



**T.C.**

**İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı**

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN YÖNETİM  
MUHASEBESİ VE FİNANSAL ANALİZ KAPSAMINDA  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Sibel KAHRAMAN**

**DANIŞMAN**

**Yrd. Doç. Dr. Mehmet Recep ARMUTLU**

**Malatya, 2012**

**KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN YÖNETİM  
MUHASEBESİ VE FİNANSAL ANALİZ KAPSAMINDA  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Sibel KAHRAMAN**

**İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı**

**Yrd. Doç. Dr. Mehmet Recep ARMUTLU**

**Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı**

**Malatya, 2012**

## KABUL VE ONAY

Sibel Kahraman tarafından hazırlanan "Konaklama İşletmelerinin Yönetim Muhasebesi ve Finansal Analiz Kapsamında Değerlendirilmesi" başlıklı bu çalışma ..../...../..... tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından kabul edilmiştir.

İmza

İmza

İmza

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

İmza

Enstitü Müdürü

## ONUR SÖZÜ

Tez çalışmamın hazırlanmasında, desteği ve katkılarından dolayı Sayın Doç. Dr. Fikret OTLU'ya, tezimin en zor dönemlerinde verdikleri destek ve yardımları için hakkını asla ödeyemeyeceğim canım Annem'e ve Babam'a çok teşekkür ederim.

Sibel KAHRAMAN

Malatya - 2012

## GİRİŞ

Konaklama sektörü; insanın insana hizmet ettiği, emek yoğun işletme özelliği taşıyan ve iş görenin başarısının işletme başarısı haline dönüştüğü bir sektördür. Artan nüfus, ilerleyen kentleşme, insanlar ve toplumlar arası ilişkilerin artması, ulaşım imkânlarının gelişmesi ile birlikte konaklama işletmeleri sadece gecenin geçirildiği yer olmaktan çıkmıştır. Artık konaklama işletmeleri tatillerin geçirildiği, büyük iş toplantılarının, konferansların, bilimsel seminer ve kongrelerin yapıldığı yerler haline almıştır. Böylece gerek iç turizm ve gerekse dış turizm açısından büyük öneme sahip olan konaklama işletmeleri, basit bir organizasyon olmaktan çıkıp, büyük bir çatı altında birçok mesleki servis ve bölümleri barındıran bir endüstri haline gelmiştir.

İster basit isterse karmaşık bir yapıya sahip olsun, bir işletmenin nihai amacına ulaşması etkin ve verimli çalışan, doğru kararlar alabilen bir yönetimle mümkündür. Doğru kararların alınması ise büyük ölçüde işletmenin finansal durumu ve faaliyetleri hakkında, doğru ve anlamlı ve periyodik bilgilerin varlığı sayesinde mümkün olabilecektir. Bu bilgiler de esas itibariyle muhasebe verileri ve finansal tabloların değerlendirilmesinden elde edilebilecektir.

Bu çerçevede çalışmamız, ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip turizm sektörü ve bu sektörün temel unsuru olan konaklama işletmelerini, bu sektöre özgü özellikler çerçevesinde yönetim muhasebesi ve finansal analiz açısından bir değerlendirmeye tabi tutmayı amaçlamaktadır.

## ÖZET

Her işletme gibi konaklama işletmeleri de hem hayatiyetlerini hem de karlılıklarını sürdürebilmek için müşteri memnuniyetini üst düzeyde tutmak zorundadırlar. Bunu sağlamak için de kendilerine rekabet üstünlüğü sağlayacak yöntem ve araçları kullanmaları gereklidir. Bu çerçevede içerisinde, konaklama işletmelerinin; gelecek için yön gösterebilecek bir yönetim muhasebesine, verimlilik ve karlılıklarını değerlendirebilmek içinde finansal analiz uygulamalarına ihtiyaçları vardır. Böylece iyi ve güçlü bir muhasebe sistemiyle yöneticilerin desteklenmesi, işletme amaçlarına ulaşmada doğru kararlar alınmasını sağlayabilecektir.

Çalışmamızda, yönetim muhasebesi ve finansal analiz tekniklerinin, konaklama işletmelerine özgü şartlara nasıl uyarlanabildikleri ve böylece, işletme yönetimlerine nasıl fayda sağlayabilecekleri gösterilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda çalışma üç bölümden oluşmuştur.

Birinci bölümde, turizm sektörü ve konaklama işletmeleri tanımlanmış, sınıflandırılmış ve organizasyon yapıları hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde, yönetim muhasebesi ve finansal analiz hakkında temel bilgiler verilmiş ve genel çerçeveleri çizilmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümde ise, öncelikle konaklama işletmelerinin farklı özellikleri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Daha sonra, finansal analizin temel tekniği rasyo analizine yer verilmiştir. Burada, konaklama işletmelerinin özellikleri dikkate alınarak, maliyetlerinin belirlenmesinde ve performanslarının ölçülmesinde rasyolardan nasıl faydalanılabileceği gösterilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** 1-Yönetim Muhasebesi 2- Konaklama İşletmeleri, 3- Finansal Analiz

## ABSTRACT

Accommodations business managers, like every management, have to keep their customers' satisfaction utmost level to be able to sustain both their vitality and profits. To do so, it is necessary for them to use methods and means which will provide competitive superiority. To this end, accommodations managements need management accounting which will be able to direct the way to the future, productivity and finally need financial analysis applications in order to assess their profitability. Thus, the support of business managers through a good and strong accounting system will be able to make it possible to take correct decisions in reaching at management purposes.

In our study, we have tried to show how the management accounting and financial analysis techniques should be adopted to conditions peculiar to accommodation managements and thus how it will be useful to business managements. In this connection, the study composed of three parts.

In the first part, tourism sector and accommodations managements are defined, classified and given information about their organizational structures. In the second part, basic information is given about management accounting and financial analysis and tried to be given overall drafts. In the third part, different features of accommodations managements are firstly given. Afterwards, ratio analysis which is the basic technique of financial analysis is mentioned. Here, taking the features of accommodations managements into consideration, we tried to show how to make use of ratios in determining their costs and measuring their performances.

**Key words:** 1- Management Accounting 2- Accommodation Establishments  
3- Financial Analysis

## İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ.....	I
GİRİŞ.....	II
ÖZET.....	III
ABSTRACT.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	X
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	XI
TABLolar DİZİNİ.....	XII
KISALTMALAR.....	XIII

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. KONAKLAMA İŞLETMELERİ HAKKINDA GENEL

BİLGİLER.....	1
1.1. Turizmin Tanımı ve Özellikleri.....	1
1.2. Konaklama İşletmelerinin Tanımı ve Sınıflandırılması.....	4
1.3. Konaklama İşletmelerinin Tarihsel Gelişimi .....	6
1.4. Turist ve Turistik Ürün Kavramlarının Tanımı .....	8
1.5. Otel İşletmelerinin Tanımı ve Özellikleri .....	12
1.6. Konaklama İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	17
1.6.1. Faaliyet Sürelerine Göre.....	18
1.6.1.1. Devamlı Oteller.....	18
1.6.1.2. Mevsimlik Oteller.....	18
1.6.2. Mülkiyetine Göre .....	19
1.6.2.1. Özel Mülkiyete Ait Oteller.....	19



1.6.2.2. Kamu Mülkiyetine Ait Oteller.....	19
1.6.2.3. Karma Mülkiyetli Oteller.....	19
1.6.3. Karşılıklı Konaklama İhtiyacının Türüne Göre.....	19
1.6.3.1. Şehir Otelleri .....	20
1.6.3.2. Kıyı Otelleri.....	20
1.6.3.3. Dağ- Spor Otelleri.....	20
1.6.3.4. Kaplıca Otelleri.....	20
1.6.4. Büyüklüklerine Göre.....	20
1.6.4.1. Büyük Oteller.....	21
1.6.4.2. Orta ve Küçük Oteller.....	22
1.6.4.3. Çok Küçük Oteller.....	23
1.6.5. Mevzuata Göre.....	23
1.6.5.1. Turistik Oteller.....	23
1.6.5.1.1. Bir Yıldızlı Oteller.....	24
1.6.5.1.2. İki Yıldızlı Oteller.....	24
1.6.5.1.3. Üç Yıldızlı Oteller.....	25
1.6.5.1.4. Dört Yıldızlı Oteller.....	25
1.6.5.1.5. Beş Yıldızlı Oteller.....	26
1.6.5.2. Turistik Olmayan Oteller.....	27
1.7. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon.....	27
1.7.1. Gelir Getiren Departmanlar .....	28
1.7.1.1. Konaklama-Odalar Departmanı (Rooms).....	29
1.7.1.2. Ön Büro Resepsiyonu.....	29
1.7.1.3. Kat Hizmetleri (Housekeeping).....	29
1.7.1.4. Üniformalı Hizmetler-Servis (Service).....	30

1.7.1.5. Yiyecek İçecek Departmanı (Food and Beverage).....	30
1.7.1.6. Yardımcı Departmanlar (Minor Departments).....	31
1.7.2. Gelir Getirmeyen Departmanlar-Hizmet Departmanları (Support Centers).....	32
1.7.2.1. Yönetim Departmanı (Administrative and General A&G).....	32
1.7.2.2. Muhasebe Departmanı (Accounting).....	32
1.7.2.3. Teknik İşler Departmanı (Engineering- Property and Operation-POM).....	33
1.7.2.4. Güvenlik Departmanı (Security).....	33
1.7.2.5. Çamaşırhane Departmanı.....	34

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. YÖNETİM MUHASEBESİ VE FİNANSAL ANALİZİN

GENEL KAPSAMI.....	35
2.1. Yönetim Muhasebesi.....	35
2.1.1. Yönetim Muhasebesinin Tanımı ve Kapsamı.....	35
2.1.2. Yönetim Muhasebesinin Amaçları ve İlkeleri.....	37
2.1.3. Yönetim Muhasebesinin Yararları ve İşlevleri.....	39
2.2. Finansal (Mali) Analiz.....	40
2.2.1. Finansal Analizin Önemi ve Kullanıcıları.....	40
2.2.2. Finansal Analizde Kullanılan Tablolar ve Özellikleri.....	42
2.2.2.1. Bilânço.....	43
2.2.2.2. Gelir Tablosu.....	46
2.2.2.3. Fon Akım Tablosu.....	46
2.2.3. Finansal Analizde Kullanılan Teknikler.....	47

2.2.3.1. Rasyo (Oran) Analizi.....	47
2.2.3.1.1. Likiditeyi Ölçen Rasyolar .....	47
2.2.3.1.2. Faaliyetleri Ölçen Rasyolar.....	50
2.2.3.1.3. Borçlanma Gücünü Ölçen Rasyolar.....	54
2.2.3.1.4. Karlılığı Ölçen Rasyolar.....	56
2.2.3.2. Karşılaştırmalı Tablolar Analizi (Yatay Analiz).....	58
2.2.3.3. Eğilim (Trend) Yüzdeleri İle Analiz.....	58
2.2.3.4. Yüzde Yöntemi İle Analiz.....	58
2.2.3.5. Başabaş Analizi (Kara Geçiş Analizi).....	59
2.2.3.6. Faaliyet (Çalışma) Kaldırıcı Ve Finansal Kaldıraç.....	65

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

<b>3. KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN KENDİNE HAS ÖZELLİKLERİ VE RASYOLARIN BU TÜR İŞLETMELERE UYGULANMASI.....</b>	<b>67</b>
3.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Düzeni.....	67
3.1.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgisine Duyulan İhtiyaç..	67
3.1.2. Konaklama İşletmelerinde Muhasebenin Amaçları ve Muhasebe İşlemleri .....	68
3.1.3. Konaklama Muhasebesinin Özellikleri.....	71
3.2. Konaklama işletmelerini Diğer Sektörlerden Ayıran Farklı Özellikleri.....	75
3.2.1. Muhasebe Bakımından .....	75
3.2.2. Üretim Bakımından.....	77
3.2.3. Pazarlama Bakımından.....	79
3.2.4. Çalışanlar Bakımından.....	79

3.2.5. Yatırımcılar Bakımından .....	81
3.3. Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi.....	82
3.4. Konaklama İşletmelerine Özgü Rasyo ve Hesaplamalar.....	85
3.4.1. Oda Fiyatının Hesaplanması (Room Rate) .....	85
3.4.1.1. Yatırım Maliyetine Göre Oda Fiyatının Hesaplanması.....	86
3.4.1.2. Gelir/Gider Tahmini ile Fiyatlama Yöntemi.....	86
3.4.1.3. Odaların Niteliklerine Göre Oda Fiyatının Belirlenmesi (Ağırlık Maliyet Yöntemi).....	86
3.4.1.4. Hubbart Formülü ile Oda Fiyatının Hesaplanması .....	87
3.4.2. Yemek Fiyatının Hesaplanması ve Yemek Fiyatı Hesaplama Yöntemleri.....	87
3.4.2.1. Sübjektif Fiyatlama Yöntemi.....	89
3.4.2.2. Çarpan Metodu ile Fiyatlama (Simple Mark-Up Princing Method).....	89
3.4.2.3. Katkı Payı (Brüt Kâr) Yöntemi (Contrubution Magrin Pricing Method).....	92
3.4.2.4.Oran Yöntemi (Ratio Pricing Method) .....	92
3.4.2.5. Temel Maliyet Yöntemi(Prime Cost Method).....	93
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	97
KAYNAKÇA.....	99

## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil-1: Seyahat ve Konaklamanın Fonksiyonları.....	10
Şekil-2: Bilânço Örneği .....	45
Şekil-3 Kâra Geçiş Noktası Grafiği.....	60
Şekil-4: Kâr-Hacim Grafiği.....	63
Şekil-5: Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Süreci.....	70

**TABLolar DİZİNİ**

Tablo 1: 1600-2000 Yılları Arasında Konaklama İşletmelerinin Gelişimi.....	8
Tablo 2: Konaklama İşletmelerinde Satış Gelirleri ve Giderlerin Dağılım Yüzdeleri.....	15

**KISALTMALAR**

AAA	: American Accounting Association
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
AIEST	: Uluslararası Bilimsel Turizm Uzmanları Birliği
KFG	: Kalite Fonksiyon Göçerimi
KGN	: Kâra Geçiş Noktası
MAC	: Management Accounting Committee
MEGEP	: Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. KONAKLAMA İŞLETMELERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

#### 1.1. Turizmin Tanımı ve Özellikleri

Turizm kavramı, Latince bir kelime olan; dönmek, etrafı dolaşmak ve geri dönmek anlamına gelen "tornus" kökünden oluşmuştur. İngilizcedeki "touring" deyimini ile "tour" deyimleri de bu sözcükten türemiştir. "Tour", bazı şehir, yöre ve ülkelerin ziyaretini, iş ve eğlence amacıyla yapılan yer değiştirme hareketini ifade etmektedir. "Touring" deyimini ise, eğlence için yapılan eğitsel ve kültürel özellik gösteren seyahatler için kullanılmaktadır<sup>1</sup>. Turizmin birbirine benzeyen çok sayıda tanımı bulunmaktadır. Bu tanımlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Turizm, dinlence ya da iş amaçlı, bir yöreden yola çıkarak belli bir hedefe yönelen bir insani faaliyettir. Başka bir deyişle, seyahatin başlangıcından itibaren ekonomik, kültürel, sosyal ve teknolojik öğelerin karmaşık bir bütünüdür<sup>2</sup>.

Turizm, sürekli yaşanan yer dışında, ticari kazanç amacına dayanmayan nedenlerle yapılan, yirmi dört saati aşan ve en az bir gecelemeden oluşan geçici seyahat veya konaklamaların ortaya çıkardığı ekonomik ve sosyal nitelikli olay ve ilişkilerin bütünüdür<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup>AKAT Ömer, Pazarlama Ağırlıklı Turizm İşletmeciliği, Ekin Kitapevi, Bursa, 2000,s.2.

<sup>2</sup>TEKELİ Hasan, Turizm Pazarlama ve Planlaması, Detay Yayıncılık, Ankara,2001, s.3.

<sup>3</sup>USTA Öcal, Genel Turizm, Anadolu Matbaacılık, İzmir,2002, s.8.



Turizm; insanların kendi konaklama yerleri dışında sürekli olarak yerleşmemek, özellikle politik ve ticari bir amaç gütmek üzere, liberal bir atmosfer içinde; iş, merak, din, sağlık, spor, dinlenme, kongre ve seminerlere katılma, kültür, özentî ve öykünme ya da aile ziyareti gibi amaçlarla kişisel ya da toplu olarak yaptıkları seyahatlerden ve gittikleri yerde 24 saati aşmaları ya da ülkenin bir konaklama tesisinde en az bir geceleme yapmaları ile ortaya çıkan iş ve ilişkilerden bütünlenen bir hizmet endüstrisidir<sup>4</sup>.

Uluslararası Bilimsel Turizm Uzmanları Birliği'nin (AIEST) yapmış olduğu tanıma göre, "İnsanların sürekli yaşadıkları, çalıştıkları ve olağan ihtiyaçlarını karşıladıkları yerlerin dışındaki seyahatleri ve buralardaki turizm işletmelerinin ürettikleri mal ve hizmetleri tüketen; geçici konaklamalardan doğan faaliyetler bütünüdür<sup>5</sup>.

Turizm, her ne kadar bir hizmet endüstrisi olarak belirlenmişse de, hizmet sektörünün bankacılık ya da sigortacılık gibi diğer uğraşlarından kesinlikle ayrılan ve kendisine özgü özellikler gösteren bir yapıdadır. Bu özellikler şöylece sıralanabilir<sup>6</sup>:

- **İnsan Gücü:** Diğer sektörlerde kıyaslanamayacak kadar büyük ölçüde insan gücünü gereksinir.
- **Tüketici Gözünde Personel Belirsizliği:** Turizm endüstrisinde mal ve hizmetleri üretenler ile tüketiciye sunanlar, tüketici gözünde sık sık karıştırılmaktadır.
- **Personel Dayanışması ve İşbirliği:** Turizm endüstrisinde mal ve hizmet üretimi bir bütündür. Bu üretimin her hangi bir aşamasındaki yetersizlik, mal ve hizmetin bütünü üzerinde olumsuz etki yapar. Bu yüzden hem bölümler hem de personel arasında tartışmasız bir dayanışma ve işbirliğinin varlığı zorunludur.

<sup>4</sup>USAL Alparslan, Osman Avşar Kuzgun, Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Detay Yayınları, Ankara, 2001, s.1

<sup>5</sup>ÖZTAŞ Kadir, Hilmi Uçan, Turizm Sektöründe Mutfak Hizmetleri, Nobel Yayıncılık, Ankara,2002, s.2.

<sup>6</sup>UYSAL Alparslan, Osman Avşar Kuzgun, a.g.e., s.1

- **Yüksek Risk:** Turizm endüstrisi, ulusal ve uluslararası düzeydeki ekonomik, toplumsal, siyasal ve psikolojik etmenlerden hızla etkilenir. Dolayısıyla yüksek risk taşımaktadır.
- **Uyum Yeteneği:** Tekniğin, fikirlerin, zevklerin ve hatta çalışma yöntemlerinin ve yaklaşımların sürekli olarak değiştiği bir ortamda yeni durumlara en hızlı biçimde uyması gereken bir endüstridir.
- **Çalışma Süresi:** Günün 24 saatinde aralıksız olarak çalışması gereken bir endüstridir.
- **Kısıtlı Standardizasyon:** Standartlaşmaya sınırlı ölçülerde yer verilmektedir. Standartların ham maddeler, sunu malzemesi ve bazı üretim yöntemleri için geçerli olacağı söylenebilir.
- **Yatırım Tutarı:** Sabit yatırım tutarı, diğer endüstri kollarına göre toplam yatırım içinde daha büyük yer tutmaktadır<sup>7</sup>.
- **İstemin Esnekliği:** Turistik ürün sosyo-ekonomik, sosyo-kültürel ve sosyo-psikolojik gereksinimleri karşılar. Esas ölçüt öznel doyumdur. Bu nedenle de turizme ilişkin tüketici istemi hızla başka türden mal ve hizmetlere kayabilir<sup>8</sup>.
- **Girdi-Çıktı Dengesizliği:** Turizm endüstrisi; hizmet sektöründeki ve başka sektörlerdeki endüstrilerden daha az girdi kullanır. Buna karşın elde ettiği çıktılar kıyaslanacak olursa çok daha fazladır.
- **Stoklama:** Turistik ürün taşınamaz. Üretildiği yerde ve anda tüketilmek durumunda olduğundan, stok da edilemez.
- **Soyut Unsurlar:** Sunulan hizmetlere ait maliyetlerdeki somut unsurların yanında hizmetin sunuluş atmosferi, işletmenin prestiji, hizmet kalitesi gibi soyut unsurların da yer alması, mallardan ziyade hizmetlerin sunumunu ön plana çıkarır.
- **Mikro Bütünlük:** Kendisini oluşturan birimlerin arasında bir bütünlük

<sup>7</sup>SALİH Salih, Konaklama Muhasebesi, Adım Yayıncılık, Ankara, 1989, s.18

<sup>8</sup> UYSAL Alparslan, Osman Avşar Kuzgun, a.g.e., s.3

sağlamalıdır. Birimlerden her hangi birinde yaşanabilecek bir olumsuzluk, işletmenin bir bütün olarak ürettiği ürünün bozulması anlamına gelir.

- **Makro Bütünlük:** Bu alanda çalışan işletmelerin hepsi de birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Bu endüstri kapsamında çalışan her hangi bir turizm işletmesi kendi dalındaki diğer turizm işletmelerinden soyutlanamaz.
- **Kapital/Hasıla Oranı:** Bu oran diğer endüstrilerle kıyaslanamayacak ölçüde düşüktür.<sup>9</sup>

## 1.2. Konaklama İşletmelerinin Tanımı ve Sınıflandırılması

Konaklama İşletmeleri; insanların geçici süreyle buldukları yerlerde konaklama, yeme içme, temizlik gibi doğal ihtiyaçlarının yanında kısmen eğlence ve diğer sosyal ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerdir.<sup>10</sup>

Turizmi içine alan bilimsel bir tanımla; birinci derecedeki turizm işletmeleri arasında ilk sırayı alan, turistik mal ve hizmetlerin üretimini sağlayan, varlıkları turizm olayına bağlı olarak ortaya çıkan ve şekillenip çeşitlenen işletmelere, konaklama işletmeleri denir.<sup>11</sup>

Modern konaklama işletmeleri müşterilerine sadece barınacak bir yer sağlayan işletmeler olmakla kalmayıp, bu hizmete ilave olarak müşterilerin gereksinim duyacakları yeme-içme, eğlence, alış-veriş, toplantı ve konferans hizmetleri, ofis ve sekreterlik hizmetleri ve benzeri nitelikte çok geniş bir hizmet yelpazesi sunan işletmeler durumuna geldikleri görülmektedir.<sup>12</sup>

Konaklama işletmelerinin tümü konukların doğal ihtiyaçlarını karşılamakla beraber kuruldukları yer, verdikleri hizmetler, büyüklükleri gibi

<sup>9</sup> TÜRKSOY Adnan, Otel Yönetim Muhasebesi, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara, 1998, s.3  
<sup>10</sup>YILDIZ Şeyda, Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinin Örgüt Yapılarının Mekanik-Organik Örgüt Yapısı Bağlamında İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta,2011,s.3

<sup>11</sup> MEB, MEGEP, Konaklama ve Seyahat İşletmeleri, Ankara,2006, s.3

<sup>12</sup>AKBABA, Atilla, Müşteri Odaklı Hizmet Üretiminde Kalite Fonksiyon Göçerimi (KFG) Yaklaşımı: Konaklama İşletmeleri için Bir Uygulama Çalışması, Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, Cilt 16, Sayı 1, Bahar: 59-81, 200

faktörlerle birbirinden ayrılmaktadır. Ülkemizdeki konaklama işletmeleri “Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelikle aşağıda belirtildiği şekilde çeşitlere ayrılmıştır:<sup>13</sup>

➤ **Asli Konaklama İşletmeleri**

- Otel
- Motel
- Tatil Köyü
- Pansiyon
- Kamping
- Apart Otel
- Hostel

➤ **Sağlık ve Spor İşletmeleri**

- Termal İşletmeler
- Sağlıklı Yaşam İşletmeleri

➤ **Kırsal Turizm İşletmeleri**

- Çiftlik Evi-Köy Evi
- Yayla Evi
- Dağ Evi

➤ **Özel İşletmeler**

- Özel Belgeli İşletme
- Butik Otel

➤ **Bileşik İşletmeler**

- Turizm Kenti
- Turizm Kompleksi

---

<sup>13</sup>MEB, MEGEP, Konaklama ve Seyahat İşletmeleri, Ankara, 2006, s,3-4

- Tatil Merkezi
- Zincir İşletme
- Personel Eğitim İşletmeleri

➤ **Diğer Tesisler**

- Yüzer Tesis
- Tatil Sitesi ve Villa

### **1.3. Konaklama İşletmelerinin Tarihsel Gelişimi**

Otelcilik endüstrisinin tarihi gelişimi hakkında tam bir fikir verebilmek için, otelciliğin başlangıcı olan Hanlara kadar gidilmelidir. Paranın bulunması ve kullanılması ile insanlar ticaret yapmaya ve seyahat etmeye başlamışlardır. Böylece konaklama ihtiyaçları da artmıştır. İlk hanlar, kendi kendilerine servis yapılan, pek güven vermeyen sahipleri tarafından yönetilen yerlerdi. Seyahat eden insanlara ayrılan konaklama işletmeleri, ancak 18. yüzyılda batıda hanlar, doğuda kervansaraylar inşaatı ile başlamıştır.<sup>14</sup>

Avrupa'da sanayi devrimi sonucu demiryollarının gelişmesi konaklama endüstrisinin büyük şehirler dışına taşmasına neden olmuştur. 20. yüzyılın ilk yarısında, karayollarının gelişmesi ile de orta bir otel tipi doğmuştur. Ancak büyük bir otel tipi gelişmemiştir.<sup>15</sup>

Avrupa otelciliği büyük bir duraklama dönemine girerken, Amerikan otelciliği hızla gelişmeye başlamıştır. Amerikan otel endüstrisinin hızla gelişmesinde bazı nedenler etken olmuştur. Avrupa otelleri, sadece asillerin konfor ve lükse hakları olduğu düşüncesi ile hareket ettikleri sırada, Amerikan otelleri, herkesi aynı derecede memnun etmeye çalışıyordu. Herhangi bir kimse karşılığını ödeyebildiği sürece bir otelin hizmetlerinden yararlanabilmekte idi. İşte, daha fazla seyahat etme isteği bulunan insanlarla

---

<sup>14</sup>ÇETİNER Ertuğrul; Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi; 2002, s. 11

<sup>15</sup>ELİTAŞ Cemal, Konaklama Muhasebesi, Afyon,2010,s.13

dolu Amerika'da, lüksten uzak ve fakat kişinin uygar ihtiyaçlarını karşılayacak bir konaklama endüstrisi hızla gelişmiştir.<sup>16</sup>

Ülkemizde hanların ve kervansarayların ilk örnekleri Anadolu Selçuklu İmparatorluğu'nda görülmüştür. Bunlar ticari amaçlarla değil vakıf olarak işletilmekte idi. Ticari amaç dışında işletilmeleri, gelişmelerini önlemiş ve uzun süre otelcilik alanına rağbet edilmemiştir.

Anadolu'da seyahatlerin tarihi Hitit dönemine kadar uzanmaktadır. Daha sonraları dünyadaki gelişmelere paralel olarak Yunan, Roma ve Bizans dönemlerinde gelişmesini sürdürmüştür. Türklerin Anadolu'ya gelmesiyle, Roma ve Bizans döneminde oluşturulan han sistemleri, yine han ve kervansaray adı altında Selçuklular ve Osmanlılar döneminde de sürmüştür. Türkiye'de ilk otel 1892 yılında İstanbul'da açılan "Pera Palas"tır. İlk turizm organizasyonu 1923 yılında kurulan TOURING(Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu)'dur. İlk devlet birimi de 1934 yılında açılan "Turizm Bürosu"dur. 1939 yılında ilk Turizm Müdürlüğü kurulmuştur. 1955'de kurulan Turizm Bankası, yatırımlar yaparak ve kredi vererek turizmin kalkınmasına yardımcı olmuştur. Son yıllarda Türk turizmi, büyük yatırımlarla önemli bir ilerleme gerçekleştirmiştir ve turizm gelirlerinin ihracat içindeki payı her geçen yıl artmaktadır.<sup>17</sup>

İçinde bulunduğumuz yıllarda turizmin öneminin anlaşılması, bu alana gereken ilgiyi arttırmıştır. Uluslararası turizmin, ulusal ekonomi açısından da önemi bugün artık iyice anlaşılmiş olduğundan, konaklama endüstrisi, devletin en fazla özendirici ve yapıcı katılımını gerektirmiş bir sektör olarak bir yandan kişinin her türlü ihtiyaçlarına cevap verecek, öte yandan kitle turizminin gerektirdiği konaklama imkânlarını gerçekleştirecek bir yöntemde gelişmesine hızla devam etmektedir.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> ÇETİNER Ertuğrul; Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.11

<sup>17</sup> <http://www.goktepe.net/turizmin-tarihsel-gelisimi.html>, Erişim Tarihi:05.02.2012

<sup>18</sup> ÇETİNER Ertuğrul; Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s. 11

Tablo 1: 1600-2000 Yılları Arasında Konaklama İşletmelerinin Gelişimi

YIL	GELİŞİM
1600	Gemi ile yolculuk
1634	İlk Amerikan Hanı (Boston)
1790	Konaklama teriminin ilk kullanımı
1829	İlk demiryolu
	İlk lüks otel
1838	Buharlı geminin kullanılmaya başlanması
1895	İlk otomobil
1930	İlk konaklama zincirleri
1950	Jet uçaklar
1970'ler	Küçük ve orta ölçekli otellerin yaygınlaşmaya başlaması
1980'ler	Bilgisayar sistemlerinin kullanılmaya başlanması
1990'lar	Merkezi rezervasyon sistemlerinin kullanılmaya başlanması
2000'ler	İnternet tabanlı online rezervasyon ve tanıtımların yaygınlaşması
	Web sitelerinin yaygınlaşması
	Her şey dahil paketlerin yaygınlaşması
	Tesis bünyelerinde spa ve güzellik/zindelik merkezlerinin çoğalması

Kaynak: TÜRKSOY Adnan, Konaklama Yönetim Muhasebesi, Turhan Kitabevi, Ankara,2011, s.3

#### 1.4. Turist ve Turistik Ürün Kavramlarının Tanımı

Turizm endüstrisi kavramının özelliklerini ifade edebilmek için öncelikle turist kim olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Turizm tanımında olduğu gibi turist tanımında da tam bir anlam birliğine kavuşulamamıştır. Ancak, turist kavramının tanımlanmasında zaman ve ekonomik boyut olmak üzere iki temel ölçüt dikkate alınmıştır. Söz konusu ölçütler çerçevesinde turist sayılan ve sayılmayan gruplar şöyle sıralanmaktadır<sup>19</sup>:

<sup>19</sup> KOZAK Nazmi, A. Celil Çakıcı, Meryem Akoğlan Kozak, Murat Azaltun, Alptekin Sökmen ve Mehmet Sarık, Otel İşletmeciliği, Detay Yayıncılık, Ankara, 2002, s.4-5

### **Turist Olarak Kabul Edilen Gruplar**

- Eğlence, ailevi nedenler, sağlık ve benzeri amaçlarla seyahat edenler,
- Bilimsel, yönetsel, diplomatik, dini, sportif nedenlerle veya bu çeşit toplantılara katılmak amacıyla seyahat edenler,
- Ticari nedenlerle iş bağlantıları için seyahat edenler,
- 24 saatten az kalsalar bile gemi ile seyahat edenler turist olarak kabul edilirler.

Yukarıdaki açıklamalara dayanarak, turist tanımı sadece yabancı turistler için değil, yerli turistler için de kullanılabilir. İçerikte olup en az bir gece konaklamayı gerektirmekte olup, bir gece konaklama yapmayan ziyaretçi ise günübirlikçi olarak ifade edilmektedir.

Tanımlamalara göre turizm, sadece tüketim yönü olan, para kazancına dayanmayan seyahat ve konaklamaların bir sonucudur. Seyahat ve konaklama fonksiyonları da geçici olarak yer değiştirme eyleminin parçalarıdır.<sup>20</sup> Turizm sektörü ülke ekonomisinde canlanmasında büyük umutlar bağladığımız bir sektördür. Turizm işletmelerinin başarılı yönetimi ve dönem sonucunun olumlu çıkması bu sektör için önemlidir.

---

<sup>20</sup>YÜCEL Hilal, Turizm İşletmelerinde Kombine Hizmet Muhasebesi, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 2006,s.11





Şekil-1: Seyahat ve Konaklamanın Fonksiyonları

Kaynak: BAYER, M. Zeki, Turizme Giriş, İstanbul, 1992, s,3

Turistik ürün, turistlerin seyahati boyunca yararlandığı konaklama, yeme-içme, ulaştırma, eğlence ve birçok servisin birleşiminden oluşmaktadır.<sup>21</sup> Turistik ürünün varlığı turizm faaliyetlerinin merkezinde ve oluşmasındaki asıl nedendir. Fakat turistik ürünün genel bir endüstri işletmesinin üretmiş olduğu mamul mallarından bazı farklılıklar taşıması ona bir takım özellikler yüklemiştir. Turistik bir ürünün değişik nitelikteki unsurlardan meydana gelen karmaşık bir yapıya sahip olması örneğin; bir lokanta aşçısının yaptığı yemekler ve lezzeti, bir rehberin turistleri gezdirmesi, bir garsonun servis yapması, resepsiyonistin hitap şekli gibi hususların daha çok soyut öğelerden oluşması bu özelliklerden sadece birkaçıdır. Turistik ürünün bir başka özelliği de standardizasyon zorluğudur.

<sup>21</sup>ORAL Saime, Türk Turizm Pazarlamasında Dağıtım-Fiyat Politikaları ve Turizm Profili Analizi; Detay Yayıncılık, Ankara,1988, s,136

Turizmde, değişken ve hiçbir zaman benzerlik göstermeyen sayısız üretim yapılmaktadır.<sup>22</sup> Söz konusu bu ürünler ancak bazı kriterler göz önüne alınarak genel bir şekilde sınıflandırılabilir. Bu durumda; bir turizm ürününü incelemek, bir başkasıyla karşılaştırmak pazarlamacı açısından kolay olmayan karmaşık bir faaliyettir<sup>23</sup>. Çünkü turistik ürün ağırlıklı olarak karmaşık bir yapıya sahiptir ve genel olarak turistik ürün; turistin gittiği yerlerdeki tüm faaliyetleri, yararlandığı hizmet ve olanakları kapsamaktadır<sup>24</sup>.

Turistik ürün aşağıdaki unsurların bileşimidir;

- Bilgi toplama ve verme
- Ulaşım
- Konaklama
- Eğlence
- Hatırlama

Bu unsurlardan, bilgi toplama ve hatırlama imajı; diğerleri ise tecrübe aşamasını oluşturur.<sup>25</sup> Modern toplumun en önemli özelliği, insanların devamlı olarak aynı yerde oturmamaları, sürekli olarak oturdukları yeri değiştirmeleridir. Turizmin en önemli özelliği, hareket etme olduğundan; hareket ederek modern toplumun sürekli yer değiştirme özelliğinin, turistik hareketliliği canlandırıcı bir etki yarattığını söyleyebiliriz.

<sup>22</sup>UÇKUN Gazi, PELİT Elbeyi, Turistik Ürün Planlamasında CRM'nin Yeri ve Önemi,[https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:10pB\\_yVdRpAJ:www.acikarsiv.gazi.edu.tr/dosya/CRMIZMIRENSON.doc+turistik+%C3%BCr%C3%BCn+genelde+turizm+pazarlamas%C4%B1n%C4%B1n+da+birinci+a%C5%9Famas%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1&hl=tr&gl=tr&pid=bI&srcid=ADGEEShieyjiZ6\\_sVrQaFR1H7eZ3UJu7MKoW9A2h2kOFu3mRXCpbDd2YYnGtJIFqqJqGmb5vuPP4xzGc7yKrgoVHczqtlJr1exIK5EWctoJFqeVWPZ54MQ6Zhfy\\_b\\_wYZc3mig1fKOj&sig=AHIEtbTKDnhyl1v0vA7We8eGXSVs2q-3Qw](https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:10pB_yVdRpAJ:www.acikarsiv.gazi.edu.tr/dosya/CRMIZMIRENSON.doc+turistik+%C3%BCr%C3%BCn+genelde+turizm+pazarlamas%C4%B1n%C4%B1n+da+birinci+a%C5%9Famas%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1&hl=tr&gl=tr&pid=bI&srcid=ADGEEShieyjiZ6_sVrQaFR1H7eZ3UJu7MKoW9A2h2kOFu3mRXCpbDd2YYnGtJIFqqJqGmb5vuPP4xzGc7yKrgoVHczqtlJr1exIK5EWctoJFqeVWPZ54MQ6Zhfy_b_wYZc3mig1fKOj&sig=AHIEtbTKDnhyl1v0vA7We8eGXSVs2q-3Qw) s.4 Erişim Tarihi:21.09.2011

<sup>23</sup>BARUTÇUGİL, İsmet, Turizm İşletmeciliği, Uludağ Üniversitesi, Bursa,1982;s,100

<sup>24</sup>ERDOĞAN, Harun, Uluslararası Turizm, Uludağ Üniversitesi Yayını, Yayın No: 18-003-0275, Bursa,1995,s 95

<sup>25</sup>ORAL Saime, Otel İşletmeciliği ve Verimlilik Analizleri; Detay Yayıncılık, Ankara,2005,s,5

### 1.5. Otel İşletmelerinin Tanımı ve Özellikleri

Konaklama işletmeleri ile ilgilenen ve bu konuda araştırma yapan uzman ve kuruluşlar, otel işletmesi için bir tanım aramışlar ve bir otelin sahip olacağı özellikler üzerinde tartışmışlar, ama bir anlaşmaya varamamışlardır. Bu nedenle; dinleri, milliyetleri, seyahat amaçları farklı insanların ihtiyaçlarına cevap vermek zorunda olan otel işletmeciliğinin ortak bir tanımı yapılamamıştır. Yapılan tanımlardan bazıları şöyledir;<sup>26</sup>

Prof. Dr. Walter Hunziker'e göre; 'Otel, yer yabancı olan misafirlerin ilk planda geçici konaklama, ikinci planda yeme-içmelerine hizmet edecek biçimde faaliyette bulunan ve belirli standartlara sahip olan ticari bir işletmedir.'<sup>27</sup> Prof. Dr. Walter Hunziker'in yaptığı bu tanım en çok sözü edilen ve OECD tarafından da benimsenen tanımdır.

Uluslararası Turizm Akademisi tarafından yapılan tanıma göre; 'Otel, yolcuların seyahatleri boyunca ücret karşılığında konaklayabildikleri ve devamlı olarak beslenme ihtiyaçlarını karşılayabildikleri bir teşekküldür.

Turizm Tesisleri Yönetmeliği'ne göre; 'Oteller, asıl fonksiyonları müşterinin geceleme ihtiyaçlarını sağlamak olan, bu hizmetin yanında, yeme, içme, spor ve eğlence ihtiyaçları için yardımcı ve tamamlayıcı birimleri de bünyelerinde bulundurabilen tesislerdir.'<sup>28</sup>

Prof. Dr. Hasan Olalı ise, otel kavramını şöyle tanımlamaktadır. 'Otel; yapısı, teknik donatımı, konforu ve bakım koşulları gibi maddi; sosyal değeri, personelin hizmet kalitesi gibi moral elemanlarıyla uygar bir insanın arzu ettiği nitelikte geçici konaklama ve kısmen beslenme ihtiyaçlarını bir ücret

<sup>26</sup> ÇETİNER Ertuğrul; Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.10

<sup>27</sup> AYTULUN Arif, Turizm İşletmeleri ve Mali Uygulamalar, [https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:lrSsYhpF8hYJ:alimuratgokmen.com/dosyalar/mali%2520isler/turizm%2520isletmelerinde%2520malim%2520uygulama%2520ornek.ppt+prof+dr+walter+hunziker+e+g%C3%B6re+otel+yer+yabanc%C4%B1s%C4%B1+olan&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEESiXeBceZwEGDwsBG5vcbcZlIMX17FpicBDe8K6sb2NzptuUyFCJ\\_6UPhIphDtWhdOCiJVfUVNY\\_YI7Z5xr5L2x0F0vkYZvNWdMCxv2D9U8yxIw1r8v0BJyVed\\_zwluxxZBn&sig=AHIEtbTMTD1612QrXycSR-XTygOzvMMWBQ](https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:lrSsYhpF8hYJ:alimuratgokmen.com/dosyalar/mali%2520isler/turizm%2520isletmelerinde%2520malim%2520uygulama%2520ornek.ppt+prof+dr+walter+hunziker+e+g%C3%B6re+otel+yer+yabanc%C4%B1s%C4%B1+olan&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEESiXeBceZwEGDwsBG5vcbcZlIMX17FpicBDe8K6sb2NzptuUyFCJ_6UPhIphDtWhdOCiJVfUVNY_YI7Z5xr5L2x0F0vkYZvNWdMCxv2D9U8yxIw1r8v0BJyVed_zwluxxZBn&sig=AHIEtbTMTD1612QrXycSR-XTygOzvMMWBQ), s.8, Erişim Tarihi:23.09.2011

<sup>28</sup> AYTULUN, a.g.e., s.12

karşılığında karşılamayı meslek olarak kabul eden ekonomik, sosyal ve disiplin altına alınmış bir işletmedir.<sup>29</sup>

Otel işletmelerinin ve turizm faaliyetlerinin başarılı gelişimi; pazarlama, ekonomi, bulunabilirlik, planlama ve tasarım gibi faktörlere bağlıdır. Bunun içindir ki, örgüt yapısında yer alan bölümlerdeki yetki ve sorumlulukların belirli mevkilere dağılımı ve bunlar arasındaki ilişkilerde koordinasyonun büyük bir önemi bulunmaktadır<sup>30</sup>. Otel işletmelerinin aynı zamanda dışa dönük faaliyetlerde bulunan açık sistemler olması, zaman zaman değişik çevrelerin olumsuz yaklaşımları ve etkileri ile karşılaştıklarında işleyişlerini sürekli kılacak ve istikrarı sağlayacak bir örgüt yapısına sahip olmak zorunluluğunu gündeme getirmektedir<sup>31</sup>.

Otel işletmelerini endüstri işletmelerinden ayıran bazı önemli özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler, turizm sektörünün genel karakteristiğinden kaynaklanmaktadır. Çeşitli kaynaklarda otel işletmelerinin özelliklerinin birbirlerinden farklılık gösteren şekillerde ayrımlara bağlı tutulduğu görülmektedir.

Konaklama, yeme ve içme ile diğer ihtiyaçları karşılayan otel işletmeleri, ticari ve endüstriyel işletme karakteri taşımakta ve bazı özellikleri nedeni ile de diğer işletmelerden ayrılmaktadır<sup>32</sup>. Aşağıda otel işletmelerinin üretim, personel, finansman, yatırım, muhasebe ve pazarlama yönlerinden taşıdıkları farklı özelliklerinin açıklamasına yer verilmektedir<sup>33</sup>.

- Otel işletmeciliği insan gücüne dayanır. Hizmet üreten diğer işletmeler, teknik gelişmelerden yararlanarak işçi yerine makine kullanabilirler. Oysa müşteri ağırlama kişisel bir hizmete ihtiyaç gösterdiğinden, otel işletmelerinde hizmet üreten temel unsur insan

<sup>29</sup>OLALI Hasan, Turizm Politikası ve Planlama, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1990, s.5

<sup>30</sup>LVYSON Fred, Hotel and Resorts, Architectural Press, Burlington, 2005, s.1.

<sup>31</sup>AYDIN Şule, "Otel İşletmelerinde Örgütsel Stres Faktörleri:4-5 Yıldızlı Otel İşletmeleri Uygulaması", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.6, Sayı.4,s.35

<sup>32</sup>ÇETİNER Ertuğrul; Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları,s. 11

<sup>33</sup>KONAK Nazmi, a.g.e., s.8-12

gücüdür.

- Otel işletmelerinde müşteri ağırlanması temel hizmet olduğuna göre, belli bir sayının altında personel çalıştırmak imkânsızdır. Bu ise personel sayısının çok olmasını gerektirmektedir.
- Otel işletmesinde personel sayısının çok olması, personelin sosyal sorunlarından doğan problemlerin de artmasına neden olmaktadır.
- Otel işletmesi, günün 24 saati ve haftanın 7 günü faaliyet gösteren bir işletmedir. Buna göre, diğer insanlar dinlenirken, otel personeli çalışıyor demektir. O halde otel işletmelerinde iş gücü planlaması gereklidir.
- Otelcilik hizmetinde çalışan kişiler, bu hizmetin üretimi ve kalitesi ile doğrudan ilişkili değillerdir. Örneğin, yemeğin müşterinin isteğine göre pişirilmiş olmaması durumunda yapılacak şikâyetler ile garsonlar karşı karşıya kalmaktadır. Oysa sorumluluk mutfak personeli ile yakından ilişkilidir.
- Müşterilere sağlanan hizmetin talep anında sunulması için stok edilmesi veya başka bir yere taşınması imkânsızdır. Aynı şeyi, üretilen yiyecekler için de düşünebiliriz.
- Otel hizmetlerinin görülmesi, departmanlar ve personel arasında yakın bir iş birliği gerektirir.
- Otel işletmeciliğinde satışlar, politik ve iklim şartları ile yakından ilgilidir. Ayrıca bu endüstri, ekonomik konjonktüre karşı hassastır. Bu hassasiyet, ekonomik konjonktüre bağlı olarak değişen talebe karşılık, otel işletmelerinde arzın sabit kalarak, azalan ve çoğalan talebi takip edememesinden doğmakta olup rizikoyu arttırıcı bir nitelik taşır.
- Müşterilerin kendilerine sunulan hizmet karşılıklarını, servis ücreti ile birlikte ödemeleri gereklidir. Bu durum otellerde yüzde yöntemi ile ücret ödeme şeklini getirmiştir.

- Otel işletmelerinde üretilen yiyeceklerin ve hizmetlerin müşterinin ayağına götürülme olanağı olmadığından, müşterilerin otel işletmelerine gelmeleri gereklidir.

Seçilmiş bazı ülke ve bölgelerdeki otel işletmelerinde satış gelirleri ve giderlerin dağılım yüzdeleri aşağıdaki şekildedir;<sup>34</sup>

Tablo 2: Konaklama İşletmelerinde Satış Gelirleri ve Giderlerin Dağılım Yüzdeleri

GELİRLER		GİDERLER	
ODA GELİRLERİ	% 48,4	ÜCRETLER	% 32,9
YEMEK SATIŞLARI	% 28,0	SATIŞLARIN MALİYETLERİ	% 16,2
İÇKİ SATIŞLARI	% 12,8	ENERJİ GİDERLERİ	% 4,2
YAN FAALİYET GELİRLERİ	% 7,4	BAKIM ONARIM GİDERLERİ	% 5,8
KİRA VE DİĞER GELİRLER	% 3,4	PAZARLAMA GİDERLERİ	% 3,5
		İDARİ VE GENEL GİDERLER	% 9,5
		DİĞER GİDERLER	% 3,0
		AMORT. SABİT GİD. KÂR	% 24,9
TOPLAM	% 100	TOPLAM	% 100

Kaynak:<http://cygm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/konaklama/moduller/TurizmHareketleri.pdf>, Erişim Tarihi:05.02.2012

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi, gelirler içinde en büyük payı oda gelirleri, giderler içinde ise en büyük payı personel giderleri oluşturmaktadır.

<sup>34</sup> Worldwide Lodging Industry,1997, s.33-35, TC Kültür Bakanlığı, Otel İşletmeciliği, s.156-162

- Ülke şartlarına göre değişmekle birlikte, otel işletmelerinde kadın personelin çokluğu dikkati çeker. Avrupa otellerinde personelin % 74'ü Amerikan otellerinde % 50 si kadındır.<sup>35</sup> Türkiye'de belgeli otel işletmelerinde bu oran % 20'dir.<sup>36</sup>
- Mevsimlik otel işletmelerinin bulunuşu, personelin de mevsimlik olmasını gerektirir. Oysa mevsimlik oteller, ellerinde bulunan nitelikli personeli kaçırmamak için faaliyet göstermediği günlerde de bu tür personeli kaçırmamak için bu tür personele ücret ödemek durumundadır.
- Otel işletmeciliği, kuruluştta büyük sermayeye ihtiyaç duyar. Sermayenin önemli bir kısmı ise Duran Varlıklara bağlanmıştır. Bir otelin varlık dağılımı şöyledir.

Duran Varlıklar % 90

Dönen Varlıklar % 10

Sermayenin büyük bir kısmının duran varlıklara bağlanması, işletmede amortisman giderlerini artırır, likidite imkanlarını azaltır. Bu ise, ödemelerde rizikoyu artırıcı bir etken olur.<sup>37</sup>

- Otel işletmelerinde, müşterinin her an oteli terk edebileceği düşünüldüğünden, müşteri hesaplarının daima ödemeye hazır halde bulundurulması gerekir.
- Otel işletmelerinde satışlar, genel olarak peşin yapılmaktadır. Buna göre, müşteriler hesabı % 2 olarak en düşük seviyededir. Halbuki bu oran ticaret işletmelerinde % 22, sanayi işletmelerinde % 14'tür.<sup>38</sup>

<sup>35</sup>OLALI Hasan, Otel İşletmeleri ve Yönetimi, İzmir Ege Üniversitesi İ.B.B.F. Yayınları, No.64-34,1973,s. 547

<sup>36</sup>AKOĞLAN Meryem, Konaklama Endüstrisinde Kadın Yöneticiler, Eskişehir: TC Anadolu Üniversitesi Yayınları, No.994,1997,s.32

<sup>37</sup>SOYALTIN Tuncay, Turizm İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir,2007,s.17

<sup>38</sup>Kültür ve Turizm Bakanlığı, Otel Yönetim Seminerleri, Konuşma Metinleri, s.204

- Otel işletmesi muhasebe departmanında kontrol çalışmaları gece saat 24.00 den sonra yapılmaktadır.
- Muhasebe çalışmalarında kart sistemi kullanılmakta ve çok çeşitli form ve raporlara ihtiyaç duyulmaktadır.

Diğer işletmelerden ayıran özelliklerini açıkladığımız otel işletmeleri, müşterinin bir bakıma evidir. O nedenle müşteriye sunulan mal ve hizmet şeklindeki üretimin nitelikli olması son derece önemlidir.

### **1.6. Otel İşletmelerinin Sınıflandırılması**

Otel işletmeleri, değişen seyahat eğilimlerine uygun olarak geliştikçe, yapılan sınıflandırmalarda da farklılıklar ortaya çıkmış ve otellerin farklı yönleri dikkate alınarak birçok değerlendirme yapılmıştır. Otellerin sınıflandırılması, konuklara sunulan hizmetlerin öncelikleri ve kalitesinin belirlenmesi, yasal düzenlemelerin sağlanabilmesi ve otel işletmelerinde standartların oluşturulabilmesi açısından önemlilik arz etmektedir.<sup>39</sup>

Otel işletmeleri değişik kriterlere göre çeşitli şekillerde sınıflandırılırlar. Ayrıca, her ülke kendi otel işletmelerinin özelliğine göre de bir sınıflandırma yapabilir. Örneğin, ABD'de oteller, ücret durumlarına göre Amerikan planı oteller ve Avrupa planı oteller diye ikiye ayrılabilir. Amerikan planı otellerde yatak ve yemeği kapsayan tek fiyat olduğu halde, Avrupa planı otellerde müşterilerin dışarıda veya otel restoranında menü fiyatı üzerinden yemelerini sağlamak için oda fiyatları ayrı olarak belirlenir.<sup>40</sup>

Yapısal bakımdan turizm hareketleri, çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Ülkelerin yada kentlerin ulaşmak istedikleri hedef kitleleri tanımlamak ve bu grupların özelliklerine uygun düzenlemeler yapmak, mutlak bir gerekliliktir. Bu bağlamda turizm işletmelerini şu şekilde sınıflandırabiliriz;

<sup>39</sup>ANGAY Filiz, Konaklama işletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çözüm Önerileri, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi,2003,s.45

<sup>40</sup>ÇETİNER Ertuğrul, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s. 14



### 1.6.1. Faaliyet Sürelerine Göre

Faaliyet sürelerine göre konaklama işletmeleri ikiye ayrılabilir. Bunlar devamlı ve mevsimlik otel işletmeleridir.

#### 1.6.1.1. Devamlı Oteller

Devamlı oteller, bütün bir yıl boyunca faaliyet gösteren ve açık olan otel işletmelerini bünyesine alır. Bu sınıflamaya giren işletmeler, faaliyetlerine yıl boyunca devam ederler. Şehir merkezlerinde yer alan konaklama işletmeleri ile iş ve iklim şartlarının bütün yıl boyunca faaliyet göstermeye olanak sağladığı diğer konaklama işletmeleri de bu sınıflama içinde değerlendirilebilir.<sup>41</sup>

#### 1.6.1.2. Mevsimlik Oteller

Mevsimlik oteller, yılın belirli mevsimlerinde açık olan diğer zamanlarda ise faaliyet göstermeyen otellerdir. Bu nedenle devamlı oteller ile mevsimlik oteller bazı konularda birbirinden farklılık gösterirler:<sup>42</sup>

- Mevsimlik oteller yılın belli zamanlarında açık olduğu için genellikle dinlenmek, eğlenmek, gezi, tatil yapmak vb. amaçlarla konaklanan otellerdir. Oysa devamlı oteller gidilmesi zorunlu otellerdir.
- Mevsimlik oteller çeşitli nedenlerle seyahat etmekte olan insanların konakladıkları otellerdir. Bu nedenle konaklama süreleri de farklılık gösterir. Mevsimlik oteller bir- iki hafta arasında değişen sürelerde konaklama gerçekleşirken; devamlı otellerde bir- iki gün arasında konaklama yapılmaktadır.
- Yapı itibarıyla de iki otel arasında farklılıklar mevcuttur; devamlı oteller genellikle her ülkede aynı özelliği gösterirlerken, mevsimlik oteller

<sup>41</sup>GÜMÜŞ Umut Tolga, Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Süreci ve Oda-Mönü Fiyatlarının Belirlenmesi; Denizli'deki Küçük Ölçekli Bir Otel İşletmesinde Uygulanması; Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi;2005,s 17

<sup>42</sup><http://www.muhasibevefinans.net/Dosyalar/file/Konmuh.pdf>, Erişim Tarihi 31.05.2010

kurulduğu yere göre, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedirler.

### **1.6.2. Mülkiyetlerine Göre**

Mülkiyet bakımından otel işletmeleri sınıflandırıldığında karşımıza üç türlü ayırım çıkmaktadır. Bunlar; özel mülkiyete ait oteller, kamu mülkiyetine ait oteller ve karma mülkiyetli otel işletmeleridir.<sup>43</sup>

#### **1.6.2.1. Özel Mülkiyete Ait Oteller**

Sahiplik ilişkileri gerçek ve tüzel kişilerin bünyesinde bulunan otel işletmeleridir.<sup>44</sup>

#### **1.6.2.2. Kamu Mülkiyetine Ait Oteller**

Tüm varlıkları ile kamu idarelerinin sahipliğinde olan otel işletmeleridir. Örneğin Belediyeler, İl Özel İdareleri, Emekli Sandığı gibi kurumlara ait otel işletmeleri bu grup içerisine girmektedir.<sup>45</sup>

#### **1.6.2.3. Karma Mülkiyetli Oteller**

Varlıklarının bir kısmı kamu idaresine, bir kısmı da özel mülkiyete ait olan otel işletmeleridir. Karma otel işletmelerinde alt yapının oluşması genellikle kamu tarafından gerçekleştirilmekte, işletimi ise özel mülkiyet tarafından yerine getirilmektedir. Yani devlet otel için gerekli yatırımı yaparak, alt yapıyı oluşturmakta, işletmesini bedelli veya bedelsiz olarak özel mülkiyete devredebilmektedir.<sup>46</sup>

### **1.6.3. Karşıladıkları Konaklama İhtiyacının Türüne Göre**

Otel işletmeleri, karşıladıkları konaklama ihtiyacının türlerine bakıldığında farklı sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Bunların başında şehir

<sup>43</sup> <http://www.muhasbevefinans.net/Dosyalar/file/Konmuh.pdf>, Erişim Tarihi 31.05.2010

<sup>44</sup> RASİM Zehra, Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004, s.15

<sup>45</sup> ELİTAŞ Cemal,a.g.e., s.17

<sup>46</sup> ELİTAŞ Cemal,a.g.e., s.17

otelleri gelmektedir. Kıyı otelleri, dağ-spor otelleri ve kaplıca-kür (termal) otelleri de bu sınıf içerisinde yer alan diğer otellerdir.<sup>47</sup>

#### **1.6.3.1. Şehir Otelleri**

Şehir otellerine merkezi otellerde denilmektedir. Şehir merkezlerinde genellikle kısa süreli konaklama amacıyla kullanılan bu oteller, bölgeye gelen yerli ve yabancı konukların işlerini takip etmek amacıyla konakladıkları işletmelerdir.<sup>48</sup>

#### **1.6.3.2. Kıyı Otelleri**

Kıyı otelleri, uzun süre için dinlenmek, eğlenmek, tatil geçirmek amacıyla konaklanılan otel işletmeleridir.

#### **1.6.3.3. Dağ-Spor Otelleri**

Dağcılık, kayak sporları gibi dinlenmek, sportif aktivitelerde bulunmak için konaklanılan otel işletmeleridir.

#### **1.6.3.4. Kaplıca Otelleri**

Tedavi amaçlı kaplıca ve şifalı suların yararlanmak için gelen konukların kaldıkları konaklama işletmeleridir.<sup>49</sup>

### **1.6.4. Büyüklüklerine Göre**

Otel işletmelerinin büyüklükleri belirli kriterlere bağlıdır. Bu kriterler genellikle:

- Otel işletmesi için yatırılan sermayenin miktarına,
- İstihdam edilen personelin durumuna göre, yani çalışan personelin

<sup>47</sup>ELİTAŞ Cemal,a.g.e., s.18

<sup>48</sup>EROL Nilüfer, Dört ve Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Örgüt İçi İletişim Düzeyini Belirlemeye Yönelik Bir Uygulama(Ankara Örneği), Yüksek Lisans Tezi, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bolu,2006, s.30

<sup>49</sup>BURHAN Şener, Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon, Detay Yayıncılık, Geliştirilmiş 3. Baskı,2001, Ankara.

sayısı, ödenen ücretin miktarına,

- Otelde bulunan mevcut oda sayısına,
- Otelde bulunan ve diğer teşebbüslere kiralanan kısımların durumuna (kuaför, alışveriş merkezi, Telekom, banka gibi merkezler) göre değişmektedir.

Büyükliklerine göre otel işletmeleri büyük, orta ve küçük olarak sınıflanabilir.

#### 1.6.4.1. Büyük Oteller

Ortalama oda sayısı 300 ve daha yukarı, personel sayısı 300 ve daha yukarı olan otel işletmeleridir. Endüstriyel otel veya otel zinciri gibi adlarla anılan bu oteller kitle turizmi ile gelişmeye başlamışlardır.<sup>50</sup>

Büyük otellerin birçok bakımdan üstünlükleri ve sakıncaları vardır;<sup>51</sup>

- **Mali Üstünlükler:** Büyük otel işletmeleri daha kolay kredi bulabilmekte ve devlet tarafından verilen mali sübvansiyonlardan yeterince yararlanmaktadırlar. Ayrıca, sermaye piyasasında hisse senedi ve tahvillerini kolaylıkla satarak, işletmeye kaynak sağlayabilmektedirler.
- **Satış Alma Gücü Bakımından Üstünlükler:** Büyük otel işletmeleri; tesislerini, demirbaşlarını, yiyecek ve içecek malzemelerini büyük miktarlar da satın aldıklarından indirimden yararlanırlar. Alımlarda, toptan satın alma yöntemi uygulandığından satın alma giderleri azdır.
- **Tüketici Piyasasına Girmek ve Reklam Yapmak Bakımından Üstünlükler:** Büyük otel işletmeleri, büyük reklam giderlerine katlanabilirler. Zincirin her oteli, diğer otellerinde reklamını yaparak rezervasyon sistemini etkin bir şekilde uygulayabilirler.
- **Yönetim Üstünlükleri:** Büyük otel işletmeleri nitelikli personel çalıştırabilirler. Ayrıca otel içinde, mesleki yetiştirme kursları açarak

<sup>50</sup>ÇETİNER Ertuğrul, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s. 17-18

<sup>51</sup>ÖLALİ Hasan ;a.g.e., s. 63-67

personeli, ihtiyaç duyduğu nitelikli personel yapabilirler.

Büyük otel işletmelerinin sakıncalarını da şöyle sıralayabiliriz;

- Büyük otel işletmeleri, esnek olmayan otellerdir. Esneklik, işletmenin ürettiği mal ve hizmetlere olan talebin değişmesi karşısında, mal ve hizmet arzının değiştirilebilme yeteneğidir. İşte büyük otellerde sabit maliyetler büyük olduğundan, doluluk oranı azaldığında, birim başına düşen sabit maliyetler artar, üretim arzını kısmak mümkün olmadığından, sabit maliyetler paylaştırılmaz ve rantabilite düşer.
- Büyük otel işletmelerinde çalıştırılan personel sayısı fazla olduğundan, ücret giderleri, doluluk oranının düşük olduğu zamanlarda ağır mali yük meydana getirir.
- Büyük otel işletmelerinde, geniş bir örgüt şeması düzenlemek yorucu bir çalışmayı gerektirir, kontrol imkânlarını güçleştirir.
- Büyük otel işletmelerinde, personel ihtisaslaştığından, bir servisin faaliyetleri arttığında, diğer servislerde boş oturan personelden yararlanmak mümkün olamaz.
- Büyük otel işletmeleri, genellikle yeterli rantabilite sağlamak için şehrin merkezi ve kalabalık yerleri seçtiklerinden, sessizlik arayan müşteriler, şehir dışı otellere kaçabilirler.
- Büyük otel işletmeleri, turizm piyasasını olumsuz yönde etkileyen ekonomik ve politik nedenlerle, yetersiz talep ile karşılayabilirler.

#### 1.6.4.2. Orta ve Küçük Oteller

Orta ve küçük oteller arasında kesin bir ayırım yapılamamakla birlikte; 100-300 odası bulunan, 100-300 personel çalıştıran oteller orta büyüklükte otel işletmeleridir.<sup>52</sup> Küçük konaklama işletmeleri ise en az 25 ve en fazla 99

<sup>52</sup>ÇETİNER Ertuğrul ;a.g.e.,s. 18

odaya sahip bulunan ve ortalama 25-30 personel istihdam eden konaklama işletmeleridir.<sup>53</sup>

#### **1.6.4.3. Çok Küçük Oteller**

Bunlar konaklama hizmetini devamlı bir şekilde iş edinmeyen, hizmetlerin genel olarak 25 kişiden az personelce görüldüğü, oda sayısı 25 den az olan otel işletmeleridir.<sup>54</sup>

#### **1.6.5. Mevzuata Göre**

Otel işletmeleri, pek çok ülkede uluslararası standartlara ve ülke koşullarına göre sınıflandırılmaktadır. Mevzuat açısından bakıldığında, Turizm Bakanlığı tarafından yayımlanan yönetmeliğe göre iki türlü sınıflandırma yapılmıştır. Bunlar; işletme belgeli oteller ile bu belgeye sahip olmayan işletme belgesiz otellerdir.

##### **1.6.5.1. Turistik Oteller**

Türkiye’de oteller, turizm işletme belgeli ve belediye belgeli olmak üzere iki grupta faaliyet göstermektedir. Turizm işletme belgesine sahip oteller; Turizm Bakanlığı denetimi altında çalışırken, belediye belgeli otel işletmeleri ise; belediye tarafından kontrol edilmektedir. İkinci gruba ait oteller, birinci ve ikinci sınıf olarak sıralanırken, turizm işletme belgeli oteller, standartları dünya çapında belirlenmiş beş ayrı yıldızla ayrılmaktadır.

Bakanlık, otel işletmelerinin yıldızlarını, önceden saptadığı ve konaklama tesisinin her hizmet birimi (oda, banyo, yatak, lobi, kullanılan malzemenin kalitesi) için sahip olduğu mimari donanıma bakarak ayırmaktadır. Yıldızlamada, personelin kalitesi ile ilgili kriterlere (eğitim, dil bilme, deneyim) daha az yer verilmektedir.<sup>55</sup>

<sup>53</sup>BEKÇİ Murat, Konaklama Muhasebesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Yayın No: 36,2003, Isparta

<sup>54</sup>ÇETİNER Ertuğrul;a.g.e., s. 18

<sup>55</sup>[http://www.uted.org/dergi/2003/ocak/ocak\\_5.htm](http://www.uted.org/dergi/2003/ocak/ocak_5.htm), Erişim Tarihi: 23.09.2011

Otellerin yıldız sayısına göre sahip olması gereken özellikler ise şöyle sıralanabilir:

#### 1.6.5.1.1. Bir Yıldızlı Oteller

Bir yıldızlı otel işletmelerinin sahip olması gereken özellikler şunlardır:

- 10 oda kapasitesi,
- Girişte rüzgarlık, otel kapasitesine uygun düzenlenen resepsiyon, bekleme yerini kapsayan telefon hizmetinin de verildiği lobi ve vestiyerden oluşan bir kabul holü,
- Kahvaltı ofisi ve bağlantılı kahvaltı salonu,
- Kent içinde oda sayısının yüzde 30'u, kent dışında yüzde 50'si oranında oturma olanağı sağlayan oturma salonu,
- Ayrıca yönetim odası, müşterinin ineceği veya çıkacağı kat sayısının üçten fazla olması halinde otel kapasitesi ile orantılı müşteri asansörü, yatak odaları ve diğer döşemelerde nitelikli malzeme (halı, seramik gibi), lokanta yok ise büfe hizmeti, ilk yardım malzemelerinin bulunduğu ilk yardım dolabı, odalarda telefon hizmeti, oda sayısının yüzde 25'ine hizmet verebilecek sayıda şifreli veya çift anahtarlı kasa gibi, müşteriye emanet hizmeti verilen düzenleme.<sup>56</sup>

#### 1.6.5.1.2. İki Yıldızlı Oteller<sup>57</sup>

İki yıldızlı otel işletmelerinin sahip olması gereken özellikler şunlardır:

- En az 20 oda kapasitesi,
- İlave yönetim odası,
- Oturma salonu veya bağımsız bölümlerde bar düzenlemesi,

<sup>56</sup> *Anadolu Haber gazetesi 197. sayısı*

<sup>57</sup> [http://www.uted.org/dergi/2003/ocak/ocak\\_5.htm](http://www.uted.org/dergi/2003/ocak/ocak_5.htm) Erişim Tarihi:23.09.2011

- İklim koşullarına göre genel yerlerde klima sistemi,
- Yatak katlarında kat hizmetleri için ofis veya dolap,

#### **1.6.5.1.3. Üç Yıldızlı Oteller**

Üç yıldızlı otel işletmelerinin sahip olması gereken özellikler şunlardır:

- En az 40 oda kapasiteli,
- İkinci sınıf lokanta veya kafeterya,
- İklim koşullarına göre odalarda klima,
- Yatak odalarında televizyon,
- Banyolarda saç kurutma makinesi,
- Kişi başına 1.2 metre kare olmak üzere en az 50 kişilik çok amaçlı salon,
- Çamaşır yıkama ve ütüleme hizmeti.

#### **1.6.5.1.4. Dört Yıldızlı Oteller**

Dört yıldızlı otel işletmelerinin sahip olması gereken özellikler şunlardır:

- En az 80 oda kapasitesi,
- Otel kapasitesine uygun servis girişi, servis asansörü veya merdiveni ile bağlantılı bagaj odası, telefon kabinleri yerlerinden oluşan kabul holü,
- Müşterilerin ineceği veya çıkacağı kat sayısının ikiden fazla olması halinde, otelin kapasitesi ile orantılı müşteri asansörleri ile servis merdiveni veya asansörü,
- Her katta kat ofisi düzenlemesi, kuru temizleme hizmeti ile terzi yeri, odalarda kıymetli eşya kasası, odalarda mini bar,



- Doktor ve hemşire hizmetinin verildiği ilk yardım araç ve gereçleri bulunan revir,
- Turizm amaçlı satış ünitesi,
- Lokantanın, özel yemek ve kokteyl salonu bulundurma zorunluluğu olmaksızın, kapasitenin yüzde 50'sine hizmet veren birinci sınıf olarak düzenlenmesi,
- Yerleşim merkezlerinde 6:00-24:00 saatleri arasında oda servisi,
- Personel sayısının en az yüzde 15'nin konusunda eğitim almış olması,
- En az 100 kişilik gece kulübü, diskotek veya benzeri eğlence olanağı sunan ayrı bir salon,
- Aletli jimnastik, aerobik, veya bilardo salon, alarm sistemi bulunan sauna, Türk hamamı, mini golf, tenis veya voleybol sahası, bowling salonu, go-kart pisti, kayak ve deniz sporları, squash salonu veya benzeri olanaklar sağlayan ünitelerden en az üç tanesi,
- Pasta ve içki servisi verilen en az 100 kişilik salon,
- En az beş çeşit Türk yemeğinden oluşan bir menünün de sunulduğu ikinci bir lokanta,
- Telefon, faks, bilgisayar vb. büro hizmetlerine yönelik çalışma salonu,
- En az üç tane kafeterya ve snack bar

#### **1.6.5.1.5. Beş Yıldızlı Oteller**

Beş yıldızlı otel işletmelerinin sahip olması gereken özellikler şunlardır:

- En az 120 oda kapasitesi,

- Müşterinin ineyeği veya çıkacağı kat sayısının birden fazla olması halinde otelin kapasitesi ile orantılı müşteri asansörüyle servis merdiveni,
- Oda sayısının en az yüzde 20'si kadar park yeri olanağı veren garaj yeri veya üzeri Kapalı otopark,
- Uydu ve video yayını,
- Bay ve bayan kuaförü,
- Banyolarda küvet, resepsiyonla bağlantılı telefon,
- 24 saat oda servisi,
- Turizm amaçlı satış ünitesi bulundurmaları zorunludur.

#### **1.6.5.2. Turistik Olmayan Oteller**

Turizm işletme belgesi olmayan oteller bu grup içerisinde yer alır. Bu tür oteller, yerel yönetimler tarafından denetlenir ve yine yerel yönetimin belirlemiş olduğı normlara göre sınıflandırılırlar. Bu tür otellerde fiyatlandırmayı da aynı şekilde yerel yönetimler yerine getirmektedir. Bu tür oteller genelde:<sup>58</sup>

- Birinci sınıf oteller,
- İkinci sınıf oteller,
- Üçüncü sınıf oteller olarak sınıflandırılabilir.

#### **1.7. Konaklama İşletmelerinde Organizasyon**

Yirminci yüzyılın son yarısında otel işletmeciliğinde meydana gelen gelişmeler, yeni ve zincir otellerin inşaatı ile birlikte otelcilik endüstrisinin en popüler bir yatırım sahası haline getirmiştir. Önceleri basit bir organizasyona sahip bulunan otelcilik, bugün bir çatı altında birçok servis ve kısımları

---

<sup>58</sup>ELİTAŞ Cemal;a.g.e., s.19

barındıran bir endüstri haline gelmiştir.<sup>59</sup> Bütün otel işletmelerinde sunulan temel hizmetler; konaklama, yiyecek ve içecek ve diğer hizmetlerdir<sup>60</sup>.

Organizasyon, “faaliyetlerin uygun personel, ya da gruplar yolu ile yerine getirilmesi için mevcut gücün sistemli ve ahenkli bir şekilde kullanılması yöntemlerinin tümüdür”. Konaklama işletmelerinde organizasyon, işletmenin amacına ulaşabilmesi için faaliyetlerin neler olduğunun belirlenmesi ve böylece bölümlere ayrılması ve bu bölümlerin kendi içinde yeniden örgütlenmesi suretiyle olur. Organizasyon için, önce yapılacak işlerin türleri ve özellikleri belirlenir, sonra bu işler için hangi nitelikte personel kullanılacağı kararlaştırılır. Konaklama işletmeleri (otel) için tek tip bir organizasyon şeması yoktur. Zira. Konaklama işletmelerinin kuruluş yeri, büyüklüğü, bina planı, personel sayısı ve niteliği, izlediği politika, hizmetlerin şekli birbirinden farklıdır. Örneğin; çok küçük bir konaklama işletmesinde müşteri kabul işlemlerini tek bir kişi yapabilirken, büyük bir konaklama işletmesinde aynı iş için daha fazla personele ihtiyaç vardır.<sup>61</sup>

Konaklama işletmeleri temelde aynı tür işleri yapmaktadırlar. Bu nedenle genel olarak konaklama işletmelerinde bulunan departmanlar “Gelir Getiren Departmanlar” ve “Gelir Getirmeyen Departmanlar” olmak üzere ikiye ayrılır.<sup>62</sup>

### 1.7.1. Gelir Getiren Departmanlar

Gelir getiren departmanlar; Konaklama, yiyecek içecek departmanları olarak temel gelir bölümleri ve çamaşırhane, kuaför-berber, telefon vb yardımcı gelir bölümleri olmak üzere ikiye ayrılır.

<sup>59</sup> ÇETİNER Ertuğrul; a.g.e., s. 18

<sup>60</sup> TÜRKSOY, A., a.g.e., s.7.

<sup>61</sup> ÇETİNER Ertuğrul; a.g.e., s. 18

<sup>62</sup> <http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/Konmuh.pdf>, Erişim Tarihi 31.05.2010

### 1.7.1.1. Konaklama-Odalar Departmanı (Rooms)

Odalar bölümü, genellikle otel gelirinin %50-75'ini oluşturan temel bölümdür.<sup>63</sup> Konaklama departmanı ön büro, kat hizmetleri ve üniformalı hizmetler olarak üç gruba ayrılır.

### 1.7.1.2. Ön Büro Resepsiyonu

Giriş holünde yer alan ön büro, müşteri ile en sık ve direkt teması olan departmandır.<sup>64</sup>

Başlıca görevleri şöyle sıralanabilir:

- Müşterinin gelişinde, danışma işlemlerinde ve otelden ayrılışlarında kendisine yardımcı olmak.
- Otelde kalmak isteyen müşterilerle ilişki kurmak ve rezervasyon işlemlerini yapmak.
- Müşteri kayıt ve oda satış işlemlerini yapmak.
- Müşteri hesaplarının tutulmasını ve faturaların düzenlenmesini sağlamak.
- Müşteri ile ilgili para, kredi ve kambiyo işlemlerini yapmak.
- Posta, telefon, telgraf ve müşteriye gelen mesajlarla ilgilenmek.

### 1.7.1.3. Kat Hizmetleri (Housekeeping)

Otel odasının temizlik ve düzeninden, bahçe bakımına, çamaşırhane denetiminden, dış bina temizliğine, personelin otel içi giyiminden otele alınacak paspasın seçimine ve en önemlisi personel eğitiminden, müşteri ilişkilerine kadar uzanan tüm faaliyetler kat hizmetleri kapsamındadır<sup>65</sup>. Başlıca görevleri:

<sup>63</sup>MONCARZ, E.S., "Operational Analysis in Hotels", Accounting and Finance for the International Hospitality Industry, der. Haris, P., 39-62, Butterworth-Heinemann, Linarce House, Jordan Hill, Oxford, 1997, s.47

<sup>64</sup>ÇETİNER Ertuğrul.,Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.20

<sup>65</sup>TÜRKSOY, A., a.g.e., s.9-10

- Otelin genel temizliği<sup>66</sup>,
- Müşteri odalarının içinde yer alan eşyaların, koridorların, salonların temizliği, müşteri yataklarının yapılması ve kirli çamaşırın değiştirilmesi,
- Gerekli bakım ve onarım işleri için teknik işler departmanına rapor vermek,
- Satışa hazır odalar için ön büroya rapor vermek,

#### 1.7.1.4. Üniformalı Hizmetler-Servis (Service)

Müşterilerin otele geliş ve ayrılışları ile ilgili hizmetleri veren bölümdür. Başlıca görevleri:<sup>67</sup>

- Otel müşterileri karşılamak ve ön büroya götürmek,
- Müşterilere ait bagajları odalarına kadar taşımak ve onları odalarına götürmek,
- Müşterilere ait posta ve telgrafların odalarına götürmek veya postaya vermek,
- Müşteri adına harcama yapmak ve bu harcamaları ön büroda müşteri hesabına yazdırmak,
- Müşterilerin danışma işlerinde yardımcı olmak,

#### 1.7.1.5. Yiyecek İçecek Departmanı (Food and Beverage)

Bu bölüm; yiyeceğin ve içeceğin teslim alınmasından, depolanmasına, pişirilmesinden, servisine ve sanitasyonuna kadar birçok işlemin yapılmasını sağlayarak, müşterilerin beslenme ihtiyacının karşılandığı departmandır<sup>68</sup>. Şu bölümlerden oluşur:

- **Satın Alma ve Depolama:** Daha önce saptanmış ve tanzim edilmiş menülerde yer alan yiyeceklerin hazırlanması için gerekli

<sup>66</sup>ÇETİNER Ertuğrul, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları,s. 21

<sup>67</sup>ÇETİNER Ertuğrul; Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları,s. 22

<sup>68</sup>TÜRKSOY, A., a.g.e., s.9-10

malzemelerin sipariş edilmesi, teslimü ve depolanmasıyla ilgili faaliyetler yürütülür. Depolanan malzemelerin dağıtımı ise yine aynı ünite tarafından gerçekleştirilmektedir.

•**Mutfak ve Servis:** Depodan aldığı malzemelerden yararlanarak yiyeceklerin hazırlanması ve müşteriye sunulacak hale gelmesini sağlayan bölümdür. Yiyecek ve içecek bölümünün en önemli fonksiyonları bu bölüm tarafından gerçekleştirilmektedir. Çünkü tüm yiyecekler çeşitli malzemelerden yararlanılarak hazırlanmaktadır. Yiyeceklerin mutfakta hazırlandıktan sonra müşterilere sunulması ise servis bölümünün işidir.

•**Restoran ve Bar:** Hazırlanan yiyeceklerin ve işletme depolarından alınan içeceklerin müşterilere sunulmasına ilişkin faaliyetlerin yürütüldüğü bölümdür.

Yiyecek ve içecek departmanı, kendi içinde iyi bir organizasyon şeması ile çalışmalarını sürdürmelidir<sup>69</sup>. Diğer işletme departmanları ile işbirliği yapmalıdır:

- Muhasebe departmanı ile yiyecek ve içecek malzeme bedellerinin ödenmesi, bunlarla ilgili kayıtların kontrolü konusunda;
- Konaklama departmanı ile temizlik işlerinde;
- Teknik işler departmanı ile restoran ve barların ısıtma ve aydınlanması konularında işbirliği yapmalıdır.

#### 1.7.1.6. Yardımcı Departmanlar (Minor Departments)

Otellerin müşteri ihtiyaçları ile ilgili olarak büyüklük ve sınıfına göre işletmekte bulunduğu yardımcı gelir departmanları, her otel işletmesinde farklı olabilir. Müşterilerin yatma, yeme-içme ihtiyaçları dışında diğer ihtiyaçlarını karşılayan başlıca yardımcı gelir departmanları şunlar olabilir:<sup>70</sup>

<sup>69</sup>ÇETİNER, Ertuğrul, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, s.22-23

<sup>70</sup>EROL Nilüfer, a.g.e. , s.38

- Telefon hizmetleri
- Sigara ve gazete satışı
- Müşteri çamaşırhanesi
- Berber-kuaför ve çiçekçi
- Diğerleri

### **1.7.2. Gelir Getirmeyen Departmanlar-Hizmet Departmanları (Support Centers)**

Pasif işletme bölümleri olarak düşünebileceğimiz hizmet departmanları, müşteri ile direkt ilişkisi olmayan bölümlerdir.<sup>71</sup>

#### **1.7.2.1. Yönetim Departmanı (Administrative and General A&G)**

Personelin yönetim ve denetim işlerini yapan bölümdür. İş toplantıları, iş ziyafetleri sağlamak, reklam ve kredi konularını denetlemek, otel yazışmalarını yapmak, görevleri arasındadır<sup>72</sup>. İşçi-işveren ilişkileri, müşterinin mal ve sağlığına karşı olan sorumluluklar, turizm teşvik kanunu ve bununla ilgili tüm yönetmelikler, otel borç ve alacakları ile ilgili kanun ve hükümler, ticaret hukukunun ilgili maddeleri, otel binası ile ilgili menkul ve gayrimenkullerin sigortalanması ile ilgili konuların da bilinmesi gerekir<sup>73</sup>.

#### **1.7.2.2. Muhasebe Departmanı (Accounting)**

Faaliyet sonucunun belirlenmesi ve mali tabloların hazırlanması açısından büyük anlam taşır<sup>74</sup>. Muhasebe departmanını ilgilendiren kayıtların bazıları bu departman dışında ayrı yerlerde tutulmaktadır. Örneğin müşteri ile ilgili bütün kayıtlar ön büroda, restoran ve barda tutulmaktadır. Geliş öncesi süreçte, eğer garantili rezervasyon söz konusuysa, ön ödemeler ve depozitolar muhasebe işlemlerini başlatır. Muhasebe departmanı diğer

<sup>71</sup>EROL Nilüfer, a.g.e. , s.38

<sup>72</sup>ÇETİNER, E., Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları , s.23

<sup>73</sup>AKAT, Ö., a.g.e., s.150

<sup>74</sup>ÇETİNER, E., a.g.e., s.23

bölümlerle sıkı bir işbirliği içinde olmalı ve kendi bürosu dışında olan bu tür işlemleri denetim altında tutmalıdır<sup>75</sup>. Muhasebe departmanı içindeki görevler şöyledir:

- Bilgi işlem
- Aktif hesaplar-Pasif hesaplar
- Vergi hesapları
- Ücret bordrosu
- Hesap defterleri
- Gece denetimi
- Kredi
- Kasa tahsil (Resepsiyon, Restoran ve Barlar, Oda servisi, diğerleri)
- Kasa tediye

#### **1.7.2.3. Teknik İşler Departmanı (Engineering- Property and Operation-POM)**

Otel işletmesinin büyüklüğüne göre iç örgütlenmesi farklı olabilir. Temel iki görevi yerine getirir:

- Otelin aydınlatma, ısıtma, soğutma, havalandırma ve suyunu sağlama,
- Binanın ve tesislerin bakım ve onarımını sağlama.

#### **1.7.2.4. Güvenlik Departmanı (Security)**

Oteller; yangın, ölüm, kaza, hırsızlık, otel eşyalarının hasarı gibi konularda önlem almak ve hazırlıklı olmak zorundadırlar. Alınan bu önlemleri uygulayan bölüm, güvenlik departmanıdır.

---

<sup>75</sup>ÇETİNER, E. a.g.e., s.23-24



### 1.7.2.5. amaşırhane Departmanı

Bir otel işletmesinin amaşırhanesi, gelir getiren bir bölüm olarak müşteri çamaşırlarının yıkandığı "Müşteri amaşırhanesi" ve gelir getirmeyen bir bölüm olarak otel çamaşırlarının yıkandığı "Otel amaşırhanesi" olarak iki bölüm olarak işletilebilir. Tek bir departman olup hem müşteri çamaşırlarının, hem de otel çamaşırlarının yıkandığı bir yer olarak şu bölümlerden meydana gelebilir:

- Kirli amaşır bölümü
- Yıkama ve kurutma bölümü
- Dikiş ve tamir bölümü
- t ve kola bölümü
- Temiz amaşır bölümü

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. YÖNETİM MUHASEBESİ VE FİNANSAL ANALİZİN GENEL KAPSAMI

#### 2.1. Yönetim Muhasebesi

Finansal muhasebenin temel işlevinin sona erdiği noktada yönetim muhasebesinin işlevleri başlamakta ve bu aşamada, finansal muhasebeden sağlanan veri ve bilgiler, bu veri ve bilgiler ile ilgili bazı karar süreçlerinde yararlanmak üzere işlenmeye çalışılmaktadır.<sup>76</sup>

##### 2.1.1. Yönetim Muhasebesinin Tanımı ve Kapsamı

Yönetim muhasebesi, işletmede geçmişte alınan sonuçlar ile gelecekte ortaya çıkması beklenen olayların tarafsız ölçülerini veya verilerini sağlayan bir muhasebe türü olarak tanımlanabilir.<sup>77</sup>

Yönetim muhasebesi, işletme ve diğer kuruluşların yönetiminde, muhasebe verilerinin ve diğer finansal verilerin nasıl kullanılabileceğini konu edinen muhasebe dalı olarak da tanımlanabilir.<sup>78</sup>

American Accounting Association (AAA) tarafından kurulan Management Accounting Committee (MAC) 1961 yılında yayınladığı raporda, yönetim muhasebesi tanımına ilişkin şu ifadeler kullanılmıştır: “Yönetim muhasebesi, yönetimi rasyonel planlar hazırlamada, karar verme ve faaliyetleri düzenlemede desteklemek üzere işletmenin tarihsel ve geleceğe yönelik ekonomik verilerin uygun konsept ve tekniklerle işlenmesine yönelik bir uygulamadır. Yönetim muhasebesi, farklı organizasyonel seviyedeki ve/veya farklı işlevsel özellikteki işletmenin çeşitli yöneticilerinin karşılaştığı özgül problemler üzerine yoğunlaşmıştır. Yönetim muhasebesinde neyin iyi neyin kötü olduğuna muhasebe standartlarına uyum derecesi ile değil esas

<sup>76</sup>[http://www.eminyavuz.net/emya/tb4konu\\_view.asp?editid1=26](http://www.eminyavuz.net/emya/tb4konu_view.asp?editid1=26) Erişim Tarihi:27.11.2011

<sup>77</sup>ÇETİNER Ertuğrul, Yönetim Muhasebesi,Gazi Kitabevi, Ankara,2008,s.36

<sup>78</sup><http://www.huseyinust.com/konu-yonetim-muhasebesi-nedir.html>, Erişim Tarihi: 11.09.2010

olarak muhasebe sonuçlarının sağladığı yönetsel fayda ile karar verilmektedir.”<sup>79</sup>

Yönetim muhasebesi, işletmede geçmişte alınan sonuçlar ile gelecekte ortaya çıkması beklenen olayların tarafsız ölçülerini veya verilerini sağlayan bir muhasebe türü olarak tanımlanabilir<sup>80</sup>.

Crossman’a göre Yönetim muhasebesi; toplama, kayıt, raporlama ve raporlama muhasebesi ile yönetime politika tespiti, planlama ve faaliyet denetimi için özellikle faydalı olan istatistiksel verileri vurgulayan iç muhasebe fonksiyonunun bir evresidir.<sup>81</sup>

Singer’a göre Yönetim muhasebesi, merakı gidermenin dışında fayda sağlayan finansal bilgilerin toplanması faaliyeti ve bu faaliyetin sonucudur.” Singer, tanımlamasında kullandığı fayda sağlayan kavramını karar alma bağlamında kullandığını da belirtmiştir.<sup>82</sup>

Bu bağlamda Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association), yönetim muhasebesini, bilgiye dayanan yargı ve karar almayı sağlayan ekonomik veriyi belirleme, ölçme ve iletişim süreci olarak tanımlamaktadır. Saha çalışmasının sonuçları otel yöneticilerinin güncel bilgi akışında bazı problemlerden ötürü raporlama, muhasebe ve pazarlama verilerinde daha detaylı bilgilere gereksinim duyduklarını anlamamıza yardımcı olmuştur.<sup>83</sup>

<sup>79</sup>American Accounting Association, “Report of Management Accounting Committee”, Vol 37, No 3, Haziran 1962, ss.523-537

<sup>80</sup>CEMALCILAR vd., İşletmecilik Bilgisi, Eskişehir: İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını No: 3, 1989, s. 292

<sup>81</sup>CROSSMAN, Y. Paul, “The Nature of Management Accounting”, The Accounting Review, Vol 33, No 2, Nisan 1958, s.222-227

<sup>82</sup>SINGER, A. Frank, “Management Accounting”, The Accounting Review, Vol 36, No 1, Ocak 1961,s.112-118

<sup>83</sup><http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article16.pdf>, Erişim Tarihi:05.02.2012

### 2.1.2. Yönetim Muhasebesinin Amaçları ve İlkeleri

Yönetimin belli başlı temel işlevlerini 'planlama', 'örgütlenme', 'yürütme' ve 'denetleme' şeklinde dört başlık altında toplamak olanaklıdır.<sup>84</sup>

Yönetim muhasebesinin temel amacı, işletme yöneticisine karar almada yardımcı olmaktır. İşletme yöneticisi, yönetim muhasebesi sayesinde planlama ve karar alma sürecinde atılacak adımları daha kolay belirler.

Yönetim muhasebesinin genel amaçları aşağıda görüldüğü gibi başlıca 3 madde olarak sıralanabilir;<sup>85</sup>

- İşletme faaliyetlerinin planlanmasına yardımcı olmak,
- İşletme faaliyetlerinin denetlenmesine yardımcı olmak,
- İşletme yöneticilerinin karar almasına yardımcı olmak.

İşletmelerde sayısal bilgileri toplamak ve bunları belirli amaçlarla işletmek üzere uygulanan teknikler çeşitli görünümde ortaya çıkar. Örneğin istatistik, yöneylem araştırması, Pazar araştırması ve muhasebe bunlar arasında sayılabilir. Bütün bu teknikler içinde en önemlisinin muhasebe olduğunu söyleyebiliriz. İlk olarak hemen hemen her işletme şu yada bu biçimde bir muhasebe uygulamasıyla karşıladığı halde, diğer tekniklerden yararlanan işletmelerin sayısı oldukça azdır. İkinci olarak, muhasebenin tüm işletme işlevleriyle doğrudan bağlantısının bulunmasına karşılık, örneğin bir pazar araştırmasının uygulama alanı satın alma ve pazarlama işlevleri ile sınırlıdır. Üçüncü olarak, muhasebe, sunacağı sayısal bilgileri hem toplayan, hem de işleyen tam bir sistemdir. Son olarak ise, muhasebenin istatistik ve diğer tekniklerle belli başlı veri kaynaklarından birisini de oluşturması da kendisine ayrı önem kazandıran bir başka nokta olarak belirtilmelidir.<sup>86</sup>

<sup>84</sup> BÜYÜKMİRZA H. Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.17

<sup>85</sup> PEKER Alparslan, Yönetim Muhasebesi Genel Esasalar 1. Kitap, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978, s.13.

<sup>86</sup> Büyükmirza, a.g.e., s.26

Yönetim muhasebesi, işletme amaçları ile işletmede çalışanların amaçlarını ortak amaçlar doğrultusunda bir araya getirmeyi amaçlar. Böylece işletmenin verimliliği daha da artacaktır.<sup>87</sup>

Yönetim muhasebesi, yönetimin amaçlarını dikkate almaktadır. Bu yönetim amaçları da kimi zaman iş hacmini yükseltmek, kimi zaman maliyetleri azaltmak, kimi zaman da kârı yükseltmek biçiminde olabilir. İşletmenin başarısı, ekonomik başarıdan çok amaçlara ulaşmada gösterdiği başarıyla ölçülebilir.<sup>88</sup>

Yönetim muhasebesi ilkeleri şu şekilde sıralanabilir;

#### **a) Yönetim Muhasebesinin Gelecekle İlgili Olma İlkesi**

Yönetim muhasebesi, finansal muhasebenin aksine işletmenin geleceği ile ilgilenir. Finansal muhasebeden elde edilen veri ve bilgileri yorumlayarak, geleceğe yönelik tahminlerde bulunmaya yardımcı olur. Yönetici kararlarının genellikle geleceğe dönük olması yönetim muhasebesini geleceğe dönük hale getirir.<sup>89</sup>

#### **b) Yönetim Muhasebesinin Yönetim Kararları İçin Alternatifler Arasında Seçim Yapma Olanığı Sağlama İlkesi**

Karar verme, alternatifler arasından seçim yapmayı gerektiren bir işlemdir. Yönetim muhasebesinin amacı da yöneticinin geleceğe dönük kararlar vermesine kolaylık sağlamaktır. Yönetim ile ilgili en etkin kararlar alternatifler arasından işletme için en iyi olanının seçilmesi biçimindedir.<sup>90</sup>

<sup>87</sup> ÇETİNER; a.g.e., s.151

<sup>88</sup> ÇETİNER; a.g.e., s.145

<sup>89</sup> <http://forum.bilgenesil.com/ekonomi-iktisat-isletme/79177-finansal-muhasebe/>, Erişim

Tarihi:27.11.2011

<sup>90</sup> ÇETİNER; a.g.e., s. 147

### c) Yönetim Muhasebesinin Bağımsızlık İlkesi

Yönetim muhasebesi, işletmenin gereksinmelerine duyarlıdır ve finansal muhasebeye göre daha bağımsızdır. Yönetim muhasebesi, finansal muhasebe dışındaki diğer bilim dallarından ve tekniklerinden de yararlanır<sup>91</sup>.

#### 2.1.3. Yönetim Muhasebesinin Yararları ve İşlevleri

Yönetim muhasebesinin yararları, başlıca üç madde halinde sıralanabilir;<sup>92</sup>

- İşletme için sağlanan kaynakların işletme içindeki akışlarını, bu kaynakların sağlandığı zamandan başlayarak başka amaçlar için kullanıldıkları veya elden çıkarıldıkları zamana kadar izlemek
- İşletmenin gelecek ile ilgili kararlarını almak.
- Yönetim muhasebesi, işletmedeki verimliliği ve karlılığı ölçer,

Sonuç olarak yönetim muhasebesinin geleceğin, muhasebesi olması nedeniyle işletmenin faaliyetinin sürdürülmesi için yararlı ve gerekli olduğu söylenebilir.

Yönetim muhasebesinin genel işlevleri, iki madde olarak sıralanabilir;<sup>93</sup>

- İşletmenin planlama faaliyetlerinin yürütülmesi için plan yapanların ya da planı yürütenlerin görev, sorumluluk ve yetkilerinin belirlenmesi,
- Yönetim işlevleri içinde bulunan yürütme ve denetim faaliyetlerine giren kararların alınması için gerekli bilgilerin doğru ve zamanında sağlanması

---

<sup>91</sup>PEKER, a.g.e., s.9

<sup>92</sup>ÇETİNER, a.g.e., s149-150

<sup>93</sup>PEKER, a.g.e., s. 16-17

## 2.2. Finansal (Mali) Analiz

Finansal analiz, işletmenin kârlılık ve borç ödeme gücü, yatırımcı ve ödünç verenler tarafından risk oranlarının belirlenmesi, sermaye maliyeti ve firmanın gelecekteki kazançlarının tahmin edilmesi gibi türlü hareketlerle ilgilidir.<sup>94</sup>

Finansal analiz, işletmenin iç ve dış kaynaklarından sağladığı veya sağlamayı düşündüğü fonları, kullanım alanlarına göre değerlendirmek ve gelecekteki koşullara göre durum saptaması yapmak biçiminde tanımlanır.<sup>95</sup>

Finansal analizde işletmenin mali tablolarından yararlanılır ve bu tablolardaki kalemler incelenir. Aynı zamanda, mali tabloların analizi işletmenin mali durumunu ve mali yönden gelişmesinin yeterli olup olmadığını belirlemek için bu tablolarda yer alan kalemlerdeki değişikliklerin, arasındaki ilişkinin ve zaman içerisinde göstermiş oldukları eğilimin incelenmesi ile ilgilidir. Gerektiğinde aynı sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırmaların yapılması da analizin kapsamı içerisinde değerlendirilir. Bu noktada analizle finansal politikalar değerlendirilir ve işletme kararları için temel oluşturulur. Potansiyel büyüme ve gelişme olanaklarının tespit edildiği ve ihtiyaç duyulan finansmanın tahmini yapılır.

### 2.2.1. Finansal Analizin Önemi ve Kullanıcıları

İşletmelerde finans yöneticilerinin birincil amacı, işletmenin piyasa değerinin en yükseğe çıkarmaktır. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için finans yöneticileri risk ve kârlılığı göz önüne alarak birçok karar almak ve uygulamak durumundadırlar. Finans yöneticilerinin temel kararları; işletmenin ihtiyaç duyduğu kaynakların sağlanması, sağlanan kaynakların dönen ve duran varlıkların yatırımlarında kullanılması ve kâr payı dağıtımında odaklanmaktadır. Alınan bu kararların, işletmenin piyasa değeri üzerine

<sup>94</sup>PHİLİPPATOS George C. ,Financial Management Theory and Techniques, The Pennsylvania State University, California 1973,S.94.

<sup>95</sup> USTA,a.g.e.,s.77

etkilerinin değerlendirilmesi ve sonuçlarının analiz edilmesi gerekmektedir. Sonuçların değerlendirilmesi aynı zamanda geleceğe yönelik planların yapılmasında, yeni kararların alınmasında da yol gösterici özelliğe sahiptir. Bu nedenle işletmenin faaliyet sonuçlarının analiz edilmesi ve işletme performansının ölçülmesi gerekmektedir. Bu gereklilik, işletmenin finansal tablolarının analiz edilmesi ile mümkün olur. Finansal analiz yapılarak finans yöneticileri aşağıdaki konularda değerli bilgilere sahip olacaklardır:

- İşletmenin faaliyet sonuçlarının yeterli olup olmadığının belirlenmesi,
- İşletmenin sahip olduğu kaynaklarının faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmek için yeterli olup olmadığının belirlenmesi,
- İşletmenin öz sermayesinin düzeyinin belirlenmesi ve öz sermaye ihtiyacının tespit edilmesi,
- İşletme kaynaklarının aktif varlıklara dağılışı bakımından yeterli olup olmadığının incelenmesi,
- İşletmenin hedeflerine, amaçlarına ulaşip ulaşmadığının belirlenmesi,
- İşletmenin maliyetlerinin, kapasitesinin ve fiyatlandırma politikasının incelenmesi,
- Geleceğe yönelik planların hazırlanması,
- İşletme çalışanlarının performansının ölçülmesi ve denetimi.

Görüldüğü gibi finansal analiz, işletme yöneticileri için bir harita, pusula işlevi görmektedir. Finansal analiz yardımıyla, yöneticiler yönünü tayin edebilmekte ve hedefine daha kısa yoldan, daha zahmetsiz ulaşabilme imkanına kavuşabilmektedir. Finansal analizden sadece işletme yöneticileri yararlanmazlar; işletmelerin finansal tablolarını kullanarak, analiz yapan başka çıkar grupları da vardır. Bu gruplar ve amaçları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

**Kamu Kurumları:** Özellikle işletmelerin ödemek zorunda olduğu vergi, sigorta gibi yükümlülüklerinin tespiti açısından Vergi Daireleri, SSK gibi kamu kuruluşları işletmelerin finansal tablolarını incelemeye tâbi tutabilir. Benzer



şekilde hukuki bir zorunluluk olarak bazı işletmeler finansal tablolarını Sermaye Piyasası Kurulu, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, Hazine Müsteşarlığı, Merkez Bankası'na vermek zorunda kalabilirler.

**Kredi Verenler:** İşletmelerin talebi halinde işletmeye kredi kullandıracak finans kuruluşları, işletmenin borç ödeme yeterliliğini ölçmek için finansal analize gereksinim duyarlar.

**Sendikalar:** Sendikalar, çalışanların haklarını korumak, işletmenin verimliliğinin artırılması yönünde işletme yöneticilerine önerilerde bulunmak amacıyla finansal analiz yaparlar.

**Yatırımcılar:** Özellikle halka açık, hisse senetleri borsalarda işlem gören işletmelerin finansal tablolarının açıklanması gereklidir. Yatırımcılar, bu tabloları analiz ederek, yatırım kararlarını şekillendirirler.

**Kamuoyu:** Araştırmacılar, öğrenciler, sivil toplum örgütleri yapacakları çalışmalarda işletmelerin finansal tablolarının analizine gereksinim duyarlar.

### 2.2.2. Finansal Analizde Kullanılan Tablolar ve Özellikleri

Finansal tabloların özellikle analiz bakımından iş hayatında önemi büyüktür. Aşağıda belirtilen faktörler, finansal tabloların kullanım alanını genişletmiş ve önemini arttırmıştır. Finansal tabloların bazı özellikleri bulunmaktadır. Bunları şöyle sıralamak mümkündür;<sup>96</sup>

- Finansal tablolar kesin değildir. finansal tablolar, belli geçici dönemler için düzenlendiğinden, ancak işletmenin satılıp el değiştirmesi veya tasfiye edilmesi durumundaki özvarlığı, kâr veya zararı gösterir. Bu nedenle finansal tablolar kesin kabul edilmemelidir.
- Finansal tablolarda belli bir döneme ait gelirin hesaplanması sübjektiftir. Finansal tabloların hazırlanmasında hesap dönemi sonundaki mal mevcudunu değerlendirme yöntemi, amortisman

<sup>96</sup> USTA,a.g.e.,s.63

hesaplama yöntemi dönem kârının miktarındaki değişiklikleri meydana getirir. Bu nedenle dönem sonunda hesaplanan gelir farklı olur.

- Finansal tablolarda rakamlar mutlak olarak doğru değildir. İşletme bilânçolarındaki varlıklar, genellikle maliyet bedeli ile değerlendirilir. Özellikle günümüz ekonomisinin en önemli sorununu oluşturan enflasyonist ortamda, maliyet ölçeği ile yapılan değerlendirme, bilânço günündeki gerçek değeri göstermekten çok uzaktır.
- Finansal tablolar farklı tarihlerde farklı para değeri üzerinden oluşan işlemleri yansıtırlar. Muhasebenin temel varsayımlarından biri paranın değerinin sabit kaldığıdır. Oysa fiyatlar genel seviyesi sürekli artış göstermektedir. Bu durumu dikkate almadan yapılacak analiz ve yorumlar, değerlendirmeyi yapacak kişi ve kurumu yanıltabilir.
- Finansal tablolar işletmenin mali durumuna etki yapan bütün faktörleri göstermezler. İşletmenin faaliyet sonuçlarını ve mali durumlarını, finansman olanaklarını etkileyen pek çok etken, para birimi ile ifade edilmeyeceğinden finansal tablolarda yer almaz.

### 2.2.2.1. Bilânço

Bilânço bir kurumun belirli bir andaki varlık ve sermaye durumunu belirlemek için düzenlenir. Burada sözü edilen an, bilânçonun yapıldığı tarih, yani bilânço günüdür. Bilânçoda varlık ve haklar, belirli bir tutar türünden değerlerle karşılıklı olarak yer alır ve denkleştirilir.<sup>97</sup>

İşletmenin belirli bir tarihteki finansal durumunu gösteren bilânço gereklerine uygun bir biçimde düzenlendiği ve onu destekleyici nitelikte diğer önemli bilgiler de ek olarak verildiği takdirde, işletmenin içinde bulunduğu finansal durumu açıkça gösteren bir tablo olacaktır. Bilânçonun işletmenin finansal durumunu yansıtan bir tablo olması özelliği, onu diğer tablolardan ayırır. Çünkü diğer tablolar, finansal durumdaki değişmeyi yansıtırlar.

<sup>97</sup>RALP D. Kennedy, Stemant YMC Mulan, Finansal Durum Tabloları (Çev: Atilla Gönenli), İktisat Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, Sermet Matbaası, 1967,s.5.

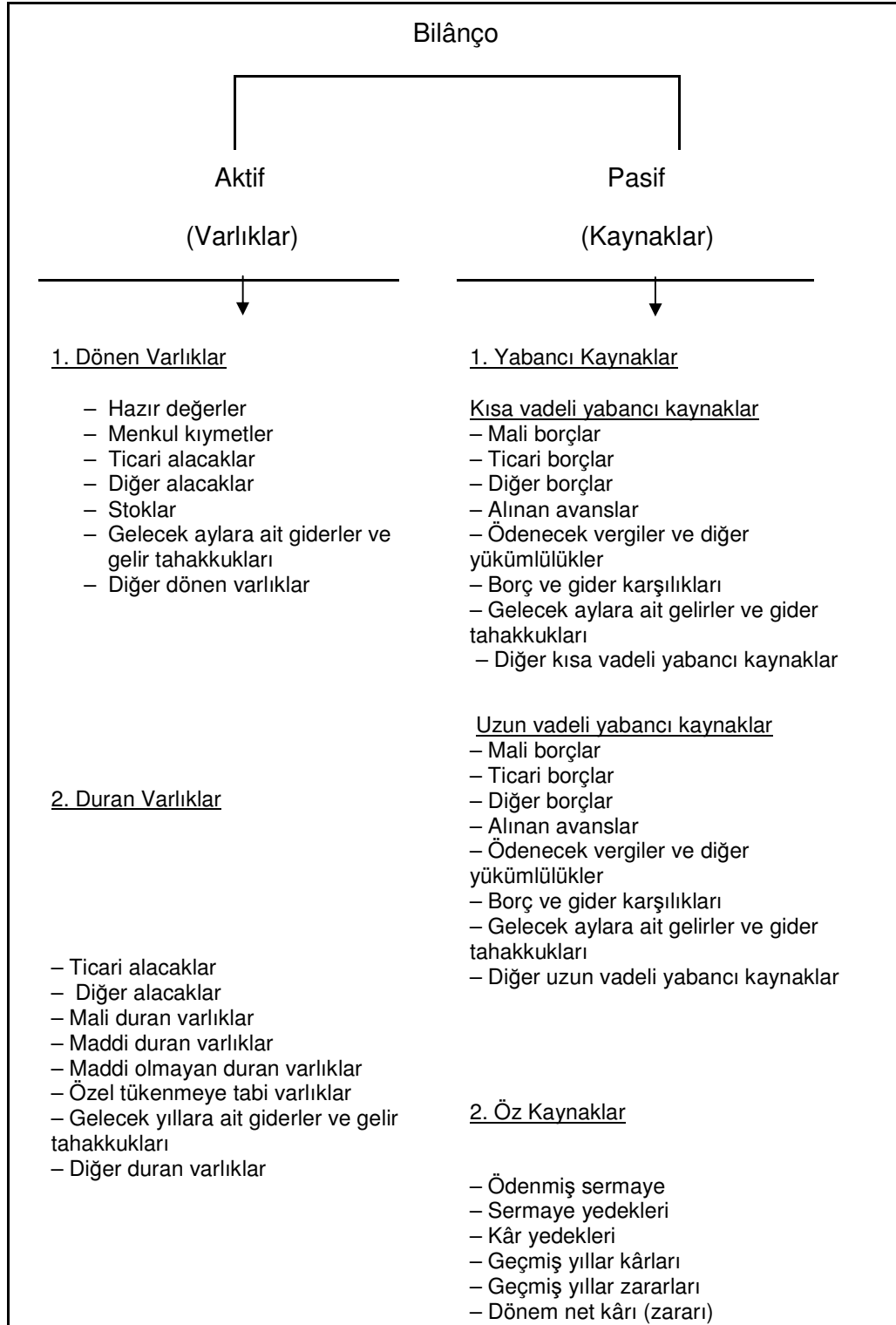
Bilânço işletmenin varlıklarını, borçlarını ve varlıklarla borçlar arasındaki farkı gösterir. Bu farka işletmenin öz kaynakları denilmektedir.<sup>98</sup>

Bilânço, esas olarak varlıklar ile kaynaklar eşitliği üzerine kurulmuştur. Bilânçonun varlıklarını ve kaynaklarını oluşturan bölümler Şekil 2.'de gösterilmektedir;<sup>99</sup>

---

<sup>98</sup>DEARDEN John and John Shank, Financial Accounting and Reporting, Harwart Businnes School, Prantice- Hall, inc Englewood Cliffs, New. Jersey.1975, s.2.

<sup>99</sup>ÇETİNER,a.g.e.,s.235



Şekil-2: Bilânço Örneği

### 2.2.2.2. Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını gösteren mali tablodur.

Esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağandışı giderler ayrı ayrı gösterilir.<sup>100</sup>

### 2.2.2.3. Fon Akım Tabloları

Fon akım tabloları belirli bir dönemde bir işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için sağladığı kaynakları ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri özetleyen, finansal durumundaki değişimleri açıklayan tablolarıdır. Fon akım tabloları şunlardır;

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

•**Nakit Akım Tablosu:** işletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını, kaynaklar ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablolarıdır. Bu tablodaki fon kavramı, kasa mevcudu ve bankadaki mevduatları kapsar.

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

<sup>100</sup> AKDOĞAN Nalan; TENKER Nejat, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, 2010,s.117-119

### 2.2.3. Finansal Analizde Kullanılan Teknikler

Finansal analist, işletmenin mali yapısını incelerken çeşitli analiz tekniklerinden yararlanacaktır. Mali tablolardaki bilgiler finansal analiz teknikleri denilen araçlarla kullanılabilir bilgiler haline getirilecektir.<sup>101</sup>

#### 2.2.3.1. Rasyo (Oran) Analizi

İşletme ile ilgili önemli sorular yanıtlanırken, diğer bir deyişle; İşletmenin mali durumu, kârlılığı ve verimliliği değerlendirilirken, mali tablolarda yer alan mutlak rakamlardan ziyade kalemler arasındaki ilişkiler daha anlamlı olmakta, bu nedenle mali tablolar analizinde oranlardan (rasyolardan) geniş ölçüde yararlanılmaktadır. Oran, mali tablolarda yer alan iki kalem arasındaki ilişkinin basit matematik ifadesi olarak tanımlanmaktadır.” Mali tablolarda yer alan çeşitli kalemler arasında sayısız denilebilecek kadar çok oran hesaplamak, bütün kalemleri birbirleri ile karşılaştırma imkânı vardır. Fakat gerek mali analistler, gerek işletme yöneticileri yönünden önemli olan, İşletmenin borç ödeme gücü, finansman yapısı, kârlılığı, sermayesinin iktisadi varlıklarının verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı konularındaki sorulara ışık tutacak oranları hesaplamasıdır. İşletme ile ilgili önemli sorular anlamlı bir şekilde yanıtlamak amacını gütmeyen oranların hesaplanmasının bir yararı ve mantığı yoktur.<sup>102</sup>

##### 2.2.3.1.1. Likiditeyi Ölçen Rasyolar

Likidite oranları, işletmenin kısa vadeli borçlarını vadesinde ödeyip-ödemeyeceğini, diğer bir ifade ile paraya çevrilebilecek aktif değerlerle kısa vadeli borçları arasındaki ilişkiyi gösterir. Bir bakıma likidite oranları, işletmenin ödeme gücünü açıklar.<sup>103</sup>

<sup>101</sup> ÇETİNER, a.g.e., s.288

<sup>102</sup> [www.maximumbilgi.com](http://www.maximumbilgi.com), Araştırma Serisi No:157,s.41,Erişim Tarihi:22.11.2011

<sup>103</sup> AKDOĞAN Nalan; TENKER Nejat, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, 2010, s.13

Likidite oranları, işletme sermayesinin yeterli olup olmadığını belirlemek için de kullanılır. İşletme sermayesi, genel anlamda dönen varlıklar ile kısa vadeli borçlar arasındaki olumlu farktır.<sup>104</sup>

İşletmenin likidite durumunu ölçen oranlar şunlardır;

**a) Cari Rasyo (İşletme Sermayesi Rasyosu)**

Bir firmanın kısa vadeli borçlarını karşılayabilme gücünü ortaya koymakta olup, dönen varlıkların kısa vadeli borçlara oranlanmasıyla ölçülmektedir. Gelişmiş ülkelerde bu oranın 2 olması yeterli görülürken; gelişmekte olan ülkelerde bu oranın 1,5 olması makul görülebilmektedir. Ancak bu olgunun tamamen doğru olduğunu söylemek olanaklı değildir. Zira sektörel bazda analizlerde sektör ortalamalarına bakmak gerekmektedir. Çünkü bazı sektörlerde cari oranın 2 olması yeterli görülmezken; bazı sektörlerde cari oranın 2 olması çok çok iyi bir durum olarak değerlendirilmektedir.<sup>105</sup>

Cari oranın 1 olması, işletmenin çalışma sermayesinin hiç olmadığı anlamını ortaya koyar. Hele oranın 1'den küçük olması, işletmenin parasal sıkıntı içinde bulunduğunu ifade eder.

$$\text{Cari Oran} = \frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$$

**b) Sınırlı Likidite Rasyosu (Asit Rasyo)**

Likidite (Asit-Test) oranı; cari oranı tamamlayan onu daha anlamlı hale getiren bir orandır. Bu oran hesaplanırken, likiditeleri nispeten düşük değerler (stoklar, akreditifler ve varsa gelecek yıla ait peşin ödenmiş giderler) dönen

<sup>104</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.14

<sup>105</sup> CİVAN Mehmet, Finansal Tablolar Analizi ve Örnek Uygulamalar, Trabzon, 2009, s.2

varlıklar tutarından indirilmelidir. Bu oranın 1 veya %100 olması yeterli kabul edilmektedir.<sup>106</sup>

$$\text{Likidite Oranı} = \frac{\text{Dönen Varlıklar - Stoklar}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$$

İşletmelerde stokların paraya çevrilmeleri oldukça uzun bir zamanı gerektirebilir. Bu dönemde, stoklar dışındaki dönem varlıkların, kısa vadeli borçlara oranlanması ile likidite oranı bulunur.

### c) Çok Sınırlı Likidite Rasyosu (Hazine Rasyosu)

Hazır değerler; kasa, banka ve hemen paraya çevrilmesi mümkün olan değerlerdir. Bu nedenle bu oran diğerlerine göre daha hassastır. Bu oranın 1 veya 1'den büyük olması gerekir. Buna göre nakit oranı, işletmenin alacaklarını tahsil edememesi ve stoklarını paraya çevirememesi halinde, kısa vadeli borçlarını para ve benzeri değerlerle karşılayabileceğini ifade eder. Yalnız bu oranın 0.20'nin altına düşmemesi önerilir. Bazen işletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme tarihleri farklı ise, bu oran 0.50 olarak da yeterli olabilir.<sup>107</sup>

$$\text{Hazine Rasyosu} = \frac{\text{Hazır değerler(+Menkul Değ.)}}{\text{Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar}}$$

<sup>106</sup>İME Mustafa, İşletmeleri Tümden Değerleme Yöntemi, Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt 29,2010,s.373

<sup>107</sup>ÇETİNER;a.g.e.,s.345



### 2.2.3.1.2. Faaliyetleri Ölçen Rasyolar

Bu oranlar, varlıkların kullanılmalarındaki hareketlilik derecesini ölçer. Başlıca çalışma oranları şunlardır.

#### a) Stok Devir Hızı

Bu rasyo işletmenin belirli bir zaman içinde stoklarını kaç defa devrettiğini göstermektedir. Başka bir ifadeyle malların ne kadarlık bir süre içinde satış hâsılatı haline dönüştüğünü ifade etmektedir. Satılan mal maliyetinin stok tutarına bölünmesi ile bulunur.<sup>108</sup>

Bu oran, stokların kullanılmalarındaki hareketliliği ifade eder. Otel işletmelerinde stoklar, yiyecek ve içecek stoklarından oluşmaktadır. Ayrıca, yan faaliyet departmanlarındaki ticari mallar da stoklara dahil edilebilir. Otel işletmelerinde yiyecek malzeme deposu ve içki deposu ayrı olduğundan, yiyecek stokları devir hızı ve içki stokları devir hızı ayrı ayrı bulunmalıdır.<sup>109</sup>

$$\text{Stok Devir Hızı Rasyosu} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Yıllık(veya Ortalama) Stoklar}}$$

Stok devri hızı rasyosu, stok politikasının sağlamlığı, stok kalitesinin iyi olup olmadığı, kredi riskinin derecesi hakkında aydınlatıcı bilgi verir.

Stok devir hızının geçmiş yıl oranlarına göre yüksek olması, işletmenin olumlu bir gelişme içinde olduğunu gösterir. Böyle bir işletme ise, rakip diğer işletmelere göre daha avantajlıdır. Zira bu işletme elindeki stokları süratle paraya çevirmekte ve satış hacmini genişletmektedir. Stok devir hızının yüksek olması, her zaman yüksek bir kâr sağlanacağı anlamını çıkarmaz.

<sup>108</sup>DALGAR Hüseyin, Finansal Planlamada Öngörü Metodu Olarak Rasyoların Kullanılması ve Tekstil Sektörü İşletmelerinde Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta,2002,s.72

<sup>109</sup>ÇETİNER,a.g.e.,s.362

Satış hacminin genişlemesi ile işletmede kontrol edilebilir artacak ve daha düşük kâr sağlanacaktır.

Bu oran, stoklar tüketilmeden önce elde kaç gün kaldığını göstermektedir. Düşük olması istenir.

Stok devir hızı hesaplanırken, mevsimlik özellikler dikkate alınmalıdır.

### **b) Alacakların Devir Hızı Rasyosu**

Alacakların devir hızı oranı, işletmenin alacaklarını ne kadarlık bir süre içinde tahsil ettiğini gösterir. Bu oran, alacakların bir dönemde kaç defa tahsil edildiğini ifade eder.<sup>110</sup>

Alacakların devir hızı rasyosu; işletmenin müşterilere gerekli vadeyi tanıyıp tanımadığını, satışların büyük bir bölümünün müşteriler üzerinde kalıp kalmadığını, işletmenin likidite yetersizliğinin alacakların tahsil güçlüğünden ileri gelip gelmediğini gösterir. Rasyonun küçük çıkması işletmenin müşterilere uzun vadeli satışlar yaptığını ve satışların önemli bir kısmının alıcılar üzerinde kaldığını gösterir.

$$\text{Alacakların Devir Hızı} = \frac{\text{Yıllık Net Satışlar}}{\text{Kısa Vadeli Ticari Alacaklar}}$$

### **c) Alacakların Ortalama Tahsil Süresi**

Alacakların ortalama tahsil süresi, alacak devir hızının gün bazına çevrilmiş halidir ve bize alacak devir hızıyla aynı sonuçları vermektedir. Fakat sonuçları gün olarak verdiği için şirketlerin alacaklarını ortalama kaç günde tahsil edebildiğini göstermektedir. Bir şirket alacaklarını ne kadar çabuk tahsil edebiliyorsa, likiditesi o kadar yüksek kabul edilebilir ve şirket bu sayede nakit sıkıntısı içine girmez, böylece alacaklarını değeri fazla erimeden daha

<sup>110</sup>Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisans Eğitimi, Finansal Yönetim, s.14, [http://www.tspakb.org/docs/egitim\\_notlari/finansal\\_yonetim\\_ileri.pdf](http://www.tspakb.org/docs/egitim_notlari/finansal_yonetim_ileri.pdf), Erişim Tarihi:04.12.2011

iktisadi alanlarda kullanabilir. Alacakların ortalama tahsil süresini incelerken geçmiş dönem ortalama tahsil süresiyle, sektörel ortalamalarla ve firmanın genelde uyguladığı vade ile karşılaştırılarak daha sağlıklı sonuçlara varılabilir.<sup>111</sup>

Alacakların ortalama tahsil süresi ise şöyle bulunur.

$$\text{Alacakların Ortalama Tahsil Süresi} = \frac{\text{Kısa Vadeli Alacaklar} \times 360}{\text{Net Satışlar}}$$

Analiz edilen dönemdeki alacakların ortalama tahsil süresi, işletmenin geçmiş yıl oranları ile endüstri ortalaması ve işletmenin kredili satışlarda uyguladığı vade politikasıyla karşılaştırma yapılmak suretiyle yorumlanır.<sup>112</sup>

Alacakların ortalama tahsilât süresi, yıllık gün sayısının alacak devir hızına bölünmesiyle elde edilmektedir.<sup>113</sup>

Bu oran, işletme fonlarının ne kadar süreyle kredili satışlara bağlandığını da gösterir.

#### **d) Dönen Varlık Devir Hızı Rasyosu**

Bu rasyo dönen varlıkların kullanılmasındaki etkinliği gösterir. Bu rasyonun büyük çıkması dönen varlıkların etkin kullanıldığını göstermektedir.

$$\text{Dönen Varlık Devir Hızı Rasyosu} = \frac{\text{Net satışlar}}{\text{Dönen Varlıklar}}$$

<sup>111</sup><http://www.bilgaz.net/dosyalar/OranAnalizi.pdf>, Erişim Tarihi: 10.06.2011

<sup>112</sup>AKTAN Bora, BODUR Bora, Oranlar Aracılığı İle Finansal Durumunuzu Nasıl Analiz Edersiniz?, Journal of Yaşar University, 2006, s.62

<sup>113</sup>BESLEY, S ve E. F. Brigham, Essentials of Managerial Finance, 13th Edition, USA: South Western College Publishing, 2005, s.36

### e) Duran Varlıkların Devir Hızı Rasyosu

Üretim işletmelerinde kapasite kullanılmasını da gösterir. Oranın yüksek olması, duran varlıkların etkin kullanıldığı ve yüksek kapasite ile üretim yapılarak satış geliri elde edildiğini gösterir. Oranın düşük çıkması, duran varlıkların verimli ya da kapasitenin altında kullanıldığı şeklinde yorumlanır, bir başka deyişle işletme maddi duran varlıklarına ya gereksiz yatırımlar yapmıştır ya da yapılan yatırımın karşılığını alamamaktadır.<sup>114</sup>

$$\text{Duran Varlıkların Devir Hızı Rasyosu} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Duran Varlıklar}}$$

### f) Aktif Devir Hızı Rasyosu

Aktif devir hızının yüksek olması, varlıkların tam kapasite ile etkili bir şekilde kullanıldığını, düşük olması ise varlıkların tam kapasite ile kullanılmadığını ve varlıkların verimliliğinin düşük olduğunu gösterir. Ülkemizde aktif devir hızını, genellikle işletmelerin enflasyondan dolayı yüksek stok tutma eğilimlerinin olması ve kapasite kullanım oranlarının düşüklüğü nedeniyle gelişmiş ülkelere oranla daha düşüktür. Aktif devir hızının düşük olması kârlılık üzerinde de olumsuz etkiler yapmaktadır.<sup>115</sup>

$$\text{Aktif Devir Hızı Rasyosu} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Toplam Aktif}}$$

<sup>114</sup>BİSA Sara, Yöneticiler İçin Bilanço Okuma, Değerlendirme, Mali Analiz, Finansal Raporlama Standartları ve Denetim Teknikleri, s.61  
<http://www.turklider.org/TR/Portals/57ad7180-c5e7-49f5-b282-c6475cdb7ee7/UserFiles/SARABISA/Y%C3%B6neticiler%20i%C3%A7in%20Bilan%C3%A7o%20Okuma,%20De%C4%9Ferlendirme,%20Mali%20Analiz,%20Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1%20ve%20Denetim%20Teknikleri.pdf> Erişim Tarihi:23.08.2011

<sup>115</sup>ÖZDEMİR Muharrem, Finansal Yönetim, Türkmen Kitabevi, 5.baskı, İstanbul,1999,s.37

### g) Özsermaye Devir Hızı Rasyosu

Bu rasyo öz sermayenin verimli kullanılıp kullanılmadığını gösterir. Rasyonun büyük olması işletmenin özsermayesini etkin kullandığını veya öz sermayenin az olduğunu, finansmanda yabancı kaynaklardan geniş ölçüde yararlanıldığını gösterir. Devir hızının düşük çıkması, öz sermayenin etkin kullanılmadığını, kârlılığın olumsuz etkileneceğini ifade eder.

$$\text{Özsermaye Devir Hızı Rasyosu} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Toplam Aktif}}$$

### 2.2.3.1.3. Borçlanma Gücünü Ölçen Rasyolar

Bu rasyolar, fon kaynaklarının işletmenin finansal yapısındaki oransal dağılımını gösteren rasyolardır.

#### a) Özsermaye Rasyosu

Bu rasyo, öz sermayenin işletmenin finansal yapısındaki payını gösterir. Oranın yüksek olması, işletmenin uzun vadeli kredilerden faydalanmadığı ve sermaye kârlılık oranını düşürdüğü anlamını ortaya çıkarır. Oranın düşük olması ise, işletmenin uzun vadeli borçlarının taksitini ve faizini ödeme güçlükleri ile karşılaşacağını açıklar.<sup>116</sup>

$$\text{Özsermaye Rasyosu} = \frac{\text{Özsermaye}}{\text{Toplam Aktif}}$$

#### b) Borçlar (Kaldıraç) Oranı

Bu rasyo işletmenin tüm borçlarının finansal yapı içindeki payını gösterir. Bu oranın yüksek oluşu kredi veren kişi veya kuruluşlar açısından

<sup>116</sup>ÇETİNER, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi; 2002,s.360

olumsuz anlam taşıdığı ve işletmenin borç taksitlerini ve faizlerini ödeyememe durumu ile karşılaşacağını anlatır.<sup>117</sup>

$$\text{Kaldıraç Oranı} = \frac{\text{Toplam yabancı Kaynaklar}}{\text{Aktif Toplamı}}$$

### c) Bağımsızlık Rasyosu

Bu rasyo ödeme gücü rasyosu adını da taşır. İşletmenin farklı fon kaynaklarından yararlanma derecesini, işletmenin finansal riskini, özsermayesi ile toplam borçlarını karşılama olanağına sahip olup olmadığını gösterir. Borç verenler açısından bu rasyonun birden büyük çıkması tercih edilir. Rasyonun birden küçük çıkması ise, işletmenin bağımsızlığının azalmasına neden olabilir.

$$\text{Bağımsızlık Rasyosu} = \frac{\text{Özsermaye}}{\text{Toplam Borçlar}}$$

### d) Uzun Vadeli Borçlanma Rasyosu

Bu rasyo, bağımsızlık rasyosunu tamamlayan bir rasyo olup, işletmenin sermaye yapısındaki uzun süreli borçlar toplamının önemini gösterir. Rasyo sonucunun 2'den büyük çıkması istenir. Uzun süreli borçlar, o işletmenin özsermayesini aşmamalıdır.

$$\text{Uzun Vadeli Borçlanma Rasyosu} = \frac{\text{Devamlı Sermaye}}{\text{Uzun Vadeli Borçlar}}$$

<sup>117</sup>ÇETİNER, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi; 2002,s.360

### e) Özsermaye/Kısa Vadeli Borç Rasyosu

Özsermaye, işletmenini kullandığı süresiz fonlar olduğundan dolayı, işletmenin güvenliğinin de bir ölçütüdür. Sonuç ne kadar büyük çıkarsa, güvenliğin o derece korunduğu ve işletmenin borçlarını kolayca ödeyebileceği anlaşılır.

$$\text{Özsermaye/Kısa Vadeli Borç Rasyosu} = \frac{\text{Özsermaye}}{\text{Kısa Vadeli Borçlar}}$$

Bu rasyo, uzun süreli finansman politikası hakkında bilgi verir. Optimal sermaye yapısının oluşturulması, borç verenlere sağlanan güvenlik, işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde borçların oranı bakımından önemlidir. Bu rasyonun genel olarak 1'den büyük çıkması uygundur.

$$\text{Özsermaye/Uzun Vadeli Borç Rasyosu} = \frac{\text{Özsermaye}}{\text{Uzun Süreli Borçlar}}$$

### 2.2.3.1.4. Kârlılığı Ölçen Rasyolar

İşletmelerin inceleme dönemi içinde faaliyetleri sonucu yeterli kâr elde edip edemediğini ölçen oranlardır. Bu oranların hesaplanmasında temel olarak gelir tablosundan yararlanılır. Ayrıca bilânço da kullanılır.

Kârlılık oranlarından başlıcalar şunlardır;

#### a) Özsermaye Kârlılık Rasyosu

Bu rasyo, her şeyden önce işletmenin ve dolayısıyla onun yönetiminin başarısının bir göstergesidir. Diğer taraftan faiz ve vergiler karşılandıktan sonra işletme sahiplerine kârdan ne kaldığı da yine bu rasyo

ile ölçülmektedir. Buna ilaveten işletmeye sermaye koyanların koymuş oldukları sermayenin kârlılığındaki, seyri yıllar itibariyle karşılaştırma yaparak değerlendirme imkânı da doğacaktır.<sup>118</sup>

$$\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Özsermaye}} \quad \text{Veya} \quad \frac{\text{Brüt Kâr}}{\text{Özsermaye}}$$

### b) Aktif (Yatırım) Kârlılık Rasyosu

Aktiflerde yapılan yatırımın net kârlılığını göstermektedir. Bu oranın yüksek olması şirketler için iyidir. Fakat şirketlerin aktif kârlılık oranı kadar yapılan yatırımların finansmanından öz kaynak ya da yabancı kaynak kullanıldığı da önemlidir.

$$\frac{\text{Net Kar}}{\text{Aktif Toplamı}} \quad \frac{\text{Brüt Kar}}{\text{Aktif Toplamı}}$$

### c) Satış Kârlılığı Rasyosu

İşletmenin satış kârlılığını gösterir. Oranın yüksek olması yanında, tutarlar da önemlidir. Oranın yükselme eğilimi içinde olması, toplam satışlar içinde satılan malın maliyetinin payının azaldığını gösterir. Bir standart oran belirlemek mümkün olmamakla birlikte, geçmiş yılların oranları ile rakip işletme oranları ve sektör ortalamaları ile karşılaştırma yapılabilir.<sup>119</sup>

$$\frac{\text{Net Kar}}{\text{Net Satışlar}} \quad \frac{\text{Net Kar}}{\text{Net Satışlar}}$$

<sup>118</sup>ÖZDEMİR,a.g.e.,s.39

<sup>119</sup><http://www.bilancio.org/karlilik-oranlari.bx> Erişim Tarihi:27.09.2011



### 2.2.3.2. Karşılaştırmalı Tablolar Analizi (Yatay Analiz)

Firmanın farklı tarihlerde düzenlenmiş finansal tablolarındaki kalemlerin karşılaştırmalı olarak analiz edilmesidir. İşletmelerin tüm tabloları karşılaştırmalı analize tabi tutulabilir. Ancak genellikle Bilânço ve Gelir tablolarında yapılır. Dinamik bir analizdir. Burada tabloları oluşturan kalemlerin zaman içindeki seyri belirlemeye çalışılır. Mukayeseli analiz yapılırken şu aşamalar uygulanır.

- Birbirini izleyen dönemlere ait finansal tablolar bir arada gösterilir.
- Finansal tablolarda yer alan kalemlerdeki artış ve azalış saptanır.
- Artış ve azalışlar daima bir önceki döneme ait verilere göre hesaplanır. (karşılaştırmalı tablolar iki den fazla kapsadıkları durumda artış ve azalışların hangi dönemi esas alındığının belirlenmesi gerekir.)
- Finansal tablolarda yer alan kalemlerdeki artış ve azalışlar yüzde olarak ifade edilerek yorum yapılır.

### 2.2.3.3. Eğilim (Trend) Yüzdeleri Yöntemi ile Analiz

Mali tablolarda yer alan kalemlerin zaman içerisinde göstermiş oldukları eğilimlerin saptanması ve incelenmesidir. Eğilim yüzdeleri (Trend) analizi ile işletmenin gösterdiği gelişmeler (borç ödeme gücü, mali yapısı vb) yıllar itibarıyla görülür. Bu analize Yatay Yüzde Analizi adı da verilmektedir. En çok bilinen adı Trend analizidir.<sup>120</sup>

### 2.2.3.4. Yüzde Yöntemi İle Analiz (Dikey Analiz)

Bir işletmenin finansal tablo kalemlerinin tablo içerisindeki oransal ağırlığının (yüzdesel) tespit edilerek, analiz edilmesine dikey analiz adı verilmektedir.

#### Özelliği

- Bu analiz tekniği ile finansal tablolar ortak bir esasa indirgenir.

<sup>120</sup>KİRACI Murat, Trend Analizi (Eğilim Yüzdeleri Analizi); iibf. ogu. edu.tr /mkiraci /FTA07 \_TrendAnalizi.ppt, Erişim Tarihi:20.11.2011

- Finansal tablo kalemleri tablo içerisinde baz alınan bir rakama göre oranları belirlenir ve yüzde olarak ifade edilir.

### Üstünlükleri

Dikey analizle finansal tabloların anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği artar.

Bu analiz tekniğinin 2 önemli üstünlüğü vardır:

Birincisi diğer analiz teknikleri bilanço kalemlerinin toplam içindeki nispi önemlerini gösteremedikleri halde bu analiz tekniği her bir kalemin finansal tablo içindeki nispi önemini ifade eder. İkincisi ise aynı endüstri/sektördeki işletmelerin finansal tabloları arasında anlamlı bir karşılaştırma yapılmasına olanak verir.<sup>121</sup>

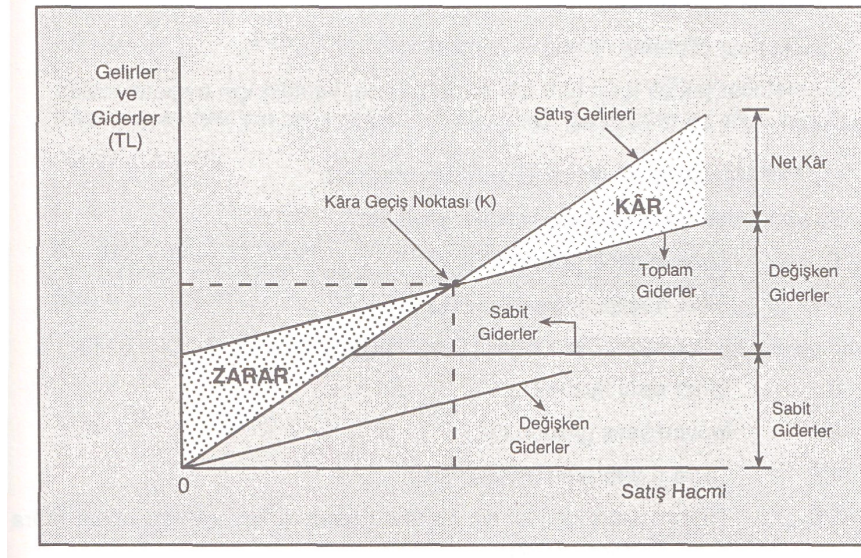
### **2.2.3.5. Başabaş Analizi (Kâra Geçiş Analizi)**

Bir işletmede satış gelirleri ile sabit ve değişen giderler toplamının eşit olduğu nokta Kâra Geçiş Noktası (Break Even Point-BE)'dir. Şekil-4'de görüldüğü gibi, bu noktaya Başabaş Noktası denilir. Bu noktanın bilinmesi ve hesaplanması; işletme, kâr, satış, yatırım, fiyat ve diğer politikaların belirlenmesinde, önlemler alınmasında ve plânların hazırlanmasında büyük faydalar sağlar. Genellikle işletme ekonomisinde, Başabaş Noktası Analizi maliyet giderlerinin doğrusal ve sürekli olması varsayımına göre iki temel üzerinden yürütülür. Satış hacmi bu noktayı geçtiği anda elde edilen gelirin bir kısmı sabit giderleri, bir kısmı ise değişken giderleri karşılayacak ve artan kısım ise işletmenin kârını ifade edecektir.<sup>122</sup>

Şekil-3'de görüldüğü gibi, toplam giderler doğrusu ile satış gelirleri doğrusunun kesiştiği nokta Kâra Geçiş Noktası olmaktadır. Satış hacmi bu noktaya ulaştığı andan itibaren işletme kâra geçecektir.

<sup>121</sup>KİRACI Murat, Trend Analizi(Eğilim Yüzdeleri Analizi), iibf.ogu.edu.tr/mkiraci/FTA07\_TrendAnalizi.ppt, Erişim Tarihi:20.11.2011

<sup>122</sup>ÇETİNER, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi; 2002.s.390-391



Şekil-3:Kâra Geçiş Noktası Grafiği

Kâra geçiş analizi, bir işletmenin toplam gelirlerinin, toplam maliyet ve giderlerinin tamamını karşılamaya başladığı satış düzeyini (hâsılatını) belirtir. Temel olarak değişmez giderler, değişken giderler, satışlar ve kâr arasındaki ilişkilerin incelenmesinde kullanılan bir analiz tekniğidir. İşletmenin giderlerinin tamamının değişken giderlerden oluşması durumunda kâra geçiş noktasının saptanması gerekmez.

### **Başabaş Analizinin Varsayımları**

- Sabit giderler dönem boyunca değişmezler.
- Değişken giderler, gelirlere göre artar veya azalır.
- Satış hacmi artıkça, gelirler de artar.
- Yarı sabit-yarı değişken giderler, sabit ve değişken bileşenlerine ayrılırlar.
- Tüm giderler, tüm gelirler faaliyet departmanlarına aittir.
- Her üretilen ürün satılmaktadır, stok yoktur.
- Bu analizde, somut faktörler dikkate alınır, soyut faktörler (örneğin personelin morali) dikkate alınmaz.

- Odalar ile restoran ve barlar % 100 dolu olarak düşünülür.
- Toplam gelirler ile toplam giderler arasındaki ilişki doğrusaldır.
- Gelirler ve giderler karşılaştırıldığında para değeri değişmemiştir.
- Bu analiz odalar bölümü için ayrı, yiyecek ve içecek bölümleri için ayrı yapılır.

Kâra Geçiş Noktasının hesaplanmasında iki metot kullanılabilir. Matematiksel yöntem ve Katkı payı yöntemidir.

Bu metotlar tek bir ürün türü için (örneğin oda, yemek) için uygulanacaktır.

#### a) Matematiksel Yöntem: (Equation Method)

Bu yöntemde kullanılacak semboller şöyledir.

$F$ =Toplam sabit giderler (TL)

$V$ =Birim değişken giderleri (TL)

$X$ =Satış hacmi (oda sayısı, kuver sayısı)

$S$ =Birim satış fiyatı (TL)

$SX$ =Toplam satış gelirleri (TL)

$VX$ =Toplam değişken giderler (TL)

$SX_K, X_K$  =Toplam satış gelirlerinin toplam giderlere eşit olduğu nokta (kâra geçiş noktası - KGN)

Bu noktada Kâr = 0'dır.

$I$ =Net gelir (Toplam gelirler - Toplam giderler)

Buna göre,

$I = SX - F - VX$  'dir.

$I = 0$  (Kâra geçiş noktası)

$0 = SX_K - F - VX_K$  'dir.

Buradan,

$$X_k = \frac{F}{S-V} \quad \text{Satış hacmi olarak KGN}$$

Veya

$$X_k = \frac{F}{SX - VX} \quad \text{Doluluk oranı olarak KGN}$$

$F = SX - VX$  KGN'de sabit giderler

$$S = \frac{F}{X} + V \quad \text{KGN'de birim satış fiyatı}$$

$$V = S - \frac{F}{X} \quad \text{KGN'de birim değişken giderleri}$$

Kâra geçebilmek için satış gelirlerinin ne olması gerektiğini ise şöyle bulabiliriz.

$$I = SX - F - VX$$

$$I = 0$$

$$0 = SX_k - F - VX_k$$

$$SX_k = F + VX_k$$

Toplam değişken giderler, satış gelirlerinin belli bir yüzdesi olacaktır.

Buna göre,

$$SX_k = F + \frac{VX}{SX}(SX_k)$$

$$SX_k - \frac{VX}{SX}(SX_k) = F$$

$$SX_k \left(1 - \frac{VX}{SX}\right) = F$$

$$SX_k = \frac{F}{1 - \frac{VX}{SX}} \quad \text{Satış gelirleri olarak KGN}$$

İşletmenin belirli bir kâr, yada zarar tutarını veren satış hacmini de şöyle bulabiliriz.

$$I = SX - F - VX$$

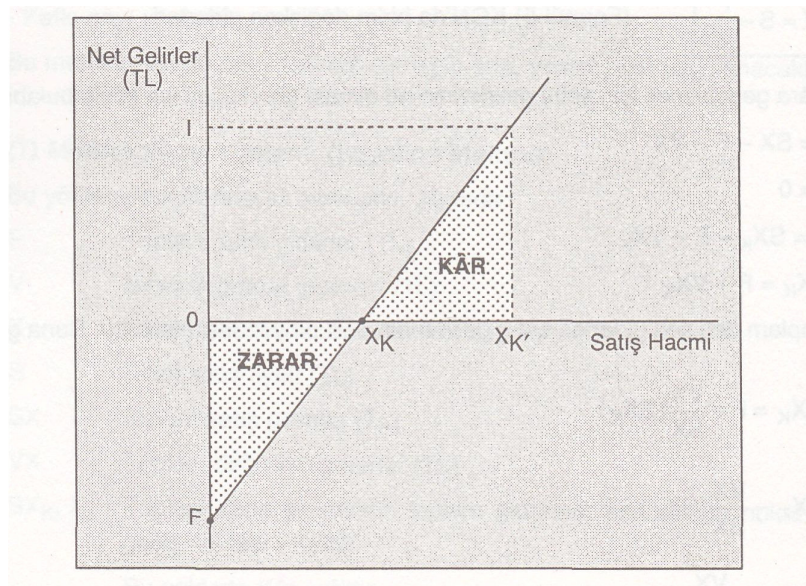
$$I = SX_{K'} - F - VX_{K'}$$

Burada,

$$X_{K'} = \frac{F + I}{S - V} \quad \text{Belirli bir kâr tutarında KGN (üretim hacmi)}$$

$$SX_{K'} = \frac{F + I}{1 - \frac{V}{S}} \quad \text{Belirli bir kâr tutarında KGN (Satış gelirleri)}$$

Şekil-4'de yer alan grafik, belirli bir kâr tutarında, kâra geçiş noktasını göstermeye uygun değildir. Bunun için yeni grafik model yapılabilir.



Şekil-4: Kâr-Hacim Grafiği

**b) Katkı payı yöntemi: (Contribution Margin Method)**

Birim katkı payı= Birim satış fiyatı- Birim değişken gideri

CM Birim katkı payı ise,

CM= S-V Birim katkı payı

$\text{Birim katkı payı \%} = \frac{\text{Birim Katkı Payı}}{\text{Birim Satış Payı}}$
--

CM % Birim katkı payı yüzdesi ise,

$$CM \% = \frac{CM}{S} \text{ Birim katkı payı yüzdesi}$$

Buna göre

$$X_K = \frac{F}{CM} \text{ Satış hacmi olarak KGN}$$

$$X_{K'} = \frac{F + I}{CM} \text{ Belirli bir kâr tutarında KGN (üretim hacmi)}$$

$$SX_K = \frac{F}{CM \%} \text{ Satış gelirleri olarak KGN}$$

$$SX_{K'} = \frac{F + I}{CM \%} \text{ Belirli bir kâr tutarında KGN (satış gelirleri)}$$

$$X_{K'} = \frac{F + \frac{I}{1-t}}{CM} \text{ Vergilerin KGN'ne etkisi}$$

### 2.2.3.6. Faaliyet (Çalışma) Kaldırıcı ve Finansal Kaldıraç

Bir işletmenin sabit ve değişken giderlerinin artmasında veya azalmasında etkili olan faktörlerin neler olacağına bilinmesi, net faaliyet geliri ile üretim hacminin değişmesi arasındaki ilişkilerin açığa kavuşturulması önem taşıyan hususlardır. Bu durumda kullanılacak olan finansal analiz araçları faaliyet kaldırıcı derecesi ile finansal kaldırıcı derecesidir.

#### a) Faaliyet (Çalışma) Kaldırıcı

Satışlardaki değişimin, faaliyet kârı üzerindeki etkisi faaliyet kaldırıcı ile analiz edilebilir. Faaliyet kaldırıcı, faaliyet kârlılığının satışlardaki dalgalanmalara ne derece duyarlı olduğunu göstermektedir. Sabit giderlerin yüksek olması, faaliyet kârlılığının satışlardaki dalgalanmalara karşı daha duyarlı olmasına neden olmaktadır.

Faaliyet kaldırıcı derecesi; satışlarda meydana gelen yüzde değişiminin kârlarda meydana getirdiği yüzde değişmeye oranı olarak tanımlanabilir. Faaliyet kaldırıcı derecesi aynı zamanda işletme riskini gösteren bir ölçüttür.

Faaliyet kaldırıcı derecesi formül ile şu şekilde gösterilebilir.

$$\text{FAKD} = \text{Kârlardaki Yüzde Değişme} / \text{Satışlardaki Yüzde Değişme}$$

Bir firmanın, emek yoğun ve sermaye yoğun yapıya sahip olması, firmanın toplam giderleri içinde sabit giderlerinin düzeyini belirlemektedir. Buna göre sermaye yoğun yapıya sahip bir firmanın faaliyet kaldırıcı derecesinin emek yoğun yapıya sahip firmaya göre daha yüksek olması anlamına gelir. Durgunluk dönemlerinde sermaye yoğun firma, emek yoğun firmaya göre daha büyük bir işletme riskiyle karşı karşıyadır.

#### b) Finansal Kaldıraç Derecesi

Kullanılan borç miktarı öz sermayenin kârlılığı üzerindeki etkisi başlangıçta az olduğu halde borçla finanslamayı artırdıkça bu etki artar. İşte bu etki derecesini ölçen rakama finansal kaldırıcı derecesi denilmektedir. Yani faiz ve vergiden önceki kârda meydana gele yüzde bir değişimin



hissedarların kârında meydana getirdiği yüzde değişime finansal kaldıraç derecesi denilmektedir.

FİKD = Net Kârdaki Yüzde değişme / Faiz ve Vergi Öncesi Kârda Yüzde Değişim

Finansal kaldıraç derecesi iki yönlü bir araçtır. Durgunluk dönemlerinde yabancı kaynak yoğun bir firma, özkaynak yoğun bir firmaya göre daha risklidir. Çünkü durgunluk dönemlerinde, yabancı kaynak yoğun firmaların FVÖK deki bir birimlik azalma net kârda daha yüksek bir azalma meydana getirecektir. Refah dönemlerinde ise mekanizma tersine işleyecektir.

### c) Bileşik Kaldıraç Derecesi

Sermaye yoğun üretim teknolojisi seçen ve yüksek oranda borçlanan firmalar her iki kaldıraç etkisinden birlikte yararlanırlar. Faaliyet kaldıracı ve finansal kaldıraç etkilerinin bileşkesine “bileşik kaldıraç derecesi” adı verilir.

Birleşik kaldıraç derecesi hisse başına kârdaki değişikliğin satışlardaki değişikliğe bölünmesi yoluyla bulunur. Birleşik kaldıraç derecesi aynı zamanda çalışma kaldıraç derecesi ile finansal kaldıraç derecesinin çarpımlarına eşittir.

$$\text{Birleşik Kaldıraç} = \frac{\frac{\Delta \text{HBK}}{\text{HKB}}}{\frac{\Delta \text{Satışlar}}{\text{Satışlar}}}$$

Bileşik Kaldıraç Derecesi = Faaliyet Kaldıracı x Finansal Kaldıraç

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN KENDİNE HAS ÖZELLİKLERİ VE RASYOLARIN BU TÜR İŞLETMELERE UYGULANMASI

#### 3.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Düzeni

Konaklama işletmelerinde, temel faaliyet üniteleri olan Ön büro ve Arka bürodan muhasebe bilgi sistemine bilgi akımı gerçekleşmektedir. Ön büro bilgi akımı müşterinin işletmeye girişinden faturanın ödenmesine kadar sürmektedir. Arka büro bilgi akımı genel muhasebe kayıtlarından ve yönetimin günlük olarak tuttuğu departman bilgilerinden kaynaklanmaktadır. Konaklama işletmelerindeki etkin bir iç kontrol sisteminin başlıca öğeleri ise;<sup>123</sup>

- Zamanında bilgiyi ulaştıran iyi bir muhasebe sistemi,
- Muhasebe sistemi ile beraber yazılı politika ve yordamlar,
- Faaliyetlerin etkinliğini ölçmek için iyi düzenlenmiş bütçeler,
- Denetimdir.

#### 3.1.1. Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Bilgisine Duyulan İhtiyaç

Otel işletmesinin gerek kuruluş, gerekse faaliyet dönemlerinde işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlar sürekli karar almak durumdadırlar. Bu kararların çoğu mali nitelik taşır ve mali sonuçlar doğurur. Muhasebeden elde edilen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği oranında alınan kararların isabetliliği de artacaktır.

Muhasebe bilgisinin iç kullanıcıları yöneticilerdir. Günlük operasyonlar, gelecekteki operasyonları planlamak ve operasyonlarla ilgili problemlerin çözümünde en iyi alternatifi seçmek için muhasebe bilgisine

<sup>123</sup> <http://www.mevzuatdergisi.com/2008/06a/03.htm>, Erişim Tarihi:05.02.2012

ihtiyaç vardır<sup>124</sup>. Yönetici, oteldeki her bir departmanın toplam kazanca katkısını, müşterilerin ödemesi gereken miktarı, satıcılara olan borcu ve günü gelmiş ödemeleri, belli bir zamanda bankadaki nakit miktarını ve gelecekteki nakit ihtiyacını bilmek isteyecektir. Bunlar, ihtiyaç duyulan muhasebe bilgisine örnektir. Yönetimin fonksiyonu, kararlar vermek, gelecek için planlar yapmaktır ve mantıklı kararlar sadece uygun bilgiyle verilebilir<sup>125</sup>. Muhasebenin ana amacı, karar-vermede yardımcı olmada yönetime yararlı ve uygun bilgiyi sağlamaktır<sup>126</sup>.

Muhasebe bilgisinin dış kullanıcıları ise ortaklar, potansiyel ortaklar, kredi verenler, mal ve hizmet satanlar, devlet, çalışanlar, kamu kişi ve kuruluşlarıdır<sup>127</sup>. Muhasebe bilgisinin dış kullanıcıları gerek çıkar, gerekse iş ilişkileri ile ilgili alacakları kararlarda muhasebe bilgisini kullanacaklardır.

### **3.1.2. Konaklama İşletmelerinde Muhasebenin Amaçları ve Muhasebe İşlemleri**

Otel işletmeleri muhasebenin amaçlarını genel olarak şöyle sıralayabiliriz;

- İşletmede varlıklarla ve kaynaklarla ilgili para ile ifade edilen değer hareketlerinin devamlı bir şekilde kaydını ve kontrolünü sağlamak<sup>128</sup>.
- Müşterilere sunulan mal ve hizmetin kaç mal olduğunu tespit etmek.
- Kayıtlardaki bilgilere dayanılarak türlü hesap dönemi sonuçlarının birbirleriyle karşılaştırılarak istatistiksel verilerin sağlanması ve bunlara dayanılarak işletmenin geleceğine ilişkin kararların alınmasına yardım etmek<sup>129</sup>.

<sup>124</sup>MONCARZ, E.S.- Portocarrero, N., de J., Accounting for the Hospitality Industry, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 2002, s.13, a.g.e., s.13

<sup>125</sup>COLTMAN, M.M., Hospitality Management Accounting, John Wiley&Sons, New York, 1998, s.37

<sup>126</sup>MONCARZ, E.S.- Portocarrero, N., de J., a.g.e., s.14

<sup>127</sup>ÇAKICI, A.C., a.g.e., s.189.

<sup>128</sup>ÇETİNER, E., Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları , s.33.

<sup>129</sup>AKTUĞLU, M.A., a.g.e., s.218.

- İşletmenin gerçek ya da tüzel üçüncü kişilere karşı durumu ve ödeme gücü hakkında bilgi vermek<sup>130</sup>.
- Otel işletmesindeki her bölümün gelir ve giderlerini ayrı ayrı öngörmek, gerçek sonuçları belirlemek.
- İşletmedeki bütün bölümlerin maliyet ve kârını belirleyerek otelin kârını bir bütün olarak ölçmek ve bu amaçla toplu bir gelir-gider cetveli düzenlemek.
- Uluslararası geçerli belgeleri yoğun biçimde kullanmaya hazır olmak.
- Muhasebe verilerinden elde edilen sonuçlara göre gerekli önlemlerin alınmasında, işletme içinde zararlı ve faydasız faaliyetlerden vazgeçilerek konaklama işletmesinin gelecekte daha mükemmel bir duruma gelmesine yardım etmek

Turizm endüstrisinin ve buna paralel olarak konaklama tesisleriyle ilgili çalışmaların ve araştırmaların artmakta olması sebebiyle konaklama tesislerinde muhasebe işlemlerinin, işletmenin temelini ifade ettiği söylenebilir.<sup>131</sup>

İşletme yönetiminde önemli bir araç konumunda olan muhasebe, işletmeler için salt finansal sonuçları yansıtan gösterge olmaktan öte, yönetim ve karar verme sürecinin tüm aşamaları için temel bir bilgi sistemi oluşturmaktadır.<sup>132</sup>

Muhasebe; kurum, işletme yada tüm hesapsal kişilerde, belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması, sonucun çıkarılması mal oluşun belirlenmesi, işletmenin ölçümlenmesi ve öngörünün saptanması gibi öğelerden oluşan hesaplama, işlem ve hesaplaşmaların tümü olarak tanımlanabilir.<sup>133</sup>

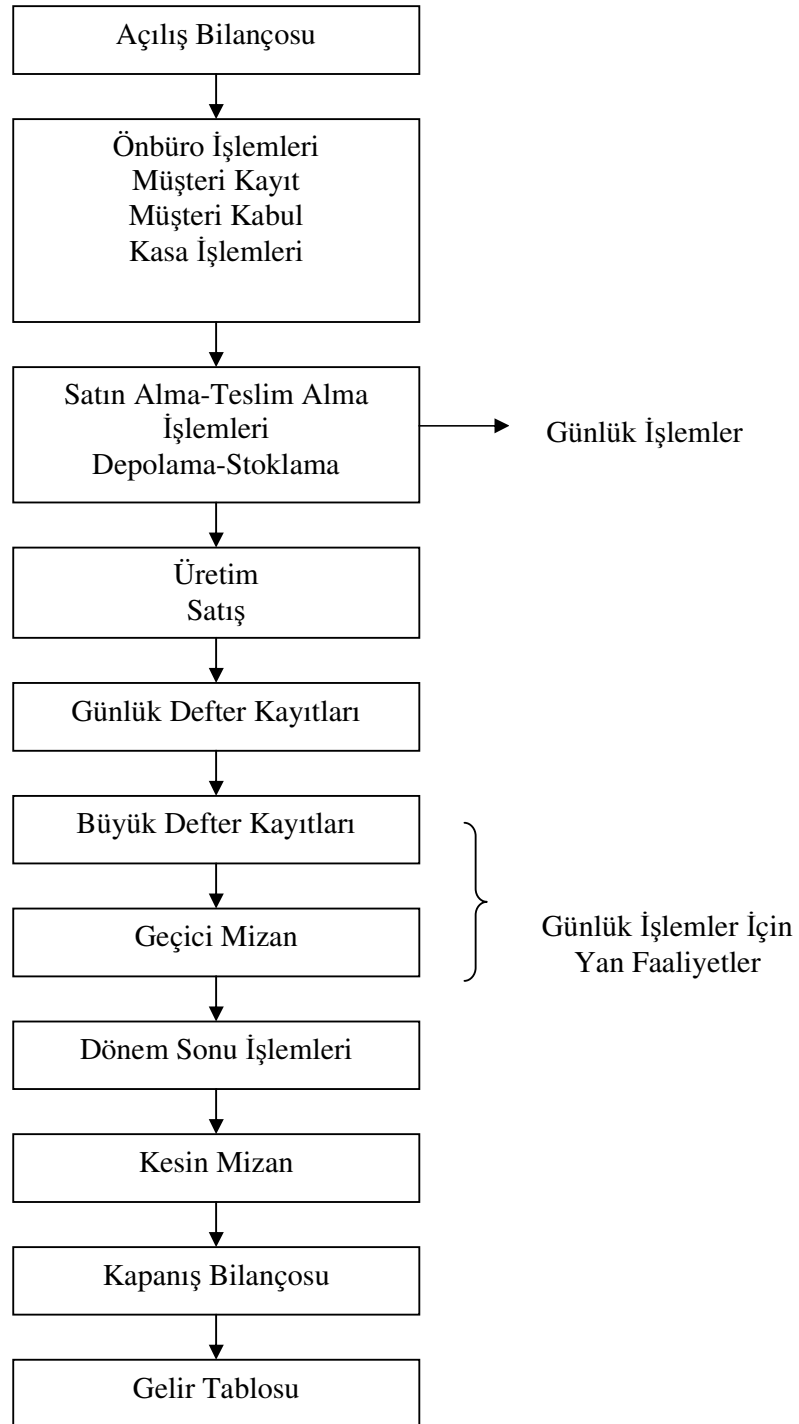
Bu noktada muhasebe sürecinde yapılan işlemler aşağıdaki gibidir;

<sup>130</sup>USAL, A., a.g.e., s.15.

<sup>131</sup>ERSÖZ, F. Nevin; Mali Çözüm Dergisi; Sayı 21 s:47-57;1993,İstanbul

<sup>132</sup>TÜRKSOY Adnan, Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi, Turhan Kitabevi, Ankara,2011,s.17

<sup>133</sup>YAZICI Mehmet, Muhasebe Tümlmeleri ve Örgütlenmesi, M,Ü. Nihad Sayar Yayın No: 439/672,İstanbul, s.1



Şekil 5: Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Süreci

Kaynak: BEKTÖRE S, Benligiray Y., Erdoğan N.,2005, Envanter Bilânço, Birlik Ofset,Eskişehir,2007,s.30

Konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesinin işleyişi şu şekilde açıklanabilir;

- Kayıtlama ve muhasebeleştirme
- Finansal duruma ilişkin tabloların düzenlenmesi
- Verilerin analizi
- Karar verme

Kayıtlama aşamasında konaklama işletmelerinde sunulan ağırlama ve yiyecek/içecek ile sunulan diğer hizmetlere ilişkin muhasebe kayıtlarının tutulup, ilgili belgeler düzenlenmektedir. İkinci aşamada düzenlenen muhasebe kayıtları esas alınarak bilânço ve gelir tablosu gibi finansal tablolar hazırlanır. Üçüncü aşamada ise Başabaş noktası, rasyo analizleri yapılır ve faaliyetler değerlendirilir. Son aşamada ise yapılan bu işlemlere bağlı uzun vadeli planlama, bütçeleme, işletme sermayesi yönetimi, kontrol, fiyatlama ve yatırım kararları değerlendirilir.<sup>134</sup>

### 3.1.3. Konaklama Muhasebesinin Özellikleri

Yönetim açısından küçük bir otel veya motel genellikle, bütün idari fonksiyonları taşıyan bir tek idareci ile işler. Orta büyüklükte bir otel veya motel, büyük bir otelde bulunan genel müdür ön büro müdürü, yiyecek içecek müdürü, personel müdürü fonksiyonlarını birleştiren iki veya üç yönetici bulundurmalıdır. Büyük oteller genellikle yabancı şirket veya şahıslarla yönetim sözleşmesi yaparlar.<sup>135</sup>

Otellerde muhasebe verileri ve muhasebe bilgi sistemi, yöneticiler için ileriye yönelik stratejik karar alma çalışmaları sırasında en önemli kriter ve verileri sağlarlar. Muhasebe bilgi sistemlerinden elde edilen bilgiler planlama faaliyetlerinde öncelikle: bütçe hazırlanmasında, tahmin ve beklentilerin oluşturulmasında ve getiri yönetimine yardımcı olacak doluluk ve ücretlendirme raporlarında kullanılmaktadır. Böylece görülmektedir ki

<sup>134</sup> TÜRKSOY, a.g.e.,s.24-25

<sup>135</sup>KERWIN Rober W., The Importance of Qualified Managers to Development of Turizm in Turkey; İktisadi Coğrafya ve Turizm Konferansları(1977), İstanbul, İstanbul Matbaası, 1978,s71-72

muhasebe bilgi sistemleri firma içerisinde temel kantitatif bilgiyi sağlayan en önemli kaynaktır ve karar alma süreçlerinde kârlılık kavramını öne çıkaran bir çerçeve sağlar.<sup>136</sup>

Otel yöneticisi perspektifinden ihtiyaç duyulan konuları kısaca dört başlık altında toplayabiliriz:<sup>137</sup>

- Verilerin kısa ve öz şekilde uygun formatta sunulması
- Planlama faaliyetlerini destekleyen verilerin artırılması
- Kontrol amacına uygun geliştirilmiş bilgilerin raporlanması
- Müşteri odaklı daha geniş kapsamlı veri raporlanması

Turizm işletmeciliğinde sunulan hizmetlerin stoklanma imkânı yoktur<sup>138</sup>. Stoklar hesabı yalnızca belirli birkaç kalemlle ilgili işlemlerle sınırlı kalır<sup>139</sup>. Bunlar genellikle yalnızca yapıya, donatılara ve demirbaşlara özgü yedek parçalardan oluşur.

Satışlar, birinci derecede iklim olmak üzere ekonomik, toplumsal, siyasal ve psikolojik koşullardan çok hızlı biçimde etkilenir.

Turizm işletmelerinin bilânçolarındaki aktif varlığın çoğu değişmez değerlerden oluşmaktadır<sup>140</sup>. Bu değer yaklaşık aktifin % 85-90'ı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durum değişmez değerlerin amortismanlarının da büyük toplamlara ulaşmasına sebep olur. Bunu nedeni söz konusu varlıkların yatırım değerlerinin fazlalığı yanında bu değerlere uygulanan amortisman oranlarının, turizm alanının kendisine özgü özelliklerinden kaynaklanan bir işletmecilik zorunluluğu olarak yüksek tutulmasıdır<sup>141</sup>. Bir başka neden de bu işletmelerde kullanılan tesisat, mobilya, mefruşat, yatak takınılan, servis ve

<sup>136</sup>DİNÇER Banu, DİNÇER Caner, Otel Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri ve Pazarlama Kararları, Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6, s. 353 - 365

<sup>137</sup>DİNÇER Banu, DİNÇER Caner, a.g.e., s.355

<sup>138</sup> AKTUĞLU Mehmet Ali, Denetleme ve Revizyon, Barış Yayınları, İzmir,1996,s.217.

<sup>139</sup> USAL, A., a.g.e.,s.13.

<sup>140</sup> AKTUĞLU, M.A. a.g.e.,s.217

<sup>141</sup> USAL, A., a.g.e., s.13.

mutlak malzemelerinin kullanılma sürelerinin kısa olmasıdır<sup>142</sup>.

Turizm işletmelerinde genellikle alacaklar düşük bir düzeyde bulunmaktadır. Otel işletmeleri hitap ettikleri müşteri kitlesinin çokluğu sebebiyle müşterilerini yakından tanıyamazlar, bu da alacaklar hesabının düşük düzeyde bulunması mecburiyetini doğurur. Bilânçoların aktifinde "alacaklar" tüm aktife göre, inşaat sektöründe %40, ticaret sektöründe % 22, sanayide % 14 oranında bir değeri oluştururken, otelcilikte bu oran % 2'yi geçmemelidir.

Otel muhasebesindeki sonuç belirleme ve denetim çalışmaları gece saat 24.00'ten sonra yapılmaktadır. Kredi kartı sistemi yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. İşçilik ücretleri çok yüksektir<sup>143</sup>.Konuklara sunular hizmetlerden "yüzde yöntemine göre" ayrı bir servis ücreti alındığı gibi personel ücretlerinin bir kısmı da yine "yüzde yöntemine göre" ödenir.Otel işletmelerinde muhasebe çalışmaları dışında ayrıca stok ve işçi kartı gibi kart sistemi uygulanmaktadır.

Muhasebe çalışmaları ve kayıtları, yasal ve teknik belgeler dışında ambar stok kartı, günlük gelir raporları, oda planı ve rezervasyon tabloları, folyo, bono, müşterinin normal hakları dışında yaptığı yeni harcamaları gösteren adisyonlar ve benzeri form ve raporlara dayanır.

Muhasebe yalnız müşteri harcamalarıyla değil aynı zamanda müşterinin konuklarının ve günübirlik konukların yapacakları harcamalarla da ilgilenmek zorundadır.

Otele gelen müşteriyi ücretlendirmek, otelin üslubuna ve hizmet sunduğu tüketicilerin amaçlarına göre Amerikan planı ya da Avrupa planı biçiminde gerçekleşir. Otel konuklarını geçici konuklar ve uzun süreli konuklar olarak iki grupta ele alma olanağı vardır. Amerikan planıyla çalışan oteller, hem yatacak, hem de yiyecek-içecek fiyatlarını içeren tek bir fiyat uygularlar. Avrupa planını uygulayan oteller tüketiciyi, otel dışında ya da otel

<sup>142</sup>AKTUĞLU, M.A., a.g.e., s.217

<sup>143</sup>USAL, A., a.g.e., s.13



içinde yiyecek-içecek gereksinimlerini karşılamakta özgür bırakacak biçimde yalnızca yatak fiyatını belirtirler. Moteller ya da kavşak yerlerde çalışan oteller geçici konuklara hizmet sunduklarından Amerikan planı uygulamaktadırlar. Geçici konuklara hizmet sunmakta olan büyük kent otellerinin hemen tamamının Avrupa planı uygulamalarına karşın, küçük kentlerde bazı oteller yine Amerikan planı uygulamaktadırlar.

Finansal analiz; finansal yönetimin önemli bir aracıdır. Gerek yatırımlarla gerekse finansmanla ilgili olsun tüm finansal kararda, işletmenin güçlü ve zayıf yönlerinin finans yöneticilerince bilinmesi gerekmektedir. Böylelikle daha sağlıklı, daha rasyonel kararların alınmasına olanak sağlanmış olacaktır. Finansal analiz; finansal tablolardaki çeşitli kalemler arasındaki ilişkilerin kurulmasını, ölçülmesini ve yorumlanmasını kapsayan bir süreçtir. Böylece konaklama işletmelerinin cari ve geçmiş dönemleri değerlendirilebildiği gibi, geleceğe ilişkin tahminler de yapılabilir. Konaklama işletmelerinin cari ve geçmiş durumunun analizi yapılmaksızın, iyi bir finansal planlama yapmak mümkün değildir. Finansal analizin başlıca yararları şu şekilde belirtilebilir:

- İşletmenin faaliyetlerindeki etkinlik ve başarı derecesini ölçme,
- İşletmenin ana ve ikinci derecedeki amaçlarına ulaşır ulaşmadığını ölçme,
- Finansal planlar yapma,
- Üretilen mal ve hizmetler, üretim miktarı, üretim bileşimi ve izlenecek fiyat politikası konusunda karar alma,
- İşletmenin varlığını tehlikeye düşürmeden, borçlarını ödeyebilme gücünü belirleme,
- İşletme faaliyetlerini kontrol ve değerlendirme,

Finansal analiz yalnızca finans yöneticilerince değil, aynı zamanda işletmeye kredi verecek kişi ya da kurumlar, hissedarlar, menkul kıymet analistleri tarafından yapılır. Finansal analizi yapacak kişi ya da kurumların amacına

bağlı olarak finansal analiz çalışmaları da farklılık gösterir. Örnek olarak, bir işletmeye kısa süreli kredi verecek kurumlar, işletmenin kısa süreli borç ödeme gücünü; uzun süreli borç verecek kurumlar, işletmenin sermaye yapısını ve kârlılık durumunu analiz etmeye çalışacaklardır. Finansal analiz için veriler; muhasebe verileri, pazarlama ve üretim bölümü verileri gibi işletme içi veriler yanında işletme dışından da sağlanabilir. Finansal analizlerde, işletme içi en önemli veri kaynağı işletmenin finansal tablolarıdır. En çok kullanılan finansal tablolar ise bilânço ve gelir tablosudur. Analiz için bu tabloların yeterli gelmediği durumlarda işletme yöneticilerinden, bankalardan veya işletmenin ilişki içinde olduğu diğer kişi ve kurumlardan da bilgiler alınabilir.

### **3.2. Konaklama İşletmelerini Diğer Sektörlerden Ayıran Farklı Özellikleri**

Konaklama işletmelerini diğer sektörlerden ayıran farklı özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür;

#### **3.2.1. Muhasebe Bakımından**

Konaklama işletmelerini diğer sektörlerdeki işletmelerden ayıran bazı özelliklerinin muhasebe uygulamalarına etkileri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.

- Konaklama işletmelerinde üretim ve satış işleri 24 saat boyunca konukların talepleri bekletilmeden yapılmaktadır. Bu çalışma sistemi nedeniyle muhasebe kayıtları beklenilmeden günlük olarak yapılmaktadır. Örneğin her gece 24'ten sonra oda fiyatları konukların hesaplarına aktarılıp o günkü oda geliri belirlenmektedir.
- Konaklama işletmelerinde bilânço aktifinin yaklaşık % 90'nının sabit değerlerden oluşması, amortisman giderlerinin yüksek olmasına neden olmaktadır. Bu da, söz konusu işletmelerde amortisman oranlarının yüksek olması, bu işletmelerde kullanılan tesisat, mobilya, mefruşat,

yatak takımları, servis ve mutfak hizmetlerinin kullanım sürelerinin kısa olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>144</sup>

- Konaklama işletmelerinde konuk istek ve gereksinimlerinin karşılanarak tekrar işletmeye çekilmesi büyük önem taşımaktadır. Örneğin günün herhangi bir saatinde ayrılmak isteyen konuğun hesaplarını her an hazır bir durumda bulundurulması zorunlu olmaktadır.<sup>145</sup>
- Konaklama yönetimi, konuğun otelden ayrılma tarihi itibarıyla kendisini kur riskine karşı koruma olanağına sahip olmalıdır. Ancak, yapılan işlemde devletin bir zarara uğramaması gerekmektedir. Çünkü devlet de ayrı vergisini bir şekilde güvenceye almak, bu şekilde matrah aşındırmasını önlemek zorundadır.<sup>146</sup>
- Konaklama endüstrisinde yönetimin en önemli amacı, maliyeti düşürmek ve kârlılığı arttırmaktır. Ancak, mevsimsel ve makro ekonomik faktörler otellerin kârlılığını ve finansal performansını etkilemektedir. Bu bağlamda maliyet kavramı gündeme gelmektedir.<sup>147</sup> Konaklama işletmelerinin maliyet yapısı özellikle hizmetlerin sunulması için kullanılan malzeme, hizmetleri hazırlayan ve sunan kişilere ödenen işçilik giderleri ile birlikte, otelin faaliyetlerini sürdürebilmesi için katlanılan, yönetim, pazarlama, satış, araştırma geliştirme ve finansman giderlerinden oluşmaktadır. Otellerin büyük sabit sermaye yatırımlarına gereksinim duymaları ve faaliyetlerini sürdürürken katlandıkları yüksek işletme giderleri maliyetlerinin artmasına yol açmaktadır.<sup>148</sup>

<sup>144</sup>CEYLAN Ali, "Otel İşletmelerinin Finansal Sorunları: Balıkesir İlinde Bir Alan Araştırması", Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi, Yıl.2, Sayı.3, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, s.13.

<sup>145</sup>AVCI Umud, "Konaklama İşletmelerinde Finansal ve Finansal Olmayan Performans Ölçümüne İlişkin Bir Alan Araştırması", Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi, Yıl.2, Sayı.3, Temmuz-Ağustos Eylül, 2005, s 6

<sup>146</sup>KALKINOĞLU Mehmet, "Konaklama Tesislerinde Müşterinin Oteli Terk Ettiği Tarihten Sonra Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV ve Muhasebe Boyutlarının İrdelenmesi", Mükellefin Dergisi, Sayı.130, Ekim 2003, s.41

<sup>147</sup>BURGERS Cathy, "Is There A Future for Hotel Financial Controllers?", Hospitality Management, No.26, 2007, s.1.

<sup>148</sup>TÜRKSOY Adnan, "Otel İşletmelerinde Mali Başarısızlığa Yol Açan Faktörler: Ülkemizdeki Halka Açık Otel İşletmelerinde İlişkin Bir Değerlendirme", Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi, Yıl.2, Sayı.4, Ekim-Kasım- Aralık 2005, s.51.

- Konaklama işletmelerinde başabaş noktasının hesabı, endüstri işletmelerine göre biraz daha karmaşıktır. Çünkü bu işletmelerde sadece oda satışı gibi tek bir gelir kalemi değil çok çeşitli satış kalemleri bulunmaktadır. Öyle ki; otel işletmelerinin ana satış kalemi olan 'Oda Satışları'nın yanında tali bölümler olan yiyecek-içecek, telefon, çamaşırhane, sağlık merkezi, garaj ve benzeri operasyon bölümlerinde de çeşitli satışlar yapılmaktadır. Oda bölümü bütçelerini gerçekleştirmiş, fakat diğer bölümler hedeflerine ulaşamamışlarsa, söz konusu ana bölüme karşılanması gereken ek bir yük getirmiş olacaktır. Bu da otelin genel anlamda kâra geçiş noktasına erişmesini geciktirecek ya da ulaşılmaz hale getirip, dönemin zararlı kapatılmasına neden olacaktır.<sup>149</sup>

### 3.2.2. Üretim Bakımından

Konaklama işletmelerinde üretim, endüstri işletmelerine oranla bir takım önemli farklılıklar göstermektedir. Bunlardan en önemlisi otel işletmelerinde üretim faaliyetlerinin günün farklı zamanlarına yayılmasıdır. Örneğin odanın temizliği konuğun bulunmadığı bir saatte yapılırken, bir içkinin veya yemeğin hazırlanması konuğun siparişinden sonra yapılmaktadır.<sup>150</sup>

Konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetler, dayanıksız yapıdadır. Bunun anlamı, otel işletmelerinin ürünü olan mal ve hizmetlerin stoklama, bekletilme gibi gelecek dönemlere aktarıma özelliğinin bulunmamasıdır. Örneğin bir otel işletmesinin odasının stoklanma olanağı olmadığı için gün içinde satılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Aynı şekilde restorandaki bir masanın da o akşam konukların hizmetine sunulması

<sup>149</sup>ŞİŞMAN Adnan, "Otel işletmelerinde Kara Geçiş (Basa bas) Analizlerinin Ötesi", <http://www.adnansisman.com> Erişim Tarihi 12.06.2011

<sup>150</sup>GÖNEN Seçkin, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama, Yayınlanmış Doktora Tezi,2007,s.49

gerekmektedir. Çünkü satılan, hizmet o akşamın birkaç saatini kapsamaktadır.

Buna benzer olarak, otel işletmelerinde yiyecek-içecek üretimi ve satışı da eş zamanlı olarak yapılmaktadır. Örneğin bir omletin ve bir Türk kahvesinin yapıldığı zamanla tüketildiği zaman aynı olmaktadır.

Konaklama işletmelerinde üretimin büyük oranda emek yoğun gerçekleştirilmesinin yanı sıra, teknoloji yoğun özellikler de görülmektedir. Teknoloji yoğun üretimin en önemli özelliği, üretimini emek unsuru ile birlikte teknolojik üretim araç ve gereçlerinin kullanılarak yapılmakta olduğundan kaynaklanmaktadır.<sup>151</sup>

Konaklama işletmelerinde üretim, çoğunlukla hizmet ağırlıklı olarak yapılmaktadır. Konaklama sektörünün içinde, hizmetlerini tüketicilerin birbirine benzemeyen gereksinimlerine uyarlayabilen kurumlar rekabet üstünlüğü elde etmektedir. Örneğin, sigara içilmeyen bir oda ya da diyet gereksinimlerini dikkate alan bir yaklaşım sunulan kaliteli hizmetlerinden sadece bir kaçıdır.<sup>152</sup>

Bu bağlamda otel sektöründeki iş ortamı yoğun bir rekabete dayanmakta ve bu ortam konukların istek ve gereksinimlerinin daha iyi karşılanması için yöneticileri teşvik etmektedir.<sup>153</sup>

Her ne kadar konaklama işletmeleri somut olarak 'mal' üretiyor olsalar bile, yoğun olarak hizmet ağırlıklı üretimde buldukları görülmektedir. Örneğin, personelin konuğa hizmet sunarken güler yüzlü olması hizmet olarak düşünülmesi gerekirken; aynı şekilde, bir odanın bir ya da birkaç günlük konaklaması için sunulması da bir tür hizmettir. Otel işletmeleri, günün 24, haftanın 7 ve yılın 365 günü hizmet sunmaktadır. Bunun nedeni konuk gereksinimlerinin zamana bağlı olmaksızın gerçekleşmesidir.

<sup>151</sup>GÖNEN Seçkin,a.g.e.,s. 50

<sup>152</sup>PALMER Adrian, MCMAHON-BEATTIE Una, BEGSS Rosalind, "A Structural Analysis Of Hotel Sector Loyalty Programmes", International Journal Of Contemporary Hospitality Management, Vol.12, No.1, 2000, s.56.

<sup>153</sup>MIA Lokman, PATIAR Anoop, "The Use of Management Accounting Systems in Hotels:AnExploratory Study, Hospitality Management, No.20, 2001, s.111-112.

### 3.2.3. Pazarlama Bakımından

Konaklama işletmelerinde üretilen mal ve hizmetlerin pazarlanmasında endüstri ürünlerininkinden farklı bazı özellikler bulunmaktadır. Mevcut otel ürünlerinin en önemlilerinden olan otel odaları, yer ve zaman bakımından sabittir. Talep azaldığı zaman boş kapasite sınırı vardır ve bu sınır aşılamaz. Otelcilik sektöründe pazarlama, öncelikle Pazar uygunluğu araştırması yolu ile talebin kazanılmasına katkıda bulunur. Bu araştırma, otel için en iyi Pazar olanağı ve en uygun kuruluş yeri seçiminde yol gösterir.<sup>154</sup>

Konaklama işletmelerinde pazarlama faaliyetleri soyuttur. Öyle ki, konuğun pazarlaması yapılan ürünü daha önceden satın alma veya kullanan bir kimsede görme olanağı yoktur. Ancak daha önceden otel işletmesinde konaklayan bir kişinin görüşleri öğrenilebilir.

Konaklama işletmeciliğinde pazarlama kanalları tersine işlemektedir ve konuğun ürünü satın almak için üretildiği mekâna gelmesi gerekmektedir. Endüstri işletmelerinde dağıtım kanalları, üretici, toptancı ve perakendeci biçiminde bir yol izleyerek tüketiciye ulaşırken, otel işletmeciliğinin ürününde yine aynı şekilde üretici, toptancı ve perakendeci olsa bile, ürünün satın alındığı yer otel işletmesidir.

### 3.2.4. Çalışanlar Bakımından

Konaklama işletmelerini endüstri işletmelerinden ayıran başka bir özellik de; bu işletmelerde görevli personelin işlevi açısından ortaya çıkmaktadır. Endüstri işletmelerine oranla otel işletmelerinde çalışanların üretim sırasında olduğu gibi üretilen mal ve hizmetin sunumu aşamasında da önemli bir konuma sahip oldukları gözlenmektedir.

Konaklama işletmelerinde, mal ve hizmetlerin hazırlanması ve özellikle de sunulması aşamasında personel arasında tam bir uyumun ve yardımlaşmanın olması gerekmektedir. 'Takım Çalışması' olarak da

---

<sup>154</sup>HACIOĞLU Necdet, Turizm Pazarlaması, V\_PAS Yayıncılık, Bursa, 2000, s.11.

nitelendirilen bu çalışmayla, personel, karşılıklı yardımlaşma yoluyla hizmetin sunulmasını sağlamaktadır. Herhangi bir personelin hizmetin sunulması sırasındaki bir hatası bütün ‘Takım Oyuncuları’nın” başarıya ulaşmasını önleyebilmektedir. Bunun nedeni ise, otel işletmelerinde ‘Toplam Kalite’ yönetimi yaklaşımının giderek yaygınlaşmasıdır. Örneğin, personelin hatası, konuğun otel işletmesinden olumsuz izlenimlerle ayrılmasına yol açarak otel işletmesini zarar etmesine neden olabilecektir. Konaklama işletmelerinde; lobi, restoran, bar, kat hizmetleri, pastane alanlarında olduğu gibi personelin çalışma alanı ile konukların kullanımına ayrılan alanlar genellikle aynıdır<sup>155</sup>.

Endüstri işletmelerinde personel, birkaç istisna dışında konuklar ile yüz yüze gelmezken, otel işletmelerinde personelin çok büyük bir kısmı her an konuk ile karşı karşıyadır. Bu nedenle, otel personelinin seçimi konusunda ayrıntılı iş analizlerine dayana güvenilir ve geçerli yöntemler kullanılmalıdır.<sup>156</sup> Ayrıca hizmetin kalitesinin etkinliğinin artırılmasında konuk ile personel arasındaki iletişimin rolü büyüktür. Bu konuda yoğun bir eğitimden geçmiş personelin olumlu davranışları yüksek hizmet kalitesinin sağlanmasına neden olacaktır.<sup>157</sup>

Konaklama işletmeleri, bayan çalışanların endüstri işletmelerine göre daha fazla istihdam edildiği bir alandır. Bu konuda yetenekli ve iyi eğitim almış bayan personelin çalıştırılması otel işletmelerinin lehine bir durum olmaktadır. Yapılan araştırmalar kadın yöneticilerin bütün işletme alanları içerisinde en çok otel işletmelerinde çalışıyor olduklarını göstermektedir.<sup>158</sup>

Konaklama işletmelerini endüstri işletmelerinden ayıran bir başka özellik de, personelin moral durumu ile konuk memnuniyeti arasında genellikle doğrusal bir ilişkinin söz konusu olmasıdır. Morali bozuk olan

<sup>155</sup>GÖNEN Seçkin,a.g.e.,s.49

<sup>156</sup>TSAUR Sheng-Hshiang ve Yi-Chun Lin, “Promoting Service Quality in Tourist Hotels: The Role Of Human Resource Management Practices and Service Behavior”, Tourism Management, No.25, 2004, s.471-472.

<sup>157</sup>LOCYER Cliff veSCHOLARİOS Dora , “Selecting Hotel Staff: Why Best Practice Does Not Always Work?”, International Journal Of Contemporary Hospitality Management, Vol.16,No.2, 2004, s.125.

<sup>158</sup>BURGERSS Cathy, “Gender and Salaries in Hotel Financial Management: It’s Stil a Man’s World”, Women in Management Review, Vol.18, No.1/2, 2003, s.50

personelin işinin o anda iyi bir şekilde yerine getiremeyeceğinden bu durum hizmetin sunulduğu konuğun psikolojisine de yansıtacaktır. Örnek olarak, önbüro çalışanın konuğa nazik davranmaması, telefon operatörünün kendisini telefonla arayarak bilgi isteyen bir konuğa yüksek sesle karşılık vermesi gösterilebilir.

- Konaklama işletmelerinde kredi kartı kullanımı yaygındır.
- Konaklama işletmesini sunduğu satılabilir oda sayısı sabittir. Oysa bir fabrikada üretimi arttırarak talebi karşılamak söz konusu iken, 200 odalı bir konaklama işletmesinde 201. odayı satmak olanaksızdır. Bu durumda otel işletmesi gelirlerini arttırmak için odaları daha yüksek fiyatla satmak zorundadır.

### **3.2.5. Yatırımcılar Bakımından**

Konaklama yatırımları, kurulacakları yörelerde veya merkezlerde altyapı yatırımlarına yüksek düzeyde bağımlıdır. Örneğin, kara yolun olmadığı, telefon ve diğer iletişim olanaklarının bulunmadığı alanlarda otel işletmelerinin kurulması ve işletilmesi pratik olarak mümkün değildir.

Konaklama yatırımlarının geri dönüşünün uzun olması (10-15 yıl gibi), sezonluk sınırlamalar, yüksek sabit maliyetler, talebin istikrarsızlığı, yüksek borç oranları, politik krizler ve benzeri sorunlar ülkemizdeki yerel konaklama işletmelerinin sıklıkla el değiştirmesine neden olmaktadır. Geçmişte, T.C. Turban turizm işletmeleri özelleştirilmiş, kısa zaman öncede Emekli Sandığı'nın bazı tesisleri özel yatırımcılara satılmıştır. Bunun yanı sıra sektörde yaşanan çeşitli finansal sıkıntıların etkisiyle son yıllarda yoğun tesis alım satım işlemleri gözlenmektedir. 1980'li yılların ikinci yarısında, devletin konaklama yatırımlarını teşvik etmesi ve ülkeye yönelik olarak artan uluslararası talebin etkileri ile birlikte, konaklama işletmelerinin yapısını ve faaliyetlerini yeterince tanımayan yatırımcılar da bu sektörde yer almışlardır. Gelecekte Türk konaklama sektörünün daha fazla küreselleşmesi ve iç pazarda bütünleşmelerinin artması beklenmektedir.



Yukarıda da değinildiği üzere, otel endüstrisi ile ilgili yatırımlar, genellikle büyük sermayeye ile gerçekleşmektedir. Bir başka anlatımla konaklama işletmeleri emek yoğun oldukları kadar, sermaye-yoğun yatırımlardır. Söz konusu bu endüstri aynı zamanda, büyük oranda istihdam alanı ve sosyal fayda yaratma potansiyeline sahiptir.<sup>159</sup>

### 3.3. Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi

Maliyetlerin, tespit edilmesi ve kontrolüyle yönetim kararlarında kullanılması için sunulan mal ve hizmetler ilişkin kesin maliyet rakamlarının bulunması gerekir. Böylece işletmenin kâr ya da zarar durumu, sektör ortalamalarına ya da geçmiş dönem rakamlarına ne kadar yaklaştığı gibi sorulara yanıt bulunabilir. Diğer taraftan böyle bir maliyetleme sisteminin kurulmasında önemli kriterler şunlardır;

- Gerçekleşen mi yoksa gerçekleşecek maliyetler mi hesaplanacak
- Üretime konu olan maliyet unsurlarının hepsi mi yoksa bir kısmı mı dikkate alınarak maliyet hesaplanacak
- Maliyetler departman bazında mı yoksa ürün bazında mı tespit edilecek

Bu kriterler işletmeler için farklılık arz etmektedir. Söz gelimi otelin restoranında maliyetler aylık olarak, gerçekleştikten sonra hesaplanıyorsa buna 'fiili maliyet sistemi' adı verilir. Şayet geçmiş veriler yardımıyla geleceğe dönük tahminler yapıyorsa buna standart maliyet sistemi denir.

Bir diğer ayırlama; maliyetlerin üretim süreciyle olan ilişkisine dayanır. Buna göre maliyetler direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri olarak ayrılanmaktadır. Dolayısıyla üretimle ilgili tüm maliyetleri, üretimdeki değişkenliği dikkate almadan hesaplıyorsa, buna tam maliyet adı verilir ve direk işçilik ile genel üretim maliyetlerine tamamı malzeme maliyetine eklenir.

<sup>159</sup>MET Önder ve GÜL Kudret, "Konaklama Sektöründe Tesis Yatırımlarında Değerleme Yaklaşımlarına Yönelik Bir Araştırma", Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama (Analiz) Dergisi, Yıl.15, Cilt, 6, Sayı.15, Nisan 2006, s.84.

Kısmi maliyet sisteminde; maliyet unsurlarının bir kısmı dikkate alınır. Yalnızca direk malzeme ve direk işçilik giderleri maliyete katılır, genel üretim giderleri dönem maliyeti olarak kabul edilir. Ya da değişken tüm giderler maliyetlere katılır ve sabit giderlerde dönem giderler dönem sonu dikkate alınır. Konaklama tesislerinde uygulanan cost-control sistemleri buna benzer, bu sistemlerde daha çok, yalnızca malzeme maliyetlerinden yola çıkarak hesaplama yapılır.

Maliyetlerin gerçekleşmesine sürecine göre safha maliyet sisteminde; maliyetler bölümlere yüklenerek hesaplama yapılır. Belirli bir zaman süreci dahilinde bölümde biriken maliyetler üretim hacmine bölünerek, birim maliyet saptanır. Sipariş maliyet sisteminde ise; maliyetler belirli zaman sürelerine bakılmaksızın, her iş için üretilen bir mala ya da mal grubuna yüklenir.

Bu maliyet sistemlerinin hangi işletmede, ne şekilde uygulanacağı sektörün yapısal özelliğine göre değişir. Söz gelimi sipariş maliyet sistemi gemi yapımı için, tam maliyet sistemi de otomotiv üreticileri için uygun olabilir. Maliyet sistemleri birleştirilerek de işletmelerde işletmeler de uygulanabilir.

İşletmelerde kaynaklanan farklılıklar bir tarafa bırakıldığında genel olarak konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesini ilgilendiren temel konular şunlardır;

- Bütçeleme
- Maliyetler
- Maliyet hacim kâr analizleri
- Yiyecek ve içecek maliyet ve gelir kontrolü
- Kârlılık analizi
- Fiyatlama
- Finansal analiz
- İşletme sermayesi yönetimi
- Yatırım planlaması ve sermaye bütçelemesidir.

Yönetim muhasebesinin konaklama işletmelerinin yönetimine en büyük katkısı kontrol fonksiyonunda olmaktadır. Kontrol, ulaşılmak istenen amaç ve hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiğini; belirleme, değerlendirme ve düzeltici önlemlerin alınması işlemidir.

- Kontrol işlemini üç aşamada gerçekleştirmek mümkündür. Gelecekte ulaşılmak istenen amaç ve hedeflerin belirlenmesi,
- Gerçekleşen sonuçları planlarla karşılaştırmak
- Planlarla (hedeflenen sonuçlarla) gerçekleşen sonuçlar arasındaki sapmaları belirlemek ve analiz etme,
- Önleyici tedbirleri almaktır.

İlk aşamada, konaklama işletmesinin geleceğe ilişkin amaç ve hedeflerinin belirlenmesi gerekir. Bu aşamada geleceğe ilişkin tahminler yapılırken, aynı zamanda gerçekleşen başarıyı ölçecek standartların da belirlenmesine çalışılır. Daha sonra planlar yapılır ve bütçeler hazırlanır. Bu işlemler faaliyetlere başlanılmadan ve kaynaklar kullanılmadan önce yapılmalıdır. Faaliyetlerin sürdürülmesinde ve kaynakların kullanılmasında etkinlik esastır. Üst yöneticiler, bölüm yöneticileri ve alt birim yöneticileri, faaliyet birimlerinin, eylemlerin ve kaynak kullanımlarını planlanan biçimde sürdürülüp sürdürülmediğini sürekli olarak izlemelidirler.

İkinci aşamada gerçekleşen başarı ile planlanan başarı karşılaştırılır. Burada amaç işletmenin ya da bölümlerin faaliyetleri ve kaynak kullanımlarının hedeflenen biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemektir. Sapmalar yol açan nedenlerin belirlenmesi için sapmaların analiz edilmesi gerekir.

Üçüncü aşamada belirlenen nedenlere göre, sapmaların ortadan kaldırılması için alınacak önlemlerin belirlenmesidir. Yönetim Muhasebesi, kendisinin belirlediği standartlarla uygulama sonuçlarını karşılaştırarak, sapmaları teşhis etmek suretiyle doğrudan doğruya işin içinde yer alır. Yönetim muhasebesince hesaplanan sapmalar arasında en önemli yer tutanlar, standart maliyet ve bütçe sapmalarıdır. Daha sonra sapmaların nedenleri konusunda yapılan sapma analizleri ve hazırlanan sapma raporları

yine yönetim muhasebesinin görevleri arasındadır. Kontrol fonksiyonunun başarılı olabilmesi için sorumlu kişilerin belirlenmesini ve sapmaların hesaplama, analiz ve raporlamasının sorumluluk merkezleri itibariyle, yapılması gerekir. Bu nedenle, sapma raporları aynı zamanda sorumluluk raporları niteliğini taşır. Yönetim muhasebesinin bu raporları, kontrolü sağlayacak yöneticilere, gündelik, haftalık, aylık ve yıllık olarak sunması gerekir.

### 3.4. Konaklama İşletmelerine Özgü Rasyo ve Hesaplamalar

Yalnızca konaklama işletmelerine özgü rasyo ve hesaplamalar şöyledir;

#### 3.4.1. Oda Fiyatının Hesaplanması (Room Rate)

Otel işletmelerinin en önemli gelir öğelerinden birisi oda satış gelirleridir. ABD'nde otel işletmeleri satış gelirlerinin % 46.4'ü, Fransa otel işletmelerinde % 49'ü oda satış gelirlerini meydana getirmektedir.

Tüm oteller için yeknesak bir oda fiyatı bulmak mümkün değildir. Bunun nedenleri,

- Ölü mevsimler ve diğer nedenlerden boş kalacak oda ve gece sayısının kesin olarak tahmin edilebilmesi mümkün değildir.
- Otele yatırılmış olan sermayenin ve otelin işletilmesi için harcanmakta olan paranın hesaba katılması suretiyle sermayenin, zamanın, emeğin karşılığını verecek kârın belirlenmesi son derece güç ve karışıktır.
- Oteller için yeknesak bir organizasyon ve maliyet sistemi mevcut değildir.

$$\text{Oda maliyet fiyatı} = \frac{\text{Toplam Giderler}}{\text{Oda sayısı} \times \text{Doluluk oranı} \times 365}$$

$$\text{Oda Maliyet Fiyatı} + \text{Kâr} = \text{Oda Fiyatı}$$

### 3.4.1.1. Yatırım Maliyetine Göre Oda Fiyatının Hesaplanması

Oda fiyatının belirleneceği tarihte, oda başına düşen toplam yatırım maliyetinin (arazi, arazinin düzenlenmesi, bina ve donanımlara yapılan toplam yatırımların otelin oda sayısına bölümü)  $I / 1000$ 'i oda fiyatı olarak alınır. Burada önemli olan konu, geçmişte yapılan bir yatırımın bu gün itibarıyla ifade ettiği değerin hesaplanmasıdır.<sup>160</sup>

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

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

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

Gelir ve giderlerin tahmininden sonra, oda satış fiyatı belirlenecek ise, giderlere belirli bir kazanç oranı eklenir. Oda maliyet fiyatı hesaplanmak istendiğinde kazanç oranı eklenmez. Daha sonra, yiyecek-içecek gelirleri olarak tahmin edilen tutarın işletme özelliklerine bağlı olarak % 40-50'si hesaplanarak giderlere ilave edilir.<sup>161</sup>

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

Bu yöntemde oda fiyatının belirlenmesinde tahmin edilen yıllık oda gelirleri yerine, tahmin edilen yıllık oda giderleri alınarak, kalite ve doluluk oranına göre oda maliyet fiyatı ya da oda satış fiyatı hesaplanabilir. Burada dikkat edilecek husus, oda kalite puanlanılının maliyet bazında mı, yoksa satış fiyatı bazında mı değerlendirileceğidir. İşletmeler bu ayrıma göre

<sup>160</sup>RASİM Zehra, a.g.e.,s.76

<sup>161</sup>RASİM Zehra, a.g.e.,s.77

belirleyecekleri oda kalite puanlarına göre, oda maliyet fiyatını yada oda satış fiyatını belirleyebilirler.<sup>162</sup>

#### **3.4.1.4. Hubbart Formülü ile Oda Fiyatının Hesaplanması**

Yöntem, işletmenin oda fiyatlarını nasıl ve hangi düzeyde belirleyeceği sorusuna cevap arar. Tüm finansal girdileri (finansman maliyetleri, departman maliyetleri ve gelirleri vb.) dikkate alır ve ortaya konan varsayımların doğruluğu oranında gelirin elde edilmesini sağlar.<sup>163</sup>

Oda fiyatının bulunmasında ve ziyafet satışlarında kullanılır. Bu yöntemde önceden elde edilecek kâr tespit edilerek buradan ortalama oda ya da ziyafet satışına ulaşılmaktadır.<sup>164</sup>

Oda fiyatı hesaplamada kullandığımız Hubbart Formülü, yemek fiyatı bulmada da kullanılmaktadır. Ancak, bu formülün tümü değil, uygulanabilir kısımları dikkate alınmalıdır. Özellikle tek menü fiyatı bulmada kullanılabilir bir yöntemdir.<sup>165</sup>

#### **3.4.2. Yemek Fiyatının Hesaplanması ve Yemek Fiyatı**

##### **Hesaplama Yöntemleri**

Menü kalemleri için toplam maliyet üç bölümden meydana gelmektedir.

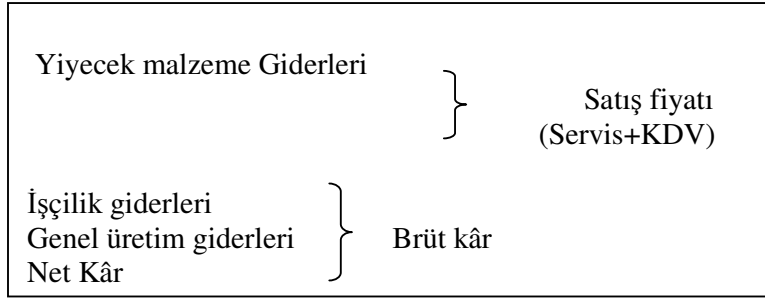
- Yiyecek malzeme giderleri
- İşçilik giderleri
- Genel üretim giderleri

<sup>162</sup> RASİM Zehra, a.g.e.,s.78

<sup>163</sup>TÜTÜNCÜ Özkan, Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s.188.

<sup>164</sup>[www.baskent.edu.tr/~zeser/2003-2004/2003-2004/342-12](http://www.baskent.edu.tr/~zeser/2003-2004/2003-2004/342-12), Erişim Tarihi: 27.11.2011

<sup>165</sup> ÇETİNER,a.g.e.,s.380



Yukarıdaki şemada da görüleceği gibi, yiyecek fiyatlarının bulunmasına yiyecek malzeme maliyeti esas alınmaktadır. Yiyecek malzeme maliyetine; işçilik giderleri, genel üretim giderleri ve vergi öncesi yeterli kâr brüt kâr yüzdesi olarak eklenmekte ve satış fiyatı bulunmaktadır.

Genel olarak otel istetmeleri restoranında 1 TL'lik satış gelirin bölünüşü şöyledir.

% 40 - 50	Yiyecek malzeme maliyeti	
% 15	Net kâr	
% 26-30	İşçilik giderleri	} Brüt kâr
% 15-20	Genel Üretim Giderleri	
% 40 - 50	Risk Payı	

Risk. payı, satılmamış ve satılma imkân kalmamış yiyeceklerin bulunabileceği düşünülerek konulmuştur.

Konaklama işletmelerinde, yiyecek ve içecek fiyatlandırmasında maliyet hesaplamaları oda fiyatlamaya göre daha ön plana çıkmaktadır. Konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek bölümü, gelir ve giderler içinde önemli bir yer tutmaktadır. Bununla birlikte yapılan işlerin çeşitliliği, çalışan personelin fazlalığı, malzeme çeşidi ve kullanımının çok fazla olması, yiyecek-içecek bölümünün iyi bir şekilde organize edilmesini ve düzgün bir maliyet sisteminin oluşturulmasını gerektirmektedir. Özellikle yiyecek maddelerinin çabuk bozulabilme ve sınırlı sürede stoklanabilme özelliğinin

olması, yiyecek-içeceklerin satış tahmininin zor olması, maliyetlemede sorun yaşanmasına neden olmaktadır.<sup>166</sup>

#### 3.4.2.1. Sübjektif Fiyatlama Yöntemi

Bu yöntem 4 sınıfa bölümlenebilir.<sup>167</sup>

- Uygun Fiyat: Yöneticinin kendini müşterinin yerine koyarak belirlediği fiyattır.
- Yüksek Fiyat: Müşterinin ödeyebileceği en yüksek fiyattır.
- Sezgisel Fiyatlama: Yöneticinin kendi sezgilerine göre belirlediği fiyattır.
- Lider İzleme: İşletmenin bulunduğu bölgedeki en iyi otelin uyguladığı fiyatı dikkate alarak belirlediği fiyattır.

#### 3.4.2.2. Çarpan Metodu ile Fiyatlandırma (Simple Mark-Up Pricing Method)

Satış fiyatını belirlemede en yaygın olarak kullanılan yöntemdir. Yöntem malzeme dışındaki tüm giderleri ve aynı zamanda arzulan kârı kapsayacak şekilde planlanır.

Çarpan katsayısı=1/Arzu Edilen Yiyecek Maliyet Yüzdesi

Fiyat=Malzeme Maliyeti\*Çarpan katsayısı

Yöntemde bazen sadece yemeğin ana girdilerini oluşturan malzeme maliyeti de dikkate alınmaktadır. Böyle bir durumda çarpan katsayısı bir önceki yönteme göre daha yüksek olacaktır.<sup>168</sup>

<sup>166</sup>ARAS Haşim, Konaklama İşletmeciliğinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü, T:C. Turizm Bakanlığı, Ankara, 1993, s.19

<sup>167</sup>CİĞER Ayşegül, Yeni Maliyet Yaklaşımlarının Konaklama İşletmeleri Açısından Uygulanması ve Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi,2006,s.80

<sup>168</sup>CİĞER,a.g.e., s.81



Çarpan yöntemi ile fiyatlama, işletmenin işçilik giderleri, vergileri, faiz maliyetleri ve genel giderleri gibi ürün dışı maliyetleri de kapsamak için tasarımlanmıştır.<sup>169</sup>

Dört aşama vardır. Bunlar:

- Mönü kaleminin girdi maliyeti hesaplanır,
- İşletme müdürü girdi maliyeti ile çarpılacak olan uygun çarpanı hesaplar,
- Girdi maliyeti ile çarpan çarpılarak istenilen satış fiyatı belirlenir,
- Elde edilen fiyatın işletmedeki ilgili kişilerce uygun olup olmadığına karar verilir.

**a) Tüm Girdiler Maliyetini Esas Alan Yöntem (Ingredients Mark-up Method)**

Bu yöntem şöyle uygulanır.

- Girdi maliyetleri, standart reçete kartlarına göre hesaplanır.
- Fiyatlamada kullanılacak katsayı hesaplanır. Bunun için,

$$\frac{1}{\text{Beklenen yiyecek maliyet yüzdesi}}$$

formülü kullanılır.

- Girdi maliyetleri bu katsayı ile çarpılır.

Yani,

$$\text{Kullanılan girdiler toplam maliyeti x katsayı}$$

Formülü kullanılır.

<sup>169</sup> [www.baskent.edu.tr/~zeser/2003-2004/2003-2004/342-12](http://www.baskent.edu.tr/~zeser/2003-2004/2003-2004/342-12) Erişim Tarihi:17.10.2011

- Bulunan bu fiyatın son fiyat olmadığı düşünülerek, pazar koşulları içinde değerlendirilmesi yapılır.

Örnek,

Bir porsiyon köfte maliyeti,

200 gr. Kıyma	:	5 TL
1 yumurta	:	0,5 krş
Baharat, soğan vs.:	:	0,5 krş
Toplam	:	6 TL

Girdiler maliyeti toplamının fiyata olan oranının, yani yiyecek maliyet yüzdesinin % 80 olması istenmektedir.

$$1/.80= 1,25 \text{ çarpan katsayısı}$$

$$6 \times 1,25 = 7,5 \text{ TL'dir.}$$

Bir porsiyon köftenin satış fiyatı yaklaşık 7,5 TL'dir.

**b) Ana Girdi Maliyetini Esas Alan Yöntem (Prime Ingredient Mark-Up Method)**

Uygulama yukarıdaki gibi yapılacaktır. Ancak kullanılan çarpan katsayısı biraz daha yüksek tutulacaktır. Yukarıdaki örnekte çarpan katsayısı 1,25 yerine 1,5 alınabilir. Buna göre, ana girdi maliyeti 6 TL olduğuna göre, bir porsiyon köfte satış fiyatı,

$$6 \times 1,5 = 9 \text{ TL'dir.}$$

**c) Tabak Maliyetini Esas Alan Yöntem (Mark-up With Accompaniement Cost)**

Fiyat bulmada girdi maliyetlerine servis yapabilecek şekilde garnitür olarak tabağa konulan diğer malzemeler de eklenir ve hesaplama yukarıdaki şekilde yapılır. Aynı örneğimizde, servis tabağına konulan marul, domates ve diğer malzemeler maliyeti 1 TL olsun buna göre,

$$6 \text{ TL} + 1 \text{ TL} = 7 \text{ TL}$$

$$7 \times 1,25 = 8,75 \text{ TL}$$

Yaklaşık olarak servis yapılabilir bir porsiyon köfte maliyeti 8.75 TL'dir.

### 3.4.2.3. Katkı Payı (Brüt Kâr) Yöntemi (Contribution Margin Pricing Method)

Bu yöntemde kullanılan katkı payı, satış fiyatı ile yiyecek malzeme maliyeti arasındaki farktır. Bu fark malzeme maliyetleri dışındaki tüm giderler (faaliyet giderleri) ile istenilen düzeydeki kârı karşılayabilecek seviyede olmalıdır. Bu yöntemin uygulama esasları şöyledir.

- Her bir müşteri için ortalama katkı payı hesaplanır. Bunun için,

$$\frac{\text{Malzeme maliyeti dışındaki giderler + Beklenen kâr}}{\text{Beklenen müşteri sayısı}}$$

Malzeme maliyeti dışındaki tüm giderler + Beklenen kâr

Beklenen müşteri sayısı

Formülü kullanılır.

- Bulunan katkı payına göre satış fiyatı belirlenir.

### 3.4.2.4. Oran Yöntemi (Ratio Pricing Method)

Bu yöntem, yiyecek malzeme maliyetleri ile malzeme dışındaki tüm giderleri ve hedeflenen kâr toplamı arasındaki ilişkiyi dikkate alarak satış fiyatını hesaplayan yöntemdir. Uygulaması şöyledir.

$$\frac{\text{Malzeme maliyeti dışındaki tüm giderler + Beklenen kâr}}{\text{Yiyecek malzeme maliyeti}}$$

Oranı hesaplanır.

- Bu oran, porsiyon maliyeti ile çarpılır.

- Bulunan sonuca porsiyon maliyeti eklenir.

### 3.4.2.5. Temel Maliyet Yöntemi (Prime Cost Method)

Toplam maliyet içinde düşünölen işçilik giderleri iki türdür.

- Direkt işçilik giderleri: Yemeğin hazırlanmasına ilişkin işçilik giderleridir. Örneğin aşçılara ödenen ücretler.
- Endirek işçilik giderleri: Üretim ve direkt ilişkiyi olmayan, ancak üretime yardımcı olan işçilik giderleridir. Örneğin, kilercilere, taşıyıcılara, temizleyicileri ödenen ücretler.

İşte, malzeme giderleri ile işçilik giderleri toplamına temel maliyet denilir ve temel maliyet esas alınarak yemek fiyat belirlemeye de temel maliyet ile fiyatlama yöntemi denir.

Bu yöntemin iki tür uygulama şekli vardır.

#### a) Basit Temel Maliyet Yöntemi (Simple Prime Cost Method)

Bu yöntemde işçilik giderleri direkt ve endirekt işçilik giderleri toplamı olarak alınır ve uygulama şekli şöyledir.

- Kişi başı işçilik giderleri hesaplanır. Bunun için,

Formülü kullanılır.

$$\frac{\text{Toplam işçilik giderleri}}{\text{Beklenen müşteri sayısı}}$$

- Kişi başı temel maliyet hesaplanır.

- Kişi başı temel maliyet beklenen temel maliyet yüzdesine bölünerek satış fiyatı bulunur. Bunun için,

$$\frac{\text{Kişi başı temel maliyet}}{\text{Temel maliyet yüzdesi}}$$

Formülü kullanılır.

### b) Geliştirilmiş Temel Maliyet Yöntemi (Prime Cost Method)

Menüde yer alan bazı yemek türleri için direkt işçilik giderleri fazla olabilir. Bunu satış fiyatına yansıtılabilmek için temel maliyet yöntemi geliştirilmiştir. Bunun için direkt işçilik giderlerinin ne kadar gerçekleştiğini doğru bir şekilde belirlemelidir. Bu nedenle üretim zamanını belirlemek amacıyla Zaman Etüdü (Time Study), İşçilik zamanını en aza indirmek amacıyla da Hareket Etüdü (Motion Study) çalışması yapılmalıdır.

Örnek,

Beklenen yiyecek maliyet yüzdesi % 60 olan bir otel işletmesi restoranında bir aşçının saat ücret 15 TL'dir. Aşçı yardımcısının ise 9 TL'dir.

Yemek Türü	Porsiyon	Malzeme		Direkt İşçilik Giderleri (TL)	Temel Maliyet (TL)
		Gideri (TL)	Direkt İşçilik Zamanı		
Köfte	4 parça	10 TL	5 Dakika	1,25 TL	11,25 TL
Gamitür	1 servis	2.5 TL	5 Dakika	0,75 TL	3,25 TL
		12,5 TL		2 TL	14,50 TL

$1 / 0.60 = 1,67$  çarpan katsayısı

$14.50 \times 1,67 = 24.215$  TL

Yaklaşık bir porsiyon köfte satış fiyatı 25 TL'dir.

Konaklama işletmelerinin ve turizm faaliyetlerinin başarılı gelişimi; pazarlama, ekonomi, bulunabilirlik, planlama ve tasarım gibi faktörlere bağlıdır. Bunun içindir ki, örgüt yapısında yer alan bölümlerdeki yetki ve sorumlulukların belirli mevkilere dağılımı ve bunlar arasındaki ilişkilerde koordinasyonun büyük bir önemi bulunmaktadır.<sup>170</sup>

<sup>170</sup>LVYSON Fred,a.g.e., s.1.

Konaklama işletmelerinin aynı zamanda dışa dönük faaliyetlerde bulunan açık sistemler olması, zaman zaman değişik çevrelerin olumsuz yaklaşımları ve etkileri ile karşılaştıklarında işleyişlerini sürekli kılacak ve istikrarı sağlayacak bir örgüt yapısına sahip olma zorunluluğunu gündeme getirmektedir.<sup>171</sup>

Kontrol fonksiyonunun yürütülmesi süreci, hemen hemen tamamıyla yönetim muhasebesi faaliyet ve uygulamaları kapsamına girmektedir. Kuşkusuz burada finansal nitelikteki verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve analiz edilmesi, suretiyle elde edilecek bilgilerin kullanılmasından söz edilmektedir. Yönetim muhasebesinin yönetime sağlayacağı yararlarından birkaçı aşağıda belirtilmiştir.

- İşletme çevre faktörlerinin değişimini izleyerek, işletmeye yönelik bugünkü ve gelecekteki finansal etkilerini belirler.
- Stratejik planların uygulanmasını sağlamak için bütçeler ve programların hazırlanmasına yardımcı olur.
- Satıcıların ve müşterilerin, satıcı ve alıcı pazarlarındaki güçlerini ve işletmenin bugünkü ve gelecekteki kârlılığı üzerindeki etkilerini, ayrı ayrı açılacak hesaplarda izler.
- İşletmenin finansal başarısını, içe dönük değil, pazara dönük finansal başarı oranları ve standartlarla izler, değerlendirir ve düzeltici önlemlerin alınmasını sağlar.
- Amaçların, işletmenin finansal kaynaklarına uygun olarak belirlenmesini sağlar.
- Pazardaki, fırsatların alternatif maliyetlerini ölçerek, gelecekteki getirisini tahmin eder.
- Pazardan gelebilecek tehlikelerin en az ya da en uygun kaynak harcamasıyla giderilmesi için finansal plan ve programlar hazırlar.

Küresel, uluslar arası ve ulusal rekabet gücünü artırmaya yönelik stratejilerin belirlenmesinde Yönetim Muhasebesi; Uzun vadeli ve işletmenin tümünü ilgilendiren (etkileyen) stratejik kararlar için alternatif bilgilerin

---

<sup>171</sup>AYDIN Şule,a.g.e.,s.7.

retilmesi, Stratejik planların (uzun vadeli planların), analizlerin yapılmasına, işletmenin vizyon ve misyonun belirlenmesinde gerekli bilgilerin üretilmesinde temel rol oynamaktadır.

Konaklama işletmelerini endüstri işletmelerinden ayıran bazı temel özellikler bulunmaktadır. Bu zellikler turizm sektörünün genel karakteristiğinden kaynaklanmaktadır. Çeşitli kaynaklarda konaklama işletmelerinin özelliklerinin birbirlerinden farklılık gösteren Şekillerde ayırımlara bağlı tutulduğu görülmektedir. Aşağıda konaklama işletmelerinin üretim, personel, finansman, yatırım, muhasebe ve pazarlama yönlerinden taşıdıkları farklı özelliklerinin açıklanmasına yer verilmektedir.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Turizm insanların sürekli yaşadıkları yer dışında yaptıkları seyahatler ve gittikleri yerlerde geçici konaklamalarından doğan ihtiyaçlarının karşılanması ile ilgili faaliyetlerdir. Makro açıdan ise turizm; ekonomik yatırımları ve iş hacmini geliştiren, gelir yaratan, döviz sağlayan, yeni istihdam alanları açan, sosyal ve kültürel hayatı etkileyen bir nitelik taşır.

Türkiye’de hem sahip olunan doğal güzelliklerin tanıtılması hem de değerlendirilmesi düşüncesiyle, turizm sektörünün geliştirilmesi sürekli teşvik edilmiştir. Böylece, yabancı kaynaklı turizmden elde edilen döviz girdisi, özellikle döviz dar boğazının yaşandığı çıktığı dönemlerde, ülkenin ödemeler dengesine olumlu katkı sağlayan önemli kalemlerden biri haline gelmiştir.

Hemen her ülkede, turizmin yerini ve önemini belirlemeye yarayan konuların başında konaklama ve yeme-içme işletmelerinin durumu gelmektedir. Çünkü turizm sektöründe faaliyet gösteren ve onun statik bir elemanı olan konaklama işletmeleri; bir taraftan sektörel gelişmeye katkıda bulunmakta, diğer taraftan da yarattığı sonuçlarla ülke ekonomilerinin gelişmesine birçok yönden katkıda bulunmaktadır.

Hizmet işletmesi kapsamında yer alan, emek yoğun üretim tekniğine dayanan ve turizm sektörünün önemli bir konuma gelmesini sağlayan konaklama işletmelerinde muhasebe organizasyonu ve finansal analizin etkinliği kaçınılmaz hale gelmektedir. Konaklama işletmelerinde etkin bir muhasebe organizasyonu oluşturulmasının amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- İşletmenin mali gücü ve durumu hakkında bilgi verilmesi,
- İşletmede, varlıklar ve kaynaklarla ilgili para ile ifade edilen değer hareketlerinin kaydedilerek denetiminin yapılması,
- İşletmede tamamlayıcı hizmetler bölümü kapsamında yer alan birimlerin gelir ve giderlerinin ayrı ayrı belirlenmesi,
- İşletmenin çeşitli bölümlerinin maliyet ve gelirlerini ayrı ayrı tablolarda üzerinde gösterilmesi, bölümlerin ve genel olarak işletmenin kârlılığının ölçülmesi,



- Finansal raporlara dayanarak karşılaştırılmaları olanak tanıyan istatistiksel bilgilerin elde edilmesi ve geleceğe yönelik kararların alınmasına katkı sağlanmasıdır.

Hemen her işletmede finansal bilgiler, muhasebe bölümü tarafından üretilmekte ve buradan ilgili kullanıcılara iletilmektedir. Bu sebeple; Muhasebe bilgi sistemi, konaklama işletmeleri için salt finansal sonuçları yansıtan bir gösterge olmaktan öte, yönetim ve karar alma sürecinin tüm aşamaları için temel bilgi sistemini oluşturur. Konaklama işletmelerinde muhasebe organizasyonun planlanması ve iyi işlemesi önem arz etmektedir.

Yönetim muhasebesi, işletme faaliyetlerinin planlanma ve yönlendirilmesinde önemli bir yere sahiptir. Finansal analiz ise işletmenin etkinlik ve başarı derecesini ölçmede, firmanın hedeflerine ne ölçüde ulaşabildiğini tespitite, geleceğe ait planların hazırlanmasında, firmanın yükümlülüklerini ne ölçüde yerine getirebildiğini tespitite yararlanılan bir uygulamadır.

Sektörün bilanço ve gelir tablosunu temsil eden finansal oranlar, finansal analizde analistlere firmanın ekonomik durumu ile ilgili bilgi verir. Her sektörün kendine has özelliklerinden dolayı bir firmanın finansal durumu, firmanın büyüklüğü, sektördeki rekabet durumu, faaliyet alanı vb. değişkenlerden etkilenebilmektedir. Yani farklı sektörlerde faaliyet gösteren firmaların finansal durumların da farklılık göstermesi olası bir durumdur. Konaklama işletmeleri hizmet karakterli olduğundan, ağırlıklı olarak hizmet üretmektedirler. Bu özelliği ile de diğer sektörlerden ayrılırlar. Konaklama işletmelerinde finansal analiz yapılırken sektörün koşulları da dikkate alınmalı ve sektöre uygun rasyolar kullanılarak değerlendirme yapılmalıdır. Böylece başarıda büyük ivme kazanılacak ve daha fazla fayda sağlanacaktır.

## KAYNAKÇA

AKAT Ömer, Pazarlama Ağırlıklı Turizm İşletmeciliği, Ekin Kitapevi, Bursa, 2000

AKBABA Atilla, Müşteri Odaklı Hizmet Üretiminde Kalite Fonksiyon Göçerimi (KFG) Yaklaşımı: Konaklama İşletmeleri için Bir Uygulama Çalışması, Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, Cilt 16, Sayı 1, Bahar: 59-81

AKGÜÇ Öztin, Finansal Yönetim, Avcıol Basım Yayın, İstanbul,1994

AKDOĞAN Nalan; TENKER Nejat, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, 2010

AKOĞLAN Meryem, Konaklama Endüstrisinde Kadın Yöneticiler, Eskişehir: TC Anadolu Üniversitesi Yayınları, No.994,1997

AKTAN Bora,BODUR Bora,Oranlar Aracılığı İle Finansal Durumunuzu Nasıl Analiz Edersiniz?,Journal of Yaşar University, 2006

AKTUĞLU Mehmet Ali, Denetleme ve Revizyon, Barış Yayınları, İzmir,1996  
American Accounting Association, "Report of Management Accounting Committee", Vol 37, No 3, Haziran 1962

*Anadolu Haber Gazetesi 197. sayısı*

ANGAY Filiz, Konaklama işletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çözüm Önerileri, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi,2003

ARAS Haşim, Konaklama İşletmeciliğinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü, T:C. Turizm Bakanlığı, Ankara, 1993

AVCI Umut, "Konaklama İşletmelerinde Finansal ve Finansal Olmayan Performans Ölçümüne İlişkin Bir Alan Araştırması", Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi, Yıl.2, Sayı.3, Temmuz Ağustos Eylül,2005,s 6

AYDIN Şule, Otel İşletmelerinde Örgütsel Stres Faktörleri:4-5 Yıldızlı Otel İşletmeleri Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,

Cilt:7, Sayı:2, Ocak,2008

AYTULUN Arif, Turizm İşletmeleri ve Mali Uygulamalar, [https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:lrSsYhpF8hYJ:alimuratgokmen.com/dosyalar/mali%2520isler/turizm%2520isletmelerinde%2520mali%2520uygulama%2520ornek.ppt+prof+dr+walter+hunziker+e+g%C3%B6re+otel+yer+yabanc%C4%B1s%C4%B1+olan&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEEESiXeBceZwEGDwsBG5vcbcZIIIMX17FpjCDe8K6sb2NzpTuUyFCJ\\_6UPhIphDtWhdOCiJVfUVNY\\_Y17Z5xr5L2x0F0vKYZvNWdMCxv2D9U8yx1w1r8v0BJyVed\\_zwluxxZBn&sig=AHIEtbTMTD1612QrXycSR-XTyqOzvMMWBQ](https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:lrSsYhpF8hYJ:alimuratgokmen.com/dosyalar/mali%2520isler/turizm%2520isletmelerinde%2520mali%2520uygulama%2520ornek.ppt+prof+dr+walter+hunziker+e+g%C3%B6re+otel+yer+yabanc%C4%B1s%C4%B1+olan&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEEESiXeBceZwEGDwsBG5vcbcZIIIMX17FpjCDe8K6sb2NzpTuUyFCJ_6UPhIphDtWhdOCiJVfUVNY_Y17Z5xr5L2x0F0vKYZvNWdMCxv2D9U8yx1w1r8v0BJyVed_zwluxxZBn&sig=AHIEtbTMTD1612QrXycSR-XTyqOzvMMWBQ), Erişim Tarihi:23.09.2011

BARUTÇUGİL, İsmet, Turizm İşletmeciliği, Uludağ Üniversitesi, Bursa,1982

BEKÇİ Murat, Konaklama Muhasebesi, S.D.Ü. Yayın No: 36, Isparta,2003

BEKTÖRE S, Benligiray Y., Erdoğan N.,2005, Envanter Bilânço, Birlik Ofset,Eskişehir,2007

BESLEY, S ve E. F. Brigham, Essentials of Managerial Finance. 13th Edition,USA: South Western College Publishing,2005

BİSA Sara, Yöneticiler İçin Bilânço Okuma, Değerlendirme, Mali Analiz, Finansal Raporlama Standartları ve Denetim Teknikleri

BURGERSS Cathy, "Gender and Salaries in Hotel Financial Management: It's Stil a Man's World", Women in Management Review, Vol.18, No.1/2, 2003

BURGERS Cathy, "Is There A Future for Hotel Financial Controllers?", Hospitality Management, No.26, 2007

BURHAN Şener Modern Otel İşletmelerinde Yönetim ve Organizasyon, Detay Yayıncılık, Geliştirilmiş 3. Baskı, Ankara,2001

BÜYÜKMİRZA, H. Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi – Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, On üçüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara,2008

- CEMALCILAR vd., İşletmecilik Bilgisi, Eskişehir: İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını No: 3, 1989
- CEYLAN Ali, "Otel İşletmelerinin Finansal Sorunları:Balıkesir İlinde Bir Alan Araştırması",Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi, Yıl.2, Sayı.3, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005
- CİĞER Ayşegül, Yeni Maliyet Yaklaşımlarının Konaklama İşletmeleri Açısından Uygulanması ve Bir Uygulama,Selçuk Üniversitesi,Sosyal Bilimler Enstitüsü,Doktora Tezi,2006
- CİVAN Mehmet, Finansal Tablolar Analizi ve Örnek Uygulamalar, Trabzon,2009
- COLTMAN, M.M., Hospitality Management Accounting, John Wiley&Sons, New York, 1998
- CROSSMAN, Y. Paul, "The Nature of Management Accounting", The Accounting Review, Vol 33, No 2, Nisan 1958
- ÇETİNER Ertuğrul; Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi; 2002
- ÇETİNER Ertuğrul, Otel İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi,2009
- ÇETİNER Ertuğrul, Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara,2008
- DALGAR Hüseyin, Finansal Planlamada Öngörü Metodu Olarak Rasyoların Kullanılması ve Tekstil Sektörü İşletmelerinde Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta,2002
- DEARDEN John and John Shank, Financial Accounting and Reporting, Harwart Businnes School, Prantice- Hall, inc Englewood Cliffs, New Jersey,1975
- DİNÇER Banu, DİNÇER Caner, Otel Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri ve Pazarlama Kararları, *Review of Social, Economic & Business*

*Studies, Vol.5/6*

DUNCAN Willimson, Cost and Management Accounting, Pretice Hall  
Europa,1996

ELİTAŞ Cemal, Konaklama Muhasebesi, Afyon,2010

EROL Nilüfer, Dört ve Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Örgüt İçi İletişim  
Düzeyini Belirlemeye Yönelik Bir Uygulama(Ankara Örneği), Yüksek  
Lisans Tezi, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,  
Bolu

ERSÖZ, F. Nevin; Mali Çözüm Dergisi;1993,İstanbul, Sayı 21

GÖNEN Seçkin, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç  
Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama,  
Yayımlanmış Doktora Tezi,2007

GÜMÜŞ Umut Tolga, Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrol Süreci ve  
Oda-Mönü Fiyatlarının Belirlenmesi; Denizli'deki Küçük Ölçekli Bir  
Otel İşletmesinde Uygulanması;Yayımlanmış Yüksek Lisans  
Tezi;2005

HACIOĞLU Necdet, Turizm Pazarlaması, V\_PAS Yayıncılık, Bursa, 2000

Hospitality Valuation Services, USA

İME Mustafa, İşletmeleri Tümden Değerleme Yöntemi,Marmara  
Üniversitesi,İİBF Dergisi,Cilt 29,2010

KALKINOĞLU Mehmet, "Konaklama Tesislerinde Müşterinin Oteli Terk Ettiği  
Tarihten Sonra Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV ve Muhasebe  
Boyutlarının İrdelenmesi", Mükellefin Dergisi, Sayı.130, Ekim 2003

KERWİN Rober W., The İmportance of Qualified Managers to Development  
of Turizm in Turkey; İktisadi Coğrafya ve Turizm Konferansları(1977),  
İstanbul, İstanbul Matbaası, 1978

KİRACI Murat, Trend Analizi (Eğilim Yüzdeleri Analizi), iibf. ogu. edu.  
tr/mkiraci/FTA07\_TrendAnalizi.ppt

- KONAK Nazmi, Meryem Akoğlan, Metin Kozak, Genel Turizm (İlkeler-Kavramlar), Turhan Kitapevi, Ankara,1997
- KOZAK Nazmi, A. Celil akıcı, Meryem Akoğlan Kozak, Murat Azaltun, Alptekin Sökmen ve Mehmet Sarık, Otel İşletmeciliği, Detay Yayıncılık, Ankara, 2002, s..8-12.
- Kültür ve Turizm Bakanlığı, Otel Yönetim Seminerleri, Konuşma Metinleri
- LVYSON Fred, Hotel and Resorts, Architectural Press, Burlington, 2005
- LOCYER Cliff veSCHOLARİOS Dora , “Selecting Hotel Staff: Why Best Practice Does Not Always Work?”, International Journal Of Contemporary Hospitality Management, Vol.16,No.2, 2004
- MEB,MEGEP,Konaklama ve Seyahat İşletmeleri,Ankara,2006
- MET Önder ve GÜL Kudret, “Konaklama Sektöründe Tesis Yatırımlarında Değerleme Yaklaşımlarına Yönelik Bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama (Analiz) Dergisi, Yıl.15, Cilt, 6, Sayı.15, Nisan 2006
- MİA Lokman, PATİAR Anoop, “The Use of Managament Accounting Systems in Hotels:AnExploratory Study, Hospitality Management, No.20, 2001
- MONCARZ, E.S., “Operational Analysls in Hotels”, Accounting and Finance for the International HOSpitality Industry, der. Haris, P., 39-62, Butterworth-Heinemann, Lincarce House, Jordan Hill, Oxford, 1997
- MONCARZ, E.S.- Portocarrero, N., de J., Accounting fort he Hospitality Industy, Prentice Hill, Upper Saddle River, New Jersey, 2002
- OLALI Hasan, Otel İşletmeleri ve Yönetimi, İzmir Ege Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, No.64-34,1973
- OLALI Hasan, Turizm Politikası ve Planlama,İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları,İstanbul,1990
- ÖZDEMİR Muharrem, Finansal Yönetim, Türkmen Kitabevi, 5.baskı, İstanbul,1999

- ÖZTAŞ Kadir, Hilmi Uçan, Turizm Sektöründe Mutfak Hizmetleri, Nobel Yayıncılık, Ankara,2002
- PALMER Adrian, MCMAHON-BEATTIE Una, BEGSS Rosalind, "A Structural Analysis Of Hotel Sector Loyalty Programmes", International Journal Of Contemporary Hospitality Management, Vol.12, No.1, 2000
- PEKER Alparslan, Modern Yönetim Muhasebesi,4.Baskı,İ.Ü.Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını,İstanbul,1988
- PHİLİPPATOS George C. ,Financial Management Theory and Techniques, The Pennsylvania State Üniversitesi,California 1973
- RALP D. Kennedy, Stemant YMC Mulan, Finansal Durum Tabloları (Çev: Atilla Gönenli), İktisat Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, Sermet Matbaası, 1967
- RASİM Zehra, Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi,Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004
- SALİH Salih, Konaklama Muhasebesi, Adım Yayıncılık, Ankara, 1989
- Sermaye Piyasası Faaliyetleri İleri Düzey Lisans Eğitimi, Finansal Yönetim [http://www.tspakb.org/docs/egitim\\_notlari/finansal\\_yonetim\\_ileri.pdf](http://www.tspakb.org/docs/egitim_notlari/finansal_yonetim_ileri.pdf), Erişim Tarihi: 04.12.2011
- SINGER, A. Frank, "Management Accounting", The Accounting Review, Vol 36, No 1, Ocak 1961
- SOYALTIN Tuncay, Turizm İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Uygulama, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir,2007
- ŞİŞMAN Adnan, "Otel işletmelerinde Kara Geçiş (Basa bas) Analizlerinin Ötesi", <http://www.adnansisman.com>, Erişim Tarihi:12.06.2011
- TEKELİ Hasan, Turizm Pazarlama ve Planlaması, Detay Yayıncılık, Ankara,2001

- TSAUR Sheng-Hshiong ve Yi-Chun Lin, "Promoting Service Quality in Tourist Hotels: The Role Of Human Resource Management Practices and Service Behavior", Tourism Management, No.25, 2004
- TÜRKSOY Adnan, Konaklama işletmelerinde Yönetim Muhasebesi, Turhan Kitabevi, Ankara,2011
- TÜRKSOY Adnan, "Otel İşletmelerinde Mali Başarısızlığa Yol Açan Faktörler: Ülkemizdeki Halka Açık Otel İşletmelerinde İlişkin Bir Değerlendirme", Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi, Yıl.2, Sayı.4, Ekim-Kasım- Aralık 2005
- TÜRKSOY Adnan, Otel Yönetim Muhasebesi, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara, 1998
- TÜTÜNCÜ Özkan, Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001
- UÇKUN Gazi, PELİT Elbeyi, Turistik Ürün Planlamasında CRM'nin Yeri ve Önemi,[https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:10pB\\_yVdRpAJ:www.acikarsiv.gazi.edu.tr/dosya/CRMIZMIRENSON.doc+turistik+%C3%BCr%C3%BCn+genelde+turizm+pazarlamas%C4%B1n%C4%B1n+da+birinci+a%C5%9Famas%C4%B1n%C4%B1&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEEShieyjiZ6\\_sVrQaFR1H7eZ3UJu7MKoW9A2h2kOFu3mRXcPbDd2YYnGtJIFqJqGmb5vuPP4xzGc7yKrgoVHczqtIjr1exIK5EWctoJFqeVWPZ54MQ6Zhfy\\_b\\_wYZc3mig1fKOj&sig=AHIEtbTKDnhyl1v0vA7We8eGXSVs2q-3Qw](https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:10pB_yVdRpAJ:www.acikarsiv.gazi.edu.tr/dosya/CRMIZMIRENSON.doc+turistik+%C3%BCr%C3%BCn+genelde+turizm+pazarlamas%C4%B1n%C4%B1n+da+birinci+a%C5%9Famas%C4%B1n%C4%B1&hl=tr&gl=tr&pid=bl&srcid=ADGEEShieyjiZ6_sVrQaFR1H7eZ3UJu7MKoW9A2h2kOFu3mRXcPbDd2YYnGtJIFqJqGmb5vuPP4xzGc7yKrgoVHczqtIjr1exIK5EWctoJFqeVWPZ54MQ6Zhfy_b_wYZc3mig1fKOj&sig=AHIEtbTKDnhyl1v0vA7We8eGXSVs2q-3Qw), Erişim tarihi: 21.09.2011
- USAL Alparslan, Osman Avşar Kuzgun, Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Detay Yayınları, Ankara, 2001
- USTA Öcal, Genel Turizm, Anadolu Matbaacılık, İzmir,2002
- UYSAK Özgür Özmen, Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Bütçeleri, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:993, Eskişehir, 1997
- Worldwide Lodging Industry,1997, s.33-35, TC Kültür Bakanlığı, Otel İşletmeciliği



YAZICI Mehmet, Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, M,Ü. Nihad Sayar  
Yayın No: 439/672,İstanbul

YELKEN, Nurettin ve Nejdet AKINCI, Hasan KARADENİZ, Yönetim  
Muhasebesi, İzmir, Mas Ambalaj,1982

YILDIZ Şeyda, Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinin Örgüt Yapılarının Mekanik-  
Organik Örgüt Yapısı Bağlamında İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi,  
Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,  
Isparta,2011

YÜCEL Hilal, Turizm İşletmelerinde Kombine Hizmet Muhasebesi, Yüksek  
Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,Kırıkkale,  
2006

<http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/Konmuh.pdf>,Erişim Tarihi:31.05.2010

[http://www.axasoft.net/on-muhasebe-bilgileri/yonetim\\_muhasebesi.htm](http://www.axasoft.net/on-muhasebe-bilgileri/yonetim_muhasebesi.htm),

Erişim Tarihi:05.12.2010

[www.baskent.edu.tr/~zeser/2003-2004/2003-2004/342-12](http://www.baskent.edu.tr/~zeser/2003-2004/2003-2004/342-12),Erişim

Tarihi:27.11.2011

<http://www.bilancio.org/karlilik-oranlari.bx>, Erişim Tarihi: 27.09.2011

<http://www.bilgaz.net/dosyalar/OranAnalizi.pdf>, Erişim Tarihi:10.06.2011

<http://cygm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/konaklama/moduller/TurizmHareketleri.pdf>, Erişim Tarihi:05.02.2012

<http://forum.bilgenesil.com/ekonomi-iktisat-isletme/79177-finansal-muhasebe>,  
Erişim Tarihi:27.11.2011

[http://www.eminyavuz.net/emya/tb4konu\\_view.asp?editid1=26](http://www.eminyavuz.net/emya/tb4konu_view.asp?editid1=26),Erişim

Tarihi:27.11.2011

<http://www.huseyinust.com/konu-yonetim-muhasebesi-nedir.html>,Erişim

Tarihi:11.09.2010

<http://iibf.ogu.edu.tr/erdal/Dosyalar/Dosyalar%20Yeni/6.pdf>,Erişim

Tarihi:30.09.2011

[www.maximumbilgi.com](http://www.maximumbilgi.com), Araştırma Serisi No:157,s.41,Erişim Tarihi:22.11.2011

<http://www.mevzuatdergisi.com/2008/06a/03.htm>,Erişim Tarihi:05.02.2012

<http://www.muhasibevefinans.net/Dosyalar/file/Konmuh.pdf>,Erişim Tarihi:31.05.2010

<http://www.turklider.org/TR/Portals/57ad7180-c5e749f5b282c6475cdb7ee7/UserFiles/SARABISA/Y%C3%B6neticiler%20in%20Bilan%C3%A7o%20Okuma,%20De%C4%9Ferlendirme,%20Mali%20Analiz,%20Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1%20ve%20Denetim%20Teknikleri.pdf>, Erişim Tarihi: 23.08.2011

<http://www.hftp.org/members/bottomline/backissues/1999/oct-nov/budgets.htm>, Erişim Tarihi:27.11.2011

[http://www.uted.org/dergi/2003/ocak/ocak\\_5.htm](http://www.uted.org/dergi/2003/ocak/ocak_5.htm), Erişim Tarihi:23.09.2011