

# Konaklama işletmelerinde bütçeleme

ÖZKAN TÜTÜNCÜ

## I. GİRİŞ

Günümüz maliyet muhasebesi içinde önemli bir yer tutan bütçelemenin, konaklama işletmelerinde de kullanılabileceği bir gerçektir. Bununla birlikte, bir çok işletme, ya bütçeleme yapmamakta, ya da eksik verilerle bilimsel olmayan yöntemleri kullanarak bütçeleme yapma yoluna gitmektedir. Bu çalışmada maliyet muhasebesinin bir konusu olarak bütçeleme, konaklama işletmelerine uyarlanmakta ve örnekler ile ele alınmaktadır.

## II. BÜTÇELEME ÜZERİNE TEMEL KAVRAMLARI

### a) Bütçenin tanımı

İşletmeler çalışma dönemleri boyunca gerçekleştirdikleri faaliyetleri belirli bir plan çerçevesinde önceden öngörümleyerek, hazırladıkları planlar ile gerçekleşen faaliyetlerini karşılaştırabilirler. Bu planlar ile, gelecekte var olması düşünülen şartlardaki karlılıklarını önceden tahminleyip, gereken önlemleri alabilirler. Bütün bunlar bütçeleme ile gerçekleştirilebilir.

Bütçeler, yönetim planlarının biçimsel kantitatif ifadesidir (Homgren, 1987; s. 154) Diğer bir deyişle bütçeler, kantitatif terimler ile ifade edilen yazılı planlardır (Hartley, 1994, s. 154). Her iki tanımın da ortak özelliği, bütçelerin bir planlama aracı olarak ele alınması ve bu planların kantitatif terimler ile ifade edilmesidir. İşletmelerin temel amacının kâr olduğu düşünülürse, bu planların kâra yönelik olarak hazırlanacağı ortaya çıkar. Bu nedenle bütçelere aynı zamanda kâr planları da denir.

### b) Bütçelemenin amaçları

Belirli bir dönemde kaynakların ne şekilde kullanılabileceğini gösteren bütçelerin amaçlarını şöyle sıralayabiliriz (Hilton, 1991; s. 318):

**Planlama:** Bütçelemenin en önemli amacı, faaliyetlerin rakamsal olarak planlanmasıdır. Örneğin X otelinin bütçesi; otel müdürünü, önbüro müdürünü ve yiyecek - içecek müdürünü belirli bir dönemde gerçekleşecek olan talebe göre ilgili departmanların ve otelin gereksinimlerini önceden tahmin etmeye ve planlamaya zorlar.

**İletişimi ve koordinasyonu kolaylaştırma:** Yöneticilerin birbirleri ile iletişim ve koordinasyon içinde çalışmalarını sağlar. Bir otel işletmesinde odaların doluluk oranı ile sabah kahvaltıları arasındaki bağ (BB ve/veya HB ve/veya FB) önbüro yöneticisi ile yiyecek içecek müdürünün arasında iletişimin güçlü olmasını ve koordineli hareket etmesini beraberinde getirir.

**Kaynakların dağılımı:** Kıt kaynakların en iyi şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Otelin işletme sermayesinin bölümler arasında nasıl dağılacakının saptanması gerekmektedir: F/B bölümünün alacağı pay gibi.

**Faaliyetlerin ve kârın denetimi:** İşletmenin faaliyet konusu olan üretimde kullanılan mal ve hizmetlerin önceden hesaplanması ve daha sonra gerçekleşen faaliyet sonuçları ile bu verilerin karşılaştırılması sonucu maliyetler denetim altında tutulabilir ve varsa sapmalar saptanıp, bunların nedenleri analiz edilebilir. Bunun sonucunda kârlılığın artırılmasına yönelik olarak gerekli önlemler alınabilir.

**Başarının değerlendirilmesi:** Gerçekleşen sonuçlar ile bütçelenen sonuçların karşılaştırılması, bölümlerin başarılarının da saptanmasına yardımcı olur.

### c) Bütçelemenin yararları

Yukarıda ele alınan amaçların ışığında, bütçelemenin yararları şöyle sıralanabilir; (Benligiray, Kartal ve Uysal, 1994, s. 158):

#### ABSTRACT

#### BUDGETING IN THE HOSPITALITY INDUSTRY

Purpose of this article, is to provide the usage of budgeting system in the Turkish hospitality industry. This study shows to hotels how to use budgets in the operations. In order to achieve this objective, selling and cost budgets are prepared with examples and then cost budgets are evaluated with the actual results.

Özkan Tütüncü, Dokuz Eylül Üniversitesi, Faculty of Business, Department of Tourism Management, Buca, İzmir, Turkey.

Özkan Tütüncü: Lisans, Çukurova Üniversitesi Mersin Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksek Okulu (1988); yüksek lisans, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Programı (1994); doktora, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Programı (öğrenci). Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Turizm İşletmeciliği Bölümünde araştırma görevlisi.

- Yöneticilerin, temel politikaları önceden düşünmelerini ve saptamasını sağlar.

- Yeterli ve uygun bir örgüt yapısının oluşturulmasına yardımcı olur.

- Yukarıdan aşağıya, yönetimin tüm elemanlarının işletme hedefinin saptanmasına katılmaya zorlar.

- Yönetimi, kaynakları ekonomik olarak kullanmaya ve planlama yapmaya zorlar.

- Alt kademe yöneticilerini politika ve amaçlar konusunda bilgilendirir ve hedeflerin anlaşılmasını sağlar.

- Etkinliğin ölçülmesine yardımcı olur.

- Yöneticileri, analiz yapmaya zorlar.

- Her yöneticinin sorumluluk alanlarını belirler.

- İşletme içinde koordinasyonun gelişmesine yardımcı olur.

- Maliyetlerin denetimine yardımcı olur.

#### **d) Bütçelemenin sakıncaları**

Bütçelemenin yararlarının yanında bazı sakıncaları da bulunmaktadır. Özellikle turizm işletmelerinin yapılarından kaynaklanan bazı sorunlar birtakım sakıncaları da gündeme getirmektedir.

Bütçelemenin işletmeye getirebileceği bu olumsuzluklar şöyle sıralanabilir:

- Bütçeleme, pahalı ve zahmetli bir iştir. İşletmelerin büyüklükleri bütçelemenin yapılmasını zorlaştırır. Turizm işletmelerinin cesameti de bütçelemenin yapılmasını zorlaştırmaktadır (Coltman, 1989, s. 36)

- Bütçelemeyi yapabilecek ve onu anlayıp uygulayabilecek yeterli personelin bulundurulmasını gerektirir. Eğitimli personelin turizm sektöründeki yüksek devir hızı ve yeni personelin eğitiminin pahalı olması, bütçeleme işleminin turizm işletmelerinde yapılmasını sınırlamaktadır.

- Sermayenin durumu, yönetimin kalitesi, yenileme ve tamamlama yatırımlarına olan gereksinim, bütçelemenin başarısını olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Harris ve Hazzard, 1994; s. 204).

- Kapasitenin artırılma olanaklarının sınırlılığı, bütçelemenin etkinliğini azaltmaktadır. Konaklama ve yiyecek içecek işletmelerinde kapasitenin artırılmasının zorluğu, bütçelemenin etkinliğini sınırlamaktadır.

- Talebin yapısı bütçelemenin etkinliğini azaltan diğer bir unsurdur (Kotas, 1986; 190.) Turizm sektöründe var olan esnek talep, bütçelerin sık sık gözden geçirilmelerine ve revize edilmelerine neden olabilmektedir. Bu işlem, zaman ve emek kaybına neden olmakta, sonuçta da maliyetleri artırmaktadır.

### **III. BÜTÇELERİN SINIFLANDIRILMASI**

Bütçeler işlevlerine göre değişik bölümlerde incelenebilirler. Bilimsel bir ayırılma ile bütçeler aşağıdaki sınıflandırma ile ele alınabilir (Taner, 1988; s.5).

#### **1. İşletme planlarındaki amaç gruplarına göre bütçeler**

1. Başarı Bütçeleri

2. Kaynak Bütçeleri

- Nakit Bütçeleri

- Sermaye Harcamaları Bütçesi

#### **2. İşletmelerdeki gelir ve gider akımlarına göre bütçeler**

1. Gelir Bütçeleri

2. Gider Bütçeleri

#### **3. İş ile zaman arasındaki ilişkilere göre bütçeler**

1. Proje Bütçeleri

2. Dönemsel Bütçeler

#### **4. İşletme kapasitesinin karşılaştırmalı verisi olarak kullanım biçimine göre bütçeler**

1. Statik Bütçeler

2. Esnek Bütçeler

#### **5. İşletme planlarındaki başlama noktalarına göre bütçeler**

1. Geçişli Bütçeler

2. Sıfır Tabanlı Bütçeler

**Bütçeler, yönetim planlarının biçimsel kantitatif ifadesidir. Diğer bir deyişle bütçeler, kantitatif terimler ile ifade edilen yazılı planlardır**

## 6. İş alanlarının kapsadığı alanlara göre bütçeler

1. Genel Bütçeler
2. Bölüm Bütçeleri

Bu sınıflandırmayla birlikte bu çalışmada, sadece gelir ve giderlerin bütçelenmesine yer verilecektir.

### IV. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE BÜTÇELER

Yukarıdaki verilerin ışığında konaklama ve yiyecek - içecek işletmelerinde bütçelemenin ilk basamağını gelirlerin bütçelenmesi (satışların tahminlenmesi) oluşturmaktadır.

#### a) Gelir (satış) bütçesinin düzenlenmesi

Gelirlerin bütçelenebilmesi için satış planının yapılması gerekmektedir. Satış planının yapılabilmesi için şu soruların yanıtlanması gerekmektedir;

- İşletmenin faaliyet dönemi ne olacaktır?
- Satışa sunulacak oda ve yatak sayısı ne olacaktır?
- F/B işletmeleri için satışa sunulacak sandalye sayısı ne olacaktır?
- Mevsimsel fiyatlar ne olacaktır?
- Bu soruların ışığında satış miktarı ne olacaktır?

Turistik ürünün mevsimsel özelliği, bütçelerin hazırlanışını doğrudan etkilemektedir. İşletmenin sezonda, sezon dışında ve kapalı dönemde bulunması, satış bütçesinin değişmesine neden olmaktadır. Faaliyet dönemlerinin iyi saptanıp, bu veriler ışığında dönemsel bütçeler hazırlanmalıdır. Satışa sunulan oda ve restorandaki sandalye sayısında dikkate alınması gereken free'lere özen gösterilmelidir. Grupların rehberleri, şoförler, muavinler ve doktorlar bu kapsamda ele alınmalıdır (Kaval, 1994, s. 128). İşletmenin satışlarının tahminlenmesinde göz önüne alınması gereken ve bunları gerçekleştirdiğinde doğru bütçeleme yapabilmemesini sağlayan bazı faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler;

**Geçmiş satışlar;** işletmenin gelecekteki durumunun tahminlenmesinde başvurabileceği en büyük kaynak durumundadır. Var olan trende göre yiyecek - içecek satışlarının gelecek dönemde ne şekilde artacağı veya azalabileceği tahminlenebilir.

**Mevcut durum;** bütçelemede yol gösterici diğer bir unsurdur. Örneğin hava şartlarının çok sıcak olarak gerçekleşmesi, yiyecek ve içecek işletmesi veya bölümü için, meşrubat satışlarının artacağı yolunda bir gösterge olabilecektir (Ninemeier, 1991; s. 69).

**Ekonomik ve politik değişkenler;** bütçelemenin doğru yapılmasına yardımcı olan diğer bir unsurdur. Devletin konaklama ve yiyecek - içecek işletmelerine uyguladığı vergi oranlarının değişmesi bütçelemeyi doğrudan etkileyebilmektedir.

Bu faktörlerin değerlendirilmesi ve fiyatlamanın yapılmasından sonra, bölüm satış bütçeleri düzenlenebilir. Ancak ele alınması gereken önemli bir unsur da fiyatlamanın yapılmasıdır. Konaklama işletmelerinde fiyatlama, genellikle yabancılar yönelik olarak yapılan satışlardan ve piyasalarda etkin para cinslerindeki görsel düşük enflasyon düzeylerinden dolayı, döviz cinsinden yapılmaktadır. Zaman zaman bu fiyatlar BB, HB ve FB olarak düzenlenmekte, böylece yiyecek - içecek bölümünün de fiyatlama döviz cinsinden yapılabilmektedir.

#### 1. Oda gelirlerinin bütçelenmesi

Bu bütçelerin düzenlenmesinde, anahtar faktör olarak oda doluluk oranlarının saptanması yatmaktadır. Oda doluluk oranları dönemlere göre tek tek tahminlenmelidir. Bu tahminlemenin yapılmasında şu faktörlere dikkat edilmelidir:

- Geçmiş yılların doluluk oranları,
- Seyahat acentaları tarafından o tarihe kadar yaptırılan rezervasyonlar,
- Münferit müşteri rezervasyonları, (Geçmiş yıllar dikkate alınarak),
- Genel ekonomik ve politik durum,
- Özel günler.

**Turistik ürünün mevsimsel özelliği, bütçelerin hazırlanışını doğrudan etkilemektedir. İşletmenin sezonda, sezon dışında ve kapalı dönemde bulunması, satış bütçesinin değişmesine neden olmaktadır.**

TABLO.1: Aylara göre oda kapasitesi ve oda satış sayısı

AYLAR	AYLIK ODA KAPASİTESİ	DOLULUK	SATIŞ
Mayıs	3100	0.50	1550
Haziran	3000	0.65	1950
Temmuz	3100	0.85	2635
Ağustos	3000	0.80	2400
Eylül	3100	0.70	2170
TOPLAM	15300	0.70	10705

Oda doluluk oranlarının tahminlenmesi bütçelemenin yapılabilmesi için tek başına yeterli olmamaktadır. Oda doluluk oranları grup ve münferit olarak belirlenmeli, ayrıca işletmede konaklayan ziyaretçilerin tek ve çift kişilik odalarda kalış oranları da saptanmalıdır Burada geçmiş dönemlerin verilerinden faydalanılabilir. Bunlara ek olarak geçmiş yıllardaki ek yatak kullanım oranı da saptanıp bütçelemede kullanılabilir.

İlgili otel işletmesinin saptadığı veriler ışığında oda gelirleri şu örnekle tahminlenebilir;

#### A. Grup fiyatları

Tek kişilik oda fiyatı	: 20 DM.
Çift kişilik oda fiyatı	: 30 DM.
Kahvaltı	: 5 DM.
Tabldot	: 15 DM.

#### B. Münferit müşteri fiyatları

Tek kişilik oda fiyatı	: 30 DM.
Çift kişilik oda fiyatı	: 40 DM.
Kahvaltı	: 7 DM.
Tabldot	: 20 DM.

Aylara göre oda arzı ve oda satışı sayısı aşağıdaki gibi tahminlenmiştir:

Toplam Oda Kapasitesi : 100 Oda

Toplam Yatak Kapasitesi: 200 Yatak (İlave Hariç)

Grup odalarda çift doluluk %'si: 0.80

Münferit odalarda çift doluluk %'si: 0.50

#### 2. Yiyecek İçecek gelirlerinin bütçelenmesi

Konaklama işletmelerinde yiyecek içecek gelirlerinin bütçelenmesi, oda gelirlerinin bütçelenmesinden sonra kolay olmaktadır. Bazı işletmeler basit yola başvurmakta, oda hasılatının 0,75 kadarının

TABLO.2: Oda satışlarının grup ve münferit olarak dağılımı

AYLAR	MÜNFERİT		GRUP	
	YÜZDE	SAYI	YÜZDE	SAYI
Mayıs	0.4	620	0.6	930
Haziran	0.3	585	0.7	1365
Temmuz	0.25	660	0.75	1975
Ağustos	0.25	600	0.75	1800
Eylül	0.4	870	0.6	1300
TOPLAM	-	3385	7330	-

**Turizm sektörünün sahip olduğu bazı faktörler bütçeleme işlemlerinin gerçekleştirilmesini zorlaştırırsa da olanaksız yapmamaktadır.**

TABLO.3: Grup oda satışı

AYLAR	TOP. ODA SATIŞI	TEKLİ ODA SATIŞI	ÇİFT ODA SATIŞI	TAHMİNİ KUR
Mayıs	930	186	744	30000
Haziran	1365	273	1092	32000
Temmuz	1975	395	1580	32000
Ağustos	1800	360	1440	33000
Eylül	13000	260	1040	34000
TOPLAM	7370	1474	5896	

yiyecek geliri olduğunu ve yiyecek hasılatının da 0,50 kadarının içecek hasılatı olacağından yola çıkarak yiyecek ve içecek gelirlerini saptamaktadırlar. Ancak bu yolla sağlıklı sonuçlarda etmek çok güç olmaktadır.

Kullanılan diğer bir yöntem ise, oda doluluk oranları yardımı ile, konaklayacak olan grupların ve münferit ziyaretçilerin sayısından hareketle ve alacakları pansiyona göre satış bütçesinin hazırlanmasıdır. Örneğe dönüldüğünde, yiyecek gelirleri şu şekilde tahminlenebilir:

Burada hesaplanan satış gelirleri sadece pansiyon için yapılmıştır. Bununla birlikte işletmenin içecek gelirlerinin de olacağı unutulmamalıdır. İçecek gelirleri de geçmiş yılların verilerinden yola çıkılarak hesaplanabilir.

Yiyecek içecek işletmesi olarak çalışan bir turizm işletmesinin içecek gelirleri gelecek yıl için şöyle bütçelenebilir; (Bu örnekten yola çıkılarak, işletmenin yiyecek gelirleri de saptanabilir)

Bu yılki toplam içecek satışları, geçmiş iki yılın verilerinden yola çıkılarak saptanmıştır. Geçmiş yıllardaki verilerdeki değişim oranları saptandıktan sonra, bu yılda aynı şartların devam edeceğinden yola çıkılarak, değişim yüzdeleri ikinci yılın verileri ile çarpılarak, gelecek yıl için artış tutarları saptanabilir. Daha sonra bu tutarlar ikinci yılın verileri ile toplanarak aylara göre toplam içecek gelirleri saptanır. Bu verilerden sonra da, içecek gelirleri 12.160.-DM. olarak hesaplanmaktadır. Gelir getiren tüm departmanların satış bütçeleri bu yol ile tek tek hesaplandıktan sonra, bir araya getirilerek toplam gelir bütçesi oluşturulur.

### 3. Giderlerin bütçelenmesi

Giderler de gelirlerde olduğu gibi, bölümler bazında ya da diğer bir deyişle, maliyet merkezleri bazında ele alınabilir. Giderlerin tahminlenmesinde de gelirlerin tahminlenmesinde kullanılan tekniklerden yararlanılır. Bütçeleme temel yararlarından biri de maliyetlerin denetlenmesine

**Bütçeleme, maliyetlerin denetiminde, planlamada ve işletme içi koordinasyonun sağlanmasında konaklama işletmelerini yöneticilerine çok büyük yararlar sağlamaktadır.**

TABLO.4: Grup oda satışı

AYLAR	TEKLİ ODA (MİL)	ÇİFTLİ ODA GELİRİ(MİL)	TOPLAM GRUP GELİRİ(MİL)
Mayıs	111600	669900	781500
Haziran	174720	1048320	1223040
Temmuz	252800	1516800	1769600
Ağustos	237600	1425600	1663200
Eylül	176800	1060800	1237600
TOPLAM	953520	5721420	6674940

TABLO.5: Münferit oda satışı

AYLAR	TOP. ODA SATIŞI	TEK ODA SATIŞI	ÇİFT ODA SATIŞI	TAMİNİ KUR
Mayıs	620	310	310	30000
Haziran	585	293	292	32000
Temmuz	660	330	330	32000
Ağustos	600	300	300	33000
Eylül	870	435	435	34000
TOPLAM	3335	1668	1667	

olanak tanınması olduğundan, burada giderlerin tekrar satışlarda olduğu gibi tahminlenmesi yapılmayıp, bütçelenen giderler ile gerçekleşen giderlerin karşılaştırılması yapılacaktır. Bu bağlamda maliyet ile ilgili bazı kavramların belirlenmesi ve maliyet giderlerinin bu kapsamda bütçelenmesi gerekmektedir.

Üretim unsurları olan giderler kendi aralarında üç bölümde incelenmektedir.

Bunlar;

- Direkt hammadde ve malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleri,
- Genel üretim giderleridir.

Bu giderlerin dışında satış ve yönetim giderlerini (Araştırma ve geliştirme giderleri) bulunduğu da unutulmamalıdır. Ancak tüm giderleri satış hacmi karşısındaki duyarlılıkları açısından (cost behavior) tekrar ele almak gerekmektedir.

TABLO.6: Münferit oda satışı

AYLAR	TEKLİ ODA SAT(MİL)	ÇİFTLİ ODA GEL. (MİL)	TOP. GRUP GEL. (MİL)
Mayıs	279000	372000	651000
Haziran	281280	373760	655040
Temmuz	316800	422400	739200
Ağustos	297000	396000	693000
Eylül	443700	591600	1035300
TOPLAM	1617780	2155760	3773540

NOT: Toplam oda gelirleri 10.448.- TL olmaktadır.

Üretim hacminin değişmesi karşısında değişmeyen giderler, sabit giderler, üretim hacmindeki değişiklikler ile birlikte değişme gösteren giderlere de değişken giderler denmektedir. Sabit giderlere işletmenin kiraladığı ek bir alan, değişken giderlere de mutfakta kullanılan yiyecek malzemeleri ve restoran da çalışan garsonun işgücü maliyeti gösterilebilir.

Bununla birlikte bazı giderler yapılarında hem sabit giderlerin, hem de değişken giderlerin özelliklerini bulundurmaktadırlar. Bu tür giderlere yarı değişken ve yarı sabit giderler denmektedir. Bu giderler üretim hacminin sıfır olduğu durumda dahi var olup üretim hacmi ile birlikte değişiklik göstermektedirler. Örneğin elektrik, su giderleri. Bu giderlerin sabit ve değişken kısımlarının ayrıştırılması maliyetlerin doğru tahminlenebilmesi için gereklidir. Değişik metodlar ile ayrıştırılan bu giderler, üretim maliyetleri içinde genel üretim giderlerinde ele alınırlar.

**İster konaklama işletmelerinde olsun, isterse yiyecek - içecek işletmelerinde olsun çağdaş yönetim anlayışı içerisinde bütçeleme çok rahatlıkla kullanılacak bir yönetim aracıdır.**

TABLO.7: Grup pansiyon geliri

AYLAR	PANSİYON (DM)	DM TUTARI	DM'NİN TL KARŞILI	TL. TUTARI (MİL)
Mayıs	1674x20	33480	30000	1004400
Haziran	2457x20	49140	32000	1572480
Temmuz	3555x20	71100	32000	2275200
Ağustos	3240x20	64800	33000	2138400
Eylül	2340x20	46800	34000	1591.200
TOPLAM	13266x2	265320		8581680

Direkt hammadde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri satışlara bağlı olarak değiştiğinden satış kapasitesi tahminlendiğinde, bu giderler de dolayısı ile rahatlıkla saptanabilecektir. Genel üretim giderleri de, regresyon ve diğer metodlar ile geçmiş verilerden yola çıkılarak sabit ve değişken kısımlara ayrılabilir.

Giderlerin sabit ve değişken kısımları ayrıştırıldıktan sonra, maliyetler esnek bütçeler yardımı ile değişik üretim hacimlerine göre yiyecek içecek bölümünde saptanabilir. (Powers ve Powers; 1991: s. 311)

Bir konaklama işletmesinin veya yiyecek içecek işletmesinin değişik doluluk oranlarında, çalıştıracağı personel sayısı işletmelerin politikaları ile genellikle saptandığından ve bu personele uygulanacak ücret politikaları da önceden belirlenip bilindiğinden, işgücü maliyetini tahminlemek kolay olacaktır (Dittmer ve Gruffin, 1994, s. 465).

Direkt malzeme maliyetinin tahminlenmesi de geçen yılın verilerinden hareket ile kolaylıkla saptanabilecektir.

Genel üretim giderleri de, yukarıda anlatıldığı üzere geçmiş yılların verilerinden hareketle sabit ve değişken kısımlara ayrılarak tahminlenebilmektedir. Üretim giderlerinin tahminlenmesi, aynı zamanda maliyetlerin daha sonra denetlenmesine de yardımcı olacaktır. Tahminlenen maliyetlerin, gerçekleşen maliyetler ile karşılaştırılması maliyetlerin analiz edilmesine olanak tanıyacaktır. Gerçekleşen maliyetler ile bütçelenen maliyetlerin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan olumlu ve olumsuz farklar, yöneticileri gereken önlemleri almaya zorlayacak ve maliyetlerin kontrolü sağlanmış olacaktır.

Bu açıklamalar ışığında, yiyecek içecek bölümünün giderlerinin bütçelenmesi örnek alınarak, diğer tüm bölümlerin giderleri de bütçelenip maliyetler denetlenebilir.

**Oda doluluk oranlarının tahminlenmesi bütçelemenin yapılabiliş için tek başına yeterli olmaktadır. Oda doluluk oranları grup ve münferit olarak belirlenmelidir.**

TABLO.8: Grup pansiyon geliri

AYLAR	PANSİYON (DM)	DM TUTARI	DM'NİN TL KARŞILI	TL. TUTARI (MİL)
Mayıs	930x27	25110	30000	753300
Haziran	878x27	23706	32000	758592
Temmuz	990x27	26730	32000	855360
Ağustos	900x27	24300	33000	801900
Eylül	1305x27	35235	34000	1197990
TOPLAM		135081		4367142

TABLO.9: X işletmesinin geçmiş içecek satış verileri

AYLAR	1. YIL SATIŞ (DM)	2. YIL SATIŞ(DM)	DEĞ YÜZ.	BU YIL TAH. DM AR.	BU YIL TUTARI
Mayıs	1000	1500	0.5	750	2250
Haziran	1500	200	0.33	660	2660
Temmuz	2000	2500	0.25	625	3125
Ağustos	2000	2500	0.25	625	3125
Eylül	1000	1000	0	0	1000
TOPLAM	7500	9500		2660	12160

Aşağıda yiyecek içecek bölümünün gider bütçesi ele alınmıştır;

Örnekta sadece fiyatlar ele alınmış, miktarlar gözardı edilmiştir. (FAV. = Olumlu, UNFAV. = Olumsuz)

Bütçelenen malzeme giderleri toplamı 58500 DM. olarak saptanmış, bununla birlikte gerçekleşen gider toplamı 57500 DM. olmuştur. Arada 1000 DM olumlu bir sapma vardır. Bunun nedeni kaynakların iyi şekilde kullanımı olabilir, ancak gözardı edilmemesi gereken bir konu da düşük kalitedeki malzeme kullanımının maliyetlerin düşmesine sebep olabileceğidir. Konu yönetici tarafından analiz edilip gereken önlemler alınmalıdır. Direkt hammadde ve malzeme miktar sapması aynı yöntem ile ele alınmalıdır.

Direkt işçilik bütçesi de yukarıda olduğu gibi analiz edilebilir. Aşağıda Direkt işçilik ücret bütçesi, gerçekleşen faaliyetler ile ilgili yiyecek içecek bölümü açısından ele alınmıştır.

İşçilik ücret sapması toplam 500 DM.

olarak gerçekleşmiştir ve olumsuzdur. Nedeni yüksek sezonda gerçekleşen transfer ücretleri veya sezonun umulandan daha iyi geçmesi sonucunda fazla personele istihdamına gidilmesi olabilir. Yönetici yine konuyu derinlemesine incelemek zorunda kalacaktır. İşçilik zaman sapması da yine aynı yöntem ile saptanabilir.

Genel üretim giderleri de benzer yöntemler ile tahminlenip bütçelendikten sonra fiili sonuçlar ile karşılaştırılıp; bütçe, kapasite ve verim sapmaları adı altında incelenebilir.

## V. SONUÇ

İster konaklama işletmelerinde olsun, isterse yiyecek - içecek işletmelerinde olsun çağdaş yönetim anlayışı içinde bütçeleme çok rahatlıkla kullanılabilir bir yönetim aracıdır.

Turizm sektörünün sahip olduğu bazı faktörler bütçeleme işleminin gerçekleştirilmesini zorlaştırırsa da, olanaksız yapmamaktadır. Hatta turizm işletmelerinin

TABLO.10: X işletmesi yiyecek-içecek malzeme fiyat verileri

AYLAR	TAH. GİDER (DM)	GERÇ. GİDER (DM)	FARK (DM)	SAPAMA
Mayıs	10000	9000	1000	FAV.
Haziran	12000	11500	500	FAV.
Temmuz	12500	12500	0	-
Ağustos	12750	13000	(250)	UNFAV.
Eylül	11250	11500	(250)	UNFAV.
TOPLAM	58500	57500	1000	FAV.

**Oda bütçelerinin düzenlenmesinde anahtar faktör olarak oda doluluk oranlarının saptanması yatmaktadır. Oda doluluk oranları dönemlere göre tek tek tahminlenmektedir.**



sahip olduğu bazı özelliklerde, bütçelemeden elde edilecek sonuçların başarısını artırmaktadır. Bu özelliklerden en önemlisi, doluluk oranı arttıkça, işçilik maliyetlerinin birim maliyet içindeki payının azalmasıdır. Örneğin işletmelerin devamlı ellerinde bulundurmaları zorunda oldukları kilit personelin (idari kadro, maitre de hotel gibi) işçilik maliyeti, düşük sezonda yüksek olmakla birlikte, yüksek sezonda birlikte düşmektedir. Çünkü turizm işletmeleri aslında optimum düzeyde çalışma kapasitesine göre inşa edilmişlerdir. Üretim kapasitesini aşmak olanaksız gibi olmakla birlikte, doluluk oranının % 100'lere varması durumunda sabit giderlerin birim içindeki payları düşmektedir.

Ayrıca, konaklama ve/veya yiyecek - içecek işletmelerinin maliyet yapıları incelendiğinde, ortaya çıkan sonuç, işletme içinde işçilik ve sabit giderlerin yoğunluğunun çok fazla olmasıdır. Bununla birlikte temizlik ve yiyecek - içecek için yapılan malzeme alımları da maliyetler arasında büyük bir yer tutmaktadır. Bu maliyetlerin büyüklüğü, denetim altında tutulma gerekliliğini zorunlu kılmaktadır. Çünkü birim başına elde edilecek küçük bir tasarruf, toplam maliyetlerde büyük düşümlere yol açacaktır. Bütçelemenin maliyetlerin denetiminde sağladığı yararlar düşünüldüğünde, konaklama işletmelerinde bütçeleme işleminin gerçekleştirilmesi bir elzem olmaktadır.

Bütçelemenin faaliyet planlamasında çok etkin bir şekilde kullanılabilirdiği yapılan araştırmalar ile ortaya konmuştur. Konaklama işletmelerinin organizasyon yapı-

larının büyüklüğü bütçelemeden en etkin şekilde yararlanılabileceğini de ortaya koymaktadır. Aksi takdirde, çok dağınık bir organizasyon yapısı içinde, planlama ve denetim sağlanamayacak ve işletme içi koordinasyon oluşturulamayacaktır. □

## KAYNAKÇA

- BENLİĞİRAY, Yılmaz, Ali KARTAL, Özgür ÖZMEN UYSAL, **Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi**, 2. Sınıf Ders Notu, Eskişehir, 1994
- HARRIS, Peter, Peter HAZZARD, **Accounting in the Hotel and Catering Industry**, STP Ltd., Cheltenham, 1994
- HILTON, Ronald W., **Managerial Accounting**, Mc Grw Hill Co., New York, 1991
- HORNGREN, Charles T., Gary L. SUNDEM, **Introduction to Management Accounting**, Prentice Hall Inc., USA, 1987
- KAVAL, Hasan, **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994
- KOTAS, Richard, **Management Accounting for Hotels and Restaurants**, Surrey University Press, Glasgow, 1989
- NINEMEIER, Jack D, **Planning and Control Food and Beverage Operations**, AHMA, Michigan, 1991
- POWERS F., Thomas, Joe Marie POWERS, **Food Service Operations: Planning and Control**, Krieger Pub. Co., Florida, 1991
- TANER, Tuna, **İşletmelerde Bütçeleme**, Planlama Yaklaşımı, KaçkarOfset, İzmir, 1988
- COLTMAN, Michael M., **Cost Control for the Hospitality Industry**, VNR Pub., New York, 1989.
- DITTMER, Paul R., Gerald G. GRIFFIN, **Principles of Food Beverage and Labor Cost Control**, VNR Pub. New York, 1994.
- HARTLEY, W. C. F., **An Introduction to Business Accounting for Managers**, Pergamon Pub. Co., Oxford, 1994.

TABLO.11: Yiyecek-içecek bölümü ücret verileri

AYLAR	TAH. GİDER (DM)	GERÇ. GİDER (DM)	FARK (DM)	SAPMA
Mayıs	2.000	2.000	0	-
Haziran	2.500	2.000	500	FAV.
Temmuz	3.000	3.500	(500)	UNFAV.
Ağustos	3.500	3.500	0	-
Eylül	2.000	2.500	(500)	UNFAV.
TOPLAM	13.000	13.500	(500)	UNFAV

**Türkiye'de pek çok işletme, ya bütçeleme yapmamakta ya da eksik verilerle bilimsel olmayan yöntemleri kullanarak bütçeleme yapma yoluna gitmektedir.**