

T.C.  
SELÇÜK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

# **OTEL İŞLETMELERİNDE MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI: BİR ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Danışman**

Yrd. Doç. Dr. Raif PARLAKKAYA

**Hazırlayan**

Zehra RASİM

**KONYA - 2004**

## İÇİNDEKİLER

|                        |      |
|------------------------|------|
| İÇİNDEKİLER .....      | I    |
| ŞEKİLLER LİSTESİ ..... | V    |
| TABLolar LİSTESİ ..... | VI   |
| GİRİŞ .....            | VIII |

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TURİZM ENDÜSTRİSİNİN TEMEL YAPISI Ve TURİZM İŞLETMELERİ

|                                                              |    |
|--------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. Turizm Olayı ve Turizm Kavramı .....                    | 1  |
| 1.2. Turizm Endüstrisinin Tanımı ve Temel Özellikleri .....  | 2  |
| 1.3. Turizm İşletmelerinin Tanımı ve Sınıflandırılması ..... | 4  |
| 1.3.1. Konaklama İşletmeleri .....                           | 5  |
| 1.3.1.1. Asli Konaklama İşletmeleri .....                    | 6  |
| 1.3.1.2. Yardımcı Konaklama İşletmeleri .....                | 7  |
| 1.3.2. Seyahat İşletmeleri .....                             | 8  |
| 1.3.3. Yeme-İçme İşletmeleri .....                           | 10 |
| 1.3.4. Rekreasyon İşletmeleri .....                          | 11 |
| 1.3.5. Diğer Turizm İşletmeleri .....                        | 11 |

## İKİNCİ BÖLÜM

### OTEL İŞLETMELERİ

|                                                                                     |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1. Otel İşletmelerinin Tanımı .....                                               | 13 |
| 2.2. Otel İşletmelerinin Özellikleri .....                                          | 13 |
| 2.3. Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması .....                                    | 16 |
| 2.3.1. Büyüklüklerine Göre Otel İşletmeleri.....                                    | 16 |
| 2.3.2. Faaliyet Sürelerine Göre Otel İşletmeleri .....                              | 17 |
| 2.3.3. Sahiplik İlkesi Açısından Otel İşletmeleri .....                             | 17 |
| 2.3.4. Karşılıkları Konaklama İhtiyacının<br>Türü Bakımından Otel İşletmeleri ..... | 18 |

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.3.5. Ulaştırma Araçları İle Olan Bağlantılarına Göre Otel İşletmeleri ..... | 18 |
| 2.3.6. Türkiye’de Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması.....                  | 19 |
| 2.4. Otel İşletmelerinin Organizasyonu .....                                  | 22 |
| 2.4.1. Faaliyet Bölümleri .....                                               | 24 |
| 2.4.2. Hizmet Bölümleri .....                                                 | 25 |

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **OTEL İŞLETMELERİNDE MUHASEBE VE MALİYET YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMLERİ**

|                                                                                 |    |
|---------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1. Otel İşletmelerinde Muhasebenin Önemi ve Amaçları .....                    | 29 |
| 3.2. Gider, Maliyet Gideri ve Harcama Kavramları .....                          | 32 |
| 3.3. Otel İşletmelerinde Maliyetler .....                                       | 35 |
| 3.3.1. Otel İşletmelerinde Maliyetlerin Sınıflandırılması .....                 | 36 |
| 3.3.1.1. İşletmenin Faaliyet Hacmine Bağlı Olarak Maliyetler .....              | 36 |
| 3.3.1.2. Gerçekleşme Durumuna Göre Maliyetler .....                             | 43 |
| 3.3.1.3. Denetlenebilme Açısından Maliyetler .....                              | 44 |
| 3.3.1.4. Yüklenme Biçimine Göre Maliyetler .....                                | 46 |
| 3.3.1.5. Dönem Gelirlerine Yüklenmesindeki Zamanlamaya<br>Göre Maliyetler ..... | 46 |
| 3.3.1.6. İşlevsel Açıdan Maliyetler .....                                       | 47 |
| 3.3.1.7. Karar Verme Açısından Maliyetler .....                                 | 48 |
| 3.3.1.8. Diğer Maliyetler .....                                                 | 50 |
| 3.3.1.9. Sunulan Hizmete Göre Maliyetler .....                                  | 51 |
| 3.3.2. Maliyetlerin Dağıtımı .....                                              | 51 |
| 3.3.3. Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü .....                                    | 53 |
| 3.3.3.1. Yiyecek Maliyet Kontrol Sistemleri .....                               | 53 |
| 3.3.3.1.1. Yüzde İle Kontrol Sistemi .....                                      | 55 |
| 3.3.3.1.2. Standart Maliyet Analizi İle Kontrol Sistemi (Sapma Analizi).....    | 61 |

|                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.3.3.1.3. Tahmini Maliyet İle Kontrol Sistemi.....                                               | 64 |
| 3.3.3.2. İçecek Maliyet Kontrolü .....                                                            | 65 |
| 3.3.3.2.1. Yüzde İle Kontrol Yöntemi .....                                                        | 66 |
| 3.3.3.2.2. Satış Fiyatı İle Kontrol Sistemi .....                                                 | 67 |
| 3.4. Otel İşletmelerinde Fiyatlama.....                                                           | 68 |
| 3.4.1. Konaklama Hizmetlerinin Fiyatlaması .....                                                  | 71 |
| 3.4.1.1. Yatırım Maliyetine Göre Oda Fiyatının Hesaplanması .....                                 | 72 |
| 3.4.1.2. Gelir/Gider Tahmini İle Fiyatlama Yöntemi .....                                          | 73 |
| 3.4.1.3. Odaların Niteliklerine Göre Oda Fiyatının Belirlenmesi (Ağırlıklı Maliyet Yöntemi) ..... | 75 |
| 3.4.1.4. Hubbart Yöntemi İle Fiyatlama .....                                                      | 78 |
| 3.4.2. Yiyecek ve İçecek Hizmetlerinin Fiyatlaması .....                                          | 82 |
| 3.4.2.1. Temel Maliyet Yöntemi.....                                                               | 82 |
| 3.4.2.2. Porsiyon Maliyet Yöntemi.....                                                            | 83 |
| 3.5. Otel İşletmelerinde Maliyet- Hacim- Kar Analizleri .....                                     | 84 |

#### **Dördüncü Bölüm**

### **OTEL İŞLETMELERİNDE MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI: BİR ARAŞTIRMA**

|                                                                            |     |
|----------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.1. Araştırmanın Amacı.....                                               | 90  |
| 4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi .....                                 | 90  |
| 4.3. Anketin Pilot Uygulaması ve Test Edilmesi.....                        | 91  |
| 4.4. Araştırma Yapılan İşletmeleri Tanıtıcı Bilgiler .....                 | 91  |
| 4.5. Araştırma Bulgularının Analizi .....                                  | 91  |
| 4.5.1. Genel Soruların Analizi .....                                       | 92  |
| 4.5.2. Uygulanan Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Analizi ..... | 93  |
| 4.6. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi .....                        | 106 |
| 4.7. Araştırmada Karşılaşılan Sorunlar .....                               | 107 |

|                                    |            |
|------------------------------------|------------|
| <b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....</b> | <b>108</b> |
| <b>KAYNAKÇA.....</b>               | <b>112</b> |
| <b>EK-I.....</b>                   | <b>115</b> |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

|                                                              |    |
|--------------------------------------------------------------|----|
| Şekil 1.1. Turizm Endüstrisinin Genel Görünümü .....         | 4  |
| Şekil 1.2. Turizmde Dağıtım Sistemi.....                     | 9  |
| Şekil 1.3. Seyahat Endüstrisinin Genel Yapısı .....          | 10 |
| Şekil 2.1. Otel İşletmelerinin Organizasyonu .....           | 23 |
| Şekil 3.1. Sabit Maliyetler .....                            | 37 |
| Şekil 3.2. Yarı Sabit Maliyetler .....                       | 39 |
| Şekil 3.3. Doğrusal Değişken Maliyetler.....                 | 40 |
| Şekil 3.4. Sıçramalı Değişken Maliyetler .....               | 41 |
| Şekil 3.5. Yavaşlayarak Artan Değişken Maliyetler.....       | 42 |
| Şekil 3.6. Yarı Değişken Maliyetler .....                    | 43 |
| Şekil 3.7. İçecek Maliyet Kontrolü Malzeme Akış Şeması ..... | 66 |
| Şekil 3.8. Fiyatlama Karar Süreci .....                      | 69 |
| Şekil 3.9. Otel İşletmelerinde Başabaş Grafiği.....          | 88 |
| Şekil 3.10. Kar Zarar Alanları .....                         | 89 |

## TABLÖLAR LİSTESİ

|                                                                                                         |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 3.1. Satılan Yiyecek Malzeme Maliyeti Tablosu .....                                               | 54  |
| Tablo 3.2. Net Yiyecek Maliyetinin Bulunması .....                                                      | 55  |
| Tablo 3.3. Maliyet Analiz Raporu .....                                                                  | 56  |
| Tablo 3.4. Aylık Yiyecek Maliyet Analiz Raporu .....                                                    | 59  |
| Tablo 3.5. Ayrıntılı Maliyet Analiz Raporu .....                                                        | 61  |
| Tablo 3.6. İçki Maliyeti ve Satışları Özeti Tablosu .....                                               | 67  |
| Tablo 3.7. İçecek Faaliyeti Özeti .....                                                                 | 68  |
| Tablo 3.8. Oda Puanlama Tablosu .....                                                                   | 77  |
| Tablo 4.1. Araştırmaya Katılan İşletme Belgeli Otel İşletmeleri .....                                   | 92  |
| Tablo 4.2. Araştırma Kapsamındaki İşletmelerin Faaliyet Süreleri .....                                  | 92  |
| Tablo 4.3. İşletmelerde Çalışanların Sayısı .....                                                       | 93  |
| Tablo 4.4. İşletmelerde Muhasebe Bölümünün Varlığı Durumu .....                                         | 93  |
| Tablo 4.5. İşletmelerde Ürün/Hizmet Maliyetinin Hesaplanması Durumu .....                               | 94  |
| Tablo 4.6. İşletmelerde Kullanılan Maliyet Sistemleri .....                                             | 94  |
| Tablo 4.7. İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulmasının Sebebi .....                         | 95  |
| Tablo 4.8. İşletmelerde Maliyet Bilgisine Temel Oluşturan Amaçlar .....                                 | 95  |
| Tablo 4.9. İşletmelerde Fiyatlandırma Kararları .....                                                   | 96  |
| Tablo 4.10. İşletmelerde Fiyat Belirlemede Kullanılan Yöntemler .....                                   | 96  |
| Tablo 4.11. İşletmelerde İzlenen Maliyet Hesapları .....                                                | 97  |
| Tablo 4.12. İşletmelerin Maliyet Hesaplarında Gider Çeşitlerini Alt Hesaplarda İzlemesi Durumları ..... | 97  |
| Tablo 4.13. İşletmelerin Maliyet Hesaplarında Gider Yerlerini İzleme Durumları .....                    | 97  |
| Tablo 4.14. İşletmelerin 8. Grup Hesapları Kullanma Durumları .....                                     | 98  |
| Tablo 4.15. İşletmelerin 8. Grup Hesapları Maliyet Muhasebesinde Kullanma Amaçları .....                | 98  |
| Tablo 4.16. İşletmelerin 8. Grup Hesapları Finansal Muhasebede Kullanma Amaçları .....                  | 99  |
| Tablo 4.17. İşletmelerin Ürün/Hizmet Maliyetlerini Hesaplama Aralıkları .....                           | 99  |
| Tablo 4.18. İşletmelerin Finansal Planlama ve Bütçeleme Yapma Durumları .....                           | 100 |
| Tablo 4.19. Finansal Planlama ve Bütçeleme Yapanların Yaptığı Bütçe ve Tablolar .....                   | 100 |
| Tablo 4.20. İşletmelerin İşlemlerinde İnternet Kullanma Durumları .....                                 | 101 |

|                                                                                                                                    |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 4.21. İşletmelerde İnternet Kullanım Amaçları .....                                                                          | 101 |
| Tablo 4.22. İşletmelerin Muhasebe Sisteminde Birden Çok Para Kaydı Yapma Durumları.....                                            | 102 |
| Tablo 4.23. İşletmelerde Kullanılan Modern Maliyet ve Yönetim Teknikleri.....                                                      | 102 |
| Tablo 4.24. İşletmelerde Kullanılan Kapsama Göre Maliyet Yöntemleri.....                                                           | 103 |
| Tablo 4.25. İşletmelerde Saptanma Zamanına Göre Kullanılan Maliyet Yöntemleri .....                                                | 103 |
| Tablo 4.26. İşletmelerin Gider Yerleri İtibariyle Ayrıntılı Olarak Maliyetleri İzleyip Maliyet Tabloları Hazırlama Durumları ..... | 104 |
| Tablo 4.27. İşletmelerde G.Ü.G. 'nin Esas Üretim Gider Yerlerine Aktarılmasında Kullanılan Yöntemler .....                         | 104 |
| Tablo 4.28. G.Ü.G. 'nin Dağıtımında Kullanılan Tek Dağıtım Anahtarları.....                                                        | 105 |
| Tablo 4.29. G.Ü.G. 'nin Dağıtımında Kullanılan Birden Çok Dağıtım Anahtarları .....                                                | 105 |
| Tablo 4.30. İşletmelerin Stok Değerlemesinde Kullandıkları Yöntemler .....                                                         | 106 |
| Tablo 4.31. İşletmelerin Finansman Giderlerinden Ürün/Hizmet Maliyetlerine Pay Vermeleri Durumu .....                              | 106 |

## GİRİŞ

Turizm sektöründe yaşanan hızlı gelişmeler ile birlikte, otel işletmeleri arasında artan rekabet, talebin güçlendirilmesi ihtiyacı ve müşteri memnuniyetinin önemi gibi konuların ön plana çıkması ve otel işletmeleri için geleceğin planlanmasının zorunlu hale gelmesi otel işletmelerinde maliyet ve yönetim muhasebesinin önemini daha da artırmıştır. Dolayısıyla otel işletmeleri, yoğun rekabet ortamı içerisinde ayakta kalabilmek ya da arzulanan kar hedeflerine ulaşabilmek için muhasebe bilgilerinden etkin bir biçimde yararlanmak zorundadırlar. Bu çerçevede yapılacak en önemli çalışma, sunulan hizmetin kalitesi ve çeşitliliğinin arttırılması kadar, maliyetlerin de kontrol altında tutulması ve işletme faaliyet sonuçlarının iyi analiz edilmesi olmalıdır. Bunun sağlanması ise, otel muhasebe sisteminin sağladığı bilgilerin doğru, yeterli, eksiksiz ve zamanında yönetimin hizmetine sunulması ile mümkün olacaktır.

Bu çerçevede çalışmanın amacı, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi alanında meydana gelen değişimler göz önünde bulundurularak otel işletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi uygulama düzeyini ortaya koymaktır. Çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, turizm olayına, turizm endüstrisine ve turizm işletmelerine yer verilmiştir.

İkinci bölümde, konaklama işletmelerinin en yaygın biçimi olan otel işletmeleri ele alınmış, sınıflandırılarak organizasyonu ile departmanları ve işlevleri üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde, otel işletmelerinde muhasebenin önemi ve amaçları ele alınmış, maliyet ve yönetim muhasebesi kapsamında maliyetler incelenerek, giderlerin dağıtımı, maliyet kontrolü ile yiyecek ve içecek maliyetlerinin kontrolü, fiyatlama ve fiyatlama yöntemleri ve maliyet-hacim-kar analizleri üzerinde durulmuştur.

Dördüncü ve son bölümde, Türkiye’de faaliyet gösteren büyük otel işletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi uygulamalarına ilişkin anket uygulamasına yer verilmiştir.

## **Birinci Bölüm**

# **TURİZM ENDÜSTRİSİNİN TEMEL YAPISI VE TURİZM İŞLETMELERİ**

### **1.1.Turizm Olayı ve Turizm Kavramı**

Turizm, insanların sürekli yaşadıkları yer dışında yaptıkları seyahat ve gittikleri yerlerde geçici konaklamalarından doğan ihtiyaçlarının karşılanması ile ilgili faaliyetlerdir.

İnsanların, tarihin her çağında değişik nedenlerden dolayı seyahat ettikleri bilinmektedir. Ancak, günümüzde sanayiinin gelişmesi, kişi başına düşen gelirin artması, refah düzeyinin yükselmesi, insanların kullanabilecekleri boş zamanın çoğalması, turizme, tarihte insanların ticari, dini ve askeri amaçlarla yaptıkları seyahatlerden çok farklı bir şekil vermiştir. Turizm, yirminci yüzyılın bir olgusu, sosyal ve ekonomik olaydır<sup>1</sup>.

Turizm olayını veya kavramını belirlemek amacıyla yapılan çalışmalar, on dokuzuncu yüzyılın sonlarına kadar uzanmaktadır. Olaya değişik yönlerden değinen yazarlar, değişik tanımlar yapmışlardır.

Yaygın benimsenen bir tanımlama ile turizm, kazanç sağlama amacına yönelik olmamak ve sürekli yerleşmemek koşuluyla, yabancıların bir yere seyahatleri ve orada konaklamaları sonucunda ortaya çıkan olayların ve ilişkilerin tümüdür. Daha kısa ve öz olarak turizm, sürekli yaşanan yer dışında tüketici olarak yapılan seyahat ve geçici konaklama olayıdır<sup>2</sup>.

Bu tanımlar ile ortaya çıkan turizme ilişkin belirleyici özellikler, ana hatlarıyla şunlardır:

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

---

<sup>1</sup> Hasan Olalı, **Turizm Dersleri**, ( İzmir: İstiklal Matbaası, 1984 ), s. 8.

<sup>2</sup> İsmet Barutçugil, **Turizm İşletmeciliği**, ( İstanbul: Beta Basım-Yayın, 1989 ), s. 15.

## 1.2.Turizm Endüstrisinin Tanımı ve Temel Özellikleri

Endüstri, tabiat, emek, sermaye ve müteşebbis gibi üretim elemanlarından yararlanarak mal ve hizmet üreten, bunların dolaşımı ile ilgili bulunan faaliyetlerin tümüdür<sup>3</sup>.

Turizm endüstrisi, bir iktisadi faaliyet olarak, yabancıların ziyaretlerinden doğan faydaya yöneliktir. Bu endüstri, kâr amacı gütmeyen turizm organizasyonları, pazarlama hizmetleri, konaklama, ulaştırma hizmetleri, yiyecek ve içecek faaliyetleri, perakende satış mağazaları ve diğer çeşitli etkinlikleri gibi birbirinden farklı hizmetleri ve faaliyetleri bir şemsiye altında toplayan, koruyucu, uyarıcı ve sürükleyici bir endüstridir<sup>4</sup>.

Turizm endüstrisinin koruyucu, uyarıcı ve sürükleyici bir endüstri özelliği, başardığı çok yönlü fonksiyonlardan ve ekonomiye yaptığı katkılardan kaynaklanmaktadır. Şöyle ki<sup>5</sup>:

1. Turizm endüstrisi, ekonominin tarım, sanayi gibi diğer endüstrilerinden girdi alan ve bu sektörlere girdi veren bir endüstridir. Bu özelliği ile turizm endüstrisi yatırım ve gelir çoğaltanları vasıtasıyla ekonominin diğer sektörlerini uyaran ve sürükleyen bir sektör olarak kabul edilmektedir. Turizm endüstrisinin diğer sektörlerle olan girdi-çıktı ilişkisinin yanı sıra, bir de hizmet bağımlılığı ilişkisi vardır.
2. Turizm endüstrisi gelişmekte olan ülke ekonomileri için ödemeler dengesinin önemli döviz kaynaklarından birisi konumuna gelmektedir.
3. Turizm endüstrisi istihdam imkânları yeterli düzeyde gelişmeyen ülkeler için iş alanı sağlayan, böylece işsizliğin daha büyük boyutlara ulaşmasını frenleyen bir sektördür. Turizmin gerek döviz kaynağı, gerekse iş alanı olarak sağladığı imkânlar, ekonomik kriz yıllarında koruyucu özelliğini vurgulamaktadır.
4. Turizm endüstrisi, ülkeler ve bölgeler arası ekonomik ve kültürel değişime aracılık yapan bir hizmet ve konukseverlik endüstrisidir. Bu endüstride ev sahipliği görevini üstlenerek, turizm piyasasına girmek konumunda olan bir

---

<sup>3</sup> Hasan Olalı ve Meral Korzay, **Otel İşletmeciliği**, ( İstanbul: İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını, 1989 ), s. 5.

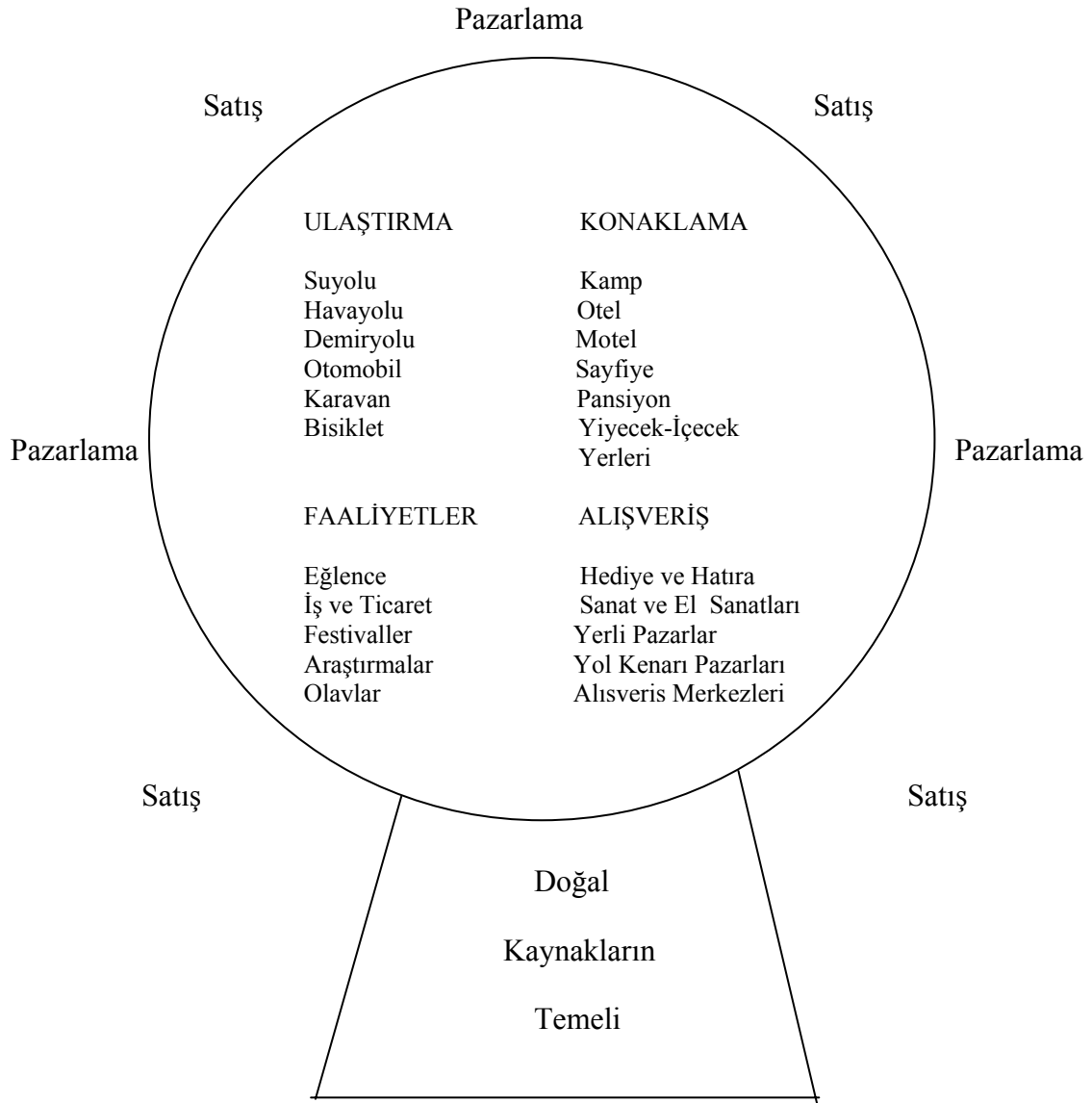
<sup>4</sup> Olalı ve Korzay, a.g.e., s. 5.

<sup>5</sup> Orhan Batman, **Otel İşletmelerinin Yönetimi**, (Adapazarı: Değişim Yayınları, 1999), s. 3.

bölge veya yöre insanları, sadece para kazanma amacına öncelik veren bir tutum ve davranışa girmemek, konukseverliğin asil davranışlarını göstermek durumundadırlar.

5. Nihayet turizm endüstrisi, kendi kaynaklarını koruyan, aynı zamanda bu kaynakları tahrip edebilecek bir endüstri karakteri taşımaktadır. Şüphesiz amaç, turizmin doğal ve sosyal kaynaklarını tahrip etmek değil, bu kaynakları isabetli politikalarla geliştirmektir.

Şekil 1.1 turizm endüstrisinin genel görünümünü göstermektedir.



**Şekil 1.1. Turizm Endüstrisinin Genel Görünümü**

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

### **1.3. Turizm İşletmelerin Tanımı ve Sınıflandırılması**

Turizm işletmeleri, geçici bir süre için yer değiştirme olayının doğurduğu seyahat ve konaklama ihtiyaçlarının ve buna bağlı diğer ihtiyaçların tatminine yarayan mal ve hizmetlerin üretilmesini ve pazarlanmasını sağlayan ekonomik birimler olarak tanımlanır<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Barutçugil, a.g.e.,s. 62.

Turizm olayının karmaşık yapısı, çok sayıda ve değişik özellikte işletmenin ortaya çıkışının temel sebebini oluşturmaktadır. Değişik ihtiyaçlardan oluşan turizm talebinin karşılanmasında etkili olan işletmelerin sayılarının fazlalığı ve niteliklerinin birbirinden değişik olması nedeniyle sınıflandırma yapmak güçleşmektedir. Bununla beraber, turizm işletmelerinin çeşitli açılardan sınıflandırılması mümkündür<sup>7</sup>:

1. Turizm işletmeleri, turizme doğrudan hizmet eden işletmeler ve dolaylı olarak hizmet eden işletmeler olmak üzere sınıflandırılabilir.
2. Yapılan faaliyetin üretime veya pazarlamaya yönelik olmasına bakılarak, turizm işletmeleri, turizm mal ve hizmetleri üreten ve bunları pazarlayan işletmeler olarak sınıflandırılabilir.
3. Kuruluş amacına bakılarak, kâr amacı taşıyan turizm işletmeleri ve kâr amacı taşımayan turizm işletmeleri şeklinde sınıflandırılabilir.
4. İşletmelerin faaliyet gösterdiği alan dikkate alınarak, ulusal turizm işletmesi ve uluslararası turizm işletmesi sınıflandırması yapılabilir.
5. Turizm işletmelerinin mülkiyeti esas alınarak, özel, kamu ve karma turizm işletmeleri şeklinde bir sınıflandırma yapılabilir.
6. Son bir sınıflandırma da, turistin temel ihtiyaçlarının karşılanması dikkate alınarak, konaklama işletmeleri, yeme-içme işletmeleri, seyahat işletmeleri ve diğer hizmet işletmeleri şeklinde yapılan dörtlü ayırımdır.

Biz çalışmamızda turistin temel ihtiyaçlarının karşılanmasını dikkate alarak yapılan sınıflandırmayı esas alarak turizm işletmelerini inceleyeceğiz.

### **1.3.1. Konaklama İşletmeleri**

Birinci derecedeki turizm işletmeleri arasında ilk sırayı alan ve turistik mal ve hizmetlerin üretimini sağlayan, varlıkları turizm olayına bağlı olarak ortaya çıkan ve şekillenip çeşitlenen işletmelere konaklama işletmeleri denir<sup>8</sup>.

Konaklama sektörü, turistlerin geçici konaklama, yeme-içme, kısmen eğlence ve diğer bazı sosyal ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerin oluşturduğu bir sektördür. Bu sektörden yararlanan turistlerin seyahat nedenleri, seyahat şekilleri, beklentileri, gelir

---

<sup>7</sup> Batman, a.g.e., s. 5.

<sup>8</sup> Kadir Öztaş, **Turizm Ekonomisi Genel Turizm Bilgileri**, (Ankara: Nobel Yayın, 2002), s. 79.

düzeyleri ve zevkleri son derece farklı olduğu için konaklama sektörünü oluşturan işletmeler de çok farklıdır.

Konaklama işletmeleri niteliklerine göre farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Çalışmamızda otel işletmeleriyle ilgili tek bir sınıflandırma üzerinde durulacaktır.

Konaklama işletmeleri 14 Ekim 1993 tarih ve 21728 sayılı (1 Haziran 1996 tarih ve 22653 sayılı değişik) Resmi Gazete’de yer alan Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği’nde aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır<sup>9</sup>:

#### **1.3.1.1. Asli Konaklama İşletmeleri**

**Oteller:** Asıl fonksiyonları müşterilerin geceleme ihtiyaçlarını sağlamak olan, bu hizmetin yanında, yeme-içme, eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyesinde bulundurabilen tesislerdir.

**Moteller:** Yerleşim merkezleri dışında karayolları güzergâhı, mola noktaları veya yakın çevrelerinde inşa edilen, motorlu araçlarıyla yolculuk yapanların konaklama, yeme-içme ve araçlarının park ihtiyaçlarını karşılayan en az 10 odalı konaklama tesisleridir. Uzun süreli konaklama, tatil ve dinlenme tesisleri motel olarak belgelendirilemezler.

İlgili yönetmeliğin 70. Maddesine göre, yapı, tesisat, donatım, mefruşat, dekorasyon ve servis yönlerinden üstün özellikler gösteren, zorunlu olmayan ek hizmetler sağlayan ayrıca lokanta veya kafeteryası bulunan tesisler birinci sınıf motel diğerleri ise ikinci sınıf motel olarak sınıflandırılırlar.

**Tatil Köyleri:** Doğal güzellikler içerisinde veya arkeolojik değerler civarında kurulmuş, rahat bir konaklama yanında çeşitli spor, eğlence ve satış hizmetlerinin de sağlandığı dağınık yerleşme düzenindeki en fazla üç katlı yapılardan oluşan, en az 60 odalı konaklama tesisleridir.

Yönetmeliğin 84. maddesine göre, yerleşme özellikleri, yapı, tesisat, donatım, dekorasyon ve servis yönlerinden üstün özellikler gösteren, ek olarak; eğlence, spor imkânları, alakart servis veren lokanta, hamam, sauna ve çocuk yuvası bulunan tatil köyleri birinci sınıf tatil köyü, diğerleri ise ikinci sınıf tatil köyü olarak sınıflandırılır.

---

<sup>9</sup> Resmi Gazete, **Turizm Yatırımları ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği**, (Sayı:21728), 14 Ekim 1993.

**Pansiyonlar:** Konaklama tesisi olarak planlanıp inşa edilmiş olan, yönetimi basit, müşteriye yeme-içme hizmeti veren veya müşterilerin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkânı olan en az 5 odalı konaklama tesisleridir.

**Kampinger:** Karayolları güzergâhları ve yakın çevrelerinde, kent girişlerinde, deniz, göl, dağ gibi doğal güzelliği olan yerlerde kurulan ve genellikle turistlerin kendi imkânlarıyla geceleme, yeme-içme, dinlenme, eğlence ve spor ihtiyaçlarını karşıladıkları, en az 30 ünitelik tesislerdir.

### **1.3.1.2. Yardımcı Konaklama İşletmeleri**

**Apart Oteller:** Belgeli bir otel veya tatil köyü yatırımı ve/veya işletmesi bütünü içinde yer alan veya bağımsız apartman veya villa tipinde konut olarak inşa ve tefriş edilen, müşterinin kendi yeme ve içme ihtiyacını karşılayabilmesi için gerekli teçhizat ile donatılan, otel olarak işletilen konaklama tesisleridir.

**İkinci Konutlar:** Bağımsız ünitelerde tatil yapmak isteyenlere cevap vermek ve iç turizmi canlandırmak için turizme kazandırılması amaçlanan yazlık evlerdir.

**Oberj (Dağ Evi), Spor ve Avcılık Tesisleri:** Spor ve avcılık turizmine cevap verebilecek en az bir yıldızlı otel niteliklerini taşıyan konaklama tesisleridir.

**Hosteller:** Gençlik turizmine cevap verebilecek en az on odalı konaklama ve yeme-içme hizmeti veren müşterinin kendi yemeklerini bizzat hazırlayabilme imkânı olan konaklama tesisleridir.

**Yüzer Tesisler:** Türk karasularında veya limanlarında turizm amaçlı konaklama ve/veya yeme-içme hizmeti verebilecek nitelikteki, kendiliğinden hareket etme kabiliyetine sahip, geçerli denize elverişlilik belgesi olan veya bir römorkör vasıtasıyla çekilen deniz araçlarıdır. Bu tür araçlara turizm yatırım belgesi verilemez.

**Otokaravanlar:** Asıl fonksiyonları müşterilerin karayollarında seyahat ve geceleme ihtiyaçlarını sağlamak olan, bu hizmetin yanında, yeme-içme için yardımcı ve tamamlayıcı üniteleri de bünyesinde bulunduran en az iki yatak kapasiteli araçlardan oluşan gezici konaklama tesisleridir.

**Kırsal Turizm Tesisleri:** Bakanlıkça sınırları ve mevkiei tespit edilen ve geliştirilmeleri planlanan yaylalarda müstakil veya toplu olarak hizmet verecek tesislerdir.

### 1.3.2. Seyahat İşletmeleri

Turizmin ayrılmaz bir parçası olan seyahat işletmelerinin sayıları ve nitelikleri, turizm olayının genişliğini etkileyen temel faktörlerdir. Bu gruba giren işletmeler<sup>10</sup>:

1. Ulaştırma ve konaklama hizmetlerinin pazarlanmasına aracılık eden ve çeşitli turizm hizmetlerini bir araya getirerek yeni bir ürünü tasarlayan ve bunu satışa sunan perakendeci ve toptancı seyahat işletmeleri,
2. Turistlerin bir yerden diğerine taşınmasını gerçekleştiren kara, hava, deniz ve demiryolları işletmeleri olmak üzere iki ana gruba ayrılabilirler. İlk gruba giren işletmeler, turistik mal ve hizmet üreten kuruluşlar ile nihai alıcılar (turistler) arasındaki ilişkinin kurulmasında rol oynarlar.

Toptancı seyahat işletmeleri veya diğer bir ifadeyle tur operatörleri, talep ortaya çıkmadan önce ulaşım, konaklama ve varış yerlerindeki diğer hizmetleri bir araya getirerek tur düzenleyen bir dağıtım aracıdır<sup>11</sup>.

Perakendeci seyahat işletmeleri ya da diğer deyişle seyahat acentaları ise, turizm endüstrisinin tüm faaliyetlerini programlar halinde tüketiciye sunan, toptancı ile son tüketici arasındaki kuruluşlardır<sup>12</sup>. Başka bir deyişle, seyahat acentası, ticari bir amaçla kurulmuş, kişilerin turistik ihtiyaçlarının ve yer deyiştirmelerinin sağlanmasında aracılık yapan perakendeci seyahat işletmeleridir<sup>13</sup>.

Seyahat acentaları ve tur operatörlerinin turizm dağıtım sistemi içindeki konumu Şekil 1.2’de gösterilmiştir.

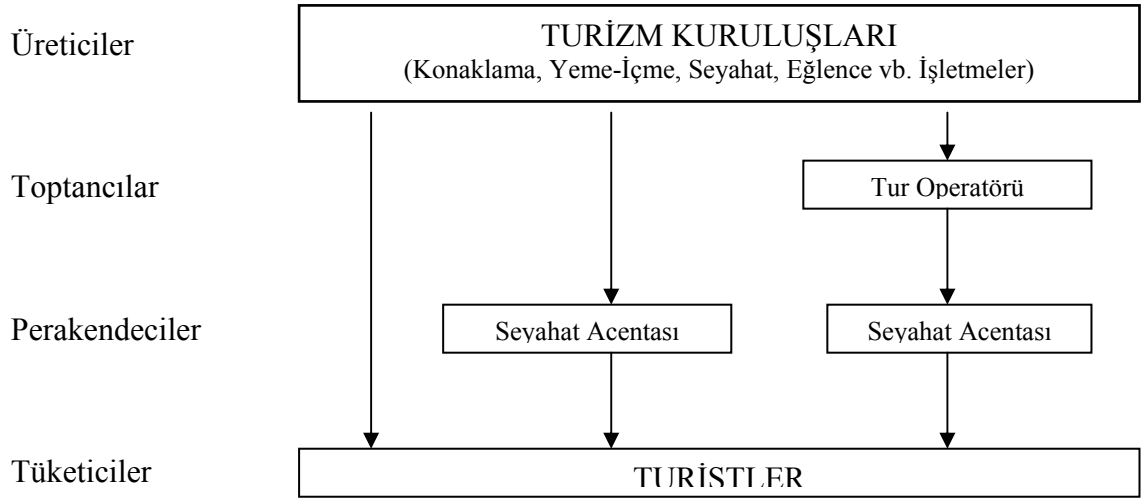
---

<sup>10</sup> Batman, a.g.e., s. 6.

<sup>11</sup> Doğan Tuncer, **Turizmde Dağıtım Sistemi ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi**,(Ankara:Hacettepe Üniversitesi Yayını, 1986), s.16.

<sup>12</sup> Saime Oral, **Türk Turizm Pazarlamasında Dağıtım-Fiyat Politikaları ve Turist Profili Analizi**, (İzmir: İstiklal Matbaası, 1988), s.46.

<sup>13</sup> Necdet Hacıoğlu, **Seyahat Acentacılığı ve Tur Operatörlüğü**, (Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayını, 1989), s.26.



**Şekil 1.2. Turizmde Dağıtım Sistemi**

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

Sonuçta bu işletmelerin genel amacı, bireysel turistik malların ve hizmetlerin bir araya getirilmesi ile bir turizm ürünü oluşturmaktır<sup>14</sup>.

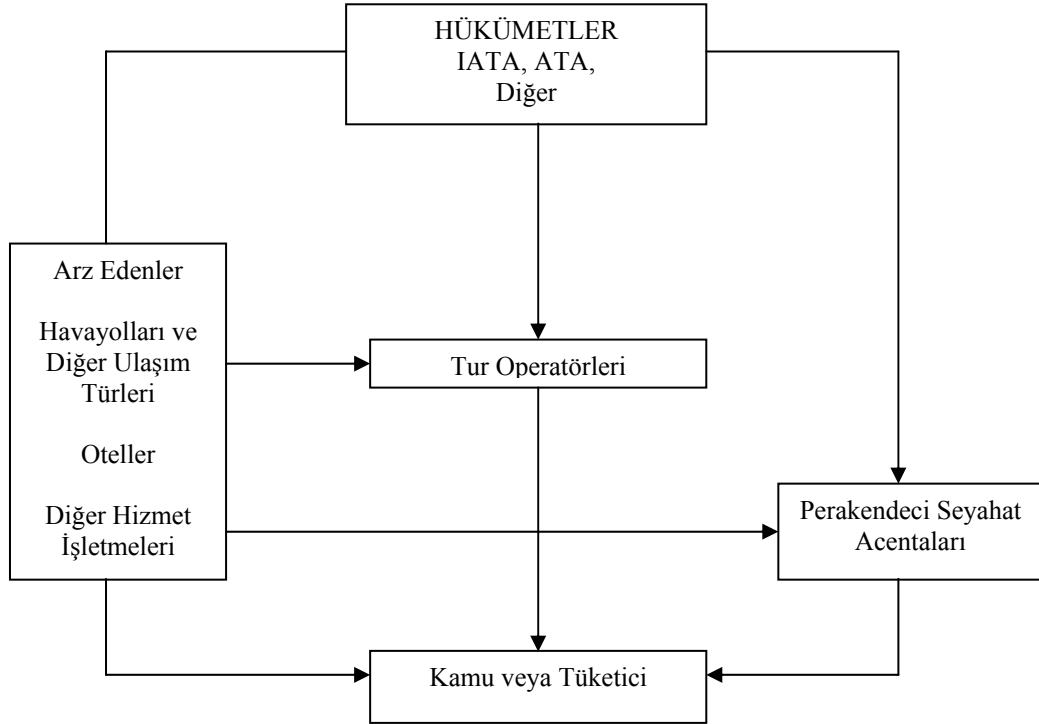
Ülkemizdeki seyahat acentalarının kuruluş ve işleyişi, “1618 Sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu”na göre düzenlenmektedir. Buna göre, seyahat acentaları, gördükleri hizmetler itibariyle, üç grupta toplanmaktadır<sup>15</sup>:

1. (A) Grubu Seyahat Acentaları: Kâr amacıyla, turistlere ulaştırma, konaklama, gezi, spor ve eğlence imkânları sağlayan, onlara turizmle ilgili bilgiler veren, bu konuya ilişkin tüm hizmetleri gören ve turizm ekonomisine ve genellikle ödemeler dengesine katkıda bulunan ticari kuruluşlardır.
2. (B) Grubu Seyahat Acentaları: Uluslararası kara, hava ve deniz ulaştırma araçları ile (A) Grubu Seyahat Acentaları’nın düzenleyecekleri turların biletlerini satan kuruluşlardır.
3. (C) Grubu Seyahat Acentaları: Yalnız Türk vatandaşları için yurtiçi turlar düzenleyen kuruluşlardır.

<sup>14</sup> Tunca Toskay, **Turizm Olayına Genel Yaklaşım**, (İstanbul: Der Yayınları, 1989), s. 262.

<sup>15</sup> Toskay, a.g.e., s. 262.

Seyahat işletmeleri içinde ele alınan ulaştırma işletmeleri, kullanılan ulaştırma aracının niteliği açısından dört ana gruba ayrılabilir. Bu işletmelerin bir kısmı, doğrudan turizme bağlı olarak kurulmamakla birlikte, turizmin gelişmesi sonucu turizme yönelmekte ve hizmetlerinin büyük bir kısmını bu alana vermektedir. Şekil 1.3’de seyahat endüstrisinin genel yapısı verilmiştir.



**Şekil 1.3. Seyahat Endüstrisinin Genel Yapısı**

Kaynak: Mc Intosh ve Goeldner, s.102.

### **1.3.3.Yeme-İçme İşletmeleri**

Turizm endüstrisinin önemli bir kesimini de yeme-içme işletmeleri oluşturmaktadır. Bu işletmeler, çalışma biçimleri, yönetim zorlukları ve kolaylıkları bakımından farklı özelliklere sahiptirler.

Ticari amaçla kurulmuş, yiyecek hizmeti sunan bu işletmeler zaman içerisinde sürekli değişkenlik göstermesine rağmen iki kategori içinde değerlendirilebilir. Birincisi “tam hizmet sunan restoranlar” (full service restaurants) olup; bunlar, geniş menü çeşidine sahip, yiyeceklerin çoğu önceden hazırlanmış ve servise önem verilen işletmelerdir. İkinci kategoride yer alan işletmeler, bu restoranların tersi kabul edilebilecek “özellikli restoranlar” (speciality restaurants) başlığı altında toplanabilir.

Bunlar, genellikle sınırlı bir menüye sahip ve daha çok self-servis özellikleri taşımaktadır. Özellikle restoran kategorisi içine, çabuk yiyecek (fast food) sunan, hamburger vs. gibi salonlar, aile lokantaları ve ızgara salonları girmektedir.

Restoranlar “hitap ettikleri piyasa”ya göre de sınıflandırılabilir: sadece akşam yemeği sunan, daha çok eğlence ve değişiklik sunmaya yönelik piyasalardır. Bu piyasaya hitap eden işletmeler yüksek kaliteye sahip ve değişik atmosfer sunan lüks restoranlardır. Bunun karşıtı olarak, sadece yiyecek sunma amacı taşıyan piyasadır ki, daha çok özellikli restoranlar, bu piyasaya hitap ederler. Diğer taraftan, çeşitli amaçlarla kurulmuş işletmelerin alt üniteleri olarak faaliyet gösteren yemek salonları veya restoranlar vardır. Genelde bunlar yeme-içme amacına yönelik olmakla beraber, büyük otellere bağlı olan lüks restoranlar “akşam salonu” niteliğinde, eğlenceye yönelik, değişik bir atmosfer sunan özelliklere sahiptirler<sup>16</sup>.

#### **1.3.4. Rekreasyon İşletmeleri**

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

Rekreasyon işletmelerinin sunduğu faaliyetler; doğal, sportif, kültürel ve eğlenceye yönelik verilerin karışımından oluşmaktadır.

**1. Doğal Veriler:** Ulusal parklar, hayvanat bahçeleri

**2. Sportif Veriler:** Kayak, atlı spor, golf, tenis, paraşüt, bilardo, futbol v.b.,

**3. Kültürel Veriler:** Tiyatro, konserler, müze, sinema, galeriler, folklor, festival ve fuarlar,

**4. Eğlenceye Yönelik Veriler:** Casinolar, diskotekler, barlar ve kulüplerdir.

#### **1.3.5. Diğer Turizm İşletmeleri**

İnsanların turizm olayına katılmaları ile ortaya çıkan konaklama, yeme-içme ve seyahat ihtiyaçlarını doğrudan karşılayan işletmelerin yanı sıra, turizmle ilgili çeşitli faaliyetleri yürüten, özel turizm mal ve hizmetlerini üreten ve varlıkları kısmen veya tamamen turizme bağlı bulunan bir dizi işletme daha bulunmaktadır. Bunlar, dört ana grupta toplanmaktadır.

---

<sup>16</sup> Ömer L. Met, **Ağırlama ve Hizmet Endüstrisinde Yönetim ve Yöneticilik**, (Balıkesir: 1986), s.28.

1. Turizmle İlgili Çeşitli Ürünleri Üreten İşletmeler: Seyahat ve tatil özel giysileri, hatıra ve hediyelik eşya vb. üreten işletmelerdir.
2. Turizme Bağımlı Ticari İşletmeler: Havaalanları, liman ve istasyonlarda ve tatil beldelerinde çeşitli tüketim mallarını satan perakendeci işletmelerdir.
3. Turizmle İlgili Özel Hizmetleri Üreten İşletmeler: Çevirmenlik ve rehberlik hizmetleri, animasyon hizmetleri ve döviz büroları gibi işletmelerdir.
4. Turizm Tanıtma ve Reklamcılık İşletmeleri: Tanıtma ve reklamcılık hizmeti veren işletmelerdir.

Bu bölümde turizm endüstrisinin temel yapısı ve turizm işletmeleri ile ilgili bilgiler verilmiştir. Çalışmamızın konusu konaklama sektörünü oluşturan işletmeler arasında en önemli yere sahip işletmeler olan otel işletmeleri ile ilgili olduğundan ikinci bölümde bu işletmeler üzerinde durulacaktır.

## İkinci Bölüm

### OTEL İŞLETMELERİ

#### 2.1. Otel İşletmelerinin Tanımı

Otel işletmeleri, konaklama işletmeleri içerisinde en yaygın ve en eski olanıdır. Sektörün özelliğinden kaynaklanan hızlı değişim içinde olmasından dolayı otellerle ilgili farklı tanımlar bulunmaktadır. Bu tanımların bazıları şöyledir:

Otel, işletme tarafından özel bir sözleşmeye ihtiyaç duymaksızın kendisine sunulacak hizmete karşı, belirlenen bir fiyatı ödemeye istekli ve arzulu olan insanlara konaklama ve yiyecek-içeceklerin sağlandığı yerlerdir<sup>17</sup>.

Diğer bir tanıma göre otel, "Geçici bir süre için yer değiştirme ve konaklama amacıyla belirli standartlarda düzenlenmiş tesislerdir"<sup>18</sup>.

Hasan Olalı ise oteli, "Yapısı, teknik donanımı, konforu ve bakım koşulları gibi maddi; sosyal değeri, personelin hizmet kalitesi gibi moral elemanlarıyla uygar bir insanı 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"<sup>19</sup> şeklinde tanımlamıştır.

Bu genel açıklamaların ışığında otel işletmelerini şu şekilde tanımlayabiliriz: İnsanların değişik nedenlerle yapmış oldukları yer değiştirme olayı sonucu, öncelikle konaklama, daha sonra yeme-içme ihtiyaçlarını ve buna bağlı olarak diğer ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla mal ve hizmet üreten, aynı zamanda insanların psikolojik tatmin duygularına hitap ederek sunan ticari nitelikli işletmelerdir.

#### 2.2. Otel İşletmelerinin Özellikleri

Otel işletmeleri, gelen konukların konaklama, yeme ve içme ihtiyaçları ile diğer ihtiyaçlarını karşılayan ekonomik ve sosyal işletmelerdir. Bu bakımdan, diğer ticari ve sanayi işletmelerinden ayrı şu özellikleri taşımaktadır<sup>20</sup>.

**1. Otel İşletmeleri Zaman Duyarlıdır:** Otel işletmelerinde konuklara sunulan hizmetler ve imkanlar, talebe bağlı olarak ortaya çıkar. Diğer bir ifade ile,

---

<sup>17</sup>S. Medlik, **Profile of Hotel and Catering Industry**, (London: Heineman, 1972), s.71.

<sup>18</sup>S. İsmet Barutçugil, **Turizm İşletmeciliği**, Bursa, 1984, s.38.

<sup>19</sup>Hasan Olalı, **Otel İşletmeciliği ve Yönetimi**, (İ.İ.B.F. Yayınları, No.64-34, 1973), s.25.

<sup>20</sup>Burhan Şener, **Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon**, (Ankara: Gazi Kitabevi, 1997), s.15.

talebi bulunmayan yiyeceklerin daha önceden hazırlanarak, talep olduğunda satılması söz konusu değildir. Aynı şekilde, otelde bir oda günlük olarak satışa sunulur. Yani, odanın her defasında satışa sunulduğu zaman süresi bir gün yani 24 saattir. Otel odası satılmadığı takdirde, o günkü satışı başka bir güne aktarmak mümkün değildir. Başka bir ifadeyle, sunulan ürünler ve hizmetler zamana karşı duyarlıdır ve stoklanması da mümkün olamamaktadır.

**2. Otel İşletmeciliği Emek - Yoğun İşletmelerdir:** Otel işletmeleri fonksiyonlarını yerine getirirken büyük ölçüde insan gücüne ihtiyaç duyarlar. Bu işletmeler, ücret karşılığında mal ve hizmet sunmalarını yanında, kültürel ve sanatsal olaylara da geniş ölçüde yer vermek durumundadırlar. Bir otelin büyüklüğü, odaların tefrişi yiyecek ve içecek imkanlarının çokluğunun yanısıra; konunun otele karşı tutumunu gösteren en önemli unsur, kendisine verilen hizmettir. Otelciliğin esası insana dayanır. Günümüzde bir çok sektör insan unsurunu mümkün olduğu kadar minimize etme çabaları içindedir. Yalnız işleyişin daha hızlı ve verimli olabilmesi açısından, muhasebe ve rezervasyon işlemlerinde bilgisayardan yararlanılmaktadır. Otel işletmelerinde ise, otomasyonun kullanılabileceği alanlar çok sınırlıdır. Çünkü, şahsi hizmetler ne makineleştirilebilir ne de otomatikleştirilebilir. Dolayısıyla ana unsur insan gücüdür. Odaların temizlenmesi, yatakların düzenlenmesi, restoranların servise hazır hale getirilmesi, oda servislerin yapılması konukların karşılanması, odalarına çıkarılması ve uğurlanması gibi hizmetler bizzat insanlar tarafından ve psikolojik tatminler de dikkate alınarak gerçekleştirilir. Bu nedenle, otel işletmeleri emek yoğun işletmelerdir.

**3. Otel İşletmeciliği Dinamiktir:** Otel işletmeciliği; sağlıklı ve modern yaşam felsefesini benimseyen, teknolojiyle ve otelcilik anlayışıyla devamlı olarak değişiklik gösteren bir endüstridir. Bu bakımdan otel işletmeleri, gelen konuklara teknik donanımıyla ve hizmet sunumuyla asgari konforu sağlayabilmelidir. Konuk sürekli olarak kaldığı otelden yeni hizmetler bekler. Otelcilik hizmetlerinin kalitesi, kullanılan ileri teknolojiye ve işletmenin bıraktığı subjektif izlenimlere bağlıdır.

**4. Otel İşletmeleri Günü 24 Saati Faaliyet Gösteren İşletmelerdir:** Konukların değişik zaman süreci içerisinde yapmış oldukları seyahatlerde, iş gezilerinde veya başka nedenlerle otelde konaklarken, otel çalışanları görevlerini en iyi şekilde yapmak durumundadır. Bunu yaparken de, işletmenin teknolojik sosyal ve psikolojik koşulları itibarıyla ihtiyaçların karşılanması ve hizmetin sunulması gerekir.

Diğer bir ifadeyle konuğa evindeki gibi rahat ve huzurlu bir ortam hazırlanmalıdır ki, konuk otelden memnun ve mutlu bir şekilde ayrılabilin. Bunun için de, otel işletmelerinde iyi bir işgücü planlanmasının yapılması gereklidir.

**5. Otel İşletmelerinde Sunulan Hizmetler Bölümler ve Personel Arasında Yakın İşbirliği ve Karşılıklı Yardımlaşmayı Gerektirir:** Otel işletmeleri, birbiriyle çok yakın ilişkiler içinde bulunan birden çok bölümden oluşan ticari ve sosyal işletmelerdir. Bu yönüyle bakıldığında, işletmede çalışan işgörenler arasında sıkı bir işbirliği zorunludur. Herhangi bir işgörenin olumsuz davranışı nedeniyle, konuk üzerinde gözlenen memnuniyetsizlik otelde sunulan bütün hizmetleri kötü bir şekilde etkiler. Örneğin; resepsiyon memuru odayı satar, yemek ve eğlence için otelin restoranına ve gece kulübünü tavsiye eder. Ancak, bu bölümlerin temizliği, düzeni, yemekleri ve servisi konusunda resepsiyon memurunun kontrol hakkı bulunmamaktadır. Fakat, konuk şikayetlerini ve önerilerini resepsiyon memuruna bildirir. Bu bakımdan, değişik bölümlerde görev yapan işgörenler arasında, verimliliği arttırmak ve işleyişi optimal düzeyde tutmak üst düzey yardımlaşmayı ve koordinasyonu gerektirir.

**6. Otel İşletmelerinde Sermayenin Büyük Bir Kısımı Sabit Değerlere Bağlanmıştır:** Otel işletmelerinin kurulması ve işletilebilir duruma getirilebilmesi için büyük miktarlarda sermayeye ihtiyaç vardır. Sermayenin önemli bir bölümünün işletme faaliyete geçmeden önce sabit değerlere bağlanmasını gerektirir. İşletme belgeli bir otel işletmesinin varlıklarının dağılımı şu şekildedir.

Duran Varlıklar:%85-90

Dönen Varlıklar:%10-15

Otellerde sermayenin büyük bir kısmının sabit değerlere bağlanması, işletmede amortisman giderlerini artırır ve likidite imkanlarını azaltır. Bu durum ise, işletmenin ödemelerinde sorunlar çıkmasına neden olabilir.

**7. Otel İşletmelerinde Satışlar Genellikle Peşin ya da Kredi Kartı ile Yapılmaktadır:** Otel işletmelerinde satışlar genel olarak peşin yapılmakla birlikte, sunulan hizmetin bedelinin ödenmesinde kredi kartı sistemi de yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Özellikle uluslararası kredi kartlarının, zincir otel işletmelerinde ve işletme belgeli büyük otel işletmelerinde kullanılması konukların para kaybetme, çaldırma ve fazla para taşıma sakıncalarını ortadan kaldırır. Diğer taraftan bu ödeme

şekli, otel işletmelerinin iş kapasitelerinin artmasına, hatalı ve sahte çeklerden dolayı mağdur olmamaya ve ayrıca ücretsiz reklamlarının yapılmasına da imkan sağlamaktadır.

**8. Otel İşletmelerinde Konuklar Kendilerine Sunulan Hizmeti, Servis Ücreti ile Birlikte Öder:** Otel işletmelerinde, otel yönetimi tarafından servis ücreti veya başka isimler adı altında konukların hesap fişlerine “yüzde”olarak eklenerek veya ayrı şekillerde alınan paralarla kendi isteği ile konukları tarafından işletmeye bırakılan veyahut da otel yönetiminin kontrolü altında bir araya toplanan paraları, otel yönetimi işletmede çalışan tüm işgörenlere eksiksiz olarak dağıtır.

Servis ücretinin (yüzdelerin) dağıtımında, işletmede tüm servislerden elde edilen gelirler(yüzdeler) toplamı ile çalışanların fiilen yaptıkları işler esas olarak alınır. İşletmede çalışan her personel, toplanan gelirlerden, fiilen çalıştığı gün sayısına ve elde ettiği puana göre yararlanır.

İşgörenlerin yaptığı işler, puan cetvelinde birden çok gruba giriyorsa sadece puanı en yüksek olan iş esas alınır.

### **2.3. Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması**

Otel işletmelerinin sınıflandırılması konusunda değişik görüşler ve buna bağlı olarak değişik yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu nedenle, her ülke kendi otel işletmelerinin özelliklerini dikkate alarak ayrı bir sınıflandırmaya gitmiştir.

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

Bu çalışmada, ülkemiz şartları ve çalışma konusu dikkate alınarak otelleri şu şekilde sınıflandırabiliriz.

#### **2.3.1. Büyüklüklerine Göre Otel İşletmeleri**

Bir otel işletmesinin büyüklüğünü belirlemeye imkan veren kriterler şunlardır<sup>21</sup>

1. Otel işletmesine yatırılan sermayenin büyüklüğü,
2. Oda sayısı,

---

<sup>21</sup> Olalı ve Korzay, a.g.e., s.56.

3. Otel bünyesinde bulunan, seyahat acentalarına ve kuaför salonu veya satış mağazası vb. olarak kiraya verilen kısımların hacmi,

4. İşletmede istihdam edilen işçi sayısı veya belirli bir süre içerisinde otel personeline ödenen ücretlerin toplam miktarı,

5. Sosyal ve kültürel çalışmalara ayrılan kısımlarla, konferans, ziyafet salonlarının tüm alanları.

Ayrıca, otel işletmelerinin büyüklüklerini tespit etmede oda sayısı, oda başına düşen personel sayısı ve o ülkede konu ile ilgili olarak çıkan mevzuat hükümleri de dikkate alınmaktadır. Bu yaklaşım çerçevesinde, kabul edilen hususları şöyle açıklayabiliriz\*.

**1. Küçük Oteller:** 10-20 odaya sahip, sunulan hizmetlerin genel olarak 1-5 kişi tarafından görüldüğü otellerdir.

**2. Orta Büyüklükte Oteller:** 50-100 odaya sahip, sunulan hizmetlerin genel olarak 25-50 işgören tarafından görüldüğü otellerdir.

**3. Büyük Oteller:** En az 200 odalı, yerleşim durumu, donatımı, dekorasyonu ve hizmet standardı olarak üstün özelliklere sahip bulunan ve oda sayısına paralel olarak “1,1 oranı” doğrultusunda işgörenin hizmet sunduğu otellerdir.

### **2.3.2. Faaliyet Sürelerine Göre Otel İşletmeleri**

Otel işletmelerini faaliyet sürelerine, devamlı oteller ve mevsimli oteller olmak üzere ikiye ayırabiliriz.

**1. Devamlı Oteller:** Devamlı oteller, faaliyetlerini yılboyunca sürdüren otellerdir. Şehir otelleri ile hava şartlarının ve iş koşullarının bütün yıl boyunca faaliyet sürdürmesine imkan bulan diğer otelleri de bu gruba dahil edebiliriz.

**2. Mevsimlik Oteller:** Bu oteller yılın belli mevsimlerinde faaliyet gösteren, diğer zamanlarda kapalı bulunan otellerdir. Bu oteller ülkeden ülkeye ve bölgeden bölgeye değişiklikler gösterir.

### **2.3.3. Sahiplik Açısından Otel İşletmeleri**

Sahiplik açısından otel işletmelerini üç grupta toplayabiliriz.

---

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

**1. Özel Mülkiyete Ait Oteller:** Sermayesinin tamamı özel kişilere ait olan otellerdir.

**2. Karma Mülkiyetli Oteller:** Sermayesinin bir kısmın özel sektörece, bir kısmının da kamu kurumlarınca karşılanan otellerdir.

**3. Kamu Kuruluşlarına Ait Oteller:** Sermayesinin tamamı kamu kuruluşlarına ait olan otel işletmeleridir.

#### **2.3.4. Karşıladıkları Konaklama İhtiyacının Türü Bakımından Otel İşletmeleri**

Otel işletmelerine bu açıdan bakıldığında dört gruba ayırabiliriz.

**1. Şehir Otelleri:** Bu oteller şehir merkezlerinde bulunan ve genellikle iş adamları ile, bölgeye gelen yerli ve yabancı konukların işlerini takip etmek amacıyla kısa süreli konakladıkları işletmelerdir.

**2. Kıyı Otelleri:** Kıyı otelleri, dinlenmek, eğlenmek, denize girmek, kumdan ve güneşten faydalanmak ve doğa ile iç içe olmak amacıyla uzun süreli tatil geçirmek isteyenlerin konakladıkları işletmelerdir.

**3. Dağ Otelleri:** Kayak ve dağcılık sporları yapmak, dinlenmek ve doğa ile baş başa kalarak tatil geçirmek isteyenlerin konakladıkları işletmelerdir.

**4. Kaplıca Otelleri:** Kaplıca ve şifalı sulardan yararlanmak ve tedavi olmak amacıyla gelen konukların kaldıkları otel işletmeleridir.

#### **2.3.5. Ulaştırma Araçları ile Olan Bağlantılarına Göre Otel İşletmeleri**

Ulaştırma araçları ile olan bağlantılarına göre otel işletmeleri şu şekilde sınıflandırılabilir.

**1. Havaalanı Otelleri:** Büyük uluslararası havaalanları yakınında kurulan otel işletmeleridir.

**2. İstasyon Otelleri:** Genellikle büyük şehirlerin otobüs terminallerinin ve istasyonlarının civarında kurulan otel işletmeleridir.

**3. Liman Otelleri:** Büyük liman şehirlerinde kurulan ve pek yaygın olmayan otel işletmeleridir.

**4. Karayolları Kavşak Noktalarındaki Oteller:** Büyük karayollarının kavşak noktalarında kurulan ve ülkemizde de son yıllarda yaygınlaşan otel işletmeleridir.

### 2.3.6. Türkiye’de Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması

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

Turizm Yatırım ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmeliği’nin 60. maddesinde otel işletmesini tanımlamış ve 61. maddesinde şu şekilde bir sınıflandırma yapmıştır.

#### 1. Bir Yıldızlı Oteller: Bu otellerin özellikleri şöyledir:

- i. En az 10 oda kapasiteli,
- ii. Girişte rüzgarlık, otel kapasitesine uygun iyi düzenlenmiş resepsiyon, bekleme yerini kapsayan lobi, telefon kabini ve vestiyerden oluşan bir kabul holü düzenlenir. Sadece yaz sezonu boyunca açık tutulan tesislerde rüzgarlık ve vestiyer şartı aranmaz.
- iii. Yönetim odası,
- iv. Müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat merdiveni üçten fazla ise, otel kapasitesi ile orantılı müşteri asansörü,
- v. Kent içinde oda sayısının %30’u, kent dışında %50’si oranında oturma imkanı veren rahat, iyi tefriş edilmiş oturma salonu düzenlenir. Yazlık tesislerde oturma salonunun bir kısmı açık olabilir.
- vi. Kahvaltı ofisi ve kahvaltı salonu; kahvaltı ofisi ile bağlantılı yeterli büyüklükteki oturma salonu veya varsa lokanta bu amaçla kullanılabilir. Yazlık tesislerde bir kısmı açık olabilir.
- vii. Lokanta yok ise büfe hizmeti,
- viii. Emanet kasası, PTT ve telefon hizmetleri ile ilk yardım dolabı.

**2. İki Yıldızlı Oteller:** Bir yıldızlı oteller için aranan şartlarla birlikte, aşağıdaki nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- i. En az 20 oda,
- ii. Odalarda telefon hizmeti,
- iii. İçki servisi verebilen büfe.

**3. Üç Yıldızlı Oteller:** İki yıldızlı oteller için aranılan şartlarla birlikte aşağıdaki nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- i. En az 50 oda,
- ii. En az iki adet yönetim odası,
- iii. Oturma salonunda veya bağımsız bölümlerde bar düzenlemesi,
- iv. Müşterilerin inip çıkacağı merdiven sayısı ikiden fazla ise, otelin kapasitesi ile orantılı müşteri asansörü,
- v. Genel mahallerde ve iklim şartlarına göre odalarda klima tesisatı,
- vi. Yatak odaları döşemelerini tamamen kaplayan nitelikli malzeme (halı, seramik vb.)
- vii. Alakart ve tabldot servisi olan lokanta,
- viii. Yatak odalarında müzik yayını (yatak odalarının tümünde TV olması halinde aranmaz),
- ix. Kişi başına 1,5 metrekare olmak üzere en az 50 kişilik çok maksatlı salon,
- x. Yatak katlarında kat ofisi.

**4. Dört Yıldızlı Oteller:** Üç yıldızlı oteller için aranan şartlarla birlikte aşağıdaki nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- i. En az 100 oda,
- ii. Otel kapasitesine uygun servis girişi, servis asansörü veya merdiveni ile bağlantılı bagaj odası, telefon kabinleri yerlerinden oluşan kabul holü,
- iii. Müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat merdiveni birden fazla ise, otelin kapasitesi ile orantılı olarak müşteri asansörleri, ayrıca servis merdiveni ve servis asansörleri,
- iv. Lokanta (birinci sınıf olarak düzenlenir),
- v. Çamaşır yıkama, ütöleme ve kuru temizleme hizmeti,
- vi. Yemek salonu, bar, resepsiyon holü gibi genel mahallerde zeminde nitelikli malzeme ile tam kaplama,
- vii. Sayfiye otellerinde spor tesisleri,
- viii. 05.00-24.00 saatleri arasında oda servisi,
- ix. Tüm hacimlerde klima tesisatı,

- x. İlk yardım gereçleri odası,
- xi. Banyolarda saç kurutma makinesi,
- xii. Bay be bayan kuaförü,
- xiii. Turizm amaçlı küçük satış yerleri,
- xiv. Odalarda TV ve minibar,
- xv. Kişi başına 1,5 metre kare düşecek şekilde en az 50 kişilik toplantı salonu ve fuayesi.

**5. Beş Yıldızlı Oteller:** Turizm Yatırımları ve İşletme Nitelikleri Yönetmeliği'nin 01/06/1996 tarih ve 22653 Sayılı Yönetmeliği ile Değişik 21.Maddesi Beş yıldızlı otelleri; yerleşme durumu, yapı tesisat, donatım, dekorasyon ve hizmet standardı olarak üstün özellikler gösteren en az 200 odalı, dört yıldızlı oteller için ön görülen nitelikler ve özelliklere ek olarak aşağıdaki nitelikleri de taşıyan tesislerdir:

- i. Odalar standartlara uygun tefrişli ve banyo hariç 20 metrekarenin üzerinde olmalıdır,
- ii. İki adet çok amaçlı salon,
- iii. Kişi başına 1,5 metrekare alan düşen en az 100 kişilik toplantı salonu; salon ile bağlantılı en az üç çalışma odası, sekreter, simültane tercüme hizmetleri ve fuaye,
- iv. Uydu veya video yayınları imkanı,
- v. Oda kapasitesinin en az %10'u kadar park yeri imkanı olan garaj; sayfiye otellerinde üstü kapalı otopark varsa garaj şartı aranmaz.
- vi. Kapalı ve ısıtmalı en az 80 metrekare büyüklükte yüzme havuzu,
- vii. Gece kulübü veya diskotek,
- viii. 24 saat oda servisi,
- ix. Postane hizmeti veren bir salon,
- x. En az 40 metrekare büyüklükte aletli jimnastik salonu, sauna, Türk hamamı, masaj odası, squash salonu veya benzeri imkanlar sağlayan ünitelerden en az dört adedi,

- xi. Türk yemeklerinden oluşan bir menünün de sunulduğu birinci sınıf lokantaya ilaveten, en az bir lokanta,
- xii. Bar hizmetinin verildiği bir salon,
- xiii. Çamaşır yıkama, ütöleme ve terzi ünitesi ile kuru temizleme mahalli,
- xiv. Sürekli 24 saat doktor, hemşire hizmeti sağlayan ilk yardım odası.

#### **2.4. Otel İşletmelerinin Organizasyonu**

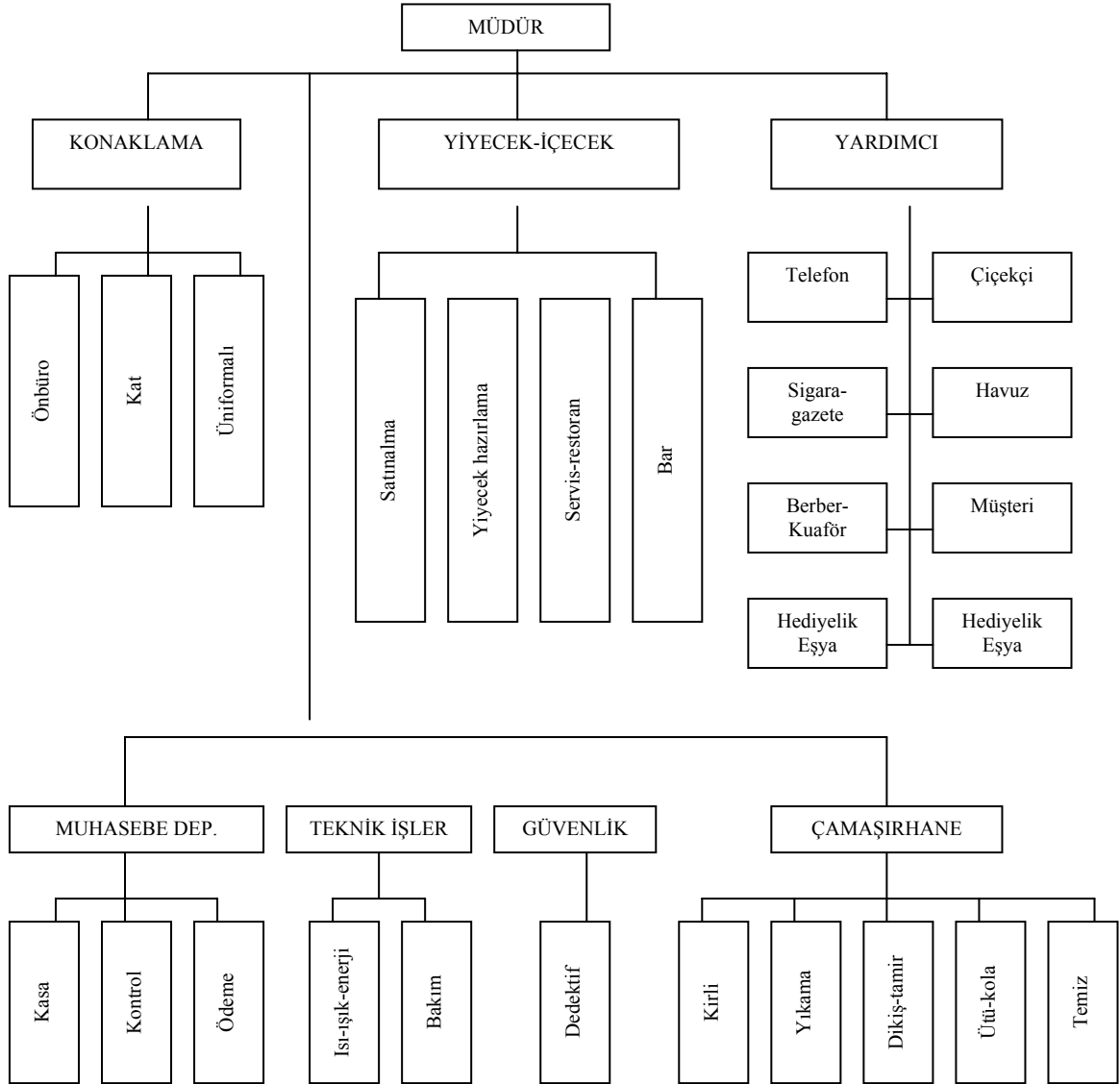
Turizmde 1950'lerden sonra sağlanan gelişmeler ve bunun sonucunda konaklama endüstrisinin hızlı gelişimi, bu endüstrinin bir birimi olan otel işletmeciliğine verilen önemi arttırmıştır. Bugün artık otel işletmeleri bir çok hizmeti bünyesinde bulunduran, bir yandan müşterilerinin her türlü ihtiyacını karşılamaya yönelik yapılanmaya özen gösterirken, bir yandan bu hizmetlerin gerek müşteri memnuniyeti, gerekse işletmenin yönetim işlevini en verimli bir şekilde yerine getirmesi bakımından bir organizasyon düzeni oluşturmak zorundadırlar.

Organizasyon, işletmelerde mevcut gücün en etkin, sistemli, olumlu ve koordine bir biçimde kullanılabilmesi için, işletmedeki bireylerin veya grupların görevlerini en iyi şekilde yapmak üzere düzenlenmesi ve gereken olanaklarla donatılması şeklinde tanımlanmaktadır<sup>22</sup>.

“Otel işletmelerinde organizasyonu yapıları farklılık göstermekle birlikte, ülkemiz otelleri için ortak olabilecek ve yabancı yayın ve araştırmacılarca da benimsenmiş bir organizasyon şeması Şekil 2.1’de yer almaktadır.

---

<sup>22</sup> Ertuğrul Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi**, (Ankara: Tutibay Yayınları, 1995),s.16.



**Şekil 2.1. Otel İşletmelerinin Organizasyonu**

Kaynak: Çetiner, a.g.e.,s.16.

Organizasyon yapılarındaki farklılıklar, organizasyon şemalarını belli ölçüde değiştirseler de, organizasyon yapılarının genel olarak aşağıdaki ayırıma göre şekillendiğini görmekteyiz.

- Faaliyet bölümleri,
- Hizmet bölümleri.

Bu ayırımdan sonra, organizasyonun oluşturulması için her bir departmanın görev ve yetkileri tanımlanmalıdır. Genel olarak bu tanımlama, işletmelerde

“organizasyon el kitapları” ile ayrıntılı bir şekilde yapılmaktadır. Daha sonraki aşamada ise, iş akışı ile ilgili yöntem belirlenmesi, örneğin, işletme faaliyetlerinin planlanması ve etkin bir bilgi sistemi ile denetiminin sağlanması için muhasebe kayıt ve bilgi sistemlerinin oluşturulması gerekir.

Bu aşamada, otel işletmelerinin bünyesini oluşturan departmanları yukarıdaki ayırıma göre kısaca açıklamak yerinde olacaktır.

#### **2.4.1. Faaliyet Bölümleri**

Faaliyet bölümleri otelin kazanç sağlayıcı hizmetlerinin sunulduğu bölümlerdir.

**1. Ön Büro Bölümü:** Otel işletmelerinde ön büro, konukların daha işletmeye gelmeden önce rezervasyon yaptırma aşamasında iken ilişki içinde bulundukları ve kaldıkları süre içinde bekledikleri hizmetlerin sunulmasında önemli rol oynayan bölümdür. Ön büro bölümün işlevi, konuk otele gelmeden arka ofiste görev yapan rezervasyon memurları ile sağlanan iletişimle başlar ve otel hakkında oluşan bu olumlu imajla birlikte sunulan hizmetlerle sürdürülür.

Ön büro bölümü alt ünitelerden oluşmaktadır. Bu bölümü oluşturan alt üniteler şu şekilde sıralanabilir:

**Rezervasyon:** Ön büronun arka ofisinde yer alan bu ünite rezervasyon memurları, rezervasyonlarını doğru ve itinalı bir şekilde karşılamak, teyid etmek ve bu konularla ilgili diğer işlemleri de yapmaktadırlar.

**Resepsiyon:** Resepsiyon bankosunun arka kısmında otele gelen konukları karşılayan ve müşterilerin konakladıkları sürece her konuda kontak kurdukları kısımdır. Resepsiyon memurları konukları karşılar, kayıtlarını alır, kalış süresince her türlü sorunlarını çözmede hizmet sunar.

**Ön Kasa:** Resepsiyonda para işlemlerinin yapıldığı bölüm öncelikle konuk folyo düzenlemelerini yürütür, “check-out” konuk ayrılışlarını gerçekleştirir ve kredi kartı ile ödenen hesapların koordinasyonunu sağlar.

**Consiierge:** Konukların otel içinde veya otel dışında gerçekleşmesini arzu ettikleri ihtiyaçlarına cevap verilen kısımdır.

**Santral:** Otelde kalan konukların gerek otel içindeki ihtiyaçları için, gerekse de otel dışında arandığında iletişimin sağlanması işlevini gerçekleştirir. Bu gün iletişim

endüstrisindeki gelişmeler otel işletmelerinde telefon, faks hizmetlerinin en üst düzeyde sunulmasını sağlamaktadır. Bu gelişmeler, otelin santral ünitesini konuklardan gelir elde eden bölüm konumuna getirmiştir.

**2. Kat Hizmetleri Bölümü:** Otel işletmeleri, çeşitli nedenlerle yer değiştiren insanların öncelikli olarak konaklama ihtiyacını karşılayan yerlerdir, dolayısıyla kat hizmetleri bölümü konuklara en uzun süreyle hizmet sunan ve devamlı temasta bulunduğu bölümdür. Kat hizmetleri bölümünün asıl amacı, otel odalarının ve genel mahallerin temizliği, dekorasyonu ve bakımı ile ilgili işlemlerin yürütülmesidir. Bu nedenle, genel kat yöneticisinin ve personelinin temizlik ve sağlık kurallarını bilmesi ve uygulaması gerekmektedir. Çünkü, kat hizmetleri personelinin hizmetin sunumunda göstereceği titizlik konukların otel hakkındaki imajını gelişmesine katkı sağlayacaktır. Kat hizmetleri bölümünü görevlerinden biri de, bölümü ilgilendiren konular hakkında genel müdüre ve ilgili bölümlere bilgi ve rapor vermesidir. Kat hizmetleri, ön büro, teknik servis,yiyecek-içecek ve muhasebe bölümleriyle ilişki içindedir.

**3. Yiyecek-İçecek Bölümü:** Yiyecek-içecek bölümü, otel işletmelerinde oda gelirlerinden sonra en fazla gelir getiren bölümdür. Yiyecek-içecek bölümü, otelin değişik restoranlarında, banket salonlarında, barlarında konuklara sunulmak üzere yiyecek ve içecek maddelerini değişik yöntemlerle tedarik edilmesini, muhafazasını, yiyecek depolarını, içki mahsenlerini bu fonksiyonlarla ilgili kontrolleri ve bu fonksiyonların rasyonalizasyonu yapmak gibi görevleri gerçekleştirir. Yiyecek-içecek bölümünün en önemli işlerinden biri de,yiyecek ve içecek kontrolüdür. Yiyecek ve içeceklerin kontrolü aynı zamanda, yiyecek ve içeceklerin maliyetlerinin kontrolü anlamına gelmektedir. Yiyecek- içecek bölümünce gerçekleştirilen kontroller sayesinde otel işletmesinde karının yüksek tutulması amaçlanmaktadır.

#### **2.4.2. Hizmet Bölümleri**

Hizmet bölümleri konuk ile direkt ilişkisi olmayan bölümlerdir.

Otel işletmelerinde hizmet bölümleri; personel, satış, teknik hizmetler, çamaşırhane, güvenlik ve muhasebe bölümlerinden oluşmaktadır.

**1.Personel Bölümü:** Personel bölümü; otelin genel personel politikasının esaslarını tespit ederek uygulamasını sağlamak, sendikal ilişkileri ve toplu sözleşme

işlemlerini yürütmek, personel ücretlerini tespit etmek şeklindeki fonksiyonel görevler yanında, diğer görevleri şu şekilde sıralanabilir<sup>23</sup> .

- i. İş analizi,
- ii. İnsan gücü politikalarının planlanması,
- iii. Personelin işe alınması,
- iv. Personelin seçimi,
- v. Personelin eğitimi,
- vi. İş değerlemesi,
- vii. Başarı değerlemesi,
- viii. Personelin ödüllendirilmesi,
- ix. Personelin özel sorunlarını çözümü.

**2. Teknik Hizmetler Bölümü:** Otel işletmelerinde teknik bölüm, otelin değişik bölümlerinde kullanılmakta olan araç, gereç ve donanımların her zaman iyi bir şekilde işlevlerini yapacak biçimde hazır bulunmasını sağlamakla görevli bölümdür. Bu bölümde çalışan personel, çalışmaları konukların görmediği alanlarda yürütmektedir. Konuklara yüksek kalitede hizmetin verilebilmesinde teknik hizmetlerin büyük önemi vardır.

Otel işletmesi faaliyete bulunduğu süre içinde teknik bölümün amacı; oteli işler kılmak, bütün bölümlerdeki araç, gereç ve donanımı çalışır durumda tutmak ve konuklara en iyi hizmetin sunulabilmesi için her bölüme destek olmak ve tüm hizmetlerin en ekonomik şekilde yapılmasını sağlamaktır.

**3. Çamaşırhane Bölümü:** Otel işletmelerinde çamaşırhane bölümü; otelin kirli çamaşırlarını yıkandığı, kurutulduğu, bakım ve onarımının yapıldığı, ütülendiği, çamaşır stoklarının düzenlendiği ve çamaşırların alınıp verildiği bölümdür.

Günümüz otel işletmelerinde, özellikle büyük modern otel işletmelerinde, daha kuruluş aşamasında, çamaşırhane bölümünün geleceğe yönelik olarak ekonomik bir şekilde çalışması için, değişik model ve sistemdeki makine ve teçhizatlarla düzenlenmiş modern çamaşırhanelerin kurulması planlanmaktadır. Bu yaklaşımın esas nedeni,

---

<sup>23</sup> Bintuğ Aytek, **İşletme Yönetimi**, (Ankara:1989), s. 56.

günümüzde gerek kuru temizleme gerekse normal çamaşırların temizleme ücretlerinin yüksek olmasıdır.

Bu nedenle, otel işletmelerinin büyüklüklerine ve kapasitelerine göre çamaşırhane bölümünü kurmaları ve kendi çamaşırlarını kendi çamaşırhanelerinde yıkamaları maliyet açısından gerekli görülmektedir.

**4. Satış Bölümü:** Otel işletmelerinde doluluk oranı II. Dünya Savaşı'ndan sonra düşmeye başlamıştır. Bu düşüş 1950'li yıllarda biraz daha artarak devam etmiştir. Bunun en önemli nedeni de, motel işletmelerinin ortaya çıkması olarak belirtilmektedir<sup>24</sup>. Bu olumsuz gelişmelere karşı mücadele etmek, yiyecek ve içecek satışlarını arttırmak ve uluslararası turizm hareketlerinin gelişmesine bağlı olarak kongre turizminin yaygınlaşmasından faydalanarak gelirlerini artırmak isteyen modern otel yöneticileri, konusunda iyi yetişmiş uzman satış personeline ihtiyaç duymuşlardır. Otel işletmeleri satışların artırılması için sadece satış işlemlerinin yapıldığı bölümleri değil, bütün bölümleri ve bu bölümlerde çalışan personeli kullanmaktadır. Oteller satış faaliyetlerinin geliştirilmesinde iki konu üzerinde durmaktadırlar. Bunlar; işletme dışı satışlar ve işletme içi satışlardır.

İşletme içi satışlar; konuk otele geldikten sonra mal ve hizmetlerin kendisine sunulması ve konuğun daha çok para harcamaya yönlendirilmesi için yapılan çabalarlardır. İşletme dışı satışlar; değişik araç ve teknikler kullanılmak suretiyle bir anlamada otelin propaganda ve reklamının yapılması faaliyetidir.

Otel işletmeleri yeterli miktarda konuğa sahip olmak için, konukların istekleri doğrultusunda arzu ettikleri şeyleri sağlamak için satış faaliyetlerini geliştirmek durumundadırlar. Otellerin satış artırma yöntemlerinden biri de, daha önce otelde konaklayan konuklara doğrudan mektup göndererek onları tekrar otelde ağırlamak istediklerini bildirmeleridir. Ancak, daha önce otelde kalan konukların sunulan hizmetlerden memnun kalmış olmaları gerekir.

**5. Güvenlik Bölümü:** Otel işletmelerinde zaman zaman olağan dışı olaylarla karşılaşilmektedir. Bu olaylar; sarhoşluk, hırsızlık, eşya kaybı, otel eşyalarının konuklar tarafından götürülmesi ve zarar verilmesi, ölüm ve yangın şeklinde sıralanabilir. Oteller arzu edilmeyen bu olaylara karşı önleyici önlemler almak suretiyle otelin güvenliğini sağlamaktadırlar. Güvenlik bölümü hırsızlığı önlemenin dışında başka görevleri de

---

<sup>24</sup> Şener, a.g.e.,s.189.

yerine getirmektedir. Bunlardan birisi de çevreyi rahatsız eden ve sürekli şikayette bulunan konuklardır. Otel dedektifleri nazik ve kibar bir şekilde konukları yatıştırmalı ve olaylara hakim olmalıdır. Bu personelin diğer bir görevi ise; otelde meydana gelen bütün kazaları araştırmak, soruşturmak ve konu ile ilgili bir rapor hazırlamak, yapılan araştırma ile hatalıları tespit ederek üst yönetime bildirmektir.

**6. Muhasebe Bölümü:** Otel işletmelerinde tüm faaliyetlerin etkin bir biçimde yürütülmesi, düzenli işleyen bir muhasebe sisteminin bulunmasına bağlıdır. Ayrıca, bu sistemin otel yöneticilerinin tüm ihtiyaçlarını cevap verebilecek ve belirlene amaca hizmet edebilecek bir niteliğe sahip olması gerekir<sup>25</sup>.

Muhasebe bölümü, otelde yürütülen faaliyetlerle ilgili hesapların kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bunlarla ilgili raporların eksiksiz bir şekilde hazırlanması ile görevlidir. Otel yöneticilerinin de, kendilerine sunulan günlük, haftalık ve aylık raporları okuyup yorumlaması gerekir. Bu çalışma, otelin mali açıdan ne durumda olduğunu gösterir ve otelin yöneticisine, işletmenin gelecekteki beklentilerine ulaşabilmek için yapması gerekecek kısa ve uzun vadeli planlar için yardımcı olur.

---

<sup>25</sup> Barutçugil, **Turizm....**, a.g.e.,s.163.

## Üçüncü Bölüm

### OTEL İŞLETMELERİNDE MUHASEBE VE MALİYET YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMLERİ

Konukların geceleme, yeme-içme ve eğlence ihtiyaçlarını belirli bir bedel ödeyerek karşıladıkları konaklama işletmeleri kar elde etmek amacı ile kurulmuşlardır. Konaklama işletmeleri kar amacı ile birlikte topluma hizmet, büyüme, likidite, müşteri memnuniyeti gibi alt amaçlara da ulaşmaya çalışırlar.

İşletmenin dili görevini yerine getiren muhasebe işlevi sayesinde konaklama işletmelerinin amaçlarına ne derece ulaştıkları saptanabilir. Muhasebeden elde edilen sonuçlara bağlı olarak da konaklama işletmesi ile ilgili kişi ve kuruluşlar çeşitli kararlar verirler. Muhasebe işlevini ne kadar iyi ve doğru şekilde yerine getirirse, işletme ilgililerinin verecekleri kararların isabetli olma olasılığı o derece yüksek olur.

#### 3.1. Otel İşletmelerinde Muhasebenin Önemi ve Amaçları

Turizm sektöründe yaşanan hızlı gelişmeler ile birlikte, otel işletmeleri arasında artan rekabet, talebin güçlendirilmesi ihtiyacı ve müşteri memnuniyetinin önemi gibi konuların ön plana çıkması ile bir çok hizmeti bir arada sunan büyük otel işletmeleri giderek yaygınlaşmış, buna bağlı olarak otel işletmeleri için geleceğin planlanması sorunu, otel işletmelerinde yönetim muhasebesinin önemini daha da arttırmıştır. Dolayısıyla otel işletmeleri, yoğun rekabet ortamı içerisinde ayakta kalabilmek ya da arzulanan kar hedeflerine ulaşabilmek için muhasebe bilgilerinden etkin bir biçimde yararlanmak zorundadırlar. Bu çerçevede yapılacak en önemli çalışma, sunulan hizmetin kalitesi ve çeşitliliğinin artırılması kadar, maliyetlerin de kontrol altında tutulması ve işletme faaliyet sonuçlarının iyi analiz edilmesi olmalıdır. Bunun sağlanması ise, otel muhasebe sisteminin sağladığı bilgilerin doğru ve eksiksiz olarak ve her şeyden önemlisi bilgilerin istenildiği anda yönetimin hizmetine sunulması ile mümkün olmaktadır.

Otel işletmelerindeki muhasebenin amaçlarından bazıları şöyle sıralanabilir<sup>26</sup>:

1. Konaklama tesislerindeki değer hareketlerini devamlı bir şekilde kaydederek kontrolünü sağlamak,

---

<sup>26</sup> Nazif Demir, **Konaklama Tesisleri Muhasebesi**, (Antalya: Akdeniz Üniversitesi), 1990, s.9.

2. İşletmenin mevcutlarını, alacaklarını, borçlarını ve öz sermayesini tespit ederek ödeme kabiliyeti hakkında ilgililere bilgi vermek,
3. Restoran, bar, odalar, lobi ve gece kulübü gibi otelin çeşitli bölümlerindeki giderleri ayrı ayrı tespit etmek, meydana gelen giderlerin tümü hakkında bilgi vermek,
4. Otelin çeşitli bölümlerinde elde edilen gelirleri ayrı ayrı hesaplayıp gelirlerin tümü hakkında bilgi vermek,
5. Her bölümün maliyetini tespit etmek,
6. İşletmenin vergi ve sigorta ile ilgili işlemlerini belirlemek, beyannameleri düzenlemek,
7. Primli (yüzdeli) personellerin ücretlerini hesaplamak,
8. Gerektiğinde otel lehine delil olarak kullanmak,
9. Çeşitli istatistiki bilgiler verdiğinden geleceğe yönelik plan ve projelerin hazırlanmasını sağlamak.

Bunlar daha somuta indirgenirse, konaklama işletmelerinde muhasebeden elde edilebilecek bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>27</sup>:

1. İşletmenin toplam kar ve zararı hangi hizmetlerden sağlanmaktadır? Hangi üniteler (Konaklama üniteleri mi, yoksa yiyecek-içecek üniteleri mi) kara daha fazla katkı sağlamaktadır?
2. Tesisteki bir gecelenin kâra katkısı nedir?
3. Müşterilere belirli bir fiyatla arz edilen hizmetler ne ölçüde kendi direkt maliyetlerini karşılayabilmektedir? Bu hizmetler kendi direkt maliyetlerini karşıladıktan sonra işletmenin genel maliyetlerinin karşılanmasına ne ölçüde katkıda bulunabilmektedir? İşletmenin sahiplerine yeterli kar payı (temettü) dağıtabilmek ve gelişme ve büyümeyi garanti edebilmek hususunda uzun dönemde hizmetlere uygulanması gereken fiyat ve maliyetler ne olmalıdır?
4. Talebin düşük olduğu ve fiyatlarda indirim söz konusu olduğunda, bir hizmetin en düşük fiyatı ve fiyatın alt sınırı ne olmalıdır?

---

<sup>27</sup> Hasan Kaval, **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**, (Ankara:Yaklaşım Yayıncılık), 1994, s. 5-6.

5. Hizmetlerin arz edilmesi için katlanılan maliyetler kabul edilebilecek ölçüde midir? Yoksa normal ölçüler üzerine mi çıkılmalıdır? Çıkılıyorsa, ne zaman ve hangi departmanlar ve hangi gider çeşitleri itibariyle olmaktadır?
6. İşletmenin yatırımlarında, bölümlerinde ve pazarlama politikalarında uzun vadeli ve önemli şekilde değişiklikler yapıldığı takdirde, mevcut duruma göre işletmenin kazanç ve kaybı ne şekilde olabilir?

İşletme amaçlarına dönük yukarıda sıralanan sorunların çözülmesi, özellikle muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgilerden daha etkin yararlanılması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Zira yapılacak analiz ve değerlendirmeler ile alınacak kararların isabet düzeyi, yararlanılan bilgilerin ağırlığı ve önemi ile doğru orantılıdır. Yönetim muhasebesi uygulamaları, gerek sektör içerisinde, gerekse sektör dışındaki işletmeler için farklı ilgi alanlarında ve farklı bakış açıları ile ele alınıp değerlendirilirse de genel olarak asıl amaç, işletmenin faaliyet sonuçlarını iyi değerlendirerek çeşitli analiz ve teknikler yardımıyla geleceğe dönük işletme amaçlarına uygun karar alma ve sonuçların değerlendirilmesi olarak görülmektedir. İşletmeden kaynaklanan farklılıklar bir tarafa bırakıldığında, genel olarak otel işletmelerinin yönetim muhasebesini ilgilendiren konular şunlardır<sup>28</sup>:

1. Bütçeleme,
2. Maliyet Yönetimi,
3. Maliyet-hacim-kar analizleri,
4. Yiyecek-içecek maliyet kontrolü,
5. Fiyatlama,
6. Finansal analiz,
7. Rasyo analizi,
8. İşletme sermayesi yönetimi,
9. Yatırım planlaması ve sermaye bütçelemesi.

---

<sup>28</sup> Adnan Türksöy, **Otel Yönetim Muhasebesi**, (Ankara: Turhan Kitabevi), 1998, s.19-20.

Belirtilen konulardan bir kısmı aynı zamanda finansman bilim dalının konularını da oluşturmaktadır. Çalışmanın konusu ve amacına uygunluğu bakımından takip eden bölümlerde yönetim muhasebesi kapsamında sırasıyla,

- Yiyecek-içecek maliyet kontrolü,
- Fiyatlama,
- Maliyet-hacim-kar analizleri konuları incelenecektir.

Ancak, maliyet kontrolü konusunun daha iyi anlaşılması ve değerlendirilmesine ışık tutması bakımından maliyet sistemi kapsamında daha önce, otel işletmeleri açısından gider, maliyet gideri, harcama, maliyet, birim ve birim maliyet kavramları açıklanarak, otel işletmelerinde maliyetler, maliyetlerin sınıflandırılması, maliyet merkezleri ve maliyetlerin maliyet (gider) merkezlerine dağıtımı konularının incelenmesi yararlı olacaktır.

### **3.2. Gider, Maliyet Gideri ve Harcama Kavramları**

Turizm işletmesi mal ve hizmet üretimini sürdürebilmek için aynı zamanda çeşitli mal ve hizmetleri de tüketmek zorundadır. Harcama (yada “gider”) gerektiren bu tür eylemler arasında; bina kiralamak, elektrik,su ve hammadde yada kullanım yada tüketim malı tüketimi yapmak ve iş gücü çalıştırmak gibi örnekler sayılabilir. Diğer bütün işletmelerde olduğu gibi, otel işletmeleri de varlıklarını ve gelirlerini sürdürebilmek için bu mal ve hizmetlerin tüketiminde kaçınamazlar.

Bu yaklaşımla gider;”işletmelerin varlıklarını ve işlevlerini sürdürebilmek ve gelir elde edebilmek için, beli bir hesap döneminde kullandıkları ve /yada tükettikleri mal ve hizmetlerin parasal değeri” biçiminde tanımlanabilir<sup>29</sup>. Böylece,”gider” sözcüğünün anlamı “harcama” sözcüğünün anlamı ile örtüşmektedir. Ne var ki, “gider” ; işletmenin varlığını ve işlevini sürdürmesi için olduğu kadar üretiminde gereği olarak yapılan harcamaları kapsarken, “maliyet”; yalnızca üretim giderleriyle sınırlı bir kavramdır. Sözgelimi, restorandaki masanın kırılan bacağının onarılması için olduğu kadar, bir yiyecek kaleminin hammaddesi için de gerekecek harcama “gider” sayılırken; yiyecek hammaddesi için yapılan harcama bir “maliyet” oluşturur.

Öte yandan, genel bir “gider” kavramı kapsamında yapılan harcamaları maliyetlerle ilgileri açısından da ayırarak ele almak gerekmektedir. Buna göre de,

---

<sup>29</sup> Süleyman Yükçü, **Maliyet Muhasebesi**, (İzmir: Anadolu Matbaacılık), 1992, s.22.

maliyet oluşturan giderler “maliyet giderleri” adını alırken; maliyetlere katılmayan giderler de “genel giderler” olarak adlandırılmaktadır. Ancak; otel işletmeleri için gider /maliyet değerlendirmesi diğer işletmelere kıyasla daha fazla sorun yaratmaktadır. Çünkü, bir çok alanda ve bir çok aşamada ortaya çıkan harcamaların bu açıdan ayırt edilmesi kolay değildir.

Bu durumu şöyle açıklayabiliriz. Örneğin büyük otel işletmelerindeki güvenlik bölümlerinde çalışan işgörenler yalnızca otel işletmesinin asıl etkinliklerini sürdürmesini ve (daha da önemlisi) gelir elde etmesini sağlayacak ve sürdürecektir dolaylı-yardımcı hizmet sunmaktadırlar. Diğer bir deyişle, güvenlik hizmeti bir üretimin sonucu olarak otel işletmesine doğrudan gelir getirmemektedir. Dolayısı ile, yukarıdaki açıklamalar ışığında güvenlik hizmeti için yapılacak harcamaları “genel gider” faslına sokmak gerekecektir<sup>30</sup>.

Ancak, bir otel işletmesinde “güvenlik gereksinimi” somut ve vazgeçilmez bir gereksinimdir. Diğer bir deyişle, konaklama ürününün bir parçasıdır. Bu yüzden bu gereksinimi karşılamak için yapılabilecek ödemeler büyük bir olasılıkla “oda maliyetlerine” katılacaklardır. Bir başka deyişle, otel işletmesindeki nakit çıkışlarının ya da nakit çıkışı gerektireceği kesinleşmiş olan (tahakkuk etmiş olan) giderlerin önemli bir bölümü eninde sonunda maliyete dönüşür ve dolayısı ile fiyatlara yansır. Ancak, bazı giderleri yine de maliyetlere katma olanağı yoktur. Örneğin, mermerlerin cilalanması, otelin ilaçlanması ya da elektrik ya da su donatımının onarılması ile oluşan maliyetleri tüketicilere yansıtmak olanaksızdır. Bu nedenle, bunları da “genel gider” adı ile ayırmak daha doğru olacaktır.

Maliyet konusunda ise tanımlar çeşitlenmektedir. Bu çeşitliliğin nedeni hiç kuşkusuz, maliyet kavramı ile ilgili farklı yaklaşımlardır.

Belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan özverilerin özdeksel ifadesine “maliyet” adı verilir.

İkinci aşamada işletme kavramına uyarlanmış bir maliyet kavramını ise; “bir mal ve / veya hizmet üretebilmek için katlanılan ve yapılan tüketimlerin parasal ifadesi” biçiminde tanımlamak gerekecektir.

---

<sup>30</sup> Alparslan Usal ve Osman Avşar Kurgun, **Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri**, (Ankara: Detay Yayıncılık), 2001, s. 24.

Turizm işletmeleri kapsamındaki birim maliyetleri hesaplamak, bu endüstrideki maliyet birimlerinin ciddi ve ayrıntılı biçimde tanımlanmasını da gerektirmektedir. Bu kaçınılmazlık, maliyet muhasebecisini yeniden turizm endüstrisi kavramının özelliklerine eğilmeye zorlamaktadır. Çünkü, birim maliyet oluşturan her turistik ürün gerçekte bir mal ve hizmetler yumağıdır. Üstelik bu yumağı oluşturan birimlerin saptanmasında bile çoğu kez güçlüklerle karşılaşılır. Sözelimi “Martini” kadehindeki zeytin tanesinin “Cin- Tonik” bardağındaki limon diliminin nitelik ve rengi ile sunuş biçimi (garson becerisi ve kullanılan servis malzemesi), hesaba katılması gereken maliyet birimleridir.

Taze ya da uygun biçimde kızarmış bir dilim ekmek, otel odasına ve/ya da restorandaki masaya yerleştirilecek taze bir çiçek, garson siparişi gereğinden fazla hızlı biçimde mutfaka bildirmesi ya da hiç sipariş edilmeyen (tüketilmeden kalan) yiyecekler, işletmenin beklenen ve /ya da beklenmedik durumlarda başka işletmelere ödemek zorunda kaldığı komisyonlar, genellikle işe yaramadan kalan önlemler çoğu kez gözden kaçan maliyet birimleridir.

Bu durumda, işletmenin belli bir departmanının ürettiği turistik ürünün gerçek birim maliyetini bulmak ciddi bir sorun oluşturur. Birim maliyetinin bazen el yordamı ile bulunmasının bir nedeni de budur.

Aynı güçlük, aynı nedenle, işletmenin herhangi bir bölümünde oluşan toplam maliyetleri izlemekte de görülmektedir.

Bununla beraber, belli bir bölümde oluşan maliyetleri yalnızca o bölümün maliyet birimlerine dağıtmakla yetinmek de olanaksızdır. Turizm işletmelerindeki bütünlük nedeniyle, işletmenin o belli bölüm ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkili olan başka bölümlerindeki maliyet unsurlarını da söz konusu birimi maliyete katmak gerekecektir. Bu durumda maliyetlerin dağıtımından da öncelikle ele alınmayı gerektiren bir başka zorunluluk belirmektedir. Bu zorunluluk her şeyden önce maliyetlerin saptanmasıdır. Maliyetlerin saptanması için ise daha önce maliyetlerin tanımlanması gerekmektedir<sup>31</sup>. Bu nedenle aşağıda farklı bakış açılarına göre yapılmış olan değişik sınıflandırmalara yer verilmiştir.

---

<sup>31</sup> Kullervo Louhi, **İdari Muhasebe ve Kontrol**, Çev.:Asil Gezen, (İzmir: Karınca Matbaacılık),1966, s.144-146.

### 3.3. Otel İşletmelerinde Maliyetler

Otel işletmeleri farklı nitelikleri ile sanayi işletmelerinden ayrılırlar. Otel işletmelerinin kendisinden kaynaklanan özellikleri, bu işletmelerin maliyet unsurları üzerinde büyük ölçüde etkili olmaktadır<sup>32</sup>:

1. 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.
2. Otel işletmeleri emek yoğun üretim tarzına sahip olduklarından işçilik maliyetleri işletmelerin toplam maliyetleri içinde büyük yer tutar (toplam maliyetlerin %30'u). Ancak, bu durum sadece bir maliyetin diğerine oranla fazla olduğu biçiminde değerlendirilemez. Nitekim, işçilik stok edilemez bir maliyet türüdür. Otel barlarında sunulan içki malzemeleri işletmenin deposunda muhafaza edilebilirken, bu içecekleri müşteriye sunacak personelin üreteceği hizmet (işgücü) stok edilemez. Ayrıca, işletmede kullanılan malzemeden en verimli biçimde yararlanılması, o malzemeyi kullanan işgücüne bağlıdır.
3. Bir otel işletmesinde sunulan hizmet için, endüstriyel işletmelerde olduğu gibi hammaddeden yararlanma söz konusu olmayıp, bunun yerine malzeme maliyetleri ön plana çıkmaktadır. Baklavada kullanılan tereyağının sade olarak müşteriye kahvaltıda sunulabilmesi gibi.
4. Otel işletmelerinde sunulan mal ve hizmetler üretildikleri yerde tüketilirler, diğer sektörlerde olduğu gibi üretilen ürünün tüketicilere ulaştırılması zorunluluğu yoktur. Bu işletmelerin ulaştırma maliyetlerini, üretim faktörlerinin tedarik maliyetleri oluşturmaktadır.
5. Otel işletmelerinde sunulan mal ve hizmetleri stoklama imkanı bulunamadığından, satılamayan her bir ürün işletme için zarar anlamına gelmekte ve maliyetleri arttırmaktadır. Örneğin, 500 kişilik bir otelde o gün 200 kişi kalıyor ise, otelin o günkü zararı 300 kişidir ve bu zarar sonraki günlerde telafi edilemez.

---

<sup>32</sup> Türksoy, a.g.e., s. 35.

Ayrıca, otel işletmelerinin genelde doğal ve kültürel verilere dayanması, bu işletmelerin kuruluş aşamasındaki maliyetlerini arttırırken, faaliyete geçildikten sonra oda maliyetinin aynı olmasına rağmen güzel bir deniz manzaralı odanın deniz görmeyen odaya göre daha fazla fiyatla satılabilmesi gibi bazı avantajlar sağlar<sup>33</sup>.

### **3.3.1. Otel İşletmelerinde Maliyetlerin Sınıflandırılması**

Bir otel işletmesinde genel olarak giderlerin bir bölümünün somut maliyet unsurları biçiminde tanımlanamadığı görülür. Böylece, tanımlanabilir ve tanımlanamaz nitelikte bir dizi maliyet unsuru beklenmedik maliyet düzeyleri oluşturarak işletmeciyi şaşkına çevirir. Örneğin bir otelde ya da yiyecek-içecek işletmesinde satışlardan elde edilen gelirlerin çoğu maliyetlerce yutulur. Bu oran beklendiğinden çok yüksektir. Turizm işletmelerinde maliyet yönetimine verilen önem bu özellikten kaynaklanmaktadır. Bu yüzden bir otel işletmesinde ortaya çıkan maliyetleri tanımlamak yararlı olacaktır. Söz konusu maliyetler; faaliyet hacmi, gerçekleşme durumu, denetlenebilme durumuna ve dönem gelirlerine yüklenmesindeki zamanlama, karar verme ve diğer maliyetler şeklinde sınıflandırılabilir.

#### **3.3.1.1. İşletmenin Faaliyet Hacmine Bağlı Olarak Maliyetler<sup>34</sup>**

Maliyetler, işletmenin faaliyet hacminin değişmesi karşısında farklı tepkiler verirler. Örneğin, bir kısmı satışlara bağlı olarak değişirken bir kısmı da koşullar ne olursa olsun değişmezliğini korur. Diğer yandan, değişken maliyetlerin değişme biçimleri de birbirinden farklıdır. Bu yüzden, maliyetlerin etkinlik (ya da üretim ya da satış) hacminin değişmesi ile farklılaşmalarına dayanarak yapılabilecek bir sınıflandırmaya öncelikle yer vermek çalışmamız açısından önem kazanmaktadır.

#### **1. Sabit Maliyetler**

Satış (ya da bir otel işletmesinde olduğu gibi, “doluluk”) ve benzeri bir faaliyet hacmindeki değişmelere karşın yine de değişmezliklerini koruyan maliyetlerdir. Sabit maliyetler, bir yıl içinde ya da daha kısa dönemlerde değişmeyen gider kalemlerinden oluşur. Yönetim kademesinin maaşları, yangın sigortası, kira gideri, bir reklam kampanyasının maliyeti gibi kalemler buna örnek olarak gösterilebilir. Uzun dönemde bu maliyetler elbette değişecektir. Ancak, kısa dönemde en üst düzey yetkililerin

---

<sup>33</sup> Türksoy,a.g.e.,s.35.

<sup>34</sup> Osman Avşar Kurgun, **Otel İşletmelerinde Değişken Maliyetleme Sisteminin İşletme Kararlarına Etkisi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi),( İzmir: DEÜ Sos. Bil. Ens. Turizm İşletmeciliği Ana Bilim Dalı), 1994.

kararlarıyla değişirler. Sabit maliyetleri aşağıdaki gibi bir grafik üzerinde göstermek yararlı olacaktır:



**şekil 3.1. Sabit Maliyetler**

şekil 3.1’de görüldüğü gibi sabit maliyet doğrusu, yatay eksene koşut (paralel) bir düzlem üzerinde uzanmaktadır. Bu, sabit maliyetlerin işletmenin faaliyet hacmi değişe bile (örneğin bir otel işletmesinin doluluk oranı artsa da düşse de) değişmeyeceğini ifade etmektedir. Örneğin; yangın sigortası, maliyet düzeyi her ne ise o noktadan yatay eksene şekildeki gibi çizilecek koşut bir doğru ile gösterilebilir. Bu durumda sabit maliyet doğrusunun, işletme (otel) hangi doluluk oranı ile çalışsa çalışsın belirli ve uzunca bir süre içinde koşullardan etkilenmeden sabit özellikte kalacağı anlaşılmaktadır. Ancak, bir süre sonra sigorta primlerinin artması durumunda da “değişmezlik” özelliğini yitirebileceği unutulmamalıdır.

Görüldüğü gibi göz önüne alınan zaman dilimi küçüldükçe, işletmedeki maliyetlerin sabit özellikleri artmaktadır. Terside doğrudur. Uzun dönemlerde sabit maliyetlerde değişme olasılığı artar.

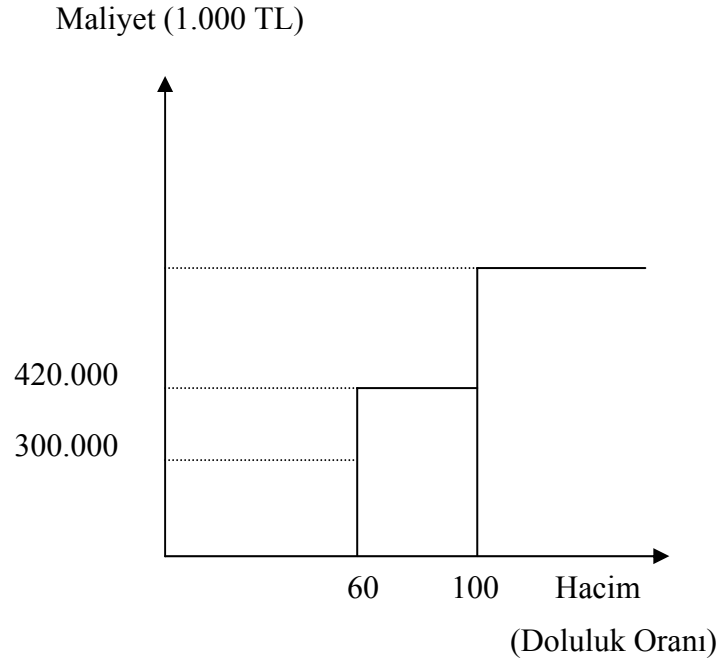
## **2. Yarı Sabit Maliyetler**

Sabit maliyetler sonsuza kadar bu özelliğini koruyamazlar. Ancak belirli bir dönem için bu özellikte kalırlar. Uzun dönemde ise, genellikle bu özelliklerini yitirirler. Örneğin, belirli bir faaliyet hacminde sabit olan “sigorta gideri” gibi bir maliyet bile bu faaliyet hacminin altına ya da üstüne çıkılması durumunda azalma ya da artış gösterebilir. Sözelimi, bir otel işletmesinin bulunduğu alana bitişik bir arsayı faaliyet alanına katması durumunda; sigortalı alanın da büyümesi yüzünden sigorta primlerinin de artması kaçınılmaz olacaktır. Ancak, bu gider kalemi de artık değişmez bir maliyet

olmaktan çıkar. Kaldı ki, belirli bir süre sonra sigorta maliyetlerinin yalnızca piyasa koşulları nedeniyle oluşabilecek prim artışları yüzünden bile “sabitlik” özelliğini yitirebileceği ve yarı-sabit bir nitelik kazanacağı unutulmamalıdır.

Bu açıdan bakıldığında, yarı- sabit maliyetler; etkinlik hacmi artışları karşısında da “sabit” olma özelliklerini yitirebilirler. Bu nedenle, “sıçrama yapan maliyetler” ya da “sıçramalı maliyetler” olarak da tanımlanabilirler. Yarı sabit maliyetler bu sıçrama özellikleri nedeni ile faaliyet hacmi arttıkça basamaklı bir biçim alırlar. Bu nedenle yarı sabit maliyetler basamaklı maliyetler adıyla da anılmaktadır. Otel işletmeleri için bu durum aşağıdaki biçimde örneklenebilir:

500 yatak kapasiteli bir otel işletmesinin sabit maliyetleri %60 doluluk oranına kadar 300 milyon liradır. Kapasite kullanımı değişmediği halde otel yönetiminin yatakları ya da odalardaki herhangi bir mobilya türünü ya da resepsiyondaki kasayı ya da kayıt aygıtını yenilemesi durumunda amortisman maliyetlerinde bir artış olmuş ve işletmenin amortismanları (sabit maliyetleri) 420 milyon liraya çıkmıştır. Kapasite kullanımı %100’e varıncaya kadar amortisman maliyetleri değişmeden kalmaktadır. Bu işletmenin kapasitesini genişletmeye karar vererek hemen yanındaki boş arazide 100 yatak kapasiteli ve villalardan oluşan bir blok yaptırması durumunda, sabit maliyetlerinden olan amortisman maliyetleri de yeni yapılan tesisler için ayrılması gerekecek miktar kadar artacaktır. Türü değişik bile olsa bu yeni artış ile yalnızca aktifin ekonomik ömrü içinde değil, aynı zamanda (bir yıl gibi) bir dönem içinde de amortisman maliyetlerinin basamaklı bir biçim alması mümkündür. Böylece amortisman maliyetlerinin de yarı- sabit bir özellik gösterebileceği anlaşılmaktadır. Bu anlatım aşağıda Şekil 3.2’de gösterilmiştir:



**Şekil 3.2. Yarı Sabit Maliyetler**

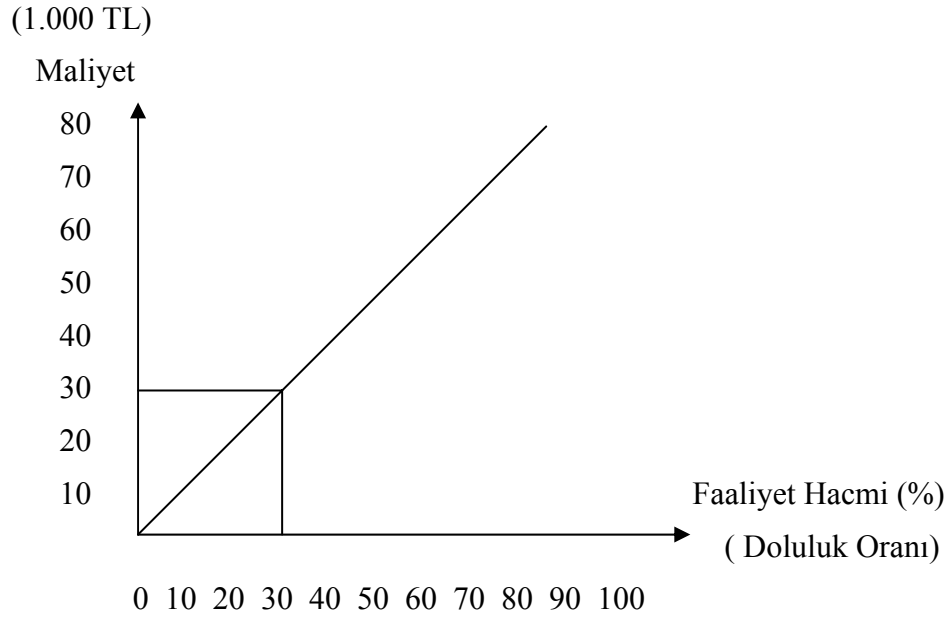
### 3. Değişken Maliyetler

Değişken maliyetler, üretime ya da satışlara bağlı olarak ya artan ya da azalan maliyetlerdir<sup>35</sup>. Bu yüzden, değişken maliyetlerin bu gelişmeler karşısındaki duyarlılığını aşağıdaki boyutlar içinde incelemek gerekir.

#### i. Doğrusal Değişken Maliyetler

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

<sup>35</sup> Michael M. Coltman, **Introduction to Travel and Tourism: An International Approach**, Van Nostrand Reinhold, U.S.A., 1989, s.307.

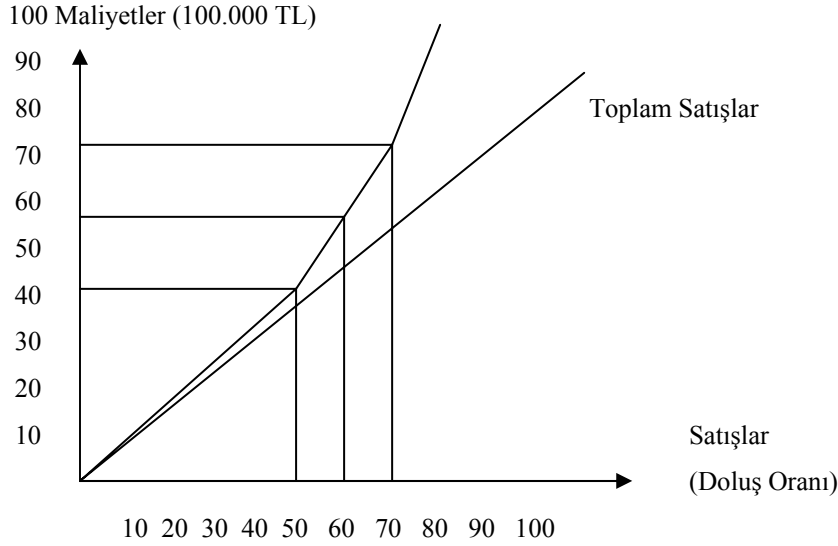


**Şekil 3.3. Doğrusal Değişken Maliyetler**

Şekilde görüldüğü gibi otel işletmesinin doluluk oranı %20 iken maliyetler 20.000 TL'dir. Doluluk oranının yükselmeye başlaması ile birlikte maliyetler de doğrusal olarak yükselmektedir. Bu gelişmeye göre örneğin otel işletmesinin doluluk oranı %30'lar düzeyine geldiğinde maliyetler de 10.000 TL artış göstererek 30.000 TL düzeyine; satış (doluluk oranı) %40'a vardığında ise, 40.000 TL dolayına ulaşmaktadır. Yani doluluk oranındaki %10'luk bir artışa karşılık maliyetler de 10.000 TL artmaktadır. Ancak, doluluk oranlarında bir düşme olması durumunda da maliyet miktarlarındaki düşme her dilim için yine aynı miktarda kalmaktadır. Bu artış ya da düşüş, her %10'luk artışa ya da düşüşe karşı 10.000 TL ölçüsü ile otelin tam kapasite çalışmasına ya da etkinliği durdurmasına kadar (değişken maliyet miktarlarında bir değişme olmadan) sürmektedir.

## **ii. Hızlanarak Artan Değişken Maliyetler (Sıçramalı Değişken Maliyetler)**

Değişken maliyetlerin bazı türleri ise, üretim ya da satış artış oranından daha yüksek bir artış gösterebilmektedir. Bu maliyetlere de “sıçramalı değişken maliyetler” denir. Bu tür maliyetlere örnek olarak fazla çalışma nedeni ile ortaya çıkan firelerin neden olduğu hammadde ve malzeme maliyetlerindeki artışlar, fazla mesai yapılması nedeni ile ödenen zamlı ücretler ve sözgelimi elektrik tüketiminin artması ile uygulanacak zamlı tarifeler gösterilebilir. Sıçramalı değişken maliyetler Şekil 3.4'te gösterilmiştir:



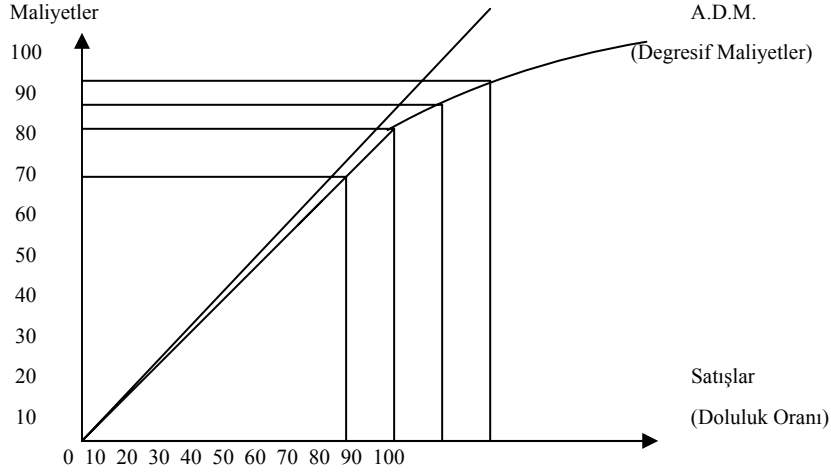
**Şekil 3.4. Sıçramalı Değişken Maliyetler**

Şekilde görüldüğü gibi otel işletmesine ait maliyetler, doluluk oranının artış hızından daha yüksek bir hızla artmaktadır. Gerçekten de, otel işletmesinin doluluk oranı %60 düzeylerinde iken gerçekleşen maliyetlerin %50 doluluk oranına göre gerçekleşen maliyetlere göre belli bir miktar arttığı görülmektedir. Ancak, doluluk oranı %70 dolayında iken gerçekleşen maliyetlerdeki artış miktarı da aynı biçimde %60 doluluk oranındaki artış miktarından daha fazladır. Doluluk arttıkça bu birikimsel artış da sürmektedir. Bir başka deyişle, doluş oranındaki her %10'luk artış karşısında görülen maliyet artışları miktar olarak sürekli biçimde her dilimde sıçrayarak artmaktadır.

### **iii. Yavaşlayarak Artan Değişken Maliyetler**

Bazı değişken maliyet türleri de üretim miktarındaki (ya da satış miktarındaki) artıştan daha az oranda bir artış gösterirler. Bu maliyetler daha çok hammadde ve malzeme alımlarının büyük miktarda yapıldığı durumlarda söz konusu olur. Büyük miktarda alımların sağlayacağı “indirim” sayesinde maliyetler üretim miktarındaki artışa (dolayısı ile, satış artışına ya da örneğin doluluk oranındaki yükselmeye) karşın daha düşük bir düzeyde artarlar. Örneğin büyük ölçekli otel işletmelerinde yiyecek ve içecek alımlarında bu durum söz konusu olabilir. Yiyecek-içecek alım miktarlarının ve toplam satın alma bedellerinin (ödenen ya da borçlanılan para değerlerinin) artmasına karşın birim maliyetler bu oranda artmaz; tersine düşmeye başlar.

Azalan değişken maliyetler aşağıda Şekil 3.5'te gösterilmiştir:



**Şekil 3.5. Yavaşlayarak Artan Değişken Maliyetler**

Yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi satın almalar arttıkça, maliyetler satın almalara oranla daha az artmakta ve satın almaları ifade eden degresif maliyetler doğrusundan aşağıda kalan eğimli bir hal almaktadır. Diğer bir değişle, maliyetlerin azalması nedeni ile azalan değişken maliyet doğrusu etkinlik hacmi (satışlar ya da doluluk oranı) eksenine doğru bir eğim gösterir.

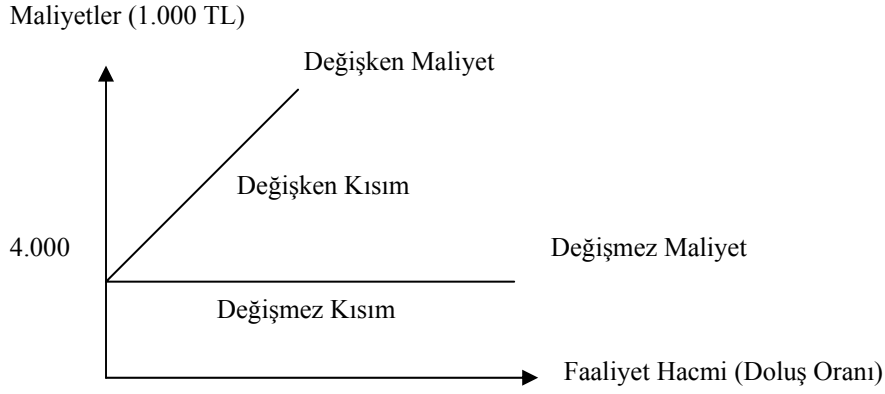
#### 4. Yarı-Değişken Maliyetler

Bazı değişken maliyet kalemleri de gerçekte değişken maliyetlere tam olarak sokulamaz. Diğer bir deyişle, değişken maliyetlerden bir kısmının değişken özellikleri olduğu kadar değişmez özellikleri de vardır. İşte; içlerinde değişmez özellikleri de barındıran bu değişken maliyetlere de “yarı-değişken maliyetler” adı verilmektedir.

Yarı-değişken maliyet özelliğini gösteren en güzel örneklerden birisi bakım ve onarım maliyetleridir. Turizm işletmelerinde kullanılmakta olan makine ve donatımın (belirli bir dönem hiç kullanılmamış olsa bile) paslanma, kirlenme ve benzeri dış etkenlerin verebileceği zararlara karşı korunmaları gerekir. Bakımlarla ilgili bu dönemsel maliyetler onarım maliyetlerinin değişmez kısmını oluşturmaktadır. Hiç kuşkusuz otel işletmelerinde onarım maliyetleri de meydana gelecektir. Bu maliyetler de bakım-onarım maliyetlerinin değişken kısmını oluşturmaktadır.

Bunun yanında yarı-değişken maliyetlere örnek olarak; ücretler, genel yarar niteliğindeki giderler ve doğrudan işletme giderlerinin bir çoğu sayılabilir.

Aşağıdaki şekil, yarı-değişken maliyetleri değişken ve değişmez yanları ile göstermektedir:



**Şekil 3.6. Yarı Değişken Maliyetler**

Şekilde görüldüğü gibi, otel işletmesindeki bazı maliyetler içinde hem değişken hem de değişmez karakterli maliyetler bir arada bulunabilirler. Yukarıdaki şekilde, bakım-onarım maliyetlerinin 4.000.000 TL'lik kısmının değişmez karakterli olduğu görülmektedir. Çünkü bu kısım dönemsel-zorunlu bakımlardan kaynaklanmaktadır ve oda doluluk oranının değişmesine bağlı değildir. Diğer kısmın ise oda doluluk oranına bağlı olarak değişmekte (ve artmakta) olduğu anlaşılmaktadır. O nedenle, bu kısım da bakım-onarım maliyetlerinin “değişken” kısmını oluşturmaktadır.

### **3.3.1.2. Gerçekleşme Durumuna Göre Maliyetler**

Bu sınıflandırmada yer alan maliyetler turizm işletmelerinde uygulanan maliyet sistemlerine daha uygundur. Gerçekten de; turizme özgü bir maliyet sistemi göz önünde tutularak yapılabilecek bir maliyet sınıflandırmasında genellikle aşağıdaki kabul edilmektedir.

#### **1. Edimsel (Fiili) Maliyetler**

Edimsel maliyetler, mal ve/ya da hizmetleri elde etmek için “ödenmiş olan” para ya da benzeri değerlerle ifade edilirler<sup>36</sup>. Maliyet giderlerinin dağıtımı ancak üretim işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılabildiğinden, bu maliyetler hakkındaki bilgiler gecikmeli olarak alınabilmektedir.

Bu maliyet türü işletmede verimin artırılabilmesi, firelerin en aza indirilmesi, zaman kayıplarının önlenmesi ve benzeri konularda alınabilecek önlemlerin

<sup>36</sup> Paul H. Walgenbach, Norman E. Dittrich ve Ernest I. Hanson, **Principles of Accounting**, Harcourt Brace Javanovich Publishers, 1984, s. 890.

belirlenmesi bakımından yetersiz kalmaktadır. Edimsel (fiili) maliyetler gelecekle ilgili çalışmalarda ancak bir rehber rolü üstlenebilirler. Sözelimi geçmiş dönem verileri ile edimsel (güncel, gerçekleşen-cari dönem) verilerini karşılaştıran yönetici gelecek dönemle ilgili kararlarına kolayca yön verebilir.

## **2. Geleceğe Dönük Maliyetler**

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

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

### **3.3.1.3. Denetlenebilme Açısından Maliyetler**

Maliyetlerin denetlenebilirliklerine göre sınıflanmasındaki temel amaç, işletme içindeki bölümlerin ya da işlevlerin yöneticilerini ilgili bulundukları bölümde ya da aşamada karşılaşılan maliyet değişimlerinden sorumlu tutmaktır. Böylece yöneticiler gerek örgütsel bölümlerin gerekse kendi kişisel başarılarının artması için maliyetler konusunda daha duyarlı olacak ve maliyetleri azaltıcı çeşitli önlemler almaya yöneleceklerdir. Sonunda bölüm yöneticilerinin bu yöndeki bireysel çabalarının tüm işletmeye yansiyarak maliyetler konusunda kapsamlı ve etkin bir denetimin sağlanmasına yol açması beklenmektedir.

Maliyetlerin “denetlenebilen ve denetlenemeyen” biçimde ayrılabilmesi için öncelikle işletme içindeki yöneticilerin sorumlu oldukları etkinlik alanları belirlenmelidir<sup>37</sup>. Gerçekten, maliyetlerin bu biçimde sınıflandırılmasındaki en önemli

---

<sup>37</sup> Zekeriya Sümerkan, **Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Hazırlanması**, (Balıkesir: İnce Ofset), 1989, s.12.

nokta, maliyetlerin belli bir örgütsel denetim birimi açısından denetlenebilir ya da denetlenemez olmasıdır. Çünkü işletme içinde bulunan bölümlerden biri için denetlenebilir durumda olan bir maliyet diğeri için denetlenemez durumda olabilir<sup>38</sup>.

### 1. Denetlenemeyen Maliyetler

Bir bölüm yöneticisinin kararları ya da hareketlerinden önemli ölçüde etkilenmeyen maliyetlere denetlenemeyen maliyetler ya da başkalarınca denetlenen maliyetler denir<sup>39</sup>.

Bu tür maliyetlere, bir otel işletmesinde söz gelimi yiyecek-içecek bölümü yöneticisinin aslında otelin bütününden kaynaklanan ve (denetimi dışında kalmakla birlikte) kendi bölümüne de yansıyan kira, sigorta ve amortisman gibi maliyetler örnek verilebilir.

### 2. Denetlenebilir Maliyetler

Belli bir süre içinde bir bölüm yöneticisinin karar ve hareketlerinden önemli ölçüde etkilenen maliyetlerdir<sup>40</sup>. Otel işletmelerinde maliyetlerin denetlenebilir ve denetlenemez şeklinde bir ayırma tabi tutulmasının nedeni, maliyetlerle ilgili çalışmaları kolaylaştırmak için yine yöneticilerin sorumluluklarını öncelikle belirlemek zorunluluğudur. Çünkü, bütün maliyetlerin denetlenebilmesi ilkesi otel işletmeleri için de geçerlidir. Bu anlamda baş sorumlu, otel işletmesi yöneticisidir. Denetlenemez ya da gözden kaçabilir nitelikteki maliyet unsurlarının fazlalığı ve çeşitliliği yüzünden bunların maliyet muhasebesi sistemince ayırt edilmesi ve izlenmesi son derece güç olduğundan öncelikle denetlenebilir maliyetleri belirlemek amacıyla birim yöneticilerinden ayrıntılı rapor almak bir zorunluluk gibi gözükmektedir. Nitekim bu amaçla, otel işletmelerinde denetlenebilir maliyetler düzenli aralıklarla ve ayrıntılı biçimde belirlenmekte, varsa sapmalar saptanmakta ve sapmalarla ilgili olarak bölüm yöneticilerinden bilgi alınmaktadır<sup>41</sup>. Geriye kalan maliyet unsurları ise, yöneticinin sorumluluğu dışında kalan “denetlenemeyen” maliyetlere girer.

---

<sup>38</sup> Selçuk Uslu, **Maliyet Muhasebesi**, (Ankara: İ.T.B.A. Yayını, Kalite Matbaası), 1980, s. 37.

<sup>39</sup> Sümerkan, a.g.e., s.12.

<sup>40</sup> Sümerkan, a.g.e., s. 12.

<sup>41</sup> Zekeriya Sümerkan, **“Konaklama İşletmelerinde Maliyet Teşkili”**, (Balıkesir: Balıkesir Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu), 1985, s. 20.

#### **3.3.1.4. Yüklenme Biçimine Göre Maliyetler**

Bu sınıflama, otel işletmelerinde maliyetlerin üretilen mal ve hizmetlerle ilişkilendirilmesi temeline dayanarak yapılmaktadır.

##### **1. Direkt Maliyetler**

Bu tür maliyetler, belli bir bölümün ya da bölüm yöneticisinin sorumluluğu altında oluşur. Direkt maliyetlerin çoğu, satışlar azaldıkça düşer ya da arttıkça yükselir. Bu nedenle de, oluştukları bölümün yöneticisinin denetiminde ve dolayısı ile sorumluluğu altındadırlar. Bu tür maliyetlere yiyecek, içecek, ücretler, maaşlar, işlem giderleri ve hizmetler; çarşaf, kılıf ya da masa örtüleri, çamaşırlar ve benzeri kalemlerin oluşturduğu giderler örnek olarak gösterilebilir.

##### **2. Endirekt Maliyetler**

Belli bir bölüm ya da alanla kolayca tanımlanamayan ve dolayısı ile özel bir bölüme yüklenemeyen maliyetlerdir. Örneğin, binaya ilişkin genel giderler odalara ve / veya yiyecek-içecek bölümlerine güçlükle dağıtılabilir. Bu başarılsa bile bölüm yöneticilerinin sorumluluklarını saptamak çok güçtür. Bu yüzden dolaylı maliyetler sık sık genel giderlerle karıştırılır.

#### **3.3.1.5. Dönem Gelirlerine Yüklenmesindeki Zamanlamaya Göre Maliyetler**

Üretim işleminde kullanılan varlıklar üretim sürecinde biçim değiştirebilirler; ancak, üretilen ürünlerin-yapın mallarının bir parçası durumunda kalmayı srdrrlar. Üretilen rnler (mal ve / ya da hizmetler) satıldıklarında ise, birer maliyet unsuru olarak gidere dnşrlar. Bu nedenle turizm işletmelerinde üretilmiş mal ve hizmetlerin maliyeti ile üretim etkinlikleri ile ilgisi olmayan çalışmalardan doğan maliyetler arasında ürün ve dönem maliyeti biçiminde bir ayırım da yapılmaktadır.

##### **1. rn Maliyetleri**

Üretilen mal ve hizmetler bütünü, turizm işletmeleri için “rn” adını alır. Böyle, mal ve hizmetlerden bütünlenen “tek bir birimlik” turistik ürünü oluşturan giderlerin maliyetlerine topluca “rn maliyeti” denir<sup>42</sup>. Daha önce de açıklanmış olduğu gibi, üretilen mal ve hizmetler bütünü satıldıkında ürün maliyeti de gider haline

<sup>42</sup> Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi**, Muhasebe Enstitüsü Yayını No:58, (İstanbul: Avcıol Matbaası,1990, s. 59.

dönüşür<sup>43</sup>. Bu ifadelerden, “ürün” kavramının yalnızca “yapın malları” ile sınırlı olmadığı ve belirli ölçülerde “hizmetleri” de kapsadığı anlaşılmaktadır.

## **2. Dönem Maliyetleri**

Belirli bir dönemde doğrudan doğruya mal ve / veya hizmet üretimine girmeyen ve bu nedenle de oluştukları dönemin karının saptanmasında dikkate alınan giderler toplamına “dönem maliyeti” adı verilir<sup>44</sup>. “Maliyet” sözcüğü ile dile getirilmelerine karşın, maliyetlere katılmazlar ve “gider” olarak değerlendirirler. Bir başka deyişle, bu maliyetler mal ve hizmetlere yüklenmeyerek gelir-gider tablosuna “gider” kaydedilir. Sözgelimi satış, dağıtım, araştırma gibi pazarlama işlevinin ya da yönetimin oluşturduğu giderler bu kategoriye girerler.

### **3.3.1.6. İşlevsel Açıdan Maliyetler**

Maliyetlerin işlevsel açıdan sınıflandırılması, bir turizm işletmesi için büyük önem taşımaktadır. Çünkü, bir turizm işletmesinde (özellikle otel işletmesinde) maliyetler işlevsel açıdan olağanüstü değişkenlik gösterir ve bu nedenle de denetlenmesi çok güçtür.

#### **1. Tedarik Maliyetleri**

Bu tür maliyetler bir otelin yiyecek-içecek bölümünde söz konusu olurlar. Çoğunlukla bunun dışında kalan birimlerde oluşan ve tedarik gerektiren “sabun, şampuan, kibrit, iğne-iplik v.b. ürünü tamamlayıcı nitelikteki” kalemlerin tedariki ile oluşan maliyetler ise doğrudan-doğruya gelir-gider tablosuna “gider” olarak kaydedilmektedir. Ancak bazı durumlarda (örneğin bir yiyecek-içecek kaleminin ya da oda hizmetinin üretilmesinin) finansman maliyetleri de üretim maliyetlerine katılmaktadır.

#### **2. Üretim Maliyetleri**

Turizm işletmelerinde (mal ve hizmetlerin üretiminin başlangıç aşamasından bu üretimin tamamlandığı aşamaya kadar olan bir üretim süreci içinde) katlanılan ve para ile ifade edilebilen özveriye verilen addır. Üretim tamamlandığında söz konusu özveri ürün maliyetine dönüşür. Üretimde kullanılan tüm giderlerin maliyeti

---

<sup>43</sup> Carl L. Moore ve Robert K. Jeadicke, **Yönetim Muhasebesi**, Çev. :Alparslan Peker,(İstanbul :İkinci Baskı, İstanbul Üniversitesi Yayını No: 3486, Yön Ajans), 1988, s. 41.

<sup>44</sup> Lester E. Heitger ve Serge Matulich, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Çev.: Sadık Baklacioğlu, ( Ankara: BYD Bilimsel Yayınlar Derneği), 1974, s. 6.

(malzemenin maliyeti ve işletmede bu üretimi gerçekleştiren personelin işçilik maliyeti) üretim maliyetlerine örnek olarak gösterilebilir.

Üretim maliyetleri; “doğrudan işçilik”, “doğrudan malzeme” ve “genel üretim giderleri” olmak üzere üç gruptan oluşmaktadır.

#### **i. Doğrudan Malzeme Maliyeti**

Mal ve hizmetlerin üretilmesi sürecinde tüketilen, fiziksel olarak mal ve hizmetlerle birleştiği için mal ve hizmetlere kolayca yüklenebilen malzeme maliyetlerine doğrudan malzeme maliyeti denir. Yapısal olarak doğrudan doğruya mal ve hizmetlere giren bu malzemenin ne miktarda olduğu ya da olması gerektiği kolayca saptanabilir<sup>45</sup>. Bir otelin yiyecek-içecek bölümünde hazırlanan gıda maddeleri için kullanılmakta olan malzeme bu kapsamda değerlendirilir.

#### **ii. Doğrudan İşçilik Maliyeti**

Doğrudan işçilik maliyeti; bitmiş belirli bir ürün üzerinde doğrudan çalışmış olan işgörenlerin oluşturdukları maliyetleri dile getirmektedir. Bir otel işletmesinde çalışan garson, aşçı, kat görevlisi bu kapsamda değerlendirilmektedir.

#### **iii. Genel Üretim Giderleri**

Doğrudan işçilik ve doğrudan malzeme maliyetleri dışında kalan diğer üretim ile ilgili giderler genel üretim giderlerini oluşturmaktadır. Bu gider grubu “değişken genel üretim giderleri” ve “değişmez genel üretim giderleri” olmak üzere iki gruba incelenmektedir. Değişken Genel Üretim Giderleri; enerji giderleri, yardımcı malzeme ve dolaylı işçiliğin büyük bir bölümü bu gruba girmektedir. Sabit Genel Üretim Giderleri; amortisman, kira, sigorta giderleri ve dolaylı işçiliğin değişmez kısmı bu gruba girmektedir.

#### **3.3.1.7. Karar Verme Açısından Maliyetler**

Karar verme; karşılaşılan herhangi bir durum ile ilgili çeşitli seçenekler arasında hızla en doğru olanını seçme işlevidir.

---

<sup>45</sup> Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 49.

### **1. Farklılaşan Maliyetler**

İşletmede gerçekleşecek bir olayın maliyetlerde oluşturacağı farklılığı gösteren maliyetlere farklılaşan maliyetler denir<sup>46</sup>. Bu nedenle, farklılaşan maliyetlere artma maliyetleri, diferansiyel maliyetler ve ek maliyetler de denilmektedir.

### **2. Marjinal Maliyetler**

Marjinal maliyetler, bir birim çıktının toplam maliyetlerde neden olacağı artış olarak tanımlanmaktadır. Örneğin bir otel işletmesinin yiyecek-içecek bölümünde hazırlanan özel tek kişilik bir kokteylin maliyeti 250.000 TL olacağı varsayıldığında; bu kokteylin “duble” hazırlanması durumunda birim maliyeti de 200.000 TL’ye düşecektir. Bu durumda kokteylin ikili porsiyon hazırlanması seçeneğinde toplam maliyet 400.000 TL olacak iken, kokteylin ayrı ayrı birer adet hazırlanması durumunda toplam maliyet 500.000 TL’ye çıkmaktadır. İki hazırlanma biçimi arasındaki maliyet farkı 100.000 TL’dir. İşte, ilave bir birimi üretmek için gerekli olacak bu ek maliyete de marjinal maliyet adı verilir.

### **3. Kaçınılmaz (Karşılıksız) Maliyetler**

Kaçınılmaz ya da karşılıksız maliyet; gerçekleşmiş ve herhangi bir biçimde kaçınmaya olanak bulunmayan bir maliyettir. Örneğin, otelin değişik yerlerine alınmış olan otomatik kasaların kullanılması için gerekli becerileri ilgili personele kazandırmak amacı ile yapılabilecek eğitim giderleri kaçınılmaz bir maliyet oluşturur.

### **4. Kaçınılabılır Maliyetler**

Maliyetler, sorumlu bir yöneticinin “oyu” ya da istemi ile doğrudan oluştuğunda bu adı alırlar. Örneğin, otelin dış yüzü bu yıl da boyanabileceği gibi, boyama işi gelecek yıla da ertelenebilir. Dolayısı ile böyle bir maliyetin oluşması bütünü ile yöneticinin istemine kalmıştır.

### **5. Fırsat Maliyetleri**

Bir seçeneğin geri çevrilip, dikkate alınmayarak diğer bir seçeneğin kabul edilmesi ile vazgeçilen çıkar olasılığı, fırsat maliyeti olarak tanımlanır. İşletmeci ya da yönetici seçeneklerden birini geri çevirmekle, o seçenekten elde edebileceği yararı da geri çevirmiş (gözden çıkarmış) olur. Yitirilmiş olan bu çıkar (ya da yarar) fırsat maliyeti adını alır. Diğer bir deyişle fırsat maliyeti, bir şeyi yapamamanın maliyetidir.

---

<sup>46</sup> Sümerkan, ...**Maliyet Teşkili**, a.g.e., s.21.

Yani, yapılmış olsa elde edilecek olan; fakat, yapılmadığı için elden kaçırılmış olan kazanımdır.

### **3.3.1.8. Diğer Maliyetler**

Yukarıda açıklamış olduğumuz maliyetler dışında da maliyetler vardır. Bunlar aşağıdaki gibidir:

#### **1. Ortak Maliyetler**

Gerek miktar gerekse sorumluluk bakımından iki ya da daha fazla bölüme dağıtılabilen maliyetlerdir. Akşam yemeğinde hem yiyecek hem de içecek servisi yapan garson, bu duruma örnek gösterilebilir. Bu garsonun emeği “ortak” bir maliyet unsurudur. Çünkü, bu emeğin bir kısmı Satışlara, bir kısmı Yiyecek Bölümüne ve kalanı da İçecek Bölümüne girer.

#### **2. İlişik Maliyetler**

Herhangi bir kararı etkileyebilecek türden maliyetlerdir. Örneğin; bir restoranda elle çalıştırılacak kasalar yerine elektronik kasalar alınması durumunda ilişik maliyet; eski kasaların değerlendirilmesi ile elde edilecek miktar düşüldükten sonra yeni kasaların maliyeti, yeni gereçlere personel yetiştirmek için yapılacak harcamalar, yeni gereçlerin bakım ve koruma giderleri ve malzeme ve tesislerde yapılacak değişiklik giderlerinden oluşur. Buna karşın, yeni kasalar nedeni ile erkek ya da kadın garson sayısında bir değişiklik gerçekleşmedikçe restoranın işgücü maliyeti bir “ilişik maliyet” olmaz.

#### **3. Standart Maliyetler**

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

Bu menü kaleminden 10 tane satılmış ise, standart maliyet o reçetenin 10 katı olur. Reçete 5 porsiyonluk ise, o yiyecek kaleminden de 17 porsiyon satılmış durumda ise, öncelikle reçetenin toplam standart maliyetinin 5’e bölünmesi ile bir tek standart porsiyonun standart maliyeti belirlenir ve bu değerin de 17 ile çarpılması ile 17 porsiyonun standart maliyeti bulunur.

### **3.3.1.9. Sunulan Hizmete Göre Maliyetler**

Bir hizmet işletmesi olan otel işletmelerinde maliyetleri, hizmete konu faaliyetler çerçevesinde değerlendirmek uygun olacaktır. Bu işletmelerin öncelikle müşterilerinin konaklama, daha sonra yiyecek ve içecek ihtiyaçlarını karşılaması ve kimi zaman da bazı ek hizmetler sunması maliyetlerin üçe ayrılmasını gerektirir<sup>47</sup>:

#### **1. Konaklama Hizmetleriyle İlgili Maliyetler**

Konaklama hizmetleriyle ilgili maliyetler, konaklama departmanı ana maliyet merkezinde oluşan, daha çok odaların satışa hazır hale getirilmesine ilişkin maliyetlerdir. Bu gruba giren maliyetler arasında; odaların kullanıma hazır tutulması için katlanılan temizlik, bakım-onarım giderleri, acentalara ödenen komisyonlar, temizlik şirketlerine yapılan ödemeler, cam ve porselen eşyanın çalınması ve kırılması nedeniyle ortaya çıkan maliyetler ve çamaşırhane ile ilgili giderler ile personel maliyetleri sayılabilir<sup>48</sup>.

Bunlardan başka, otel işletmesinin personeli için yapmış olduğu üniforma v.b. giyim harcamaları ve bölümde çalışan personele ödenen her türlü maaş ve ücretler de bölümün maliyetleri arasında yer alır.

#### **2. Yiyecek ve İçecek Hizmetleriyle İlgili Maliyetler**

Bir diğer ana maliyet merkezi olan yiyecek ve içecek bölümünde, yiyecek ve içeceklerin satışa hazır hale getirilmesine kadarki süreçte her türlü malzeme ve işçilik maliyetleri bölüm maliyetlerini oluşturmaktadır.

#### **3. Sunulan Diğer Hizmetlerle İlgili Maliyetler**

Otelin daha çok yan hizmet faaliyetlerinden kaynaklanan çeşitli maliyetler bu gruba girer: Kuaför, güzellik salonu, vestiyer maliyetleri, gazete, dergi, sosyal ve sportif aktiviteler ve garaj hizmetleri maliyetleri gibi.

### **3.3.2. Maliyetlerin Dağıtımı**

Ana maliyet merkezlerinde üretilen ürün ve hizmetlerle doğrudan ilişkili maliyetler ürün ve hizmet maliyetine doğrudan yüklendikten sonra, diğer maliyet merkezlerinde oluşan maliyetler ile ortak gider niteliğindeki diğer maliyetler çeşitli dağıtım anahtarları vasıtasıyla ilgili ana hizmet merkezlerine dağıtılır. Bu şekilde söz

---

<sup>47</sup> Türksoy, a.g.e., s. 42-43.

<sup>48</sup> Türksoy, a.g.e., s. 42.

konusu giderlerin gider yerlerine dağıtımında kullanılabilecek dağıtım ölçüleri aşağıdaki gibi olabilir<sup>49</sup>:

| <u>Gider çeşitleri</u>         | <u>Dağıtım ölçüsü</u>                                                             |
|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|
| Elektrik gideri                | Tüketilen KWS'e göre,veya ampul adedine göre                                      |
| Bina amortisman gideri         | Yüzölçümü-Hacim,                                                                  |
| Sigorta gideri, vergi          |                                                                                   |
| giderleri, kira giderleri v.s. |                                                                                   |
| Bakım-onarım giderleri         | Bakım-onarım saatleri, onarım malzemesi tüketimi, makinaların sayısı veya değeri, |
| Yakıt giderleri                | Radyatör sayısı,                                                                  |
| Taşıma giderleri               | Taşınan malzeme miktarı, değeri, ağırlığı,                                        |
| Sosyal giderler                | İşçi sayısı, yevmiye adedi.                                                       |

Bu tasnifin dışında, maliyetlerin dağıtımında tecrübeye dayanarak bulunan oranlar da yaygın olarak kullanılmaktadır.

Aydınlatma ve ısıtma giderlerinin dağıtımını bir örnekle açıklayalım:

X otel işletmesinin Ocak 2004 ayı ısıtma-aydınlatma giderleri toplamı: 1.000.000.000.- TL'dir.

Otel yönetimi, ısıtma-aydınlatma giderlerinin dağıtımında tecrübeleri doğrultusunda belirlenen yüzdeleri kullanmaktadır. Buna göre,

Giderin: 1/20'si Genel İdare,

Kalanın: 2/3'ü Odalar,

Kalan: Yiyecek-içecek (1/2'si yiyecek ve 1/2'si de içecek) maliyetlerine yüklenmektedir.

$1.000.000.000 \times 1/20 = 50.000.000.-$  Genel İdare Payı,

---

<sup>49</sup> Nalan Akdoğan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, (Ankara: İstanbul SMMM Odası Yayınları), 1994, s. 363.

$950.000.000 \times 2/3 = 633.333.334.-$  Odalar Payı,

$316.666.666 \times 1/2 = 158.333.333.-$  Yiyecek Payı,

$316.666.666 \times 1/2 = 158.333.333.-$  İçecek Payı.

Bu anahtarlar vasıtasıyla esas maliyet merkezlerine dağıtımı yapılan maliyetlerin tamamı üzerinden, oda maliyetinde geceleme sayısı, otel oda kategorisinde ağırlıklı puan, yiyecek-içecek maliyetinde direkt malzeme maliyeti gibi yükleme anahtarları yardımıyla ilgili birim maliyetlerine ulaşılır.

### **3.3.3. Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü**

Yiyecek-içecek maliyet kontrolü, yiyecek maliyet kontrol sistemi ve içecek maliyet kontrol sistemi şeklinde ayrı ayrı ele alınacaktır.

#### **3.3.3.1. Yiyecek Maliyet Kontrol Sistemleri**

Yiyecek maliyet kontrolü ile ilgili çalışmaların işletme amaçlarına uygun olarak değerlendirilebilmesi, yiyeceklerin üretim ve satış sürecinde meydana gelen olumlu ve olumsuz sapmaların tespiti, nedenlerinin araştırılması ve önlemlerin alınması kapsamında birtakım yöntemlerin kullanılması suretiyle analizini zorunlu kılmaktadır. Bu analizler temelde, belirli bir zaman aralığında önceden saptanan standartlara göre üniteye teslim alınan malzemelerden ne kadar yiyecek-içecek hazırlanması ve bunlardan ne kadarının müşteriye sunulması gerektiğiyle, gerçekte ne kadar yiyecek hazırlandığı ve satıldığına karşılaştırması esasına, yada geçmiş dönem satışları ile şu anki durumun karşılaştırılması şeklinde olmaktadır<sup>50</sup>. Bütün yöntemlerde; müşterilere yapılan satışların maliyetini bulmak için, mutfaka yapılan girişlerin maliyetine, yemek yapımında kullanılan içkilerin maliyeti de eklendikten sonra, bu toplamdan şunlar düşülmektedir<sup>51</sup>:

- Mutfaktan barlara transfer edilen ve içki yapımında kullanılan yiyecek maddeleri

(limon,zeytin, v.b.),

- Ödenmez çek hakkına sahip yönetici ve departman şeflerine yapılan satışların maliyeti ve ayrıca maliyetine yapılan diğer satışlar (örneğin, müzisyen vb. elemanların tüketimi),

---

<sup>50</sup> Türksoy, a.g.e., s.142.

<sup>51</sup> Haşim Aras, **Konaklama İşletmeciliğinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü**, (Ankara: T.C. Turizm Bakanlığı Yayınları ),1993, s. 164.

- Personel yemeklerinin yapımı için ana mutfaktan personel mutfağına transfer edilen malzemelerin maliyeti,

- Temsil ve ağırlama amacına yönelik yemeklerin maliyeti.

Bu şekilde satılan yiyecek malzeme maliyetine nasıl ulaşıldığı (Tablo 3.1)'de gösterilmektedir.

Yiyecek maliyetinin tespiti ve kontrolünde, porsiyon maliyetinin belirlenmesi önemlidir. Bu çerçevede, otel işletmelerinde uygulanan maliyet kontrol sistemlerini şu şekilde ifade edebiliriz:

1. Yüzde ile Kontrol Sistemi:

i. Basit Maliyet Analizi

ii. Ayrıntılı Maliyet Analizi

2. Standart Maliyet Analizi ile Kontrol Sistemi (Sapma Analizi):

3. Tahmini Maliyet İle Kontrol Sistemi:

**Tablo 3.1. Satılan Yiyecek Malzeme Maliyeti Tablosu**

| Yiyecek Maliyeti Tablosu                       |      |
|------------------------------------------------|------|
| - Dönembaşı mutfak stoku                       | Xx   |
| - Dönemiçi mutfağa gönderilen                  | Xx   |
| - Doğrudan mutfağa gönderilen                  | Xx   |
| - Üretimde kullanılan içecek                   | Xx   |
| - İade yemek maliyeti                          | Xx   |
| - Dönem sonu mutfak stoku                      | Xx   |
| - Zayiat                                       | Xx   |
| - Üretimde kullanılan yiyecek malzeme maliyeti | Xx   |
| - Personel yemeği maliyeti                     | (XX) |
| - İkram yemekler maliyeti                      | (xx) |
| - Barlarda kullanılan yiyecek maliyeti         | (XX) |
| - Satışlardan iade yemek maliyeti              | (xx) |
| - Yiyecek yardımları                           | (xx) |
| - Satılan yiyecek malzeme maliyeti             | (xx) |

Kaynak: Çetiner, a.g.e., s. 57.

### 3.3.3.1.1.Yüzde ile Kontrol Sistemi:

Bu sistemde, satılan yiyecek malzeme giderlerinin dönemsel (günlük, haftalık, aylık) olarak satış gelirlerine oranlanması suretiyle bulunan oranların otel işletmeleri ortalaması, geçmiş yıl oranları ve hedeflenen oranlarla karşılaştırılarak değerlendirmesi yapılır. Bu karşılaştırma sonucunda oranlar arzulan sonuca vermiyor ise, örneğin, maliyetlerin öngörülenden çok yükselmiş olduğu tespit edilirse maliyetlerin düşürülmesine yada başka alternatiflerin değerlendirilmesine yönelik tedbirler alınabilir. Uygulamada yüzde ile kontrol sistemi, otel işletmelerinin yapısına ve faaliyet hacmine bağlı olarak "Basit Maliyet Analizi" ve "Ayrıntılı Maliyet Analizi" şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, bu ayrımın dışında yüzde ile analiz yönteminin işletmelerde yaygın uygulandığı görülmektedir. Bu türdeki işletmeler, daha çok iş hacmine bağlı olarak yüzde analizini belirli formlar kullanarak yapmaktadır.

**1. Basit Maliyet Analizi:** Daha çok küçük ölçekli otel işletmelerinde uygulanabilirliğe sahip bu yöntemde amaç, yiyecek maliyetinin aylık ve günlük olarak bulunması ve bulunan maliyet rakamının aylık ve günlük satışlara bölünmesi suretiyle elde edilen oranların bir önceki dönem ve önceki dönem bu ay rakamlarıyla karşılaştırılarak değerlendirilmesidir. İşleme önce, yiyecek maliyetinin aylık olarak bulunması ile başlanır. (Tablo3.2)

**Tablo 3.2. Net Yiyecek Maliyetinin Bulunması**

|                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| AÇILIŞ ENVANTERİ<br>+ SATINALINAN MALZEME                                                                       |
| TOPLAM<br>- KAPANIŞ ENVANTERİ                                                                                   |
| ÇIKIŞLAR TOPLAMI<br>+DİREKT SATINALMALAR                                                                        |
| YİYECEK MALİYETİ<br>- PERSONEL YEMEKLERİ<br>- BARLARA TRANSFERLER<br>-ÖDENMEZ ÇEKLER<br>+ BARLARDAN TRANSFERLER |
| NET YİYECEK MALİYETİ                                                                                            |

Kaynak: Türksoy, a.g.e.,s. 44.

Yiyecek maliyetinin bulunmasından sonra aşağıdaki tablo (Tablo 3.3) hazırlanır.

**Tablo 3.3. Maliyet Analiz Raporu**

| AYLIK YİYECEK MALİYET ANALİZ RAPORU    |       |          |                 |
|----------------------------------------|-------|----------|-----------------|
| Tarih: .... / ..... / 200x             |       |          |                 |
|                                        | BU AY | GEÇEN AY | GEÇEN YIL BU AY |
| NET SATIŞLAR<br>_ NET YİYECEK MALİYETİ |       |          |                 |
| BRÜT KAR                               |       |          |                 |
| MALİYET (%)                            |       |          |                 |

Bu yöntem günlük ve aylık maliyet analizi olarak uygulanmaktadır. Ancak, günlük maliyet yüzdeleri günlük stok değişimlerini dikkate almadığından yetersiz kalabilmektedir. Bu nedenle en az 10 günlük ortalama daha doğru sonuçlar verebilmekle birlikte zaman faktörü de dikkate alındığında aylık maliyet analizlerinin daha sağlıklı ve gerçekçi bilgiler sağladığını söyleyebiliriz.

Maliyetlerin aylık olarak ele alınması halinde de yöntemin, şu durumlarda yetersiz kaldığı söylenebilir<sup>52</sup>:

- Ay sonuna kadar maliyetleri saptamak mümkün olmamaktadır. Bu nedenle maliyetin yüksek olduğu anlaşıldığında, durumu iyileştirmek için alınması gereken önlemlerde geç kalınmaktadır.

- Aylık maliyetin bir önceki aya göre yükseldiğini veya azaldığını göstermekle birlikte, nedenlerini ayrıntılı olarak ortaya koyamamaktadır.

Basit maliyet analizinde, yukarıda tabloda belirtilen maliyet rakamlarının geçen ay ve geçen yıl bu ay gibi rakamlarla karşılaştırılmasından sonra, ikinci aşama, maliyetlerin günlük olarak belirlenmesi aşamasıdır. Sistem, günlük ve kümülatif satışları, alışları ve bunlar arasındaki iki basit oranın hesaplanmasını gerektiren bir sistemdir<sup>53</sup>. İşletme yöneticisi, günlük maliyet tablosu sayesinde bir önceki günün maliyetini öğrenmiş olmakta ancak yine de bunun yüksek veya düşük oluşunun nedeni konusunda ayrıntılı bir bilgiye sahip olamamaktadır<sup>54</sup>. Ayrıca, günlük mutfağa girişler belirlenmekte ancak, tüm girişlerin o gün yemek olarak değerlendirilmemesi halinde

<sup>52</sup> Aras, a.g.e., s. 168.

<sup>53</sup> Türksoy, a.g.e., s. 145.

<sup>54</sup> Aras, a.g.e., s. 168.

kalan malzeme maliyetleri dikkate alınamadığından, maliyetler konusunda yanıltıcı bilgiler ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle, daha gerçekçi bilgilerin sağlanması ise ay sonu maliyet bilgilerinin değerlendirilmesi ile mümkün olacaktır.

Örnek<sup>55</sup>:

Üç yıldızlı Sahil Otel'in restoranına ait Kasım 1998'e ilişkin maliyet ve gelir rakamları aşağıdaki gibidir:

|                          |           |
|--------------------------|-----------|
| SATIŞLAR                 | 60.000 \$ |
| Yiyecek                  | 39.000 \$ |
| İçecek                   | 21.000\$  |
| SATILAN MALZEME MALİYETİ | 15.000\$  |
| Yiyecek Malzemesi        | 10.000 \$ |
| İçecek malzemesi         | 5.000 \$  |
| GENEL MALİYETLER         | 5.000 \$  |
| Garson                   | 2.000 \$  |
| Yiy.-İçecek Müdürü       | 2.000 \$  |
| Barboy + Barmen          | 1.000 \$  |

Restoran içecek satışlarının tamamen barlarda yapıldığı kabul edildiğinde, işletmenin Ekim 1998 ve Kasım 1997 yılı yiyecek ve içecek maliyetleri 15.000 \$ ve 6.000 \$ olarak gerçekleşmiştir. Bu döneme ilişkin maliyet yüzdeleri de şöyledir:

| Ekim 1998 | Kasım 1997 |      |
|-----------|------------|------|
| Yiyecek   | 0,45       | 0,55 |
| İçecek    | 0,30       | 0,55 |

Ek bilgi: Yiyecek ve içecek müdürüne ödenen maaş ve ücretler yiyecek ve içecek departmanlarına eşit olarak dağıtılacaktır.

Bu bilgiler yardımıyla restoranın maliyet kontrolünü yüzde analizi yardımıyla yapalım: Yüzde analizi ile maliyet kontrolüne geçmeden önce, her departmana ait toplam maliyetler ve kar bulunur;

$$\text{Toplam yiyecek maliyeti} = \text{Malzeme} + \text{garson} + \text{yönetim} (\text{Toplam} / 2)$$

---

<sup>55</sup> Türksoy, a.g.e., s. 147-149.

$$= 10.000 + 2.000 + 1.000 = 13.000\$$$

$$\text{Kar} = 39.000 - 13.000 = 26.000\$$$

İçecek Maliyetinin ve karın bulunması (Kasım 1998):

Toplam içecek maliyeti = malzeme + barmen + yönetim (Toplam / 2 )

$$= 5.000 + 1.000 + 1.000 = 7.000\$$$

$$\text{Kar} = 21.000 - 7.000 = 14.000\$$$

Daha sonra, yiyecek ve içecek maliyet rakamlarını kullanarak; Ekim 1998 ve Kasım 1997 satışları ve karları bulunur.

Yiyecek satışlarının bulunması (Ekim 98 ve Kasım 1997 için):

Yiyecek maliyeti = Satışlar (Ekim 1998 ) x Maliyet yüzdesi

$$15.000 = \text{Satışlar (Ekim 1998)} \times 0,45$$

$$\text{Satışlar (Ekim 1998)} = 33.333 \$$$

$$\text{Kar (Ekim 1998)} = 33.333 - 15.000 = 18.333\$$$

Yiyecek maliyeti = Satışlar (Kasım 1997) x Maliyet yüzdesi

$$15.000 = \text{Satışlar (Kasım 1997)} \times 0,55$$

$$\text{Satışlar (Kasım 1997)} = 27.273 \$$$

$$\text{Kar (Kasım 1997)} = 27.273 - 15.000 = 12.273 \$$$

İçecek satışlarının bulunması (Ekim 1998 ve Kasım 1997):

İçecek maliyeti = Satışlar (Ekim 98 ) x Maliyet yüzdesi

$$6.000 = \text{Satışlar (Ekim 98)} \times 0,30$$

$$\text{Satışlar (Ekim 98)} = 20.000 \$$$

$$\text{Kar (Ekim 98)} = 20.000 - 6.000 = 14.000 \$$$

İçecek maliyeti. = Satışlar (Kasım 97) x Maliyet yüzdesi

$$6.000 = \text{Satışlar (Kasım 97)} \times 0,35$$

$$\text{Satışlar (Kasım 97)} = 17.143\$$$

$$\text{Kar (Kasım 97)} = 17.143 - 6.000 = 11.143 \$ \text{ bulunur ve analiz}$$

raporu üzerinde gösterilir.

Daha sonraki aşamada Kasım ve Ekim 1998 ile Kasım 1997 tarihleri itibariyle maliyetler, brüt kara oranlanarak maliyet yüzdeleri hesaplanır. Kasım 1998 için yiyecek maliyet yüzdesinin;

$$\text{Aylık toplam maliyet} = \text{Aylık satışlar} - \text{Brüt kar}$$

$$= 39.000 - 26.000$$

$$= 13.000\$$$

$$\text{Maliyet yüzdesi} = \text{Aylık toplam maliyet} / \text{Aylık satışlar}$$

$$= 13.000 / 39.000$$

$$= \%33,3$$

Diğer aylara ait yiyecek ve içecek maliyet yüzdeleri de aynı şekilde bulunarak tabloya işlenir. (Tablo 3.4)

**Tablo 3.4. Aylık Yiyecek Maliyet Analiz Raporu**

|                                                                              |          |         |          |
|------------------------------------------------------------------------------|----------|---------|----------|
| ..... RESTORAN<br>Aylık Yiyecek Maliyet Analiz Rap<br><br>Tarih : Kasım 1998 |          |         |          |
|                                                                              | Kasım 98 | Ekim 98 | Kasım 97 |
| YİYECEK                                                                      |          |         |          |
| Satışlar                                                                     | 39.000   | 33.333  | 27.273   |
| Brüt kar                                                                     | 26.000   | 18.333  | 12.273   |
| Maliyet Yüzdesi                                                              | % 33,3   | % 45,0  | % 54,9   |
| İÇECEK                                                                       |          |         |          |
| Satışlar                                                                     | 21.000   | 20.000  | 17.143   |
| Brüt kar                                                                     | 14.000   | 14.000  | 11.143   |
| Maliyet yüzdesi                                                              | % 33,3   | % 35,0  | % 34,9   |

Kaynak: Türksoy, a.g.e., s. 149.

Bulunan rakamlara göre, satışlardaki artışa karşın maliyet yüzdelerinde bir düşüş meydana gelmiştir. Yiyecek kalitesinde bir düşme yok ise, maliyet kontrolünün daha etkin olarak yerine getirildiği söylenebilir. İçecek maliyet yüzdeleri ise, % 33-35 arasında olup önemli bir değişiklik gözlenmemektedir.

**2. Ayrıntılı Maliyet Analizi Yöntemi:** Ayrıntılı maliyet sistemleri satılan yemek maliyetinin hangi hammadde cinslerinden kaynaklandığını göstermeyi amaçlayan sistemlerdir<sup>56</sup>. Bu amaçla malzemeler gruplandırılarak belirli malzeme grupları oluşturulur(Tablo3.5). Malzeme grupları, işletmenin büyüklüğünden veya malzeme maliyetlerinde meydana gelecek değişiklikleri ayrıntılı olarak izleme isteğinden etkileneren en az 5, en çok 18 grup olarak belirlenmektedir<sup>57</sup>. Bu yöntemde maliyeti oluşturan mutfak girişleri aşağıdaki malzeme gruplarını içermektedir<sup>58</sup>:

- Etler,
- Deniz ürünleri,
- Kumes hayvanları,
- Konserveler,
- Meyve ve sebzeler,
- Süt ve süt ürünleri,
- Diğer malzemeler.

Ayrıntılı analiz, her bir grubun maliyet artışları veya azalışları konusunda bilgi verirken, bu değişikliklerin nedenleri konusunda herhangi bir bilgi vermemektedir. Şöyle ki, grubu oluşturan bir yemeğin fiyatı artarken aynı gruptaki diğer bir yemeğin fiyatı aynı oranda düşebilir. Bu ise, grubun genel maliyet düzeyini etkilemez. Oysa menü planlamasında amaç, değişikliklerin nedenlerinin araştırılarak hangi yemeğin maliyetinin ne kadar arttığının yada azaldığının tespit edilerek fiyatları düşen veya artmayan yemeklerin menüye konulmasının sağlanmasıdır. Bu açıdan, yanıltıcı sonuçlara karşı ayrıntılı maliyet analizinde dikkatli davranılması önem taşımaktadır.

---

<sup>56</sup> Sümerkan, a.g.e., s.97.

<sup>57</sup> Türksoy, a.g.e., s. 149.

<sup>58</sup> Aras, a.g.e., s. 168.

**Tablo 3.5. Ayrıntılı Maliyet Analiz Raporu**

| Gün                       | Etler | Deniz ürünleri | Kümes hayvanı | Kon-serve | Sebze, meyve | Süt ürünleri | Diğer malz. | Toplam |           | Satışlar |           | Maliyet oranı |           |
|---------------------------|-------|----------------|---------------|-----------|--------------|--------------|-------------|--------|-----------|----------|-----------|---------------|-----------|
|                           |       |                |               |           |              |              |             | Günlük | Kümülatif | Günlük   | Kümülatif | Günlük        | Kümülatif |
| BU GÜNE KADAR TOPLAM..... |       |                |               |           |              |              |             |        |           |          |           |               |           |

Kaynak: Türksoy,a.g.e., s. 150.

#### **3.3.3.1.2. Standart Maliyet Analizi İle Kontrol Sistemi (Sapma Analizi)**

Sapma analizi olarak da adlandırılan bu yöntemde, önce birtakım teknikler yardımıyla gelecek dönemde olması gereken (standart) yiyecek malzeme maliyetleri belirlenir, dönem sonunda ise, gerçekleşen (fiili) maliyetlerle olması gereken (standart) maliyetler karşılaştırılır ve sapmalar belirlenir. Bu yöntemde, standartlar belirlenirken, bozulma ve çürüme nedeniyle oluşan kayıplar dikkate alınmadığından fiili rakamların genellikle standart rakamların üzerinde çıkması doğaldır. Bu nedenle, analizde kontrolün başarısı standartlara ne kadar yaklaşıp yaklaşamadığı ile ölçülür. Bu analizlerde amaç, maliyetlerin denetimi olduğuna göre, şüphesiz malzeme maliyetleri dışında işçilik ve genel üretim giderlerini de kapsamaları gerekmektedir. Ancak, yiyecek malzeme maliyetinin kontrolünün, diğer maliyet unsurları içerisinde önemli bir ağırlığa sahip olması ve en önemli kayıpların bu tür maliyet unsurlarında meydana gelmesinden dolayı bu analizde yalnızca malzeme maliyetindeki sapmaların analizine yer verilecektir.

Her bir yemeğin standart maliyeti hesaplanırken şunlar gözönüne alınmalıdır<sup>59</sup>:

- Yemeğin yapımı için esas alman standart reçete,
- Standart reçetede yer alan malzemelerin cari piyasa fiyatları,
- Satılan porsiyon sayısı.

<sup>59</sup> Cemal İnce, **Otel İşletmelerinde Maliyet Merkezlerinin İncelenmesi ve Denetimi**, (Antalya: Akdeniz Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi), 1994, s. 92.

Standart maliyetin hesaplanmasından sonra ilgili dönemde satılan yiyeceklerin fiili malzeme maliyetleri ile satılan yiyeceklerin standart maliyetleri karşılaştırılır. Bu karşılaştırma, işletme amaçlarına göre, toplam standart maliyetlerin toplam fiili maliyetlerle karşılaştırılması veya yiyecek grupları standart maliyetinin yiyecek grupları gerçek maliyeti ile karşılaştırılması şeklinde olabileceği gibi, her bir yemeği oluşturan malzeme karışımının standart maliyetinin yine fiili rakamlarla karşılaştırılması şeklinde olabilir. Analizin malzeme karışımı bazında ayrıntılı olarak yapılması halinde, meydana gelecek sapmalara göre farklı alternatiflerin değerlendirilebilmesi veya ürünü oluşturan hammadde karıştırma oranlarında değişiklikler yapılarak tedbirler alınması kolaylaşır.

Konuyu ufak bir örnekle rakamsal olarak ele alırsak<sup>60</sup>:

VERİLER:

Üretimde kullanılan hammaddeler : A, B, C.

| <u>Hammadde</u> | Standart karışım |                            |
|-----------------|------------------|----------------------------|
|                 | <u>oranı / b</u> | <u>Standart fiyat / kg</u> |
| A               | 3 kg/b           | 100 TL/kg                  |
| B               | 5 kg/b           | 50 TL/kg                   |
| C               | <u>7 kg /b</u>   | <u>5 TL /kg</u>            |
|                 | 15 kg/b          | s 155 TL/kg                |

Dönem içinde 25 birim üretim gerçekleşmiştir. Fiili kullanım miktarları ve fiili maliyetler aşağıdadır.

| <u>Hammadde</u> | <u>Fiili kullanım</u> | <u>Fiili Maliyet / kg</u> |
|-----------------|-----------------------|---------------------------|
| A               | 72 kg                 | 100 TL/kg                 |
| B               | 125 kg                | 45 TL/kg                  |
| C               | <u>178 kg</u>         | <u>6 TL/kg</u>            |
|                 | 375 kg                | 151 TL/kg                 |

ÇÖZÜM :

<sup>60</sup> Burgazlıoğlu, **Otel İşletmelerinde Bütünleşik Bilgi Sistemleri ve Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarında Kullanımı**, (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Doktora Tezi), 1994, s. 327-330.

### Hammadde Fiyat Sapması :

| Hammadde | Standart fiyat | Fiili fiyat | Fark      | Fiili kullanım | Fiyat sapması  |
|----------|----------------|-------------|-----------|----------------|----------------|
| A        | 100 TL /kg     | 100 TL /kg  | 0 TL / kg | 72 kg          |                |
| B        | 50 TL /kg      | 45 TL / kg  | 5 TL / kg | 125 kg         |                |
| C        | 5 TL /kg       | 6 TL / kg   | -1 TL /kg | 178 kg         | 1 78 TL alehte |
|          |                | Fiyat       | sapması   |                | 447 TL.lehte   |

Toplam hammadde fiyat sapması olumlu 447 TL. dir.

Hammadde miktarı sapması:

| Hammadde                | Standart miktar/ b | Fiili üretim | Standart miktar | Fiili kullanım | Fark                | Standart maliyet | Miktar farkı  |
|-------------------------|--------------------|--------------|-----------------|----------------|---------------------|------------------|---------------|
| A                       | 3 kg / b           | 25 b         | 75 kg           | 72 kg          | 3 kg. lehte         | 100 TL /kg       | 300 TL.lehte  |
| B                       | 5 kg / b           | 25 b         | 125 kg          | 125 kg         | 0kg                 | 50 TL / kg       |               |
| C                       | 7 kg / b           | 25 b         | 175 kg          | 178 kg         | 3 kg. alehte        | 5 TL / kg        | 15TL.alehte   |
| Toplam standart miktarı |                    |              | 3 75 kg         | 375 kg         | Toplam miktar farkı |                  | 285 TL.alehte |

Toplam miktar sapması lehte 285 TL. dir.

Toplam sapma = Fiyat sapması = 447 TL. lehte,

Miktar sapması = 285 TL lehte

732 TL lehtedir.

Toplam fark formül yardımıyla da hesaplanabilir.

| Hammadde             | Fiili maliyet /kg | Fiili kullanım | Fiili maliyet | Standart maliyet / kg   | Standart karışım /b | Fiili üretim standart miktar | Fiili üretim standart maliyet |
|----------------------|-------------------|----------------|---------------|-------------------------|---------------------|------------------------------|-------------------------------|
| A                    | 100 TL /kg        | 72 kg          | 7.200 TL      | 100 TL /Kg              | 3 kg/b              | 75 kg                        | 7.500 TL                      |
| B                    | 45 TL /kg         | 125 kg         | 5.625 TL      | 50 TL /kg               | 5kg/b               | 125 kg                       | 6.250TL                       |
| C                    | 6 TL / kg         | 178 kg         | 1.068TL       | 5 TL / kg               | 7 kg /b             | 175 kg                       | 875TL                         |
| Toplam fiili maliyet |                   |                | 13.893TL      | Toplam standart maliyet |                     |                              | 14.625TL                      |

|                                                                        |
|------------------------------------------------------------------------|
| Toplam Hammadde Farkı = Toplam Fiili Maliyet - Toplam Standart Maliyet |
|------------------------------------------------------------------------|

Toplam hammadde farkı = 13.893 - 14.625 = 732 TL. lehtedir.

Miktar sapması lehte 285 TL. m karışım ve kullanım sapması olarak parçalamak istersek:

İlk önce ortalama standart maliyet hesaplanmalıdır.

| Hammadde | Standart miktar/<br>b | Standart fiyat / kg | Standart maliyet |
|----------|-----------------------|---------------------|------------------|
| A        | 3 kg / b              | 100 TL /kg          | 300 TL /b        |
| B        | 5 kg /b               | 50 TL / kg          | 250 TL /b        |
| C        | 7 Kg / b              | 5 TL/ kg            | 35 TL /b         |
| Toplam   | 15kg/b                |                     | 585TL/br         |

$$\begin{array}{lcl} \text{Ortalama} & & 585 \text{ TL/b} \\ \text{Standart birim} & = & \frac{\quad}{15 \text{ kg/b}} = 39 \text{ TL/kg. dır.} \\ \text{Maliyet} & & \end{array}$$

Hammadde kullanım sapması :

| Hammadde | Miktar farkı | Standart maliyet | Ortalama standart maliyet | Standart maliyet-ortalama standart maliyet farkı | Karışım farkı  |
|----------|--------------|------------------|---------------------------|--------------------------------------------------|----------------|
| A        | 3 kg . lehte | 100 TL /kg       | 39 TL /kg                 | 61 TL                                            | 183 TL. lehte* |
| B        | 0 kg         | 50 TL / kg       | 39 TL /kg                 | 11 TL                                            | 0TL            |
| C        | 3 kg. alehte | 5 TL/ kg         | 39 TL /kg                 | 34TL                                             | 102TL. lehte** |
|          |              |                  |                           |                                                  | 285 TL.lehte   |

(\*) Pahalı maldan az kullanılmıştır.

(\*\*) Ucuz maldan çok kullanılmıştır.

Hammadde kullanım sapması = 0 TL.

Hammadde karışım sapması = 285 TL.

Toplam hammadde miktar sapması = 285 TL. lehtedir.

### 3.3.3.1.3. Tahmini Maliyet İle Kontrol Sistemi

Bu yöntemlerin dışında, tahmini maliyet kontrolü olarak adlandırabileceğimiz bir yöntem, yiyecek maliyetleri miktar ve tür yönünden geçmiş verilerden

yararlanarak gelecek için gerçekleştirilecek maliyetleri herhangi bir bilimsel teknikten yararlanmadan tahmin edilmesi esasına dayanır. "Bunun için menü kopyası üzerinde çetele tutularak, her yemek türü için satış sayısı yazılır; daha sonra bu bilgiler Satış Analizi Formu'na veya defterine kaydedilir"<sup>61</sup>. Otelde satış üniteleri fazla ise her bir ünite için ayrı ayrı satış analizi formu hazırlanır ve daha sonra bir araya getirilerek toplamlar tek bir satış analizi formunda toplanır. Bu bilgiler ayrıca menü planlama çalışmasında da değerlendirilebilir.

### **3.3.3.2. İçecek Maliyet Kontrolü**

İçecek maliyet kontrolü yiyecek kontrolünde olduğu gibi aşağıdaki aşamaları içine alan bir kontrol sürecidir(Şekil 3.7):

- Satmalına,
- Teslimat ve depolama, Stoklama,
- İçki çıkarma ve üretim,
- Satış ve bar kontrolü.

Bu süreçte etkin bir içecek kontrolünde iki temel amaca ulaşmak hedeflenir<sup>62</sup>:

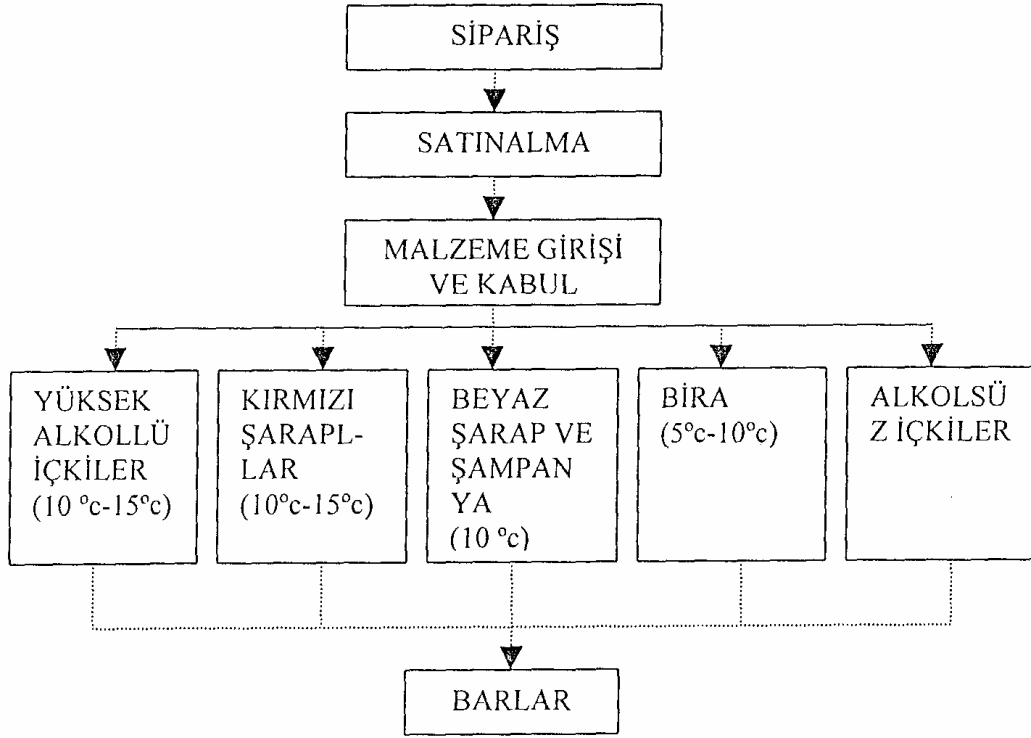
Bütün yiyecek ve içecekler, işletme tarafından belirlenen nitelik ve ölçü standartlarına uygun olarak üretilmelidir. İşletmeler bu standartları belirlerken müşterilerin tatmini esas olmalıdır.

- Yiyecek ve içecek üretim sürecinde gerçekleştirilebilecek aşırı giderler önlenmelidir.

---

<sup>61</sup> Çetiner, a.g.e., s. 63.

<sup>62</sup> Yılmaz Benligiray, **Konaklama İşletmeleri Yönetim Muhasebesi**, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi), 1994, s. 68.



**Sekil 3.7. İçecek Maliyet Kontrolü Malzeme Akış Şeması**

Kaynak: Aras, a.g.e., s. 218.

#### 3.3.3.2.1. Yüzde İle Kontrol Yöntemi

Bu sistemde, satılan içkilerin maliyetleri dönemsel olarak içki satışlarına oranlanır (Tablo3.6). Oranlamada dönemler aylık yada günlük olarak alınabilmektedir. İşlemin günlük yapılması halinde boş şişeler günlük tüketimi vereceğinden bar sayımı yapmaya gerek olmamakla birlikte, aylık envanter (Bar sayımı) sonucu tüketilen içkilerin miktar olarak tespiti, bize o ayın içecek maliyetine ulaşmamıza, daha sonra da satış hasılatına oranlanması sonucu içki maliyet yüzdesine ulaşmamıza olanak sağlayacaktır. İşletmenin daha önce, öngördüğü maliyet yüzdesi ile karşılaştırma yapılarak varsa sapmaların nedenleri araştırılabilecektir.

**Tablo 3.6. İçki Maliyeti ve Satışları Özeti Tablosu**

| (1.000) (TL) |               | .....Ay .....Yıl |                 |                           |                |                            |                           |                               |
|--------------|---------------|------------------|-----------------|---------------------------|----------------|----------------------------|---------------------------|-------------------------------|
| Tarih        | Gelen içkiler | Gelen yiyecekler | İçecek maliyeti |                           | İçki satışları |                            | Maliyetin satışlara oranı |                               |
|              |               |                  | Günlük          | Başlangıçtan bugüne kadar | Günlük         | Başlangıçtan bu güne kadar | Günlük                    | Başlangıç - tan bu güne kadar |
| 1            | 2.200         | 400              | 2.600           | -                         | 8.800          | -                          | %32,5                     | -----                         |
| 2            | 3.100         | 600              | 3.700           | 6.300                     | 12.000         | 20.000                     | %30,8                     | %31,5                         |
| ....         |               |                  |                 |                           |                |                            |                           |                               |
| 31           |               |                  |                 |                           |                |                            |                           |                               |

Kaynak: Çetiner, a.g.e. s.70.

### 3.3.3.2.2. Satış Fiyatı İle Kontrol Sistemi

"Bu yaklaşımda, içki satışlarını ve içki maliyetlerini kontrol etmek üzere stoklarda bulunan her bir şişe içki için bir satış değeri öngörülmekte ve satış değeri de şişenin hacmine, içkinin standart porsiyon ölçüsüne ve porsiyon satış fiyatına bağlı bulunmaktadır"<sup>63</sup>. Bu satış değeri bir tahmini değer olup, içkilerin şişe ile yada bardakta mı, yoksa bir üretim sürecinden sonra (Karışımli içecekler, kokteyller gibi) mı satışa sunulmasına göre ayrı ayrı hesaplanır. Bu şekilde alkollü içecek satışları genellikle "Kadeh" yada "Tek" birimine çevrilmekte ve hesaplamalar buna göre yapılmaktadır.

"Her ay sonunda muhasebe departmanı, içecek faaliyetlerinin bir özetinin rapor şekline getirir; (Tablo 3.7) barlardaki mevcut stok dikkate alınır ve gerekli düzeltmeler yapılırsa da, şişelerde kalan satılmamış içkiler dikkate alınmadığından potansiyel satış ile gerçek satış birbirine eşit değildir"<sup>64</sup>. Bu eşitsizliğin (Sapmanın) değeri % 2'yi aşması halinde daha detaylı analizlerin yapılması gerekir<sup>65</sup>.

<sup>63</sup> Benligiray, a.g.e., s. 77.

<sup>64</sup> Çetiner, a.g.e., s. 69.

<sup>65</sup> Benligiray, a.g.e., s. 78.

**Tablo 3.7. İçecek Faaliyeti Özeti**

| .....Ay                                                                                                                          | ....Yıl      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Dolu şişe satışları<br>Porsiyon satışları,<br>TOPLAM SATIŞLAR                                                                    | Amerikan bar |
| Fark - fazla veya eksik<br>Fark - fazla veya eksik<br>POTANSİYEL SATIŞLAR                                                        |              |
| Dolu şişe satışları<br>Porsiyon satışları<br>TOPLAM SATIŞLAR MALİYETİ                                                            |              |
| Toplam satışlara göre maliyet yüzdesi<br>Dolu şişe satışlarına göre maliyet yüzdesi Porsiyon<br>satışlarına göre maliyet yüzdesi |              |
| Dolu şişe satışları yüzdesi<br>Porsiyon satışları yüzdesi                                                                        |              |

Kaynak: Çetiner, a.g.e., s. 71.

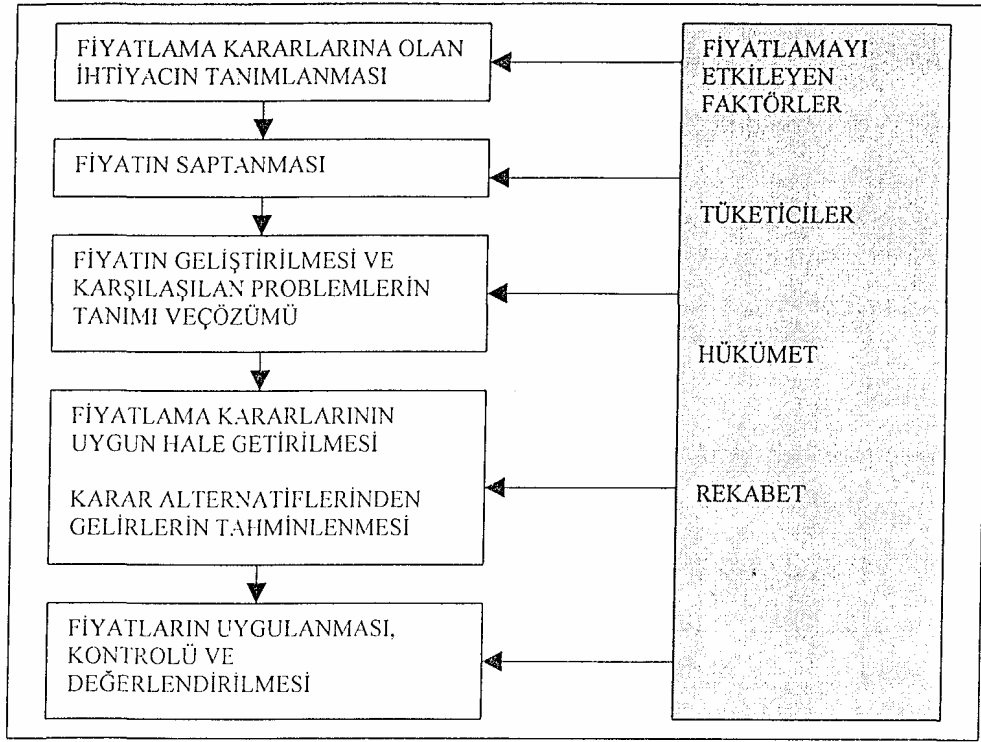
Bu sistemlerin dışında işletmelerde belirli teknikler yardımıyla içki maliyetinde standartlar belirlenebilir ve standart maliyet kontrol sistemi de uygulanabilir.

### **3.4. Otel İşletmelerinde Fiyatlama**

Otel işletmelerinde fiyatlama, sunulan hizmetlerin hangi değişkenlere bağlı olarak, hangi hizmetlerin hangi yöntemlerle fiyatlandırılması ile ilgili geleceğe yönelik bir karar alma sürecidir.

Genel anlamda fiyatlama kararları aşağıdaki aşamaları da tanımlanan bir karar verme sürecini ifade etmektedir<sup>66</sup>.

<sup>66</sup> Adnan Türksoy, **Yiyecek ve İçecek Hizmetleri Yönetimi**, (Ankara: Turhan Kitabevi), 1997, s. 113-114.



**Şekil 3.8. Fiyatlama Karar Süreci**

Kaynak: Türksoy, **Yiyecek...**, a.g.e., s. 114.

Şekilden de anlaşılacağı üzere, fiyatlama süreci bir çok değişkenin etkisi altında işletme amaçlarına en uygun fiyatın belirlenmesi çalışmasıdır. Bu değişkenlerin içerisinde tüketici olarak nitelendirdiğimiz turistlerin tercihlerinin (eğilimleri, kabul edebileceği fiyat düzeyi v.b.) önemi büyüktür. Bir turistin, özellikle tatil amacıyla seyahat eden turistin gerek mutlak fiyat düzeylerine, gerek fiyattaki değişmelere karşı büyük duyarlılık gösterdiği bilindiğine göre, turizm işletmelerinin fiyat belirleme konusunda dikkatli davranmaları gerekir ve böylelikle toplam nihai turizm ürününün fiyatının turizm talebini geliştirecek ve satışları arttıracak bir düzeyde oluşması sağlanabilir<sup>67</sup>.

Süreçteki; plânların, kararların, kontrollerin ve çıktıların yöneticiye ulaşması ise "yönetim bilgi sistemleri" ile sağlanmalıdır. Bu amaçla, bilgi teknolojisinin yaygın olarak kullanıldığı otel işletmelerinde yöneticiler, gereksinim duyduğu anda her an ulaşabileceği en doğru ve nihai bir bilgi kaynağını "Yönetim Destek Birimi"ni

<sup>67</sup> Barutçugil, **Turizm...**, a.g.e., s. 113.

oluşturabilir. Bu tür bir birimin varlığı ile, yönetici geçmiş verilerin istatistiki ve tarihsel olarak sıraya konulmuş şekli ile yada, amaca hizmet edecek şekilde raporlanmış bilgilerden hareket ederek gelecekle ilgili fiyat politikalarının ve stratejilerinin zamanında ve isabetli bir şekilde belirlenmesini sağlayabilir. Böylece, fiyatların belirlenmesi, kontrolü ve değerlendirilmesi için daha sağlıklı bir zemin hazırlanmış olur. Bu açıdan, otel işletmelerinde etkin bir fiyatlama politikası belirlenmesi ile ilgili olarak genel kabul görmüş iki yaklaşımdan söz edilebilir. Bunlar:

- Talep yönlü fiyatlama yaklaşımı,
- Maliyet yönlü fiyatlama yaklaşımı.

Talep yönlü fiyatlama yaklaşımı, fiyat belirlenirken diğer faktörlerin yanında talebin öncelikli olarak dikkate alınması, diğer bir ifadeyle piyasa koşulları içerisinde tüketicilerin gelir düzeyi ve tüketim alışkanlıklarının değerlendirilmesi gerektiği esasına dayanır. Bu yaklaşımda, farklı gelir düzeylerine ve tüketim alışkanlıklarına göre farklı fiyat uygulaması ve böylece talebin her zaman kuvvetli tutulması hedeflenir.

"Ayrıca, böyle bir yaklaşım piyasa koşullarını esas tutması nedeniyle işletmenin pazara intibakını kolaylaştırır"<sup>68</sup>.

Maliyet yönlü fiyatlama yaklaşımına göre fiyatlamada, bir mal veya hizmetin birim maliyetlerini oluşturan tüm giderler toplamı üzerine bir kâr payı eklemek suretiyle satış fiyatı bulunur. Bu şekilde fiyat belirlerken maliyet verilerinden yararlanma kapsamına göre, uzun dönem ve kısa dönem fiyatlama politikaları ortaya çıkmaktadır.

Kısa dönem fiyatlamayla ilgili maliyet verilerin değerlendirilmesinde, işletmenin kapasite kullanımı gözönüne alınır. Kapasitenin düşmesi durumunda, birim maliyetlerin, sabit giderlerden alacağı payın artması, düşük verim gibi nedenlerle yükselmesi kaçınılmazdır. Bu durumda satış fiyatının gerçekleşen yeni duruma göre maliyetlerin ne kadar üzerinde olması gerektiği (kâr marjı) tesbit edilmeli ve tedbir alınmalıdır. Bu amaçla esnek (Flexible) bütçelerden yararlanılabilir.

İşletmenin fiyatlama politikasını da oluşturan uzun dönem fiyatlamada, maliyet bilgileri değerlendirilirken tüm maliyet girdileri dikkate alınır. Yani, birim maliyeti oluşturan direkt giderlerle birlikte, maliyete endirekt olarak yüklenebilecek diğer genel

---

<sup>68</sup> Türksoy, **Yiyecek...**, a.g.e., s. 119.

Üretim giderleri de dikkate alınmak suretiyle bulunacak rakama kar marjı ilve edilmesi sözkonusudur.

İster kısa, ister uzun dönem fiyatlama yöntemi ile olsun, maliyete dayalı fiyatlamada maliyetlerin üzerine bir kâr payı ekleyerek satış fiyatına ulaşılır.

Otel işletmelerinde hizmetlerin niteliklerine göre fiyatlama çalışmalarını üç grupta incelemek mümkündür:

- \* Konaklama hizmetlerinin fiyatlaması,
- \* Yiyecek- içecek hizmetlerinin fiyatlaması,
- \* Diğr hizmetlerin fiyatlaması.

Otel işletmelerinin amaçlarından biri de, kaliteli hizmet sunarken sunulan hizmetin en uygun fiyat kompozisyonu içerisinde müşterinin beğenisine sunulmasıdır: Konaklama hizmeti için en uygun fiyat belirlense de konaklama hizmeti ile birlikte sunulan yiyecek ve içecek fiyatının yüksek olması fiyatlamada amaca hizmet etmekten uzak olabilir. Bu aşamada, yukarıdaki ayrıma göre hizmetlerin fiyatlandırılması konusu ele alınacaktır. Diğr hizmetlerin fiyatlandırması, otel yönetiminin tamamen kendi satış tercihleri yönünde uygulanmakta olup, belirli bir fiyat politikasına bağlı değildir. Bu nedenle çalışmada, otel işletmelerinde oda fiyatının ve yiyecek-içecek hizmetlerinin fiyatının belirlenmesi üzerinde durulacaktır.

#### **3.4.1. Konaklama Hizmetlerinin Fiyatlaması**

Genel olarak elde edilen gelirlerin % 46-55'inin konaklamalardan elde edilmesi ve yine en çok personelin bu bölümde istihdam edilmesi, oda fiyatının belirlenmesinde gösterilecek hassasiyeti daha da önemli kılmaktadır. "Oda fiyatları bir taraftan maliyetleri karşılayacak, ve yatırılan sermaye üzerinden makul bir getiriye sağlayacak kadar yüksek olmalı, diğr taraftan otel işletmesinin yöneldiği pazarın müşterisini çekecek ve tutabilecek düzeyde mantıklı olmalıdır"<sup>69</sup>.

Bir konaklama işletmesinde sağlıklı oda/fiyat yapısının kurulması gereklidir. Çünkü, konaklama işletmelerinin oda fiyatları, maliyetleri, pazarları, yatırımları getiri oranlarını, talebi, konaklama süresini, rekabeti ve yönetim kalitesini yansıtır<sup>70</sup>. Dolayısıyla, işletmeler rekabetçi bir ortamda ve bir çok değişkenin etkisi altında işletme amaçlarına uygun oda fiyatının tespiti için bir takım bilimsel yöntemleri uygulamak

<sup>69</sup> Hasan Olalı ve Meral Korzay, **Otel İşletmeciliği**, (İstanbul: Beta Yayıncılık), 1993, s. 138.

<sup>70</sup> Olalı ve Korzay, **Otel...**, a.g.e., s.155.

zorundadırlar. Konaklama işletmelerinde oda satış fiyatını belirlemede kullanılan bazı yöntemler şunlardır:

- Yatırım maliyetine göre oda fiyatının hesaplanması,
- Gelir / gider tahmini ile fiyatlandırma yöntemi,
- Odaların niteliklerine göre oda fiyatının belirlenmesi,
- Hubbart yöntemi ile fiyatlandırma.

#### **3.4.1.1. Yatırım Maliyetine Göre Oda Fiyatının Hesaplanması**

Oda fiyatının belirleneceği tarihte, oda başına düşen toplam yatırım maliyetinin (arazi, arazinin düzenlenmesi, bina ve donanımlara yapılan toplam yatırımların otelin oda sayısına bölümü) 1 / 1000'i oda fiyatı olarak alınır. Burada önemli olan konu, geçmişte yapılan bir yatırımın bu gün itibarıyla ifade ettiği değerin hesaplanmasıdır. Örneğin, 1990 yılında yapılmış bir yatırımın bu gün için oda başına yatırım maliyeti 13.000.000.000.-TL ise;

$$\text{Oda fiyatı} = \frac{13.000.000.000}{1.000} = 13.000.000.- \text{ TL olur}$$

Yatırım maliyetine göre oda fiyatının belirlenmesi yönteminde bir başka yaklaşım da yatırımı geri alma yöntemidir.

Bu yöntemde, belirli bir dönemde oda başına yatırım maliyetini geri alacak oda satış fiyatının belirlenmesine çalışılır. Yöntem matematiksel olarak<sup>71</sup>;

$$C (1 + K)$$

$$F = \frac{C (1 + K)^n}{K}$$

$$Q \times Q \times 1000$$

şeklinde ifade edilebilir. Formülde kullanılan notasyonların anlamları:

F : Günlük oda satış fiyatı,

C : Oda başına toplam yatırım maliyeti,

K : Yatırımı geri alma döneminde oluşabilecek fiyat farkı yüzdesi (ülkemiz için bu oran

---

<sup>71</sup> İ. Serdar Tetik, **Ulusal Turizm Kongresi**, Kuşadası Belediyesi Yayınları-5, 1993, s. 82.

% 40 olarak düşünülmektedir).

Q : İşletmedeki oda sayısı,

O : İşletmede geri alma dönemi içinde istenen doluluk oranıdır.

"Yatırımı geri alma yöntemi kullanılarak hesaplanacak oda fiyatını temel (Base) fiyat şeklinde kabul etmek gerekir. Çünkü, konaklama işletmelerinin katlanacağı oda, yiyecek v.s. giderleri ve yapılan mefruşat, teçhizat vesaire yatırım harcamalarını dikkate almamaktadır"<sup>72</sup>.

#### 3.4.1.2. Gelir / Gider Tahmini ile Fiyatlama Yöntemi

İşletmenin giderlerinin ve gelirlerinin tahmin edilerek oda satış fiyatının bulunması yöntemidir. Bu yöntemin başarılı sonuç verebilmesi için gelir ve giderlerin doğru olarak tahmin edilebilmesi önemlidir. Bu yönüme göre, hesaplanacak oda fiyatı;

- Oda maliyet fiyatı,
- Oda satış fiyatı olarak iki şekilde ifade edilebilir.

Gelir ve giderlerin tahmininden sonra, oda satış fiyatı belirlenecek ise, giderlere belirli bir kazanç oran eklenir. Oda maliyet fiyatı hesaplanmak istendiğinde kazanç oran eklenmez. Daha sonra, yiyecek-içecek gelirleri olarak talimin edilen tutarın işletme özelliklerine bağlı olarak % 40-50'si hesaplanarak giderlere ilave edilir. Bu yönüme göre oda fiyatı şu şekilde formüle edilebilir:

$$F = \frac{C + (P \times 0,40) - P}{365 \times Q \times O}$$

Formülde kullanılan notasyonların anlamları:

F : Oda fiyatı,

C : Tahmin edilen yıllık işletme gideri,

P : Tahmini yiyecek-içecek geliri,

Q : işletmedeki oda sayısı,

O : Tahmin edilen yıllık doluluk oranı.

Bu açıklamalarımızı sayısal bir örneğe uygulayalım<sup>73</sup>:

60 odalı ve 100 yataklı, 100 kişilik restorani ve 100 kişilik bar-çay, kahve salonu olan bir oteli örnek alalım. Bu otelin bir odasının inşaat maliyeti 15.000.000.-

<sup>72</sup> Tetik, a.g.e., s. 82-83.

<sup>73</sup> Çetiner, a.g.e., s. 126-127.

TL'dir. Buna göre işletmenin tüm inşaat maliyeti 900.000.000.- TL'dir. Bunun 600.000.000.-TL'si kurucular tarafından öz kaynaklarla, 300.000.000.-TL'si % 40 faiz ile turizm kredisi olarak yabancı kaynaklardan sağlanmıştır. Öz sermaye üzerinden % 50 karlılık beklenmektedir. Bu otel işletmesinde ortalama doluluk oranının % 80, restoran ve barlardan müşterilerin % 50'sinin yararlanacağı ve ortalama kuver fiyatının 20.000.-TL, kişi başına içki tutarının 5.000.-TL olduğu bilinmektedir.

Bu bilgilere göre ortalama oda fiyatını bulalım. A- Giderler

|                                           |                      |
|-------------------------------------------|----------------------|
| - Faiz yükü (300.000.000 x 0,40)          | 120.000.000.-        |
| - Amortismanlar                           | 66.000.000.-         |
| - Yönetim ve reklam giderleri             | 31.000.000.-         |
| - Bakım ve onarım giderleri               | 19.000.000.-         |
| - Çamaşır yıkama-temizlik giderleri       | 10.000.000.-         |
| - Isı, ışık, enerji giderleri             | 40.000.000.-         |
| - Personel giderleri                      | 180.000.000.-        |
| - Belediye resim ve harçlar               | 10.000.000.-         |
| - Öz sermaye üzerinden kar (600 M x 0,50) | <u>300.000.000.-</u> |
| TOPLAM                                    | 776.000.000.-        |

B- Restoran Gelirleri

|                                                    |                     |
|----------------------------------------------------|---------------------|
| - 20.000 x 80 kuver (40 öğle + 40 akşam) x 365 gün | 584.000.000.-       |
| - Bar gelirleri (5000 x 40 x 365 gün)              | 73.000.000.-        |
| - Kahvaltı gelirleri (4000x40x365)                 | <u>58.400.000.-</u> |
| TOPLAM                                             | 715.400.000.-       |

Yiyecek ve içecek maliyetini ortalama % 40 kabul edelim.

$$F = \frac{776.000.000 + (715.400.000 \times 0,40) - 715.400.000}{365 \times 60 \times 0,80}$$

F = 19.792.-TL oda satış fiyatıdır.

Ayrıca, farklı özellik gösteren odalar için farklı kar oranları belirlenebilir. Bunun için giderlere 'belirli bir kar (kazanç) oranı eklemeyen oda maliyet fiyatı hesaplanır. Bunun üzerine arzu edilen kar oranları ilave edilerek farklı nitelikteki odalar için farklı

fiyatlar belirlenebilir. Bu amaçla daha gerçekçi bir fiyata ulaşabilmek için bu yöntemden farklı olarak "Ağırlıklı Maliyet Yöntemi" geliştirilmiştir.

#### **3.4.1.3. Odaların Niteliklerine Göre Oda Fiyatının Belirlenmesi (Ağırlıklı Maliyet Yöntemi)**

Konaklama işletmelerinde odalar genellikle farklı niteliklere sahiptir. Bazen de nitelikleri aynı olmakla birlikte konum yerlerine ve manzarasına göre de ayırım yapılabilmekte ve buna göre fiyatlandırılmaktadır.

Bu yöntem de, odaların niteliklerine göre sınıflandırılarak fiyatlandırılması esasına dayanır. "Oda maliyet fiyatları odaların niteliklerine göre değişecekse de, otelcilik endüstrisinde maliyetler gerçekte doluş oranı adı verilen çok önemli bir elemanın fonksiyonudur ve oda maliyeti; odaların nitelikleri ile doğru orantılı, doluş oram ile ters orantılıdır"<sup>74</sup>.

Odaların maliyet fiyatına etki eden yukarıdaki iki faktörle maliyet fiyatı arasındaki ilişki formülle ifade edilirse:

$$M = f(K \times I/D) \text{ olur.}$$

K : Oda kalitesi,

D : Doluş oranı,

M : Maliyeti ifade etmektedir.

Otel işletmelerinde odalar kamu idareleri tarafından iki ana sınıfa ayrılır<sup>75</sup>:

- Bir kişilik tek yataklı oda,
- İki kişilik oda
- a) İki kişilik büyük yataklı oda,
- b) İki yataklı oda.

İki kategoriye ayrılan odalar, vasıflarına göre yeniden dörtlü bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir.

- Lavabolu oda,
- Duşlu oda,

---

<sup>74</sup> Saime Oral, **Otel İşletmeciliği ve Otel İşletmelerinde Verimlilik Analizleri**, (İzmir: Canıılmaz Matbaası), 1999, s. 89.

<sup>75</sup> Olalı ve Korzay, **Otel...**, a.g.e., s. 146.

- Özel tuvaletli oda,
- Komple banyolu oda.

Bu şekilde bir sınıflandırmadan sonra, odalar kategorilerine göre puanlandırılırlar. "Halen lavabolu tek yatak için 55, duşlu çift yatak için 85, banyolu tek yatak için 75, banyolu çift yataklı odalar için 120 kalite puanının verilmesi uygun mütalaa edilmektedir"<sup>76</sup>. Puanlama, otelin işletmesinin kendi özelliklerine göre de farklılık gösterebilir: Otelin Konumu, odaların konumu ve manzarası gibi temel faktörler bunda önemli rol oynarlar.

Daha sonra her bir kategorideki odalar için doluş oranına göre satış fiyatı hesaplanır. Bunun için şu formülden yararlanılır:

$$\text{Oda Satış Fiyatı} = \frac{\frac{\text{Tahmini Oda Gelirleri}}{\text{Toplam Kalite Puanı}} \times \text{Odanın Kalite Puanı}}{365 \times \text{Tahmini Oda Doluluk Oranı}}$$

Örnek: Akdeniz bölgesinde bulunan ve ocak-şubat-mart ile kasım-aralık aylarında kapalı olan, Turquoise World Oteli 60 tek yataklı ve 100 çift yataklı toplam 160 odalı dört yıldızlı bir oteldir. Otelin yıllık doluluk oranı ortalaması % 60 olarak tahmin edilmektedir ve yıllık: 397.920.000.000.-TL gelir beklenmektedir. (Otelin Açık olduğu aylardaki doluluk oranı ortalaması: % 85'dir). Yönetimin otel için öngördüğü oda puanları tek yataklı odalar için 80, çift yataklı odalar için ise, 120 puandır.

Not: Örneğimizde, odaların konum yeri, manzarası ve süit odalar için bir puanlama dikkate alınmamış, doluluk oranının tek ve çift kişilik odalar için aynı olduğu varsayılmıştır.

Çözüm:

İlk önce odaların kalite puanlarının toplam oda sayısı ile çarpımı sonucu, toplam puanların bulunması gerekmektedir (Tablo 3.8).

<sup>76</sup> Olalı ve Korzay, **Otel...**, a.g.e., s. 147.

**Tablo 3.8. Oda Puanlama Tablosu**

| Oda kategorileri    | Puanlar | Oda sayısı | Toplam puanlar |
|---------------------|---------|------------|----------------|
| Tek yataklı odalar  | 80      | 60         | 4800           |
| Çift yataklı odalar | 120     | 100        | 12000          |
| TOPLAM              |         | 160        | 16800          |

Tek yataklı odalar için oda satış fiyatının bulunması;

Oda Satış Fiyatı = 8.000.000.- TL. olacaktır.

Çift yataklı Odalar için oda satış fiyatının bulunması;

$$\frac{367.920.000.000}{16800} \times 80$$

$$\text{Oda Satış Fiyatı} = \frac{367.920.000.000}{365 \times 0,60}$$

$$\text{Oda Satış Fiyatı} = \frac{16800}{365 \times 0,60}$$

Oda Satış Fiyatı = 12.000.000.-TL. olacaktır.

Ayrıca, otelin gerçek performansı dikkate alınarak yapılacak bir fiyatlamada, dönemin bir yıl yerine, otelin açık olduğu süreyi dikkate alarak hesaplanması da mümkündür. Bu hesaplamaya göre formülümüzü aşağıdaki şekilde düzenleyebiliriz:  
Tek yataklı odalar için oda satış fiyatı;

$$\frac{367.920.000.000}{16800} \times 80$$

$$\text{Oda Satış Fiyatı} = \frac{16800}{[365 - (31 + 28 + 31 + 30 + 31)] \times 0,80}$$

$$\frac{367.920.000.000}{214 \times 0,85}$$

$$\text{Oda Satış Fiyatı} = \frac{16800}{214 \times 0,85}$$

Oda Satış Fiyatı = 9.631.666.-TL. olacaktır.

Çift yataklı odalar için oda satış fiyatı;

$$\text{Oda Satış Fiyatı} = \frac{\frac{367.920.000.000}{16800} \times 120}{[365 - (31 + 28 + 31 + 30 + 31)] \times 0,85}$$
$$\text{Oda Satış Fiyatı} = \frac{367.920.000.000}{214 \times 0,85} \times 120$$

Oda Satış Fiyatı = 14.447.500.-TL. olacaktır.

Bu yöntemde oda fiyatının belirlenmesinde tahmin edilen yıllık oda gelirleri yerine, talimin edilen yıllık oda giderleri alınarak aynı formül yardımıyla kalite ve doluş oranına göre oda maliyet fiyatı yada oda satış fiyatı hesaplanabilir. Burada dikkat edilecek husus, oda kalite puanlanılın maliyet bazında mı, yoksa satış fiyatı bazında mı değerlendirileceğidir. İşletmeler bu ayrıma göre belirleyecekleri oda kalite puanlarına göre, oda maliyet fiyatını yada oda satış fiyatını belirleyebilirler.

#### 3.4.1.4. Hubbart Yöntemi İle Fiyatlama

İşletme yönetimi bu yöntemde göre oda satış fiyatını belirlerken maliyetleri, arzu edilen karlılığı ve tahmini oda satışlarını dikkate alarak en uygun fiyatı belirlemeye çalışır. Bu yöntem yardımıyla oda fiyatlaması daha kolay bir şekilde yapılabilmektedir. Yöntemin gerçekçi sonuç verebilmesinde yukarıda belirtilen tahminlerin isabetli yapılmasının büyük rolü vardır. Bu yöntemde göre fiyatlamada aşağıdaki formülden yararlanılır.

$$F = \frac{C + 1}{R}$$

Formülde:

F : Ortalama oda satış fiyatı,

C : Tahmin edilen yıllık işletme gideri,

I: Yatırımın özkaynaklarla karşılanan kısmı için arzu edilen kâr oranı,

R : Tahminlenen oda satış sayısı.

"Oda satışlarından maliyetlerin ve yatırımın halihazır, adil değeri üzerinden makul bir gelir getirişi sağlamak için gerekli olan miktarı belirlemek üzere "Oda Fiyatını Hesaplama" yöntemine örnek"<sup>77</sup>: (Dolar olarak)

|                                               |          | I.<br>AŞAMA     |           |
|-----------------------------------------------|----------|-----------------|-----------|
| TAHMİNLENEN                                   | FAALİYET | GİDERLERİ:      |           |
| 335.794.-                                     |          |                 |           |
| Odalar Bölümü Giderleri                       |          | 144.723.-       |           |
| Telefon Bölümü - Net Zarar                    |          | 9.490.-         |           |
| Genel Yönetim Giderleri                       |          | 69.160.-        |           |
| Personel Giderleri                            |          | 38.685.-        |           |
| Reklâm ve Satış Geliştirme Giderleri          |          | 14.625.-        |           |
| Enerji Giderleri                              |          | 26.757.-        |           |
| Bakım - Onarım Giderleri                      |          | <u>32.804.-</u> |           |
| <b>VERGİ, SİGORTA V.S.</b>                    |          |                 | 27.846.-  |
| Gayrimenkul ve Emlâk Vergileri                |          | 19.624.-        |           |
| İmtiyaz Hakkı Bedelleri                       |          | 3.300.-         |           |
| Bina ve Muhtevasına Sigorta                   |          | <u>4.922.-</u>  |           |
| AMORTİSMAN ( halihazır adil değerin üzerinden |          |                 |           |
| Standart oranlar)                             |          | 85.400.-        |           |
|                                               | Değeri   | Oranı           |           |
| Bina                                          | .....    | %               | 49.240.-  |
| Mobilya, Tesisat ve Teçhizat.....             |          | %               | 36.160.-  |
| <b>YATIRIMIN HALİHAZIR, ADİL</b>              |          |                 |           |
| <b>DEĞERİNDEN MAKUL GELİR GETİRİŞİ</b>        |          |                 | 115.000.- |
|                                               | Değeri   | <u>Oran</u>     |           |
| Arsa .                                        | .....    | %               | -         |
| Bina                                          | .....    | %               | -         |

<sup>77</sup> Olalı ve Korzay, **Otel...**, a.g.e., s. 152-154.

|                               |         |   |           |
|-------------------------------|---------|---|-----------|
| Mobilya, Tesisat ve Tech..... | %       | - | _____.    |
|                               | TOPLAM: |   | 564.040.- |

(Eksi) - ODA DIŞI KAYNAKLARDAN

SAĞLANAN GELİRLER (-)67.647.-

Kiralık Dükkân Geliri 15.259.-

Yiyecek- İçecek Bölümlerinden Gelir 44.864.-

Diğer İşletilen Bölümlerden Gelen Gelir 7.524.-

MALİYETLERİ VE YATIRIMIN HALİHAZIR ADİL

DEĞERİ ÜZERİNDEN MAKUL BİR GELİR GETİRİŞİ

KARŞILAMAK İÇİN ODA SATIŞLARINDAN ELDE

EDİLMESİ GEREKEN TUTAR 496.393.-

II.

AŞAMA

DOLU ODA BAŞINA GEREKEN ORTALAMA GÜNLÜK

FİYATI BELİRLEMEK ÜZERE HESAPLAMALAR şÖYLEDİR:

(1) Maliyetleri ve yatırımın halihazır adil değerinden makul bir gelir getirişİ sağlamak üzere oda satışlarından elde edilmesi gereken tutar

(I. Aőamadan) 496.393.-

(2) Satılabilir oda sayısı 100.-

(3) Yıllık satılabilir oda sayısı (100x365) % 100 36.500.-

(4) (Eksi) Ortalama boş geceleme sayısı % 25 9.125.-

(5) Tahminlenen ortalama doluluk oranı % 75 27.375.-

(6) Maliyetleri ve halihazır adil değer üzerinden makul bir getiriyi karşılamak için gereken, dolu oda başına ortalama günlük fiyat..... 18.13.-

Bu fiyat, oda başına belirlenen ortalama fiyattır. Bulunan bu ortalama satış fiyatı yardımıyla tek ve çift yataklı odaların, hatta bir odanın tek yada iki kişİ tarafından tutulması durumunda fiyatlarının ne olacağı da hesaplanmak istendiğinde şu formülden yararlanabiliriz:

$$(Ns)Sr + (Nd)Dr = Ro . (X)$$

Formülde:

Ns : Belirli bir dönemde satılan tek kişilik oda sayısı,

Nd : Belirli bir dönemde satılan çift kişilik oda sayısı,

Sr: Tek kişilik odanın ortalama satış fiyatı,

Dr : Çift kişilik odanın ortalama satış fiyatı,

Ro : Belirli dönemde satılan toplam oda sayısı,

X : ortalama oda satış fiyatı.

Yukarıdaki örneğimizde ortalama oda satış fiyatı (X) : 18,13.-\$ idi. Örneğimizi biraz daha geliştirirsek; tek ve çift kişilik oda fiyatlarını şu şekilde hesaplayabiliriz: Otelin yönetimi iki yataklı oda fiyatının tek yataklı oda fiyatından % 50 fazla olmasını (Dr = 1.5 Sr) ve bir yıllık % 75 doluluk oranıyla satılabilir oda sayısını 27.375 adet olarak öngörmüştür.

Otelin satılabilir oda sayısı (günlük)100 idi.

Otele belirli bir dönemde (bir ay) gelen müşteri sayısı 1050, her bir müşterinin ortalama dört gün kaldığını ve satılan oda sayısının da 2220 adet olduğunu kabul edelim. (Bunların 1980'i çift yataklı, 240'ı tek yataklı oda satışı olarak gerçekleşmiştir.).

Bir aylık dönemde geceleme sayısı = 1050 kişi x 4 gün = 4200.-

Oda başına, müşteri sayısı = Geceleme sayısı / bir ayda satılan oda sayısı

$$= 4200 / 2220$$

$$= 1.89\text{'dur.}$$

Tek kişilik günlük oda satışı =  $240 / 30 = 8$  adet;

Çift kişilik günlük oda satışı =  $1980 / 30 = 66$  adet.

$$240Sr + 1980Dr = 2220. 18.13.-\$$$

$$240Sr + 1980(1.5Sr) = 40.248,6.-\$$$

$$240Sr + 2970Sr = 40.248,6.- \$$$

$$3210Sr = 40.248,6.-\$ \text{ Tek kişilik oda fiyatı (Sr) = } 12.54.- \$$$

$$\text{Çift kişilik oda fiyatı (Dr) = } 12.54 \times 1.5 = 18.81.- \$ \text{ olmaktadır.}$$

Burada satışa hazır oda sayısı günlük 100 adet olduğundan doluluk oranı % 74 olarak gerçekleşmiştir.

### 3.4.2. Yiyecek ve İçecek Hizmetlerinin Fiyatlaması

Yemek fiyatlarının belirlenmesinde, bir üretim birimi olarak ele alabileceğimiz mutfağa gönderilen yiyecek malzemeleri ile ilgili üretim sürecinde maruz kalınan maliyetlerin hesaplanarak belirlenen bir yöntemle göre fiyatlandırılması sözkonusudur. Genellikle yiyecek malzemeleri menü kalemleri şekline getirilerek satışa sunulur. Dolayısıyla menü planlaması içerisinde değerlendirilen yemeklerin makul bir fiyattan satılması oldukça önemlidir. Menü, bir yandan arzu edilen bir getiriye sağlarken, diğer yandan müşteriyi de memnun edecek nitelik ve fiyatta olmalıdır.

İçeceklerin fiyatlandırılmasında bir üretim süreci sözkonusu olmayıp, alınan içecek malzemelerinin ya aynen, yada birimlere çevrilerek (kadeh, tek, duble v.s.) satışa sunulması sözkonusudur. Ayrıca, karışımli içeceklerin içerdiği karışıma göre maliyetleri tespit edilir. Bu ise, gerek yiyecek gerekse içecek için önceden belirlenmiş olan standart reçeteler yardımıyla yapılır. Standart reçetelerde, bir porsiyon yemeğin hazırlanabilmesi için kullanılması gereken malzeme miktarı ile değerleri yer alır.

Yiyecekler için olduğu gibi içecekler için de geçerli olan uygulamaya göre, maliyetler porsiyon maliyeti olarak saptanabilmektedir. "Porsiyon maliyeti denince, yiyecek veya içeceğin yapımı ve servisine katkıda bulunan personel, yiyecek (veya içecek) malzemesi ve diğer giderlerin ayrı ayrı birim porsiyon başına indirgenen değerleri anlaşılmaktadır"<sup>78</sup>. Sonraki aşamada ise, işletmece belirlenen bir yöntemle göre her porsiyon için bir satış fiyatı belirlenir.

Yiyecek ve içecek hizmetlerinin fiyatlamasında genellikle şu iki yöntem yaygın olarak kullanılmaktadır:

- Temel Maliyet Yöntemi,
- Porsiyon Maliyeti Yöntemi.

#### 3.4.2.1. Temel Maliyet Yöntemi

"Bu fiyatlama yönteminde ham yiyecek maliyetine işçilik gideri ilave edilerek temel maliyeti hesaplanır ve brüt kar yüzdesine göre satış fiyatı bulunur"<sup>79</sup>. Standart reçeteler ile belirlenen bir yemeğin porsiyon maliyeti onun ham malzeme maliyetidir. Yöntemde, hanı maliyeti belirlenen yemeğin üretim sürecinde payına düşen direkt işçilik gideri ilave edildikten sonra, elde edilen temel maliyet brüt kar yüzdesi ile

---

<sup>78</sup> Aras, a.g.e., s. 211.

<sup>79</sup> Oral, Otel...,a.g.e., s. 103.

oranlanarak brüt kar bulunur. Ancak satış fiyatını bulurken temel maliyet rakamına brüt karın ilavesinden önce, brüt kardan direkt işçilik düşülür. Çıkan rakam temel maliyete ilave edildikten sonra satış fiyatına ulaşılmış olur.

Örnek<sup>80</sup>: Servise sunulan X yemeğinin ham malzeme maliyeti 240.000.-TL'dir. bu yemeğin hazırlanmasında 2 aşçı çalışmaktadır. Birinci aşçı saat ücreti 320.000.-TL'den bir porsiyonun hazırlanmasında 15 dk., ikinci aşçı saat ücreti 240.000.-TL'den 10 dakika çalışmaktadır. İşletme % 70 brüt kar yüzdesi ile çalışmaktadır. Yemeğin menü fiyatı :

$$\text{Direkt işçilik : 1 .Aşçı : } 320.000 / 4 = 80.000$$

$$\text{: 2.Aşçı : } 240.000 / 6 = \underline{40.000}$$

$$120.000\text{TL}$$

$$\text{Temel Maliyet} = \text{Yiyecek malzeme maliyeti} + \text{toplam direkt işçilik}$$

$$= 240.000 + 120.000$$

$$= 360.000.-\text{TL}$$

$$\text{Satış Fiyatı} = \text{Temel Maliyet} + (\text{Brüt Kar} - \text{Toplam Direkt İşçilik})$$

$$\text{Brüt Kar} = \text{Temel Maliyet} \times 70/30$$

$$= 360.000 \times 70/30$$

$$= 840.000$$

$$\text{Satış fiyatı} = 360.000 + (840.000 - 120.000)$$

$$= 360.000 + 720.000$$

$$= 1.080.000 \text{ TL bulunur.}$$

### 3.4.2.2. Porsiyon Maliyet Yöntemi

"Bu yöntemde, önce malzeme maliyeti bulunur. Daha sonra bu malzeme maliyetinin % 90'ı kadar işçilik, genel gider ve kar payı ile % 40'ı kadar risk payı eklenerek bulunacak rakam porsiyon sayısına bölünür. Porsiyon maliyetinin bulunmasını, şöylece ifade edebiliriz"<sup>81</sup>:

$$PMB = \frac{MM + (MM \times 0,90) + MM \times 0,40}{PS}$$

<sup>80</sup> Oral, **Otel...**, a.g.e., s. 103.

<sup>81</sup> Türksoy, **Yiyecek...**, a.g.e., s. 130.

Formülde;

PBM : Porsiyon Başına Maliyet,

MM : Yiyecek-İçecek Malzeme Maliyeti,

PS : Porsiyon sayısını ifade etmektedir.

$$240000 + (240.000 \times 0,90) + 240000 \times 0,40$$

$$PBM = \frac{240000 + (240.000 \times 0,90) + 240000 \times 0,40}{1}$$

$$PBM = \frac{552.000}{1}$$

PBM = 552.000.-TL olarak bulunur.

Bulunan porsiyon başı maliyet rakamına daha sonra belirli bir kar marjı eklenerek satış fiyatı elde edilir.

### 3.5. Otel İşletmelerinde Maliyet- Hacim- Kar Analizleri

"Maliyetlerin işletme kararlarıyla olan ilişkisini ortaya koymak için kullanılan en yaygın yöntem; maliyet-hacim-kar analizleridir"<sup>82</sup>. Burada, sabit ve değişken maliyetler ile satış fiyatı bilgilerinden yararlanarak maliyetler ile hacim arasındaki duyarlılıkların başa baş noktası ve duyarlılık analizleri ile incelenmesi söz konusudur. Bu çalışma sonucunda, işletmenin hangi satış hacminde ve hangi satış fiyatında ne kadar gelir elde edeceği incelenir. İşletme yönetimi, elde edilen bilgiler ile hangi satış düzeyinden sonra kara geçeceğini de bu yolla saptayabilir.

Başabaş analizinde, üretim hacmine göre sınıflandırılması yapılan maliyetler (sabit maliyetler ile değişken maliyetler) ile ilgili bilgilerden yararlanılacaktır.

Sabit giderler, üretim hacmindeki artış ve azalışa bağlı olarak toplamda değişmeyen, sabit kalan giderlerdir.

"Örneğin, otel binası, sabit ve dayanıklı kullanım maddelerinin yıllık amortismanları, kiralar, sigorta giderleri, genel yönetim ve muhasebe giderleri, bazı durumlarda enerji giderleri, işletmenin üretim hacmi ne olursa olsun genellikle değişmeyen (sabit) giderlerdir"<sup>83</sup>.

---

<sup>82</sup> Türksoy, **Yiyecek...**, a.g.e., s. 73.

<sup>83</sup> Olalı ve Korzay, **Otel...**, a.g.e., s. 155.

"Sabit maliyetler de kendi aralarında, iki ayrı grupta değerlendirilebilir"<sup>84</sup>:

\* Yapısal maliyetler: fiziksel yapıya sahip olunması için katlanılan maliyetlerdir: yatırım ve inşaat maliyetleri, kira ve amortisman gibi.

\* Programlanmış sabit maliyetler: satışların mevcut durumunu korumak için önceden üst yönetim tarafından planlanan, bütçelenen maliyetlerdir: reklam harcamaları gibi.

Değişken giderler, üretim hacmindeki artış ve azalışa bağlı olarak değişkenlik gösteren giderlerdir.

Örneğin, yiyecek-içecek malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri bu tür maliyetlerdendir. "Ancak, bu maliyetler faaliyet hacmine bağlı olarak değişirken, hacimdeki değişim katsayısı kadar değişmeyebilirler: faaliyet hacmi arttıkça azalan bir oranda artan değişken maliyetlere progresif değişken maliyetler, faaliyet hacmi arttıkça artan bir oranda artan değişken maliyetlere de regresif değişken maliyet adı verilmektedir"<sup>85</sup>.

"Otel işletmelerinde veya diğer konaklama işletmelerinde fiyat, maliyet ve kar arasındaki ilişkilerin incelenmesinde bazı temel varsayımlara dayanılır"<sup>86</sup>:

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

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

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

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

e) Otel odalarının kaliteleri ve fiyatları arasında fark varsa, bu farkın incelenen dönem için aynı oranda kalacağı varsayılmaktadır.

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

---

<sup>84</sup> Türksoy, **Yiyecek...**, a.g.e., s. 27.

<sup>85</sup> Türksoy, **Yiyecek...**, a.g.e., s. 27.

<sup>86</sup> Olalı ve Korzay, **Otel...**, a.g.e., s. 155-156.

"Aşağıda verilen verilere göre bir otel işletmesinin başabaş noktasının grafik yöntemi ile bulunması gösterilmiştir"<sup>87</sup>.

### **Giderler Tablosu**

#### **1. Sabit Giderler (1000 TL olarak)**

|                                           |                 |
|-------------------------------------------|-----------------|
| - Finansal yükümlülükler                  | 84.000.-        |
| - Amortismanlar                           | 244.000.-       |
| - Büro-yönetim-reklam                     | 20.000.-        |
| - Bakım - Tamirat                         | 60.000.-        |
| - Sabit vergiler                          | 20.000.-        |
| - Personel                                | 40.000.-        |
| - Sosyal sigorta ve diğer sosyal giderler | 20.000.-        |
| - Personele tanınan aynı haklar           | <u>25.000.-</u> |
| Sabit giderler toplamı                    | 513.000.-       |

#### **2. Değişken Giderler**

|                                    |                  |
|------------------------------------|------------------|
| - Su, ısıtma, aydınlatma           | 20.000.-         |
| - Çamaşır yıkama - günlük temizlik | 10.000.-         |
| - Gıda maddeleri alımları          | 125.000.-        |
| - İçki alımları                    | <u>25.000.-</u>  |
| Değişken giderler toplamı          | <u>180.000.-</u> |
| Giderler toplamı                   | 693.000.-        |

#### **Gelirler Tablosu (1000 TL olarak):**

|                     |                    |
|---------------------|--------------------|
| Oda gelirleri       | 673.000.-          |
| Restoran gelirleri  | 260.000.-          |
| İçki gelirleri      | 60.000.-           |
| Kafeterya gelirleri | <u>30.000.-</u>    |
| Gelirler toplamı    | <u>1.023.000.-</u> |

Apsis ekseninde işletmenin doluş oranlarını, ordinatta bu doluş oranlarını karşılayan gelir ve giderleri gösterilir.

<sup>87</sup> Olalı ve Korzay, **Otel...**, a.g.e., s. 156-158.

Fix giderler, değişik doluş oranlarına tabi olmadığından apsis eksenine çizilen paralel bir doğru ile gösterilebilir.

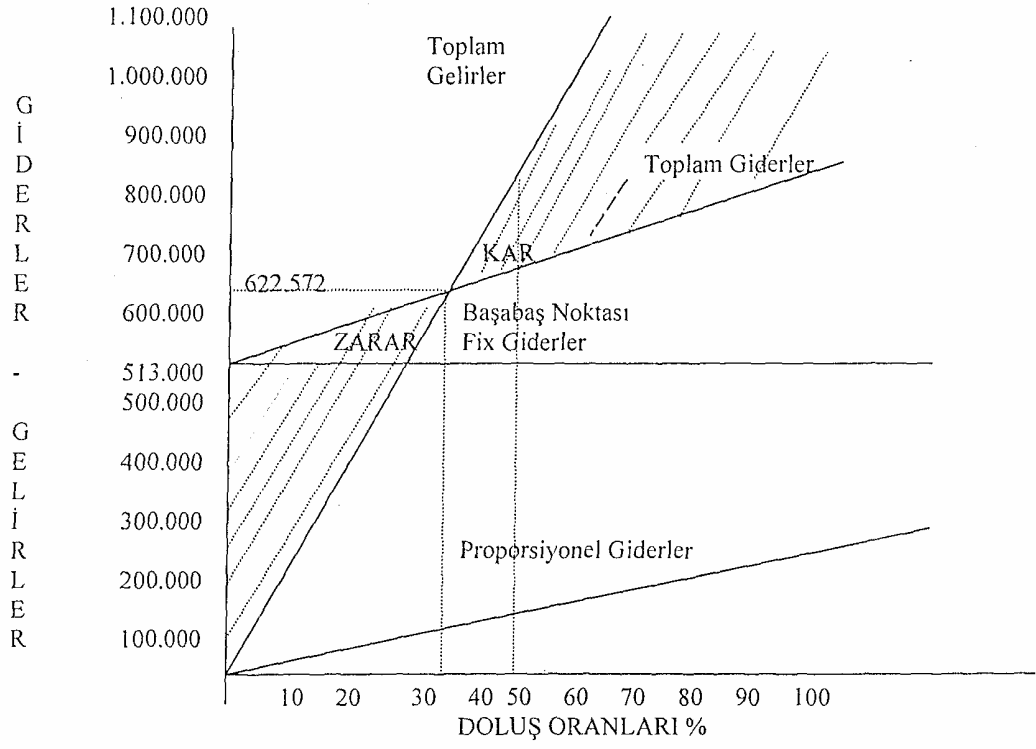
Değişken giderler doluş oranlarının fonksiyonu olarak (0) başlangıç noktasından itibaren yükselen bir doğru teşkil eder.

Fix giderler doğrusunun ordinattaki başlangıç noktasından değişen giderler doğrusuna çizilecek paralel, toplam giderler doğrusu olur.

Doluş oranlarına tekabül eden gelirler yükselen bir doğru teşkil ederler.

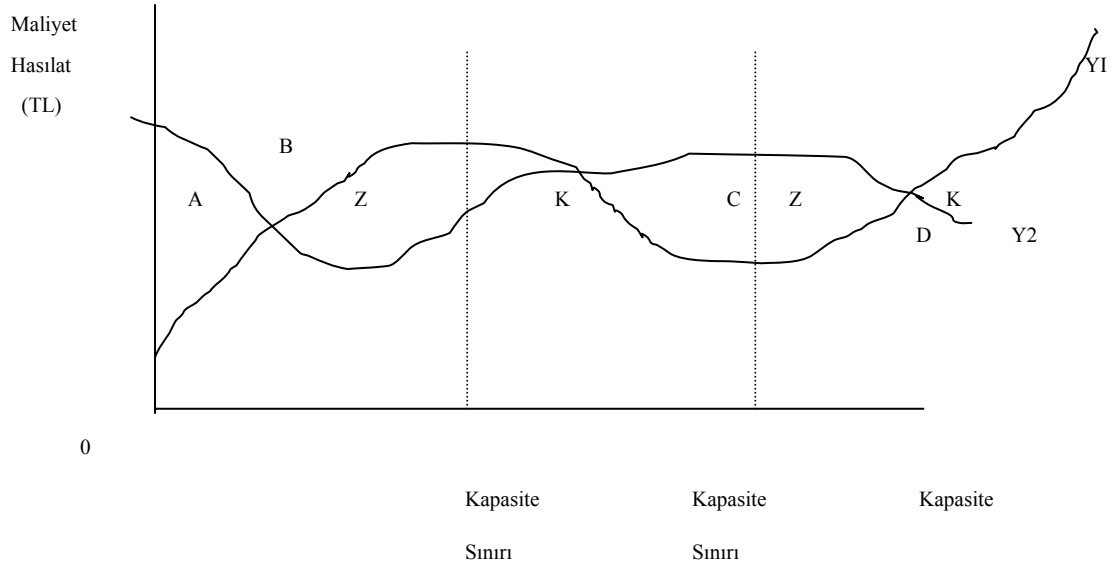
(Şekil:3.9)'da, toplam gelirler ile toplam giderlerin eşit olduğu nokta başabaş noktasını ifade etmektedir. Bu noktadan X eksenine inen dikey doğru başabaş noktasına ulaşmak için gerekli olan doluluk oranı seviyesini göstermektedir. Yukarıdaki örnekte bu nokta doluş oranını %30.42 olduğu noktadır. Farklı doluş oranları düzeylerinde işletmenin gelir ve giderlerinde meydana gelebilecek değişmelerin ne olacağı grafik yardımıyla tespit edilebilir. Şekilden de görüldüğü gibi, başabaş noktasının üstü kan, altı ise zararı göstermektedir. Örneğimizde, otel 1.023.000.000.-TL.lik gelire % 50 doluluk oranı ile ulaşmıştır. Toplam gelir ve toplam gider doğrularının kesiştiğı başabaş noktasında doluluk oranı %30.42 iken, toplam gelir veya toplam gideri gösteren seviye 622.572.000.-TL. seviyesidir.

Yapılan varsayımlarla doğrusal olarak ele alınan maliyet ve hasılat doğrularında belirli varsayımların kaldırılmasıyla doğrular eğriler haline dönüşecek ve başabaş noktaları da çoğalacaktır.



Şekil 3.9. Otel İşletmelerinde Başabaş Grafiği

Kaynak: Olalı ve Korzay, **Otel...**, a.g.e., s.15.



**Şekil 3.10. Kar Zarar Alanları**

Kaynak: Burgazlıoğlu, a.g.e., s. 291.

Y1: Toplam Maliyet

Y2: Toplam Hasılat

OAB: Zarar Alanı

BC: Kar Aralığı

CD: Zarar Aralığı

D noktasından itibaren takip eden kesişme noktasına kadar kar alanı.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **OTEL İŞLETMELERİNDE MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI: BİR ARAŞTIRMA**

#### **4.1. Araştırmanın Amacı**

Bu çalışmanın temel amacı, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi alanında meydana gelen değişimler göz önünde bulundurularak Türkiye’de faaliyetlerini sürdüren İşletme Belgeli Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi uygulama düzeyini ortaya koymaktır.

Yapılan bu çalışma ile, araştırma kapsamı içerisindeki işletmelerin değişen piyasa koşulları ve maliyet-yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişikliklerden ne derece etkilendikleri ve bu koşullara hangi oranlarda uyum sağladıkları belirlenmeye çalışılacaktır.

#### **4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Araştırma Türkiye’de faaliyet gösteren İşletme Belgeli Otel İşletmelerini kapsamaktadır. Bu bağlamda 500 işletme araştırma kapsamında yer almıştır. Araştırma anket yöntemi kullanılarak yapılmıştır. Anket 2 bölümden oluşmaktadır. Toplam 30 sorunun sorulduğu ankette, birinci bölüm 4, ikinci bölüm 26 sorudan oluşmaktadır. Anket içerisindeki sorular analiz yapılabilecek şekilde hazırlanmış olup cevaplayıcıların anlayabileceği niteliktedir.

Anket soruları, açık uçlu ve kapalı uçlu sorular şeklinde sorulmuştur. Yani açık uçlu sorularda cevaplanacak yere seçenek konulmamıştır, boş bırakılmıştır ve cevap verenin kendi kelimeleriyle cevap vermesi istenmiştir. Kapalı uçlu sorularda ise seçenekli cevaplar belirtilip sorunun niteliğine göre bunlardan sadece birini veya birden fazlasını işaretlemeleri istenmiştir.

Anketin birinci bölümü şirket hakkındaki genel bilgilere yönelik sorulardan oluşmaktadır. Bu bölümde şirketin unvanı, işletmede çalışan personel sayısı aralığı tespit edilmeye çalışılmıştır. İkinci bölümde ise maliyet ve yönetim muhasebesine ilişkin kullandıkları yöntem ve tekniklerin tespitine ilişkin sorular yer almaktadır.

Çalışmamızda anket yöntemlerinden kişisel yüz yüze anket yöntemi, posta, internet ve fax yolu ile anket yöntemleri kullanılmıştır.

#### **4.3. Anketin Pilot Uygulaması ve Test Edilmesi**

Anket sorularının oluşturulmasından sonra, anket hatalarını belirlemek, anketin güvenilirliği ve geçerliğini test etmek amacıyla anketin pilot uygulaması yapılmıştır. İşletmelere yönelik anketin pilot uygulaması Konya Bölgesinde 5 işletme üzerinde yapılmıştır. Pilot bölge uygulamasında yapılan anketin cevaplayıcının 15 ile 20 dakika arasında cevapladığı görülmüştür. Muhasebe departmanından sorumlu kişiler daha hızlı cevaplarken, işletme sahipleri ve diğer departman yöneticilerin cevaplama hızları daha yavaş gerçekleşmiştir. Pilot uygulama sonucunda sorular tekrar gözden geçirilip, anketin son şekli verilmiştir.

#### **4.4. Araştırma Yapılan İşletmeleri Tanıtıcı Bilgiler**

Araştırmada, Türkiye’de faaliyet gösteren otel işletmeleri yer almıştır. Bu işletmeler üretim, ticaret ve hizmet işletmelerinden oluşmaktadır. Anket yapılacak olan işletmeler tespit edildikten sonra il bazında sayısı tespit edildi ve bazı illere bir veya iki anketör görevlendirildi. Anketörler işletmelere daha önceden almış oldukları randevu ile anketleri doldurmuşlardır. Randevu alınamayan veya ulaşılamayan işletmelere posta yolu ile anket yapılmıştır. Bu yöntemde de internet ve fax ile ulaşılmaya çalışılmıştır.

Yapılan ankette, soruların çoğu muhasebe bilgisi niteliğinde olduğu için cevaplayıcı kişilerin genellikle işletme yöneticisi veya muhasebeci olmasına dikkat edilmiştir.

#### **4.5. Araştırma Bulgularının Analizi**

Çalışmada yer alan 500 işletmeye yüz yüze ve posta yoluyla anketler ulaştırılmıştır. 50 işletmeyle yüz yüze geriye kalan 450 işletmeyle posta yolu ile irtibata geçilmiştir. Araştırmanın maddi kısıtları nedeniyle yüz yüze anket yöntemi fazla uygulanamamıştır. Yüz yüze yapılan anket çalışmasında % 100 lük bir başarı sağlanmıştır. Fakat posta yolu ile yapılan anket çalışmasında iletişimin eksik olması nedeniyle, anketin geri dönüşüm oranı düşük olmuştur. Posta yolu ile yapılan anket çalışmasında 450 işletmeden sadece 62 sinden cevap alınabilmiştir. Posta yolu ile yapılan ankette ilk gönderilen ankete cevap vermeyen işletmelere anket tekrar gönderilerek cevaplanması istenmiştir ve bu yöntemle 10 işletme daha çalışmamıza yanıt vermiştir. Toplam 112 İşletmeden cevap alınmıştır. Anket çalışması 8 ay gibi bir sürede tamamlanmıştır. İstatistiki değerlemeye göre, anketin geri dönüşüm oranı % 20’ yi aştığı için anket güvenlidir.

#### 4.5.1. Genel Soruların Analizi

Bu bölümde anketi cevaplayan kişi ve işletmeler hakkında genel bilgiler elde etmeye yönelik sorular sorulmuştur.

Araştırmaya katılan işletmelerin sahip oldukları işletme belgeleri aşağıda Tablo 4.1’de görüldüğü gibidir.

**Tablo 4.1. Araştırmaya Katılan İşletme Belgeli Otel İşletmeleri**

| <b>İşletme Belgeli Otel İşletmeleri</b> | <b>Sayı</b> | <b>Yüzde</b>  |
|-----------------------------------------|-------------|---------------|
| 3 Yıldızlı                              | 31          | 27,68         |
| 4 Yıldızlı                              | 31          | 27,68         |
| 5 Yıldızlı                              | 32          | 28,57         |
| 1. Sınıf Tatil Köyü                     | 18          | 16,07         |
| <b>Toplam</b>                           | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Tablo 4.1’de görüldüğü gibi işletmelerin %27,68’i 3 yıldızlı, %27,68’i 4 yıldızlı, %28,57’si 5 yıldızlı, % 16,07’si 1. Sınıf Tatil Köyü otel işletmesi şeklindedir. Araştırma otel işletmeleri üzerine yönelik olduğu için her faaliyet grubundan otel işletmesine hemen hemen aynı oranda yoğunlaşmıştır.

**Tablo 4.2. Araştırma Kapsamındaki İşletmelerin Faaliyet Süreleri**

| <b>İşletmelerin Faaliyet Süreleri</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|---------------------------------------|-------------|---------------|
| 1-10 yıl                              | 95          | 84,82         |
| 11-20 yıl                             | 15          | 13,39         |
| 20 yıldan çok                         | 2           | 1,79          |
| <b>Toplam</b>                         | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Anket çalışmasına katılan 112 işletme arasında tabloda da görüldüğü gibi % 84,82’lik kısmı 1-10 yıl arası, %13,39’luk kısmı 11-20 yıl arası, %1,79’luk kısmı da 20 yıldan daha fazla süredir faaliyetlerini sürdürdükleri görülmektedir.

**Tablo 4.3. İşletmelerde Çalışanların Sayısı**

| <b>İşletmede Çalışanların Sayısı</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|--------------------------------------|-------------|---------------|
| 50'den az                            | 24          | 21,43         |
| 51-100 arası                         | 32          | 28,57         |
| 101-150 arası                        | 23          | 20,54         |
| 151'den fazla                        | 33          | 29,46         |
| <b>Toplam</b>                        | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Şirketler büyük firmalar oldukları için çalıştırdıkları işgören sayısı genelde fazla olur. Ankete katılan işletmelerin %21,43'ü 50'den az, %28,57'si 51-100 arası, %20,54'ü 101-150 arası, %29,46'sı 151'den fazla işçi çalıştırmaktadır. Bu da işletmelerin faaliyetlerinin kapsamlı olmasından dolayı beklenen bir sonuçtur.

Anketin ikinci bölümünü çalışmamızın amacına yönelik sorular oluşturmaktadır. Bu bölümde amaç otel işletmelerinin maliyet hesaplamaları ne kadar etkin kullandıkları ve yeni yaklaşımları işletme bünyesinde ne kadar benimsedikleri ve bu yeni yaklaşımlardan hangilerini kullandıkları istenmiştir.

#### **4.5.2. Uygulanan Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Analizi**

**Tablo 4.4. İşletmelerde Muhasebe Bölümünün Varlığı Durumu**

| <b>Muhasebe Bölümü</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|------------------------|-------------|---------------|
| Evet                   | 112         | 100,00        |
| Hayır                  | 0           | 0,00          |
| <b>Toplam</b>          | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Otel işletmelerinin %100'ünde muhasebe bölümü bulunmaktadır. Bu da günümüz işletmelerinin muhasebe bölümüne olan ihtiyacın farkında olduklarını göstermektedir.

**Tablo 4.5. İşletmelerde Ürün/Hizmet Maliyetinin Hesaplanması Durumu**

| <b>İşletmelerde Ürün/Hizmet Maliyetinin Hesaplanması</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|----------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Evet                                                     | 110         | 98,21         |
| Hayır                                                    | 2           | 1,79          |
| <b>Toplam</b>                                            | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Çalışmamıza katılan Otel İşletmelerinin %98,21'i ürün/hizmet maliyetini hesaplamakta olup, %1,79'u hesaplamamaktadır.

**Tablo 4.6. İşletmelerde Kullanılan Maliyet Sistemleri**

| <b>İşletmelerde Kullanılan Maliyet Sistemleri</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|---------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Basit Maliyet Hesaplaması                         | 32          | 28,57         |
| Geleneksel Maliyet Muhasebesi                     | 60          | 53,57         |
| Faaliyet Tabanlı Maliyetleme                      | 20          | 17,86         |
| <b>Toplam</b>                                     | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Anket kapsamı içerisindeki işletmelerden %53,57'si Geleneksel Maliyet Muhasebesi Sistemi'ni kullanırken %28,57'si Basit Maliyet Hesaplaması'nı, %17,86'sı da Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemini kullanmaktadır.

**Tablo 4.7. İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulmasının Sebebi**

| <b>İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulmasının Sebebi</b>        | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Yasal Olarak Zorunlu Kılındığı İçin                                          | 40          | 35,71         |
| Muhasebe Verilerine Ulaşmak ve bu Verileri Çeşitli Kararlarda Kullanmak İçin | 72          | 64,29         |
| <b>Toplam</b>                                                                | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Otel işletmelerinin %64,29'luk bölümü muhasebe verilerine ulaşmak ve bu verileri çeşitli kararlarda kullanmak için Maliyet Muhasebesi Sistemi'ne ihtiyaç duyarken %35,71' de yasal olarak zorunlu kılındığı için ihtiyaç duymaktadır.

**Tablo 4.8. İşletmelerde Maliyet Bilgisine Temel Oluşturan Amaçlar**

| <b>İşletmelerde Maliyet Bilgisine Temel Oluşturan Amaçlar</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b> |
|---------------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| G.Ü.G.'nin Dağıtımı                                           | 66          | 58,92       |
| Fiyatlama Kararları                                           | 58          | 51,78       |
| Maliyet (azaltımı) Yönetimi                                   | 34          | 30,35       |
| Hangi Ürün/Hizmetlerin Karlı Olduğunun Belirlenmesi           | 41          | 36,60       |
| Bir Teklifin Kabul ya da Red Kararı                           | 43          | 38,39       |
| Kapasite Yönetimi                                             | 54          | 48,21       |
| Stratejik Karar Verme                                         | 49          | 43,75       |

Otel işletmelerinde maliyet bilgisine temel oluşturan amaçlar; %58,92'lik oranla G.Ü.G.'nin dağıtımı, %51,78'lik oranla fiyatlama kararları, %48,21'lik oranla kapasite yönetimi, %43,75'lik oranla stratejik karar verme, %38,39'luk oranla bir teklifin kabul ya da red kararı, %36,60'lık oranla hangi ürün/hizmetin karlı olduğunun belirlenmesi, %30,35'lik oranla da maliyet yönetimidir.

**Tablo 4.9. İşletmelerde Fiyatlama Kararları**

| <b>İşletmelerde Fiyatlama Kararları</b>                                           | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Ürün/hizmet Maliyetlerini Hesaplayıp Üzerine belli bir Kar Ekleyerek Fiyat Koymak | 37          | 33,03         |
| Tamamen Piyasa Fiyatları ve Rekabet Durumumuza Göre Fiyat Koymak                  | 75          | 66,97         |
| <b>Toplam</b>                                                                     | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Otel işletmelerinin %66,97'si tamamen piyasa fiyatları ve rekabet durumlarına göre fiyat belirlerken %33,03'ü de ürün/hizmet maliyetlerini hesaplayıp üzerine belirli bir kar ekleyerek fiyatlarını belirlemektedir.

**Tablo 4.10. İşletmelerde Fiyat Belirlemede Kullanılan Yöntemler**

| <b>İşletmelerde Fiyat Belirlemede Kullanılan Yöntemler</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Ürün ve/veya Hizmet Maliyetine Göre Hesaplama              | 54          | 48,22         |
| Hubbart Yöntemine Göre Fiyatlama                           | 29          | 25,89         |
| Stratejik Fiyatlama                                        | 29          | 25,89         |
| <b>Toplam</b>                                              | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Çalışmamıza katılan 112 işletmeden %48,22'si fiyat belirlemede ürün ve/veya hizmet maliyetine göre hesaplama yöntemini kullanırken, %25,89'u Hubbart yöntemine göre fiyatlama ve aynı oranda %25,89 stratejik fiyatlama yöntemini kullanmaktadır.

**Tablo 4.11. İşletmelerde İzlenen Maliyet Hesapları**

| <b>İşletmelerde İzlenen Maliyet Hesapları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|-----------------------------------------------|-------------|---------------|
| 7/ A                                          | 88          | 78,57         |
| 7/B                                           | 24          | 21,43         |
| <b>Toplam</b>                                 | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Çalışmamız dahilindeki otel işletmelerinin %78,57'si maliyetlerini 7/A seçeneğinde izlerken %21,43'ü de maliyetlerini 7/B seçeneğinde izlemektedir.

**Tablo 4.12. İşletmelerin Maliyet Hesaplarında Gider Çeşitlerini Alt Hesaplarda İzlemesi Durumları**

| <b>İşletmelerin Maliyet Hesaplarında Gider Çeşitlerini Alt Hesaplarda İzlemesi Durumları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Evet                                                                                         | 97          | 86,61         |
| Hayır                                                                                        | 15          | 13,39         |
| <b>Toplam</b>                                                                                | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Çalışmamıza katılan otel gruplarının %86,61'i maliyet hesaplarında gider çeşitlerini alt hesaplarda izlerken %13,39'u da izlememektedir.

**Tablo 4.13. İşletmelerin Maliyet Hesaplarında Gider Yerlerini İzleme Durumları**

| <b>İşletmelerin Maliyet Hesaplarında Gider Yerlerini İzleme Durumları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|---------------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Evet                                                                      | 86          | 76,79         |
| Hayır                                                                     | 26          | 23,21         |
| <b>Toplam</b>                                                             | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Otel işletmelerinin %76,79'u maliyet hesaplarında gider yerlerini izlemektedirken %23,21'i de izlememektedir.

**Tablo 4.14. İşletmelerin 8. Grup Hesapları Kullanma Durumları**

| <b>İşletmelerin 8. Grup Hesapları Kullanma Durumları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|----------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Evet                                                     | 30          | 26,79         |
| Hayır                                                    | 82          | 73,21         |
| <b>Toplam</b>                                            | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

İşletmelerin %73,21' lik kısmı Tek düzen hesap planı içerisinde yer alan 8. grup hesaplarını kullanmazken % 26,79'luk kısmı kullanmaktadır.

**Tablo 4.15. İşletmelerin 8. Grup Hesapları Maliyet Muhasebesinde Kullanma Amaçları**

| <b>İşletmelerin 8. Grup Hesapları Maliyet Muhasebesinde Kullanma Amaçları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|-------------------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Masrafların Yerleri ve Noktaları                                              | 15          | 50,00         |
| Takibi Kolaylaştırmak                                                         | 8           | 26,67         |
| Aylık ve Altı Aylık Bütçeleri Sistemsel Olarak Raporlama                      | 7           | 23,33         |
| <b>Toplam</b>                                                                 | <b>30</b>   | <b>100,00</b> |

Araştırma kapsamı içerisindeki işletmelerin % 26,79'luk kısmı 8. grup hesaplarını kullandığını söylemişti. 8. grup hesaplarını işletmeler faaliyet alanlarına göre kullanmaktadırlar ve %50,00'lık kısmı masrafların nerelerde yapıldığını araştırmak ve bunları tespit etmek için kullandığı belirtmiştir. Ayrıca, %26,67'lik kısmı takibi kolaylaştırmak, %23,33'lük kısmı da aylık ve altı aylık bütçeleri sistemsel olarak raporlamak amacıyla kullanmaktadır.

**Tablo 4.16. İşletmelerin 8. Grup Hesapları Finansal Muhasebede Kullanma Amaçları**

| <b>İşletmelerin 8. Grup Hesapları Finansal Muhasebede Kullanma Amaçları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|-----------------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Masrafları Kapatmada                                                        | 12          | 40,00         |
| Ara Hesap Olarak                                                            | 8           | 26,67         |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler                                            | 6           | 20,00         |
| Üst Yönetime Gerekli Alt Yapı Bilgilerini Aktarabilmek                      | 4           | 13,33         |
| <b>Toplam</b>                                                               | <b>30</b>   | <b>100,00</b> |

İşletmeler 8. grup hesaplarını Finansal Muhasebede farklı amaçlar için kullanmaktadır. Bu amaçların % 40'nı masrafları kapatma oluştururken, % 26,67'sini ara hesap, %20,00'sini kanunen kabul edilmeyen giderler, %13,33'nü de üst yönetime gerekli alt yapı bilgilerini aktarabilmek oluşturmaktadır.

**Tablo 4.17. İşletmelerin Ürün/Hizmet Maliyetlerini Hesaplama Aralıkları**

| <b>İşletmelerin Ürün/Hizmet Maliyetlerini Hesaplama Aralıkları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|--------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Aylık                                                              | 63          | 56,25         |
| 3 Aylık                                                            | 14          | 12,50         |
| 6 Aylık                                                            | 21          | 18,75         |
| Yıllık                                                             | 14          | 12,50         |
| <b>Toplam</b>                                                      | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

İşletmeler genellikle maliyet kayıtlarını dönemsel hesaplamada aylık hesaplama yöntemine göre düzenlemektedir. Genel oranlamada işletmelerin % 56,25' lik kısmı aylık hesaplamaktadır. % 12,50'si 3 aylık hesaplama yöntemini kullanırken, %18,75'i 6 aylık hesaplama yöntemini kullanmaktadır. Yıllık olarak hesaplayanlar ise %12,50'dir. İşletmeler değişen ekonomik koşulları daha yakından takip edebilmek için

maliyet kayıtlarında aylık maliyet hesaplama yöntemini tercih etmektedir. Bu sayede rekabetçi bir piyasada etkin fiyat politikası yürütülebilir.

**Tablo 4.18. İşletmelerin Finansal Planlama ve Bütçeleme Yapma Durumları**

| <b>İşletmelerin Finansal Planlama ve Bütçeleme Yapma Durumları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|--------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Evet                                                               | 96          | 85,71         |
| Hayır                                                              | 16          | 14,29         |
| <b>Toplam</b>                                                      | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Araştırma kapsamı içerisindeki işletmelerin % 85,71 lik bölümü finansal planlama ve bütçeleme yaptıklarını belirtmişlerdir. İşletmeler finansal durumlarını daha önceden görebilmek ve karşılaşmaları muhtemel olan sorunları daha önceden tespit edip, bunlara kaynak ayırarak oluşabilecek aksaklıkları gidermeleri gerekmektedir. İşletmeler de bu kapsam içerisinde planlama ve bütçeleme yapmaktadırlar. Araştırmaya katılan işletmelerin %14,29 da finansal planlama ve bütçeleme yapmadıklarını bildirmişlerdir.

**Tablo 4.19. Finansal Planlama ve Bütçeleme Yapanların Yaptığı Bütçe ve Tablolar**

| <b>Finansal Planlama ve Bütçeleme Yapanların Yaptığı Bütçe ve Tablolar</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b> |
|----------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| Proforma Bilanço                                                           | 49          | 51,04       |
| Proforma Gelir Tablosu                                                     | 45          | 46,88       |
| Gelir Bütçesi                                                              | 46          | 47,92       |
| Gider Bütçesi                                                              | 53          | 55,21       |
| Nakit Bütçesi                                                              | 59          | 61,46       |
| Yatırım Bütçesi                                                            | 63          | 65,63       |

Ankete katılan işletmelerin %63'ü yatırım bütçesi uygulamaktadır. Bu da günümüz turizm sektöründe yaşanan gelişmelerin işletmeler tarafından benimsendiğini,

kar amacı gütmekten ziyade müşterilerin beklentilerine cevap vermelerini ortaya koymaktadır.

Nakit bütçesi işletmelerin %61,46'sı tarafından uygulanırken, bu bütçeyi %55,21 oranla gider bütçesi, %51,04 oranla proforma bilanço, % 47,92 oranla gelir bütçesi, %46,88 oranla da proforma gelir tablosu izlemektedir.

**Tablo 4.20. İşletmelerin İşlemlerinde İnternet Kullanma Durumları**

| <b>İşletmelerin İşlemlerinde İnternet Kullanma Durumları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|--------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Evet                                                         | 106         | 94,64         |
| Hayır                                                        | 6           | 5,36          |
| <b>Toplam</b>                                                | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Günümüzde bilişim teknolojisinin yaygınlaşması nedeniyle işletmeler bu alanda da teknolojiye yararlanmaktadırlar. İnternet artık bütün işletmelerde ve evlerde kullanılmaktadır. İşlemlerin çok hızlı yapılması ve zaman almaması gibi nedenlerle işletmeler tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Ankete katılan işletmelerin % 94,64 lük kısmı da internet kullandıklarını belirtmiştir.

**Tablo 4.21. İşletmelerde İnternet Kullanım Amaçları**

| <b>İşletmelerde İnternet Kullanım Amaçları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>  |
|------------------------------------------------|-------------|--------------|
| Müşterilerle Çift Yönlü İletişim               | 85          | 80,19        |
| Sipariş İşlemleri                              | 50          | 43,10        |
| Elektronik Faturalama                          | 48          | 45,28        |
| Finansal İşlemler                              | 53          | 50,00        |
| Dağıtım İşlemleri                              | 50          | 47,17        |
| <b>Tedarik İşlemleri</b>                       | <b>58</b>   | <b>54,72</b> |

Çalışmamıza katılan otel işletmelerinin %80,19'u interneti müşterilerle çift yönlü iletişim, %54,72'si tedarik işlemleri, %50,00'ı finansal işlemler, %47,17'si

dağıtım işlemleri, %45,28'i elektronik faturalama, %43,10'u sipariş işlemleri amacıyla kullanmaktadır.

**Tablo 4.22. İşletmelerin Muhasebe Sisteminde Birden Çok Para Kaydı Yapma Durumları**

| <b>İşletmelerde Yabancı Para Kayıtları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|--------------------------------------------|-------------|---------------|
| Evet                                       | 103         | 91,96         |
| Hayır                                      | 9           | 8,04          |
| <b>Toplam</b>                              | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Otel işletmeleri satışlarını Türk lirası veya yabancı para üzerinden yapabilmektedirler. Otel işletmelerinin hedef kitlesi arasında yabancı uyruklu konukların önemli bir yer tutması ve enflasyonun fiyatlarda sık değişikliklere yol açması nedeniyle otel işletmeleri fiyatlarını yabancı para üzerinden belirlemeyi ve satışlarını döviz üzerinden yapmayı tercih etmektedirler. Araştırmamıza katılan otel işletmelerinin %91,96'sı da muhasebe sistemlerinde birden çok para kaydı yapmakta olup, %8,04'ü de yapmamaktadır.

**Tablo 4.23. İşletmelerde Kullanılan Modern Maliyet ve Yönetim Teknikleri**

| <b>İşletmelerde Kullanılan Modern Maliyet ve Yönetim Teknikleri</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b> |
|---------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| Faaliyet Tabanlı Maliyetleme                                        | 45          | 40,18       |
| Hedef Maliyetleme                                                   | 56          | 50,00       |
| Faaliyet Tabanlı Bütçeleme                                          | 30          | 26,79       |
| Balanced Scorecard                                                  | 30          | 26,79       |
| Değere Dayalı Yönetim                                               | 51          | 45,54       |
| Değer Zinciri Analizi                                               | 41          | 36,61       |
| Mamul Yaşam Seyri Analizi                                           | 35          | 31,25       |
| Benchmarking                                                        | 29          | 25,89       |
| Müşteri Memnuniyeti Anketleri                                       | 59          | 52,68       |

Globalleşen dünyamızda işletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek için gelişen piyasa şartlarına kendilerini adapte edebilmek için yeni yaklaşımlara ihtiyaç duymaya başlamışlardır. Anketimize katılan işletmeler de kullandıkları teknikleri bildirmişlerdir. Anketimize katılan otel işletmeleri modern maliyet ve yönetim tekniklerinden %52,68'i Müşteri Memnuniyeti Anketleri, %50,00'ı Hedef Maliyetleme, %45,54'ü Değere Dayalı Yönetim, %40,18'i Faliyet Tabanlı Maliyetleme, %36,61'i Değer Zinciri Analizi, %31,25'i Mamul Yaşam Seyri Analizi, %26,79'u Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, aynı oranla Balanced Scorecard ve %25,89 oranla Benchmarking'i kullanmaktadır.

**Tablo 4.24. İşletmelerde Kullanılan Kapsama Göre Maliyet Yöntemleri**

| <b>İşletmelerde Kullanılan Kapsama<br/>Göre Maliyet Yöntemleri</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|--------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Tam Maliyet Yöntemi                                                | 31          | 27,68         |
| Değişken Maliyet Yöntemi                                           | 21          | 18,74         |
| Normal Maliyetleme Yöntemi                                         | 30          | 26,79         |
| Asal Maliyet Yöntemi                                               | 30          | 26,79         |
| <b>Toplam</b>                                                      | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Araştırmaya göre otel işletmelerinin %27,68'i kapsamına göre Tam Maliyet Yöntemi'ni,%26,79'u Normal Maliyetleme Yöntemi'ni ve aynı oranla Asal Maliyet Yöntemi'ni, %18,74 oranla da Değişken Maliyet Yöntemi'ni kullanmaktadır.

**Tablo 4.25. İşletmelerde Saptanma Zamanına Göre Kullanılan Maliyet Yöntemleri**

| <b>İşletmelerde Saptanma Zamanına<br/>Göre Kullanılan Maliyet Yöntemleri</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|------------------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Fiili Maliyet Yöntemi                                                        | 56          | 50,00         |
| Standart Maliyet Yöntemi                                                     | 56          | 50,00         |
| <b>Toplam</b>                                                                | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Araştırmaya katılan otel işletmelerinde saptanma zamanına göre %50,00’lik oranla Fiili ve %50,00’lik oranla Standart Maliyet Yöntemleri kullanılmaktadır.

**Tablo 4.26. İşletmelerin Gider Yerleri İtibariyle Ayrıntılı Olarak Maliyetleri İzleyip Maliyet Tabloları Hazırlama Durumları**

| <b>İşletmelerin Gider Yerleri İtibariyle Ayrıntılı Olarak Maliyetleri İzleyip Maliyet Tabloları Hazırlamaları</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Evet                                                                                                              | 77          | 68,75         |
| Hayır                                                                                                             | 35          | 31,25         |
| <b>Toplam</b>                                                                                                     | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Araştırma dahilindeki otel işletmelerinin %68,75’i gider yerleri itibariyle ayrıntılı olarak maliyetleri izleyip maliyet tabloları hazırlarken %31,25’i de hazırlamamaktadır.

**Tablo 4.27. İşletmelerde G.Ü.G.’nin Esas Üretim Gider Yerlerine Aktarılmasında Kullanılan Yöntemler**

| <b>G.Ü.G.’nin Esas Üretim Gider Yerlerine Aktarılmasında Kullanılan Yöntemler</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Direkt Dağıtım Yöntemi                                                            | 61          | 54,46         |
| Kademeli Dağıtım Yöntemi                                                          | 20          | 17,86         |
| Matematik Dağıtım Yöntemi                                                         | 14          | 12,50         |
| Standart Dağıtım Yöntemi                                                          | 17          | 15,18         |
| <b>Toplam</b>                                                                     | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

G.Ü.G.’nin Esas Üretim Gider Yerlerine Aktarılmasında İşletmelerin %54,46’sı Direkt Dağıtım Yöntemi’ni kullanırken % 17,86’sı Kademeli Dağıtım Yöntemi’ni, %15,18’i Standart Dağıtım Yöntemi’ni, %12,50’si de Matematik Dağıtım Yöntemi’ni kullanmaktadır.

İşletmeler çoğu diğer dağıtımların fazla zaman alması sebebiyle direkt dağıtım yöntemini tercih etmektedirler.

**Tablo 4.28. G.Ü.G.’nin Dağıtımında Kullanılan Tek Dağıtım Anahtarları**

| G.Ü.G. Dağıtımında Kullanılan Tek Dağıtım Anahtarları | Sayı | Oran  |
|-------------------------------------------------------|------|-------|
| DİS                                                   | 73   | 65,18 |

İşletmeler genel üretim gider yerlerindeki giderleri üretime yüklemek zorundadırlar. Bunun için de dağıtım anahtarlarına ihtiyaçları vardır. Dağıtım anahtarlarının tespiti işletmelerin kendileri tarafından faaliyet alanlarına en uygun olanı seçilerek kullanılmaktadır. Bu soruya cevap veren oteller işletmelerinde tek bir dağıtım anahtarı kullanılmaktadır. Otel işletmeleri emek yoğun işletmeler oldukları için tek bir dağıtım anahtarı kullanmaları doğaldır o da direkt işçilik saatidir. Çalışmamıza katılan işletmelerin %65,18’i tek dağıtım anahtarı DİS’ni kullanmaktadır.

**Tablo 4.29. G.Ü.G.’nin Dağıtımında Kullanılan Birden Çok Dağıtım Anahtarları**

| G.Ü.G.’nin Dağıtımında Kullanılan Birden Çok Dağıtım Anahtarları | Sayı | Oran  |
|------------------------------------------------------------------|------|-------|
| DİS                                                              | 15   | 38,46 |
| Kira Gideri                                                      | 12   | 30,77 |
| M <sup>2</sup>                                                   | 17   | 43,59 |

Çalışmamıza katılan otel işletmelerinden %34,62’si birden çok dağıtım anahtarı kullanmaktadır. Bu işletmeler G.Ü.G.’ndeki giderleri birkaç dağıtım anahtarına yüklemektedir. Bu dağıtım anahtarlarının %43,59’unu M<sup>2</sup>, %38,46’sını DİS, %30,77’sini de kira gideri oluşturmaktadır.

**Tablo 4.30. İşletmelerin Stok Değerlemesinde Kullandıkları Yöntemler**

| <b>Stok Değerlemesinde Kullanılan Yöntemler</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|-------------------------------------------------|-------------|---------------|
| İlk Giren İlk Çıkar                             | 34          | 30,37         |
| Son Giren İlk Çıkar                             | 12          | 10,71         |
| Ortalama Maliyet                                | 40          | 35,71         |
| Gerçek Parti Maliyeti                           | 26          | 23,21         |
| <b>Toplam</b>                                   | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

Çalışmamız dahilindeki işletmeler stok değerlemesinde %35,71 oranla Ortalama Maliyet, %30,37 oranla İlk Giren İlk Çıkar (FIFO), %23,21 oranla Gerçek Parti Maliyeti, %10,71 oranla Son Giren İlk Çıkar (LIFO) yöntemlerini uygulamaktadır.

**Tablo 4.31. İşletmelerin Finansman Giderlerinden Ürün/Hizmet Maliyetlerine Pay Vermeleri Durumu**

| <b>İşletmelerin Finansman Giderlerinden Ürün/Hizmet Maliyetlerine Pay Vermeleri Durumu</b> | <b>Sayı</b> | <b>Oran</b>   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|---------------|
| Evet                                                                                       | 63          | 56,25         |
| Hayır                                                                                      | 49          | 43,75         |
| <b>Toplam</b>                                                                              | <b>112</b>  | <b>100,00</b> |

İşletmelerin %56,25'lik kısmı finansman giderlerini üretim maliyetlerine yüklemekte iken %43,75'lik kısmı ise finansman giderlerini üretim maliyetlerine yüklememektedir.

#### **4.6. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi**

Anket çalışması yapılan işletmelerin büyük bir çoğunluğu maliyet muhasebesi uygulamalarını yapmaktadır. Bu da büyük işletmelerin maliyet hesaplamalarına önem verdiklerini göstermektedir. Maliyet muhasebesinin uygulanmasındaki temel amaç ise, fiyat politikalarının belirlenmesinde doğru sonuçlara ulaşabilmek olarak ortaya çıkmaktadır.

Anket çalışması yapılan işletmelerin % 85,71'i finansal planlama ve bütçeleme yapmaktadır. Bu işletmelerin bütçelemeye önem verdiğini göstermektedir. Finansal planlama yapan işletmelerin % 65,63 oranında yatırım bütçesine önem verdikleri ortaya çıkmaktadır.

Yapılan çalışma otel işletmelerinin %94,64'nün internet kullandığını göstermektedir. İnternet kullanan işletmelerin % 80,19 müşterileri ile çift yönlü iletişim kurmak için interneti kullandıklarını ortaya koyuyor. Bu da otel işletmelerinin her şeyden önce müşteri memnuniyetine önem verdiğini göstermektedir.

Günümüzde, teknolojinin gelişmesi, piyasa şartlarının değişmesi, kalitenin artması, üretimin gelişmesi ve bu paralelde tüketicilerin istek ve ihtiyaçlarının değişmesi işletmeleri yeni arayışların içerisine itmiştir. Yönetim muhasebesinde de bu değişimleri sağlayabilmek için yeni yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bunlar modern yönetim teknikleri adı altında toplanmıştır.

Yeni yönetim tekniklerinin kullanımı otel işletmelerinde her ne kadar % 50,00leri aşmasa da, bu sektörün yeni gelişmeleri yavaş yavaş benimsemeye başladığının göstergesidir.

#### **4.7. Araştırmada Karşılaşılan Sorunlar**

Bu çalışma esnasında karşılaşılan sorunlar şu şekilde sıralanabilir;

- İşletmelerin yapılan akademik çalışmaya önem vermediği görülmüştür. 500 şirket içerisinde 112 işletmenin cevap vermesi yapılan araştırmaya verilen önemi göstermektedir.
- Sorulan sorularda cevap veren kişilerin bilgilerin güvenirliğinden emin olmadıklarından dolayı gerçek bilgilerini sakladıkları görülmüştür.
- Posta yolu ile yapılan anket çalışmasında işletmelerden daha sonra anketin ulaşmadığı haberi alınmıştır. Bu da geri dönüşüm oranını düşürmüştür.
- Anket sorularından sıkılan yöneticilerin sonlara doğru rasgele cevap verme eğilimi içerisine girdiği görülmüştür. Özellikle modern maliyet ve yönetim teknikleri ile maliyet yöntemleri konusunda verilen cevaplardan ankete cevap verenlerin bu konularda bilgisiz olduğu ortaya çıkmaktadır.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüzde artan nüfus, ilerleyen kentleşme, insanlar ve toplumlar arası ilişkilerin artması, ulaşım imkanlarının gelişmesi ile otel işletmeleri sadece gecenin geçirileceği yerler olmaktan çıkmış, tatillerin geçirildiği, büyük iş toplantılarının, konferansların, bilimsel seminer ve kongrelerin yapıldığı yerler haline gelmiştir. Böylece gerek iç turizm gerekse dış turizm açısından büyük önemi bulunan oteller, başlangıçta basit bir organizasyona sahip iken, bugün büyük bir çatı altında bir çok mesleki servis ve kısımları içinde barındıran bir endüstri haline gelmiştir.

Bugün artık pek çok işlevi yerine getiren bu konaklama tesislerinin ülke turizmine ve ekonomisine katkısı büyüktür. Diğer sektörlerde olduğu gibi turizm sektöründe yaşanan hızlı gelişmeler ile birlikte artan rekabet, talebin güçlendirilmesi ihtiyacı ve müşteri memnuniyetinin önemi gibi konuların ön plana çıkması ve planlamanın zorunlu hale gelmesi otel işletmelerinde maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarının önemini daha da artırmıştır. Otel işletmeleri, rakipleriyle rekabet edebilmek ve karlılıklarını artırabilmek için, sunulan hizmet kalitesi ve çeşitliliğinin artırılması yanında, maliyetlerin kontrolüne de büyük önem vermek zorundadırlar. Bu da ancak gelişmiş maliyet ve yönetim muhasebesi tekniklerinin uygulanmasıyla mümkün olabilecektir. Bu bağlamda çalışmamızın amacı, ülke ekonomisinin canlanmasında büyük umutlar bağladığımız otel işletmelerinin maliyet ve yönetim muhasebesi uygulama düzeylerini tespit etmektir.

Bu amaca yönelik olarak yapılan çalışmada ilk olarak otel işletmelerinin tamamında muhasebe bölümü olduğu saptanmıştır. Bu da otel işletmelerinin muhasebe bölümüne olan ihtiyacın farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin büyük bir kısmı ürün/hizmet maliyetini hesaplamaktadır. Bu da işletmelerin maliyet bilgisine ihtiyaç duyduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin yaklaşık %50'si geleneksel maliyet muhasebesi sistemini kullanırken, bir kısmı basit maliyet hesaplaması bir kısmı da faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini kullanmaktadır. Bu da işletmelerin hala eski yöntemlere önem verdiklerini göstermektedir. Ancak geleneksel yöntemlerin kullanımı hem ürün/hizmet maliyetini arttırmakta hem de sorunların çözümünde ağır kalmaktadır. Bu tür sorunların yaşanmaması için de işletmelerin, geliştirilen modern tekniklerden olan faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini bir an önce uygulamaya koymaları gerekmektedir.

Otel işletmelerinin yaklaşık %65’inde muhasebe verilerine ulaşmak ve bu verileri çeşitli kararlarda kullanmak için maliyet muhasebesi sistemi kurulmaktadır. Bu durum işletmelerin muhasebe bilgi ve belgelerine ihtiyaç duyduklarını göstermektedir.

İşletmelerde %50-60 oranında G.Ü.G.’nin dağıtımı, fiyatlama kararları, kapasite yönetimi, stratejik karar verme gibi amaçlar maliyet bilgisine temel oluşturmaktadır.

Otel işletmelerinin fiyatlama kararlarında yaklaşık %67 oranla tamamen piyasa fiyatları ve rekabet durumlarına göre fiyat belirleme etkili olmaktadır. Bu durum işletmelerin değişen piyasa koşullarını yakından izlemeleri gerektiğinin farkında olduğunu göstermektedir.

Otel işletmeleri fiyat belirlerken genelde ürün veya hizmet maliyetine göre hesaplama yöntemini kullanmaktadır. Bu durum işletmelerin maliyet bilgilerine olan ihtiyacının farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin çoğu maliyetlerini 7/A seçeneğinde izlemektedir. Bu durum işletmelerin giderlerini fonksiyon esasına göre izleme ihtiyacının farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin büyük bir kısmı maliyet hesaplarında gider çeşitlerini alt hesaplarda ve maliyet hesaplarında gider yerlerini izlemektedir. Bu da işletmelerin maliyet hesaplarına olan ihtiyacının farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin yaklaşık %27’si tek düzen hesap planı içerisinde yer alan 8. grup hesaplarını kullanmaktadır. İşletmeler 8. grup hesaplarını Maliyet Muhasebesinde masrafların yerlerini ve noktalarını belirlemede, takibi kolaylaştırmada, aylık ve altı aylık bütçeleri sistemsal olarak raporlamada, Finansal Muhasebede ise masrafları kapatmada, ara hesap olarak, kanunen kabul edilmeyen giderler, üst yönetime gerekli alt yapı bilgilerini aktarabilmek amacıyla kullanmaktadır. Bu durum işletmelerin maliyet bilgi ve belgelerine olan ihtiyacın farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmeleri ürün/hizmet maliyetlerini genellikle aylık hesaplamaktadır. Bu da işletmelerin etkin fiyat politikasına olan ihtiyacın farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin yaklaşık %86’sı finansal planlama ve bütçeleme yapmaktadır. Bu da işletmelerin finansal durumlarını daha önceden görebilmek ve karşılaşmaları muhtemel olan sorunları daha önceden tespit edip, bunlara kaynak ayırarak oluşabilecek aksaklıkları gidermek için finansal planlama ve bütçelemeye olan ihtiyacın farkında olduklarını göstermektedir. Finansal planlama ve bütçeleme yapan

işletmelerin çoğu yatırım bütęesi, nakit bütęesi, gider bütęesi hazırlamaktadır. Bu da işletmelerin kendi durumlarını kontrol etme ihtiyacının farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin yaklaşık %95'i işlemlerinde internet kullanmaktadır. Bu durum işletmelerin bilişim teknolojisinin yaygınlaşması nedeniyle bu alanda da teknolojiden yararlanma ihtiyacının farkında olduklarını göstermektedir. İşletmelerin büyük bir kısmı interneti müşterilerle çift yönlü iletişim kurmak amacıyla kullanmaktadır. Bu da işletmelerin müşteri memnuniyetine önem verme gereğinin farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin yaklaşık %92'si muhasebe sistemlerinde birden çok para kayıdı yapmaktadır. Bu da işletmelerin hedef kitlesi arasında yabancı uyruklu konukların önemli bir yer tutması, enflasyonun fiyatlarda değişikliklere yol açması fiyatlarını yabancı para üzerinden belirleme ve satışlarını döviz üzerinden yapma ihtiyacının farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin çoğu modern maliyet ve yönetim tekniklerinden müşteri memnuniyeti anketlerini, hedef maliyetlemeyi, faaliyet tabanlı maliyetlemeyi, değere dayalı yönetimi kullanmaktadır. Bu da işletmelerin geliştirilen yeni tekniklerin uygulamaya koyma ihtiyacının farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmeleri kapsamına göre genelde tam, normal ve asal maliyet yöntemini kullanmaktadır. Saptanma zamanına göre de hem fiili hem de standart maliyet yöntemini kullanmaktadırlar. Bu da işletmelerin farklı kriterleri göz önünde bulundurma ihtiyacının farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin yaklaşık %69'u gider yerleri itibariyle ayrıntılı olarak maliyetleri izleyip maliyet tabloları hazırlamaktadır. Bu da işletmelerin maliyet bilgilerine olan ihtiyacın farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin çoğu genel üretim giderlerinin esas üretim gider yerlerine aktarılmasında direkt dağıtım yöntemini kullanmaktadır. Bu da işletmelerin genel üretim gider yerlerindeki giderleri üretime yükleme gereğinin farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin yaklaşık %66'sı genel üretim giderlerinin dağıtımında tek kalan kısmı da birden fazla dağıtım anahtarı kullanmaktadır. Bu da işletmelerin genel üretim gider yerlerindeki giderlerin üretime yüklenmesi için dağıtım anahtarlarına olan ihtiyacın farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmeleri stok değerlemesinde genellikle ortalama maliyet ve ilk giren ilk çıkar maliyet yöntemlerini kullanmaktadır. Bu da işletmelerin stok giriş ve çıkışlarını izlemeye olan ihtiyaçlarının farkında olduklarını göstermektedir.

Otel işletmelerinin yaklaşık %56'sı finansman giderlerinden ürün/hizmet maliyetlerine pay vermektedir. Bu da işletmelerin finansman giderlerinin ürün/hizmet maliyetlerine yükleme gereğinin farkında olduklarını göstermektedir.

Sonuç olarak günümüzde giderek sertleşen global ve ulusal rekabet koşulları ve teknolojik değişimdeki hıza paralel tüketici taleplerindeki gelişmeler işletmeleri ayakta kalabilmek için mevcut yönetim uygulama ve stratejilerini sürekli gözden geçirmeye zorlamaktadır. Bu gelişmelerin doğal bir sonucu olarak da; günümüz otel işletmeleri maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinde mükemmeliyete gereksinim duymaktadır. Bu mükemmeliyet de modern maliyet ve yönetim teknikleri adı altındadır. Yapılan çalışma sonucunda, yeni tekniklerin kullanımı her ne kadar %50'leri aşmasa da otel işletmelerinin yeni gelişmeleri yavaş yavaş benimsemeye başladığını göstermektedir. Dolayısıyla otel işletmeleri, yoğun rekabet ortamı içerisinde ayakta kalabilmek ya da arzulanan kar hedeflerine ulaşabilmek için muhasebe bilgilerinden etkin bir biçimde yararlanmak zorundadır. Bu çerçevede yapılacak en önemli çalışma, sunulan hizmetin kalitesi ve çeşitliliğinin artırılması kadar, maliyetlerin de kontrol altında tutulması ve işletme faaliyet sonuçlarının iyi analiz edilmesi olmalıdır. Bunun sağlanması ise yeni yaklaşımların tam olarak uygulanmasıyla mümkün olacaktır.

## KAYNAKÇA

Akdoğan Nalan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, İstanbul, SMMM Odası Yayınları, Ankara, 1994.

Aras Haşim, **Konaklama İşletmeciliğinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü**, T.C. Turizm Bakanlığı Yayınları, Ankara, 1993.

Aytek Bintuğ, **İşletme Yönetimi**, Ankara, 1989.

Barutçugil İsmet, **Turizm İşletmeciliği**, Beta Basım Yayını, İstanbul, 1989.

Barutçugil S. İsmet, **Turizm İşletmeciliği**, Bursa, 1984.

Batman Orhan, **Otel İşletmelerinin Yönetimi**, Değişim Yayınları, Adapazarı, 1999.

Baybars Tek Ömer, **Pazarlama İlkeleri Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1999.

Benligiray Yılmaz, **Konaklama İşletmeleri Yönetim Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 1994.

Burgazlıoğlu, **Otel İşletmelerinde Bütünleşik Bilgi Sistemleri ve Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarında Kullanımı**, İstanbul Üniversitesi, Doktora Tezi, İstanbul, 1994.

Bursal Nasuhi ve Ercan Yücel, **Maliyet Muhasebesi**, Muhasebe Enstitüsü Yayını No:58, Avcıol Matbaası, İstanbul, 1990.

Coltman M. Michel, **Introduction to Travel and Tourism: An International Approach**, Van Nostrand Reinhold, U. S. A., 1989.

Çetiner Ertuğrul, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi**, Tutibay Yayınları, Ankara, 1995.

Demir Nazif, **Konaklama Tesisleri Muhasebesi**, Akdeniz Üniversitesi, Antalya, 1990.

Hacıoğlu Necdet, **Seyahat Acentacılığı ve Tur Operatörlüğü**, Uludağ Üniversitesi Yayını, Bursa, 1989.

Heitger E. Lester Matulich Serge, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Çev: Sadık Baklacioğlu, BYD Bil. Yay. Derneği, Ayyıldız Matbaası A.Ş., Ankara, 1974.

İnce Cemal, **Otel İşletmelerinde Maliyet Merkezlerinin İncelenmesi ve Denetimi**, Akdeniz Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 1994.

Kaval Hasan, **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 1994.

Kurgun Osman Avşar, **Otel İşletmelerinde Değişken Maliyetleme Sisteminin İşletme Kararlarına Etkisi**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), DEÜ Sos. Bil. Ens. Turizm İşletmeciliği Ana Bilim Dalı, İzmir, 1994.

Kutluata Münir, Turizmde Dağıtım, **Pazarlama Dergisi**, S. 4, Aralık, 1980.

Louhi Kulleryo, **İdari Muhasebe ve Kontrol**, Çev: Asil Gezen, Karınca Matbaacılık, İzmir, 1966.

Mc Intosh Robert W. ve R. Goeldner Charles, **Tourism Principles, Practices, Philosophies**, Willey and Sons Inc., New York, 1986.

Medlik S., **Profilo of Hotel and Catering Industry**, Haineman, London, 1972.

Met L. Ömer, **Ağırlama ve Hizmet Endüstrisinde Yönetim ve Yöneticilik** Balıkesir, 1986.

Moore Carl ve Jeadicke K. Robert, **Yönetim Muhasebesi**, Çev: Alparslan Peker, 2. Baskı, İstanbul Üniversitesi Yayını No: 3486, Yön. Ajans, İstanbul, 1988.

Olalı Hasan, **Turizm Dersleri**, İstiklal Matbaası, İzmir, 1984.

Olalı Hasan, **Otel İşletmeciliği ve Yönetimi**, İ.İ.B.F. Yayınları, No: 64-34, 1973.

Olalı Hasan ve Korzay Meral, **Otel İşletmeciliği**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul, 1989.

Olalı Hasan ve Korzay Meral, **Otel İşletmeciliği**, Beta Yayıncılık, İstanbul 1993.

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

Oral Saime, **Otel İşletmeciliği ve Otel İşletmelerinde Verimlilik Analizleri**, Canyılmaz Matbaası, İzmir, 1999.

Öztaş Kadir, **Turizm Ekonomisi Genel Turizm Bilgileri**, Nobel Yayın, Ankara, 2002.

Resmi Gazete, **Turizm Yatırımları ve İşletmeleri Nitelikleri Yönetmenliği**, Ankara, No: 21728, 1993.

Sümerkan Zekeriya, **Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerinin Hazırlanması**, İnce Ofset, Balıkesir, 1989.

Sümerkan Zekeriya, **Konaklama İşletmelerinde Maliyet Teşkili**, Balıkesir. Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu Balıkesir, 1985.

Şener Burhan, **Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1997.

Tetik İ. Serdar, **Ulusal Turizm Kongresi**, Kuşadası Belediyesi Yayınları-5, 1993.

Toskay Tunca, **Turizm Olayına Genel Yaklaşım**, Der Yayınları, İstanbul, 1989.

Tuncer Doğan, **Turizmde Dağıtım Sistemi ve Türkiye İçin Bir Model Önerisi**, Hacettepe Üniversitesi Yayını, Ankara, 1986.

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

Türksoy Adnan, **Otel Yönetimi Muhasebesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.

Usal Alparslan ve Kurgun Osman Avşar, **Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2001.

Uslu Selçuk, **Maliyet Muhasebesi**, İ.T.B.A. Yayını, Kalite Matbaası, Ankara, 1980.

Walgenbach H. Pavul, Dittrich, E. Norman ve Hauson Ernest I., **Principles of Accounting**, Harcourt Brace Javanovich Publishers, 1984.

Yükçü Süleyman, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1992.

## EK-1

### OTEL İŞLETMELERİNDE MALİYET VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI HAKKINDA ANKET

Ben Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisiyim. Türkiye’de otel işletmelerinde maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları adı altında yüksek lisans tez çalışması yapıyorum. Tez çalışmamda kullanma üzere aşağıdaki bilgilere ihtiyacım var. Bilgiler tez çalışması dışında kesinlikle kullanılmayacaktır. Yardımlarınız için şimdiden teşekkür ederim. **Zehra RASİM**

1. İşletmenizin Ünvanı (İstemiyorsanız yazmayabilirsiniz):.....
2. İşletmeniz aşağıdakilerden hangi gruba aittir?  
a) 3 yıldızlı otel b) 4 yıldızlı otel c) 5 yıldızlı otel d) 1. Sınıf Tatil Köyü
3. İşletmeniz kaç yıldır faaliyettedir?.....
4. İşletmenizde çalışan sayısı:.....
5. İşletmenizde bir muhasebe bölümü var mı?  
a) Evet b) Hayır
6. İşletmenizde ürün/hizmet maliyeti hesaplıyor musunuz?  
a) Evet b) Hayır
7. İşletmenizde hangi maliyetleme sistemi kullanılıyor?  
a) Basit maliyet hesaplaması  
b) Geleneksel Maliyet Muhasebesi  
c) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
8. İşletmenizde maliyet muhasebesi sistemi kurulmasının sebebi nedir?  
a) Yasal olarak (vergi kanunları gibi) zorunlu kılındığı için  
b) Muhasebe verilerine ulaşmak ve bu verileri çeşitli kararlarda kullanmak için.
9. İşletmenizde maliyet bilgisine temel olarak hangi amaç veya amaçlar için ihtiyaç duyulmaktadır (Birden çok seçeneği işaretleyebilirsiniz)?  
a) Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı  
b) Fiyatlandırma Kararları

- c) Mliyet (azaltımı) yönetimi
- d) Hangi ürün/hizmetlerin karlı olduğunun belirlenmesi
- e) Bir teklifin kabul ya da red kararı
- f) Kapasite yönetimi
- g) Stratejik karar verme (yeni bir yatırım kararı gibi)

10. İşletmeniz için fiyatlama kararlarında aşağıdakilerden hangisi geçerlidir?

- a) Ürün/hizmet maliyetlerini hesaplayıp üzerine belli bir kar ekleyerek fiyat koymak
- b) Tamamen piyasa fiyatları ve rekabet durumumuza göre fiyat koymak

11. Fiyat belirlemede hangi yöntemi kullanıyor sunuz?

- a) Ürün ve/veya hizmet maliyetine göre fiyatlama
- b) Hubbart yöntemine göre fiyatlama
- c) Stratejik fiyatlama

12. Maliyet hesaplarını (7. hesap sınıfı) hangi seçenekte izliyorsunuz?

- a) 7/A
- b) 7/B

13. maliyet hesaplarında gider çeşitlerini alt hesaplarda izliyor musunuz?

- a) Evet
- b) Hayır

14. Maliyet hesaplarında gider yerlerini izliyor musunuz?

- a) Evet
- b) Hayır

15. 8. grup hesapları kullanıyor musunuz?

- a) Evet
- b) Hayır

16. 8. grup hesapları kullanıyorsanız ne amaçla kullanıyorsunuz?

- a) Maliyet muhasebesinde.....için kullanıyoruz.
- b) Finansal (genel) muhasebede..... için kullanıyoruz.

17. Ürün/Hizmet maliyetlerini hangi aralıklarla hesaplıyorsunuz?

- a) Aylık
- b) 3 aylık
- c) Altı aylık
- d) Yıllık

18. Finansal planlama ve bütçeleme yapıyor musunuz?

- a) Evet                      b) Hayır

19. Finansal Planlama ve Bütçeleme yapıyorsanız hangi tablo ve bütçeleri hazırlıyorsunuz (Birden çok seçenek işaretleyebilirsiniz)?

- a) Proforma Bilanço  
b) Proforma Gelir Tablosu  
c) Gelir Bütçesi  
d) Gider Bütçesi  
e) Nakit Bütçesi  
f) Yatırım Bütçesi

20. İşlemlerinizde internet kullanıyor musunuz?

- a) Evet                      b) Hayır

21. İnternet kullanıyorsanız aşağıdaki alanlardan hangisi için kullanıyorsunuz (Birden çok seçeneği işaretleyebilirsiniz)?

- a) Müşterilerle çift yönlü iletişim  
b) Sipariş işlemleri  
c) Elektronik faturalama  
d) Finansal işlemler (EFT gibi)  
e) Dağıtım işlemleri  
f) Tedarik işlemleri

22. İşletmenizde muhasebe sisteminizde birden çok parada kayıt yapıyor musunuz?

- a) Evet                      b) Hayır

23. İşletmenizde aşağıdaki modern maliyet ve yönetim tekniklerinden hangilerini kullanıyorsunuz (Birden çok seçeneği işaretleyebilirsiniz)?

- a) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme  
b) Hedef Maliyetleme  
c) Faaliyet Tabanlı Bütçeleme  
d) Balanced Scorecard  
e) Değere Dayalı Yönetim

- f) Değer Zinciri Analizi
- g) Mamul Yaşam Seyri Analizi
- h) Benchmarking (kıyaslama)
- ı) Müşteri Memnuniyeti Anketleri

24. İşletmenizde kapsamına göre maliyet yöntemlerinden hangisi kullanılmaktadır?

- a) Tam Maliyet Yöntemi
- b) Değişken Maliyet Yöntemi
- c) Normal Maliyetleme Yöntemi ( Bu yöntemde boş kapasiteye düşen sabit giderler dönem gideri yazılır)
- d) Asal (Direkt) Maliyet Yöntemi

25. İşletmenizde saptanma zamanına göre maliyet yöntemlerinden hangisi kullanılmaktadır?

- a) Fiili maliyet yöntemi
- b) Standart maliyet yöntemi

26. Gider yerleri itibariyle ayrıntılı olarak maliyetleri izleyip maliyet tabloları hazırlıyor musunuz?

- a) Evet
- b) Hayır

27. Yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan genel üretim giderlerin esas üretim gider yerlerine aktarılmasında hangi yöntemi kullanıyorsunuz?

- a) Direkt dağıtım yöntemi
- b) Kademeli dağıtım yöntemi
- c) Matematik dağıtım yöntemi
- d) Standart dağıtım yöntemi

28. Yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan genel üretim giderlerinin dağıtımında;

- a) Tek bir dağıtım anahtarı kullanıyorsanız lütfen belirtiniz (Örneğin: Direkt işçilik saati gibi).....
- b) Birden çok dağıtım anahtarı kullanıyorsanız lütfen belirtiniz:.....

29. Stokların değerlemedesinde hangi değerleme yöntemini kullanıyorsunuz?

- a) İlk Giren İlk çıkar
- b) Son Giren İlk çıkar
- c) Ortalama Maliyet
- d) Gerçek Parti Maliyeti

30. Finansman Giderlerinden rn/hizmet maliyetlerine pay veriyor musunuz?

- a) Evet
- b) Hayır

**TEŐEKKÜRLER.**