

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

KONAKLAMA ENDÜSTRİSİNDE MALİYET YAPISI

DOKTORA TEZİ

Hazırlayan
Vedat ACAR

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Remzi ÖRTEN

Ankara- 2007

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Vedat ACAR'a ait Konaklama Endüstrisinde Maliyet Yapısı adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

(İmza)

Başkan

Prof. Dr. Remzi ÖRTEN (Danışman)

(İmza)

Üye.....

Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA

(İmza)

Üye.....

Prof. Dr. Mehmet SAYARI

(İmza)

Üye.....

Prof. Dr. Hasan KAVAL

(İmza)

Üye.....

Prof. Dr. Mustafa İPÇİ

ÖNSÖZ

Turizmin ülkemiz ekonomisine ve özellikle de döviz girişlerine olan büyük katkısı yadsınamaz bir gerçektir. Bu katkıyı gerçekleştiren ve her endüstri işletmesinde olduğu gibi karlılık hedefi ile faaliyette bulunan işletmeler için en önemli konu, maliyet verilerinin sağlıklı bir şekilde oluşturulması, yorumlanması ve kontrolüdür. Konaklama endüstrisinde faaliyette bulunan otel işletmelerinin yöneticileri için, maliyet verilerinin elde edilmesi tek başına çok fazla bir anlam ifade etmeyecektir. Bu maliyet verilerinden hareketle gerekli analizlerin yapılarak, planlama, tasarruf ve verimliliğe yönelik tedbirlerin alınması çok daha önemli bir konudur. Bu amaçla işletmelerin maliyet unsurlarının yapılarını tanımaları, gerek planlama ve gerekse kontrolün bir parçası olan bütçeleme aşamasında değeri tartışılmayacak kadar çok fayda sağlayacaktır. Ayrıca fiyatlama kararlarında maliyet bilgilerinin yadsınmayacak bir bilgi olduğu da malumdur. Tez kapsamında otel işletmelerine, bütçeleme ve kontrol çalışmalarında faydalı olabilecek maliyet fonksiyonları oluşturulmaya çalışılmıştır.

Yukarıda belirtilmiş olan amaçlara ulaşma yolunda bir çok kişi ve kuruluşun desteğinin alınması tezin belki de en önemli unsuruydu. Ancak takdir edilecektir ki, sektörde birbirleriyle yoğun rekabet içerisinde olan işletmelerin adlarının ifşa edilmemesi, teze veri sağlayarak destek olan işletmelerin en doğal hakkıdır. Bu nedenle tezin hiçbir bölümünde bu işletmelerin adı açıklanmamıştır.

Son olarak tezin hazırlanmasında destek ve yardımlarını gördüğüm başta tez danışmanım olmak üzere, tüm hocalarıma, kişi ve kuruluşlara teşekkür eder, sektöre faydalı bilgiler sağlamasını temenni ederim.

Vedat ACAR

Ocak, 2007

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	I
İÇİNDEKİLER	II
KISALTMALAR CETVELİ	IX
TABLolar CETVELİ	X
ŞEKİLLER CETVELİ	XII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KONAKLAMA İŞLETMELERİNE ÖZGÜ TEMEL KONULAR	6
1.1. Kavram Olarak Konaklama İşletmeleri	6
1.2. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri	7
1.3. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon	11
1.4. Muhasebe Açısından İşletme Departmanları	20
1.4.1. Gelir Getiren Departmanlar	21
1.4.1.1. Konaklama (Odalar) Departmanı	21
1.4.1.2. Yiyecek - İçecek Departmanı	27
1.4.1.3. Diğer Departmanlar	30
1.4.2. Gelir Getirmeyen Departmanlar	31
1.4.2.1. Yönetim Departmanı	32
1.4.2.2. Muhasebe Departmanı	36
1.4.2.3. Teknik İşler Departmanı	37
1.4.2.4. Güvenlik Departmanı	38
1.4.2.5. Çamaşırhane Departmanı	38
1.5. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması	40
1.5.1. Kıyı Otelleri	42
1.5.1.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otelleri	43
1.5.1.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otelleri	44
1.5.2. Şehir Otelleri	44

İKİNCİ BÖLÜM

2. KONAKLAMA ENDÜSTRİSİNDE MALİYETLER VE MALİYET YAPISI.....	48
2.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyetler.....	48
2.1.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerine Duyulan İhtiyacın Nedenleri ve Kullanım Alanları.....	48
2.1.2. Konaklama İşletmelerini Diğer İşletmelerden Ayıran Özellikler ve Maliyet Yapısına Etkileri.....	51
2.1.2.1. Üretimin Stoklanabilir Nitelikte Olmaması ve Sonuçları....	51
2.1.2.1.1. Sabit Maliyetlerin Yüksekliği ve Gider Kontrolünün Güçlüğü	52
2.1.2.1.2. Kullanılan Maliyetleme Yöntemlerinin Dönem Kâr-Zararını Etkilememesi	53
2.1.2.1.3. Standart Maliyet Yönteminin Uygulanamayışı ..	54
2.1.2.2. Mevsimlik Çalışma ve Sonuçları.....	55
2.1.2.3. Birim Başına Hasılatın Belirlenmesindeki Güçlükler	55
2.1.3. Maliyetleme Yöntemlerinin Sistematize Edilmesi	56
2.1.3.1. Maliyet Sisteminin Kuruluşu ve Elemanları.....	58
2.1.3.2. Hesaplandıkları Zamana Göre Maliyetleme Yöntemleri ...	59
2.1.3.2.1. Tahmini Maliyetleme Yöntemi	60
2.1.3.2.2. Standart Maliyetleme Yöntemi	61
2.1.3.2.3. Fiili Maliyetleme Yöntemi.....	62
2.1.3.3. Kapsadıkları Giderlere Göre Maliyetleme Yöntemleri.....	62
2.1.4. Maliyetleme Yöntemlerinin Amaçları Açısından İncelenmesi	64
2.1.4.1. Tam Maliyetleme Yöntemi	65
2.1.4.1.1. Yöntemin Esasları	65
2.1.4.1.2. Konaklama İşletmelerinde Değerlemesi.....	67
2.1.4.2. Asal Maliyetleme Yöntemi	68
2.1.4.2.1. Yöntemin Esasları	68
2.1.4.2.2. Konaklama İşletmelerinde Değerlemesi.....	70

2.1.4.3. Değişken Maliyetleme Yöntemi	71
2.1.4.3.1. Yöntemin Esasları	72
2.1.4.3.2. Konaklama İşletmelerinde Değerlemesi	78
2.1.4.4. Dolaysız Maliyetleme ve Katkı Payları Yöntemi.....	79
2.1.4.4.1. Yöntemin Esasları	79
2.1.4.4.2. Konaklama İşletmelerinde Değerlemesi	84
2.1.5. Maliyetlerin Doğuş Nedenleri Açısından İncelenmesi.....	86
2.1.5.1. Kapasite Yaratma ve İdame Maliyetleri	87
2.1.5.2. Hizmete Hazır Bulundurma Maliyetleri	89
2.1.5.3. Hizmet (Faaliyet) Maliyetleri	92
2.2. Maliyet Yapı Analizinde Kullanılan Yöntemler	95
2.3. Maliyet Yapı Analizinde Kullanılan Yöntemlerde Karşılaşılan Sorunlar ..	103

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET YAPI ANALİZİ UYGULAMASI	106
3.1. Maliyet Yapısı İncelenecek Konaklama İşletmeleri.....	106
3.2. Örnek Otel İşletmelerinin Maliyet Yapılarının Analizinde İzlenen Süreç ve Yöntem.....	106
3.3. Örnek Otel İşletmelerinin Maliyet Yapılarının Analizi ve Maliyet Fonksiyonlarının Saptanması.....	109
3.3.1. Personel Giderlerinin İncelenmesi.....	111
3.3.1.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Personel Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	118
3.3.1.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Personel Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	120
3.3.1.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Personel Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	123
3.3.2. Yiyecek - İçecek Malzeme Giderlerinin İncelenmesi	126

3.3.2.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	131
3.3.2.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu...	133
3.3.2.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	136
3.3.3. Diğer Malzeme Giderlerinin İncelenmesi.....	138
3.3.3.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Diğer Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu...	141
3.3.3.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Diğer Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	143
3.3.3.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Diğer Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	146
3.3.4. Bakım-Onarım Giderlerinin İncelenmesi.....	148
3.3.4.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Bakım-Onarım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	152
3.3.4.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Bakım-Onarım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	154
3.3.4.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Bakım Onarım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	156
3.3.5. Elektrik ve Su Giderlerinin İncelenmesi	159
3.3.5.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Elektrik ve Su Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu.....	163
3.3.5.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Elektrik ve Su Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	165
3.3.5.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Elektrik ve Su Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	167

3.3.6. Haberleşme Giderlerinin İncelenmesi.....	169
3.3.6.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Haberleşme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	171
3.3.6.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Haberleşme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	173
3.3.6.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Haberleşme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	176
3.3.7. Temizlik Giderlerinin İncelenmesi.....	178
3.3.7.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Temizlik Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	181
3.3.7.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Temizlik Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	183
3.3.7.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Temizlik Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	186
3.3.8. Tanıtım Giderlerinin İncelenmesi.....	188
3.3.8.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Tanıtım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	191
3.3.8.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Tanıtım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	193
3.3.8.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Tanıtım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	194
3.3.9. Isıtma Giderlerinin İncelenmesi	196
3.3.9.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Isıtma Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	197
3.3.9.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Isıtma Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	199
3.3.9.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Isıtma Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	202

3.3.10. Çeşitli Giderlerin İncelenmesi.....	204
3.3.10.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Çeşitli Giderlerin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	206
3.3.10.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Çeşitli Giderlerin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	207
3.3.10.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Çeşitli Giderlerin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	209
3.3.11. Vergi Resim ve Harç Giderlerinin İncelenmesi	210
3.3.11.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Vergi Resim ve Harç Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	212
3.3.11.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Vergi Resim ve Harç Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	212
3.3.11.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Vergi Resim ve Harç Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	213
3.3.12. Amortisman Giderlerinin İncelenmesi.....	214
3.3.12.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Amortisman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	218
3.3.12.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Amortisman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	219
3.3.12.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Amortisman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	220
3.3.13. Finansman Giderlerinin İncelenmesi	220
3.3.13.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Finansman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	222
3.3.13.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Finansman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	223
3.3.13.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Finansman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu	224

3.3.14. Herbir Otel Türünün Toplam Maliyet Fonksiyonlarının Hesaplanması	226
3.4. Giderlerin Türleri İtibariyle Analizleri	236
3.5. Giderlerin Yatak Başına Analizleri	243
SONUÇ	249
KAYNAKÇA	257
EK 1: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmeleri ve Özellikleri	268
EK 2: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmeleri ve Özellikleri	270
EK 3: Şehir (City) Oteli İşletmeleri ve Özellikleri	272
EK 4: Gider Türleri İtibariyle Giderlerin Toplam Otel Giderlerine Oranına İlişkin Tablolar	274
EK 5: Gider Türleri İtibariyle Satılan Oda Başına Gider Türleri Toplam Gider Paylarına İlişkin Tablolar	276
ÖZET	278
ABSTRACT	280

KISALTMALAR CETVELİ

AAA	: American Automobile Association
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı geçen eser
AH-MA	: American Hotel and Motel Association
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TM	: Toplam Maliyet
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WTO	: World Tourism Organization
WTTC	: The World Travel and Tourism Council

TABLOLAR CETVELİ

Tablo 1.1.	: Avrupa'da ilk 50 Sırada Yeralan Zincir Oteller.....	45-46
Tablo 3.1.	: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Personel Maliyet Denklemleri.....	118-119
Tablo 3.2.	: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Personel Maliyet Denklemleri.....	121
Tablo 3.3.	: Şehir Otellerinin Personel Maliyet Denklemleri.....	123
Tablo 3.4.	: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Yiyecek-İçecek Malzeme Maliyet Denklemleri.....	131
Tablo 3.5.	: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Yiyecek-İçecek Malzeme Maliyet Denklemleri.....	134
Tablo 3.6.	: Şehir Otellerinin Yiyecek-İçecek Malzeme Maliyet Denklemleri.....	136
Tablo 3.7.	: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Diğer Malzeme Maliyet Denklemleri..	141
Tablo 3.8.	: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Diğer Malzeme Maliyet Denklemleri.....	144
Tablo 3.9.	: Şehir Otellerinin Diğer Malzeme Maliyet Denklemleri.....	146
Tablo 3.10.	: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Bakım-Onarım Maliyet Denklemleri...	152
Tablo 3.11.	: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Bakım-Onarım Maliyet Denklemleri.....	154
Tablo 3.12.	: Şehir Otellerinin Bakım-Onarım Maliyet Denklemleri.....	157
Tablo 3.13.	: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Elektrik ve Su Maliyet Denklemleri.....	163
Tablo 3.14.	: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Elektrik ve Su Maliyet Denklemleri.....	165
Tablo 3.15.	: Şehir Otellerinin Elektrik ve Su Maliyet Denklemleri.....	167
Tablo 3.16.	: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Haberleşme Maliyet Denklemleri.....	171-172
Tablo 3.17.	: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Haberleşme Maliyet Denklemleri.....	174
Tablo 3.18.	: Şehir Otellerinin Haberleşme Giderleri Maliyet Denklemleri.....	176
Tablo 3.19.	: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Temizlik Maliyet Denklemleri.....	181
Tablo 3.20.	: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Temizlik Maliyet Denklemleri.....	184

Tablo 3.21.	: Şehir Otellerinin Temizlik Maliyet Denklemleri.....	187
Tablo 3.22.	: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Tanıtım Maliyet Denklemler.....	191-192
Tablo 3.23.	: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Tanıtım Maliyet Denklemleri.....	193
Tablo 3.24.	: Şehir Otellerinin Tanıtım Maliyet Denklemleri.....	195
Tablo 3.25.	: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Isıtma Maliyet Denklemleri.....	198
Tablo 3.26.	: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Isıtma Maliyet Denklemleri.....	200
Tablo 3.27.	: Şehir Otellerinin Isıtma Giderler Denklemleri	202
Tablo 3.28.	: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Çeşitli Giderler Denklemleri.....	206
Tablo 3.29.	: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Çeşitli Giderler Denklemleri.....	208
Tablo 3.30.	: Şehir Otellerinin Çeşitli Giderler Maliyet Denklemleri.....	209
Tablo 3.31.	: Otel İşletmelerinde Sabit Kıymet Kullanım Süresi ve Amortisman Oranları.	215
Tablo 3.32.	: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Finansman Maliyet Denklemleri.....	222
Tablo 3.33.	: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Finansman Maliyet Denklemleri.....	223-224
Tablo 3.34.	: Şehir Otellerinin Finansman Maliyet Denklemleri.....	225
Tablo 3.35.	: Örnek Otellerin Gider Türleri İtibariyle Toplam Maliyet Fonksiyonları.....	227-234
Tablo 3.36.	: Örnek Oteller Toplam Maliyet Fonksiyonları Özet Tablosu.....	235

ŞEKİLLER CETVELİ

Şekil 1.1.	: Fonksiyonel Organizasyon Şeması.....	13
Şekil 1.2.	: 500 Yataklı Bir Otel İçin Organizasyon Şeması.....	19
Şekil 1.3.	: Konaklama (Odalar) Departmanı Organizasyon Şeması.....	23
Şekil 1.4.	: Otellerde Ön Büro İş Akış Şeması.....	24
Şekil 1.5.	: ABD Otelleri 2004 Yılı Gelir Dağılımı.....	28
Şekil 1.6.	: Yiyecek-İçecek Departmanı Gider Oranları 2004 (Departman Gelirlerine Oranı) Grafiği.....	29
Şekil 3.1.	: ABD Otellerinde 2004 Yılı Tanıtım Giderleri Dağılımı.....	190
Şekil 3.2.	: Personel Giderlerinin Toplam Otel Giderlerine Oranı.....	236
Şekil 3.3.	: Oteller İtibariyle Yiyecek-İçecek Malzeme Giderlerinin Toplam Giderlere Oranı.....	237
Şekil 3.4.	: Oteller İtibariyle Bakım-Onarım Giderlerinin Toplam Giderlere Oranı.....	239
Şekil 3.5.	: Oteller İtibariyle Elektrik ve Su Giderlerinin Toplam Giderlere Oranı.....	240
Şekil 3.6.	: Oteller İtibariyle Yatak Başına Yiyecek-İçecek Malzeme Gider Payları.....	244
Şekil 3.7.	: ABD Otel Endüstrisinde Bakım Onarım Gider Unsurlarının Satılabilir Oda Sayısı Başına Tutarları.....	245
Şekil 3.8.	: Oteller İtibariyle Satılan Yatak Başına Toplam Otel Gider Payları.....	247

GİRİŞ

Konaklama ve turizm endüstrisi dünyada en büyük ve hızlı büyüyen endüstridir. Bu endüstrinin en heyecan verici yönü de bir çok farklı meslekleri yaratmasıdır⁽¹⁾. Dünya Seyahat ve Turizm Konseyi (The World Travel and Tourism Council) 2010 yılına kadar seyahat ve turizmin, dünya ekonomisinde dolaylı ve dolaysız olarak, gayrisafi milli hasılanın %11'ini sağlayacağını, 200 milyon iş sağlamak yanında toplam çalışanların içerisindeki payının % 8'e ulaşacağını ve her yıl 5,5 milyon yeni iş imkanı sağlayacağını tahmin etmektedir⁽²⁾. Benzer bir durum Türkiye için de geçerlidir ve turizm geliri GSMH içindeki payını giderek arttırmaktadır.

İnsanlar çok çeşitli nedenlerle seyahat ederler. Evlerinden uzağa yaptıkları küçük gezintiler, iş seyahatleri yanında, bilimsel olan ya da olmayan konferanslara katılmak amacıyla yapılan seyahatler, bunlardan küçük bir kısmı oluşturmaktadır. Bu bağlamda seyahat ve turizm şemsiyesi altında yer alan faaliyet alanları ve hedefler aşağıda gibidir⁽³⁾;

- Seyahat (Uçak, gemi, tren, otobüs, otomobil vb.),
- Konaklama (oteller, kongre, konferans, toplantı, fuar vb.),
- Yiyecek ve İçecek Hizmetleri (Restoran, bar vb.),
- Dinlenme ve Eğlence (animasyon, konser, oyun faaliyetleri, dinlenme , spor vb.)

⁽¹⁾ WALKER, John R., Introduction to Hospitality Management, S.5.

⁽²⁾ <http://www.wttc.org/2006TSA/pdf/Executive%20Summary%202006.pdf> (Erişim Tarihi:14/03/2006)

⁽³⁾ John R. WALKER: a.g.e., 6.

Teknoloji ve bilgiye dayanan şirketlerdeki patlama, California, Massachusetts, Washington, Texas ve Güney Carolina gibi önemli Amerikan kentlerinde teknolojik koridorlar içerisinde insan emeği üzerine yoğunlaşılmasına sebep olmuştur. Şurası güvenle söylenebilir ki, çeşitli işlerin ve temel ekonomik aktivitelerin ortaya çıkmasıyla birlikte oteller de bunu izleyecektir⁽⁴⁾.

Günümüzde otel, lokanta, seyahat acentesi ve benzeri turizm işletmelerinin etkin bir biçimde faaliyetlerini yürütebilmeleri ve turizmden beklenen yararların sağlanabilmesi açısından, işletme bilimi içinde geliştirilen çeşitli yönetim bilgi ve tekniklerinin büyük bir yeri ve önemi bulunmaktadır⁽⁵⁾. Bu teknikler kapsamında muhasebe ve kullandığı sistem ve teknikler, turizm işletmeciliği alanında sadece mevcut durumu belirlemekle kalmayıp, yoğun rekabetin hüküm sürdüğü sektörde bir çok öngörü yapılabilmesine de olanak sağlayarak, endüstrideki büyümeyi daha sağlıklı ve kalıcı kılacaktır.

Bir çok endüstri işletmesinde olduğu gibi, konaklama endüstrisi işletmelerinde önemli yönetsel kararlardan birisi de fiyatlama kararlarıdır. Yoğun ve yıpratıcı bir rekabetin hüküm sürdüğü turizm sektöründe faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin en önemli silahı da sunmakta olduğu hizmetin fiyatı olmaktadır. Bu bağlamda işletmeler, maliyetlerinin belirli bir yüzdesi (kâr marjı) şeklinde fiyat belirleyebilme imkanından da mahrumdurlar. Dolayısıyla artan girdi fiyatlarıyla birlikte artan hizmet maliyetleri dolayısıyla, fiyat arttırmadan ve hatta fiyatları biraz daha aşağıya çekerek rekabet edebilmenin tek yolu, maliyetlerin kontrol altında tutulması ve mümkün olduğu kadar tasarruf yapılabilmesi olmaktadır.

Maliyet kontrolü ve tasarrufu yolundaki ilk adım, maliyetlerin oluştuğu ve tüketildiği hizmet departmanlarının dolaysız giderlerinin tespit edilebilmesidir. İkinci adım ise, bunların ne kadarının değişken, ne kadarının yarı sabit veya yarı değişken olduğunu tespit etmektir. Yani üretilen her bir hizmet için (konaklama,

⁽⁴⁾ RUTHERFORD, Deney G., Hotel Management and Operations, S.1.

⁽⁵⁾ KOZAK, Nazmi, Genel Turizm:İlkeler-Kavramlar, S.9.

yiyecek-içecek, çamaşır yıkama vb.) söz konusu olan değişken giderlerin tespit edilmesidir. Böylece işletmeler gider kontrolü için ve fiyatlama için gerekli verileri elde etmiş olacaktırlar. Böylece işletmeler faaliyet ölçüsünün gerektirdiğinden daha fazla yapılan giderleri kontrol altına alarak, gider tasarrufu yapabilme imkanına kavuşabilecekler ve en önemlisi de böyle bir imkanın varlığının farkına varabileceklerdir. Bu tespitler sadece maliyet kontrolü ve tasarrufuna hizmet etmeyecek, fiyatlama kararlarına temel oluşturacak önemli bilgileri de sağlayacaktır. Bu bağlamda işletme yönetimleri, faaliyet hacminin düştüğü ve ölü sezon olarak tabir edilen aylar ile kriz dönemlerinde, tur operatörleri ve seyahat acenteleri tarafından getirilen düşük fiyat önerilerini, daha iyi analiz etme imkanına kavuşabilecekler ve daha az kâr etmeye razı olmak isterken, daha fazla zarar etmekten de kurtulabileceklerdir.

Maliyet bilgilerine işletmelerin gerek kuruluşundan önce, gerekse kuruluştan sonra çeşitli aşamalarda ihtiyaç duyulmaktadır. Örneğin işletmeler yatırım ve kuruluş öncesinde, daha fizibilite çalışmalarında çeşitli maliyet bilgilerine gereksinim duymaktadır. Bu bağlamda ileride yapılan sınıflandırmaya da uygun olarak kapasiteyi yaratacak ve idame ettirecek maliyet kalemleri ve tutarları önemli hale gelmektedir. Bunun dışında kuruluş sonrasında da maliyet bilgilerine gereksinim artarak devam edecektir. Kapasiteyi yaratan maliyet tutarının doğru hesaplanması, kuruluş sonrası aşamada sabit yatırımların maliyete dönüşüm sürecinde, amortisman giderlerinin de doğru hesaplanmasını ve böylece işletmenin gelecekte ihtiyaç duyacağı yenileme yatırımları için gerçekçi bir fonun ayrılmasını sağlayacaktır.

İşletmelerin maliyet bilgi ihtiyacı içerisinde farklı bilgileri farklı zaman kesitlerinde karşılayacak bir veri bankasına gereksinim duyulmaktadır. Bu bağlamda çeşitli işletme departmanları arasında en iyi veri bankasının muhasebe olduğu genel kabul görmüş bir husustur. Ancak muhasebenin de her türlü bilgiyi istenilen zamanda ve detayda karşılayamadığı da bir başka gerçektir. Tarihi verilere dayanan muhasebe departmanından sağlanan bilgiler,

gelecek için yapılacak tahminler için yine de önemli bir dayanak noktası olmaktadır.

Muhasebe önemli bir işletme organizasyonudur ve yukarıda ifade edilen ihtiyaçları karşılayacak şekilde organize edilmesi ve bu sırada da (hesap planlarının, yönetim tarafından oluşturulacak iç ve dış raporların oluşturulması) istenilecek bilgilerin bilincinde olunması ve buna göre bir sınıflama yapılması gerekmektedir. Bu aşamada özellikle maliyet yapıları hakkında bilgi sahibi olunacağı düşüncesi ile muhasebede maliyet bilgilerinin ihtiyacı karşılayacak şekilde sınıflandırılması bir zorunluluk haline gelmektedir. Tezimiz bu amaçla ele alınmış ve özellikle;

- Maliyet bilgilerinden ne ölçüde yararlanılabileceği,
- Değişik bilgilerin ne ölçüde klasik maliyet muhasebesinde kullanılan bazı sınıflama ve maliyet yöntemlerinden sağlanabileceği ve bu yöntemlerin ne ölçüde konaklama işletmelerinde de kullanılabileceği,
- Konaklama işletmelerine uygun maliyet sınıflamaları ve maliyet muhasebesi sistemleri,
- Uzun ve kısa dönemde gider türlerinin ne tür bir davranış içinde bulunduğu,

araştırılmaya çalışılmıştır.

Konaklama işletmelerinde yapısal gider analizi denildiğinde;

- Satılabilir ve satılan oda başına her bir gider türünün tutarlarının ve oranlarının ne olduğu,
- Her bir gider türü veya sınıfının kazanılan gelire oranının ne olduğu, dolayısıyla hasılatın öncelikle hangi giderleri karşıladığı,
- Her bir gider türünün faaliyet hacmi değiştiğinde ne ölçüde değişkenlik gösterdiği

şeklinde sınıflama ve analizler yapılabilir. Ancak örnek otellerden gelirlere ilişkin bilgi alınamadığı için,

- Değişkenlik açısından giderler,
 - Her bir gider türünün toplam gider içindeki payı,
 - Satılabilir ve satılan oda başına toplam giderler,
- açısından inceleme yapılmıştır.

Yukarıda belirtilen amaçlara uygun şekilde tezin birinci bölümünde konaklama işletmelerine ilişkin temel konulardan bahsedilecektir. Bu kapsamda konaklama işletmelerinin genel özellikleri, organizasyon yapısı ve tezin amacına uygun sınıflaması hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

Tezin ikinci bölümünde, maliyet bilgilerine duyulan ihtiyacın nedenlerinden başlamak üzere, maliyetler açısından konaklama işletmelerinin farklılıkları ve çeşitli maliyetleme yöntemleri hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca bölümün sonunda, tezin ana amaçlarına uygun olarak, maliyet yapı analizinde kullanılan yöntemler ve bu yöntemler içerisinde konaklama işletmelerine uygun olanlarının kullanılmasında karşılaşılan sorunlar hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

Tezin üçüncü ve uygulama ağırlıklı son bölümünde ise tez kapsamında analize tabi tutulan otellerin genel özellikleri, analiz sırasında izlenen süreç ile bu süreçle ilişkin çerçeve ve kısıtlamalar ve otellerde verilen hizmetlerin maliyetini oluşturan gider türlerinin, faaliyet ölçüsüne (doluluk) karşı olan duyarlılıklarını ölçerek, toplam maliyet fonksiyonlarının tespitine yönelik analizler bulunmaktadır. Ayrıca değişkenlik yapısına yönelik analizler dışında, maliyet yapı analizi içerisinde düşünülen ve gider türlerinin toplam giderler içerisindeki payı ve satılan oda başına gider türlerinin analizine ilişkin açıklamalarda da bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KONAKLAMA İŞLETMELERİNE ÖZGÜ TEMEL KONULAR

1.1. Kavram Olarak Konaklama İşletmeleri

Konaklama deyimi, otel, motel, tatil köyü, pansiyon, kaplıca, ılıca, içme, kür, dinlenme yerleri, lokanta, gazino ve diğer kurumları da içine alan geniş bir kavramdır⁽⁶⁾. Bu tez kapsamında sadece, konaklama endüstrisinin en önemli işletmesi olan oteller ve benzeri işletmeler incelendiğinden dolayı, diğer konaklama endüstrisi işletmeleri konusunda ayrıntıya girilmeyecektir.

Konaklama endüstrisinin bir dalı olarak otel işletmelerinin, uzun yıllar boyunca sahip olacakları asgari teknik ve estetik özellikleri üzerinde tartışmalarda bulunularak tanımının yapılmasına çalışılmış, fakat bir anlaşmaya varılamamıştır. Çünkü; gelenek, görenek, milliyet, din, seyahat amaçları, hayat standartları ve zevkleri birbirlerinden çok farklı olan insanların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik faaliyetlerde bulunan bir işletmenin, tanımını yapmak oldukça güçtür⁽⁷⁾. Aşağıda sadece otel ve benzeri işletmelerin tanımları yapılmıştır.

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 İşletmesi” denir⁽⁸⁾. Bu tanımın dışında daha geniş bir tanım ise şu şekilde yapılmıştır; Otel; yapısı, teknik donanımı, konforu ve bakım koşulları gibi maddi unsurlara sahip; sosyal değeri, personelin hizmet kalitesi gibi moral elemanlarıyla, uygar bir insanın arzu

⁽⁶⁾ ÇETİNER, Ertuğrul, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, S.9.

⁽⁷⁾ OLALI, Hasan, M. KORZAY, Otel İşletmeciliği, Beta Basın Yayım A.Ş., S.22.

⁽⁸⁾ GÖKDENİZ, Ayhan, Y. DİNÇ, Konaklama İşletmelerinde Ön Büro ve Operasyonları Yönetimi, S.9.

ettiği nitelikte geçici konaklama ve kısmen beslenme ihtiyaçlarını, bir ücret karşılığında karşılamayı meslek olarak kabul eden ekonomik, sosyal ve disiplin altına alınmış, bir işletmedir⁽⁹⁾.

Uluslararası Turizm Akademisi tarafından yapılan tanıma göre; “otel, insanların seyahat boyunca ücret karşılığında konaklayabildikleri ve muttat olarak beslenme ihtiyaçlarını devamlı olarak karşılayabildikleri işletmedir⁽¹⁰⁾.”

Görüleceği üzere otel işletmeleri konusunda ne ulusal ne de uluslararası genel kabul görmüş bir tanımlama yapma olanağı bulunmaktadır. Tanımları, değişik ihtiyaçları karşılayan, değişik türdeki otelleri temel alarak çoğaltmak mümkündür. Ancak şu da belirtilmelidir ki, ülkemizde konaklama ihtiyacına cevap veren her nevi işletme, otel adını rahatça kullanabilmekte, buna karşın Almanya ve İngiltere gibi çeşitli Avrupa ülkelerinde kısıtlama getirildiği görülmektedir. Örneğin İngiltere’de kanuni olarak belirgin bir ayırım yapılarak, muteber yolcuları kabul eden ve bunların bagajlarından sorumlu olan ve hapis hakkına sahip bulunan işletmeler “inn”, bu mükellefiyet ve sorumluluğu yüklenmeyen işletmeler de “Hotel”, “Boarding Houses” “Temperance-Hotels”, “Guest Houses” olarak adlandırılmıştır⁽¹¹⁾. Benzer bir ayırım, Almanya’da da otellerin sınıflarına göre değişik adlandırmalar yapılarak sağlanmıştır.

1.2. Konaklama İşletmelerinin Özellikleri

Konaklama endüstrisi gerek sahip olduğu dinamizm ve gerekse istihdam ve gelir yaratma gücü açısından değerlendirildiğinde, dünyanın üçüncü büyük

⁽⁹⁾ Hasan. OLALI: a.g.e., 25.

⁽¹⁰⁾ ŞENER, Burhan, Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon, S.4.

⁽¹¹⁾ Hasan OLALI: a.g.e., 24.

endüstrisi olarak görülen turizm endüstrisinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır⁽¹²⁾.

Konaklama, yeme, içme ve diğer çeşitli ihtiyaçları karşılayan konaklama endüstrisi işletmelerinin, bir çok özelliği nedeniyle diğer endüstri işletmelerinden ayrıldığı görülmektedir. Bu özelliklerin başlıcaları şunlardır:

- Konaklama endüstrisi işletmelerinin diğer endüstri işletmelerinden en büyük farkı, misafir (müşteri) memnuniyeti adı verilen bir ürünün üretilmesi ve bu ürünün elle tutulabilir ve stoklanabilir bir özelliğinin bulunmamasıdır⁽¹³⁾. Örneğin işletmenin toplam satılabilir oda mevcudu 1.400 ise ve o gece sadece 1.200 oda müşterilere satılmış ise satılamayan 200 odanın gecelemesi ve dolayısıyla bundan elde edilebilecek olan gelir, kalıcı olarak kaybedilmiş olacak ve işletme için bir mali kayıp haline gelecektir. Çünkü hizmetin, üretildiği ya da hazırlandığı anda ve yerde satılması gerekmektedir.
- Konaklama endüstrisi işletmelerinde, maddi ve manevi ihtiyaçların karşılanması esas olduğu için, çalışan personelin toleranslı bir karaktere sahip olması zorunludur⁽¹⁴⁾.
- Konaklama endüstrisi işletmeleri insan gücüne dayanır. Otomasyonun kullanılabileceği alanların sınırlı olması nedeniyle, gerek hizmet sunmada ve gerekse diğer işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesinde, geniş ölçüde insan gücünden yararlanılır⁽¹⁵⁾. Diğer işletmelerde genellikle makineleşmeye gidilerek maliyet tasarrufu sağlama imkanı bulunurken, konaklama endüstrisi işletmelerinde bunu yapmak mümkün değildir.

⁽¹²⁾ KUTLAN, Serhat, Maliyet Kontrolü, S.1.

⁽¹³⁾ J.R. WALKER: a.g.e., 8.

⁽¹⁴⁾ Hasan OLALI: a.g.e., 10.

⁽¹⁵⁾ GÖKDENİZ, A., Ön Büro Operasyonları ve Yönetimi, S.15.

Çünkü misafir ağırlama işi, ancak insan emeği ile yapılabilir ve bunu da belli bir sayının altında insanla yapmak mümkün değildir.

- Konaklama endüstrisi işletmelerinde personel sayısının çok olması, personelin sosyal sorunlarından doğan problemlerin de artmasına neden olmaktadır⁽¹⁶⁾.
- Konaklama endüstrisi işletmeleri yılın 365 günü ve günün 24 saati açık olan işletmelerdir. Vardiya esasına göre çalışmalar genellikle 07:00-15:00 arası sabah vardiyası, 15:00-23:30 arası akşam vardiyası, 23:00-07:30 arası ise gece vardiyası şeklinde düzenlenmektedir⁽¹⁷⁾. İşletmelerde iyi bir iş gücü planlaması yapılması gerekmektedir. Bu nedenle işletmenin yönetiminde çalıştırılacak kalifiye personel ile yönetim işinin dağıtımına, organizasyon tekniğine, finansman ve kontrol faaliyetlerine daha geniş yer verilmelidir.
- Konaklama endüstrisi işletmelerinin sunduğu hizmetler, istihdam edilen personel arasında işbirliğini zorunlu kılar. Çünkü çalışan kişiler, bu hizmetin üretimi ve kalitesi ile doğrudan ilişkili değillerdir. İşletmeler birbirlerine son derece bağımlı bölümlerden oluştuğundan, herhangi bir bölümde yapılan üretimdeki yanlış nedeniyle şikayet, o üretimden sorumlu olmayan, ancak hizmeti sunan bir başka bölüme yansıyacaktır.
- Konaklama endüstrisi işletmelerinde riskin yüksek olduğu söylenebilir. Turizm piyasasında talep, önceden kesin şekilde tahmin edilmesi güç olan ekonomik, sosyal ve çevresel diğer faktörlerden çok hızlı bir şekilde etkilendiğinden, risk faktörü oldukça yüksektir.
- Konaklama endüstrisi işletmelerinin tüm alanları, bir işhanında olduğu gibi kira benzeri bir gelir getirmez. Bunun yanında bina, donatım, makineler ve aletler, işletme faaliyetlerinde büyük yer tutar ve kuruluştaki büyük

⁽¹⁶⁾ ÇETİNER, Ertuğrul, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, S.12.

⁽¹⁷⁾ J.R. WALKER: a.g.e., 8.

sermayeye ihtiyaç doğar. Bu nedenle de sabit bir maliyet olan amortismanlar yüksektir.

- Konaklama endüstrisi işletmeleri dinamiktir. Herhangi bir işletmenin gelişen yeni otelcilik tekniklerini ve modayı takip etmemesi, yenileme yatırımlarını zamanında yapmaması, işletmeye olan ilgiyi hızlı bir şekilde azaltacak, bu durum önemli gelir kayıplarına yol açacaktır.
- Konaklama endüstrisi işletmelerinin doluluk oranı arttıkça, maliyetlerde belli sınırlara kadar tasarruf yapabilme ve optimum kapasiteden faydalanabilme olanağı bulunmaktadır. Ancak hizmetin devamlı hazır halde tutulması zorunluluğu ve duran varlıklara yapılan yatırımın büyüklüğü yanında, mevsimsel talep dalgalanmalarından hızlı etkilenmesi, bu olanaktan yeterince yararlanabilme şansını da azaltmaktadır.
- Konaklama endüstrisi işletmelerinde müşterinin her zaman otelden ayrılabilceği düşünüldüğünde, muhasebe hesaplarının daima güncel halde olması ve bunun bir sonucu olarak da çok çeşitli rapor ve formların günün 24 saati esasına göre düzenlenmiş olmasını zorunlu kılmaktadır.
- Konaklama endüstrisi işletmelerinin bir çoğunda, üretilen her yiyeceğin toplam maliyetinin tek tek tespit edilmesi çok güçtür. Ancak standart maliyet sistemi (tahmini maliyetler) uygulanarak, her yiyeceğin toplam maliyeti hesaplanabilir. Bu durum, sapmalardan dolayı güven verici değildir. Bu nedenle uygulamada yaygın olarak, konaklama işletmelerinde diğer endüstri işletmelerinden farklı olarak, üretilen yiyeceğin toplam maliyeti değil, sadece malzeme maliyeti hesaplanır⁽¹⁸⁾.
- Konaklama Endüstrisi işletmelerinde satışa sunulan ürünlerin ve hizmetlerin bedeli peşin alınmakta ve bu nedenle diğer işletmelere nazaran alacaklar hesabı daha düşük seyretmektedir. Örneğin inşaat

⁽¹⁸⁾ Burhan ŞENER: a.g.e., 17.

işletmelerinde bu oran %40, ticaret işletmelerinde %22, sanayi işletmelerinde %14 iken, konaklama işletmelerinde %2 dolaylarındadır⁽¹⁹⁾.

1.3. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon

Otellerin birincil fonksiyonu geçici ikamet sağlamaktır. Büyük oteller genel müdür ile temel departmanları yöneten anahtar niteliğindeki yöneticilerden oluşan yönetici komite tarafından idare edilir. Bunlar; odalar bölümü müdürü, yiyecek içecek müdürü, pazarlama ve satış müdürü, insan kaynakları müdürü, muhasebe veya denetim şefi ile mühendislik veya teknik hizmetler müdürüdür⁽²⁰⁾.

ABD’de 20. yüzyılda otel organizasyon şekillerine bakıldığında, klasik Avrupa otel organizasyon modellerinin baskın olduğu görülmektedir⁽²¹⁾. Bu yapı iki temel otel yönetim personeli üzerine kurulmuştur. Bunlar “ahçıbaşı” ve “maitre d’hotel”dir. Bu organizasyonlarda, ahçıbaşı mutfağın şefi ya da kralıdır. Mutfakta gerek yemeğin seçilişi ve gerekse hazırlanması üzerinde feodal lordlara benzemektedirler. Benzer şekilde maitre d’hotel de otellerin hizmet uzmanlarıdır. Otelin politikalarına uygun şekilde, müşterilerin ağırlanması, hizmetin düzgün ve tam olarak müşteriye sunulabilmesi için çalışanların organize edilmesi ve yönetilmesi bu kişinin sorumlulukları arasındadır. Bu iki kelimenin de Fransızca’dan geldiği ve günümüzde de halen kullanılmaya devam ettiği düşünüldüğünde, Amerikan otelciliğinin uzun süre Avrupa modelinin etkisi altında kalmış olduğu söylenebilir.

⁽¹⁹⁾ Burhan ŞENER: a.g.e., 19.

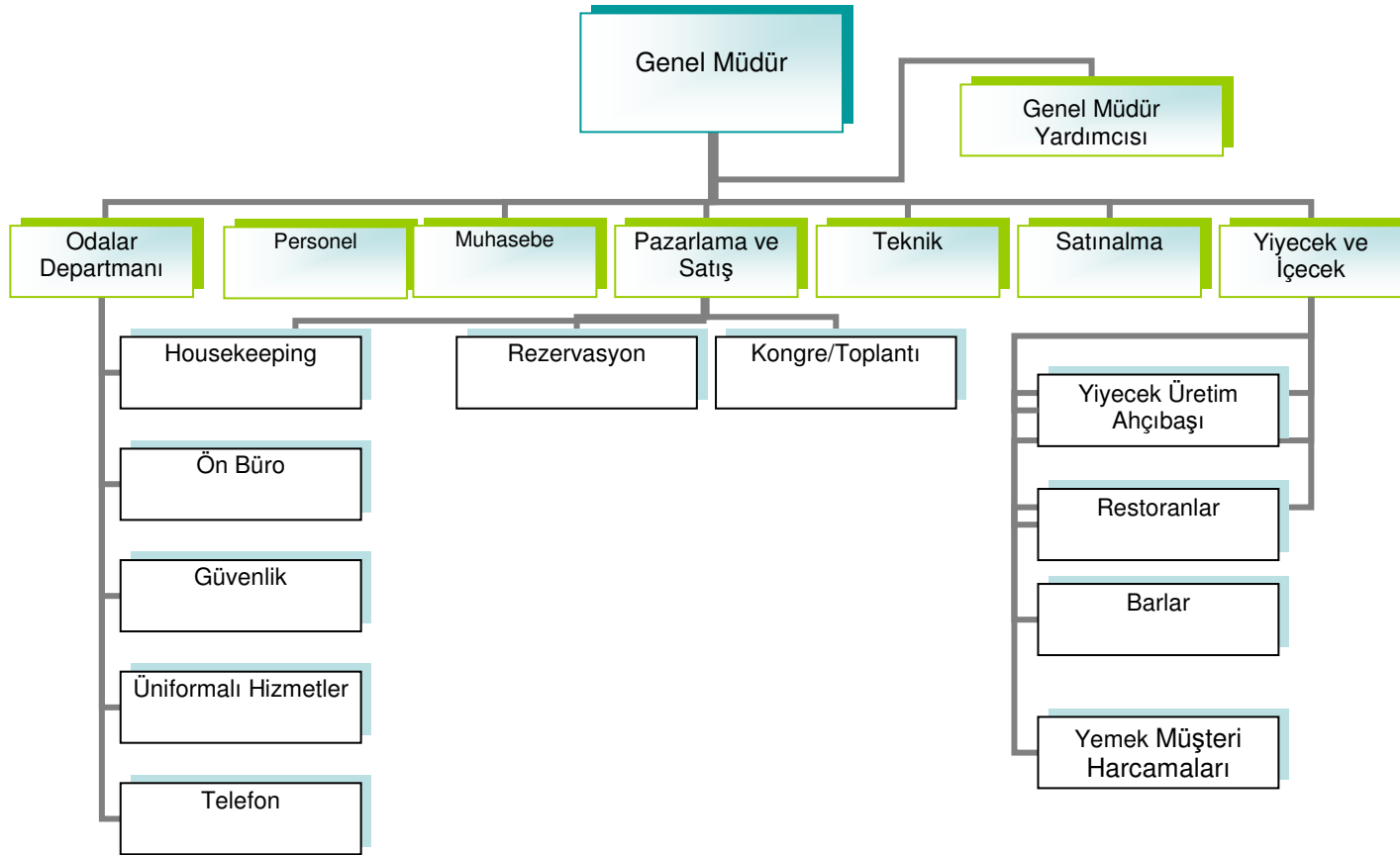
⁽²⁰⁾ John R. WALKER: a.g.e., 152.

⁽²¹⁾ Deney G. RUTHERFORD: a.g.e., 37.

1990'lı yılların başında bazı oteller, organizasyonun daha düzgün ve tam olabilmesi amacıyla, bütün yönetim düzeylerinde eliminasyon yaparak veya yönetim sorumluluklarını bir araya getirerek eşleştirme yoluna gitmişlerdir.

Tipik bir fonksiyonel organizasyon şemasında, Genel müdür yardımcısı genellikle elemine edilmekte ve bölüm başlıkları yaratılmak suretiyle direkt olarak genel müdürün sorumluluğuna verilmektedir. Aşağıda Şekil: 1.1, tipik bir fonksiyonel organizasyon şemasını göstermektedir.

ŞEKİL 1.1: Fonksiyonel Organizasyon Şeması



Kaynak: RUTHERFORD, Deney G., Hotel Management and Operations, S.38.

Bazı oteller, tüm departman müdürlerinin direkt olarak genel müdürlere raporlama yapmasını sağlayarak, bölümler düzeyinde bağımsız olan müdür pozisyonlarını çıkarmışlardır.

Stoner ve Wankel'e göre (1986), organizasyon işlemleri, işletme ihtiyaçlarını durağanlık ve değişkenlik açısından dengelemeyi içermelidir. Bu yazarlar, örgüt kurma üzerindeki düşüncelerini, Dale tarafından önerilen (1967) çok safhalı işlemler şeklinde ifade etmişlerdir. Buna göre;

- Tüm çalışmalara ilişkin örgüt detayları, örgütün hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik olarak yapılmalıdır.
- Örgütlenme, bir kişi veya bir grup tarafından gerçekleştirilen işlerin tamamının içine girebilmeyi sağlar.
- Örgütlenme, örgüt üyelerinin çalışmalarını makul ve verimli hareket tarzında bir araya getirir.
- Örgütlenme, örgüt üyelerinin çalışmalarını koordine etmek üzere, bir bütün olarak uyumlaştırmak ve bir araya getirmek üzere bir mekanizma kurar.
- Örgütlenme, örgütün hedeflerine iyi ve verimli bir şekilde ulaşabilmesini izleyecek mekanizma kurar.

Modern otel organizasyonları, yeniden inşa edilenler de dahil, doğrusal (lineer) hat ve şişkin bir yapıda ortaya çıkmakta ve bu durum teorik örgütlenme işlemlerine de aksetmektedir.

Üst yöneticiler hariç, diğer departmanları fonksiyonlardan ziyade unvanlar teşhis etmektedir. Bu şunu ifade etmektedir ki, bir çok modern otel organizasyonlarında, şirketten şirkete değişiklik gösteren iş unvanları ve onların

doğasında var olan yükümlülükler bulunabilir ve bunlar halihazırdaki şartları yansıtabilmesi için birleştirilebilir veya elimine olabilir. Ayrıca şunu da ifade etmek gerekir ki, organizasyon şemasında Odalar Bölümü ve Yiyecek ve İçecek bölümü olmak üzere iki temel bölüm tanımlanmaktadır. Bunun yanında şirketten şirkete temel bireysel fonksiyonlar çok çeşitli bölümlerde bulunabilir, fakat esasında otel organizasyonları şu iki temel hizmeti müşterilerine sunabilmek için kurulur; oda ve/veya yiyecek ve içecek satışları.

Gösterim amacıyla, zikredilen hat ve idari fonksiyonlar aşağıdaki şekilde tespit edilebilir:

Hat fonksiyon (line functions) çalışanları, düzenli veya yarı düzenli olarak otel misafirleriyle temas kuran ve otelin örgütsel bir parçası olan otel çalışanlarıdır. Otel organizasyonlarında hat faaliyetleri odalar, yiyecek ve içecek bölümleridir. Daha açık bir ifadeyle, bazı departmansal fonksiyonlar her bir hat bölümüyle birlikte, yaptıkları işlerin doğasına göre, diğerlerinden daha fazla ya da daha az misafir ile temas kuracaktır. Örneğin, bir çok durumda, otel güvenlik çalışanları, müşterilerle fazla düzenli bir temasa sahip olmamaktadır. Buna karşılık kat hizmetleri yetkilisi, otel hizmetlerinin sunulmasında müşterilerle, otelin önemli bir parçası olarak daha fazla temas kuracaktır. Bununla beraber, odalar departmanı ve özellikle ön büro yetkilileri, müşteriler ile çoğunlukla daha fazla yüz yüze temasa sahip olacaktır. Benzer şekilde, diğer bir hat bölümü olarak yiyecek ve içecek departmanı altında, restoran, bar, oda servisi ve banket bölümleri çalışanları, diğer otel departman ve bölümlerine oranla, müşteriler ile üç kat daha fazla yüz yüze temasa sahip olacaklardır.

İdari fonksiyonlar ise genellikle, çalışmaları ile müşterilerin konaklama kalitesini arttırıcı yönde etkide bulunan önemli birimler olmasına rağmen, bir çok durumda müşterilerle çok az ya da hiç temas etmeyen ve görünürde olmayan, geri planda kalan aktivitelerle hat fonksiyonlarına destek olan bir fonksiyondur.

Bu şema içerisinde, örneğin mühendislik ya da teknik hizmetler yukarıda anılan sebeplerle bir idari fonksiyondur. Teknik hizmetler fonksiyonunun başarısı müşterilerin konaklama kalitesini ağırlıklı olarak etkiler ve aynı zamanda diğer fonksiyonları itibarıyla da, hemen hemen diğer tüm otel departmanlarına destek sağlar⁽²²⁾. Örneğin teknik hizmet departmanları, mutfakta imalatla kullanılan ekipmandan, diğer tüm hat fonksiyonlarınınkine kadar, tüm otel ekipmanlarının bakım ve onarımını gerçekleştirir. Bu departman, diğer tipik otel organizasyon şemalarında odalar departmanının altında yer alır.

Modern dönem olarak adlandırılan dönemde ise organizasyon şemaları, departmanları içeren çok sayıda kutulardan ve alt şemalardan oluşmaktadır. En modern işletme organizasyonlarının yapısı, günümüzün aile ilişkilerini betimleyen bir yapı benzeri olarak, Roma Katolik Kiliseleri'nin ilk defa düzenledikleri piramit yapıdan beri pek fazla değişmemiştir. Amerikan Purdue Üniversitesi Otel Yönetimi Bölümü profesörlerinden Eddystone C. Nebel, ve C.B. Smith 10 genel müdür ile onların altında yaklaşık 53 ast yöneticiyi gözlemleyerek araştırma yapmıştır. Bu araştırma sırasında Prof. Nebel, otel fonksiyonlarının nasıl olması gerektiği konusunda bazı önemli görüşler elde etmiştir. Nebel, organizasyon teorisiyle birlikte, genel müdürlerden bazı görüşlere ulaşmış ve daha sonra bunu, başarılı organizasyonlarda artan önemi ile bir araya getirmiştir.

Dinamik otel organizasyonlarına yönelik diğer bir görüş ise Mark Conklin'in bir makalesinde, "onlar (genel müdürler) nasıl görür", "liderlik otel organizasyonlarını nasıl etkileyebilir" konusundadır. Marriott Otelleri'nin pazarlamadan sorumlu başkanı olarak Conklin, otel organizasyonu içindeki konumunu zekice bir düşünceyle yerleştirmiştir. Conklin, Katolik Kilisesi ile askeri bakışın uygun olmayacağını ifade eden, radikal bir yeni bakış açısı

⁽²²⁾ Deney G. RUTHERFORD: a.g.e., 39.

önermiştir. Ona göre bu bakış açısı konaklama endüstrisine daha uygun görünmektedir⁽²³⁾.

Otel organizasyonları konusundaki literatür ve yorum eksikliği ortamında, bu araştırma ve fikirler, organizasyon yapısı, departmanlar arası ilişkiler ve organizasyon içindeki insanlar arasındaki ilişkiler hakkında güncel başlıklar sunmuş ve tartışmaya açmıştır.

Otel organizasyonları konusunda çalışmalarda bulunan diğer bilim adamları arasında Aldag ve Stearns yer almaktadır. Onlara göre, eğer örgüt içerisindeki insanların gayretleri verimliliğe doğru kanallize edilirse, örgütsel yapının da onların faaliyetlerine göre verilmesi gereklidir. Aldag ve Stearns 1987 yılında örgüt yapısına yön verecek beş unsuru belirtmiştir;

- İşte uzmanlaşma,
- Departmanlaşma,
- Yetkinin biçimi,
- Kontrol genişliği,
- Koordinasyon yöntemi.

Aldag ve Stearns'e göre, genel müdürler ne zaman örgütsel bir değişiklik yapmaya karar verse, genellikle bu beş unsuru dikkate almak ve hesaba katmak zorundadır.

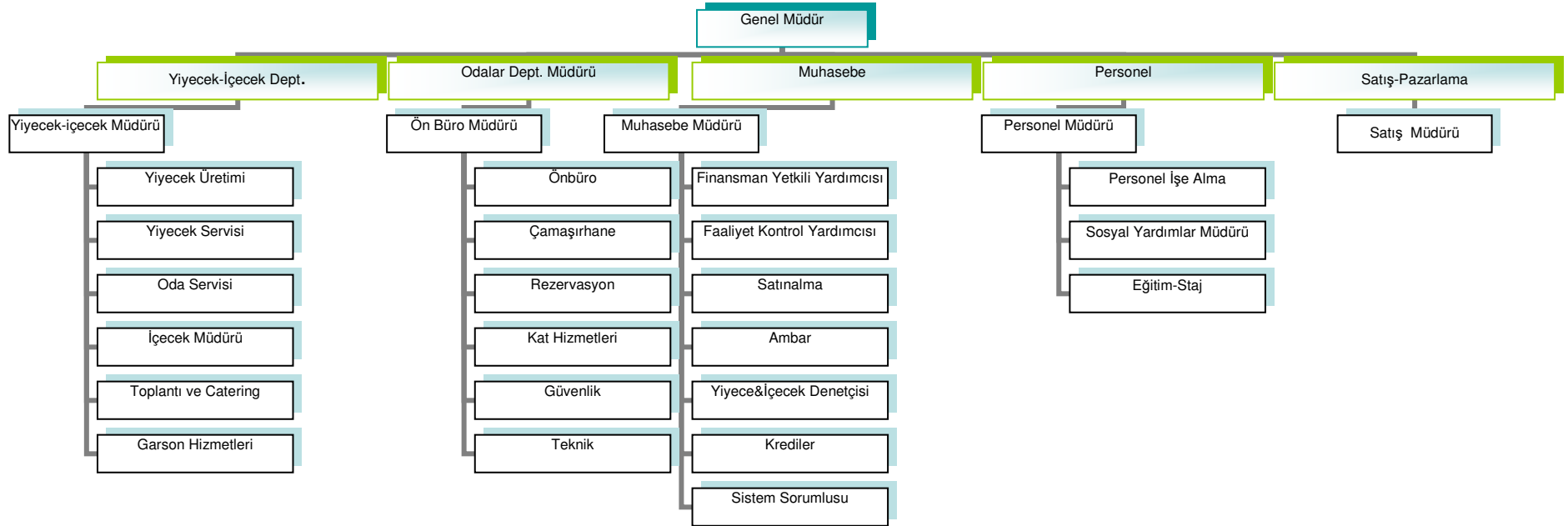
Zincir oteller yanında bireysel oteller de, fonksiyonel bir hat boyunca, genellikle yapmakta oldukları belirli iş faaliyetlerine göre gruplandırılmış departmanlar halinde organize olmaktadır. Şekil 1.2, 500 odalı bir otel için

⁽²³⁾ Deney G. RUTHERFORD: a.g.e., 40.

tipik bir organizasyon şemasını resmetmektedir⁽²⁴⁾. Buna göre otel, fonksiyonel bir hat boyunca, yönetsel beş departmana bölünmüştür; odalar, yiyecek ve içecek, muhasebe, satış ve personel. Bu beş departman da raporlarını direkt olarak genel müdüre sunarlar. Şekil 2'ye göre her bir departman kendisine ilave olunan daha küçük organizasyonel alt birimlere bölünmüştür. Buradaki alt bölümler, her alt birimdeki insanların kabiliyet, beceri ve bilgileri ile ek olarak yaptıkları işleri göstermektedir.

⁽²⁴⁾ Deney G. RUTHERFORD: a.g.e., 45.

ŞEKİL 1.2: 500 Yataklı Bir Otel İçin Organizasyon Şeması



Kaynak: RUTHERFORD, Deney G., Hotel Management and Operations, S.45.

Buraya kadar otel organizasyonları konusunda anlatılanlar, organizasyon şemalarının ve organizasyon yapıları hakkında yapılan bilimsel çalışmaları özetlemektedir. Ancak şu bilinmelidir ki, her ülkenin kültürel yapısı, çalışanlarının bilgi ve becerisi yanında kültürel alışkanlıkları otellerin organizasyon şemalarında etkili bir unsur olacaktır. Bu yüzden uluslararası zincir oteller için belki de en zor olan, çeşitli ülkelerde kendi isimleri altında faaliyette bulunan otellerde standardı yakalamak olmaktadır. Ülkelerin kültürel farklılıkları düşünüldüğünde, tam olarak standartlaşmayı sağlamak oldukça uzak bir hedef olarak görülmektedir.

Konaklama işletmelerinin faaliyetlerini sürdürebilmesi için gerekli olan işlevsel departmanların her birisi, konaklama işletmesi için bir “Gider merkezi”, ya da hem gelir hem de gider merkezi olarak işlev görmektedir. Ancak yine de konaklama işletmeleri organizasyonunu, “gelir getiren departmanlar” ve “gelir getirmeyen departmanlar” olarak sınıflandırarak incelemek daha faydalı olacaktır.

1.4. Muhasebe Açısından İşletme Departmanları

Yukarıda yönetim fonksiyonları açısından konaklama işletmelerinin organizasyon yapısı hakkında ayrıntılı bilgiler verilmiştir. Bu başlık altında ise muhasebe açısından işletme departmanlarının sınıflandırması yapılmış ve bu departmanlara ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

1.4.1. Gelir Getiren Departmanlar

Konaklama işletmeleri departmanlarını, işletmenin türüne ve büyüklüğüne göre belirlemek mümkün olmakla birlikte, genel olarak, tanımından ve vermekte oldukları temel hizmetlerden hareketle; konaklama, yiyecek-içecek ve yardımcı departmanlar olmak üzere ayırmak mümkündür. Bu bağlamda gelir getiren departmanları da;

- Konaklama (Odalar) Departmanı,
- Yiyecek – İçecek Departmanı,
- Yardımcı Departmanlar,

olmak üzere sınıflandırabiliriz. Bunlardan ilk ikisi ana gelir departmanları, sonuncusu ise yardımcı gelir departmanı olarak nitelendirilmektedir. Bu departmanlar hem gelirin sağlandığı, hem de maliyetlerin oluştuğu merkezlerdir. Bu departmanlar bazında gelir tablolarının hazırlanması ve analizlerin yapılması, konaklama işletmeleri yönetiminin en önemli çalışmalarından birisidir. Bu departmanlara ilişkin detaylı konular, aşağıda ayrı başlıklar altında incelenmiştir.

1.4.1.1. Konaklama (Odalar) Departmanı

Şekil 1.3'de de görüleceği üzere konaklama (odalar) departmanı aşağıdaki alt departmanlardan oluşmaktadır. Bunlar;

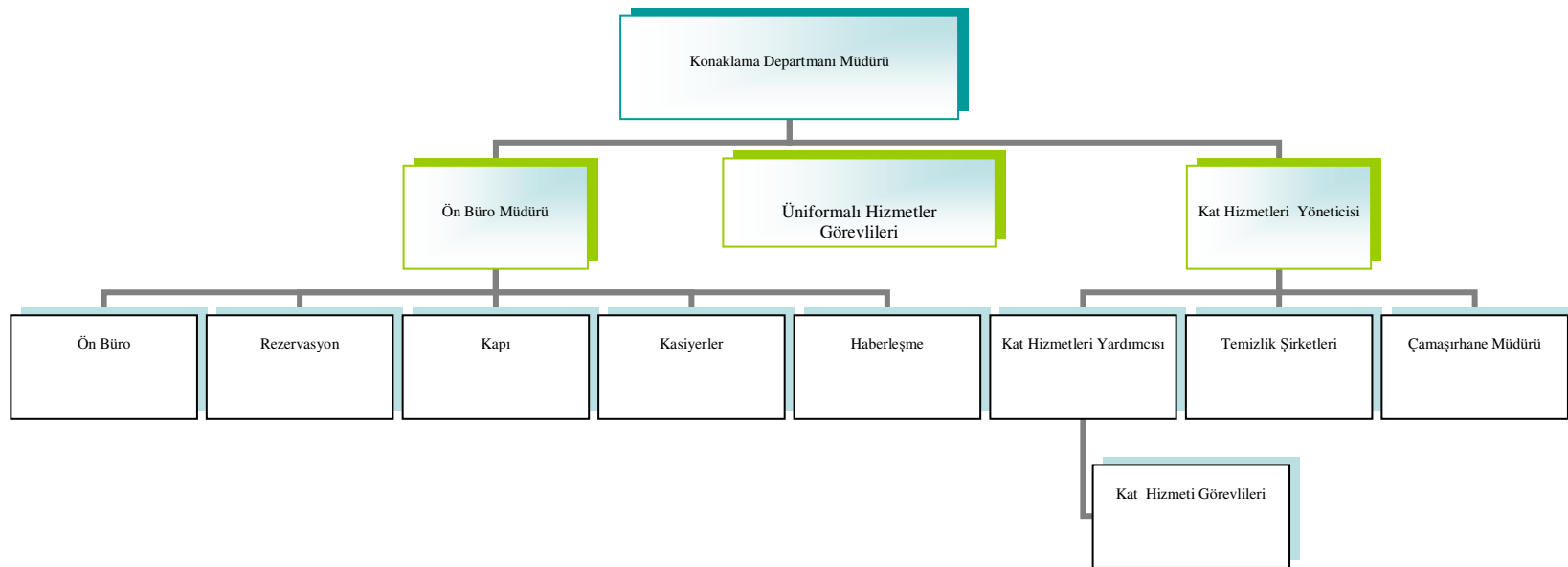
- Önbüro-resepsiyon departmanı,

- Kat hizmetleri departmanı,
- Üniformalı hizmetler departmanı.

Odalar departmanı müdürü, genel müdüre karşı, odalar departmanı faaliyetlerinin verimli ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesinden sorumludur. Ayrıca odalar departmanının mali raporlar, çalışanların tatmini, müşterilerin tatmini, müşteri hizmetleri, müşteri ilişkileri, hediyelik eşya satış yerleri gibi sorumluluk alanları da bulunmaktadır. En önemli alt departmanı ise müşteriyle devamlı ve direkt olarak temas halinde olan ön bürodur. Ön büro bölümünü, bir büro olarak değil, özel yönetimi ve çalışma tarzı, mantığa uygun, birbirini tamamlayıcı ve benzer işlerin yapıldığı, ön büro hizmet alanı olarak düşünmek gerekir⁽²⁵⁾. Lobi içerisinde stratejik bir noktada bulunan ve otelin beyni olarak tabir edilen ön büro, müşterinin ilk başvuracağı ve işletme hakkında ilk izlenimi edindiği yerdir.

⁽²⁵⁾ Burhan ŞENER: a.g.e., 127.

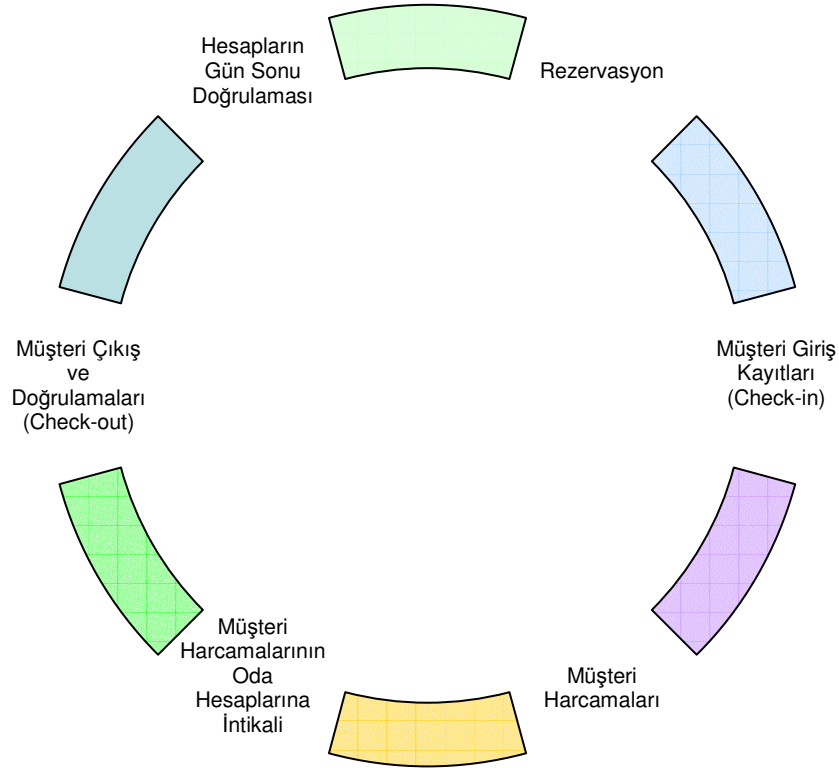
ŞEKİL 1.3: Konaklama (Odalar) Departmanı Organizasyon Şeması



Kaynak: WALKER, J.R., Introduction to Hospitality Management, S.158

Müşterinin ilk ve son temas noktası olan önbüro, bir konaklama işletmesinin vitrinidir⁽²⁶⁾. Çeşitli görüşler, düşünceler ve araştırmalar göstermektedir ki, modern bir oteli resimleyen bölüm olarak ön büro seçilmektedir⁽²⁷⁾. Otellerde genellikle ön büroda başlayıp ve müşterinin otelden ayrılması ile sona eren iş akışı aşağıda Şekil 1.4’de gösterildiği gibidir.

ŞEKİL 1.4: Otellerde Ön Büro İş Akış Şeması



⁽²⁶⁾ A. GÖKDENİZ: a.g.e., .27.

⁽²⁷⁾ Deney G. RUTHERFORD: a.g.e., 95.

Resepsiyon, ön kasa ve üniformalı hizmetler bölümleri olarak ön ofis hizmetleri ve rezervasyon ile santral ofis bölümleri olarak da arka ofis hizmetleri bölümlerine ayrılan ön büro departmanının başlıca görevleri şunlardır;

- Müşterilerin otele gelişlerinde danışma işlemlerini yaparak, kalış taleplerini yerine getirmek,
- Müşterilerle ilişki kurarak, rezervasyon işlemlerini yapmak,
- Satışa hazır odaların bilgisini güncel olarak almak ve satışlarını yapmak,
- Müşterilerin para, kredi ve kambiyo işlemlerini yapmak,
- Müşterilere ilişkin tüm formların düzenlenmesini sağlayarak, hesapları tutmak ve faturalarını kesmek,
- Müşteri ile ilgili her türlü mesaj, mektup, faks ve paketleri zamanında müşteriye ulaştırmak,
- Müşterilerin şikayetlerini dinlemek, çözümlmek, eğer bu yapılamıyorsa durumu bir üst derecedeki yöneticiye bildirmek,
- Müşteri memnuniyetini sağlayabilmek için, diğer bölümlerle koordineli şekilde gerekli tüm tedbirlerin alınmasını sağlamak.

Ön büronun en önemli alt bölümü olan, ön ofis hizmetlerinin bir parçası olan rezervasyon bölümü, müşterinin otele gelmeden önce ilk iletişim kurduğu bölümdür. İsim belirterek yer ayırtma, oda tutma işlemi olarak adlandırılan rezervasyon işlemi bir kişi için yapılabildiği gibi, bir grup için de şahsen ya da seyahat acentası aracılığıyla da yapılabilir. Bir otelde yaptırılan rezervasyonların tümünün gerçekleşmesi beklenmez. Genellikle gelmeyen müşteri oranlarının %5, %8-10 arasında da iptal oranı düşünüldüğünde, %15 fazla rezervasyon

yapılması yaygın bir uygulamadır⁽²⁸⁾. Her otelde farklı rezervasyon sistemleri uygulanmakla birlikte temel olan, mektup, telefon, telgraf, fax, seyahat acentası ve internet gibi araçlarla rezervasyon talebinin alınmasından itibaren yapılması gereken, rezervasyonları dosyalamak ve rezervasyon tablolarıyla, oda durum raporlarına geçmesini sağlamaktır.

Rezervasyonlar, müşterinin zamanında iptal işlemini yapmaması halinde bedeli ödemeyi taahhüt ettiği “Garanti Rezervasyon”, bir günlük veya tüm kalışın önceden ödendiği “Önceden Ödemeli Rezervasyon”, bir seyahat acentası tarafından oda ve kalış süresinin garanti edildiği “Seyahat Acentası Rezervasyonları”, şirketlerin otellerle yapmış olduğu sözleşmelere göre taahhüt içeren “Şirket Garantili Rezervasyon”, yazılı olarak müşteri ile otel arasında oda fiyatı, konaklama tipi, geliş ve ayrılma tarihi gibi konularda mutabakata varılarak, garantili veya garantisiz şekilde yapılan “Teyitli Rezervasyon” olmak üzere değişik şekillerde yapılabilir.

Resepsiyon ön büronun diğer önemli bir bölümüdür. Rezervasyon yapan müşteri otele gelişinde Bell-Boy tarafından karşılanır ve ön büroda resepsiyon bölümüne yönlendirilir. Rezervasyon bilgilerine uygun bir Konaklama Belgesi (Registration Form) müşterinin kendi el yazısıyla doldurulduktan sonra imzalanır. Müşteriye gerekli belgeler verilerek, otel hizmetlerinden yararlanmaya başlaması sağlanmış olur.

Kat hizmetleri (Housekeeping) departmanı, odalar departmanının diğer önemli bir bölümüdür. Odalar bölümünün en faal birimi olan kat hizmetleri bölümünün fonksiyonu, odaların ve genel mekanların temizlenmesi ve düzenlenmesidir. Kat yöneticisi (Housekeeper) tarafından dağıtımı yapılan günlük görevleri; müşterinin odadan ayrılmasından sonra, odanın temizlenmesi, güvenlik ve konfor açısından arıza ve olumsuz durumların ilgili departmanlara bildirilmesi şeklinde özetlenebilir. Kısaca odaların, müşteri ayrılmamış ise

⁽²⁸⁾ Ertuğrul ÇETİNER: a.g.e., 26.

kullanıma hazır halde tutulması, ayrılmış ise satışa hazır halde tutulması ve bunun sağlanabilmesi için, sürekli olarak ilgili departmanlarla bilgi alışverişinde bulunulması gerekmektedir. Bu bölümün iyi çalışması, müşteriye kendi evindeki rahatlık ve kolaylığı verecek ve müşterinin memnuniyetini arttırarak, otelin başarılı olmasını sağlayacaktır.

Konsiyaj adı da verilen üniformalı hizmetler bölümünde, müşteriye karşılayan ve otelden uğurlayan üniformalı personel çalışır. Kapıcı ve Bell-Boy olmak üzere iki tip çalışanı olan bölümde, kapıcıların görevi, otele gelen müşterilerin karşılanarak bagajlarının resepsiyona kadar taşınması ve çıkışlarında da bagajlarının araçlarına yerleştirilmesidir. Bell-Boylar ise resepsiyondan itibaren müşterinin odasına kadar eşlik edilmesi ve otel hizmetleri ile oda hakkında müşterinin bilgilendirilmesi gibi görevleri yerine getirirler. Bu iki grup personelin, müşterinin gerek giriş ve gerekse ayrılışlarında ilk ve son temas kurdukları kişiler olması, onları, otelin müşteri memnuniyeti ve pazarlama faaliyetleri açısından önemli hale getirmektedir.

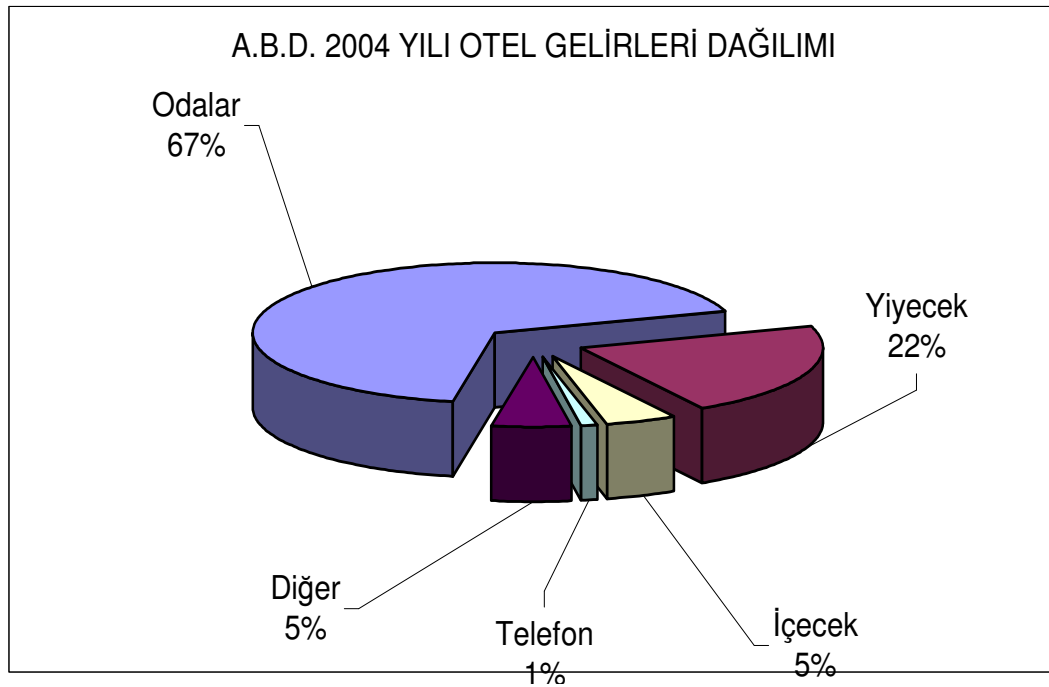
1.4.1.2. Yiyecek - İçecek Departmanı

Yiyecek, içecek ve servis olanaklarını sağlayan, bunun için yiyecek ve içecek malzemesi satın alma, depolama, yiyecek hazırlama, yemek ve içki servisi hizmetlerini yapan otelin üretim departmanıdır. Müşterilerine sundukları konaklama hizmeti yanında yemek ve içki servisi de yapan, ayrıca pazarlama ve satış departmanı ile işbirliği içinde, otel dışına da banket ve özel ziyafet veren modern otel işletmelerinde, yemek ve içki gelirleri toplam gelirler arasında önemli bir paya sahiptir⁽²⁹⁾.

⁽²⁹⁾ Ertuğrul ÇETİNER: a.g.e., 22.

Organizasyon şeması içerisinde de ayrıntılı olarak değinilen, yiyecek-içecek departmanı otel gelirleri arasında, konaklama departmanından sonra en önemli gelir departmanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda Şekil 1.5 ve Şekil 1.6'da, ABD'de son yıllarda yapılan bir araştırmanın sonuçları yer almaktadır. Buna göre otellerde odalar departmanının ardından en önemli gelir departmanının yiyecek ve içecek departmanı olduğu görülmektedir⁽³⁰⁾⁽³¹⁾. Günümüzde toplam otel gelirlerinin %22'si yiyecek, %5'i içecek ve %1'i telefon ve %5'i ise diğer gelirlerden oluşmaktadır.

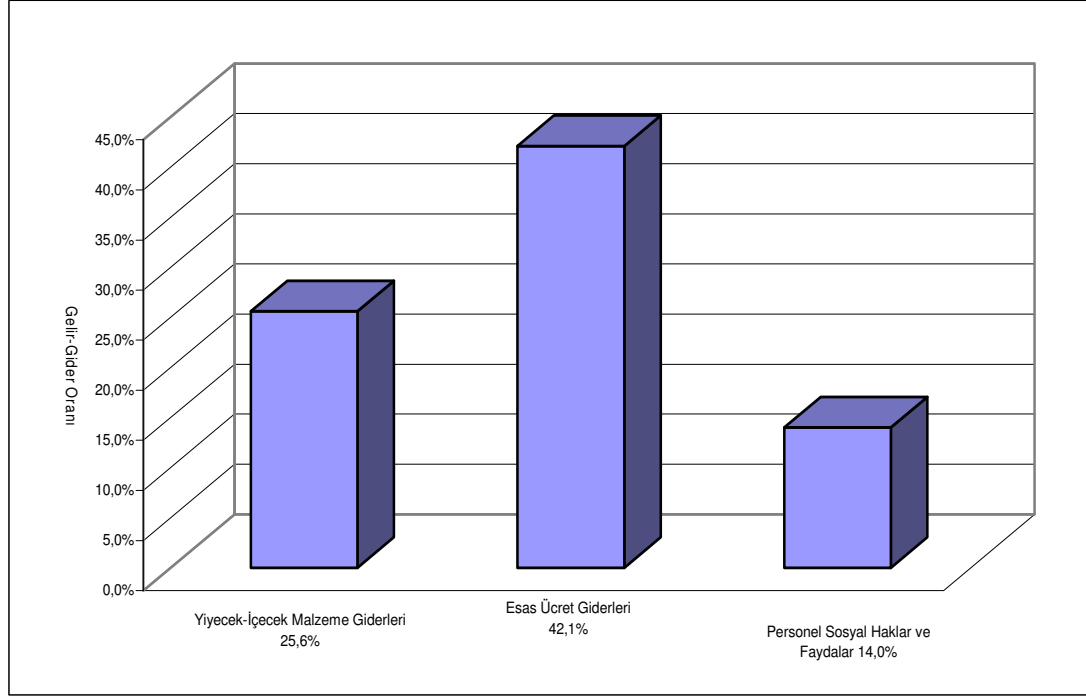
ŞEKİL 1.5: ABD Otelleri 2004 Yılı Gelir Dağılımı



⁽³⁰⁾ PKF Hospitality Research April 2005 Report, U.S. Hotels Break Three-Year Losing Streak, <http://www.pkfc.com/common/industryreports.aspx> , S.5, (Erişim Tarihi:10/06/2005)

⁽³¹⁾ PKF Study Finds Hotel Food and Beverage Recovery Improving But Behind Room Revenue Growth, PKF Hospitality Research July 2005 Report, , <http://www.pkfc.com/common/industryreports.aspx> , S.5. (Erişim Tarihi:20/11/2005)

ŞEKİL 1.6: Yiyecek-İçecek Departmanı Gider Oranları 2004 (Departman Gelirlerine Oranı) Grafiği



Tüm departmanlarda olduğu gibi, yiyecek-içecek departmanı da diğer departmanlarla sıkı bir işbirliği içinde olmalıdır. Örneğin, malzemenin bedelinin ödenmesi ve muhasebe kayıtlarının yapılması konusunda muhasebe departmanı ile, temizlik işleri, konaklayan müşteriler dışındaki rezervasyonlar konusunda konaklama (odalar) departmanı ile ısıtma, havalandırma ve diğer teknik işlerle ilgili olarak teknik işler departmanı ile çalışmak durumundadır. Son yıllarda yiyecek- içecek müdürlerinden beklenen kabiliyetler artmakla birlikte genellikle sorumluluk alanlarına giren konular şunlardır⁽³²⁾:

- Müşterilerin kendilerine sunulan yiyecek ve içecek hizmetlerinden beklentilerinin üzerinde hizmet vermek,

⁽³²⁾ J.R. WALKER: a.g.e., 204.

- Liderlik,
- Yeni moda ve gelişmeleri takip etmek,
- Uygun personeli bulmak ve elde tutmak,
- Eğitim,
- Motivasyon,
- Bütçeleme,
- Maliyet Kontrolü,
- Otel dışına verilen tüm hizmetlerin kârlılığının hesaplanması,
- Faaliyetler konusunda detaylı bilgi ve tecrübeye sahip olmak.

Yiyecek ve içecek departman yöneticisi, yukarıda sayılan bilgi ve becerilerle birlikte işletme için, yiyecek ve içecek planlaması, mutfak yönetimi, restoranların yönetimi, barların yönetimi, servis görevlilerinin (garson, barmen vb.) yönetimi, besleme-barındırma (catering) yönetimi, oda servisi yönetimi gibi görevleri de yerine getiren çok yönlü bir yöneticidir. Tüm bu alt bölümlerin, otelin gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olduğu da düşünülürse, yiyecek-içecek departmanı ve bu departmanı yöneten kişinin niteliği ve becerisi önemli hale gelmektedir.

1.4.1.3. Diğer Departmanlar

Otellerin büyüklüklerine ve dolayısıyla organizasyon yapısına bağlı olarak, konaklama ve yiyecek-içecek departmanları dışında, nicelik ve niteliği değişen, yardımcı departmanlar şunlardır;

- amaşırhane, ütü, kuru temizleme hizmetleri,
- Hediyeelik eşya, mücevherat, giysi satış hizmetleri,
- Berber, kuaför, güzellik salonu hizmetleri,
- Ziyafet (nikah, balo, kongre vb.) hizmetleri,
- Diğer hizmetler.

Yukarıda belirtilmiş olan departmanlar, konaklayan otel müşterisine ya da abonelik, üyelik veya giriş ücreti ödemek şeklinde konaklayanlar dışındaki müşterilere hizmetlerin verildiği departmanlardır. Bu departmanlardan, otelin diğer departmanları ile yönetici ve personelinin de yaralandığı düşünüldüğünde, sıkı bir şekilde takip edilmesi ve gelir kaçaklarını önleyebilecek iyi bir organizasyona sahip olması gereklidir.

1.4.2. Gelir Getirmeyen Departmanlar

Pasif işletme bölümleri olarak da adlandırılan bu departmanlar, müşteri ile direkt ilişkisi olmayan hizmet departmanlarıdır. Yine işletmelerin büyüklüklerine ve dolayısıyla organizasyon yapısına bağlı olarak değişiklik gösteren ve gelir getirmeyen departmanlar şunlardır;

- Yönetim Departmanı,
- Muhasebe Departmanı,
- Teknik İşler Departmanı,
- Güvenlik Departmanı,
- amaşırhane Departmanı.

1.4.2.1. Yönetim Departmanı

İşletmelerin yönetim fonksiyonlarını planlama, örgütleme, yöneltme, koordinasyon ve denetim olarak sıralamak mümkündür. Tüm işletmelerde olduğu gibi otel işletmelerinin de planlanan amaçlara ulaşabilmek için, yönetim fonksiyonlarını dinamik bir şekilde işler hale getirmeleri zorunludur. İyi bir otel yöneticisi, yönetim fonksiyonlarını, görevlerin yapılmasını en uygun zamanda, en uygun haberleşme kanalını kullanarak, en uygun mesajın iletilmesi suretiyle gerçekleştirir.

Yönetim fonksiyonlarından ilki olan planlama, gelecek bir dönemde ulaşılabilecek amacın tespit edilmesi ve bu amaca ulaşmak için hangi araçların kullanılacağı, hangi işlerin, hangi sıraya göre, ne zaman, ne kadar sürede, kimler tarafından yapılacağı, bu işlerin kaç mal olacağı, sermaye ihtiyacının hangi kaynaklardan sağlanacağı belirlenmesidir⁽³³⁾. Planlamanın amacı, işletmenin amaçlarının nasıl bölümlere ayrılacağı ve hangi yollardan hedefe varılacağı belirlenmesidir. Amaca uygun, gerçekçi ve uygulanabilir planlama yapan ve bu planlamayı da hızla değişen ekonomik şartlara göre değiştirebilme yeteneğine sahip bir yönetim departmanı, işletmenin yarınına da yön vererek sürekliliğini sağlamış olacaktır.

Yönetim fonksiyonlarının ikinci aşamasında yer alan örgütleme fonksiyonu ile işletmedeki işler, pozisyonlar, çalışanlar ve aralarındaki hiyerarşi ilişkilerini gösteren bir yapı kurulur. Tek kişi işletmelerinden, günümüzün modern zincir otellerine gelirken, işletmecilik anlamında en büyük handikap, verilen hizmet çeşidi ve kalitesindeki artış sonucu, yüzlerce çalışanın görev yapar hale gelmesidir. Bundan dolayıdır ki iyi bir yönetici, amaçlara nasıl ulaşılabileceğini tespit ettikten sonra, bunun için gerekli çalışanları, araçları ve diğer imkanları istenilen niteliklerde sağlamalıdır. Ayrıca çatışmaların önlenmesi için de örgüt içinde

⁽³³⁾ Hasan OLALI: a.g.e., 241.

kimlerin nerede, hangi görevleri ve kimlerle birlikte yerine getirecekleri saptanmalıdır. Tüm bunlar ancak iyi bir örgüt yapısı ile gerçekleştirilebilir.

İşletmeye en uygun örgüt yapısını kuran yöneticinin bundan sonra yapması gereken, çalışanların, çeşitli motivasyon araçlarını kullanarak, onlardan beklenen görevleri en iyi şekilde yerine getirmesini sağlamak, ayrıca onların bilgi ve yeteneklerini en üst düzeyde tutabilmek için gerekli tedbirleri almaktır. Kısaca yöneltme fonksiyonu olarak adlandırdığımız bu görev, insan emeğine dayanan hizmetlerin verildiği otel işletmelerinde, yöneticilerin en çok üzerinde durmaları gereken konulardan birisidir.

İyi bir planlama, örgütleme ve yöneltme aynı zamanda iyi bir koordinasyonun da kurulmasını gerçekleştirecektir. Ancak koordinasyon sadece başlangıçta yöneticiler tarafından kurulmakla yeterli olmayıp, organizasyonun kendi içerisinde, çalışanlar arasında gönüllü ve kendiliğinden gerçekleştirilmesine de dayanır. Bu nedenle çalışanlar sürekli denetim altında tutulurken, onların ihtiyaçlarına cevap verecek tedbirler de alınmalıdır. Bu bağlamda yönetim departmanı tarafından, çalışanlara işletme amaçları tam olarak anlatılmalı, iyi bir organizasyon şeması ile iş tanımının doğru bir şekilde yapılması, mümkün olduğunca yetki devirlerinin yapılabileceği bir ortam sağlanması gereklidir.

Yönetim sürecinin bir fonksiyonu olan denetim, yönetimin planlama, organizasyon, koordinasyon, görevlendirme ve yöneltme gibi diğer fonksiyonlarının neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığının araştırılması ve saptanmasıdır⁽³⁴⁾. Denetimin ilk aşamasında hedeflerin (standartların) sonuçlarının saptanması yer alır. Fiziksel, maliyet, finansal ve gelir standartlarıyla karşılaştırmalar yapılmalıdır. Karşılaştırmalar sonucunda ise gerekiyorsa, düzeltici faaliyetler yapılmalıdır. Otel işletmelerinin amacı sadece planlanan faaliyetleri yürütmek, mal ve hizmet üretmek ve sunmak değildir. Bu işlemlerin

⁽³⁴⁾ Hasan OLALI: a.g.e., 479.

verimli ve en az maliyetle gerçekleştirilmesi ve optimal getirinin sağlanması gereklidir. Bu nedenle yönetim departmanının en son fonksiyonu faaliyetlerin denetimi olmaktadır.

Otel işletmelerinde yönetim departmanının genellikle tepe noktası genel müdür olmaktadır. Bu yüzden işletmeler genel müdür ve onların sahip olmaları gereken niteliklere çok önem vermektedir. Bundan dolayıdır ki, otel genel müdürleri bir çok sorumluluğa sahiptir. Genel müdür, otelin asıl sahiplerine karşı yatırımlarının uygun bir şekilde geri dönmesini, müşterilerin memnun bir şekilde tutulmasını ve memnun olarak geri dönüşleri ile çalışanların mutluluğunu sağlar. Tüm bunlar kolay gibi görünmekle birlikte, çalışanlara ilişkin yapılan çok sayıda işlemler, her gün ve her saat açık olma ve faaliyetlerin iç içe geçmiş ve karmaşık yapısı, genel müdüre meydan okuyan ve onların üstesinden gelmeleri gereken unsurları da beraberinde getirmektedir⁽³⁵⁾.

Çok büyük otellerde genel müdür, az sayıda önemli misafirleri karşılamak gibi görevleri de yerine getirmekle birlikte, onların kalışları boyunca güzel hatıralara sahip ve güvenli olarak ayrılmalarını sağlamaya çalışır. İster büyük isterse küçük olsun, otellerde deneyimli bir genel müdür, müşterileri karşılayan, lobi, yiyecek-içecek bölümleri gibi departmanların en fazla çalıştığı zamanlarda (giriş kaydı, öğle yemeği, çıkış kaydı ve akşam yemeği gibi) otel içinde rahatlıkla görülebilen ve ulaşılabilen bir yöneticidir. Böylelikle otel misafirlerine, en üst yönetim kademesi olarak da, kendileriyle yakından ilgilenildiği hissini verirler.

Genel müdür, otel ve çalışanlarının yerine getirdiği tüm işlevlerden sorumlu bir lider konumundadır. Onlar, gerek işletme ve gerekse işletmenin sahipleriyle birlikte otelin kârlılık düzeyinin elde tutulmasından sorumludur. Bir genel müdürün başarılı olabilmek için aşağıdaki kişisel özelliklere sahip olması gerekir;

⁽³⁵⁾ John R. WALKER: a.g.e., 152.

- Liderlik,
- Detaylara önem verme ve dikkat etmek,
- İşlerin yerine getirilip getirilmediğini takip etmek,
- Kişisel beceriler,
- Sabırlı olmak,
- Etkili görevlendirmeleri yapma becerisine sahip olmak.

Bir genel müdür en iyi kişileri çalıştırmalıdır. Bu konuda, Marriott gibi büyük bir zincir otelin genel müdürlüğünü yapmakta olan Dnn Takahashi, yönetim felsefesini, “birinci sınıf hizmet verebilmek için faaliyetlerde kullanılan çalışanlar yaşamsal öneme sahip olmalıdır” şeklinde ifade etmektedir. Dnn Takahashi, bu amaçla çalışanların sirkülasyonunu azaltmak, sadakatini sağlamak ve diğer işletmelerle yaşanacak personel kapma rekabetini bertaraf edecek programları oluşturduğunu da sözlerine eklemektedir⁽³⁶⁾.

Merkezi yönetime sahip Marriott gibi zincir otel işletmelerinde, Hyatt gibi merkezi yönetimi seçmeyen otellere kıyasla, genel müdürlerin geçmiş tecrübeleri ve kişisel nitelik detaylarına daha fazla önem verdikleri görülmektedir. Bu anlayışta genel müdürlerin zamanlarının %75’inden fazlasının, direkt olarak satış faaliyetini içerdiği varsayılır⁽³⁷⁾.

Günümüzde oteller giderek daha teknik ve karmaşık organizmalara dönüşmektedir. Böyle bir yapıda, otelin tümünden sorumlu bir genel müdürün, yüzlerce çalışan yanında, onlarca dışardan hizmet veren firma ilişkileriyle de sorumlu olması kaçınılmaz bir hal almaktadır. Hal böyleyken geleneksel olarak otelin içinden değişik departmanlarda çalışarak usta çırak ilişkisiyle yetişmiş olan kişilerin genel müdürlük görevine getirilmeleri ve bu görevlerini layıkıyla yerine

⁽³⁶⁾ John R. WALKER: a.g.e., 153.

⁽³⁷⁾ John R. WALKER: a.g.e., 154.

getirebilmeleri eskiye nazaran daha da güç olacaktır. Bu yüzden, sadece mesleki teorik bilgi veren turizm ile ilgili okullardan mezun, bir otelin tüm departmanlarında çalışmış ve tecrübe edinmiş, birkaç yabancı dili konuşabilen, liderlik nitelikleri başta olmak üzere, kişisel özellikleri kuvvetli genel müdürlerin, uluslararası otelcilik anlayışında benimsenen fonksiyonlarını yerine getirebilecekleri bir gerçektir.

1.4.2.2. Muhasebe Departmanı

Her işletmede olduğu gibi otel işletmelerinde de tüm faaliyetlerin verimli bir şekilde yürütülebilmesi için, düzenli ve sistematik bir belge akış düzenine dayanan bir muhasebe sistemine ihtiyaç bulunmaktadır. Otelde yürütülen faaliyetlerle ilgili hesapların kaydedilmesi, sınıflandırılması ve bunlarla ilgili raporların eksiksiz bir şekilde hazırlanması ile görevli olan muhasebe bölümünün amaçları, genel olarak şu şekilde sıralanmaktadır⁽³⁸⁾;

- İşletmenin varlık ve kaynakları üzerinde para ile ifade edilebilen kıymet hareketlerinin devamlı olarak kayıt ve denetimini yapmak,
- Çeşitli hesap dönemlerindeki bilgilerden hareketle istatistiki bilgiler sağlamak,
- Otelin tüm bölümlerine ilişkin departmansal gelir ve giderleri dolayısıyla, işletme geneline ilişkin gelir ve giderleri tespit etmek,
- Sunulan çeşitli mal ve hizmetlerin (yiyecek, içecek, oda vb.) maliyetlerini tespit ederek, bölümlerin ve genel olarak işletmenin kârlılığını ölçmek ve bu bilgilere ilişkin tabloları hazırlamak,

⁽³⁸⁾ Burhan ŞENER: a.g.e., 163.

Muhasebe bölümü, yukarıda belirtilmiş olan çalışmaları gerçekleştirmek yoluyla, maliyetleri en ince ayrıntısına kadar bölümleyerek, yönetimin kârlılık oranlarını rahatlıkla saptayabilmesinde önemli bir görev üstlenmektedir.

Konaklama işletmelerindeki işlevsel departmanların hem gelir merkezi hem de gider merkezi olan departmanlar olması nedeniyle, tüm departmanların muhasebe ile yakın bir işbirliği ve ilişki içinde olması gerekmektedir. Örneğin önbüro gelir merkezlerine ilişkin faturalama ve tahsilatlar ile kontrol işlemlerinin yapıldığı önemli bir merkezdir. Önbürodaki işlemler için gerekli araç, gereç, malzeme vb. alınması ve personel giderlerinin izlenmesi açısından ön büro, muhasebe ile yakın bir ilişki ve işbirliği içerisinde(³⁹).

1.4.2.3. Teknik İşler Departmanı

Elektrik, ısı, havalandırma, soğutma, su tesisatı, genel bakım ve koruyucu bakım ve onarım, enerji ve su yönetimi gibi hizmetlerin görülmesi ve teknik bölümde yeralan alt bölümlerin, kendi alanlarında ilgili detaylarla (su basması, elektrik kontağı, kazan patlaması vb.) ilgilenmek ve faaliyetlerin koordinasyonu ile sistemin, rutin bakım onarım programlarının uygulanmasının yanı sıra, acil durumlarda gerekli bölümlere uzman personelin ve donanımın sevki işlemlerini yerine getiren bir departmandır(⁴⁰). Yetersiz bakım ve onarım personeli ve bu hizmetlere yeterince ilgi gösterilmemesi, sabit sermaye yatırımı yüksek olan otellerin donanımının ömrünü kısaltmakta, ayrıca elektrik, su gibi maliyet unsurlarının artmasına yol açmaktadır. Bu nedenle en önemli ilke olan, müşteri memnuniyetinin sağlanması için donanımın sürekli kullanıma hazır halde

(³⁹) AZALTUN, Murat , Ergün KAYA, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Ankara, 2004, S.53.

(⁴⁰) Hasan OLALI: a.g.e., 371.

tutulması yanında, kârlılığın arttırılması hususunda, teknik işler departmanı önemli bir rol üstlenmektedir.

1.4.2.4. Güvenlik Departmanı

Her işletmede olduğu gibi, otel işletmelerinde de yangın, ölüm, kaza, eşya kaybı, hırsızlık, sarhoşluk gibi olağandışı olaylarla karşılaşılabilir. Bu tip olaylara karşı önleyici tedbirler almak ve otelin güvenilirliğini korumak, yönetimin en önemli görevlerinden birisidir. Otellerde bu türden olaylara karşı alınan tüm tedbirler ve bu tedbirleri uygulayan, dedektifler, koruma görevlileri, gece bekçileri vb. personel güvenlik bölümünü oluşturur. İnsan ilişkileri iyi, dikkatli ve görev bilinciyle çalışan, eğitilmiş güvenlik personeli, müşterilerin güvenli ve huzurlu bir konaklama gerçekleştirmelerinde çok önemli bir rol oynar.

1.4.2.5. Çamaşırhane Departmanı

Çamaşırhane bölümü; otel ve müşterilerinin kirli çamaşırlarının yıkandığı, kurutulduğu, bakım, onarım ve ütüleme işlemlerinin yapılarak devamlı olarak kullanıma hazır vaziyette stoklanarak departmanlara verildiği bir bölümdür. Bir otel işletmesinin çamaşırhanesi, gelir getiren bir bölüm olarak, müşteri çamaşırlarının yıkandığı “Müşteri Çamaşırhanesi” ve gelir getirmeyen bir bölüm olarak, otel çamaşırlarının yıkandığı “Otel Çamaşırhanesi” olarak iki bölüme ayrılabilir ve işletilebilir⁽⁴¹⁾. Modern bir otel işletmesinin çamaşırhanesi, yapılan işlerin özelliklerine göre altı bölümden meydana gelmektedir⁽⁴²⁾;

⁽⁴¹⁾ Ertuğrul ÇETİNER: a.g.e., 24.

⁽⁴²⁾ Burhan ŞENER: a.g.e., 183.

- Kirli amaşır bölümü (ayırma ve sayım odası),
- Yıkama ve kurutma bölümü (amaşır yıkama ve kurutma makineleri bölümü),
- Dikiş ve tamir bölümü,
- t ve kola bölümü,
- Temiz amaşır bölümü,
- Kuru temizleme bölümü.

Bu departmanda öncellikle gelen kirli çamaşırlar dikiş ve tamir bölümünden geçirilerek, bakım ve onarımı ile varsa leke çıkarma işlemleri yapıldıktan sonra, yıkama tekniklerine göre ayrılarak, yıkama makinelerinde temizlenir ve kurutulur. t, kola vb. işlemlerden geçen çamaşırların tek tek kontrolü yapıldıktan sonra, temiz çamaşır bölümünde ilgili dolaplarda kullanıma hazır halde stoklanır. Modern amaşır yıkama ünitelerine sahip olan otellerde, amaşırhane bölümünün maliyetleri de oldukça yüksektir. Bu nedenle büyüklük ve kapasite durumuna göre uygun amaşırhane bölümlerinin kurulması önemlidir. Ayrıca otellerin dışarıdan da yıkama ve temizleme yapmak amacıyla çamaşır aldıkları düşünüldüğünde, gelir kayıplarını ve zararları minimuma indirecek şekilde organize edilmeleri ve yönetilmeleri ekonomik bir zorunluluktur.

Günümüzde maliyet tasarrufu amacıyla amaşırhane ünitesinin otel dışında tutulduğ, bu hizmetin dışarıdan hizmet satınalma kapsamında otel dışından bir işletmeye verildiğne de rastlanmaktadır. Böyle bir durumda otelin organizasyonu içerisinde ayrıca bir amaşırhane departmanı söz konusu olmamakta, yapılan sözleşmeler uyarınca genellikle yıkanan çamaşırın kilogramı başına bir bedel ödenmektedir.

1.5. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması

Konaklama işletmelerinin sınıflandırılması ulaşılabacak amaca göre çok çeşitli şekilde yapılabilir. Ancak konaklama işletmelerinin sınıflandırılmasında ortak bir ölçüt bulmak mümkün olamamaktadır. Ülkeler farklı ölçütler geliştirerek değişik sınıflandırmalara gitmektedir. Örneğin American Hotel and Motel Association (AH-MA) verilerine göre, 46 binden fazla otel ve 3,3 milyon adet oda ve bunlarla 93,1 milyar dolar gelir yaratma kapasitesine sahip olan Amerika Birleşik Devletlerinde, American Automobile Association (AAA) ve Mobile Travel Guide bile farklı bir sınıflandırma yapmaktadır⁽⁴³⁾. AAA, otelleri 1 den 5' e kadar elmas ölçütüne, Mobile Travel Guide ise 1 den 5'e kadar yıldız ölçütüne bağlamaktadır. AAA'nın ölçütlerine göre 1 elmaslı oteller temel bazı ihtiyaçları gideren ve yol kenarlarında kurulu otellerdir. 2 elmaslı oteller, ağırlıklı olarak yol kenarlarında bulunan, içleri özel dekore edilmiş ve doğa manzarasına da sahip olan otellerdir. 3 elmaslı oteller, diğerlerine göre daha yüksek kalitede servis verebilen konforlu otellerdir. 4 elmaslı oteller, müşterilerinin her türlü isteklerine mükemmel derecede cevap verebilen otellerdir. 5 elmaslı oteller ise diğer 4 grup otelde olmayan en yüksek derecede hizmet verebilme derecesine sahip, çok lüks otellerdir.

Mobile Travel Guide'in yıldız sınıflandırması ise ülkemizde de benimsenmiş olan bir uluslararası sınıflandırma şeklidir. Buna göre 1 yıldızlı oteller, genellikle mülkiyetine sahip kişi ya da kişilerce yönetilen, temel bazda döşenmiş, ayrı bir restoranı olmayan ve şehre yürüme mesafesinde yakın küçük tip otellerdir. 2 yıldızlı oteller, kısıtlı da olsa restoran hizmeti de verebilen, ayrı işletmecisi olan, yatak odalarında telefon ve tv bulunan, ancak oda servisi verilmeyen küçük ve orta boy oteller arasında bulunan otellerdir. 3 yıldızlı oteller, iyi düzeyde döşenmiş, oda ve lobisi bulunan, transit yollar veya iş merkezlerine

⁽⁴³⁾ John R. WALKER: a.g.e., 113.

ve alışveriş merkezlerine yakın yerlerde kurulmuş, orta büyüklükte restoranları bulunan, kahvaltıdan akşam yemeklerine kadar tüm yemekleri verebilen, oda servisi, havuz, sağlık merkezi ve otopark hizmetleri sunabilen otellerdir. 4 yıldızlı oteller, oldukça resmi şekilde resepsiyon ve ön büro hizmetleri veren, benzer otellere alışveriş ve dinlenme alanlarına yakın yerlerde kurulmuş, hizmet kalitesi orta düzeyin üstünde, modern olarak dekore edilmiş, birden fazla tipte restorana sahip, 3 yıldızlı otellerin vermiş olduğu hizmetlere ilaveten, daha üst düzeyde müşteriye özel hizmetler sunabilen otellerdir. Son olarak 5 yıldızlı oteller ise, genellikle büyük şehirlerin merkezlerinde kurulmuş, en üst düzeyde lüks konaklama ve hizmet kalitesini sunan, çok tecrübeli ve yetenekli personel çalıştıran, geniş bir lobiye ve değişik niteliklerde odalara sahip, 4 yıldızlı otellerin sundukları hizmet ve faaliyetleri daha üst düzeyde ve kalitede, müşteriye özel olarak 24 saat süresince sunabilen, çok büyük ve lüks otellerdir.

Otel işletmelerinin ülkemizde çeşitli yazarlar tarafından yapılmış en genel sınıflandırma şekli ise aşağıdaki gibidir⁽⁴⁴⁾;

- Faaliyet (çalışma) süreleri bakımından oteller,
- Mülkiyet (sahiplik ilkesi) bakımından oteller,
- Karşıladıkları konaklama ihtiyacının türü bakımından oteller,
- Büyüklükleri bakımından oteller,
- Yasal bakımdan oteller.

Bizim tezimizle ilgili olan ve karşıladıkları ihtiyaçlar açısından sınıflandırma ise aşağıdadır;

⁽⁴⁴⁾ ÇETİNER, Ertuğrul, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Ankara, S.16.

- Kıyı Otelleri,
- Şehir Otelleri.

1.5.1. Kıyı Otelleri

Uzun süreli tatil geçirmek, dinlenmek, eğlenmek, denize girmek, kum ve güneşten yararlanmak isteyenler için kurulmuş otel işletmeleridir.

Genel olarak otel organizasyon yapısı ve yönetim şekli diğer otel türlerine benzemekle birlikte, son yıllarda uluslararası pazarlardaki artan turizm rekabeti, kıyı otellerinin işletilme şeklinde önemli değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Rekabet edebilmek için, daha profesyonel kadro ile daha profesyonel yönetim anlayışı, parası olanın otel inşa edip işletmesi anlayışını değiştirmiş ve otel işletmeciliği konusunda uzmanlaşmış yerli ve yabancı işletmelerin, konaklama endüstrisinde daha yüksek oranda yer almasını sağlamıştır. Günümüzde bir çok otel, mülkiyetine sahip olanlar dışındaki işletmeler tarafından, birkaç yıllık yönetim anlaşmaları yoluyla işletilmektedir. Hatta bu durum, Amerikan otelciliğinde öteden beri yaygın olarak kullanılan ve otellerin içerisinde bulunan çeşitli departmanların ayrı ayrı işletmelere verilmesi şeklinde daha ileri boyutlara doğru gitmektedir. Taşeronluk olarak da adlandırılan bir çok hizmetin (kat hizmetleri, yiyecek-içecek, spor ve eğlence aktiviteleri vb.) dışarıdan satın alınması (outsourcing), önemli maliyet tasarrufları sağlamaktadır.

Uluslararası pazarlarda tanıtım ve dolayısıyla markalaşma ve yönetim tecrübesi, bir çok otel mülkiyetini ya da işletmesini elinde tutan büyük tur operatörlerinin (TUI, Diana, ETS, Oger vb.) ülkemizde de yaygınlaşmasına yol açmıştır. Bu yüzden özellikle de Antalya çanağında bir çok oteli, kıyı oteli dışında Büyük (Endüstriyel-Zincir) otel olarak da adlandırmak mümkündür.

Toplamda her biri binlerce yatak kapasitesine sahip büyük kıyı otelleri karşısında, münferit otellerin rekabet edebilme şansları da giderek azalmaktadır.

Tezin uygulama ağırlıklı olan son bölümünde, örnek kapsamı içerisinde sadece dört ve beş yıldızlı kıyı ve apart otelleri ile birinci sınıf tatil köyleri incelenmiştir. Analizde tüm otellerin ortak payda altında toplanmasında, iş hacmi dışında, bölgesel malzeme ve işçilik fiyatları, sıcaklık vb. faktörlerin maliyetler üzerindeki etkisini en aza indirebilmek amacıyla örnek alanı olarak daha çok Akdeniz Çanağı olarak bilinen bölge seçilmiştir. Ayrıca İzmir ve Kuşadası turizm bölgesinde yeralan bazı oteller de çalışmaya dahil edilmiştir. Aynı zamanda tüm otellerin benzer işleyiş sistemine (her şey dahil tatil sistemi gibi) sahip olmalarına özen gösterilmiştir. Tüm bunların yanında, muhasebe politikalarında ve işleyiş tarzlarında benzerlik olmasından dolayı, genellikle birden fazla otelin mülkiyetine ve işletmesine ya da sadece işletmesine sahip turizm gruplarına (tur operatörleri, grup şirketleri vb.) ilişkin oteller ele alınmıştır.

Faaliyet (çalışma) süreleri tezimiz için önemli bir sınıflamadır. Çünkü otellerin maliyet yapılarını en fazla etkileyen unsur, bunların bir yıl içinde ne kadar süre açık olduğudur. Bu yüzden analizler kıyı otellerini, mevsimlik açık olan kıyı otelleri ve tam yıl açık olan kıyı otelleri olmak üzere iki gruba ayırmak suretiyle yapılmıştır.

1.5.1.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otelleri

Mevsimlik açık olan kıyı otelleri, kuruluş yeri şartlarının tek veya iki sezon çalışmaya imkan verdiği turistik bölgelerde kurulu bulunan ve özellikleri de ülkeden ülkeye ve bulunduğu coğrafyaya göre farklılık gösteren kıyı otelleridir. Devamlı otellerden farklı olarak, müşterilerin sadece yatma, yeme ve içme ihtiyaçları dışında dinlenme, eğlence ve spor yapma ihtiyaçlarını da karşılayan

ve daha uzun süreli konaklanan otellerdir. Mevsimlik oteller sezon dışı fiyat indirimlerinden yararlanılması söz konusu olduğu için, ağırlıklı olarak, sosyal turizm ve iç turizm kapsamında seyahat eden kişilerin konakladıkları işletmelerdir⁽⁴⁵⁾. Bu tür oteller eğlence ve dinlenme amacıyla kalınan ve devamlı oteller gibi genellikle gidilmesi zorunlu olmayan otellerdir.

1.5.1.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otelleri

Tam yıl açık olan kıyı otelleri, büyük şehir, ulaştırma güzergahları ile ticaret ve kültür merkezlerinde bulunan, konaklama süresi kısa olan ve yatma, yeme ve içme ihtiyaçlarını gidermek zorunda olan insanlar tarafından kullanılan diğer tam yıl açık olan otellerden farklı olarak, mevsimlik açık olan kıyı otellerine benzer turizm merkezlerinde kurulan ve genellikle sezon sonu olarak değerlendirilen kış aylarında kapasite azaltmak suretiyle, yılın tüm aylarında faaliyet gösteren kıyı otelleridir.

1.5.2. Şehir Otelleri

Ticaret merkezleri ve büyük şehirlerde bulunan, çoğunlukla iş adamlarının kısa süreli olarak konaklama, yeme, içme ve çamaşır yıkama ile diğer ihtiyaçlarının karşılandığı, ayrıca müşterilerinin ziyafet, kongre organizasyonu gibi ihtiyaçlarını da karşılayan lüks ve büyük otellerden düşük konforlu belediye otellerine kadar olan otel işletmeleridir.

Aşağıdaki Tablo 1.1’de Avrupa’da ilk elli içerisinde yer alan ve genellikle şehir oteli türünde olan zincir oteller ve bünyesinde bulunan otellere ilişkin

⁽⁴⁵⁾ Nazmi KOZAK: a.g.e., 52.

bilgilerin bulunduğu bir tablo yer almaktadır. Bu tabloda yer alan araştırma, Temmuz 2005 tarihi itibarıyla Türkiye dahil olmak üzere Avrupa ülkeleri tarafından sahip olunan veya işletilen uluslararası otelleri kapsamaktadır. Araştırmaya dahil olan ülkeler şunlardır; Arnavutluk, Andora, Avusturya, Beyaz Rusya, Belçika, Bosna-Hersek, Bulgaristan, Hırvatistan, Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Fillandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İzlanda, İrlanda, İtalya, Letonya, Lihleştayn, Litvanya, Lüksemburg, Makedonya, Malta, Moldova, Monako, Hollanda, Norveç, Polonya, Portekiz, Romanya, Rusya, San Marino, Sırbistan-Kosova, Slovakya, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, İngiltere, Ukrayna, Vatikan.

TABLO 1.1: Avrupa’da İlk Elli Sırada Yeralan Zincir Oteller

SIR A	OTEL/GRUP ADI	ÜLKE	OTEL SAYISI	ODA SAYISI	MARKA SAYISI	ÜLKE SAYISI
1	Accor	Fransa	2198	240737	7	25
2	Best Western International Inc.	ABD	1248	81116	1	35
3	InterContinental Hotels Group	İngiltere	494	79008	4	10
4	Societe Du Louvre	Fransa	887	66834	6	25
5	Hilton Group Plc.	İngiltere	281	60691	3	12
6	Sol Melia SA	İspanya	236	55068	4	14
7	TUI AG	Almanya	203	53436	11	32
8	Carlson Companies Inc.	ABD	231	44564	5	35
9	Rezidor SAS Hospitality	Danimarka	221	43148	5	14
10	Choice Hotels International	ABD	350	30900	4	22
11	Starwood Hotels & Resorts Worldwide Inc.	ABD	129	29842	5	10
12	NH Hoteles Group	İspanya	214	29581	1	21
13	Marriott International Inc.	ABD	94	22808	6	13
14	Cendant Corporation	ABD	198	21693	3	24
15	Golden Tulip Hospitality Group	Hollanda	210	21382	5	7
16	RIU Hotels & Resorts	İspanya	75	20872	2	1
17	Whitbread Plc	İngiltere	302	18173	1	10
18	Dorint AG	Almanya	94	17785	4	9
19	Grupo Iberostar	İspanya	55	16860	1	11
20	Club Mediterranee SA	Fransa	47	15465	1	5

21	Steigenberger Hotels AG	Almanya	77	12961	2	19
22	Le Meridien Hotels & Resorts Ltd	İngiltere	28	12500	1	7
23	Barcelo Corporacion Empresarial SA	İspanya	51	12430	3	2
24	Orbis SA	Polonya	67	12135	1	1
25	Grupo HUSA	İspanya	147	12000	1	2
26	Rica Hotels	Norveç	94	11848	1	3
27	Queens Moat House plc	İngiltere	70	11705	4	4
28	Maritim Hotelgesellschaft GmbH	Almanya	40	11359	1	5
29	GSM Hoteles	İspanya	88	11746	2	4
30	My Travel Group plc	İngiltere	73	10781	11	1
31	Thistle Hotels plc	Singapur	50	10179	1	4
32	Danubius Hotels Rt	Macaristan	67	9345	2	1
33	Fiesta Hotels Group	İspanya	32	9080	3	3
34	Ringhotels	Almanya	150	9000	1	6
35	Jolly Hotels SpA	İtalya	44	7207	1	2
36	Jurys Doyle Hotel Group	İrlanda	32	7146	2	2
37	The S Group	Filandiya	38	6817	1	3
38	First Hotels	Norveç	54	6703	1	4
39	Hoteles Hesperia SA	İspanya	45	6407	1	3
40	AC Hotels	İspanya	67	6278	1	11
41	Romantik Hotels & Restaurants GmbH & Co KG	Almanya	181	6055	1	11
42	Kempinski AG	Almanya	29	5887	1	1
43	EURO Disney Associes SCA	Fransa	7	5800	1	7
44	LUXE Worlwide Hotels	ABD	80	5700	1	3
45	Hunguest Hotels	Macaristan	27	5608	1	2
46	Occidental Hotels & Resorts	İspanya	26	5561	4	8
47	Mövenpick Holding	İsviçre	26	5484	1	4
48	Group Pestana SGPS	Portekiz	59	5345	2	9
49	Corinthia Group	Malta	18	5364	1	1
50	Paradores de Turismo de Espana SA	İspanya	89	5183	1	2

Kaynak: The World Travel and Tourism Council web sayfası

(www.wttc.org)

Şehir otelleri, kıyı otellerine nazaran departman ve personel yapısı olarak önemli farklılıklar göstermektedir. Dolayısıyla bu farklılıklar, şehir otellerinin maliyet yapısını, kıyı otellerinden farklılaştırmaktadır. Her şeyden önemlisi,

özellikle büyük şehirlerde bulunan şehir otellerinin dolu sezonları genellikle kış aylarına tekabül ederken, kıyı otellerinde bu dönem yaz aylarına denk gelmektedir. Bu durum oda fiyatlamasından, verilen hizmetin türüne kadar farklılıkları da beraberinde getirmektedir. Örneğin ziyafet departmanı kapsamında balo, düğün, kongre vb. organizasyonlar, şehir otelleri için önemli bir gelir ve gider merkezi iken, kıyı otellerinde hemen hemen hiç görülmeyen bir departman niteliğindedir. Benzer bir durum kıyı otellerindeki su sporları ve aktiviteleri için geçerlidir. Bu yüzden tez kapsamında şehir otellerinin ayrı bir gruba alınarak incelenmesi yoluna gidilmiştir. Bu amaçla iki büyük turizm grubunun Ankara, İstanbul ve Antalya şehir otelleri inceleme kapsamına alınmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. KONAKLAMA ENDÜSTRİSİNDE MALİYETLER VE MALİYET YAPISI

2.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyetler

Maliyet belirli bir amaca yönelik kullanım ve tüketimlerin parayla ifadesidir biçimde tanımlanabilir. Bu durumda maliyetin kapsamını belirleyen, amacın kendisidir denilebilir. Maliyet tek başına bir anlam ifade etmeyeceğinden, ek üretim maliyeti, ortalama üretim maliyeti, satış maliyeti gibi, mutlaka tamamlayıcı veya amacı açıklayıcı bir sözcükle beraber kullanılmalıdır⁽⁴⁶⁾. Bu bağlamda maliyet; belirli bir amaca ulaşmak veya verilecek bir kararda geçerli olmak üzere tüketilen mal ve hizmet bedellerinin toplamı olmaktadır.

İşletmede üretilen mal ve/veya hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, maliyetlerinin kontrolü, fiyat incelemeleri ve satış fiyatının belirlenmesi maliyet muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır. Maliyet hesaplarının belirlenmesi, incelenmesi ve tartışılması işletme yönetimleri için vazgeçilemez bir öneme sahiptir. Bu bağlamda konaklama işletmelerinin kendilerine has özellikleri, söz konusu maliyet belirleme ve kontrol işlemlerini daha da ilginç hale getirmektedir.

2.1.1. Konaklama İşletmelerinde Maliyet Bilgilerine Duyulan İhtiyacın Nedenleri ve Kullanım Alanları

Otel işletmelerinde maliyet kontrolü, gerçekleşen maliyetler ile gerçekleşmesi gereken maliyetleri karşılaştırarak, şirketin iç bünyesinin

⁽⁴⁶⁾ USLU, Selçuk, Maliyet Muhasebesi, S.22.

şeffaflaşmasını sağlamak ve kârlılığın bu yolla arttırılmasına yönelik tedbirleri, şirket yönetimine sunmak doğrultusunda önemli bir görev görmektedir⁽⁴⁷⁾. Genellikle muhasebe bölümü bünyesinde yer alan maliyet kontrolü, üç değişik şekilde gerçekleştirilebilir⁽⁴⁸⁾.

- Maliyet türleri düzeyinde,
- Maliyet yerleri düzeyinde,
- Maliyet taşıyıcıları düzeyinde.

Yönetime dönük bir muhasebe “Yönetim Muhasebesi” adını alır. İşletme yöneticilerine verecekleri kararlarda gereksindikleri bilgileri sağlayan ve bu amaçla ilgili raporları düzenleyen, yorumlayan, yıllık bütçe ve standart uygulamaları ile denetim olanağı sağlayan bir muhasebe türü olarak yönetim muhasebesi, türlerine göre maliyetlerin oluştuğu yerlerin ve ilgili oldukları turistik mal ve hizmetlerin türleri ve cinsleri bakımından saptanmasını ve izlenmesini sağlayan bir kayıt yöntemi olan “Maliyet Muhasebesi” ile aynı kapsamda devreye girmektedir. Her iki muhasebe türünün de içe dönük sistemlere dayanması, bunların kesin çizgilerle birbirlerinden ayıramamasına neden olmaktadır.

Turizm işletmelerinde kurulacak nitelikli ve etkin bir maliyet sisteminin amaçları aşağıdaki gibidir;

- Fiyat indirimleri gerektiğinde ne ölçüde indirim yapılabileceği ve maliyete dayalı fiyatlamada esas olacak maliyet bilgilerini sağlamak,
- Planlamaya yardımcı olmak,

⁽⁴⁷⁾ KUTLAN, Serhat, Maliyet Kontrolü, S.21.

⁽⁴⁸⁾ KAVAT, Hasan, Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, S.220.

- Denetime yardımcı olmak.

Tüm bunlara ek olarak maliyet sistemi, giderlerden tasarrufu sağlayabilecek şu imkanları da yaratacaktır;

- Hammadde ve malzemelerin daha verimlilerini kullanmak,
- Hammadde tasarrufuna olanak verecek biçimde ürünlerde değişiklikler yapmak ya da önermek,
- Ücret sisteminde iş gücü boş zaman ve kayıplarını ve giderlerini azaltacak değişiklikleri yapmak ya da önermek,
- Üretimi hızlandırmak üzere yeni makine ve tesisler kurmak ve/veya eskimiş olanları yenilemek,
- Savurganlıkları azaltmak üzere, hammadde ve malzeme alımlarını ve kullanma yerlerine dağıtılmalarını denetim altına almak,

Yukarıda belirtilmiş olan amaçlar düşünüldüğünde maliyet sisteminin sadece maliyet saptamaktan ibaret olmadığı, asıl hedefinin maliyetlerin denetimini ve böylece olabildiğince en düşük düzeye indirilmesini sağlamak ve bu amaçla çözüm yolları ve öneriler geliştirerek yönetime yardımcı olmak, olduğunu söylemek doğru olacaktır.

2.1.2. Konaklama İşletmelerini Diğer İşletmelerden Ayıran Özellikler ve Maliyet Yapısına Etkileri

Konaklama işletmelerini diğer endüstrilerde faaliyette bulunan işletmelerle, çok değişik kriterler vasıtasıyla karşılaştırmak ve farklılıklarını ifade etmek mümkündür. Bu yüzden aşağıda, tez kapsamıyla ilgili olarak konaklama işletmelerinin, maliyet muhasebesi ve maliyet yapılarını etkilemesi açısından farklılıkları ortaya konulacaktır.

2.1.2.1. Üretimin Stoklanabilir Nitelikte Olmaması ve Sonuçları

Konaklama işletmeleri hem hizmet hem de üretim işletmesi özelliği taşımaktadır. Örneğin otelin restoranının mutfağında yemeklerin hazırlanması bir sanayi üretimi gibi kabul edilebilir. Çünkü çeşitli sebze, meyve vb. yiyecek maddeleri elektrik, gaz ve işçilik kullanılarak satışa hazır bir ürün haline getirilmektedir. Bunun yanında konaklama, güzellik ve sağlık merkezi (SPA), vücut formunu ve sağlığını koruma ve jimnastik merkezi (Fitness Center) gibi faaliyetlerde de elle tutulur ve stoklanabilir bir üretim söz konusu olmayıp, bir hizmet üretimi gerçekleşmektedir.

Otel işletmelerinin üretim konusunun stoklanabilir olmamasının üretim ve pazarlama politikası üzerinde ilk etkisi, talebin belirlendiği anda, arzının emre hazır durumda olmasını gerektirmesi ve diğer endüstri işletmelerinde olduğu gibi talep ile üretim miktarı arasında doğacak farkın da, sipariş almak suretiyle belirli bir zaman aralığında üretim veya stoka üretim politikası ile giderilememesidir⁽⁴⁹⁾. Yani otel işletmelerinde arz ve talebin aynı anda doğması zorunlu olmakta ve

⁽⁴⁹⁾ KAVAT, Hasan , Maliyetleme Yöntemleri ve Turizm İşletmelerinde Değerlemesi, Ankara, 1989. S.28.

talebin yeterli olmadığı zamanlarda üretilen mal ve hizmetin stoklanarak daha sonra satışa sunulabilmesi imkanı olmamaktadır. Bundan dolayı, işletme zarardan kurtulabilmek için doluluk oranlarını tüm otel hizmetlerinde ve gelir merkezlerinde arttırmak zorundadır.

Otel işletmeleri tarafından üretilen hizmetlerin yukarıda değinilen özelliği, bu işletmelerin maliyet yapılarında bazı sonuçlar doğurmaktadır. Bunlara aşağıdaki başlıklar altında detaylı olarak değinilmiştir.

2.1.2.1.1. Sabit Maliyetlerin Yüksekliği ve Gider Kontrolünün Güçlüğü

Otel işletmeleri kuruluştaki büyük sermayeye ihtiyaç gösterir ve sermayenin % 90'lara kadar varan önemli bir kısmı da duran varlıklara bağlanmaktadır. Bu durum amortisman giderlerinin ve belirli dönemlerde yapılması gereken yenileme maliyetlerinin de yüksek olmasına neden olmaktadır.

Müşterilere sağlanan hizmetin talep anında sunulması nedeniyle üretimin stoklanabilir olmaması ve bir başka yere taşınamaması, haftanın veya ayın belirli dönemlerinde talepleri her zaman karşılayabilecek bir kapasitenin devamlı emre hazır bulundurulmasını gerekli kılmaktadır. Emek yoğun çalışan otel işletmelerinin odalarının ve personelinin tam kadro ile işbaşında olmasının nedeni de buradan kaynaklanmaktadır⁽⁵⁰⁾. Kalifiye personel gerektiren bölümlerin varlığı ve bu personelin her zaman temin edilememesi nedeniyle, kapalı olunan sezonlarda dahi çalıştırılmak zorunda olunması, diğer işletmelere kalifiye eleman gidişini önleyebilmek için sosyal imkanların ve ücretlerin yükseltileme gerekliliği gibi nedenler, personel giderlerinin sabit bir hale gelmesine neden olmaktadır. Ayrıca gerek odalar ve gerekse lobi, salon, koridorlar vb. genel kullanım alanlarının sürekli bakım ve ışıklıdırma gibi

⁽⁵⁰⁾ Hasan KAVALL,; a.g.e.,28-29.

maliyetleri, iş ölçüsünden fazla etkilenmeden gerçekleşmektedir. Tüm bunlar otel işletmelerinde sabit maliyetlerin yüksek olmasına ve gider kontrollerine ilişkin yöntemlerin başarısının da sınırlanmasına yol açmaktadır. Ancak günümüzde, odaların enerji kullanımını sağlayan kartlar, koridorlarda sensörlü aydınlatmalar gibi yöntemler, daha çok sabit kabul edilen enerji giderlerinin değişkenlik ölçüsünü arttırmaktadır.

2.1.2.1.2. Kullanılan Maliyetleme Yöntemlerinin Dönem Kâr-Zararını Etkilememesi

İleride açıklanacağı gibi, farklı görüşlerden hareketle, sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetleri kapsamına farklı tutarlarda girmesine yol açan, yani maliyetlerin kapsamını belirleyen çeşitli maliyetlendirme yöntemleri, konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetlerin stoklanabilir nitelikte olmaması nedeniyle, gerek gelir tablosu ve gerekse bilançolarda herhangi bir farklılığa yol açmamaktadır. Örneğin tam maliyetleme yönteminde, ürünlere ilişkin sabit gider payları ürün maliyetleri içerisine girerek, satış gerçekleşene kadar mamul stokları içerisinde yeralmaktadır. Böylece stoklara alınmış olan sabit gider payları kadar tutar, aktifleştirilmek suretiyle gelir tablosunda kâr artışına yol açmakta, ancak tüm mamulün satışından sonra gelir tablosuna alınarak kâr üzerinde azalışa yol açmaktadır. Oysa otel işletmelerinde bilançoya herhangi bir stok rakamı girmemekte, dolayısıyla tüm maliyetlerin gidere dönüşmesi nedeniyle kâr-zarar değişmemektedir. Değişken maliyet yönteminde ise bu durum tam tersine gerçekleşmektedir. Ancak üretilen mamullerin stoklanmaksızın aynı dönem içerisinde tamamının satılması halinde, hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, kâr tutarı değişmemektedir. Dolayısıyla esas itibarıyla stoklanamayan hizmet üreten konaklama işletmelerinde, anılan maliyetleme yöntemlerinden hangisi kullanılırsa kullanılsın, gelir tablosunda net

kâr ve bilançoda da stok hesaplarında herhangi bir değişiklik söz konusu olmayacaktır.

2.1.2.1.3. Standart Maliyet Yönteminin Uygulanamayışı

Satış hasılatının daha çok piyasa şartları ve işletme dışı güçler tarafından belirlendiği konaklama işletmelerinde, daha yüksek kâr maliyetlerde yapılacak tasarruflara bağlıdır denilebilir. Tasarrufların koşulu ise maliyetlerin kontrol altına alınabilmesi, yani çeşitli işlemlerdeki verimsizlik ve israfların ortadan kaldırılmasıdır. Tabi bu durumda işletmelerin, verimsizlik ve israflardan haberdar edecek mekanizmalara ve göstergelere ihtiyaçları bulunmaktadır. Bu göstergelerden de en önemlisi standart maliyetler olarak karşımıza çıkmaktadır⁽⁵¹⁾. Standart maliyetlerin tüm bu fonksiyonlarına karşın, konaklama işletmelerinde kullanım alanı yok denecek kadar sınırlı olmaktadır. Genellikle yiyecek-içecek maliyetlerinin tespit edilmesinde kullanılan reçetelerin hazırlanmasında sınırlı şekilde kullanılan standart maliyetler, aynı firma içerisinde değişik zamanlarda farklılık göstereceği gibi, işletmeden işletmeye de farklılaşabilmektedir. Çünkü bir çok hizmet işletmelerinde olduğu gibi, konaklama işletmelerinde de yiyecek ve içecek hizmetlerinin kalitesinden ödün vermek mümkün değildir. Bu yüzden söz konusu hizmetlerin, sadece direkt malzeme giderlerinde uygulanabilen standart maliyetleri, her durumda geçerli olabilecek şekilde tespit etmek pek fazla mümkün olamamaktadır.

⁽⁵¹⁾ BÜYÜKMİRZA, Kamil, Yönetim Muhasebesi, S.569.

2.1.2.2. Mevsimlik Çalışma ve Sonuçları

Konaklama işletmelerinin büyük bir kısmının sezonluk olduğu geçmişten günümüze geldiğimizde, işletmelerin giderek artan oranda açık kaldıkları süreyi uzattıkları ve bu nedenle hizmet yelpazelerini daha da çeşitlendirdikleri görülmektedir. Hal böyleyken, işletmelerin yine de tüm yıl boyunca açık kalabildikleri veya belirli sezonlarda ulaştıkları doluluk oranı ortalamalarını yakalamaları pek mümkün olamamaktadır. Bu durum maliyet sistemlerinde önemli sorunları da beraberinde getirmektedir. Örneğin işletmelerin belirli bir ortalama doluluk oranının altına düştüğü ya da kapalı olduğu ya da boş geçirdiği dönemlerde, doluluk oranından etkilenmeyen ve hizmete hazır halde bulunabilmekten kaynaklanan ve genelde de sabit nitelik taşıyan giderler ne şekilde dikkate alınacaktır? Bu giderler, sabit kabul edilip, tüm dönemlere eşit şekilde mi dağıtılmalıdır, yoksa bütçeler vasıtasıyla ve yansıtma kayıtları kullanılmak suretiyle, yılın açık kalan dönemlerine mi yansıtılmalıdır? Sorunun çözümü ise işletme yönetimlerinin bakış açısına bağlı olmaktadır. Eğer yönetim, tam maliyet sistemini benimsemiş ise söz konusu maliyetler yılın tüm dönemlerine dağıtılmakta, değişken maliyet yöntemini benimsemiş ise sadece açık kalan sezonlara dağıtım yapılmaktadır⁽⁵²⁾. Ancak ikinci yöntemin benimsenmesi halinde, açık sezona dağıtılan kapalı sezon sabit maliyetlerinin raporlarda ayrıca gösterilmesi, doğru analizlerin yapılabilmesi için gereklidir.

2.1.2.3. Birim Başına Hasılatın Belirlenmesindeki Güçlükler

Konaklama işletmelerinin diğer bir önemli özelliği de hasılatın büyük bir kısmının yabancı para üzerinden elde edilmesi ve çoğunlukla yerli ya da yabancı

⁽⁵²⁾ Hasan KAVAL: a.g.e.,.32.

olsun, müşteri fiyatlamasının da yabancı para olarak belirlenmesi ve dolayısıyla yoğun döviz girdisinin elde edilmesidir. Konaklama işletmeleri çoğu zaman çeşitli vergisel teşvikler nedeniyle döviz girdilerini arttırma yoluna gitmektedir. Bu amaçla yabancı müşterilere uygulanan fiyatlarda yüksek oranlı iskontolar uygulanması da sıkça görülen bir durumdur. Bütün bunların yanında, aynı hizmetin verilmesine karşın münferit ya da grup müşteriler için farklı fiyatların uygulanması birim hasılatın belirlenmesini de güçleştirmektedir. Ayrıca durgun geçen sezonlarda, özellikle belirli sayılardaki müşteri grupları için %60'lara varan düzeyde iskontolar yapıldığı, ekstra harcamalarının fazla olacağı düşünülerek bazı durumlarda belirli müşteriler için ek iskontolar da yapıldığı ve en önemlisi sürekli değeri değişen yabancı para üzerinden elde edilen hasılatın Yeni Türk Lirası karşılığının sürekli değiştiği de düşünüldüğünde, birim hasılat tespiti iyice içinden çıkılmaz bir hal almaktadır.

Konaklama işletmeleri özellikle seyahat acenteleri ve tur operatörleri ile yaptıkları anlaşmalarda hizmetleri bir bütün olarak ele almakta ve her bir alt hizmet için ayrı bir fiyat tespiti yapmamaktadır. Çünkü verilen hizmetin içerisinde örneğin konaklamada yapılan yüksek iskontolar, yarım pansiyon fiyatlamada yiyecek-içecek gibi hizmetlerden elde edilen hasılat ile dengelenmeye çalışılmaktadır. Günümüzde münferit fiyatlama, her şey dahil sistemin yaygınlaşmasıyla birlikte neredeyse tamamen ortadan kalkmıştır.

2.1.3. Maliyetleme Yöntemlerinin Sistematize Edilmesi

Bir işletmenin belli bir görevi yerine getirmek amacı ile mal ve hizmet dağıtım etmenleri ile ilgili olarak yaptığı parasal işlemleri sistematik bir biçimde

kaydeden ve söz konusu işlevlerin maliyetini saptayan birbirine bağlı işlemler topluluğuna “Maliyet Sistemi” adı verilmektedir⁽⁵³⁾.

Maliyetler uygulanacak fiyatların alt sınırını oluşturur. Bu yönden bakıldığında maliyet sistemi ürünlerin;

- Özellikle kapasite boşluğunun olduğu kısa dönemlerde, sadece ürünlerin neden olduğu ve üretimin durdurulması ile ortadan kalkan kısmi maliyetleri,
- Uzun dönemde ise, tüm faaliyetlerin maliyetlerinin kapsandığı tam maliyet ortalamasını,

gösterecek şekilde bilgi sağlamalıdır⁽⁵⁴⁾.

Maliyet sistemi; işletme giderlerinin gereksinme duyulan biçim ve ayrıntıda sınıflandırılmış şekilde saptanıp izlenmesi, bunların gider yerlerine dağıtılması, stok maliyet giderlerinin dönem gideri ve zararlardan ayrılarak üretilen mamul maliyetlerine yüklenmesi ve böylelikle mamul birim ya da parti maliyetlerinin saptanması amacıyla kullanılan belgelerden, düzenlenen tablolardan ve tutulan kayıtlardan oluşur⁽⁵⁵⁾.

Farklı bilgi ihtiyacı, maliyetlerin farklı bir şekilde sınıflamasını gerekli kılar. Örneğin fiyatlama kararlarında ek veya son bir birimin üretiminin toplam maliyetlerde artışı önemsenirken, gider kontrolü maliyetlerin kontrol edilebilir/kontrol edilemez şeklinde sınıflamasını gerekli kılar.

Bu amaçla değişik maliyetleme yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemler ve konaklama işletmeleri açısından değerlemesi aşağıda incelenmiştir.

⁽⁵³⁾ USAL, Alparslan , Osman Avşar KURGUN, Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Ankara, S.22.

⁽⁵⁴⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 14.

⁽⁵⁵⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 82.

2.1.3.1. Maliyet Sisteminin Kuruluşu ve Elemanları

Muhasebenin işletme içinde temel fonksiyonlarının öncelikle belgelendirme ve sonrasında ise bilgilendirme ihtiyacını karşılamak olduğundan hareketle, bir sistemin kurulması ve sistemden çıkan bilgilerin, gerekli olduğu durumlarda da diğer sistemlerden elde edilen bilgilerle birleştirilmesi ve yönetimin alacağı kararlara temel oluşturacak şekle sokulması bir zorunluluktur. Bu ihtiyacı karşılayacak bir maliyet sistemi formel olarak, maliyet bilgisini belirleyen alt elemanlar ve bu alt elemanlar arasındaki karşılıklı ilişkiler ile karakterize edilir.

Maliyet sisteminin kurulması, maliyet ögesi olan giderlerin belirlenmesi ile başlar ve maliyeti hesaplanacak hesap birimlerine hangi giderlerin yükleneceği ve hangi giderlerin bunun dışında kalacağını gösteren bir alt sistemin kurulması ile devam eder. Genelde maliyeti hesaplanacak şey, üretime konu olan mal ve hizmetlerin, satılan veya stoklanan kısımları olmaktadır. Bunlar gider taşıyıcıları olarak adlandırılmaktadır⁽⁵⁶⁾. Bu bağlamda bir gider taşıyıcısına yüklenecek giderlerin kapsamını belirlemek açısından maliyet sistemini iki alt sisteme (yönteme) ayırmak mümkündür. Daha sonra alt yöntemlere ayırarak inceleyeceğimiz bu yöntemler şunlardır;

- Tam Maliyetleme Yöntemi,
- Kısmi Maliyetleme Yöntemi.

Bir maliyet muhasebesi sistemi, gider taşıyıcıların değişik maliyetleme yöntemlerine göre kapsadığı giderlerle, maliyetin geçmiş ya da geleceği dönük olarak hesaplandığını belirleyen alt sistemlerin birleşmesinden oluşur. Bu

⁽⁵⁶⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 39.

nedenle bu bilgilerin kullanıcılarına, maliyetin hangi gider türlerini kapsadığı, fiili ya da tahmini bir veriye dayanıp dayanmadığını açıklamak gerekir. Çünkü maliyetler, gelecek dönemlere ilişkin olarak hesaplanan tahmini maliyetler olabileceği gibi, geçmişte gerçekleşmiş olan fiili maliyetler de olabilir.

Maliyetlerin nasıl hesaplandığına ilişkin kullanılan yöntemler, maliyet sisteminin kurulmasında başka bir alt sistem olarak görülebilir. Bu bağlamda safha ve sipariş maliyet yöntemi gibi iki uç arasında değişik yöntemler sistemin belirleyicisi olarak ele alınmaktadır. Ancak bu yöntemlerin maliyetlerin daha kolay hesaplanabilmesi amacıyla geliştirilmiş yöntemler olduğu düşünülebilir. Bu bağlamda, işletme yöneticileri açısından maliyet bilgilerinin nasıl üretildiğinin ve hesaplandığının önemli olmadığı, buna karşılık bilginin niteliğinin önemli olduğundan hareket edilirse, bu tür bir sınıflamayı maliyetleme sisteminin bir alt sistemi olarak kabul etmek gereksiz olacaktır⁽⁵⁷⁾.

Bir işletmede uygulanmakta olan maliyet muhasebesi incelendiğinde, maliyet sistemlerinin birkaç tanesini bir arada görmek mümkündür. Örneğin, işletme sipariş maliyet sistemini, fiili tam maliyet sistemine göre ya da safha maliyet sistemini, standart değişken maliyet sistemine göre uygulayabilir. Bu bağlamda aşağıdaki başlıklar altında öncelikle hesaplandıkları zamana göre ve kapsadıkları giderlere göre maliyetleme yöntemleri açıklanacak ve amaçlar açısından kullanılabilecek değişik maliyetleme yöntemlerinden detaylı olarak bahsedilecektir.

2.1.3.2. Hesaplandıkları Zamana Göre Maliyetleme Yöntemleri

İşletmede kurulacak maliyet sisteminin özelliklerini belirleyen ve sınıflandırmada da kriterlerden biri olarak kullanılan faktörler arasında

⁽⁵⁷⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 40.

maliyetlerin saptanma zamanı yeralmaktadır. Örneğin, maliyetlerin ilgili faaliyetin yapılmasından sonra fiili tutarları esas alarak saptanması halinde fiili maliyet yönteminden, faaliyetin yapılmasından önce saptanması durumunda ise tahmini maliyet veya standart maliyet yöntemlerinden söz edilmektedir⁽⁵⁸⁾

Fiili maliyetler, maliyetlerin ne olduğunu belirlerken, tahmini maliyet yöntemi ne olabileceğini belirlemeyi amaçlar. Bunun yanında standart maliyet yöntemi ise ne olması gerektiğini vurgular⁽⁵⁹⁾. Aşağıda bu maliyet yöntemlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

2.1.3.2.1. Tahmini Maliyetleme Yöntemi

Maliyetlerin geçmiş dönem verileri dikkate alınarak tahmin yoluyla belirlendiği maliyet sistemidir. Geçmişte gerçekleşen ortalama maliyetlerin veya değişen koşullara göre düzeltilmiş maliyetlerin gelecekte de aynen gerçekleşeceği varsayımına dayanan tahmini maliyetler, geçmiş dönemdeki birim maliyetleri oluşturan fiyat ve miktar değişkenleri ve kapasite kullanım derecesi ayrı ayrı analiz edilmeden belirlenebileceği gibi, ayrı ayrı geçmiş dönemlerin ortalaması olarak da ele alınabilir⁽⁶⁰⁾. Genellikle bir siparişin fiyatlandırılması amacıyla kullanılan tahmini maliyetler, fiili maliyetlerin elde edilmesinin ardından düzeltilir.

⁽⁵⁸⁾ AKDOĞAN, Nalan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 4. Baskı, Ankara, 2000, S.44.

⁽⁵⁹⁾ HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 2000, S.21.

⁽⁶⁰⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 43.

2.1.3.2.2. Standart Maliyetleme Yöntemi

Standart maliyetler, önceden belirlenmiş olan satış veya gelir hacmi ya da düzeyinde olması gereken maliyetlerdir⁽⁶¹⁾. Standart maliyetler olması gerekeni gösteren, giderle ilgili olay veya işlemten önce saptanan, geleceğe yönelik ve bilimsel yöntemler kullanılarak, titizlikle saptanan maliyetlerdir. Standart maliyetler, muhasebe literatüründe üç gruba ayrılır⁽⁶²⁾;

- Sabit (baz) standart maliyetler,
- İdeal (kuramsal) standart maliyetler,
- Ulaşılabilir cari standart maliyetler.

Ulaşılabilir şekilde belirlenmiş standartlar, verimliliğin artırılmasında, sapmaların tespit edilmesi sayesinde önleyici gider kontrollerinin sağlanmasında, sorumluluk merkezlerinin yöneticilerinin değerlemesinde en iyi araçlardan birisidir⁽⁶³⁾. Buna karşılık, girdi-çıktı ilişkisinin kurulmasının zor olması halinde kullanılamaması, giderlerin sabit ve değişken unsurlarının ayrılmasına ihtiyaç göstermesi, işletmenin örgütlenmesi ve hesap düzeninin uygun olması, bazı durumlarda ulaşılması güç yüksek standartların belirlenmiş olması gibi sakıncalara da sahiptir⁽⁶⁴⁾.

⁽⁶¹⁾ JAGELS, Martin G., Michael M. COLTMAN, Hospitality Management Accounting, S.297.

⁽⁶²⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 570.

⁽⁶³⁾ Hasan KAVVAL: a.g.e., 45.

⁽⁶⁴⁾ Hasan KAVVAL: a.g.e., 46-47.

2.1.3.2.3. Fiili Maliyetleme Yöntemi

Üretimin tamamlanmasından sonra maliyetlerin gerçek veriler ile hesaplandığı yöntemdir. Adına hem “Fiili maliyet” hem de “Gerçek maliyet” denilen bu maliyet yönteminde, yeni bir varlık elde etmek veya hizmet üretmek üzere tüketilen varlıklar, üretimin maliyetine, işletmeye kaç malolmuşlar ise o maliyet bedeliyle girer. Fiili maliyet denilmesinin nedeni, bilgilerin gerçekleşikten sonra muhasebe kayıtlarına alınmasındandır⁽⁶⁵⁾.

Bu yöntem üretime dönük tüm faaliyetlerin tamamlanmasından sonra maliyet hesaplamasına dayandığından dolayı, maliyet kontrolü için çok uygun olan bir yöntem olmadığı konusunda eleştirilmekle birlikte, aslında gider kontrolü için fiili maliyetlerin mutlaka bilinmesi ve planlanan giderlerle karşılaştırılması gerektiği de düşünüldüğünde faydalı bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.1.3.3. Kapsadıkları Giderlere Göre Maliyetleme Yöntemleri

Hangi tür giderlerin dönem gideri sayılıp, hangilerinin maliyet yerlerine yükleneceği, maliyet muhasebesinin önemli konularından birisidir ve maliyet muhasebesinde temel ilke olarak kabul edilen nedensellik ilkesinin yorumuna bağlı hale gelmektedir⁽⁶⁶⁾. Maliyet merkezlerine yüklenecek giderler açısından maliyet yöntemleri temel olarak, tam ve kısmi maliyetleme yöntemleri olarak iki gruba ayrılmaktadır.

Üretilen mal ve hizmetler ile doğrudan veya dolaylı ilişki kurulabilen tüm giderlerin, herhangi bir ayırım gözetilmeksizin gider taşıyıcılara yüklendiği tam maliyet sistemleri ile bunun tersi ve yazında değişik türleri olan kısmi

⁽⁶⁵⁾ Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU: a.g.e., 243.

⁽⁶⁶⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 51.

maliyetleme yöntemlerinin, diğer çeşitli maliyetleme yöntemlerine göre en önemli özellikleri şunlardır⁽⁶⁷⁾:

- Ürün ya da hizmetlerle doğrudan bağlantısı saptanamayan ortak giderler, ürün ve hizmet maliyetleri yerine, dönem maliyetlerine alınır. Sabit giderler ise bir maliyet ögesi olarak kabul edilmezler.
- Ürünlerin ya da hizmetlerin toplam kârı yerine birim ya da toplam katkı payı esas alınır. Birim satış hasılatı ile aynı birimin değişken giderleri arasındaki farkı gösteren “Değişken Maliyetleme Yöntemine Uygun Katkı Payı” ile maliyet biriminin hasılatı ile bu maliyet birimine dolaysız yüklenebilen giderler arasındaki farkı gösteren “Dolaysız Maliyetleme ve Aşamalı Katkı Payları Yöntemi” olmak üzere iki farklı kavram olarak açıklanan bir yöntemdir.
- Bu maliyetleme yönteminde, öncelikle gider ve gelirler, amaçlardan bağımsız bir şekilde temel tablolarda, çok amaçlı faydalanılabilecek şekilde toplanır. Daha sonra bu temel tablolardan değerlendirme tabloları türetilir.

Ülkemizde kısmi maliyetleme yöntemleri arasında, “Değişken Maliyetleme Yöntemi” ve “Asal Maliyetleme Yöntemi” sayılmaktadır. Bu yöntemler aşağıda ayrı başlıklar halinde detaylı bir şekilde incelenmiştir.

⁽⁶⁷⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 51-52.

2.1.4. Maliyetleme Yöntemlerinin Amaçları Açısından İncelenmesi

Harcamaları maliyetlerle ilgileri açısından ayırarak ele almak gerekir. Buna göre maliyetleri oluşturan giderler, “maliyet giderleri” olarak adlandırılırken; maliyetler içerisine dahil edilemeyen giderler de “dönem veya faaliyet giderleri” olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca bir işletmede doğan giderleri üretimle ilgili, pazarlama satış ve dağıtım ile ilgili ve genel yönetimle ilgili giderler şeklinde fonksiyonlarına göre ayırmak maliyet muhasebesinin de temel ilkelerindendir. Ancak konaklama işletmeleri için gider/maliyet değerlendirmesi diğer işletmelere kıyasla daha fazla sorun yaratmaktadır. Çünkü çok değişik alanda ve aşamada yapılan harcamaların bu açıdan ayırılması kolay olmamaktadır.

İşletmenin belli bir departmanının ürettiği ürünün gerçek birim maliyetini bulmak ciddi bir sorun oluşturur. Birim maliyetin çoğu uygulamada bilimsel olmayan şekillerde bulunmasının bir nedeni de budur. Ayrıca belli bir bölümde oluşan maliyetleri yalnızca o bölümün maliyet birimlerine dağıtmakla yetinmek de doğru değildir. Konaklama işletmelerinde verilen hizmetlerin bütünlüğü nedeni ile, işletmenin o belli bölüm ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilişkili olan başka bölümlerdeki maliyet unsurlarını da söz konusu birim maliyete katmak gerekecektir. Bu aşamada önemli bir faaliyet ortaya çıkmaktadır. Bu da maliyetlerin saptanması ve daha öncesinde de maliyetlerin tanımlanmasının gerektiğidir. İşte maliyet yöntemleri de birim maliyetlerin hesaplanmasında, tanımlanan maliyet unsurlarının hangilerinin ve nasıl dikkate alınması gerektiği konusunda yordamlar oluşturur.

2.1.4.1. Tam Maliyetleme Yöntemi

Tam maliyetleme yöntemi mamul maliyetlerinin, tüm maliyet unsurları dikkate alınarak hesaplandığı maliyet yöntemidir. Bu yöntemi uygulayan işletmeler dolaysız-dolaylı ya da değişken-sabit üretim maliyetlerinin tamamını üretilen mamul ya da hizmetlere yüklerler. Yönteme “Tam Maliyet” denilmesinin nedeni de budur. Bu yöntemde çoğu zaman sadece üretim maliyetleriyle yetinmeyip, dönem maliyetlerinin de tamamen veya kısmen mamullere yüklendiği görülmektedir. Özellikle, maliyetler üzerine belirli bir kâr yüzdesi eklenmek suretiyle fiyatların belirlendiği durumlarda, satış maliyetlerini de içine alacak şekilde maliyetlerin geniş tutulması olanaklıdır⁽⁶⁸⁾. Geleneksel maliyetleme yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntemde maliyetler, hammadde ve malzeme, yardımcı malzeme ve ambalaj giderleri, işçi ücret ve giderleri, genel üretim giderleri, maliyetlere pay verilen genel yönetim giderlerinden oluşmaktadır.

2.1.4.1.1. Yöntemin Esasları

Ülkemizde yaygın olarak kullanılan tam maliyet yöntemi, dönemin üretim giderlerinin tamamının, bunların dolaysız, dolaylı, sabit, değişken olmasına bakılmaksızın, dönemde üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek, stoklara aktarılması esasına dayanır⁽⁶⁹⁾. Bu yöntem, ister değişken, ister sabit olsun, dönem içinde ortaya çıkan üretim giderlerinin hepsine üretim yapmak için katlanıldığını, bu nedenle söz konusu giderlerin tamamının üretilen mamullere (ve varsa yarı mamullere) yüklenmesi gerektiğini kabul eder⁽⁷⁰⁾. Bu yöntemde,

⁽⁶⁸⁾ ALTUĞ, Osman, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1999, S.378.

⁽⁶⁹⁾ Nalan AKDOĞAN: a.g.e., 40.

⁽⁷⁰⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 468.

maliyeti hesaplanacak ürün ya da hizmet birimine, önce dolaysız giderler verilmekte, daha sonra da dolaylı giderlerin bazı ölçülere göre dağıtımı yapılmaktadır. Böylece ürün ya da hizmet biriminin maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve dolaylı gider niteliğinde olan genel üretim giderlerinden oluşmaktadır.

Tüm harcamalar için herhangi bir ürün ya da hizmetle direkt ilişkisinin kurulmasının zorunlu olmadığı yöntemin özellikleri şunlardır⁽⁷¹⁾:

- Hangi ürün için kullanıldığı kolayca belirlenebilen giderler yanında, ürünle ilişkisi dolaylı bir şekilde kurulabilen, neden-sonuç ilişkisinin kurulabilmesinin yeterli olduğu giderler de yüklenir.
- Dolaylı giderlerin ürünlere yüklenmesinde dağıtım anahtarları kullanılmaktadır.
- Maliyet dönemlerinde ortaya çıkmış tüm giderlerin o dönemde üretilen ürünlere yüklenmesi esastır. Bu nedenle, verimsiz çalışmadan kaynaklanan maliyet farklılıkları normal karşılanır.

Amaçlara uygunluk açısından tam maliyetleme yöntemi incelendiğinde, her şeyden önce yöntemin vergi ve ticaret yasalarının benimsediği maliyet anlayışı ile uyumlu olduğu söylenebilir. Vergi Usul Kanunu (VUK) hangi giderlerin üretilen ürünün maliyetine dahil edileceğini açık bir şekilde tespit etmiştir. Hatta VUK, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden farklı olarak, genel yönetim giderlerinden de pay verilmesini ve satışa hazırlamak için kullanılan ambalaj malzeme giderlerinin de maliyete dahil edilmesini öngörmektedir.

⁽⁷¹⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 53-55.

Yöntemin işletme yönetimine dönük fonksiyonuna uygunluk açısından incelenmesinde iki temel eleştirinin geçerli olduğu söylenebilir. Bunlar, genel üretim giderlerinin dağıtım anahtarları yardımıyla yüklenmesi ve sabit giderlerin ürünlere yüklenmesidir. Uygun gider dağıtım anahtarlarının bulunmasının zorluğu, dağıtımın keyfi yapılmasını da beraberinde getirecektir. Ayrıca tek bir ürün üretimi söz konusu olsa dahi, sabit üretim giderlerinin döneme düşen paylarının, o dönemde üretilen ürünlerin sayısına bölünmesi, üretim miktarına bağımlı olarak birim maliyetlerin artması ya da azalması sonucunu doğuracaktır ki, bu durum gerçekte üretim miktarından etkilenmeyen sabit giderler mantığına ters bir durum oluşturacaktır⁽⁷²⁾.

Yukarıda bahsedilen iki özellikten dolayı, tam maliyetleme yönteminin, yönetim kararlarına uygunluğu da azalmaktadır. Sabit giderlere, üretim miktarı ile ters orantılı olarak değişkenlik özelliği kazandırılması ve üretim giderlerinin, üretim miktarına gösterdiği duyarlılık yerine, dolaysız-dolaylı şeklinde ayırma konu edilmesi sonucunda, planlanan üretim ve satış miktarlarının değiştirilmesi durumunda, toplam ve birim maliyetlerin ne düzeyde gerçekleşebileceğinin hesaplanabilmesi bu yöntemle olanaksız hale gelmektedir.

2.1.4.1.2. Konaklama İşletmelerinde Değerlemesi

Konaklama işletmelerinde üretilen ürün olan hizmetin stoklanamaz olma özelliğinden dolayı, kullanılan maliyetleme yöntemi ne olursa olsun kâr veya zarar aynı kalmaktadır. Ancak tam maliyetleme yönteminin yukarıda bahsedilen sakıncalarının, konaklama işletmeleri için de geçerli olduğu söylenebilir. Örneğin sezonluk olarak faaliyette bulunan resort otellerde, yıllık bazda hesaplanan amortisman giderlerinin yılın kapalı olunanlar da dahil olmak üzere tüm aylara eşit şekilde dağıtılması, bina kirası, sigorta, emlak vergisi giderleri gibi iş hacmi

⁽⁷²⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 58.

ile ilişkisi olmayan giderlerin de benzer şekilde faaliyetin olmadığı kapalı sezon aylarına da kaydedilmesi, aylık maliyet ve gelir karşılaştırmalarını anlamsız hale getirecektir. Yine uygun dağıtım anahtarlarının kullanılamaması, bakım-onarım, enerji giderleri gibi giderlerin dağıtıldığı hesapların maddi doğruluğunun bozulmasına ve bunlara göre alınacak yönetim kararlarında da hatalara yol açacaktır. Bu durum sorumluluk merkezleri esas alınarak yapılan analizlerde, yöneticilerin sorumluluklarında olmayan ve dağıtımı yanlış yapılan giderlerden dolayı, hatalı değerlendirmeler yapılması sonucunu doğuracaktır.

2.1.4.2. Asal Maliyetleme Yöntemi

Maliyetlerin sadece direkt hammadde ve malzeme ve direkt işçilik giderlerinden oluştuğu, genel üretim giderlerinin tümüyle dönem giderleri olarak kabul edildiği asal maliyetleme yöntemi, direkt maliyet ya da ilk maliyet yöntemi olarak da adlandırılmaktadır⁽⁷³⁾. Kısmi maliyetleme yöntemleri arasında en dar kapsamlı ve yazında en az görülen şekli olan asal maliyetleme yöntemi, genellikle ayrı bir maliyetleme yöntemi olarak ele alınmamakta ve yöntem, direkt giderler arasında da sabit ve değişken gider ayırımının yapıp yapılmayacağını tam olarak açıklamamaktadır⁽⁷⁴⁾.

2.1.4.2.1. Yöntemin Esasları

Genel üretim giderlerinin maliyetlerin önemsiz bir parçası olması durumunda uygulama olanağı bulunan asal maliyetleme yöntemi, üretilen ürün ve hizmet birimlerinin maliyetine yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderleri

⁽⁷³⁾ Selçuk USLU: a.g.e., 191.

⁽⁷⁴⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 63.

ve direkt işçilik giderlerinin yüklenmesi ve genel üretim giderlerinin tamamının maliyet dışında tutulması esasına dayanır⁽⁷⁵⁾.

Çok sınırlı giderlerin maliyet ögesi olarak kabul edildiği yöntem, üretim maliyetlerinin de küçük düzeyde belirlenmesi gibi bir yanlışlığa sebep olmaktadır. Dolaylı giderlerin fazla olduğu endüstrilerde bu durum, VUK'a uygun olarak hesaplanan stok değerlerinden düşük stok hesaplamalarına neden olacak ve vergi kanunlarına ters düşecek şekilde vergi yükünün de azalmasına yol açacaktır. Ayrıca bu yöntem maliyet + kâr sözleşmelerinde, toplam maliyetin altında fiyat tespitine yol açacak, fiyat tespit ve kontrol uygulamalarında da düşük fiyat tespitlerine yol açacağından dolayı yetersiz kalacaktır⁽⁷⁶⁾. Ayrıca yöntem, yönetim tarafından alınacak kararın türü ne olursa olsun genelde hatalara sebep olabilecektir. Örneğin ürünün üretiminin neden olduğu tüm maliyetleri içermediğinden dolayı, uzun dönemli fiyatlama politikasında, gereğinden düşük fiyatlamaya neden olacaktır.

Bu yöntemde giderlerde sabit-değişken ayırımı yapılmadığından dolayı, değişik üretim miktarlarında üretim maliyetlerinin tespiti zorlaşmaktadır. Bunun sonucunda da kârın maksimizasyonu için uygun üretim ve satış miktarının tespiti ve bu uygun üretim miktarını destekleyecek tedarik programının seçimi de cevaplanamayacak bir soru olarak kalmaktadır.

Giderlerde sabit-değişken ayırımı yapmayan, örgüt birimlerinin kontrol edilebilen ve edilemeyen giderlerini de birbirinden ayırt etmeyen yöntem, gider kontrolü ve başarı değerlemesi kararlarında, uygun bir yöntem olarak görülmemektedir⁽⁷⁷⁾. Buna karşın yöntem, her bir ürünün ayrı bir bölümde üretilmesi halinde, o bölümün işletme kârına olan katkısını ölçmeye olanak vermektedir. Ürünlerin toplam maliyeti, bu bölümün maliyetine eşit olacağından,

⁽⁷⁵⁾ Nalan AKDOĞAN: a.g.e., 43.

⁽⁷⁶⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 64.

⁽⁷⁷⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 66.

ürün hasılatı ile bölüm maliyeti arasındaki fark, ürünlerin toplam kâra katkısı olacaktır.

2.1.4.2.2. Konaklama İşletmelerinde Değerlemesi

Kanıtlayıcı bilgi üretme açısından olumlu olarak görülmeyen asal maliyetleme yönteminin, turizm işletmelerinde ne derece yoğun kullanıldığını kanıtlayıcı ampirik bir araştırmaya rastlanmamıştır⁽⁷⁸⁾.

Konaklama işletmelerinde üretilen ürünün hizmet olması ve stoklanamaması, tam maliyet kullanılması zorunluluğunu ortadan kaldırmakta ve daha basit olan asal maliyetleme yöntemine olan eğilimi artırmaktadır. Özellikle sabit giderlerin yoğun olması ve sektörde yiyecek-içecek giderleri dışında değişken giderlerin olmadığı varsayımı, değişken maliyetleme yönteminden ziyade asal maliyetleme yöntemini ön plana çıkarmaktadır.

Hizmetlerin (konaklama, yiyecek-içecek, eğlence vb.) bir bütün olarak arzedilmesi, ürün bazında maliyetlere dayanan bir fiyatlama yerine, rakiplerin fiyatları baz alınarak fiyatlama yapmayı yaygın hale getirmektedir. Böyle bir durumda da asal maliyetleme gibi basit ve ayrıntı gerektirmeyen bir yöntemin kullanılması daha pratik olmaktadır.

Konaklama işletmelerinde uygun üretim ve satış miktarının belirlenmesi, endüstri işletmelerinde olduğu gibi planlama sorunu olarak doğmamaktadır. Çünkü verilen hizmetler birbirleriyle bağlantılı olduğundan, örneğin konaklama hizmetinin arzını arttırıp, yiyecek-içecek hizmetlerinin arzını azaltmak söz konusu değildir. Aksine konaklamada doluluğun artması, paralel şekilde yiyecek-içecek hizmetlerinin artışına neden olacaktır. Bunun bir sonucu olarak da

⁽⁷⁸⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 67.

hizmetlerde fiyat farklılaştırması söz konusu olmamakta ve fiyat artışı ya da indirimi tüm ürünler üzerinde olmaktadır.

Gider kontrolü açısından standartlaştırma yapılması, giderlerin çok az bir kısmının hizmet miktarından etkilenmesi nedeniyle oldukça zor olmakta ve genellikle sadece yiyecek-içecek giderlerinde söz konusu olmaktadır. Bundan dolayı malzemelerde fiyat ve miktar sapmaları, işçilik giderlerinde de ücret ve süre sapmaları gerçekleşmemektedir. Ancak yine de oda doluluklarından hareketle boş kapasite maliyetleri hesaplanabilir. Bu kayıplar ise diğer maliyetleme yöntemlerinin mutlaka kullanılmasını gerektirmeyen, dolayısıyla asal maliyetleme yönteminin yoğun bir şekilde kullanımının nedenini açıklamaya yeterli olmaktadır⁽⁷⁹⁾.

2.1.4.3. Değişken Maliyetleme Yöntemi

Değişken maliyet yönteminin esası, üretimle aynı yönde değişmeyen maliyetlerin ürün ya da üretim maliyeti kabul edilmeyeceğidir. Bundan dolayıdır ki sabit maliyetler dönem gideri kabul edilerek, ortaya çıktıkları dönemin satış gelirlerinden düşülmelidir.

Değişken maliyetleme yöntemi; sadece değişken üretim giderlerini (direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim gideri) üretim maliyetlerine yükleyen, sabit genel üretim giderlerinin tamamını ise üretim maliyetleri dışında tutarak, doğrudan gelir-gider tablosuna yansıtan yöntemdir⁽⁸⁰⁾. Yani bu yöntem, yalnızca üretim ve satış hacmine bağlı olarak değişiklik gösteren maliyet giderlerinin, üretilen mamullerin maliyetine yüklenmesi esasına dayalı bir maliyet hesaplama sistemidir⁽⁸¹⁾. Bu sistemin

⁽⁷⁹⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 68.

⁽⁸⁰⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 476.

⁽⁸¹⁾ YÜKÇÜ, Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 1999, S.813.

alternatifi olan ve daha önceki başlıklar altında ayrıntılı olarak değinilen tam maliyet (full costing, absorption costing) sisteminin temel yaklaşımında, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve GÜG'nin değişken ve sabit kısımlarının tümü maliyet gideri olarak düşünülür ve üretilen mamulün maliyetine yansıtılır⁽⁸²⁾.

Bu yöntem, katkı payı ve oranının, başa baş noktasının hesaplanmasını, kısa vadeli fiyat belirleme kararlarına ve alınacak özel kararlara yardımcı bilgilerin derlenmesini kolaylaştırır⁽⁸³⁾.

2.1.4.3.1. Yöntemin Esasları

Değişken maliyet yöntemi; üretilen mamul veya hizmetlere sadece değişken maliyetlerin yüklenmesi ve sabit üretim maliyetlerinin dönem gideri kabul edilip, doğrudan gelir tablosu hesaplarına aktarılması esasına dayanır.

Üretim birimlerini değerlemede değişken maliyet yöntemi belirlendiğinde, gelir tablosunun şekli tam maliyet yöntemine göre düzenlenenden farklı olacaktır. Tam maliyete göre düzenlenen gelir tablolarında sadece üretim ve dönem giderleri ayırımı yapılırken, değişken maliyet yöntemine göre düzenlenen gelir tablolarında maliyetlerin sabit ve değişken ayırımına tabi tutulması esastır⁽⁸⁴⁾. Değişken maliyet yönteminin uygulanma esasları aşağıdaki gibi sıralanabilir⁽⁸⁵⁾:

⁽⁸²⁾ WEYGANDT Jerry J., Donald E. KIESSO, Paul D. KIMMEL, Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making, Third Edition, USA, 2005, S. 265.

⁽⁸³⁾ Selçuk USLU: a.g.e., 191.

⁽⁸⁴⁾ GÜRSOY, Cudi Tuncer, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1999, S.308.

⁽⁸⁵⁾ Osman ALTUĞ: a.g.e., 379.

- Değişken maliyet yönteminde üretim maliyetlerinin sabit ve değişken olarak ayrılması gerekir,
- İşletmede maliyet muhasebesi kayıt sisteminin değişken ve sabit maliyet ayırımına uygun olması gerekir,
- İşletme gelir tablosunda satış gelirlerinden direkt maliyet düşülerek katkı payı tespit edilir, daha sonra dönem giderleri çıkarılarak faaliyet kârına ulaşılır,
- Değişken maliyet yöntemi, esaslarına uygun bir bütçe sistemi ile birlikte uygulanmalıdır.
- Vergi kanunları uyarınca, envanterin tam maliyet ile değerlendirilmesi zorunlu olduğundan, dönem sonlarında stoklara düşen sabit maliyet payları hesaplanarak bu stoklara yüklenir.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden daha fazla olarak, genel üretim giderlerinin dışında, genel idare giderlerinden de pay verilebileceğini hüküm altına alan VUK, değişik amaçlarla düzenlenecek finansal tablolara esas oluşturması açısından, tam maliyetleme yönteminin zorunlu olduğunu ortaya koymaktadır⁽⁸⁶⁾. Ancak bu zorunluluğa karşın, değişken maliyet ilkesi ve buna göre hazırlanan gelir tabloları kısa süreli işletme kararları bakımından daha anlamlıdır. Giderlerin değişken ve sabit ayırımına bağlı kılınarak rapor edilmesi sayesinde, satışlardaki artış ve azalışların kâr üzerindeki etkilerini görmek kolaylaşmaktadır.

Değişken maliyete göre düzenlenen gelir tablosunda, satışlarla değişken giderler arasındaki fark “katkı payı” olarak gösterilmektedir. Sabit giderlerin dönemden döneme değişmeyeceğini kabul edebileceğimize göre net kârın miktarı, satışların ve katkı payının büyüklüğüne bağlıdır. Bu durumda değişken

⁽⁸⁶⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 56.

maliyet ilkesini benimsemiş bir işletmede, satışlar arttıkça dönem kârı yükselecek, satışlar azaldıkça dönem kârı da azalacaktır. Stok miktarının ise rapor edilen kâr üzerinde hiçbir etkisi olmayacaktır. Oysaki tam maliyet yönteminde, sabit maliyetler stok maliyetlerine dahil edildiği için, dönem kârı sadece satış hacminin değil aynı zamanda stok değişimlerinin de fonksiyonu kılınmış olmaktadır. Özetle, bir dönemde üretilen malların hepsi satılmazsa, yani net stok değişmesi pozitif olursa, tam maliyete göre bulunan kâr, değişken maliyete göre bulunan kârdan “net stok artışı X birim başına sabit GÜG” kadar fazla olacaktır⁽⁸⁷⁾. Hiç kuşkusuz stok azalışı olsaydı durum tam tersi olacaktı. Yani bu kez değişken maliyete göre bulunan kâr, tam maliyete göre bulunan kârdan “net stok azalışı x birim başına sabit GÜG” kadar fazla çıkacaktı. Bu bağlamda, iki yöntem arasında yapılacak karşılaştırmada aşağıdaki sonuçlar elde edilecektir;

- Üretim miktarının satış miktarına eşit olması halinde, her iki yönteme göre hesaplanan net kâr rakamları birbirine eşittir.
- Satışlardan fazla üretim yapılan, yani stokların arttığı bir dönemde, tam ve normal maliyet yöntemlerine göre hesaplanan kârla, değişken maliyet yöntemine göre hesaplanan kârdan daha yüksek olacaktır⁽⁸⁸⁾. Üretimin satışlardan büyük olması halinde, yani net stok artışı olması durumunda, tam maliyete göre hesaplanan kâr, değişken maliyete göre hesaplanan kârdan fazla olmaktadır. Bunun nedeni tam maliyette, sabit GÜG'nin bir kısmının dönem sonu stoklarına yüklenmiş olarak gelecek dönemlere taşınmasıdır. Oysaki, değişken maliyette gerçekleşen sabit GÜG'nin tümü, dönemin gelirlerinden indirilmektedir.

⁽⁸⁷⁾ Cudi Tuncer GÜRSOY: a.g.e., 310.

⁽⁸⁸⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 482.

- Satışların üretimden büyük olması durumunda, yani net stok azalması halinde, tam maliyete göre hesaplanan kâr, değişken maliyete göre hesaplanan kârdan daha azdır. Bunun nedeni geçmiş dönemlerden taşınmış olan sabit GÜG'nin bu dönemin satışlarından indirilmesidir. Yani satışlardan indirilen sabit GÜG yılın sabit GÜG'nden daha fazladır.
- Üretim hacmi sabit kalıyorsa her iki yöntemde de kâr, satışlarla aynı yönde değişecektir. Ancak her iki yöntemde kârdaki azalma aynı miktarda değildir. Bunun nedeni dönemden döneme taşınan stokların maliyetinin tam maliyette daha yüksek oluşudur.
- Tam maliyete göre hesaplanan kâr ile değişken maliyete göre hesaplanan kâr, uzun dönemde birbirine yaklaşacaktır. Zira uzun dönemde üretim ve satış miktarları eşitlenme eğilimindedir.

Değişken maliyet yöntemi sadece maliyetleme yöntemi olarak düşünülmemelidir. Bu yöneme göre düzenlenen finansal tablolar, yöneticilere, verecekleri kısa süreli kararlarda daha çok yardımcı olabilmektedir. Zira bu şekilde hazırlanan gelir tablolarında yöneticilerin dikkati iki önemli rakama yöneltilmiş olur: Katkı payı ve sabit giderler.

Katkı payının ve katkı payı oranının (katkı marjı) bilinmesi bir çok işletme kararları için zorunludur. Bu işletme kararlarına örnek olarak şunlar gösterilebilir⁽⁸⁹⁾:

- İşletmenin kâra geçmesi için ne kadar satış yapması ve çeşitli satış miktarlarında ne kadar kâr edebileceği katkı marjının ve sabit giderlerin bilinmesiyle anlaşılabilir.

⁽⁸⁹⁾ Cudi Tuncer GÜRSOY: a.g.e., 315-316.

- Birden fazla mal üreten işletmelerde hangi malların satışına daha fazla önem verilmesi gerektiği, hangi malların ise ihmal edilebilir olduğu, malların katkı marjlarına bakılarak anlaşılır.
- Bir mamulün üretimine devam etmekte bir yarar olup olmadığı katkı marjına bakılarak saptanabilir. Katkı marjı negatif olan bir malın üretimine son verilmelidir. Buna karşılık katkı marjı pozitif olan bir mal kısa dönemde işletmenin toplam kârına bir katkıda bulunuyor demektir.
- Çeşitli hareket tarzları arasında seçim yapılırken, bu hareket tarzlarının katkı marjları karşılaştırılabilir. Çeşitli hareket tarzları içinden işletme kârına olan katkısı en yüksek olan seçilmelidir.
- İşletmenin mevcut kaynaklarının hangi işlere ya da mallara tahsis etmek gerektiği konusunda karar verilirken de katkı marjları başlıca kriteri oluşturur.
- Fiyat tespiti kararlarında da katkı marjı kavramının büyük yararı olabilmektedir.

Değişken maliyet yönteminin sakıncaları ise şunlardır;

- Bu maliyet ilkesinin savunucuları, sabit maliyetlerin üretim hacmi ne olursa olsun katlanılması gereken maliyetler olduğunu, bu nedenle de dönem gideri sayılması gerektiğini söylerler. Üretim maliyetleri ise üretim hacmiyle orantılı olarak değişen direkt maddeler, direkt işçilik ve değişken GÜG'nin toplamına eşittir. Bu görüş belirli bir gerçek payı taşımakta ise de tümüyle doğru sayılamaz. Sabit GÜG'nin üretim maliyeti olup olmadığını, ilgili üretim faktörlerinin alternatif kullanım olanaklarını gözden geçirmeden söyleyemeyiz. Örneğin bir işletmenin

herhangi bir işlem kısmında A malının üretiminde kullanılan makineleri ve bu işlem kısmının şefini düşünelim. Bu makinelerin amortismanı ve kısım şefinin maaşı sabit giderlerdir ve değişken maliyet ilkesine göre dönem giderleri sayılmaları gerekir. Oysaki A malının üretimine son verilmesi halinde, kısım şefi işten çıkarılabiliyor ve makineler satılabiliyorsa, her iki maliyet de ek maliyet tanımına girer ve üretim maliyeti olduğu anlaşılır.

- İşletme için en iyi kararların daima katkı marjına bakılarak verilen kararlar olduğu söylenemez. İşletmenin uzun dönemde kâr edebilmesi ve varlığını sürdürülebilmesi, tüm giderlerini karşılamasına bağlıdır. Bu bakımdan sadece katkı marjına ve bir hesap dönemindeki kâra göre karar verilirse, işletme bir süre sonra varlığını sürdürememe tehlikesiyle karşılaşabilir. Kısa dönemde sabit olan faktörler için uzun dönemde aynı şey söylenemez. Aslında iktisat teorisinin öğretisine göre uzun dönemde bütün maliyetler değişken olacağından, üretim maliyetlerinin sabit ve değişken olarak ayrılması anlamını yitirecektir⁽⁹⁰⁾.

Özetlemek gerekirse, değişken maliyetleme yönteminin işletme kararlarına, kısa dönem-uzun dönem ayırımına dikkat etmek koşuluyla, önemli katkıları yadsınamaz. Buna karşılık Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne göre finansal tabloların tam maliyete göre düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durum yöneticileri hiç bir zaman “ya değişken maliyet ya tam maliyet” gibi bir seçimle karşı karşıya bırakmaz. Yönetim muhasebesinin ve finansal muhasebenin amaç farklılıkları gözetilerek, bu yöntemlerin her ikisinden de aynı anda yararlanmak mümkündür. Hatta gerekirse gelir tablolarını hem dolaysız

⁽⁹⁰⁾ Cudi Tuncer GÜRSOY: a.g.e., 317.

maliyet, hem de tam maliyet kârını gösterecek şekilde düzenlemek olanağı da vardır.

2.1.4.3.2. Konaklama İşletmelerinde Değerlemesi

Değişken maliyetleme yöntemi, teorik olarak tam maliyetleme yöntemine oranla oldukça gelişmiş bir yöntem olmasına karşılık, turizm işletmelerinde, sektörün daha önce değinilen özellikleri nedeniyle, uygulamasına çok rastlanmayan bir yöntemdir⁽⁹¹⁾. Maliyetleme yöntemlerinin seçiminde en önemli faktörlerden birisi olan dönem sonu stok değerlemesi, konaklama sektöründe değerlendirme sorunu bulunmamasından dolayı önemsiz hale gelmektedir. Dolayısıyla maliyetleme yöntemleri, konaklama işletmelerinde dönem sonuçları üzerinde herhangi bir değişikliğe yol açmamaktadır. Ayrıca fiyatlamanın, maliyetlerden çok rakip işletmelerin durumuna ve gelen müşterinin harcama profiline bağlı hale gelmesi yönteme karşı sektörün uzak kalmasına neden olmaktadır. Ancak rekabetçi bir endüstri içerisinde faaliyette bulunan konaklama işletmelerinin belki de en önemli rekabet aracı fiyatlama olmaktadır. Fiyatlamanın sadece rakip işletmelerin fiyatları baz alınarak belirlenmesi ise işletmenin geleceği için önemli bir riski de beraberinde getirmektedir. Değişken maliyetlerini ve dolayısıyla hizmet satışlarının katkı payını hesaplayamayan bir otelin, yenileme yatırımları için yeterli kazanç sağlayıp sağlayamadığını hesaplaması da mümkün olamayacaktır. Bu nedenle otel işletmesi, tur operatörlerinin farklı fiyat isteklerini, boş kapasiteyi düşürebilmek anlamında değerlendirebilme imkanından mahrum olacaktır.

⁽⁹¹⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 82.

2.1.4.4. Dolaysız Maliyetleme ve Katkı Payları Yöntemi

Teorik temelleri, Amerika'da 1923 yılında John Maurice Clark'a, Avrupa'da 1919'da E. Schmalenbach'ın yazdığı eserlere dayanan yöntem, varlığını alternatif olarak gösterilen tam ve değişken maliyetleme yöntemlerinin zayıf noktalarından almaktadır. Her iki yöntemde de ortak giderlerin dağıtım anahtarları yardımıyla gider yerleri ve ürünlere dağıtılmasında yaşanan sorunlar yeni bir maliyetleme yöntemi olarak dolaysız maliyetleme ve katkı payları yönteminin geliştirilmesine neden olmuştur⁽⁹²⁾. Yönteme ilişkin esaslar ve ayrıntılı açıklamalara aşağıda detaylı olarak değinilmiştir.

2.1.4.4.1. Yöntemin Esasları

Tam ve değişken maliyetleme yöntemlerine alternatif olarak ileri sürülen dolaysız maliyetleme ya da katkı payları yöntemi, tam maliyetleme yöntemindeki yarı değişken ve yarı sabit nitelikteki tüm genel üretim giderlerinin, değişken maliyetleme yöntemindeki değişken kabul edilen giderlerin dağıtım anahtarlarıyla, gider yerlerine ve ürünlere yüklenmesine izin vermemekte, işletmeyi dolaysız maliyetlerin yüklenebileceği aşamalı hiyerarşik maliyet ve hasılat birimlerine ayırmakta ve örgüt hiyerarşisi içerisinde alt birimlere yüklenemeyen bir giderin, onun bir üst birimine veya onun üstündeki bir birime dolaysız gider olarak yüklenebileceğine dayanmaktadır⁽⁹³⁾.

İşletme yönetimi için gerekli bilgilerin birbirlerinden çok farklı özellikler taşıması, farklılaşan karara uygun farklı maliyet bilgilerinin edinilmesinde maliyet muhasebesinin geleneksel şeklinin yetersiz kalmasından hareketle ortaya çıkan

⁽⁹²⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 85.

⁽⁹³⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 85,86, 102.

yöntem, öncelikle tüm ham bilgilerin toplandığı bir “Temel Hesap Tablosu” veya “Gider Toplama Tablosu” düzenlenmesini ve ikinci aşamada istenilen karara uygun bilgilerin düzenlendiği “Değerleme Tabloları”nın türetilmesini gerekli kılmaktadır.

Bu yöntem için giderlerin sabit ve değişken olarak ayırımı yeterli değildir. Bu ayırım maliyetlerin düzeyini ve nedenini belirlemekte etken olan, üretim miktarına bağlı bir ayırımdır⁽⁹⁴⁾. Ancak maliyetler sadece üretim miktarının bir fonksiyonu olarak doğmamaktadır. Üretimin sürdürülebilirliği için katlanılan ve zamanın fonksiyonu olarak doğan, kapasitenin korunması kararının bir sonucu olarak zamana bağımlı ve genellikle miktarı bir çok endüstride oldukça yüksek olan giderler de vardır. Bir çok endüstri için malzeme giderleri dışında değişken giderler kabul edilmemekte ve hatta, yasal mevzuat nedeniyle tabi olunan kısıtlamalar, personel giderlerini faaliyet hacmine duyarsız hale getirmekte ve sabitleştirmektedir. Bu bağlamda belli zaman aralıkları için sabit, bu aralığın üzerindeki dönemler itibariyle değişkenlik özelliği kazanan kapasite giderleri, seçilen dönemlere dolaylı ya da dolaysız gider olabilmektedir. Örneğin seçilen maliyet dönemi aylık ise, aylık ödenen kiralar, bakım onarım giderleri, işletme malzemesi, ısıtma ve aydınlatma giderleri dönemin dolaysız giderleri olurken, kira sözleşmesi yıllık ise, bir aylık döneme düşen pay o dönemin dolaylı gideri olacaktır. Bu nedenledir ki, maliyetler belirlenirken bu tür özellikler dikkate alınmalı ve giderler bu kategorilere uygun olarak düzenlenmelidir. Çünkü bu özellikler, kararlarda etkili olan, giderlerin kontrol ve etkilenebilmesi açısından önemi olan sınıflamalardır⁽⁹⁵⁾.

Maliyetleme ve hasılatlara ilişkin temel hesap tabloları, istenilen her maliyet dönemi için düzenlenebilir. Bu tablolarda düzenlenen maliyet dönemine, üretim ve kapasite giderlerinden oluşan dönemin dolaysız giderleri yanında, maliyet dönemi aylık ise, üç-altı veya yıllık döneme dolaysız ancak bu döneme

⁽⁹⁴⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 88.

⁽⁹⁵⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 89.

dolaylı gider niteliğindeki giderlere karşılık olarak belirlenmiş gider payları veya karşılıkları, dönemin dolaylı giderleri şeklinde ayrıca gösterilirler.

Yöntemin ilk aşamasında kullanılan temel hesap tablolarının, gider veya gelirlerin karar vermeye uygun değerlendirme tablolarının düzenlenebilmesine hazırlık yapmak, özetlenmesini ve sınıflamasını sağlamak yani yönetimin çok değişik amaçlarla, değişik şekilde yapabileceği hesaplara uygun bir temel oluşturacak bilgi toplamak gibi önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır. Bu amaçla hazırlanan gider toplama tablosu, gider dağıtım tablolarına benzetmekle birlikte, sütunlarda sadece gider yerlerinin bulunmadığı, ayrıca gider taşıyıcılarına da yer verilen, gider yerleri ve gider taşıyıcılara göre sadece dolaysız giderlerin toplandığı birleşik bir tablodur. Tüm giderlerin mutlaka dolaysız bir şekilde yüklenmesi gerektiğinden gider yerlerinin doğrudan yüklenebilecek alt birimlere ayrılması gerekir. Hiçbir gider yerine doğrudan yüklenemeyen giderler ise “İşletme Geneli “ adı altında bir gider yeri oluşturularak toplanır. Ayrıca gider yerlerinin oluşturulmasında, hiyerarşik örgüt yapısına da önem vermek gereklidir. Tablonun satırlarında ise gider türleri ve gider türlerinin gruplandığı, yönetimin kararlarında etkili olacak faktörlerin dikkate alınarak belirlendiği gider kategorileri bulunmaktadır.

Yöntemde kullanılan bir diğer tablo olan Gelir Toplama Tablosu ise, yukarıda bahsedilen tablonun tersine, sadece gelirlerin toplandığı bir tablodur. Tablonun sütunları, gelirin sağlandığı kaynaklara göre oluşturulurken, satırları ise, brüt gelirden başlayarak, net gelirin belirlenmesine yöneliktir. Yani satırlarda satış hasılatından sonra indirim kalemleri yer alır.

İkinci aşamada yeralan değerlendirme tabloları veya raporları, gelir ve gider toplama tablolarındaki bilgilerin, belirli amaçlarla değerlendirildiği ve alınacak kararlara uygun şekilde düzenlenen, bilgilerin özet ve derlenerek sunulduğu tablolardır.

Çoğu kez iki veya daha fazla karar alternatifinin birbirleriyle sayısal olarak karşılaştırıldığı değerlendirme tablo ya da raporları üç farklı modelde geliştirilmektedir⁽⁹⁶⁾:

- Ürünlerin dolaysız (sabit + değişken) giderleri ile satış hasılatları arasındaki farktan oluşan katkı paylarını temel alan Gelir – Gider Tablosu,
- Ürünlerin değişken giderleri ile satış hasılatları arasındaki farktan oluşan katkı paylarını temel alan Gelir – Gider Tablosu,
- Kısa dönemde harcamayı gerektiren giderlerle, tahsilatların arasındaki farktan oluşan katkı paylarını temel alan Gelir – Gider Tablosu.

Yöntem, hesap planında gelir ve giderlerin dolaysız bir şekilde yüklenebileceği hesap birimleri oluşturulmasını, çeşitli yardımcı hizmet gider yerleri yanında herhangi bir üniteye yüklenemeyen gelir veya giderlerin yüklenebileceği bir “İşletme Geneli” gider yerinin oluşturulmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda gelir hesapları, gelir yerlerine paralel, gelirin kazanıldığı satış ünitesini de gösterecek şekilde düzenlenmelidir. Gider hesapları ise, giderlerin üretim sürecindeki fonksiyonları ve dönemlere yüklenebilme özellikleri dikkate alınarak yapılmalıdır. Bu bağlamda, iki farklı fonksiyonda kullanılabilmeleri nedeniyle, iki ayrı ana hesap altında yer alan giderler söz konusu olabilmektedir. Bu durum kayıt sırasında çok miktarda gider dağıtımının yapılmasını gerektiriyor gözükse de bu sakınca, simültane kayıt sayesinde kolaylıkla giderilebilmektedir.

Uygulamada çok fazla rastlanılmayan dolaysız maliyetleme ve katkı payları yönteminin, değişken maliyet yönteminin geliştirilmiş ve tam maliyet

⁽⁹⁶⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 94.

yöntemi ile bağlantılandırılmış bir yöntem olduğu söylenebilir⁽⁹⁷⁾. Çünkü yöntem, öncelikle ürünlerin direkt ve değişken giderler ayırımının yapılmasını, diğer giderlerin de çeşitli aşamalarda maliyet birimleri ile ilişkilendirilmesini gerektirmektedir. Ancak yöntem, dolaylı değişken giderlerin birim maliyetlere yüklenmemesi nedeniyle, değişken maliyetleme yönteminden ayrılmakta ve bu durum birim maliyetlerin anlamlılığı sorununa neden olduğundan dolayı eleştirilmektedir⁽⁹⁸⁾.

Yöntem, tam maliyetleme yönteminden çok farklı sonuçlara sebep olması nedeniyle, VUK açısından uygun görülmemektedir. Türk Ticaret Kanunu (TTK) açısından ise, kanunda belirtilmiş maliyet bedelinden neyin kastedildiğinin belirlenmesi ve bunun da yöntemde öngörülmüş olan maliyet bedeli kapsamı ile uygunluğuna bakılması gereklidir.

Bu yöntem stok değerlerinin ve dönem kâr veya zararının belirlenmesi açısından tam maliyet yöntemi ve hatta değişken maliyetleme yönteminden daha uygun bir yöntem olarak görülmektedir. Çünkü değerlemeye konu olan mal ve hizmetler ile direkt ilişkisi kurulabilen giderler maliyet kapsamına alınmakta, diğer giderler ise dolaylı maliyet olarak kapsam dışı kalmaktadır. Böylece zamanın bir fonksiyonu olan kapasite giderlerinin, ürünlerin bünyesinde aktifleştirilerek, bilançoda stoklanması ve satışın yapılacağı dönemlere aktarılması da önlenmiş olmaktadır⁽⁹⁹⁾.

Yöntemin yönetim kararlarına destekleyecek bilgi üretme açısından değerlendirilmesi yapılacak olursa, ilk ifade edilecek husus, diğer yöntemlerde kullanılan dağıtım anahtarlarının sebep olduğu maddi doğruluktan uzaklaşmaya sebep olunmamasıdır. Çünkü yöntemde gider dağıtımı ortadan kalkmakta ve böylece maddi doğruluk sağlanmaktadır. Böylece maliyet bilgilerini kullanan yönetim, maliyet bilgilerine daha fazla güvenmektedir. Gider türü ne olursa

⁽⁹⁷⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 99.

⁽⁹⁸⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 100.

⁽⁹⁹⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 101.

olsun, hangi dönemlere dolaysız veya dolaylı olduğunun ve hangi zaman uzunluğunda kontrol altına alınabileceklerinin, değerlendirme yapacak kişilerin gereksinimlerine uygun şekilde Temel Hesap Tablolarında gösterilmesi, yöneticiler için şüphesiz değerli bir veri olacaktır. Bu, fiyatlama kararlarından, kâr planlaması ve uygun üretim ve satış programının belirlenmesine kadar bir çok yönetim kararlarında, diğer yöntemlerin aksine doğru bilgiler sağlayacaktır.

2.1.4.4.2. Konaklama İşletmelerinde Değerlemesi

Dolaysız maliyetleme ve katkı payları yönteminin konaklama işletmelerine uygunluğu konusunda şunlar söylenebilir⁽¹⁰⁰⁾;

- Daha önce ifade edilen ve maliyet yöntemlerinin herhangi birisinin kullanılmasının konaklama işletmelerinin kâr veya zararları üzerinde etki yaratmadığı hususu, bu yöntem için de geçerlidir.
- Maliyet + Kâr temelinde satış ve yapım sözleşmelerinde, yöntemde maliyetlerin daha düşük belirlenmiş olması handicap yaratsa da, bu türden sözleşmelere sektörde pek fazla rastlanmaması nedeniyle, önemli bir sorun olarak görülmemektedir.
- Fiyatlama kararlarında maliyet bilgilerinden ziyade, rakip firmaların fiyatlarının esas alınması, her ne kadar yöntemi faydasız kılıyor şeklinde gösterse de, fiyatların gerçek maliyetleri ne derece karşıladığının daha iyi ölçülmesinde önemli bir bilgi gereksinimini de karşılayacak bir yöntem olarak, bu yöntemi ön plana çıkarmaktadır. Örneğin, konaklama işletmelerinin yiyecek-içecek ünitelerinde kritik fiyat alt sınırı, kısa dönemde değişken giderler ve orta vadede de

⁽¹⁰⁰⁾ Hasan KAVALL: a.g.e., 109.

dağıtımı yapılamayan ünite giderleri ve iş hacmindeki değişikliklere göre tam kontrol edilemeyen daimi personel ücretlerinin de toplamı ise, hazırlanan toplama ve değerlendirme tabloları bu konuda gereksinim duyulan bilgileri en doğru sağlayan bir yöntem olmaktadır.

- Yöntem, planlanan iş hacmine uygun şekilde maliyetlerin bütçelenmesini oldukça kolaylaştıracaktır. Yöntem gider dağıtımı yapmamakta, bu ise gider yerlerinin maliyetlerinin hesaplanamaması durumunu da beraberinde getirmektedir. Çünkü gider yerlerinin tam maliyeti yerine, sadece dolaysız maliyetleri tespit edilebilmektedir. Bunun yanında tüm giderlerin dolaysız yüklenebileceği gider yerlerinin bulunması zorunluluğu, gider yerlerinin sayısını arttırırken, gider türü sayısını azaltmaktadır. Sonuçta da tüm maliyetler daha doğru ve kolay tespit edilebilmektedir.
- Gider kontrolü için gerekli koşulları sağlaması nedeniyle, gider kontrolü ve başarı değerlendirme sorunlarına cevap bulan en doğru yöntemdir. Giderlerin eş zamanlı olarak dolaysız olduğu gider yerlerine yüklenmesi sayesinde, birikmenin önlenmesi ve dolaysız ilişkilerin kurulamadığı hallerde “Bölüm Geneli” gibi ayrı bir gider taşıyıcısının kullanılması, gider kontrolünü zayıflatmayan, aksine güçlendiren bir işlev görmektedir. Böylece sorumluluk merkezi yöneticilerince kontrol edilebilen giderlerden sorumlu olunması sağlanmakta, bölüm geneli gibi ünitelerin direkt sorumlusu olmasa da, gider yerlerinin yöneticilerinin üzerinde bulunan yöneticilerce kontrol edilebilen bir gider yeri oluşturulmaktadır. Örneğin, satış ünitesinin şefi durumunda olan şef garson tarafından kontrol edilemeyen su, temizlik gideri, onun üzerinde bulunan yiyecek-içecek müdürü tarafından kontrol edilebilir. Böylece giderlerin kontrolünde sorumluluk merkezi yöneticileri ile onların üstündeki hiyerarşik birimin sorumlu olduğu giderler birbirlerinden ayrılmış olmaktadır.

Bu yöntemin olumlu yanlarına karşılık, olumsuz yanlarını da çoğaltmak mümkündür. Ne kadar doğru ve yararlı bilgiler sağlasa da, temel hesap tablolarının doğrudan sağlanabildiği bir hesap planının geliştirilmesi ve uygulanması, vergi mevzuatının muhasebe uygulamalarına yön verdiği ülkemizde zorlaşmakta ve muhasebe kayıt sayısını arttırması nedeniyle de uygulamacıların yönetime soğuk bakmasına neden olmaktadır.

2.1.5. Maliyetlerin Doğuş Nedenleri Açısından İncelenmesi

Tüm maliyet muhasebesi kitaplarında, maliyetlerin sabit/değişken/karma giderler şeklinde sınıflandırıldığına tanık olunmaktadır. Burada esas alınan kriter üretim miktarındaki bir birimlik değişme karşısında maliyetlerin ne ölçüde değişeceği'dir. Yani üretim hacmindeki değişikliklere olan tepkime derecesidir. Bu şüphesiz doğru, itiraz edilemeyecek bir sınıflamadır. Bu sınıflama konaklama işletmeleri için de yapılabilir. Bu sınıflamada üretim miktarı, maliyetin doğuş nedeni olarak görülmektedir. Ancak maliyetlerin doğuş nedeni sadece üretim miktarı olamaz. Sabit giderler de üretimin bir maliyetidir. Ancak diğer değişken giderler gibi bire bir tepki vermemektedir. Karma giderlerde de durum farklı değildir. Bu nedenle daha geniş bir bakış açısıyla bir konaklama işletmesinde doğan giderleri aşağıdaki gibi üçe ayırmak olanaklıdır. Esasında bu sınıflama içinde, sabit/değişken gider ayırımını da bulundurmaktadır.

Yukarıdaki açıklamaların ışığı altında maliyetlerin niteliklerine göz atıldığında, doğuş nedenleri açısından üçe ayırmak mümkündür⁽¹⁰¹⁾;

- Kapasite yaratan ve kapasiteyi korumaya yönelik giderler,
- Kapasiteyi hazır bulundurma giderleri,

⁽¹⁰¹⁾ KAVALL, Hasan, Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, Ankara, 1994, S.223.

- Faaliyet (hizmet) giderleri.

Kapasite, bir işletmenin belirli bir zaman dilimi içinde sahip olduğu üretim öğelerinin üretme yeteneklerini kullanarak, elde edebileceği istenilen nitelikteki mal ve hizmet miktarıdır⁽¹⁰²⁾. İşte işletmenin elde edebileceği mal ve hizmet miktarını ifade eden kapasiteyi yaratan ve bu kapasitenin korunmasına ve devamlı olarak üretim için hazır bulundurulmasına ilişkin giderler aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır. Kapasiteden yararlanma açısından maliyetlerin sabit, değişken ve yarı değişken ayırımına tabi tutulabileceği düşünüldüğünde, bu başlık altındaki açıklamalarda da maliyetlerin bu unsurlarına değinilmeden geçilmeyecektir.

2.1.5.1. Kapasite Yaratma ve İdame Maliyetleri

Kapasite yaratma giderleri, işletmenin kurulmuş olmasından doğan, ürün veya hizmet üretim miktarı ile ilişkisi olmayan giderlerdir. Bu giderlere işletmenin kurulmuş olmasından dolayı zorunlu olarak katlanılmakta olup, tam sabit gider niteliğinde giderlerdir⁽¹⁰³⁾. Tam sabit giderler üretim miktarından bağımsız, ancak uzun dönemde değişken olan giderlerdir⁽¹⁰⁴⁾. Yani kapasitenin değiştirilebileceği kadar uzun bir dönemde bu giderlerde de değişiklik olması mümkündür. Dolayısıyla bu tür giderlerin ortaya çıkması, hizmet veya ürünün üretilmesine değil, belirli bir zamanın geçmesine bağlı olmaktadır. Kapasite yaratma giderlerinden bazıları şunlardır;

⁽¹⁰²⁾ HAFTACI, Vasfi, Maliyet Muhasebesi, Trabzon 2003, S.52.

⁽¹⁰³⁾ Hasan KAVAL: Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, a.g.e., 224.

⁽¹⁰⁴⁾ YOUNG, Dawid W., Management Accounting in Health Care Organizations, USA, 2003, S.59.

- Bina, tesis, mefruşat ve demirbaşlara ilişkin amortisman giderleri,
- Sabit varlıkların finansmanında kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin dönem faizleri ve kur farkları⁽¹⁰⁵⁾,
- Yetkili resmi ve özel kuruluşlardan tahsisi yapılan arsa, arazi ve binalara ilişkin kira giderleri,
- Binalara ilişkin tamir ve bakım giderleri ile bu giderlere ilişkin olarak ayrılan karşılık giderleri,
- Emlak vergileri
- Tüm sabit varlıklar için yaptırılan sigortalara ilişkin giderler,

İkinci grup giderler arasındaki idame giderleri ise, işletmenin kurulmuş kapasitesinin her yıl emre hazır bulundurulması ve faaliyete geçirilmesi için doğan giderlerdir. İşletmenin hizmet düzeyi ile ilişkisi direkt olmayan ve kapasiteyi koruma ve idame giderleri olarak adlandırılan giderlerden başlıcaları şunlardır⁽¹⁰⁶⁾.

- Genel yönetim giderleri içerisinde yer alan personel giderleri (üst ve kilit personel ile yönetim ve denetim kurulu üyelerinin ücret ve huzur hakları),
- Personel için ödenen SSK prim giderleri ve yiyecek, içecek, yakacak vb. çeşitli sosyal giderler,

⁽¹⁰⁵⁾ Burada belirtilen sabit varlıklar 23 Nolu TMS'nın 6. maddesine göre özellikli varlıklar tanımlamasına girmektedir. Dolayısıyla standardın 10, 11 ve 12. maddelerine göre, yukarıda belirtilen sabit varlıkların finansmanında kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin dönem faizleri ve kur farklarının, özellikli varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirilmesi veya varlığın maliyetine dahil edilmesi gereklidir. Ancak bunun dışındaki borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Dolayısıyla yukarıda belirtilen şekildeki uygulama, her ne kadar sektör uygulamalarında sıklıkla görülse de 23 Nolu TMS'na göre kabul edilmesi mümkün değildir.

⁽¹⁰⁶⁾ Hasan KAVAL: Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, a.g.e., 224.

- İşletmenin ortak ve genel alanlarına ilişkin aydınlatma, ısıtma, su ve bunlara ilişkin tesisat bakım onarım giderleri,
- Belediye, özel idareler vb. kamu kurum ve kuruluşlarına dönemsel olarak ödenen katılım payları,
- Dernek, oda ve mesleki kuruluşlara ödenen aidat, bağış ve yardımlar,
- Telefon ve diğer haberleşme giderleri
- Reklam ve tanıtım giderleri.

İşletme açık olsa da; olmasa da mutlaka katlanması zorunlu olan bu giderlerden, üst yönetim kararlarıyla korunabilme ya da tasarruf edebilme imkanı bulunmaktadır. Bu nedenle kapasiteyi koruma ve idame etme giderlerinin bir çoğu, reklam ve tanıtım giderlerinde olduğu gibi programlanmış ya da bütçelenmiş giderler olarak da kabul edilmektedir.

İki grup giderden oluşan kapasiteyi yaratma giderleri ile koruma ve idame giderleri, toplam sabit giderleri oluşturmakta ve kapasite (doluluk oranından) ne olursa olsun etkilenmeyen ve değişmeden kalmaktadır.

2.1.5.2. Hizmete Hazır Bulundurma Maliyetleri

Hizmete hazır bulundurma giderleri, konaklama işletmelerinin sezonda açık olabilmek ve hizmete hazır halde olabilmek için yapılan giderlerdir. Ayrıca tüm yıl açık kalan işletmelerde kapasite kullanım oranlarından etkilenen, sezonluk işletmelerde ise kapalı sezonlarda ortaya çıkmayan giderlerdir⁽¹⁰⁷⁾.

⁽¹⁰⁷⁾ Hasan KAVAL: Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, a.g.e., 226.

Bu türden giderler, belirli bir kapasite düzeyindeki belirli faaliyet aralıklarında sabit kalan, ancak bu aralıkların dışına çıkıldığında ise sıçrama şeklinde değişiklik gösteren giderlerdir. Bundan dolayı bu türden giderler, değişken ya da sabit giderlerde olduğunun aksine, sürekli bir fonksiyon yerine, kesikli bir fonksiyonla ifade edilebilirler⁽¹⁰⁸⁾. Bu tür giderler değişken ve sabit unsurların her ikisini de bir arada bulunduran, yarı değişken veya karma giderler olarak da adlandırılan, toplamda değişebilen, belirli bir faaliyet aralığında değişmez bir bölüme sahip giderlerdir⁽¹⁰⁹⁾. Ücret giderleri, enerji giderleri, haberleşme giderleri, bakım-onarım giderleri bu türden giderlere örnek olarak verilebilir.

Otel maliyetlerinin bir çoğu, ne sabit, ne de değişken gider kategorilerine tam olarak alınamazlar. Bu türden giderler hem değişken hem de sabit unsurlardan oluşur. Yani iş hacmi sıfır olduğu zaman tümüyle ortadan kalkmayan, ancak iş hacmindeki değişmelere paralel olarak artıp eksilen giderlerdir⁽¹¹⁰⁾. Bu bakımdan, söz konusu giderler, faaliyet durdurulduğu halde ortaya çıkmaya devam eden “sabit” kısım ve faaliyet hacmi ile orantılı olarak değişme gösteren “değişken” kısım olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Maliyet-Hacim-Kâr analizlerinde bu türden giderlerin sabit ve değişken unsurları açısından sınıflandırılması gerekir. Bazı maliyetlerin sabit ve değişken unsurlarını tanımlamak oldukça kolay olabilmektedir. Genel yaklaşımlarda, bu türden karma giderlerin değişik faaliyet düzeylerinde gerçekleşen miktarları toplanır ve sabit ve değişken unsurları tespit edilmeye çalışılır⁽¹¹¹⁾. Bazıları karmaşık olmakla birlikte, bu türden maliyetlerin değişken ve sabit olan bileşenlerini aşağıda belirtilen yöntemlerle ayırabilmek mümkün olmaktadır ⁽¹¹²⁾;

⁽¹⁰⁸⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 307.

⁽¹⁰⁹⁾ WEYGANDT, Kieso, Kimmel, Managerial Accounting –Tools for Business Decision Making, S.195.

⁽¹¹⁰⁾ K. BÜYÜKMİRZA, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 8. Baskı, S.305.

⁽¹¹¹⁾ Kieso WEYGANDT: a.g.e., 196.

⁽¹¹²⁾ Martin G., Michael M. COLTMAN: a.g.e., 297.

- En yüksek ve en düşük hacimler yöntemi,
- Grafik yöntemi,
- Regresyon analizi yöntemi.

Yukarıda anılan yöntemler konusunda detaylı açıklamalar ileride yapılmıştır⁽¹¹³⁾. Özellikle sezonluk çalışan konaklama işletmelerinde kapalı dönem, yarı sezon ve sezon ayırımına uygun olarak direkt hizmetlerde çalışan personel sayısı artırılıp, azaltılma yoluyla ayarlanabilmektedir. Bu dönemlerde satışı planlanan oda sayısına göre çeşitli düzeylerde personel ayarlamaları yapılabilmektedir. Personel sayıları ise düzenli bir şekilde (teker teker) değil, gruplar halinde artırılmaktadır ve bu durumda artan sadece personel giderleri değil, personele sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin giderler de olmaktadır. Dolayısıyla ayarlamaların yapılabildiği doluluk oranlarının her biri ayrı bir basamak olarak kabul edilmekte, basamağın uzunluğu kadar düşünülen faaliyet düzeyi aşıldığında ise sıçrama göstermektedir⁽¹¹⁴⁾. Bu giderlerden bazıları şunlardır;

- Üst ve kilit personel dışındaki personelin maaş ve ücretleri,
- İlave personelin sosyal giderleri,
- Kat koridorlarının elektrik giderleri,
- Her hizmete açılan ek katlarla birlikte doğan ve bu katlara ilişkin çeşitli hizmet birimlerinin elektrik, bakım onarım ve temizlik giderleri,

⁽¹¹³⁾ Bkz. S.100.

⁽¹¹⁴⁾ Hasan KAVAL: Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, a.g.e., 226.

2.1.5.3. Hizmet (Faaliyet) Maliyetleri

Bir dönem içerisinde iş hacmine yani doluluk oranına bağlı olarak toplam olarak değişiklik gösteren, doluluk oranının artmasıyla birlikte artan, azalmasıyla birlikte azalan ancak birim başına sabit olan giderlerdir. Genel olarak değişken olarak adlandırılan hizmet giderlerinin tümü doluluk oranlarındaki değişimlerle doğru orantılı olarak artıp azalmazlar. Yiyecek ve içecek malzeme giderleri bu türden giderlere örnek olarak verilebilir. Bunlar, yiyecek ve içecek satışları arttıkça artan, satışlar sıfır olduğunda ortaya çıkmayan giderlerdir.

Ancak bu giderlerin de tam değişken olmasını engelleyen nedenler bulunmaktadır. Örneğin, hazırlanan her bir yemek türünün malzeme miktarına ilişkin standart bir reçetesinin hazırlanamaması, yemeği hazırlayanın bilgi, beceri ve tecrübesinden çok fazla etkilenmesi yanında, fiyatı aynı olmakla birlikte bazı yemek türlerinde malzeme maliyetinin aynı olmaması, yiyecek-içecek malzeme maliyetlerinin tam değişkenlik niteliğine en büyük engelleri oluşturmaktadır. Benzer durum içecek malzemelerinde de geçerlidir. Örneğin aynı isim ve miktarda hazırlanmasına rağmen, bir barmenden diğerine değişebilen kokteyllerde bile standart bir reçete ve maliyet çıkarmak çok mümkün olamamaktadır.

Değişken nitelik taşıyan yiyecek-içecek malzeme giderlerinden, çalışanlar için hazırlanan yemek için kullanılan malzeme maliyetinin düşülmesi gereklidir. Çünkü personel yemek malzeme maliyeti, iş hacmine karşılık değil, personel sayısına bağlı olarak artmakta ya da azalmaktadır. Buna karşılık, iş hacmi arttığında daha fazla personel kullanımı gerekeceğinden hareketle, personel yemek maliyetinin artacağı söylenebilir. Bu durum tüm işletmeler için geçerli değildir. Örneğin, şehir (city) otellerinde personel sayısı, tam yıl ya da mevsimlik açık olsun kıyı otellerine nispetle çok daha fazla sabit olmaktadır. Bu yüzden şehir (city) otellerinde personel yemek malzeme maliyetini değişken kabul

etmemek ve toplam yiyecek-içecek malzeme maliyetinden düşmek daha doğru olacaktır.

Yiyecek-içecek malzeme giderleri kadar olmasa da değişken özellik taşıyan giderlere örnek olarak aşağıdaki gider eşitleri verilebilir;

- Konaklama (odalar) departmanında kullanılan temizlik ve müşterilere sunulan ve kişisel temizliklerinde kullanabilecekleri şampuan, sabun, pamuk, diş fırçası vb. malzeme (buklet malzeme) giderleri,
- Odalar ve restoranlarda kullanılan banyo ve keten takım giderleri,
- Seyahat acenteleri ve tur operatörlerine satışlar üzerinden yüzde olarak verilen komisyonlar,
- Yiyecek-içecek departmanında kullanılan yiyecek-içecek malzemesi dışında kalan, lpg, gaz, yakacak, yağ, tuz, biber, şeker vb. giderler,
- Departmanlarda kullanılan malzeme ve demirbaşların kayıp, fire ve zayıat giderleri,
- Çeşitli otel ünitelerinde müşterilere verilen ya da kullanılan temizlik malzeme giderleri,
- Aynı zamanda gelir merkezi olan müşteri amaşırhanesi, telefon gibi hizmetler için yapılan giderler.

Yukarıdaki giderler değişken giderler arasında sınıflansa da, unutulmaması gereken, değişik türdeki otellerin özellikleri gereği, değişkenlik niteliğinin otelden otele ve mevsimlik olarak da değişebildiğidir.

Değişken nitelikteki hizmet giderlerinin belirlenmesi, fiyatlama kararları ile gider kontrolü işlemlerinde önemlidir. Özellikle doluluk oranının düşük olduğu aylarda grup ya da acentelere verilecek özel fiyat kararlarında, odaların

değişken nitelikte olan hizmet giderlerinin bilinmesi özel önem taşımaktadır. Çünkü böyle durumlarda işletmeler, ya genel fiyat politikasında bir değişiklik yapmayacak ve bu yüzden belki de bazı odalar boş kalmaya devam edecek ya da söz konusu odaların en azından hizmet giderlerini karşıladıktan sonra az da olsa bir katkı payı bırakacak bir fiyattan satışa razı olacaklardır. Bu noktada oda hizmet giderlerinin bilinmemesi ya da doğru tespit edilememesi, verilecek fiyatın değişken nitelikteki hizmet giderlerini dahi karşılayamamasına ve odanın boş kalması halinde söz konusu olacak zarardan daha yüksek bir zararla karşı karşıya kalınmasına sebep olabilecektir.

Fiyatlama kararları olarak sadece oda fiyatlarının anlaşılması gerekir. Oda fiyatları dışında kalan, otelcilik terminolojisi içerisinde ekstra olarak kabul edilen çeşitli hizmetlerin fiyatlaması da bu kapsamda düşünülmelidir. Örneğin müşteri çamaşırhanesinde geçerli olan hizmet giderlerinin tutarının bilinmesi, bu hizmetten yararlanan müşterilere uygulanacak çamaşır yıkama fiyatının tespit edilmesinde önemli olacaktır. Çünkü uygulanacak fiyatın, en azından değişken nitelikte kabul edilen çamaşırhane hizmet giderlerini karşılayacak düzeyde olması ve hatta bu tutarı karşıladıktan sonra çamaşırhane sabit giderlerine de katkı sağlaması beklenecektir.

Keskin bir rekabetin geçerli olduğu konaklama endüstrisinde faaliyette bulunan otel işletmelerinde fiyatlama, çoğu zaman otel yönetiminden çok piyasa koşulları tarafından şekillendirilmektedir. Bu bağlamda, fiyat ayarlamasına gidilmeksizin artan hizmet giderleriyle başedebilmek, giderlerin kontrol altında tutulması ve azami tasarrufların yapılabilmesi ile mümkün olabilecektir. Gider kontrolü konusundaki en önemli unsur ise giderin yapıldığı departmanlar tarafından kontrol edilebilir nitelikteki giderlerin tespiti olmaktadır. Örneğin ısıtma ya da soğutma giderleri otel restoranı yetkilileri tarafından kontrol edilebilir nitelikte bir gider değildir. Bu yüzden restoran müdürünü ısıtma ya da soğutma giderleri konusunda sorumlu tutmak ve kendisinden tasarruf beklemek mümkün olmayacaktır. Buna karşılık yemeğin hazırlanması sırasında tüketilen

malzemeler konusunda sorumluluk yüklenen restoran müdürü, aynı zamanda malzemelerin kullanımında israfı önleyecek tedbirleri de almakla yükümlü olacaktır. Aslında, hangi departman olursa olsun, kontrol edilebilir ya da yetkilisine sorumluluk yüklenebilir nitelikteki giderler, ilgili departmanların hizmet giderlerine tekabül etmekte, kontrol edilemeyen nitelikteki giderler ise ilgili departman tarafından sabit kabul edilen giderlere tekabül etmektedir. Burada kontrol edilebilir olup olmama niteliğini, otel genelinde kontrol edilebilir olup olmama ile karıştırmamak gerekir. Çünkü münferit bir gelir departmanı yetkilisi için kontrol edilebilir nitelikte olmayan bir gider, bir üst yetkili için kontrol edilebilir ya da sorumlu tutulabilir bir gider niteliğinde olabilecektir.

2.2. Maliyet Yapı Analizinde Kullanılan Yöntemler

Konaklama endüstrisinde faaliyet gösteren otel işletmelerinde, bir çok giderin, ne tam değişken, ne de tam sabit bir nitelik taşıdığı önceki kesimlerde detaylı olarak tartışılmıştır. Gerek bireysel gider fonksiyonlarının, gerekse bunların birleşmesinden oluşan maliyet fonksiyonlarının saptanması amacıyla uygulamada kullanılmakta olan ve maliyetlerin değişken ve sabit olan bileşenlerini ayıran temel yöntemler üç başlık altında toplanabilir⁽¹¹⁵⁾;

- Analitik Yöntem,
- Muhasebe Yöntemi,
- Matematik ve İstatistik Teknikler.

⁽¹¹⁵⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 337.

Sanayi Mühendisliği Tekniği olarak da adlandırılan analitik yöntemde, giderlerin sabit ve değişken unsurlarının ayrılması, mühendisler, muhasebe ve bütçe personelinin ortak çalışmalarıyla saptanır⁽¹¹⁶⁾.

Bu yöntemde, bir ürünün üretilmesi için gerekli olan bütün girdi birimleri, yani gider kalemleri ayrı ayrı incelenir. Gider kalemlerinin saptanmasından sonra, bunlarla üretim hacmi arasındaki fiziksel ilişki belirlenir ve fiziksel ilişkiler her bir gider unsurunun fiyatlarından yararlanılarak parasal bağlantılar şekline dönüştürülür.

Muhasebe yöntemi, hesap planında yeralan gider kalemlerinin sabit ve değişken olmak üzere sınıflandırılması ve bu sınıflandırma yoluyla, geçmiş dönemlerde gider hesaplarında yeralan tutarlardan hareketle, önce sabit ve değişken giderlerin belirlenmesi ve daha sonra da toplam maliyet denkleminin saptanması esasına dayanmaktadır.

Giderlerin değişken ve sabit şeklinde iki gruba ayrılmasında, öncelikle ele alınan dönemler içerisinde, her bir giderin aylık değişme oranı ile aynı aylardaki üretim artış veya azalış oranlarıyla karşılaştırma yapılır. Üretim hacmiyle aynı yönde ve hemen hemen aynı oranda değişme gösteren giderler “değişken gider”, sabit kalan giderler “sabit gider” olarak sınıflandırılır. Yarı değişken nitelikteki giderlerde ise, sabit ve değişken unsurlarından hangisi ağır basıyorsa ona uygun gruba alınır.

Geçmiş dönemlere ilişkin maliyet ve gider verilerinin hesaplamalarda kullanılması nedeniyle “Tarihi Yöntemler” olarak da adlandırılan, matematik ve istatistiğe dayanan tekniklerden başlıcaları şunlardır;

- Dağılım Grafiği Tekniği,
- En Yüksek ve En Düşük Noktalar Tekniği,

⁽¹¹⁶⁾ Selçuk USLU: a.g.e., 347.

- Regresyon Analiz Tekniği.

Bunlardan dağılım grafiği yönteminde, faaliyet hacmi bağımsız değişken ve incelenecek gidere ait veriler ise bağımlı değişkenler olarak belirlenir. Bağımlı değişken “y” eksenini üzerinde, bağımsız değişkene ait veriler ise “x” eksenini üzerinde yer alacak şekilde kesişme noktaları tek tek nokta olarak işaretlenir ve “Dağılım Grafiği” adı verilen bir grafik elde edilir. Daha sonra göz kararı ile bu noktalara en yakın doğru çizilir ve başlangıç noktası ile doğrunun eğimi hesaplanarak, maliyet fonksiyonu elde edilmeye çalışılır.

Maksimum ve minimum tekniği olarak da adlandırılan en yüksek ve en düşük hacimler tekniğinde, ele alınan dönem içerisinde en düşük faaliyet hacmi ve bu faaliyet hacmine tekabül eden gider ile en yüksek faaliyet hacmi ve bu faaliyet hacmine tekabül eden gider saptanır. Daha sonra elde edilen doğrunun başlangıç noktası ve eğimi hesaplanarak maliyet fonksiyonu elde edilir. Bu teknik, faaliyet düzeyindeki değişikliklerden, sadece değişken unsurların değişebileceği gerçeğinden hareketle, en düşük ve en yüksek seviyelerdeki maliyet farklılığının değişken maliyeti gösterdiği esasına dayanır⁽¹¹⁷⁾.

Son olarak regresyon analizi tekniği, yarı değişken ya da yarı sabit nitelikteki giderlerin (mixed costs), sabit ve değişken unsurlarının saptanması ve maliyet fonksiyonunun belirlenmesi amacıyla kullanılan matematik ve istatistik tekniklerden en önemlisi regresyon analiz tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu teknik, “Basit Regresyon Analizi” (Simple Regression Analysis) ve “Çoklu Regresyon Analizi” (Multiple Regression Analysis) olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Basit regresyon analizi, toplam maliyet ve bu maliyet kalemlerinde değişiklik yaratan ve bağımsız değişken (çalışma süresi, üretim miktarı vb.) olarak adlandırabileceğimiz tek bir maliyet taşıyıcısı arasındaki

⁽¹¹⁷⁾ WEYGANDT, KIESO ve KIMMEL: a.g.e., .196.

istatistiki ilişkilere yönelik değerlerin hesaplanması suretiyle maliyet fonksiyonlarının tespit edilmesi tekniği olarak tanımlanabilir⁽¹¹⁸⁾.

Basit regresyon analizi, her bir veri noktasının doğruya olan uzaklıklarını minimize eden eğilim doğrusunu tespit etmek amacıyla kullanılan bir istatistiksel tekniktir. Doğrunun eğimi birim değişken maliyeti, doğrunun grafiğın dikey ekseninde kestiğı nokta ise sabit maliyeti göstermektedir. Her bir gözlem ile doğru arasındaki uzaklık ise hata terimi (error term) olarak adlandırılır. Eldeki mevcut verilerle eğimin en uygun yerleşim yerinde, regresyon analizi hata teriminin karesini minimize eder. Basit regresyon analizi sonucunda aşağıdaki fonksiyon elde edilir⁽¹¹⁹⁾;

$$y = ax + b + \epsilon$$

Fonksiyonda (y) terimi, bağımlı değişken (dependent variable) olan toplam maliyeti, (b) terimi sabit maliyeti (Fixed cost, alpha coefficient), (a) terimi eğimin katsayısı (slope coefficient) yani birim değişken maliyeti, (x) terimi bağımsız değişkeni yani maliyet taşıyıcısını (cost driver), (ϵ) terimi (epsilon) ise hata terimini tanımlamaktadır.

Çoklu regresyon analizi, basit regresyon analizinden farklı olarak, toplam maliyet ile iki veya daha fazla bağımsız değişken yani maliyet taşıyıcısı arasındaki ilişkiyi ele alarak, maliyet fonksiyonunun tespit edilmesine hizmet eder. Yani birden fazla bağımsız değişken (faaliyet hacim ölçüsü, maliyet taşıyıcısı) olduğunda en iyi maliyet fonksiyonu tahminini sağlayan bir tekniktir⁽¹²⁰⁾.

⁽¹¹⁸⁾ ELDENBURG , WOLCOTT: a.g.e.,.55.

⁽¹¹⁹⁾ ELDENBURG , WOLCOTT: a.g.e., 55.

⁽¹²⁰⁾ ELDENBURG , WOLCOTT: a.g.e., .63.

Gider veya maliyetleri etkileyen birden fazla iş ölçüsünü veya iş hacmi dışındaki etkenleri de göz önüne alan çoklu regresyon analizi tekniğinde kullanılacak normal maliyet fonksiyonu da aşağıdaki gibidir⁽¹²¹⁾;

$$y = a_1x_1 + a_2x_2 + \dots a_nx_n + b$$

Yukarıdaki fonksiyonda da (y) terimi, bağımlı değişken (dependent variable) olan toplam maliyeti, (b) terimi sabit maliyeti (Fixed cost, alpha coefficient), (a₁) ve (a₂) terimleri birinci ve ikinci bağımsız değişkenlerin eğimlerinin katsayısını (slope coefficients) yani birinci ve ikinci birim değişken maliyetleri, (x₁) ve (x₂) terimleri ise birinci ve ikinci bağımsız değişkenleri yani maliyet taşıyıcılarını (cost drivers), tanımlamaktadır.

Bazı durumlarda, regresyon analizi yoluyla maliyet fonksiyonu tahmini yapılması çalışmasında, bir çok faaliyet hacim ölçüsünün ele alınan giderler ile ilişkili olduğu görülür ve bunlara ait dağılım grafiği gider kalemleri ile mümkün bir doğrusal (lineer) ilişkiyi de gösterebilir. Bu gibi durumlarda, çoklu regresyon analizinde her bir önemli faaliyet ölçüsünü tespit etmek amacıyla, potansiyel tüm bağımsız değişkenlerin ele alınması gerekecektir. Daha sonra, önemsiz derecede (t) değerine (t-statistics) sahip olanlar elenmelidir. Ancak şu da unutulmamalıdır ki, her bir potansiyel maliyet taşıyıcısının tespiti çalışması, kabul edilebilir düzeyde ekonomik olmalıdır.

Regresyon analizi yapılmasında, gözlem sayısı bağımsız değişken sayısından daha büyük olmalıdır. Bununla beraber, regresyon analizinde bir çok varsayım da kullanılmaktadır. Bunlardan en önemlileri şunlardır⁽¹²²⁾;

⁽¹²¹⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 360.

⁽¹²²⁾ ELDENBURG , WOLCOTT: a.g.e., 66.

- Bağımlı değişken, bağımsız değişkenler veri seti ile hata teriminin (error term) doğrusal bir fonksiyonu olarak hesaplanabilir. Hata terimi, faaliyet ölçüsüne karşı, her bir gerçekleşmiş veri noktası için regresyon eğilim doğrusundan uzaktadır.
- Hata terimleri sıfır anlamda normal dağılıma sahiptir. (t) değeri (t-statistics), hataların normal dağıldığı varsayımına dayanır. Eğer bu varsayım doğru değilse, katsayının (coefficient) sıfırdan farklı olduğu güvenilir bir şekilde bilinemez.
- Hata terimleri tüm gözlemler için sürekli değişkenliğe sahiptir ve birbirleriyle ilişkili değildir. Sürekli değişme muhasebe verileriyle birlikte bir problem yaratabilir, çünkü bir dönemden alınan giderler, gelecek dönemlere ilişkin olabilir. Örneğin, bir dönemde ortaya çıkan bir tahakkuk, sıklıkla gelecek dönemde tersine dönebilir. Bununla birlikte değişme sıklıkla, faaliyet hacminden daha fazla veya daha az artar. Eğer hata terimleri ilişkili ise, standart hatalar yanlıştır ve bu yüzden (t) değeri anlamlı değildir.
- Her şey göz önünde tutulursa, bağımsız değişkenler arasında düşük bir korelasyon ortaya çıkar. Eğer bağımsız değişken yüksek derecede ilişkili ise, katsayı da muhtemelen hatalıdır ve de tahmini yapılmış olan maliyet fonksiyonunda da hata yaratacaktır. İlişkili bağımsız değişkenlere, makinelerin işletilmesi sırasındaki direkt işçilik saatleri ve makine saatleri örnek olarak verilebilir.

Maliyet ile faaliyet ölçüsü arasındaki ilişkinin doğrusal olduğu varsayımı, grafik üzerinde dağılım haritasına bakılarak test edilir. Bu varsayımın geçerli olmadığı durumlarda, regresyon analizi tekniği kullanışlı bir araç olmaktan çıkar. Ayrıca normal dağılım, değişkenlik ve ilişkisiz hata terimleri, dağılım grafiği ve diğer istatistiki teknikler kullanılarak test edilir. Bu bağlamda hata terimlerine

karşı gelen bağımsız değişkenler grafik üzerinde gösterilir. Eğer küçük değerli hata terimleri, küçük değere sahip bağımsız değişkenle ya da büyük değerli hata terimleri büyük değere sahip bağımsız değişkenlerle ilişkili ise, hata terimlerinin her birisi diğeriyle korelasyona sahiptir ve bu modelden çıkan sonuçlar da tam doğru olarak maliyet fonksiyonunu yansıtmayacaktır. Bağımsız değişkenlerin ilişkili olup olmadığını tespit etmede, Excel gibi yaygın kullanılan bilgisayar tabloları programları yanında özel istatistik programlarının korelasyon fonksiyonları kullanılabilir. Yüksek korelasyona sahip bağımsız değişkenler (yaklaşık olarak % 70'in üzerinde olan), regresyon analizinde problemlere neden olabilirler. Korelasyona sahip değişkenlerin regresyon analizine girişi, katsayı ve (t) değerinin korelasyondan etkilenip etkilenmediğinin görülebilmesi için, birlikte ve daha sonra bağımsız olarak yapılabilir⁽¹²³⁾.

Regresyon analizinden elde edilen sonuçlar, kullanılan veriler tam olduğu zaman doğru ve tam olacaktır. Bu yüzden veriler regresyon analizinde kullanılmadan önce, aşağıdaki şekilde kontrol işlemlerine tabi tutulmaya ihtiyaç gösterir⁽¹²⁴⁾;

- Maliyet ve maliyet taşıyıcısı arasındaki ilişki ekonomik olarak akla yakın olmalıdır,
- Maliyet ve maliyet taşıyıcısı verisi uygun dönemler halinde bir araya getirilmeli ve kaydedilmelidir.
- Enflasyon ve deflasyon etkileri dikkate alınmış olmalıdır.
- Ele alınan faaliyet aralığı, faaliyet aralıklarındaki benzer teknolojileri yansıtmalıdır.

⁽¹²³⁾ ELDENBURG , WOLCOTT: a.g.e., 66.

⁽¹²⁴⁾ ELDENBURG , WOLCOTT: a.g.e., 68.

- Kaydedilen verilerde önyargıdan kaynaklanan hatalar ortaya çıkmamalıdır.
- Dönemlerin içerisinde, beklenmedik ve olağandışı olaylardan etkilenmiş veriler elimine edilmelidir.
- Tahmini yapılan maliyet kalemi için faaliyet düzeyi, ilgili olunan faaliyet aralığında olmalıdır. Yani, tahmini yapılacak maliyet kalemi için faaliyet düzeyi aralığı, veri seti aralığından daha büyük ya da daha küçük olmamalıdır.
- Alışılmışın ötesinde geniş ya da dar gözlemlerden kaynaklanan etkiler çıkarılmalıdır. Fazla geniş ya da fazla dar gözlemler regresyon sonuçlarını aşırı derecede etkileyecektir.

Her durumda en iyi sonucu verebilecek bir yöntem bulunmamaktadır. Örneğin regresyon analizi tekniği, yarı değişken ya da yarı sabit nitelikteki maliyetlerin değişken ve sabit unsurlarına ayrılmasında, en yüksek ve en düşük noktalar tekniği ile dağılım grafiği tekniğine göre daha kaliteli bir tekniktir. Bununla birlikte, geçmişe yönelik olması gerekenden daha az sayıda gözleme dayanan maliyet verilerinin elde olması halinde, regresyon analizi tekniği kullanılamayacaktır. Böyle durumlarda, geçmiş dönem verilerinden hareket eden teknikleri kullanmak yerine, analitik yöntem olarak ifade edilen mühendislik yaklaşımları, bu mümkün değilse muhasebe yöntemi ile maliyet fonksiyonlarının tespiti daha doğru olacaktır. Ancak yüksek kaliteli tekniklerin, yüksek kaliteye sahip bilgiler sağlayacağı bilinse de her zaman kullanılmaları da mümkün olamamaktadır. Çünkü bazı durumlarda bu yöntemlerin kullanılması sonucunda katlanılacak maliyet, yöntemin sağlayacağı faydanın üzerinde gerçekleşebilecektir⁽¹²⁵⁾.

⁽¹²⁵⁾ ELDENBURG , WOLCOTT: a.g.e., 63.

2.3. Maliyet Yapı Analizinde Kullanılan Yöntemlerde Karşılaşılan Sorunlar

Maliyet fonksiyonlarının, başka bir deyişle karma nitelikteki maliyet kalemlerinin sabit ve değişken unsurlarına ayrılmasında kullanılan belli başlı yöntem ve tekniklere yukarıdaki başlıklar altında ayrıntılı bir şekilde değinilmiştir. Daha önce de ifade edildiği gibi, hiçbir yöntem her durumda uygun görülmemektedir. Bundan dolayıdır ki, her yöntemin dayandığı çeşitli varsayımlar ve buna bağlı olarak da uygulanmasında karşılaşılabilecek çeşitli sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunlar ana hatlarıyla bu başlık altında açıklanmaya çalışılacaktır⁽¹²⁶⁾.

Tüm yöntem ve teknikler için en önemli konulardan birisi etkinlik ya da iş hacminin (fonksiyonlardaki x 'in) ne ile ölçüleceğidir. Yanlış bir iş ölçüsü seçimi yapılan analizlerin de hatalı olmasına yol açacak ve bu analizlerin anlam ve değerini de ortadan kaldıracaktır⁽¹²⁷⁾. Bu nedenle seçilecek iş ölçüsü analizi yapılacak gider ve maliyetleri önemli derecede etkileyebilen veya en azından bunlara paralel olarak değişen bir ölçü olmalıdır. En düzgün ve en yüksek determinasyon katsayısına sahip iş ölçüsü, en uygun iş ölçüsü olacaktır. Ancak birden fazla etkili iş ölçüsünün mümkün olması halinde, çoklu regresyon analizinin kullanılması gerekecektir. Tüm bunların yanında seçilecek iş ölçüsünün çalışma hacmi dışındaki dış etkenlerden fazla etkilenmeyen, saptanıp, izlenmesi kolay olan bir iş ölçüsü olmalıdır. Daha önce de ifade olunduğu üzere, seçim sürecinde katlanılacak maliyetler, analizde elde edilecek faydalardan büyük olmamalıdır.

Giderler ile iş hacmi arasındaki ilişkilerin analizinde bir başka önemli konu da analize tabi tutulacak dönem uzunluğudur. İncelencek dönemlerin giderler ile iş hacmi arasındaki ilişkiler belli olacak kadar uzun, diğer etkenlerin

⁽¹²⁶⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 360.

⁽¹²⁷⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 360.

giderlerde önemli değişmelere yol açmayacağı kadar kısa olması gerekmektedir. Örneğın bir günlük bir dönemde, hemen hemen tüm giderler iş hacminden bağımsız olarak sabit, diğerk tüm etkenlerin değişmelere yol açabileceğı kadar uzun bir dönemde ise tüm giderlerin iş hacmine paralellik gösterdiği izlenimleri edinilebilir⁽¹²⁸⁾.

İşletmelerin yönetim politikaları ile muhasebe uygulamaları da maliyet analizlerinde önemli sorunlara neden olabilmektedir. Örneğın sabit olarak nitelendirilebilecek reklam giderleri, yönetimin politikası gereğı, satış hasılatının bir yüzdesi olarak paralel ya da tersine artan oranlı değişken bir gider halini alabilir. Bundan başka değişken olarak kabul edilen direkt işçilik giderleri de istihdam politikası gereğı sabit tutularak, sabit bir gider halini alabilir. Bütün bunlara ilave olarak muhasebe politikaları ve uygulamaları da giderlerin niteliklerinde değişmelere yol açabilir. Örneğın bürolara ait genel yönetim giderlerinin, gider yerlerine direkt işçilik saati gibi bir ölçüyle dağıtılması, aslında sabit unsurları daha ağır basan giderlerin, gider yerleri için doğrudan doğruya çalışma hacmine bağılı olarak değişen bir görünüme büründüreceğı gözden uzak tutulmamalıdır. Bu nedenle analizlerin, giderlerin dağıtımından önce yapılması daha faydalı olacaktır.

Giderlerin analizinde sorun yaratan bir diğerk husus, bazı giderlerin iş hacmindeki artışlara gösterdiği duyarlılığı, azalışlara karşı da göstermemesidir. Bu durum özellikle otel işletmelerinde işçilik giderleri için geçerlidir. Çünkü işletmeler kalifiye elemanı zamanında ve istenilen sayıda bulamama, tazminat ve sendikal haklar nedeniyle, iş hacmi azaldığında gerekli oranda azaltamamakta, artışında ise arttıramamaktadır. Böyle durumlarda analiz yapılan dönemin uzun tutulması ve iki değişkenli bir fonksiyon kullanılması faydalı olacaktır⁽¹²⁹⁾.

⁽¹²⁸⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 361-362.

⁽¹²⁹⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 365.

Son olarak unutulmaması gereken bir husus da var ki, o da istatistiksel analizler sonunda bir kısım giderler için negatif parametrelerin belirlenebileceğidir. Yetersiz sayıda gözleme dayanan veriler, değişken gider unsurlarının fiyat artışları, fonksiyonun aslında doğrusal olmayıp eğrisel oluşu gibi nedenlerle bazı giderlerin sabit unsurları için negatif değerler elde edilebilir. Aynı zamanda bazı durumlarda da değişken bir giderin katsayısı küçük de olsa negatif bir değer alabilir. Böyle durumlarda negatif parametrelerin ortadan kaldırılmasına yönelik olarak gözlem dönemlerini daha uzun tutmak, negatif değişkenlik katsayısına sahip giderleri sabit, negatif bir sabit kısma sahip olan giderleri de değişken olarak fonksiyonlara dahil etmek, bazen de eğrisel fonksiyonları saptamak faydalı olacaktır⁽¹³⁰⁾.

⁽¹³⁰⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e.,.365.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE MALİYET YAPI ANALİZİ UYGULAMASI

3.1. Maliyet Yapısı İncelenecek Konaklama İşletmeleri

Tezin uygulama bölümünde, maliyet yapısı incelenecek otellerin seçiminde, belirli bir bölgede faaliyette bulunan ve diğer otel türlerine nazaran daha yaygın olan konaklama işletmeleri ele alınmıştır. Bu kapsamda, öncelikle “Antalya Çanağı” olarak adlandırılan ve Antalya ile Alanya ve Antalya ile Fethiye arasında olan bölgede ve İzmir ile Kuşadası’nda faaliyette bulunan kıyı otelleri bir grup ve Ankara, İstanbul ve Antalya olmak üzere üç büyük şehirde kurulu şehir (city) otelleri olmak üzere ikinci grup geliştirilmiştir. Bunun yanında kıyı otelleri, mevsimlik açık olan ve tam yıl açık olanlar olmak üzere iki alt gruba ayrılarak incelenmiştir. Bu bağlamda seçilen mevsimlik açık olan kıyı otelleri, tam yıl açık olan kıyı otelleri ve şehir (city) otellerinin fiziksel özellikleri ile verilen hizmetlere ilişkin genel açıklamalar ise Ek 1, Ek 2 ve Ek 3’de sunulmuştur.

3.2. Örnek Otel İşletmelerinin Maliyet Yapılarının Analizinde İzlenen Süreç ve Yöntem

Örnek otellerin giderlerinin analizi kapsamında, öncelikle saha çalışmalarıyla işe başlanmıştır. Bu amaçla büyük tur operatörleri ve zincir oteller ile turizme yönelik sivil toplum kuruluşlarıyla temas kurulmuş ve çalışmanın kapsamı, amacı ve istenilen bilgiler konusunda aydınlatıcı açıklamalar yapılmıştır. Bu amaçla, Ankara, İstanbul, Antalya, Kuşadası ve İzmir’de, bu kurum ve kuruluşların üst düzey yetkilileriyle temas kurularak yüz yüze görüşmeler yapılmış ve destekleri alınmaya çalışılmış ve çoğunlukla da başarı

sağlanmıştır. Daha sonraki aylarda ise söz konusu kurum ve kuruluşlara ait konaklama işletmelerine yapılan birkaç günlük ziyaretler ile sektörün işleyişi konusunda, çeşitli düzeylerdeki otel çalışanlarından bilgi ve belgeler (örnek belgeler, aylık mizanlar vb.) alınmıştır. Bundan sonra yapılan masa başı çalışmalarını ise aşağıdaki basamaklar halinde özetlemek mümkündür;

- İşletmelerden son yıla ait 740, 760, 770 ve 780 kodlu hesaplara ilişkin, aylık periyodik detaylı muhasebe gider mizanları ile aynı aylara tekabül eden ve iş hacmi olarak kullanılan, doluluk istatistikleri (geceleme sayısı, satılan oda ve yatak sayısı, doluluk oranı vb.) temin edilmiştir.
- Tüm mizanlar, öncelikle yıl bazında ve aylık sütunlar halinde tek bir Excel tablosunda toplanmıştır.
- İşletmelerin hesap planlarında gider çeşitlerinin departmanlar altındaki alt hesaplarda kaydedilmiş olmasından dolayı, tüm işletmelerin mizanları yeniden sınıflandırmaya tabi tutulmuş, böylelikle çeşitli departmanlara dağılmış olan gider çeşitlerinin toplamı elde edilirken, bu gider türlerinin departmanlara olan dağılımlarındaki gereksiz ya da yanlış yapılan aktarmalar da düzeltilmiştir.
- Elde edilen yeniden sınıflandırılmış mizandan alınan bilgiler, analize uygun basit tablolara dönüştürülmüş, öncelikle maliyet ve iş hacmi arasındaki ilişkinin yönü, Excel programı kullanılarak dağılım grafikleri ve regresyon çözümlemesiyle görülmeye çalışılmış ve daha sonra, "EVIEW5" adlı bir regresyon analiz programına kaydedilerek programdan elde edilen maliyet fonksiyonları yazılmıştır. Bu analiz, iki ayrı grupta yeralan tüm otellerin gider türleri toplamı bazında, verilerin "panel data" adı verilen bir yöntemle birleştirilmesi şeklinde yapılmıştır. Ayrıca sonuçların güvenilirliği için, gerekli görülen durumlarda çeşitli

istatistik testleri yapılmış ve bu durum yapılan açıklamalarda da belirtilmiştir. Bununla beraber daha önce detaylı belirtilmiş olan, regresyon analizi tekniğinde kullanılacak verilerin sahip olması gereken nitelikler ve varsayımlara ilişkin olarak, yapılan her bir analizde gereken açıklamalar yapılmıştır.

Günümüzde, özellikle maliyet verilerine dayanan akademik çalışmalarda, saha çalışmaları içerisinde yeralan veri toplama işleminin ne kadar zorlanılan bir konu olduğu, bu konuda çalışmalar yapmış olan akademisyenler tarafından malum olunan bir konudur. Özellikle kayıt dışılığın geniş bir alana ve hacme yayılmış olduğu ülkemizde, işletmeler maliyet içeren verilerini çeşitli ticari ve vergisel kaygılar nedeniyle vermekten kaçınmaktadır. Bu nedenle, birbirleriyle sürekli rekabet halinde çalışan işletmelere zarar vermemek hassasiyetiyle davranılmış ve ticari sır niteliğinde addedilen bilgilerinin isim belirtilerek ifşası yoluna gidilmemiştir. Bundan dolayı tez kapsamında uygulamaya ilişkin olarak verilen hiçbir örnek ve analiz çalışmasında otel isimleri belirtilmemiştir.

Analizler sırasında örnek otel işletmelerinin iki yıllık verileri içerisinde sadece son yıla, yani 2005 yılına ait aylık mizan verileri kullanılmıştır. İstatistiksel analizler açısından ele alınan dönemin kısa olduğu eleştirilebilir. Ancak şu unutulmamalıdır ki, ele alınan dönemin tüm sabit giderlerin değişebileceği kadar uzun olmaması ve tüm değişken nitelikteki giderlerin de sabit olarak görülebileceği kadar kısa olmaması gereklidir. Bu yüzden analiz döneminin gerektiği kadar uzun olarak alınmasında kriter, takvim döneminin uzunluğu ya da dönem sayısının fazlalığı değildir. Burada kriter, sektörün özelliklerine uygun olarak, giderlerin gerçek niteliklerinin görülmesine yetecek kadar bir zaman süresinin belirlenmesidir. Çünkü unutulmamalıdır ki, uzun dönemde kapasite ve ona bağlı olarak bir yandan sabit giderler, öte yandan da iş hacmi değişecek, bu nedenle böyle bir dönemde tüm giderler ile iş hacmi

arasında bir paralellik görülecektir. Öte yandan, çok kısa bir dönemin incelemelerde esas alınması da, giderlerin büyük bir kısmının sabit niteliğe bürünmesi sonucunu doğuracağından, sakıncalı olacaktır⁽¹³¹⁾. Bu durum söz konusu giderlerin gerçek niteliklerinin tespitini de mümkün kılmayacaktır.

Analiz kapsamında karşılaşılan bir başka sorun ise özellikle sabit nitelikteki (sigorta, kira vb.) giderlerin tahakkuk esasından daha çok ödeme esasına göre muhasebeleştirilmiş olmasıdır. Bu yüzden sorunun giderilmesine yönelik olarak söz konusu giderlerin yıllık toplamı, ay sayısına bölünerek aylık ortalama giderlere dönüştürülmüştür.

3.3. Örnek Otel İşletmelerinin Maliyet Yapılarının Analizi ve Maliyet Fonksiyonlarının Saptanması

Maliyet fonksiyonlarının saptanmasında kullanılan çeşitli yöntem ve tekniklere daha önceki başlıklar altında ayrıntılı olarak değinilmiştir. Bu yüzden, tekrardan kaçınmak amacıyla, bu yöntem ve teknikler içerisinde yer alan regresyon analizi tekniğine tekrar değinilmeyecektir.

Daha önceki açıklamalarda da değinildiği üzere regresyon analizi yöntemi, belirli koşulların sağlanması halinde, kişisel yargılardan uzak ve gerçeğe en yakın maliyet fonksiyonunu saptayan bir yöntem olarak, diğerlerinden birkaç adım öne çıkmaktadır. Bu nedenle aşağıda ayrı başlıklar halinde yapılan analizlerde, regresyon analizi yöntemi tercih edilmiştir. Ancak gerekli hallerde diğer yöntem ve tekniklerden bir veya bir kaç da yardımcı yöntem ve teknikler olarak kullanılma yoluna gidilmiştir. Hemen şunu da belirtmek gerekir ki bu regresyon yöntemini kullanırken de işe bir dağılım grafiği

⁽¹³¹⁾ Kamil BÜYÜKMİRZA: a.g.e., 365.

ile başlanmalı ve burada toplu sonuçları etkileyen anormal dönemler var ise mutlaka hesaba katılmalıdır.

Günümüzde çeşitli bilgisayar yazılımları sayesinde yöntemin kullanılması oldukça pratik hale gelmiştir. Bu nedenle karşılaşılan zorluklar daha çok, programa girişi yapılacak verilerin elde edilmesi, sınıflandırılması ve önemli hata ve eksikliklerden arındırılması sırasında ortaya çıkmaktadır. Aslında bu durum diğer tüm yöntem ve teknikler için de geçerli olan önemli bir husustur.

Bu başlık altında üç otel türü (mevsimlik açık olan kıyı oteli, tam yıl açık olan kıyı oteli ve şehir oteli) daha önce belirtilmiş nedenlerden dolayı ayrı ayrı analize girecektir. Öncelikle tüm otellerde, aşağıda yeralan gider türleri bazında maliyet yapıları belirlenerek, maliyet fonksiyonları tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca söz konusu giderler, hemen hemen tüm otel organizasyonları içerisinde yeralan;

- Odalar Departmanı,
- Yiyecek ve İçecek Departmanı,
- Çamaşırhane Departmanı,
- Animasyon, Eğlence ve Spor Departmanı,
- Teknik Departman,
- Genel İdare Departmanı,
- Pazarlama Departmanı,

gibi, standart gelir ve gider merkezleri bazında da incelemeye tabi tutulmuştur. Analizi yapılan giderler ise şunlardır;

- Personel Giderleri,
- Yiyecek – İçecek Malzeme Giderleri,
- Diğer Malzeme Giderleri
- Bakım Onarım Giderleri,
- Elektrik ve Su Giderleri,
- Haberleşme Giderleri,
- Temizlik Giderleri,
- Tanıtım Giderleri,
- Isıtma Giderleri,
- Çeşitli Giderler,
- Vergi Resim ve Harç Giderleri,
- Amortisman Giderleri,
- Finansman Giderleri.

3.3.1. Personel Giderlerinin İncelenmesi

Konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmet maliyetini oluşturan önemli bir gider grubu olan personel giderleri, emeğe ödenen ücretler ile bu ücretlere ilişkin olarak katlanılan yasal ödemeler (SSK primleri, işsizlik sigortası primleri vb.), sosyal yardımlar (evlilik, çocuk, ölüm, yakacak, yiyecek vb.), ve mesleki eğitimler için yapılan çeşitli harcamalardan (kurs, seminer, konferans vb.) oluşmaktadır. Örneğin yiyecek-içecek faaliyetlerinde personel maliyeti ya da

bedeli terimi, personelin çalışmalarının bir sonucu olarak yapılan tüm ödeme şekilleri ile sağlanan toplam faydaları ifade eder⁽¹³²⁾.

Personel giderlerini oluşturan ve personel giderlerinin ayrılmaz bir parçası olan gider türlerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür;

- Esas ücret, fazla çalışma ücreti, hafta tatili ücreti, yıllık izin ücreti,
- Prim, ikramiye,
- Sosyal güvenlik giderleri (SSK primi, işsizlik sigortası primi vb.)
- Sosyal yardımlar (yiyecek yardımı, giyim, çocuk, evlilik, doğum, ölüm, tatil yardımları vb.)
- Personel lojman giderleri (kira, elektrik, su, bakım-onarım, ısıtma vb.)
- Personel yiyecek ve içecek giderleri, üniforma, iş elbisesi, çamaşır ve temizlik giderleri, hizmet içi eğitim giderleri.

Diğer endüstri işletmelerinden farklı olarak emek yoğun çalışan konaklama işletmelerinde en önemli maliyet kalemlerinden birisi olan personel giderlerinin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir⁽¹³³⁾;

- Personel giderleri, stok edilmesi mümkün olmayan bir gider türüdür.
- Personel giderleri, değişik koşullara göre üzerine sosyal mevzuat ve çalışma şartları gereği eklemeler yapılabilen bir giderdir.
- Personel giderleri, maliyetleri etkileyen aktif bir gider unsurudur.

⁽¹³²⁾ DITTMER, Paul R., J. D. KEEFE, Principles of Food, Beverage, and Labor Cost Controls, S.506.

⁽¹³³⁾ Selçuk USLU: a.g.e., 84.

- Personel giderleri, emek sahipleri için bir gelir oluşturduğundan bu gelirin hesaplanması ve belirli zamanlarda buna hak kazananlara ödenmesi çeşitli hesap ve kayıtları gerektirdiği gibi, ücretlerle ilgili mali ve sosyal mevzuat, işletmelere çeşitli idari ve mali sorumluluk yükler.

Personel giderleri, üretilen mal veya hizmetle ilgili olarak doğrudan ve dolaylı personel gideri olmak üzere sınıflandırılabilir. Paul R. Dittmer, direkt personel maliyeti ya da bedelinin, aylık ve haftalık ücretleri, bahşişler ve ikramiyeleri kapsarken, dolaylı personel maliyetinin, hafta tatili ya da yıllık izin ücretleri, yaşam sigortası, yemek, lojman bedeli ya da işveren tarafından yapılan konut yardımları ve diğer sosyal yardımlarını kapsamaktadır⁽¹³⁴⁾ şeklinde bir yaklaşım getirmektedir. Konuyu maliyet muhasebesinin bakış açısıyla değerlendirdiğimizde, Dittmer'in yaklaşımını kabul etmek mümkün değildir. Çünkü direkt personel gideri, üretilen mal ve hizmetlerin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen üretici işçilik giderleri iken, dolaylı personel gideri ise üretilen mal ve hizmetlerin maliyetine, önceden belirlenmiş bazı dağıtım kriterleri (dağıtım anahtarları) kullanılarak yüklenebilen işçilik giderleridir. Burada kıstas, söz konusu personel giderlerinin üretilen mal veya hizmet maliyetlerine, doğrudan doğruya ya da dağıtım kriterleri kullanılarak yüklenip yüklenmediğidir. Bir otel işletmesinin yiyecek-içecek departmanı için direkt personel giderlerine, otel mutfağında çalışan aşçı ve yardımcılarına ödenen ücret ve benzeri giderler, dolaylı personel giderlerine ise mutfakta kullanılan cihazların bakım onarımından sorumlu teknik departmanda çalışan görevlilerin ücret giderleri örnek gösterilebilir. Ancak şu da gözden kaçmamalıdır ki, bir personel gideri, bağlı olduğu departmana direkt, dağıtıldığı departmanlara ise dolaylıdır. Yani örnekte yeralan teknik departman görevlisinin ücret vb. giderleri, otelin teknik departmanı

⁽¹³⁴⁾ Paul R. DITTMER, J. D. KEFE: a.g.e., 507.

için dolaysız giderleri, dağıtıldığı yiyecek-içecek, odalar vb. departmanlar için ise dolaylı giderleri temsil edecektir.

İşletmenin niteliğine bağlı olarak değişmekle birlikte toplam otel giderlerinin önemli bir bölümünü oluşturan personel giderleri, maliyet minimizasyonu ve personel verimi arasındaki dengeyi gözeterek şekilde belirlenmelidir⁽¹³⁵⁾. Bu amaçla konaklama işletmelerinde iki tür ücret sisteminin uygulandığı görülmektedir;

- Sabit (maktu) ücret sistemi,
- Yüzde yöntemine göre ücret sistemi.

Sabit (maktu) ücret sisteminin esası, ücretin iş başında geçirilen zamana (saat, gün, hafta, ay vb.) bağlı olarak personel ve otel yönetimi arasında serbestçe veya toplu sözleşmeyle, yapılan işle hakedilen ücret arasında herhangi bir ilişki kurulmaksızın önceden belirlenerek ödenmesidir. Bu sistemde, fazla mesai ücreti ile evlilik, doğum, çocuk, giyim, ulaşım, yakacak, yemek gibi sosyal yardımlar, esas ücretin eki olarak değerlendirilir. Ücretin ekleri olarak ifade edilen giderler, günümüzde önemli bir paya sahiptir⁽¹³⁶⁾.

Yüzde yöntemine göre ücret sisteminde ise personele asgari bir ücret garanti edilmekte, çalışılan bölüme bağlı olarak, müşteriye yapılan satışın bir yüzdesi olarak uygulanan ve servis ücreti olarak adlandırılan ilave tutarın, belli ölçülere göre ilgili personele dağıtımı yapılmaktadır. Genellikle yiyecek-içecek departmanında çalışan (aşçı, barmen, garson, komi vb.) personelde uygulamasına sıklıkla rastlanan yöntem, İş Kanunu'nda yeralan dağıtım

(¹³⁵) WOODWORTH, R. Mark, "U.S. Hotels Staff Up", PKF Hospitality Research Report, <http://www.pkfc.com/common/industryreports.aspx> , S.1. (Erişim Tarihi:12/08/2005)

(¹³⁶) GREGORY, J. Miler, R. MANDELBAUM, "Are Employee Benefits Really Soaring" , PKF Hospitality Research Report March 2005, <http://www.pkfc.com/common/industryreports.aspx> , S.1. (Erişim Tarihi:04/07/2005)

esaslarına göre uygulanmakta, ilgili personel hasılatın artmasıyla birlikte hasılat üzerinden hesaplanan ek kazancını, müşteriden sağlayarak ek bir kazanç elde etme imkanına sahip olmaktadır. Böylece direkt olarak otel müşterisiyle muhatap olan personelin verimliliği sağlanırken, maliyetinin de bir kısmı müşteriye devredilebilmektedir.

Ülkemizde otelden otele değişmekle birlikte genellikle sabit ücret ve kısıtlı olarak yiyecek-içecek departmanında kullanılmak üzere de yüzde yönteminin uygulandığı ücret sistemlerine rastlanmaktadır. Tez kapsamında incelenen oteller içerisinde yüzde yönteminin, şehir (city) otellerinin sadece restoran ve bar gibi yiyecek-içecek departmanlarında uygulandığı, kıyı otellerinde ise genellikle herşey dahil sistemin geçerli olması nedeniyle, uygulanmadığı görülmektedir.

Konaklama endüstrisinin genellikle emek yoğun bir endüstri olması ve işletmelerde personel sayısı ve giderlerinin önemli boyutlarda olması, personel giderlerinde kontrol sistemlerinin daha titiz bir şekilde oluşturulmasını gerektirmektedir.

Konaklama işletmelerinde tam değişken nitelikteki giderlerin yok denecek kadar az olması, gider taşıyıcıları bazında değişken maliyetlere dayanan bir sapma analizini de olanaksız kılmaktadır. Gider kontrolü ancak sabit giderlerin, programlanmış kısımlarından doğrudan yararı olmayacak olanlarından kaçınmak şeklinde olabilir. Diğer yandan oda doluluk oranları ve buna bağlı şekilde kuver sayısı artırılarak, kapasitenin olabildiği ölçüde dolu kullanılması sayesinde sabit gider, kurtarılan maliyete dönüştürülebilir. Esasen bunu gider kontrolünün bir şekli olarak yorumlamak gerekir⁽¹³⁷⁾. Doluluk oranlarının artırılması çabası, gider kontrolü amacından ziyade bir işletme yönetimi politikasıdır. Bu yüzden doluluk oranlarının artırılmasına yönelik çalışmalara tezin konusu dışına çıkacağından dolayı değinilmeyecektir. Ancak diğer yandan personel giderleri gibi, işletmelerin toplam giderleri içinde oldukça yüksek bir

⁽¹³⁷⁾ Hasan KAVALL: a.g.e., 84.

paya sahip olan giderlerin, kontrol altında tutulması önemli bir konu olmaktadır. Bu amaçla oluşturulacak kontrol prosedürlerinin, çalışanların nerede ve ne kadar süreyle çalıştıklarını ölçebilmesi, personel giderlerinin işletme departmanlarına dağılımını gösterebilmesi ve bu departmanların maliyetinin güvenilir bir biçimde tespitine olanak vermesi için puantajların sorumluluk merkezlerine göre yapılıyor olması gerekmektedir.

Günümüzde bir çok şehir oteli, mümkün olduğunca dışardan hizmet satın alarak, personelden kaynaklanan sabit gider yükünü azaltmaya çalışmaktadır. Kat hizmetleri (Housekeeping), eğlence organizasyonları (Animasyon), güvenlik vb. hizmetlerin, konusunda tecrübeli özel şirketlere yaptırılması da bundan kaynaklanmaktadır. Bu uygulama aynı zamanda işletmeleri kontrol ve tasarruf edebilme imkanları sınırlı olan bir takım personel giderlerinden de kurtarmaktadır. Ancak bu imkan, ülkemiz otellerinde sınırlı alanlarda kullanılabilecek olması yanında çok iyi hesaplamalar ile fayda-maliyet analizini gerektirmektedir. Aksi takdirde otel işletmeleri, kendi personeliyle yürütebilecekleri hizmetler karşılığında düşebilecek olan personel giderlerini, dışardan daha pahalı bir hizmet olarak almak gibi bir durumla karşı karşıya kalabilecektir.

İşletmeler çeşitli dışardan hizmet sağlama anlaşmaları yapmak suretiyle, aslında tam sabit kabul ettikleri personel giderlerini, müşteri sayısı ya da satılan yatak sayısı gibi faaliyet ölçülerine duyarlı hale getirmeye çalışmakta, böylece faaliyet hacmine göre personel giderlerini hesaplayabilme imkanına ulaşmaya çalışmaktadır. Bu amaç ise tez kapsamında ulaşılmaya çalışılan hedefi işaret etmektedir. Bu bağlamda, aşağıda otel türleri bazında yapılan personel giderleri maliyet yapı analizleri ile söz konusu giderlerin sabit ve değişken unsurlarının belirlenmeye çalışılması, potansiyel dışardan hizmet sağlama anlaşmalarının faydalı olup olmayacağının ölçülmesinde bir kriter oluşturacak, belki de anlaşmalarla önerilen hizmet fiyatlarının, otel yönetimi tarafından yapılan analizlere göre tespit edilen maliyetlerin çok üzerinde olduğunu ortaya

koyacaktır. Bu durumda otel yönetimi dışardan hizmet sağlama anlaşması yapmak yerine, personel sayısını yeniden ayarlamak suretiyle hizmetleri kendi personeline yaptırma yolunu seçecektir.

Personel giderlerinin kontrolünde bir başka önemli konu ise işletmenin kadro yapısı ve adedinin incelenmesidir. İşletmelerde zamanla “işletme körlüğü” adı verilen ve bazı bölümlerde kadro fazlalıkları, bazı bölümlerde ise eksikliğine yol açan ve genelde personel sayısında artışın izlendiği bir olgu söz konusu olmaktadır⁽¹³⁸⁾. Bunu önlemek amacıyla personel sayısı konusunda kullanılan kriter ise “oda başına ortalama personel sayısı”dır. Aslında burada da ulaşılmaya çalışılan amaç, personel sayısının faaliyet ölçüsüne olan duyarlılığının ölçülmesidir. İşletmeler böylece faaliyet ölçüsünün gerektirdiğinden fazla sayıda personel olup olmadığını tespit etmeye ve departmanlar arasında doğru bir personel programlaması oluşturmaya çalışmaktadır. Ancak uygulamada hiç de kolay olmayan bu yöntemle, faaliyet hacminin gerektirdiği sayıda değişen personel sayısı ile çalışmak ulaşılmaması zor bir hedeftir. Çünkü daha sonraki başlıklarda da değinilen nedenlerle, personel sayısının azaltılması hem sektörün özellikleri, hem de mevzuattan kaynaklanan nedenlerle oldukça güçtür.

Konaklama işletmelerinde personel giderlerini, tamamını sabit ya da tamamını değişken olarak sınıflamak çok uygun olmamaktadır. Örneğin üst veya kilit personelin maaş veya ücretleri, yönetim kurulu huzur hakları, bunlara ilişkin kanuni yükümlülüklerden kaynaklanan giderler (SSK primleri, işsizlik sigorta primleri, damga vergisi vb.), işletmenin kapasiteyi koruma ve idame giderleri olarak, faaliyet hacmiyle (doluluk oranı, geceleme oranı vb.) ilişkisi olmayan sabit giderler arasında yer alır. Buna karşılık, üst ve kilit personel dışındaki personelin maaş ve ücretleri ve bunlara ilişkin kanuni giderler, yarı sabit (basamaklı) giderler arasında değerlendirilir. Yani belirli faaliyet hacimlerini

⁽¹³⁸⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 234.

gösteren basamaklar arasında sabit kalan, bu faaliyet hacimlerinin aşılması halinde de sıçrama göstererek yeni faaliyet hacmi (basamak) aralığında tekrar sabitleşen bir giderdir.

Uygulamada ve literatürde, mevsimlik olarak faaliyet gösteren kıyı otellerinde personel giderlerinin yarı değişken veya yarı sabit, şehir otellerinde ise sabit olarak kabul edilme eğilimi dikkati çekmektedir. Bu eğilimin ise ne kadar kabul edilebilir olduğu yaptığımız regresyon analizleri ile ortaya çıkarılabilir. Aşağıda inceleme kapsamına alınan üç grup otelden elde edilen toplu sonuçlar ile personel giderlerinin eğilimi ve faaliyet ölçüsüne olan duyarlılığı incelenmiş ve toplam maliyet fonksiyonları belirlenmeye çalışılmıştır.

3.3.1.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Personel Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Mevsimlik açık olan ve faaliyette bulunan 6 adet kıyı otelinin, tek değişkenli regresyon analizi sonucunda aşağıdaki Tablo 3.1 elde edilmiştir. Bu tablonun incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar şunlardır;

TABLO 3.1: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinin Personel Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 1	$TM_P = 8,8959 x + 184967$	$r = 0,8961$	$r^2 = 0,8032$	6,39
Örnek Otel 2	$TM_P = 3,7707 x + 15118$	$r = 0,9093$	$r^2 = 0,8270$	6,92
Örnek Otel 3	$TM_P = 10,054 x + 132119$	$r = 0,9695$	$r^2 = 0,9399$	12,51
Örnek Otel 4	$TM_P = 4,9394 x + 39254$	$r = 0,9486$	$r^2 = 0,8998$	9,48
Örnek Otel 5	$TM_P = 5,7362 x + 43789$	$r = 0,9383$	$r^2 = 0,8804$	8,58
Örnek Otel 6	$TM_P = 4,8439 x + 60957$	$r = 0,9714$	$r^2 = 0,9436$	12,94

Panel Data Analizi

$$\log TM_P = 0,1132 \log x + 10,7816$$

- İnceleme kapsamındaki otellerin hemen hemen tümünde korelasyon ve determinasyon katsayılarının yüksek olduğu izlenmektedir. Korelasyonun yüksek olması, personel giderleri ile faaliyet ölçüsü olarak alınan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında ilişki olduğunu ifade etmektedir. Determinasyon katsayısının yüksekliği de personel giderlerinde meydana gelmiş olan değişmelerin, yüksek oranda doluluk oranlarına bağlı olarak değiştiğini ve elde edilen fonksiyon tarafından açıklandığını göstermektedir.
- Değişkenlik katsayısı (a=birim başına değişken maliyet) ve sabitlik (b) değerlerinin, Örnek Otel 1 ve Örnek Otel 3 dışında birbirlerine yakın değerler aldığı izlenmektedir. Bu iki otelde yüksek olmasının en büyük nedenlerinden birisi, iki otelin de delux sınıfında hizmet veren oteller olmasıdır. Bunun doğal sonucu olarak, müşteri başına hizmet veren otel görevlilerinin sayısı ve bu görevlilerin daha nitelikli olması nedeniyle de maliyetleri yüksektir. Bu durum bir yandan doluluk sayısına düşen personel maliyetini yükseltirken, bir yandan da hazır bulundurma düzeyinin yüksekliği nedeniyle sabit personel giderlerini yükseltmektedir.
- Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, personel giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği anlaşılmaktadır. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artış, personel giderleri üzerinde %1,132 artışa yol açacaktır.

Analizlere genel olarak bakıldığında, gerek her bir otel bazında yapılan regresyon, gerekse 6 otel verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçları göstermektedir ki, personel giderleri faaliyet ölçüsüne karşı az da olsa duyarlı bir giderdir. Bu durum söz konusu giderin tamamının sabit olmadığı, bazı durumlarda yarı değişken veya yarı sabit (basamaklı) bir gider niteliğinde olduğunu göstermektedir. Örneğin personel giderleri içerisinde yeralan kat hizmetleri (Housekeeping) personel giderleri, yarı sabit bir gider niteliğinde olacaktır. Çünkü otel binasının, belirli sayıdaki müşteri sayılarına ulaşılmasıyla birlikte her yeni açılan kısmı (kat, bölüm ya da ekleri), yeni kat hizmetleri personeli ihtiyacını gerektirecek ve bu durum söz konusu gideri, belirli doluluk basamak aralıklarında sabit, bunların aşılması halinde sıçrama gösterecek şekilde değişken hale getirecektir. Ayrıca söz konusu otellerin yaz sezonu dışında yılın yaklaşık 8 ayında kapalı olduğu ve kapalı olduğu aylarda da bazı yönetim ve idari personeli dışında diğer personelini işten çıkardığı unutulmamalıdır. Bu gerçek, söz konusu otellerin personel giderlerinin, tam yıl açık kalan diğer otellere göre daha fazla değişken unsur içermesine neden olmaktadır.

3.3.1.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otel İşletmelerinde Personel Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Tam yıl açık olan ve faaliyette bulunan kıyı otelleri, hem mevsimlik açık olan kıyı otellerinin, hem de şehir otellerinin bir çok özelliğini bir arada bulundurmaktadır. Personel giderleri açısından bakıldığında, söz konusu otellerde de şehir otellerinde olduğu gibi sabit hale gelmiş personel kadrolarının bulunduğu ancak mevsimlik açık olan kıyı otellerindeki gibi, mevsimlik olarak çalışan kadroların da söz konusu olduğu görülmektedir. Bu bağlamda 5 adet kıyı

oteli incelenmiş ve sonuçları Tablo 3.2’de gösterilmiştir. Bu tablonun incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise şunlardır;

TABLO 3.2: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Personel Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 7	$TM_p = 3,2084 x + 106928$	$r = 0,7765$	$r^2 = 0,6029$	3,90
Örnek Otel 8	$TM_p = 9,4911 x + 64313$	$r = 0,9034$	$r^2 = 0,8182$	6,71
Örnek Otel 9	$TM_p = 7,4677 x + 246922$	$r = 0,4319$	$r^2 = 0,1865$	1,52
Örnek Otel 10	$TM_p = 5,5622 x + 3525,7$	$r = 0,9240$	$r^2 = 0,8537$	7,64
Örnek Otel 11	$TM_p = 6,4812 X + 51851$	$r = 0,7006$	$r^2 = 0,4909$	3,11

Panel Data Analizi

$$\log TM_p = 0,6864 \log x + 5,4971$$

- Otellerin analizinden elde edilen korelasyon ve determinasyon katsayılarının Örnek Otel 9 dışında kabul edilebilir boyutta olduğu söylenebilir. Korelasyon oranının yüksekliği, personel giderleri ile faaliyet ölçüsü olarak alınan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında ilişki olduğunu ifade etmektedir. Determinasyon katsayılarının yüksekliği de personel giderlerinde meydana gelmiş olan değişimlerin yüksek oranda elde edilen fonksiyon tarafından açıklandığını göstermektedir. Örnek Otel 9’daki ilişkinin zayıflığının nedeni, bu otelin diğerlerinden daha fazla oranda şehir oteli niteliğini göstermesi ve yedi yıldız olarak nitelendirilen lüks bir otel olması nedeniyle, kalifiye personel sayısında faaliyet ölçüsüne bağlı olarak değişikliklere gitmemesi olarak açıklanabilir.

- Fonksiyonlarda sabitlik (b) değerlerinin, Örnek Otel 7 ve Örnek Otel 9 dışında birbirlerine yakın değerler aldığı izlenmektedir. Örnek Otel 7 şehir merkezine yakın konumda bir otel olması nedeniyle şehir (city) otellerdekine benzer şekilde, daha yüksek personel hazır bulundurma giderleriyle karşı karşıyadır. Benzer bir ifade Örnek Otel 9 için de söylenebilir. Ayrıca bu otel yukarıda da açıklanan sebepler dolayısıyla oldukça yüksek personel giderleri ile karşı karşıyadır. Bu durum değişkenlik (a) unsurunun az olması nedeniyle, tümüyle sabit gider (b) tutarına yansımaktadır.

Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre mevsimlik açık olan kıyı otellerindekine benzer şekilde, personel giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği anlaşılmaktadır. Ancak farklı olarak doluluk sayısındaki duyarlılığın nispeten yüksek olduğu izlenmektedir. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artış, personel giderleri üzerinde % 6,864 oranında bir artışa yol açacaktır.

Analizlere genel olarak bakıldığında, gerek her bir otel bazında yapılan regresyon, gerekse 5 otel verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçları göstermektedir ki, personel giderleri faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı bir giderdir. Bu durum söz konusu giderlerin yarı değişken ya da yarı sabit olarak kabul edilmesini gerektirmektedir. Ayrıca denklemlerin mevsimlik otellerle karşılaştırılmasında da görülecektir ki, değişkenlik (a) ve sabitlik (b) unsurları birbirlerine yakın değerler göstermektedir. Bu bağlamda hangi departmanların personel giderlerinin yarı değişken, hangilerinin yarı sabit gider sınıfında değerlendirilmesi gerektiği daha önce açıklandığından dolayı burada tekrar edilmeyecektir.

3.3.1.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Personel Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Şehir (city) otelleri gerek organizasyon yapısı ve gerekse vermekte oldukları hizmetlerin çeşitliliği ve niteliği açısından kıyı otellerinden önemli farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklar şehir otellerinin personel maliyetlerinin yapısını da etkilemektedir. Bu bağlamda 4 adet şehir (city) oteli incelenmiş ve sonuçları Tablo 3.3'de gösterilmiştir.

TABLO 3.3: Şehir (City) Otelleri Personel Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 12	$TM_P = 1,7954 x + 434461$	$r = 0,2256$	$r^2 = 0,0509$	0,73
Örnek Otel 13	$TM_P = 426142,02$	$r = 0,2492$	$r^2 = 0,0621$	0,81
Örnek Otel 14	$TM_P = 8,4545 x + 288146$	$r = 0,3537$	$r^2 = 0,1251$	1,20
Örnek Otel 15	$TM_P = 66104,80$	$r = 0,2917$	$r^2 = 0,0851$	0,96

Panel Data Analizi

$$\log TM_P = 0,0426 \log x + 12,0844$$

Bu tablonun incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise şunlardır;

- Tüm otellerin analizinden elde edilen korelasyon ve determinasyon katsayıları kabul edilebilir sınırların dışındadır. Bu durum personel giderleri ile faaliyet ölçüsü olarak alınan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında bir ilişkinin olmadığını ifade etmektedir. Bunun sonucunda da

şehir otellerinde personel giderlerinin tamamını sabit kabul etmek gereği doğmaktadır.

- Bazı oteller için bulunan fonksiyonlarda değişkenlik (a) katsayısının negatif olduğu görülmektedir. Bu durum yukarıda belirtilen ifadeyi destekler boyuttur. Ayrıca sabit (b) değerlerine bakıldığında Örnek Otel 12 ve Örnek Otel 13'de yüksek, diğer otellerde ise daha düşük bir seyir izlenmektedir. Bu otellerin 2005 yılı içerisinde satılan yatak sayıları incelendiğinde sırasıyla, 212.213 adet, 136.378 adet, 95.451 adet, 44.523 adet olduğu görülecektir. Dolayısıyla büyük kapasiteye sahip otellerde, personel hazır bulundurma giderlerinin yüksekliğinden dolayı, daha yüksek sabit personel gideriyle karşı karşıya kalınmaktadır.
- Şehir otelleri kıyı otellerinden farklı olarak, daha yüksek daimi personel ile çalışmak zorundadır. Ayrıca personel kalitesinin yüksek olma zorunluluğu, mevsimsel dalgalanmalara uygun olarak personel sayısının ayarlanması imkanını da ortadan kaldırmakta, istenilen anda ve zamanda, istenilen kalitede personelin bulunmasının da zor olmasından dolayı, söz konusu giderin sabit bir nitelik kazanmasına sebep olmaktadır.

Panel data yöntemi analizi sonuçları da yukarıda yapılan açıklamaları desteklemektedir. Analiz kapsamında yapılan F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun düşük ancak anlamlı olduğunu gösterdiği anlaşılmaktadır. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artış, personel giderleri üzerinde % 0,4 oranında çok düşük bir artışa yol açacaktır. Bu analiz de göstermektedir ki, şehir otellerinde personel giderinin tamamını sabit kabul etmek gerekir.

Analizlere genel olarak bakıldığında, gerek her bir otel bazında yapılan regresyon, gerekse 4 otel verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçları göstermektedir ki, personel giderleri faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikli bir giderdir. Bunun tabii bir sonucu olarak da önceki tabloda verilen fonksiyonları düzeltmek ve yeniden yazmak gerekmektedir. Bunun sonucunda x 'in ortalama değerleri kullanılarak elde ettiğimiz fonksiyonlar şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 12	$TM_p = 466211,60$
Örnek Otel 13	$TM_p = 426142,02$
Örnek Otel 14	$TM_p = 355395,21$
Örnek Otel 15	$TM_p = 66104,80$

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle şehir otellerinin sabit giderleri konusunda, tüm şehir otellerine uygulanabilecek bir genelleme yapılması imkanı bulunmamaktadır. Çünkü her otel fiziksel kapasitesine uygun olarak farklı personel hazır bulundurma giderleri ve yönetim giderleriyle karşı karşıyadır. Dolayısıyla küçük bir şehir otelinde personel giderleri düşük olacak, otelin kapasitesinin büyümesiyle birlikte personel giderleri de artacaktır. Bu yüzden ki, 4 farklı şehir otelinin panel data yöntemi ile regresyon analizinden elde edilen fonksiyonun çözümlenmesinden elde edilecek gider tutarı güvenilir olmayacaktır. Bu fonksiyonun sadece, personel gideri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin yönü ve miktarı konusunda kullanılması daha doğru olacaktır.

3.3.2. Yiyecek - İçecek Malzeme Giderlerinin İncelenmesi

Konaklama işletmelerinin önemli bir hizmet arz türü ve gelir kaynağı olan yiyecek, mutfakta hazırlanan her türlü yiyeceklerle, içecek de; mutfakta ayrıca hazırlanmadan, şişeli olarak veya dışardan alındığı gibi müşteriye servis yapılabilen maddelere denilmektedir⁽¹³⁹⁾. Yiyecek-içecek departmanı giderleri arasında ücret giderleriyle birlikte birincil nitelikte sayılan gider yiyecek-içecek malzeme maliyetidir. ABD’de otel işletmelerinde, 2004 yılında yiyecek-içecek malzeme maliyeti, toplam yiyecek-içecek departman gelirlerinin %25,6’sına tekabül etmekte, söz konusu departmanının personel giderleri ise %56,1 oranı ile malzeme giderlerinin iki katını aşan önemli bir oranını oluşturmaktadır⁽¹⁴⁰⁾.

Yiyecek ve içecek maddeleri arasındaki ayırımın temeli, bu maddelerin katı veya sıvı olmalarına dayanmamakta, aksine sıvı servis edilen bazı maddeler yiyecek olarak sınıflandırılmaktadır. Burada kıstas, söz konusu sıvı maddenin mutfak veya benzeri yerlerde imal edilip edilmemesidir. Söz konusu gıda maddesi, eğer otelin ilgili yerleri içinde imal ediliyorsa yiyecek maddesi, direkt olarak dışardan alındığı gibi müşteriye sunuluyorsa içecek maddesi olarak sınıflandırılır.

Konaklama işletmelerinin yiyecek-içecek malzeme giderlerinde dolaysız ve dolaylı gider ayırımı çok geçerli bir ayırım değildir. Çünkü uygulamada hemen hemen tüm otellerde yiyecek-içecek malzemeleri sarfedildiği işletme bölümlerinde dolaysız gider olarak ele alınmakta ve dağıtıma tabi tutulmasına da gerek kalmamaktadır. Örneğin restoranda kullanılan yiyecek-içecek malzemeleri, restoran maliyetlerine dolaysız olarak girmekte, başkaca herhangi

⁽¹³⁹⁾ Hasan KAVALL: a.g.e., 61.

⁽¹⁴⁰⁾ PKF-HR,, “PKF Study Finds Hotel Food and Beverage Recovery Improving But Behind Room Revenue Growth” , PKF Hospitality Research ,Trends in the Hotel Industry, <http://www.pkfc.com/common/industryreports.aspx>, S.1-2. (Erişim Tarihi:21/11/2005)

bir departmandan yiyecek-içecek malzeme giderleri adı altında bir pay almamaktadır.

Konaklama işletmelerinde personel giderlerinden sonra en önemli gider kalemi olan yiyecek-içecek malzeme giderleri bu hizmetin verildiği; bar, açık ve ala carte restoran, oda hizmeti, havuz, disko, lobby, plaj vb. Çeşitli hizmet departmanlarında doğmaktadır. İşletme yönetimleri, çok çeşitli otel bölümlerinden kaynaklanan yiyecek-içecek malzeme giderlerini, kaçak ve israflara en fazla yatkın bir gider kalemi olması nedeniyle, hizmet verilen her bir departman itibariyle tespit ederek raporlamaktadırlar. Bu bağlamda yiyecek-içecek malzeme giderleri de diğer malzeme giderlerinde olduğu gibi, bir takım prosedürlerin yerine getirilmesiyle birlikte doğmaktadır. Malzeme kullanım prosedürleri, satınalma, tesellüm ve kontrol uygulamalarıyla başlar. Bu aynı zamanda, sonunda müşteriye sunulan yiyecek-içecek hizmeti haline gelen malzeme hareketlerinin başlangıç noktasıdır. Özellikle miktar, fiyat ve kalite kontrolü aşamalarından oluşan satınalma kontrolü ve buna ilişkin olarak geliştirilmesi gereken iç kontrol, yiyecek-içecek malzeme giderlerinin de en önemli belirleyicisi haline gelmektedir. Malzeme fiyatlarında ve tesellmnde yapılan suiistimaller, korunması ve saklanması sırasında gerekli titizliğin gösterilmemesi ve en önemlisi de kullanıma gönderilen malzemelerin uygun şeklide kayıtlarının yapılmaması sonucunda oluşan çalınma, fire ve zayıtlar, konaklama işletmelerinde önemli tutarlara ulaşabilmektedir.

Kontrol edilebilen ve sorumluluk merkezleri itibariyle de hesap sorulabilen yiyecek-içecek malzeme giderleri için otellerdeki amir pozisyon yiyecek-içecek müdürleri (Food&Beverage Manager)'dir. Hatta bu pozisyon otel işletmeleri için o kadar önemlidir ki, bir çok işletmede otel müdürü yiyecek-içecek müdürlüğünden gelmektedir.

Yiyecek-içecek departmanı yetkilileri, otel bölümlerinde gerçekleşen yiyecek-içecek malzeme kullanımlarını, çeşitli şekillerde kontrol etmeye

çalışırlar. Burada öncelikle yiyecek-içecek malzeme giderleri “olması gereken” ve “gerçekleşen” şeklinde kontrol edilir. Bu amaçla kullanılan araçlar ise miktar standartları önceden belirlenerek oluşturulan “yemek reçeteleri” ve belirli zaman aralıklarıyla gerçekleşen yiyecek-içecek malzeme giderlerinin, yiyecek-içecek gelirlerine olan payını ifade eden “maliyet oranı” (Food&Beverage cost)dır. Yiyecek maddeleri itibariyle hesaplanmakta olan maliyet oranları (cost) çok ve çeşitli olmakla birlikte içecek maddeleri için, likör, şarap ve bira olmak üzere üç temel kategori üzerinde yoğunlaşmaktadır. İçecek maliyet analizi ise aşağıda belirtilmiş olan dört basamak halinde yürütülmelidir⁽¹⁴¹⁾;

- Teorik olarak ortalama içecek maliyetlerinin hesaplanması,
- Gerçekleşen satış karması içerisinde olması gereken içecek maliyetinin hesaplanması,
- Olması gereken ile gerçekleşen içecek maliyeti arasındaki farklılıkların hesaplanması ve tespit edilmesi,
- İçecek faaliyetleri üzerinde sıkı kontrole yönelik düzeltici faaliyetlerin ele alınması.

Bu bağlamda işletme yönetimi, yiyecek-içecek malzeme maliyet oranı örneğin % 30 iken ertesi ay % 40 gibi bir orana yükselmiş ise yükseliş nedeninin tespitine yönelik araştırmalar yapmak zorunda kalacaktır.

⁽¹⁴¹⁾ MOHAMED, Essam A., “Beverage Cost Analysis, Step-By-Step Guide to Analyzing and Improving Efficiency,
http://www.hftp.org/members/bottomline/backissues/2001/Aug_Sept01/controller.htm.
 (Erişim Tarihi:26/04/2005)

Yiyecek-içecek malzeme giderleri diğ er endüstri işletmelerindeki ilk madde ve malzeme giderleri ile benzerlik gösteren, ürün veya hizmet bazında ne kadar kullanıldığı ve tutarı belirlenebilen tam değişken giderlerdir⁽¹⁴²⁾.

Genel olarak, konaklama işletmelerinde yiyecek ve içeceğin büyük bir kısmı otel misafirleri için tüketilir. Bundan dolaydır ki yiyecek-içecek malzeme giderleri, direkt olarak satışlarla karşılaştırılır. Bu nedenle otel müşterilerine verilen yiyecek-içecek hizmetinden kaynaklanan yiyecek-içecek malzeme giderleri ile personel ve işletme üst yönetiminin yiyecek-içecek malzeme giderlerinin ayrıştırılması gerekir. Buna karşın uygulamada, personel ve işletme üst yönetiminin yiyecek-içecek malzeme giderlerinin ayrıştırılması oldukça zordur. Ancak büyük konaklama işletmelerinde bu sorun özel bir personel mutfağı ile çözülmektedir. Ayrı personel mutfağının olmadığı işletmelerde ise yaklaşık bir tespit yapılmalıdır. Bunun yanında yönetici ve işletme sahiplerinin kendilerine ait, ikram şeklinde yapılan ve “ denmez” (complimentary) olarak adlandırılan giderler, yiyecek-içecek malzeme giderlerinden ayrıştırılarak genel yönetim giderlerine alınmalıdır. Bundan başka satış sistemine göre (yarım pansiyon, tam pansiyon, herşey dahil vb.) ala carte restoran yiyecek-içecek malzeme giderlerinin toplam yiyecek-içecek malzeme giderlerinden ayrılması gerekir. Bu ayrıştırma işleminin yapılmaması halinde, müşteri sayısı veya faaliyet hacmi ile ilişkisi olmayan giderler, toplam yiyecek-içecek malzeme giderleri içerisinde kalarak, otel müşterileri için yapılan yiyecek-içecek malzeme giderlerinin tam değişkenlik özelliğinin, yarı değişken hale gelmesine neden olacaktır.

Satış miktarı artışı ile birlikte artan, azalmasıyla birlikte de azalan tüm yiyecek-içecek malzeme giderlerinin tam değişken gider olarak kabul edilmesinde tereddütler yaratan etmenler ise şunlardır;

⁽¹⁴²⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 228.

- Mutfak personelinin ya da kullanılan malzemenin niteliğinden kaynaklanan nedenlerle standart reçetelerin kullanılamaması nedeniyle, her bir yemek porsiyonuna aynı miktarda malzeme (et, yağ, tuz, sebze, bakliyat vb.) kullanılamaması,
- Yemek grubunun fiyatı aynı olmakla birlikte, mevsimsel ya da yöresel etkenlerden dolayı, her yemek türü için kullanılan malzemelerin maliyetinin aynı olmaması,

Uygulamada tüketildiği otel bölümlerine direkt olarak ve tam değişken gider niteliğinde kabul edilen yiyecek-içecek malzeme giderleri için geliştirilen ve kısıtlamaları da yukarıda açıklanmış olan kontrol yöntemleri tek başlarına kullanıldıklarında hatalı yorumlara yol açabilecektir. Örneğin yemek reçeteleri kullanılan malzeme miktarlarının idealize edilmiş olduğu ölçülere dayanır. Ancak bu reçetelerin her aşçı tarafından herhangi bir sapma olmaksızın uygulanması hemen hemen imkansızdır. Kaldı ki yemek reçeteleri, her otel işletmesinde otelin kendi aşçısı tarafından hazırlansa dahi, bu aşçıların sürekli olarak aynı miktar kullanımlarını garanti etmeyecektir. Bu yüzden bu yöntemlerin, daha objektif hesaplamalar gerektiren yöntemler ile birlikte kullanılmaları önemlidir. Bu bağlamda kullanılabilecek bir diğer araç, maliyet yapısının analiz edilmesi sonucunda oluşturulan “maliyet fonksiyonları”dır denilebilir. Maliyet fonksiyonu genel eğilimleri yansıtacağından dolayı, yukarıda bahsedilen bireysel değerlendirmelerden kaynaklanan sapmaları en az düzeye indirebilecektir. Ancak bu durumda bile tüm otellere genellenebilecek fonksiyonlara ulaşılabilmesi imkansız olarak ifade edilebilir. Bu yüzden yiyecek-içecek malzeme giderlerine ilişkin olarak, üç grup otel türünde yapılan maliyet analizlerine ilişkin belirlenmiş fonksiyonları kullanırken, bu hususu da gözden uzak tutmamak gerekir.

3.3.2.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otel İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Bu başlık altında mevsimlik açık olan ve faaliyette bulunan 6 adet kıyı otelinin, tek değişkenli regresyon analizi yapılmış ve yukarıda yiyecek-içecek malzeme giderleri için yapılan genellemelere ne kadar uygun olduğu konusunda açıklamalar yapılmıştır. Bu amaçla hazırlanan ve toplu sonuçları gösteren Tablo 3.4 aşağıdadır;

TABLO 3.4: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinde Yiyecek-İçecek Malzeme Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 1	$TM_{YI} = 14,514 x + 45454$	$r = 0,9125$	$r^2 = 0,8327$	7,05
Örnek Otel 2	$TM_{YI} = 3,3999 x + 379,37$	$r = 0,9697$	$r^2 = 0,9404$	12,56
Örnek Otel 3	$TM_{YI} = 14,856 x$	$r = 0,9646$	$r^2 = 0,9304$	11,56
Örnek Otel 4	$TM_{YI} = 10,162 x + 5189,2$	$r = 0,9898$	$r^2 = 0,9798$	22,03
Örnek Otel 5	$TM_{YI} = 9,8483 x + 4817,5$	$r = 0,9919$	$r^2 = 0,9839$	24,70
Örnek Otel 6	$TM_{YI} = 9,884 x + 13812$	$r = 0,9853$	$r^2 = 0,9709$	18,28

Panel Data Analizi

$$\log TM_{YI} = 0,8907 \log x + 3,2686$$

Tablo 3.4'ün incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise şunlardır;

- İncelenen toplam 6 adet mevsimlik açık olan kıyı otellerinin tümünde korelasyon ve determinasyon katsayılarının yüksek olduğu

görülmektedir. Bu da gerek araştırma konusu olan ilişkilerin ve gerekse fonksiyonun ilişkiyi açıklama gücünün kuvvetli olduğunu göstermektedir. Ayrıca toplam yiyecek-içecek malzeme giderlerine göre sabit kısımların çok küçük oranda olması, bu giderlerin tamamen değişken gider olduğunun bir başka kanıtıdır.

- Yiyecek-içecek malzeme giderlerinin satılan yatak başına değişkenliğini temsil eden kesim (a =birim başına değişken maliyet) Örnek Otel 2 dışında diğer otellerde birbirine yakın çıkmaktadır. Örnek Otel 2'deki sapmanın nedeni, söz konusu otelin genellikle konaklama hizmeti vermek üzere kurulmuş olan apart otel türünde olmasıdır. Bu tip otellerde müşteriler genellikle yiyecek-içecek ihtiyaçlarını apart dairelerinde kendileri hazırlamakta ve karşılamaktadır. Diğer otellerdeki küçük farklılıkların sebebi ise otellerin lüks hizmet verip vermemesinden kaynaklanmaktadır. Lüks hizmet veren otellerde tabiidir ki, müşteri başına daha fazla çeşit ve kalitede yiyecek –içecek hizmeti verilecektir. Bu durum da müşteri başına yiyecek-içecek malzeme giderini (a) arttıracaktır.
- Otellerde genel olarak sabit kısım (b =sabit değer) özellikle toplam yiyecek-içecek malzeme giderlerine oranla düşük görülmektedir. Korelasyon ve determinasyon katsayılarının yüksekliği ile birlikte düşünüldüğünde, fonksiyonlar, yiyecek-içecek malzeme giderlerinin değişken gider sınıfında değerlendirilmesini gerektirmektedir.

Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, personel giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği ayrıca doluluk sayısındaki %10'luk bir artışın, yiyecek-içecek malzeme giderleri üzerinde %8,907 gibi yüksek bir oranda artışa yol

açacağı görülmektedir. Yani incelenen 6 adet otelin genel eğilimi de otel bazında yapılan analizi doğrulamaktadır.

Genel olarak bakıldığında, gerek her bir otel bazında yapılan regresyon, gerekse 6 otel verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçları da gösteriyor ki, yiyecek-içecek malzeme giderleri, faaliyet ölçüsüne karşı oldukça yüksek oranda duyarlı bir giderdir. Bu durum söz konusu giderin değişken bir gider niteliğinde olduğunu göstermektedir. Bu da yiyecek-içecek malzeme giderlerinin değişken bir gider olduğu konusunda uygulamada ve literatürde yapılan değerlendirmeleri doğrulamaktadır.

3.3.2.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Tam yıl açık olarak faaliyette bulunan kıyı otelleri, mevsimlik açık olan kıyı otellerin yanında şehir (city) otellerin de bazı karakteristik özelliğini bir arada bulundurur. Bu yüzden ki, yiyecek-içecek malzeme giderleri açısından analiz sonuçları, mevsimlik kıyı otellerinkine benzerlikler göstermektedir. Bu bağlamda incelenmiş olan 5 adet kıyı otelinin sonuçları Tablo 3.5’de gösterilmiştir.

TABLO 3.5: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinin Yiyecek-İçecek Malzeme Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 7	$TM_{YI} = 12,742 x$	$r = 0,9616$	$r^2 = 0,9246$	11,07
Örnek Otel 8	$TM_{YI} = 12,272 x + 8691,7$	$r = 0,9863$	$r^2 = 0,9727$	18,86
Örnek Otel 9	$TM_{YI} = 16,929 x$	$r = 0,9291$	$r^2 = 0,8633$	7,95
Örnek Otel 10	$TM_{YI} = 18,606 x$	$r = 0,7265$	$r^2 = 0,5278$	3,34
Örnek Otel 11	$TM_{YI} = 16,032 x$	$r = 0,7451$	$r^2 = 0,5551$	3,53

Panel Data Analizi

$$\log TM_{YI} = 0,9106 \log x + 3,0964$$

Bu tablonun incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçları ise aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür;

- Otellerin analizinden elde edilen korelasyon ve determinasyon katsayılarının, mevsimlik açık olan kıyı otellerdeki kadar olmasa da, yine de yüksek olduğu söylenebilir. Bu da benzer şekilde otellerin yiyecek-içecek malzeme giderleri ile faaliyet ölçüsü duyarlılığının ve bulunan toplam maliyet fonksiyonunun temsil kabiliyetinin tatmin edici olduğunu göstermektedir.
- Yiyecek-içecek malzeme giderlerinin satılan yatak başına değişkenliğini gösteren kısım (a =birim başına değişken maliyet) hemen hemen tüm otellerde birbirine yakın çıkmaktadır. Küçük farklılıklar ise mevsimlik otellerde olduğu gibi, otellerin lüks hizmet verip vermemesinden kaynaklanmaktadır.

- Fonksiyonlarda sabitlik (b) değerlerinin, Örnek Otel 8 dışındaki otellerin tamamında çok düşük bir katsayı vermesinden dolayı dikkate alınmamış ve fonksiyon tam değişken gider olarak yazılmıştır. Bu da incelenen otellerde yiyecek-içecek giderlerinin sabit unsurunun bulunmadığı ve fonksiyonun genel olarak değişken gideri işaret ettiğini göstermektedir.

Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre ise tam yıl açık olan kıyı otellerinde, mevsimlik açık olan kıyı otellerindekinden daha yüksek ve pozitif yönlü bir ilişki görülmektedir. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artış, yiyecek-içecek malzeme giderleri üzerinde % 9,106 oranında bir artışa yol açacaktır. Yani burada da incelenen 5 otel bazında yapılan genelleme, her bir otel bazında yapılan genellemeleri doğrulamaktadır.

Genel olarak, gerek her bir otel bazında yapılan regresyon, gerekse 5 otel verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçları, mevsimlik açık olan kıyı otellerindekine benzer olarak, yiyecek-içecek malzeme giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında oldukça yüksek oranda bir ilişki olduğunu göstermektedir. Bu durum de söz konusu giderin, tam yıl açık olan kıyı otellerinde de değişken bir gider niteliğinde olduğunu göstermektedir. Bu sonuç, söz konusu grup oteller için de, yiyecek-içecek malzeme giderlerinin değişken bir gider olduğu konusunda uygulamada ve literatürde yapılan değerlendirmeleri doğrulamaktadır.

3.3.2.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Şehir (city) otelleri ile kıyı otelleri arasındaki farklılıklar, yiyecek-içecek malzeme giderleri analizinde de kendini göstermektedir. Bu bağlamda 4 adet şehir (city) otelinin analiz sonuçları Tablo 3.6'da gösterilmiştir.

TABLO 3.6: Şehir (City) Otelleri Yiyecek-İçecek Malzeme Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 12	$TM_{YI} = 4,2812 x + 34274$	$r = 0,9278$	$r^2 = 0,8608$	7,86
Örnek Otel 13	$TM_{YI} = 5,4611 x + 62409$	$r = 0,3740$	$r^2 = 0,1399$	1,28
Örnek Otel 14	$TM_{YI} = 18,269 x$	$r = 0,7953$	$r^2 = 0,6325$	4,15
Örnek Otel 15	$TM_{YI} = 49134,79$	$r = 0,4552$	$r^2 = 0,2072$	1,62

Panel Data Analizi

$$\log TM_{YI} = 0,5519 \log x + 6,4403$$

Bu tablonun incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise şunlardır;

- Tüm otellerin analizinden elde edilen korelasyon ve determinasyon katsayıları, Örnek Otel 12 dışında, kabul edilebilir sınırların altındadır. Örnek Otel 12'de yüksek bulunmasının nedeni ise söz konusu otelin tam yıl açık kıyı oteli özelliklerini göstermesidir. Genel olarak fonksiyonlar, yiyecek-içecek malzeme giderleri ile faaliyet ölçüsü olan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında bir ilişkinin zayıf olduğunu ifade

etmektedir. Bu nedenle şehir otellerinde yiyecek-içecek malzeme giderlerini, kıyı otellerinde olduğu gibi otel doluluk oranına bağlı değişken kabul etmek mümkün olmamaktadır.

- Şehir otelleri sadece otelde konaklayan müşterilere hizmet veren işletmeler değildir. Restoran, bar, lobby ve ziyafet gibi çeşitli gelir merkezleri, otelde konaklayan müşterilerinden daha fazla diğer müşterilere hizmet vermektedir. Bu durum özellikle de yiyecek-içecek malzeme giderlerinin, analizlerimizde bağımsız değişken olarak alınan faaliyet ölçüsü (satılan yatak sayısı) ile ilişkisini anlamsız hale getirmektedir. Bu yüzden şehir otellerinde, yiyecek-içecek malzeme tüketimi yapılan her bir bölüme ilişkin ayrı bir faaliyet ölçüsü hesaplaması gerekecektir. Bu konuda ilgili bölümlerin kuver sayıları ölçü olabilecektir.
- Açıklanan bu sebeplerle, yukarıda her bir otel bazında belirlenmiş olan toplam maliyet fonksiyonlarının kullanılması hatalı olabilecektir. Bu bağlamda Örnek Otel 15'de fonksiyonun değişkenlik özelliğini göstermediği anlaşılmakta ve fonksiyon sabit değer olarak yazılmaktadır. Örnek Otel 14'de ise tam tersine fonksiyon tam değişkenliği göstermektedir.

Panel data yöntemi analizi sonuçları, her ne kadar her bir otel bazında yapılan analize göre, F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğu gibi bir sonuç ortaya koysa da, ifade edilen nedenlerden dolayı temkinli yaklaşılması gerekir. Bu analize göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artış, yiyecek-içecek malzeme giderleri üzerinde % 5,519 oranında bir artışa yol açacaktır.

Genel olarak, analiz ister her bir otel bazında isterse 4 otel verisiyle panel data yöntemi ile yapılsın, ortaya konulan sonuçlar ve toplam maliyet fonksiyonu

çok faydalı olmayacaktır. Şehir otellerinin, otelde konaklamayan müşterilere de verdiği hizmetler ve bu hizmetler sırasında yapılan malzeme tüketimleri, yiyecek-içecek malzeme giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında anlamlı bir ilişki kurulmasını engellemektedir. Bu yüzden şehir otellerinin yiyecek-içecek malzeme giderleri için giderin yapıldığı yer itibarıyla kuver sayılarının alınması daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Ancak bu durumda diğer giderler için ortak bir faaliyet ölçüsü kullanımından uzaklaşmış olmaktadır. Eğer şehir otellerinde yiyecek-içecek malzeme giderleri otel müşterisi olan ve olmayan ayırımına tabi tutulursa ve sadece otel müşterisi ile ilgili olan kısmı faaliyet ölçüsü (satılan yatak sayısı) ile karşılaştırılırsa anlamlı sonuçlara ulaşılabilecektir. Ancak böyle bir işlemi yapmak hem kolay olmayacak, hem de işletme yönetimine analiz dışında ek bir fayda sağlamayacaktır. Bu yüzden ki işletmeler, restoran, bar, lobby vb. bölümlerde satılan yiyecek-içeceklerin maliyetlerinin hesaplanmasında, otel müşterisi olan veya olmayan kişiler ayırımına gitmemektedir.

3.3.3. Diğer Malzeme Giderlerinin İncelenmesi

Malzeme gideri, mal ve hizmet üretiminde veya bu üretime yardımcı faaliyetlerde kullanılan ya da tüketilen malzemelerin parasal tutarıdır⁽¹⁴³⁾. Malzeme giderlerini dolaysız ve dolaylı malzeme gideri şeklinde sınıflandırabiliriz. Direkt malzeme gideri, üretilen ürünün ya da hizmetin bünyesine giren ve ürün ya da hizmet için ne miktarda kullanılabildiği rahatlıkla ölçülebilen malzemeler için katlanılan giderlerdir. Dolaylı malzeme gideri ise direkt malzeme dışında kalan, teknik güçlükler dolayısıyla dolaylı kabul edilmek zorunda kalınan malzeme giderleridir. Bu türden malzeme giderleri; direkt malzeme gideri gibi ürün ya da hizmetin bünyesine girmekle beraber, ölçülmesi zor ya da miktarı önemsiz olan “yardımcı malzeme” ve ürün ya da hizmetin

⁽¹⁴³⁾ Selçuk USLU: a.g.e., 45.

bünyesine girmemekle beraber, üretimin kesintisiz devam edebilmesi için gerekli olan “işletme malzemesi” gibi giderlerden oluşmaktadır.

Tez kapsamında önceki başlıklar altında, direkt malzeme gideri olarak kabul edilebilecek yiyecek-içecek malzeme giderleri ele alınmış ve genellikle değişken gider olarak nitelendirilmiştir. Bu açıdan bakıldığında, aşağıda detaylı olarak incelenen diğer malzeme giderleri, bir kısmı yardımcı malzeme ve önemli bir kısmı da işletme malzemesi olarak sınıflandırılabilir.

Konaklama işletmelerinde genel olarak dolaylı malzeme giderleri olarak adlandırabileceğimiz ve daha önceki sınıflandırmamıza uygun şekilde hizmet (faaliyet) giderleri arasında gösterilebilecek diğer malzeme giderlerine örnek olarak aşağıdaki gider çeşitleri gösterilebilir;

- Yiyecek-içecek departmanına bağlı çeşitli alanlarda kullanılan direkt yiyecek-içecek malzeme giderleri dışında kalan, baharat, meyve, yağ, tuz, yakacak, gaz, lpg giderleri,
- İşletmenin yönetim ve hizmet departmanlarında kullanılan kırtasiye ve basılı evrak ve bilgisayar malzeme giderleri,
- Çeşitli hizmet departmanlarının (restoran, bar lobby vb.) geçici dekor ve süslenmesinde kullanılan malzeme giderleri,
- Eğlence (animasyon) ve spor aktivitelerinde kullanılan kostüm, dekor, araç-gereç vb. malzeme giderleri,

Yukarıda belirtilmiş olan giderlerin çoğu genel olarak ele alındığında, özellikleri gereği, ilgili departmanlarda hizmet verilse de verilmese de katlanması gereken sabit nitelikteki unsurlar yanında, müşteri sayısına az da olsa duyarlı olarak artan ya da azalan değişken unsurları da bünyesinde

bulunduran giderlerdir. Ancak bu tür giderlerin, yarı değişken giderden ziyade sabit gider olarak kabul edilmesi yaygın bir uygulamadır.

Diğer malzeme giderleri içerisinde yer alması gereken temizlik malzeme giderleri, konaklama işletmelerinin maliyetleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Bu önemlilik derecesinden ve değişkenlik özelliğinin diğer malzeme giderlerine göre yüksek olmasından dolayı, temizlik malzeme giderlerinin diğer malzeme giderleri içerisinde ayrıştırılarak, ayrı bir başlık altında incelenmesi yoluna gidilmiştir.

Diğer malzeme giderlerinde dolaysız ve dolaylı gider ayırımı söz konusu olmamaktadır. Bunlar işletmenin geneline yönelik giderlerdir. Bazen depolarda stoklanan malzemelerin (kırtasiye, basılı evrak vb.) ilgili olduğu otel departmanlarında kullanılması sonucu, bazen de animasyonda kullanılan dekor malzemeleri gibi tek bir departmana yönelik olarak katlanması sonucu ortaya çıkarlar.

Diğer malzeme giderlerinin büyük bir kısmı, faaliyet hacmi ile ilişkisi olmayan giderlerdir. Bunlardan bir kısmı, animasyon malzemelerinde olduğu gibi işletme yönetimi tarafından bütçelenen gider niteliğindedir. Bir kısmı ise kırtasiye ve basılı evrak malzeme giderlerinde olduğu gibi faaliyet ölçüsüne karşı son derece düşük duyarlılıkta olan giderlerdir. Bunun yanında önemli tutarlara ulaşmasa da buklet malzeme giderleri gibi bir takım giderler de faaliyet hacminden etkilenen nitelikte giderlerdir. Dolayısıyla diğer malzeme giderlerinin, genel olarak faaliyet ölçüsüne karşı duyarsız oldukları söylenebilir. Bundan dolayıdır ki literatürde ve uygulamada, yukarıda türleri belirtilmiş olan diğer malzeme giderlerinin sabit gider niteliğinde olduğu söylenir. Aşağıda bu bağlamda üç otel türü itibarıyla yapılan maliyet yapı analizine ilişkin toplu sonuçlar incelenmektedir.

3.3.3.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Diğer Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Aşağıda mevsimlik açık olan ve faaliyette bulunan 6 adet kıyı otelinin, tek değişkenli regresyon analizi yapılmış ve daha önce diğer malzeme giderleri için yapılan genellemelere ne kadar uygun olduğu konusunda incelemelerde bulunulmuştur. Bu amaçla hazırlanan ve toplu sonuçları gösteren Tablo 3.7 aşağıdadır;

TABLO 3.7: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinde Diğer Malzeme Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	T TESTİ
Örnek Otel 1	$TM_{DM} = 0,6503 x + 11897$	$r = 0,8752$	$r^2 = 0,7659$	5,72
Örnek Otel 2	$TM_{DM} = 0,33 x + 692,61$	$r = 0,6246$	$r^2 = 0,3901$	2,53
Örnek Otel 3	$TM_{DM} = 1,2654 x$	$r = 0,7142$	$r^2 = 0,5101$	3,23
Örnek Otel 4	$TM_{DM} = 0,3402 x + 872,93$	$r = 0,9069$	$r^2 = 0,8224$	6,81
Örnek Otel 5	$TM_{DM} = 3,0363 x + 23197$	$r = 0,4385$	$r^2 = 0,1923$	1,54
Örnek Otel 6	$TM_{DM} = 0,6125 x + 1608,4$	$r = 0,9494$	$r^2 = 0,9013$	9,56

Panel Data Analizi

$$\log TM_{DM} = 0,4005 \log x + 5,4954$$

Tablo 3.7'nin incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar aşağıdadır;

- İncelenen otellerin bir kısmında korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olduğu bir kısmında ise yüksek olduğu görülmektedir. Korelasyon ve determinasyon katsayılarının yüksek

olduğu otel işletmelerinde, genel amaçlı malzeme giderlerinden çok, buklet malzeme, mutfak malzemesi ve oda malzemeleri gibi müşteriye yönelik malzemelerin yoğun olduğu gözlemlenmektedir. Bu da diğer malzeme giderlerinin, daha önce yapılan genellemelerin aksine faaliyet ölçüsüne karşı duyarlılığını arttırmaktadır.

- Diğer malzeme giderlerinin satılan yatak başına değişkenliğini temsil eden kesim (a =birim başına değişken maliyet) tüm otellerde oldukça düşük görülmektedir. Bu durum da yukarıdaki yargıyı doğrular şekilde değişkenlik özelliğinin çok düşük olduğunu belirtmektedir.
- Otellerde genel olarak sabit kısım (b =sabit değer) otel kapasitesinin büyüklüğüne bağlı olarak düşük ya da yüksek bir değer göstermektedir. Ancak genel olarak bakıldığında toplam maliyet fonksiyonları, sabit gider niteliğinde değerlendirilmesi gereken diğer malzeme giderlerinin, işletme kararlarında etkili bir gider olmayacağını ifade etmektedir.

Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, diğer malzeme giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği, ayrıca doluluk sayısındaki %10'luk bir artışın, diğer malzeme giderleri üzerinde %4,005 gibi bir oranda artışa yol açacağı görülmektedir. Yani incelenen 6 adet otelin genel eğilimi de otel bazında yapılan analize uygun düşmektedir.

Genel olarak bakıldığında, gerek her bir otel bazında yapılan regresyon, gerekse 6 otel verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçları göstermektedir ki, diğer malzeme giderleri faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikli bir giderdir. Bunun tabii bir sonucu olarak da

önceki tabloda verilen fonksiyonları düzeltilerek yeniden yazıldığında elde edilen fonksiyonlar şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 1	$TM_{DM} = 28435,10$
Örnek Otel 2	$TM_{DM} = 2106,05$
Örnek Otel 3	$TM_{DM} = 20499,94$
Örnek Otel 4	$TM_{DM} = 3874,43$
Örnek Otel 5	$TM_{DM} = 61664,64$
Örnek Otel 6	$TM_{DM} = 14595,94$

Yukarıda dikkati çeken özellik oteller arasında oldukça önemli fark olduğudur. Bu da normaldir. Çünkü, otellerin kapasiteleri farklı olunca, aylık malzeme giderlerini birbirleri ile karşılaştırmak anlamlı olmayacaktır.

3.3.3.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Diğer Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Tam yıl açık olarak faaliyette bulunan kıyı otelleri diğer malzeme giderleri açısından, mevsimlik açık olan ve faaliyette bulunan kıyı otellerine benzer özellikler göstermektedir. Bu yüzden ortaya çıkan toplu sonuçlar da yukarıda yapılan genellemelere uygun olarak gerçekleşmektedir. Hazırlanan ve toplu sonuçları gösteren Tablo 3.8 ise aşağıdadır;

TABLO 3.8: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Diğer Malzeme Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 7	$TM_{DM} = 36743,60$	$r = 0,9358$	$r^2 = 0,8757$	8,39
Örnek Otel 8	$TM_{DM} = 0,7127 x + 4355,1$	$r = 0,8466$	$r^2 = 0,7168$	5,03
Örnek Otel 9	$TM_{DM} = 0,9995 x + 10610$	$r = 0,4797$	$r^2 = 0,2301$	1,73
Örnek Otel 10	$TM_{DM} = 3773,14$	$r = 0,6496$	$r^2 = 0,4220$	2,70
Örnek Otel 11	$TM_{DM} = 56205,95$	$r = 0,9434$	$r^2 = 0,8900$	8,98

Panel Data Analizi

$$\log TM_{DM} = 0,5413 \log x + 4,3281$$

Tablo 3.8'in incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar aşağıdadır;

- Korelasyon ve determinasyon katsayılarının yüksek olduğu otellerde sabit kısım (b=sabit değer) değerinin negatif olduğu görülmektedir. Bu durumda, söz konusu oteller için maliyet fonksiyonu değişken giderlerin ağırlıkta olduğunu ifade etmektedir.
- Diğer malzeme giderlerinin satılan yatak başına değişkenliğini temsil eden kesim, genel olarak değerlendirildiğinde oldukça düşük görülmektedir. Yani korelasyon katsayılarının yüksekliğine rağmen, değişkenlik katsayısı yönetim kararlarında etkili olmaktan uzaktır denilebilir.

Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, mevsimlik açık olan kıyı otellerine benzer şekilde, diğer malzeme giderleri ile doluluk sayısı arasındaki

ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği, ayrıca doluluk sayısındaki %10'luk bir artışın, diğer malzeme giderleri üzerinde % 5,413 gibi bir oranda artışa yol açacağı görülmektedir.

Genel olarak bakıldığında, gerek her bir otel bazında yapılan regresyon, gerekse 5 otel verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçları göstermektedir ki diğer malzeme giderleri, otellerin bazılarında faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikli, bazı otellerde ise az da olsa duyarlı yarı değişken bir giderdir. Bir genelleme yapılabilmesi için, otellerin sabitlik veya değişkenlik özelliği ağır basan malzemelerinin ayrıştırılması ve bu şekilde analize dahil edilmesi gereklidir. Bu ise otellerde muhasebe hesap sınıflamasının biraz daha detaylı hale getirilmesi demektir. Ancak inceleme kapsamına alınan otellerde ek külfet getirmesi nedeniyle söz konusu ayırımın objektif ve doğru olarak yapılamadığı izlenmektedir. Bu nedenle genellemelere uygun olarak diğer malzeme giderlerinin sabit kabul edilmesi doğru olacaktır. Böylece önceki tabloda verilen fonksiyonlar düzeltilerek yeniden yazıldığında elde edilen fonksiyonlar şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 7	$TM_{DM} = 36743,60$
Örnek Otel 8	$TM_{DM} = 10561,94$
Örnek Otel 9	$TM_{DM} = 22115,16$
Örnek Otel 10	$TM_{DM} = 3773,14$
Örnek Otel 11	$TM_{DM} = 56205,95$

Diğer malzeme giderlerinin toplam otel giderlerine oranının düşük olması ve içeriğinin genellikle faaliyet hacmi ile doğrudan ilişkili olmayan malzeme giderlerden oluşması, diğer malzeme giderlerinin yönetim tarafından alınacak

kararlardaki etkisini düşürmektedir. Bu yüzden uygulamada diğer malzeme giderleri içerisinde sınıflandırılan malzeme giderleri sabit nitelikli bir gider olarak kabul edilmektedir. Ayrıca tam yıl açık olarak faaliyette bulunan kıyı otellerinde de fiziksel kapasiteye uygun olarak farklı diğer malzeme giderleri ve yönetim giderleri söz konusu olacağından, panel data yöntemi ile regresyon analizinden elde edilen fonksiyonun çözümlenmesinden elde edilecek gider tutarı kullanılırken temkinli olmak gerekecektir.

3.3.2.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Diğer Malzeme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Diğer malzeme giderleriyle ilgili olarak uygulamada yapılan genellemelere en uygun otel türü şehir (city) otelleri olarak görülmektedir. Aşağıda şehir otellerine ilişkin olarak verilen toplu sonuçlar bu ifadeyi doğrulamaktadır. Sonuçları gösteren Tablo 3.9 ise aşağıdadır;

TABLO 3.9: Şehir (City) Otelleri Diğer Malzeme Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 12	$TM_{DM} = 0,3469 x + 8651,7$	$r = 0,5291$	$r^2 = 0,2799$	1,97
Örnek Otel 13	$TM_{DM} = 0,3043 x + 11703$	$r = 0,0490$	$r^2 = 0,0024$	0,15
Örnek Otel 14	$TM_{DM} = 1,2011 x + 195,91$	$r = 0,5646$	$r^2 = 0,3188$	2,16
Örnek Otel 15	$TM_{DM} = 5414,09$	$r = 0,0316$	$r^2 = 0,0010$	0,04

Panel Data Analizi

$$\log TM_{DM} = 0,3878 \log x + 5,7917$$

Tablo 3.9'un incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar aşağıdadır;

- Tüm şehir otellerinde korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olduğu görülmektedir. Bu diğer malzeme giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını ifade etmektedir.
- Otellerde diğer malzeme giderlerinin değişkenliğini temsil eden kısmın (a=birim başına değişken maliyet) birbirlerine yakın ve düşük miktarda gerçekleştiği izlenmektedir. Bu durum da yukarıdaki ifadeyi doğrular niteliktedir.

Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, diğer malzeme giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği, ayrıca doluluk sayısındaki %10'luk bir artışın, yiyecek-içecek malzeme giderleri üzerinde %3,878 gibi bir oranda artışa yol açacağı görülmektedir.

Genel olarak, gerek her bir otel bazında yapılan regresyon, gerekse 4 şehir oteli verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçları göstermektedir ki diğer malzeme giderleri, faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikli bir giderdir. Bu nedenle genellemelere uygun olarak diğer malzeme giderlerinin sabit kabul edilmesi doğru olacaktır. Bu bağlamda önceki tabloda verilen fonksiyonlar düzeltilerek yeniden yazıldığında elde edilen fonksiyonlar şöyledir;

REGRESYON DENKLEMİ

Örnek Otel 12	$TM_{DM} = 14786,42$
Örnek Otel 13	$TM_{DM} = 15161,32$
Örnek Otel 14	$TM_{DM} = 9749,76$
Örnek Otel 15	$TM_{DM} = 5414,09$

Diğer malzeme giderleri yukarıda da değinildiği üzere, sabit nitelikte giderlerdir. Bu durum özellikle şehir otellerinde bariz bir şekilde görülmektedir. Ancak daha önce de ifade edildiği gibi, şehir otellerinin her birinde kapasite büyüklüklerinin farklı olması, özellikle sabit giderler konusunda tüm otellere yönelik bir genelleme yapılmasını anlamsız kılmaktadır. Örneğin Örnek Otel 15 diğerlerine nazaran çok küçük kapasiteli bir şehir otelidir ve bu yüzden sabit gider tutarı da düşüktür. Buna karşılık Örnek Otel 13 ise inceleme kapsamındaki şehir otelleri arasında en büyük olanıdır ve dolayısıyla sabit gider tutarı da diğer otellerden daha yüksektir.

3.3.4. Bakım-Onarım Giderlerinin İncelenmesi

Bir çok endüstri işletmelerinde olduğu gibi, konaklama işletmelerinde de mevcut maddi duran varlıkların kullanım ömrünün artırılabilmesi ve her şeyden önce de halihazırdaki kullanımlarının verimli olarak devam edebilmesi için, periyodik bakım-onarım giderlerinin yapılması bir zorunluluktur.

Otel işletmelerinde organizasyon yapısına bağlı olarak genellikle teknik departman altında gerçekleştirilen bakım-onarım giderleri, ilgili departmanda çalışan personelin ücret ve buna bağlı yasal ödemeler, kullanılan teknik

malzeme, yedek parça vb. giderlerinden, yapılan periyodik bakım onarım sözleşme maliyetlerine kadar geniş bir gider yelpazesini kapsamaktadır.

Bakım-onarım giderleri, mevcut maddi duran varlık niteliğindeki yatırımların işler durumda olması için yapılan tüm tamir giderlerini kapsamına alır. Binaların korunması için yapılan tamir, bakım giderleri, büyük tamir ve onarımlar için ayrılan karşılık giderleri, çeşitli tesis ve cihazların sürekli kullanıma hazır halde tutulabilmesi için yapılan tamir ve bakım anlaşmalarından, eskiyen bir personel üniformasının ya da otel odalarında kullanılan nevresim takımlarının yenilenmesine kadar yapılan tüm giderler, bakım-onarım giderleri kapsamı içerisindedir. Bu bağlamda bir giderin bakım-onarım gideri olarak kabul edilebilmesi için dikkate alınacak kriter, ilgili giderin mevcut bir otel işletmesinin yaratmış olduğu kapasiteyi korumak ve idame ettirebilmek için yapılmış olmasıdır. Örneğin kırılan cam ve porselen gibi bir varlığın yenilenmesi, amortismanına tabi bir maddi duran varlık edinilmesi değildir. Bu türden varlıklar amortismanına tabi tutulmaz. Ancak bu türden varlıklar için kısa süreli amortisman ayrılmış ise bunların yenilenmeleri sırasında yapılan harcamalar da bakım-onarım gideri olarak kaydedilemeyecektir. Bu bağlamda şu düşünülmelidir ki, bu türden varlıkların kullanım süresini tahmin etmek hatalara yol açabilir. Ancak bu tür varlıklar (yatak, çarşaf, tabak vb.) büyük miktarda ve yıllık ihtiyaçlar düşünülerek alındığı takdirde ve birkaç yıl kullanılacak ise aktifleştirilmesi ve kullanım sıralarında giderleştirilmesi doğru olacaktır. Bu durum, işletmelerde yapılan çatı yenilenmesinden, bina yenilenmesine (renovasyonu) ve dış cephe yenileme harcamalarına kadar geçerlidir.

İşletmelerde amortismanı bitmiş eşyaların yenilenmesi bir bakım-onarım gideri değildir. Bu tür bir harcama, amortismanına tabi yeni bir yatırım harcamasıdır ve buna uygun olarak kaydedilmesi gerekir. Burada önemli olan bir husus da, bakım-onarım harcamasının, teknolojinin gerisinde kalmış varlıklar için yapılmaması gereğidir. Bu tür bakım-onarım gideri yapmak yerine, yeni teknolojileri kullanıma sunacak şekilde varlık alımını benimsemek daha doğru

olabilir. Böylece rekabet gücü de kazanılmış olur. Zira eski teknolojiyi bakım-onarım gideri yaparak idame ettirmek, teknolojik anlamda gerilemek demek olabilir. Böyle bir durumda yeni bir varlık alımının da, bakım-onarım gideri olarak görülmesi yani, yeni yatırım olarak görülmemesi gerekir. Örneğin, banyoda modernleştirme amacıyla bir yenileme yapılacaksa bu bir bakım gideridir. Ancak yapılan bakım-onarım giderlerinin otel genelinde ve büyük miktarda yapılması halinde, giderlerin de bu harcamadan fayda sağlanan yıllara dağıtılması uygun olacaktır.

Uygulamada bakım-onarım giderleri teknik departman adıyla sınıflandırılmaktadır. Teknik departman giderleri içerisinde ise dolaysız ve dolaylı gider ayırımı söz konusu olmamaktadır. Çünkü teknik departmana diğer departmanlardan dağıtım anahtarları yardımıyla pay verilmesi uygulamasına pek rastlanmamaktadır. Aynı zamanda teknik departmanın, dolaylı ya da doğrudan destek verdiği diğer departmanlara dağıtım uygulamasına da pek rastlanmamaktadır. Zira teknik departman giderleri genellikle, direkt olarak faaliyet giderleri içerisine alındığından dolayı dağıtıma konu olmamaktadır.

Genel onarımlar dışında otellerin toplam giderleri içerisinde önemli bir paya sahip olmayan bakım onarım giderleri için özel kontrol prosedürlerinden bahsetmek pek mümkün değildir. Bu bağlamda gider kontrolünden ziyade, giderlerin yapısının ve daha da önemlisi gerçek tutarlarının tespit edilmesi önemli hale gelmektedir. Çünkü günümüzde bir çok otel işletmesi, bakım-onarım faaliyetlerinin otel personeli ya da dışarıdan bir işletme tarafından gerçekleştirilmesi konusunda önemli bir karar vermek zorunda kalmaktadır. Bu karar, daha önce personel giderleri başlığında anlatıldığı gibi işletmeleri dışardan hizmet satınalma kavramı ile karşı karşıya bırakmaktadır ve dışardan hizmet sağlama kararına temel oluşturacak çalışma ise maliyet yapısının doğru belirlenmesidir.

İşletme kapasitesinin her yıl emre hazır bulundurulması ve faaliyete geçirilebilmesi için yapılan ve idame giderleri olarak sınıflandırılabilir bakım-onarım giderleri, genellikle sabit olarak nitelendirilebilir. Şüphesiz böyle bir nitelendirmenin altında yatan etken, otel işletmelerinde bakım-onarım departmanı veya bilinen adıyla teknik departman giderleri içerisinde en büyük payı alan unsurun, teknik personelin ücret ve ücrete bağlı olarak yapılan yasal yükümlülük (Sigorta primleri, vergiler vb.) giderleridir⁽¹⁴⁴⁾. Bu türden giderlerin otelin faaliyet hacmi (doluluk) ölçüsüyle ilgisi de bulunmamakta, çünkü satılan yatak sayısının az ya da çok olması, ilgili departmanda çalışan personel sayısını etkilememektedir. Tüm bu açıklamalara karşılık, tez kapsamında analizler gider çeşitleri temelinde yapıldığından ve departman analizlerine yer verilmediğinden dolayı, bakım-onarım departmanlarında gerçekleşmiş ya da yüklenmiş olan personel giderleri, diğer departmanlarda olduğu gibi ayrıştırılarak, personel giderleri tutarlarına dahil edilmiş ve bu başlık altında analiz edilmiştir. Dolayısıyla bakım-onarım giderleri içerisinde sadece, çeşitli işletmelerle yapılan bakım onarım sözleşme giderleri, yedek parça gibi malzeme giderleri vb. giderler yer almaktadır. Bundan dolayıdır ki, aşağıda çeşitli otel türleri bazında yapılan analizlerde ortaya konulan maliyet denklemleri, az da olsa değişken unsurları ihtiva etmekte, ancak bu durum bile bakım onarım giderleri için yapılan sabit gider genellemesini ortadan kaldıramamaktadır.

Aşağıda bakım onarım giderleri konusunda inceleme kapsamına alınmış otel türleri itibarıyla ayrıntılı analiz ve açıklamalar yer almaktadır.

⁽¹⁴⁴⁾ MANDELBAUM, Robert, "Hotel Maintenance Creep: Nuts, Bolts, and Bodies", S.1-4., PKF Consulting Corporation Hospitality Research, Ağustos, 2006, <http://www.pkfc.com/common/industryreports.aspx>. (Erişim Tarihi:02/09/2005)

3.3.4.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otel İşletmelerinde Bakım-Onarım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Bakım-onarım giderlerinin faaliyet ölçüsünden bağımsız ve sabit nitelikte bir gider olduğu ifadesi literatür ve uygulamada yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda mevsimlik faaliyet gösteren kıyı otellerinin bakım-onarım giderlerine ilişkin yapılan incelemeler, yukarıda yapılan genellemeleri doğrulamaktadır. Söz konusu analizlere ilişkin toplu sonuçları gösteren Tablo 3.10 ise aşağıdadır;

TABLO 3.10: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinde Bakım-Onarım Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 1	$TM_{BO} = 44243,55$	$r = 0,5140$	$r^2 = 0,2642$	1,89
Örnek Otel 2	$TM_{BO} = 3706,33$	$r = 0,1755$	$r^2 = 0,0308$	0,56
Örnek Otel 3	$TM_{BO} = 1,5465 x + 2312,8$	$r = 0,9207$	$r^2 = 0,8476$	7,46
Örnek Otel 4	$TM_{BO} = 0,413 x + 5766,5$	$r = 0,3922$	$r^2 = 0,1538$	1,35
Örnek Otel 5	$TM_{BO} = 0,6137 x + 56327$	$r = 0,0894$	$r^2 = 0,0080$	0,28
Örnek Otel 6	$TM_{BO} = 0,3356 x + 12297$	$r = 0,4599$	$r^2 = 0,2115$	1,64

Panel Data Analizi

$$\log TM_{BO} = 0,1136 \log x + 8,6925$$

Tablo 3.10'un incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar aşağıdadır;

- İncelenen tüm mevsimlik kıyı otellerinin, Örnek Otel 3 dışında, korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olduğu görülmektedir. Bu, bakım-onarım giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını ifade etmektedir.
- Bakım-onarım giderlerinin satılan yatak başına değişkenliğini temsil eden katsayı, oldukça küçük görülmektedir. Buna karşın sabit değer (b)'in yüksek olduğu ifade edilebilir.

Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, bakım-onarım giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği, ayrıca doluluk sayısındaki %10'luk bir artışın, bakım-onarım giderleri üzerinde %1,136 gibi bir küçük bir oranda artışa yol açacağı görülmektedir. Yani panel data yöntemi analizi de yukarıda her bir otel bazında yapılan regresyon analizini doğrular nitelikte bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.

Genel olarak bakıldığında, gerek her bir otel bazında yapılan regresyon, gerekse 6 otel verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçları göstermektedir ki, bakım-onarım giderleri, faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikte bir giderdir. Bu bağlamda önceki tabloda verilen fonksiyonlar düzeltilerek yeniden yazıldığında elde edilen fonksiyonlar şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 1	$TM_{BO} = 44243,55$
Örnek Otel 2	$TM_{BO} = 3706,33$
Örnek Otel 3	$TM_{BO} = 27740,70$
Örnek Otel 4	$TM_{BO} = 9410,30$
Örnek Otel 5	$TM_{BO} = 64102,12$
Örnek Otel 6	$TM_{BO} = 19413,11$

Uygulamada ve literatürde sabit olarak kabul edilen bakım-onarım giderleri ile ilgili yapılan analizler de bu genellemeyi doğrulamaktadır. Ayrıca daha önce diğer sabit kabul edilen giderlerde de bahsedildiği gibi, mevsimlik olarak faaliyette bulunan kıyı otellerinde, fiziksel kapasiteye uygun olarak farklı bakım-onarım giderleri ve yönetim giderleri söz konusu olacağından, panel data yöntemi ile regresyon analizinden elde edilen fonksiyonun çözümlenmesinden elde edilecek gider tutarı kullanılırken temkinli olmak gerekecektir.

3.3.4.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Bakım-Onarım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

İnceleme kapsamında ele alınan tam yıl açık kıyı otelleri, bakım-onarım giderleri açısından genel olarak değerlendirildiğinde, mevsimlik otellere ilişkin sonuçlardan farklıklar göstermemektedir. Bu bağlamda yapılan söz konusu analizlere ilişkin toplu sonuçları gösteren Tablo 3.11 aşağıdadır;

TABLO 3.11: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Bakım-Onarım Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 7	$TM_{BO} = 27634,37$	$r = 0,4851$	$r^2 = 0,2353$	1,75
Örnek Otel 8	$TM_{BO} = 1,1974 x + 16772$	$r = 0,6080$	$r^2 = 0,3697$	2,42
Örnek Otel 9	$TM_{BO} = 0,0857 x + 13105$	$r = 0,0640$	$r^2 = 0,0041$	0,20
Örnek Otel 10	$TM_{BO} = 1,2594 x + 2557,8$	$r = 0,4729$	$r^2 = 0,2236$	1,70
Örnek Otel 11	$TM_{BO} = 35944,55$	$r = 0,4604$	$r^2 = 0,212$	1,64

Panel Data Analizi

$$\log TM_{BO} = 0,1903 \log x + 7,9183$$

Tablo 3.11'in incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar aşağıdadır;

- Tam yıl açık kıyı otellerinde de mevsimlik kıyı otellerine benzer şekilde, korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olduğu görülmektedir. Bu durum, bakım-onarım giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin söz konusu oteller içinde geçerli olmadığını ifade etmektedir.
- Bakım-onarım giderlerinin satılan yatak başına değişkenliğini temsil eden katsayı, tam yıl açık olan kıyı otellerinde de oldukça küçük görülmektedir. Bunun yanında sabit değer (b)'in mevsimlik açık olan kıyı otellerinden de yüksek olduğu ifade edilebilir. Bunun en büyük nedeni, söz konusu otellerde tüm yıl boyunca periyodik bakımların sürmesi ya da bakım anlaşmalarının mevsimlik otellere nazaran süre uzunluğundan dolayı daha yüksek olmasıdır.

Panel data yöntemi analizi sonuçları da, bakım-onarım giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü ve düşük miktarda olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu göstermektedir. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artışın, bakım-onarım giderleri üzerinde %1,903 gibi küçük bir oranda artışa yol açacağı görülmektedir. Yani panel data yöntemi analizi de yukarıda her bir otel bazında yapılan regresyon analizini doğrular nitelikte bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.

Genel olarak bakıldığında, yukarıda yapılan her iki analiz sonuçları, bakım-onarım giderlerinin, faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikte bir gider olduğunu söylemektedir. Bu nedenle önceki fonksiyonların düzeltilmesi ve yeniden yazılması gerekmektedir. Bu işlem sonucunda elde edilen fonksiyonlar ise şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 7	$TM_{BO} = 27634,37$
Örnek Otel 8	$TM_{BO} = 27200,05$
Örnek Otel 9	$TM_{BO} = 14091,49$
Örnek Otel 10	$TM_{BO} = 14083,60$
Örnek Otel 11	$TM_{BO} = 35944,55$

Uygulamada ve literatürde yapılan genellemeler ile mevsimlik veya tam yıl açık olan kıyı otellerinin analiz sonuçları, bakım-onarım giderlerinin sabit sayılabileceğini işaret etmektedir. Bundan dolayı fonksiyonlar yukarıdaki gibi yeniden yazılmış ve her otel için fonksiyon mutlak sayı olarak ifade edilmiştir. Burada da hatırlatmak gerekir ki, sabit gider tutarları kullanılırken dikkat edilmelidir. Otellerin kapasitesinin mutlaka göz önünde bulundurulması gerekir.

3.3.4.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Bakım Onarım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Bakım-onarım giderlerine ilişkin yukarıda iki otel türü itibarıyla yapılan analizler, söz konusu giderlerin sabit gider niteliğinde olduğunu işaret etmektedir. Aşağıda Tablo 3.12’de şehir otelleri için yapılan analizlere ilişkin toplu sonuçlar ve açıklamalar bulunmaktadır;

TABLO 3.12: Şehir (City) Otelleri Bakım-Onarım Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 12	$TM_{BO} = 46325,81$	$r = 0,6047$	$r^2 = 0,3657$	2,40
Örnek Otel 13	$TM_{BO} = 28930,22$	$r = 0,5055$	$r^2 = 0,2555$	1,85
Örnek Otel 14	$TM_{BO} = 23153,87$	$r = 0,3483$	$r^2 = 0,1213$	1,17
Örnek Otel 15	$TM_{BO} = 14653,24$	$r = 0,0707$	$r^2 = 0,005$	0,01

Panel Data Analizi

$$\log TM_{BO} = 0,1180 \log x + 8,9246$$

Tablo 3.12'nin incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar aşağıdadır;

- Şehir otellerinde de, literatür ve uygulama ile yukarıda iki otel türü itibariyle yapılan analizleri doğrulayan sonuçlar elde edilmiştir. Söz konusu oteller için belirlenmiş olan fonksiyonlarda da diğer otel analizlerine benzer şekilde, korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olduğu görülmektedir. Bu durum, bakım-onarım giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin şehir otellerinde de geçerli olmadığını ifade etmektedir.
- Bakım-onarım giderlerinin satılan yatak başına değişkenliğini temsil eden katsayı Örnek Otel 12 ve Örnek Otel 15'de negatif değerli görülmektedir. Bu durum her iki otelde de sabit giderlerin büyüklüğünü işaret etmektedir. Buna Karşın Örnek Otel 13 ve Örnek Otel 14'de ise sabit değer (b)'in negatif değer aldığı görülmektedir. Bu durumda iki otel için de sabit gider yerine değişken gider unsurunun ağır bastığı söylenebilir. Ancak söz konusu gider ile faaliyet ölçüsü arasındaki ilişkiyi gösteren korelasyon ile fonksiyonun genel olarak ilişkiyi

açıklama gücünü gösteren determinasyon katsayılarının çok düşük olması gerek (a) ve gerekse (b) katsayıları için bir genelleme yapılması imkanını ortadan kaldırmaktadır. Bu yüzden söz konusu giderin faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit gider kategorisinde görülmesi daha uygun olacaktır.

Panel data yöntemi analizi sonuçları da, bakım-onarım giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü ve düşük miktarda olduğunu göstermektedir. Ancak değişkenlik katsayısı (a)'nın F testi, katsayının fonksiyon içerisinde anlamsız olduğunu ve güvenilirlik aralığının dışında olduğunu göstermektedir. Bu ifade de bakım-onarım giderlerinin değişkenlik özelliğinin olmadığı yönünde yapılmış olan genellemeleri doğrular niteliktedir.

Genel olarak bakıldığında analiz sonuçları, bakım-onarım giderlerinin faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikte bir gider olduğunu söylemektedir. Bu bağlamda daha önceki fonksiyonlarda çok düşük olan değişkenlik unsurunun ihmal edilerek yeniden yazılması sonucunda elde edilen fonksiyonlar ise şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 12	$TM_{BO} = 46325,81$
Örnek Otel 13	$TM_{BO} = 28930,22$
Örnek Otel 14	$TM_{BO} = 23153,87$
Örnek Otel 15	$TM_{BO} = 14653,24$

Uygulamada ve literatürde yapılan genellemeler gerek kıyı otellerinde ve gerekse şehir otelleri genelinde yapılan analiz sonuçları ile doğrulanmıştır. Bu konuda şehir otellerine ilişkin yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi genellemelere uygun en kuvvetli sonuçları ifade etmektedir. Bu yüzden

fonksiyonlar yukarıdaki şekilde yeniden yazılmıştır. Ancak söz konusu yeniden yazılmış fonksiyonları kullanırken, otellerin her birinin kapasitesini göz önünde bulundurmak ve sabit değerleri kullanırken de temkinli olmak gerekecektir.

3.3.5. Elektrik ve Su Giderlerinin İncelenmesi

Otellerde en önemli maliyet kalemlerinden birisi de elektrik ve su tüketiminden kaynaklanmaktadır. Her iki tüketim de otel içerisinde değişik faaliyetlerde yapılmaktadır. Örneğin elektrik, tam yıl açık olan otellerde yaz sezonunda aydınlatma dışında, odaların soğutulması amacıyla tüketilirken, diğer dönemlerde ısıtma amacıyla da kullanılabilir. Bunun yanında su tüketimi, mutfakta yiyecek-içecek faaliyetleri yanında, temizlik, havuz ve su parkı faaliyetlerinde de kullanılmaktadır. Bu nedenle faaliyet ya da departmanlar arasında dağıtımı en zor yapılan gider kalemi olmaktadır. Bu konuda kullanılabilecek dağıtım anahtarlarının ise hiç birisi tam uygun görülememektedir.

Otelcilik terminolojisi içerisinde elektrik ve su giderleri, enerji maliyetleri içerisinde sınıflandırılmaktadır. Ancak tez kapsamında elektrik ve su giderleri enerji maliyetlerinden ayrı bir başlık olarak incelenmiş ve diğer önemli bir enerji maliyeti olan ve ısıtma amacıyla yapılan giderler (kömür, lpg, doğalgaz vb.) ise ısıtma giderleri başlığı altında ele alınmıştır.

ABD’de 2005 yılında yapılan bir araştırmaya göre, elektrik, su, doğalgaz vb. maliyetler (utility costs), otellerin finansal tablolarında tek başına %13,6 gibi önemli ve büyük bir pay almaktadır⁽¹⁴⁵⁾. Bu bağlamda ham petrol fiyatlarında meydana gelen günlük artışlar ile birlikte, otel sahipleri ve işletmeleri, bu durumun doğrudan veya dolaylı olarak enerji fiyatlarına olan artış etkisiyle son

⁽¹⁴⁵⁾ WOODWORTH, Mark, “U.S. Hotels: Revenues and Profits Rise, But So Do Expenses”, S.2., PKF Consulting Corporation Hospitality Research, 2006, <http://www.pkfc.com/common/industryreports.aspx>. (Erişim Tarihi:02/08/2006)

derece ilgilidirler⁽¹⁴⁶⁾. Bu araştırmaya katkıda bulunan bir çok otel, 2006 yılının daha ilk üç ayında elektrik, su, gaz vb. giderlerinin faturasının %20'lere varan bir artış gösterdiğini belirtmektedirler.

ABD genelinde 5.000 otelin finansal tablolarından alınan verilerle yapılan araştırmaların ortaya koyduğu sonuçlara göre elektrik, su vb. maliyetler, kıyı otellerinde en yüksek tutarda gerçekleşmektedir⁽¹⁴⁷⁾. Bunun en büyük nedeni ise söz konusu tüketimlerin kıyı otellerinde açık ve kapalı alanların fazlalığı nedeniyle geniş bir alana yayılmış olmaları ve tüketimlerinin de kısıtlanma imkanlarının son derece sınırlı olmalarıdır. Örneğin bir kongre otelinde elektrik, odalar ve toplantı salonları yanında kapalı genel alanlarda (lobby, antre vb.) tüketilmektedir. Kullanılmayan bir toplantı salonunda ise elektrik tüketimi söz konusu olmamaktadır. Buna karşılık bir kıyı otelinde, odalar, havuzlar, plaj, su parkı, spor alanları gibi çok daha fazla faaliyet için elektrik tüketimi gerçekleşmekte ve müşteri olduğu sürece bunlardan hiçbirisinin elektrik tüketimi tamamen kısıtlanamamaktadır.

Gelişen teknoloji otel işletmelerinde giderek artan oranda elektrik tüketimini de beraberinde getirmektedir. Isıtmadan, soğutmaya, yiyecek-içecek üretiminden, animasyon ve ışıklandırmaya kadar bir çok alanda tüketilen elektriğin, enerji giderleri içerisindeki payı giderek artmaktadır. Elektrik ve su giderlerinin, kullanıldıkları otel departmanları açısından bakıldığında dolaysız ve dolaylı ayırımının yapılması mümkündür. Uygulamada elektrik ve su giderleri genellikle teknik departman giderleri içerisinde yer almaktadır. Bunun nedeni ise söz konusu giderlere ilişkin kontrol işlemlerinin bu departmanın sorumluluğuna bırakılmış olmasıdır. Ancak elektrik ve su giderlerinin hemen hemen tüm otel departmanlarında kullanıldığı da bir gerçektir. Bu yüzden teknik departman

⁽¹⁴⁶⁾ WOODWORTH, Mark, "Hotel Energy Costs Not So Shocking News", S.1., PKF Consulting Corporation Hospitality Research, 2005, <http://www.pkfc.com/common/industryreports.aspx>. (Erişim Tarihi:17/04/2006)

⁽¹⁴⁷⁾ WOODWORTH, Mark, "Hotel Energy Costs Not So Shocking News", PKF Consulting Corporation Hospitality Research, 2005, <http://www.pkfc.com/common/industryreports.aspx>, S.1, (Erişim Tarihi:11/06/2006)

dışında tüm departmanlara dolaylı nitelikte bir giderdir. Uygulamada otellerin elektrik ve su giderlerini, kullandıkları otel departmanları ya da bölümleri arasında dağıtım tabi tutmadıkları görülmektedir. Bunun nedeni ise tüm departman ya da bölümler için uygun bir dağıtım anahtarının bulunamayışıdır.

Elektrik ve su giderlerinin otel giderleri içerisindeki giderek artan payı, işletmelerin sahip ve yöneticilerinin dikkatlerini bu tür giderlere yöneltmelerini de beraberinde getirmiştir. Ayrıca elektrik ve su, müşterilerin odadan ayrıldıklarında açık bıraktıkları musluk, lamba, klima vb. cihazlardan kaynaklanan nedenlerle otellerde en fazla israf edilen unsurların başında gelmektedir. Bundan dolayıdır ki, otel yönetimleri elektrik ve su tüketimlerinde israfı ortadan kaldıracak ve maliyetleri minimize edecek çeşitli teknolojik araçlardan yararlanmaktadır. Örneğin dünyanın en büyük endüstriyel otel zincirlerinden birisi olan ve ülkemizde Sheraton Otellerini bünyesinde bulunduran Starwood Hotels&Resorts yönetimi, Cisco Long-Reach Ethernet (LRE) çözümü ile birlikte INNCOM Energy Management System (EMS) adı verilen bir sistemi kurarak, elektrik ve su tüketimini kontrol altına almıştır⁽¹⁴⁸⁾. Oldukça karmaşık görünen bu sistemde, birbirleriyle etkileşim içerisinde çalışan bir çok faaliyet gerçekleştirilmektedir. Örneğin tüm odalar, internet altyapısıyla otel içerisinde merkezi bir kontrol birimine bağlanmakta, odanın boş olduğunu algılayan sensörler odanın su ve elektriğini kesmekte, müşterinin gelmesiyle birlikte de aktif hale getirmektedir. Ayrıca müşterilerin alışkanlıklarını da içeren bilgi bankası sayesinde, sisteme daha rezervasyon aşamasında bilgiler yüklenmekte, müşteri giriş işlemi (check-in) yapmadan önce odanın sıcaklık, soğukluk ayarları otomatik olarak yapılabilmektedir. Böylece gereksiz ısıtma ya da soğutma yapılmadığı gibi müşteri memnuniyeti de sağlanabilmektedir. Cisco tarafından kurulan bu sistem sayesinde, otellerin herbirinde elektrik ve su giderleri gibi enerji giderlerinde yaklaşık olarak yıllık 73.600 USD yani, söz konusu giderlerin %11'i oranında

⁽¹⁴⁸⁾ Sheraton Executive Summary, "How Starwood Hotels Reduced Costs and Increased Revenues with The Cisco LRE Solutions", <http://nycvisit.com/content/index.cfm?pagePkey=786>. (Erişim Tarihi:19/02/2006)

tasarruf sağlanmıştır. Aynı zamanda odalarda kurulan hızlı internet sayesinde de günlük 9,95 USD dolar ek gelir sağlanmıştır. Bu tutar oda fiyatının yaklaşık olarak %10'na tekabül etmekte ve otel için yıllık olarak da yaklaşık 185.000 USD'lik ek gelir anlamına gelmektedir. Starwood Hotels&Resorts tarafından söz konusu sisteme yapılan yatırımın geri dönüşü (Return on Investment) oranı ise %33 olarak hesaplanmıştır. Bu da sistemin yaklaşık olarak 3 yılda kendini geri ödediğini göstermektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, otel türü ne olursa olsun elektrik ve su tüketimi, önemli bir maliyet kalemi olarak üzerinde titizlikle durulması gereken bir konudur. Bu yüzden de dağıtım yapılan departmanlar açısından kontrol edilemeyen, ancak üst yönetim açısından da kontrol edilebilir bir gider unsuru olan elektrik ve su giderlerinin, sabit ve değişken unsurlarının ayrıştırılması gereklidir. Genellikle otel yönetimleri, söz konusu giderleri tamamen sabit kabul etme eğiliminde olmaktadır. Ancak aşağıda otel türleri bazında yapılan analiz çalışması da göstermektedir ki, elektrik ve su giderlerinde az da olsa değişken bir kısım bulunmaktadır. Değişkenlik özelliği, genel kullanım alanlarının genişliğiyle bağlantılı olarak otel türlerinde ve otelden otele değişiklik göstermekte ve teknolojik tasarruf önlemleri ise aşağıda da belirtilmiş olan maliyet fonksiyonlarının değişken unsurlarına yönelik olarak fayda sağlayabilmektedir. Çünkü daha çok genel kullanım alanlarından kaynaklanan sabit giderlerde yapılacak tasarruf tedbirleri, müşteri memnuniyetinin üst düzeyde tutulmasını gerektiren otellerde önemli sorunlara yol açabilecektir.

3.3.5.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Elektrik ve Su Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Yukarıda genel açıklamalarda bulunulan elektrik ve su giderlerine ilişkin olarak, mevsimlik açık olarak faaliyette bulunan 6 adet kıyı otelinin regresyon analizi sonucunda, aşağıdaki Tablo 3.13 elde edilmiştir.

TABLO 3.13: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinde Elektrik-Su Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 1	$TM_{ES} = 2,7936 x + 20207$	$r = 0,8675$	$r^2 = 0,7525$	5,51
Örnek Otel 2	$TM_{ES} = 1,3277 x + 3631$	$r = 0,9475$	$r^2 = 0,8977$	9,37
Örnek Otel 3	$TM_{ES} = 5,2005 x$	$r = 0,9386$	$r^2 = 0,8809$	8,60
Örnek Otel 4	$TM_{ES} = 1,3321 x + 2844,2$	$r = 0,9416$	$r^2 = 0,8866$	8,84
Örnek Otel 5	$TM_{ES} = 1,543 x + 4583,4$	$r = 0,7366$	$r^2 = 0,5426$	3,44
Örnek Otel 6	$TM_{ES} = 1,3346 x + 7778,4$	$r = 0,8623$	$r^2 = 0,7435$	5,38

Panel Data Analizi

$$\log TM_{ES} = 0,3118 \log x + 7,2544$$

Bu tablonun incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise şunlardır;

- İncelenen otellerin hemen hemen tümünde korelasyon ve determinasyon katsayılarının yüksek olduğu izlenmektedir. Bu bağlamda, elektrik ve su giderleri ile faaliyet ölçüsü olarak alınan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında ilişki olduğu ifade edilebilir.

- Değişkenlik katsayısı (a =birim başına değişken maliyet) değerlerinin, Örnek Otel 3 dışında birbirlerine yakın değerler aldığı izlenmektedir. Bu otelde değişkenlik katsayısının yüksek olmasının ve sabit değer (b)'nin de ihmal edilecek kadar küçük olmasının nedeni, kapalı olan kış aylarında elektrik tüketiminin yapılmamış olmasıdır. Bu durum, söz konusu otel için elektrik ve su giderlerinin değişkenlik niteliğini yükselterek, değişkenlik katsayısının yüksek olmasına neden olmuştur.
- Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, elektrik ve su giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği anlaşılmaktadır. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artış, elektrik ve su giderleri üzerinde % 3,118 artışa yol açacaktır.

Analizler, ister her bir otel bazında yapılsın, isterse 6 otel verisinden oluşan bir grup olarak yapılsın, elektrik ve su giderlerinin az da olsa değişkenlik niteliğinden dolayı, bazı oteller için yarı değişken, bazı oteller için ise yarı sabit nitelikte olabileceğini göstermektedir. Mevsimlik açık olarak faaliyette bulunan oteller açısından bakıldığında, elektrik ve su giderlerinin yarı değişken nitelikte bir gider olduğu söylenebilir. Mevsimlik açık olan kıyı otellerinde özellikle elektrik tüketiminin misafir odalarında ve yoğun olarak da odaların klimalarında kullanıldığı düşünüldüğünde, değişkenlik özelliğinin kaynağı daha iyi anlaşılacaktır.

3.3.5.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otel İşletmelerinde Elektrik ve Su Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Elektrik ve su giderlerine ilişkin, tam yıl açık olan kıyı otelleri ile mevsimlik açık olan kıyı otellerin maliyet yapı analizleri birbirlerine yakın sonuçlar vermektedir. Bu bağlamda yapılan analiz sonucunda, aşağıdaki Tablo 3.14 elde edilmiştir.

TABLO 3.14: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Elektrik-Su Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 7	$TM_{ES} = 2,3215 x + 2406,5$	$r = 0,5288$	$r^2 = 0,2796$	1,97
Örnek Otel 8	$TM_{ES} = 2,3235 x + 14091$	$r = 0,8942$	$r^2 = 0,7996$	6,32
Örnek Otel 9	$TM_{ES} = 4,0993 x$	$r = 0,8291$	$r^2 = 0,6874$	4,69
Örnek Otel 10	$TM_{ES} = 3,127 x + 6308,4$	$r = 0,3881$	$r^2 = 0,1506$	1,33
Örnek Otel 11	$TM_{ES} = 4,8309 x$	$r = 0,7542$	$r^2 = 0,5688$	3,63

Panel Data Analizi

$$\text{Log } TM_{ES} = 0,5539 \log x + 4,7970$$

Bu tablonun incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise şunlardır;

- İncelenen otellerin korelasyon ve determinasyon katsayılarının Örnek Otel 7 ve Örnek Otel 10 dışında yüksek olduğu izlenmektedir. Bu iki otelde ısınma amacıyla elektrik tüketimi, diğerlerine nazaran daha fazla olmaktadır. Genel olarak bakıldığında ise otellerde bahar aylarının başında ısınma amacıyla geçici olarak elektrikli klimalardan

yararlanıldığı, kış aylarında da LPG tüketen merkezi ısıtma sisteminin çalıştırıldığı görülmektedir. Bu yüzden söz konusu giderlerde görülen artış ya da azalışlar üzerinde hava şartları da etkili olmakta ve gider ile faaliyet ölçüsü arasındaki korelasyon katsayısı, mevsimlik faaliyette bulunan kıyı otellerine nazaran düşmektedir.

- Değişkenlik katsayısı (a =birim başına değişken maliyet) değerlerinin, kuruluş yerleri itibarıyla birbirlerine yakın değerler aldığı izlenmektedir. Mutlak değer açısından da tam yıl açık olan otellerin elektrik ve su tüketimlerinin birbirlerine yakın olduğu izlenmektedir. Kapasitelerinin ve doluluk rakamlarının birbirlerinden farklı olduğu düşünülürse, sabit değer (b)'nin de farklı değerler alması doğaldır.
- Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, elektrik ve su giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin, mevsimlik açık olan kıyı otellerinde gerçekleşen kadar olmasa da pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği anlaşılmaktadır. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artış, yiyecek ve içecek giderleri üzerinde % 5,539 artışa yol açacaktır. Bu bağlamda panel data yöntemi analizinin, yukarıda yapılan diğer analizlere yakın sonuçlar verdiği söylenebilir.

Yukarıda iki yönteme göre yapılan analizler de göstermektedir ki, kıyı otelleri tam yıl faaliyette de bulunsa, elektrik ve su giderleri değişkenlik özelliği göstermekte ve faaliyet ölçüsünden bağımsız sabit bir unsur da içerisinde barındırmaktadır. Bu durumda tam yıl açık olan kıyı otelleri için elektrik ve su giderlerinin yarı değişken bir gider niteliğinde olduğu söylenebilir.

3.3.5.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Elektrik ve Su Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Şehir (city) otellerinin kıyı otellerine göre önemli farklılıklar gösterdiği ve bu farklılıkların bazı giderlerin maliyet yapısında da önemli farklılıklara yol açtığı daha önce de ifade edilmiştir. Elektrik ve su giderleri de bu tür giderlerden birisidir. Bu bağlamda yapılan analiz sonucunda oluşturulan Tablo 3.15'in incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise şunlardır;

TABLO 3.15: Şehir (City) Otelleri Elektrik-Su Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 12	$TM_{ES} = 3,2342 x + 6716$	$r = 0,8002$	$r^2 = 0,6403$	4,22
Örnek Otel 13	$TM_{ES} = 0,7903 x + 27717$	$r = 0,6810$	$r^2 = 0,4638$	2,94
Örnek Otel 14	$TM_{ES} = 3,4383 x + 23705$	$r = 0,3886$	$r^2 = 0,1510$	1,33
Örnek Otel 15	$TM_{ES} = 0,9953 x + 10261$	$r = 0,3242$	$r^2 = 0,1051$	1,08

Panel Data Analizi

$$\log TM_{ES} = 0,6088 \log x + 4,9824$$

- İncelenen oteller içerisinde Örnek Otel 14 ve Örnek Otel 15'te, korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olduğu izlenmektedir. Bu durumun en önemli nedeni, söz konusu otellerde elektrik veya su kullanımı, otellerin çeşitli bölümleri ile abonelik ilişkisi olan müşteriler için de tüketilmesi ve dolayısıyla sadece otelde konaklayan müşterilere hizmet verilmemesidir. Halbuki analizimizde, faaliyet ölçüsüne temel olarak konaklayan müşterilere satılan yatak

sayısı alınmıştır. Bu durum söz konusu iki otel için giderlerin faaliyet ölçüsü ile olan ilişkisini zayıflatmakta ve korelasyon katsayısını düşürmektedir.

- Tüm şehir otellerinin ortak noktası sabit gider (b) değerinin yüksek olmasıdır. Bunun nedeni müşteri olsa da olmasa da, elektrik tüketimi gerektiren genel kullanıma açık olan alanların çokluğu ve büyüklüğüdür.
- Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, elektrik ve su giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin, pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun diğer kıyı otellerine nazaran daha anlamlı olduğunu gösterdiği anlaşılmaktadır. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artış, elektrik ve su giderleri üzerinde % 6,088 artışa yol açacaktır. Tüm şehir otelleri düzeyinde analizin yapıldığı panel data yöntemi analizinin, yukarıda yapılan diğer analizlerden daha kuvvetli sonuçlar verdiği söylenebilir. Bunun en önemli nedeni ise korelasyon ve determinasyon katsayısı yüksek olan otellerin gruba olan etkisidir.

Yukarıda iki yöntemle göre yapılan analizler, şehir otelleri için belirlenen elektrik ve su giderleri toplam maliyet fonksiyonunun, değişken ve sabit unsurları bir arada bulundurduğunu göstermektedir. Özellikle panel data yöntemi analizi, diğer yöntemle göre daha anlamlı sonuçlar vermekte ve elektrik ve su giderleri ile faaliyet ölçüsü arasındaki ilişkinin kuvvetli olduğunu ifade etmektedir. Panel data analizi yöntemi, korelasyon ve determinasyon katsayıları yüksek olan otellerin de etkisiyle, diğer analize göre değişkenlik özelliğini daha belirgin olarak ifade etmektedir.

3.3.6. Haberleşme Giderlerinin İncelenmesi

Otel işletmelerinde haberleşme hizmetleri, modern otellerin ortaya çıkmasıyla birlikte verilmeye başlanmış ve teknolojik gelişmelerle birlikte çeşitlenmiştir. Bu bağlamda telefon, internet, fax vb. haberleşme imkanları tüm otellerde çeşitli düzeylerde verilen haberleşme hizmetlerinin başında gelmektedir. Günümüzde kablosuz (wire-less) internet, fax gibi olanaklar hemen hemen tüm üç, dört ve beş yıldızlı otellerde konaklama bedeline ekstra ücret olarak tahakkuk ettirmektedir. Ancak GSM telefonların yaygınlaşmasıyla birlikte, müşterilere sunulan telefon hizmet gelirleri de azalmıştır. Buna karşılık, geçmişteki telefon gelirlerinin yerini, müşterilerin internet ve interaktif televizyon kullanımları almıştır. Sheraton gibi büyük zincir otellerde bu amaçla kurulan haberleşme imkanları, teknolojik gelişmeler sayesinde öyle boyutlara ulaşmıştır ki, bir otel müşterisi dijital ekranlı oda telefonlarını kullanarak internete bağlanabilmekte, sadakat (loyalty) programından elde ettikleri para puanları öğrenebilmekte ve bunu da otelde harcayabilmekte, otele ilişkin tüm bilgilere de kolaylıkla ulaşabilmektedir.

Uygulamada, haberleşme giderleri adı altında toplanan telefon, fax, internet vb. giderler, yönetim departmanı altında toplanmakta ve diğer departmanlara da dağıtımı yapılmamaktadır. Bu yüzden diğer departmanların giderleri incelendiğinde, dolaysız ya da dolaylı ayırımına uygun haberleşme giderleri görülmemektedir. Tüm haberleşme giderleri yönetim departmanının direkt gideri gibi sınıflandırılmaktadır. Giderlerin büyük bir kısmının yönetim departmanı kullanımlarından kaynaklandığı düşünülürse, böyle bir sınıflandırmanın pek de yanlış olmadığı söylenebilir.

Haberleşme giderleri sadece müşterilere sunulan haberleşme imkanlarından kaynaklanmamaktadır. Hatta internet ve GSM telefonları, müşterilerin nispeten pahalı olan otel telefonlarını daha az kullanmalarına neden

olmaktadır. Bu yüzden telefon giderleri, daha çok otellerin çeşitli idari ve yönetim departmanlarının kullanımlarından kaynaklanmakta ve işletmenin faaliyet hacminden bağımsız olarak gerçekleşmektedir.

Genel olarak değerlendirildiğinde haberleşme giderlerini sabit giderler arasında sınıflandırmak doğru olacaktır. Böyle bir genellemenin nedenleri ise şunlardır;

- Geçmişte müşterilere verilen haberleşme hizmetleri arasında en büyük payı alan telefon hizmeti, internet ve GSM telefon imkanları sayesinde gerilemiştir. Bu durumda telefon giderlerinin büyük bir kısmı, idari ve yönetim departmanlarının kullanımlarından kaynaklanmakta ve faaliyet ölçüsünden bağımsız olarak doğmaktadır.
- Haberleşme giderleri içerisinde yeralan ve telefon giderlerinden geriye kalan diğer giderler (internet, interaktif tv vb.), abonelik esasına göre aylık veya yıllık esasta sabit olarak gerçekleşen giderlerdir. Dolayısıyla bu türden giderler, telefon giderlerinden daha fazla oranda, otelin faaliyet ölçüsünden tamamen bağımsız olarak gerçekleşmektedir.

Haberleşme giderleri yönetim departmanı altında sınıflandırılmakta ve aynı zamanda bu departmanın sorumluluk alanına girdiğinden dolayı da kontrol edilmektedir. Gelişen teknoloji kullanılan dijital telefon santralleri aracılığıyla, otel işletmeleri tarafından telefon kullanımının zaman, süre ve maliyet açısından izlenmesini olanaklı hale getirmiştir. Günümüzde telefon kullanımının tüm departmanlar ve kullanıcılar bazında tespit edilmesi ve detaylı şekilde raporlanması çok kolay hale gelmiştir. Bu yüzden kullanım konusunda suiistimal olup olmadığı, dijital santrallerden alınan raporlarla kolaylıkla tespit

edilebilmektedir. Bu bağlamda haberleşme giderlerinin analizi, diğer analiz yapılan giderlerden farklı olarak, maliyet kontrolü ve tasarrufuna yönelik bir fonksiyona sahip olmamaktadır.

Aşağıda inceleme kapsamında ele alınan otel türleri itibariyle haberleşme giderleri analiz edilmiş ve faaliyet ölçüsüne karşı olan duyarlılıkları konusunda açıklamalar yapılmıştır.

3.3.6.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otel İşletmelerinde Haberleşme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Haberleşme giderlerinin yukarıda açıklanan nedenlerle sabit nitelikte bir gider olduğu literatür ve uygulamada kabul görmüş genellemedir. Bu genellenenin mevsimlik açık olan kıyı otellerinde ne ölçüde geçerli olduğunu aşağıda yapılan analizler sonucunda görmek mümkündür. Söz konusu analizlere ilişkin toplu sonuçları gösteren Tablo 3.16 ise aşağıdadır;

TABLO 3.16: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinde Haberleşme Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 1	$TM_H = 0,0434 x + 5041,5$	$r = 0,2795$	$r^2 = 0,0781$	0,92
Örnek Otel 2	$TM_H = 0,1346 x + 707,3$	$r = 0,6082$	$r^2 = 0,3699$	2,42
Örnek Otel 3	$TM_H = 0,1449 x + 117,17$	$r = 0,7039$	$r^2 = 0,4955$	3,13
Örnek Otel 4	$TM_H = 0,0638 x + 652,93$	$r = 0,7442$	$r^2 = 0,5539$	3,52
Örnek Otel 5	$TM_H = 0,0338 x + 855,4$	$r = 0,6277$	$r^2 = 0,394$	2,55
Örnek Otel 6	$TM_H = 0,0634 x + 1488,5$	$r = 0,7409$	$r^2 = 0,5489$	3,49

Panel Data Analizi

$$\log TM_H = 0,2042 \log x + 5,6860$$

Tablo 3.16'nın incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar aşağıdadır;

- İncelenen tüm mevsimlik kıyı otellerinin korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olduğu görülmektedir. Bu, daha önce yapılan genellemelere de uygun şekilde, haberleşme giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını ifade etmektedir.
- Haberleşme giderlerinin satılan yatak başına değişkenliğini temsil eden katsayı, oldukça küçük görülmektedir. Bu da korelasyon katsayısının yüksek olması halinde dahi, söz konusu giderin değişkenlik niteliğinin düşük olacağını göstermektedir.
- Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, haberleşme giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği, ayrıca doluluk sayısındaki %10'luk bir artışın, bakım-onarım giderleri üzerinde % 2,042 gibi bir küçük bir oranda artışa yol açacağı görülmektedir. Yani panel data yöntemi analizi de yukarıda her bir otel bazında yapılan regresyon analizini doğrular nitelikte bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.

Genel olarak bakıldığında, her iki yöntemle yapılan regresyon analizi sonuçları göstermektedir ki haberleşme giderleri, faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikte bir giderdir. Bu bağlamda önceki tabloda verilen fonksiyonlar düzeltilerek yeniden yazıldığında elde edilen fonksiyonlar şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 1	$TM_H = 6145,34$
Örnek Otel 2	$TM_H = 1283,81$
Örnek Otel 3	$TM_H = 2499,65$
Örnek Otel 4	$TM_H = 1215,82$
Örnek Otel 5	$TM_H = 1283,62$
Örnek Otel 6	$TM_H = 2832,84$

Uygulamada ve literatürde sabit olarak kabul edilen haberleşme giderleri ile ilgili yapılan analizler de bu genellemeyi doğrulamaktadır. Daha önce de ifade edildiği üzere, yapılan analizler haberleşme giderlerinin kontrol ve tasarruf tedbirleri konusunda önemli bir fonksiyon görmeyecektir. Bu analizler daha çok geleceğe ilişkin olarak yapılacak tahminler ve özellikle de bütçeler konusunda yardımcı bir fonksiyon görebilecektir.

3.3.6.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Haberleşme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Haberleşme giderlerinin doğuş nedenleri açısından kıyı otellerinde, mevsimlik ya da tam yıl faaliyette olmanın herhangi bir farklılığa yol açmayacağı söylenebilir. Çünkü bu giderin karakteristiği tüm otel işletmeleri için aynı olacaktır denilebilir. Aşağıda yapılan analiz de bu genellemeyi doğrulamaktadır. Söz konusu analizlere ilişkin toplu sonuçları gösteren Tablo 3.17 ise aşağıdadır;

TABLO 3.17: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Haberleşme Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 7	$TM_H = 0,0535 x + 3004,8$	$r = 0,3688$	$r^2 = 0,136$	1,25
Örnek Otel 8	$TM_H = 0,1246 x + 2556$	$r = 0,7151$	$r^2 = 0,5114$	3,24
Örnek Otel 9	$TM_H = 0,3185 x + 2225,5$	$r = 0,4613$	$r^2 = 0,2128$	1,64
Örnek Otel 10	$TM_H = 0,0814 x + 4133,3$	$r = 0,3384$	$r^2 = 0,1145$	1,14
Örnek Otel 11	$TM_H = 0,1159 x + 1658,9$	$r = 0,3808$	$r^2 = 0,145$	1,30

PANEL DATA ANALİZİ

$$\text{Log } TM_H = 0,0959 \log x + 7,5728$$

Tablo 3.17'nin incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar aşağıdadır;

- İncelenen tam yıl açık olan kıyı otellerinin, mevsimlik açık olan kıyı otellerine benzer şekilde korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olduğu görülmektedir. Bu, daha önce yapılan genellemelere de uygun şekilde, haberleşme giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını ifade etmektedir.
- Haberleşme giderlerinin satılan yatak başına değişkenliğini temsil eden katsayı, mevsimlik açık olan kıyı otellerindeki gibi oldukça küçük görülmektedir. Bu da daha önceki analize benzer şekilde, korelasyon katsayısının yüksek olması halinde dahi, söz konusu giderin değişkenlik niteliğinin düşük olacağını göstermektedir.
- Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, haberleşme giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve korelasyon, determinasyon katsayıları ile F testi, bir bütün olarak ilişkinin ve

fonksiyonun daha önceki analizden daha kuvvetli şekilde anlamlı olduğunu gösterdiği, ayrıca doluluk sayısındaki %10'luk bir artışın, bakım-onarım giderleri üzerinde % 0,959 gibi bir çok küçük bir oranda artışa yol açacağı görülmektedir. Yani panel data yöntemi analizi de yukarıda her bir otel bazında yapılan regresyon analizini doğrular nitelikte bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.

Genel olarak bakıldığında, her iki yöntemle yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre, haberleşme giderleri genel açıklamalara da uygun şekilde, faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikte bir giderdir. Bu bağlamda önceki tabloda verilen fonksiyonları otel bazında düzeltmek ve yeniden yazmak gerekecektir. Bunun sonucunda elde edilen fonksiyonlar şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 7	$TM_H = 3913,17$
Örnek Otel 8	$TM_H = 3641,13$
Örnek Otel 9	$TM_H = 5891,73$
Örnek Otel 10	$TM_H = 4878,26$
Örnek Otel 11	$TM_H = 3292,38$

Uygulamada ve literatürde sabit olarak kabul edilen haberleşme giderleri ile ilgili olarak tam yıl çalışan kıyı otellerine ilişkin yapılan analizler de bu genellemeyi doğrulamaktadır. Daha önce de ifade edildiği üzere, yapılan analizler geleceğe ilişkin olarak yapılacak tahminler ve özellikle de bütçeler konusunda yardımcı bir fonksiyon görebilecektir.

3.3.6.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Haberleşme Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Haberleşme giderlerinin daha önce de ifade edilen özellikleri gereği, şehir otellerinde de farklı bir görünüme sahip olmamaktadır. Aşağıda Tablo 3.18 diğer analizlere benzer sonuçları göstermektedir.;

TABLO 3.18: Şehir (City) Otelleri Haberleşme Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 12	$TM_H = 0,0758 x + 4278,4$	$r = 0,7967$	$r^2 = 0,6348$	4,17
Örnek Otel 13	$TM_H = 0,3612 x + 3059,5$	$r = 0,4138$	$r^2 = 0,1712$	1,44
Örnek Otel 14	$TM_H = 0,1242 x + 5318$	$r = 0,1565$	$r^2 = 0,0245$	0,50
Örnek Otel 15	$TM_H = 0,7604 x + 583,26$	$r = 0,5032$	$r^2 = 0,2532$	1,84

Panel Data Analizi

$$\log TM_H = 0,3391 \log x + 5,5112$$

Tablo 3.18'in incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar aşağıdadır;

- Tüm şehir otellerinin diğer otel analizlerine benzer şekilde, korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olduğu görülmektedir. Bu, daha önce yapılan analizler sonucunda yapılan genellemelere de uygun şekilde, haberleşme giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını ifade etmektedir.
- Haberleşme giderlerinde değişkenliği temsil eden katsayı (a), tüm şehir otellerinde oldukça küçük görülmektedir.

- Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, haberleşme giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve korelasyon, determinasyon katsayıları ile F testi, bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun daha önceki analizlerdekine benzer şekilde anlamlı olduğunu gösterdiği, ayrıca doluluk sayısındaki %10'luk bir artışın, haberleşme giderleri üzerinde % 3,391 gibi diğer analizlerden bir miktar yüksek olmasına karşın, genel olarak küçük bir oranda artışa yol açacağı görülmektedir. Yani panel data yöntemi analizi de yukarıda her bir otel bazında yapılan regresyon analizini doğrular nitelikte bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.

Her iki yöntemle yapılan regresyon analizi sonuçlarına göre, haberleşme giderleri, daha önce yapılan genellemelere uygun şekilde, faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikte bir giderdir. Bu yüzden önceki tabloda verilen fonksiyonları otel bazında düzeltmek ve yeniden yazmak gerekecektir. Bunun sonucunda elde edilen fonksiyonlar şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 12	$TM_H = 5618,84$
Örnek Otel 13	$TM_H = 7164,48$
Örnek Otel 14	$TM_H = 6305,92$
Örnek Otel 15	$TM_H = 3404,53$

Uygulamada ve literatürde sabit olarak kabul edilen haberleşme giderleri ile ilgili olarak üç tür otelde yapılan analizler de bu genellemeyi doğrulamaktadır. Ancak bu sonuçlar daha önce de ifade edildiği üzere, yapılan analizler sadece geleceğe ilişkin olarak yapılacak tahminler ve özellikle de bütçeler konusunda

yardımcı bir fonksiyon görebilecektir. Bunun dışındaki amaçlar için ise önemli bir fonksiyona sahip olmayacaktır.

3.3.7. Temizlik Giderlerinin İncelenmesi

Huzurlu, güven içinde ve temiz bir ortamda çeşitli amaçlarla (tatil, iş seyahati vb.) konaklama ve yiyecek-içecek ihtiyaçlarını gidermek üzere otelin kapısından giren bir müşteri için memnuniyet, otel yönetiminde üzerinde durulması gereken en önemli konudur. Aslında verilen tüm hizmetler de müşteri memnuniyetine dayanmalıdır. Bu bağlamda temizlik hizmetleri de otel işletmeleri tarafından fedakârlık edilemeyecek bir maliyet kalemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tipik bir otel işletmesinde kalitesi ve çeşitliliği değişmekle birlikte başlıca temizlik giderleri şunlardan oluşmaktadır;

- Odalar (konaklama) departmanında, oda zemini, pencere, balkon, banyo ve tuvalet gibi kullanım alanlarının temizlenmesi için kullanılan malzeme giderleri,
- Odalarda müşterilerin ücretsiz olarak kullanımına bırakılan ve periyodik olarak yenilenen sabun, şampuan vb. buket malzemeleri,
- Odalarda kullanılan keten takımları, havlu, çarşaf, nevresim vb. demirbaşların temizlenmesinde kullanılan malzeme giderleri,
- Otel personel üniformaları ve müşterilerinin özel çamaşırlarının temizlenmesinde kullanılan temizlik malzeme giderleri,
- Yiyecek-içecek departmanına bağlı çeşitli alanların (restoran, bar, lobby vb.) temizliğinde kullanılan malzeme giderleri,

- Plaj, yüzme havuzu, hamam, sauna, spa merkezi, fitness center vb. alanlarda kullanılan ve müşteri kullanımına sunulan çeşitli malzeme giderleri ve bu alanların temizliğinde kullanılan malzeme giderleri.

Genel olarak üç yıldız ve üzeri sınıftaki otel işletmelerinin örgüt yapısı içerisinde yeralan çamaşırhane departmanı, işletmelerin hem gider hem de gelir merkezi olarak önemli bir işlev görmektedir. Çamaşırhane, aynı zamanda temizlik maliyetlerinin en yüksek düzeyde gerçekleştiği ve hemen hemen otelin tüm departmanlarına hizmet veren ve genellikle bir anahtar yardımıyla giderleri dağıtımına tabi tutulan bir departmandır.

Temizlik malzemeleri, elektrik ve su fiyatlarının yüksekliği, departmanda çalışan personel maliyetleri ile birleştiğinde, çamaşırhaneyi otel işletmeleri için önemli bir gider merkezi haline getirmektedir. Bu bağlamda çamaşırhane maliyetlerini yönetmek ve kontrol altında tutmak da önem kazanmaktadır. İşletmeler bu amaçla çeşitli çözümlere başvurabilmektedir. Bu çözümlerden en çok başvurulanı ise dışardan hizmet satınalma (outsourcing) olarak adlandırılmaktadır. Bu kapsamda işletmeler, çamaşırhane hizmetini ya fiziksel olarak da otel binası dışından hizmet veren işletmelerden almakta ya da otel binası içerisinde bulunan çamaşırhane bölümünün işletmesini başka bir işletmeye vermektedir. Her iki şekilde de otel işletmesi, çamaşırhane maliyetlerini değişken bir gider unsuru haline dönüştürebilmekte ve böylece kontrol edilebilir hale getirmektedir.

Günümüzde otel işletmelerinin çamaşırhane hizmetlerinde giderek yaygınlaşan dışardan hizmet alma yöntemi, önemli bir yönetim karar alma sürecini gerektirmektedir. Bu hizmetin otel işletmesi yerine, bu konuda profesyonel bir işletme tarafından verilmesi kararında, sağlanacak tasarrufun iyi hesaplanması gerekir. Bu ise söz konusu departman giderlerinin maliyet yapısının değişkenlik açısından incelenmesini gerektirir. Çünkü dışardan

verilecek hizmetin birim değişken giderinin, bu hizmetin otel işletmesi tarafından gerçekleştirilmesi halinde doğan giderin birim değişken gideri ile sabit giderinin karşılaştırılması gerekecektir. Böyle bir karşılaştırma sonrasında, kaliteden ödün vermemek şartıyla, maliyet tasarrufunun gerçekleşmesi beklenecektir.

Temizlik giderlerinin amaşırhane departmanından sonra gerçekleştiği bir başka önemli alan ise kat hizmetleri (Housekeeping)dir. Kat hizmetleri otel odalarının temizliğinden, koridor, lobby, restoran, havuz, bahçe ve yönetim odalarına kadar çok geniş alanların temizliğini de kapsayacak şekilde genişletilebilir. Tıpkı amaşırhane departmanı gibi, kat hizmetlerinde de sıklıkla başvurulan yollardan birisi, dışardan hizmet alma yöntemidir. Burada da otel işletmesi hem kat hizmetleri ve diğer alanların temizliğini kontrol altına almakta, hem de tutarını belirgin hale getirebilmektedir. Böylece işletme, gereksiz personel tutmaktan kurtulmakta bu sayede de, hazır bulundurma giderlerinden ve faaliyet giderlerinden tasarruf edebilmektedir.

Bu başlık altında temizlik giderleri sadece malzeme açısından ele alınmış ve yukarıda ayrıntılı açıklanmış olan departmanların personel giderleri, diğer departmanlarda olduğu gibi personel giderleri başlığı altında analize tabi tutulmuştur. Bu yüzdendir ki, genellikle yarı değişken gider olarak nitelendirilebilecek temizlik giderlerinin, analizimiz açısından değişkenlik unsurunun daha ağır basacağı söylenebilir. Çünkü özellikle buklet malzeme giderleri, oda temizlik malzeme giderleri ile müşteri çamaşırı temizlik malzeme giderleri, otelin faaliyet ls ile yakından ilişkili olacaktır. Buna karşılık personel üniformaları temizlik giderleri, faaliyet ölüsünden diğerlerine kıyasla çok daha az etkilenecek ya da hiç etkilenecektir.

Aşağıda otel türleri itibariyle temizlik giderleri analiz edilirken, temizlik hizmetinin verildiği departmanlarda doğan personel giderleri, elektrik-su giderleri ve bakım onarım giderleri gibi giderler ayrı tutulacaktır. Daha öncede ifade edildiği üzere bu giderler ayrı başlıklar halinde incelenmiştir.

3.3.7.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otel İşletmelerinde Temizlik Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Mevsimlik açık olarak faaliyette bulunan 6 adet kıyı otelinin, tek değişkenli regresyon analizi sonucunda aşağıdaki Tablo 3.19 elde edilmiştir.

TABLO 3.19: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinde Temizlik Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 1	$TM_T = 1,6465 x + 6665,8$	$r = 0,9535$	$r^2 = 0,9091$	9,99
Örnek Otel 2	$TM_T = 0,8898 x + 589,11$	$r = 0,9575$	$r^2 = 0,9169$	10,51
Örnek Otel 3	$TM_T = 1,7615 x + 816,68$	$r = 0,9162$	$r^2 = 0,8394$	7,23
Örnek Otel 4	$TM_T = 0,9833 x + 582,78$	$r = 0,9779$	$r^2 = 0,9563$	14,79
Örnek Otel 5	$TM_T = 11996,18$	$r = 0,0173$	$r^2 = 0,0003$	0,05
Örnek Otel 6	$TM_T = 0,8491 x + 2318,5$	$r = 0,9708$	$r^2 = 0,9424$	12,79

Panel Data Analizi

$$\log TM_T = 0,5198 \log x + 4,7191$$

Bu tablonun incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise şunlardır;

- Örnek Otel 5 dışındaki tüm kıyı otellerinde korelasyon ve determinasyon katsayılarının yüksek olduğu izlenmektedir. Yani analizler, temizlik giderleri ile faaliyet ölçüsü olarak alınan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında yüksek bir ilişki olduğunu ifade etmektedir. Determinasyon katsayısının yüksekliği de temizlik

giderlerinde meydana gelmiş olan değişmelerin, elde edilen fonksiyon tarafından yüksek oranda açıklandığını göstermektedir.

- Değişkenlik katsayısı (a =birim başına değişken maliyet) değerlerinin, Örnek Otel 5 dışında birbirlerine yakın değerler aldığı izlenmektedir. Örnek Otel 5’de belirlenmiş fonksiyonun korelasyon ve determinasyon katsayılarının çok düşük olması, söz konusu giderin tamamen sabit olduğu konusunda bir yargı vermektedir. Bu otel için diğer otellerden farklı bir yargıya ulaşılmasının nedeni ise söz konusu otelde, temizlik malzemelerinin toplu olarak depodan çıkartılması ve ilgili departmanlara kullanılmak üzere verildiğinde, toplu olarak gider kaydedilmiş olmasıdır. Bu yüzden ilgili departmanlarda tüketime bağlı olarak gider kayıtları yapılmamaktadır. Bu durum temizlik giderinin, faaliyet ölçüsünden bağımsız olarak sabit hale gelmesine neden olmaktadır. Fonksiyonlarda sabit (b) değerinin otelden otele farklı olmasının nedeni ise her otelde temizlik politikalarının farklı olması ve verilen hizmetin otelden otele lüks derecesinin değişmesidir. Örneğin verilen konaklama hizmetinin fiyatına göre, bazı otellerde oda çarşaf, havlu vb. gibi müşterinin kullanımına verilen materyallerin temizliği her gün ya da 2-3 günde bir yapılabilmekte, halılar sık ya da aralıklı olarak temizlenebilmektedir. Bu durum direkt olarak temizlik malzeme giderlerine yansımaktadır.
- Panel data yöntemi analizi sonuçlarına göre, temizlik giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği anlaşılmaktadır. Hatta değişkenlik derecesi diğer analize göre daha kuvvetli çıkmaktadır. Buna göre doluluk sayısındaki %10’luk bir artış, temizlik giderleri üzerinde % 5,198 artışa yol açacaktır.

Analizlere genel olarak bakıldığında, gerek her bir otel bazında yapılan regresyon, gerekse 6 otel verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçları göstermektedir ki, temizlik giderleri faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı bir giderdir. Bu durum söz konusu giderin sabit olmadığı ve en azından yarı değişken bir gider niteliğinde olduğunu göstermektedir. Ancak bu genelleme temizlik giderleri içerisinde sadece temizlik malzemeleri söz konusu olduğu için geçerlidir. Temizlik hizmetinin önemli bir oranını oluşturan temizlik personeli giderleri de analize dahil edilmiş olsaydı, analiz sonucunda elde edilen fonksiyonların bu kadar yüksek oranda değişkenlik özelliği göstermeyeceği de görülebilirdi. Otel yönetimlerinin giderek artan oranda dışardan hizmet sağlama şeklinde temizlik hizmeti almasının altında yatan gerçek de budur. Oteller dışardan hizmet sağlayarak, tasarruf imkanı sınırlı olan temizlik personeli giderlerini verilen hizmet ölçüsünde değişken hale getirebilmektedir.

3.3.7.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otel İşletmelerinde Temizlik Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Temizlik hizmeti türü ne olursa olsun, müşteri memnuniyetini esas alan tüm otel işletmeleri için önemli bir konudur. Vazgeçilmez nitelikte kabul edilen bu hizmet için önemli olan, hizmetin kim tarafından verileceğidir. Daha önce de değinildiği üzere bu konuda otellerin önünde iki seçenek bulunmaktadır. Oteller ya hizmeti kendi personeli ve ekipmanı ile ya da dışardan hizmet sağlama yaparak başka işletmelerin personeli ve/veya ekipmanı ile vereceklerdir. İşte burada verilen hizmetin fiyatlandırılması konusu ortaya çıkmaktadır. Doğru bir fiyat tespiti ise söz konusu hizmet nedeniyle katlanılan maliyet yapısının iyi bir şekilde belirlenmesi ile mümkündür. İşte bu bağlamda tam yıl çalışan otel işletmelerinin maliyet analizi yapılmış ve aşağıdaki Tablo 3.20 elde edilmiştir;

TABLO 3.20: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Temizlik Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 7	$TM_T = 0,6565 x + 4508,2$	$r = 0,6701$	$r^2 = 0,449$	2,85
Örnek Otel 8	$TM_T = 2,0648 x + 4906,8$	$r = 0,9303$	$r^2 = 0,8654$	8,02
Örnek Otel 9	$TM_T = 0,4785 x + 6777,2$	$r = 0,4773$	$r^2 = 0,2278$	1,72
Örnek Otel 10	$TM_T = 2,6794 x$	$r = 0,8892$	$r^2 = 0,7906$	6,14
Örnek Otel 11	$TM_T = 0,9274 x$	$r = 0,3219$	$r^2 = 0,1036$	1,07

Panel Data Analizi

$$\log TM_T = 0,7792 \log x + 2,0785$$

Yukarıdaki tablonun incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise şunlardır;

- İncelenen kıyı otellerinde korelasyon ve determinasyon katsayılarının, mevsimlik faaliyette bulunan kıyı otellerine nazaran daha düşük olmakla birlikte kabul edilebilir sınırlara yakın olduğu izlenmektedir. Yani analizler, tam yıl açık olan kıyı otelleri için, temizlik giderleri ile faaliyet ölçüsü olarak alınan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında mevsimlik açık olan kıyı otelleri kadar olmasa da bir ilişki olduğunu ifade etmektedir.
- Değişkenlik katsayısı (a=birim başına değişken maliyet) değerlerinin, genel olarak birbirlerinden farklı değerler aldığı izlenmektedir. Ancak söz konusu oteller için belirlenmiş fonksiyonların korelasyon ve determinasyon katsayılarının istenilen düzeyden düşük olması bu konuda genel bir yargının oluşturulmasına engel teşkil etmektedir. Buna karşın sabit (b) değerlerin tüm fonksiyonlarda yakın değerler

alması da bu sebepten dolayı genelleme yapılmasına engel olmaktadır.

- Yapılan analizler içerisinde daha önceki otel gurubunun analizine en yakın ve en anlamlı sonuçları, panel data yöntemi analizi sonuçları vermektedir. Çünkü bu yöntem tüm otel verileri düzeyinde analiz yapılmasına imkan vermektedir. Böylece korelasyon ve determinasyon katsayıları düşük olan ve genellemelerin dışına çıkan otellerin verileri, diğer otellerin verilerinin etkisiyle daha anlamlı sonuçlara ulaşılmasını sağlamaktadır. Buna göre, temizlik giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği anlaşılmaktadır. Yine burada da değişkenlik derecesi diğer analize göre daha kuvvetli çıkmaktadır. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artış, temizlik giderleri üzerinde % 7,792 artışa yol açacaktır.

Analizlere genel olarak bakıldığında, her bir otel bazında yapılan regresyon analizinde iki örnek otel dışında genelleme yapılmasına olanak verecek yeterlilikte anlamlı sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir. Ayrıca 5 tam yıl açık olan otel verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçlarının da temizlik giderlerinin faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı bir gider olduğu konusunda genelleme yapacak kadar anlamlı sonuçlara sahip olduğu görülmektedir. Örnek Otel 9 ve Örnek Otel 11'de korelasyon katsayılarının düşük olmasının nedeni, gider kayıtlarında tahakkuk esasının geçerli olmamasıdır. Söz konusu oteller gibi bir çok otel, temizlik malzemelerini kullanıldıkları anda değil, satın alındıkları anda giderleştirmektedir. Bu durum giderler ile faaliyet ölçüsü arasında olması gereken duyarlılığı azaltmaktadır.

Özetle söylemek gerekirse, genel olarak söz konusu gider sabit olmayıp ve en azından yarı değişken bir gider niteliğindedir.

3.3.7.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Temizlik Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Temizlik hizmetine otel türleri itibariyle bakıldığında, mevsimlik kıyı otellerinden, tam yıl çalışan kıyı otelleri ve yine tam yıl faaliyette bulunan şehir otellerine doğru gidildikçe, giderlerin mutlak olarak arttığını ve söz konusu otellere göre belirlenen fonksiyonlarda değişkenlik özelliğinin de azaldığını görmekteyiz. Çünkü tam yıl çalışma özelliğine sahip otellerde, temizlik hizmeti otel odaları dolu olsa da olmasa da tüm otel için zorunlu olarak yerine getirilmektedir. Odalar müşteri kullanımı sırasındaki kadar yoğun olmasa da boşken de temizlenmektedir. Genel kullanım alanları, müşteri sayısı az da olsa her zaman kullanıma hazır halde temiz tutulmak zorundadır. Bu zorunluluklar, mevsimlik otellere kıyasla daha fazladır ve daha fazla gider yapılmasını gerektirir. Bu durum, özellikle şehir otellerinde temizlik giderleri ile faaliyet hacmi arasındaki ilişkiyi azaltmaktadır. Bu durum, şehir oteli işletmelerinin maliyet analizlerinin yapılması sonucunda elde edilmiş olan Tablo 3.21'den de rahatlıkla görülebilmektedir;

TABLO 3.21: Şehir (City) Otelleri Temizlik Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 12	$TM_T = 1,5265 x + 10152$	$r = 0,8683$	$r^2 = 0,754$	5,54
Örnek Otel 13	$TM_T = 37630,92$	$r = 0,1140$	$r^2 = 0,013$	0,36
Örnek Otel 14	$TM_T = 1,881 x + 8123,6$	$r = 0,5530$	$r^2 = 0,3058$	2,10
Örnek Otel 15	$TM_T = 2749,85$	$r = 0,3506$	$r^2 = 0,1229$	1,18

Panel Data Analizi

$$\log TM_T = 0,4120 \log x + 5,9888$$

Yukarıdaki tablonun incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise şunlardır;

- Tam yıl açık olan kıyı otellerinde olduğu gibi, şehir otellerinde de korelasyon ve determinasyon katsayıları oldukça düşük olarak gerçekleşmektedir. Yani analizler şehir otelleri için, temizlik giderleri ile faaliyet ölçüsü olarak alınan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında çok düşük bir ilişki olduğunu ifade etmektedir.
- Değişkenlik katsayısı (a=birim başına değişken maliyet) değerlerinin, otellerde genel olarak birbirlerinden farklı değerler aldığı izlenmektedir. Hatta bazı otellerde negatif değer aldığı yani değişkenlik özelliğinin olmadığı görülmektedir. Ancak değişkenlik (a) katsayısının çok düşük olmasından dolayı ihmal edildiği otellerde, 2005 yılı içerisinde yapılan bina tadilatları düşünülürse, az da olsa değişkenlik özelliği göstermesi gereken temizlik giderlerinin sabit nitelikte çıkmasının sebebi daha iyi anlaşılacaktır.
- Yine şehir otellerinde de genellemelere en yakın ve en anlamlı sonuçları, panel data yöntemi analizi sonuçları vermektedir. Buna

göre, temizlik giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği anlaşılmaktadır. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artış, temizlik giderleri üzerinde % 4,120 artışa yol açacaktır.

Genel olarak, şehir otellerinin analizinde de tam yıl açık olan kıyı otellerine benzer sonuçlar elde edilmiştir. Bu analizde Örnek Otel 13 ve Örnek Otel 15'de korelasyon ve determinasyon katsayıları düşük, diğer otellerde ise kabul edilebilir sınırlara yakın çıkmaktadır. İki örnek otelde korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olmasının nedeni de yine söz konusu otellerde gider kayıtlarında tahakkuk esasına uyulmamış olması ve temizlik malzemelerinin kullanıldıkları anda kaydedilmemesidir. Bunun yanında 4 şehir oteli verisiyle yapılan panel data yöntemi ile regresyon analizi sonuçlarının ise temizlik giderlerinin faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı bir gider olduğu konusunda genelleme yapacak kadar anlamlı sonuçlara sahip olduğu görülmektedir. Özetle, şehir otellerinde temizlik giderlerini sabit değil, en azından yarı değişken bir gider niteliğinde kabul etmek doğru olacaktır.

3.3.8. Tanıtım Giderlerinin İncelenmesi

Tanıtım giderleri, tüm otel giderleri düşünüldüğünde önemli bir paya sahip değildir. Ancak makro bazda ülkeler ve mikro bazda da oteller arasında çetin rekabet yaşanan konaklama endüstrisi için, tanıtım en vazgeçilmez faaliyetler arasında sayılır.

Tanıtım kavramı, sadece yazılı veya görüntülü yayın organları yoluyla yapılan reklam faaliyetlerini kapsamaz. Tanıtım bunlar dışında, yurtiçi ve yurtdışı

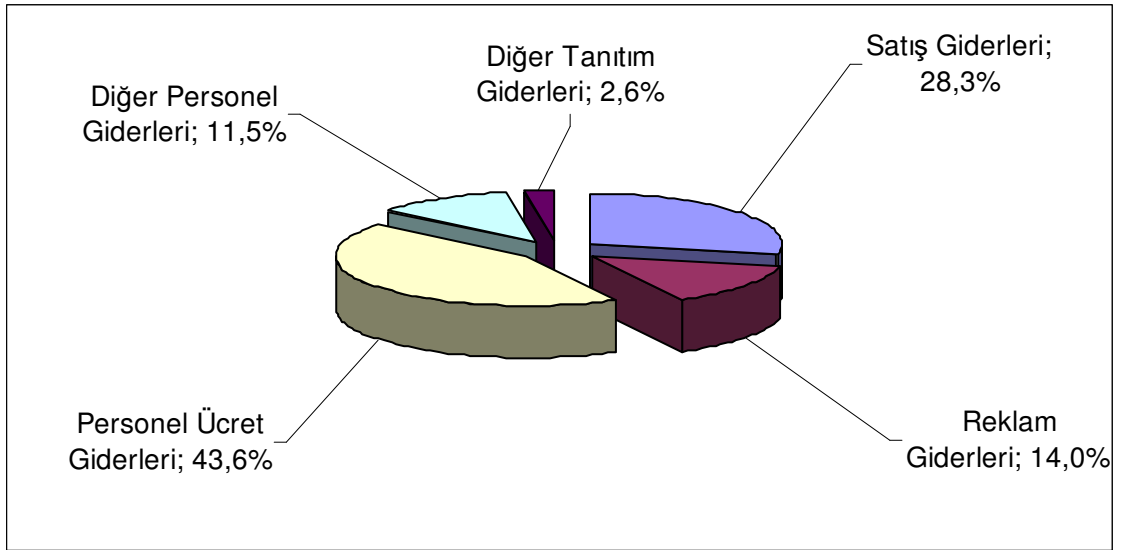
fuar katılımlarından, çeşitli kültürel ve sportif faaliyetler için yapılan sponsorluklara ve yerli ya da yabancı organizatör, tur operatörü ve seyahat acentelerinin temsilcileri için yapılan konaklama ve eğlence faaliyetlerine kadar bir çok faaliyeti kapsamaktadır. Teknolojik yeniliklerle beraber giderek çeşitlenen başlıca tanıtım giderleri şunlardır;

- Televizyon, radyo ve gazetelerde yayınlanan görüntülü, sözlü ve yazılı ilanlar için yapılan giderler,
- Yurtiçi ve yurtdışı çeşitli kurum, kuruluş ve işletmelere tanıtım amacıyla gönderilen katalog giderleri,
- Yurtiçi ve yurtdışı turizm fuarlarına katılım nedeniyle katılan, fuar katılım ve stand, konaklama ve seyahat giderleri,
- Çeşitli kültürel ve sportif faaliyetlere sponsorluk nedeniyle yapılan giderler,
- Çeşitli tur operatörü ve seyahat acente temsilcilerini misafir etmekten kaynaklanan, konaklama, seyahat, yemek vb. giderler,
- Tanıtım amacıyla yapılan dekorasyon, süsleme vb. giderler,
- Tanıtım amaçlı yapılan ve promosyon olarak müşterilere dağıtılan hediyeler,
- Müşteri sadakatini arttırmaya yönelik yapılan çeşitli uygulamalardan (THY mil puan, loyalty puan, honour puan vb.) kaynaklanan giderler.

Genellikle otel işletmelerinin ayrıca organize edilen pazarlama departmanı tarafından gerçekleştirilen tanıtım giderleri içerisinde, önemli bir payı da söz konusu departmanda çalışan personelin giderleri almaktadır. Öyleki ABD’de 2004 yılında yapılmış olan bir araştırmanın sonuçlarını içeren Şekil

3.1’de yeralan grafiğe göre, otel işletmelerinin tanıtım bütçesinin %43,6’sını personel ücret giderleri, % 11,5’ini ise personel için yapılan diğer giderler oluşturmaktadır⁽¹⁴⁹⁾. Ancak daha önceki gider incelemelerinde olduğu gibi, tez kapsamında pazarlama departmanı personel giderleri de tanıtım giderlerinden ayrıştırılarak, personel giderleri içerisine dahil edilmiştir.

ŞEKİL 3.1: ABD Otellerinde 2004 Yılı Tanıtım Giderleri Dağılımı



Tanıtım giderleri pazarlama departmanına dolaysız nitelikte bir gider olmakla birlikte, tüm gelir getiren otel departmanlarına da katkıda bulunan bir giderdir. Ancak literatürde ve uygulamada tanıtım giderleri, dağıtım anahtarları yoluyla herhangi bir departmandan pay almadığı gibi başka departmanlara da pay vermeyen bir gider niteliğindedir. Bu nedenle tanıtım giderleri için dolaysız/dolaylı gider ayırımı yapılmamaktadır.

⁽¹⁴⁹⁾ PKF Hospitality Research, “PKF Study Finds Hotels Increase Marketing Budgets by 6.1 Percent in 2004- Hotels Continue to Shift Marketing Dollars From Advertising to Person-to-Person Selling”, PKF Consulting Corporation Hospitality Research, 2005, USA, <http://www.pkfc.com/common/industryreports.aspx>, S.1. (Erişim Tarihi:27/04/2006)

Genel olarak miktarı önceden belirlenen ve işletme üst yönetimi tarafından bütçelenmiş giderler olarak adlandırabileceğimiz tanıtım giderlerinin, otellerin herhangi bir faaliyet ölçüsüyle ilgisi bulunmamaktadır. Bu nedenle işletme üst yönetimleri, önceden belirlenmiş olan yönetim politikaları gereğince gider tutarını bütçelemekte, faaliyet hacminin düşük ya da yüksek olmasına bakmaksızın da bu bütçe çerçevesinde harcamalarını gerçekleştirmektedir. Bu bağlamda tanıtım giderlerini tam sabit giderler olarak ifade etmek doğru olacaktır. Aşağıda üç otel türü itibariyle yapılan tanıtım giderlerine ilişkin analizler de, bu ifadeyi teyit eder sonuçları göstermektedir.

3.3.8.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Tanıtım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Mevsimlik açık olan kıyı otellerinde tanıtım giderlerinin maliyet yapısı, aşağıda Tablo 3.22'den de görüleceği üzere, yukarıda yapılan genellemelere uygun sonuçları ifade etmektedir;

TABLO 3.22: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinde Tanıtım Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 1	$TM_{TNT} = 1,1805 x + 10129$	$r = 0,8027$	$r^2 = 0,6443$	4,26
Örnek Otel 2	$TM_{TNT} = 2,77$	$r = 0,1237$	$r^2 = 0,0153$	0,39
Örnek Otel 3	$TM_{TNT} = 0,371 x + 9557$	$r = 0,2387$	$r^2 = 0,057$	0,78
Örnek Otel 4	$TM_{TNT} = 0,1236 x + 205,99$	$r = 0,4328$	$r^2 = 0,1873$	1,52
Örnek Otel 5	$TM_{TNT} = 600,11$	$r = 0,1667$	$r^2 = 0,0278$	0,53
Örnek Otel 6	$TM_{TNT} = 0,0217 x + 860,67$	$r = 0,1356$	$r^2 = 0,0184$	0,43

Panel Data Analizi

$$\log TM_{TNT} = 0,2253 \log x + 3,4094$$

Tablo 3.22'den de görüleceği üzere tüm mevsimlik açık olan kıyı otellerinin korelasyon ve determinasyon katsayıları oldukça düşük olarak gerçekleşmektedir. Yani analizler söz konusu oteller için, tanıtım giderleri ile faaliyet ölçüsü olarak alınan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını ifade etmektedir. Değişkenlik katsayısı (a=birim başına değişken maliyet) değerlerinin negatif veya çok düşük olması da bu ifadeyi doğrulamaktadır. Yine panel data yöntemi analizi sonuçları da benzer şekilde ilişkinin çok zayıf olduğunu göstermektedir. Bunun tabii sonucu olarak da önceki tabloda verilen fonksiyonları yine otel bazında düzeltmek ve yeniden yazmak gerekmektedir. Bunun sonucunda elde edilen fonksiyonlar şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 1	$TM_{TNT} = 40153,84$
Örnek Otel 2	$TM_{TNT} = 2,77$
Örnek Otel 3	$TM_{TNT} = 15657,06$
Örnek Otel 4	$TM_{TNT} = 1296,48$
Örnek Otel 5	$TM_{TNT} = 600,11$
Örnek Otel 6	$TM_{TNT} = 1320,80$

Özetle, mevsimlik faaliyette bulunan kıyı otellerinin tanıtım giderleri tam sabit gider niteliğinde olup, faaliyet ölçüsünden etkilenmeyen ve tutarı işletme üst yönetimi tarafından belirlenen bütçelenmiş bir giderdir.

3.3.8.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Tanıtım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Tanıtım giderlerinin maliyet yapısı, otel türleri açısından aynı özellikleri göstermektedir. Dolayısıyla aşağıda tam yıl açık olan oteller için yapılan analize ilişkin sonuçları gösteren Tablo 3.23’de de benzer sonuçlar görülmektedir;

TABLO 3.23: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Tanıtım Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 7	$TM_{TNT} = 3058,19$	$r = 0,0500$	$r^2 = 0,0025$	0,16
Örnek Otel 8	$TM_{TNT} = 1,3417 x + 19446$	$r = 0,4642$	$r^2 = 0,2155$	1,66
Örnek Otel 9	$TM_{TNT} = 3,3875 x + 1377,5$	$r = 0,3069$	$r^2 = 0,0942$	1,02
Örnek Otel 10	$TM_{TNT} = 10165,88$	$r = 0,4192$	$r^2 = 0,1757$	1,46
Örnek Otel 11	$TM_{TNT} = 7031,77$	$r = 0,2816$	$r^2 = 0,0793$	0,93

Panel Data Analizi

$$\log TM_{TNT} = 0,0112 \log x + 7,9885$$

Tablo 3.23’den de görüleceği üzere tam yıl açık olan kıyı otellerine ilişkin fonksiyonların korelasyon ve determinasyon katsayıları benzer şekilde oldukça düşük olarak gerçekleşmektedir. Yani analizler burada da söz konusu oteller için, tanıtım giderleri ile faaliyet ölçüsü olarak alınan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını ifade etmektedir. Yine değişkenlik katsayısı (a=birim başına değişken maliyet) değerlerinin negatif veya çok düşük olması da bu ifadeyi doğrulamaktadır. Benzer şekilde panel data yöntemi analizi sonuçları da ilişkinin çok zayıf olduğunu göstermektedir. Bunun

tabii sonucu olarak da önceki tabloda verilen fonksiyonları yine otel bazında düzeltmek ve yeniden yazmak gerekmektedir. Bunun sonucunda elde edilen fonksiyonlar şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 7	$TM_{TNT} = 3058,19$
Örnek Otel 8	$TM_{TNT} = 31130,74$
Örnek Otel 9	$TM_{TNT} = 40088,44$
Örnek Otel 10	$TM_{TNT} = 10165,88$
Örnek Otel 11	$TM_{TNT} = 7031,77$

Oteller arasında aylık bazda düşündüğümüzde oldukça önemli farklılıklar göze çarpmaktadır. Bu ise tamamen otelin tanıtım faaliyetlerine verdiği önemin bir değişkeni olmasından kaynaklanmaktadır. Özetle analizler göstermektedir ki, mevsimlik faaliyette bulunan kıyı otellerine benzer şekilde, tam yıl açık olan kıyı otellerinde de tanıtım giderleri tam sabit gider niteliğinde olup, faaliyet ölçüsünden etkilenmeyen ve tutarı işletme üst yönetimi tarafından belirlenen bütçelenmiş bir giderdir.

3.3.8.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Tanıtım Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Yukarıda analizi yapılan kıyı otellerinde olduğu gibi, tanıtım giderlerinin maliyet yapısı şehir otellerinde de, aynı özellikleri göstermektedir. Dolayısıyla aşağıda şehir otelleri için yapılan analize ilişkin sonuçları gösteren Tablo 3.24'de de benzer sonuçlar görülmektedir;

TABLO 3.24: Şehir (City) Otelleri Tanıtım Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 12	$TM_{TNT} = 0,6608 x + 2461,7$	$r = 0,5731$	$r^2 = 0,3285$	2,21
Örnek Otel 13	$TM_{TNT} = 20084,60$	$r = 0,1072$	$r^2 = 0,0115$	0,34
Örnek Otel 14	$TM_{TNT} = 7691,73$	$r = 0,4540$	$r^2 = 0,2061$	1,61
Örnek Otel 15	$TM_{TNT} = 1575,79$	$r = 0,3110$	$r^2 = 0,0967$	1,03

Panel Data Analizi

$$\log TM_{TNT} = 0,04691 \log x + 4,2995$$

Yukarıda analize dahil edilen şehir otellerinin tanıtım giderlerine ilişkin fonksiyonlarının korelasyon ve determinasyon katsayıları da daha önce yapılan analizlerdekine benzer şekilde oldukça düşük olarak görülmektedir. Yani söz konusu oteller için, tanıtım giderleri ile faaliyet ölçüsü olarak alınan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında herhangi bir ilişkinin olmadığı görülmektedir. Yine değişkenlik katsayısı (a=birim başına değişken maliyet) değerlerinin negatif veya düşük olması da bu ifadeyi doğrulamaktadır. Benzer şekilde panel data yöntemi analizi sonuçları da ilişkinin çok zayıf olduğunu göstermektedir. Bunun tabii sonucu olarak da önceki tabloda verilen fonksiyonları yine otel bazında düzeltmek ve yeniden yazmak gerekmektedir. Elde edilen fonksiyonlar ise şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 12	$TM_{TNT} = 14147,56$
Örnek Otel 13	$TM_{TNT} = 20084,60$
Örnek Otel 14	$TM_{TNT} = 7691,73$
Örnek Otel 15	$TM_{TNT} = 1575,79$

Özetle, tüm kıyı otellerinde olduğu gibi şehir otellerinde de, tanıtım giderleri tam sabit gider niteliğinde olup, faaliyet ölçüsünden etkilenmeyen ve tutarı işletme üst yönetimi tarafından belirlenen bütçelenmiş bir giderdir.

3.3.9. Isıtma Giderlerinin İncelenmesi

Müşterilerine en az kendi evlerindeki kadar ve hatta daha fazla konforlu bir konaklama sağlamayı hedefleyen otel işletmelerinde ısıtma, müşteri memnuniyetinin de en önemli etkenlerinden birisidir. Düzensiz ve sağlıksız şekilde ısıtılan ya da sürekli aksayan ısıtma işlemi, olası müşteri kayıplarının da bir nedeni haline gelebilecektir.

Otel işletmelerince fedakârlık yapılamayacak gider kalemlerinden birisi olan ve otelcilik terminolojisi içerisinde enerji giderleri içerisinde gösterilen ısıtma giderleri, sadece tam yıl açık kalan otel işletmeleri için geçerli değildir. Mevsimlik açık olan kıyı otelleri de diğer oteller kadar olmasa da merkezi ısıtma sistemi kurmak ve hava sıcaklığına bağlı olarak ısıtma amacıyla gider yapmak zorunda kalmaktadırlar. Ayrıca önemli bir gidere yol açmamakla birlikte, sıcak su ihtiyacı da düşünüldüğünde, hemen hemen tüm kıyı otellerinin de merkezi ısıtma sistemine sahip olması bir zorunluluktur. Buna karşın bir çok mevsimlik faaliyette bulunan kıyı oteli, geçici sıcaklık düşmelerinde klimalar yoluyla ısıtma ihtiyacını karşılamakta, bahar mevsiminin hava sıcaklığı üzerinde etkisini hissettirmeye başlamasıyla birlikte de, alan ısıtması ihtiyacı için merkezi ısıtma sistemini tam olarak devreye almaktadırlar.

Isıtma amacıyla çeşitli enerji kaynakları kullanılmaktadır. Örneğin Ankara, İstanbul gibi doğalgaz şebekesinin bulunduğu illerde işletmeler kanuni zorunluluk olarak da doğalgaz ile diğer bölgelerde ise fuel-oil, lpg, kömür vb. enerji kaynaklarını kullanmaktadırlar.

Gerek otel kullanım alanlarının ısıtılması ve gerekse sıcak su ihtiyacının karşılanması amacıyla yapılan ısıtma giderleri, otelin hemen hemen tüm departmanlarına hizmet vermektedir. Ancak literatürde ve uygulamada ısıtma giderlerinin, daha önce elektrik ve su giderleri başlığında da ifade edildiği gibi, hizmet verdiği departmanlara dağıtımı yapılmamakta ve herhangi bir departmandan da dağıtım anahtarları vasıtasıyla pay almamaktadır. Isıtma amacıyla katlanılan giderler de, elektrik ve su giderlerinde olduğu gibi teknik departman gideri sayılmakta ve bu departman tarafından kontrol edilmektedir. Teknik departman tarafından yapılan kontrol prosedürleri de daha çok arıza gibi nedenlerle gereksiz tüketimlerin ve israfın önüne geçmek gayesiyle yapılmaktadır.

3.3.9.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otelı İşletmelerinde Isıtma Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Mevsimlik açık olan kıyı otellerinde ısıtma giderleri, daha çok sıcak su ihtiyacına yönelik olarak yapılmakta ve otel alanlarının ısıtılması elektrikli klimalar vasıtasıyla sağlanmaktadır. Bu yüzden mevsimlik faaliyette bulunan kıyı otellerinde ısıtma giderlerinin yapısı, diğer otellerden farklılıklar göstermektedir. Bu bağlamda yapılan analizler sonucunda Aşağıdaki Tablo 3.25 elde edilmiştir.

TABLO 3.25: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinde Isıtma Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 1	$TM_I = 0,8668 x + 9657,2$	$r = 0,7670$	$r^2 = 0,5883$	3,78
Örnek Otel 2	$TM_I = 1,0614 x + 279,41$	$r = 0,9406$	$r^2 = 0,8848$	8,76
Örnek Otel 3	$TM_I = 1,0743 x + 5498,9$	$r = 0,6727$	$r^2 = 0,4525$	2,87
Örnek Otel 4	$TM_I = 0,5372 x + 2293,3$	$r = 0,8052$	$r^2 = 0,6484$	4,29
Örnek Otel 5	$TM_I = 0,5952 x + 1225,8$	$r = 0,9121$	$r^2 = 0,832$	7,04
Örnek Otel 6	$TM_I = 1,3595 x + 4551,2$	$r = 0,8983$	$r^2 = 0,8069$	6,46

Panel Data Analizi

$$\log TM_I = 0,7625 \log x + 2,1878$$

Bu tablonun incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise şunlardır;

- İncelenen otellerin hemen hemen tümünde korelasyon ve determinasyon katsayılarının yüksek olduğu izlenmektedir. Bu bağlamda, ısıtma giderleri ile faaliyet ölçüsü olarak alınan doluluk (satılan yatak sayısı) arasında ilişki olduğu ifade edilebilir.
- Değişkenlik katsayısı (a=birim başına değişken maliyet) değerlerinin, küçük olmakla birlikte tüm otellerde birbirlerine yakın değerler aldığı izlenmektedir. Sabit değer (b)'nin otellerde farklılaşmasının nedeni ise otellerin genel kullanım alanlarının birbirlerinden farklı olması ve maliyetleri farklı enerji kaynaklarını kullanmaları sonucunda da farklı sabit ısıtma giderleriyle karşı karşıya bulunmalarıdır.

- Panel data yöntemi analizi sonuçları da yukarıda ifade edilenlere yakın sonuçlar vermektedir. Yani ısıtma giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu gösterdiği anlaşılmaktadır. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artış, elektrik ve su giderleri üzerinde % 7,625 artışa yol açacaktır.

Mevsimlik faaliyette bulunan kıyı otellerinde ısıtma giderlerinin daha çok sıcak su ihtiyacını karşılamak amacıyla yapılması, diğer otellerden farklı olarak söz konusu gidere değişkenlik özelliği kazandırmaktadır. Çünkü sıcak su tüketimi, müşteri sayısına bağlı olarak değişirken, otel alanlarının ısıtılması ise müşteri sayısından ya da faaliyet ölçüsünden ziyade hava sıcaklıklarından etkilenmektedir. Bu yüzden belki de sadece mevsimlik faaliyette bulunan kıyı otellerinde geçerli olmak üzere, ısıtma giderlerinin yarı değişken gider niteliğinde kabul edilmesi doğru olacaktır.

3.3.9.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Isıtma Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Tam yıl açık kıyı otelleri, mevsimlik faaliyette bulunan kıyı otellerinden farklı olarak yılın tüm aylarında otel alanlarını ısıtmak zorundadır. Bu yüzden otel alanlarını ısıtmak amacıyla yapılan giderlerin yanında, faaliyet hacminden etkilenen sıcak su ihtiyacına yönelik yapılan ısıtma giderleri çok düşük kalmaktadır. Bu nedenle tam yıl faaliyette olan otellerde ısıtma giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında ilişki ihmal edilecek kadar az bulunmaktadır. Bu bağlamda yapılan söz konusu analizlere ilişkin toplu sonuçları gösteren Tablo 3.26 aşağıdadır;

TABLO 3.26: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Isıtma Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 7	$TM_i = 14173,04$	$r = 0,1367$	$r^2 = 0,0187$	0,44
Örnek Otel 8	$TM_i = 0,5297 x + 25753$	$r = 0,2978$	$r^2 = 0,0887$	0,99
Örnek Otel 9	$TM_i = 36585,43$	$r = 0,5310$	$r^2 = 0,282$	1,98
Örnek Otel 10	$TM_i = \text{yok}$	$r = \text{yok}$	$r^2 = \text{yok}$	
Örnek Otel 11	$TM_i = 25206,72$	$r = 0,3317$	$r^2 = 0,11$	1,11

Panel Data Analizi

$$\log TM_i = 0,5240 \log x + 2,6028$$

Tablo 3.26'nın incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise aşağıdadır;

- Tam yıl açık kıyı otellerinde mevsimlik kıyı otellerinden farklı olarak, korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olduğu görülmektedir. Bu durum, ısıtma giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin söz konusu oteller için de geçerli olmadığını ifade etmektedir.
- Korelasyon ve determinasyon katsayılarının çok düşük olması, fonksiyonlardan elde edilen değişkenlik ve sabitlik katsayılarının yorumunu da anlamsız hale getirmektedir. Ayrıca Örnek Otel 10'da, elektrikle çalışan bir merkezi ısıtma sistemi kullandığından dolayı, analiz yapılacak bir veri bulunmamaktadır.
- Panel data yöntemi analizi sonuçları, ısıtma giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğunu ve F testi, korelasyon ve

determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu göstermektedir. Buna göre doluluk sayısındaki %10'luk bir artışın, ısıtma giderleri üzerinde % 5,240 gibi bir oranda artışa yol açacağı görülmektedir. Yani panel data yöntemi analizi her bir otel bazında yapılan regresyon analizinden daha anlamlı sonuçlar vermektedir. Ancak bu durum daha önce ifade edilen genellemelere ve gerçeklere ters düşmektedir. Bunu nedeni, yine tüm oteller bazında analiz yapılmasından dolayı, korelasyon ve determinasyonu nispeten yüksek olan otel verilerinin, diğer otel verilerini etkilemesinden kaynaklanmaktadır.

Genel olarak bakıldığında, ısıtma giderlerinin yukarıda ifade edilen nedenlerden dolayı, faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikte bir gider olduğunu söylemek doğru olacaktır. Bu nedenle önceki fonksiyonların düzeltilmesi ve yeniden yazılması gerekmektedir. Bu işlem sonucunda elde edilen fonksiyonlar ise şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 7	$TM_i = 14173,04$
Örnek Otel 8	$TM_i = 30366,11$
Örnek Otel 9	$TM_i = 36585,43$
Örnek Otel 10	$TM_i = \text{yok}$
Örnek Otel 11	$TM_i = 25206,72$

Uygulamada ve literatürde yapılan genellemeler ile tam yıl açık olan kıyı otellerinin analiz sonuçları, ısıtma giderlerinin sabit kabul edilebileceğini işaret etmektedir. Bundan dolayı fonksiyonlar yukarıdaki gibi yeniden yazılmış ve her otel için fonksiyon mutlak sayı olarak ifade edilmiştir. Burada da hatırlatmak

gerekir ki, sabit gider tutarları kullanılırken dikkat edilmelidir. Otellerin kapasitesinin mutlaka göz önünde bulundurulması gerekir.

3.3.9.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Isıtma Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Şehir otellerinde ısıtma giderlerinin yapısı, mevsimlik kıyı otellerinden farklı ancak tam yıl açık olan kıyı otellerine benzerlikler göstermektedir. Tam yıl faaliyette bulunan kıyı otellerindeki ısıtma giderleri için ifade edilen özellikler, şehir otellerinde de geçerliliğini korumaktadır. Bu bağlamda yapılan söz konusu analizlere ilişkin toplu sonuçları gösteren Tablo 3.27 aşağıdadır;

TABLO 3.27: Şehir (City) Otelleri Isıtma Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 12	$TM_i = 26296,18$	$r = 0,9653$	$r^2 = 0,9318$	11,69
Örnek Otel 13	$TM_i = 9882,5$	$r = 0,1105$	$r^2 = 0,0122$	0,35
Örnek Otel 14	$TM_i = 16185,99$	$r = 0,2939$	$r^2 = 0,0864$	0,97
Örnek Otel 15	$TM_i = 4268,63$	$r = 0,5668$	$r^2 = 0,3213$	2,18

Panel Data Analizi

$$\log TM_i = 1,0735 \log x + 18,9566$$

Tablo 3.27'nin incelenmesi neticesinde elde edilen sonuçlar ise aşağıdadır;

- Örnek Otel 12 dışında, şehir otellerinde de tam yıl faaliyette bulunan kıyı otellerindekine benzer şekilde, korelasyon ve determinasyon katsayılarının düşük olduğu görülmektedir. Bu durum söz konusu otellerde, ısıtma giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin bulunmadığını ifade etmektedir. Örnek Otel 12’de korelasyon ve determinasyon katsayılarının diğer otellere göre istisnai olarak, mevsimlik açık olan kıyı otellerindekine benzer sonuçlar vermesinin nedeni ise söz konusu otelin kıyı oteli özelliklerini de göstermesidir.
- Korelasyon ve determinasyon katsayılarının çok düşük olması yanında fonksiyonlardan elde edilen değişkenlik katsayılarının da negatif olduğu görülmektedir. Bu da söz yukarıdaki ifadeyi doğrular niteliktedir. Yani söz konusu otellerin ısıtma giderlerinin sabit nitelikte bir gider olduğu söylenebilir.
- Panel data yöntemi analizi sonuçları, ısıtma giderleri ile doluluk sayısı arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğunu ve F testi, korelasyon ve determinasyon katsayılarının bir bütün olarak ilişkinin ve fonksiyonun anlamlı olduğunu göstermektedir. Ancak analiz, ısıtma giderleri için yazılan fonksiyonun değişkenlik katsayısının negatif olduğunu, yani söz konusu giderin değişkenlik unsurunun bulunmadığını ifade etmektedir. Bu ifade diğer analizlerde yapılan ifadeyi ve genellemeleri de doğrulamaktadır.

Genel olarak bakıldığında, ısıtma giderlerinin yukarıda ifade edilen nedenlerden dolayı, faaliyet ölçüsüne karşı duyarlı olmayan sabit nitelikte bir gider olduğunu söylemek doğru olacaktır. Bu nedenle önceki fonksiyonlarda çok düşük düzeydeki değişkenlik özelliği ihmal edilerek, yeniden yazılması sonucunda elde edilen fonksiyonlar ise şöyledir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 12	$TM_i = 26296,18$
Örnek Otel 13	$TM_i = 9882,50$
Örnek Otel 14	$TM_i = 16185,99$
Örnek Otel 15	$TM_i = 4268,63$

Uygulamada ve literatürde yapılan genellemeler ile şehir otellerinin analiz sonuçlarına göre, ısıtma giderlerini sabit kabul etme gereği doğmaktadır. Bundan dolayı fonksiyonlar yukarıdaki gibi yeniden yazılmış ve her otel için fonksiyon mutlak sayı olarak ifade edilmiştir. Burada da hatırlatmak gerekir ki, otellerin kapasitesi mutlaka göz önünde bulundurulmalı ve sabit gider tutarları kullanılırken dikkat edilmelidir.

3.3.10. Çeşitli Giderlerin İncelenmesi

Konaklama işletmelerinin maliyet analizinin tam ve doğru yapılabilmesi için, otel giderlerinin tamamının analize dahil edilmesi bir zorunluluktur. Ancak analizden beklenen faydaların sağlanabilmesi için de tüm otel giderlerini kapsayacak şekilde maliyet gruplarının oluşturulması gerekmektedir. Bu yapılırken gereksiz detaylara boğulmaktan kaçınmak ve mümkün olduğunca birbirleriyle ilişkili ve benzer maliyet yapısına ve niteliklere sahip olan giderleri bir araya toplayarak analiz etmek en uygun yol olmaktadır. Bu bağlamda ayrı başlık altında analiz edilmesinde bir fayda görülmeyen giderleri, çeşitli giderler başlığı altında toplayarak analizi yoluna gidilmiştir.

Çeşitli giderler altında toplanan belli başlı otel giderleri şunlardır;

- Müzik, eğlence ve animasyon giderleri,
- Şehir içi ve şehirlerarası personel seyahat giderleri,
- Gazete ve dergi abonelik ve üyelik giderleri,
- Müşteri tazmin giderleri (fazla rezervasyon, iptal tazminatı vb.),
- Bağış ve yardımlar,
- Dava takip, mahkeme ve noter giderleri,
- Sigorta giderleri,
- Bina, arsa, tesis, taşıt, makine kira giderleri,
- Taşıt akaryakıt giderleri,
- Merkez gider payları, yol, köprü, kanalizasyon katılım payları,
- Mali ve hukuki danışmanlık giderleri,
- Diğer çeşitli giderler.

Yukarıda belirtilmiş olan giderlerin bir kısmı (kira, üyelik, sigorta vb.) faaliyet hacmiyle ilişkili olmayan sabit nitelikte giderlerden oluşurken, bir kısım giderler de (müzik, eğlence ve animasyon, müşteri tazmin giderleri vb.) çok düşük derecede faaliyet hacminden etkilenebilmektedir. Bazı giderler (dava takip giderleri vb.) ise nadiren doğan ve düzenli bir seyir göstermeyen nitelikte giderlerdir.

Çeşitli giderler başlığı altında toplanan giderlerin büyük bir kısmı belirli zaman aralıklarıyla, bazen de nadiren ortaya çıkan, faaliyet ölçüsünden bağımsız nitelikte giderlerdir. Bu yüzden çeşitli giderleri sabit giderler olarak sınıflandırmak uygun olacaktır.

Aşağıda üç otel türünde çeşitli giderlerin analizine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

3.3.10.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otel İşletmelerinde Çeşitli Giderlerin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

İçerisinde genellikle sabit nitelikte bir çok otel giderini bulunduran çeşitli giderlere ilişkin olarak, mevsimlik açık olan kıyı otelleri itibariyle yapılan analizler aşağıda Tablo 3.28’de gösterilmiştir;

TABLO 3.28: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinde Çeşitli Giderler Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 1	$TM_{\text{Ç}} = 1,5252 x + 22173$	$r = 0,8903$	$r^2 = 0,7926$	6,18
Örnek Otel 2	$TM_{\text{Ç}} = 0,1237 x + 380,79$	$r = 0,7295$	$r^2 = 0,5322$	3,37
Örnek Otel 3	$TM_{\text{Ç}} = 0,8777 x + 1810,4$	$r = 0,6142$	$r^2 = 0,3773$	2,46
Örnek Otel 4	$TM_{\text{Ç}} = 1,1377 x + 3779$	$r = 0,8948$	$r^2 = 0,8007$	6,34
Örnek Otel 5	$TM_{\text{Ç}} = 1,2989 x + 23870$	$r = 0,3028$	$r^2 = 0,0917$	1,01
Örnek Otel 6	$TM_{\text{Ç}} = 0,0984 x + 12825$	$r = 0,2992$	$r^2 = 0,0895$	0,99

Panel Data Analizi

$$\log TM_{\text{Ç}} = 0,1310 \log x + 9,1206$$

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere, genel olarak otellerin çeşitli giderlere ilişkin maliyet fonksiyonlarının korelasyon ve determinasyon katsayıları düşük çıkmaktadır. Yani söz konusu otellerin çeşitli giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin olmadığı ve yazılan fonksiyonların da ilişkiyi ifade edemeyecek kadar anlamsız olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar daha önce yapılan genellemeleri de doğrular niteliktedir. Dolayısıyla çeşitli giderleri sabit bir

gider olarak kabul etmek ve fonksiyonları da aşağıdaki şekilde yeniden yazmak gerekecektir.

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 1	$TM_{\text{Ç}} = 48034,29$
Örnek Otel 2	$TM_{\text{Ç}} = 689,85$
Örnek Otel 3	$TM_{\text{Ç}} = 12633,90$
Örnek Otel 4	$TM_{\text{Ç}} = 10470,26$
Örnek Otel 5	$TM_{\text{Ç}} = 34840,73$
Örnek Otel 6	$TM_{\text{Ç}} = 14042,12$

Fonksiyonlarda belirtilen sabit gider tutarlarını genellemek anlamsız sonuçlara yol açabilecektir. Çünkü buradaki sabit gider tutarlarını belirleyen otelin sahip olduğu niteliklerdir. Örneğin mülkiyeti otele ait olan binalar için kira giderleri söz konusu olmayacağından, sabit gider tutarı da düşük olacaktır.

3.3.10.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Çeşitli Giderlerin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Tam yıl açık olan kıyı otellerinin çeşitli giderlerinin, aşağıda Tablo 3.29'da bulunan analiz sonuçları da göstermektedir ki, çeşitli giderler mevsimlik faaliyette bulunan kıyı otellerinin analiz sonuçlarına benzer şekilde, sabit niteliğe haiz bulunmaktadır.

TABLO 3.29: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Çeşitli Giderler Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 7	$TM_{\text{Ç}} = 21686,77$	$r = 0,2110$	$r^2 = 0,0445$	0,68
Örnek Otel 8	$TM_{\text{Ç}} = 1,7793 x + 15543$	$r = 0,9097$	$r^2 = 0,8275$	6,93
Örnek Otel 9	$TM_{\text{Ç}} = 4,3355 x + 8413,1$	$r = 0,6212$	$r^2 = 0,3859$	2,51
Örnek Otel 10	$TM_{\text{Ç}} = 3097,65$	$r = 0,5102$	$r^2 = 0,2603$	1,88
Örnek Otel 11	$TM_{\text{Ç}} = 33340,21$	$r = 0,7130$	$r^2 = 0,5083$	3,22

Panel Data Analizi

$$\log TM_{\text{Ç}} = 0,2607 \log x + 6,9058$$

Çeşitli giderlerin kıyı otelleri itibariyle analiz sonuçlarına genel olarak bakıldığında, faaliyet uzunluğu ne olursa olsun, maliyet fonksiyonlarının korelasyon ve determinasyon katsayılarının çok düşük olduğu, dolayısıyla söz konusu otellerin çeşitli giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin olmadığı ve yazılan fonksiyonların da ilişkiyi ifade edemeyecek kadar anlamsız olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar daha önce yapılan genellemelere de uygun sonuçlar vermektedir. Dolayısıyla çeşitli giderleri sabit bir gider olarak kabul etmek ve fonksiyonları da aşağıdaki şekilde yeniden yazmak gerekecektir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 7	$TM_{\text{Ç}} = 21686,77$
Örnek Otel 8	$TM_{\text{Ç}} = 29747,45$
Örnek Otel 9	$TM_{\text{Ç}} = 58318,68$
Örnek Otel 10	$TM_{\text{Ç}} = 3097,65$
Örnek Otel 11	$TM_{\text{Ç}} = 33340,21$

Daha önce de ifade edildiği üzere, tam yıl faaliyette bulunan kıyı otellerinin fonksiyonlarda belirtilen sabit gider tutarlarını da genellemek mümkün olamamaktadır. Çünkü buradaki sabit gider tutarlarını da belirleyen otelin sahip olduğu niteliklerdir.

3.3.10.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Çeşitli Giderlerin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Şehir otellerinde çeşitli giderlerin yapısına ilişkin analizler, daha önce kıyı otelleri için yapılan analizlerden farklı sonuçlar vermemektedir. Burada da çeşitli giderlerin sabit nitelikte bir gider olduğu izlenmektedir. Aşağıda Tablo 3.30 çeşitli giderlerin toplu analiz sonuçlarını göstermektedir.

TABLO 3.30: Şehir (City) Otelleri Çeşitli Giderler Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 12	$TM_{\text{Ç}} = 62516,25$	$r = 0,01$	$r^2 = 0,0001$	0,03
Örnek Otel 13	$TM_{\text{Ç}} = 117393,76$	$r = 0,0591$	$r^2 = 0,0035$	0,19
Örnek Otel 14	$TM_{\text{Ç}} = 5,155 x + 10824$	$r = 0,4333$	$r^2 = 0,1878$	1,52
Örnek Otel 15	$TM_{\text{Ç}} = 1,8245 x + 5277$	$r = 0,1746$	$r^2 = 0,0305$	0,56

Panel Data Analizi

$$\log TM_{\text{Ç}} = 0,1166 \log x + 10,0448$$

Yukarıda çeşitli giderlerin şehir otelleri itibariyle analiz sonuçlarına bakıldığında, otel türü ya da özelliği ne olursa olsun, maliyet fonksiyonlarının korelasyon ve determinasyon katsayılarının, daha önceki analizlere benzer

şekilde, çok düşük olduğu ve dolayısıyla söz konusu otellerin çeşitli giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin olmadığı görülmektedir. Ayrıca söz konusu otellerin çeşitli giderlerine ilişkin olarak yazılan fonksiyonların da determinasyon katsayılarının düşüklüğünden dolayı, ilişkiyi ifade edemeyecek kadar anlamsız olduğu görülmektedir. Tüm bu sonuçlar da göstermektedir ki, çeşitli giderler, faaliyet ölçüsünden etkilenmeyen sabit nitelikte giderlerdir. Bu nedenle yukarıda yazılmış olan fonksiyonların aşağıdaki şekilde yeniden yazılması gerekmektedir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 12	$TM_{\text{Ç}} = 62516,25$
Örnek Otel 13	$TM_{\text{Ç}} = 117393,76$
Örnek Otel 14	$TM_{\text{Ç}} = 51828,16$
Örnek Otel 15	$TM_{\text{Ç}} = 12046,35$

Şehir otellerinin çeşitli giderlerine ilişkin belirlenmiş maliyet fonksiyonlarında belirtilen sabit gider tutarlarını da genellemek mümkün olamamaktadır. Çünkü şehir otellerinde de sabit gider tutarlarını belirleyen otelin kapasitesi, mülkiyet şekli gibi sahip olduğu niteliklerdir.

3.3.11. Vergi Resim ve Harç Giderlerinin İncelenmesi

Otel işletmelerinin kayıt düzeni içerisinde genel yönetim giderlerinin alt grubunu oluşturan vergi, resim ve harç giderleri, çeşitli kanun ve yönetmelikler gereğince ödenmek zorunda olunan ve kazanç üzerinden alınan vergilere herhangi bir şekilde mahsup edilemeyerek, nihai vergi haline gelen ve gider olarak kaydedilen vergi ve harç giderlerinden oluşmaktadır.

Tez kapsamında vergi, resim ve harç giderleri başlığı altında analize tabi tutulan giderler şunlardır;

- Belediyelere ödenen eğlence rüsumları,
- Çevre temizlik, emlak ve damga vergileri,
- Çeşitli ruhsat ve noter harçları,
- İlan ve reklam vergileri,
- Çeşitli mesleki kuruluş ve odalara verilen aidat ve harçlar,
- Diğer çeşitli vergi ve harçlar.

Vergi, resim ve harç giderleri, işletmelerin kanuni yükümlülükleri gereği ortaya çıkan giderler niteliğinde olduğundan dolayı, faaliyet hacmi ile herhangi bir ilişkileri de bulunmamaktadır. Bu giderlerin doğması için ilgili kanunlarda belirtilmiş olan vergiyi doğuran olayların ortaya çıkması yeterli olup, faaliyet hacminin artması ya da azalması gibi ayrıca bir nedenin ortaya çıkmasına gerek bulunmamaktadır. Bundan dolayı söz konusu giderler literatür ve uygulamada, faaliyet hacminden etkilenmeyen sabit giderler olarak ifade edilmektedir.

İnceleme kapsamında ele alınan tüm otellerde vergi, resim ve harç giderleri, ayrıca analiz edilmemiş ve bu giderlerin aylık ortalama tutarları esas alınmıştır.

3.3.11.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Vergi Resim ve Harç Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Vergi, resim ve harç giderlerine ilişkin olarak otelden otele farklılık gösteren tek husus, ödenen vergi tutarlarıdır. Bu tutarlar vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla birlikte söz konusu olacağından dolayı, aylık bazda az ya da çok artış ya da azalış gösterecektir. Bu artış ya da azalışları doğrudan dikkate alarak analize tabi tutmak ise, faaliyet hacmi ile zorlama ve yanlış bir ilişki kurulmasına yol açacaktır. Bu yüzden tüm otellerde yıllık vergi ve harç tutarları aylık ortalamaları tespit edilerek, sabit toplam maliyet fonksiyonları elde edilmiştir. Bu fonksiyonlar aşağıdadır;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 1	$TM_{VRH} = 5912,82$
Örnek Otel 2	$TM_{VRH} = 177,67$
Örnek Otel 3	$TM_{VRH} = 1256,48$
Örnek Otel 4	$TM_{VRH} = 1265,16$
Örnek Otel 5	$TM_{VRH} = 10922,30$
Örnek Otel 6	$TM_{VRH} = 304,97$

3.3.11.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Vergi Resim ve Harç Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Yukarıda ifade edilmiş olduğu üzere, vergi, resim ve harç giderlerine ilişkin olarak tam yıl faaliyette bulunan otelde ödenen vergi ve harçların aylık tutarları gösterilmektedir. Bu tutarlar her otelde yıllık vergi ve harç tutarlarının

aylık ortalamaları tespit edilerek, sabit toplam maliyet fonksiyonlarına dahil edilmiştir. Bu fonksiyonlar aşağıdadır;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 7	$TM_{VRH} = 5643,52$
Örnek Otel 8	$TM_{VRH} = 7468,10$
Örnek Otel 9	$TM_{VRH} = 6055,50$
Örnek Otel 10	$TM_{VRH} = 1009,43$
Örnek Otel 11	$TM_{VRH} = 3056,58$

3.3.11.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Vergi Resim ve Harç Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Vergi, resim ve harç giderlerinin doğuş nedeni olarak diğer otellerden bir farklılık göstermeyen şehir otellerinde, söz konusu giderlere ilişkin olarak tespit edilmiş toplam maliyet fonksiyonları aşağıda belirtilmiştir. Unutulmamalıdır ki, söz konusu fonksiyonlarda belirtilmiş olan sabit giderler, aynı otel için bile herhangi bir genelleme yapılmasına imkan vermeyen ve sadece ilgili yıla ilişkin aylık ortalamaların mutlak değerini gösteren bir değer taşımaktadır. Bunun dışında amaçlarla kullanılması sadece bir zorlama olacaktır.

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 12	$TM_{VRH} = 14694,98$
Örnek Otel 13	$TM_{VRH} = 4621,33$
Örnek Otel 14	$TM_{VRH} = 2546,30$
Örnek Otel 15	$TM_{VRH} = 1387,71$

3.3.12. Amortisman Giderlerinin İncelenmesi

VUK'nun 269. Maddesi'ne göre, duran varlıkların türü ne olursa olsun maliyet bedeli ile kayda alınması ve değerlendirilmesi öngörülmektedir. Kanun maliyet bedeline hangi harcamaların dahil edileceğini de ayrıca belirtmiştir. Buna göre satınalma bedeli ve bu varlıkla ilgili olan dolaysız veya dolaylı olarak katlanılan harcamalar maliyet bedelini oluşturmaktadır.

Amortisman; muhasebede, kullanım süresi sınırlı ancak, 1 yıldan az olmayan bir duran varlık için yapılan harcamanın, bu duran varlığın faydalı olduğu dönemlere veya üretim birimlerine dağıtımında kullanılan bir araç olarak tanımlanmaktadır⁽¹⁵⁰⁾. Amortisman yoluyla, bir yandan dönemde üretilen mal ve hizmetlerin maliyeti ile dönem kâr-zararının doğru olarak belirlenmesi, diğer taraftan söz konusu varlıkların yenilenmesini sağlayacak fonların işletmede biriktirilmesi sağlanmaktadır.

Konaklama endüstrisinde bir çok duran varlık, fiziksel kullanım süresince kullanılamamakta, değişen moda ve teknolojiye uygun olarak kullanılamaz duruma gelmeden çok daha önce yenilenmek zorunda kalınmaktadır. VUK, konaklama işletmelerinin bu zorunluluklarını da dikkate alarak, işletmelerin turistik belgeli olup olmadıklarına ve lüks, birinci sınıf, ikinci sınıf ve daha aşağı sınıf olup olmadıklarına bağlı olarak farklı amortisman oranlarını kullanmalarına imkan tanımaktadır. Böylece işletmeler duran varlıklarına daha kısa süreli amortisman uygulayabilmektedir. Aşağıda Tablo 3.31'de İsviçre Vergi Kanunları'na göre otellerde kullanılan sabit varlıkların kullanım süresi ve amortisman oranları bulunmaktadır⁽¹⁵¹⁾.

⁽¹⁵⁰⁾ Hasan KAVAL: a.g.e., 166.

⁽¹⁵¹⁾ KUNZ, Beat, Hotel Rechnungswesen, Hrr-vom Institut für Fremdenverkehr-und Verkehrswirtschaft an der Hochschule St Gallen, 4 überar. U. Erw. Auflage Bern-Stuttgart, 1986, S.40.

TABLO 3.31: Otel İşletmelerinde Sabit Kıymet Kullanım Süresi ve Amortisman Oranları

Yatırım Türü	Kullanım	Amortisman
Binalar	45 – 60	1,5 - 2,5
Döküm Kalorifer Kazanları	20 – 25	4 – 5
Isıtıcılar	25	4
Yıkama Makineleri	10 – 15	6 – 10
Asansörler	15	6
Küçük Mutfak Demirbaşları	10 – 15	6 – 10
Mutfak Makineleri	8 – 12	8 – 12
Soğutma Tesisleri	15 – 20	5 – 6
Havalandırma Tesisleri	20	5
Mobilyalar	12 – 35	3 – 8
Büro Makineleri	10 – 15	6 – 10
Bilgisayar vb. Cihazlar	5 – 10	10 – 20
Aydınlatma Gereçleri	10 – 25	4 – 10
Kapkacaklar	15 – 20	5 – 6
Gümüş Servis Takımları	15 – 25	4 – 6
Perdeler	8 – 15	6 – 12
Halılar	20 – 40	2,5 – 5
Nevresimler	10 – 20	5 – 10
Döşeme Temizleme (Housekeeping) Makineleri	6 – 10	10 – 16

Konaklama işletmelerinde duran varlıklar çoğu zaman amortisman süresini beklemezsiniz, modasının geçmesi gibi nedenlerle kullanım dışına çıkarılmakta ve atılmaktadır. Bu yüzden işletmelerin bilançosu varlıkların gerçek net defter değerinden ziyade, vergi kanunlarının izin verdiği tutarları göstermektedir.

Amortismanın uygun oranda ya da hiç ayrılmaması otel işletmelerinin yaşlanmış şekilde faaliyetlerine devam etmesine yol açmaktadır. Bu da

işletmelerin rekabet g¼c¼n¼ zayıflatır ve yenilenme ihtiyacı ortaya çıktığında sıkıntı doğmasına ve ilgili varlıkların bilanço değeriinin yüksek olmasına neden olur. Böyle bir durumda bilançoadaki varlıkların borçları karşılama oranı anlamını kaybeder.

Konaklama işletmelerinin amortismanı konusunda en zor konu, otelin bina, tesis ve diğeri duran varlıklarının ekonomik kullanım süresinin belirlenmesidir. Örneğinin, sanayide bir makine iyi çalışmadığı zaman açıkça yenilenme ihtiyacı ortaya çıkar. Ancak bir otelin lobisindeki koltuk takımının yenilenme ihtiyacı hemen ortaya çıkmaz. Otel müşterileri kendilerine sorulduğunda bile yenilenme ihtiyacını söylemezler, ancak müşteri sayısı gün geçtikçe kendiliğinden azalır. Buna rağmen belli tolerans sınırları içinde amortisman süresi aşağı yukarı belirlenmelidir. Doğaldır ki bu hiçbir zaman olması gereken değil, bir takım yakın değerler olacaktır. Bu durum yine de hiçbir tahmin yapılmamasından iyi olacaktır.

Amortisman süresine esas kullanım ömrü, ilgili varlıkların bakımlarına bağılıdır. Mantıklı bir işletme yönetimi, iyi bir bakım ile tesisin ömrünü uzatabilir. Çok ileri bakım maliyetinin söz konusu olduğu durumlarda, amortisman giderleri ile bakım maliyeti dengelenmelidir.

Amortisman süresi otelden otele ve binanın karakterine, kullanım süresi ve doluluk oranına göre değişiklikler gösterebilir. Ancak bir varlığa ilişkin eskidiğii imajının yerleştiiğii an binanın tipi ve karakterine göre farklı olacaktır. Örneğinin otel odalarındaki mobilya çok göze batan bir stilde değilse, dağlık bölgedeki bir sezon otelinde ufak değişiklik ile müşteri rahatsız olmadan 40 yıl kullanılabilir. Buna karşılık modern ve şehir müşterilerine hitap eden lüks büyük şehir otellerinde, mobilyalar kalitesine de bağılı olarak 20 veya daha az senede değiştirilebilir. Ayrıca tam yıl çalışan otellerde, mevsimlik otellere göre daha kısa sürede mobilya benzeri varlıkların yenilenmesi gerekebilir. Bunun yanında idari

ofislerde kullanılan mobilyalar, müşteri odalarında kullanılanlara göre daha uzun sürede yenilenir.

Günümüzde bir otel kurulabilmesi için yapılan sabit giderler (bina, tesis, makine, demirbaş vb.) teknolojinin de ilerlemesiyle birlikte çok büyük boyutlara ulaşmıştır. Mütevazı bir otelin yapımı için 5 milyon ABD Doları'ndan aşağı olmayan harcama yapmak zorunda kalan girişimciler, lüks sınıftaki oteller için 50 milyon ABD Doları'ndan 100 Milyon ABD Doları'na kadar ve hatta daha da fazla bir maliyeti gözden çıkarabilmektedir. Böylesine yüksek ölçek ekonomilerine ulaşmış olan konaklama endüstrisinde, otel işletmelerinin amortisman yoluyla oluşturulan fonlar yardımıyla gerektiğinde yenilenmeleri, rekabet edebilirliklerinin sürdürülmesi için de zorunlu bir husustur. Ancak ülkemizdeki otel işletmelerinin konuya bu derece önem verdiklerini görmek mümkün olamamaktadır. Bir çok işletme amortisman konusunu, kâr veya zarar ayarlama vasıtası olarak kullanmakta, gerçek kullanım ömürlerine göre amortisman hesaplamak yerine, kârlı görünmek istediklerinde az, zararlı görünmek istediklerinde ise normal oranda amortisman hesaplama yoluna gitmektedirler. Bu durum işletmelerde bilançolarının aktif toplamının doğruyu yansıtmaması yanında, varlıkların yenilenmesini sağlayacak fonların oluşturulmaması nedeniyle eskimesine de yol açmaktadır. Sonuçta işletmeler eskime nedeniyle rekabet edememekte ve el değiştirmek zorunda kalmaktadırlar.

Amortisman hesaplamasının arkasındaki gerekçe, kullanımdan kaynaklanan yıpranma payının hesaplanarak, ilgili varlıkların ekonomik kullanım ömürleri içerisinde gidere dönüştürülmesi olmasına karşın, pratikte ekonomik kullanım ömrünün doğru olarak tespit edilmesi çok fazla mümkün olamamaktadır. Bu yüzden işletmeler vergi kanunlarının elverdiği ölçüde hızlı bir şekilde varlıklarını amortisman yoluyla giderleştirmeye çalışmaktadır. Vergi kanunları ise yıpranmaya karşılık gelecek bir ekonomik ömürden ziyade, genel esaslarla tespit edilen sabit oranları dikkate almaktadır. Bu durum yıllık bazda hesaplanan amortisman giderlerinin yılın tüm aylarına eşit olarak dağıldığı

varsayımını da beraberinde getirmektedir. Ekonomik gerçeklerden uzak olan bu uygulama, daha fazla kullanılan bir varlığın daha fazla yıpranacağı ve daha fazla amortisman gideri yazılması gereğini ortadan kaldırarak, değişken olması gereken amortisman giderinin sabit niteliğe bürünmesine yol açmaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, analiz kapsamındaki tüm otellerde amortisman gideri için yazılan fonksiyonlarda, aylık ortalama gider tutarı kullanılmış ve amortisman gideri literatür ve uygulamaya uygun olarak sabit nitelikte kabul edilmiştir.

3.3.12.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otel İşletmelerinde Amortisman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Amortisman giderleri için mevsimlik açık olan kıyı otellerinin diğer otellerden tek farkı, duran varlıkların kullanım süresinin kısalığıdır. Yılın genellikle 8 ayında açık olan otellerin duran varlıklarının yıpranması da, tam yıl açık olan otel işletmelerine göre daha az olacaktır. Ancak uygulamada, amortisman hesaplamasının gerçek yıpranma durumunu dikkate almaması nedeniyle bahsedilen fark pratikte söz konusu olmamaktadır. Vergi kanunlarının öngördüğü sabit oranlı amortisman hesaplaması nedeniyle, mevsimlik faaliyette bulunan kıyı otelleri de fiilen yıpranma durumuna bakmaksızın her yıl eşit tutarda yıllık amortisman ayırmaktadır. Bu yüzden analiz kapsamında incelenen mevsimlik açık olan kıyı otellerinin yıllık amortisman tutarları aylık ortalamaya çevrilmiş ve aşağıdaki toplam amortisman gideri fonksiyonları elde edilmiştir;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 1	$TM_A = 155936,77$
Örnek Otel 2	$TM_A = 6849,14$
Örnek Otel 3	$TM_A = 49515,85$
Örnek Otel 4	$TM_A = 15114,85$
Örnek Otel 5	$TM_A = 96438,14$
Örnek Otel 6	$TM_A = 34451,00$

3.3.12.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Amortisman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Mevsimlik açık olan otellerin analizine ilişkin yapılan açıklamalarda da ifade edildiği üzere, uygulamada tüm otel işletmelerinde sabit oranlı amortisman hesaplaması yapıldığından dolayı, söz konusu gidere ilişkin toplam maliyet fonksiyonu da sabit nitelikte bir gideri işaret etmektedir. Söz konusu fonksiyonlar aşağıdadır;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 7	$TM_A = 117925,45$
Örnek Otel 8	$TM_A = 1399,39$
Örnek Otel 9	$TM_A = 60009,34$
Örnek Otel 10	$TM_A = 37134,99$
Örnek Otel 11	$TM_A = 11675,72$

3.3.12.3. Şehir (City) Otel İşletmelerinde Amortisman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Amortisman konusunda uygulamada geçerli olan ve yukarıda da belirtilmiş olan hususlar, şehir otellerinde de geçerli olmaktadır. Zira amortisman uygulaması açısından otel türüne göre farklı bir uygulama görmek de mümkün değildir. Bu yüzden şehir otellerinin amortisman giderlerine ilişkin toplam maliyet fonksiyonları da sadece sabit bir unsurdan oluşacaktır. Bu bağlamda yazılan fonksiyonlar aşağıdadır;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 12	$TM_A = 8279,83$
Örnek Otel 13	$TM_A = 15208,46$
Örnek Otel 14	$TM_A = 7628,76$
Örnek Otel 15	$TM_A = 8959,25$

3.3.13. Finansman Giderlerinin İncelenmesi

Otel işletmelerinde faaliyetlerin yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler finansman gideri olarak kabul edilmektedir.

23 Nolu TMS ve vergi mevzuatına uygun olarak, finansman giderleri ile ilgili ödemeler, mahiyetleri itibarıyla, üretim maliyetine, maddi duran varlıkların maliyetine veya doğrudan finansman giderlerine intikal ettirilebilirler. Bu bağlamda, borçlanma maliyetleri adını taşıyan TMS 23'ün 4 ve 6. maddelerinde belirtilen “özellikli varlıklar” kapsamına giren varlıkların satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkisi kurulabilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli

varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirilir ya da ilgili özellikli varlığın maliyetine dahil edilmelidir. Bunun dışındaki borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir⁽¹⁵²⁾.

VUK'nun 163 sıra numaralı tebliğine göre ise yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderlerinin, amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte, işletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması mümkün olmaktadır⁽¹⁵³⁾.

Otel işletmelerinde finansman giderlerini iki bölümde incelemek gerekir. Kapasitenin yabancı kaynaklarla finanse edilmesi ve yatırım kredisi kullanılması durumunda, bu kredinin dönemsel faizleri ve yatırım döneminden sonra doğan kur farklarını kapasite yaratma giderleri içerisinde sınıflandırmak, işletme sermayesi finansmanından doğan faiz ve kredi kartları komisyonlarında ise faaliyet giderleri arasında sınıflandırmak doğru olacaktır.

Ne şekilde sınıflandırılırsa sınıflandırılınsın, dönem giderlerine intikal ettirilen finansman giderlerinin, işletmenin faaliyet ölçüsüyle ilişkisini kurmak mümkün olmamaktadır. Bu bağlamda ilişki kurulabilecek tek gider, kredi kartları komisyonları olacaktır. Günümüzde kredi kartlarının kullanım yaygınlığı düşünülürse, müşteri sayısının artışıyla birlikte kredi kartıyla ödemenin de daha fazla olacağı düşünülebilir. Ancak toplam finansman giderleri içerisinde kredi kartı komisyonlarının payı düşünüldüğünde, söz konusu durumun finansman giderlerinin faaliyet ölçüsüne karşı duyarlılığını artıramayacağı da kabul edilmelidir. Bu yüzden finansman giderlerini sabit giderler arasında kabul etmek daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Aşağıda bu yaklaşımla ele alınan finansman giderlerinin analizine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

⁽¹⁵²⁾ <http://www.turmob.org.tr>, S.2-3. (Erişim Tarihi: 20/08/2006)

⁽¹⁵³⁾ KUMKALE, Rüknettin, Neleri Gider Yazabilirsiniz, As Yayınları, Ankara, 2001, S. 97-98.

3.3.13.1. Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otel İşletmelerinde Finansman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Mevsimlik açık olan kıyı otellerinin finansman giderlerine ilişkin olarak yapılan analiz sonuçları ve belirlenen maliyet fonksiyonları aşağıda Tablo 3.32’de gösterilmiştir;

TABLO 3.32: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinde Finansman Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMINASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 1	$TM_F = 78662,68$	$r = 0,0742$	$r^2 = 0,0055$	0,24
Örnek Otel 2	$TM_F = 0,35$	$r = 0,3992$	$r^2 = 0,1594$	1,38
Örnek Otel 3	$TM_F = 12,71$	$r = 0,5755$	$r^2 = 0,3312$	2,23
Örnek Otel 4	$TM_F = 673,59$	$r = 0,3920$	$r^2 = 0,1537$	1,35
Örnek Otel 5	$TM_F = 0,1786 x + 15357$	$r = 0,0510$	$r^2 = 0,0026$	0,17
Örnek Otel 6	$TM_F = 4409,39$	$r = 0,0173$	$r^2 = 0,0003$	0,06

Panel Data Analizi

$$\log TM_F = 0,0056 \log x + 2,8391$$

Tablo 3.32’den de anlaşılacağı üzere mevsimlik açık olan kıyı otellerine ilişkin belirlenen finansman gideri toplam maliyet fonksiyonlarının, her iki yöntemle göre yapılan analizinde de korelasyon, ve determinasyon katsayıları oldukça düşük görülmektedir. Bu finansman giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin olmadığını göstermektedir. Bunun sonucu olarak da finansman giderlerinin tamamını sabit kabul etmek gereği doğmaktadır. Bu nedenle önceki tabloda verilen fonksiyonları yine otel bazında düzeltmek ve

yeniden yazmak gerekmektedir. Bu işlem sonucunda elde edilen fonksiyonlar ise şunlardır;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 1	$TM_F = 78662,68$
Örnek Otel 2	$TM_F = 0,35$
Örnek Otel 3	$TM_F = 12,71$
Örnek Otel 4	$TM_F = 673,59$
Örnek Otel 5	$TM_F = 17619,73$
Örnek Otel 6	$TM_F = 4409,39$

3.3.13.2. Tam Yıl Açık Olan Kıyı Oteli İşletmelerinde Finansman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Finansman giderlerine ilişkin olarak yapılan analiz sonuçları da daha önce yapılan genellemelere uygun bir görünüm vermektedir. Bu bağlamda belirlenen maliyet fonksiyonları aşağıda Tablo 3.33'de gösterilmiştir;

TABLO 3.33: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Finansman Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 7	$TM_F = 22581,34$	$r = 0,1852$	$r^2 = 0,0343$	0,60
Örnek Otel 8	$TM_F = 0,2588 x + 3705,3$	$r = 0,0889$	$r^2 = 0,0079$	0,28
Örnek Otel 9	$TM_F = 286602,73$	$r = 0,1975$	$r^2 = 0,039$	0,64
Örnek Otel 10	$TM_F = 121755,68$	$r = 0,4752$	$r^2 = 0,2258$	1,71
Örnek Otel 11	$TM_F = 5942,61$	$r = 0,4744$	$r^2 = 0,2251$	1,70

Panel Data Analizi

$$\log TM_F = 0,5283 \log x + 11,9505$$

Tam yıl faaliyette bulunan kıyı otellerinin finansman giderlerinin yapısı da, mevsimlik açık olan kıyı otellerininkine benzer sonuçlar vermektedir. Burada da toplam maliyet fonksiyonlarının, her iki yöntemle göre yapılan analizinde korelasyon ve determinasyon katsayıları oldukça düşük görülmektedir. Bu nedenle finansman giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin olmadığı görülmektedir. Bunun sonucu olarak, tam yıl faaliyette bulunan kıyı otellerinde de finansman giderlerinin tamamını sabit kabul etmek gereği doğmaktadır. Bu nedenle önceki tabloda verilen fonksiyonları yine otel bazında düzeltmek ve yeniden yazmak gerekmektedir. Bu işlem sonucunda elde edilen fonksiyonlar ise şunlardır;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 7	$TM_F = 22581,34$
Örnek Otel 8	$TM_F = 5959,17$
Örnek Otel 9	$TM_F = 286602,73$
Örnek Otel 10	$TM_F = 121755,68$
Örnek Otel 11	$TM_F = 5942,61$

3.3.13.3. Şehir (City) Oteli İşletmelerinde Finansman Giderlerinin Analizi ve Maliyet Fonksiyonu

Şehir (city) otellerinin finansman giderlerinin yapısı, daha önce diğer otellerle ilgili olarak yapılan genellemelerden farklı değildir. Tablo 3.34'den de

anlaşılacağı üzere, maliyet fonksiyonlarına ilişkin sonuçlar diğer otellerdekine yakın çıkmıştır;

TABLO 3.34: Şehir (City) Otelleri Finansman Maliyet Denklemleri

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ	KORELASYON KATSAYISI	DETERMİNASYON KATSAYISI	t TESTİ
Örnek Otel 12	$TM_F = 10315,99$	$r = 0,1982$	$r^2 = 0,0393$	0,64
Örnek Otel 13	$TM_F = 12575,92$	$r = 0,2573$	$r^2 = 0,0662$	0,84
Örnek Otel 14	$TM_F = 11659,17$	$r = 0,7005$	$r^2 = 0,4907$	3,10
Örnek Otel 15	$TM_F = 27603,36$	$r = 0,0387$	$r^2 = 0,0015$	0,12

Panel Data Analizi

$$\log TM_F = 0,3566 \log x + 5,6016$$

Finansman giderlerine ilişkin olarak daha önce ifade edilen özellikler, uygulamada tüm otellerin maliyet analizlerinin de genellemelere uygun olarak benzer şekilde çıkmasına neden olmaktadır. Şehir otelleri de dahil olmak üzere finansman gideri analizi yapılan tüm otellerde toplam maliyet fonksiyonlarının, korelasyon ve determinasyon katsayılarının oldukça düşük çıktığı görülmektedir. Bu nedenle tüm oteller için finansman giderleri ile faaliyet ölçüsü arasında herhangi bir ilişkinin olmadığı rahatlıkla söylenebilir. Bu bağlamda diğer otellerde olduğu gibi, şehir otellerinde de finansman giderlerinin tamamını sabit kabul etmek gereği doğmaktadır. Bu nedenle önceki tabloda çok küçük olan değişkenlik özelliği ihmal edilmiş ve fonksiyonlar otel bazında düzeltilmiş ve yeniden yazılmıştır. Bu işlem sonucunda elde edilen fonksiyonlar ise şunlardır;

OTEL ADI	REGRESYON DENKLEMİ
Örnek Otel 12	$TM_F = 10315,99$
Örnek Otel 13	$TM_F = 12575,92$
Örnek Otel 14	$TM_F = 11659,17$
Örnek Otel 15	$TM_F = 27603,36$

3.3.14. Herbir Otel Türünün Toplam Maliyet Fonksiyonlarının Hesaplanması

Buraya kadar yapılan açıklamalar, gider türleri bazında her bir otelin maliyet fonksiyonlarının belirlenmesine yönelik olmuştur. Burada ise, daha önce tespit edilmiş olan gider türleri maliyet fonksiyonlarından hareketle, münferit oteller için toplam otel maliyet fonksiyonuna ulaşılabacaktır. Aşağıda bu kapsamda münferit otellerin maliyet fonksiyonlarının gider türleri itibariyle değişken ve sabit kısımları ile bunların toplam değerlerine ilişkin olarak hazırlanmış olan Tablo 3.35 bulunmaktadır;

TABLO 3.35: Örnek Otellerin Gider Türleri İtibariyle Toplam Maliyet Fonksiyonları

Örnek Otel 1

Gider Türü (Örnek Otel 1)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri	8,8959	184967
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	14,514	45454
Diğer Malzeme Gideri		28435,10
Bakım-Onarım Gideri		44243,55
Elektrik ve Su gideri	2,7936	20207
Haberleşme Gideri		6145,34
Temizlik Gideri	1,6465	6665,8
Tanıtım Gideri		40153,84
Isıtma Gideri	0,8668	9657,2
Çeşitli Giderler		48034,29
Vergi Resim ve Harç Gideri		5912,82
Amortisman Gideri		155936,77
Finansman Gideri		78662,68
TM_{aylık}	28,7168	674475,39
Gider Türü (Örnek Otel 2)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri	3,7707	15118
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	3,3999	379,37
Diğer Malzeme Gideri		2106,05
Bakım-Onarım Gideri		3706,33
Elektrik ve Su gideri	1,3277	3631
Haberleşme Gideri		1283,81
Temizlik Gideri	0,8898	589,11
Tanıtım Gideri		2,77
Isıtma Gideri	1,0614	279,41
Çeşitli Giderler		689,85
Vergi Resim ve Harç Gideri		177,67
Amortisman Gideri		6849,14
Finansman Gideri		0,35
TM_{aylık}	10,4495	34812,86

Gider Türü (Örnek Otel 3)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri	10,054	132119
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	14,856	
Diğer Malzeme Gideri		20499,94
Bakım-Onarım Gideri		27740,70
Elektrik ve Su gideri	5,2005	
Haberleşme Gideri		2499,65
Temizlik Gideri	1,7615	816,68
Tanıtım Gideri		15657,06
Isıtma Gideri	1,0743	5498,9
Çeşitli Giderler		12633,90
Vergi Resim ve Harç Gideri		1256,48
Amortisman Gideri		49515,85
Finansman Gideri		12,71
TM_{aylık}	32,9463	268250,87
Gider Türü (Örnek Otel 4)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri	4,9394	39254
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	10,162	5189,2
Diğer Malzeme Gideri		3874,43
Bakım-Onarım Gideri		9410,30
Elektrik ve Su gideri	1,3321	2844,2
Haberleşme Gideri		1215,82
Temizlik Gideri	0,9833	582,78
Tanıtım Gideri		1296,48
Isıtma Gideri	0,5372	2293,3
Çeşitli Giderler		10470,26
Vergi Resim ve Harç Gideri		1265,16
Amortisman Gideri		15114,85
Finansman Gideri		673,59
TM_{aylık}	17,954	93484,37

Gider Türü (Örnek Otel 5)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri	5,7362	43789
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	9,8483	4817,5
Diğer Malzeme Gideri		61664,64
Bakım-Onarım Gideri		64102,12
Elektrik ve Su gideri	1,543	4583,4
Haberleşme Gideri		1283,62
Temizlik Gideri		11996,18
Tanıtım Gideri		600,11
Isıtma Gideri	0,5952	1225,8
Çeşitli Giderler		34840,73
Vergi Resim ve Harç Gideri		10922,30
Amortisman Gideri		96438,14
Finansman Gideri		17619,73
TM_{aylık}	17,7227	353883,27
Gider Türü (Örnek Otel 6)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri	4,8439	60957
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	9,884	13812
Diğer Malzeme Gideri		14595,94
Bakım-Onarım Gideri		19413,11
Elektrik ve Su gideri	1,3346	7778,4
Haberleşme Gideri		2832,84
Temizlik Gideri	0,8491	2318,5
Tanıtım Gideri		1320,80
Isıtma Gideri	1,3595	4551,2
Çeşitli Giderler		14042,12
Vergi Resim ve Harç Gideri		304,97
Amortisman Gideri		34451,00
Finansman Gideri		4409,39
TM_{aylık}	18,2711	180787,27

Gider Türü (Örnek Otel 7)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri	3,2084	106928
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	12,742	
Diğer Malzeme Gideri		36743,60
Bakım-Onarım Gideri		27634,37
Elektrik ve Su gideri	2,3215	2406,5
Haberleşme Gideri		3913,17
Temizlik Gideri	0,6565	4508,2
Tanıtım Gideri		3058,19
Isıtma Gideri		14173,04
Çeşitli Giderler		21686,77
Vergi Resim ve Harç Gideri		5643,52
Amortisman Gideri		117925,45
Finansman Gideri		22581,34
TM_{aylık}	18,9284	367202,15
Gider Türü (Örnek Otel 8)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri	9,4911	64313
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	12,272	8691,7
Diğer Malzeme Gideri		10561,94
Bakım-Onarım Gideri		27200,05
Elektrik ve Su gideri	2,3235	14091
Haberleşme Gideri		3641,13
Temizlik Gideri	2,0648	4906,8
Tanıtım Gideri		31130,74
Isıtma Gideri		30366,11
Çeşitli Giderler		29747,45
Vergi Resim ve Harç Gideri		7468,10
Amortisman Gideri		1399,39
Finansman Gideri		5959,17
TM_{aylık}	26,1514	239476,58

Gider Türü (Örnek Otel 9)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri	7,4677	246922
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	16,929	
Diğer Malzeme Gideri		22115,16
Bakım-Onarım Gideri		14091,49
Elektrik ve Su gideri	4,0993	
Haberleşme Gideri		5891,73
Temizlik Gideri	0,4785	6777,2
Tanıtım Gideri		40088,44
Isıtma Gideri		36585,43
Çeşitli Giderler		58318,68
Vergi Resim ve Harç Gideri		6055,5
Amortisman Gideri		60009,34
Finansman Gideri		286602,73
TM_{aylık}	28,9745	783457,70
Gider Türü (Örnek Otel 10)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri	5,5622	3525,7
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	18,606	
Diğer Malzeme Gideri		3773,14
Bakım-Onarım Gideri		14083,60
Elektrik ve Su gideri	3,127	6308,4
Haberleşme Gideri		4878,26
Temizlik Gideri	2,6794	
Tanıtım Gideri		10165,88
Isıtma Gideri	0	0
Çeşitli Giderler		3097,65
Vergi Resim ve Harç Gideri		1009,43
Amortisman Gideri		37134,99
Finansman Gideri		121755,68
TM_{aylık}	29,9746	205732,73

Gider Türü (Örnek Otel 11)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri	6,4812	51851
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	16,0323	
Diğer Malzeme Gideri		56205,95
Bakım-Onarım Gideri		35944,55
Elektrik ve Su gideri	4,8309	
Haberleşme Gideri		3292,38
Temizlik Gideri	0,9274	
Tanıtım Gideri		7031,77
Isıtma Gideri		25206,72
Çeşitli Giderler		33340,21
Vergi Resim ve Harç Gideri		3056,58
Amortisman Gideri		11675,72
Finansman Gideri		5942,61
TM_{aylık}	28,2718	233547,49
Gider Türü (Örnek Otel 12)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri		466211,60
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	4,2812	34274
Diğer Malzeme Gideri		14786,42
Bakım-Onarım Gideri		46325,81
Elektrik ve Su gideri	3,2342	6716
Haberleşme Gideri		5618,84
Temizlik Gideri	1,5265	10152
Tanıtım Gideri		14147,56
Isıtma Gideri		26296,18
Çeşitli Giderler		62516,25
Vergi Resim ve Harç Gideri		14694,98
Amortisman Gideri		8279,83
Finansman Gideri		10315,99
TM_{aylık}	9,0419	720335,46

Gider Türü (Örnek Otel 13)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri		426142,02
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	5,4611	62409
Diğer Malzeme Gideri		15161,32
Bakım-Onarım Gideri		28930,22
Elektrik ve Su gideri	0,7903	27717
Haberleşme Gideri		7164,48
Temizlik Gideri		37690,92
Tanıtım Gideri		20084,60
Isıtma Gideri		9882,5
Çeşitli Giderler		117393,76
Vergi Resim ve Harç Gideri		4621,33
Amortisman Gideri		15208,46
Finansman Gideri		12575,92
TM_{aylık}	6,2514	784981,53
Gider Türü (Örnek Otel 14)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri		355395,21
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri	18,269	
Diğer Malzeme Gideri		9749,76
Bakım-Onarım Gideri		23153,87
Elektrik ve Su gideri	3,4383	23705
Haberleşme Gideri		6305,92
Temizlik Gideri	1,881	8123,6
Tanıtım Gideri		7691,73
Isıtma Gideri		16185,99
Çeşitli Giderler		51828,16
Vergi Resim ve Harç Gideri		2546,30
Amortisman Gideri		7628,76
Finansman Gideri		11659,17
TM_{aylık}	23,5883	523973,47

Gider Türü (Örnek Otel 15)	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Personel Gideri		66104,80
Yiyecek-İçecek Malzeme Gideri		49134,79
Diğer Malzeme Gideri		5414,09
Bakım-Onarım Gideri		14653,24
Elektrik ve Su gideri	0,9953	10261
Haberleşme Gideri		3404,53
Temizlik Gideri		2749,85
Tanıtım Gideri		1575,79
Isıtma Gideri		4268,63
Çeşitli Giderler		12046,35
Vergi Resim ve Harç Gideri		1387,71
Amortisman Gideri		8959,25
Finansman Gideri		27603,36
TM_{aylık}	0,9953	207563,39

Yukarıda münferit olarak hesaplanmış mevsimlik açık olan kıyı otelleri, tam yıl açık olan kıyı otelleri ve şehir (city) otelleri için hazırlanmış olan toplam otel giderleri maliyet fonksiyonları özetle aşağıdaki Tablo 3.36'da özetlenmiştir.

TABLO 3.36: Örnek Oteller Toplam Maliyet Fonksiyonları Özet Tablosu

Oteller	Değişken Kısım	Sabit Kısım
Örnek Otel 1 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	28,7168 x	+ 674475,39
Örnek Otel 2 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	10,4495 x	+ 34812,86
Örnek Otel 3 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	32,9463 x	+ 268250,87
Örnek Otel 4 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	17,9540 x	+ 93484,37
Örnek Otel 5 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	17,7227 x	+ 353883,27
Örnek Otel 6 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	18,2711 x	+ 180787,27
Örnek Otel 7 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	18,9284 x	+ 367202,15
Örnek Otel 8 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	26,1514 x	+ 239476,58
Örnek Otel 9 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	28,9745 x	+ 783457,70
Örnek Otel 10 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	29,9746 x	+ 205732,73
Örnek Otel 11 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	28,2718 x	+ 233547,49
Örnek Otel 12 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	9,0419 x	+ 720335,46
Örnek Otel 13 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	6,2514 x	+ 784981,53
Örnek Otel 14 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	23,5883 x	+ 523973,47
Örnek Otel 15 Toplam Maliyet Fonksiyonu (aylık)	0,9953 x	+ 207563,39

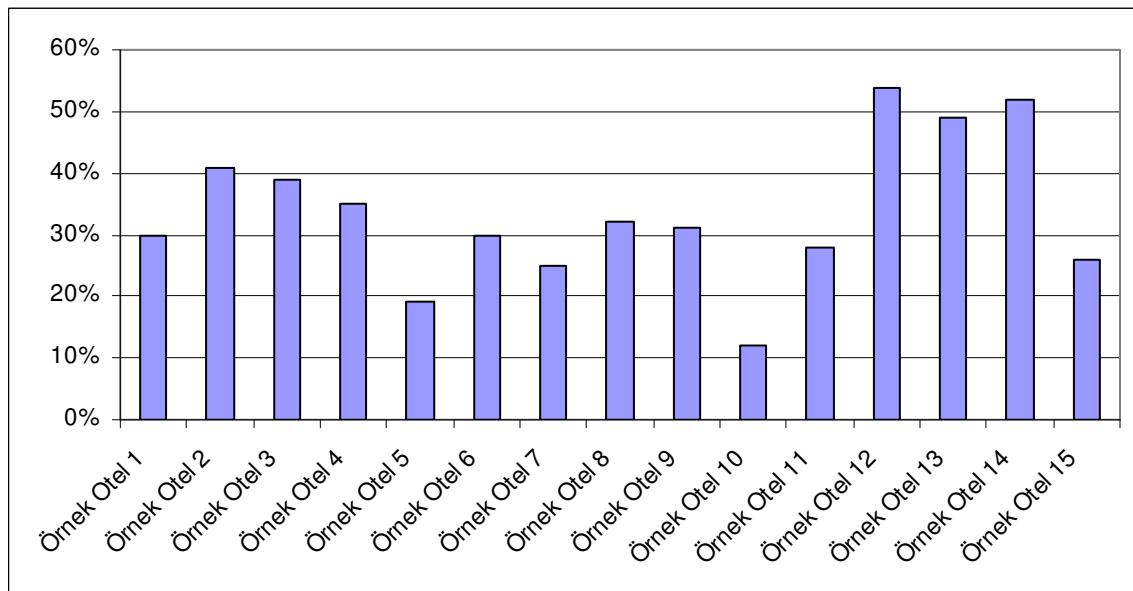
Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere Örnek Otel 12, 13 ve 15 dışında diğer otellerin değişkenlik katsayıları (a) arasında çok büyük farklılıklar görülmemektedir. Ancak şehir otellerinde genellikle değişkenlik katsayısının düşük olduğu gözlemlenmektedir. Burada en temel neden, gider türleri itibarıyla değişkenlik analizinde de ayrıntılı olarak değinilmiş olduğu gibi, bir çok hizmetin ve dolayısıyla bu hizmetlerin yerine getirilebilmesi için katlanılan maliyetlerin, müşteri olsa da olmasa da yapılmak zorunda olduğudur. Yani söz konusu otellerde giderlerin bir çoğu, faaliyet ölçüsüne karşı diğer otellerde olduğu kadar duyarlı değildir.

3.4. Giderlerin Türleri İtibariyle Analizleri

Daha önceki kısımlarda otel türleri itibariyle, gider türlerinin faaliyet ölçüsüne karşı duyarlılığı, yani değişkenlik özellikleri incelenmişti. Burada ise maliyet yapısı içerisinde ele alınabilecek bir diğer inceleme konusu olan ve gider türleri toplamından hareketle yapılan analizler yapılmıştır. Aşağıda bu amaçla inceleme kapsamında ele alınan üç tür otel grubuna dahil olan otel işletmelerinin gider türlerinin, toplam otel giderleri içerisindeki payı incelenmiştir. Bu bağlamda değişkenlik analizinde ele alınan gider türleri aşağıda ayrı ayrı incelenmiştir.

İlk inceleme konusu gider türü olan personel giderleri, emek yoğun çalışan konaklama işletmelerinde, toplam otel giderleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Aşağıda Şekil 3.2 inceleme kapsamında ele alınan 15 otelin personel giderlerinin toplam otel giderleri içerisindeki payını göstermektedir.

ŞEKİL 3.2: Personel Giderlerinin Toplam Otel Giderlerine Oranı

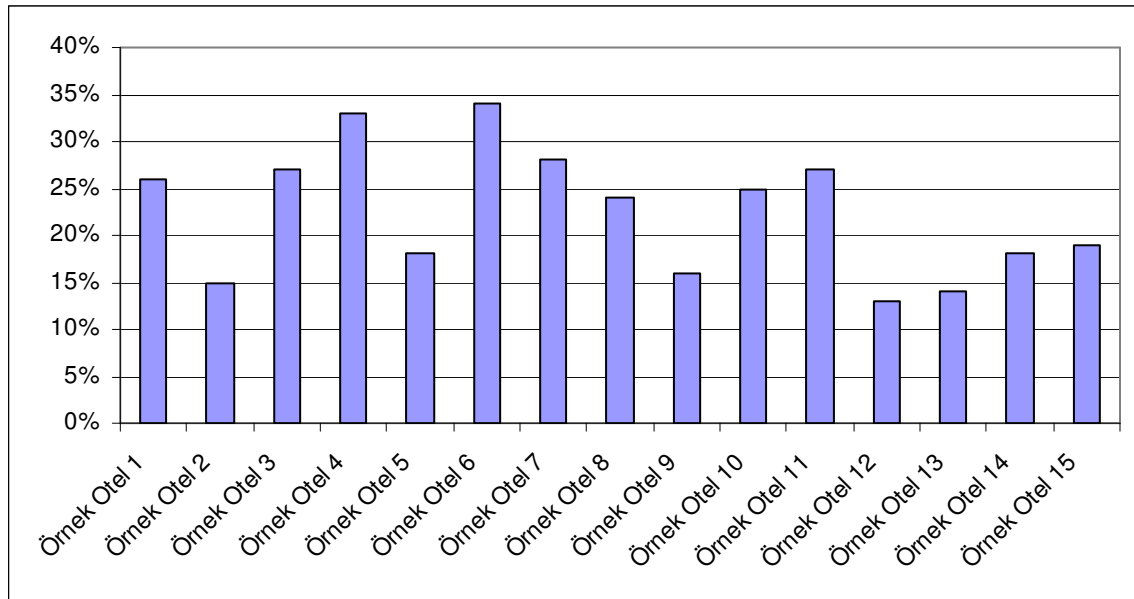


Yukarıdaki grafikten de anlaşılaçağı üzere personel giderleri, her üç otel türünde de toplam otel giderleri arasında önemli bir pay almaktadır. Bu durum şehir (city) otellerinde çok bariz bir şekilde karşımıza çıkmaktadır. Şehir otelleri, personel giderlerinin diğer otel giderlerine oranı en yüksek olan konaklama işletmeleridir. Şehir otellerinde personel giderleri ile ilgili analizler daha önce ayrı bir başlık altında detaylı olarak ele alındığından dolayı, burada tekrardan kaçınmak amacıyla ayrıca incelenmemiştir. Ayrıca grafik incelendiğinde, Örnek Otel 5’de personel giderinin toplam otel giderleri içerisindeki payının, diğer otellerden oldukça düşük olduğu izlenimi doğmaktadır. Söz konusu otelde personel gideri mutlak rakam olarak örneğin diğer otellerden Örnek Otel 4’den oldukça büyük bir değere sahiptir. Buna karşılık Örnek Otel 5’in amortisman giderleri, hemen hemen diğer kıyı otellerinin hepsinden nisbi ve mutlak değer olarak büyüktür. Bu yüzden söz konusu otelin toplam giderleri içerisinde personel giderleri, en az diğer kıyı otelleri kadar önemliyken, bu durumun aksine daha az önemliymiş gibi bir görünümü ortaya çıkmaktadır. Aynı durum Örnek Otel 10 için de geçerlidir.

Toplam otel giderleri içerisinde önemli paya sahip diğer bir gider türü ise Yiyecek-içecek malzeme giderleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Yiyecek-içecek malzeme giderlerinin toplam giderler içerisindeki payı, otel türleri itibariyle farklılıklar gösterse de, ortalama % 20 ila % 30 arasında dağılmaktadır.

Aşağıda Şekil 3.3’de yeralan grafik, tez kapsamında incelenen 15 otel itibariyle yiyecek-içecek malzeme giderlerinin toplam giderler içerisindeki oranlarını göstermektedir.

ŞEKİL 3.3: Oteller İtibariyle Yiyecek-İçecek Malzeme Giderlerinin Toplam Giderlere Oranı



Yukarıda yeralan grafikten de anlaşılacağı üzere, yiyecek-içecek giderlerinin toplam otel giderleri içerisindeki payı, özellikle herşey dahil sistem uygulayan kıyı otellerinde, şehir otellerine nispeten yüksek gerçekleşmektedir.

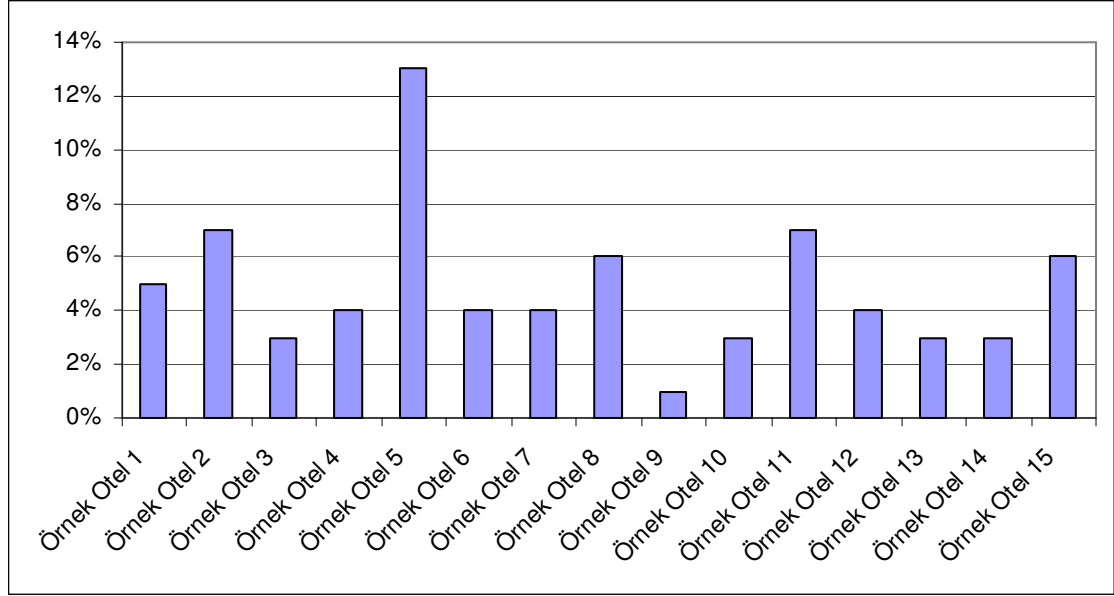
Yiyecek-içecek malzeme giderleri dışında kalan malzeme giderlerinin toplam otel giderleri içerisindeki payının, hemen hemen tüm otel gruplarında % 2 civarında gerçekleştiği görülmektedir⁽¹⁵⁴⁾. Genellikle kırtasiye, dekor, kostüm ve mutfak genelinde yiyecek-içecek malzeme kullanımları dışında kalan malzeme giderlerinden oluşan diğer malzeme giderlerinin, toplam otel giderleri içerisinde oransal olarak önemli bir ağırlığı da bulunmamaktadır.

Toplam otel giderleri içerisindeki payı genel olarak % 3 ila % 7 arasında değişen bakım-onarım giderlerinin, otel türleri itibariyle önemli bir farklılık göstermediği görülmektedir. İşletmenin sabit varlıklarının yeni olup olmasına

⁽¹⁵⁴⁾ Daha ayrıntılı bilgi için bkz.Ek-4, S.261-262.

bağlı olarak değişen bakım onarım giderleri paylarına ilişkin oransal ilişkileri gösteren grafik aşağıda Şekil 3.4'de gösterilmiştir.

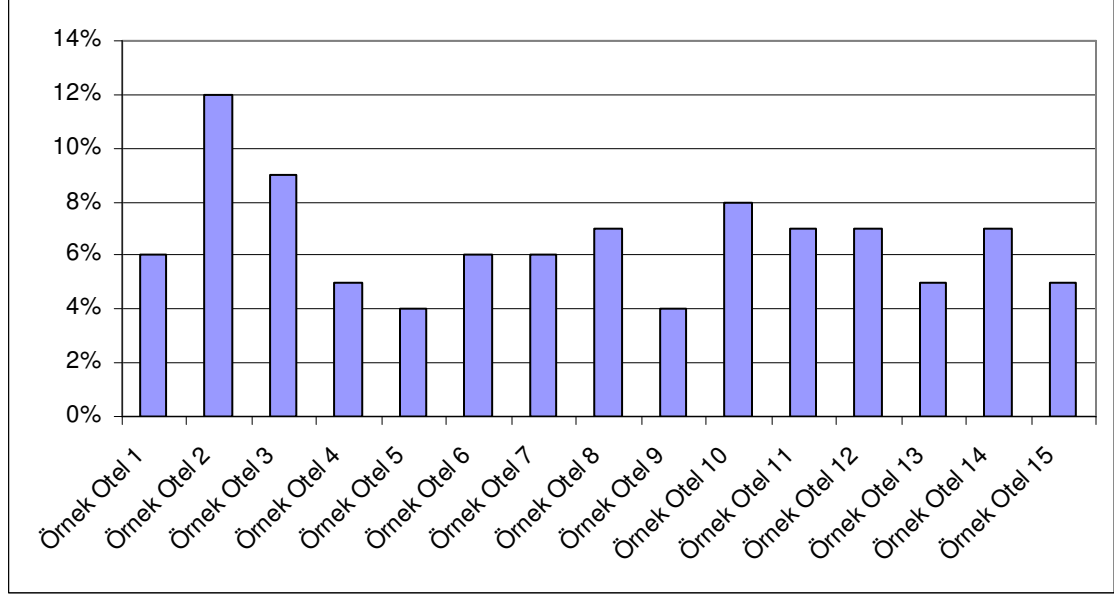
ŞEKİL 3.4: Oteller İtibariyle Bakım-Onarım Giderlerinin Toplam Giderlere Oranı



Yukarıdaki grafikten de görüleceği üzere, Örnek Otel 5 dışında, bakım-onarım giderleri tüm otellerde birbirine yakın gerçekleşmektedir. Örnek Otel 5'de ise diğer otellerin yaklaşık iki katı tutarında bir oransal ilişki dikkati çekmektedir. Bu normal dışı durumun nedeni ise söz konusu otelde o yıl ağırlıklandırılarak yapılmış olan genel bakım-onarım ve yenileme çalışmasıdır.

Otelcilik terminolojisi kapsamında enerji giderleri içerisinde değerlendirilen elektrik ve su giderleri, mutlak değerler olarak ele alındığında, otelden otele oldukça büyük farklılıklar gösterirken, toplam otel giderleri içerisindeki payı açısından birbirlerine yakın değerler almaktadır. Aşağıda Şekil 3.5'de yer alan grafik, oteller itibariyle elektrik ve su giderlerinin toplam otel giderlerine olan oranını göstermektedir.

ŞEKİL 3.5: Oteller İtibariyle Elektrik ve Su Giderlerinin Toplam Giderlere Oranı



Grafikten de anlaşılacağı üzere, elektrik ve su giderlerinin toplam otel giderlerine oranı % 6 ila % 7 arasında bir dağılım göstermektedir. Bu bağlamda en büyük fark Örnek Otel 2’de görülmektedir. Bu farklılığın nedeni söz konusu otelin apart nitelikte olmasıdır. Bu otelin niteliği gereği diğer giderlerin düşük olması ve müşterilerinin genel giderlere katılımının söz konusu olması nedeniyle, elektrik ve su gideri gibi genel giderlerin, toplam otel giderleri içindeki payı yüksek olarak gerçekleşmektedir.

Daha önceki bölümlerde de değinilmiş olduğu üzere haberleşme giderleri, cep telefonları ve teknolojinin gelişmesi ile birlikte, toplam otel giderleri içerisinde giderek azalan oranda pay almaktadır. Daha çok telefon ve kargo giderlerinden oluşan haberleşme giderleri, müşterilerden daha çok otelin yönetim departmanı kullanımlarından doğmaktadır. Analiz kapsamında ele alınan otellerin haberleşme giderlerinin analizi neticesinde bu giderlerin, toplam otel giderlerine oranının % 1 ve daha altında gerçekleştiği anlaşılmaktadır.

Odalar, genel kullanım alanları, müşteri ve otel çamaşırlarının temizleme giderlerinden oluşan temizlik giderlerinin, toplam otel giderleri içerisindeki oranı % 2 ile % 4 arasında değişmektedir. Bu durum kıyı otellerinde % 3, şehir otellerinde ise % 4 civarında gerçekleşmektedir. Şehir otellerinde odalarda kullanılan malzemelerin (havlu, çarşaf vb.) daha sık değişmesi, müşterilere sunulan çamaşır temizlik hizmetinin daha yoğun olması nedeniyle, toplam giderler içerisinde temizlik giderlerinin payının yüksek olması olağan bir durum olmaktadır.

Tanıtım giderlerinin otel türleri ya da kapasiteleri itibarıyla karşılaştırılması çok mümkün olamamaktadır. Çünkü bu tür giderler, otelin büyüklüğü ya da türünden ziyade, sahip ve yöneticilerinin tutum ve yaklaşımlarına bağlı olmaktadır. Küçük bir otelin toplam otel giderleri içerisinde tanıtım giderlerinin payı büyük, büyük bir otelin ise düşük olabilmektedir. Bu durum otelin sahip ve yöneticilerinin tanıtıma verdikleri önemin bir göstergesi olabilmektedir.

Enerji giderleri kapsamı içerisinde yer alan bir başka gider türü ise ısıtma giderleridir. Oteller içerisinde kurulan merkezi ısıtma birimlerinde gerçekleşen, sıcak su temini ve kapalı alan ısıtması amacına yönelik olan ısıtma giderlerinin, toplam otel giderleri içerisindeki payı % 2 ile % 5 arasında değişmektedir. Mutlak ve nisbi olarak ısıtma giderlerinin dağılımı, oteller arasında ısıtma sisteminin şekline bağlı olarak değişmektedir. Örneğin kıyı otelleri soğuk aylarda klimalar ile ısıtma ihtiyacını karşılarken, şehir otelleri ise ısıtma merkezleri ile karşılamaktadır. Bu yüzden kıyı otellerinin ısıtma giderlerinin bir kısmının kaynağı elektrik olmakta, ancak elektrik giderlerinin ısıtma amacıyla tüketilen kısmının tespiti mümkün olamamaktadır.

Müzik, eğlence, personel seyahat, gazete abonelik, dava takip, sigorta, kira giderleri gibi, tek tek ele alınması tezin amaçları dışına çıkacak olan giderlerin toplamından oluşan çeşitli giderlerin, bu niteliğinden dolayı oteller itibarıyla analiz edilmesi ve karşılaştırılması çok anlamlı sonuçlar

vermemektedir. Çünkü bu giderlerin tutarı muhasebe kayıtlarında yani hesap planlarında gösterilen detaya bağlı olmaktadır.

Tez kapsamında yapılan analizlerimiz, konaklama işletmelerinde gider yazılabilen vergi, resim ve harç giderlerinin, toplam otel giderleri içerisinde % 1 ila % 2 arasında bir orana sahip olduğunu göstermektedir. Yani bu giderler toplam giderler içerisinde önemli bir paya sahip bulunmamaktadır.

Konaklama işletmelerinin amortisman giderlerine bakıldığında, oteller itibariyle çok değişik mutlak ve nisbi rakamlara rastlanılmaktadır. Bunun değişik nedenleri olabilir. Otellerin bazıları yeni bazıları eski olabilir. Dolayısıyla yapım maliyetleri (kapasite yaratma ve idame giderleri) düşük ve amortisman gideri tutarları da buna paralel bir şekilde düşük olabilir. Yeni otellerin ise enflasyon nedeniyle yapım maliyetleri yüksek buna paralel olarak da amortisman maliyetleri yüksek olabilir. Bir başka neden ise amortisman giderlerinin kâr ayarlama aracı olarak kullanılmasıdır. Çeşitli nedenlerle kârını olduğundan yüksek göstermek isteyen otel işletmeleri amortisman giderini düşük hesaplarken, vergisel kaygılarla hareket eden otel işletmeleri ise kanunların izin verdiği en yüksek oranlardan hesaplamakta ve kaydetmektedir. Farklılıkların bir başka nedeni ise otelin sabit varlıklarını yenileme konusundaki politikalarıdır. Lüks sınıftaki oteller, eskimeyi beklemeksizin varlıklarını yenilemekte, diğer bazı oteller ise mümkün olduğunca uzun süre kullanarak amortisman tabi tutmaktadırlar. Bu durum ekonomik gerekçelerden uzak nedenlerle, amortisman giderlerinin ve bu giderlerin toplam otel giderleri içerisindeki payının farklılaşmasına neden olmaktadır. Bunun yanında, analiz edilen örnek otellerin bir çoğunda otel tesisinin, genellikle grup içi şirketlerden kiralanmış olduğu görülmektedir. Bu yüzden söz konusu otellerde amortisman giderlerinin düşük olduğu izlenmektedir. Bu türden otellerde otel tesisi kiralari amortisman giderleri grubu içerisinde düşünülerek, toplam maliyet fonksiyonlarında aylık sabit amortisman giderleri içerisine dahil edilmiştir.

Konaklama işletmelerinde son olarak incelediğimiz finansman giderlerine genel olarak bakıldığında, inceleme kapsamındaki otellerden bazılarının yüksek miktarda banka kredisinden kaynaklanan finansman giderleriyle, bazılarında ise önemsiz tutarda banka kredisinden dolayı çok düşük finansman giderleriyle karşılaştığına rastlamaktayız. Bu durum işletmelerin kaynak yapısı ve işletme sahip ve yöneticilerinin tutumlarıyla ilgili olmaktadır. Örneğin analiz kapsamında incelenen Örnek Otel 9 ve Örnek Otel 10'da diğer otellere nazaran yüksek oranda finansman gideri gerçekleşmiştir. Hatta bu oteller için kârın önemli bir kısmının finansman giderlerine gittiğini söyleyebiliriz. Bu iki otel de hızlı büyüyen ve bu büyümeyi de yabancı kaynaklar ile finanse etmeye çalışan otellerdir.

3.5. Giderlerin Yatak Başına Analizleri

Bu başlık altında, toplam gider türleri analizi kapsamında, değişkenlik niteliğinin analizinde de kullanılan faaliyet ölçüsü olan, satılan yatak başına gider türlerinin analizi yapılmıştır. Uygulamada satılan oda başına yapılan analizler, daha önceki kısımlarda yapılan analizlere paralel olması ve daha duyarlı bir faaliyet ölçüsü olması açısından satılan yatak sayısına göre yapılmıştır. Bu analiz satılan her bir yatak için katlanılan giderlerin ve bu giderlerin türlerinin bilinmesi ve benzer otellerle karşılaştırılması açısından önemli bir katkı sağlayacaktır. Bu amaçla aşağıda her bir gider türü ayrı ayrı ele alınmıştır.

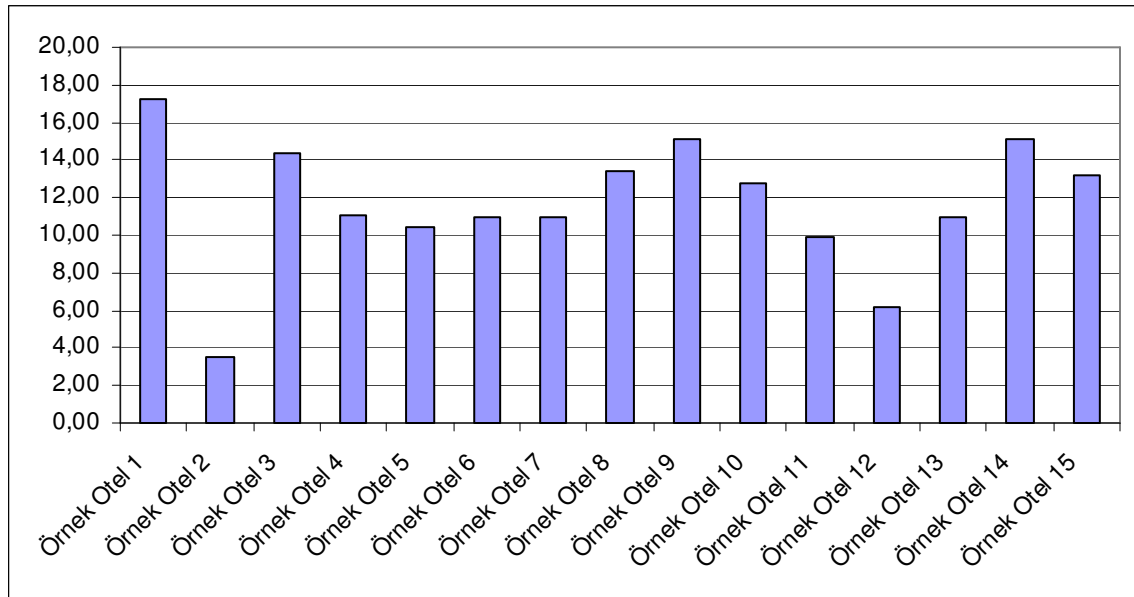
Analizimiz kapsamında ele alınan ilk gider türü olan personel giderlerinde satılan yatak sayısı başına olan paylar ele alındığında, mevsimlik faaliyette bulunan oteller ile tam yıl faaliyette bulunan kıyı ve şehir otellerinin kendi içlerinde birbirlerine yakın değerler aldığı görülmektedir⁽¹⁵⁵⁾. Bu bağlamda şehir otellerinin diğerlerine nazaran daha yüksek satılan yatak başına personel giderleriyle karşı karşıya olduğu görülmektedir. Bu durum şehir otellerinde daha

⁽¹⁵⁵⁾ Daha fazla bilgi için bkz. Ek-6. S.263-264.

fazla personel hazır bulundurma giderlerinin bir gereği ve sonucudur. Diğer oteller içerisinde, nispeten daha yüksek personel gider payına sahip olan otellerde ise farklılığın sebebi, söz konusu otellerde verilen hizmet kalitesinin yüksekliğidir.

Satılan yatak başına yiyecek-içecek malzeme giderlerinde, yukarıda anlatılan personel giderlerindeki farklı olarak, tüm otellerin hemen hemen birbirlerine yakın değerler aldığı görülmektedir. Bu durum tüm otel gruplarında yiyecek-içecek malzemeleri açısından benzer standartta hizmet verildiğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir. Buna karşılık Örnek Otel 2'de çok düşük bir pay görülmesinin nedeni ise bu otelin apart otel türünde olması ve dolayısıyla otel müşterilerinin yiyecek-içecek ihtiyaçlarını daha çok otel dışından karşılamalarıdır. Aşağıda Şekil 3.6'da yer alan grafik ifade edilen hususları açıkça göstermektedir.

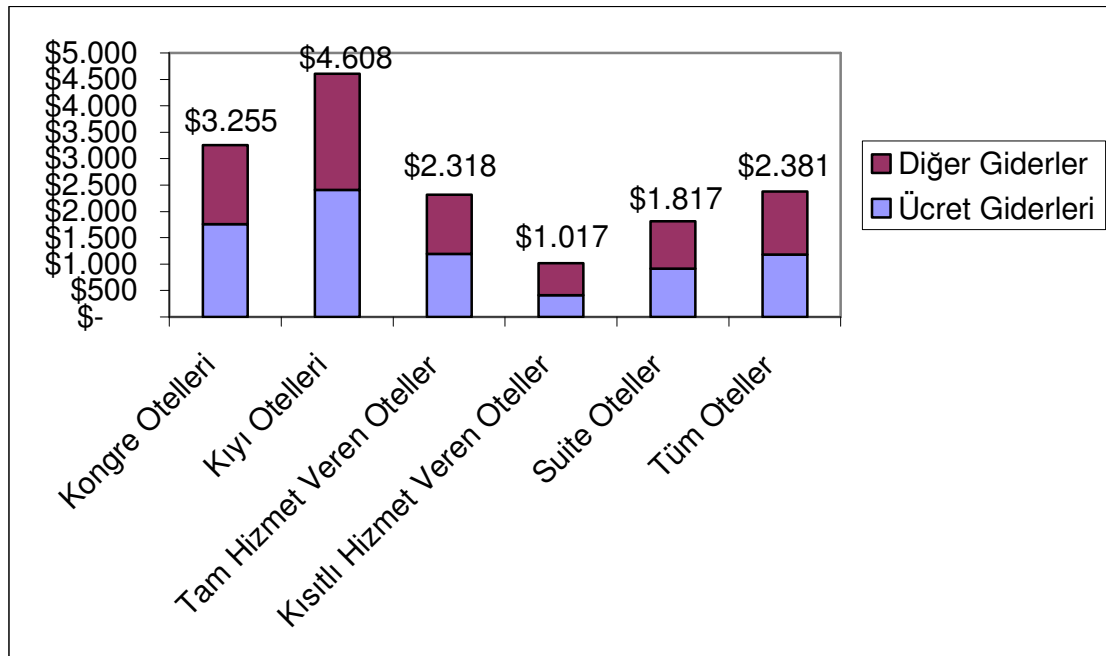
ŞEKİL 3.6: Oteller İtibariyle Yatak Başına Yiyecek-İçecek Malzeme Gider Payları



Diğer malzeme giderlerinin, satılan yatak başına toplam giderler içerisinde önemli bir paya sahip olmadığı görülmektedir. Bu tutar otellerde genel olarak 1 ila 2 YTL arasında değişmektedir.

Diğer malzeme giderlerine benzer bir durum bakım-onarım giderleri için de geçerlidir. Sadece daha önceki analizde de değinilen sebeplerle Örnek Otel 5'te önemli bir farklılık göze çarpmaktadır. ABD'de bu konuda yapılan daha detaylı bir araştırma sonuçlarına ilişkin aşağıda verilen grafik, bakım-onarım giderleri içerisinde en önemli gider unsurlarının ücret ve benzeri giderlerin olduğunu göstermektedir⁽¹⁵⁶⁾.

ŞEKİL 3.7: ABD Otel Endüstrisinde Bakım Onarım Gider Unsurlarının Satılabilir Oda Sayısı Başına Tutarları



⁽¹⁵⁶⁾ MANDELBAUM, Robert, "Hotel Maintenance Creep: Nuts, Bolts, and Bodies", S.1-4., PKF Consulting Corporation Hospitality Research, Ağustos, 2006, <http://www.pkfc.com/common/industryreports.aspx>. (Erişim Tarihi:02/09/2005)

Yukarıdaki grafikten de görüleceği üzere, satışa hazır oda başına teknik departman personel giderlerinin, toplam bakım-onarım giderlerine oranı, suit otellerde en düşük olarak % 42,9 oranında, en yüksek ise kongre otellerinde %51,7 oranında gerçekleşmektedir. Yani bir genelleme yapılacak olursa, otel işletmelerinde her satılabilir oda başına teknik personel ücret giderlerinin, toplam bakım-onarım giderlerinin yarısı kadar olduğu söylenebilir. Bu durum analiz kapsamında ele alınan örnek otel işletmelerinde de izlenmektedir. Bu otellerde bakım-onarım giderlerinin büyük bir kısmı dışarıdan anlaşmalı bakım firmalarına yaptırılmakta ve otellere bu amaçla kesilen faturaların büyük bir kısmı işçilik olmaktadır.

Elektrik ve su giderlerinin satılan yatak başına paylarına genel olarak bakıldığında, tüm otellerde yaklaşık olarak 2,5 YTL ile 4 YTL arasında bir dağılım görülmektedir. Bu gider payının özellikle Örnek Otel 1, 3 ve 8'de yüksek olduğu görülmektedir. Bu otellerin ortak özelliği ise lüks sınıfta kıyı otelleri olması ve büyük su parklarına sahip olmasıdır.

Haberleşme giderlerinin satılan yatak başına payının analizi , daha önce belirtilen sebeplerle burada da çok anlamlı olmamaktadır. Çünkü haberleşme giderlerinin faaliyet ölçüsü ile ilgisi fazla değildir. Benzer bir durum tanıtım giderleri için de söylenebilir.

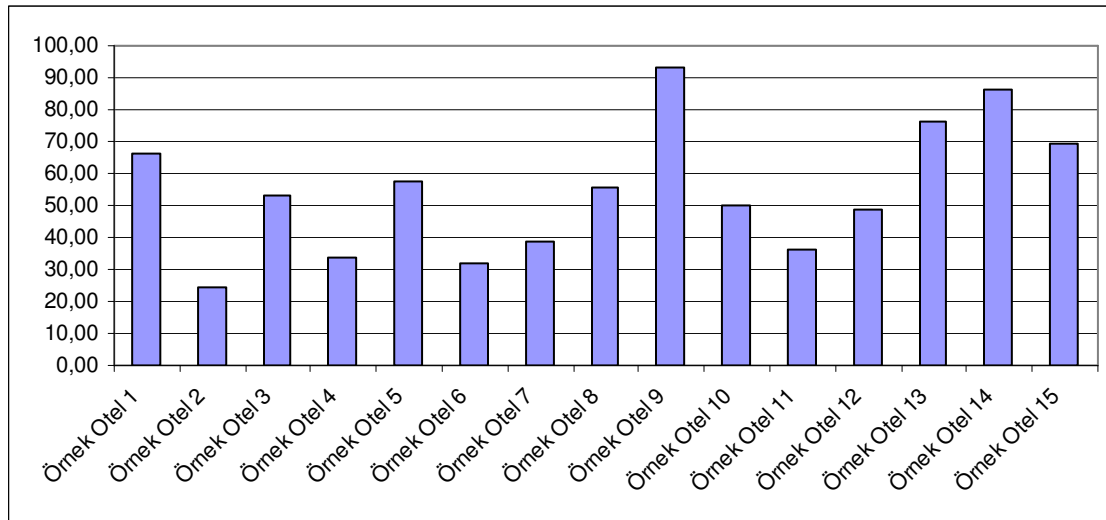
Temizlik giderleri açısından satılan yatak başına gider payı incelendiğinde, daha önce yapılan analizlere benzer olarak, şehir otellerinde önemli tutarda olduğu görülmektedir. Bu bağlamda diğer otellerde yatak başına temizlik gideri yaklaşık 1 YTL civarında iken şehir otellerinde ise 3 YTL civarında gerçekleşmektedir.

Isıtma giderlerinin satılan yatak başına gider payı, yaklaşık olarak 1,5 YTL civarında gerçekleşmektedir. Bu açıdan oteller arasında önemli bir farklılık görülmemektedir.

Çeşitli giderler, vergi resim ve harç giderleri, amortisman giderleri ve finansman giderlerinin ortak özelliği, diğer analizlerde de vurgulandığı üzere, faaliyet ölçüsüne karşı duyarlılığının önemli ölçüde olmamasıdır. Ancak bunlar içerisinde dikkati çeken, amortisman giderlerinin özellikle bazı otellerde yüksekliği nedeniyle, satılan yatak başına paylarının yüksek olmasıdır. Ancak söz konusu giderin, toplam otel giderleri içerisindeki oranının analiz edilmesinde olduğu gibi, burada da anlamlı karşılaştırmalar ve ilişkiler kurulması mümkün olamamaktadır.

Genel olarak satılan yatak başına toplam otel giderlerine bakıldığında, benzer standartta otellerin birbirine yakın değerler aldığı görülmektedir. Bu durum aşağıda Şekil 3.8'de yaralan grafikten de izlenebilmektedir.

ŞEKİL 3.8: Oteller İtibariyle Satılan Yatak Başına Toplam Otel Gider Payları



Otellerin genel özelliklerinden de görüleceği gibi, Örnek Otel 1, 3, 8 ve 9 benzer standartta lüks hizmet veren otellerdir. Bu otellerde satılan yatak başına toplam otel giderleri yaklaşık 55 YTL ile 60 YTL arasındadır. Bu bağlamda Örnek Otel 5 ve 9'da amortisman ve finansman gider payları nedeniyle bir farklılaşma görülmektedir. Diğer kıyı otellerinde ise satılan yatak başına toplam

otel giderleri yaklaşık 35 YTL civarında gerçekleşmektedir. Benzer bir açıdan şehir otellerine bakıldığında ise en dikkati çeken farklılık Örnek Otel 12'de görülmektedir. Bu otelde toplam otel gider payı, kıyı otellerine yakın bir değer göstermektedir. Bunun nedeni ise söz konusu otelin hem kıyı, hem de şehir oteli özelliklerini bir arada bulundurmasıdır. Ancak şu da unutulmamalıdır ki, aynı otel türü grubunda olsa da her otel, farklı hizmet kalitesi ve çeşitliliğine sahiptir. Bu durumda doğal olarak, satılan yatak başına toplam otel gider payları da farklılık gösterecektir.

SONUÇ

Konaklama işletmelerinin bir hizmet işletmesi olduğu genel kabul görmüş bir gerçektir. Ancak ilk düşünüldüğünde salt bir hizmet işletmesi olarak algılanan konaklama işletmelerinde, konaklama hizmetinden sonra gelen en önemli hizmet yiyecek-içecek hizmeti olarak görülmektedir. Nitekim tezin ikinci bölümünde yaralan maliyet analizleri de, personel giderlerinden sonra ikinci büyük gider türünün yiyecek-içecek malzeme gideri olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda son derece titiz bir üretim işlemi sonucunda ortaya çıkan yiyecek-içecek hizmet üretiminde ilk madde ve malzemedan yardımcı malzemelere kadar son derece geniş bir malzeme kullanımının gerçekleştiği söylenebilir. Bu açıdan bakıldığında bir hizmet işletmesi olan konaklama işletmelerinin sınai işletmelere yakın özellikler gösterdiği söylenebilir. Ancak burada şu husus da hemen belirtilmelidir ki, sınai işletmeler tarafından üretilen mamulün bünyesine giren ve önemli bir gider kalemi olan genel üretim giderleri, konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetin bünyesine dahil edilememektedir. Bu konuda en önemli engellerden birisi, üretilen hizmetlerin birbirine sıkı sıkıya bağlı olması ve birbirlerinden ayrılmalarının çok mümkün olmayışıdır. Bu yüzden verilen her bir hizmet için yapılan genel giderlerin dağıtımı ve dağıtım için kullanılabilecek anahtar çok gerçekçi olmamaktadır. Bu yüzden işletmeler genellikle genel giderleri dağıtmamakta, dağıtıma tabi tutanlar ise söz konusu giderleri nihai olarak sadece departmanlara dağıtmakta ve yiyecek-içecekler de dahil olmak üzere üretilen hiç bir hizmete pay vermemektedirler.

Ülkemizde konaklama işletmelerinin tarihi gelişimine bakıldığında 1980'li yıllardan başlayarak son yıllara kadar tartışılan en önemli konunun, yeterli kalitede yatak kapasitesini sağlayacak tesislerin kurulması yani turizm arzı idi. Son yıllarda ise artan tesis sayısı ile birlikte bu sorunun yerini, dünya genelinde rekabet ederek talebin Türkiye turizm pazarına çekilmesi almıştır.

Daha önceki bölümlerde de detaylı olarak değinildiği gibi, konaklama işletmelerine has özellikler ve makro bazda ülkeler ve mikro bazda ise yerel pazar içerisinde işletmeler arasında yaşanan yoğun rekabet, işletmeleri fiyat artışı yoluyla maliyet artışlarını karşılamak imkanından mahrum bırakmaktadır. Bu yüzden lüks sınıfta hizmet veren konaklama işletmeleri de dahil olmak üzere tüm otel işletmeleri, maliyetleri kontrol altına almak ve hizmet kalitesinden fazla ödün vermeden, giderek daha fazla maliyet tasarrufu yapmak zorundadır. Bunu başaramayan işletmelerin hayatta kalması ise mümkün olamamaktadır. Nitekim özellikle Akdeniz sahil şeridinde durmadan açılan ve çoğu kere işletmesi el değiştirerek isim değiştirmek zorunda kalan otellerin arkasında yatan gerçek de budur.

Rekabet, işletmeleri fiyat artışları bir yana artan hizmet çeşitliliğine karşın fiyat kırmaya itmektedir. Bu yüzden ki, fiyatlama kararları konaklama işletmeleri yönetimleri için en önemli karar haline gelmektedir. Her endüstride olduğu gibi, konaklama endüstrisinde faaliyet gösteren konaklama işletmeleri için de temel amaçlardan birisi, faaliyetlerden, işletme faaliyetlerinin devamını sağlamaya yönelik olarak yeterli ölçüde kâr elde edebilmektedir. Yani toplam maliyetlerin üzerinde bir satış hacmini ya da kâr marjını yakalamak önemli bir husustur. Daha önce açıklanan nedenlerle, kâr marjının korunması ya da artırılması yolunda tek araç ise maliyetlerin azaltılması ya da en azından korunmasıdır.

Maliyetlerin mevcut düzeyinin korunması ya da tasarrufu, öncelikle işletmelerin maliyet kalemlerini çok iyi tanımalarına, daha sonra ise yeterli şekilde kontrol altında bulundurmalarına bağlıdır. Söz konusu olan bu iki unsurdan ikincisi olan kontrol, tezimizin kapsamı dışında kalmaktadır. Ancak maliyet kalemlerinin çok iyi analiz edilerek tanınması olan birinci ve belki de en önemlisi olan unsur, tezimizin daha önceki bölümlerinde detaylı olarak incelenmiştir.

Konaklama işletmelerinin gider kalemleri açısından diğer hizmet işletmelerinden önemli farklılıkları bulunmamaktadır. Farklılık, gider kalemlerinin isimlerinden ziyade, işletmenin faaliyet ölçüsüne karşı olan duyarlılığında yani yapısındadır. Bu açıdan bakıldığında faaliyet ölçüsüne karşı giderlerin duyarlılığını, yani davranış şeklini gösteren ve değişkenlik yapısı olarak ifade edeceğimiz özelliklerin, diğer hizmet işletmeleri yanında, değişik türdeki oteller arasında da farklılık göstermesi doğal olarak karşılanmaktadır. Ancak söz konusu konaklama işletmelerinin gider kalemlerini tanıma ve analiz etme yolunda, uygulama ve yazında değişkenlik özelliğinin analizinin tespitine yönelik araştırmaların eksikliği de bir gerçektir. Satış fiyatının ve dolayısıyla katkı paylarının hesaplanması ve değişik fiyat önerilerinde satış yapıp yapmama kararının verilmesinde çok önemli olan ürüne dolaysız giderlerin içinde değişken ve sabit kısımların tespit edilebilmesidir. Bu noktada turizm yazınında yazarlar ve uygulamada ise işletmeler, hemen hemen tüm giderleri sabit kabul etmekte ve özellikle istisnai sezonlarda belirlemiş oldukları özel fiyatların, değişken maliyetlerini dahi karşılayıp karşılayamadıklarını ölçememektedirler.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında otel giderleri konusunda bir çok genellemelere rastlanılmaktadır. Tezimiz söz konusu genellemeleri tartışarak, yapılan değişik maliyet analizleri ile söz konusu genellemelerin ne kadar geçerli ya da geçersiz olduğu konusunda bazı tespitleri de yapmıştır.

Konaklama işletmelerinin maliyet yapılarının regresyon yöntemiyle analizi yapılırken karşılaşılan en büyük zorluk, muhasebenin tahakkuk esasının her durumda uygulanmamış olmasıdır. Örneğin, elektrik, su gibi giderlerin aylık olarak faturaları gelmekte ve takip eden ayda ödemesi yapılmaktadır. Bu söz konusu gider tutarında dönem kaymasına sebep olmakta ve ilgili olduğu ayın faaliyet ölçüsüyle karşılaştırılmasında sıkıntı yaratmaktadır. Bu konudaki bir başka sıkıntı ise, söz konusu giderlerin departmanlara dağıtımında tamamen subjektif kriterler kullanılmasıdır. Bu durum söz konusu departmanlara dağıtılmış

olan gider çeşitlerinin toplanarak analize dahil edilmesi ile birlikte giderilmiş, ancak dönem kaymalarına müdahale edilememiştir.

İşletmelerde tahakkuk esasına en fazla riayet edildiği gider çeşitleri; personel ve yiyecek-içecek malzeme giderleri olmuştur. Ancak elde edilen aylık periyodik mizanlarda, düzenli olarak gerçekleşmeyen sosyal yardımlar (evlenme, ölüm, doğum, ayakkabı yardımları vb.) ile kıdem ve ihbar tazminatları, faaliyet hacmi ile personel giderlerinin karşılaştırılmasında hatalara sebep olacağından dolayı, aylara eşit olarak bölünmek zorunda kalınmıştır. Bunun yanında personel yemek malzeme giderleri de benzer endişelerden dolayı, yiyecek-içecek malzeme giderlerinin içinden elemine edilmiştir.

Önemli gider türlerinden ilki olan personel giderlerinin tamamen sabit kabul edilmesi, yukarıda bahsedilen genellemeler içerisinde en yaygın olanıdır. Buna karşın yapılan analizlerimiz göstermektedir ki, personel giderleri kıyı otellerinde ve özellikle de mevsimlik olarak çalışan kıyı otellerinde sabit unsurlar içeren, oldukça değişkenlik özelliği göstermektedir. Analizler kapsamında hesaplanan korelasyon ve determinasyon katsayılarının yüksekliği de bunun bir ispatı olmaktadır. Buna karşın şehir otellerinde, genellemelere uygun olarak sabit bir gider niteliği göstermektedir. Bu yüzden personel giderleri için tüm otellere yönelik yapmak yerine, otel türleri itibarıyla genellemelere gitmek daha faydalı olmaktadır.

Personel giderlerine benzer bir durum yiyecek-içecek malzeme giderleri için de söylenebilir. Burada da kıyı otelleri ile şehir otelleri arasında, nedeni personel giderlerindeki farklı, keskin bir ayırım söz konusu olmaktadır. Yani söz konusu gider türü, kıyı otellerinde faaliyet hacmine karşı yüksek duyarlılıkta bir gider iken, şehir otellerinde hizmetin otel müşterisi dışındaki müşterilere de yoğun olarak verilmesi nedeniyle duyarsız, yani sabit bir gider niteliğinde olmaktadır. Bu maliyet bilgisinden en iyi şekilde yararlanabilmek için bu

maliyetlere neden olan müşteri sayısı veya kaç kuver yemek verildiğidir ki, bizde bu türde bir bilgi bulunmamaktadır.

Diğer malzeme giderleri ve bakım-onarım giderlerine ilişkin yapılan analizler ise söz konusu giderlerin tüm otel türlerinde sabit bir özellik gösterdiğini ifade etmektedir. Bu durum söz konusu giderlerin sabit kabul edilmesi gerektiği konusundaki genellemelere uygun sonuçları göstermektedir. Benzer bir durum tanıtım giderleri için de rahatlıkla söylenebilir.

Elektrik ve su giderleri ile ısıtma amacıyla kullanılan enerji giderlerinin sabit kabul edilmesine ilişkin olarak uygulamada ve turizm yazınında çok katı yargılar bulunmaktadır. Ancak analizlerimiz söz konusu giderlerinin tamamen sabit kabul edilmemesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Özellikle teknolojik gelişmeler altında kullanılan oda enerji kartları, sabit kabul edilen bu türden giderlerin değişkenlik ölçüsünü giderek arttıran bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yüzden bu türden giderleri karma gider (yarı sabit) olarak kabul etmek daha doğru olacaktır.

Yukarıdaki gider türlerine benzer olarak temizlik giderleriyle ilgi olarak yapılan sabit gider genellemesi de analizlerimiz tarafından doğrulanmamaktadır. Aksine bu tür giderlerin otel türleri itibarıyla da değişkenlik unsurunu da içerisinde barındıran karma nitelikte olduğu görüşü daha ağır basmaktadır.

Genellikle sabit unsurlar taşıyan bir çok gider kalemini bulunduran ve bir torba hesap niteliğinde olan çeşitli giderler ile amortisman giderleri, vergi, resim ve harç giderleri, ve finansman giderleri gibi gider türlerinin genellemelere uygun olarak sabit gider olarak kabul edilmesi, yapılan analizlerimiz tarafından da kabul edilmesi gereken bir gerçektir. Çünkü söz konusu giderlerin faaliyet ölçüsü ile ilişkisi çok düşük olarak gerçekleşmektedir.

Gider türlerinin maliyet yapısı içerisinde ele alınması gereken bir diğer analiz konusu olan toplam gider analizleri, değişkenlik özelliğinin analiz edilmesi sırasında da ortaya çıkan önemlilik konusunu desteklemektedir. Örneğin yapılan

analizler toplam otel giderleri içerisinde en önemli gider payının personel giderleri, daha sonra ise yiyecek-içecek malzeme giderleri olduğunu göstermektedir. Hem ulusal hem de uluslar arası turizm yazınında ve uygulamada yapılmış olan bu genelleme, örnek otellerimiz kapsamında yapılan analizler ile de doğrulanmıştır. Bu durum satılan yatak başına maliyet türleri açısından yapılan analizlerde de ispatlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında satılan her bir yatağın en önemli maliyet unsuru personel gideri, daha sonra ise yiyecek-içecek malzeme gideri olmaktadır.

Özetle, gider çeşitlerinin otel grupları bazında analize tabi tutulması sonucunda, her gider çeşidinin, her durumda ve tüm otel gruplarında, faaliyet ölçüsüne (satılan yatak sayısı) karşı benzer duyarlılığı göstermediği anlaşılmaktadır. Örneğin, personel giderleri ile faaliyet ölçüsü arasındaki korelasyon, kıyı otellerinde yüksek iken, şehir (city) otellerde düşük olarak izlenmektedir. Nitekim gerçekten de şehir otellerinde personel oldukça sabittir. Buna karşılık, özellikle mevsimlik açık olan kıyı otellerinde ise mevsimlik personel çıkarma ve işe almalardan dolayı değişkendir. Bu örnekler, her durumda gider çeşitleri, otel grupları itibarıyla farklı davranışlar gösterecektir, şeklinde yorumlanmamalıdır. Örneğin temizlik gideri ile faaliyet ölçüsü arasındaki korelasyon, incelenen tüm otel gruplarında yüksektir. Bu da temizlik giderlerinin değişkenlik unsurunun oldukça yüksek olduğunu göstermektedir. Bir başka örnek ise ısıtma giderleri için verilebilir. Isıtma giderlerinin faaliyet ölçüsü ile korelasyonu, incelenen tüm otel gruplarında düşük çıkmaktadır. Bunun sebebi de tüm oteller için, ısıtma giderlerinin faaliyet ölçüsünden ziyade mevsimsel olarak değişkenlik göstermesidir. Örneğin kıyı otellerinde kışın faaliyet hacmi düşük olmasına rağmen hava sıcaklığından dolayı yüksek enerji giderleri söz konusu iken, yazın da durum tam tersine dönmektedir.

Yukarıda ifade edilen hususlardan da anlaşılacağı üzere, herhangi bir gruba dahil oteller için, toplam maliyet denklemi ortaya koymak çok mümkün olamamaktadır. Bu yüzden gider çeşitleri itibarıyla elde edilen ayrı ayrı

denklemlerden hareket etmek daha yararlı olacaktır. Ancak bu durum tüm otellerde, tüm maliyet türlerinin tamamen sabit kabul edilmesi gibi bir genellemeyi de haklı çıkarmamaktadır. Aksine otel türleri itibariyle her bir maliyet türünü ayrı ayrı ele almak ve analizlerin de ortaya koyduğu üzere, geçerli maliyet fonksiyonlarını tespit ederek, verilecek fiyatlama kararlarında kullanmak faydalı olacaktır. Bu fonksiyonlar maliyetlerin, sadece fiyatlama kararlarında kullanılabilecek değişken ve sabit unsurlarını ortaya koymakla kalmayacak, aynı zamanda bu unsurları kullanarak maliyetlerin her birisinin üzerinde sorumluluk merkezlerinin oluşturulmasına ve bu merkezler tarafından yapılabilecek maliyet tasarruflarına da zemin hazırlayacaktır. Aynı zamanda geleceğe yönelik tahminler sırasında, tahmini faaliyet hacimlerine karşılık doğabilecek gider tutarlarının da daha bilimsel ve gerçekçi tespit edilebilmesine yardımcı olacaktır. Tüm bunların yanında artık işletmeler, kısa dönemde karşılaşılabilecekleri istisnai oda fiyatlaması kararlarında, değişken maliyet ve katkı paylarının daha doğru hesaplanabilmesi sayesinde, boş kapasitelerini değerlendirirken farkında olmadan, zarar edecek bir fiyatı belirlemek tehlikesiyle de karşı karşıya kalmayacaklardır.

Tez çalışmamızda ortaya çıkan önemli hususlardan birisi de maliyet fonksiyonlarının geliştirilmesinde kullanılan yöntemlerle ilgilidir. Kullanılan değişik yöntemler mevcut ise de, bunlardan en uygununun Regresyon analizleri şeklinde olanıdır şeklinde bir yargının kolay kabul edilebilir nitelikte olmadığını göstermektedir. Çalışmalar sırasında değişik parametrelerin beklenenden farklı çıktığı, hatta değişken giderleri ifade eden a ve sabit giderleri ifade eden b parametrelerinin bazen eksi işaretli çıktığına tanık olunmuştur. Bu hiçbir şekilde kabul edilemez. Böyle bir durum gerçekten faaliyet durdurulduğunda kâra geçilecekmiş sonucunu doğurmaz. Olsa olsa kullanılan verilerin gerçekçi olmadığını, olaya özgü, doğru ölçülmüş verilerden hareket edilmediğini gösterir. Bu itibarla regresyon analizlerinin muhasebe ve analitik yöntemlerle takviye edilmesi, onları tamamlayıcı nitelikte kullanılması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada ortaya çıkan ve vurgulanması gereken bir başka önemli husus da her bir otel işletmesinin maliyet fonksiyonundan hareketle sektör maliyet fonksiyonlarının bulunamayacağıdır. Örneğin farklı otellerin değişken maliyetlerini toplayıp, otel sayısına bölünmesinin, sabit giderleri toplayıp otel sayısına bölünmesinin ve bunun sonucunda bulunan ortalama rakamların sektör için kullanılabilecek rakamlar olmayışıdır. Görüldüğü gibi otelin yeri, niteliği yani kıyı tatil oteli veya şehir oteli oluşuna ve işletmenin büyüklüğüne bağlı olarak toplam maliyet fonksiyonundaki parametreler çok farklı bir şekilde değişebilmektedir. Genelde gözlemlendiğinde gider gruplarının alt ve üst sınırları arasında oldukça önemli farklılıklar görülmektedir. Bu ortalama hesap yapmayı engelleyen bir durum olarak kendini göstermektedir.

Maliyet yapısının analiz edilmesi ve belirlenmesine yönelik bu tez çalışmasında ortaya konulan toplam maliyet fonksiyonlarının yukarıda belirtilmiş olan faydaları, gözardı edilemeyecek kadar önemlidir. Benzer analizlerin yapılarak, toplam maliyet fonksiyonlarının hesaplanması, diğer tüm otellerde de yukarıda anılan faydalardan yararlanılmasını sağlayacaktır. Bu yapılırken de sadece regresyon analizi gibi tekniklerin değil, dağılım grafiği tekniği gibi matematik teknikler ile muhasebe ve analitik yöntem gibi yargısal tekniklerin de bu tekniklere destek olarak kullanılması gerekmektedir. Böylece işletmeler maliyet unsurlarını daha rahat kontrol altında tutarak, geleceğe yönelik daha doğru tahminleri yapabilecek ve fiyatlama kararlarında ortaya çıkabilecek önemli yanılgılardan da kurtulabileceklerdir. Tüm bunlar ülkemizin ihracat potansiyeli içerisinde vazgeçilmez nitelikte kabul edilen konaklama işletmelerimizin daha verimli çalışmalarını sağlayacak ve uluslar arası alandaki rekabet güçlerini arttıracaktır.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan,

- 2001 **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara.

ALTUĞ, Osman,

- 1999 **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

ANDAÇ, Faruk,

- 2000 **Turizm Hukuku, Türk Turizm Politikası, İlgili Uluslararası Anlaşmalar ve Turizmi Teşvik Tedbirleri**, Seçkin Yayınevi, Ankara.

ARGUN, Doğan,

- 1998 **Seyahat Acenteleri ve Tur Operatörlerinde Muhasebe Organizasyonu**, Alfa Yayınevi, İstanbul.

ARNOLD, John, S. TURLEY,

- 1996 **Accounting for Management Decision**, Prentice Hall, USA.

AZALTUN, Murat, E. KAYA,

- 2004 **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Detay Yayıncılık, Ankara.

BATMAN, Orhan,

- 1999 **Otel İşletmelerinin Yönetimi**, Değişim Yayınları, Adapazarı.

BAUM, Thomas, R. MUDAMBI,

- 1996 **Economic and Management Methods for Tourism and Hospitality Research**, Willey&Sons Inc., USA.

BURSAL, Nasuhi, Y. ERCAN,

- 2000 **Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, İstanbul.

BRIMSON, James A., J. ANTOS,

- 1999 **Driving Value Using Activity – Based Budgeting**, Willey&Sons Inc., New York, USA.

BÜYÜKMİRZA, Kamil,

- 2001 **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Barış Yayınevi, Ankara.

BOZ, Necip,

- 2002 **Turizm Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara.

CAN, Halil,

- 1992 **Açıklamalı, İctihatlı Turizm Hukuku ve Mevzuatı**, Adım Yayıncılık, Ankara.

CISCO LRE Solution Inc.,

- 2003 “How Starwood Hotels Reduced Costs and Increased Revenues With Cisco LRE Solution”, Price Waterhouse Coopers, <http://www.nycvisit.com>

ÇETİNER, Ertuğrul,

- 2002 **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara.

ÇETİNER, Ertuğrul,

- 1995 **Konaklama Yönetim Muhasebesi**, Tutibay Ltd. Şti. Yayınları, Ankara.

DAVIS, Bernard, A. LOCKWOOD, S. STONE,

1998 **Food and Beverage Management**, Batterworth Heineman Press.

DEMİR, Nazif,

1990 **Konaklama Tesisleri Muhasebesi**, Akdeniz Üniversitesi Basımevi, Antalya.

DENİZER, Dündar, N. TETİK, M. AKOĞLAN,

1998 **Otel İşletmeciliği Kavramlar - Uygulamalar**, Turhan Kitabevi, Ankara.

DITTMER, Paul R., J. D. KEEFE,

2006 **Food, Beverage and Labor Cost Controls**, John Wiley & Sons Inc. New Jersey, USA.

DRYSDALE, John A., J. A. ALDRICH,

2002 **Profitable Menu Planning**, Prentice Hall, USA.

ELDENBURG, Leslie G., S. K. WOLCOTT,

2005 **Cost Management**, John Wiley & Sons Inc., Danvers, USA.

GEDİKLİ, D. Cüneyt ve başk.,

2003 **İleri Excel Kullanımı İşletme Bilim Dallarında Uygulamalar**, Detay Yayıncılık, Ankara.

GEE, Chuck Y.,

1994 **International Hotel Management**, American Hotel&Motel Association Educational Institute.

GÖKDENİZ, Ayhan, Y. DİNÇ,

2003 **Konaklama İşletmelerinde Ön Büro Operasyonları ve Yönetimi**, Detay Yayınları, Ankara.

GÜRSOY, Cudi Tuncer,

1999 **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayınevi, İstanbul.

HAFTACI, Vasfi,

2003 **Maliyet Muhasebesi**, Derya Kitabevi, İstanbul.

HARTMAN, Bart P. ve başk.,

1994 **Intermediate Accounting**, South-Western College Publishing, Ohio, USA.

HATİBOĞLU, Zeyyat,

1993 **Temel Ticaret ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayın, İstanbul.

HORNGREN, Charles ve başk.

2003 **Cost Accounting a Managerial Emphasis**, Prentice Hall, USA.

HUSSEY, Jill, R. HUSSEY,

1999 **Cost Management Accounting**, Palgrave Publishing USA.

JAGELS, Martin G., M. M. COLTMAN,

2004 **Hospitality Management Accounting**, John Wiley&Sons Inc., Danvers, USA.

JIAMBALVO, James,

2001 **Managerial Accounting**, John Wiley&Sons Inc., USA.

JONES, Michael,

2006 **Accounting**, John Wiley&Sons Inc., San Francisco, USA.

JONES, Terri,

2004 **Culinary Calculations**, John Wiley&Sons Inc., New Jersey, USA.

KANTARCI, Kemal, M. A. YÖRÜKOĞLU,

- 1998 **Konaklama İşletmelerinde Ön Büro ve Yönetimi**, Detay Yayıncılık, Ankara.

KAPLAN, Robert S., A. S. ATKINSON,

- 1998 **Advanced Management Accounting**, Prentice Hall, USA.

KAVAL, Hasan,

- 1994 **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

KAVAL, Hasan,

- 1989 **Maliyet Yöntemleri ve Turizm İşletmelerinde Değerlemesi**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Ankara.

KOTAS, Richard,

- 1993 **Accounting in The Hotel and Catering Industry**, International Textbook Company.

KOTLER, Philip, S. JATUSRIPITAK, S. MAESINCEE,

- 2000 **Ulusların Pazarlanması**, Çev. Ahmet BUĞDAYCI Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.

KUTLAN, Serhat,

- 1998 **Maliyet Kontrolü ve 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Uygulama**, Alfa Basım Yayım Ltd. Şti., İstanbul.

MANDELBAUM, Robert,

- 2004 "2005 Budget Season", PKF Consulting Corporation, Ekim, 2004, USA, <http://www.pkf.com>

MANDELBAUM, Robert,

- 2005 "Hotel Guests Not Picking Up The Phone", PKF Consulting Corporation, Nisan, 2005, USA, <http://www.pkf.com>

MANDELBAUM, Robert,

- 2005 "Stability Returns to The Meetings Market", PKF Consulting Corporation, USA, <http://www.pkf.com>

MANDELBAUM, Robert,

- 2005 "More Difficult Than a Free Lunch", PKF Consulting Corporation, USA, <http://www.pkf.com>

MANDELBAUM, Robert,

- 2005 "Energy Costs Surge Shock Absorbed By Revenue", PKF Consulting Corporation, USA, <http://www.pkf.com>

MANDELBAUM, Robert,

- 2006 "Hotel Maintenance Creep: Nuts, Bolts, and Bodies", PKF Consulting Corporation, USA, <http://www.pkf.com>

MESSENGER, Sally, H. SHAW,

- 1993 **Financial Management for The Hospitality, Tourism and Leisure Industries**, Macmillan Press, London.

MILLER, J. Gregory,

- 2005 "Are Employee Benefits Really Soaring", PKF Consulting Inc., Mart, , USA, <http://www.pkf.com>

MOHAMED, A. Essam,

- 2001 "Beverage Cost Analysis, A Step-By-Step Guide To Analyzing And Improving Efficiency", USA, <http://www.hftp.org>

OLALI, Hasan, M. KORZAY,

1993 **Otel İşletmeciliği**, Beta Basım Yayım A.Ş., İstanbul.

ÖZALTAN, Murat,

1999 **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

PKF Consulting Corporation,

2005 "U.S. Hotels Break Three-Year Losing Streak, Unit-Level Profits Rise 11.4 Percent In 2004", PKF Hospitality Research, Nisan, USA, <http://www.pkf.com>

PKF Consulting Corporation,

2005 "PKF Study Finds Hotels Increase Marketing Budgets By 6.1 Percent in 2004, Hotels Continue to Shift Marketing Dollars From Advertising to Person-to-Person Selling", PKF Hospitality Research, Haziran, USA, <http://www.pkf.com>

PKF Consulting Corporation,

2005 "PKF Study Finds Hotel Food And Beverage Recovery Improving But Behind Room Revenue Growth, Expense Controls Help Profits Grow", PKF Hospitality Research, Temmuz, USA, <http://www.pkf.com>

PRATT, Jamie,

2006 **Financial Accounting in an Economic Context**, John Wiley&Sons Inc., USA

RUTHERFORD, Deney G.,

2002 **Hotel Management and Operations**, John Wiley&Sons Inc., USA.

RÜSTEMOĞLU, Rüstem,

2000 **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

SARAÇ, Salih,

1989 **Konaklama Muhasebesi**, Adım Yayıncılık, İstanbul.

STINSON, Craig, M. DODGE,

2001 **Microsoft Excel Edition 2002 Inside Out**, Microsoft Press, USA.

ŞENER, Burhan,

1997 **Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon**, Gazi Kitabevi, Ankara.

ŞİMŞEK, Salih, M. K. AYDIN,

2002 **İktisat Bilimine Giriş**, Gazi Kitabevi, Ankara.

TÜRKSOY, Adnan,

1998 **Otel Yönetim Muhasebesi**, Turhan Kitabevi, Ankara.

UNAY, Cafer,

2000 **Genel İktisat**, Ekin Kitabevi, Bursa.

USLU, M. Selçuk,

1991 **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Gazi Üniversitesi Basın Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara.

USAL, Alparslan, O. A. KURGUN,

2001 **Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri**, Detay Yayıncılık, Ankara.

UYSAL, Ö. Özgür,

1997 **Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Bütçeleri**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

WALKER, John R.,

- 2004 **Introduction to Hospitality Management**, Pearson Prentice Hall,
New Jersey, USA.

WEYGANDT, Jerry J., D. KIESSO, P. D. KIMMEL

- 2005 **Managerial Accounting Tools for Business Decision Making**,
John Wiley & Sons, Inc., USA.

WILD, John J., K. R. SUBRAMANYAM, R. F. HALSEY,

- 2003 **Financial Statement Analysis**, McGraw Hill Co. New York, USA.

WILLIAMS, Jan R., S. F. HAKA, M. S. BETTNER,

- 2005 **Financial&Managerial Accounting The Basis for Business
Decisions**, McGraw-Hill Irwin Publishing, New York.

WOODWORTH, R. Mark,

- 2005 "U.S. Hotels Staff Up Rising Benefit Costs at Highest in 15 Years",
PKF Consulting Inc., Mayıs, 2005, USA, <http://www.pkf.com>

WOODWORTH, R. Mark,

- 2006 "Hotel Energy Costs Not So Shocking News", PKF Consulting
Corporation, Mayıs, 2006, USA, <http://www.pkf.com>

WOODWORTH, R. Mark,

- 2006 "U.S. Hotels: Revenues and Profits Rise, But So Do Expenses",
PKF Consulting Corporation, Mayıs, 2006, USA,
<http://www.pkf.com>

WOODWORTH, R. Mark,

- 2006 "Hotel Insurance Expenses: Minor Cost, Major Concern", PKF
Consulting Corporation, Haziran, 2006, USA, <http://www.pkf.com>

WOODWORTH, R. Mark,

- 2006 "Hotel Management Fees on The Rise, Incentive Clauses Triggered In 2005", PKF Consulting Corporation, Haziran, 2006, USA, <http://www.pkf.com>

WOODWORTH, R. Mark,

- 2006 "Summer 2006: Hotels Profit, Guests Pay", PKF Consulting Corporation, Haziran, 2006, USA, <http://www.pkf.com>

WOODWORTH, R. Mark,

- 2006 "Hotel Labor – Big Cost, Big Issue", PKF Consulting Corporation, Haziran, 2006, USA, <http://www.pkf.com>

WOODWORTH, R. Mark,

- 2006 "Budgeting For 2007? Hotel Revenues, Expenses, and Profits All Up", PKF Consulting Corporation, Temmuz, 2006, USA, <http://www.pkf.com>

WTO, World Tourism Organization,

- 2004 **Tourism Highlights**, WTO Publications, İspanya, <http://www.world-tourism.org>

WTO, World Tourism Organization,

- 2005 **Tourism Highlights**, WTO Publications, İspanya, <http://www.world-tourism.org>

WTO, World Tourism Organization,

- 2006 **UNWTO World Tourism Barometer**, WTO Publications, İspanya, <http://www.unwto.org>

YOLAL, Medet,

- 2003 **Türkiye'deki Küçük ve Orta Büyüklükteki Konaklama İşletmelerinde Bilgi Teknolojileri Kullanımı**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

YOUNG, Dawid W.,

- 2005 **Management Accounting in Health Care Organizations**, Jossey-Bass Co., San Francisco, USA.

YÜKÇÜ, Süleyman,

- 1999 **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Cem Ofset, İzmir.

YÜZBAŞIOĞLU, Nedim,

- 2004 **Excel Uygulamaları, Mantıksal, Finansal, İstatistiksel Çözümler**, Çizgi Kitabevi, Konya.

EK 1: Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otel İşletmeleri ve Özellikleri

Örnek Otel 1

Sınıfı	: 5 Yıldızlı Kıyı Otel
Konumu	: Antalya – Belek turizm bölgesi
Konaklama	: Balkonlu 362 standart oda, 80 aile odası, 17 göl evi
Yiyecek – İçecek	: Herşey dahil konsept, Main restoran, İtalyan, Çin, Rum, Balık Ala Carte Restoranları, Barlar
Hizmetler – Aktiviteler	: Alış veriş merkezi, masaj-güzellik merkezi, oyun merkezi, motorlu ve motorsuz su sporları, golf, futbol, basketbol, tenis sahaları.

Örnek Otel 2

Sınıfı	: 4 Yıldızlı Apart Kıyı Otel
Konumu	: Aydın – Kuşadası turizm bölgesi
Konaklama	: 4 kişilik 72 oda
Yiyecek – İçecek	: Herşey dahil konsept, Ala Carte restoran, 3 adet kapalı ve açık bar, kahvaltı, akşam yemeği.
Hizmetler – Aktiviteler	: Yetişkin ve çocuk havuzu, çamaşır yıkama, ütü hizmeti, internet, plaj, 100 kişilik konferans salonu, süpermarket.

Örnek Otel 3

Sınıfı	: 5 Yıldızlı Kıyı Otel
Konumu	: Antalya – Side turizm bölgesi
Konaklama	: 96 balkonlu, 92 Fransız balkonlu, 30 suit ve 2 engelli olmak üzere toplam 220 oda
Yiyecek – İçecek	: Herşey dahil konsept, Teraslı kapalı restoran, 2 adet Ala Carte restoran, 24 saat açık 11 adet kapalı ve açık bar.
Hizmetler – Aktiviteler	: 2 açık yüzme havuzu, 1 kapalı havuz, özel plaj, Türk hamamı, plaj voleybolu, tenis kortu, fitness center, canlı müzik,animasyon, beach disco, motorlu, motorsuz su sporları, toplam 880 kişi kapasiteli 5 toplantı salonu

Örnek Otel 4

Sınıfı	: 4 Yıldızlı Kıyı Otel
Konumu	: Antalya – Beldibi turizm bölgesi
Konaklama	: Balkonlu 121 standart, 91 aile odası
Yiyecek – İçecek	: Herşey dahil sistem, 400 kapalı ve 600 açık restoran, 3 adet kapalı ve açık bar.

Hizmetler – Aktiviteler

: Çamaşır yıkama, ütü, kuaför, market, 2 adet açık yetişkin ve 2 adet açık çocuk havuzu, özel plaj, animasyon, motorlu ve motorsuz su sporları,

Örnek Otel 5

Sınıfı

: 4 Yıldızlı Kıyı Otel

Konumu

: Antalya – Side turizm bölgesi

Konaklama

: 121 standart, 91 aile odası.

Yiyecek – İçecek

: Herşey dahil konsept, 400 kişi kapasiteli ana restoran, 600 kişi kapasiteli teras restoran, 5 adet kapalı ve açık bar.

Hizmetler – Aktiviteler

: 2 yetişkin ve 2 çocuk havuzu, özel plaj, Türk hamamı, fitness center, plaj voleybolu, çocuk kulübü, animasyon, su sporları, kuyumcu, market, kuaför, çamaşır yıkama, ütü.

Örnek Otel 6

Sınıfı

: 4 Yıldızlı Kıyı Otel

Konumu

: İzmir – Özdere turizm bölgesi

Konaklama

: Toplam 274 standart ve aile odası.

Yiyecek – İçecek

: Herşey dahil konsept, kapalı ve teraslı ana restoran, İtalyan Ala Carte restoran, 5 adet bar.

Hizmetler – Aktiviteler

: 1 kapalı ısıtılmalı havuz, açık yetişkin ve çocuk havuzu, özel plaj, animasyon, mini golf, motorlu ve motorsuz su sporları, voleybol, basketbol sahaları, tenis kortu, hamam, disco, aletli dalış, alış veriş dükkanları.

EK 2: Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otel İşletmeleri ve Özellikleri

Örnek Otel 7

Sınıfı	: 5 Yıldızlı Kıyı Otel
Konumu	: Antalya - Alanya turizm bölgesi
Konaklama	: 272 ana bina, 140 anex olmak üzere toplam 412 oda.
Yiyecek – İçecek	: Herşey dahil sistem, 1 adet Ala Carte, 1 adet kapalı ana restoran, 5 adet kapalı ve açık bar.
Hizmetler – Aktiviteler	: Konferans salonu, çocuk ve yetişkin yüzme havuzları, su kaydırağı, fitness center, plaj voleybolu, Türk hamamı, animasyon, market, kuyumcu, disko, dalış okulu,

Örnek Otel 8

Sınıfı	: 5 Yıldızlı Kıyı Otel
Konumu	: Aydın – Kuşadası turizm bölgesi
Konaklama	: 224 standart, 4 geçmeli, 14 standart deluxe, 1 presidential suite, 1 diplomatik suite, 3 junior suite, 1 balayı odası.
Yiyecek – İçecek	: Yarım pansiyon sistem, 1 Ala Carte, 3 kapalı restoran, 6 kapalı ve açık bar, oda servisi.
Hizmetler – Aktiviteler	: Toplam 1915 kişi kapasiteli 6 toplantı ve konferans salonu, yetişkin ve jakuzuli çocuk havuzu, özel koy ve 2 özel plaj, motorlu ve motorsuz su sporları, dalış okulu, tenis kortları, animasyon, spa merkezi,

Örnek Otel 9

Sınıfı	: 5 Yıldızlı Kıyı Otel
Konumu	: Antalya – Beldibi turizm bölgesi
Konaklama	: 206 standart, 6 suit, 34 delux , 2 king suit oda.
Yiyecek – İçecek	: Ana restoran, Fransız ve İtalyan Ala Carte restoran, balık restoranı, Türk restoranı, 4 adet açık ve kapalı bar.
Hizmetler – Aktiviteler	: Toplam alanı 800 m ² olan 3 toplantı salonu, açık yetişkin ve çocuk havuzu, ısıtmalı kapalı havuz, su kaydırakları, özel plaj, güzellik ve sağlık merkezi, market, butik, tenis kortları, plaj voleybolu, motorlu ve motorsuz su sporları,

Örnek Otel 10

Sınıfı	: 4 Yıldızlı Kıyı Otel
Konumu	: Alanya – Okurcalar turizm bölgesi
Konaklama	: 900 yatak kapasiteli 291 oda, 31 adet bungalow blok.
Yiyecek – İçecek	: Herşey dahil konsept, Ana restoran, Ala Carte

Hizmetler – Aktiviteler	restoranlar, kapalı ve açık barlar. : Amfityatro, toplantı salonu, motorlu ve motorsuz su sporları, dalış okulu, tenis kortu, fitness center, tenis kortu, aquapark, animasyon.
Örnek Otel 11	
Sınıfı	: 5 Yıldızlı Kıyı Otel
Konumu	: Antalya – Kemer Tekirova turizm bölgesi
Konaklama	: 232 standart, 11 junior suit, 41 aile odası
Yiyecek – İçecek	: Herşey dahil sistem, açık ve kapalı Ala Carte restoran, 4 adet bar
Hizmetler – Aktiviteler	: 250 kişi kapasiteli toplantı salonu, disco, amfi tiyatro, konferans salonu, açık ve kapalı yüzme havuzu, kaydırak, alışveriş merkezi, kuaför, animasyon ve canlı müzik, fitness center, hamam, sauna, tenis kortu, voleybol ve basketbol sahaları, motorlu ve motorsuz su sporları, aletli dalış.

EK 3: Şehir (City) Otel İşletmeleri ve Özellikleri

Örnek Otel 12

Sınıfı	: 5 Yıldızlı Şehir-Kıyı (City-Kıyı) Otel
Konumu	: Antalya
Konaklama	: 447 standart, 35 suit, 1 kral ve 6 engelli odası.
Yiyecek – İçecek	: 600 kişi kapasiteli Akdeniz Restoranı, 200 kişi kapasiteli lobi, 120 kişi kapasiteli havuz restoranı, 6 adet açık ve kapalı bar, oda servisi
Hizmetler – Aktiviteler	: Toplam 2530 kişi kapasiteli 11 adet toplantı ve balo salonu, alışveriş mağazaları, aquapark, fitness center, Türk hamamı, sauna, kapalı ve açık çocuk ve yetişkin yüzme havuzları, tenis kortu, motorlu ve motorsuz su sporları, bowling salonu, özel plaj, genel alanlarda kablosuz internet erişimi.

Örnek Otel 13

Sınıfı	: 5 Yıldızlı Şehir (City) Otel
Konumu	: İstanbul
Konaklama	: 276 standart, 54 executive, 7 suit, 3 engelliler için oda ve 1 kral dairesi
Yiyecek – İçecek	: 190 kişi kapasiteli dünya mutfağı restoranı, lobi, 3 adet bar ve cafe, oda servisi
Hizmetler – Aktiviteler	: Toplam 1545 kişi kapasiteli 14 adet toplantı ve balo salonu, yarı olimpik kapalı yüzme havuzu, sauna, fitness center, kuaför, çamaşır ve kuru temizleme, oda servisi, alışveriş mağazaları, genel alanlarda kablosuz internet erişimi.

Örnek Otel 14

Sınıfı	: 4 Yıldızlı Şehir (City) Otel
Konumu	: Ankara
Konaklama	: 281 standart, 17 suit, 2 engelliler için oda, 1 kral dairesi.
Yiyecek – İçecek	: 440 kişi kapasiteli 3 adet Ala Carte restoran, 2 adet bar ve cafe, oda servisi.
Hizmetler – Aktiviteler	: Toplam 1100 kişi kapasiteli 5 adet toplantı ve balo salonu, Açık ve kapalı havuz, Türk Hamamı, fitness center, solaryum, Bowling , genel alanlarda kablosuz internet erişimi, çamaşır ve kuru temizleme.

Örnek Otel 15

Sınıfı	: 4 Yıldızlı Şehir (City) Otel
Konumu	: Ankara
Konaklama	: 80 oda
Yiyecek – İçecek	: 1 ala carte restoran, bar, cafe, oda servisi

Hizmetler – Aktiviteler : 1 toplantı salonu, genel alanlarda kablosuz internet erişimi, çamaşır ve kuru temizleme.

Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Gider Türleri İtibariyle Giderlerin Toplam Otel Giderlerine Oranı

GİDER TÜRLERİ	OTEL 7 ORAN	OTEL 8 ORAN	OTEL 9 ORAN	OTEL 10 ORAN	OTEL 11 ORAN
PERSONEL GİDERİ	0,25	0,32	0,31	0,12	0,28
YİYECEK-İÇECEK MALZEME GİDERİ	0,28	0,24	0,16	0,25	0,27
DİĞER MALZEME GİDERİ	0,06	0,02	0,02	0,01	0,11
BAKIM ONARIM GİDERLERİ	0,04	0,06	0,01	0,03	0,07
ELEKTRİK SU GİDERLERİ	0,06	0,07	0,04	0,08	0,07
HABERLEŞME GİDERİ	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
TEMİZLİK GİDERİ	0,02	0,05	0,01	0,04	0,02
TANITIM GİDERİ	0,00	0,07	0,04	0,02	0,01
ENERJİ GİDERİ	0,02	0,07	0,02	0,00	0,05
ÇEŞİTLİ GİDERLER	0,03	0,07	0,05	0,01	0,09
VERGİ RESİM HARÇ GİDERİ	0,01	0,02	0,01	0,00	0,01
AMORTİSMAN GİDERİ	0,18	0,00	0,06	0,09	0,00
FINANSMAN GİDERİ	0,03	0,01	0,27	0,34	0,01
TOPLAM	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

Şehir (City) Otellerinde Gider Türleri İtibariyle Giderlerin Toplam Otel Giderlerine Oranı

GİDER TÜRLERİ	OTEL 12 ORAN	OTEL 13 ORAN	OTEL 14 ORAN	OTEL 15 ORAN
PERSONEL GİDERİ	0,54	0,49	0,52	0,26
YİYECEK-İÇECEK MALZEME GİDERİ	0,13	0,14	0,18	0,19
DİĞER MALZEME GİDERİ	0,02	0,02	0,01	0,02
BAKIM ONARIM GİDERLERİ	0,04	0,03	0,03	0,06
ELEKTRİK SU GİDERLERİ	0,07	0,05	0,07	0,05
HABERLEŞME GİDERİ	0,01	0,01	0,01	0,01
TEMİZLİK GİDERİ	0,04	0,04	0,03	0,01
TANITIM GİDERİ	0,02	0,02	0,01	0,01
ENERJİ GİDERİ	0,03	0,01	0,02	0,02
ÇEŞİTLİ GİDERLER	0,07	0,14	0,08	0,05
VERGİ RESİM HARÇ GİDERİ	0,02	0,01	0,00	0,01
AMORTİSMAN GİDERİ	0,01	0,02	0,01	0,21
FINANSMAN GİDERİ	0,01	0,01	0,02	0,11
TOPLAM	1,00	1,00	1,00	1,00

EK 5: Gider Türleri İtibariyle Satılan Oda Başına Gider Türleri Toplam Gider Paylarına İlişkin Tablolar

Mevsimlik Açık Olan Kıyı Otellerinde Gider Türleri İtibariyle Satılan Oda Başına Gider Türleri Toplam Gider Payları

GİDER TÜRLERİ	OTEL 1 ORAN	OTEL 2 ORAN	OTEL 3 ORAN	OTEL 4 ORAN	OTEL 5 ORAN	OTEL 6 ORAN
PERSONEL GİDERİ	19,80	9,82	20,77	11,61	10,92	9,77
YİYECEK-İÇECEK MALZEME GİDERİ	17,19	3,55	14,33	11,04	10,42	11,00
DİĞER MALZEME GİDERİ	1,35	0,61	1,24	0,49	5,78	0,74
BAKIM ONARIM GİDERLERİ	3,21	1,61	1,73	1,39	7,28	1,33
ELEKTRİK SU GİDERLERİ	3,99	2,78	5,02	1,82	2,09	1,96
HABERLEŞME GİDERİ	0,34	0,42	0,15	0,17	0,14	0,18
TEMİZLİK GİDERİ	2,04	1,13	1,83	1,08	1,42	1,04
TANITIM GİDERİ	1,78	0,00	1,15	0,16	0,10	0,09
ISITMA GİDERİ	1,44	1,17	1,52	0,93	0,74	1,73
ÇEŞİTLİ GİDERLER	2,83	0,28	1,02	1,78	4,13	1,14
VERGİ RESİM HARÇ GİDERİ	0,35	0,07	0,10	0,22	1,29	0,02
AMORTİSMAN GİDERİ	9,20	2,74	4,02	2,57	11,42	2,79
FINANSMAN GİDERİ	2,90	0,00	0,00	0,28	2,00	0,37
TOPLAM	66,41	24,18	52,88	33,54	57,72	32,16

Tam Yıl Açık Olan Kıyı Otellerinde Gider Türleri İtibariyle Satılan Oda Başına Gider Türleri Toplam Gider Payları

GİDER TÜRLERİ	OTEL 7 ORAN	OTEL 8 ORAN	OTEL 9 ORAN	OTEL 10 ORAN	OTEL 11 ORAN
PERSONEL GİDERİ	9,51	17,55	28,92	5,98	10,16
YİYECEK-İÇECEK MALZEME GİDERİ	10,91	13,36	15,10	12,74	9,93
DİĞER MALZEME GİDERİ	2,16	1,26	1,92	0,40	3,99
BAKIM ONARIM GİDERLERİ	1,63	3,30	1,22	1,56	2,55
ELEKTRİK SU GİDERLERİ	2,46	4,09	3,43	3,88	2,49
HABERLEŞME GİDERİ	0,23	0,44	0,51	0,57	0,23
TEMİZLİK GİDERİ	0,92	2,68	1,07	1,83	0,81
TANITIM GİDERİ	0,18	3,78	3,51	1,09	0,50
ISITMA GİDERİ	0,83	3,76	1,99	0,00	1,79
ÇEŞİTLİ GİDERLER	1,28	3,73	5,07	0,37	3,18
VERGİ RESİM HARÇ GİDERİ	0,33	0,86	0,53	0,12	0,22
AMORTİSMAN GİDERİ	6,95	0,18	5,21	4,43	0,00
FINANSMAN GİDERİ	1,33	0,72	24,89	17,15	0,42
TOPLAM	38,72	55,69	93,37	50,13	36,28

Şehir (City) Otellerinde Gider Türleri İtibariyle Satılan Oda Başına Gider Türleri Toplam Gider Payları

GİDER TÜRLERİ	OTEL 12 ORAN	OTEL 13 ORAN	OTEL 14 ORAN	OTEL 15 ORAN
PERSONEL GİDERİ	26,36	37,50	44,68	17,82
YİYECEK-İÇECEK MALZEME GİDERİ	6,22	10,95	15,11	13,24
DİĞER MALZEME GİDERİ	0,84	1,86	1,23	1,46
BAKIM ONARIM GİDERLERİ	1,88	2,55	2,91	3,95
ELEKTRİK SU GİDERLERİ	3,61	3,67	6,42	3,76
HABERLEŞME GİDERİ	0,32	0,63	0,79	0,92
TEMİZLİK GİDERİ	2,10	3,31	2,90	0,74
TANITIM GİDERİ	0,80	1,77	0,97	0,42
ISITMA GİDERİ	1,49	0,87	2,03	1,15
ÇEŞİTLİ GİDERLER	3,54	10,33	6,52	3,25
VERGİ RESİM HARÇ GİDERİ	0,83	0,41	0,32	0,37
AMORTİSMAN GİDERİ	0,47	1,34	0,96	14,54
FINANSMAN GİDERİ	0,58	1,11	1,47	7,44
TOPLAM	49,03	76,28	86,30	69,07

ÖZET

Konaklama endüstrisi dünyada en hızlı büyüyen endüstrilerden bir tanesidir. Bu özelliği ile giderek büyüyen oranda istihdama ve ekonomiye katkıda bulunan konaklama endüstrisinde faaliyette bulunan otel işletmeleri, kendine has özellikleri ile diğer endüstri işletmelerinden de önemli farklılıklar göstermektedir. Bu özellikler otel işletmelerinin maliyetleri üzerinde de etkili olmakta ve uygulamada otel maliyetlerinin tamamen sabit oldukları konusunda bazı genellemelere sebep olmaktadır.

Son yıllarda ülkeler arasında artan turizm rekabeti nedeniyle işletmeler, artan girdi maliyetlerine karşılık, fiyat ayarlamaları yoluyla kâr marjlarını koruma imkanından da mahrum kalmaktadırlar. Bu yüzden işletmeler, maliyetlerini daha sıkı kontrol altına almak ve daha fazla tasarruf yapmak suretiyle kâr marjlarını korumak ya da arttırmak zorundadırlar. Bu bağlamda işletmelerin tüm maliyet unsurlarını sabit kabul etmek bir çözüm olmamaktadır. Kaldı ki otel işletmelerinin maliyet unsurlarının tamamen sabit kabul edilmesi de gerçeklerden uzaktır.

Tez kapsamında, yukarıdaki açıklamalardan hareketle, otel maliyetleri konusunda yapılan genellemelerin her durum ve her işletme için geçerli olamayacağını, tamamen sabit kabul edilen bazı maliyetlerin, otelden otele farklılıklar göstermekle birlikte, önemli oranda değişken unsurlar içerdiğini gösteren maliyet analizleri yapılmıştır. Bu analizler ile değişik maliyet türlerinin sabit ve değişken unsurları ayrıştırılarak, toplam maliyet fonksiyonları elde edilmiştir. Böylece işletmelerin fiyatlama kararları yanında, geleceğe yönelik maliyet öngörülerinin yapılmasında kullanabilecekleri toplam maliyet fonksiyonlarına ulaşmak hedeflenmiştir.

Yukarıda belirtilmiş amaçları gerçekleştirmek üzere tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde konaklama işletmelerine ilişkin temel kavramlardan bahsedilmiş ve bu kapsamda konaklama işletmelerinin genel

özellikleri, organizasyon yapısı ve tezin amacına uygun sınıflaması hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

Tezin ikinci bölümünde, maliyet bilgilerine duyulan ihtiyacın nedenlerinden başlamak üzere, maliyetler açısından konaklama işletmelerinin farklılıkları ve çeşitli maliyetleme yöntemleri hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca bölümün sonunda, tezin ana amaçlarına uygun olarak, maliyet yapı analizinde kullanılan yöntemler ve bu yöntemler içerisinde konaklama işletmelerine uygun olanlarının kullanılmasında karşılaşılan sorunlar hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

Tezin üçüncü ve uygulama ağırlıklı son bölümünde ise tez kapsamında analize tabi tutulan otellerin genel özellikleri, analiz sırasında izlenen süreç ile bu sürece ilişkin çerçeve ve kısıtlamalar ve otellerde verilen hizmetlerin maliyetini oluşturan gider türlerinin, faaliyet ölçüsüne (doluluk) karşı olan duyarlılıklarını ölçerek, toplam maliyet fonksiyonlarının tespitine yönelik analizler bulunmaktadır. Ayrıca değişkenlik yapısına yönelik analizler dışında, maliyet yapı analizi içerisinde düşünülen ve gider türlerinin toplam giderler içerisindeki payı ve satılan oda başına gider türlerinin analizine ilişkin açıklamalarda da bulunulmuştur.

ABSTRACT

Hospitality industry is one of the industries that develop the fast in the world. With this characteristic of it, the hotel managements in the hospitality industry assisting the employment and economy more and more day by day indicate different features from the other industrial managements with their original characteristics. These characteristics are effective on the cost of hotel managements, and at the practice, it causes some generalizations on the subject that the costs of hotel are completely fixed.

Recently, because of the tourism competition increased internationally, managements have been deprived of possibility for keeping their profit margins by means of price adjustments against the increasing input costs. Therefore, by controlling their costs more seriously and saving more, managements have to keep or increase their profit margins. In this context, it hasn't been a solution to think all the elements of the managements completely fixed. Nevertheless, it is far from the reality to agree the cost components of hotel managements as fixed completely.

In the scope of the thesis, concerning the above explanations, the cost analysis has been performed indicating that the generalizations carried out about the hotel costs isn't valid for every situation and every management, that they include a great deal of variable elements, although some costs thought as fixed completely indicate difference from hotel to hotel. By this analysis, the total functions of cost have been obtained analyzing the fixed and variable elements of different types of costs. Thus, beside the pricing decisions of the managements, it is aimed to reach the total cost functions that they can use at performing the foresights of cost over the future.

In order to perform the above mentioned objectives, this thesis includes three parts. In the first part, the basic concepts are mentioned concerning the lodging managements, and in this scope, some explanations have been performed on the general characteristics of the lodging managements, their organization structure, and classification convenient to the objective of the thesis.

In the second part of the thesis, starting from the reasons of the requirement for information of cost, some sort of knowledge has been presented about the differences of lodging managements according to the costs and about different costing methods. Furthermore, at the end of the part, as convenient to the main objectives of the thesis, some kind of explanations have been presented concerning the methods used at cost structural analysis and amongst these methods, the problems met while using the ones suitable to the lodging managements.

In the third and final part especially practical one, there exist the general characteristics of the hotels analyzed in the scope of the thesis, measuring the progress followed during the analysis and the frame and abbreviations concerning this progress, and the sensitivity of the expense types which consist of the cost of the services performed in the hotels against the activity measurement (occupancy), and the analysis for determining the total cost functions. In addition, other than the analysis for the structure of variability, descriptions have also been performed on the share in the total expenses of expense types and thought within the cost structural analysis, and about the analysis of the expense types for each room sold.