

OTELLERDE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI: MALİYET-HACİM-KÂR ANALİZLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA¹

MANAGEMENT ACCOUNTING APPLICATIONS IN HOTELS: AN APPLICATION ON COST-VOLUME-PROFIT ANALYSIS

Yrd. Doç. Dr. Halil AKMEŞE

Necmettin Erbakan Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü,
halilakmese@gmail.com, Konya/Türkiye

Serpil KAYA

Necmettin Erbakan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı,
serpill_kayaa@hotmail.com.tr, Konya/Türkiye

ÖZ

Maliyet-hacim-kâr analizleri yönetim muhasebesinin önemli bir aracıdır. Tahmini sonuçları belirlemek için kullanılmakta olan bu analiz bir işletmenin satış fiyatları, maliyetleri ve satış hacmi arasındaki ilişkilerin kârlılık üzerindeki etkilerini incelemektedir.

Bir işletmenin maliyet-hacim-kâr analizlerinin yapılabilmesi için öncelikle maliyetlerinin bilinmesi gerekmektedir. Bu analiz, kâr elde etmek amacıyla kurulan otel işletmeleri için de çeşitli kolaylıklar sağlamaktadır. Otel yöneticileri, maliyet-hacim-kâr analizleri yardımıyla gelirler ile giderlerin hangi seviyede eşitleneceğini ve kâra geçeceğini hesaplayabilirler. Bu nedenle maliyet-hacim-kâr analizleri geleceğe ışık tutan, belirsizlikleri ortadan kaldıran ve sonuçların doğru bir şekilde değerlendirilmesini sağlayan bir analizdir. Maliyet-hacim-kâr analizlerinin hizmet işletmeleri arasında büyük yer ve öneme sahip olan konaklama işletmelerinde uygulanabilirliğini incelemek amacıyla bu çalışma yapılmış ve uygulama sonuçları ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: Otel, Yönetim Muhasebesi, Maliyet-Hacim-Kâr Analizi

ABSTRACT

Cost-volume-profit analysis is an important tool in management accounting. This analysis, which is used to determine estimated results, examines the effects of an operator's profitability on the relationships between sales prices, costs and sales volume.

In order to manage cost-volume-profit analysis of an enterprise the costs need to be determined and known. This analysis also provides a variety of facilitations for the establishment of profitable hotels. Hotel managers can calculate the income and expenses to be equalized and accumulated at the same level with the help of cost-volume-profit analysis. Therefore, cost-volume-profit analysis provides a projection of the future, removes uncertainties, and ensures that the results are accurately attained and assessed. In order to examine the applicability of the cost-volume-profit analysis in accommodation businesses which are of great importance and constitute the majority of services business this study is conducted and application results are revealed.

Key Words: Hotel, Management Accounting, Cost-Volume-Profit Analysis

1. GİRİŞ

Turizm sektörü, çağdaş toplumların gelişme ve büyüme süreçlerinde önemli rol oynayan dinamik bir sektördür. Büyük sosyal kesimlere hitap eden, onların ihtiyaçlarına cevap veren, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde artan bir dinamizm ile karakterize olmuş ekonomik sektör olan turizmin önemli bir kısmını da konaklama işletmeleri oluşturmaktadır (Sorin & Carmen, 2010: 839). Konaklama işletmeleri içerisinde en önemli grubu ise oteller oluşturmaktadır (Kozak, Kozak & Kozak, 2010: 50). Otellerdeki en önemli sorunlardan biri turizm sezonunun kısa sürmesi bu nedenle de kârlılığın düşük olması durumudur. Bu

¹ Bu makale Yrd. Doç. Dr. Halil Akmeşe danışmanlığında yürütülmüş ve savunulmuş olan Serpil Kaya'nın "Otelde Yönetim Muhasebesi Uygulamaları: Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri Üzerine Bir Uygulama" adlı Yüksek Lisans Tezinden derlenerek oluşturulmuştur.

sorunun ortadan kaldırılması için otel yönetimlerinde de kullanılmak üzere analiz yöntemleri geliştirilmiştir. Böylece otel yöneticileri karar alırken bazı analizlere ihtiyaç duymuşlardır. Bu analizlerden biri de maliyet-hacim-kâr analizleridir. Bir işletmenin kâr etmesi için mal ya da hizmet miktarının, üretim maliyetlerinin ve satış fiyatlarının iyi belirlenmesi gerekmektedir. Kârlılığı etkileyen bu faktörler maliyet-hacim-kâr analizlerinin alt yapısını oluşturmaktadır.

Bu çalışma yönetim muhasebesi uygulamalarından biri olan maliyet-hacim-kâr analizi hakkında bilgi vermek ve bu analiz kapsamında en çok kullanılan analiz olan başa-baş noktası analizinin hizmet sektörünün en büyük kısmını oluşturan konaklama işletmesinde uygulanabilirliğini incelemek amacıyla yapılmıştır.

Bu çalışmada yönetim muhasebesi, yönetim muhasebesi uygulamalarından biri olan maliyet-hacim-kâr analizi (basa-bas noktası) ve konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarının önemine değinilmiştir. Yönetim muhasebesi ile ilgili yapılmış olan çalışmalar incelenmiş ve sonuçlarına yer verilmiştir. Son olarak uygulama otelinin odalar bölümü ve yiyecek-içecek bölümü yıllık maliyetleri kategorize edilerek maliyet-hacim-kâr analizlerinden başa-baş noktası analizi kullanılarak hesaplamalar yapılmış ve sonuçları değerlendirilmiştir.

2. YÖNETİM MUHASEBESİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARI

Yönetim muhasebesi, iç kullanıcılar tarafından ihtiyaç duyulan finansal ve finansal olmayan bilgileri toplamak, (Kinney & Raiborn, 2011: 3) işletme içindeki yöneticileri yönlendirmek ve faaliyetleri kontrol altına alabilmek için kullanılmaktadır (Brewer, Garrison & Noreen, 2009: 30). Yani yönetim muhasebesi bir işletmeyi çalıştırmak için gerekli olan bilgi ve raporları sunmaktadır. Kullanım alanları kısaca şu şekilde ifade edilmektedir (Warren, Reeve & Duchac, 2014: 769).

- ✓ Satış fiyatını belirlemek ve maliyet kontrollerini sağlamak için,
- ✓ Personel raporlarını tanımlamak için,
- ✓ Üretim sürecini hızlandırmak ve potansiyel verimliliği analiz etmek için,
- ✓ İşletme maliyetlerini ve giderlerini karşılayarak gerekli analizlerin yapılması için,

Yönetim muhasebesi çeşitli yerlerde bilgi amaçlı kullanılabilir. Kısacası yönetim muhasebesi, iç kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına odaklanmaktadır. Bu nedenle işletme yöneticilerinin bilgi sahibi olmaları, iyi bir planlama yapmaları ve maliyet kontrolünü sağlamaları gerekmektedir. Böylece yönetim muhasebesi ile ilgili raporlar işletme için daha ayrıntılı bilgiler sunacaktır (Hornegren, Harrison & Oliver, 2011: 775).

Yönetim muhasebesi uygulamaları ise, yeni yönetim muhasebesi teknikleri ile literatüre tanıtılmıştır. Artan rekabet ve küreselleşme sadece ürün nitelikleri ya da yönetim teknikleri açısından değil aynı zamanda kendilerini farklılaştırmak için işletmeleri tetiklemektedir. İşletmenin uygun fiyatlar sunması her zaman kârın yüksek olması anlamına gelmemektedir. Yönetim, gelecekte olmak istedikleri yeri tanımlamak ve uzun vadede hedeflerine ulaşmak için stratejilerin tanımlanmasını gerektirmektedir. Bu açıdan yönetim muhasebesi işletmelerin hedeflerine ulaşmasını ve harekete geçmesini sağlayacak gerekli bilgileri yönetime vermektedir (Şavlı, 2006: 80).

Yönetim muhasebesi uygulamalarının geliştirilmesi ve kullanılması çeşitli stratejik kararları desteklemek için önemlidir (Novianty, 2015: 9). Bu açıdan yönetim muhasebesi uygulamaları faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, tam zamanında maliyetleme, yaşam seyri maliyetleme, kaizen maliyetleme, değer tabanlı yönetim, kalite maliyetleri ve maliyet-hacim-kâr analizleri olarak sıralanabilir. Şüphesiz, konaklama işletmelerinde bu yönetim muhasebesi uygulamalarının önem derecelerinin aynı olduğunu söylemek mümkün değildir (İrdem, 2010: 75-76).

2.1. Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Önemi

Konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi, faaliyetlerin yönetimi ve kontrolünden sorumlu yöneticilere bilgi veren bir birim olarak tanımlanmaktadır (Jagels & Ralston, 2006: 2). Gerek yönetim gerekse işletmenin başarısı ve sürdürülebilirliği açısından yönetim muhasebesi sisteminin mevcut ve geleceğe ilişkin karar verme süreçlerinde ihtiyaç ve beklentilerini karşılayabilmesi için yeni teknikler geliştirilmesi ve var olan tekniklerin uyarlanması gerekmektedir (Chenhall & Langfield-Smith, 1998: 1).

Konaklama işletmelerinin, içerisinde birçok hizmeti aynı anda barındıran bir sektör olmaları, faaliyete geçtikten sonra emek yoğun çalışmaları, farklı kültürlerle bir arada bulunmaları, müşteri beklentilerinin değişmesi ve değişken bir çevrede faaliyet göstermeleri sebebiyle; rekabet üstünlüğünü sağlamaları ve kâr

maksimizasyonuna ulaşmak için verimliliği yakalamaları gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi de etkili bir yönetim muhasebesi uygulamasına bağlıdır. Bu anlamda yönetim muhasebesi uygulamaları konaklama işletmeleri açısından büyük önem arz etmektedir (Angelakis, Therious & Floropoulos, 2010: 87).

2.2. Maliyet-Hacim-Kâr Analizi ve Dayandığı Varsayımlar

Maliyetlerin üretim hacmine göre değişimlerini bilmek işletmeler için çoğu zaman hayati önem taşımaktadır. Açıkça bellidir ki üretim arttıkça maliyetler de yükselmektedir ve aralarındaki ilişki önemli olmaktadır. Maliyet davranışını ilgili aralıkta (uygun üretim aralığı: turizm sektörü için kapasite kullanılabilir) analiz etmek için maliyet-hacim-kâr analizine ihtiyaç duyulmaktadır (Gazely & Lambert, 2006: 13).

Maliyet-hacim-kâr analizi, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinin temel uygulama araçlarından biridir (Akmese, Buyuksalvarci & Akmese, 2016: 90). İşletme ile ilgili yönetim tarafından belirlenen planlama ve karar verme yalnızca ilgili maliyet davranışının belirlenmesini içermez. Bir işletmenin amaçlarından bir diğeri de net nakit girişlerini artırmaktır. Planlama ve karar verme aşaması, faaliyet düzeyindeki değişikliklerin maliyet ve gelir fonksiyonları üzerindeki etkinin değerlendirmesini içermektedir. Maliyetler ve gelirler nakit akışlarındaki artan etkiye dair bilgiler vermektedir. Bu incelemede kullanılan teknik genellikle maliyet-hacim-kâr analizi olarak bilinmektedir (Hoque, 2005: 20).

Maliyet-hacim-kâr analizleri ile ilgili çözümlerinin yapılması için bazı varsayımların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Kabul edilmiş olan bu varsayımlar gerçekçi olmayabilir fakat burada asıl önemli olan gerçekçi olmasından ziyade bu varsayımların kullanılabilir, yararlı, hatalı sonuçlara yol açmayan bir aracın elde edilmesi durumudur. Ayrıca işletme yöneticilerinin bu analizin hangi varsayımlara dayandırıldığını bilmeleri gerekmektedir (Köse, 2013: 150). Bu nedenle maliyet-hacim-kâr analizlerinde bu varsayımlardan hareket edilmekte ve bu varsayımlar yapılacak olan analizlerin çerçevesini belirlemektedir. Bu nedenle bu varsayımların göz ardı edilmemesi gerekmektedir (Kaygusuz, 2011: 174). Bunlar (Warren, Reeve & Duchac, 2014: 903; Philips, 1994: 31; Hoque, 2005: 24; Drury, 2012: 183-184):

- ✓ Diğer tüm değişkenler sabit kalır.
- ✓ Tek bir ürün ya da sabit satış karması vardır.
- ✓ Toplam maliyetler ve toplam gelirler doğrusaldır.
- ✓ Kârlar değişken maliyet esas alınarak hesaplanır.
- ✓ Maliyetler sabit ve değişken bileşenlerine ayrılabilir.
- ✓ Analizler yalnızca uygun üretim aralığı için geçerlidir.
- ✓ Analizler yalnızca kısa vadede geçerlidir.

Ayrıca maliyet-hacim-kâr analizi satış geliri, maliyetler ve kâr arasındaki ilişkilere dayanmaktadır. Bu analiz, belirli bir faaliyet seviyesinin veya hacminin değişmesi durumunda mali sonuçların ne olacağını belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu analiz yönetim için çok önemlidir (Hoque, 2005: 20). Yöneticiler bir işletmenin maliyetlerinin faaliyet hacmindeki değişikliklerden ne derece etkilendiğini bilmelidirler (Horngren, Harrison & Oliver, 2011: 925). Maliyet davranışı, çıktı miktarı değiştiğinde maliyetlerin nasıl değiştiğini açıklayan genel bir terim olarak bilinmektedir (Hansen, Mowen & Guan, 2007: 51). Üç farklı maliyet davranış unsuru bulunmaktadır. Bunlar değişken, sabit ve karma maliyetlerdir (Horngren, Harrison & Oliver, 2011: 925). Çıktı değişirken değişmeyen maliyet sabit bir maliyettir. Değişken maliyet çıktıdaki değişikliklerle orantılı olarak değişmektedir (Hansen, Mowen & Guan, 2007: 51). Karma maliyet ise içinde hem sabit hem değişken maliyeti içermekte ve belirli aralıklarla ani değişiklikler göstermektedir. Değişken, sabit ve karma maliyetler çoğu işletmelerde görülmektedir. Maliyetlerin bu üç türünün karışımı bir işletmenin maliyet yapısı olarak ifade edilmektedir (Kartal, 2013: 37). Maliyet-hacim-kâr analizlerinden biri olan başa-baş noktası analizi araştırmamızın en önemli kısmını oluşturmaktadır.

2.2.1. Başa-Baş Noktası

Baş-baş analizi, baş-baş noktasını hesaplayan çeşitli faktörlerin sonuçlarını analiz etmeye dayalı bir yönetim muhasebesi tekniğidir (Weetman, 2006: 566). Kâra geçiş noktası, sıfır kâr noktası ya da ölü nokta olarak adlandırılan baş-baş noktası, işletmenin ne kâr ne de zarar ettiği satış hacmi olarak adlandırılmaktadır (Büyükmirza, 2006: 417). Çeşitli faaliyet düzeylerinde maliyet, hacim ve kâr arasındaki karşılıklı ilişkilerin incelenmesini sağlamaktadır. İşletme yönetimi genellikle yıl içindeki üretim ve satış için hedeflenen ve amaçlara ulaşıldığındaki kârı bilmek istemektedir. Yani baş-baş noktası ne kâr ne de zarar ettiği faaliyet

düzeyini belirtmektedir. Fiili satış miktarının beklenen satışın altına düşmesi durumunda da yönetim bunu bilmek isteyecektir (ACCA, 2009: 324).

Baş-baş noktası maliyet-hacim-kâr analizinin özel bir örneğidir. Bu analiz satış geliri, maliyetler ve kısa vadedeki kâr arasındaki ilişkiyi vurgulamaktadır. Bu bağlamda kısa dönem, işin mevcut kapasitesi ile sınırlı bir aralıktaki çıktı seviyesine bakılmaksızın bazı maliyetlerin sabitlendiği bir dönemi ifade etmektedir. Uzun vadede ise tüm maliyetler değişken hale gelmektedir. Çünkü bir işletme kapasitesi yeni bir bina edinerek, daha fazla çalışana istihdam olanağı sağlayarak ya da daha fazla ekipmana yatırım yaparak değişebilir (Weetman, 2013: 557).

Kısaca ifade etmek gerekirse baş-baş noktası beş farklı bakış açısıyla tanımlanmaktadır. Bunlar (Cafferky & Wentworth, 2014: 119):

- ✓ Net gelir sıfırdır.
- ✓ Toplam gelir, toplam maliyetlere eşittir.
- ✓ Toplam gelir, toplam değişken maliyet ve toplam sabit maliyetlerin toplamına eşittir.
- ✓ Toplam katkı payı, toplam sabit maliyetlere eşittir.
- ✓ Net bugünkü değer sıfıra eşittir.

Baş-Baş noktası formülü ise aşağıdaki gibidir (Weetman, 2006: 537-538):

$$\text{Birim Değişken Maliyet} = \frac{\text{Toplam Değişken Maliyet}}{\text{Üretim veya Satış Miktarı}}$$

$$\text{Katkı Payı} = \text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}$$

$$\text{Baş - Baş Noktası} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyet}}{\text{Katkı Payı}}$$

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Maliyet-hacim-kâr analizi, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesinin temel uygulama araçlarından biridir. Bu nedenle çalışmaya katkı sağlaması açısından işletmelerde maliyet-hacim-kâr analizi ile ilgili olan çalışmalar araştırmamıza esas teşkil ettiğinden bazıları üzerinde durulacaktır.

Lesure (1983: 115-120) çalışmasında, baş-baş noktasının konaklama sektöründe yönetim aracı olarak kullanılmasına yönelik bir araştırma yapmıştır. Araştırma sonucuna 352 odalı bir otel işletmesinin raporlarını kullanarak ulaşmıştır. Araştırma sonuçlarına göre baş-baş noktası yararlı bir yönetim aracı olarak kullanılmaktadır. Aynı zamanda işletme giderlerini ve sabit giderleri karşılamak için gereken satış hacmini tahmin etmek için kullanılan bir yöntem olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Philips (1994: 31-36) çalışmasında, maliyet-hacim-kâr analizi ve belirsizliğe yönelik bir araştırma yapmıştır. Yapılan araştırma sonucunda maliyet-hacim-kâr analizinin belirsizlik olmadığı sürece kısa vadeli planlamada yaygın olarak kullanıldığı tespit edilmiştir. Welsh otelinde yapılan bu araştırma ile belirli bir kâr seviyesine ulaşma ihtimalini değerlendirmek istemiştir.

Chenhall & Langfield-Smith (1998: 1-19) çalışmalarında, yönetim muhasebesi uygulamalarının faydaları ve benimsenmesi üzerine Avustralya'da 140 adet büyük işletme üzerinde bir inceleme yapmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre son yıllarda geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının benimsenmesinin daha faydalı olacağı tespit edilmiştir.

Joshi (2001: 85), yılında yeni yönetim muhasebesi uygulamalarının Hindistan'daki kullanım düzeylerini ve uluslararası dağılımını araştırmıştır. Araştırmada Hindistan'ın sonuçları ile Avustralya'da bir araştırmanın sonuçları karşılaştırılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre Hindistan'da geleneksel yönetim muhasebesi kullanımını yeni geliştirilen yönetim muhasebesi kullanımına oranla fazla olduğu ortaya çıkmıştır.

Pavlatos & Paggios (2009: 81), yılında Yunan otelcilik sektöründe yönetim muhasebesi uygulamalarından geleneksel yönetim muhasebesi ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımını ölçmek amacıyla 85 otel üzerinde deneysel bir araştırma yapmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre geleneksel yönetim muhasebesi kullanımının daha yaygın olduğu ve daha iyi sonuçlar verdiği tespit edilmiştir.

Angelakis, Theriou & Floropoulos (2010: 87-95), yılındaki çalışmalarında Yunan işletmelerinde geleneksel ve yeni yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım oranlarını belirlemeyi ve sonuçlarını Finlandiya ile karşılaştırarak benzerlik ve farklılıklarını ölçmeyi amaçlamışlardır. Araştırma sonuçlarına göre, yeni yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım oranlarının diğer ülkelerle benzerlik gösterdiği fakat geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının az oranda uygulandığı tespit edilmiştir.

Sorin & Carmen (2010: 844) çalışmalarında, otelcilik sektöründe karar verme aşamasında maliyet-hacim-kâr analizinin etkisini belirlemeye yönelik inceleme yapmışlardır. Araştırma sonucunda, açık bir rekabet avantajının olduğuna ulaşılmıştır. Ayrıca yönetim muhasebesinin otelcilik sektöründeki yöneticilerin karar verme aşamasında işin geleceği, işletmenin geleceği ve bunlarla ilgili her konuyu değerlendirmek izlemek ve yönetmek için kullanmalarına yardımcı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kısakürek & Biçer (2011: 281) çalışmalarında, Sivas ilindeki bir devlet hastanesindeki MR Ünitesinde maliyet-hacim-kâr analizinin uygulanmasına yönelik bir inceleme yapmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre, işlem fiyatlarının belirlenmesi aşamasında maliyet değerlerinin dikkate alınmadığı tespit edilmiştir. Aynı zamanda hastalar açısından adaletli bir fiyatlandırma yapılmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Georgiev (2013: 58) çalışmasında, Bulgaristan'daki otel işletmelerinde maliyet-hacim-kâr analizinin uygulanmasına yönelik bir araştırma yapmıştır. Yapılan anketler sonucunda otel işletmelerinde yaygın olarak kullanılmakta olan yönetim muhasebesi araçlarından biri olduğu ve etkin bir şekilde kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Pavlatos & Kostakis (2015: 150), yılında 2008-2013 yılları arasındaki Yunan ekonomik krizinin yönetim muhasebesi uygulamalarına etkilerini araştırmak amacıyla bir çalışma yapmışlardır. Yönetim muhasebesinin kullanımına ilişkin 301 işletmeye anket uygulanmıştır. Yapılan anket sonuçlarına göre geleneksel maliyet muhasebesi tekniklerinin kullanım düzeyinin azaldığı, bütçeleme tekniklerinin ise yaygın olarak kullanıldığı tespit edilmiştir.

Akmese, Buyuksalvarci & Akmese (2016: 90-96) çalışmalarında, Türkiye'de faaliyet gösteren 4 ve 5 yıldızlı iki farklı zincir otel üzerinde maliyet-hacim-kâr analizinin kullanımına ve farkındalık düzeylerine ilişkin bir araştırma yapmışlardır. Yapılan araştırma sonucunda, yöneticilerin yaklaşık %86'sının maliyet-hacim-kâr analizini kullandıkları, %14'lük kısmının ise konu ile ilgisiz oldukları sonucu ortaya çıkmıştır.

4. YÖNTEM

4.1. Araştırmanın Yöntemi

Konya İlinde faaliyet gösteren uygulama otelinin 2015 yılına ait verilerine (birincil verilere) dayalı bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın ilk aşamasında verilere ulaşılabilmesi için uygulama oteli muhasebe müdürü ile iletişime geçilerek uygulama otelinden alınan veriler departmanlarına göre gruplandırılmış ve araştırmamıza esas teşkil eden kısımlar ayrıştırılmıştır. Bu açıdan uygulama otelinde çok fazla gelir ve gider kalemi bulunduğu için otele en çok kâr getirmesi beklenen iki departmanın (odalar ve yiyecek-içecek) verileri üzerinden hesaplamalar gerçekleştirilmiştir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Uygulamanın evrenini konaklama sektörü, çalışma evrenini otel işletmeleri, örneklemi ise Konya ilinde faaliyet gösteren bir otel işletmesi oluşturmaktadır.

Araştırma sonuçlarının daha güvenilir çıkması açısından 4 ya da 5 yıldızlı otel işletmeleri dikkate alınmıştır. Üst kategoride yer alan bu oteller arasından ise yönetim muhasebesi ve maliyetler konusunda en kurumsal ve en detaylı bilgileri sunabilecek olan zincir otel işletmelerinde birinin verileri kullanılmıştır.

5. VERİLERİN ANALİZİ VE YORUMLANMASI

Aşağıdaki tabloda uygulamaya konu olan otele ait değişken ve sabit maliyetler ile satılan oda sayılarına ilişkin veriler bir yıllık süre için 12 aylık gözlem şeklinde listelenmiştir. Daha önce de belirtildiği gibi uygulamanın yapıldığı otelde maliyet kalemlerinin çok sayıda oluşu ve bunların birçoğunun marjinal mahiyette olması sebebiyle odalar bölümü ve yiyecek içecek bölümüne ilişkin gözlemler dikkate alınmıştır.

Tablo 1: Odalar Bölümü Maliyet ve Satılan Oda Sayısı Verileri

AYLAR	Değişken Maliyetler	Sabit Maliyetler	Satılan Oda Sayıları
1.	39.577	199.426	2.587
2.	46.014	202.488	2.881
3.	45.664	204.816	4.253
4.	49.961	203.784	4.553
5.	61.260	202.143	4.183
6.	64.343	203.938	4.846
7.	65.063	201.535	4.322
8.	81.260	197.988	4.746
9.	59.749	200.670	5.138
10.	88.693	202.320	5.268
11.	80.996	201.821	4.478
12.	72.847	197.583	4.550
Toplam	755.427	2.418.512	51.805

Yıllık toplam değişken maliyet: 755.427

Yıllık satılan oda sayısı: 51.805

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan oda sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{755.427}{51.805} = 15$$

Tek kişilik odanın birim satış fiyatı: 133

Çift kişilik odanın birim satış fiyatı: 183

Birim değişken maliyet: 15

$$\text{Katki payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katki payı} = 133 - 15 = 118$$

$$\text{Katki payı} = 183 - 15 = 168$$

Sabit maliyet: 2.418.512

Tek kişilik oda katkı payı: 118

Çift kişilik oda katkı payı: 168

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Sabit maliyet}}{\text{Katkı payı}}$$

Otelin yıllık doluluk oranı yaklaşık olarak %62.25'dir. Bir yıl içindeki tek ve çift kişilik odaların doluluk oranı ise tek kişilik oda %36 çift kişilik oda %26.25 olarak belirtilmiştir. Başa-baş noktasını hesaplarken bu oranı yuvarlamamız gerekmektedir.

$36k * 118 + 26k * 168 = 2.418.512$ Tek ve çift kişilik oda doluluk oranları %36 ve %26 olacak şekilde yuvarlanmıştır.

$$2k(18 * 118 + 13 * 168) = 2.418.512$$

$$2k(2124 + 2184) = 2.418.512$$

$$2k(4308) = 2.418.512$$

$$2k = 2.418.512/4308$$

$$2k = 561$$

$$k = 281$$

$281 * 36 = 10.116$ Tek kişilik oda satması gerekmektedir.

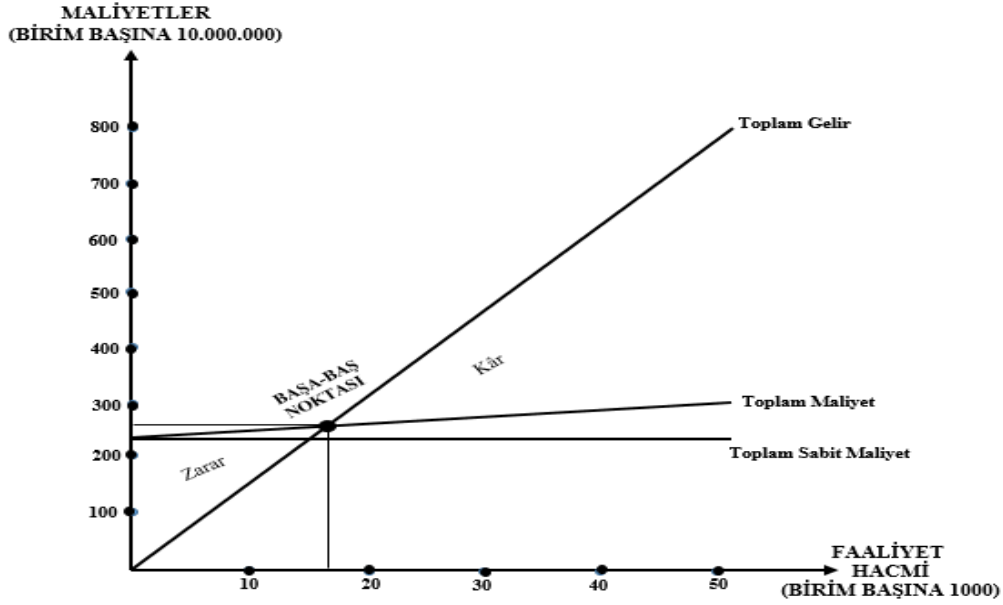
$281 * 26 = 7.306$ Çift kişilik oda satması gerekmektedir.

Otelden alınan veriler ışığında bu otel toplamda oda başına 133 TL'den yıllık 10.116 tek kişilik ve 183 TL'den yıllık 7.306 çift kişilik oda satışı yaptığında tahmini başa-baş noktasına ulaşmaktadır. Yani uygulama otelinde her 18 tek kişilik odaya karşılık 13 çift kişilik oda satılmaktadır.

Baş-baş noktası grafik yardımı ile kolaylıkla gösterilmektedir. Sabit ve değişken maliyetlerin miktarının ve farklı faaliyet hacimlerindeki satış gelirlerini gösteren bir grafikdir. Baş-baş noktası grafiğinin temel amacı; kârın sıfır olduğu noktayı grafiksel olarak göstermektir. Diğer bir değişle gelir ve giderlerin eşit olduğu noktayı ifade etmektedir. Baş-baş noktasında kâr da zarar da söz konusu olmamaktadır.

Aşağıda uygulama otelinin odalar bölümünün başa-baş grafiği gösterilecektir.

Şekil 1: Odalar Bölümü Yıllık Başa-Baş Noktası Grafiği



Grafikte toplam gelir ve toplam maliyet doğrularının kesiştiği noktaya kadar olan alan **zarar**, bu noktadan sonraki alan ise **kâr** alanı olarak görülmektedir. Eğer otel yıllık 17.422 odadan az satış yaparsa zarara uğrayacaktır. Başa-baş grafiğinde görüldüğü üzere işletme 17.422 (10.116 x 133 = 1.345.408 ve 7.306 x 183 = 1.336.998) oda satışı ile 2.682.426 TL ile başa-baş noktasına ulaşmış ve kâra geçmiştir.

Aşağıdaki tabloda uygulamanın yapıldığı otele ait maliyet ve kuver sayısı gözlemleri bir yıllık dönem için aylık olarak listelenmiştir.

Tablo 2: Yiyecek-İçecek Bölümü Maliyet ve Kuver Sayısı Gözlemleri

AYLAR	Değişken Maliyetler	Sabit Maliyetler	Kuver Sayıları
1.	61.306	93.812	6.864
2.	71.353	90.775	8.086
3.	97.914	91.596	9.897
4.	120.323	117.270	13.887
5.	113.340	115.710	11.870
6.	119.223	111.056	12.461
7.	101.207	131.403	10.659
8.	125.356	132.908	12.507
9.	131.650	129.527	14.158
10.	132.487	105.083	13.494
11.	123.191	122.557	11.808
12.	125.631	137.074	12.554
Toplam	1.322.981	1.378.981	138.245

Yıllık toplam değişken maliyet: 1.322.981

Yıllık satılan kuver sayısı: 138.245

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{\text{toplam değişken maliyet}}{\text{satılan kuver sayısı}}$$

$$\text{Birim değişken maliyet} = \frac{1.322.981}{138.245} = 10$$

Birim satış fiyatı: 24

Birim değişken maliyet: 10

$$\text{Katkı payı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken maliyet}$$

$$\text{Katkı payı} = 24 - 10 = 14$$

Yıllık toplam sabit maliyet: 1.378.981

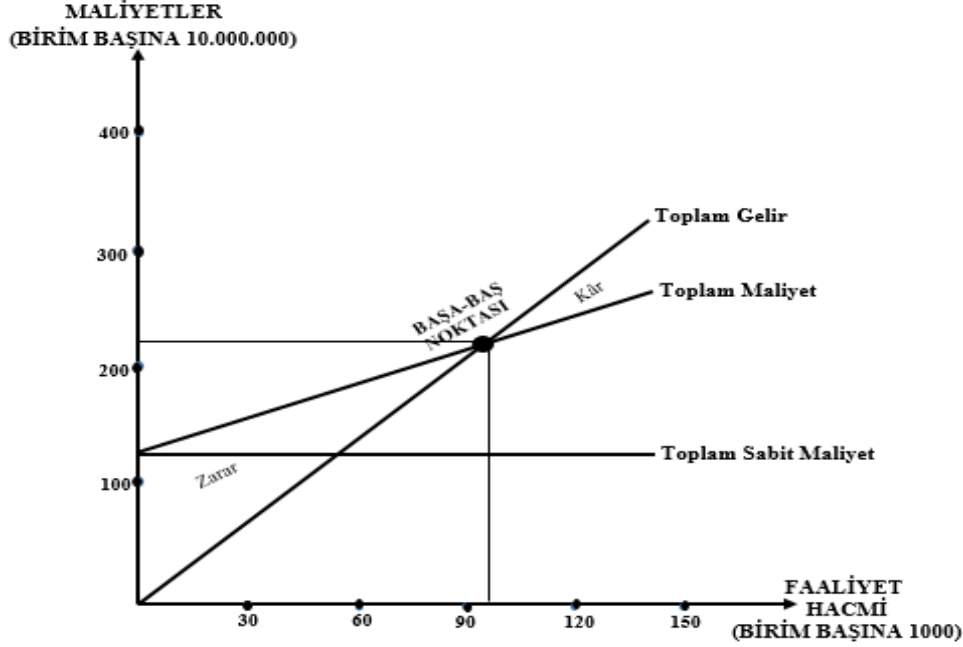
Katkı payı: 14

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{\text{Toplam Sabit maliyet}}{\text{Birim Katkı payı}}$$

$$\text{Başa - baş noktası} = \frac{1.378.981}{14} = 98.499$$

Otel bir yıl içinde 98.499 kuver satışı yaptığında başa-baş noktasına ulaşmakta sabit ve değişken maliyetleri karşılanmaktadır. Dolayısıyla toplamda kuver başına 24 TL'den 98.499 kuver satışı yapıldığında toplam gelir ve toplam giderler birbirine eşit olmaktadır.

Şekil 2: Yiyecek-İçecek Bölümü Yıllık Başa-Baş Noktası Grafiği



Grafikte görüldüğü gibi toplam gelirler toplam maliyetlerin üzerindedir. Bu da yiyecek-içecek bölümünün kâr elde ettiğinin bir göstergesidir. Eğer uygulama oteli yıllık 98.499 kuverden az satış yaparsa zarara uğrayacaktır. Başa-baş noktası grafiğinde görüldüğü üzere işletme $98.499 \times 24 = 2.363.976$ TL ile başa-baş noktasına ulaşmış ve kâra geçmiştir.

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Maliyet-hacim-kâr analizi; faaliyet hacminde, satış fiyatında, değişken maliyetlerde ya da sabit maliyetlerde meydana gelebilecek değişmelerin, işletmenin toplam gelirini, toplam maliyetlerini ve faaliyet kârını ne düzeyde etkileyeceğini araştırmaktadır. Ayrıca üretim hacmi değiştiğinde maliyetlerin değiştiğine ilişkin bilgiyi ve yöneticilerin maliyetleri kontrol edebilmelerini sağlamaktadır.

Analiz esnasında kullanılan veriler uygulama otelinin on iki aylık mali tablolarından faydalanılarak çıkarılmıştır. Maliyet tablolarındaki gider kalemleri çok fazla olduğu için maliyetler gruplandırılmış odalar bölümü ve yiyecek-içecek bölümü maliyetleri analiz edilmiştir. Maliyet-hacim-kâr analizinin doğru yapılabilmesi için işletmedeki maliyetlerin yanlışsız bir şekilde sınıflandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda uygulama otelinden alınan veriler muhasebe müdürü eşliğinde faaliyet hacmi ile ilişkileri açısından sabit, değişken ve karma şeklinde sınıflandırılmıştır. Maliyetlerin bu açıdan gruplandırılması, maliyet-hacim-kâr analizlerinde maliyetlerin kontrolünde büyük önem taşımaktadır. Maliyetlerin faaliyet hacmi ile ilişkisi dikkate alındığında ise konaklama işletmelerinin en temel özelliklerinden biri olan sabit maliyetlerin diğer maliyetlerden büyük olması durumu dikkat çekmektedir. Bu durum uygulama otelinde de kendini göstermektedir.

Veriler dikkate alındığında personel giderlerinin (maaş ve ücret gideri, mesai gideri, sosyal güvence gideri, personel yemeği gideri, üniforma gideri, vs) amortisman giderlerinden sonra giderler içerisindeki en büyük paya sahip olduğu görülmektedir. Bunun sebebi ise konaklama işletmelerinin emek yoğun hizmet üreten işletmeler olmasıdır. İşletmenin daha fazla kâr elde etmesi için personellerin çıkarılması, ücretlerinin kesilmesi gibi durumlar işletmeye kâr sağlamaz aksine müşteri memnuniyetsizliği, çalışan motivasyonunun düşmesi, otel doluluk oranının düşmesi, satışlarda azalma gibi birçok zarara neden olabilir. Bu da maliyetlerin artmasına ve kârın düşmesine yol açmaktadır. Uygulama otelinin personel giderlerine bakıldığında böyle bir durumun

söz konusu olmadığı görülmektedir. Ayrıca başa-baş noktası hesaplanırken uygulama otelinden alınan veriler ortalamalar dikkate alınarak hesaplanmış ve tüm veriler yuvarlanmıştır. Bu nedenle başa-baş noktasında bazı tutarsızlıklar mevcut olabilir. Bunun sebebi oda satış fiyatlarının ve kuver fiyatlarının ortalamalarının alınması, birim değişken maliyeti hesaplarken çıkan sonucun ve başa-baş noktasının yuvarlanması etken olmaktadır. Ayrıca uygulama otelinden alınan bazı verilerin tutarsız olması da sonucu etkilemektedir. Uygulama sonucunda çıkan başa-baş noktası tahmini bir noktadır.

Verilere göre maliyet-hacim-kâr analizi için önemli olan varsayımlar da dikkat çekmektedir. Sabit, değişken ve karma maliyet olarak toplam maliyetler üç grupta toplanmıştır. On iki aylık hesaplamalar dikkate alındığında değişken maliyetlerin sunulan hizmete bağlı olarak aynı oranda değiştiği birim başına ise sabit kaldığı sonucuna ulaşılabilir. Veriler incelendiğinde birim satış fiyatının tek ve çift kişilik odalarda farklı olduğu aynı zamanda on iki ay boyunca değişkenlik gösterdiği dikkati çekmektedir. Uygulama otelinin fiyat politikalarında herhangi bir değişiklik olmadığı ve sabit maliyetlerin faaliyet hacmine bağlı olarak değişkenlik göstermediği sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca oda gelirlerinin yiyecek-içecek gelirlerinden fazla olduğu ve uygulama otelinin her iki departmanda da başa-baş noktasına ulaşarak kâr elde ettiği tespit edilmiştir. Bu da uygulama otelinin müşteri memnuniyetinin iyi bir durumda olduğunun göstergesidir.

KAYNAKÇA

- ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), (2009). *Management Accounting* (third edition). London.
- Akmese, H., Buyuksalvarci, A., & Akmese, K. (2016). *The Use of Cost-Volume-Profit Analysis in Turkish Hotel Industry*. Boston, USA: WEI International Academic Conference Proceedings.
- Angelakis, G., Theriou, N., & Floropoulos, I. (2010). *Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: Evidence from Greece and Finland*. *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting*(26), 87-96.
- Brewer, P., Garrison, R., & Noreen, E. (2009). *Introduction to Managerial Accounting* (5th ed.). McGraw-Hill.
- Büyükmirza, K. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı* (10. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Cafferky, M., & Wentworth, J. (2014). *Breakeven Analysis The Definitive Guide to Cost-Volume-Profit Analysis* (2th ed.). USA: Business Expert Press.
- Chenhall, R., & Langfiels-Smith, K. (1998). *Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study*. *Management Accounting Research*(9), 1-19.
- Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting* (8th ed.). London: Thomson Learning.
- Gazely, A., & Lambert, M. (2006). *Management Accounting*. London: SAGE Publications.
- Georgiev, D. (2013). *Application of Cost Volume Profit Analysis in the Hotel Industry (Based on Survey Data of High Ranking Hotels in the North East Region of Bulgaria)*. *Izvestio-Journal of University of Economics*, 48-60.
- Hansen, D., Mowen, M., & Guan, L. (2007). *Cost Management Accounting & Control* (6th ed.). USA: South-Western Cengage Learning.
- Hoque, Z. (2005). *Handbook of Cost and Management Accounting* (1th ed.). London: Spiramus Press.
- Hornigren, C. T., Harrison, W. T., & Oliver, M. S. (2011). *Financial & Managerial Accounting* (3th ed.). Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- İrdem, A. (2010). *Konaklama İşletmeleri İçin Bir Maliyetleme Modeli Önerisi*. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı, Doktora Tezi.
- Jagels, M., & Ralston, C. (2006). *Hospitality Management Accounting* (9th ed.). John Wiley & Sons, Inc.
- Joshi, P. (2001). *The International Diffusion of New Management Accounting Practices: The Case of India*. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*(20), 85-109.
- Kartal, A., Gündüz, H., & Sevim, A. (2013). "Maliyet Davranışları ve Tahmin Yöntemleri". (Ed. Ali Kartal ve Adnan Sevim), *Maliyet Yönetimi*, ss. 36-58, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.

- Kaygusuz, S. Y. (2011, Ekim). Kısıtlar Teorisi ve Maliyet Hacim Kâr Analizi: Bir Çalışma Sayfası Modellemesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 171-188.
- Kısakürek, M., & Biçer, E. (2011). Maliyet Hacim Kâr Analizinin Bir Hastane İşletmesi MR Ünitesinde Uygulanması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(2), 281-306.
- Kinney, M., & Raiborn, C. (2011). *Cost Accounting Foundations and Evolutions* (8th ed.). South-Western Cengage Learning.
- Kozak, N., A. Kozak, M., & Kozak, M. (2010). *Genel Turizm İlkeler-Kavramlar*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Lesure, J. (1983). Break-Even Analysis a Useful Management Tool in the Lodging Industry. *Hospitality Management*, 2(3), 115-120.
- Novianty, I. (2015). Strategic Management Accounting: Challenges in Accounting Practices. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(9), 7-14.
- Pavlatos, O., & Kostakis, H. (2015). Management Accounting Practices Before and During Economic Crisis: Evidence from Greece. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*(31), 150-164.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Management Accounting Practices in the Greel Hospitality Industry. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 81-98.
- Philips, P. A. (1994). Welsh Hotel: Cost-Volume-Profit Analysis and Uncertainty. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 6(3), 31-36.
- Sorin, B., & Carmen, S. (2010). Cost Volume Profit Model, The Break-Even Point and The Decision Making Process in The Hospitality Industry. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 839-845.
- Şavlı, H. T. (2006). *Management Accounting Practices Evidence From Turkey*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi.
- Warren, C., Reeve, J., & Duchac, J. (2014). *Financial and Managerial Accounting* (12th ed.). Boston, USA: Cengage Learning.
- Weetman, P. (2006). *Financial and Management Accounting An Introduction* (4th ed.). England: Financial Times Prentice-Hall.
- Weetman, P. (2013). *Financial & Management Accounting An Introduction* (6th ed.). England: Financial Times Prentice-Hall.