

## YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARININ İNCELENMESİ: ERZURUM İLİ OTEL İŞLETMELERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Dr. Öğrt. Üyesi Nilgün SANALAN BİLİCİ  
Atatürk Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Türkiye  
E-mail: nbilici@atauni.edu.tr  
ORCID: 0000-0001-2345-6789

Barış TURAN  
Doktora Öğrencisi, Atatürk Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Türkiye  
E-mail: baristuran\_bt@hotmail.com  
ORCID: 0000-0002-8664-6763

<p>Makale Bilgisi:</p> <p>Geliş: 04-12-2019 Düzeltilme: 09-12-2019 Kabul: 10-12-2019</p> <p>Anahtar Kelimeler: Yönetim Muhasebesi Otel İşletmeleri Maliyet Muhasebesi Erzurum</p>	<p><b>Özet</b></p> <p>Erzurum, Türkiye'nin birinci derecede önemli ve öncelikli kış turizmi merkezlerinden birine sahip, ayrıca tarihi ve kültürel değerleriyle de turistlerin ilgi gösterdiği bir kenttir. Erzurum ilin de bulunan otel işletmelerinin hem diğer kış turizm merkezleri ile rekabet edebilmesi ve gelen turistlere kaliteli bir hizmet sunması hem de işletme yöneticilerine hızlı ve güvenilir bilgilerin sunulması için modern muhasebe uygulamalarını kullanmaları önem arz etmektedir. Çalışmanın amacı da Erzurum ilinde faaliyet gösteren otel işletmelerinin yönetim ve maliyet muhasebesi uygulama düzeylerini tespit etmek ve mevcut durumu ortaya koyarak bir farkındalık oluşturmaktır. Çalışma Erzurum ilinde bulunan Turizm İşletme Belgeli otel işletmeleri üzerine uygulanmıştır. Nicel araştırma yöntemine dayanan çalışmada veriler anket tekniğinden yararlanılarak toplanmıştır. Ayrıca çalışmada evren, örnekleme oluşturmuştur. Bu nedenle tam sayım yöntemi ile veriler elde edilmiştir. Çalışmada elde edilen bulgulara göre, otel işletmelerinin sadece yüzde 13,3'lük kısmında ayrı bir yönetim muhasebesi sistemi bulunurken, yaklaşık yüzde 26,7'lik kısmında ise ayrı bir maliyet muhasebesi sisteminin görüldüğü tespit edilmiştir. Sonuçlar, Erzurum ilinde faaliyet gösteren otel işletmelerinin yönetim ve maliyet muhasebesi sistemlerini yeterince etkili kullanmadığını göstermiştir.</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## INVESTIGATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES: A RESEARCH FOR HOTEL BUSINESSES IN ERZURUM PROVINCE

Asst. Prof. Nilgün SANALAN BİLİCİ  
Atatürk University, Tourism Faculty, Turkey  
E-mail: nbilici@atauni.edu.tr  
ORCID: 0000-0001-2345-6789

Barış TURAN  
Doctorate Student, Atatürk University, Tourism Faculty, Turkey  
E-mail: baristuran\_bt@hotmail.com  
ORCID: 0000-0002-8664-6763

### Abstract

Article Info:

Received: 04-12-2019

Revised: 09-12-2019

Accepted: 12-12-2019

Keywords:

Management Accounting

Hotel Businesses

Cost Accounting

Erzurum

Erzurum, Turkey's first degree with one of the most important winter tourism centers and foremost, it is also a city which attracts tourists with its historical and cultural value. It is important for hotel businesses in Erzurum to compete with other winter tourism centers, provide a quality service to the incoming tourists and use modern accounting applications in order to provide fast and reliable information to business managers. The aim of the study is to determine the management and cost accounting application levels of hotel businesses operating in Erzurum province and to create an awareness by presenting the current situation. The study was conducted on hotels with Tourism Management Certificate in Erzurum. In the study, which was based on quantitative research method, data were collected by using survey technique. In addition, the universe constituted the sample. Therefore, data were obtained by complete counting method. According to the findings of the study, only 13.3 percent of the hotel businesses have a separate management accounting system, while approximately 26.7 percent of them have a separate cost accounting system. cost accounting systems.

### 1. GİRİŞ

Bugünün dünyasında teknolojinin hızla ilerlemesi, ulaşımın kolaylaşması, refah seviyesinin giderek yükselmesi ve küreselleşmenin de etkisiyle insanların kültürel olarak birbiriyle yakınlaşması ulusal ve uluslararası olmak üzere her alanda seyahatlerin artmasına sebep olmuş ve turizm sektörü giderek büyümüştür. İnsanların bu seyahatleri sırasında olmazsa olmazlardan bir tanesi ise geceleme veya dinlenmek için kullandıkları otel işletmeleridir. Eski çağlarda hanlar ve kervansarayların yerini günümüzde lüks oteller, tatil

köyleri, pansiyonlar, vb. gibi işletmeler almıştır. Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü'nün (UNWTO) yayınlamış olduğu 2017 raporuna göre 1 milyar 322 milyon turist seyahat etmiştir. Türkiye'ye ise aynı yıl Kültür ve Turizm Bakanlığı (2017) verilerine göre, tüm olumsuz şartlara rağmen 32,4 milyon turist gelmişken, yine verilere göre 2018 yılının turist sayıları 39 milyona, turizm gelirleri de 29,5 milyar dolara ulaşmıştır. Bakanlığın 2019 verileri incelendiğinde ise henüz Ocak-Ekim döneminde ülkemizi ziyaret eden yabancı turist sayısı geçen yılın aynı dönemine göre %14,47 artış göstererek 40 milyonu, turizm gelirleri de 26 milyar doları aşmıştır. Tüm bu veriler, turizmin ekonomik etkilerinin artarak devam ettiğini göstermektedir (Işık ve Turan, 2018). Ayrıca ifade edilen bu rakamlara yerli turistler de eklenirse, ülkemizdeki yurt içi turist rakamları fazlasıyla artacaktır. Gelecek yıllarda bu sayıların giderek artması ise hiç şüphesiz ki gerçekleşecektir. Dolayısıyla seyahat eden insanlara, başta geceleme imkanı olmak üzere daha birçok hizmet sunan otel işletmeleri giderek önem kazanacaktır.

Yukarıda verilen turist sayıları ile turizmden elde edilen gelirler incelendiğinde ve turizmin nasıl gelişme kaydettiği bu rakamlar vasıtasıyla düşünüldüğünde mevcut otel işletmeleri arasında turisti kendi işletmesine çekme noktasında rekabet oluşurken yeni işletmelerin de faaliyete gireceği düşünüldüğünde bu rekabet üst seviyeye çıkacak ve giderek artacaktır. Bu çekişmeden karlı çıkmak isteyen işletmeler, müşteri memnuniyetini dikkate alacak bir yönetim anlayışı sergilemek durumundadır. Diğer yandan otel işletmeleri, seyahat eden turistlerin geceleme ihtiyacının yanında yeme-içme, eğlence ve çeşitli sosyal gereksinimlerini karşılayan ve müşterilerini memnun edecek mal ve hizmet üretme istekleri ile birlikte, işletmelerinin devamlılığını sürdürebilmek için karlılık amaçlarını da dikkate almak zorundadır. Fakat turizm sezonunun mevsimsellik özelliği taşıması ve dolayısıyla kısa süreli olması otel işletmelerinde karlılığın düşmesine neden olmaktadır. Bu nedenle söz konusu işletmelerinin yönetimi ve yönetim muhasebesi uygulamaları önem arz etmektedir.

Günün yirmi dört saati emek yoğun bir şekilde hizmet veren otel işletmeleri yöneticilerinin, yönetim faaliyetlerini hayata geçirirken müşteri memnuniyetini göz ardı etmeyecek şekilde davranmalıdır. Bir yandan işletmenin sürdürülebilir kalkınmasını düşünen yöneticiler diğer yandan rekabet koşullarına ayak uydurmaya çalışmaktadır. Rekabetin böylesi doruk noktasına çıktığı turizm sektöründe otel işletmeleri, maliyetlerini düşürüp, verimliliğini ve kar marjını da arttırması gerekmektedir. Bu bağlamda işletmelerde maliyet tasarrufunun uygulanması, verimliliğin artması, finansal yapılarının güçlenmesi, karlılık ve maliyet kontrolüne yönelik uygulamalara ihtiyaç duyulması nedeniyle yöneticiler, yönetim muhasebesi bilgilerine gereksinim duymaktadır (Atmaca ve Yılmaz, 2011). Zira yönetim

muhasebesi, karar verme sürecini kolaylaştırmak ve desteklemek için önemli bir araçtır. Çalışmanın amacı da Erzurum ilinde faaliyet gösteren otel işletmelerinin yönetim ve maliyet muhasebesi uygulama düzeylerini tespit etmek ve mevcut durumu ortaya koyarak bir farkındalık oluşturmaktır.

Bu çalışmada, araştırmanın temel amacı olması sebebiyle gerek yönetim muhasebesinin gerekse otel işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanılmasının önemine vurgu yapılmıştır. Dolayısıyla çalışmada öncelikle yönetim muhasebesi kavramı açıklanmış olup genel muhasebe ile arasındaki farklardan söz edilmiştir. Daha sonra otel işletmelerinde yönetim muhasebesinin önemine değinilmiş ve ardından literatürdeki çalışmalardan bahsedilmiştir. Son olarak bulgular değerlendirilmiş, sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

## **2. YÖNETİM MUHASEBESİ**

Kitaplara 1940'lı yıllarda girmeye başlayan yönetim muhasebesi konuları, daha sonra bu konuda Bill Vater'ın 1950 yılında yazdığı kitap önemli gelişmeleri beraberinde getirmiştir. Anthony tarafından 1956 yılında yayınlanan "Managerial Accounting" adlı kitap ise yönetim muhasebesine odaklanıp ve onu maliyet muhasebesinden ayırarak, konunun gelişimine önemli bir katkı sağlamıştır. Ardından bu gelişimi destekleyen 1961 yılında Shillinglaw ve 1962 yılında Horngren'in kitapları da basılmıştır. Sonrasında, faaliyet tabanlı yönetim (1993) ve faaliyet tabanlı bütçeleme (1996) konuları incelenirken, daha sonra ise hedef maliyetleme ve müşteri karlılık analizi (1994), kalite maliyetleri (1992) gibi konular incelenmiştir. Dengeli puan kartı (1998) ve stratejik karlılık analizi konularının (2000) ise sonradan ortaya çıkan yönetim ve maliyet muhasebesi konuları olduğu görülmektedir (Dönmez, vd., 2006).

Günümüzde işletme fonksiyonlarından sorumlu olan tüm yöneticilerin işletmesi için yerinde kararlar alabilmesi ancak doğru, güvenilir, şeffaf, hızlı ve uygun zamanlı bilgilerin kendilerine ulaşması ile mümkündür. Bu ise genel muhasebe ve maliyet muhasebesi kaynaklarından yola çıkarak yeni bilgiler üretip işletme yöneticilerine sunup, onların karar almalarında yardımcı olacak bilgileri sağlayan ve aynı zaman da muhasebenin de bir türü olan yönetim muhasebesi ile gerçekleşebilir (Çetiner, 2008). Bakıldığı zaman yönetim muhasebesi diğer muhasebe işlevlerinden farklı hareket ederek işletme yönetimine bilgiyi istek ve ihtiyaçlara göre sağlamaktadır. Zira finansal muhasebe işletmenin dış çevresini kapsayacak kararlarda kullanılırken, işletmenin iç işleri ile ilgili kararların verilmesinde ise yönetim muhasebesinden faydalanılır. Ayrıca yönetim muhasebesi bütçeleme faaliyetleri, bütçe kontrolü ve maliyet esaslı bir yönetim anlayışı ile ilgilidir (Güngör Tanç, 2012).

Yönetim muhasebesi bir işletmenin ayakta kalması ve devamlı olarak çalışması için bilgi ve rapor sunmaktadır. Kullanım alanları ise şu şekilde ifade edilmektedir (Akmeşe ve Kaya, 2017). Buna göre yönetim muhasebesi;

- Maliyet kontrolleri sağlayıp satış fiyatlarını belirlemek,
- Personel ile ilgili raporları hazırlamak,
- Verimliliği analiz ederek üretim sürecini hızlandırmak,
- İşletme gider ve maliyetlerini karşılayarak gerekli analizleri yapmak ve bunları gerekli birimlere sunarak işletme için alınacak kararlara yardımcı olmaktadır.

Yönetim muhasebesi, muhasebe disiplininin ürettiği, bütçeleme, maliyetleme, performans değerlendirme ve karar alma gibi alt sistemlerden ortaya çıkan sonuçları kullanıp, bu sonuçları birbiriyle kıyaslayıp değerlendirerek, karlılığı ve verimliliği etkilemesi ayrıca işletmenin hedeflerine ulaşması için işletme yöneticilerine aktardığı bir bilgi sistemi olmaktadır (Sarı ve Çam, 2014).

Muhasebe geçmişte olduğu gibi bir defter kayıt sistemi olmaktan çıkmıştır. Günümüzde işletme için geleceği planlama ve denetleme noktasında yöneticilere karar vermelerini ve yorum yapmalarını sağlayacak yararlı bilgiler verme yönünde ilerlemiştir. Yönetim muhasebesi, genel muhasebenin dış kullanıcılarına bilgiler sunmasından ziyade organizasyonlarda yer alan yöneticiler veya karar vericiler için geliştirilmiş muhasebe bilgilerinin sunan bir muhasebe türüdür. Genel muhasebe ile yönetim muhasebesi arasındaki ilişki ve farkılar aşağıdaki gibi özetlenmektedir (Çetiner, 2008).

**Tablo 1: Genel Muhasebe ile Yönetim Muhasebesi Arasındaki İlişki**

	<b>Genel Muhasebe</b>	<b>Yönetim Muhasebesi</b>
<b>Raporların Ana Kullanıcıları</b>	Dış kullanıcılar	İç kullanıcılar
<b>Rapor Türleri</b>	Temel mali tablolar	İhtiyaç halinde düzenlenecek işletme içi raporlar
<b>Raporlamanın Amacı</b>	Tüm kullanıcılarına genel amaçlı bilgiler verme	Belli kullanıcılarına özel amaçlı bilgiler verme
<b>Raporlama Zamanı</b>	Geçen dönem	Gelecek dönem
<b>Raporlama Süresi</b>	Bir aydan çok Bir yıldan az	En az 1 saat En çok 10-15 yıl

Tablo 1’de görüldüğü üzere yönetim muhasebesinin temel görevi işletme yöneticilerinin gereksinimlerine yanıt verecek bilgi ve raporları en kısa sürede hazırlayıp karar almaları noktasında onlara yardımcı olmaktır.

### **3. OTEL İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİNİN ROLÜ**

Muhasebe tüm diğer işletmelerde olduğu gibi otel işletmelerinde de oldukça önemli bir yere sahiptir. Muhasebe bölümü tarafından üretilen finansal bilgiler, kurumdaki ilgili

yöneticilere iletilmektedir. Dolayısıyla söz konusu işletmelerde muhasebenin iyi işlenmesi ve organizasyonun planlaması önem arz etmektedir (Azaltun ve Kaya, 2006). Otel işletmelerinin yöneticileri doğru, uygun zamanlı ve güvenilir bilgileri kullanarak olası hataları ortadan kaldırmak, varlıkların korumak ve işletme politikalarını değerlendirmek isterler. İlaveten rekabetin yoğun yaşanmasıyla birlikte müşteri memnuniyeti, talebin artırılması, fiyatlandırma politikaları gibi çeşitli temaların öncelik kazanmasıyla yöneticiler bazı ilave bilgilere de ihtiyaç duymaktadır. Bu bağlamda otel işletmeleri açısından sonraki dönemlerde neler yapılacağı ve hangi stratejilerin planlanacağı zorunlu hale gelmesi, yönetim muhasebesi gibi önemli ek bilgiler üreten sistemi gerekli kılmaktadır (Sarı ve Çam, 2014).

Otel işletmelerinin, müşteri beklenti ve profiline farklılaşması nedeniyle rekabet avantajını sağlayıp kar maksimizasyonuna ulaşmak için verimliliği ön planda tutması gerekmektedir. Bunun gerçekleşmesi için de etkili bir yönetim muhasebesi uygulamasına ihtiyaç vardır. Dolayısıyla otel işletmeleri için yönetim muhasebesi uygulamaları oldukça önem arz etmektedir (Angelakis, Theriou ve Floropoulos, 2010).

Yoğun rekabet ortamında karlılığı artırmanın yolu çoğu zaman gelirleri artırmak olarak görülse de bunun yanında giderleri en aza indirmekte önemli bir çözüm olabilir. Hatta yönetim muhasebesi uygulamalarını kullanarak ikisini dengelemek değişen piyasa şartları düşünüldüğünde otel işletmeleri açısından rekabetçi ortamdan en az kayıpla çıkılmasına yardımcı olacaktır (Koroğlu, Biçici ve Sezer, 2011). İşletmenin içinde bulunduğu durumdan gelecek hedeflerine nasıl ulaşacağına yönelik bir dizi faaliyet gerekir. İşletmenin bugünkü durumunu gösteren raporlar (bilanço, gelir tablosu vb.)’da yer alan rakamlardan faydalanarak sonraki dönemlere ilişkin amaçlara uygun tahmin çalışmaları (bütçeleme, maliyet-hacim-kar analizleri) planlama ve organizasyonda yönetim muhasebesinin önemini açık bir şekilde göstermektedir (Çetiner, 2008).

#### **4. LİTERATÜR TARAMASI**

Literatürde ilgili yazın incelendiğinde gerek yönetim gerekse maliyet muhasebesi uygulamaları ile ilgili yerli ve yabancı çalışmalar olduğu tespit edilmiştir. Özellikle Yunanistan’da yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilgili çalışmaların yoğunlukta olduğu, ayrıca sanayi, üretim, imalat ve sağlık alanlarında da bu çalışmaya benzer araştırmalar olduğu görülmüştür. Söz konusu çalışmaların bazıları aşağıda derlenmiştir.

Siriwiwattanakul ve Nitirojntanad (2016), araştırmalarında Tayland’daki 245 orta ve büyük ölçekli otel işletmesinin yönetim muhasebesi uygulamaları incelenmiştir. Çalışma için muhasebe yöneticilerinden anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Çalışma sonuçlarına göre,

Tayland'daki otellerinin yönetim muhasebesi uygulamalarını, günlük yönetim uygulamalarına dahil ettiği görülmüştür. Fakat yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımı, küçük ölçekli işletmelere nazaran büyük ölçekli işletmelerde daha yüksek olduğu tespitine ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmada, Tayland'daki otel işletmelerinde maliyetlendirme yöntemleri, maliyet ölçümü, karar verme analizi, finansal oran analizi, bütçe planlama ve performans değerlendirme gibi geleneksel yönetim muhasebesi tekniklerinin de sıkça kullanıldığı ifade edilmiştir. Benzer sonuçların olduğu bir diğer çalışma ise Santos, Gomes ve Arroteia (2012) tarafından Portekiz'de yapılmıştır. Çalışmaya 35 otel dahil edilmiş ve söz konusu oteller 2009 ve 2010 yıllarında ayrı ayrı analiz edilmiştir. Çalışma bulgularına göre, geleneksel yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanıldığı oran, çağdaş olanların kullanım oranından daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bunun nedeni ise, otellerin çokuluslu bir otel zincirinin yan kuruluşları olmaları ve yıllık cirosunun etkisinden kaynaklandığı, şeklinde açıklanmıştır. Güngör Tanç (2012), Kapadokya bölgesinde 68 otel işletmesinin mevcut yönetim muhasebesi uygulamalarını incelemiştir. Elde edilen sonuçlara göre, çalışmaya dahil edilen otel işletmelerinin sadece %12'lik kısmında ayrı bir yönetim muhasebesi sistemi olduğu bulunmuştur. Ayrıca %25'lik kısmında ise ayrı bir maliyet muhasebesi sistemi bulunduğu saptanmıştır. Dolayısıyla araştırma bölgesinde etkili bir yönetim-maliyet muhasebesinin olmadığı tespitine ulaşılmıştır. Angelakis, Theriou ve Floropoulos (2010), çalışmalarında, yönetim muhasebesi uygulamalarını benimsemeleri açısından Yunanistan ve Finlandiya ülkeleri karşılaştırılmıştır, Yunanistan'daki geleneksel ve yeni yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım oranları belirlenmiştir. Sonrasında sonuçlar, Finlandiya'nın mevcut durumu ile karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıklar ölçülmeye çalışılmıştır. Buna göre, iki ülkenin de yeni yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım düzeyleri benzerlik göstermiştir. Ayrıca geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının ise Yunanistan'da daha az oranda kullanıldığı tespit edilmiştir. Pavlatos ve Paggios (2009), Yunanistan'da 85 otel işletmesi üzerine deneysel bir araştırma yaparak, yönetim muhasebesi uygulamalarından stratejik yönetim muhasebesi ve geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımı ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının daha yaygın kullanıldığı ve daha iyi neticeler verdiği tespit edilmiştir. Ersoy, Utku, Dönmez ve Berberoğlu (2006), üretim işletmelerinde yönetim muhasebesi Maliah, Nik ve Alwi (2004), Literatür taraması yoluyla, Singapur, Malezya, Çin ve Hindistan olmak üzere dört Asya ülkesinde geleneksel ve çağdaş yönetim muhasebesi araçlarının ne ölçüde kullanıldığını incelemiştir: Genel olarak, gözden geçirilen kanıtlar, dört ülkede çağdaş



yönetim muhasebesi araçlarının kullanılmadığını göstermiştir. Daha çok geleneksel yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanıldığı tespit edilmiştir.

## **5. YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARININ İNCELENMESİ: ERZURUM İLİ OTEL İŞLETMELERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

### **5.1. Araştırmanın Amacı**

Çalışmanın temel amacı, Erzurum ilinde faaliyet gösteren otel işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarını incelemektir. Ayrıca bir diğer amaç ise, işletme yöneticilerine yönelik olarak gereksinim duyulan kontrol ve planlama faaliyetlerinin temelini oluşturan çağdaş ve geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının fayda ve kullanım düzeylerini, yapılan çalışma ile belirleyip mevcut durumu ortaya koymaya çalışmaktır. Buna göre elden edilen bulgular değerlendirilip mevcut durum hakkında yorumlar getirilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

### **5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Bu çalışma Erzurum ilinde bulunan Turizm İşletme Belgeli Otel işletmeleri üzerine uygulanmıştır. Çalışma için nicel araştırma yöntemlerinden betimsel araştırma yöntemi tercih edilmiştir. Gay, Mills, Airasian'a (2012) göre betimsel araştırmalar, durum tespiti yapmaya yönelik araştırmalardır. Çalışma için veriler ise anket tekniğinden yararlanılarak toplanmıştır. Ayrıca çalışmada evren, örnekleme oluşturmuştur. Bu nedenle tam sayım yöntemi ile araştırmaya dahil edilen otel işletmeleri listelenmiştir. Söz konusu işletmeler, Erzurum ilinde bulunan turizm yatırım belgeli otel işletmeleridir. Örnekleme oluşturan sayı ilin, İl Kültür ve Turizm Müdürlüğü'nce alınan verilere göre toplam 16 oteldir. Bu nedenle araştırmanın örnekleme bu otel işletmelerinde mevcut durumda çalışan yöneticilerdir. Araştırma verileri, bahsi geçen otel işletmelerinin genel müdürü, muhasebe müdürü ve muhasebe çalışanı aracılığıyla sağlanmıştır. Otel işletmesinden toplam 15 veri elde edilmiştir. Evren ulaşılabilir büyüklükte olduğundan dolayı tam sayım yöntemi kullanılmıştır. Bu nedenle çalışmada, ayrıca bir örnekleme yöntemine gerek duyulmamıştır.

Araştırmada kullanılan ölçek Pavlatos ve Paggios (2009) tarafından geliştirilmiş daha sonra Güngör Tanç (2012), çalışmasında kullanmak üzere Türkçeye çevirmiştir. Anket formu iki ayrı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde çalışmayı destekleyecek demografik özellikler, ikinci bölümde ise yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Söz konusu bölgede faaliyet gösteren konaklama işletmeleri ile ilgili maliyet yaklaşımları, maliyet bilgileri ve maliyet bilgilerine yön verecek yönetim muhasebesi uygulamaları ile ilgili büyük çoğunluğunu 5'li likert ölçeği ile ifade edilen sorulardan



oluşmaktadır. Yapılan araştırmada anket formunda yer alan yönetim muhasebesi uygulamaları beş grup altından toplanmıştır. Bunlar; maliyet muhasebesi, bütçeleme, performans değerlendirme ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarıdır. Veriler SPSS 21.0 programına kaydedilmiş ve sonuçlar yüzdeler, frekans, ortalama ve standart sapma gibi tanımlayıcı istatistikler kullanılarak, önem düzeylerine göre elde edilmeye çalışılmıştır.

## 6. BULGULAR

Elde edilen verilere ilişkin tablolar aşağıda verilmiştir.

**Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular**

<i>Demografik Özellikler</i>		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Cinsiyet</i>	Erkek	11	73,3
	Kadın	4	26,7
<i>Yaş Aralıkları</i>	18-25	1	6,7
	26-35	5	33,3
	36-45	4	26,7
	46 ve üstü	5	33,3
<i>Eğitim Durumu</i>	Lise	1	6,7
	Ön Lisans	3	20,0
	Lisans	10	66,7
	Lisansüstü	1	6,7
<i>İş Tecrübesi</i>	1-5 yıl	4	26,7
	6-10 yıl	3	20,0
	11-15 yıl	3	20,0
	16 ve üstü	5	33,3
<i>İşletmedeki Pozisyon</i>	Genel Müdür	3	20,0
	Muhasebe Müdürü	8	53,3
	Muhasebe Çalışanı	4	24,7

Tablo 1’de demografik özelliklerine ilişkin elde edilen bulgulara göre araştırmaya katılanların %73,3’ü erkek, %26,7’si de kadındır. Katılımcıların %6,7’sinin 18–25 yaş, %33,3’ünün 26–35 yaş, %26,7’sinin 36–45 yaş ve %33,3’nün de 46 yaş ve üzeri olduğu görülmektedir. Araştırma sonucuna göre katılımcıların %6,7’sinin lise, %20’sinin yüksekokul ve %66,7’sinin de üniversite ve %6,7’sinin de lisansüstü mezunu oldukları görülmektedir. Ayrıca sonuçlardan elde edilen bilgiler doğrultusunda katılımcıların %26,7’sinin 1–5 yıl, %20’sinin 6–10 yıl, %20’sinin 11–15 yıl ve %33,3’nün 16 ve üstü yıl arasında iş tecrübesine sahip oldukları anlaşılmaktadır. Katılımcıların %20’si genel müdür, %53,3’ü muhasebe müdürü ve %24,7’si de muhasebe çalışanı olarak otel işletmelerinde görev yapmaktadır.

**Tablo 2. Otelin Özelliklerine İlişkin Bulgular**

<i>Demografik Özellikler</i>		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Yıldız Sayısı</i>	2 Yıldız	3	20,0
	3 Yıldız	6	40,0
	4 Yıldız	4	26,7
	5 Yıldız	2	13,3
<i>Yatak Sayısı</i>	0-50	1	6,7
	51-100	3	20,0
	101-200	5	33,3
	201-300	3	20,0
	301 ve üzeri	3	20,0

Tablo 2’de elde edilen bulgulara göre, çalışma kapsamında ele alınan otellerin %20’sin ‘2 yıldız’, %40’nın ‘3 yıldız’, %26,7’sinin ‘4 yıldız’ ve %13,3’nün de ‘5 yıldız’lı işletmeler oldukları görülmektedir. Otellerin yatak kapasitelerine bakıldığında %40’nın sadece 201 ve üzeri oldu anlaşılmaktadır. Erzurum ilinde turizm hareketliliğinin büyük çoğunluğu kış aylarında gerçekleşmektedir. Dolayısıyla gerek yatak kapasitesi gerekse işletmelerin yıldız sayısı belli bir oranda kalmıştır.

**Tablo 3. Otel İşletmelerinin Sahip Olduğu Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Bölümleri**

	<i>Ayrı Maliyet Muhasebesi Bölümü</i>		<i>Ayrı Yönetim Muhasebesi Bölümü</i>	
	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Evet</i>	4	26,7	2	13,3
<i>Hayır</i>	11	73,3	13	86,7

Tablo 3 incelendiğinde elde edilen bulgulara göre, otellerin sadece %26,7’sinde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü bulurken, sadece %13,3’ünde de ayrı bir yönetim muhasebesi bulunduğu görülmektedir. Bu veriler değerlendirildiğinde Erzurum ilindeki otellerde maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin çok da etkin olmadığı anlaşılmaktadır.

**Tablo 4. Otel İşletmelerinde Kullanılan Maliyetleme Yaklaşımları**

	<i>Tam Maliyetleme</i>		<i>Değişken Maliyetleme</i>		<i>Standart Maliyetleme</i>		<i>Tahmini Maliyetleme</i>		<i>Faaliyete Dayalı Maliyetleme</i>	
	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Evet</i>	11	73,3	-	-	8	53,3	2	13,3	2	13,3
<i>Hayır</i>	4	26,7	15	100	7	46,7	13	86,7	13	86,7

Tablo 4’teki bulgular incelendiğinde, araştırma kapsamında ele alınan otel işletmelerinde en çok kullanılan maliyetleme yaklaşımının %73,3 ile tam maliyetleme yöntemi olduğu görülmektedir. Kullanılan maliyetleme yaklaşımlarından tahmini maliyetleme sadece iki otelde görülürken, değişken maliyetleme hiçbir otel işletmesinde kullanılmamaktadır. Standart maliyetleme yöntemi %53,3 oranında kullanılmaktayken,

faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi %13,3 ile henüz çok fazla bilinen bir yöntem olmadığı anlaşılmaktadır.

**Tablo 5. Otel İşletmelerinde Fiili Maliyet Bilgilerinin Kullanıldığı Alanlar**

Maliyet Bilgileri	N	Ortalama	Standart Sapma
Karar vermede	15	4,67	0,488
Bütçelerin hazırlanmasında	15	4,40	0,507
Kontrol faaliyetlerinde	15	4,20	0,676
Performans değerlendirmesinde	15	4,07	0,594
Hizmet kârlılık analizinde	15	3,87	0,516
Müşteri kârlılık analizinde	15	4,13	0,640
Maliyet- hacim-kâr analizinde	15	4,27	0,704
Valid N (listwise)	15		

5: Çok Gerekli 1: Çok Gereksiz

Çalışma kapsamında elde edilen verilerde Tablo 5'e göre, otel işletmelerinde fiili maliyetlerin kullanıldığı alanlarda bütün ifadelerin hemen hepsinin gerekli olduğu gözlemlenmektedir. Bilhassa fiili maliyet bilgilerinin otel işletmelerinde "karar vermede" 4,67 ve 'bütçelerin hazırlanmasında' 4,40 ortalama ile daha çok gerekli olduğu ifade edilmiştir. Yine elde edilen veriler dikkate alındığında fiili maliyetlerden maliyet-hacim-kar analizi ve kontrol noktalarında yararlandıkları ifade edilebilir.

**Tablo 6. Otel İşletmelerinde Bütçeleme Faaliyetlerinin Kullanıldığı Alanlara İlişkin Sağlayacağı Fayda Düzeyi**

Bütçeleme Faaliyetleri	N	Ortalama	Standart Sapma
-Yıllık faaliyet bütçelerinin hazırlanması	15	4,13	0,516
-Maliyetlerin kontrolü için bütçe hazırlanması	15	4,13	0,516
-Otellerin farklı bölümleri ile koordinasyon sağlanmasında	15	3,53	0,834
-Otel yönetiminin performansının değerlendirilmesinde bütçelerden yararlanılması	15	3,87	0,743
-Uzun vadeli stratejik planlar için bütçe hazırlanması	15	3,93	0,704
-Faaliyet tabanlı bütçelerin hazırlanması	15	4,00	0,845
-Esnek bütçelerin hazırlanması	15	3,80	0,775
-Sıfır tabanlı bütçelerin hazırlanması	15	3,73	0,594
Valid N (listwise)	15		

5: Çok Faydalı 1: Çok Faydasız

Otel işletmelerinde kullanılan bütçeleme faaliyetlerinin fayda düzeyine bakıldığı zaman, "yıllık faaliyet bütçelerin hazırlanması" ve "maliyetlerin kontrolü için bütçe hazırlanması" 4.13'lik bir ortalama ile en faydalı bütçeleme faaliyeti olarak görülmektedir. 'Otellerin farklı bölümleri ile koordinasyon sağlanmasında', 3,53 ve 'sıfır tabanlı bütçelerin hazırlanması', 3,73'lük oranlarına bakıldığında bütçeleme faaliyetlerinde pekte faydalı olarak görülmediği anlaşılmaktadır.

**Tablo 7. Otel İşletmelerinde Performans Değerleme Yöntemlerinin Kullanılması Durumunda Ulaşılabilecek Fayda Düzeyi**

Performans Değerleme Yöntemleri	N	Ortalama	Standart Sapma
-Kârlılığın ölçülmesinde	15	4,27	0,704
-Müşterilerin finansal olmayan performans ölçümünde	15	3,87	0,640
-İnovasyonla ilgili finansal olmayan performans ölçümünde	15	3,53	0,834
-Personelle ilgili finansal olmayan performans ölçümünde	15	3,80	0,676
-Yatırımın getirisinin ölçümünde	15	3,80	0,414
-Ekonomik katma değer ölçümünde	15	3,93	0,458
-Satışların kârlılığının ölçülmesinde	15	3,93	0,799
-Balanced scorecard	15	3,80	0,561
Valid N (listwise)	15		

5: Çok Faydalı 1: Çok Faydasız

Otel işletmelerinde performans değerlendirme yöntemlerinin kullanılması durumunda Tablo 7'e göre, geleneksel bir yöntem olarak kabul edilen "kârlılığın ölçülmesinde" 4,27'lik bir ortalama ile çok faydalı olarak belirlenmiştir. 'Ekonomik katma değer ölçümünde ve Satışların kârlılığının ölçülmesinde' de 3,93'lük ortalamaları ile nispeten faydalı olduğu görülmektedir. Performans ölçüm yöntemlerinden "inovasyonla ilgili finansal olmayan performans ölçümünde" 3,53'lük bir ortalama ile en düşük fayda düzeyine sahip olarak görülmektedir.

**Tablo 8. Otel İşletmelerinde Stratejik Yönetim Muhasebesi Faaliyetlerinin Uygulanması Durumunda Fayda Düzeyi**

Stratejik Maliyet Faaliyetleri	N	Ortalama	Standart Sapma
Bütçeleme faaliyetleri açısından	15	4,27	0,458
Planlama ve kontrol faaliyetleri açısından	15	4,00	0,655
Maliyet-hacim- kâr analizi	15	4,00	0,756
Hedef maliyetleme	15	3,53	0,990
Performans değerlendirme ve ölçme	15	3,13	0,990
Sorumluluk muhasebesi	15	3,27	0,961
Stratejik planlama	15	3,60	0,910
Sektör analizi	15	3,47	0,743
Rakiplerin güçlü ve zayıf yönlerinin analizi	15	3,33	0,816
Rekabet durumu analizi	15	3,47	0,743
Otelin uzun vadeli finansal durum tahmini	15	3,93	0,799
Valid N (listwise)	15		

5: Çok Faydalı 1: Çok Faydasız

Tablo 8'de stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının fayda düzeyi ile ilgili elde edilen bulgulara göre "bütçeleme faaliyetleri açısından" yapılan uygulamalar 4,27'lik bir ortalama ile çok faydalı olarak belirlenmiştir. 'Planlama ve kontrol faaliyetleri açısından ve Maliyet-hacim- kâr analizi' bakımından yapılan uygulamalar ise %4'lük ortalamaları ile yine çok faydalı olarak görülmüştür. Sonuçlara göre, önemli bir yönetim muhasebesi aracı olan

“sorumluluk muhasebesi” 3,27 ve “performans değerlendirme ve ölçme” 3,13’lük ortalamalar ile uygulamalar arasında en az fayda düzeyine sahiptir.

## 7. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Turizm sektörünün önemli bir bölümünü oluşturan otel işletmelerinin oldukça zor geçen rekabet koşulları dikkate alındığında işletme yöneticilerinin güvenilir, hızlı ve doğru bilgilere çok daha fazla gereksinim duyacağı görülmektedir. Yönetim muhasebesi sistemiyle tüm bu gereksinimlerin sağlanması amaçlanmaktadır. Gerek mali performans gerekse rekabet üstünlüğü açısından otel işletmeleri yönetim muhasebesi sistemiyle performanslarını desteklemeleri gerekmektedir. Yönetim muhasebesi sisteminin sağladığı veriler otel işletmenin özellikle stratejik kararlarının etkinliğini artırarak bir bakıma uzun vadeli rekabet üstünlüğünü de elde etmelerini sağlayacaktır. Bu da ancak gelişmiş yönetim ve maliyet muhasebesi tekniklerinin uygulanmasıyla mümkün olabilecektir.

Erzurum’daki otel işletmelerinin yönetim muhasebesi uygulamalarını kullanım düzeylerinin durum tespitine yönelik olarak yapılan bu çalışmadan elde edilen temel bulguların analizi değerlendirildiğinde,

- Otel işletmelerinin sahip olduğu maliyet ve yönetim muhasebesi bölümlerini belirlemeye yönelik soruya göre,
- Otel işletmelerinin sadece % 13,3’lük kısmı, işletmelerinde ayrı bir yönetim muhasebesi sistemi olduğunu ifade ederken,
- Sadece %26,7’lik kısmı ise işletmelerinde ayrı bir maliyet muhasebesi sistemi olduğunu belirtmiştir.

Bu sonuçlar, Erzurum ilinde faaliyet gösteren otel işletmelerinin yönetim ve maliyet muhasebesi sistemlerini yeterince etkili kullanmadığını göstermiştir. İşletmeler faaliyetlerinin büyük çoğunluğunu tek bir muhasebe sistemi ile yürütmektedirler.

Yapılan çalışma ile ayrıca, otel işletmelerinde en yoğun kullanılan maliyetleme sisteminin tam maliyetleme yaklaşımı (%73) olduğu görülmüştür. Satandart maliyetleme yaklaşımı tam maliyetlemeden sonra en yaygın (%53,3) kullanılan maliyetleme yöntemi olmuştur. Yönetim muhasebesi karar aracı olan değişken maliyetleme yöntemini uygulayan otel işletmesinin bulunmadığı saptanmıştır. Bir planlama aracı olan faaliyete dayalı maliyetleme ve standart maliyetleme yönteminin ise düşük oranda da olsa kullanıldığı görülmüştür. Bu durum, Santos, vd. (2012), Güngör Tanç (2012) ve Maliah, vd. (2004) tarafından yapılan çalışmalar ile paralellik göstermiştir.

Tam maliyetleme sistemimin yoğun olarak kullanılmasının nedeni, direk hammadde ve işçilik maliyetleri ile genel üretim giderlerinin tümünün tam maliyetleme sisteminde dikkate alınarak hesaplama yapılması olarak ifade edilebilir. Yani direkt ve en direkt bütün maliyet kalemlerinin söz konusu sistemde dikkate alındığını söylenebilir. Standart maliyetleme sistemi tam maliyetleme sisteminin bazı maliyet kalemlerinin bütçelenmiş maliyetlerle, önceden belirlenmeyen maliyetlerin, giderlere ilavesi ile dönem içerisinde kesin rakamları belli olmayanları hesaplama yolu ile maliyetleri ilave eden bir maliyet yöntemi olduğundan kullanımının tam maliyetleme sisteminden daha düşük oranda tercih edildiği düşünülmektedir.

Otel işletmelerinde, fiili maliyet bilgilerinin daha çok karar verme, bütçelerin hazırlanması ve kontrol faaliyetleri açısından; bütçeleme faaliyetlerinin, yıllık faaliyet bütçelerinin hazırlanması ve maliyetlerin kontrolü için bütçe hazırlanması açısından; performans değerlendirme yöntemlerinin, karlılığın ölçülmesi açısından; stratejik yönetim muhasebesi faaliyetlerinin ise bütçeleme faaliyetleri, planlama ve kontrol faaliyetleri ile maliyet-hacim-kâr analizi açısından kullanımının faydalı olduğu belirtilmiştir.

Otel işletmelerinin yönetim ve maliyet muhasebesi uygulamalarının düşük oranda kullanmaları, onların ürün ve hizmet maliyetini arttırdığı gibi olası sorunlara çözüm üretmede de yetersiz kalacaktır. Dolayısıyla işletmelerin hem bu tür sorunlarla başa çıkmaları için hem de çağın gerekliliklerine ayak uydurabilmeleri için bu tür sistemlerin kullanımını daha çok tercih etmeleri maliyetlerin daha doğru hesaplanması bakımından fayda sağlayacağı gibi otel yönetimine daha hızlı ve güvenilir bilgilerin ulaşmasına da yardımcı olacaktır. Zira otel işletmeleri için sonraki dönemlerde neler yapılacağına ve hangi stratejilerin planlanacağına karar verilebilmesi açısından yönetim ve maliyet muhasebesi gibi önemli ek bilgiler üreten sistemleri gerekli kılmaktadır.

#### **KAYNAKÇA**

Akmeşe, H. & Kaya, S. (2017). Otellerde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Maliyet-Kacim-Kar Analizleri Üzerine Bir UYGulama. *Social Sciences Studies Journal*, 3(11), 1840-1849.

Angelakis, G., Theriou, N. & Floropoulos, I. (2010). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting*, (26), 87-96.

- Atmaca, M. & Yılmaz, B. B. (Kasım-Aralık 2011). Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 15-34.
- Azaltun, M. & Kaya, E. (2006). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Chenhall, R. & Langfiels-Smith, K. (1998). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study. *Management Accounting Research*, (9), 1-19.
- Çam, M. (2009). Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolünün Önemi ve Akdeniz Bölgesinde Konaklama İşletmelerinde Bir Anket Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(11), 503-524.
- Çetiner, E. (2008). *Yönetim Muhasebesi Birinci Baskı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P., Utku, B. & Ersoy, A. (2006). Yönetim Muhasebesinin Kavramsal Gelişim Sürecinin Değerlendirilmesi. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, (11), 178-203.
- Ersoy, A., Utku Demirel, B., Dönmez, A. & Berberoğlu, B. (2006). Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 32, 1-12.
- Gay, L. R., Mills, G. E. & Airasian, P. W. (2012). *Educational research: Competencies for analysis and applications (10th Edt.)*. London: Pearson.
- Güngör Tanç, Ş. (2012). Otel İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma: Kapadokya Bölgesi Örneği. *Nevşehir University Journal of Social Sciences*, (2), 170-182.
- Işık, C. & Turan, B. (2018). Yerel Halkın Turizm Etkilerine Yönelik Algısı: İzmir İli Üzerine Bir Uygulama. *Güncel Turizm Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 101-133.
- Kahraman, S. (2012). *Konaklama işletmelerinin Yönetim Muhasebesi ve Finansal Analiz Kapsamında Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.



- Köroğlu, Ç., Biçici, F. & Sezer, D. (2011). Otel İşletmelerinde Maliyet Kontrolünün Rekabet Üstünlüğüne Etkisi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 33-48.
- Maliah, S., Nik, N., Nik, A. & Alwi, N. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries. *Managerial Auditing Journal*, 19(4), 493 - 508.
- Pavlatos, O. & Paggios, I. (2009). Management Accounting Practices in the Greel Hospitality Industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81-98.
- Rasim, Z. (2004). Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.
- Santos, L. L. Gomes, C. & Arroteia, N. (2012). Management Accounting Practices in the Portuguese Lodging Industry. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, ISSN 1548-6583, 8(1), 1-14.
- Sarı, M. & Çam, A. V. (2014). Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları. *Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*(9), 247-266.
- Sezer, S. & Bilici, N. (2017). Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanabilirliğinin Araştırılması: Van İl Merkezindeki Otel İşletmelerinde Bir Uygulama. *AÇÜ Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 1-22.
- Siriwattanakul, P. & Nitirojtanad, K. (2016). Management Accounting Practices of Hotel Business in Thailand. *Proceedings of the Fourth European Academic Research Conference on Global Business, Economics Finance and Banking* (s. 1-9). Zurich: EAR16Swiss Conference.
- T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı . (2019, Aralık 9). <https://yigm.ktb.gov.tr/TR-9851/turizm-istatistikleri.html>
- Uğuz Arsu, Ş., Arsu, T. & Duman, H. (2015). Örgüt Stratejilerinin Yönetim Muhasebesi Uygulamaları İle İlişkisi: Kapadokya Bölgesi Otelleri Örneği. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 17-31.