

## **OTEL İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARINI TESPİT ETMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA: KAPADOKYA BÖLGESİ ÖRNEĞİ**

Yrd. Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ

Nevşehir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

[sgungor@nevsehir.edu.tr](mailto:sgungor@nevsehir.edu.tr)

### **ÖZET**

Turizm sektörünün en önemli parçasını oluşturan otel işletmelerinde, optimum kâr elde edebilmek ve müşterilere kaliteli hizmet sunup rakip işletmelere karşı rekabet üstünlüğü sağlanabilmesi için muhasebe bilgilerinin, özellikle de maliyet ve yönetim muhasebesi bilgilerinin otel işletmelerinde kullanılması gerekmektedir. Otel işletmelerinde maliyetlerin planlanması ve özellikle de planlanan maliyetlerin kontrol altında tutulabilmesi için etkili bir maliyet sistemi uygulanmalıdır. Bu bağlamda çalışmanın temel amacı Kapadokya Bölgesinde faaliyet gösteren otel işletmelerine rekabet üstünlüğü sağlayacak önemli hususlardan birisi olan işletmelerin yönetim muhasebesi uygulama düzeyleri hakkında mevcut durum tespiti yaparak, önerilerde bulunmaktır. Elde edilen bulgulara göre otel işletmelerinde yönetici ya da muhasebe müdürü konumunda çalışan insan kaynağının gelişen ve değişen bilgiye göre kendilerini çok da fazla yenileyememiş olmadığı görülmektedir. Bir başka açıdan değerlendirildiğinde ise otel işletmelerinde çalışan insan kaynaklarının özellikle de muhasebe, yönetim muhasebesi gibi alanlarda işletmelere etkin bir yol haritası çizecek bilgi ve beceri düzeylerinin yeterli olmadığı kanaatidir.

**Anahtar Kelimeler:** Otel İşletmeleri, Maliyet Muhasebesi, Yönetim Muhasebesi.

## **RESEARCH FOR THE DETECTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING APPLICATIONS IN HOTEL BUSINESSES: CASE OF CAPPADOCIA REGION**

### **ABSTRACT**

In the hotel businesses which constitute the most important part of the tourism sector, the accounting datas, especially the cost and the managerial accounting datas should be used to obtain the optimum profit and to submit a high-quality service in order to achive competitive advantage over the competing businesses. In hotel businesses an effective cost system should be performed to plan the costs and especially to keep the planned costs under control. In this context, the main objective of this study is to provide suggestions by determining the state of management accounting implementation level which is one of the most important issue that provides competitive advantage to the hotels active in Cappadocia Region. According to the findings, it is observed that the human resource who works as the

manager or as the accounting manager couldn't renew themselves according to the developing and the changing information. When assessed from an another angle, it's seen that the human resources who works in the hotel businesses don't have the knowledge and the skills to create a road map for the businesses especially in the fields such as accounting, managerial accounting.

**Keywords:** Hotel Business, Cost Accounting, Management Accounting

## 1. GİRİŞ

Otel işletmelerinde yöneticilerin, yönetim faaliyetleri sırasında konuklarının memnuniyetini ön planda tutmaları bir zorunluluktur. Bunu başarabilmede konaklama işletmelerinin, finansal yapılarının güçlendirilmesi ve maliyet tasarrufunun sağlanması için maliyet kontrolüne ilişkin uygulamalara ihtiyaç duyulmaktadır. Maliyet kontrolü, konaklama işletmelerinin faaliyet ve performans düzeylerinin istenen seviyelerde oluşabilmesi için stratejik açıdan önem kazanan bir kavramdır (Atmaca; Yılmaz 2011, 16).

Yöneticiler işletmelerin iç ve dış çevresi ile ilgili alacakları kararlarda kullanılacak bilginin doğru ve zamanlı olmasına göre kararlarını alırlar. İşletmenin dış çevresi ile ilgili alınacak kararlarda genellikle finansal muhasebeden iç çevresi ile ilgili kararlarda ise yönetim muhasebesinde yararlanılmaktadır. Yönetim muhasebesinin temel ilgi alanları ise maliyet esaslı bir yönetim, bütçeleme ve bütçe kontrolü faaliyetleridir. Otel işletmelerinde doğru bir maliyetleme yaklaşımları kullanılıyor ise örneğin; tam maliyetleme, marjinal maliyetleme, faaliyete dayalı maliyetleme (FDM), standart maliyetleme gibi maliyetleme yaklaşımlarının kullanılması otel işletmelerinin alacakları kararların etkinliğini de artıracaktır (Zounta and Bekiaris, 2009: 205-206).

Otel işletmelerinde maliyet muhasebesi bilgilerinin kullanılması alınacak kararların kalitesini daha çok artırmaktadır. Yönetim muhasebesi özellikle işletme kararlarının planlaması ve kontrolü noktasında işletme yönetimine ayrıntılı ve alınacak karara ilişkin bilgi sunmaktadır. Özellikle otel işletmelerinde yönetim muhasebecileri yönetime alacakları kararlara ilgili bilgiyi sağladıkları için anahtar rol konumundadırlar (Zubac, 2012: 1–2). Çoğu işletmelerde geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinden sipariş maliyetleme sistemi ya da safha maliyetleme sistemi mamul maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır. Ancak 1980'lerin sonlarına doğru yabancı literatürde, maliyet merkezlerinde maliyetlerin hesaplanmasında FDM yöntemi kullanılmaya başlanmıştır. Üretim işletmelerinden daha çok hizmet işletmelerinde FDM yönteminin kullanılmasının daha önemli bir etken olacağı ifade edilmektedir (Pavlatos, Paggaios, 2007; 42–43).

Yönetim muhasebecileri, finansal ve finansal olmayan otel işletmeleri bilgilerini; planlama, kontrol, fiyatlandırma ve diğer ihtiyaç

duyulan alanlarda kullanmak üzere otel yönetimine sağlarlar. Söz konusu bilgileri sağlarken kullanılan birçok yönetim muhasebesi araçlarından yararlanılmaktadır. Planlamada faaliyetlerinde işletme bütçeleri, kontrol faaliyetlerinde balanced scorecardın dört temel bakış açısı bunlardan en önemlileri arasında yer almaktadır. Fiyatlandırma da ise yatırımın getiri oranı gibi yönetim muhasebesi araçları örnek olarak verilebilir (Jaradat et.al., 2011: 126). Özellikle hem finansal hem de finansal olmayan göstergeler açısından etkin bir performans ölçüm yöntemi olan ve Türkçe literatürde genellikle performans karnesi olarak ifade edilen balanced scorecard, işletme yöneticilerine işletmenin doğru faaliyet alanlarına yönelmesi, işletmenin değer yaratmayan faaliyetlerinin en aza indirilmesi ve değer yaratan faaliyetlerin iyileştirilmesi konularında yardımcı olan bir ölçüm yöntemidir (Güngör Tanç, 2012: 207). Çalışmada Kapadokya Bölgesi'nde faaliyet gösteren otel işletmelerinin geleneksel ve çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarının fayda düzeyi ya da kullanılıp kullanılmadığını tespit ederek, mevcut uygulamalar sonucunda gelecekle ilgili önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, maliyet kontrolü, planlama, bütçeleme gibi birçok alanda hem Türkiye'nin çeşitli turizm bölgelerinde yapılmış ya da yabancı literatürde farklı ülke ve bölgelere özgü çalışmalar yapılmış ve temel bulgular elde edilmeye çalışılmıştır. Bu konuda önemli bir turizm bölgesi olan Yunanistan'da belli akademisyenler tarafından maliyet ve yönetim muhasebesi alanlarına ve unsurları ile ilgili önemli çalışmalar yapılarak literatüre katkıda bulunulmuştur. Söz konusu, çalışmaların hem Türkiye hem de yabancı literatür açısından bazıları ile ilgili temel bulgular aşağıda özetlenmiştir.

Yönetim muhasebesi araçlarından olan FDM, Müşteri-Değer Zinciri analizi, Balanced Scorecard gibi yöntemlerle geleneksel muhasebe uygulamalarının eksiklerinin giderilebileceği yabancı literatürde son yirmi yıldır tartışılmaktadır. Bu bağlamda söz konusu güncel farklılıkların takip edilmesi gerektiği otel işletmelerinin kârlılık analizlerinde rekabet üstünlüğü açısından önemli olduğu Karadağ & Kim (2006) yapılan çalışma ile önerilmektedir. Evans (2005) otel işletmelerinde bir yönetim modeli aracı olarak balanced scorecard yönteminin stratejik karar almada kullanılıp kullanılmadığının değerlendirmesini yapmış ve balanced scorecard uygulamalarının diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde daha çok uygulandığı otel işletmelerinde çok fazla uygulanmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Pavlatos & Paggiouis (2007) Yunanistan'da faaliyet gösteren otel işletmelerinde kullanılan maliyet muhasebesi uygulamaları ile ilgili

araştırma sonuçlarına göre geleneksel olarak kullanılan maliyet yöntemlerine göre FDM esaslı yöntemin uygulanması sonucunda işletme yönetiminin alacağı kararlarda daha çok etkili olduğu ve ayrıntılı bilgi sağladığı görüşüne ulaşılmıştır. Makrigiannakis & Soteriades (2007) otel işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamaları üzerine araştırma yapmışlar. Elde edilen bulgulara göre otelin büyüklüğü ile satış hacminin otel işletmesinin yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde etkili olduğu görüşüne ulaşılmıştır. Jones (2008) bütçeleme faaliyetlerinin otel işletmelerinin planlama, kontrol ve performans açısından yarattığı değişiklikleri İngiltere’de araştırmışlar. Elde edilen bulgulara göre “katılımlı bütçeleme” faaliyetlerinden daha çok “kabul ettirilen bütçe” uygulamalarının yapıldığı tespit edilmiştir. Bütçeler otel işletmelerinin temel performans göstergesi olarak değerlendirilmekte olup otel işletmelerinde önemli bir unsur olan işgücünün dikkate alınmadığı tespit edilmiştir.

Pavlatos & Paggios (2009) Yunanistan’da otel işletmelerinin maliyet yapılarını etkileyen faktörleri araştırmışlar ve yapılan çalışma sonucunda otel işletmelerinin çoğunluğunda maliyet yapılarını etkileyen niteliksel maliyet verilerine rastlanmadığı tespit edilmiştir. Farklı bir çalışma ile yine Pavlatos&Paggios (2009a) Yunanistan’da otel işletmelerinin yönetim muhasebesi uygulamalarını araştırmıştır. Geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarından daha çok, çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarından; FDM, faaliyete dayalı bütçeleme, faaliyete dayalı yönetim ve balanced scorecard gibi uygulamalara önem verildiği görülmüştür. Zubac (2012) otel işletmelerinde finansal muhasebe bilgilerinin yerine yönetim muhasebesi bilgilerinin daha etkili olabileceği görüşü bildirilmiştir. Otel işletmelerinde yönetim muhasebesi ve finansal muhasebe bilgilerinin her ikisinin de alınacak kararlarda ayrıntılı bir bilgi sunulması açısından önemli rol oynadığı ifade edilmiştir. Türkiye’de otel işletmelerine yönelik maliyet, yönetim muhasebesi ve maliyet kontrolü gibi konular üzerine yapılan çalışmalara bakıldığı zaman söz konusu çalışmalar;

Dinçer ve Dinçer (2005) otel yönetiminde bilgi sistemleri ve pazarlama kararları isimli, çalışmalarında, otel yöneticilerinin kullanmakta olduğu, muhasebe bilgi sisteminin sağladığı finansal raporlar ve muhasebe verilerinin, işletme müşterileri ile işletmenin kârlılığı arasındaki kritik ilişkiyi ortaya koyduğunu ifade etmişlerdir. Azaltun (2007) İstanbul’daki Otel işletmelerinde yiyecek-içecek ve maliyet kontrolü üzerine araştırma yapmış, elde edilen bulgulara göre beş yıldızlı otellerin çoğunluğunda maliyet kontrol biriminin oluşturulmuş olması maliyet kontrolüne önem verdiklerinin göstergesi olabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Dönmez, Arıcı ve Kutluk (2011) konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek ve maliyet kontrolü ve fiyatlandırma üzerine araştırma yapmış, işletmelerin çoğunluğunun aylık basit maliyet kontrol sistemlerini kullandıkları sonucuna ulaşılmıştır. Atmaca ve Yılmaz (2011) Konaklama işletmelerinin faaliyetlerinde maliyet

kontrolünün etkilerini araştırmış işletmelerin etkin karar alma durumunda ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinde, maliyet kontrolünün önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Köroğlu, Biçici ve Sezer (2011) otel işletmelerinde maliyet kontrolünün rekabet üstünlüğüne etkisini araştırmış ve özellikle küçük ölçekli otel işletmelerinin maliyet kontrolüne çok da önem vermedikleri sonucuna ulaştıkları tespit edilmiştir.

Genel olarak çalışmalar değerlendirildiği zaman gerek yabancı literatürde gerekse Türkiye’de otel işletmesinin kurumsallaşmış olması, ölçeği, yıldız sayısı gibi, çalışan personelin bilgi ve beceri düzeyinde otel işletmelerinde uygulanan maliyet ve yönetim muhasebesi ile ilgili farkındalıklarını ve bilgi düzeylerini ortaya koymaktadır. Sürekli eğitim, sürekli yenilikleri ve farklılıkları takip edebilmek de piyasada işletmelerin rekabet edebilmelerinin bir gerekliliğidir. Bu bağlamda Türkiye’de özellikle de Kültür Turizminin önemli bir yerinin olduğu Kapadokya Bölgesi’nde zamanlı, doğru ve alınacak kararlara ilişkin en kapsamlı finansal bilgiyi sağlayacak olan bölümün muhasebe bölümü olduğu göz ardı edilmemelidir. Özellikle de otel işletmelerinde yönetimin ihtiyaç duyduğu temel bilgiler yönetim muhasebesi bölümü aracılığı ile sağlanmaktadır. Otel işletmelerinin yönetim muhasebesi konusundaki farkındalık düzeyleri ile ilgili temel bulgular elde edilmesi amaçlanmış olup, araştırma sonucu elde edilen temel bulgulara yer verilmiştir.

### **3. OTEL İŞLETMELERİNDE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARINI TESPİT ETMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA**

Doğru ve zamanlı muhasebe bilgisinin giderek önem kazandığı günümüzde Kapadokya bölgesinde faaliyet gösteren otel işletmelerinde, otel işletme yönetimine yönelik olarak ihtiyaç duyulan planlama ve kontrol faaliyetlerinin temelini oluşturan geleneksel ve çağdaş yönetim muhasebesi uygulamalarının fayda düzeyleri ve gereklilikleri yapılan çalışma ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Dünyaca önemli bir turizm merkezi olan Kapadokya Bölgesinde otel yönetimi, özellikle muhasebe müdürleri ya da muhasebe elemanlarının yönetim muhasebesi uygulamaları hakkındaki görüşleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

#### **3.1. Araştırmanın Amacı**

Kapadokya Bölgesi’nde faaliyet gösteren otel işletmelerinin çağdaş ve geleneksel yönetim muhasebesi araçları ile ilgili farkındalık düzeyleri, söz konusu araçların gereklilikleri hakkında görüşleri ve fayda düzeyleri araştırılarak mevcut durum tespiti yapılması amaçlanmıştır. Araştırma da özellikle daha doğru ve bilimsel veriler elde edilmesi açısından ise büyük oteller araştırma kapsamına alınmaya çalışılmıştır. Araştırma sonucu elde edilen bulgular doğrultusunda gerekli öneriler ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

### 3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın kapsamını Kapadokya Bölgesinde Faaliyet gösteren 2012 itibariyle 51 Turizm Belgeli 239 Belediye Belgeli konaklama işletmesinden 201 pansiyon belgeli olarak çalışan otel işletmesi kapsam dışı bırakılmış kalan 38 otel işletmesi araştırma kapsamına alınmıştır. Araştırmada toplam 89 otel işletmesinin tamamına ulaşılmış ancak verilerin geri dönüşüne bakıldığı zaman 68 otel işletmesinden bilgi sağlanmıştır. Kapadokya Bölgesinde faaliyet gösteren 68 otelle ilgili maliyet bilgileri, maliyet yaklaşımları ve söz konusu maliyet bilgilerine yön verecek yönetim muhasebesi araçları ile ilgili çoğunluğunu 5'li likert ölçeği ile ifade ettiğimiz sorulardan oluşan anket formu ile bilgiler alınmaya çalışılmıştır. Hazırlanan anket formu Pavlatos & Paggios (2009) çalışmasından yararlanılarak oluşturulmuştur. Araştırmada anket formlarına yanıtlar; otel işletmelerinin genel müdürü, muhasebe müdürü ya da muhasebe alanında yetkili çalışanları tarafından elde edilmiştir. Anket formunda yer alan bilgiler; demografik özellikler ve yönetim muhasebesi uygulamaları olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Yapılan araştırmada anket formunda yer alan yönetim muhasebesi uygulamaları: maliyet muhasebesi, bütçeleme, performans değerlendirme ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları olmak üzere beş grup altında toplanmıştır. Veriler SPSS programına kaydedilmiş ve sonuçlar frekans, ortalama önem düzeylerine göre elde edilmeye çalışılmıştır. Yapılan çalışmada güvenilirlik analizi sonuçlarına göre bütün ifadeler verilen yanıtlar dikkate alındığı zaman Cronbach Alfa değeri= 0,87 bulunmuş ve elde edilen sonuçların güvenilir olduğu belirlenmiştir.

### 3.3. Araştırma Sonucu Elde Edilen Bulgular

Araştırma sonucu elde edilen bulgular incelendiği zaman, otel işletmesinde özellikle muhasebe departmanında çalışan personelle ilgili demografik özellikler tespit edilmeye çalışılmıştır. Daha sonra otelin özellikleri ile ilgili bilgilere yer verilmiş ve yönetim muhasebesi uygulama alanları ile ilgili olarak "evet", "hayır" ve "çok gerekli", "çok gereksiz", "çok faydalı", "çok faydasız" gibi ifadelerle yanıt aranmıştır.

**Tablo 1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular**

Demografik Özellikler		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	62	91,2
	Kadın	6	8,8
Yaş Aralıkları	25-35	18	26,5
	36-45	20	29,4
	46-55	26	38,3
	56-65	4	6
Eğitim Durumu	Lise	30	44,1
	Yüksekokul	6	8,8
	Üniversite	32	47,1
İş Tecrübeleri	1-10 yıl	20	29,4
	11-20 yıl	24	35,2
	21-30 yıl	16	26,5
	31-40 yıl	6	8,8
İşletmedeki Pozisyon	Genel Müdür	43	63,2
	Muhasebe Müdürü	22	32,4
	Finans Müdürü	2	2,9
	Maliyet Muhasebecisi	1	1,5

Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre araştırmaya katılanların %91,2'si erkek, % 8,8'i de bayandır. Katılımcıların % 26,5'inin 25-35 yaş, % 29,4'ünün 36-45 yaş, %38,3'ünün 46-55 yaş ve % 6'sının da 55 yaş üzeri olduğu görülmektedir. Araştırma sonucuna göre katılımcıların %44,1'inin lise, % 8,8'inin yüksekokul ve %47,1'inin de üniversite mezunu oldukları görülmektedir. Ayrıca sonuçlardan elde edilen bilgiler doğrultusunda katılımcıların %29,4'ünün 1-10 yıl, %35,2'sinin 11-20 yıl, 26,5'inin 21-30 yıl ve %8,8'inin de 31-40 yıl arasında iş tecrübesine sahip oldukları anlaşılmaktadır. Katılımcıların %63,2'si genel müdür, %32,4'ü muhasebe müdürü, %2,9'u finans müdürü ve %1,5'i de maliyet muhasebecisi olarak otel işletmelerinde görev yapmaktadır.

**Tablo 2. Otelin Özelliklerine İlişkin Bulgular**

Otelin Özellikleri		Frekans	Yüzde
Yıldız Sayısı	Üç Yıldız	4	0,06
	Dört Yıldız	17	0,25
	Beş Yıldız	6	0,09
	Butik Otel	41	0,60
Yatak Sayısı	0-50	4	5,9
	51-100	34	50,0
	101-200	21	30,9
	201-300	3	4,4
	301 ve üzeri	6	8,8

Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre çalışma kapsamına alınan otellerin % 60'ı butik otel, %25'i dört yıldızlı, %09'u beş yıldız ve %06'sı ise üç yıldızlı otellerden oluşmaktadır. Kapadokya Bölgesinin doğal özelliği gereği butik otellerin sayısının daha fazla olduğu görülmektedir. Ayrıca araştırma kapsamındaki otellerin yatak kapasitelerine bakıldığı zaman %50'lik kısmının 51-100 kişi kapasiteli olduğu çok büyük oteller olmadıkları görülmektedir.

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

	<i>Ayrı Maliyet Muhasebesi Bölümü</i>		<i>Ayrı Yönetim Muhasebesi Bölümü</i>	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
<i>Evet</i>	17	25,0	8	11,8
<i>Hayır</i>	51	75,0	60	88,2

Araştırma sonucu elde edilen bulgulara göre otellerin sadece %25'lik kısmının ayrı maliyet muhasebesi sistemleri bulunmakta iken %75'inde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümleri bulunmamaktadır. Maliyet verilerine yön verecek planlama ve kontrol aracı olan yönetim muhasebesi bölümü ise sadece %11,8 otel kapsamında bulunmaktadır. Elde edilen veriler değerlendirildiği zaman Kapadokya Bölgesi'ndeki otellerde maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin çok da etkin olduğu görülmemektedir. Ulaşılan sonuçlara göre ana muhasebenin her bir muhasebe fonksiyonunun görevlerini yerine getirdiği ya da ayrı maliyet ve yönetim muhasebesi alanları yaratmadıkları görülmektedir.

**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>	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
<i>Evet</i>	44	64,7	-	-	18	26,5	-	-	6	8,8
<i>Hayır</i>	24	35,3	68	100,0	50	73,5	68	100,0	62	91,2

Otel işletmelerinde kullanılan maliyetleme yaklaşımlarından %64,7'sinde tam maliyetleme yöntemi kullanılıyor, değişken maliyetleme yöntemi çalışma kapsamına alınan hiçbir otel işletmesinde kullanılmamakta ve söz konusu yöntemin kullanılmamasının anlamı işletme içine yönelik alınacak bilgilerde değişken maliyetlerin tek başına değerlendirilmediği anlamına gelmektedir. Standart maliyetleme yöntemi %26,5'inde kullanılmaktadır, tahmini maliyetleme yöntemi ise hiçbir otel işletmesinde



kullanılmamaktadır. FDM yöntemi çalışma kapsamındaki otel işletmelerinin %08,8’inde kullanılmaktadır. Söz konusu durum değerlendirildiği zaman yabancı literatürde 80’lerin ortasından itibaren gerçekte fiili olarak kullanılan bir yöntemin Türkiye’de de kullanılmaya başlanmış olması ve çalışanların böyle bir yöntemin varlığından haberdar olması önemli bir gelişme olarak görülebilir.

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

	<i>N</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Standart Sapma</i>
Karar vermede	68	4,9559	,20688
Bütçelerin hazırlanmasında	68	4,4559	,53067
Kontrol faaliyetlerinde	68	4,1176	,74372
Performans değerlemesinde	68	4,2941	,64782
Hizmet kârlılık analizinde	68	4,2794	,80753
Müşteri kârlılık analizi	68	4,2500	,88731
Maliyet-hacim- kâr analizi	68	4,5294	,61013

5: Çok Gerekli 1:Çok Gereksiz

Çalışma kapsamında elde edilen verilere göre otel işletmelerinde fiili maliyetlerin kullanıldığı alanlarla ilgili ifadeler yer verilmiş ve bütün ifadelerin hemen hemen gerekli olduğu belirtilmiştir. Özellikle fiili maliyet bilgilerinin otel işletmelerinde “karar vermede” 4,95 ortalama ile çok gerekli olduğu ifade edilmiştir. Daha sonra maliyet-hacim-kâr analizi ve bütçelerin hazırlanmasında fiili maliyetlerin çok gerekli olarak kullanıldığı görülmektedir. Elde edilen veriler dikkate alındığı zaman fiili maliyetlerden planlama ve kontrol noktalarında yararlandıkları ifade edilebilir.

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

	<i>N</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Standart Sapma</i>
Yıllık faaliyet bütçelerinin hazırlanması	68	4,0147	,78213
Maliyetlerin kontrolü için bütçe hazırlanması	68	4,6176	,51917
Otellerin farklı bölümleri ile koordinasyon sağlanmasında	68	4,3676	,87936
Otel Yönetiminin performansının değerlendirilmesinde bütçelerden yararlanılması	68	4,3088	,77762
Uzun vadeli stratejik planlar için bütçe hazırlanması	68	3,9706	,92994
Faaliyet tabanlı bütçelerin hazırlanması	68	3,8235	1,06422
Esnek bütçelerin hazırlanması	68	3,1765	1,13218
Sıfır tabanlı bütçelerin hazırlanması	68	2,9853	1,04371

5: Çok Faydalı 1:Çok Faydasız

Otel İşletmelerinde kullanılan bütçeleme faaliyetlerinin fayda düzeyine bakıldığı zaman, “maliyetlerin kontrolü için bütçe hazırlanması” 4.61’lik bir ortalama ile en faydalı bütçeleme faaliyeti olarak görülmektedir. Ayrıca otellerde bölümler arası koordinasyonun sağlanmasında ise

bütçeleme faaliyetlerinin 4.36'lık bir ortalama ile faydalı olduğu düşünülmektedir. Sıfır tabanlı bütçeleme faaliyeti çok fazla faydalı olduğu bilinen ve kullanılan bir bütçeleme faaliyeti olmadığı elde edilen 2.98'lik bir ortalama ile görülmektedir.

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

	N	Ortalama	Standart Sapma
Kârlılığın ölçülmesinde	68	4,8088	,43219
Müşterilerin finansal olmayan performans ölçümünde	68	4,4412	,76064
İnovasyonla ilgili finansal olmayan performans ölçümünde	68	3,5294	1,22743
Personelle ilgili finansal olmayan performans ölçümünde	68	3,9559	,87133
Yatırımın getirisinin ölçümünde	68	4,3676	,66701
Ekonomik katma değer ölçümünde	68	4,3676	,71036
Satışların kârlılığının ölçümünde	68	4,6029	,81295
Balanced scorecard	68	2,5441	1,29792

5: Çok Faydalı 1:Çok Faydasız

Otel işletmelerinde performans değerlendirme yöntemlerinin kullanılması durumunda geleneksel bir yöntem olan “kârlılığın ölçülmesinde” 4.80'lik bir ortalama ile çok faydalı olarak görülmektedir. Yabancı literatürde özellikle hizmet sektöründe kullanımının daha etkin ve faydalı olduğu düşünülen performans ölçüm yöntemlerinden “balanced scorecard” 2.54'lük bir ortalama ile en düşük fayda düzeyine sahip olarak görülmektedir. Söz konusu durumu şu şekilde açıklamak daha uygun olabilir. Balanced scorecard uygulamaları Türkiye literatürüne 1990'ların sonlarında geçmiş olmasına rağmen fiilen henüz çok fazla uygulama alanı bulamamıştır. Bu durumun ilerleyen süreçte daha etkin bir şekilde işletmelerde kullanılarak faydalı olabileceği düşünülmektedir.

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

	N	Ortalama	Standart Sapma
Bütçeleme faaliyetleri açısından	68	4,8676	,38262
Planlama ve kontrol faaliyetleri açısından	68	4,7500	,50000
Maliyet-hacim-kâr analizi	68	4,5588	,69930
Hedef maliyetleme	68	4,3676	,66701
Performans Değerleme ve ölçme	68	4,1029	,77536
Sorumluluk muhasebesi	68	3,7500	,96776
Stratejik planlama	68	4,1618	,76510
Sektör analizi	68	4,1912	,67487
Rakiplerin güçlü ve zayıf yönlerinin analizi	68	4,3382	,74534
Rekabet durumu analizi	68	4,3529	,72821
Otelin uzun vadeli finansal durum tahmini	68	4,4265	,73943

5: Çok Faydalı 1:Çok Faydasız

Stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının fayda düzeyi ile ilgili elde edilen bulgulara bakıldığı zaman “bütçeleme faaliyetleri açısından” yapılan uygulamalar 4.86’lık bir ortalama ile çok faydalı olarak görülmektedir. Genel olarak elde edilen sonuçlara bakıldığında önemli bir yönetim muhasebesi aracı olan “sorumluluk muhasebesi” faaliyetleri haricinde bütün stratejik yönetim faaliyetlerinin fayda düzeyinin önemli ölçüde olduğu görülmektedir. Bu bağlamda uygulama kapsamına ele alınan otel işletmelerinin bilgi ve becerilerinin iyi olduğu görüşü savunulabilir.

#### 4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Otel İşletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarını tespit etmeye yönelik olarak yapılan çalışmadan elde edilen temel bulgulara göre otel işletmelerinin sadece %25’lik kısmında ayrı bir maliyet muhasebesi sistemi bulunmakta ve yaklaşık %12’lik kısmında ise ayrı bir yönetim muhasebesi sistemi bulunmaktadır. Kapadokya Bölgesi’ndeki araştırma kapsamında yer alan otellerde maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin çok da etkin olmadığı görülmektedir. Tek bir muhasebe sistemi ile bütün faaliyetlerini yürütmektedirler. Araştırma kapsamındaki otel işletmelerinin yaklaşık % 67’lik kısmında tam maliyetleme yöntemi kullanılmaktadır. Yönetim muhasebesi karar aracı olan değişken maliyetleme yöntemini uygulayan otel işletmesi bulunmamaktadır. Bir Planlama aracı olan standart maliyetleme yönteminin ve FDM yönteminin düşük oranda da olsa kullanıldığı görülmektedir. Son zamanlarda en etkin yöntemlerden olan faaliyet esaslı maliyetleme yönteminin otel işletmelerinde faaliyetler bazında kullanılması durumunda yönetime maliyet, fiyatlandırma, kontrol ve en önemlisi de doğru maliyet bilgisi sağlayan bir yöntemdir.

Otel işletmelerinde fiili maliyet verilerinden özellikle geleneksel yönetim muhasebesi anlayışı olan planlama ve kontrol faaliyetlerinden yararlanıldığı görülmektedir. Çalışma kapsamında değerlendirilen otel işletmelerinde inovasyon (yenilik) ve performans karnesi (balanced scorecard) gibi çağdaş yönetim muhasebesi araçları hakkında çok fazla bilgi ve beceri sahibi olmadıkları açıklanabilir. Bu yüzden sürekli eğitim, gen ve dinamik çalışan kadrosu her hizmet sektöründe olduğu otel işletmeleri açısından da güncel başarıları yakalama açısından önemlidir. Stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarına bakıldığı zaman sorumluluk muhasebesi uygulamaları hakkında çok fazla bilgi sahibi olmadıkları ya da her birim ya da bölümün kendi faaliyetlerinden sorumlu olup bunlara ilişkin hesap verme yükümlülüklerinin olduğunun farkında olmadıkları söylenebilir.

Bu bağlamda genel değerlendirmelere göre otel işletmeleri çok daha kurumsal, görevlerin ayrılığı ve uzmanlaşma ilkelerini esas alarak muhasebe

ve özellikle de maliyet bu verilere bağlı olarak da yönetim muhasebesi faaliyetlerini sürdürürlerse rekabet edebilirlikleri ve süreklilikleri diğer işletmelere göre farklı olacaktır. Etkin bir yönetim muhasebesi sistemi, etkin bir yönetim anlayışını, etkin yönetim anlayışı ise sağlam temellere dayanan işletmeyi beraberinde getirecektir. Özellikle yabancı literatürde bazı çağdaş yönetim muhasebesi yöntemleri kullanılırken Türkiye’de söz konusu yöntemler hakkında görüş sahibi olunmaması da bilimdeki eksikliğimizin göstergesi olabilir.

Çalışmanın kısıtlarına bakıldığı zaman çalışma kapsamındaki otellerde özellikle yıldız açısından çok fazla standart yakalanamamış ve sadece belli bir bölge esas alınmıştır. Anket formunda yer alan ifadelerle ilgili herhangi bir ilişki analizi yapılamamıştır. Bunun nedenlerinden birisi de çalışan personelin çağdaş yönetim muhasebesi uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip olamaması olarak değerlendirilebilir. Bireylerin sürekli eğitime açık olduğu gibi otel işletmelerinin de sürekli eğitime açık olması ve güncel, gerçekçi ve planlara ulaştıracak bilgi ve becerilerin sağlanması gereklidir.

#### KAYNAKÇA

- Atmaca, M., Yılmaz B. B. (2011), Konaklama İşletmelerinin Faaliyetlerinde Maliyet Kontrolünün Etkileri: Marmara Bölgesinde Faaliyet Gösteren Beş Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık, 15–34.
- Azaltun, M. (2007), İstanbul’daki Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Yiyecek ve İçecek Maliyet Kontrolü Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma, 1. Ulusal Gastronomi Sempozyumu ve Sanatsal Etkinlikler, Antalya, 4–5 Mayıs, 94–108.
- Dinçer, B., Dinçer C. (2005), Otel Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemleri ve Pazarlama Kararları, *Review of Social, Economic & Business Studies*, Vol.5/6, 353-365.
- Dönmez, A., Arıcı A., Angay Kutluk F. (2011), Antalya’daki Beş Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü ve Fiyatlandırma Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Vol.3/1, 201–222.
- Evans, N. (2005), Assessing The Balanced Scorecard As A Management Tool for Hotels, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol.17, No.5, 376–390.
- Güngör Tanç, Ş. (2012), Yeni Performans Ölçüm Yöntemleri (Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Performans Karnesi ve Ekonomik Katma

Değer) Entegrasyonu ve Örnek Bir Uygulama, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt.14, Sayı.2, 203–229.

- Jaradat, M. M. F., Jawabreh O. A. A., Saleh M. M. A., Abu-Eker E. F. M. (2011), The Extent of Applying the Methods of Management Accounting in Planning, Controlling and Pricing in Aqaba Hotels, *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, Issue 36, 127–132.
- Jones, T. A. (2008), Changes in Hotel Industry Budgetary Practice, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 20, No. 4, 428–444.
- Karadağ, I., Kim W. G. (2006), Comparing Market Segment Profitability Analysis with Department Profitability, *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, Vol.47, Number:2, 155–173.
- Köroğlu, Ç., Biçici F., Sezer D. (2011), Otel İşletmelerinde Maliyet Kontrolünün Rekabet Üstünlüğüne Etkisi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3/1, 33–48.
- Makrigiannakis, G., Soteriades M. (2007), Management Accounting in the Hotel Business: The Case of the Greek Hotel Industry, *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*, Vol.8(4), 47–76.
- Pavlatos, O., Paggios I. (2007), Cost Accounting in Greek Hotel Enterprises: An Empirical Approach, *Tourismos: An International Multidisciplinary Journal of Tourism*, Vol.2, Number 2, 39–59.
- Pavlatos, O., Paggios I. (2009a), Management Accounting Practices in The Greek Hospitality Industry, *Managerial Auditing Journal*, Vol.24 No.1, 81–98.
- Pavlatos,Odysseas; Ioannis Paggios “A Survey of Factors Influencing The Cost System Design in Hotels”, *International Journal of Hospitality Management* 28 (2009a) pp.263–271.
- Zounta, S., Bekiaris M. G. (2009), Cost-Based Management and Decision Making in Greek Luxury Hotels, *An International Multidisciplinary Journal of Tourism*, Vol.4, Num.3, 205–225.
- Zubac, I. (2012), Financial Accountant Versus Managerial Accountant in the Hotel Business System, *Turizam*, Vol.16, Issue.1, 1–7.
- <http://www.nevsehirkulturturizm.gov.tr/belge/1-57266/bilgi-edinme.html>, erişim:18.12.2012.