

OTEL İŞLETMELERİNDE ESNEK BÜTÇELEME

Yıldırım Beyazıt ÖNAL*, Erdinç KARADENİZ**
Serkan Yılmaz KANDIR**

Özet: Turizm işletmelerinin en karakteristik özelliği sektörün çok kırılğan bir yapıya sahip olması sonucunda sosyal, ekonomik ve siyasal gelişmelerden çok fazla etkilenmesidir. Dolayısıyla esnek bütçelerin otel işletmeleri açısından önemi artmaktadır. Bu çalışmanın amacı, esnek bütçeleri genel olarak incelemek ve otel işletmeleri açısından önemini belirtmektir. Esnek bütçelerin hazırlanmasıyla otellerin farklı kapasite düzeylerinde hedefleri saptanabilir. Buna bağlı olarak, gelecekteki performans üzerinde tahminlerde bulunabilme olanağına kavuşulur. Ayrıca otel yönetimi tarafından otel işletmesinin sunduğu mamul ve hizmet çeşitlendirmesi ile ilgili etkin planlama yapma olanağı da sağlanır. Bu nedenle esnek bütçeler otel yönetimi tarafından bir stratejik planlama ve kontrol aracı olarak kullanılmaktadır. Esnek bütçeler sayesinde, sektörde ve genel ekonomide meydana gelen herhangi bir olumsuz durumda otel işletmelerinin üretim, satış ve karlılık konularında önceden hazırlıklı olmaları ve gereken önlemleri alabilmelerine olanak sağlanabilecektir. Böylece krizlere daha dayanıklı, finansal yapısı daha güçlü olan ve etkin çalışan otel işletmelerinin varlığı ile Türk turizm sektörü istikrarlı bir şekilde gelişebilecektir.

Abstract: The major characteristic of tourism companies is its high exposure to social, political and economic events because of the fragile structure of the tourism sector. Thus flexible budgets are more important for hotels. Aim of this paper is to examine the flexible budgets and specify importance of the flexible budgets for hotels. By preparing flexible budgets, goals of the hotels would be determined for different capacity degrees. Flexible budgets allow forecasts of future performance. Furthermore, they allow hotel management to make efficient plans regarding product and service diversification. Therefore, flexible budgets are used for strategic planning and control device by hotel management. Flexible budgets allow hotels to be prepared for production, sales and profitability issues and take the preventive actions in case any unfavourable event occurs in the sector and the economy in general. Consequently, Turkish tourism sector would develop in a stable way by having hotels that have crises resistant, strong financial structure and efficient working.

* Doç. Dr. Yıldırım Beyazıt ÖNAL, Çukurova Üniversitesi İkt. ve İdr. Bil. Fak. İşletme Bölümü, Balcalı Kampüsü 01330 ADANA, E-Posta: ybeyazit@cu.edu.tr

** Arş. Gör., Çukurova Üniversitesi İkt. ve İdr. Bil. Fak. İşletme Bölümü, Balcalı Kampüsü, 01330 ADANA, E-Posta: ekaradeniz@cu.edu.tr, skandir@cu.edu.tr

1. GİRİŞ

Günümüzde, işletmelerin yönetiminde bütçelerin çok önemli fonksiyonları vardır. Bu nedenle belirli dönemler itibariyle bütçelerin hazırlanması, uygulanması ve sonuçların kontrol edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bu fonksiyonların yerine getirilmesi bakımından gerekli bilgilerin zamanında ve doğru olarak elde edilmesi de önemlidir. Bu aşamada bütçeler yardımıyla, genel giderlerin kontrolünde çeşitli problemler ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki; üretim giderlerinin genellikle birçok farklı giderden kaynaklanmasıdır. İkincisi ise; bu farklı giderlerin küçük miktarlardan oluşması nedeniyle kontrollerinin çok zor olması ve direk madde ve direk işçilik giderlerinin kontrolünde izlenen yoldan farklı olmasıdır. Üçüncü olarak; üretim giderleri, değişken, sabit ve yarı değişken giderler gibi farklılıklar göstermektedir ve bu nedenle farklı yöneticilerin sorumluluklarındadır. Bu da genel bir kontrolü güçleştirmektedir. Turizm sektörünün yapısal özelliklerinden dolayı yatırım ve işletme aşamasında, çok yüksek sermaye giderlerine katılan otel işletmelerinde bu giderlerin kontrolü daha önem kazanmaktadır. Ayrıca turizm sektöründe talebin esnek olması ve dış faktörlerden çok çabuk etkilenmesi nedeniyle, sektörde meydana gelecek gelişmelere göre oluşabilecek değişimleri planlamada yukarıda ifade edilen sorunlar çok daha fazla hissedilmektedir. Otel işletmeleri, aynı anda çeşitli departmanlarında müşterilerine çok çeşitli hizmet sunan işletmeler olduğu için yukarıda ifade edilen sorunlar yaşanmakta ve bu sorunları esnek bütçeler kullanarak çözmeye çalışmaktadırlar. Bu çalışmada, genel olarak esnek bütçelerden bahsedilmiş ve otel işletmeleri açısından önemi vurgulanmaya çalışılmıştır.

2. BÜTÇE KAVRAMI

Genel olarak bütçeler rakamlaştırılmış planlar olarak kabul edilmektedir. Yani daha çok kısa süreler için ve genel faaliyet planlarında önceden belirlenmiş hedef ve yıllık uygulamalar dikkate alınarak hazırlanan planlar bütçe olarak adlandırılmaktadır (Peker,1998). Bir başka tanıma göre bütçe; önceden ortaya konan bir amaca ulaşabilmek için işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir (Hilton,1991). Bir otel işletmesi için en uygun bütçe dönemi bir yıldır. Ancak mevsimlik otellerde bütçe dönemi otel işletmesinin faaliyette bulunduğu dönemdir (Çetiner, 2002).

Klasik olarak muhasebe, işletme dışındaki ilgililere (ortak, devlet, kredi verenler vb.) belirli hesap dönemleri içerisinde işletmelerin faaliyetlerinin nasıl gittiğini ve ne gibi sonuçlar alındığını dönem sonu

bilanço ve gelir tablosu ile göstermekle yetinir. Ancak yönetim açısından, muhasebeden işletmenin yapacağı faaliyetleri, bunlardan ne gibi sonuçlar bekleyeceği, işletmenin bu faaliyetlerle amaçladığı sonuçlara ulaşabilmesi için gereken zaman ile, mali ,beşeri güç gereksinmesini ve ayarlamasını belirleyerek yapması beklenmektedir. Bütçeleme, yöneticilere çeşitli problemler için önceden değerlendirme yapma olanağı veren bir ölçü ve araç olmaktadır. Buradan hareketle bütçelemenin amaçlarını ve yararlarını başlıca beş temel grupta toplamak mümkündür (Hilton, 1991; Weetman, 2003):

A-Planlama: İşletmenin misyonu ve vizyonu doğrultusunda amaçlarını belirlemesini ve bu amaçlara ulaşabilmesi için gerekli zaman, insan, kaynak bileşiminin belirlenmesini sağlamaktır. Bütçeleme yönetimdeki kişilere amaçlara ulaşılmasında sorumluluk yükler. Ayrıca bütçeleme sürecinde işletmenin genel müdürü diğer departman müdürlerine bütçeye uyulması konusunda sorumluluk vermektedir. Örneğin bir otelde, 3 aylık olarak hazırlanan bütçenin oluşturulma sürecinde, rezervasyon müdürüne , yiyecek-içecek müdürüne, otel genel müdürü tarafından işletmenin hizmetleri doğrultusunda ihtiyaç olacak istihdam ve kaynak tahsisinin belirlenmesi için görev verilebilmektedir.

B-Koordinasyon ve İletişimin Sağlanması: İşletmenin tüm bölümlerini birbiriyle uyumlu olarak genel amaca yöneltmeye koordinasyon denir. Bunu sağlamak için işletme içi iletişimin en üst düzeyde gerçekleşmesi gerekmektedir. Dolayısıyla departman müdürleri ve genel müdürün katkısıyla hazırlanan bütçeler, amaca ulaşma doğrultusunda departmanların nasıl hareket edeceklerini belirlemektedir.

C-Kaynak Tahsisinin Belirlenmesi: Bütün işletmelerin kaynakları kıt olduğundan, bütçe kaynaklarının işletmede kullanım amaçları doğrultusunda tahsis edilmesini sağlamaktadır.

D-Kontrol: Planlamayla belirlenen amaçlar, politika ve standartlara başarı ile ulaşıp ulaşılamadığını belirlemektedir. Bütçe işletmenin bütün faaliyetlerini ve bunlar için gereken kaynak, zaman ve beşeri faktörleri sayısal olarak ifade ettiği için kontrolü kolaylaştırmaktadır.

E- Performansın Değerlendirilmesi ve Ödüllendirme: Gerçekleşen sonuçlarla, bütçedeki sonuçlar karşılaştırılarak yöneticilerin, departmanların, bölümlerin ve tüm işletmenin performansının değerlendirilmesine olanak sağlamak ve yöneticilerin üstün performans gösteren çalışanlara ödül vererek çalışanların motivasyonlarını ve verimliliklerini arttırmalarına olanak vermektedir.

3. ESNEK BÜTÇELER

Genel olarak tüm bütçeleme işlemlerinde ana konuyu; öngörülen faaliyetlerin ve bunların sonuçlarının önceden tahmin edilmesi, değerlendirilmesi ve fiili sonuçlarla, bütçe rakamları arasında sapmalar varsa bunların incelenerek, yorumlanması ve gerekli düzeltici önlemlerin alınması oluşturmaktadır. Ancak çeşitli bütçe anlayış ve uygulamalarının “faaliyetlerin yürütülmesinde rasyonelliğin sağlanması olarak” ifade edilebilecek bu amacı gerçekleştirmede farklı uygulamaları gerekli kıldıkları ve farklı derecelerde başarılı oldukları görülmektedir. Esnek bütçeler buna örnek olarak gösterilebilir. Esnek bütçeler; farklı çalışma derecelerine göre ayarlanabilen bütçe çeşidi olarak tanımlanmaktadır (Peker,1998). Diğer bir deyişle, esnek bütçeleme işletmenin farklı faaliyet hacimlerine göre düzenlenebilen, performans ölçümlerinde yararlanılan standartları, faaliyet hacminde görülen gelişmeler doğrultusunda, değiştirilmesine imkan vererek standartların işlevlerini yitirmemelerini sağlayan bütçeleme çalışmalarıdır (Türksoy, 1998). Dolayısıyla, esnek bütçeler; çeşitli faaliyet düzeyleri için beklenen sonuçları gösteren kısa vadeli ve sayısal plandır (Çakıcı, 2000). Esnek bütçeler için belirli bir dönem yoktur. Aylık, haftalık, hatta günlük bütçelerin hazırlanması mümkündür. Bütçeleme periyodunun uzunluğu, otel işletmesinin hem departman bazında, hem de genel olarak faaliyet sürecine uygun olarak seçilmesi gerekmektedir. Esnek bütçenin süresinin seçiminde, satın alınan hammadde, kullanılan işçilik, alacakların tahsili, borçların ödenmesi gibi unsurların dikkate alınması gerekmektedir (Bhandari, 1982). Esnek bütçeler, kapasite kullanım derecesi, kapasitenin kullanımındaki verimlilik derecesi ve diğer nedenlerle ortaya çıkan sapmaları ayrı ayrı belirleyebilmektedir. Dolayısıyla esnek bütçeler tüm sonuçları, sorumluluk noktalarına göre değerlendirme olanağı vermektedir. Buradan hareketle esnek bütçelerin iki karakteristik özelliği ortaya çıkmaktadır: Birincisi, esnek bütçeler, bütün faaliyetler için gerekli farklı kapasite kullanımları ile ilgilenmektedir. İkincisi, esnek bütçeler dinamik bütçelerdir. Faaliyetlerin herhangi bir düzeyinde ortaya çıkan bir sapmaya göre yeniden düzenlenebilen, uyumlaştırılabilen bir özelliğe sahiptir (Garrison,1985). Statik bütçeler yerine esnek bütçeler kullanılmasının temel nedeni, üretim veya satış hacmindeki değişikliğin işletmenin gerçek performansı üzerindeki etkisini daha iyi ölçmektir (McWatters, Morse ve Zimmerman, 2001).

3.1. Esnek Bütçelerin Yararları

Esnek bütçeler; sabit ve yarı değişken maliyet unsurlarının, farklı kapasite kullanışlarında ürün maliyetleri üzerindeki etkilerini vurgulamaktadır. Bu nedenle, literatürde esnek bütçeleme anlayışı genel üretim maliyetlerinin bütçelenmesi türlerinden biri olarak ele alınmaktadır.

Esnek bütçeler kullanılan tekniğe bağlı kalarak bütçeden sapmaları iki veya üç ayrı parçaya ayrılabilirdiği için, kullanılabilirdiği faaliyet alanlarında diğer bütçelere şu üstünlükleri taşımaktadır (Peker,1998): Sapma analizlerini anlamlı biçimde yapmayı sağlamaktadır. Bu analizler için gerekli verileri kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Böylece, tahmini sonuçlardan sapmaları sorumluluk yetki noktalarına göre saptamaya yardım etmektedir. Özellikle standart maliyetlerle birlikte uygulandığı takdirde, işletme faaliyetlerinin planlanmasında etkili bir araç durumuna gelmektedir. Özellikle otel işletmeleri, birçok müşterisine bünyesinde günün 24 saati farklı şekillerde ürün ve hizmet vermektedir. Bu ürün ve hizmetlerin üretim ve sunumunda çok çeşitli özelliklere sahip üretim girdileri kullanılmakta ve bu girdiler için katlanılan genel üretim giderleri sabit, değişken ve yarı değişken türde gerçekleşmektedir. Bu açıdan bakıldığında esnek bütçeler otel işletmeleri için üretim, satış ve karlılık hususlarında belirlenen hedefler ile gerçekleşenler arasında oluşabilecek sapmaların analizini sorumluluk ve yetki anlayışına göre etkin yapabilmelerine olanak sağlamaktadır.

3.2. Esnek Bütçelerin Hazırlanma Süreci

Esnek bütçelerin hazırlanmasının temelini maliyetler oluşturur ve bütçe, gerçekleştirilecek faaliyetlerin sırasına göre hazırlanır. Bir esnek bütçenin hazırlanma süreci dört aşamadan oluşmaktadır (Garrison, 1985):

- Belirlenen süre aralığında faaliyetin sonuçlarında beklenen sapmaların belirlenmesi,
- Değişken, sabit ve yarı değişken maliyetler belirlenirken, amaçlara ulaşabilmek için göze alınan maliyetlerin analiz edilmesi,
- Temel özelliklerine göre maliyetlerin ayrılması ve değişken ve birleşik maliyetlerin formülünün belirlenmesi,
- Belirli reçete kullanılarak (maliyetin değişken kısmı için), belirlenen hedef sırası doğrultusunda maliyetlerin hangi farklı noktalarda meydana geldiğini gösteren bir bütçe hazırlanması.

3.3. Esnek Bütçelerle Gider Sapmalarının Analizi

Hazırlanan esnek gider bütçesi, yönetim muhasebesinin üretim maliyetlerini kontrol etmek için kullandığı en temel araçtır. Yönetim muhasebesi esnek bütçeyi her bir muhasebe döneminin sonunda kullanarak bütçede belirlenmiş rakamlarla gerçekleşen rakamlar arasındaki sapmalar saptanmaktadır. Esnek bütçeler, sadece bütçelenmiş rakamlarla gerçekleşen üretim miktarları arasındaki sapmaların değil; hedeflenen satış tutarları ve gelirleri ile gerçekleşen tutarlar ve gelirler arasındaki farkların da hesaplanmasına olanak sağlar. Ayrıca, üretim ve satış sürecinde oluşabilecek gider sapmalarının analizini kolaylaştırır (Brandon ve Drtina, 1997).

3.3.1. Değişken Gider Sapmalarının Esnek Bütçe İle Analizi

Aşağıda hipotetik verilerle X otelinin Eylül ayı için toplam değişken gider sapması verilmiştir (Hilton, 1991):

Gerçekleşen Değişken Gider-----	\$ 34 .650
Bütçede Belirlenmiş Değişken Gider-----	\$ 30. 000
Toplam Gider Sapması-----	\$ 4. 650

X otelinin hazırladığı bütçeden 4.650 \$ daha fazla değişken gider harcamasının nedenini iki etken ile açıklamak mümkündür;

Değişken Giderleri Harcama Sapması = Gerçekleşen Değişken Gider - (Gerçekleşen Makine Saati x Standart Değişken Gider Oranı)

Değişken Gider Etkinlik Sapması = (Gerçekleşen Makine Saati x Standart Değişken Gider Oranı) - (Standart Makine Saati x Standart Değişken Gider Oranı)

Belirlenen standart miktarından fazla direkt işçilik kullanımı pek de istenmeyen direkt işçilik etkinlik sapmasına yol açar. Bu nedenle standartlarına bağlı olarak direkt işçilik etkin olmayan bir şekilde kullanılmış olur. Yukarıdaki X firmasında meydana gelen sapmanın nedeni departmanlarda kullanılan makine saatinin belirlenen standartlardan fazla kullanılması yol açtığı kabul edilirse, değişken giderlerde sapmalar ortaya çıkabilir (Hilton, 1991).

Beklenmeyen harcama sapması, toplam gerçekleşen giderin, beklenenden fazla çıkması sonucunda ortaya çıkar ve burada sapma beklenenden daha yüksek fiyatın ödenmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Örneğin bir otelde elektrik sadece değişken gider olarak kabul ediliyorsa, harcama sapması; her bir birim elektriğin beklenenden daha fazla fiyat ödmeden veya beklenenden daha fazla elektrik kullanmasından yada her ikisinden de kaynaklanabilir. Değişken gider etkinlik sapması, değişken giderlerin etkin veya etkin kullanıldığını belirtmez. Değişken giderler, esas olarak tüketim harcama sapmasıyla kontrol edilebilir. Böylece yöneticiler, tüketim sapması ölçüsünü kullanarak beklenenden daha fazla ortaya çıkan değişken giderlere karşı hazırlıklı olabilirler (Hilton, 1991; Williamson, 1996).

3.3.2. Sabit Gider Sapmalarının Esnek Bütçeyle Analizi

Sabit giderlerdeki performansı analiz edebilmek için yönetim muhasebesi sabit gider sapmalarını hesaplayabilir. Bu sapmalar, sabit gider bütçe sapması ve sabit gider miktar sapması olarak adlandırılmaktadır. Sabit gider bütçe sapması, yöneticiler tarafından sabit giderleri kontrol amacıyla hesaplanır ve aşağıdaki biçimde formül ile gösterilebilir (Hilton, 1991):

Sabit Gider Bütçe Sapması = Gerçekleşen Sabit Gider - Bütçede Belirlenmiş Sabit Gider

Gerçekleşen Sabit Gider > Bütçede Belirlenmiş Sabit Gider \Rightarrow Olumsuz Sapma

Gerçekleşen Sabit Gider < Bütçede Belirlenmiş Sabit Gider \Rightarrow Olumlu Sapma

Sabit gider miktar sapması şu şekilde formül ile gösterilebilir:

Sabit Gider Miktar Sapması = Bütçelenmiş Sabit Gider - Uygulamalı Sabit Gider

Uygulamalı Sabit gider = Önceden Kararlaştırılmış Sabit Gider Oranı x Standart Olarak Belirlenmiş saat

Sabit gider sapması ile standart maliyetleme sistemi, yönetim muhasebesinde iki amacı bağdaştırmaktadır (Brandon ve Drtina, 1997):

a-Kontrol Amacı: Maliyet muhasebesi, sabit gideri her üretim aşamasında değişmeyen gider olarak tanımlamaktadır. Bundan dolayı esnek bütçelerde de sabit gider bütün faaliyet düzeylerinde de sabit olarak belirlenmektedir. Bütçede belirlenmiş sabit gider, sabit gideri kontrol için temel alınmaktadır. Çünkü bu gerçekleşen masraf (gider) ile karşılaştırma yapmamıza olanak sağlamaktadır. Esnek bütçelerin kullanımı ile standart maliyetleme sisteminin firmaya yerleştirilmesi ile bir birim ürünün üretilmesi için gerekli olan standart miktar saptanabilir. Bu durum, kontrolün daha etkin yapılabilmesine imkan verir.

b-Üretim Maliyetlemesi Amacı: Maliyet muhasebesinde bu amaçla bütçede belirlenmiş sabit gider planlanan faaliyete göre daha önceden kararlaştırılmış standart sabit oranını belirlemek için ayrılmaktadır. Mesela standart sabit gider oranının her makine saati başına 2\$, bütçede belirlenmiş sabit gider 15.000\$ olarak belirlenmiş bir işletmede planlanan faaliyette 7.500\$ makine saati kullanılmalıdır. Esnek bütçelerin kullanımı ile standart maliyetleme sisteminin firmaya yerleştirilmesi ile bir birim ürünün üretilmesi için gerekli birim maliyetler belirlenerek, daha etkin bir fiyatlama yapılabilir.

4. ESNEK BÜTÇELERİN HAZIRLANMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Bir çok farklı üstünlüklere sahip olmasına rağmen esnek bütçe anlayışının uygulanması her zaman ve her konuda yapılamamaktadır. Tanımlama gereğince, esnek bütçe faaliyet hacmindeki değişikliklere göre ayarlanabilen bütçedir. Bunun yapılabilmesi için girdilerin akışı ile çıktılar arasında bir ilişki kurulabilmeli ve girdilerin belirli zaman ve hacim aralıkları arasındaki değişme ilkeleri bulunabilmelidir. Kısaca özetlersek esnek bütçeler her an, her faaliyet türü için kolaylıkla kurulamaz. Bir kez esnek bütçenin kurulabilmesi için, faktör maliyetlerinin; çeşitli kapasite kullanışları içinde değişmesi saptanabilmelidir. Örnek olarak esnek bütçe anlayışına uygun bir üretim bütçesi düzenlenmesi istendiği takdirde, gerçekleştirilmesi düşünülen kapasite aralıklarında değişik maliyet kalemlerinin niteliklerini ve değişme ilkelerini saptamak, karşılaşılan ilk sorundur. Dinamik bütçelerin düzenlenmesinde ikinci sorun esnek bütçeler için en önemli kısıtlayıcı unsur niteliği taşıyan, çıktılarla girdiler arasındaki ilişkilerin saptanması işidir. Yani belirli bir faaliyet için yapılan harcamalarla, söz konusu faaliyetin yapılması yoluyla ortaya çıkacak ürün arasında doğrudan ve kısa dönemlerde ilişki kurulamıyorsa, o faaliyetin bütçelenmesinde esnek bütçe ilkeleri uygulanamaz. Program bütçeleri adı verilen araştırma-geliştirme, reklam işleri ve bakım onarım işleri gibi sabit nitelikli çalışmaların bütçelenmesinde çıktı/girdi ilişkileri kurulamadığı için esnek bütçe anlayışı uygulanamaz (Peker,1998). Çok çeşitli ürün üreten bir otelde çıktı birleşimi genellikle anlamlı ölçüler içermeyebilir. Çünkü bu işletmelerde üretim gereği birbirinden farklı bir çok ürün kullanılmaktadır. Bu sorunu çözebilmek için çıktıların standart olarak hesaplanmış girdi, gerçekleşen çıktı temeline göre ölçülmeli ve esnek üretim bütçelerini standart girdi ölçüsünü temel alarak hazırlanmalıdır (Hilton, 1991). Ayrıca otel işletmelerinde muhasebe kayıtlarının etkin ve gerçekçi bir şekilde tutulmamasından dolayı bu işletmelerin normal üretim-satış hacimleri tam olarak saptanamamaktadır. Esnek bütçe hazırlama sürecinde otel işletmesinin üretim-satış hacmine uygun olmayan hedeflerin saptanma ihtimali yüksektir. Gerçekçi olmayan hedeflerin belirlenmesi ise otel işletmelerinde operasyonel verimliliğin denetlenmesinde sıkıntı yaratabilmektedir (Tucker, 1982).

5. TURİZM İŞLETMELERİNDE ESNEK BÜTÇELERİN KULLANIMI

Endüstri işletmelerinde olduğu gibi turizm işletmelerinde de esnek bütçelerin kullanılış biçimi ve amacı temelde aynıdır. Fakat esnek bütçeyi hazırlarken ve kontrol amacıyla kullanırken dikkat edilecek faktörler turizm endüstrisinin farklı yapısından dolayı değişmektedir.

Esnek bütçeler turizm işletmelerinde de bir kaç farklı faaliyet düzeyini göz önüne alınarak hazırlanmaktadır. Örneğin; bir otelde esnek bütçeleme farklı doluluk oranlarına göre hazırlanabilir. Esnek bütçeleme ile otellerde farklı doluluk oranlarına göre sabit giderlerin tersine değişiklik gösteren değişken giderler ve gelirler ortaya çıkarılır. Bir otelde hazırlanan esnek bütçe o otel hakkında şu bilgileri vermektedir (Schmidgall,1990):

- Doluluk oranlarının değişmesine göre gelirlerde meydana gelen artış veya azalma,
- Doluluk oranlarının yükselip azalmasına göre departmanların giderlerinde ne gibi bir artış veya azalış olacağı,
- Sabit giderlerin büyük bir bölümünü oluşturan dağıtılmayan sabit giderlerde doluluk oranına bağlı olarak meydana gelen artış veya azalış oranı,
- Beklenen sabit giderler,
- Faaliyetlere göre (doluluk oranı) değişecek net gelir,
- Doluluk oranında meydana gelecek değişikliklerde toplam gelirler içinde net gelir oranı hakkında bilgi.

Yukarıda verilen bu bilgiler aynı zamanda esnek bütçelerin turizm işletmelerinde hazırlama ve uygulanma amaçlarını da oluşturmaktadır. Aşağıda, bir otelin üç farklı doluluk oranına göre esnek bütçesinin oluşturma süreci hipotetik veriler yardımıyla hesaplanmıştır (Schmidgall,1990)

Otellerde esnek bütçeler bilgisayar ile kolayca hazırlanabilmektedir ve gelirler ile giderler arasındaki ilişki formüllerde ve bilgisayarda vurgulanmaktadır. Esnek bütçelerin otel yönetimine ve sahiplere sunduğu en büyük yarar çeşitli faaliyet düzeylerinde ulaşılabilecek hedefleri karşılaştırma olanağı sunmasıdır. Bir otelde esnek bütçe hazırlanırken çeşitli faaliyet düzeylerinde (örneğin farklı doluluk oranlarında) belirlenen fiyat ve giderlerin değişebileceği göz önünde tutulmalıdır. Örneğin bir otelde doluluk oranının farklı düzeylerinde fiyatın da ayarlanması gerekir. Yani otelin doluluk oranı yükseldiğinde oda fiyatının azaltılması gerekmektedir.

X OTELİ ESNEK FAALİYET BÜTÇESİ (2006)			
	Faaliyet Düzeyi - Doluluk Oranı		
Gelirler (\$)	%69	%71	%73
Odalar	178.813	183.996	189.179
Telefon	4.828	4.968	5.108
Toplam	183.641	188.964	194.287
Departman Giderleri			
Odalar	38.445	39.559	40.673
Telefon	4.828	4.968	5.108
Toplam	43.273	44.527	45.781
Departman Gelirleri			
Odalar	140.368	144.437	148.506
Telefon	0	0	0
Toplam	140.368	144.437	148.506
Dağıtılmayan Faaliyet Giderleri			
Yönetim Giderleri	36.182	36.448	36.714
Bakım onarım-enerji Gideri	23.926	24.373	24.820
Toplam	60.108	60.821	61.534
Sabit Giderlerden Önce Toplam Gider	80.260	83.616	86.972
Sigorta	6.000	6.000	6.000
Vergi	6.600	6.600	6.600
Amortisman	15.700	15.700	15.700
Faiz	13.050	13.050	13.050
Vergi Öncesi Kar	38.920	42.266	45.622
Gelir Vergisi	11.673	12.680	13.687
NET GELİR	27.237	29.586	31.935

5.1. Yeni Kurulmuş Bir Otelde Esnek Bütçenin Hazırlanması

Eğer otel yeni kurulmuş bir işletme ise doğal olarak bir geçmişi yoktur. Böyle bir otelde bütçeleme için birinci olarak kaynak otelin finans durumunu ortaya koyan fizibilite çalışmasıdır. Fizibilite çalışması, otelin faaliyetlerinin (satışlar, kar merkezlerine ait direk giderler, faaliyet giderleri vb.) bir özetini sunar. Fakat esnek bütçeyi hazırlayanların otelin fizibilite çalışmasında verilen bilgilere tam olarak güvenmemeleri gerekir. Bunun iki önemli nedeni vardır: Birincisi, bu bilgiler otelin finanslama durumunu ortaya koymak için hazırlanmıştır Bu nedenle bu bilgilerde yer alan kalemler

aylık ve pazarın yapısına bağı olarak detaylandırılmıştır. İkinci önemli sebep otelin fizibilite çalışması, otelin inşaatından yaklaşık iki yıl önce hazırlanır bu yüzden bilgiler güncel olmayabilir. Bu nedenle bu bilgilerin otelin açıldığı zamanki fiyatlarla (oda fiyatları, iş gören maliyeti ve diğer gider) yenilenmesi gerekir. Eğer yeni otel bir zincirin parçası ise gider bilgileri zincirin diğer otelleri ile benzerlik gösterilir bu nedenle bütçe hazırlanırken zincire bağı otellerden faydalanılabilir. Sonuç olarak, yeni açılan bir otelin veya restoranın esnek bütçesi hazırlanırken bu işletmelerin yeni açıldıklarından dolayı karlarının az olabileceğine ve söz konusu otelin ve restoranın pazarda kendini kabul ettirebileceği ana kadar beklenmeyen giderlere hazırlıklı olunmalıdır. Bu yüzden ilk başta hazırlanan bütçenin normal olarak belirlenen giderden daha fazla giderin meydana gelme olasılığına ve arzu edilen gelirden daha düşük bir gelirin elde edilebilme olasılığına göre hazırlanması gerekir. Burada önemli olan otelin veya restoranın kendisini başabaş noktasına götüreceğ düzeyde nakde sahip olmasıdır (Schmidgall, 1990).

Eğer bütçe standartları, esnek bütçeyi hazırlayanlar tarafından olması gerekenden düşük belirlenirse ve gerçekleşen sonuca göre eğer düşük dereceli çıktılarla yetinme biçiminde ortaya çıkarsa bu oteldeki iş göreni rahatlığa yönltebilir. Eğer standartlar, bütçede olması gerekenden yüksek belirlenirse iş görenlerde moral bozukluğuna ve başarısızlığa yol açabilir. Standartların saptanması, otelin bütün ilgili bölümlerinde, otelin bünyesi iyice irdelenerek yapılmalıdır. Çünkü hizmet üreten otellerde çeşitli hizmetler üretilen departmanların (kat hizmetleri, yiyecek içecek, muhasebe, ön büro vb.) birbirleriyle uyumsuz çalışmaları ve koordinasyonlarının bozulması otel için verimsizliğe yol açabilir (Schmidgall, 1990). Oteldeki her departman için standartlar, ilgili departmanın yöneticisiyle saptanmalıdır. Ancak yöneticilerin başarılı görünmek için standartları düşük tutma eğilimi gösterebilecekleri dikkate alınmalıdır (Peker, 1988).

5.2. Otel İşletmelerinde Esnek Bütçe Denetiminden Beklenen Yararlar

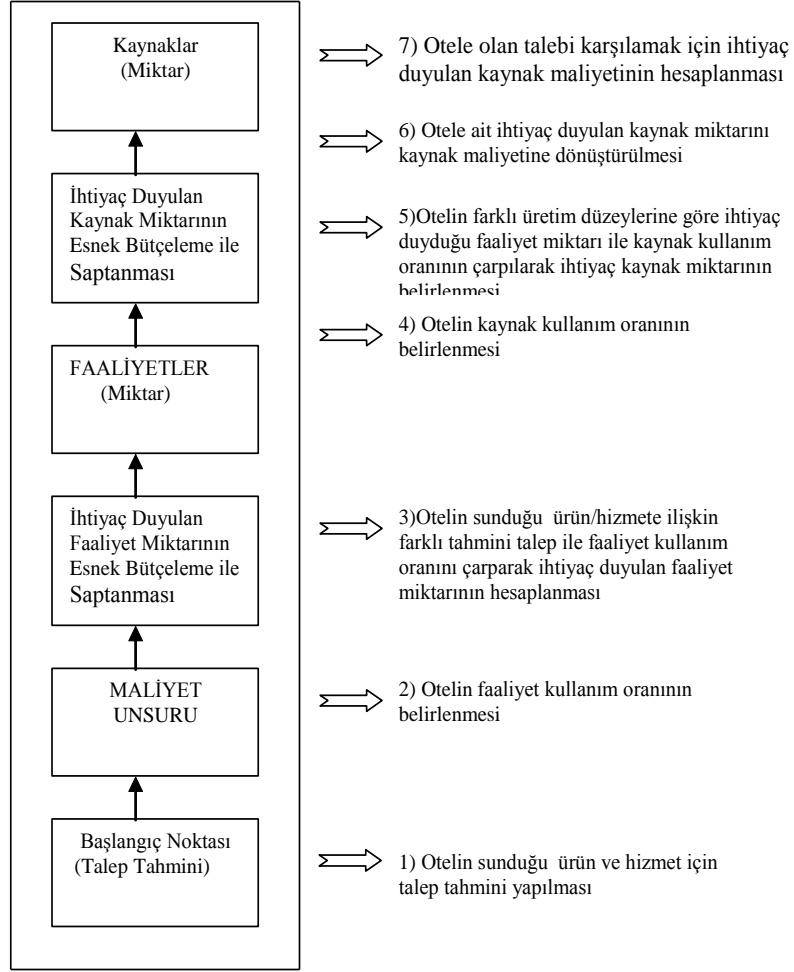
Turizm işletmelerindeki doluluk oranlarının değişmesi, bu bütçeleri statik bütçelere göre daha üstün hale getirmektedir. Çünkü esnek bütçelerle, farklı faaliyet hacimlerine göre otel işletmelerinde gerçekleştirilecek gelir ve giderler tahmin edilebilmektedir (Tütüncü, 2001). Esnek bütçeleme aynı zamanda, faaliyete dayalı maliyetleme sisteminin uygulanmasında önemli yararlar sağlamaktadır (Kaplan, 1994). Faaliyet esasına dayalı maliyetleme, temel maliyet konusu olarak faaliyetler üzerinde odaklanan bir sistemdir. Bu sistem daha sonra, faaliyetlerin maliyetini, ürün ve bölüm gibi maliyet unsurlarının maliyetlerinin hesaplanmasında temel

olarak almaktadır (Hornigern ve Foster, 1991). Faaliyet esasına dayalı planlama, mümkün olabildiğince işletmelerin günlük faaliyetleriyle ticari ve finansal sonuçlarını ilişkilendirmeye çalışan kısa vadeli bir planlama yöntemidir (Sanders, 1995). Faaliyet esasına dayalı bütçelemenin kullanılmasıyla, planlama ve kontrol süreci oldukça büyük bir etkinlik kazanabilecektir. Faaliyet esasına dayalı bütçeleme ayrıca, üretim kapasitesi, fark analizleri aracılığıyla maliyet kontrolü, kalite maliyetlerinin kontrolü, yatırım projelerinin kontrolü, rasyonelleştirme, süreç iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırma gibi işletme unsurlarının iyileştirilmesini sağlamaktadır (Albright ve Tracy, 1996). Bu nedenle esnek bütçelemenin önemi otel işletmeleri için daha da artmaktadır.

Özellikle Şekil 1’de ifade edildiği üzere, otel işletmelerinde faaliyet tabanlı bütçeleme sürecinin gerçekleştirilmesinde özellikle otelin farklı talep ve üretim düzeyleri için ihtiyaç duyulan faaliyet miktarının ve buna bağlı olarak kaynak miktarının belirlenmesi açısından esnek bütçeleme önemli bir fonksiyon üstlenmektedir. Otel işletmelerinde esnek bütçeler ya sadece maliyet bütçeleri şeklinde ya da maliyet ve satış hasıla (doluluk oranı göre) bütçesi şeklinde hazırlanabilir. Eğer otellerde esnek bütçeler otelin tüm faaliyetlerini ve sonuçlarını saptayacak genişlikte kurulursa ve bu şekilde denetimi gerçekleştirirse aşağıda sıralanan yararları sağlayabilir (Hilton,1991; Peker,1988):

- Maliyetlerin oluştuğu her bölümün fiili kapasite kullanışı ile standart kapasitesi arasındaki fark nedeniyle oluşan maliyet farkı hesaplanabilir.
- Oteldeki her departmanın yapacağı faaliyete göre esnek bütçede belirlenmiş olan maliyetler, gerçekleşenlerle karşılaştırılarak harcama farkları saptanır.
- Otelin her departmanı içinde çeşitli maliyet unsurları (işçilik, malzeme, genel üretim giderleri vb.) ayrı ayrı analize tabi tutularak nedenleri ve sorumluları ayrıntılı biçimde saptanabilir.
- Otelin çeşitli departmanlarında ortaya çıkan kapasite farklarının ortaya çıkmasından sorumlu olanlar belirlenir.
- Otelin dönem sonuçlarının ve azami kar getirecek bir mamul-hizmet çeşitlendirmesinin yapılmasını sağlayacak bir kapasite saptanmasına olanak verir.

Şekil 1: Otel İşletmelerinde Temel Faaliyet Temelli Bütçeleme Süreci



Kaynak: (Bleeker, 2001 Çalışmasından Tarafımızca Otel İşletmelerine Adapte Edilmiştir)

6. SONUÇ

Turizm işletmelerinin en karakteristik özelliği sektörün çok kırılğan bir yapıya sahip olması sonucunda sosyal, politik, ekonomik, siyasal vb. gelişmelerden çok çabuk etkilenmesidir. Dolayısıyla, esnek bütçelerin otel işletmeleri için önemi ortaya çıkmaktadır. Esnek bütçelerin hazırlanmasıyla otellerin farklı kapasite derecelerinde (farklı doluluk oranlarında) tüm işletmenin ve her bir departmanın hedefi saptanabilir. Böylece gelecekteki performans üzerinde tahminlerde bulunabilme olanağı verir. Ayrıca yöneticilerin; gerçekleşen sonuçlarla bütçede belirlenmiş sonuçlar arasında meydana gelen sapmaları ve bu sapmaların nedenleri ile sorumlularını belirlemelerine olanak sağlar. Ayrıca otel yönetimi tarafından otel işletmesinin sunduğu mamul ve hizmet çeşitlendirmesi ile ilgili etkin planlama yapma imkanı da verir. Bu nedenle esnek bütçeler otel yönetimi tarafından bir stratejik planlama ve kontrol aracı olarak kullanılabilir. Böylelikle bütçeye göre gerçekleşen bir sapmanın nedeni ve sorumlusu bulunarak gerekli düzeltmeler anında yapılabilir. Ayrıca mümkün olduğunca işletmelerin günlük faaliyetleriyle ticari ve finansal sonuçlarını ilişkilendirmeye çalışan kısa vadeli bir planlama olan ve üretim kapasitesi, fark analizleri aracılığıyla maliyet kontrolü, kalite maliyetlerinin kontrolü, yatırım projelerinin kontrolü, rasyonelleştirme, süreç iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırma gibi işletme unsurlarının iyileştirilmesini sağlayan faaliyete dayalı maliyetleme ve planlamanın otele yerleştirilmesinde de önemli bir rol üstlenmektedir.

Esnek bütçelemede hedefler belirlenirken mutlaka otel işletmesinin geçmiş verileri, mevcut durumu ve geleceğe yönelik stratejik planları belirlenmeli ve sektörün büyüme eğilimi, pazar payı, rakiplerin durumu mutlaka incelenmelidir. En son olarak da otelin bütün departman müdürleriyle fikir alışverişinde bulunularak her bir departmana ait ve genel firma bazında esnek bütçeleme yapılmalıdır. Otel işletmesinde esnek bütçenin hazırlanması sürecinde çeşitli faaliyet ve satış senaryolarına göre belirlenen fiyat ve giderlerin değişebileceği göz önünde tutulmalıdır. Yine yeni kurulmuş bir otelin esnek bütçesi hazırlanırken bu otelin geçmiş verilerine ulaşmak mümkün olmayacağından öncelikle bir fizibilite etüdü yapılmalıdır. Esnek bütçeler, bu konuda uzman kişiler tarafından hazırlanmalı ve bu bütçenin hazırlanma sürecinde turizm sektörünün özellikleri ile otellerin hizmet üreten bir işletme olduğu göz önünde tutulmalıdır. Ayrıca esnek bütçeyle yapılan kontrollerde ortaya çıkan sapmalar belirlenmeli ve gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

Turizm sektörünün çok kırılğan bir yapıya sahip olması ve bu sektörle ilgili satış, üretim ve yatırım planlaması yapmanın zor olması özelliğinden dolayı otel işletmelerinde çok önemli bir yere sahip olan esnek bütçeleme yapılmalı ve bütçeyi hazırlama sürecinde yukarıda ifade edilen hususlara dikkat edilmelidir. Esnek bütçeler sayesinde, sektörde ve genel ekonomide meydana gelen herhangi bir olumsuz durumda otel işletmelerinin üretim, satış ve karlılık konularında önceden hazırlıklı olmaları ve gereken önlemlerin alabilmelerine olanak sağlanabilecektir. Böylece krizlere daha dayanıklı, finansal yapısı daha güçlü olan ve etkin çalışan otel işletmelerin varlığı ile Türk turizm sektörü istikrarlı bir şekilde gelişebilecektir.

KAYNAKÇA

- Albright, Thomas L. ve Smith Tracy (1996), “Software for activity - based costing”, *Journal of Cost Management*, Fall.
- Bhandari, Narendra C. (1982), “Flexible budgeting can save small businesses”, *Management Review*, June 1982, s.45-52
- Brandon, Charles ve Ralph Drtina (1997), *Management Accounting, Strategy and Control*, International Edition, McGrawHill, USA
- Blekker, Ron (2001), “Key features of activity based –budgeting”, *Journal of Cost Management*, July-August, s.6.
- Çakıcı, Cemal (2000), *Excel İle Muhasebe*, Beta Yayınevi: İstanbul
- Çetiner, Ertuğrul (2002), *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Garrison, Ray (1985), *Managerial Accounting*, Texas:Business Publications Inc.
- Hilton, Ronald W.(1991), *Managerial Accounting*, McGraw Hill, USA
- Horngern, Charles T. ve George Foster (1991), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Seventh Edition, Prentice Hall International Inc.
- Kaplan, Robert S. “Flexible budgeting in an activity-based costing framework”, *Accounting Horizons*, C. 8 No. 2, s.104-109
- McWatters, Scheryl, Dale Morse ve Jerold Zimmerman (2001), *Management Accounting, Anaysis and Interpretatiton*, Second Edition, McGrawHill Irwin, London.
- Moore, C.L. ve R.K. Jeadicke (1976), *Managerial Accounting*, South Western Co: Ohio.
- Peker, Alparslan (1988), *Modern Yönetim Muhasebesi*, İstanbul:Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No:5
- Sanders, Simon (1995), “Actively informative planning”, *Accountancy*, February.

- Schmidgall, Raymond (1990), *Hospitality Industry Managerial Accounting*, Michigan: Educational Institute of the American Hotel and Motel Association.
- Tucker, Marwin W. (1982), "Flexible budgeting as a management tool", *American Journal of Small Business*, C 6, s.10-19.
- Türksoy, Adnan (1998), *Otel Yönetim Muhasebesi*, Turhan Kitabevi: Ankara
- Tütüncü, Özkan (2001), *Turizm, İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi*, Turhan Kitabevi: Ankara.
- Weetman, Pauline (2003), *Management Accounting An Introduction*, Third Edition, Prentice Hall, UK.
- Welsch, Gleen, R (1964), *Budgeting: Planning and Control*, London : Prentice Hall.
- Williamson, Duncan (1996), *Cost Management Accounting*, Prentice Hall, London.