text{ milyar TL bir yıl için tahmini odalar geliridir.}$$

2. Yiyecek Geliri: Otelde konaklayan müşterilerin bir kısmının restorandan yararlanacağı ve tahmini bir sayıda da oda müşteriler dışındaki müşterilerin restorandan faydalanacağı dikkate alınarak, yiyecek gelirleri tahmin edilir. Yukarıdaki örnekte tahmini müşteri sayısı olan 58.400 kişinin % 80'inin restorandan yararlanacağı ve

²⁵⁵ Alparslan Usal ve Diğerleri, a.g.e., s.92, 93

²⁵⁶ Ertuğrul Çetiner, a.g.e, s.394

ortalama bir servis 2 milyon TL olacağı düşünülürse ve her gün için 20 müşterinin dışarıdan geleceği dikkate alınırsa, yiyecek gelirleri şöyle bulunur.

$$58.400 \times 0,80 = 46.720 \text{ Oda müşterilerinin sayısı}$$

$$365 \times 20 = 7.300 \text{ Diğer müşterilerin sayısı}$$

$$46.720 + 7.300 = 54.020 \text{ Toplam planlanan müşteri sayısı}$$

$$54.020 \times 2 = 108.04 \text{ milyar TL Bir yıl için tahmini yiyecek gelirleridir.}$$

3. İçecek Gelirleri: Yiyecek gelirlerinin tahmini gibidir. Aynı örnekte, oda müşterilerinin %20'sinin barlardan yararlanacağı ve dışarıdan müşteri gelmeyeceği düşünülürse ve ortalama bir servis içki fiyatının 2 milyon TL olacağı düşünülürse, içecek geliri de şöyle bulunur.

$$58.400 \times 0,20 = 11.680 \text{ İçki servisi sayısı}$$

$$11.680 \times 2 = 23,36 \text{ milyar TL Bir yıl için tahmini içki gelirleridir.}$$

4. Yan Faaliyet Gelirleri: Odalar geliri ile yan faaliyet departmanlarının geliri arasında geçmiş yıllarda bir organ geliştirilir ve buna göre gelir tahmininde bulunulur. Örneğin, telefon gelirleri oda gelirinin % 5'idir. Yukarıdaki örneği esas alınarak, telefon gelirlerini şöyle bulabiliriz.

$$116,80 \times 0,05 = 5,84 \text{ milyar TL Bir yıllık tahmini telefon gelirleridir.}$$

5. Diğer Gelirleri: Otellerin faaliyet konuları dışında da gelirleri olabilir. Örneğin, kira gelirleri. Bu gelir tahminleri de, muhasebe departmanının tecrübe ve bilgilerine göre yapılacaktır.

- Satış Maliyeti Bütçesi:

1. Yiyecek Maliyeti: Bunun için işletmede geliştirilen bir oran kullanılır.²⁵⁷

$$\text{Yiyecek maliyet yüzdesi} = \frac{\text{Satılan Yiyecek Maliyeti}}{\text{Yiyecek Satış Gelirleri}}$$

Örneğin, geçen yıl yiyecek maliyeti 65 milyar TL, satış gelirleri ise 152 milyar TL'dir. Buna göre,

²⁵⁷ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.395

$$\text{Yiyecek Maliyet Yüzdesi} = \frac{65}{152} = \% 43$$

Yukarıdaki örneğe göre,

$$108,04 \times 0,43 = 46,457 \text{ milyar TL Bir yıllık tahminini yiyecek maliyetleridir.}$$

2. İçecek Maliyeti: Yukarıdaki şekilde, yiyecek maliyetlerinin hesaplanması gibidir. Örneğin, içecek maliyeti yüzdesi % 20 ise, aynı örnekte içecek maliyeti şöyle bulunur.

$$23,36 \times 0,20 = 4,672 \text{ milyar TL Bir yıllık tahmini içki maliyetidir.}$$

- İşçilik Bütçesi: Her bir departmanda çalışan personel sayısı, olması gereken aylık ödemelerle çarpılır ve işçilik giderleri tahmin edilir. Bu tahminde beklenen iş hacmi de dikkate alınır.

- Diğer Gider Bütçeleri: Satışlar maliyeti ve işçilik giderleri dışında, diğer giderler de vardır. Bu giderlerden bir kısmı faaliyet departmanları (Odalar, Yiyecek-İçecek, Yan Faaliyet departmanları) ile ilgilidir. Bir kısmı ise hizmet departmanları (Yönetim, Teknik hizmetler, Muhasebe, gibi) ile ilgilidir. Bu giderlerin neler olabileceği, gelir tablosu bölümünde açıklanmıştır. Gerek faaliyet departmanları ve gerekse hizmet departmanlarını ilgilendiren giderlerin bir kısmı değişken, bir kısmı ise gider özelliğindedir.

İşte, bu giderlerin bu yıl için miktar olarak tahmini veya geçen yıl olarak geliştirilen bir orana göre tahmin yapılır. Böylece gider bütçesi içine konulur.

b) İşletme Bütçesi: Yukarıda açıkladığımız bütçeler, her bir departman için ayrı ayrı düzenlenir ve bir araya getirilerek İşletme Bütçesi veya Genel Bütçe Yapılmış olur.²⁵⁸

Örnek: ABC Otel işletmesinin 2001 yılı Haziran ayı işletme bütçesi düzenlenecektir.

Bütçe bilgileri şöyledir.

- Otel faaliyet departmanları

1. odalar 2.Restoran ve Barlar

²⁵⁸ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s.396

- Ortalama oda fiyatı 2 milyon TL.
- Oda sayısı, 100 oda
- Doluluk oranı % 60
- Kira gelirleri yıllık 600 milyon TL
- Yiyecek içecek gelirleri, oda gelirlerinin % 50'sidir.
- Satılan yiyecek ve içecek maliyeti, %25
- İşçilik Giderleri:
 - Odalar bölümü: 2,4 milyar TL
 - Restoran ve Barlar : 1,2 milyar TL
- Diğer giderler bölüm gelirlerinin % 5'i dir.
- Hizmet departmanlarına ait giderler:
 - Genel yönetim giderleri: 280 milyon TL.
 - Isı-ışık-enerji giderleri : 120 milyon TL.
 - Reklam gideleri : 50 milyon TL.
 - Bakım onarım giderleri : 30 milyon TL.
- Sabit giderler yıllık 900 milyon TL.'dir.

Bu örnekte, sadece Haziran ayına ait işletme bütçesi düzenlenecektir. Diğer aylara ait bütçe hesaplamaları da yapılarak aylar toplamı ayrı bir kolon da gösterilebilecektir. Yine bu örnekte hesaplamalar anlaşılması ve görülmesi açısından bütçe içinde yer alacaktır. Oysa matematiksel işlemler bütçe üzerinde gösterilmelidir.²⁵⁹

²⁵⁹ Ertuğrul Çetiner, a.g.e., s. 397

ABC Oteli
İşletme Bütçesi
2001 Yılı (Milyon TL)

<u>DEPARTMANLAR GELİRİ</u>	<u>...HAZİRAN...</u>
Odalar (100 x 30 x 0,60 x 2)	3.600
Yiyecek-İçecek (3600 x 0,50)	1.800
Toplam Departmanlar Geliri	5.400
Diğer Gelirler (600/12)	50
Toplam Brüt Gelir	5.450
<u>DEPARTMANLAR MALİYETİ</u>	
Odalar:	
İşçilik	2.400
Diğer giderler (3600 x 0,10)	360
Yiyecek-İçecek:	
Satışlar Maliyeti (1800 x 0,25)	450
İşçilik	1.200
Diğer Giderler (1800 x 0,05)	90
Toplam Departman Maliyeti	(4500)
<u>DEPARTMANLAR KARI</u>	
Odalar [3600 – (2400 + 360)]	840
Yiyecek- İçecek [1800 – (450 + 1200 + 90)]	60
Toplam Departmanlar Karı	900
Diğer Gelirler	50
Toplam Brüt Kar	950
<u>HİZMET DEPARTMANLARI GİDERLERİ</u>	
Genel Yönetim Giderleri	280
Isı-ışık-Enerji Giderleri	120
Reklam Giderleri	50
Bakım-Onarım Giderleri	30
Toplam Hizmet Departmanları Giderleri	(480)
Sabit Giderleri (900/12)	(75)
DÖNEM KARI	395

Tablo 3.7 Örnek Bütçe (Kaynak: Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Konaklama Muhasebesi, s.398)

Daha önce hesaplanarak bulunan bütçe rakamları, yukarıdaki tabloda yerlerine yerleştirildiğinde dönem karını görülmesinde kolaylık sağlamaktadır.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Geleneksel maliyet sistemlerinin yetersizliği sonucu geçerli maliyet bilgilerinin elde edilmemesi işletme yöneticilerini alacakları kararlarda sıkıntıya sokmuş ve yeni bir maliyet sistemine gereksinim duyulmuştur. Bu

sebeple genel üretim gideri olarak ortaya çıkan maliyetleri işletmede²⁶⁰ belirlenen faaliyetlere bağlı çeşitli maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla dağıtan bir maliyet sistemi olarak faaliyet tabanlı maliyet sistemi geliştirilmiştir.²⁶¹

FTM kavramının temeli, yönetim muhasebesinde gelişen “faaliyet tabanlı bilgi” ve “faaliyet tabanlı yönetim” kavramlarına dayanmaktadır. Faaliyet tabanlı bilgi kavramsal olarak, Oliver Williamson’ın “piyasalar ve hiyerarşi” kuramı ile Michael Porter’in “değerler zinciri” yaklaşımından kaynaklanmıştır. Bu kavram çerçevesinde, yönetim muhasebesinde uygulanacak yeni bir yaklaşımın, faaliyetlere yönelik bilgi tabanı üzerinde kurulması zarureti vurgulanmaktadır.²⁶²

Bu bilgi tabanı, “gerekli kaynakları kullanan ve işletmede değer yaratan iş ya da faaliyetler” ile ilgilidir. Bir işte kaynakların kullanılması sonucunda maliyetler ortaya çıkar ve müşterilerin satın alacakları değerlere ulaşılır. Bu yaklaşıma göre, karlılığa ulaşmada ideal yol faaliyetlerin yönetimidir. Faaliyetlerin yönetilmesi amacı ise, faaliyet tabanlı bilgilere olan gereksinmeyi ortaya çıkarır.²⁶³

Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Amaçları: Geleneksel yaklaşımda genel üretim maliyetlerin mamullere yüklenmesinde genelde üç aşamalı bir süreç dayandırılır ve son aşamada bu maliyetlerin esas üretim yerlerinde mamullere yüklenmesi için, direkt işçilik saatleri, makine saatleri ve kullanılan direkt madde tutarları gibi çıktı (üretim) hacmine dayalı anahtarlar kullanılır ve bu anahtarlar maliyetlerin mamullere yüklenmesinde temel ölçütleri oluştururlar.

Buna karşın, üretim hacmi, tüm genel üretim maliyetleri türlerinin oluşumunda belirleyici durumunda değildir. Üretim hacminden çok, üretim süreçlerinin yapısı ve farklılıkları, endirekt maliyetlerin düzeyini belirleyen temel etkenler olabilir. Bu nedenle sağlıklı bir maliyet hesabı için, maliyet yerlerinden mamullere yükleme aşamasında, maliyetlerin oluşumunu belirleyen etkenleri en iyi şekilde temsil edecek ölçütleri kullanılması zorunludur.

Bu kapsamda faaliyet tabanlı maliyet sisteminin başlıca amaçları şunlardır:

²⁶⁰ Levent Koşan, “Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: 2007, Sayı: 84, s.156

²⁶¹ Levent Koşan, a.g.m., s.156

²⁶² Rüstem Hacırüstemoğlu ve Diğeri, a.g.e., s.25

²⁶³ Rüstem Hacırüstemoğlu ve Diğeri, a.g.e., s.26

- Düşük katma değere sahip, diğer bir ifadeyle de mamul ve hizmet

üretiminde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirmek,

- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Problemlerin temel nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,
- Zayıf varsayımları (kabullenmeler) ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,
- Yöneticilerin kararlarını doğru verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlayabilmek.²⁶⁴

Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Karşılaştırılması:

Maliyet Yükleme Ölçüsü	Geleneksel Maliyet Sistemi	Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi
1. Kullanılan kaynakları etkileyen faktörler	Yalnızca üretim hacmi	Harekete geçirme sayısı veya üretim siparişleri sayısı gibi birkaç faktör
2. Maliyet havuzları sayısı	Bir	Kaynakların kullanımını etkileyen her bir faktör için bir adet olmak üzere çok sayıda
3. Maliyet dağıtım anahtarları sayısı	Bir	Her bir maliyet havuzu için bir adet olmak üzere çok sayıda
4. Ürünlerin nasıl maliyetlendirildiği	Maliyet dağıtım anahtarı olarak üretim hacminin kullanılması	Maliyet dağıtım anahtarlarının her birinin ilgili maliyet havuzu için kullanılması

Tablo 3.8 : Geleneksel Maliyet ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Karşılaştırılması (Tunga, a.g.e., s.42)

Yukarıdaki tabloda geleneksel maliyet sistemi ile faaliyet tabanlı maliyet sisteminin ana özellikleri ile karşılaştırması aktarılmaktadır. Bu tabloda maliyet yükleme ölçüsü açısından geleneksel maliyet sistemi ile faaliyet tabanlı maliyet sistemi karşılaştırıldığında geleneksel maliyet sistemi sadece üretim hacmine bağlı tek bir

²⁶⁴ Alper Tunga Alkan, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve KONPEN PVC Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Uygulaması Yüksek Lisans Tezi Özeti, T.C. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya: 2003, s.41

faktöre bağılı yapıda iken faaliyet tabanlı maliyet sisteminde ise birden çok faktörün etkili olduğu görülmektedir.

Geleneksel maliyet muhasebesinde mamul/hizmet maliyetleri direkt ilk madde-malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamından oluşmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin mamul maliyetine yansıtılmasında herhangi bir problem çıkmamasına karşın genel üretim giderlerinin mamul ve hizmetlere yansıtılmasında bir takım dağıtım anahtarlarına ihtiyaç duyulması, mamul ve hizmet maliyetlerinin doğru ve gerçeğe yakın olarak belirlenmesindeki güçlüğü ortaya çıkarmaktadır. Genel üretim giderlerinin mamullere yansıtılması, geleneksel maliyet sistemlerinde direkt işçilik veya makine saatine göre yapılmaktadır. Ayrıca geleneksel maliyet muhasebe sistemleri belirli ürünlerin birimlerine odaklanmaktadır. Her ürün biriminin kaynakları tükettiği varsayımından hareketle maliyetler, mamul ve hizmetlere yüklenerek izlenmektedir. Burada yapılan dağıtım, direkt işçilik saatlerinin, makine saatlerinin süresi veya mamul yapımında tüketilen hammadde giderlerinin miktarı gibi bir birimin sadece özelliklerinin ölçümüne dayalı olarak yapılmaktadır.²⁶⁵

Günümüzde ise üretim biçiminin, emek yoğunundan teknoloji yoğununa doğru kayması nedeniyle, genel üretim giderlerinin mamullerin maliyetine yansıtılmasında kullanılacak olan dağıtım anahtarlarının seçimi zorlaşmaktadır. Teknolojik gelişmeyle birlikte otomasyonun artması, üretim maliyetlerinin içerisinde genel üretim giderlerinin payını giderek arttırmakta, böylece bu giderlerin mamullerin maliyetine nasıl yansıtılacağı bir sorun haline gelmektedir. Bu durum genel üretim maliyetlerinin bazı mamüllere daha çok, bazı mamüllere ise daha az yüklenmesine sebep olmakta ve yanlış mamul maliyetlemesi sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca var olan maliyet muhasebe sistemleri yöneticilerin ihtiyaç duyduğu maliyet enformasyonunun miktarı ve işletme süreçleri hususunda detaylı bilgi sağlamamaktadır. Bunun sonucunda ise yeterli maliyet enformasyonuna ve detaylı süreç bilgisine sahip olmayan yöneticiler rekabet etme konusunda nereye odaklanılması gerektiği hususunda karmaşa yaşamaktadır. Yukarıda bahsedilen konulardaki bazı problemler geleneksel maliyet muhasebesinin başarısız kaldığı noktaları açıkça ortaya koymaktadır. Faaliyete dayalı maliyetleme, bu problemleri çözmek amacıyla genel üretim maliyetlerini birbirinden farklı maliyet kategorileri içinde yer alan maliyet havuzlarına ayırmaktadır. Daha sonra maliyetler, faaliyet hacmine uygun bir ölçü kullanılarak mamul/hizmetlerde izlenmektedir.

²⁶⁵ <http://www.muhasebetr.com/ozelbolum/019/>

Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yönetim , Pazarlama ve Dağıtım maliyetlerini ek maliyet havuzları ve faaliyet ölçüleri kullanarak izlediği için ürün tasarımı, pazara giriş, fiyatlandırma, yap veya satın al kararları, dağıtım ve servis gibi konularda yönetime karar verme noktasında yardımcı olmaktadır.²⁶⁶

Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi: FTM sistemi, ürünlerin işletmenin kaynaklarını faaliyet bazında tükettiği, dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyetleri bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ve ürün ile endirekt giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir.²⁶⁷

FTM sistemindeki en önemli kavramlardan biri olan “faaliyet”, bir fonksiyonu yerine getirebilmek için yapılan işlemler bütünü olarak tanımlanabilir. “İşlemler” ise bir amaç birliği olmaksızın bağımsız olarak yapılan detay çalışmalarını tanımlama için kullanılır. Örneğin, bir satınalma süreci, içinde pek çok alt işlemi barındırması ve bir fonksiyonu yerine getirmesi açısından bakıldığında bu süreç bir faaliyet olarak değerlendirilmelidir. İşletmenin tüm faaliyetlerinin tanımlanması ve maliyetlerinin tanımlanan faaliyetlere göre izlenmesi bu sistemin temelini oluşturmaktadır.

FTM sistemindeki önemli kavramlardan biri de maliyet etkeni kavramıdır. Maliyet etkeni bir işin ya da faaliyet maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan ölçü olarak tanımlanabilir. Maliyet etkeni belli bir faaliyetin karakteristik özelliklerini taşır ve tekrarlanması halinde o faaliyetin maliyeti aynı oranda artar. Kısaca maliyet etkeni faaliyet maliyetlerinin elde edilmesinde kullanılan ve belirli bir faaliyete özgü ölçü birimidir.²⁶⁸

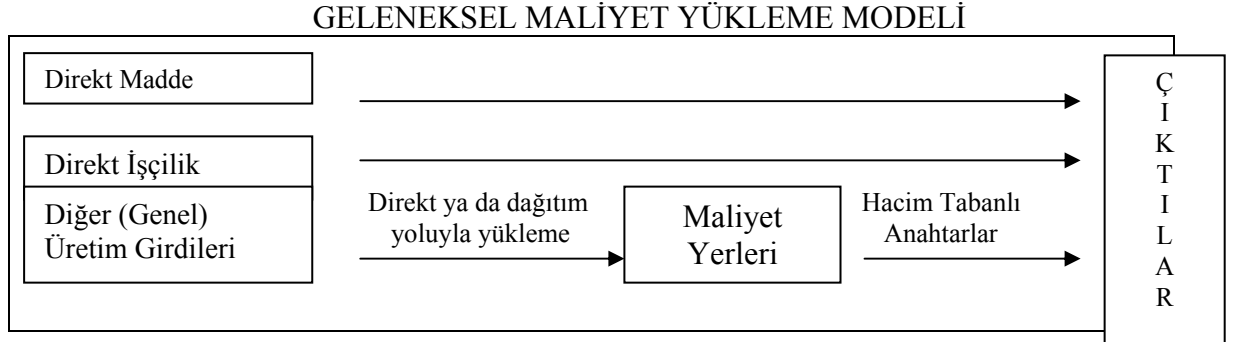
²⁶⁶ <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/019/>

²⁶⁷ Figen Öker, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, İstanbul: Literatür Yayınları, Kasım, 2003, s.32

²⁶⁸ Figen Öker, a.g.e., s.33

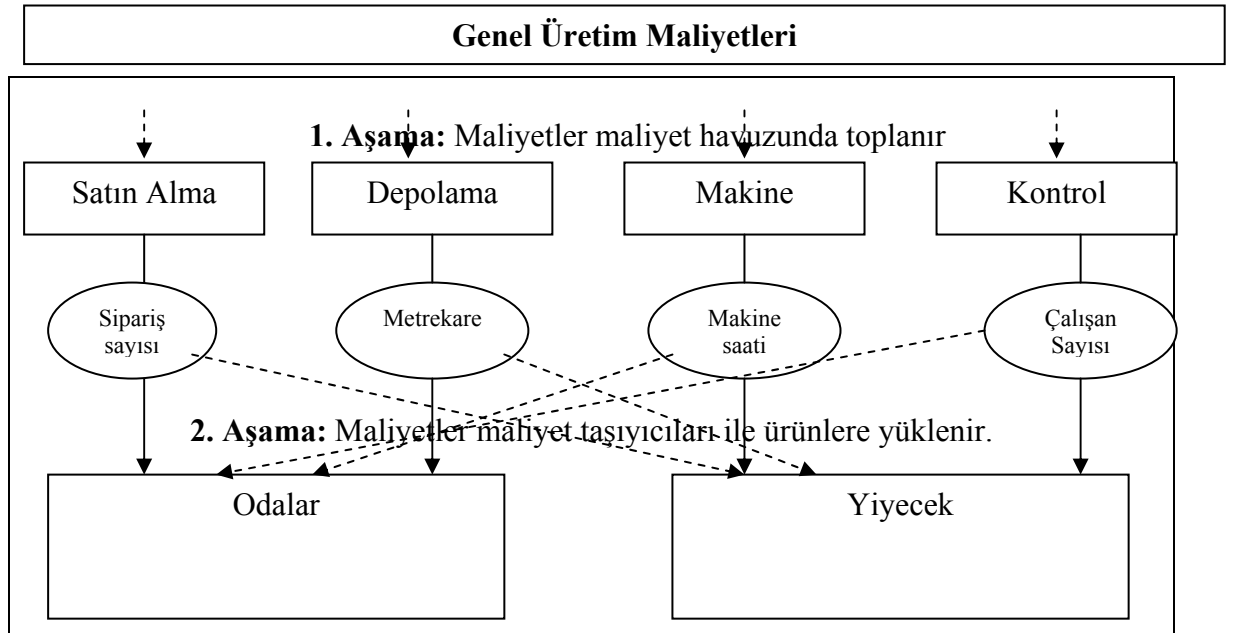
Faaliyete Dayalı Maliyetlemenin Uygulama Şekli:

Aşağıdaki şekil 3.5.'de geleneksel maliyet yükleme modelinin üretim çıktılarına aktarılma sistemi gösterilmektedir.



Şekil 3.5 Geleneksel Maliyet Yükleme Modeli (Kaynak: Hacırustemoğlu ve Diğerleri, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, s. 34)

Yukarıdaki şekil 3.5'de görülmekte olan geleneksel maliyetleme yükleme modelinde oluşan maliyetlerin doğrudan üretim çıktılarına aktarılmasının karşılığında faaliyet tabalı maliyet maliyetleme sisteminde ise, şekil 3.6.'da gösterildiği gibi, faaliyet bazında oluşan maliyetler çeşitli yükleme anahtarları ile çapraz bağlarla üretim çıktılarına aktarıldığı görülmektedir.



Şekil 3.6 Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme (Kaynak: Küçüksavaş, a.g.e., s.749)

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulanabilmesi için sırayla aşağıdaki belirtilen işlemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir:

- a) Faaliyetlerin belirlenmesi
- b) Her bir faaliyetin toplam genel üretim giderlerinin öngörülmesi
- c) Her bir faaliyet için yükleme verisinin belirlenmesi
- d) Her bir yükleme verisinin toplam miktarının belirlenmesi
- e) Her bir faaliyet için genel üretim gideri yükleme katsayısının hesaplanması
- f) Her bir mamul tarafından kullanılan fiili yükleme verisi miktarının belirlenmesi
- g) Genel üretim giderlerinin mamul maliyetlerine yüklenmesi²⁶⁹

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Konaklama İşletmelerinde Uygulaması:

FTM hizmet işletmelerinde de kullanılabilir. Bütün mesele maliyet sürücüsü olan faaliyetleri saptamak ve maliyet havuzu haline getirmek, ayrıca işletmelerin sattığı hizmetleri iyi belirlemektir.²⁷⁰

Hizmet işletmelerinde yukarıda fabrika düzeyinde maliyetler diye tanımlanan dolaylı ÜGM'nin toplam ÜGM içindeki payı daha fazladır. Bu FTM uygulamasını zorlaştıran bir olgudur. Diğer bir zorluk ise hizmet işletmelerinde verilen hizmetin nitelik ve niceliğin fiziksel mamul birimlerine olduğu gibi standartlaşmasının mümkün olmamasıdır. Böyle olunca faaliyetlerin standart maliyet sürücüleri cinsinden ölçülmesi güçleşmektedir.²⁷¹

Bir konaklama işletmesinde, üretim ile ilgili olarak maliyetler; direkt hammadde malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. Direkt hammadde malzeme ve direkt işçilik herhangi bir dağıtım ölçütüne gerek olmadan esas gider yerlerine, genel üretim giderleri ise belirlenen ölçütlere göre dağıtılmaktadır. Bir

²⁶⁹ Gürbüz Gökçen, a.g.m., s.66

²⁷⁰ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.242

²⁷¹ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.242

konaklama işletmesinde, konaklama ve yiyecek-içecek olduğunu kabul ettiğimizde işletmede ortaya çıkabilecek maliyetleri ve faaliyetleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.²⁷²

Genel Üretim Giderleri

- a) Endirekt işçilik
- b) Endirekt hammadde malzeme
- c) Kira giderleri
- d) Sigorta giderleri
- e) Amortisman giderleri
- f) Spor tesisleri giderleri
- g) Enerji giderleri
- h) Aydınlatma-ısıtma-soğutma giderleri
- i) Su giderleri
- j) Bakım-onarım giderleri
- k) Acentalara ödenen komisyonlar
- l) Rezervasyon giderleri
- m) Animasyon giderleri
- n) Diğer giderler²⁷³

²⁷² Doğan Kutukız, “Faaliyet Esaslı Maliyetlemenin Konaklama İşletmelerinde Uygulanması”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:12, Sayı:139, 2004, s.182

²⁷³ Doğan Kutukız, a.g.e., s.182

Faaliyet Merkezleri	Dağıtım Ölçütleri	Yükleme yapılabilecek genel üretim giderleri
Sekreterlik hizmetleri	Doğrudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderinden düşen pay
Rezervasyon işlemleri	Doğrudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderinden düşen pay
Bilgisayar destek hizmetleri	Doğrudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderinden düşen pay
Telefon ve posta hizmetleri	Doğrudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderinden düşen pay
Müşteri ilişkileri	Doğrudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderinden düşen pay
Kat hizmetleri	İşçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderinden düşen pay
Animasyon	Doğrudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderinden düşen pay
Spor faaliyetleri	Doğrudan ilgili faaliyette çalışan uzman işçilik saatleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri ve amortisman giderinden düşen pay
Belboy- Meydancılar	Doğrudan ilgili faaliyetlere personel giderleri	Endirekt işçilik
Taşıma	Doğrudan çalışan personel giderleri	Endirekt işçilik, sigorta gideri, amortisman gideri
Soğutma	Enerji tüketimi, işçilik saatleri	Endirekt işçilik, enerji giderleri
Depolama	Enerji tüketimi, işçilik saatleri	Endirekt işçilik, enerji giderleri
Bulaşık	Enerji tüketimi, işçilik saatleri	Endirekt işçilik, enerji giderleri, endirekt hammadde malzeme

Tablo 3.9 Örnek Bir Konaklama İşletmesinde Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yaklaşımına Göre Dağıtım Ölçütleri ve Dağılımı (Kaynak: Kutukız, a.g.e., s.183)

Tablo 3.9’da görüleceği üzere konaklama işletmelerinde örnek olarak belirlenen faaliyet merkezleri, dağıtım ölçütleri ve yüklemelerini yapabileceğimiz genel üretim giderleri sıralanmıştır.

Turizm işletmelerinde genel üretim giderleri mal üretimi yapan işletmelerden bir açıdan farklılık göstermektedir. Birincisi, genel üretim giderleri bütün dönem boyunca

düzenli dağılım göstermezler. İkincisi ise, genel üretim giderlerinin dağıtılmasında daha fazla dağıtım ölçütlerinin kullanılmasını gerektirmektedir.²⁷⁴

Bir konaklama işletmesinde birden fazla farklı tip odalar bulunduğundan, oda tiplerinin maliyetlerinin bulunması, bu odalarda konaklayan müşterilerin bu faaliyetlerden ne ölçüde yararlandığına göre genel üretim giderleri dağıtılacaktır. Söz konusu oda tiplerinde kalan müşteriler, işletmede düzenlenen spor karşılaşmalarının zaman zaman katılabilmekte, animasyon gösterilerini izleyebilmektedir. Bu müşteriler için yukarıda sayılan genel üretim giderlerinin tamamı oluşturmaktadır. Ancak her oda tipinin bu giderlerdeki kullanım miktarları birbirinden farklı olmaktadır. Örneğin bir tatil köyünde village olarak adlandırılan oda tiplerinin aydınlatma, makine teçhizat, demirbaş amortisman gideri, enerji gideri, diğer oda tiplerinden daha yüksek olmaktadır. Dolayısıyla faaliyetlerde toplanan giderlerin otel oda sayısına eşit dağıtılması hatalı maliyetlerin bulunmasına neden olacaktır.²⁷⁵

Hedef Maliyetleme: Günümüzde her geçen gün uygulaması yaygınlaşan ve etkin bir maliyet yönetim aracı olan hedef maliyetleme, 1960'lı yıllarda Toyota tarafından geliştirilen ve halen pek çok Japon ve batılı işletmelerce uygulanmakta olan ve Japon yazarlar tarafından literatüre kazandırılan bir kavramdır. Bununla birlikte, hedef maliyetlemenin ilk olarak Henry Ford tarafından Model T'in geliştirilmesi sırasında kullanıldığı da ifade edilmektedir.²⁷⁶

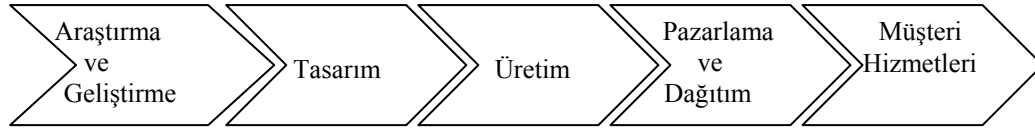
Hedef maliyetleme, yeni bir ürünün üretim yöntemleri tasarlanıp oluşturulmadan önce, ilk aşamalarda kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde, işlemler müşteriye göre yönlendirilmekte, üretim tasarımı üzerinde yoğunlaşmakta ve ürünün tüm hayat döngüsüne yayılmaktadır. Yöntemin amacı, istenen karı sağlayacak üretim sürecini oluşturmaktır. Şekil 3.7'deki maliyet hayat döngüsünün her aşamasına gerçekleştirmek için gerekli olan faaliyetler ve kaynaklar değer zincirini oluşturmaktadır. Organizasyon, bu değer zincirinin genelinde, kâr ve maliyet planlamasına aynı anda bakarak; değer zincirinin değişik parçaları arasında uyumu sağlayabilir. Değer zincirinin tamamı göz önüne alındığında, ürün geliştirme ve tasarım aşamalarının çok önemli olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü araştırmalar göstermiştir ki, üretimle ilgili maliyetlerin % 80'i üretim işlemi

²⁷⁴ Doğan Kutukız, a.g.e., s.182

²⁷⁵ Doğan Kutukız, a.g.e., s.183, 184

²⁷⁶ Semra Aksoylu ve Yunus Dursun, "Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Kayseri: Sayı: 11 Yıl: 2001, s.362

başlamadan önce sabitleştirilmiştir. Bu belirlenen kaynakların daha sonradan değiştirilmek istenmesi, işletmeye çok fazla masraf doğuracaktır.²⁷⁷



Şekil 3.7 Bir Ürün veya Hizmetin Maliyet Hayat Döngüsü (Kaynak: Ali Coşkun, a.g.e., s.24, 25)

Hedef maliyetlemenin, işletmenin kar ile ilgili olarak gerçekleştirdikleri tanımı değiştirdiği ifade edilebilir. Vurgulanması gereken nokta hedef maliyetlemenin fiyat yönelimli olması ilkesi ile açıklanabilir. Diğer bir ifadeyle, işletmeler hedefledikleri fiyata ulaşacak şekilde maliyetlerini planlamalıdır. Maliyet artı yönetiminde olduğu gibi, işletmeler için kar, uzun süre ürünlerin satış fiyatları ile birim maliyetlerin arasındaki fark olarak görülmüştür. Bu nedenle satış fiyatının yükseltilmesi, karların da yükselmesini sağlamıştır. İşletmeler bu şekilde bir uygulamayı genel olarak talebin arzından daha yüksek olması nedeniyle gerçekleştirebilmişlerdir. Ancak, bugünkü Pazar koşullarında aynı durum söz konusu olmamaktadır. İşletmeler bugünkü Pazar koşullarında karlarını tüketicilerin ödeyebilecekleri miktarlara göre belirlemek zorundadırlar. Bu nedenle kar, maliyet ve satış fiyatlarına ilişkin eşitlik aşağıdaki gibi oluşmuştur.

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Piyasada Oluşan Satış Fiyatı} - \text{Hedef Kar}$$

Bu eşitlikte vurgulanmak istenen nokta işletmelerin tüketicileri temel alarak geliştirdikleri ürünler için satış yapabilecekleri fiyattan sonra, rekabet koşullarında ayakta kalabilmeleri için gerekli karı sağlayabilmeleri için hangi düzeyde maliyetlere sahip olması gerektiğinin belirlenmesidir. Fiyat pazarda oluşacağından, işletmelerin fiyatın üzerinde kontrol sağlama olanakları bulunmamaktadır. Kar da fiyatlar ile maliyetlere bağlı olarak değişiklik göstereceğinde, işletmelerin kontrol etmek için faaliyet gösterebilecekleri tek etken maliyet olmaktadır. Bu durumda işletmeler satış fiyatından, beklenen karın çıkarılması sonucu elde edilecek olan maliyet miktarına ulaşılacak şekilde yöntemler geliştirmek zorunda kalacaktır. Hesaplanan maliyet işletmenin hedef olarak belirlediği maliyetler kadar veya bu maliyetlerin altındaysa işletme ürünü pazara sunma ve sunmama kararını verebilecektir. Hesaplanan maliyetin

²⁷⁷ Ali Coşkun, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Akademik Araştırmalar Dergisi: Sayı: 15, 2002-2003, s.24, 25

üzerinde olduğundan ise işletmeler maliyet analizleri kullanarak ne tür değişiklikler gerçekleştirmesine karar verecektir.

Burada ortaya çıkan iki temel sonuç bulunmaktadır. Pazar koşulları işletmelerin ürüne ve kara ilişkin planlarını etkilemektedir. Karı belirleyen etken Pazar koşullarına bağlı olan ürün olduğundan, etkili olabilecek bir ürün planlaması gerekmektedir. Söz konusu ürün planlaması ise maliyetlerin hedef pazarda etkili olabilecek bir fiyatı sağlayacak maliyetlere ulaşmasına yöneliktir.

İkinci sonuç ise işletmelerin özellikle pazarda oluşacak fiyatın belirlenebilmesi için yeterli bilgiye ulaşması gerekliliğidir. Bu da yeterli düzeyde araştırma yapılmasını gerektirmektedir. Araştırma özellikle tüketicileri ve rekabeti içerecek şekilde maliyetlerin planlamasına yönelik olmalıdır. Vurgulanması gereken diğer bir nokta, bu süreç içinde işletme çevresini oluşturan tüm unsurların planlama sürecine dahil edilmesidir. İşletmelerin faaliyetlerinin etkinliğini belirleyecek olan tedarikçiler ve dağıtıcılar gibi tüm unsurlar tüketiciler ve rakipler gibi analiz edilmelidir.²⁷⁸

Maliyet-Hacim-Kar Analizleri: Turistin seyahat esnasında geceleme ihtiyacı yanında yiyecek-içecek ve diğer sosyal ihtiyaçlarını gideren oteller, müşterilerini tatmin edecek mal ve hizmet üretme çabaları ile birlikte, işletmenin devamlılığını sağlayabilmek için kârlılık amaçlarını da gözetmek zorundadırlar. Gelir ve gider arasındaki olumlu fark olan kâra ulaşılması ve bunun mümkün olduğunca artırılması otel işletmelerinin temel amacıdır. İstenilen kârlılığa ulaşılabilmesi için, faaliyetler hem satış hem de maliyetler açısından iyi bir şekilde yönetilmelidir. Günümüzde yoğun rekabet ortamında faaliyet gösteren otel işletmelerinin satışlarını ve fiyatlarını artırıp gelirlerini maksimize etmeleri kolay değildir. Ülkemizde otellerin fiyatlarını düşürerek rekabetçi üstünlük sağlamaya çalıştıkları bilinmektedir. Hatta “güneyde beş yıldızlı oteller üç yıldız fiyatına satılıyor” eleştirileri ile sık sık karşılaşılmaktadır. Kâr formülündeki gelir ayağının kolay artırılmaması ve hatta rekabetten dolayı düşmesi nedeniyle gider kısmı önem kazanmaktadır. Oteller giderlerini azaltarak kar hedeflerine ve maksimizasyonuna ulaşmaya çalışacaktır. Giderlerin azaltılmasında maliyet kontrolü ön plana çıkmaktadır. Diğer bir deyişle, artan rekabet koşullarında işletmenin daha

²⁷⁸ Rıfat T.Nalbantoğlu ve Ercan Bayazıtlı, “Stratejik Bir Araç Olarak Hedef Maliyetleme”, Halil Kocacık Armağan, Ankara: Tesmer Yayınları, Yayın No: 63, 2005, s.165, 166

kolay kontrol altında bulundurabileceği kârı doğrudan belirleyici unsurların başında, maliyetler gelmektedir.²⁷⁹

Maliyetlerin, işletme kararlarıyla olan ilişkisini ortaya koymak için kullanılan en yaygın yöntem; maliyet-hacim-kar analizleridir. Burada, sabit ve değişken olarak ayrımlanan maliyetlerin hacme karşı duyarlılığı başabaş noktası ve duyarlılık yaklaşımı ile incelenir.²⁸⁰ Yöneticinin en doğru kararı verebilmesi için, maliyet, hasılat ve kar arasındaki ilişkiyi çok iyi bilmesi gerekir. İşte başabaş analizi bu ilişkilerin çok açık şekilde gösterilmesini mümkün kılarak, yöneticilere alacakları kararlarda yardımcı olmaktadır.²⁸¹ Otel işletmelerinin maliyetleri içerisindeki maliyetleri içerisindeki sabit maliyetlerin payının işletme gelirlerini ne şekilde etkileyebileceği faaliyet kaldıraca ve işletme riski kavramları ile açıklanabilir.

²⁷⁹ Murat Azaltun, “İstanbul’daki Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Maliyet Kontrolü Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma”, http://64.233.183.104/search?q=cache:Q6UW3KlkhNcJ:www.kompedan.info/TC_PDF/MAKALE_10.pdf+hizmet+i%C5%9Fletmelerinde+maliyetleme+ile+ilgili+makaleler&hl=tr&ct=clnk&cd=34&gl=tr

²⁸⁰ Adnan Türksöy, a.g.e., s.75

²⁸¹ Nihat Küçüksavaş, a.g.e., s.591

amaçlarıdır. İşletmenin kendini savunan ve mevcut durumunu koruma gibi amaçlar mevcut durumu koruma yönlü fiyatlama amaçları arasında yer alır.²⁸⁵

Fiyatlama amaçlarını şöyle sayabiliriz:

- a. Rekabeti karşılamak
- b. Savunmak
- c. Kar elde etmek
- d. Mevcut durumu korumak
- e. Turizm pazarına nüfus etmek²⁸⁶
- f. Maliyeti Karşılama
- g. Pazar Payını Arttırma²⁸⁷

4.1.2. Fiyatlandırmada Dikkate Alınan Etmenler

Fiyatlandırma yapılırken işletmede aşağıdaki iç ve dış etmenler dikkate alınır.

a) Fiyatlandırmada iç etmenler

- Pazarlama amaçları,
- Pazarlama karması öğeleri,
- Maliyetler, ve
- Örgütsel değerlendirme ve faktörleridir.

b) Fiyatlandırmada dikkate alınan dış etmenler ise

- Pazarın yapısı ve talep,
- Fiyat-talep ilişkisinin analizi
- Fiyat duyarlılığının etkileyen etmenler,
- Çapraz satış etmeni,
- Fiyat ve değer yönünden müşteri beklentileri,
- Değişik pazarlardaki fiyatlandırma
- Rakiplerin fiyatları ve fiyat teklifleri
- Öteki çevresel etmenler²⁸⁸

²⁸⁵ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e., s.197

²⁸⁶ Hasan Tekeli, Turizm Pazarlaması ve Planlaması, Ankara: Detay Yayıncılık, 2001, s.41

²⁸⁷ <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~umutal/lesson/2006-slide-week7.pdf>

²⁸⁸ Hasan Tekeli, a.g.e., s.41-42

Turistik işletmenin, hukuksal yapıları, büyüklükleri, hangi faaliyet dalında çalıştıkları ve amaçları fiyat belirlemelerinde oldukça etkili olur.

Buradaki temel yaklaşım, felsefi ve çevresel içerikteki kaliteyi algılamak ve turizm sürecinde turistin ne tükettiğine ve hangi hizmetten en iyi şekilde yararlandığına bakılarak, turistin azami memnuniyetini öngören bir ortamın yaratılmasıdır. Bu yaklaşımla, turist ve turizm fenomenine, ürüne hem arz hem talep yönünden yaratılan bir tatminkarlık dizisi olarak bakılması önem kazanmaktadır. Böyle bir turizm sentezinin yaratılması zorunluluğu ve bu olgunun sonuçlarının sürekli olarak iyileştirilmesi beklentisi kaçınılmazdır.²⁸⁹

Bu noktada turizm talebinin ve arzının nelere göre değiştiği belirtmekte faydalı olacaktır.

4.2. Fiyatlama Kararlarının Altyapısı

Hizmet sektörünün ekonomilerdeki payının gün geçtikçe artması ve hizmet türlerinin farklı biçimlerde ortaya çıkmaya devam etmesi ile günümüzde gittikçe bir hizmet ekonomisine doğru kayma başlamıştır.²⁹⁰ Mal ve hizmetlerin hangi fiyattan satılacağı makroiktisat teorisinin temel ilgi alanlarından birini oluşturur. İktisatçıların basit fakat çok güçlü modeline göre, işletmelerin ne kadar mal üreteceği ve bu malın bir birimini ayırmak olanaksızdır. Yapılması gerekli şey, toplam karı maksimum kılan üretim miktarı- fiyat kombinezonunu saptamaktır. Bu kombinezon ise makro iktisat teorisinde gösterildiği gibi marjinal maliyet ile marjinal satış gelirinin eşitlendiği üretim miktarında sağlanır.²⁹¹

Piyasaya sunulan mal ve hizmetler, diğer ekonomik sektörlerinin ürettiği mal ve hizmetlere benzemekle birlikte; turizm hizmetinin, üretimi ve tüketilmesindeki amaçlardan doğan bazı özellikleri ve farklılıkları vardır. Örneğin; turistik ürün stok edilemez, kısa sürede arttırılamaz ve üretim anında satılması gerekir.

Tüketici içinse bu ürün temel, zorunlu ve vazgeçilmez değildir. Bu durum katı (inelastik) bir arz ve duyarlı (elastik) bir talebin oluşmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, serbest piyasadan, pazarlama aşamasına turistik mal ve hizmetlerin

²⁸⁹ Hasan Tekeli, a.g.e., s.3

²⁹⁰ <http://www.akademikbakis.org/pdfs/10/HizmetPazarlamasi.doc>

²⁹¹ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e, s.451

fiyatının büyük ölçüde talep cephesi belirlemektedir. Bu çerçevede, aşağıda turistik arz ve turistik talebin özellikleri incelenecektir.²⁹²

4.2.1. Turizm Arzı

Ekonomi literatüründe arz denildiği zaman, belirli bir piyasada belirli bir fiyattan sunulmak istenen mal miktarı akla gelmektedir. Belirli bir zamanda, üreticilerin çeşitli fiyatlardan satmak üzere piyasaya sundukları miktarlar da, arz olarak tanımlanmaktadır.²⁹³ Turizm arzı da, turistin ihtiyaçlarını gideren konaklama, ulaşım, yeme-içme, eğlence gibi faaliyetler turizmin arz cephesini oluşturur.²⁹⁴ Bir başka tanıma göre ise, turizm arzı, bir ülkenin turistik işletmeleri ve kurumları yoluyla turistlere sunduğu turistik zenginliklerin tamamıdır. Yapılan bu tanımlamalardan anlaşılacağı üzere; turizm arzı denildiği zaman akla, turistin gereksinmelerini karşılayan konaklama, yeme-içme, eğlence-dinlenme ve ulaşım gibi faaliyetlerin tümü gelmektedir.²⁹⁵

Turizm sektöründe turizmden bağımsız ve bağımlı olmak üzere iki çeşit arz kavramı bulunmaktadır. Bir bölgenin doğal, tarihi, kültürel ve folklorik değerleri, ormanı, dağı, denizi, güneşi, ya da tarihi ve sanatsal değerleri, gelenek ve görenekleri, kalıntıları, anıtları, konukseverliği, kutsal yerleri vb. gibi faktörler, turizmden bağımsız arz unsurlarını oluşturan öğelerdir. Bu sayılan tüm özelliklerin turizm ile doğrudan bağlantısı yoktur, yani turizmden bağımsızdırlar. Ancak, bu yerin bu tür varlıklara sahip olması o yere ya da bölgeye olan turizm talebini arttıracak, teşvik edecek ve çekiciliğini arttıracaktır. Söz konusu bu değerler, o bölgede turizme yönelik tesis ve faaliyetler; diğer bir deyişle, sunulacak turizm ürününün kalitesi oranında turizm arzı görünümüne kavuşacaktır. Aksi takdirde, yeterli ölçüde altyapı, tesis ve faaliyet olmaması durumunda turizm arzından da söz etmek mümkün olmayacaktır.²⁹⁶

Bağımlı turizm arzı ise, yukarıda sayılan değerlerden turizm amaçlı yararlanmak üzere, turistik mal ve hizmetlerin alt ve üst yapısı tamamlanmış bir dizi tesislere turistin hizmetine arz edilmesi olayıdır. Bağımlı turizm arzı adından da anlaşılacağı gibi, tamamen bir bölgeye olan turizm hareketinin sonucunda ortaya çıkan bir arz çeşididir. Burada, kamu ve özel sektör temsilcileri konaklamadan, ulaştırmaya, pazarlamadan , güvenliğe ve çeşitli alt yapı hizmetlerine kadar her faaliyeti turizm için

²⁹² Kadir Öztaş ve diğeri, a.g.e., s.43

²⁹³ Ozan Bahar ve diğeri, a.g.e., s.83

²⁹⁴ Özcan Yağcı, Turizm Ekonomisi, Ankara: Detay Yayıncılık, 2003, s.40

²⁹⁵ Ozan Bahar ve Diğeri, a.ge., s.83

²⁹⁶ Ozan Bahar ve diğeri, a.g.e., s.83

organize etmektedir. Başka bir deyişle, bağımlı turizm arzı, bir bölgede var olan turizm potansiyelinin turizm sektörünün destekleyici kurum ve kuruluşlar yardımıyla turiste hizmet amaçlı sunulması şeklinde ifade etmek mümkündür.²⁹⁷ Bunu bir örnek yardımıyla aşağıdaki şekilde açıklanabilir. Tüketicinin asıl amacı, Gaziantep’de Zeugma’yı, Adıyaman’da Nemrut’u, Diyarbakır’da Surları, Şanlıurfa’da Balıklıgöl’ü ve Mardin’de Deyrulzafaran’ı görmek görmek olsun.²⁹⁸ Bu aktarılanlar turizm arzının bağımsız kısmını oluşturmaktadır. Tur karayolu ile gerçekleştirilirse tüketici Pozanti’den Gaziantep’e kadar uzanan TEM kara yolunun rahatlığını yaşayarak mutlu olacaktır. Aynı tüketici, Gaziantep’i Şanlıurfa’ya bağlayan bozuk yolda yoğun trafik nedeniyle büyük olasılıkla ürkecektir. Tüketicinin kazasız belasız bölgeye ulaştıktan sonra kaldığı oteller ve otellerdeki hizmet kalitesi kendisini mutlu ya da mutsuz edecektir. Tüketicimiz, eğer Güneydoğu mutfağından hoşlanıyorsa Şanlıurfa’da lahmacun, Mardin’de içli köfte, Diyarbakır’da kaburga ve Gaziantep’de baklava yemek isteyecektir. Bu yemeklerin ardından da tam da yöreye ait hediyelik eşyalar almak üzereyken tüketicimizin yaşayacağı bir sağlık problemi akla en yakın sağlık kurumunun nerede olduğu sorusunu getirecektir. Ancak, gidilen bir sıra eğlencesi yaşanan sağlık problemini bekleyle tümüyle unutturacaktır.

Birde bunun yanında turizm tesisinde çalışan personelin, turizm arzının oluşumunda etkili olmaktadır. Otelde misafir ile direkt iletişim ve etkileşim içinde bulunan bölümlerdeki görevlilerin misafirleri ağırlamada, istekleri ve şikayetleri ile ilgilenmede, hizmet etmede ve yardımcı olmada, kişisel bilgi, beceri, tecrübe, giyim ve dış görünüm, yaklaşım ve davranış şekli büyük önem arz etmektedir. Diğer hizmet işletmelerinde olduğu gibi otel işletmeleri de emek yoğun işletmelerdir. Otel işletmelerindeki personellerin tümünün dolaylı da olsa otel misafirleriyle temasları vardır. Dolayısıyla, otellerin istihdam politikaları kaliteli personele yönelmek olmalıdır. Ucuz işgücü niteliksizse, bu durum uzun dönemde pahalıya mal olabilir. İstihdam edilen personelin eğitimi yetersiz ise, kısa bir dönemde de olsa eğitime tabi tutularak, yapılan isin içeriği, önemi ve özellikleri konusunda eğitilmelidir.²⁹⁹

Senaryomuzda yer alan kültürel değerleri, ulaşım olanakları, konaklama birimleri, gastronomik zenginlikler, eğlence, sağlık kurumları, hizmet verenlerin sayısı

²⁹⁷ Ozan Bahar ve diğeri, a.g.e., s.83-84

²⁹⁸ Özcan Yağcı, a.g.e., s.40

²⁹⁹ Yüksel Öztürk ve Kadir Seyhan, “Konaklama İşletmelerinde Sunulan Hizmet Kalitesinin Arttırılmasında İşgören Eğitimin Yeri ve Önemi”, Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Ankara: Sayı: 1, Yıl: 2005, s.123

ile niteliği, hediyeelik eşya dükkanları ve turu hazırlayan acenta, turizm arzı fonksiyonunu oluşturur.³⁰⁰

Turizm Arzının Özellikleri: Yukarıda değişik şekillerde tanınlanan turizm arzının sektöre özgü bazı özellikleri de bulunmaktadır. Bunların sırasıyla incelenmesi turizm arzının daha açık bir şekilde ortaya konmasında ev anlaşılmasında yararlı olacaktır. Bu kapsamda, turizm arzının özellikleri aşağıda sıralanmaktadır:³⁰¹

- Turizmde arz oluşturulması büyük yatırımlara bağlıdır. Bir konaklama işletmesinin tamamlanarak faaliyete başlaması için belirli bir süre ile birlikte, yüksek miktarda maliyette getirmektedir.
- Turizm arzında ikame olanaklarının yüksek olması risklerin dağıtımını güçleştirir.³⁰² Başka bir ifade ile belirli bir bütçeye sahip bir turist, parasını tatile çıkararak harcayabileceği gibi, o anda zorunlu bir gereksinme halini alabilecek ya da hoşuna gidebilecek başka bir ürün ya da hizmet için de harcamak zorunluluğu hissedilebilir. Böyle bir durum da ise, turizm sektöründe gidecek pay daha az olacağından risk de kendisini gösterebilecektir. Turizm çok çeşitli ikame olanağının bulunması, Örneğin, Erzurum’da kalkıp arabasıyla Marmaris’e gelecek olan bir ailenin yola çıkmadan aracında meydana gelen önemli ve çok masraflı bir arıza, onların turizm ürününü satın almalarına belki de engel olabilecektir. Böyle bir durum, Marmaris’te bu ve benzeri müşteriye bekleyen otel, pansiyon vb. konaklama işletmeleri için bir risktir. Ya da tatiline havayolu ile devam etmekten vazgeçip karayolunu tercih eden turist tipi de bu kapsamda ele alınabilir. Bu riski, yani satılamayan otel odasını ya da uçak koltuğunu başka bir şekilde satmanın yolu da yoktur.³⁰³
- Turizm arzı, diğer turistik yörelerdeki fiyatların etkisi, tüketici eğilimleri ve ihtiyaçlarındaki farklılıklar gibi, dış faktörlerin etkisiyle sunulan mal ve hizmetler açısından farklılıklar gösterir. Diğer bir deyişle, turizm sektöründe arz her turist tipinin, sosyo-ekonomik, sosyo-demografik ve psikolojik özelliklerine uygun olarak mal ve hizmetlerin sunulmasını gerektirir.

³⁰⁰ Özcan Yağcı, a.g.e, s.41

³⁰¹ Ozan Bahar ve diğeri, a.g.e., s.84

³⁰² Kadir Öztaş ve diğeri, a.g.e., s.44

³⁰³ Ozan Bahar ve diğeri, a.g.e., 85

- Turizm arzını oluşturan mal ve hizmetlerin stoklanması mümkün değildir, üretildiği anda tüketilmelidir. Diğer bir deyişle, turizm arzı zaman faktör içerisinde değerlendirilmelidir,
- Turizm arzı emek yoğun üretime dayanmaktadır. Ancak son yıllarda bilgi teknolojisinde meydana gelen gelişmeler turizm arzının bu özelliğini kısmen etkileyebilecek niteliktedir.
- Turizm arzı inelastik bir özelliğe sahiptir. Turizm arzının en önemli özelliği şu etkenlere dayanmaktadır.
 - a) Turizm olayının en önemli kaynağını oluşturan doğal verilerin sınırlı olması, çoğaltılmasını mümkün kılacaktır.
 - b) Turizm arzında sabit sermaye yatırımları oldukça yüksektir. Sermayenin % 85/90'nının bu alana aktarılması, amortisman miktarını yükseltmektedir. Bunun sonucunda sabit sermaye yatırımları ve değişmez maliyetlerin fazlalığı, arza kısa dönemde esnek olmayan bir özellik kazandırır.
 - c) Kısa dönemde fiyat değişimleri karşısında, turistik arz tepkisi çok yetersizdir. Diğer bir deyişle, fiyat değişimleri karşısında turizm arzının elastikiyeti 1'den küçüktür. Bu nedenle turizm piyasasını yönlendiren ana faktör genellikle taleptir.

Fiyat ile arz arasındaki ilişki genellikle doğru orantılıdır. Fiyat yükseldikçe, arzda yükselir; fiyat düştükçe arzda da düşme görülür. Turistik arzda esnekliği 1'den küçük olmasının nedeni; turizm arzının fiyat değişikliklerine hemen uyum sağlayamamasıdır. Çünkü; turistik mal ve hizmetlerin fiyatı yükseldikçe hızla otel yapmak, restoran açmak mümkün değildir.

- d) Turizm arzı kısa dönemde arttırmak mümkün değildir. Çünkü, turizm arzı yatırımların bir fonksiyonudur. Turizm arzı yatırımların arttığı oranda artmakla birlikte, yatırım kararının alınması ile gerçekleşmesi için zamana ihtiyaç olması, arzın kısa dönemde arttırılmasını zorlaştırmaktadır.
- Turizm hizmet arzının özellikleri şu noktada toplanabilir;³⁰⁴

³⁰⁴ Kadir Öztaş ve diğeri, a.g.e., s. 46

- a) Turizm arzı konaklama tesislerinde ortaya çıkar,
 - b) Arz yatak sayısı olarak bir kapasiteyi ifade eder,
 - c) Kapasitenin kullanımı geceleme sayısına bağlıdır,
 - d) Hizmet üretimi geceleme olayıyla başlar,
 - e) Üretim-tüketim eş zamanlı olur.
- Turizm arzı, kapasite kullanımına dayalı bir esnekliğe sahiptir. Kapasite yatak sayısı ile ifade olunur. Sonuç olarak kapasite kullanımı günlük, aylık, mevsimlik ve yıllık geceleme sayısı ile hesaplanır.
 - Turizm arzında diğer bir özellik turizm tam rekabet piyasasından uzaklaşmasıdır. Çünkü;
- a) Ülke, bölge ve turistik merkezler bazında kaynakların farklılık göstermesi,
 - b) Turizm mevsimlik özellik göstermesi,
 - c) Turizm arzı ile talebi arasındaki uzaklık faktörünün bulunması talep yönünde tam rekabeti bozar.
 - d) Sezon dışında turistik talebin yoğunluğunun kaybetmesi; bazı tesislerin kapanmasına, bazılarının indirimli fiyat uygulamasına yol açar.

Turizm Arzının Unsurları: Turizm olayının çok yönlü olması ve turizm arzının ülkeden ülkeye, bölgeden bölgeye değişiklik göstermesi, turistik arz verilerinin sınıflandırılmasında farklılıklar ortaya çıkarmaktadır.³⁰⁵ Bunların bir kısmı içsel ve bir kısmı da dışsal faktörlerdir. İş, merak, din, eğitim, kültür, spor, dinlenme ve eğlence, sağlık vb. faktörler içsel faktörlere örnektir. Benzer şekilde, tanıtma, reklam ve probaganda ile yeni destinasyonların ortaya çıkması ise dışsal faktörlere örnek verebilecek unsurlardır. Burada hareketle, turistleri seyahat faaliyetine yönelten bu faktörler yanında; o ülkenin ya da bölgenin çekicilik arz eden ve turistlerin seyahat motivasyonunu arttıran doğal varlıkları, değerleri, olanakları ve sosyo-kültürel varlıkları da turizm arzının etkileyen faktörlerdir. Turizm literatüründe, turizm arzının neleri kapsadığı konusunda farklı çalışmalar olduğu bilinmekle birlikte, hepsini temel olarak dört ya da beş genel başlık altında toplamak olasıdır.

³⁰⁵ Kadir Öztaş ve diğeri, a.g.e., s.47

Turizm arzının unsurlarını aşağıdaki tablo 4.1.'de toplu olarak gösterilmektedir. Tabloya bakıldığında, turizm arzını oluşturan faktörler arasında, kültürel, folklorik, politik, eğitsel, dinsel çevre, kültürel gelenekler, eğlence, spor, sinema-tiyatro, gece yaşamı vb., birçok değişik arz kaynağının olduğu görülmektedir.

Turizmin Çekicileri	
• Kültürel Çevre a) Arkeoloji b) Tarihsel değerler c) Anıtlar d) Yapılar e) Müzeler • Folklorik çevre • Politik çevre • Eğitsel çevre • Dinsel çevre • Modern çevre • Kültürel gelenekler a) Festivaller b) Sanat gösterileri c) El sanatları d) Müzik e) Doğal ve geleneksel yaşam tarzı f) Dil g) Din Bilim	• Fiziksel çevre a) İklim b) Manzara c) Vahşi yaşamı gözleme • Eğlence • Spor a) Katılımcı olarak b) Seyirci olarak • Parklar • Sinema ve Tiyatro • Gece yaşamı/kulüpleri • Oyun salonları • Barlar

Tablo 4.1: Turizm arzının unsurları (Bahar ve diğeri, a.g.e, s.88)

4.2.2. Turizm Talebi

Tüketicinin isteğinin satın alma gücüyle desteklenmesi talep kavramını ortaya çıkarır. Bu anlamda tüketicinin herhangi bir ürün hizmet konusundaki isteğinin pazarlama yöneticileri açısından anlamlı olabilmesi için, satın alma gücünün de olması gerekir. Aksi halde, talep kavramından bahsedemeyiz.³⁰⁶ Buradan hareketle turizm talebini aşağıdaki şekilde tanımlayabiliriz.

Turizm talebi, yeterli satın alma gücüne ve boş zamana sahip olan insanların turistik mal ve hizmetlerden, belirli bir piyasa da belirli bir fiyata ya da bedelsiz olarak rasyonel ve/veya irrasyonel sebeplerle belirli bir dönemde satın almayı ya da yararlanmaya karar verdikleri miktarlardır.

Diğer bir deyişle turizm talebi; bir turistik tüketicinin belirli bir fiyat düzeyinde elde etmek istediği ve fiilen yararlanmayı kabul ettiği turistik mal ve

³⁰⁶ Ramazan Aksoy, İnternet Ortamında Pazarlama, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006, s.104

hizmetler bütünüdür. Bu noktada yurtiçi ve yurtdışı olmak üzere iki tür turizm talebinden söz etmek mümkündür. Yurtiçi turizm talebi; ülke vatandaşlarının ulusal sınırlar dahilinde turistik gereksinimlerini karşılama isteğidir. Yurtdışı talep ise; ülke vatandaşlarının ulusal sınırlar dışında turistik gereksinimleri karşılama isteğidir.³⁰⁷

Turizme yönelik toplam talebi oluşturan üç temel unsurdan söz etmek mümkündür.

- a) Gerçek (Efektif) Talep: Potansiyel talep içinde bir malı satın almaya niyetli ve buna imkanı bulunanların oluşturduğu taleptir. Örneğin, İzmir'e tatile gidecek olan turist ya da İstanbul'dan Ankara'ya ulaşım için uçağı kullanan yolcu örnek gösterilebilir.
- b) Potansiyel (Baskı Altındaki) Talep: İdeal şartlarda bir pazarda talep edilebilecek en yüksek ürün miktarı (Satın alma gücü olanlar ve olmayanlar birlikte). Örneğin, seyahat etme gücüne sahip ancak çeşitli imkansızlıklar dolayısıyla bunu gerçekleştiremeyenler.
- c) Düzensiz Talep: Özellikle ulaşım, eğitim, yemek, danışmanlık vb. hizmetlerle ilgili zaman dilimine göre aşırı değişen talep. Bu tür talep de konjoktürel değişimler etkili olmaktadır. Örneğin, Türkiye'ye yakın bir yerde savaş ya da bir iç karışıklığın çıkması turizm faaliyetlerine olan ulusal ve uluslar arası talebi olumsuz olarak etkilemektedir.
- d) Aşırı Talep: Mevsime ya da kriz vb. durumuna bağlı olarak karşılanamayacak düzeye ulaşan taleptir.³⁰⁸
- e) Çıkarılmış Talep: Güdülendiğinde seyahat edecek olan ancak olanaklar ve faaliyet konusunda bilgi olmadığı için seyahat talebini gerçekleştiremeyen kişilerden oluşmaktadır.³⁰⁹

Bu genel açıklamalardan sonra turizm talebinin genel koşulları şöyle sıralanabilir:

- Talep için, öncelikle gereksinimleri karşılayabilecek turistik mal ve hizmetlerin bulunması gereklidir. Çünkü olmayan mal ve hizmet için talepten bahsedilemez.

³⁰⁷ Kadir Öztaş ve Diğeri, a.g.e., 54

³⁰⁸ Remzi Altunışık, Suayip Özdemir ve Ömer Torlak, Modern Pazarlama, İstanbul: Değişim Yayınları, 4.Basım, 2006, s.106, 107

³⁰⁹ Ozan Bahar ve Diğeri, a.g.e., s.107, 108

- Turistik mal ve hizmetler belirli bir turistik istasyonda, belirli bir fiyata ya da bedelsiz olarak turistlerin hizmetine sunulmuş olmalıdır,
- Turizm talebi, belirli dönemler için söz konusudur,
- Turizm talebinin belirli bir yöne, bölge, ülke, ülkeler için gerek katılanların sayısı gerekse harcama miktarları bakımından ifade etmek mümkündür,
- Turizm talebini; eğlence-dinlenme, kültür, sağlık, spor, din, iş vb. gibi rasyonel sebepler; taklit, kıskançlık, moda, gösteriş gibi rasyonel olmayan sebepler oluşturabilir.³¹⁰

Turizm Talebinin Özellikleri: Turizm talebi, ekonomideki diğer mal ve hizmetlerin talebine göre bazı farklılıklar ve özellik göstermektedir. Bu özellikleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Turizm talebi, bağımsız bir taleptir ve insanları seyahate yöneltten ekonomik, toplumsal ya da psikolojik olmak üzere çok çeşitli nedenler bulunmaktadır. Bu nedenler aynı zamanda da, insanların atmosfer değiştirme isteği ve kişisel etkiler altında kalmasının bir sonucudur.
- Turizm talebi, çok yönlüdür. İnsanlar çok sayıda motifi etkisiyle seyahate yönelmekte ve farklı bir turizm çeşitlerine farklı şekillerde katılmaktadır. Örneğin, bazı insanlar için talep fiziksel ya da psikolojik bir rahatlama amacıyla ve bazıları için de ticari bir faaliyete katılma şeklinde kendini gösterebilir.
- Turizm talebi, kişisel harcanabilir gelirin bir fonksiyonudur. Diğer bir deyişle, turizm talebi ile kişisel harcanabilir gelir arasında pozitif yönlü bir ilişki söz konusudur. Nitekim turizm talebinin çoğunlukla refah seviyesi yüksek gelişmiş ülkelerden kaynaklanması bu nedenden dolayıdır.
- Turizm talebine konu olan turizm ürünü, ekonomideki lüks ve kültürel nitelikteki diğer ürün ve hizmetlerle rekabet halindedir. Örneğin, kış döneminden yaz tatili için deniz kenarındaki bir otelde rezervasyon yaptıran bir aile, yaz sezonunun başında otomobil kredilerinin düşmesi sonucu, yapmayı düşündüğü tatilden vazgeçerek, bankadan kredi çekerek arabasını değiştirebilir.
- Turizm talebine, ikame olanaklarının geniş olması, tüketim tercihlerine ekonomik, politik ve sosyal faktörlerin etki etmesi, talebe elastik (esnek) bir görünüm kazandırmaktır. Bir ulusal ekonomide görülen olumlu ya da olumsuz

³¹⁰ Kadir Öztaş ve Diğerleri, a.g.e., s.55, 56

bir değişim, o ülkeden başka ülkelere turizm amaçlı seyahat etmek isteyen kişilerin talebinde olumlu ya da olumsuz yönde bir değişim meydana getirebilir.

- Turizm talebi, mevsimlik bir özellik taşımadır. Bu nedenle de, turizm talebini yılın değişik mevsimlerine dağıtmak oldukça zor olmaktadır. Daha öncede vurgulandığı üzere, talep artışları karşısında turizm arzının hemen arttırılması mümkün olmamaktadır. Çalışanların yıllık izin konusunda yaz dönemlerini tercih etmeleri, okulların bu dönemde kapalı olması vb. nedenler turizm talebinin bu özelliğine örnek verilebilir.
- Turizm talebi, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre farklılık gösterebilmektedir. şöyle ki; uluslararası turizm hareketlerinin görünümüne bakılacak olursa, talebin gelişmiş ülkelerin yer aldığı coğrafyada yoğunlaştığı görülmektedir. Böylece, çok az sayıdaki gelişmiş ülke, talebin büyük çoğunluğuna sahip olarak uluslar arası turizmi etkilemektedir.³¹¹

Turizm Talebini Etkileyen Faktörler: Turizm talep tahminlemesi, bireylerin, kamu ya da özel sektör temsilcilerinin ve h k metlerin ileriye dönük yapacakları turizm gelişme planlarında gereksinim duydukları önemli bir faktördür. Fiyatlandırma, tanıtım ve stratejik pazarlama programları ile beşeri, doğal ve sermaye kaynaklarının doğru yerlere yönlendirilebilmesi için, şu anki ve geleceğe dönük doğru ve güvenilebilir talep tahminlemesi sektör açısından çok büyük önem arz etmektedir.³¹² Turizm talebini etkileyen faktörlerin asıl etkinliği, turist gönderen ülkelerde olmakla birlikte, bir bölümü de turist kabul eden ülkelerde olabilmektedir. Turizm talebini etkileyen faktörler şöyle sıralanabilir.

A) Ekonomik Faktörler

- a. Turistik mal ve hizmetlerin fiyat düzeyi,
- b. Kişisel harcanabilir gelir seviyesi,
- c. Turizm talebi ile çekim merkezi arasındaki uzaklık,
- d. Turizm sektörü, alt ve üst yapının durumu,
- e. Ülkenin dış  demeler dengesi,

B) Sosyal Fakt rler³¹³

- a. Moda, Zevk ve Alışkanlıklar

³¹¹ Ozan Bahar ve Diğeri, a.g.e., s.108, 109

³¹² Ozan Bahar ve Diğeri, a.g.e., s.110

³¹³ Kadir  ztaş ve Diğeri, a.g.e., s.57

- a. Boş Zaman
 - b. Yaş, Cinsiyet ve Aile Yapısı
 - c. Meslek
 - d. Kentleşme Düzeyi
 - e. Kültür ve Eğitim Düzeyi,
 - f. Toplumsal Değer Yargıları ve Din
- C) Politik ve Yasal Faktörler
- D) Psikolojik Faktörler
- E) Diğer Faktörler³¹⁴

4.2.3. Turizm Endüstrisinde Arz-Talep Analizlerinin Geçerliliği- Bir Örnek Otellerde Fiyatlandırma

Otel fiyatları yönetiminin maksimum ziyaretçi sayısını çekebileceğine inandığı en yüksek fiyata göre ayarlanır. Fiyat şirketler, aileler, turla gelenler, kapı müşterileri ve diğer farklı gruplar için değişiklikler gösterebilir. Örneğin, kongre grupları anlaşmalı grup fiyatı üzerinden gerçekleştirilecek indirimlerden yararlanabilir. Benzer bir durum hava yollarında çalışan ve otellerde sürekli konaklayan personel açısından da geçerlidir. Eğer otel kumarhane hizmeti veriyorsa konuklara ücretsiz konaklama hizmeti sunabilir. Kıyı otellerinin çoğunda fiyat tümüyle mevsim özelliklerine göre belirlenir. Bu haliyle doğru oda fiyatı belirlemek güç ve karmaşık bir iş olmaktadır. Karmaşıklığın ortaya çıkmasında rakiplerin uyguladıkları fiyatlandırmanın da etkisi bulunmaktadır.

ABD’de yapılan bir araştırmada çeşitli düzeylerdeki fiyat indirimlerinin iş hacmini ne oranlarda etkilendiği sorusuna yanıt aranmış ve **Tablo 4.2** ‘de yer alan sonuçlar elde edilmiştir. Tabloda yer alan rakamlar 352 odalı, aylık sabit gideri 396-349 dolar olan ve değişken giderleri oda başına 13,5 dolar düzeyinde bulunan bir otele aittir. Rekabetin fiyatları zaman zaman sadece değişken maliyetleri karşılayacak düzeylere düşürdüğü turizm endüstrisinde, indirimli fiyat uygulamasının ne tür etkiler ortaya çıkarabileceğini göstermesi nedeniyle Tablo 4.2.’de önemlidir. Buna göre doluluk oranları % 78 olan otelin % 20’lik bir fiyat indirimiyle doluluk oranlarının % 94,9’ a çıktığı tablo değerlerinden anlaşılmaktadır.

³¹⁴ Ozan Bahar ve Diğeri, a.g.e.,s .113

Doluluk Oranı %	İndirim Oranları			
	% 5	% 10	% 15	%20
78	81.6	85.6	90.0	94.9
76	79.5	83.4	87.6	92.4
74	77.4	81.1	85.3	89.8
72	75.3	78.9	82.9	87.3
70	73.2	76.7	80.5	84.8
68	71.1	74.4	78.1	82.2
66	70.0	72.2	75.8	79.7
64	66.9	70.0	73.4	77.2

Tablo 4.2. Doluluk ve İndirim Oranları Arasındaki İlişki (Bahar ve Diğeri, a.g.e., s.113)

Öte yandan, turizmde tüketici algı ve değerlendirmelerinin fiyatlandırma üzerinde önemli bir etken olduğu kabul edilir. Prestij amaçlı tüketimin yaygın olduğu bu endüstride yüksek fiyat kalitenin, düşük fiyat ise kalitesizliğin göstergesi biçiminde değerlendirilebilmektedir.³¹⁵

4.3. Turizm Endüstrisinde Fiyatlama Yaklaşımları

Bir pazarlama programı elemanı olan fiyat önemli bir rekabet aracı olmakla birlikte³¹⁶, turizm endüstrisinde bu konuda objektif kriterlere dayalı bir fiyatlama modeli geliştirilmesi, hem müşterinin iş kapasitesine hem de sunulan hizmetin kalitesine uygun fiyat belirlemek açısından önem taşımaktadır.

Uzun yıllardan bu yana birçok işletmede, maliyet yönetimi konuları üzerindeki dikkat çeken yoğunlaşma, maliyet yönetimi kavramları üzerinde geniş rasyonelleştirme ve kâr artırma potansiyellerinin, kalite kaybı olmaksızın en ince ayrıntısına kadar araştırılması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Buna karşın, fiyatlamada hâlâ yetersizlikler olduğu görülmektedir. Fiyatlamada müşteri yararı ve ödeme gücü (değer tabanlı fiyatlama) faktörlerine çoğunlukla gerekli özenin gösterilmediği anlaşılmaktadır. Uygulamada, birincil olarak ya rekabete dayalı fiyatlama ya da maliyet artı fiyatlama yapılmaktadır. Fiyat politikası olarak işletmeler maliyete, pazara, rekabete ve karara dayalı fiyat politikalarını izlemektedir. Maliyet muhasebesi fiyatlamaya, aktif fiyat politikalarına yönelik önemli bilgileri sağlayarak katılmaktadır.³¹⁷

Turizm sektöründe fiyatlama kararları üretim sektöründe olduğundan çok daha fazla faktörün etkisi altında kalmaktadır. Özellikle, kar maksimizasyonu, piyasada

³¹⁵ Yağcı, a.g.e., s.66, 65

³¹⁶ Cemal Yükselen, Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Pazarlama, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 39, 2002, s.54

³¹⁷ Yunus Ceran ve M.Emin İnal, “Maliyet Bilgileri Temeline Dayalı Pazarlama Kararları İçin Pazarlama Muhasebesi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Kayseri: Sayı:22, Ocak-Haziran 2004, s. 76

varlığını sürdürme, sosyal hizmet anlayışı gibi bir takım örgütsel amaçlar ile, talebin esnekliği, turistik ürünün soyut oluşu ve kendine has diğer özellikleri fiyatlama kararlarını daha da güçleştirmektedir.

Turizm işletmelerinde fiyatlama kararlarının verilmesinde dikkate alınacak bu süreç şu adımlardan oluşmaktadır.³¹⁸

- Fiyatlama kararlarının verilmesinden ilk aşama, turizm işletmelerinin ilgi alanını oluşturan hedef pazarların belirlenmesidir.
- İkinci aşama marka imajının belirlenmesi aşamasıdır. İşletmenin sahip olduğu imaj belirlenecek fiyat üzerinden önemli bir rol oynamaktadır. Pazarda iyi bir imaj yaratmış işletmeler sundukları turistik mal ve hizmetler için daha yüksek fiyatlar belirleyebilirler.
- Üçüncü aşamada pazarlama karmasının elemanlarının yaratılması düşünülen pazar imajını destekler biçimde belirlenmelidir. Pazarlama karmasının oluşturulmasında iki önemli kısıtlama: hedef pazarlar ve işletme imajıdır.
- Dördüncü aşama fiyatlama politikalarının oluşturulması aşamasıdır.

Bu aşamada şu soruların cevapları aranmaktadır.

- Fiyatlarımız turizm pazarı ortalamasının üstünde mi yoksa altında mı olacaktır.
- Tüketicinin ödemeye hazır olduğu miktar nedir?
- Rakiplerimiz kimlerdir?
- Rakiplerimizin fiyat değişimlerine ayak uydurmamız mümkün olacak mıdır? Bu uyum ne kadar çabuk gerçekleştirilebilir?
- Fiyatı tanıtım açısından temel alacak mıyız?
- Son aşama olan beşinci aşamada işletme turizm pazarında uygulayacağı stratejiyi belirlemektedir. Bu aşamaya kadar hedef pazarını, imajını ve fiyat politikasını belirlemiş olan işletme bu aşamada kendini belirlediği hedeflere ulaştıracak bir fiyatlama stratejisi benimseyerek uygulamaya koymalıdır.³¹⁹

³¹⁸ Saime Oral, Otel İşletmeciliği ve Verimlilik Analizleri, Ankara: Detay Yayıncılık, 5.Baskı, 2005, s.132

³¹⁹ Saime Oral, a.g.e., s.133

4.3.1. Temel Fiyatlandırma Yöntemleri

Temel fiyatlandırma yöntemleri aşağıda sayılmaktadır.

- Maliyete dayalı fiyatlandırma standart bir kar marjı ürün maliyetine eklenir.
- Hedef kar fiyatlandırmasında fiyat, başa baş analizindeki maliyetler dikkate alınarak veya arzulanan belli bir hedef kar düzeyine göre saptanır.
- Alıcıya dayalı fiyatlandırma yönteminde ise, ürünün maliyeti yerine alıcının kafasında oluşan değer temel alınır.
- Rekabete dayalı fiyatlandırmada ise, rakiplerinkine paralel düzeyde bir fiyat oluşturulur. Görülmektedir ki, turizm endüstrimizde fiyatlandırma büyük çapta son iki yönteme uygun olarak yapılmalıdır.³²⁰

Turizm arzı ve talebini aktarılmasının ardından, izlenmesi gereken bir dizi fiyatlandırma yaklaşım seçenekleri bulunmaktadır. Bu yaklaşımları üç farklı grupta toplanmaktadır.³²¹

Kolay Yaklaşımlar: Bu yaklaşımlar pek araştırmaya dayandırılmazlar. Fiyatları etkileyen etmenler çok önemli olanı ve/veya olanları dikkate alınır. İşletmenin maliyet kar yapısı veya tüketicilerin gereksinimleri ve tercihleri pek düşünülemez. Bu yaklaşımlar pek önerilmemekle birlikte turizm endüstrisinin yapısı gereği çok kullanılmaktadırlar. Kolay yaklaşımlardan önemlileri aşağıda açıklanmaktadır.

Rekabetçi Fiyatlama Yaklaşımı: Mevcut durumu korumak amacıyla izlenen bir fiyatlama yaklaşımıdır. Bu fiyatlama yaklaşımında işletmeler, rakiplerin fiyatlarına dayalı olarak fiyatlarını belirler. Bu durumda, işletmeler bekle ve gör veya tepki verici olurlar. Diğer bir deyişle, işletmeler, rakiplerin, fiyatlarındaki değişikliklere göre hareket ederler. Giderek sert rekabetin olduğu turizm endüstrisinde işletmelerin sadece rakiplerin fiyatlarına dayanarak fiyatlarını belirlemeleri akıllı bir yaklaşım olarak düşünülemez.³²²

Lideri İzleme Fiyatlama Yaklaşımı: Rekabetçi fiyatlama yaklaşımının değişikliğe uğratılmış bir halidir. Bu yaklaşım daha çok küçük Pazar payına işletmeler

³²⁰ Hasan Tekeli, a.g.e., s.42

³²¹ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e., s.199

³²² Bahattin Rızaoğlu, a.g.e., s.199

tarafından kullanılmaktadır.³²³ Bu yöntemin bir üstünlüğü rekabeti karşılanmasındadır.³²⁴

Fiyatlar, önceden yapılan bir planlamaya dayalı olarak belirlenmediğinden tepki verici bir yaklaşımdır. Özellikle, küçük işletmeler pazarda liderliği sürdüren bir işletmenin belirlediği fiyatı izlerler ve arkasından giderler. Bir lider işletmenin fiyatlarını körce izlemek sakıncalı olabilir. Çünkü, lider olan işletmeler ölçek ekonomilerine göre çalışan işletmelerdir. Bunlar fiyatlarında önemli düşürmeler yapabilirler ve kendilerini izleyen işletmelerin bu fiyat düzeylerinde faaliyetlerini sürdürmeleri güçleşebilir ve hatta ortadan kalkabilirler.³²⁵

Bu fiyatlama yaklaşımı yiyecek-içecek işletmeleri açısından düşünüldüğünde, özellikle mevsimsel faaliyet gösteren yiyecek-içecek işletmeleri tarafından kullanılmaktadır. Restoran sahipleri, eğer fiyatları rakip restoranların fiyatlarından daha yüksek olursa, çoğu kez rekabet nedeniyle, işlerinin kaybedecekleri hissesine kapılırlar. Bu restoranlar, ürünlerinin farklılaştırmaktan ziyade türdeş olarak tanımlarlar. Dekor genellikle bir restorani diğerinden ayıran önemli bir özelliktir. Böyle durumlarda restoranın elverişliliği satışların ve müşterilerin sayısının temel bir belirleyicisidir. Buna rağmen rekabet dolayısıyla fiyatlarda yapılan herhangi bir artış yerleşim durumuna bakmaksızın elde edilen üstünlüğü yok edebilir ve satışlarda kabul edilmeyecek bir kayba yol açabilir. Rekabeti karşılamak için izlenen fiyatlama politikası bazı pazarlarda, bazı yiyecek-içecek işletmeleri için başarılı bir yaklaşım olabilirken diğerleri için tehlikeli sonuçlara yol açabilir.³²⁶

Sezgisel Fiyat Yöntemi: Bilimsel bir özellik taşımayan bir fiyatlama yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda, yöneticinin sezgisel gücü önemli olmaktadır.³²⁷

Yiyecek-içecek işletme yöneticisi veya sahibi satış fiyatı hakkında bir tahminde bile bulunmadan fiyatı belirler. Bu fiyat yöntemi yönetici veya sahip için deneme yanılma fiyat yöntemidir. Eğer bir fiyat çalışmazsa diğer bir fiyatın kullanılmasına geçilir.³²⁸

³²³ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e., s.199

³²⁴ Fermani Maviş, "Mönü Planlama Tekniği", Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1614, 2005, s.174

³²⁵ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e., 199

³²⁶ Fermani Maviş, a.g.e, s.174

³²⁷ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e., s. 199

³²⁸ Fermani Maviş, a.g.e., s.174

Başparmak Fiyatlama Yaklaşımı (Geleneksel Fiyatlama Yaklaşımı):

Turizm endüstrisinde bu yaklaşım uzun yıllardır kullanılmaktadır. Özellikle konaklama endüstrisinde, oda başına yatırılan her 1000 dolarlık sermaye için 1 dolar fiyat konulmalıdır düşüncesi 1970’li yıllara kadar egemen olmuştur. Örneğin, Bir otel tesisi oda başına 100 000 dolarlık maliyet gerektiriyorsa odanın fiyatı 100 dolar olmalıdır. Oda başına maliyet 150 000 dolar olmuşsa odanın fiyatı 150 dolar olarak belirlenmelidir. Ancak, otel inşa maliyetlerinin çok hızla yükselmesi ve yoğun rekabet dolayısıyla fiyatların düşmesi böyle bir düşüncüyü eskitmiştir. Aynı şekilde lokantacılık endüstrisinde, yine 1970’li yıllara kadar yiyecek maliyeti % 40 olarak uygulanmıştır. Bir porsiyon yemeğin maliyeti 2,5 gibi bir faktörle çarpılarak yemek fiyatının belirlenmesine gidilmiştir. Bu yaklaşımdan da tek bir etmen dikkate alınmakta, araştırma ve rekabet gibi etmenler ihmal edilmektedir.³²⁹

4.3.2. Ayrıntılı Fiyatlama Yaklaşımları: Fiyatlama süreci değişik bir çok etmenlerin dikkatli bir şekilde dengelemesini gerektirmektedir. Tek bir etmene bağlı olarak fiyatın belirlenmesi bir çok sakıncalar taşımaktadır. Bir işletme fiyatlama kararlarının sonuçlarını dikkatli bir şekilde araştırdıktan sonra ayrıntılı fiyatlama yaklaşımlarını kullanmalıdır. Turizm endüstrisinde uygulanan ayrıntılı fiyatlama yaklaşımları aşağıda açıklanmaktadır.³³⁰

Hedef Fiyatlama Yaklaşımı: Hedef fiyatlandırmanın çıkış noktası tüketicilerin ne istediğinin ortaya konularak satın alma faaliyetlerini özendirecek en uygun fiyatla pazara çıkılması gerekliliğidir.³³¹ Hedef satış fiyatı, tüketicilerin işletmenin ürettiği ürünlere ödemeyi düşündüğü bedeli temsil etmektedir.³³² Bu yaklaşım, kar yönlü bir amaca dayandırılmaktadır. Turizm endüstrisinde, hedef fiyatlama yaklaşımının en iyi örneğini Hubbart formülü oluşturmaktadır. Bu formüle, gelir raporu, yatırım üzerinden belli bir geliri sağlayacak şekilde yukarıdan aşağıya doğru düzenlenerek oda fiyatı bulunur. Hedef fiyat hesaplandıktan sonra rakiplerin fiyatlarına veya işletme imajına ve konumlandırmasına bağlı ayarlanmaktadır. Hedef fiyatlama yaklaşımında şu etmenler dikkate alınmaktadır.

- Maliyet ve kar düzeylerinin ayrıntılı bir şekilde tahmini

³²⁹ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e., s.199-200

³³⁰ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e., s.200

³³¹ Rıfat T.Nalbantoğlu ve Diğeri, a.g.m., s.161

³³² Semra Aksoylu ve Yunus Dursun, “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 11, 2001, s.363

- İstem tahminleri
- Hedef pazarların fiyat öncelikleri
- Finansal amaçlar
- Seyahat araçlarına ödenecek komisyonların tahmini³³³

Pazarın fiyat esasına göre kesimlere ayrılabilirdiği durumlarda, diğer bir deyişle, aynı mamul için farklı fiyatlar ödemeye hazır farklı tüketici gruplarının varlığı halinde, satış fiyatı, önceleri benzer malların fiyatlarının üzerinde tespit edilebilir ve daha sonra kademe kademe azaltılır. Bu stratejiye “kaymağını alma” (Skimming) stratejisi³³⁴ de denir.

Hedef Karlılık fiyatlama yöntemine ilişkin olarak 1940’lı yılların sonunda Amerikan Otel-Motel Birliği Başkanı J.Roy Hubbart tarafından bir formül geliştirilmiştir. Oda fiyatlarının saptanmasına ilişkin Hubbart formülü, fiyat saptaması gibi karmaşık bir sorunun çözümünde basit bir yaklaşımdır.³³⁵

Bu nedenle, yöneticilerin karar vermesini kolaylaştıran standart bir reçete özelliği taşır. Hubbart formülünün temel olarak kabul ettiği nokta işletmenin ihtiyaçlarıdır. Yöntem işletmenin oda fiyatlarını nasıl ve hangi düzeyde saptayacağı sorusuna cevap arar. Bu da işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi bakımından son derece önemlidir. Bu yöntem tüm finansal girdileri (finansman maliyetleri, departmanlara ilişkin maliyetler, departmanların kar veya zararları vb.) dikkate alır ve ortaya koyulan varsayımların doğruluğu oranında beklenen gelirin elde edilmesini sağlar.³³⁶

³³³ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e., s.200

³³⁴ Cudi Taner Gürsoy, a.g.e., s.471, 472

³³⁵ Özkan Tütüncü, Işıl Göksu ve Ebru Günlü, “Konaklama İşletmelerinde Maliyet Analizleri ve Fiyatlamama Kararları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, İzmir: Cilt: 1, Sayı:3, 1999, s.136

³³⁶ Özkan Tütüncü ve Diğerleri, a.g.e., s.136

Otel işletmesine yapılan yatırım:			
Yabancı Kaynaklar		XX	
Öz kaynaklar		XX	
Toplam Yatırım		XXX	
Öz sermaye üzerinden beklenen kar		XX	
Gelir vergisi		XX	
Gelir vergisinden önce istenen kar		XXX	
Faiz giderleri, Amortismanlar, Belediye resimleri ve sigorta giderleri		XX	
İstenen brüt faaliyet karı		XXX	
Gelirlerden bütçelenmiş indirimler		XX	
Genel ve yönetim giderleri	XX		
Reklam-Satış artırma giderleri	XX		
Isı-ışık-enerji giderleri	XX		
Bakım-Onarım giderleri	XX	XX	
İstenen faaliyet departmanları kar		XXX	
Odalar dışındaki tahmini kar			
Yiyecek-içecek	XX		
Diğer bölümler	XX		XX
İstenen odalar bölümü karı		XXX	
Odalar bölümü giderleri			
Personel giderleri	XX		
...			
İstenen odalar bölümü geliri			XXX
İstenen odalar bölümü geliri			
Oda fiyatı = -----			
Oda sayısı x Doluluk oranı x 365			

Tablo: 4.3. Hubbart Formülü (Kaynak: Ertuğrul Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.420)

Yukarıdaki tablo 4.3.'de hubbart formülüne oda fiyatının hesaplanmasında kullanılan bilgiler sıralanmaktadır.

Bu yöntemle fiyatlamada şu formül uygulanır.

$$X = \frac{Q + \dot{I}}{R_o}$$

Bu formülde;

X : Ortalama Oda Fiyatını

Q : Yıllık İşletme Giderlerini

İ : Yatırımın öz sermaye ile finanse edilen kısmı için yatırımcının beklediği karı

R_o: Otelin açık olduğu dönemde satılacağı tahminlenen oda sayısını gösterir.

Yıllık İşletme Giderleri faaliyet giderleri ile sermaye giderlerinin toplamıdır.

Toplam Faaliyet Giderleri

- Ücret ve Maaşlar
- Çamaşır, kuru temizleme
- Müşteri oda malzemesi
- Temizlik malzemesi
- Reklam ve satış geliştirme masrafları
- Komisyon, indirim gibi giderler
- Mektup, telefon, faks gibi haberleşme
- Ücretleri
- Kırtasiye Alımları
- Fuel Oil, su, elektrik gibi enerji giderleri
- Tamir-Bakım Giderleri
- Seyahat ve Ulaştırma aracı giderleri

gibi unsurlardan oluşur.³³⁷

Toplam Sermaye Giderleri

- Kira
- Lisans (imtiyaz bedelleri)
- Sigorta
- Faiz ve sermaye tedarik giderleri
- Amortisman ve değer kayıpları

Kalem	Hesaplama	Tutar
Beklenen Net Gelir	Ortakların Yatırımı x YGD 400000 x 0.25=100,000	
Vergiden Önceki Gelir	Vergiden Önceki Gelir =net gelir/1-t Vergiden Önceki Gelir=100.000/1-0.4 Vergiden Önceki Gelir=\$60.000	\$60.000
Faiz Giderleri	Faiz harcamaları = Anapara x faiz oranı x süre 2.250.000 x0.10 x 1=225.000	\$225.000
Faiz ve Vergiden Önceki Gelir		\$285.000
Beklenen Amortisman,bina vergileri ve sigorta		\$125.000
Sabit Maliyetlerden Önceki Gelir		\$410.000
Dağıtılmayan İşletme Giderleri		\$375.000
Departmanlardan Beklenen Gelir		\$785.000
Odalar Hariç Diğer Departmanlara Ait Soruclar		
(-): Yiyecek & İçecek Gelirleri		(50.000)
Kira ve Diğer Gelirler		(37.000)
(+): Departman Telefon Harcamaları		13.000
Odalar Departmanı Geliri		\$711.000
Odalar Departmanı Direkt Maliyetleri	25.000 x \$10=250.000	250.000
Oda Gelirleri		\$961.000
		/ 25.000
İstenen ortalama oda fiyatı		\$38.44

Tablo 4.4. Örnek Hubbart Formülü (Kaynak: Özkan Tütüncü ve Diğerleri, a.g.m., s.137)

³³⁷ Saime Oral, Otel İşletmeciliği ve Verimlilik Analizleri, s.145, 146

Örnek:

Örneğin; otel yönetimi tek ve çift yataklı odaların fiyatları arasında % 50 fark olmasını (tek yataklı oda fiyatı 40 \$, çift yataklı oda fiyatı 60 \$ gibi) arzu ettiği takdirde her iki tip oda fiyatı şu şekilde hesaplanabilir;

$$(S_t) F_t + (S_ç) F_ç = T_o \times (X)$$

S_t = Belirli bir dönemde satılan tek kişilik oda sayısı

$S_ç$ = Belirli bir dönemde satılan çift kişilik oda sayısı³³⁸

F_t = Tek kişilik odanın ortalama satış fiyatı

$F_ç$ = İki kişilik odanın ortalama satış fiyatı

T_o = Belirli bir dönemde satılan toplam oda sayısı

X = Oda ortalama satış fiyatı

Örnekte;

$$F_ç = 1.5 F_t$$

$$X = 38.44 \$$$

Belirli bir dönemde otele 75 müşterinin geldiği, 50 oda satıldığı, oda başına müşteri sayısı $75/50=1.5$ olduğu, 50 odanın 30'unun tek kişi, 20'sinin iki kişilik olduğu kabul edildiğinde;

$$30 F_t + 20 F_ç = 50 \times 38.44 \$$$

$$30 F_t + 20 (1.5 F_t) = 1922 \$$$

$$30 F_t + 30 F_t = 1922 \$$$

$$60 F_t = 1922 \$$$

$$\text{Tek Kişilik Oda Fiyatı} = F_t = 32.03 \$$$

³³⁸ Özkan Tütüncü ve Diğerleri, a.g.m., s.137

$$F_{\text{ç}} = 32.03 \times 1.5$$

$$\text{Çift Kişilik Oda Fiyatı} = F_{\text{ç}} = 48.06 \$$$

Bu yöntemin avantajı, yöntemin kar üzerinde odaklanması ve maliyetleri, gelirleri ve fiyatları göz önünde tutulmasıdır. Eksik yönü ise; yöntem fiyatın talep esnekliğini ve bölgesel rekabet durumunu dikkate almamaktadır. Gelecekte maliyetlerin ne miktarlarda olacağı ve işletmenin hangi kapasitede faaliyet göstereceği konularının tahmin edilmesi gerekmektedir ve bu da oldukça zor olmaktadır. Ayrıca bu yöntem fiyat olgusunu diğer pazarlama karması elemanlarından bağımsız bir biçimde ele almakta ve değerlendirmektedir.³³⁹

Fiyat İndirme ve farklılaştırma yönlü fiyatlama yaklaşımı: Turizm endüstrisinde, fiyat indirimleri yaygın bir uygulamadır. Fiyat indirme, belirlenen bir fiyatın altında bir fiyat uygulamasıdır. Fiyat farklılaştırma ise fiyat indirmenin bir biçimidir. Genel anlamda, fiyat indirme ve farklılaştırma ürünlerin tüketicilere belirlenen fiyatın aşağısında bir fiyattan satılmasıdır. Ancak, bu yaklaşımda, fiyat açığı, bir ürünü sağlamak için katlanılan maliyetlerinde gerçek farkı yansıtmaz. Fiyat indirme ve farklılaştırma ürünlere, tüketicilere, yer ve zamana göre dört ölçüte göre uygulanabilir. Fiyat indirimlerini içeren fiyat azaltmalarını fiyat kesme kavramından ayırt etmek gerekir. Fiyat indirmeleri, belli amaçları gerçekleştirmek için dikkatlice araştırılmış ve önceden planlanmış fiyatlama programları olduğu halde fiyat kesmeleri rakiplerin fiyat değişikliklerine hızlı ve aceleci bir şekilde tepki göstermek için fiyatlarda büyük oranlarda düşürmelerdir. İndirimli fiyat programlarının geliştirilmesinde kullanılan yaygın bir tekniklerden biri başa baş noktası analizidir. Fiyat indirme ve farklılaştırma yaklaşımının uygulanmasına şu örnekler verilebilir.

- Çoğu hızlı yiyecek-içecek sunan işletmelerin yaşlılara indirim sağlaması
- Bir çok oto kiralama işletmelerinin “kurumsal fiyat” uygulamalarına gitmesi
- Hemen hemen tüm otel ve sayfiyelerin çoklu sıralı fiyat listeleri uygulaması
- Bir çok ulusal havayolu ve konaklama işletmelerinin yaşlı tatilciler için klüplere sahip olması³⁴⁰

³³⁹ Özkan Tütüncü ve Diğerleri, a.g.m., s. 138

³⁴⁰ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e., s. 200, 201

Tutundurma Yönlü Fiyatlama Yaklaşımı: Bu yaklaşımda, satış artışlarını geçici olarak sağlamak için kısa dönem fiyat azaltmalarına gidilir. Satışları arttırmak için uygulanan indirimli kuponlar, kuponsuz fiyat indirimleri, primler, bir yerine iki verme tutundurmasal fiyatlara örnek olarak verilebilir.³⁴¹

Maliyet Artı Fiyatlama Yaklaşımı: Bu tür fiyatlama “maliyet artı” veya “maliyet artı kar” yaklaşımı olarak bilinir. Fiyat maliyete bir miktar karın eklenmesiyle bulunur.

Formülü, **Fiyat = Maliyet + (Karlılık Oranı x Maliyettir)**

Örneğin, bir malın maliyeti 100.-TL. karlılık oranı % 25 olarak belirlenmiş olsun. Bu malın fiyatı

$$\text{Fiyat} = 100 \text{ TL.} + (\%25 \times 100 \text{ TL})$$

$$\text{Fiyat} = 125 \text{ TL. olur.}^{342}$$

Yeni Ürün Fiyatlama Yaklaşımı: Yeni ürün için fiyatlama yapacak işletme için iki farklı fiyatlama stratejisi söz konusu olabilir.

İlk stratejiye, pazarın kaymağını alma (skimming) fiyatlandırma adı verilir. Bu stratejide önce yüksek fiyat uygulanır. Kısa dönemli karlar elde edilir. Ancak ilk anda pazar payı yüksek fiyat nedeniyle küçük olur. Bu fiyatlandırma yaklaşımı ikamesi olmayan mallara uygulanabilir ve fiyat ne olursa olsun o malı almak zorunda kalan müşteriler bulunmalıdır. İlk anda makul bir kar elde edildikten sonra fiyat yavaş yavaş düşürülür.

İkinci stratejide pazarın derinliğine girme (penetration) fiyatlama modelidir. Bu strateji de nispeten düşük fiyat uygulanır. Yöneticiler bu stratejide yeni pazara derinliğine girmek, çabuk kar elde etmek ve geniş bir pazar payına sahip olmak isterler.

Bu iki strateji arasındaki karar mamulün tipine bağlıdır. Ayrıca fiyatı ile üretim kapasitesi ile de çok ilgilidir. Pazarın kaymağını alma fiyatlandırma modeli yeni mamulün piyasaya yerleşmesinde geç sonuç verir. Fakat yüksek birim kar elde

³⁴¹ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e., s.201

³⁴² Süleyman Yükçü, Yönetim Muhasebesi, İzmir: Birleşik Matbaacılık, 2007, s.245

edilebilir. Pazarın derinliğine girme fiyatlandırma büyük satışlar sağlar fakat düşük birim kar getirir.³⁴³

Yeni ürün fiyatlandırma modelinde işin özü olarak şu aktarılabilir ki, tamamen yepyeni bir ürün kafalarda ilk şekillenmeye başladığı andan piyasaya çıktığı ana kadar deneme ve öğrenme denen bir sürece ihtiyaç duyar. İlk satışlar (ya da geri çevrilişler) ya ürünü, ya sunuş şeklini ya da fiyatı öğrenip ayarlamak için fırsat sunacaktır.³⁴⁴

Fiyat Dizisi Fiyatlama Yaklaşımı: Tüketicilerin çekebileceğinden emin olunarak fiyatların belirlenmesi yaklaşımıdır. Örneğin bir lokantacı geçmiş deneyimlerine dayanarak sunduğu ana yemekleri için tüketiciler tarafından tercih edilen fiyatların 3795 lira, 5795 lira, 11795 lira olduğunu ve bu fiyatlardan satıldıklarında tatmin edici kar elde edeceğini düşünebilir.³⁴⁵

Psikolojik ve Tek Rakamlı Fiyatlama Yaklaşımı: Bu yaklaşım, fiyata son rötuşların veya son düzeltmelerin verildiği bir yaklaşımdır. Bir başka fiyatlama yaklaşım kullanılarak belirlenen fiyatı, daha çekici hale getirmek için ufak oynamalar yapılmaktadır. Temel görüş, fiyatların 10, 100, 1000 lira gibi yuvarlaklaştırılmasından kaçınmaktır. Psikolojik fiyatlama, tüketicilerde ürüne eklenmiş bir değer algılaması yaratmak için fiyatların bir miktar aşağıya çekilmesidir. Psikolojik fiyatlamada, fiyatlar 10, 100, 1000 lira gibi 10'un katları biçiminde değil, 9, 90, 79, 186 lira biçiminde rakamlaştırılır. Tek sayılı fiyatlamada ise fiyatlar 10'un katları şeklinde değil ama son sayı tek sayılardan oluşturulur. Örneğin, 45, 59, 105, 299, 1115 lira gibi. Böyle fiyatlar koymanın nedeni, yuvarlak fiyatlara göre tek sayılı fiyatlarla daha fazla satış yapılacağına inanılmasıdır.³⁴⁶

Çarpan metodu ile Fiyatlama: Bu yöntemde malzeme dışında tüm maliyet unsurlarını (örneğin, işçilik) kapsayan bir katsayı, fiyatlamada kullanılır. Bu katsayı geçen yılların ortalama yiyecek maliyet yüzdesi dikkate alınarak bulunur. Bu yöntem işçilik gibi bazı maliyet unsurlarını dikkate almaz. Menüde yer alan her kalem

³⁴³ Süleyman Yükçü, Yönetim Muhasebesi, s.254, 255

³⁴⁴ Philip Kotler, Çeviri: Ümit Şensoy, Günümüzde Pazarlamanın Temelleri, İstanbul: Optimist Yayınları, 2006, s.79

³⁴⁵ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e.,s. 201

³⁴⁶ Bahattin Rızaoğlu, a.g.e.,s.201, 202

için geliştirilen katsayı, işçilik giderlerinin karşılanmamasına bile sebep olabilir.³⁴⁷
Çarpan yöntemi uygulamak için iki yol bulunmaktadır.

- a) 100 rakamının yiyecek maliyet yüzdesine bölümü

$$\text{Çarpan} = \frac{100}{\text{Yiyeceğin Maliyeti \%}}$$

$$\text{Satış Fiyatı} = \text{Yiyecek Maliyeti} \times \text{Çarpan}$$

- b) Yiyeceğin maliyetinin yiyeceğin maliyet yüzdesine bölünmesi

$$\text{Yiyeceğin Satış Fiyatı} = \frac{\text{Yiyeceğin Standart Reçete Maliyeti}}{\text{Yiyeceğin Maliyet \%}}$$

Yiyecek Maliyeti	%	Maliyet	Yiyecek Maliyeti %
Aperatif	25		
Salatalar	40	Kar	10
Giriş Yiyecekleri	35	İşçilik	30
Sebzeler	40	Diğer Gıdalar	20
İçkiler	40		
Tatlılar	35	100 %	
Ekmek ve Yağ	30	65 %	
Diğer	35	35 %	

$$\text{Çarpan} = 100/35 = 2,86$$

$$\text{Satış Fiyatı} = 2,73 \times 2,86 = 7,80.-\text{TL.}$$

$$\text{Yiyecek satış fiyatı} = 2,73/0,35 = 7,80.-\text{TL.}$$

Örnek:

200 gr. kıyma..... = 1.000.000 TL.

1 yumurta..... = 160.000

Baharat, soğan vs..... = 50.000

Toplam..... = 1.150.000 TL.

³⁴⁷ Ertuğrul Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.425

Girdiler maliyeti toplamının fiyata olan oranının, yani yiyecek maliyet yüzdesinin % 80 olması istenmektedir.

$$1 / 0,80 = 1.25 \text{ çarpan katsayısı}$$

$$1.150.000 \times 1,25 = 1.437.500 \text{ TL'dir.}$$

Bir porsiyon köftenin satış fiyatı yaklaşık 1.500.000 TL'dir.³⁴⁸

Çarpan yöntemi uzun süreden beri yiyecek-içecek işletmelerinde yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu yöntemin üstünlüğü mönüde yer alan yiyeceklerin satış fiyatının kolay bir şekilde belirlenmesidir. Fakat, çarpan yönteminin bir takım zayıflıkları bulunmaktadır. Tüm yiyeceklerin üretimi aynı miktarda işçilik ve diğer maliyetleri gerektirmez. Bazı yiyeceklerin üretimi daha düşük maliyetleri gerektirir. Böylece çarpan yöntemiyle düşük maliyetli yiyecekler daha yüksek satış fiyatıyla sunulabilir. Bu durum müşteriler açısından haksız bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Diğer yandan bazı yiyeceklerde yiyecek dışı maliyetlerin yüksek olduğunun farkına varılamaz ve böylece kar kaybına yol açılabilir.³⁴⁹

Temel Maliyet Yöntemi: Toplam maliyet içinde düşünülen işçilik giderleri iki türdür:

- Direkt işçilik giderleri: Yemeğin hazırlanmasında ilişkin işçilik giderleridir. Örneğin aşçılara ödenen ücretler.
- Endirekt işçilik giderleri: Üretim ile direkt ilişkiyi olmayan, ancak üretime yardımcı olan işçilik giderleridir. Örneğin, kilercilere, taşıyıcılara, temizleyicilere ödenen ücretler.

İşte, malzeme giderleri ile işçilik giderleri toplamına temel maliyet denilir ve temel maliyet esas alınarak yemek fiyatı belirlemeye de temel maliyet ile fiyatlama yöntemi denir.

Bu yöntemin iki tür uygulama şekli vardır.

a) Basit Temel Maliyet Yöntemi : Bu yöntemde işçilik giderleri direkt ve endirekt işçilik giderleri toplamı olarak alınır ve uygulama şekli şöyledir.

- Kişi başı işçilik giderleri hesaplanır. Bunun için,

³⁴⁸ Ertuğrul Çetiner, a.g.e, s.426

³⁴⁹ Fermani Maviş, a.g.e., s.175, 176

Toplam işçilik giderleri

Beklenen müşteri sayısı

Formülü kullanılır.

- Kişi başı temel maliyet hesaplanır.

- Kişi başı temel maliyet beklenen temel maliyet yüzdesine bölünerek satış fiyatı bulunur. Bunun için,

Kişi başı temel maliyet

Temel maliyet yüzdesi

formülü kullanılır.

Örnek:

Bir porsiyon köfte malzeme maliyeti 1.150.000 TL, bütçeden alınan işçilik giderleri 55 milyar TL, beklenen müşteri sayısı 135.000, beklenen temel maliyet yüzdesi % 90'dır.

Buna göre,

$$\frac{55.000.000.000}{135.000} = 407.407 \text{ TL, kişi başı işçilik giderleri}$$

$$1.150.000 + 407.407 = 1.557.407 \text{ TL.}$$

$$\frac{1.557.407}{0,90} = 1.730.452 \text{ TL.}$$

Yaklaşık bir porsiyon köfte satış fiyatı 1.750.000 TL'dir.³⁵⁰

b) Geliştirilmiş Temel Maliyet Yöntemi: Menüde yer alan bazı yemek türleri için direkt işçilik giderleri fazla olabilir. Bunu satış fiyatına yansıtabilmek için temel maliyet yöntemi geliştirilmiştir. Bunun için direkt işçilik giderlerinin ne kadar gerçekleştirildiğini doğru bir şekilde belirlemelidir. Bu nedenle üretim zamanını

³⁵⁰ Ertuğrul Çetiner, a.g.e, s. 428, 429

belirlemek amacıyla Zaman Etüdü (Time Study), işçilik zamanını en aza indirmek amacıyla da Hareket Etüdü (Motion Study) çalışması yapılmalıdır.

Örnek: Beklenen yiyecek maliyet yüzdesi % 60 olan bir otel işletmesi restoranında bir aşçının saat ücreti 1,5 milyon TL.'dir. Aşçı yardımcısının ise 900 TL'dir.

Buna göre,

<u>Yemek Türü</u>	<u>Porsiyon</u>	<u>Malzeme Gideri (TL)</u>	<u>Dİ Zamanı</u>	<u>Dİ Giderleri</u>	<u>Temel Maliyet</u>
Köfte	4 Parça	1.000.000	5 Dakika	125.000	1.125.000
Garnitür	1 Servis	250.000	5 Dakika	75.000	325.000
		1.250.000		200.000	1.450.000

$$\begin{aligned} 1 / 0,60 &= 1,67 \text{ çarpan katsayısı} \\ 1.450.000 \times 1,67 &= 2.421.600 \text{ TL} \\ 2.500.000 - 200.000 &= 2.305.000 \text{ TL.} \end{aligned}$$

Yaklaşık bir porsiyon köfte satış fiyatı 2.300.000 TL.'dir. Burada, brüt kar içinde direkt işçilik giderleri yer aldığından, 200.000 liralık direkt işçilik giderlerini iki kez satış fiyatına yansıtmamak için satış fiyatından düşülmüştür.³⁵¹

Temel maliyet yöntemini uygulayabilmek için yiyecek-içecek işletmesinin pazarı belli olmalıdır. Çünkü, yiyeceğin satış fiyatı pazar bilinmeden tespit edilemez. Fiyatla değer arasındaki ilişki ve müşterilerin algılandıkları değer bu fiyat yönteminin başarılı bir şekilde uygulanmasında çok etkili olur.³⁵²

³⁵¹ Ertuğrul Çetiner, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.429, 430

³⁵² Fermani Maviş, a.g.e, s.180

BEŞİNCİ BÖLÜM

BİR TURİZM İŞLETMESİ UYGULAMASI

Çalışmanın bu bölümünde, önceki bölümlerde teorik olarak aktarılan işletme, muhasebe, maliyet sistemi ve fiyatlandırma konularında ülkemizde turizm sektöründe faaliyet göstermekte olan otel işletmesinde maliyet ve fiyatlandırma kararlarının nasıl uygulandığı aktarılacaktır.

5.1. UYGULAMA YAPILAN KONAKLAMA İŞLETMESİNİN TANITIMI

Uygulama çalışması, 2008 yılında Muğla, Bodrum Yalıkavak Beldesinde Family Belvedere Hotel konaklama işletmesinde yapılmıştır. Konaklama işletmesi 1000 m² alan üzerine kurulu işletme, iki taraftan denize hakim yüksek bir tepede bulunmaktadır. Plaja uzaklığı 600 m kadardır. Konaklama işletmesi:

- 97 Standart oda (26 m², Maksimum Kapasite 2+1)
- 32 Aile odası (28 m² Maksimum Kapasite 2+2)
- 6 Villa Oda (55 m² Maksimum Kapasite 4+2, 2 Katlı, minimum konaklama süresi 4 gece)

Toplam 135 odadan ve 340 yataktan toplam konaklama alanı oluşmaktadır.

Konaklama işletmesi yeme-içme faaliyetleri için ana restaurant, snack bar, pool bar, wine bar bulunmaktadır.

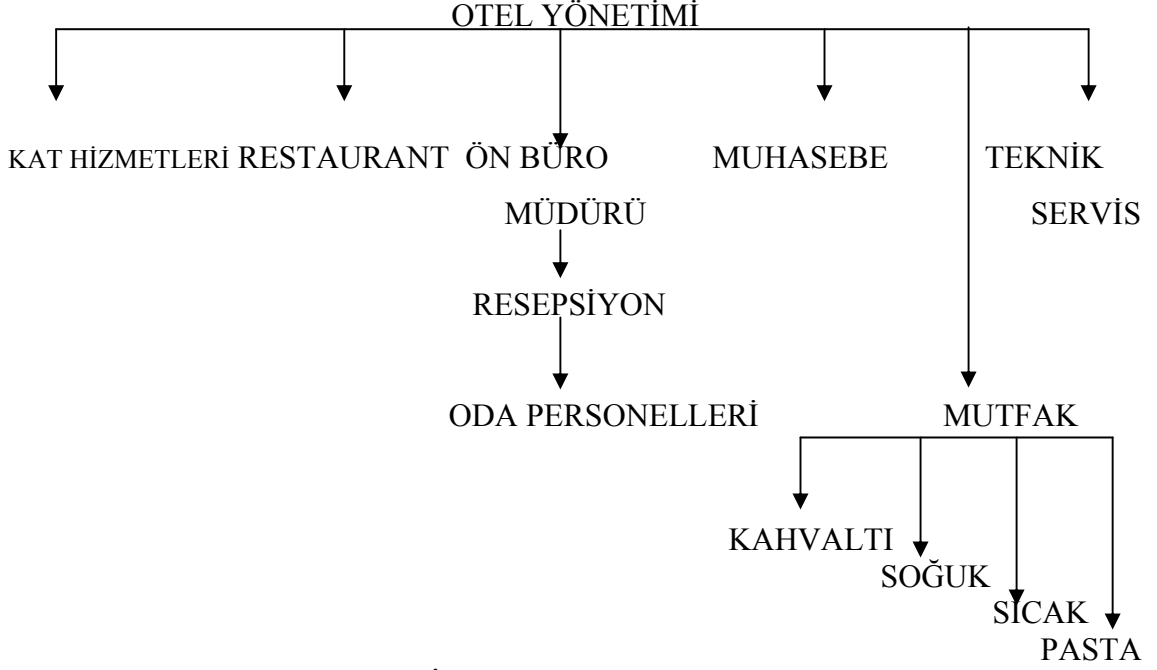
Ayrıca konaklama işletmesinde açık yüzme havuzu, çocuk havuzu, bulunmasının yanında masa tenisi, dart, bılardo ve fitness center bulunmaktadır.

5.2. KONAKLAMA İŞLETMESİNİN MUHASEBE ORGANİZASYONU

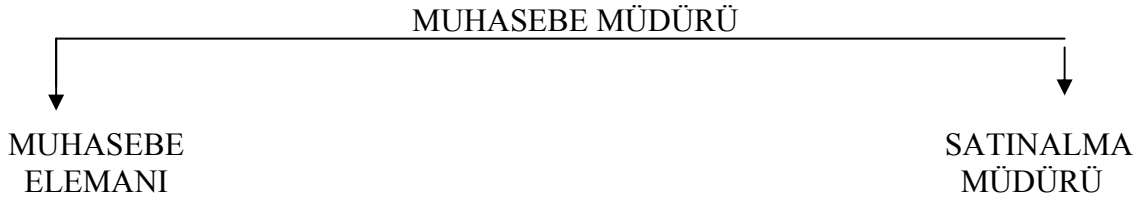
Uygulama yapılan işletmede genel organizasyon yapısı ve muhasebe organizasyon yapıları aşağıdaki gibidir.

5.2.1. Genel Bilgiler

Konaklama işletmesinde genel organizasyon yapısı aşağıdaki şemada olduğu şekildedir:



Şekil 5.1. Otel İşletmesinin Genel Organizasyon Yapısı



Şekil 5.2. Otel İşletmesinin Muhasebe Organizasyon Şeması

5.2.2. Personel

Konaklama işletmesinin yukarıda genel ve muhasebe anlamında organizasyon yapıları şematik olarak gösterilmiştir. Bu başlık altında da yukarıda organizasyon şemasında belirtilen departmanlara bağlı olarak çalışan personel hakkında bilgi verilecektir.

YÖNETİM	MUHASEBE	ÖN BÜRO	KAT HİZMETLERİ (HOUSEKEEPING)	RESTAURANT	MUTFAK	TEKNİK VE DİĞER PERSONEL
İşletme Müdürü	Muhasebe Müdürü	Önbüro Müdürü	Kat Hizmetleri Şefi	Restaurant Şefi	Aşçıbaşı	Teknik Müdür
	Muhasebe Elemanı	Resepsiyonist	Kat Hizmetleri Görevlisi	Garson	Sıcak Şef	Teknik Eleman
	Satınalma Müdürü		Meydancı	Komi	Soğuk Şef	Şöför
			Çamaşırcı		Pasta Şef	Güvenlik
			Bahçıvan		Sıcak Yard.	Yat Kaptanı
					Soğuk Yard.	
					Pastacı	
					Kahvaltıcı	
					Pideci	
					Gözlemeci	
					Bulaşıkçı	

Tablo 5.1. Hotel Family Belvedere İşletmesinin Departmanları ve Personel Yapısı

Yönetim: Yönetim, işletme müdüründen oluşmaktadır. İşletme müdürü, diğer departmanların görevlerini belirlemek ve faaliyetlerin belirlenen hedeflere uygun bir şekilde gerçekleştirilmesinden sorumludur.

Muhasebe: Muhasebe departmanı 3 görevliden meydana gelmektedir. Bu serviste, bir muhasebe müdürü, bir muhasebe işlemlerinin kaydından sorumlu muhasebe elemanı ve birde konaklama işletmesinin ihtiyacı olan malzemenin satın alınmasından sorumlu satın alma müdürü bu departman içerisinde faaliyet göstermektedir.

Ön Büro: Ön büro departmanına bağlı, ön büro müdürü ve resepsiyonist bulunmaktadır. Ön büro müdürü, işletmede konaklamak isteyen müşterilerin kayıtlarının sağlıklı bir şekilde tutulmasından sorumludur. Resepsiyonist ise, müşterinin işletmede konaklama sırasında aldıkları hizmeti işlemek ve bunu ön büro müdürüne bildirmekle görevlidir.

Kat Hizmetleri: Bu departmanda çalışan personel müşterilerin konaklamalarını sağlıklı bir şekilde sürdürecektir hizmetleri sağlamaktan sorumludurlar. Kat hizmetleri şefi bu departmanda görevli personelin sevk ve idaresinden sorumlu iken, kat hizmetleri görevlileri müşterilerin konaklama esnasında ihtiyaç duydukları isteklerini yerine getirmekle görevlidirler. Uygulama yapılan konaklama işletmesinde odaların müstakil inşa edilen villalarda odalarda bulunması nedeniyle, bu işletmemizde bu villa tipleri arasında çalışacak meydancılar da bulunmaktadır. Meydancılar, aynı

kat hizmetlisi görevlisinin yerine getirdiği işlevi görmektedir. Çamaşırcı, çarşaf ve odada bulunan mefruşatın temizliğinden sorumlu olup; bahçıvan çevre düzeni ile sorumludur.

Restaurant: Bu departmanda müşterilerin beslenme ihtiyaçlarının karşılanmasından sorumlu hizmet elemanları bulunmaktadır. Restaurant şefi, restaurant çalışanlarının idare edilmesinin yanında restaurantın düzeninin (masa, sandalye, masa örtüsü, tabak, çatal, bıçak vb.) sağlanmasından da sorumludur. Garsonlar, müşterilere servisten sorumlu olup; komiler mutfak ile restaurant arasındaki bağlantıyı sağlamaktadır.

Mutfak: Müşterilerin, yeme-içme ihtiyacının karşılanması için gerekli hazırlıkların yapılmasından sorumludurlar.

Teknik ve Diğer Servisler: Bu başlık altında sıralanacak personel grubundan teknik servis elemanları olan teknik müdür ve teknik eleman, otelde kullanılan yapısal aksaklıklarının giderilmesinden sorumludurlar. Diğer servisler olarak belirtilen şoför, müşterilerin otobüs terminali ile havaalanı arasında ulaşımın sağlanmasının yanında; müşterilerin deniz sahiline ulaştırılmasından sorumludur. Güvenlik otel güvenliğinden sorumlu olup; yat kaptanı, otele ait olan yatta otel müşterilerine tur hizmetini yerine getirmektedir.

5.2.3. Belgeler

Konaklama işletmesinde kullanılan belgeler hakkında bu başlık altında bilgiler verilecektir. Konaklama işletmesinde, muhasebe işlemlerinde kullanılan belgeler aşağıdaki şekilde sınıflandırılır.

Sektöre Özgü Belgeler	Ödeme ve Tahsilat İşlemi Belgeleri	Hasılat ve Gider İşlemleri Belgeleri
Adisyon	Tahsilat Makbuzu	Fatura
Günlük Müşteri Listesi	Tediye Makbuzu	Sevk İrsaliyesi
Otele Giriş Belgesi (Voucher)		
Konaklama Belgesi		
Müşteri Hesap Kartı		
Satın Alma Formu		
Oda Hesap Kartı		
Malzeme İstek Fişi		

Tablo 5.2. Konaklama İşletmesinde Kullanılan Belgeler

5.2.4. Defterler

İşletmede kullanılan defterler diğer işletme türlerinde kullanılan defterlerin aynısıdır. İşletmemiz, vergi mükellefi olarak, kurumlar vergisi mükellefi olmasından ötürü bilanço esasına göre defter tutmaktadır. İşletmenin kullandığı defterler aşağıdaki gibi olup, defterler hakkında tanımlar 2. bölümde verilmesinden ötürü bu kısımda sadece defterler isim olarak belirtilecektir. Kullanılan defterler:

- Yevmiye Defteri
- Defter-i Kebir
- Envanter ve Bilanço Defteri'nden oluşmaktadır.

5.2.5. Hesap Planı

İşletme tek düzen hesap planına göre ticari defterlerini tutmaktadır. Ancak, konaklama işletmesi faaliyetlerine özgü yardımcı hesaplar kullanılmaktadır. Bu başlık halinde sadece bu hesaplar aktarılacaktır.

Alış ve Maliyet Hesaplarına İlişkin Hesap Planı:

150. İLK MADDE VE MALZEME

150.01. Etler

- 150.01.001. Dana Etleri
- 150.01.002. Kümes ve Av Hayvanları
- 150.01.003. Balık ve Su Ürünleri

150.02. Şarküteri

- 150.02.001. Şarküteri Ürünleri

150.03. Bakkaliye

- 150.03.001. Sıcak ve Toz İçecekler
- 150.03.002. Reçeller
- 150.03.003. Kahvaltılıklar
- 150.03.004. Diğer Bakkaliye Malzemeleri

150.04. Yağlar

- 150.04.001. Yemeklik ve Pastalık Yağlar

150.05. Un ve Unlu Mamüller

- 150.05.001. Un ve Unlu Mamüller

- 150.06. Sebze ve Meyveler
 - 150.06.001. Taze Sebze ve Meyveler
 - 150.06.002. Donmuş Sebze ve Meyveler
- 150.07. Baharatlar
 - 150.07.001. Baharatlar
- 150.08. Süt ve Süt Ürünleri
 - 150.08.001. Peynirler
 - 150.08.002. Diğer Süt ve Süt Ürünleri
- 150.09. Pasta ve Pastane Malzemeleri
 - 150.09.001. Pasta ve Pastane Malzemeleri
- 150.20. İçecek ve Malzeme Stokları
 - 150.20.001. Meşrubatlar
 - 150.20.002. Biralalar
 - 150.20.003. Ext.Satış Local İçkiler
 - 150.20.004. Sular
 - 150.20.005. Toz Meşrubat
 - 150.20.006. Her şey Dahil Local İçkiler
- 150.30. Yakacak Malzeme Stokları
 - 150.30.002. LPG
- 150.40. Diğer Malzeme Stokları
 - 150.40.001. Mutfak Diğer Malzeme Stokları
 - 150.40.002. Barlar Diğer Malzeme Stokları
 - 150.40.003. Housekeeping Diğer Malzeme Stokları
- 150.50. Ana Depo Stokları
 - 150.50.001. Yiyecek Stokları
 - 150.50.002. İçecek Stokları
 - 150.50.003. Temizlik Malzeme Stokları
 - 150.50.004. Teknik Serv., Malzeme Stokları
 - 150.50.005. Diğer Malzeme Stokları
 - 150.50.006. Kırtasiye Stokları
- 154. İŞLETME MALZEME STOKLARI
 - 154.01. Temizlik Malzeme Stokları
 - 154.01.001. Müşteri Temizlik Malzemesi
 - 154.01.002. Mutfak Temizlik Malzemesi
 - 154.01.003. Diğer Temizlik Malzemesi
 - 154.02. Kırtasiye ve Basılı Evrak Stokları
 - 154.02.001. Kırtasiye Malzemesi
 - 154.02.002. Basılı Evrak Malzemesi
 - 154.03. Çocuk Klübü
 - 154.03.001. Çocuk Klübü Stokları

154.04. Market Stokları

154.04.001. Market Stokları

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740.01. İşçi Ücret Tahakkuku

740.01.001. Brüt Ücretler

740.01.002. SSK İşveren Payı

740.01.003. İşsizlik Sigortası İşveren Payı

740.01.004. Kırtasiye Giderleri

740.01.005. Temizlik Giderleri

740.01.006. Telefon Gideri

740.01.007. Telefon Kart Gideri

740.01.008. İşçilik Giderleri

740.01.009. İnternet Gideri

740.01.010. Konaklama Gideri

740.02. Servis Departmanı

740.02.001. Yiyecek-İçecek Gideri

740.02.002. Sağlık Gideri

740.02.003. Tüpgaz Gideri

740.02.004. Çeşitli Giderler

740.03. Housekeeping Departmanı

740.03.001. Temizlik Gideri

740.03.002. Tamir Bakım Gideri

740.03.003. Çamaşır Yıkama Gideri

740.03.004. Çeşitli Giderler

740.04. Teknik Servis

740.04.001. Su Gideri

740.04.002. Elektrik Gideri

740.04.003. Tamir Bakım Gideri

740.04.004. Havuz Giderleri

740.04.005. İlaçlama Giderleri

740.05. Genel Giderler

740.05.001. Genel Giderler

740.05.002. İçme Suyu Gideri

740.05.003. Yakıt Gideri

740.05.004. Çeşitli Giderler

740.05.005. Nakliye Giderleri

740.05.006. Trafo Yakıt Gideri

740.06. Mutfak Departmanı

740.06.001. Ekmek Gideri

740.06.002. Kömür Yakıt Gideri

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760.01. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

- 760.01.001. Reklam Gideri
- 760.01.002. Küçük Demirbaş Giderleri
- 760.01.003. Geçici Vergi

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770.01. Genel Yönetim Giderleri

- 770.01.001. Ücretler
- 770.01.002. İşsizlik Sigortası İşveren Payı
- 770.01.003. Kırtasiye Giderleri
- 770.01.004. Temizlik Giderleri
- 770.01.005. Posta ve Kargo Gideri
- 770.01.006. Damga Vergisi
- 770.01.007. Belediye Vergileri ve Harçlar
- 770.01.008. Motorlu Taşıtlar Vergisi
- 770.01.009. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
- 770.01.010. Tesis Mak.Cihaz Bakım Onarım Giderleri
- 770.01.011. Araç Yakıt ve Yol Masrafları
- 770.01.012. Bağış ve Yardımlar
- 770.01.013. Telefon Giderleri
- 770.01.014. Çeşitli Giderler
- 770.01.015. Temsili Ağırlama Gideri
- 770.01.016. Gazete Dergi Gideri
- 770.01.017. Animasyon Giderleri
- 770.01.018. Giyecek Giderleri
- 770.01.019. Muhasebe Denetim Giderleri
- 770.01.020. Sağlık Giderleri
- 770.01.021. Park Bahçe Bakım Onarım Giderleri
- 770.01.022. Danışmanlık Giderleri
- 770.01.023. Muhasebe Departman Giderleri

600. YURTİÇİ SATIŞLAR

600.01. Otel Konaklama Gelirleri

- 600.01.001. Konaklama Gelirleri
- 600.01.002. Kur Farkı Geliri

600.02. Yiyecek-İçecek Giderleri

- 600.02.001. Meşrubat Geliri
- 600.02.002. Yiyecek Geliri

600.03. Alkollü İçecek Gelirleri

- 600.03.001. Alkollü İçecek Geliri

600.04. Telefon Görüşmesi Gelirleri

600.04.001. Telefon Kartı Gelirleri

600.04.002. İnternet Telefon Geliri

600.05. Kuru Temizleme Gelirleri

600.05.001. Kuru Temizleme Gelirleri

600.06. Muhtelif

600.06.001. Muhtelif Gelirler

600.07. Diğer Gelirler

600.07.001. Geç Çıkış Ücretleri

600.07.002. No Show Gelirleri

600.07.003. Bilardo Gelirleri

600.08. Market Gelirleri

600.08.001. Dondurma Gelirleri

600.08.002. İçecek Gelirleri

600.08.003. Tekel Gelirleri

600.08.004. Muhtelif Gelirler

600.08.005. Temel Gıda

600.08.006. Kozmetik Gelirleri

600.09 Tekne Gelirleri

600.09.001. Tekne Gelirleri

5.2.6. Raporlama

İşletmede muhasebe raporları, diğer işletme türlerinde olduğu gibidir. İşletme, mali büyüklüğüne göre mali dönemlerinde, bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu düzenlenmektedir.

5.2.7. Muhasebe Organizasyon Uygulaması

İşletmede konaklama hizmetinden yararlanmak isteyen müşterinin, işletmeye girişinden itibaren aşağıdaki işlemler sırası ile uygulanmaktadır:

- Ön büro müşterinin (Grup, acenta ya da kapı müşterisi) kaydını yapar.
- Günlük müşteri listesi doldurulur.
- Günlük müşteri listesinin resepsiyona teslimi

- Müşteri, işletmeye gelir. Müşterinin işletmeye girişi ile birlikte ön büro ve resepsiyon oda hesap kartının açar.
- Müşterinin işletmedeki kaldığı süre içinde kullandığı ekstra ürünlerin maliyeti oda hesap kartına kayıt edilir. Bu hesap kartı, müşterinin otelden ayrılacağı anda ekstra ürün kullanımı bedelleri anında tahsil edilir. (Müşteri, acentadan konaklama hizmetini satın almış ise, konaklama bedelini acentaya öder, konaklama işletmesinde tatilini geçirir ve yapmış olduğu ekstra ürünlerin bedelini otel işletmesine öder. Ancak grup ya da kapı müşterisi ise konaklama ve ekstra ürün bedellerini otelden ayrılacağı anda ödemeyi gerçekleştirir.)
- Oda hesap kartı muhasebe servisine gelir ve gerekli tahsil ya da kredi işlemi denetlendikten sonra konaklama müşterisi için muhasebe kayıtları yapılır.
- Örnek: İşletmede 11.09.2008-18.09.2008 tarihleri arasında acenta tarafından konaklama hizmeti satın almış olan Mr. Mariusz Balon ve Mr. Georg Badora bu tarihleri arasında etke bulunan hesap kartına istinaden hizmet aldıkları acentaya otel işletmesi tarafından fatura düzenlenmiştir. Bu faturanın otel işletmesi kaydı aşağıdaki gibidir.

Konaklama ücreti kişi başı = 458,40.-TL.

2 Kişi konaklamış olduğundan hizmeti satan acentaya 2 kişilik fatura düzenlenmiştir.

$458,40 \times 2 = 916,80$.-TL (KDV Dahil Meblağ)

$916,80 / 1,08 = 848,89$.-TL (KDV Hariç Meblağ), 67,91.-TL (KDV)

----- 18.09.2008 -----

120. ALICILAR HS.	916,80
120.01. Yurtiçi Alıcılar	
120.01.001. Tantur Turizm Sey.Ltd.Şti.	
600.YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	848,89
600.01.Otel Konaklama Gelirleri	
391. HESAPLANAN KDV HS.	67,91
391.01.Hesaplanan KDV	
391.01.001 Hesaplanan KDV %8	

-----/-----

- Konaklama hizmetleri satışlarında yukarıdaki prosedür uygulanırken, satın alımlar için uygulanacak prosedürlerde ise, departmanlardan istek fişi ile muhasebeye istenilen malzeme hakkında bilgi verilir.

- Muhasebe servisi alınacak malzeme hakkında fiyat araştırması yapar.

- Fiyat araştırmasının ardından, muhasebe uygun fiyattan mamulü almak için satın alma formu ile siparişi verir.

- Malın teslimi ile fatura muhasebe kaydına alınır.

- Malzeme depoya teslim edilir. Depodan da mutfağa ya da ilgili kullanım yerine gönderilir.

Örnek: İşletme 01.10.2008 Tarihli fatura ile (Ekli fatura: 01.10.2008 Tarih ve 715832 numaralı princess marketing faturası) aldığı yiyecek içecek mamullerinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

150. İLK MADDE VE MALZEME HS.	356,67	
150.03. Bakkaliye Ürünleri		
150.03.001. Sıcak ve Toz İçecekler	16,50	
150.03.003. Kahvaltılık	254,40	
150.03.004. Diğer Bakkaliye Malzemeleri	85,67	
191. İNDİRİLECEK KDV HS.	33,53	
191.01. İndirilecek KDV		
191.01.002. %8 İndirilecek KDV	24,53	
191.01.003. %18 İndirilecek KDV	9,00	
320. SATICILAR HS.		390,10
320.01. Satıcılar		
320.01.005. Princess Marketing		390,10
Kahvaltılık Yiyecek İçecek Malzemesi Alımı		

Otel işletmesinin muhasebe işlemlerinde kullanılan evraklar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

5.3. Otel İşletmesinin Maliyet Unsurları, Kayıtlara İşlenmesi ve Analiz Edilmesi

İşletme faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak üzere katlandığı maliyetlerini unsurları, kayıtlara işlenmesi ve analiz edilmesi konusunda üç ayrı alt başlık halinde incelenecektir.

Otel İşletmesinin Maliyet Unsurları: İşletme faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak üzere,

- Yiyecek-İçecek Maliyetleri,
- İşçilik Maliyetleri,
- Temizlik Malzemesi Maliyetleri,
- Elektrik-Su-Telefon Maliyetleri,
- Bakım-Onarım Masrafları,
- Acentalarla Yapılan Sözleşme Karşılığında Promosyon Maliyetleri,
- Kullanılamaz Hale Gelmiş, Yatak, Oda Çarşafı, Battaniye Maliyetleri (Kaybolmuş ya da yıpranmış),

- Demirbaş amortismanları,
 - Isıtma İçin Yakıt Masrafları
- gibi maliyet unsurlarına katlanmaktadırlar.

Yiyecek-İçecek Maliyetleri:

Bu maliyet kalemi bir otel işletmesinin en başta gelen maliyet unsurlarından birisidir. Uygulamaya konu olan turizm işletmesinde de yiyecek-içecek maliyetleri, işçilik maliyetleri ile birlikte en baştaki yeri almaktadır. Bu maliyet kalemi müşterinin, işletmede konaklama faaliyetinin rahatlıkla yerine getirebilmek için; işletmesinde müşterisinin memnun edebilmek için konaklama süresince beslenme ihtiyacını karşılamak üzere kullanılan maddelerin maliyetleridir.

İşletmede bu maliyet grubuna giren maddeler ana başlıklar halinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

a) Yiyecekler:

- Sebzeler
- Meyveler
- Etler (Balık, Kanatlılar, Küçükbaş ve Büyükbaş Hayvan Etleri)
- Kahvaltılıkler
- Kuru Bakliyatlar
- Yağlar
- Çeşniler
- Un ve Unlu Mamülleri
- Pasta ve Pastane Malzemeleri
- Konserveler
- Süt ve Süt Ürünleri

b) İçecekler:

- Su
- Meyveli Alkolsüz İçecekler
- Asitli Alkolsüz İçecekler
- Alkollü İçkiler
- Sıcak İçecekler
- Toz Meşrubatlar

Bu maliyet grubuna giren maddeler, önceki bölümde de açıklanan şekilde olduğu gibi, belli prosedürlerden geçtikten sonra otele ulaştığında doğrudan işletmenin deposunda ilgili bölüme konulur. İşletmede yiyecek-içecek maliyetlerini muhafaza edecek 1 adet kiler ve 2 adet 5 m²'lik soğuk hava deposu bulunmaktadır.

Temizlik Malzemeleri Maliyeti: Bu maliyet grubuna giren unsurlar aşağıdaki gibidir:

- Sabun- Şampuan gibi banyo malzemeleri
- Havuzlar için kullanılan kimyasallar
- Böcek önleyici ilaçlar
- Çevrede haşarat önleyici ilaçlar
- Bulaşık sabunları (deterjanlar)
- Otel temizliği için kullanılan deterjanlar
- Parfümler (Oda parfümleri)
- Süpürge ve paspaslar
- Önlükler-eldivenler
- Çamaşırhanede kullanılacak deterjanlar

Temizlik malzemeleri de depo departmanının ihtiyaç bildiriminde bulunması durumunda gerekli satın alma işlemi uygulandıktan sonra satın alınıp stoklara konulur, faturası da kayıtlara geçirilir.

İşçilik Maliyetleri: Bu maliyet grubunda;

- Normal İşçilik Ücretleri
- Fazla Mesai Ücretleri
- İkramiyeler
- İzin Ücretleri
- Yeme-İçme Masrafları

Bu maliyet grubunda yukarıda sayılan unsurların, çalışan personele ödenen aylık ücretler, yaptığı fazla mesailer, hak etmiş olduğu ikramiye ve izin ücretleri ile işçinin firmada çalıştığı süre içerisindeki yeme içme masrafları ile işçinin kullandığı üniforma maliyetleri yer almaktadır.

Personelin yeme-içme masrafları işletme tarafından karşılanır. Dönem sonu geldiğinde yeme içme masraflarının net tutarının tespiti aşamasında, yeme-içme maliyet kaleminin toplam tutarından geriye kalan meblağ personelin yeme-içme masrafıdır.

Üniforma maliyetleri ise, personelin hizmet sırasında üzerine giydiği önlük, gömlek, pantolon ya da taktığı kravat, rozetlerden oluşur. Bunlarda olduğu gibi personel maliyeti olarak kayıt altına alınmaktadır.

Elektrik, Su ve Telefon Giderleri: Burada yer alan gider kalemleri isminde açıkça belirtilen unsurlardan oluşmaktadır.

Burada yer alan maliyetlerden telefon, faks ve internet için müşterinden ayrıca kullandığı kadar tahsilat yapılmaktadır. Bundan dolayı fiyatlandırma aşamasında telekomünikasyon maliyetleri oda fiyatı tespit edilmesinde dikkate alınmamaktadır.

Bakım-Onarım Masrafları: İşletmede aksayan kısımların ya da malzemelerin onarımı için katlanılan maliyetlerdir.

Acentalarla Yapılan Sözleşme Karşılığında Promosyon Maliyeti Promosyonların maliyet olarak kabul edilmesinin sebebi, elde edilecek oda gelirinden vazgeçmenin karşılığında işletme tarafından yapılan fedakarlık olarak tanımlanabilir.

Bu fedakarlıklar birkaç türde meydana gelmektedir. Bunlar:

- a) Erken rezervasyon indirimi: Ocak-Mayıs arası % 15 indirim
- b) 7=6 Olarak tabir edilen 7 gece kalınan otelde 6 gece parası ödenerek ortaya çıkabilir.
- c) Tur servisi acentalara (Ets, Anı Tur, Bam Tur,... vb.) sağlanan indirim ya da ödenen katkı payları ise şu şekildedir:
 - Ağustos ayı fiyatından 1 çift kişilik odada 7 gecelik ücret katkı payı olarak alınabilir. Örneğin,
$$35 \text{ Euro} \times (2 \text{ Kişilik Oda} \times 7 \text{ Gece Konaklama}) = 490 \text{ Euro Katkı Payı}$$
 - Acentanın otele kazandırdığı cironun %1 oranında katkı payı,
 - Faturabaşı %1 acenta payı kesintisi

- Direk fiyat belirtilerek yapılan kesinti

d) 0-6 yaş ücretsiz, 6-12 yaş % 50 indirimli uygulaması

e) Bir odada 3 kişi kalabilecekse 3 kişi % 70 ödüyor, bir odada bir kişi kalabilecekse 1 kişi % 50 ödüyor,

gibi uygulamalarla acentalara sağlanan promosyonlar ortaya çıkmaktadır.

Çarşaf, Yatak, Battaniye Maliyetleri: Bu grupta maliyet unsuru olarak kabul edilen çarşaf, havlu, yatak, battaniye gibi malzemeler işletmeye girdiğinde muhasebe kayıtlarına demirbaş olarak işlenir. Dönem sonunda sayım yapılır; yapılan sayım sonucunda eksilme bulunmuyorsa, eksik kalan miktarda malzeme direk dönem gideri olarak kayıtlara geçirilir.

Bu grupta maliyet unsuru olarak kabul edilen malzemeler demirbaş olarak kabul edilmesinden dolayı amortisman yoluyla her yıl faydalı ömür süresine göre belirlenen oran dahilinde amortisman ayrılarak, maliyet hesaplarına aktarılır.

Demirbaş ve Taşıt Amortismanları: İşletmenin aktifine kayıtlı demirbaş ve taşıtların, faydalı ömürleri dikkate alınarak amortismanları ayrılır. Ayrılan amortismanlar maliyet hesaplarına aktarılarak işletme maliyetleri arasında yer alırlar.

Örnek Maliyet Kaydı: Konaklama işletmemizin mutfak departmanında dönem içerisinde 250,00.TL.değerinde ekmek alımı yapılmış ve restaurant departmanının kullanıldığı görülmüştür. Buradan hareketle maliyet hesabı kaydını aşağıdaki şekilde yapabiliriz.

----- 31.12.2008-----

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 250,00

740.06. Mutfak Departmanı

740.06.001. Ekmek Gideri 250,00

150. İLK MADDE VE MALZEME HS. 250,00

150.05. Unlu ve Unlu Mamüller

150.05.001. Un ve Unlu Mamüller 250,00

Tüketilen ekmeğin maliyet hesaplarına devri

----- 31.12.2008-----

741. HİZMET ÜRETİMİ MALİYETİ YANS.HS. 250,00

740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. 250,00

740.06. Mutfak Departmanı

740.06.001. Ekmek Gideri 250,00

Ekmek maliyetinin gider hesaplarına aktarılması için maliyet yansıtma hesabına devri

-----31.12.2008-----

622.SATILAN HİZMET MALİYETİ HS. 250

741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANS.HS. 250,00

Ekmek maliyetinin gider hesaplarına devri

-----/------

Maliyetlerin Ortaya Çıkması ve Hesaplanması: İşletme her şey dahil konseptinde konaklama hizmeti vermektedir. Bundan ötürü her bir kalemin ya da her bir ürünün maliyetini tespit etmek oldukça güçtür. Uygulama yapılan işletmede maliyetler aşağıdaki örneklerdeki şekillerde bulunmaktadır.

Kişi Başı Maliyet = Aylık Toplam Gider / Müşteri Konaklama Gece Sayısı

Örneğin, 1 aylık geceleme sayısı 7856 yetişkin, 42 çocuk olmak üzere toplam 7898 geceleme yapılmıştır. Bununla birlikte gerçekleşen aylık toplam maliyette,

Yiyecek-İçecek Maliyeti..... = 62.357,31

Temizlik Malzemesi Maliyeti.. = 59.492,77

Demirbaş Gideri.....= 1.390,59

Personel Maliyeti..... = 48.492,73

Çeşitli Giderler..... = 6.522,28

Toplam..... =178.255,68

Kişi Başı Maliyet = 178.255,68 / 7898 = 22,57.-TL. Kişi başı gecelik maliyet

İşletmenin daha önce her şey dahil konseptinde hizmet verdiği konusunda bilgi verilmişti. Yine buradan hareketle her bir kalemin maliyeti aşağıdaki şekilde tespit edilmektedir.

Örneğin, yiyecek-içecek maliyetinin tespit edilmesi aşağıdaki şekilde gerçekleşmektedir.

Yiyecek-İçecek Tüketim Miktarı = Dönembaşı Stok – Kalan

Kişi Başı Yiyecek İçecek Maliyeti = Tüketim Miktarı / Geceleme Sayısı

Yukarıdaki örnekten hareketle, Ağustos ayında gerçekleşen yiyecek-içecek tüketimin parasal tutarı 62.357,31.-TL.'dir. Toplam geceleme sayısı da 7898 gecedir.

Kişi Başı Yiyecek İçecek Maliyeti = 62.357,31 / 7898 = 7,90.-TL'dir.

Parasal olarak bu şekilde maliyetler tespit edilip, fiyatlandırma ve yönetim aracı olarak kullanılmaktadır. Ancak, gerek uygulama çalışması yapılan otel işletmesinde gerekse de bu sektörde faaliyet gösteren işletmeler hakkında edinilen bilgiler doğrultusunda, otel işletmeciliğinde maliyet oluşumunda çok çeşitli faktörler etkili olmaktadır. Bu faktörler şu şekilde ifade edilebilir:

- Malzeme alımlarında kalite önemlidir.
- Malzeme alımında temin edilebilme kolaylığı etkindir. Bu unsur ürünün en kısa zamanda işletmeye ulaşması olarak düşünülmektedir.
- Malzeme fiyatı.

- Malzemenin tüketiminde doyum oranının yüksekliği. Bu unsur özellikle, yiyecek-içecek maliyetlerinin oluşmasında çok önemlidir. Örneğin, işletme öğle yemeklerinde ikram edeceği meyve konusunda doyum oranı düşünöldüğünde, müşteriye erik ikram edildiğinde, 5 kg. erikten 500 gr.'ını tabağına alabilir. Ancak, müşteriye erik yerine şeftali ikram edildiğinde müşteri erik meyvesine oranla şeftali meyvesiyle daha çabuk doyuma ulaşacaktır.

Alkollü içecekler konusunda, müşterinin erkenden doyuma ulaşabilmesi yine etkilidir. Örneğin fiyatı 14,25.-TL'lik votkanın alkol oranı, 37,5 cl'dir; fiyatı 16,00.-TL'lik votkanın alkol oranı 40 cl'dir. Bu durumda işletme daha ucuz olan votkayı tercih etmektedir.

- Depolama şartları, işletme uzun vadede kullanılabilecek ürünleri (bozulmadan) önceden stok yapılarak maliyet avantajı sağlanabilir. Örneğin, Mayıs ayında 45.-TL'ye alınan zeytinyağı, Haziran ayında 50.-TL olabilir. İşletmenin burada dikkat ettiği konu alınacak madde çabuk ve hızlı tüketilmesi önemlidir. Özellikle yaş sebze-meyve ve et-balık ürünlerinde çabuk hızlı tüketilmelidir.

5.4. Otel İşletmesinin Fiyatlandırma Yöntemleri ve Kararları

İşletme maliyetleri bilgilerini önceki bölümdeki şekilde oluşturulmasının ardından uygulayacağı fiyatları belirlerken bir çok etkeni göz önüne almaktadır. Bu etkenler:

- h) Maliyet Verileri (Cari yıldan önceki yıl verileridir.)
- i) Bölge fiyat şartları
- j) Bölgeye olan talep. Örneğin, Bodrum'a gelen ziyaretçilerin her 100 kişisinden 70 kişi Turgutreis beldesine giderken 30 kişi Yalıkavak beldesine gelmektedir.
- k) Acenta için fiyatlar belirlenirken döviz kuru şartları ve beklentileri.
- l) Otel fiyatının belirlenmesinde en önemli unsurlardan birisinde bulunan zamandaki ulusal, yerel, ekonomik konjoktür çok büyük rol oynamaktadır. Konjoktür, aynı zamanda yukarıda sıralanan fiyatlama faktörlerini çoğu zaman etkilemektedir.

$$\text{Bir Önceki Yıla Ait} \quad \left. \begin{array}{l} \text{Rekabet} \\ \text{Kur} \\ \text{Konjktür} \\ \text{Talep} \end{array} \right\} \begin{array}{l} \text{dikkate} \\ \text{alınarak} \\ \text{belirlenen} \\ \text{kar marjı} \end{array} = \text{Kişi Başı Gecelik Konaklama Fiyatı}$$

a) Acentalar için sezon başlamadan sözleşmeler yapılmaktadır. Bu sözleşmelerde, genelde kur ortalama bir fiyattan sabitlemiştir. Bundan ötürü işletme sattığı oda karşılığı alacağı bedeli bilmektedir. Böyle bir durumda otel işletmesi yaptığı promosyonların yanında acentaya sözleşmede % 50'ye varan indirimli fiyatlar uygulamaktadır.

c) Grup halinde gelen müşteriler için, günlük sürümden kazanma düşüncesi hakimdir. Bundan dolayı grup müşteriler içinde belirlenen fiyattan % 40'a varan indirimler yapılabilmektedir.

5.5. Uygulama Sonucu

Hotel Family Belvedere işletmesi, işletme, muhasebe örgütlenmesi, maliyetlerinin tespit edilmesi ve maliyetlerin ışığında fiyatların belirlenmesi konusunda incelenmiştir.

Otelin, işletme ve muhasebe örgütlenmesi teori kısmında da değinilen şekildedir. Ancak muhasebe organizasyonu içerisinde kurulan hesap planında, yeme-içme ihtiyacının karşılanması için alınan ürünlerin 150. İlk Madde ve Malzeme Hesabının alt hesapların da izlenmesine rağmen, bu ürünler 740. Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenmemektedir. Oysaki soğuk ya da sıcak hava deposundan mutfağa sevk edilen ürünler muhasebe kayıtlarında 150 numaralı hesaptan, 740 numaralı hesaba aktarılması üretimde ne kadar yeme-içme malzemesi kullandığımızı, ne miktarda elimizde stok bulunduğunu kolaylıkla ve hızla analiz edilmesini sağlayacaktır.

İşletme maliyetlerinin incelenmesinde, işletme “her şey dahil” konseptinde konaklama hizmeti vermesinden ötürü, yeme-içme ürünleri maliyetleri tamamıyla konaklama hizmetlerinden yararlanan müşterinin en çabuk ve en ucuz olacak şekilde ama buna rağmen müşteri memnuniyetini etkilemeyecek şekilde doyumu üzerine kurulmuştur. Örneğin, erik-şeftali karşılaştırması verilebilir. Kg. fiyatı aynı olan erik, öğle yemeklerinde ikram edildiğinde, yemek servisi açık büfe olması nedeniyle müşteri tabağına 500 gr. erik alabilir. Ancak müşteriye şeftali ikram edildiğinde müşteri 100-200 gr. arasındaki şeftaliden 1 adet alarak doyuma ulaşabilir. Bu durumun tüm yeme-içme maliyetlerinde düşünüldüğünde önemli miktarda tasarruf sağlanmış olmaktadır.

Otel işletmesi maliyetlerinin yönetim aracı olarak kullanılmasında hedef maliyet prensiplerine bağlı olarak, maliyetlerini tahmin etmekte ve bu prensiplere uygun olarak fiyatlandırma kararları vermektedir. Otel işletmesi buna bağlı olarak, hedef fiyatlandırma sistemi kullanmaktadır. Ancak fiyatlandırma konusunda bu prensibinde otel işletmesi açısından bazı özel durumlarının olduğu görülmektedir. Bu özel durumlar başta ulusal ve uluslararası ekonomik ve sosyal konjoktür, otelin bulunduğu yere olan konaklama talebi, hedef fiyatın belirlenmesi esnasında kar marjını etkilemektedir.

Bütün bu maliyet ve fiyatlandırma çalışması prensibine rağmen otel işletmesi % 100’ün üzerinde bir kar marjı ile çalışmaktadır. Tabi bu durumda en önemli durum müşteri memnuniyeti olmasına rağmen, maliyetleme konusunda değindiğimiz ürün ve

zaman oyunları yapmak ve fiyatlandırma da çok yüksek kar marjı ile çalışmak müşteriye kullanmak üzerine kurulu olduğunu göstermektedir.

Maliyet ve fiyatlandırma konusunda hedef maliyet ve hedef fiyatlandırma prensiplerine bağlı olmakla birlikte; maliyetlerin belirlenmesinde geçmiş yıl ortalamalarından da bilgi alınarak maliyetlerin gerçekçi tahmin edilebilmesi ve hızlı bir şekilde karar verilebilmesi için standart maliyet konusunda değindiğimiz standartların belirlenip; buna uygun olarak fiyatların oluşması gerekir. Maliyetleme ve fiyatlandırma sisteminin bu şekilde kurulması, faaliyet dışı değişkenlerde meydana gelecek değişimlerin daha hızlı bir şekilde tahmin edilip; maliyet verilerinin hızla revize edilebilmesi ve işletmenin zarar girmeden bir sezonu rahatlıkla geçirebileceği fiyatı belirleyebilmeyi sağlayacaktır.

6. SONUÇ

Dünya'daki ekonomik, sosyal ve kültürel değişimler sonucunda ortaya çıkan, insanların soyut ve stok yapılamayan ihtiyaçlarını karşılayan hizmet işletmelerine, işletmeci, muhasebeci ve pazarlamacı gözüyle hem teorik hem de pratik uygulama anlamında incelendi.

Bu incelemenin temelinde, hizmet işletmeleri açısından önemli bir paya sahip ve günümüzde ülke ekonomisine büyük katkı sağlayan turizm sektörünün bir parçası olan konaklama işletmeleri baz alınmıştır.

Konaklama işletmeleri başta işletmecilik anlamında insanların gezip-görme ya da çeşitli nedenlerle yaptığı seyahatlerinde geçici konaklama ve yeme-içme ihtiyaçlarını karşılamakta olan işletme türüdür. Bu işletme türünde yapılan incelemede konaklama hizmetini vermesinin yanında yeme-içme ihtiyacını da karşılaması nedeniyle konaklama işletmelerinin, yeme-içme işletmelerinin özelliklerini içine alan bir yapıya sahip olduğu söylenebilir.

Bu özelliği dolayısıyla doğrudan doğruya maliyet yapısında da çok önemli etki yaptığı görülmektedir. Çalışmanın hem uygulama hem de tanımlama bölümlerinde incelenen konaklama işletmesi yeme-içme hizmeti de vermesinden ötürü bu maliyet kalemi işletmenin maliyet tutarları arasında en başı çekmektedir. Yine konaklama işletmesinde duran varlık yatırımının önemli bir miktarda olmasından ötürü amortisman ve hizmetin devamlılığı için yapılan teknik yenileme masrafları da yeme-içme maliyetlerinin ardından en fazla tutarda olan maliyet unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu iki gider türünün ardından hizmetin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesinde çalışan personelin maaşları, fazla mesai ücretleri, ikramiyeleri ve yeme-içme, giyim (üniforma) masraflarından oluşan personel maliyetleri gelmektedir. Diğer maliyet kalemleri olarak başta hizmetin sağlıklı bir şekilde sürmesi için kullanılan temizlik malzemeleri maliyeti, ısı-elektrik-su, vergi masrafları gelmektedir.

Konaklama işletmelerinde oluşan maliyetlerin sağlıklı ve etkin kararların alınmasında fayda sağlayabilecek rakamlar oluşturabilmesi için Standart Maliyet, Faaliyet Tabanlı Maliyet ve Hedef Maliyet sistemleri konuları konaklama işletmelerinde uygulanabilirliği açısından incelenmiştir.

Konaklama işletmelerinin maliyetlerinin tespit edilerek; maliyet bilgileri ışığında fiyatlandırmanın yapılması konusunda, kolay ya da subjektif yöntemler olarak ifade edilen, basit ve gerçek verileri dikkate almayan, sadece fiyat belirleyicinin kendi değerlerine bırakılmış fiyatlama yaklaşımları ile gerçek ve akılcı verileri dikkate alan, bunun yanında en önemlisi maliyet verilerine göre bir fiyatın çıkarılmasını esas alan fiyatlandırma yöntemleri sırasıyla, örneklemeler ile birlikte incelenmiştir. İncelemeler neticesinde hem maliyet yapıları dikkate alınarak hem de sektörün değişken durumu dikkate alınarak; teori de olsun uygulama da olsun, maliyetleri detaylı bir şekilde kullanıldığı hedef fiyatlandırma yöntemi konaklama işletmeleri tarafından kullanılması konaklama fiyatının ortaya çıkmasında daha gerçekçi sonuçlar verecek ve olası zararları minimuma indirecektir.

Müşteriye sunulan fiyatın belirlenmesinde ve geleceğe yönelik yatırım kararlarının verilmesinde maliyet verilerinin etkin ve verimli rakamlar halinde oluşturulması işletme açısından hayati öneme sahiptir. Buradan hareketle maliyet yönetimi konusunda incelenen yaklaşımların tek tek işletme açısından üstünlüklerini açıklamak da fayda bulunmaktadır. İlk olarak standart maliyet yaklaşımına değinildiğinde, standart maliyet yaklaşımı, maliyet standartlarının sektöre özgü değişimleri de dikkate alınarak dönem başında belirlenmesi ve dönemsonunda planlanan ile gerçekleşen verilerin karşılaştırılması temeline dayanmaktadır. Standart maliyetler, konaklama işletmelerinde diğer departmanlara oranla daha fazla işlerlik gösteren yeme-içme departmanı maliyetlerini belirlenmesinde büyük fayda sağlamaktadır. Zira 3. bölümde verilen tremisu örneğinde olduğu gibi işletmede yemeklerde kullanılacak ya da ana ve ara yemekler de ya da kullanılacak içeceklerde standartların belirlenmesi, hem kolay hem de yeme-içme maliyetlerinin işletmenin maliyet kalemleri arasında en başta gelmesinden ötürü maliyetlerin işletmenin karlılığı ve verimliliği üzerine büyük katkı sağlayacaktır. Yine diğer maliyet kalemleri de düşünüldüğünde maliyetlerin standartlar ile dönembaşı belirlenmesi işletmenin, maliyetleri hakkında çok önceden yol haritasını çizmesini, buradan hareketle işletme faaliyetlerini ayaklarını yere basarak ve hayalci olmadan gerçekleştirirken, dönemsonlarında maliyetlerin daha hızlı analiz edilmesini, hızlı kararlar alınabilmesini sağlayacaktır. Bunun yanında da bir olumsuz durumda derhal maliyetlerin revize edilebilmesini sağlayacaktır. Bu durum doğal olarak da fiyatlama yapısını etkileyecek ve yıllar itibarıyla müşteriye sunulacak oda fiyatı, acentalarla yapılacak sözleşmeler de yapılacak indirimler ve verilecek promosyonlar kolaylıkla tespit edilebilecektir. Buna

bağlı olarak bir konaklama işletmesinin bu sisteme uygun karar verecek olması piyasa şartlarını yılın 12 ayı boyunca takip etmesini ve piyasa koşullarının daha derinlemesine irdelenmesini sağlayacak. Bu da konaklama işletmesinin yıllar itibariyle piyasadaki yerini daha belirgin kılp; ilerleyen dönemlerde yeni yatırımların yapılması için bir kapı açabilecektir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme modelini, konaklama işletmesi açısında değerlendirildiğinde, faaliyet tabanlı maliyetleme, işletmenin verimliliğini maksimum kılmak amacıyla işletme faaliyetlerini ayrı ayrı gruplayarak, faaliyetlerde etkinliği sağlamak üzerine kurulmuştur. Bu düşünce ile işletmenin, piyasada rekabetçi koşullarda firmasını faaliyetler bazında değerlendirerek verimsiz ve işletme hedeflerine katkısı olmayan faaliyetin elenmesini ya da verimli olacak şekilde revize edilmesi gerekmektedir. Bu noktada belirtilmesi gerekir ki, standart olarak belirlenen maliyetler faaliyet tabanlı maliyet sisteminin kurulmasında, kullanılacak maliyet verilerinin daha önceden tahmin edilmesinden ötürü büyük katkı sağlayabilir. Faaliyet tabanlı maliyetleme standart maliyet verilerini de kapsamaktadır denilebilir. Ancak bir hizmet işletmesi olan konaklama işletmesinde direkt malzeme giderleri olarak adlandırabileceğimiz yeme-içme malzemeleri ile direkt işçilik giderleri olarak adlandırabileceğimiz garson, komi, kat hizmetleri vb. giderleri işletme maliyetlerine doğrudan yüklenirken; sadece genel üretim giderleri faaliyet tabanlı maliyet sistemine göre faaliyet havuzuna göre dağıtılabilmektedir. Buradan hareketle bu sistemde bir konaklama işletmesinde faydalı olabilmesi için, genel üretim giderlerinin dağıtımı için doğru faaliyet havuzları belirlenmeli ve doğru netice verecek dağıtım anahtarları tespit edilmelidir. Ayrıca konaklama işletmesinde bulunan oda büyüklükleri de bu sistemin uygulanması için sınıflandırılmalı ve ilgili maliyetler bu büyüklüklere göre analiz edilmelidir. Son olarak faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi hizmet işletmesi için ne kadar etkin olabileceği doğru tespitlere bağlıdır. Ancak bir üretim işletmesine daha uygun bir sistem olduğu ifade edilebilir.

Hedef maliyetleme sistemi konusunda ise, genelde tüm konaklama işletmeleri tarafından kullanıldığını söyleyebiliriz. Hem kullanımının kolaylığı, hem de firmaların bilimsel verilerden çok, kar ne kadar fazla ise verimde o kadar fazla mantığına daha yatkın olmasından ötürü genel de bu sistem uygulanmaktadır. Ancak konaklama işletmeleri önceki paragraflarda değinildiği gibi diğer iki maliyetleme sistemi ile hedef

maliyet prensiplerini de kullandığında işletme için daha verimli ve uzun ömürlü neticeler doğurabileceği açıktır.

Her üç maliyet prensibi de bir arada uygulanabilir. Önemli olan faaliyet tabanlı maliyet sisteminde olduğu gibi işletmenin hem sahip olduğu tesisler, hem de maliyet kalemleri itibarıyla uygun faaliyet havuzlarının belirlenmesinin ardından bu faaliyet havuzları için standart maliyet prensiplerine uygun standartlar belirlenerek; işletmenin geleceğe yönelik maliyetlerini daha gerçekçi ve verimli tespit etmesini sağlayacaktır. Buradan hareketle de hedef maliyetleme prensipleri ile de uygun kar belirlenerek, işletme yılın en fazla 5 ayında etkin bir şekilde çalıştığını ve bu kısa dönemde elde ettiği kazanç ile 12 ay geçireceği varsayıldığında, işletme maliyetlerini ve sunacağı fiyatı bu hedeflerine uygun tespit etmiş ve işletmenin verimliliği açısından etkin bir planlama yaptığı ifade edilebilecektir.

Maliyet ve Fiyatlandırma yapısının daha bilimsel olarak belirlenmesi işletmeyi olası zararlardan koruyacağından, “Her şey dahil” konseptine çalışan bu otel işletmesinde ya da bu uygulamadan hareketle otel işletmelerinde fiyatların belirlenmesinde kullanılan kar marjlarının düşürülmesi, daha farklı gelir gruplarından daha fazla kişinin turizm faaliyetlerine katılacağı ve bununla hem sektörü hem de rekabet koşullarını geliştireceğini de belirtmekte de fayda vardır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKDOĞAN , Nalan ve Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007
- AKSOY, Ramazan, İnternet Ortamında Pazarlama, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2006
- ALTUĞ, Osman, Maliyet Muhasebesi, 13.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2001
- ALTUNİŞİK, Remzi, Suayıp Özdemir ve Ömer Torlak, Modern Pazarlama, İstanbul: Değişim Yayınları, 4.Basım, 2006
- ARGUN, Doğan, Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlerinde Muhasebe Organizasyonu, İstanbul; Alfa 2001
- ARGUN, Doğan ve Cemal İbiş, Mali Tablolar Analizi Uygulamaları İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 42, 2004
- ATAMAN, Ümit, Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, 2. Baskı,İstanbul; Türkmen Kitabevi, 2003
- ATAMAN, Ümit, Genel Muhasebe, 6.Baskı, İstanbul; Türkmen, 2005
- ATAMAN, Ümit ve Rüstem Hacırüstemoğlu, Muhasebe ve Finans Bilgileri, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999
- BAHAR Ozan ve Metin Kozak, Turizm Ekonomisi, Ankara: Detay Yayıncılık, 2006
- BAYAZITLI, Ercan, Saim Üstünkaya ve Orhan Çelik, Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Ankara: Tesmer, Yayın No: 67, 2006
- BUHALİS, Dimitrios and Carlos Costa, Tourism Management Dynamics, London: Elsevier Butterworth Heinemann, 2006
- BÜYÜKMİRZA Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 11.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007
- BLOCHER, Edward J, Kung H.Chen, Thomas W.Lin, Cost Management: A Strategic Emphasis, New York: Second Edition, 2002
- COOPER, Robert G. ve Scott J.Edgett, Product Development For The Service Sector, New York: Basic Book, 1999

- ÇANAKÇIOĞLU, Mustafa, Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, 2.Baskı, İstanbul: Türkmen, 2000
- ÇETİNER, Ertuğrul, Seyahat İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001
- ÇETİNER, Ertuğrul, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2002
- ÇETİNER, Ertuğrul, Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi, 4. Baskı, 2004
- DEMİRKOL, Şehnaz ve Burhanettin Zengin, Turizm İşletmeleri, İstanbul: Değişim, 2004
- DİNÇER, Ömer ve Yahya Fidan, İşletme Yönetimine Giriş, 5.Baskı, İstanbul: Beta, 2000
- DÜNDAR, İ.Pelin, Kavram, Yöntem ve Fonksiyonlarla İşletme, 1.Baskı, Ankara: Nobel Yayın, 2007
- ELBİÇLİOĞLU Fatih Kemal ve Abdülkadir Kahraman, Yönetim Muhasebesi, Ankara: Türmob Yayınları, 2000
- ERTAŞ, Fatih Coşkun, İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği, Ankara: Seçkin, 2002
- GÖKÇEN, Gürbüz, Genel Muhasebe, Beta Yayınları, İstanbul: 2007, 1. Basım
- GÖKÇEN, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları”, 1.Baskı, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2006
- GÜRİSOY, Cudi Taner, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, 2.Baskı, İstanbul: Beta Basım, 1999
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem ve Münir Şakrak, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002
- HATİPOĞLU, Zeyyat, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 2.Baskı, 2003
- KAHRAMAN Nüzhet ve Oğuz Türkay, Turizm ve Çevre, Ankara: Detay Yayıncılık, 2004
- KARAKAYA, Mevlüt, Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007
- KARTAL Ali, “Konaklama İşletmelerinde Yönetimsel Planlama ve Kontrol Sistemleri”, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayını, Eskişehir: 1.Baskı, 1996

- KARTAL, Ali, Adnan Sevim, H.Edin Gündüz, Maliyet Muhasebesi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004
- KOTLER, Philip, Çeviri: Ümit Şensoy, Günümüzde Pazarlamanın Temelleri, İstanbul: Optimist Yayınları, 2006
- KÜÇÜK, Orhan, Girişimcilik ve Küçük İşletme Yönetimi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Kare Yayınları, 2004
- LAZOL, İbrahim, Maliyet Muhasebesi, Bursa: Ekin Kitabevi, 2.Baskı, 2004
- LOOY, Bart Van, Paul Gemmel, Roland Van Dierdonk, Services Management, Second Education, London: Prectice Hall Financial Times, 2006
- MAVİŞ, Fermani, “Mönü Planlama Tekniği”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1614, 2005
- NALBANTOĞLU, Rıfat T. ve Ercan Bayazıtlı, “Stratejik Bir Araç Olarak Hedef Maliyetleme”, Halil Kocacık Armağan, Ankara: Tesmer Yayınları, Yayın No: 63, 2005
- ORAL, Saime, Otel İşletmeciliği ve Verimlilik Analizleri, Ankara: Detay Yayıncılık, 5.Baskı, 2005
- ORAL, Saime ve Hilmi Yüksel, Hizmet İşletmesi Yönetimi, 1.Basım, İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2006
- ÖKER, Figen, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, İstanbul: Literatür Yayınları, Kasım, 2003
- ÖZTAŞ Kadir ve Tahsin Karabulut, Turizm Ekonomisi, Ankara: Nobel Yayın, 2.Baskı, 2006
- ÖZTÜRK, Sevgi Ayşe, Hizmet Pazarlaması, 4.Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003
- PAGE, Stephen J. , Tourism Management, London: Butterworth Heinemanh, 2003
- PEKDEMİR, Recep, “Turizm ve Hizmet İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Eğitim Semineri Notları”, Hizmet ve Turizm İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 1997
- RIZAOĞLU, Bahattin, Turizm Pazarlaması, Ankara: Detay Yayıncılık, 2004

- SEVGİNER, A.Sait ve Rüstem Hacırüstemoğlu, Yönetim Muhasebesi, İstanbul: Alfa Yayınları, 7.Baskı, 2000
- ŞİMŞEK, M.Şerif, İşletme Bilimlerine Giriş, 1.Baskı, Konya: Yelken Basım, 2006
- TEKELİ, Hasan, Turizm Pazarlaması ve Planlaması, Ankara: Detay Yayıncılık, 2001
- Tesmer, Turizm ve Hizmet İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Eğitim Semineri Notları, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2002
- Turizmcinin Vergi Rehberi, Türsab Kültür Yayınları, İstanbul: Eylül 2005
- TOKAÇ, Ahmet, Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi, 1.Baskı, İstanbul: Tunca Kitabevi, 2006
- TÜRKSOY, Adnan, Otel Yönetim Muhasebesi, 1. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1998
- TÜTÜNCÜ, Özkan, Yiyecek İçecek İşletmelerinde Müşteri Tatmininin Ölçülmesi, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001
- USAL, Alparslan ve Osman Avşar Kurgun, Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Ankara: Detay Yayıncılık, 3. Baskı, 2006
- YÜKSELEN, Cemal, Muhasebe ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Pazarlama, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 39, 2002
- YÜKÇÜ, Süleyman, Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1999
- YÜKÇÜ, Süleyman, Yönetim Muhasebesi, İzmir: Birleşik Matbaacılık, 2007

Makaleler

- AKSOYLU, Semra ve Yunus Dursun, “Pazarda Rekabetçi Üstünlük Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Kayseri: Sayı: 11 Yıl: 2001
- AKGÜN, Melek, “Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı: 66, 2004
- ALKAN Hasan, “İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar”, Süleyman Demirel Üniversitesi Ormancılık Fakültesi Dergisi: Seri: A, Sayı: 2, 2001

- ARZOVA, S.Burak, “Konaklama İşletmelerinde Yönetim Bilgi Sistemi Oluşturma Sürecinde, 7/A Maliyet Kayıtlama Sistematikinde Kullanılacak Hesapların Düzenlenmesi” Yaklaşım Dergisi: Sayı:128, 2003
- ASLANOĞLU Suphi, Muhasebe Biliminde Belge, Belge Düzeni ve İşletmeler Açısından Önemi , Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 100, Yıl:2008
- AZALTUN, Murat, “Konaklama İşletmelerinde Mali Tablolar Analizi Kullanımı Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,; Sayı:18, 2006
- ATEŞLİ Erkan, “Amortisman Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı: 61, 2002
- AYBOĞA Hanifi, “İşletmelerde Muhasebe Hukuku Belge ve Organizasyonu”, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 56, 2001
- BÖLÜKOĞLU, İlhan ve Işıl Özgen, “Yiyecek-İçecek İşletmelerinde Standart Maliyet Sistemi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 1, Cilt: 8, 2006
- COŞKUN, Ali, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Akademik Araştırmalar Dergisi: Sayı: 15, 2002-2003
- ÇAKICI, Cemal, “Excel İle Bütçe Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı:53, 2000
- CERAN, Yunus ve M.Emin İnal, “Maliyet Bilgileri Temeline Dayalı Pazarlama Kararları İçin Pazarlama Muhasebesi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Kayseri: Sayı:22, Ocak-Haziran 2004
- CİVAN, Mehmet ve Ferah Yıldız, “Esnek Üretim Sistemlerini Uygulayan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Muhasebe ve Finansman Dergisi: .Sayı: 22, 2004
- ÇETİNER, Osman ve Erol Çelen, “Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlerinin Muhasebe Organizasyonu ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, Hizmet ve Turizm İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 1997
- ÇİFTÇİ, Yavuz ve Çağrı Köroğlu, “Otel İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrol Yöntemlerinin İncelenmesi (Marmaris İlçesi Örneği)”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Muğla: Sayı 19, 2008

- DİDİN, Saliha ve Çağrı Köroğlu, “Konaklama İşletmelerinin Satışlar-Maliyet Bakımından Rekabet Edebilme Durumu ve Gelecekte Beklentileri”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Zonguldak: Cilt 4, Sayı 7, 2008
- GÖKÇEN, Gürbüz, “Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Uygulanması”, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:23, 2004
- GÖKÇEN, Gürbüz, Enflasyonun Mali Tablolar Analizine Etkileri, Mali Çözüm Dergisi, 14. Sayı, Ekim-Kasım-Aralık 2004
- GÖKÇEN, Gürbüz, “Standart Maliyet Yönetiminde Standart Sapmaların Nedenleri ve Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı 59, 2002
- GÜNGÖRMÜŞ, Ali Haydar, “Konaklama İşletmelerinde Standart Muhasebe Sisteminin Uygulanması”, Vergi Dünyası Dergisi; Sayı:283, 2005
- KAGUSUZ, Sait Y. ve Şükrü Dokur, “İşletme Bütçelerine Etkin Bir Başlangıç: MS Office Excel Programı ile En Uygun Mamul Karmasının Oluşturulması”, Mali Çözüm Dergisi: İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, Sayı: 70, 2005
- KOŞAN, Levent, “Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: 2007, Sayı: 84
- KUTLU, Hüseyin Ali, “Yansıtma Hesaplarının Kullanımının Gerekliliği Üzerine Bir Araştırma”, Mali Çözüm Dergisi: İstanbul, Yıl: 2007, Sayı:81
- KUTUKIZ, Doğan, “Faaliyet Esaslı Maliyetlemenin Konaklama İşletmelerinde Uygulanması”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:12, Sayı:139, 2004
- MET, Önder ve Barış Erdem, “Konaklama İşletmelerinde Verimliliğin Ölçülmesi ve Verimliliği Etkileyen Etkenlerin Analizi”, Balıkesir Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:2, 2006
- ÖRS, Hüsnüye, “Hizmet Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerin Örgütsel Hizmet Oryantasyonu (OHO) Düzeyleri ve Sektörel Karşılama, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2005: 5.Cilt, 2.Sayı, s.114
- ÖZALP, İnan ve H.Zümrüt Tonus, Toplam Kalite Yönetimi ve Hizmet İşletmelerinin Toplam Kalite Yönetiminde Koç Finans Örneği”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2000, Sayı 169
- ÖZTÜRK, Yüksel ve Kadir Seyhan, “Konaklama İşletmelerinde Sunulan Hizmet Kalitesinin Arttırılmasında İşgören Eğitimin Yeri ve Önemi”, Gazi

Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Ankara: Sayı: 1, Yıl: 2005

- SANLI, Nail, “Hangi Bütçe”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Sayı: 53, 2000
- SÖNMEZ, Feriştah, “Tarım İşletmelerinde Amortisman”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 19, 2006
- TEK, Nergis ve Yusuf Gümüş, “Finansal Hizmetler Sektöründe Finansal Olmayan Performans Ölçümlemesi: Japon Bankaları Örneği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi: Temmuz, 2006, Sayı:19
- TEKİN İsa, “Konaklama İşletmelerinde Gelirin Elde Edilmesi ve Vergi Kanunları, MUSG Tebliğleri ve TMS-18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu Dergisi; Sayı: 102, Mart 2008
- TUNÇSİPER, Bedriye ve Mehmet Oğuzhan İlban, Turizm İşletme Belgeli Otel İşletmelerinin Pazarlama Sorunları: Balıkesir İlinde Bir Alan Araştırması, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Eskişehir: Cilt:6, Sayı: 1, 2006
- TÜTÜNCÜ, Özkan, Işıl Göksu ve Ebru Günlü, “Konaklama İşletmelerinde Maliyet Analizleri ve Fiyatlamama Kararları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, İzmir: Cilt: 1, Sayı:3, 1999
- YAĞCI, Özcan, Turizm Ekonomisi, Ankara: Detay Yayıncılık, 2003
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut, “Muhasebe Departmanından Elde Edilen Bilgilerin İşlevi ve Önemi: Kahramanmaraş Tekstil Sektöründe Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:20, 2006
- YILMAZ, Fatih, “İşletmelerde Bütçeleme”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, sayı: 55, 2001
- YÜKÇÜ, Süleyman “Ticari İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi: Sayı: 118, 2002

Sirküler Raporlar

- AKÇAYOL, Emriye, Konaklama İşletmelerinde Belge Düzeni ve Uygulanacak Cezalar, Sirküler Rapor, Ankara; Türmob Yayınları, Süreli Yayın, Sayı: 2003-10, Eylül 2003
- GÜVEN, Mevlüt, Turizm İşletmeleri ve Muhasebe Uygulamaları, Sirküler Rapor, Ankara: Türmob Yayınları, 1999, Yayın No: 89, s.51

Tezler

- ALKAN, Alper Tunga, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama”, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve KONPEN PVC Yapı ve İnşaat Malzemeleri Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Uygulaması Yüksek Lisans Tezi Özeti, T.C. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya: 2003

Kanunlar

- BORÇLAR KANUNU
- TÜRK TİCARET KANUNU
- VERGİ USUL KANUNU

İnternet Kaynakları

- KINGİR Said, “Bir Hizmet İşletmesi Olarak Beş Yıldızlı Otel İşletmesindeki Yönetsel Sorunlar”,
www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_makmakaleler%5CSaid%20KINGIR%5CKINGIR,%20Said.pdf
- PARLAKKAYA, Raif, “Modüler Üretimde Maliyetleme ve Fiyatlama Sorunları”,
http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler%5CRaif%20PARLAKKAYA%5CMOD%3%9CLR%20%3%9CRET%4%B0MDE%20MAL%4%B0YETLEME%20VE%20F%4%B0YATLAMA%20SORUNLARI.pdf
- PEKDEMİR, Recep, archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/26MaliCozum/07-DocDrRecepPekdemir24.doc
- USANMAZ, İbrahim, <http://uzak.mersin.edu.tr/UserFiles/haberlesme/268bolum1.pdf>, Girişimcilik, Mersin Üniversitesi
- <http://www.akademikbakis.org/pdfs/10/HizmetPazarlamasi.doc>
- http://www.malihakber.com/modules.php?name=Kose_Yazilari&op=printpage&artid=1080
- <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/019/>
- <http://www.turizmforumu.net/makale/a-sisman.htm>
- http://64.233.183.104/search?q=cache:Q6UW3KlkhNcJ:www.kompedan.info/T_C_PDF/MAKALE_10.pdf+hizmet+i%5C%9Fletmelerinde+maliyetleme+ile+ilgili+makaleler&hl=tr&ct=clnk&cd=34&gl=tr
- http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_belge.htm
- http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1437
- <http://www.muhasibefinansman.com/maliyetmuh-2.pdf>

- <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~umutal/lesson/2006-slide-week7.pdf>