

## Termal İşletmelerinde Maliyet Analizleri Ve Örnek Çalışması\*

Tülay TELLİOĞLU\*\*

### ÖZET

*Bu çalışmada, termal işletmesinde verilen hizmetler, maliyetleri açısından incelenmiştir. Üretilen hizmetlerin maliyetine ilişkin bilgilerin, yönetimin alacağı kısa vadeli kararlarda ve problemlerin çözümünde bir araç olarak kullanılması gerektiğinden söz edilmiştir. Termal işletmesinde üretilen hizmet maliyetlerinin bulunabilmesi için ilk olarak, genel üretim giderlerinin esas ve yardımcı gider yerlerine dağıtımları yapılmıştır. Daha sonra, yardımcı gider yerlerinden esas hizmet üretim gider yerlerine benimsenen bir yöntem ile ikinci gider dağıtımı gerçekleştirilmiştir. Çalışmada amaç, seçilen bir termal hizmet işletmesi üzerinde hizmet üretim maliyetinin, esas hizmet gider yerleri bakımından hesaplanması ve gider yerlerindeki kara geçiş boyutunun incelenmesidir. Bu amaçla, üretilen hizmetlerin maliyetini oluşturan gider unsurlarından genel üretim giderlerinin, sabit gider ve değişken gider olarak ayrımı yapılmış ve ayrımda regresyon yöntemi tercih edilmiştir. Ayrıca giderlerin sabit ve değişken olarak ayrılması, sorumluluk merkezlerindeki gider kontrolünün sağlanması açısından da önem taşımaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** Termal işletmeleri, hizmet maliyeti, gider dağıtımı, gider ayrımı.

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41.

### Cost Analysis In The Thermal Businesses And Case Study

#### ABSTRACT

*In this study, the services offered in thermal businesses have been examined by the cost aspect. It has been noticed that the data about the cost of produced services has to be used as a tool in short term management decisions and problem solving process of the businesses. In order to find the service cost produced in the thermal business, first of all, general production costs have been distributed on main and auxiliary expense items. A second cost distribution has been achieved subsequently, by a method adopted from auxiliary expense items to main service production expense items. The purpose of this study is to calculate the service production cost on selected thermal service business with respect to main expense items and the dimension of making a profit in expense items. For this purpose, general production costs which is one of the expense items forming cost of production services are divided into fixed costs and variable costs and regression method has been chosen in this separation. Furthermore, separation of costs as fixed and variable carries an importance on providing cost control allocated on the centers of responsibility.*

**Keywords:** Thermal businesses, service cost, cost distribution, cost separation.

**Jel Classification:** M40, M41.

**Makale Gönderim Tarihi:** 05.03.2019

**Makale Türü:** Örnek olay çalışması

**Makale Kabul Tarihi:** 03.08.2019

\* Bu çalışma yazarın AKÜ SBE tarafından 2002 yılında kabul edilen "Termal Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri" isimli doktora tezinden türetilmiştir.

\*\* Dr. Öğr. Üyesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, fidanci@aku.edu.tr, Orcid ID:0000-0001-5659-7027.

## **1. GİRİŞ**

Termal turizm işletmeleri, termal su ile tedavisi mümkün hastalıkların kapsamlı olarak tedavilerinin yapıldığı ayrıca konaklama, tatil, iş toplantıları merkezleri olarak hizmet veren işletmelerdir. Termal işletmelerde, verilen hizmetin çeşitlerine göre, başta tedavi hizmetleri olmak üzere; konaklama, yiyecek-içecek ve eğlenceye yönelik hizmetlerin her biri için, yönetimin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerinin, en kısa sürede hazırlanması gereklidir. Birim maliyeti hesaplamak, her bir gider unsurunun önce ayrıntılı bir biçimde bilinmesine bağlıdır. Bu giderlerin çeşitli açılardan sınıflandırılıp, izlenmesinin ardından benimsenecek bir dağıtım yöntemine göre hesaplaması yapılmaktadır.

Hizmet işletmelerinde, üretilen hizmetin maliyetini oluşturan gider unsurlarının sabit ve değişken gider olarak ayrılması önem arz eder. Değişken giderler, yönetimin kontrolünde olan giderlerdir. Kontrol edilebilir giderler, yönetimin yetki ve sorumluluğunda olduğuna göre, işletme yönetiminin başarısı değişken giderlerdeki azalmaya paralel olacaktır.

Termal işletmesinin yönetimi, verdiği hizmet çeşidine göre, üretim hacmini belirlerken, rekabet ortamı ile piyasa koşullarını göz önünde bulundurarak tahminler yoluyla bu sektördeki pazar payı kadar hizmet üretmeye karar verecektir. İşletme tarafından üretilecek hizmet miktarının belirlenmesindeki hareket noktası, maliyet-hacim-kar analizleridir.

Çalışmanın amacı, işletme yönetiminin kısa vadeli kararlar almasında, istenilen kar düzeyine ulaşmada başabaş analizini kullanarak belirleyeceği politikalarını örnek doğrultusunda açıklamaktır.

## **2. TERMAL İŞLETMELERİNİN VERDİKLERİ HİZMETLER YÖNÜYLE SINIFLANDIRMASI**

Tıpkı hastaneler gibi termal işletmeleri de toplumun sağlık seviyesine katkıda bulunma amacıyla faaliyetlerini sürdürmekte ve bu faaliyetler hastanelerde verilen fizik tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ve ruh sağlığına hitap eden eğlence şeklindeki faaliyetlerden oluşmaktadır. Termal işletmelerinin verilen hizmetin birkaç açıdan sınıflandırılması yerinde olacaktır. Sınıflandırmayı hizmetin yeri bakımından, Hizmetin çeşitleri bakımından ve hizmetin satışı bakımından olmak üzere üç başlıkta toplamak mümkündür (Aslan, 1996:269-271).

**A) Hizmetin Yeri Bakımından Sınıflandırma**

1.Konaklama tesisi: Termal işletmelerinin bünyesindeki konaklama tesisine gelenlerin ya konaklama amaçlı ya da önemli bir kısmının tedavi amaçlı olmasıdır. Bu yüzden tesisin termal tesis olabilmesi için kapalı geçitlerle kür merkezine doğrudan bağlanması gerekir.

2.Kür merkezi: Termal işletmelerinin kür merkezleri, gelen müşterilerin önemli bir kesimine hitap eden ve genellikle hasta kişilerin yararlandığı bir bölümdür. Kür merkezleri genellikle balneoterapi, fizik tedavi ve rehabilitasyon ve diğer üniteler olmak üzere üç ana birimden meydana gelmektedir

3.Eğlence ve boş zaman değerlendirme (Rekreasyon) alanları: Termal işletmeleri sağlık amaçlı gelen kişilerin yanında turistik amaçla gelenlerin dinlenme ve eğlenme ihtiyaçları doğrultusunda faaliyetler sunmaktadır. Rekreasyon alanları sportif ve sosyo-kültürel rekreasyon birimleri olmak üzere ikiye ayrılır.

**B) Hizmetin Çeşitleri Bakımından Sınıflandırma**

1.Konaklama hizmetleri: Konaklama işletmelerinde konaklama hizmetini genel anlamda kat hizmetleri olarak kabul etmek mümkündür.

2.Yiyecek – içecek hizmetleri: Sağlık hizmeti üzerine kurulan termal işletmelerinde bir müşterinin, konaklama ve dolayısıyla yiyecek ve içecek hizmetlerinden yararlanması kaçınılmazdır. Hizmetin türleri, konaklama işletmesinin büyüklüğüne, bulunduğu yere, restoran ve barların sayısına ve büyüklüğüne, ziyafet salonlarının kapasitesine ve hitap ettiği pazara göre değişiklik gösterir (Benligiray, 1996:196).

3.Tedavi hizmetleri: Termal işletmeleri, konaklama-tedavi karışımı olarak bileşik ürünün üretilip, sunulduğu işletmeler toplumun sağlık seviyesine katkıda bulunma amacıyla fizik tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini sunmaktadır.

4.Ek hizmetler (Rekreasyon-animasyon): Konaklama işletmelerinin kültür, spor, eğlence ağırlıklı ve gönüllü katılımlarını içeren bu faaliyetleri işletmeler için yeni bir satış ve gelir alanı olarak görülmektedir (Küçükaltan, 1998:54)

**C) Hizmetin Satışı Bakımından Sınıflandırma**

Hizmetin satılması, hizmeti sunan tarafından belirlenen fiyatla büyük ölçüde ilgisi vardır. Ama söz konusu tedavi olduğu zaman maliyetin ya da fiyatın yüksek olması müşteri tarafından yapılacak hizmet alımını çok etkilemeyecektir. Hangi amaçla olursa olsun termal işletmesine gelen müşteri veya müşteri grubunun isteğine göre konaklama tesisinden yararlanması perakende satışa göre ya da hizmet paketi satışına göre olmaktadır.

1.Perakende satış: Termal işletmesine gelen müşteriler için her bir yararlanılacak hizmet ya da kullanılacak birim için ayrı fiyatlamanın olduğu satış şekli perakende satıştır. Termal turizm işletmesinde odalar, kür merkezi ve yiyecek-içecek departmanları ve rekreasyon biriminin fiyatlandırmasında, her departmanın birbirleriyle bağlantılı olması ve bu yüzden her birinin diğerlerini etkileme durumu göz önünde bulundurulur.

2.Hizmet paketi satışı: Hizmet işletmelerinin, belirledikleri çeşitli hizmetlerin müşteriye gruplandırılarak satılması, hizmet paketini meydana getirir. Bu durum hem hizmeti satan içinde satın alan için de yarar sağlamaktadır. Bunun dışında değişik amaçlı (toplantı, sempozyum vb.) katılımlar için oluşturulmuş hizmet paketleri de vardır.

### **3. TERMAL TURİZM İŞLETMELERİNDE MALİYET UNSURLARI**

Termal işletmelerinin turizm sektöründe yer alması sonucu çeşitli maliyet unsurlarının önce iki kalemde incelenmesi gerekmektedir: yatırım maliyetleri ve işletme giderleri.

#### ***A) Yatırım Maliyetleri***

İşletmenin kurulmasından, fiziki tesislerin yapılmasına ve işletme açılıncaya kadar geçen süre zarfında katlanılan maliyetlerdir. Bir konaklama tesisi yatırım projesinde; inşaat, tesisat, mefruşat, teçhizat, arsa, proje ve diğer maliyetlerden meydana gelen altı ana yatırım maliyet unsuru bulunmaktadır. Bu maliyetlere beklenmeyen maliyetler, yatırım dönemi faizi ve işletme sermayesi gereksinimi de eklenebilir (Türksoy, 1998;akt. Akoğlu, 1971).

İşletmeye daha sonraki hesap dönemlerinde yarar sağlayacak olan varlık ve hizmetlerin edilmesi amaçlı yapılan bu maliyetler, ait oldukları varlık ve hizmetleri temsil eden bilançonun aktif hesaplarında gözükmürler. Bu hesaplar; maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve gelecek aylara ve yıllara ait giderler gruplarında bulunan hesaplardır. Maliyetlerin ilişkilendirilen döneme ait tükenen kısımları, bilanço hesaplarından çıkarılarak işletme giderlerine dönüşür (Büyükmirza, 1999:57-59).

#### **B) İşletme Giderleri**

Bu giderler, kendi içerisinde hizmet üretim maliyetleri ve dönem giderleri olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. Üretilen hizmetleri üç ayrı kategoride ele almak gerekir; konaklama, tedavi hizmetleri ve yiyecek-içecek. Hizmet işletmeleri için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca 740. Hizmet üretim maliyeti hesabı kullanılmaktadır. Dönem giderleri olarak ifade edilen giderler ise, faaliyet giderleri ve finansman grubundaki giderlerdir.

#### **1. Hizmet üretim maliyetleri**

##### **a. Konaklama maliyetleri (Odalar gider yeri)**

Tesislere ait odaların satışa hazır hale getirilmesine ilişkin maliyetler arasında odaların kullanıma hazır tutulması için yapılan temizlik veya temizlik şirketlerine yapılan ödemeler, bakım-onarım giderleri, acentelere ödenen komisyonlar, cam ve porselen eşyaların çalınması ve kırılması nedeniyle ortaya çıkan maliyetler, çamaşırhane ile ilgili giderler ve personele ait giderler sayılabilir. Hizmetlerin sunulması sırasında personelin giydiği üniforma, giysiler,

ayakkabı ve benzeri eşyalar ve bunların periyodik olarak değiştirilmesi ya da yenilenmesi de diğer bir maliyet unsurunu beraberinde getirmektedir (Türksoy,42).

Termal turizm işletmelerinin faaliyette bulunduğu dönem içerisinde doğrudan sunduğu hizmete ilişkin olarak yaptığı toplu satın almalar veya yenilemelere ilişkin kısımlarda henüz kullanılmayanlar işletmenin aktifinde yer alır ve işletme maliyetlerini oluşturur (Drury, 1997:23). Örneğin, müşterilerin kullanılması amacıyla alınan havlu veya çarşafların içinde bulunulan dönemde kullanılmaması, kullanımının gelecek dönemlere kalması ile henüz gider haline dönüşmemiştir. Kullanılmayan kısımlar bilançoda 150 İlk Madde ve Malzeme hesabından gözükmektedir. Kullanılan kısımlar ise, 740 Hizmet Üretim Maliyetine dönüşmektedir.

### **b. Tedavi maliyetleri (Kür merkezi gider yeri)**

Hasta olarak kabul edilen ve işletmeye gelen müşterinin tedavi türüne, tedavinin süresine, tedavide kullanılacak hizmet çeşidine bağlı olarak bir maliyet ortaya çıkmaktadır. Hastanın tedavi edilmesine ve ne şekilde tedavi olacağına ilk başta karar verecek olan doktor ve ekibi, tedavi maliyetlerinin personel ücret maliyetleri içerisinde büyük bir yüzdeye sahiptir.

Maliyetlerdeki ikinci adım, kullanılan her türlü teçhizat, donanım, sıhhi malzeme ile banyo takımları gibi araç gereçlerdir. Tedavinin yapılması sırasında kullanılan teknolojik düzey ile hastaların iyileşmesine katkıda bulunması ya da iyileşmeyi hızlandırması arasında bir uyum sağlandığında (Sözbilir, 1986:65) tedavinin maliyeti teknolojik düzeye bağlı olarak artacaktır. Burada söz edilen teknolojik düzey kavramı, termal suyu ile birlikte gelen hastaların tedavilerinin yapılmasına etki yapan ikinci bir husus olarak anlatılmaktadır. Yoksa, teknolojik düzey ön plana çıkacaksa hastalığın tedavisi hastanelerde yapılması gerekir. Tedavi sırasında her türlü elektrik-elektronik kullanımlı makine ve teçhizatların çalışmasını sağlayan enerji ile tamamlayıcı ya da yan hizmet olarak ifade edilen güzellik ve bakım için gerekli bir takım maddeler maliyetlere dahil edilirler.

### **c. Yiyecek-içecek maliyetleri (Yiyecek-içecek gider merkezi)**

Konaklama işletmelerinde bu departman üç ana bölüm olarak düşünülebilir (Çetiner, 1995:42). Satın alma ve depolama, mutfak, restoran ve barlar. Bu bölümlerin her birinde oluşan maliyetlerin toplamı yiyecek-içecek maliyetlerini oluşturmaktadır. Satın alma ve depolama bölümü, yiyecek ve içeceklerin büyük konaklama işletmelerinde satın alma müdürü ile yeterli sayıda satın alma memuru tarafından satın alınması ve alınanlardan dayanıklı olanların iyi muhafaza edilmesi ile ilgilidir. Dayanıksız olan yiyecek ve içecekler servis edileceği gün satın alınırlar. Satın alma işlemi özellikle dayanıklı olan yiyecek içecek söz konusu olduğunda en az stok seviyesinin altına düştüğü zaman gerçekleştirilir (Çetiner, 43). Satın alma maliyeti, satın alınan miktar ve satın alma fiyatı ile ilişkilidir. Satın alınan yiyecek ve içeceğin kg, litre, adet gibi birimlerin fiyatları ile çarpılması ve sipariş fişlerinin ve faturalarının bu tutarları doğrulaması, maliyetlerin sağlıklı olarak belirlenmesi demektir.

## **2. Dönem Giderleri**

İşletmenin içinde bulunduğu faaliyet döneminde tükenen ya da tükenmiş sayılan üretilen mamul/hizmete yüklenmeksizin doğrudan gelir tablosuna yansıtılan giderlerdir. Ar-ge giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ve finansman giderleri olarak belirlenen giderlerdir. Dönem giderlerinden bazılarının asıl olarak gelir tablosunda gösterilmesi söz konusu olsa da tutarlarının büyük olması veya sonraki dönemlere yapılan yatırımlarla ilişkilendirilmesi durumunda bilançonun aktifinde ilgili varlık hesaplarında gösterilmesi uygun olacaktır (Büyükmirza, 65-66).

## **4. TERMAL TURİZM İŞLETMELERİNDE GENEL ÜRETİM GİDERLERİN DAĞITIMI**

Termal işletmelerinde genel üretim giderlerinin dağıtımının amacı, bu işletmede dönemin genel üretim giderlerini esas hizmet üretim gider yerlerinde toplanmasını sağlamaktır (Hilton,1997:311). Böylece esas hizmet üretim gider yerlerinde birikmiş olan giderlerin, o hizmet üretim gider yerlerinde verilen hizmete yüklenmesi gerçekleşmiş olacak ve ilgili hizmetin toplam ve birim maliyetinin hesaplanması mümkün olacaktır. Genel üretim giderlerin dağıtılması ile ilgili olarak üç dağıtım ortaya çıkmaktadır.

### ***A) Giderlerin Birinci Dağıtım Esasları***

1. Genel üretim giderlerin oluştukları anda hangi gider yerlerinde ve hangi maliyet hesabı aracılığı ile verileceğinin işlemine, giderlerin birinci dağıtımını denilmektedir (Akdoğan, 2000:362). Bir termal turizm işletmesinde kullanılan elektriğe ilişkin gelen fatura, hizmet üretim maliyeti hesabı kullanılarak kayıtlara alınır. Elektrik gideri, odalar departmanı ya da kür merkezinden hangisine ait ise gider yeri o üretim (esas) gider yeri olarak muhasebede kaydedilir.

Genel üretim gider çeşitlerinin gider yerleri ile direkt ilişkisinin kurulmadığı durumlarda giderlerin gider yerlerine dağıtımında kullanılacak hizmet miktarını en iyi biçimde ifade edebilecek çeşitli dağıtım ölçütlerinden yararlanmak gerekmektedir. Fiziksel miktar ölçütleri, bir hizmet gider yeri veya yardımcı gider yeri tarafından yapılan hizmetin sayısal miktarının belirlenmesini mümkün kılmaktadır. Bunlardan bazıları gider yerinin gerçek hizmet miktarını ölçerken (örneğin, çamaşırhane için kg ya da parça olarak) bazıları da gerçek miktarlarının belirlenmesindeki güçlükler nedeniyle (örneğin, kür merkezinde tedavi gören bir hastaya hizmet veren hemşire gibi) oransal değerlerini ölçerler (Sözbilir, 26).

### ***B) Giderlerin İkinci Dağıtım Esasları***

Yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin, bu gider yerlerinin ürettiği hizmetten yararlanan gider yerleri arasında dağıtılmasına ise ikinci dağıtım denir. Bu dağıtımın yapılabilmesi için, giderleri dağıtacak gider yerleri için uygun dağıtım ölçütlerinin belirlenmesi gerekir (Akdoğan, 263).

Bir termal turizm işletmesinde bulunan gider çeşitleri ile kullanılan dağıtım ölçütleri aşağıdaki gibi olabilir:

<u>Gider Çeşitleri</u>	<u>Dağıtım Ölçütü</u>
Elektrik giderleri	Tüketilen kws.veya ampul sayısı
Tesise ait amortis. gideri	Yüzölçümü (metrekare)
Tedavi giderleri	Gelen müşteri /hasta sayısı
Konaklama giderleri	Satılan oda sayısı
Yiyecek-İçecek giderleri	Satılan porsiyon sayısı
Teknik servis giderleri	İş emirleri maliyeti/bak.onarım saatleri
Çamaşırhane giderleri	Yıkanan çam. mik.(kg)/parça sayısı
Personel giderleri	Çalışan personel sayısı

Yardımcı hizmet üretim gider yeri giderleri yukarıda söz edilen dağıtım ölçütleri kullanılmak suretiyle kabul edilecek gider dağıtım yöntemine göre dağıtırlar. Dağıtım yöntemleri şunlardır: Basit dağıtım yöntemi (direkt yöntem), kademeli dağıtım (indirgeme yöntemi), matematiksel dağıtım (cebirsal yöntem). karşılıklı dağıtım (çift bölüştürme yöntemi), standart dağıtım (planlı dağıtım yöntemi).

Aşağıdaki örnekte, basit dağıtım yöntemine göre gider dağıtım yapılmıştır.

Bir termal işletmenin 2017 yılı temmuz ayı sonuna kadar (toplamda 7 aylık) I.Dağıtım sonucu oluşan esas gider yerlerine ilişkin toplam giderler aşağıdaki gibidir:

Kat hizmetleri gider yeri : 850.000 TL

(Önbüro'da ortaya çıkan giderler, kat hizmetleri gider yerine aittir.)

Yiyecek-içecek gider yeri : 620.000 TL

Termal ve Kür Merkezi gider yeri : 416.000 TL

Faaliyet giderleri ise şöyledir:

Pazarlama satış ve dağıtım giderleri : 82.473 TL

Genel Yönetim giderleri : 387.931 TL

Yardımcı gider yerleri; personel, enerji, teknik servis ve çamaşırhane olarak belirtilmiştir. Çamaşırhanede oluşan giderler otel çamaşırları için harcanan temizlik maddeleri

ile tüm işletmenin temizliğinde kullanılan temizlik maddelerine ilişkin giderlerin toplamıdır. Bu gider yerlerinde aylar itibariyle oluşan giderler ise şöyledir:

<u>Aylar</u>	<u>Müşteri Sayısı</u>	<u>Personel</u>	<u>Ücret</u>	<u>Enerji Giderleri</u>
		<u>Giderleri</u>		
1	5.014	84.786		30.059
2	10.016	103.684		41.012
3	9.782	88.217		37.189
4	11.772	107.394		35.377
5	10.323	109.005		35.128
6	5.434	114.068		30.079
7	<u>9.283</u>	<u>117.481</u>		<u>38.098</u>
Toplam	61.624	724.635		246.942

<u>Aylar</u>	<u>Teknik Servis</u>	<u>Temizlik</u>
	<u>giderleri</u>	<u>maddesi giderleri</u>
1	2.786	4.386
2	3.490	7.496
3	1.233	8.372
4	1.948	7.850
5	2.952	7.271
6	728	10.490
7	<u>3.272</u>	<u>11.909</u>
Toplam	16.409	57.774

Yardımcı üretim gider yerinde bulunan giderlerin dağıtımında kullanılması uygun olabilecek dağıtım ölçütlerini şöyledir:

<b>Dağıtım tabi gider yerleri</b>	<b>Dağıtım ölçütü</b>
Personel	Personel sayısı
Enerji	Kw-saat
Teknik servis	İş emirleri maliyeti
Çamaşırhane	Kg



Dağıtım ölçütlerinin gider yerlerine dağıtımını ise aşağıdaki gibidir:

Gider yerleri	Personel sayısı	Kw-saat	İş emirleri maliyeti	Kg
Kat hizmetleri	57	1.900	65,00	600
Yiyecek-içecek	69	2.500	89,50	500
Termal-Kür Mer	30	1.100	74,60	300
Personel	22	350	23,45	70
Teknik servis	27	480	16,50	-
Enerji	5	200	24,75	-
Çamaşırhane	12	1.400	53,30	-
Pazarlama/satış	4	80	4,80	-
Genel Yönetim	15	30	7,60	-
Toplam	241	8.040	359,50	1.470

İşletmede, yardımcı hizmet üretim gider yerlerinden esas hizmet üretim gider yerlerine (faaliyet giderleri olan pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri hizmet üretim maliyetine yüklenmeksizin doğrudan gelir tablosuna yansıtılır) yapılan dağıtım, basit dağıtım yöntemi kullanılarak yapılmaktadır. Buna göre:

Personel, yardımcı hizmet gider yerlerindeki personelin toplam sayısı olan  $22+27+5+12+4+15 = 85$  sayısı 241'den düşülerek,

$241-85 = 156$  sayısı ile esas hizmet üretim gider yerlerine dağıtılacaktır. Diğer gider yerlerinde bulunan rakamların dağıtımında da yol izlenecektir.

#### Personel Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı

	Dağıtım oranları	Giderlerin dağıtımı
Kat hizmetleri	$57/156 = 0,37$	$724.635 \times 0,37 = 268.114,95$
Yiyecek-İçecek	$69/156 = 0,44$	$724.365 \times 0,44 = 318.839,40$
Termal ve kür merkezi	$30/156 = 0,19$	$724.635 \times 0,19 = \underline{137.680,65}$
		724.635,00

Aynı işlemler; enerji, teknik servis ve çamaşırhane yardımcı hizmet gider yerlerinden esas gider yerlerine dağıtım işlemi tekrarlandıktan sonra aşağıdaki tutarlara ulaşılır:

**Enerji Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı**

	Dağıtım oranları	Giderlerin dağıtımı
Kat hizmetleri	$1.900/5.500= 0,35$	$246.942 \times 0,35 = 86.429,70$
Yiyecek-İçecek	$2.500/5.500= 0,45$	$246.942 \times 0,45 = 111.123,90$
Termal ve kür merkezi	$1.100/5.500= 0,20$	$246.942 \times 0,20 = \underline{49.388,40}$
		246.942,00

**Teknik servis Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı**

	Dağıtım oranları	Giderlerin dağıtımı
Kat hizmetleri	$65 /229,1= 0,28$	$16.409 \times 0,28 = 4.594,52$
Yiyecek-İçecek	$89,5 /229,1= 0,39$	$16.409 \times 0,39 = 6.399,51$
Termal ve kür merkezi	$74,6 /229,1= 0,33$	$16.409 \times 0,33 = \underline{5.414,97}$
		16.409,00

**Çamaşırhane Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı**

	Dağıtım oranları	Giderlerin dağıtımı
Kat hizmetleri	$600 /1.400= 0,43$	$57.774 \times 0,43 = 24.842,82$
Yiyecek-İçecek	$500 /1.400= 0,36$	$57.774 \times 0,36 = 20.798,64$
Termal ve kür merkezi	$300 /1.400= 0,21$	$57.774 \times 0,21 = \underline{12.132,54}$
		57.774,00

II. dağıtım sonucu esas hizmet üretim yerleri olan kat hizmetleri, yiyecek-içecek ve termal ve kür merkezine biriken tutarlar aşağıda verilmiştir:

Kat hizmetleri departmanı : 383.981,99

Yiyecek-içecek departmanı : 457.161,40

Termal ve kür merkezi departmanı : 204.616,61

1.045.760,00

I. dağıtım esas üretim gider yerlerinin her birine ait toplamları da

Kat hizmetleri 850.000, Yiyecek-içecek 620.000 ve termal kür merkezi 416.000 olarak eklediğimizde,

Kat hizmetleri departmanı : 1.233.981,99

Yiyecek-içecek departmanı : 1.077.161,40

Termal ve kür merkezi departmanı : 836.616,61

3.147.760,00 toplam rakama ulaşılır.

### **C) Giderlerin Üçüncü Dağıtım Esasları**

Esas hizmet üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin o gider yerlerinde üretilen hizmete yüklenmesine de üçüncü dağıtım denilmektedir. Giderlerin üçüncü dağıtımında esas üretim gider yerlerinde toplanan giderleri ana ürün grupları; ortak ürünler ve yan ürünler arasında dağıtılması söz konusu olmaktadır. Bu duruma göre termal turizm işletmelerinde, esas hizmet üretim gider yerleri olarak açıklanan odalar, kür merkezi ve yiyecek-içecek departmanlarında üretilen hizmetler ortak hizmetler, yan hizmetler olarak da kür merkezi esas hizmet üretim yerindeki güzellik ve bakım hizmetleri verilebilir. Ayrıca rekreasyon alanlarında verilen hizmetler de yan hizmetler sınıfına alınabilir.

### **5. AMORTİSMAN GİDERLERİ**

Konaklama işletmelerinde, amortisman konusu diğer işletmelere göre daha fazla üzerinde durulur. Konaklama işletmelerinin sahip olduğu varlıklar içerisinde maddi duran varlıklarının oranı ile bu maddi duran varlıkların kullanılamaz duruma gelmeden kullanımdan alınarak yenilenme gerektiği düşünülürse önemi anlaşılır. Bir termal turizm işletmesi için müşterilerin(ve/veya hastaların) kullanacakları her türlü eşya, mobilyalar, halılar, masa örtüler, çarşaf, havlular, ve benzeri gibi varlıkların yenilenmesi duran varlık maliyetinin, duran varlığın kullanıldığı dönemlere ve bu dönemlerde üretilen hizmetlerin maliyetlerine dağıtımını amortisman konusudur (Kaval,1994:166). 28.04.2004 tarihli 25446 nolu Resmi Gazetede yayınlanan 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 59.1 kodlu sınıflamada "Turistik tesislerde kullanılan porselen veya camdan yapılmış (Kristal hariç) her nevi mutfak ve servis takım ve malzemelerinin faydalı ömrü 4 yıl normal amortisman oranı %25", 59.2 kodlu sınıflamada "Turistik tesislerde kullanılan el, yüz ve banyo havluları, yatak çarşaf ve yastık kılıfları, masa örtüleri, plato ve her nevi peçeteler ve benzerlerinin faydalı ömrü 2 yıl normal amortisman oranı %50" olarak belirtilmiştir.

Ayrıca 1-6 kodlu sınıflamada ise otellerde kullanılan kimi sabit kıymetler için daha farklı faydalı ömürler belirlenmiştir. (Merkezi mutfak cihazları için 10 yıl, yemek asansörleri için 15 yıl, çamaşır yıkama ve sıkma makineleri için 10 yıl gibi).

## **6. TERMAL İŞLETMESİNDE SORUMLULUK MERKEZLERİ VE GİDER KONTROLÜ**

Günümüz işletmelerinin bir çoğu, her biri ayrı sorumluluk taşıyan ve departman olarak adlandırılan çeşitli birimlere ayrılmıştır. Her bir departman, başında bulunan bir sorumlu yönetici ile birlikte verilen görevlerden sorumlu bireylerden oluşur ve bu yönüyle her bir departman bağımsız bir organizasyon birimi olarak ifade edilebilir. İşte sorumlu bir yöneticinin kontrolünde bulunan bir organizasyon birimine, Sorumluluk Muhasebesi Sistemi'nde "sorumluluk merkezi" denilmektedir (Hilton, 580).

Sorumluluk muhasebesi sisteminde, sorumluluk merkezleri, giderlerin sorumlu yöneticiler açısından belirlenmesi nedeniyle önem taşır. Bir sorumluluk merkezinin başında bulunan merkez yöneticisi, kendi kontrolünde olan giderlerden üstlerine karşı hesap vermekle yükümlüdür. Bu yükümlülük, kendi üzerindeki bir birimde yer alan yöneticilerden en üst birimdeki yöneticiye kadar gitmektedir. Böylece sorumluluk merkezleri yardımıyla giderlerin hem toplandıkları yerler bakımından hem de bu giderlerden sorumlu olan yöneticisi bakımından etkin bir kontrolü sağlamaktadır (Uslu,1982:46). Sorumluluk merkezlerini birbirinden ayıran temel özellik, bu sorumluluk merkezlerine uygulanan finansal başarı (sorumluluk alanı içinde uygun olarak bulunan kaynaklarla sahip olunan varlıkların, işletme hedef ve politikalarına ne derece uygun ve etkin kullanıldığına belirlenmesi) ölçüleri ile ilgilidir. Uygulanan finansal başarı ölçüsüne göre; sorumluluk merkezleri başlıca dört grupta toplanır ve birinden diğerine (aşağıdan yukarı doğru) geçerken bu başarının ölçüsünün kapsamı da önemli ölçüde genişler (Bursal ve Ercan,1997). Sözü geçen sıralamaya göre sorumluluk merkezleri gider merkezi, gelir merkezi, kar merkezi ve yatırım merkezi olmak üzere dört çeşide ayrılır. Sorumluluk merkezlerinden yalnızca gider merkezi açıklanıp, diğer türleri konu kapsamının dışında olduğu için açıklanmayacaktır.

Bir işletmedeki organizasyon şemasında alt birimlerde yer alan ve başında bulunan bir yönetici ile gerçekleşen giderlerin hesaplandığı ve bütçe ya da standart olarak belirlenmiş rakamlarla karşılaştırılmasının yapıldığı merkezler, gider merkezleridir. Bu merkezleri, departmanlar, daireler, teknik birimler gibi organizasyon şemasında yer alan birimler olabilir (hatta organizasyon şemasında yer almayan birimlerde gider merkezi olarak karşımıza çıkabilirler. Örneğin, bir atölyedeki makineler gruplandırılarak her grup ayrı bir gider merkezi kabul edilebilir) (Uslu, 52). Termal turizm işletmesinde ise, sıhhi tesisat, çamaşırhane veya enerji gibi yerler gider yeri olarak kabul edilebilirler. Çünkü buralarda yalnızca giderler açısından yer alan kalemler bulunmaktadır.

Yiyecek-içecek departmanının restaurant, parti ve ikram hizmeti ve mutfak gibi alt birimlere ayrıldığı kabul edildiğinde her bir alt birim, hizmetin verilmesine yönelik olarak harcama yapıldığı ve kullanılan malzemeler oranında gidere dönüştüğü için gider merkezleri olarak kabul edilirler. Bir işletmedeki gider merkezi ile daha önce söz edilen gider yeri kavramları aynı durumu anlatmak için kullanılmazlar. Bir konaklama işletmesinde gider yerinin amacı, hizmet maliyetinin hesaplanmasında hizmeti üretimi için bir birikim yeri oluşturmak, yani maliyet giderlerini biriktirmektir. Gider merkezinin amacı ise, görev başarısı ölçümlemesi için sorumluluk sınırları içinde, giderlerin gider merkezlerinde toplanmasını sağlamaktır. Gider merkezlerinde, o gider merkezinin sorumlu yöneticisi tarafından kontrol edilebilen giderler yer alır. Gider yerinde ise, kontrol edilebilen giderlerden başka ortak bir dağıtım ölçütü ile dağıtılan giderler de bulunur (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000). Bu

dağıtılan giderlerden, gideri etkileyen tüm faktörleri, bir sorumluluk merkezi yöneticisinin tam anlamıyla kontrol etmesi mümkün değildir. Örneğin, enerji gider çeşidinin dağıtımında kullanılan kwsaat dağıtım ölçütünde 1 kw/saat'ın TL olarak değeri kontrol edilemez.

## 7. TERMAL İŞLETMELERİNDE BASAMAKLI GİDERLERİN SABİT VE DEĞİŞKEN OLARAK AYRIMI VE BAŞABAŞ ANALİZİ

Termal işletmelerde basamaklı giderlerin ayrımının yapılmasından sonra karlılık düzeylerini belirleyen başabaş analizinin uygulanmasına geçilecektir.

### A) Basamaklı Giderlerin Sabit Ve Değişken Olarak Ayrımında Regresyon Analizinin Kullanılması

Konaklama işletmelerinde bazı giderler kolaylıkla sabit ya da değişken olarak tanımlanması, ayrımlanması mümkün iken basamaklı giderlerde sabit ve değişken unsurların belirlenmesinde çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu teknikler analitik (mühendislik) yöntemi, muhasebe yöntemi, matematiksel ve istatistiksel yöntemler olarak sıralanabilir (Usal ve Kurgun, 2001). Matematik ve istatistik yöntemi ise grafik yöntemi, en düşük ve en yüksek hacimler yöntemi, yarı ortalama (çifte ortalama) yöntemi ve en küçük kareler (regresyon) yöntemi olarak ayrımlanmaktadır. Çalışmada regresyon yöntemine örnekleme yapıldığı için bu yöntem ile ilgili bilgi verilmiştir.

Basit regresyon yöntemi, basamaklı giderlerin sabit ve değişken olarak ayrımında doğrusal fonksiyonların belirlenmesini sağlar. Yöntem, toplam gider (y) doğrusunu istatistiksel olarak belirler.

$$y = a + bx$$

x = Bağımsız değişken ( Faaliyet hacmi)

y = Bağımlı değişken (Basamaklı değişken, toplam gider)

a = Sabit gider

b= Değişken gider

N = Gözlem sayısı

En küçük kareler yöntemi sabit ve değişken giderleri çizim yapmaksızın hesaplamaya da olanak verir. Bu hesaplama denklem veya formül kullanılarak iki şekilde yapılabilir.

$$\text{Denklem : } \sum y = Na + b \sum x$$

$$\sum xy = \sum xa + b \sum x^2$$

$$\text{Formül: } a = \frac{\sum x^2 \sum y - \sum x \sum y}{N \sum x^2 - (\sum x)^2} \quad b = \frac{N \sum xy - \sum x \sum y}{N \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

Regresyon yöntemine göre belirlenen gider doğrusu, gözlenen değerlere en yakın olarak bulunmakta ve daha sağlıklı analiz yapılmasını sağlamaktadır.

<u>Aylar</u>	<u>Müşter</u> <u>i</u> <u>Sayısı</u> <u>(x)</u>	<u>Personel</u> <u>Ücret</u> <u>Giderleri</u> <u>(y)</u>	<u>Xy</u>	<u>x<sup>2</sup></u>
1	5.014	84.786	425.117.004	25.140.196
2	10.016	103.684	1.038.498.944	100.320.256
3	9.782	88.217	862.938.694	95.687.524
4	11.772	107.394	1.264.242.168	138.579.984
5	10.323	109.005	1.125.258.615	106.564.329
6	5.434	114.068	619.845.512	29.528.356
7	<u>9.283</u>	<u>117.481</u>	<u>1.090.576.123</u>	<u>86.174.089</u>
Toplam	61.624	724.635	6.426.477.060	581.994.734

$$a = \frac{(581.994.734 \times 724.635) - (61.624 \times 6.426.477.060)}{(7 \times 581.994.734) - (61.624)}$$

$a = 92.996,65$  TL olarak aylık sabit gider rakamı bulunur.

Sabit gider bir aylık olarak bulunmuştur. Personel ücret giderlerinin 7 aylık olarak alındığına göre sabit kısmı,

$$92.996,65 \times 7 = 650.976,55 \text{ TL olarak hesaplanır.}$$

Değişken kısmı ise,

$$724.635 - 650.976,55 = 73.658,45 \text{ TL olarak bulunur.}$$

Toplam personel ücret giderlerinin değişken kısmı (b) olan 73.658,45 TL'lik tutar, formül ile de bulunabilir. Emek yoğun hizmet sektörünün bir türü olan termal turizm işletmesinde, personel ücretlerinin sabit kısmının tutar olarak yüksek olması normaldir.

Enerji giderleri, teknik servis giderleri ve temizlik malzemesi giderlerin de sabit kısmı formülle aynı şekilde hesaplanır. Bulunan tutar 7 ile çarpılarak, toplam giderlerden düşülmesi ile değişken kısımda bulunmuş olur.

Basamaklı giderlerin ayrılmış olan sabit kısmı yukarıda yapılan hesaplamalar doğrultusunda aşağıda toplu olarak verilmiştir:

Personel ücretleri giderleri	: 650.976,55
Enerji giderleri	: 172.776,53
Teknik servis giderleri	: 9.746,98
Temizlik maddesi giderleri	: <u>49.387,79</u>
	882.887,85
Değişken kısmın toplamı ise,	
Personel ücretleri giderleri	: 73.658,45
Enerji giderleri	: 74.165,47.
Teknik servis giderleri	: 6.662,02
Temizlik maddesi giderleri	: <u>8.386,21</u>
	162.872,15

Yardımcı gider yerlerindeki sabit ve değişken giderlerin esas gider yerlerine dağılımı aşağıdaki gibidir:

**Personel Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerindeki Sabit Giderlerinin Dağıtımı**

Kat hizmetleri	$650.976,55 \times 0,37 = 240.861,32$
Yiyecek-içecek	$650.976,55 \times 0,44 = 286.429,68$
Termal ve Kür Merkezi	$650.976,55 \times 0,19 = \underline{123.680,85}$
	650.976,55

**Personel Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerindeki Değişken Giderlerinin Dağıtımı**

Kat hizmetleri	$73.658,45 \times 0,37 = 27.253,63$
Yiyecek-içecek	$73.658,45 \times 0,44 = 32.409,72$
Termal ve Kür Merkezi	$73.658,45 \times 0,19 = \underline{13.995,10}$
	73.658,45

Aynı işlemler; dağıtım oranlarına göre enerji, teknik servis ve çamaşırhane yardımcı hizmet gider yerindeki sabit ve değişken giderlerin esas gider yerlerine dağıtım işlemi tekrarlanır.

**Enerji Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerindeki Sabit Giderlerinin Dağıtımı**

Kat hizmetleri	$172.776,53 \times 0,35 = 60.471,78$
Yiyecek-içecek	$172.776,53 \times 0,45 = 77.749,44$
Termal ve Kür Merkezi	$172.776,53 \times 0,2 = \underline{34.555,31}$
	172.776,53

**Enerji Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerindeki Değişken Giderlerinin Dağıtımı**

Kat hizmetleri	$74.165,47 \times 0,35 = 25.957,92$
Yiyecek-içecek	$74.165,47 \times 0,45 = 33.374,46$
Termal ve Kür Merkezi	$74.165,47 \times 0,2 = \underline{14.833,09}$
	74.165,47

**Teknik servis Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerindeki Sabit Giderlerinin Dağıtımı**

Kat hizmetleri	$9.746,98 \times 0,28 = 2.729,15$
Yiyecek-içecek	$9.746,98 \times 0,39 = 3.801,32$
Termal ve Kür Merkezi	$9.746,98 \times 0,33 = \underline{3.216,50}$
	9.746,98

**Teknik servis Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerindeki Değişken Giderlerinin Dağıtımı**

Kat hizmetleri	$6.662,02 \times 0,28 = 1.865,36$
Yiyecek-içecek	$6.662,02 \times 0,39 = 2.598,18$
Termal ve Kür Merkezi	$6.662,02 \times 0,33 = \underline{2.198,48}$
	6.662,02

**Çamaşırhane Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerindeki Sabit Giderlerinin Dağıtımı**

Kat hizmetleri	$49.387,79 \times 0,43 = 21.236,75$
Yiyecek-içecek	$49.387,79 \times 0,39 = 17.779,60$
Termal ve Kür Merkezi	$49.387,79 \times 0,33 = \underline{10.371,44}$
	49.387,79



Çamaşırhane Yardımcı Hizmet Üretim Gider Yerindeki Değişken Giderlerinin Dağıtımı

Kat hizmetleri	$8.386,21 \times 0,43 = 3.606,07$
Yiyecek-içecek	$8.386,21 \times 0,39 = 3.019,04$
Termal ve Kür Merkezi	$8.386,21 \times 0,33 = 1.761,10$
	8.386,21

Böylece esas hizmet üretim gider yerlerindeki toplam sabit ve değişken giderler tutarlarına ulaşılır:

	<u>Sabit Giderler</u>	<u>Değişken Giderler</u>	<u>Değiş. Gid. / Toplam Gid.</u>
Kat hizmetleri departmanı	240.861,32	27.253,63	
	60.471,78	25.957,91	
	2.729,15	1.865,36	
	<u>21.236,74</u>	<u>3.607,07</u>	
	325.298,99	58.683,97	% 15
Yiyecek-içecek departmanı	286.429,68	32.409,72	
	77.749,44	33.374,46	
	3.801,32	2.598,18	
	<u>17.779,60</u>	<u>3.019,03</u>	
	385.759,04	71.401,39	% 15
Termal ve Kür Merkezi	123.680,85	13.995,10	
	34.555,31	14.833,09	
	3.216,50	2.198,46	
	<u>10.371,43</u>	<u>1.761,10</u>	
	171.824,09	32.787,75	% 16

***B) Maliyet-Hacim-Kar Analizleri***

Termal işletmesinde esas hizmet üretim gider yerleri olan Kat Hizmetleri Departmanı, Yiyecek-İçecek Departmanı ve Kür Merkezi için ayrı ayrı başabaş noktası hesaplaması yapılır.

Termal otelin konaklama hizmetini yerine getiren kat hizmetleri departmanının başabaş noktasının bulunmasına ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir:

Toplam oda sayısı : 284

Bir odanın fiyatı ( f ) : 200 TL

Yedi aylık satılan oda sayısı : 15.260

Satışlar (ortalama gelir) : 3.052.000 TL

Kat hizmetleri gider toplamı : 383.981,99 (II.Dağıtım sonucu)

Bu giderlerin 325.298,99 sabit giderler, 58.683,97 ise değişken giderlerdir.

Kat hizmetleri gider toplamı : 850.000 (I.Dağıtım sonucu)

I.dağıtımın sonucunda 850.000'nin değişken gider kısmını bulmak için

$$850.000 \times \%15 = 127.500 \text{ TL (Değ.Gid./Top. Gid} \\ =\%15)$$

Kat hizmetleri için değişken giderler (toplam) : 127.500 + 58.683,97 = 186.183,97

Sabit giderler tutarı : 850.000 – 127.500 = 722.500 (I.Dağıtım sonucu)

Kat hizmetleri için sabit giderler (toplam) (a): 722.500 + 325.298,99 = 1.047.798,99

Değerler 7 aylık alındığı için 7 x 30 = 210 gün üzerinden değerlendirme yapılır.

$$\text{Ortalama Doluluk Oranı} = \frac{\text{Yedi aylık satılan oda sayısı}}{\text{Oda sayısı} \times 210} = \frac{15.260}{284 \times 210} = \%26$$

Ortalama doluluk oranında satılan

günlük oda sayısı: = %26 x 284 = 74

Kullanılan oda başına birim değişken maliyet (b) :

$$\frac{\text{Toplam değişken gider}}{\text{Yedi aylık satılan oda sayısı}} = \frac{186.183,97}{15.260} = 12,2$$

Bu bilgiler ışığında, başabaş noktası formülü yardımıyla bulunacak olan başabaş noktasının miktar ve tutar olarak değerleri şöyle hesaplanır :

$$\text{BBN(miktarolarak)} = x = \frac{\text{Toplam Sabit Gider}}{\text{Birim Katkı Payı}} = \frac{a}{f - b}$$

$$\frac{1.047.798,99}{200 - 12,2} = 5.579,3 \text{ oda (7 aylık) satıldığında ya da}$$

$5.579,3 \times 200 = 1.115.860$  TL'lik satış yaptığında zarardan kara geçecektir. (Günlük  $5.579,3/210=26,56$  yaklaşık 27 oda satılması ile kar noktası yakalanacaktır.)

Termal işletmenin yiyecek-içecek departmanındaki bir porsiyon fiyatı ile 7 aylık satılan porsiyon sayısına ilişkin bilgi:

Bir porsiyon fiyatı	: 40 TL
7 aylık satılan porsiyon sayısı	: 38.780 adet

İşletmenin kür merkezindeki bir seans tedavi ücreti fiyatı ile 7 aylık gelen müşteri ya da hasta sayısına ilişkin bilgi:

Bir seans tedavi ücreti fiyatı	: 150 TL
7 aylık gelen müşteri/ hasta sayısı	: 17.640

Bu bilgiler ışığında aynı şekilde yapılan hesaplamalarla yiyecek-içecek departmanı ile kür merkezinde de başabaş noktaları bulunacaktır.

## 8. SONUÇ

Değişen ve gelişen rekabet ortamında, işletmelerde yararlı, gerekli, yeni çalışmalar yapmak ve değişime ayak uydurmak, kaçınılmazdır. Bu amaçla, bir termal işletmesinde söz konusu açıdan yapılacak çalışmaların en önemlilerinden birisi, hatta belki de ilk sırada yer alan maliyetlerle ilgili olanıdır. Konaklama işletmelerinde birim maliyeti hesaplamak, bu işletmelerde ortaya çıkan her bir gider unsurunun ayrıntılı bir biçimde bilinmesine, bu giderlerden özellikle genel üretim giderlerinin çeşitli açılardan sınıflandırılıp, izlenmesine ve benimsenecek bir dağıtım yöntemine göre yapılacak hesaplamalara bağlıdır. Bu yüzden, önce termal hizmet işletmelerinde ortaya çıkacak olan hizmet üretim maliyetine ilişkin gider unsurlarının, açık ve ayrıntılı bir biçimde tanımı yapılması gerekmektedir.

Termal işletmesinde her bir departmanda müşteriye sunulan hizmetin maliyeti, bu maliyeti meydana getiren giderlerin toplamından oluşur. Bu toplamın oluşumunda, direkt

malzeme ve direkt işçilik giderleri, hizmet üretim maliyetine direkt yüklenebildikleri için bu giderlere ilişkin bir işleme yer verilmemiş, direkt yüklenemeyen genel üretim giderlerinin dağıtımını temel alınmıştır. Bunun için ilk olarak, genel üretim giderlerinin esas ve yardımcı gider yerlerine dağıtımları yapılmıştır. Dağıtımın yapılması sırasında, gider çeşitlerinin, gider yerleri ile direkt ilişkisinin kurulamadığı durumlarda gider dağıtım ölçütünden yararlanılmıştır. Daha sonra, yardımcı gider yerlerinden esas hizmet üretim gider yerlerine benimsenen bir yöntem ile ikinci gider dağıtımını gerçekleştirilmiştir. Son olarak ise, esas hizmetin üretildiği gider yerlerinde söz konusu iki dağıtım sonucu toplanan giderler, o gider yerinde üretilen hizmetin maliyetine yüklenmiştir.

Bir termal işletmesinde, verilen hizmetin çeşitlerine göre, başta tedavi hizmetleri olmak üzere; konaklama, yiyecek-içecek ve eğlenceye yönelik hizmetlerin her biri için, yönetimin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerinin, en kısa sürede hazırlanması gerekmektedir. Çünkü, bilginin doğruluğu kadar, zamanında hazır olması da önemlidir. İşletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu maliyet bilgilerinin hizmetin çeşidine göre işletmenin organizasyon şemasında departman olarak yapılan ayrımın, muhasebe sisteminde de yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Muhasebe sisteminde yapılan bu ayrım, maliyet bilgilerinin, yönetim tarafından belirlenen yetki ve sorumluluk sınırlarına göre, ayrı departmanlarda toplanması ve sorumluluk muhasebesi olarak bilinen sistemin söz konusu işletmelerde uygulaması açısından önem arz etmektedir.

Termal işletmesinin organizasyon yapısına göre sorumluluk merkezlerinin seçiminde, giderlerin kontrol altında tutulabilmesi için özellikle gider merkezlerinin seçimi önemli rol oynamaktadır. Bu önemliliğe, gelir ve giderlerin farkını alan kar merkezlerini de ilave etmek mümkündür. İşletmede, gider merkezi ya da merkezlerinin seçimi, yönetimin hangi departmanlardan ne tür bilgiler elde etmek istediği ile yakından ilgilidir.

Bu çalışmanın yapılma amacı, konaklama işletmelerini de içine almakla beraber termale özel hastalara hizmet vermek bakımından seçilen bir termal işletmesindeki birim maliyetler, kara geçiş noktalarının hesaplaması ve sorumluluk muhasebenin uygulanabilirliğinin gösterilmesidir. Termal işletmesi yönetimine verdiği hizmet çeşidine göre üretim hacmini belirlerken, içinde bulunduğu rekabet ortamı ile piyasa koşullarını göz önünde bulundurarak, birtakım tahminlerle karar vermesini sağlamaktır. Termal işletmenin aynı anda pek çok hizmeti bir arada verdiği için, bu hizmet çeşitlerinin her birinin kar boyutunun ayrı olarak değerlendirilmesi yerinde olacaktır. Bu yüzden, her bir hizmet çeşidinin yerine getirilmesinin sağlayan ilgili departmanlar için ayrı başabaş noktası hesaplamaları yapılması ve katkı paylarının bulunması gerekecektir. Yapılan çalışmanın önemi, ticari hayatta uygulamaya geçirilebilmesi açısından giderlerin kontrol altında tutulması gerekliliğinin ve bunun değişken giderler üzerinde olabilmemesinin yönetici tarafından iyi anlaşılmasıdır. Çalışmanın, yöneticilerin yapacakları sağlıklı hizmet maliyeti hesaplamaları ile karar almalarında destek olacağı beklenmektedir.

## **KAYNAKLAR**

Akbulut, Gülpınar (2010), “Türkiye’de Kaplıca Turizmi Ve Sorunları”, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 9(1) ISSN: 1303-0094, ss.35-54

Akdoğan, Nalan (2000), Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Aslan, Zeynep (1996), “Ege Bölgesine yönelik Termal Turizm Talebinin Analizi ve Termal Turizm İşletme Modeli” (Yayınlanmamış doktora tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bayın, Gamze (2015), “Türkiye’de Sağlık Turizmi Alanında Yapılan Lisansüstü Tezlerin İçerik Değerlendirmesi”, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 17 (28), ISSN: 2147-7833, ss.49-55.
- Belkayalı, Nur - Akpınar, Nevin (2009), “Yalova Termal Kaplıcaları’nın Rekreasyon ve Turizm Amaçlı Kullanımının Ekonomik Değerinin Seyahat Maliyeti Yöntemi İle Tespit Edilmesi”, Coğrafi Bilimler Dergisi, CBD 7 (2), ss.177-184.
- Benligiray, Yılmaz (1996), İhtisas Muhasebeleri, Birlik Ofset, Eskişehir.
- Bursal, Nasuhi - ERCAN, Yücel (1999). Maliyet Muhasebesi, (s.382). No: 888, A.Ü. Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir.
- Büyükmirza, K (1999), Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Sel Ofset, Ankara.
- Çetiner, Ertuğrul (2009), Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Drury, Colin (1997), Management and Cost Accounting, Chapman&Hall, Newyork.
- Hilton, Ronald W. (1997), Managerial Accounting, The McGraw-Hill Companies, USA.
- Kaval, Hasan (1994), Konaklama İşletmeleri Muhasebesi, Yaklaşım yayınları, Ankara.
- Küçükaltan, Derman (1998), “Türkiye’deki Otel İşletmelerinde İşgören Seçimi ve Eğitiminin Hastane İşletmeciliği ile Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Uygulama” Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, Yıl:9, Mart-Haziran, ss.51-59.
- Polat, Eray (2015), Konaklama İşletmelerinde Fiyatlandırma Davranışlarını Belirleyen Faktörler Ve Yöresel Fiyatlar İle Dünya Fiyatlarının Fiyat Belirlemedeki Nispi Önemleri Üzerine Bir İnceleme. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- Rasim, Z. (2004), *Otel İşletmelerinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Selçuk Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Sevgener, A.Sait - Hacırüstemoğlu, Rüstem (2000), Yönetim Muhasebesi, Alfa yayınları, İstanbul.
- Sözbilir, Halim (1986), Hastanelerde Etkenliği Arttırmada Yönetime Yardımcı Bir Araç Olarak Maliyet Bilgilerinin Kullanılması ve Afyon’da Bir Örnek Olay Çalışması, No:35, T.C.Anadolu Üniversitesi yayınları, Eskişehir.

Taktak, Fatih - Demir, Hülya (2010), Termal Otel Geliştirme: Afyonkarahisar Örneği, Harita Teknolojileri Elektronik Dergisi, 2(1), e-ISSN:1309-3983, ss.20-35.

Usal, Alparslan - Kurgun, Osman Avşar (2001), Turizm İşletmelerinde Maliyet Analizleri, Detay yayıncılık, Ankara.

Uslu, Selçuk (1982), Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara.

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Yararli\\_Bilgiler/amortisman\\_oranlari\\_2014.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari_2014.htm)  
(05.12.2018).