

**OTEL İŞLETMELERİNİN YİYECEK-İÇECEK HİZMETLERİNDE FAALİYET  
TEMELLİ BÜTÇELEME SİSTEMİ VE BİR İŞLETME ÖRNEĞİ**

**Erdem KORKMAZ**

**DOKTORA TEZİ**

**Turizm İŞletmeciliği Anabilim Dalı**

**DanıŐman: Prof. Dr. Aslı AFŐAR**

**Eskişehir**

**Anadolu Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Mayıs 2020**

## ÖZET

Turizm endüstrisi zorlu rekabet şartlarının bulunduğu bir endüstridir. Özellikle, kitle turizmiyle birlikte karşılaşılan çok sayıda müşteriye düşük maliyetlerle hizmet verebilme baskısı işletmeleri yaygın bir biçimde ‘her şey dahil’ sistemini kullanmaya yöneltmiştir. Müşteriler tarafından yapılan harcamaları takip etmek için maliyet kontrol sistemleri önemli bir rol oynamaktadır. Doğru maliyet kontrolünün ilk adımı bütçeleri etkin bir biçimde hazırlamaktan geçmektedir. Bu nedenle, hacim temelli yaklaşımı benimsemiş olan geleneksel bütçelerin yerine mamul ve hizmetlere ait genel üretim giderlerini etkin bir biçimde dağıtmayı ifade eden faaliyet temelli bütçeleme sistemi önemli bir seçenek olarak otel işletmelerine yol gösterebilir. Araştırmanın problemi her şey dahil sistemde faaliyet göstermekte olan otel işletmeleri için faaliyet temelli bütçeleme sisteminin kullanımıdır. Bu nedenle, çalışmada öncelikle yiyecek-içecek hizmetlerinin üretim süreci ve maliyet sistemleri analiz edilmiş, ardından faaliyet temelli bütçeleme sistemi ve bütçeleme modelleri tartışılmıştır. Araştırmanın amacına uygun olarak nitel araştırma yaklaşımı benimsenmiş ve araşsal durum çalışması tercih edilmiştir. Bu bağlamda, 12 yıldır her şey dahil sistemde faaliyet göstermekte olan bir otel işletmesi araştırma kapsamına alınmıştır. Veri toplama amacıyla yarı yapılandırılmış görüşme ve doküman analizi teknikleri tercih edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre; geçmiş dönem maliyet verilerinin değerlendirilmesi, gelecek dönem satışlarının tahmini, üretim hacminin belirlenmesi, hammadde ve malzemeler ile işgücünün planlanması boyutlarında paralellik göstermektedir. Ancak işletme faaliyetleri için kaynak ihtiyacının belirlenmesi, faaliyet kapasitesinin belirlenmesi, maliyet havuzlarının oluşturulması ve maliyet etkenlerinin belirlenerek mamul ve hizmetlere yüklenmesi konularında otel işletmesinin çalışmaları bulunmamaktadır. Faaliyet temelli maliyetleme ve bütçeleme çalışmalarının geliştirilmesiyle birlikte her şey dahil sistemde faaliyet göstermekte olan otel işletmeleri yiyecek-içecek hizmetlerinde maliyetlerini doğru bir biçimde takip edebileceklerdir.

**Anahtar Kelimeler:** Otel İşletmeleri, Yiyecek-İçecek Hizmetleri, Her Şey Dahil Sistemi, Yiyecek-İçecek Maliyet Kontrolü, Faaliyet Temelli Bütçeleme, Türkiye.

## **ABSTRACT**

Tourism industry has a challenging competition nature. Particularly, efforts to serve excessive customer quantity with low costs call forth 'all inclusive system' in a widespread manner. Cost control has a substantial role in order to monitor all consumption by customers. First step of accurate cost control is preparing budgets in an efficient manner. Therefore, rather than volume based traditional budgets, activity based budgets, which is more instructive to allocate overhead costs to products or services. Utilizing activity based budgeting system at all inclusive food and beverage (F&B) operations is the research problem of the study. Within this context, production process of F&B operations and costing systems analyzed, thereafter activity based budgeting systems and budgeting models discussed. In accordance to the aim of the study, qualitative research approach have adopted and instrumental case study method managed. A five star hotel which manages all inclusive system for 12 years included for the sample of research. In order to data gathering semi-structured interview and document analysis techniques have utilized. Findings showed that budgeting process at the hotel enterprise is parallel to activity based costing for; evaluating sales and costs of previous period, planning next year's sales and costs, determining production amount, planning raw material and supplies and planning labour force. Merely, determining source requirements for enterprise activities, determining activity capacity, costing and budgeting supplies on the basis of activities are neglected by the hotel hotel enterprise. Moreover, absence had determined for allocating costs to F&B activities. Activity plans could be projected to budgeting system. Thus, one could determine F&B activities and supply requirement accurately in order to allocate resources.

**Keywords:** Hotel Enterprises, Food and Beverage Operations, All-Inclusive System, Food and Beverage Cost Control, Activity Based Costing, Turkey.

EK-8a. Etik İlke ve Kurallara Uygunluk Beyannamesi Örneği

2.4.06/20.20

## ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

.....

(Öğrencinin Adı Soyadı)

Erdem Korkmaz

\* Bu belgenin ciltlenmiş tezin "Abstract"tan sonraki sayfasında ıslak imzanız ile (fotokopi olmayacak) yer alması gerekmektedir.

## İÇİNDEKİLER

BAŞLIK SAYFASI

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

ÖZET

ABSTRACT

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

İÇİNDEKİLER

TABLolar DİZİNİ

ŞEKİLLER DİZİNİ

GİRİŞ

## BİRİNCİ BÖLÜM

<b>1. YIYECEK-İÇECEK HİZMETLERİNDE MALİYET VE KONTROL SİSTEMLERİ.....</b>	<b>3</b>
1.1.Otel İşletmelerinde Yiyecek - İçecek Hizmetlerinin Önemi.....	3
1.2. Yiyecek – İçecek Üretim Süreci.....	5
1.2.1.Talep tahmininin gerçekleştirilmesi.....	6
1.2.2. Menü planlaması.....	6
1.2.3. Standart reçete ve maliyetleme.....	8
1.2.4. Satın alma.....	8
1.2.5. Teslim alma.....	10
1.2.6. Depolama ve depodan mal çıkarma.....	11
1.2.7. Üretim.....	13
1.2.8. Servis.....	15
1.3. Maliyet Sistemleri.....	15
1.3.1. Geleneksel maliyet sistemi.....	15
1.3.2. Modern maliyet sistemleri.....	17
1.4. Yiyecek – İçecek Hizmetlerinde Maliyet Kontrol Yöntemleri.....	21
1.4.1. Basit maliyet kontrol yöntemi.....	21
1.4.2. Ayrıntılı maliyet kontrol yöntemleri.....	22
1.4.3. Standart Maliyet Yöntemi.....	24
1.4.4. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	25

## İKİNCİ BÖLÜM

<b>2. FAALİYET TEMELLİ BÜTÇELEME SİSTEMİ VE BÜTÇELEME MODELLERİ.....</b>	<b>27</b>
2.1. Faaliyet Temelli Bütçeleme Sistemi Kavramsal Arka Planı.....	27
2.2. Bütçe Kavramı.....	31
2.2.1. Faaliyet temelli bütçeleme.....	35
2.2.2. Faaliyet temelli bütçeleme süreci.....	37
2.3. Faaliyet Temelli Bütçeleme Modelleri.....	41
2.3.1. Brimson ve Fraser'ın faaliyet temelli bütçeleme modeli.....	41
2.3.2. Kaplan ve Cooper'ın faaliyet temelli bütçeleme modeli.....	43
2.3.3. CAM-I'in faaliyet temelli bütçeleme modeli (Kapalı döngü modeli)..	45
2.3.4. Bleeker'ın faaliyet temelli bütçeleme modeli.....	48
2.4. Faaliyet Temelli Bütçeleme Modellerinin Değerlendirilmesi.....	50

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>3. HER ŞEY DAHİL SİSTEMDE FAALİYET TEMELLİ BÜTÇELEME MODELİ: BİR İŞLETME ÖRNEĞİ.....</b>	<b>53</b>
3.1. Her Şey Dahil Sistemi.....	53
3.2. Araştırmanın Amacı.....	55
3.3. Araştırmanın Önemi.....	57
3.4. Araştırma Problemi.....	58
3.5. Araştırmanın Alanı.....	59
3.6. Araştırmanın Yöntemi.....	60
3.7. Geçerlik ve Güvenilirlik.....	62
3.8. Araştırmacının Rolü.....	63
3.9. Veri Analizi.....	63
3.10. Bulgular.....	64
3.10.1. Görüşme bulguları.....	65
3.10.1.1. Yiyecek-içecek üretim sürecine yönelik bulgular.....	65
3.10.1.2. Maliyet sistemine yönelik bulgular.....	67
3.10.1.3. Faaliyet giderlerine yönelik bulgular.....	70
3.10.1.4. Bütçeleme sürecine yönelik bulgular.....	71
3.10.2. Doküman analizi sonucunda elde edilen bulgular.....	73

3.11. Her Şey Dahil Sistemde Faaliyet Temelli Bütçeleme.....	82
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	85
KAYNAKÇA.....	92
EKLER	
ÖZGEÇMİŞ	

## TABLolar/ÇİZELGELER DİZİNİ

	<b><u>Sayfa</u></b>
<b>Tablo 2.1.</b> Modeller ve Karşılaştırma Kriterleri.....	51
<b>Tablo 3.1.</b> Araştırma Kapsamında Belirlenen Temalar ve Kategoriler.....	64
<b>Tablo 3.2.</b> Faaliyet Düzeyleri.....	67
<b>Tablo 3.3.</b> Yiyecek-İçecek Hizmetleri Kapsamındaki Faaliyet Giderleri ve Maliyet Etkenleri.....	68
<b>Tablo 3.4.</b> X İşletmesi Mayıs 2019 Yiyecek Maliyet Raporu.....	74
<b>Tablo 3.5.</b> X İşletmesi Mayıs 2019 İçecek Maliyet Raporu.....	75
<b>Tablo 3.6.</b> X İşletmesi Mayıs 2019 Günlük Yiyecek Maliyeti.....	76
<b>Tablo 3.7.</b> X İşletmesi Mayıs 2019 Günlük İçecek Maliyeti.....	77
<b>Tablo 3.8.</b> Ücretli Misafir Yiyecek-İçecek Maliyeti.....	78
<b>Tablo 3.9.</b> X Oteli Mayıs 2019 Yiyecek-İçecek Maliyeti Karşılaştırmaları.....	79
<b>Tablo 3.10.</b> X Oteli 2019 Yılına Ait Yiyecek Bütçesi.....	81
<b>Tablo 3.11.</b> X Oteli 2019 Yılına Ait İçecek Bütçesi.....	82
<b>Tablo 3.11.</b> Bütçeleme Süreçlerinin Karşılaştırılması.....	84

## ŞEKİLLER DİZİNİ

	<b><u>Sayfa</u></b>
Şekil 2.1. Geleneksel Maliyetleme Sistemi.....	29
Şekil 2.2. Faaliyet Temelli Maliyetleme Sistemi.....	30
Şekil 2.3. Faaliyet Temelli Bütçeleme Süreci.....	37
Şekil 2.4. Brimson ve Fraser'ın Faaliyet Temelli Bütçeleme Modeli.....	42
Şekil 2.5. Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Temelli Bütçeleme Modeli.....	44
Şekil 2.6. CAM-I'ın Faaliyet Temelli Bütçeleme Kapalı Döngü Modeli.....	46
Şekil 2.7. Bleeker'ın Faaliyet Temelli Bütçeleme Modeli.....	48

## GİRİŞ

Turizm endüstrisi zorlu rekabet şartlarının bulunduğu bir endüstridir. Günümüzde pek çok işletme bir yandan yüksek hizmet standartlarıyla müşterilerini memnun etmeye çalışmakta, öte yandan sahip olduğu kıt ekonomik kaynakları mümkün olan en verimli biçimde kullanmaya çalışmaktadır. Özellikle kitle turizminde çok sayıda müşteriye en düşük maliyetle hizmet sunma çabası 'her şey dahil' sisteminin yaygın bir biçimde tercih edilmesine neden olmuştur. Uygulamada bazı farklılıklar olsa da, temel olarak müşterilerin otel işletmesine giriş yaptıkları andan itibaren çıkış yapana kadar tükettikleri tüm yiyecek ve içeceklerin ödemelerini önceden yaptıkları bu sistemde maliyet kontrolü hayati derecede önemlidir. Maliyet kontrolünü doğru yapmanın ilk adımı, işletmenin gelecek dönemdeki tüm kararlarda belirleyici olan bütçeleri etkili bir biçimde yapmaktır. Bu nedenle, geleneksel bütçeleme sistemleri karmaşık yapıdaki otel işletmeleri ve özellikle yiyecek-içecek hizmetleri için ihtiyaç duyulan derinliğe sahip değildir. Hacim tabanlı bütçeler yerine, özellikle genel üretim giderlerinin de mamul ve hizmetlere dağıtılmasında yol gösterici olan faaliyet tabanlı bütçe sistemleri uygulanabilir bir seçenek olarak değerlendirilebilir. Faaliyet tabanlı bütçeleme modelinin her şey dahil sistemde hizmet sunmakta olan otel işletmelerine uygunluğunu belirlemeye yönelik olarak planlanmış olan bu çalışmada nitel yöntem tercih edilmiş ve bir işletme üzerinde derinlemesine çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde; otel işletmelerinde yiyecek-içecek hizmetlerinin önemi ile yiyecek-içecek üretim süreci incelenmiştir. Özellikle üretim süreci üzerinde ayrıntılı olarak durulmuştur. Sonrasında maliyet sistemleri ve yiyecek-içecek hizmetlerinde maliyet kontrol yöntemleri ele alınmıştır. İkinci bölümde; faaliyet temelli bütçeleme sisteminin kavramsal arka planı üzerinde durulmuş ve bütçe kavramı ve faaliyet temelli bütçeleme modellerine yer verilmiştir. İkinci bölümün sonunda faaliyet temelli bütçeleme modelleri karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde; her şey dahil sistemde bütçeleme sistemi ve faaliyet temelli bütçelemeye yönelik bir nitel araştırma gerçekleştirilmiştir. Nitel araştırma kapsamında görüşme, doküman analizi ve odak grup görüşmeleri yapılmıştır. Bu bölümde öncelikle her şey dahil sisteme yönelik açıklamalar yer almış, ardından araştırma tasarımına, bulguların değerlendirilmesine ve çalışmanın sonuçlarına yer verilmiştir.

Araştırma kapsamına alınan otel işletmesi alan yazında kabul gören ve otel işletmelerinde daha önce denenmiş olan Kaplan ve Cooper'ın faaliyet temelli bütçeleme

modeli ile değerlendirilmiştir. Çalışma sonuçlarının her şey dahil sistemde faaliyet göstermekte olan otel işletmelerinin yiyecek-içecek hizmetlerine yönelik bütçelerin planlanmasında alternatif bir seçenek olarak faaliyet temelli bütçeleme sistemini değerlendirmelerine yardımcı olacağı beklenmektedir. Ayrıca, ilgili alan yazında bu anlamda var olan boşluğu dolduracağı aynı zamanda gelecekte yapılabilecek çalışmalara ışık tutacağı düşünülmektedir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. YİYECEK-İÇECEK HİZMETLERİNDE MALİYET VE KONTROL SİSTEMLERİ

#### 1.1 Otel İşletmelerinde Yiyecek - İçecek Hizmetlerinin Önemi

İnsanların M.Ö. 3000’li yıllarda özellikle ticaret faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla seyahat ettikleri bilinmektedir. İlk zamanlar bu seyahatler Doğu Avrupa’dan Kuzey Afrika, Hindistan ve Çin’e doğru gerçekleştiriliyordu. Sonrasında Fenikeler M.Ö. 1200’lü yıllarda ticari deniz rotalarını takip ederek Britanya ile Afrika arasında seyahat etmeye başladılar. İlk defa Romalılar büyük ölçekli seyahatler yapmışlardır. Roma İmparatorluğu’nun genişlemesiyle beraber büyük çapta yol yapımı gerçekleştirilmiş, aynı dönemde sağlık amacıyla seyahatler de yapılmaya başlanmış, insanlar kutsal olduğuna ve tedavi edici özelliğe sahip olduğunu düşündükleri su kaynaklarına ve hamamlara seyahatler gerçekleştirmişlerdir. Ardından, din amaçlı seyahatler gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Müslümanlar Mekke’ye, Hıristiyanlar ise Avrupa’daki kutsal kabul ettikleri yerlere seyahat etmişlerdir. Rönesans döneminde ise kültürel ve sanatsal nedenlerle seyahat etmek yaygın bir hale gelmiştir (Angelo ve Vladimir, 2007, s. 5). Nedeni her ne olursa olsun, tüm bu seyahatlerde insanlar yaşadıkları yerlerden farklı yerlere gitmişler ve yolda ya da ulaştıkları yerlerde çeşitli konaklama ve yiyecek – içecek ihtiyaçlarını gidermeye çalışmışlardır. Bu amaçla pek çok zaman ziyaret edilen yerde ya da seyahat sırasında geçilen yerlerde günümüzdeki biçimiyle olmasa da çeşitli turistik faaliyetlere katılım olduğu söylenebilir. Özellikle, endüstri devrimi sonrasında tüm dünyada seyahat etmeye yönelik hem arz hem de talep yönünden ciddi değişimler yaşanmıştır. Teknolojik gelişmelerle birlikte ulaşım araçlarının, yolların ve konaklama olanaklarının gelişmesi bu değişimlerde etken olmuştur.

Günümüzde konaklama endüstrisi dünyanın en önemli iş kollarından biri haline gelmiştir. 1950’li yıllardan itibaren giderek artan, 1974 yılında 200 milyon, 1989 yılında ise 400 milyon sınırını aşan uluslararası turist sayısı ve tam olarak kestirilemeyen ülke içi seyahatlerin artışı, konaklama endüstrisinin hızlı gelişimini işaret eden en önemli göstergelerdir. İçinde bulunduğumuz 2000’li yıllarda dünyada küresel boyutta hizmet sunan zincir konaklama işletmelerinin, gerek sayı gerekse sahip olunan yatak sayıları bakımından devasa boyutlara ulaştıkları görülmektedir (Kozak, 2008). Birleşmiş

Milletler Dünya Turizm Örgütü'nün (UNWTO) 2018 yılına ait yayınladığı verilere göre, uluslararası turizme katılan turist sayısı 1.326 milyona ulaşmıştır (UNWTO Tourism Highlights 2018 Edition). Konaklama endüstrisinin ülke ve bölge ekonomilerine doğrudan ve dolaylı etkisi de düşünüldüğünde, endüstrinin büyüklüğü ve önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Konaklama endüstrisi içinde faaliyet göstermekte olan otel işletmelerinin sunduğu hizmetlerin başında geceleme ve yiyecek-içecek hizmetleri gelmektedir. Sözü edilen her iki hizmet aslında insanların temel fizyolojik ihtiyaçları olan barınma ve yemek ihtiyacını gidermektedir. Bu ihtiyaçlar yaşadığı yerlerden turistik amaçla uzaklaşan insanların en temel ihtiyaçları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, her iki hizmetin otel işletmelerinin sunduğu tüm hizmetlerin merkezinde olduğunu söylemek mümkündür. Konuya yiyecek-içecek hizmetleri açısından yaklaşıldığında, otel işletmelerinde gelir getirici özelliğiyle de yiyecek-içecek hizmetlerinin önemli olduğu ifade edilebilir.

Yiyecek-içecek hizmetleri uzun bir geçmişe sahip olmasına rağmen özellikle 1970'li yıllardan sonra bugünkü anlamıyla ivme kazanmaya başlamıştır. Eşlerin ikisinin birden çalışmaya başlaması, çalışma sürelerindeki düzenlemeler, seyahatlerin artması, kolaylık gibi nedenler ev ortamı dışında yemek yeme alışkanlığının hızla yayılmasına öncülük etmiştir. Bu gelişme yiyecek-içecek hizmetlerinin nitelik ve nicelik açısından gelişmesine ve genişlemesine önayak olmuştur. Yiyecek-içecek işletmelerinin sayısındaki hızlı artış, bir bakıma bu işletmeler için yeni rakiplerin ortaya çıkmasına ve bunun sonunda da amansız bir rekabetin oluşmasına neden olmuştur. Rekabet unsuru turizm işletmelerini farklı niteliklerde mal ve hizmet üretimi yapmaya zorlamış, her yeni gelişme beraberinde bu işletmelere yeni maliyet yükleri getirmiştir (Azaltun, 2008, s. 336).

Yiyecek-içecek hizmetleri otel işletmelerinin en aktif, en canlı ve en hareketli bölümlerinin başında gelmektedir. Bir otele gelen turist önbüroda otele giriş (check-in) işlemlerini birkaç dakikada yaptırdıktan sonra odasına yerleşmekte; restoran ve bar gibi yiyecek-içecek bölümlerinde ise tüm gününü servis elemanlarıyla yüz yüze yaşayarak geçirmektedir. Yiyecek-içecek işletmeleri ister konaklama işletmeleri içinde, isterse bağımsız olarak otellerin dışında faaliyetlerini sürdürsünler; konuk ettikleri müşterilerinin sağlıklarını ve beslenmelerini rastgele değil, günümüzün hijyen ve sanitasyon kurallarına bağlı kalarak sürdürmelidirler. Öte yandan, kendi konularıyla ilgili

gelişmekte olan teknolojiyi göz önünde bulundurarak kaliteli hizmetleri daha ucuza üretip pazarlayabilmenin yollarını arayıp bulmak zorundadırlar (Denizer, 2008, s. 5).

Otel işletmelerinde yiyecek ve içecek hizmetleri kapsamında sunulan işler çok çeşitlidir. Dolayısıyla, zor ve sorumluluk isteyen bir alandır. Bu nedenle, karmaşık faaliyetlerin gerçekleştirildiği bu bölümün organizasyonu çok iyi şekilde düzenlenmelidir. İyi organize edilmiş, nitelikli insan gücü kaynağı ile desteklenmiş, iyi eğitim görmüş ve yeterli deneyime sahip olan bir yönetici tarafından idare edildiğinde hedeflenen sonuçlara ulaşılabilecektir (Sökmen, 2008, s.271). Yiyecek – içecek hizmetleri yönetimi kapsamında; menü planlanma, üretim süreci, insan kaynağının yönetimi ve maliyetleme son derece önemlidir. İyi bir maliyetleme süreci için yiyecek-içecek hizmet sürecinin bilinmesi, maliyetleme işleminin konumlanması ve zamanlama için önemlidir. Yiyecek-içecek hizmetlerinin maliyetlendirilmesinden önce yiyecek-içecek hizmet sürecinin aşamalarının bilinmesi gerekli olduğundan bir sonraki bölümde bu konu detaylı olarak incelenmiştir.

## **1.2 Yiyecek – İçecek Üretim Süreci**

Yiyecek – içecek üretim süreci, çeşitli aşamaların bir araya gelmesinden oluşmaktadır. Bu aşamalar farklı nitelikteki işletmeler için bir takım değişiklikler göstermekle birlikte genellikle şu sıralama kabul görmektedir:

- Talep tahmininin gerçekleştirilmesi,
- Menü planlaması,
- Standart reçeteler ve maliyetleme,
- Satın alma,
- Teslim alma,
- Depolama ve depodan mal çıkarma,
- Üretim,
- Servis.

### **1.2.1. Talep tahmininin gerçekleştirilmesi**

Talep tahmini; “ilgili durum ve pazarlama politikası içinde ne kadar satış yapılabileceğinin” tahminidir. İlgili durum; makroekonomi, altyapı, sosyal çevre, yasal çerçeve, pazar, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler, rekabetçi ve tamamlayıcı

mamul/hizmet üreten işletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetler ile sendikalar ve lobi grupları gibi diğer kesimlerin faaliyetlerini kapsamaktadır (Armstrong ve Green, 2011, s.1; <http://forecastingprinciples.com/paperpdf/DemandForecasting.pdf>).

Konuya yiyecek–içecek hizmetleri açısından bakıldığında, tahminlemede öncelikle hizmetin niteliği dikkate alınır. Oda kahvaltı, yarım pansiyon, tam pansiyon ya da her şey dahil gibi sistemlerin herhangi birini ya da birden fazlasını benimsemiş işletmelerde uygulamaya bağlı olarak talep tahmini de farklı olacaktır. Örneğin, her şey dahil işletmelerde, genellikle tur operatörleri ile yaptıkları anlaşmalar doğrultusunda, hizmetin üretim/tüketim aşamasından önce talep tahminleri yapılmaktadır. Yiyecek–içecek üretim sürecinin başarılı bir şekilde gerçekleşmesi için sürecin ilk aşaması olan talep tahmininin farklı yöntemlerle ama mutlaka gerçekleştirilmiş olması gerekir. İşletme yöneticileri talep tahmini ve talep tahminini etkileyen faktörleri göz önünde bulundurarak üretim sürecini devam ettirmelidir.

### **1.2.2. Menü planlaması**

Menü planlama; yiyecek-içecek hizmetleri sisteminde önemli konulardan biridir. Menü, bir yiyecek içecek hizmetinde sunulan yiyecek ve içecek öğelerinin listesidir. Daha kapsamlı bir biçimde ifade edilecek olursa; örgütsel amaçlara ulaşmak için yiyecek içecek işletmelerinde öncelikle müşteri ihtiyaç ve/veya isteklerine göre tasarlanmış yiyecek ve içecek hizmeti sunumudur (Amrik, 2001, s. 232). Önemli bir planlama aracı olan menü, restoranın üretim, gelir, satın alma işlemleri ve mutfak tasarımı gibi konuları biçimlendirmektedir. Ancak menü hazırlanmadan önce hedef pazarın araştırılması, müşterilerin beğenileri, gelirleri ve alışkanlıkları incelenmelidir. Ayrıca, rakipler de menü planlaması için bir girdi unsuru olabilmektedir. Menüü planlamadan önce sunulacak hizmet türüne kesinlikle karar vermiş olmak gerekmektedir (Iverson, 1989, s. 70-71). Bu nedenle, her şey dahil sistemini uygulamakta olan bir otel işletmesi kapsamındaki yiyecek-içecek hizmetlerinin planlanmasında ve menünün oluşturulmasında bu sistemin özellikleri dikkate alınmalıdır.

Menüler, merkezinde yiyecek hizmetine ait unsurların bulunduğu bir odak noktasını temsil etmektedir. Yiyecek içecek işletmelerinin başarısı ya da başarısızlığı menüye ve menüde yer alan yiyeceklerin sunumuna bağlıdır. Menü aynı zamanda bir işletmenin karlılık derecesinde de belirleyici olmaktadır. Tüm çabalar menü planlama ile

yönlendirildiği için işletme faaliyetlerinin tamamında menü planlama dikkate alınmalıdır (Amrik, 2001, s. 232). Menü planlama için işletmenin yol haritası ifadesini kullanmak mümkündür. Menüler aynı zamanda işletmelerin maliyetlerini pek çok yönden etkileyebilir. Satın alma, depolama, hazırlık, çalışanların ücretleri, servis ve planlama büyük oranda menüye göre yapılmaktadır. Tüm yiyecek içecek işletmelerinin temel amacı gerekli planlama, hazırlık ve sunumu çekici bir biçimde, uygun maliyetle sunabilmektir (Keiser vd., 2000, s.190-191).

Menü analizindeki, en önemli konulardan biri maliyettir. Hangi yemeğin satılabileceği ve hangilerinin satılmadığı ancak satış analizleri ile mümkündür. Kayıtlarda satışı yapılmayan veya ağır yürüyen yemekler görüldüğünde, bekletmeden menüden çıkarmak gerekir. Satış analizi, satışların düzenli biçimde yapıldığı satış kartlarından yararlanılarak yapılır. Satış kartları, hazırlanan her türlü yemek porsiyonunun adını, satılan porsiyon sayısını, maliyet ve satış fiyatını ve şefin önerilerini gösterir. Satış kartları, satış durumunu gün bazında yansıtır (Sökmen, 2006, s.116). Satış kartları hem yarım/tam pansiyon hem de her şey dahil hizmet veren otel işletmeleri için kullanılabilir.

Her şey dahil sisteminde hizmet vermekte olan bir otel işletmesi kapsamında yer alan yiyecek içecek hizmetlerinde menü planlaması yapılırken dikkat edilmesi gereken önemli konular bulunmaktadır. Öncelikle, yiyecek içecek hizmetleri konaklama işletmesi kapsamında verilmekte ve satışı tüketiminden önce gerçekleşmiş olmaktadır. Ayrıca, alakart restoranlarda olduğu gibi, müşterilerin tüketmiş olduğu yiyecek ve içeceklerin porsiyonları üzerinden bir maliyet oluşturmak mümkün değildir. Genellikle açık büfe hizmet verilmekte ve alakart servis sunuyor olsa bile porsiyon sınırlaması olmadığı için müşterilerin ne kadar yiyecek ve içecek tüketeceği önceden bilinmemektedir. Bu nedenle, standart reçeteler ve standart maliyetler önem kazanmaktadır. Böylece maliyet ve bütçe hesaplarının gerçekçi bir biçimde yapılması sağlanabilir

### **1.2.3. Standart reçete ve maliyetleme**

Standart reçeteler; menüde yer alan yiyeceklerin ne şekilde hazırlanacağını ve pişirileceğini belirten bir plan olduğundan, yiyeceğin hazırlanması ile ilgili her türlü bilgi bu planda oldukça açık bir biçimde belirtilir. Bir yiyecek-içecek işletmesinde standart reçeteler ve standart porsiyon miktarları belirlendikten sonra her porsiyon için standart maliyetler hesaplanabilir. Standart maliyet, işletme yöneticilerinin standart reçeteye göre hazırlanan menü ögesinden (kaleminden) beklediği maliyettir. Standart maliyet

hesaplama da önemli bir nokta da porsiyon maliyetleridir. Porsiyon maliyeti, standart reçeteye göre hazırlanmış tek bir menü kaleminin standart maliyetidir (Ninemeier, 1998, s. 221; Aktaş, 2001, s.223; Türksoy, 2002, s.170; Rızaoğlu ve Hançer, 2005, s.186). Standart reçeteler aynı zamanda yiyecek maliyet kontrolü için son derece önemlidir. Standart reçeteler olmadan maliyetler etkili bir biçimde kontrol edilemez. Menüde yer alan yiyecekler her defasında farklı yöntemlerle, farklı içerikle ve farklı porsiyonlarla üretilen olursa her defasında farklı bir maliyet oluşacaktır. Standart reçeteler ve standart porsiyonlar bir defa belirlendikten sonra her bir porsiyon için standart maliyetler oluşturulmuş olur (Dittmer, 2003, s.156-157). Standart porsiyonlar ve standart reçeteler bir maliyet kontrol aracı olarak değerlendirilebilir. İşletmeler yiyecek-içecek üretim süreçlerinde menü planlamasının ardından ancak standart reçeteler sayesinde istenilen maliyetle satın alma ve üretim yapabilir.

#### **1.2.4. Satın alma**

Satın alma; bir işletmede kullanılacak hammadde ya da yarı mamulün araştırılması, seçimi, satın alınması, faturalandırılması, depolanması ve son kullanacak olan birime iletilmesi işlevlerini yerine getiren fonksiyon olarak tanımlanabilir. Bu nedenle, bir işletmede yiyecek ve içecek satın alma işleminden sorumlu olan personel sadece satın almadan değil, aynı zamanda teslim alma, depolama ve depodan mal çıkarma gibi son kullanıma kadarki faaliyetlerden de sorumlu olmaktadır (Davis, Lockwood ve Stone, 1998, s.120). Dinamik bir yapıya sahip olan satın alma fonksiyonunun başarıyla sürdürülebilmesi değer analizi, pazarlama, standart geliştirme, pazar araştırması gibi destek fonksiyonların etkin şekilde gerçekleştirilmesi ile mümkündür. Hizmet endüstrisinde bilgi teknolojilerinin kullanımı, iletişimi kolaylaştırarak satın alma fonksiyonu ile beraber ilgili fonksiyonların daha kolay ve daha sistematik şekilde yerine getirilmesini sağlamış, alıcılarla satıcılar arasındaki anlaşmaların daha hızlı yapılmasına olanak sağlamıştır (Çelik, 2010, s. 202). Satın alma, mamullerin istenilen kalitede, uygun fiyatla, doğru yerden ve doğru zamanda tedarik edilmesini amaçlar. Satın alma fonksiyonunun yiyecek içecek işletmelerinde önemli bir yeri olduğundan iyi yönetilmesi gerekir. Aksi takdirde, işletme açısından olumsuz kar/maliyet düzeyi, müşteri açısından da hoşnutsuzluk gibi sorunlara yol açar (Koçak, 2016, s. 79). Eğer gerekli olandan daha az malzeme alınır ve stokların tükenmesiyle karşılaşılırsa satışlar düşer. Eğer gerekli

olandan daha fazla malzeme alınırsa bu durumda işletmenin elindeki para gereksiz envantere bağlanmış olur ve diğer gereksinimlerin karşılanmasında aksaklıklar meydana gelir. Satın almanın önemi tek bir basit ifadeyle özetlenebilir: Satın alma işletme faaliyetlerinin sonucunu doğrudan etkilemektedir.

Etkili bir satın alma ile işletmenin harcadığı her bir lira karlılığını artırabileceği gibi, tam tersi durumda da zarara neden olabilecektir. Ancak mümkün olan en iyi satın alma işlemi sayesinde yiyecek içecek yöneticileri en iyi ekonomik sonuçlara ulaşabilecektir (Ninemeier, 2010, s.188). Yiyecek içecek işletmelerinde temelde iki tür satın alma yöntemine rastlanmaktadır. Bunlar; merkezi satın alma yöntemi ve yaygın (merkezkaç) satın alma yöntemidir. Merkezi satın alma yönteminin benimsendiği işletmelerde satın alma fonksiyonu yönetim tarafından üstlenilir ve istekler yönetime iletilir. Yaygın satın alma yönteminde ise yönetim yetkisini işletmenin büyüklüğüne ve organizasyon yapısına bağlı olarak ya satın alma sorumlusuna ya da satın alma birimine devreder, talepler ilgili kişiye ya da birime iletilir (Çelik, 2010, s.206).

Yaygın satın alma yönteminin uygulandığı bir işletmede, üretim birimi ihtiyaç duyduğu bir hammaddeyi ya da demirbaşı üç nüsha olarak düzenlenen depo istek formu ile depo sorumlusundan talep eder. Depo sorumlusu, ihtiyaç duyulan ürün depoda mevcutsa, çıkışını yapar ve ilgili üretim birimine depo istek formunun bir nüshası ile ürünü gönderir, kalan iki nüshadan birini kontrol amaçlı olarak kendisi alır, diğer nüshayı da yönetime sunar. İhtiyacı depodan karşılayan birim, depo istek formunun kendisine gönderilen kısmını dosyalayarak üç taraf ile kontrol fonksiyonunun gerçekleştirilmesine olanak verir (Çelik, 2010, s.206). Bir işletmenin uyguladığı satın alma faaliyeti; o işletmenin türüne, hangi pazarda faaliyet gösterdiğine, ilişkide olduğu satıcılara, mevcut depolama olanaklarına, gelecekle ilgili tahminlerine veya yiyecek içecek malzemelerinin dayanıklılığına bağlıdır. Gerçekte ne tür işletme olursa olsun, satın alma politikalarında uygun standartlara yönelik bir satın alma yöntemi uygulanmalıdır (Davis ve Stone, 1998, s.109). Her şey dahil sistem gibi tüketim odaklı bir sistemde satın alma faaliyetinin mümkün olan en düşük maliyetle yapılması önemlidir. Büyük hacimlerle satın alma yapmak ölçek ekonomilerinden yararlanmayı getirecek ve pazarlık olanaklarını güçlendirecek, ancak öte yandan, depolama maliyetleri yükselecektir. İşletme için en iyi satın alma koşullarını oluşturabilmek ve maliyetleri dikkate almak için talep tahmini, menü planlaması ve standart reçete kullanımının son derece önemi olduğunu bu bağlamda

vurgulamak gerekmektedir. Böylece, üretim sürecinin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği görülmektedir.

### **1.2.5. Teslim alma**

Yiyecek içecek hizmetlerinde teslim alma; siparişi verilmiş olan mamullerin incelenerek yasal sahipliğinin gerçekleştirildiği ve fiziksel olarak elde edildiği noktadır. Teslim almanın amacı, siparişi verilen nitelik ve nicelik özelliklerini taşıyan işletmeye ulaştırıldığıнын kesinleştirilmesidir. Teslim alma süreci, aynı zamanda fiyatı doğrulama olanağı da sağlamaktadır. İyi bir biçimde tasarlanmış teslim alma süreci, maliyet kontrolü için önemlidir. Böylece, dikkatli bir planlama ve denetim gerçekleştirilebilir. Doğru bir teslim alma programı; koordinasyon, eğitim, uzmanlık, programlama, güvenlik ölçütlerinin belirlenmesi ve belgeleme yöntemlerinin oluşturulması unsurlarını taşımalıdır (Payne-Palacio ve Theis, 2005, s 252).

Teslim alma sürecinde, teslim alma makbuzu imzalanmadan önce tüm ürünlerin sayısı, ağırlığı ya da kalite tolerans düzeyleri onaylanmış olmalıdır. Eğer çok sayıda ürün miktar, ağırlık ya da kalite açısından tolerans düzeylerinin altındaysa teslim alma personeli sevkiyatı iptal etmelidir. Bu durumda bir kopyası faturaya eklenmek, bir kopyası da kontrol eden kişiye gönderilmek üzere bilgilendirme notu iki adet olarak hazırlanabilir. Diğer bir kopya tedarikçiye gönderilmek üzere teslim eden personele verilmeli ve teslim alma birim üçüncü kopyayı saklamalıdır (Spears, 2000, s.328).

Günümüzde bilgi teknolojileri yiyecek içecek teslim alma faaliyetlerine yardımcı olmaktadır. Yiyecek içecek mamullerinin ambalajları çoğu zaman barkod bilgileri ile birlikte üretilmektedir. Bu bilgiler içerisinde mamulün adı, satın alma/gönderim tarihi, fiyatı ve ilgili diğer bilgiler bulunmaktadır. Optik tarayıcı bu bilgileri okumakta, aynı zamanda envanter düzeyini güncellemekte ve faaliyetlerin gerektirdiği raporları hazırlamaya yardımcı olmaktadır. Bu süreç sayesinde en az hata yaparak kontrol hızlı bir biçimde gerçekleştirilmektedir (Ninemeier, 2004, s.211). Günümüzde özellikle bilgi sistemlerinin kullanımı ve ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması) yazılımlarının gelişmesiyle birlikte bu süreçte kolaylıklar gündeme gelmiştir. ERP sistemleri işletmelerin gerek birimler arasında hızlı ve kolay iletişimini sağlamada gerekse tedarikçilerle iletişimini sağlama konusunda pek çok kolaylık sağlamıştır. Böylece doğru

zamanda, istenilen nitelikte, nicelikte ve işletme ihtiyaçlarını karşılayacak satın alma ve teslim alma işlemi gerçekleştirilebilmektedir.

### **1.2.6. Depolama ve depodan mal çıkarma**

Yiyecek içecek depolarının temel amacı yeterli yiyecek içecek kaynaklarının işletmenin ihtiyacı olduğu zamanda hazır olmasını sağlamaktır. Yiyecekler teslim alma birimine kabul edildikten sonra bozulabilen ve dayanıklı olmak üzere iki kategoriye ayrılır. Bozulabilecek yiyecekler doğrudan mutfaklara ya da özelliğine göre soğuk hava depolarına kaldırılır. Bozulabilecek yiyecekler 1-3 gün içerisinde tüketilecekse doğrudan mutfağa gönderilmektedir. Et, balık, süt ürünleri, meyveler, sebzeler ve dondurulmuş yiyecekler birbirinden ayrı şekilde saklanmalıdır. Konserve gibi dayanıklı gıdalar ise ambalajı açılmamış şekilde depolara gönderilmektedir (Davis, 1998, s.136). Bu durum ancak büyük işletmelerde karşımıza çıkmaktadır.

Depoları; soğuk, kuru ve donmuş depolar olarak üç bölüme ayırabiliriz. Günümüzde kullanılan soğuk depolar artık 'Prefabrike Soğuk Odalar' olarak üretilmektedir. Ancak az da olsa klasik sistem, yerinde imal edilen soğuk odalar da kullanılmaktadır. Soğuk odaların kapıları her dakika açılarak oda içinden bir maydanoz, bir demet soğan vb. alınmaz. Yapılacak yemeklerin neler olacağı önceden belirlenir, odalar günde birkaç kez açılarak ihtiyaç olan gıda maddeleri alınır, diğer zamanlar odalar kapalı tutulur. Soğuk odalardan alınan malzemelerin pişirilene kadar soğuk muhafazaları mutfaklardaki soğuk dolaplarda sağlanır (Koçak, 2016, s.181-182). Soğuk depolamada 7° C veya daha az ısı, % 80 ile % 90 arasında nem oranı olmalıdır (Koçak, 2016, s.91).

Depolama ve depodan mal çıkarma satın alma ile üretim arasında bağlantı kurmada önemli bir rol oynamaktadır. Yiyecek içecek yöneticileri üretim maliyetleri ve kalitenin depolama ve depodan mal çıkarma faaliyetlerinden etkilendiğinin farkında olmalıdır. Ne yazık ki, pek çok yiyecek içecek işletmesinde bu fonksiyonlar için yeterli kontrol sistemleri geliştirilmemiştir. Malzemeler sadece depolara yerleştirilmekte ve ihtiyaç duyulduğunda depodan çıkarılmaktadır (Ninemeier, 2004, s. 221). Özellikle, büyük otel işletmeleri son yıllarda maliyetlerini kısabilmek amacıyla depolama alanlarını azaltma yoluna gitmektedir. Böylece sadece büyük depolama alanlarının maliyetini düşürmekle kalmayıp aynı zamanda daha önce depo olarak kullanılan alanların başka amaçlarla kullanımı da mümkün olmaktadır. Daha küçük depolama alanlarının işletmelere daha iyi

bir maliyet tahmini, hızlı sipariş (fax ya da e-posta ile), daha sınırlı menüler, geleneksel gıdaların kullanımını ve tek bir tedarikçiden daha sık teslim alma gibi yenilikler getirmektedir. Yiyecek içecek hizmetlerinin faaliyet planı daha düşük depolama alanlarına ihtiyaç duyulacak biçimde düzenlenmelidir (Keiser, DeMicco ve Grimes, 2000, s.349). Konuya üretim işletmeleri için geliştirilmiş olan tam zamanında üretim (just in time) sisteminin yiyecek içecek işletmelerinde uygulanması olarak da yaklaşılabilir. Sıfır stok ya da en az stokla çalışmak yiyecek içecek hizmetlerinin genel anlamda maliyetini düşürmekte ve otel işletmesinin yıllık bütçesine katkıda bulunmaktadır. Bu sistemi sağlıklı bir biçimde sürdürebilmek için özellikle ihtiyaç planlaması ve satın alam döngüsünün çok hızlı planlanması gerekmektedir.

Depodan mal çıkarma; satın alınmış olan malzemelerin üretim birimlerine ulaştırıldığı süreci ifade etmektedir. Böylece, üretim için kullanılan malzemelerin maliyet muhasebesi ve bazı durumlarda devamlı envanter kayıtları gerçekleştirilmektedir. Devamlı envanter sisteminde depolara giren ve çıkan malzemelerin sürekli olarak kaydı yapılmaktadır. Aralıklı envanter sisteminde ise dönem sonunda malzemeler muhasebe dışı envanter işlemleri dahilinde manuel olarak sayılmaktadır. Depodan mal çıkarma doğrudan teslim alma alanından ya da depolardan yapılabilmektedir. Satın alınmış olan malzemeler teslim alma alanından depolara gönderilmeden doğrudan mutfaka gönderiliyorsa bu işlem *doğrudan satın alma* olarak ifade edilmektedir. Mutfak depo olarak kullanılmadığı için doğrudan satın alma kapsamındaki malzemelerin alındığı gün tüketildiği kabul edilmektedir (Keiser, DeMicco ve Grimes, 2000, s.355-358).

Bilgi sistemlerindeki gelişmeler ve kurumsal kaynak planlaması uygulamaları otel işletmelerinin üretim planlama sistemlerini önemli ölçüde etkilemiştir. Yiyecek içecek hizmetlerinde malzeme planlamasının optimum biçimde yapılması hem maliyet yönetimini etkin hale getirmekte, hem de atıkların azaltılmasını ve istenilen nitelikte yiyecek üretimini mümkün hale getirmektedir. Böylece yiyecek içecek üretimi ve sunumunda istenilen amaçlara ulaşmak mümkün olabilecektir.

### **1.2.7. Üretim**

Üretim aşaması, yiyecek-içecek hizmetlerinin üretildiği temel aşamayı ifade etmektedir. Burada ilgili malzemeler mutfak ve bar bölümlerinde işlenerek yiyecek ve içecek haline getirilmektedir. Yiyecek-içecek hizmetlerinin istendik biçimde sonuçlanması için üretim planlama, kalite kontrol ve maliyet kontrolü gibi konulara

gerekli özenin gösterilmesi gerekmektedir. Yiyecek deneyiminde müşteri beklentilerini karşılamak ve daha da geliştirmek için atılan ilk adım üretimi planlamadır. Ölçeğinden bağımsız olarak tüm yiyecek – içecek hizmetleri faaliyetlerinde üretim planlaması, ihtiyaç duyulan mamuller, işgücü ve malzemenin gerektiğinde hazır biçimde mutfakta bir araya getirilebilmesi için önemlidir. Üretim planlamanın birinci amacı, hazırlanacak olan menü öğelerinin miktarının belirlenmesidir. Pek çok işletme, gelecek haftaya ait üretim ihtiyacının tahmini için geçmiş satış rakamlarından yararlanmaktadır. Bu kayıtlar; servis edilen toplam öğünleri, öğünlerdeki porsiyon sayısını ve özel durumları kapsamaktadır (Ninemeier, 2010, s.219). Yiyecek – içecek üretim planlamasının diğer bir amacı yiyecek-içecek maliyet kontrolünün sağlanmasıdır (Davis, Lockwood ve Stone, 1998, s.184; Sökmen, 2006, s. 151-152).

Üretim faaliyetlerinin çeşitliliği operasyonun özelliğine göre (büyük/küçük, kafeterya/masa servisi, sınırlı menü /geniş menü gibi) değişiklik göstermektedir. Pişirme konusunda temel fonksiyonlar soğuk yiyeceklerin hazırlanması, pişirilmesi ve içeceklerin hazırlanmasını kapsamaktadır. Bu temel fonksiyonların her biri diğer faaliyetleri ve pek çok uygulamayı içermektedir. Örneğin, pek çok pişirme yöntemi bulunmaktadır. Pişirme yöntemleri genel olarak buharda ya da kuru ısıda pişirme kapsamında sınıflandırılmaktadır. Buharda pişirmede su ya da başka sıvılara ihtiyaç duyulurken kuru ısıda pişirmede sıcak hava ya da kızgın yağ kullanılmaktadır (Ninemeier; 2010, s.223).

Bilgi teknolojileri üretim fonksiyonunun tüm boyutlarını sadeleştirmiştir. Bu değişim reçete oluşturmakla başlamakta, reçeteler bir defa bilgisayar ortamına girdikten sonra istenildiği zaman değişiklik yapılabilir. Örneğin, reçete hızlı bir biçimde aşırı ya da düşük talebe uyarlanabilmektedir. Böylece, geleneksel yöntemlere göre çok daha doğru ve uygun maliyetli üretim gerçekleştirilmektedir. Yiyecek üretiminde bilgi sistemi kullanımının diğer bir avantajı reçete dosyalarının yönetimidir. Büyük ölçekli ve farklı türde mutfaklara sahip bir yiyecek – içecek hizmetinde çok sayıda reçete bulunmaktadır. Küçük işletmelerin bile yüzlerce standart reçetesi bulunabilir. Böyle bir veri tabanının fiziksel dosyalarla takibi zor olmaktadır (Payne-Palacio ve Theis, 2005, s.256). Bu nedenle, veritabanı yönetiminin sağlıklı bir biçimde yapılması gerekmektedir. Bu üretim işlemlerinin barlarda gerçekleşmesi durumunda, minimum/maksimum envanter sistemi üzerinden içeceklerin maliyetlendirilmesi de rahatlıkla gerçekleştirilebilir. İçecek maliyeti genellikle çeşitli alkollü/alkolsüz içeceklerin miktarlı ve fiyatları ile genel giderlerden oluşur (Ninemeier, 2010, s.222).

### **1.2.8. Servis**

Yiyecek-içecek servisi; planlama ve üretim sürecinin son noktası, yiyecek ve içeceğin mşteriyeye sunulması ile ilgili yiyecek-içecek akış aşamasıdır. Mamul veya hizmetin müşterilere sunumunda son halkadır. Yiyecek-içecek servisi işletmenin mşteriyeye görünen kısmı olduğu için bu nokta işletmenin saygınlığını oluşturmakta ya da bozabilmektedir. Yiyecek-içecek servisi birçok özellik, aktivite ve prosedür içeren kompleks bir konudur. İşletmenin tipi ve büyüklüğü, sunduğu servis çeşidi, ortam ya da atmosferi gibi durumlara göre farklılaşmaktadır. Aktiviteler; yiyecek-içecek ürünlerinin üretim personelinin servis personeline aktarılmasını, servisi, masaların temizlenmesini vb. kapsar. Her faaliyeti yürütecek prosedürler konukların beklentilerini karşılayabilecek ya da aşabilecek şekilde standartlaştırılmalıdır (Koçak, 2016, s.107). Restoranlarda alakart dışındaki servislerde bu akış her zaman gerçekleşmeyebilir. Örneğin büfe servisinde, banket servisinde, tabldot servisinde müşteri kendi yemeğini kendi seçip taşıyabilmektedir. Oradaki servis süreci müşterinin servis masasına gitmesi ile gerçekleşmektedir.

### **1.3. Maliyet Sistemleri**

Maliyet sistemleri, işletmelerin maliyetlerinin takibini ve kontrolünü yapmayı sağlayan sistemlerdir. İşletmeler maliyet dağıtımlarını en doğru biçimde yapacakları maliyet sistemleri uygulamayı amaçlamaktadır. Yönetim anlayışındaki gelişmelerle birlikte yenilenen teknoloji ve iş yapma biçimleri maliyet sistemlerinin de zaman içinde gelişmesini sağlamıştır. Çalışmanın bu bölümünde geleneksel ve modern maliyet sistemlerine yer verilecektir.

#### **1.3.1. Geleneksel maliyet sistemi**

Muhasebe sistemleri; satış, malzeme satınalma ve verileri bilgiye dönüştürme gibi ekonomik olaylara ve işlemlere ait süreçleri yöneticilere, satış temsilcilerine, üretim bölümündeki şeflere ve diğer ilgili kesimlere sunmaktadır. Ekonomik işlemleri süreç olarak değerlendirmek veri toplama, sınıflandırma, özetleme ve analizi içermektedir. Örneğin maliyetler; malzeme, işçilik ve sevkiyat şeklinde sınıflandırılabilir. Bu maliyetler daha sonra aylık,  aylık ya da yıllık maliyetleri belirlemek için özetlenebilir.

Sonuçlar analiz edilerek maliyetlerin dönemler arasında nasıl değişkenlik gösterdiği belirlenebilir. Muhasebe sistemleri gelir tablosunda, bilançoda, nakit akış tablosunda ve performans raporlarında yer alan bilgileri sunar. Yöneticiler muhasebe sistemlerinin sunduğu bu bilgileri işletme faaliyetlerini planlamada ve değerlendirmekte kullanmaktadır. Bu bilgileri anlamak, yöneticilerin işlerini yapmaları için son derece önemlidir (Horngren, 2015, s.3). İşletme içinde ve dışında yer alan bilgi kullanıcılarına gereksinim duydukları bilgileri sağlıyor olması, muhasebe sisteminin işletme yöneticiliği için sahip olduğu önemi belirlemektedir. İşletme içindeki bilgi kullanıcıları yöneticiler ve çalışanlardır. İşletme dışında ise ortaklar, müşteriler, devlet, finans kurumları, sendikalar bulunmaktadır. Farklı bilgi kullanıcılarının farklı bilgilere ihtiyacı olabilmekte, bu bilgiler de muhasebe sistemi tarafından sağlanmaktadır. (Wild, Shaw ve Chiappetta, 2011).

Muhasebe sistemi temel olarak finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi olarak ikiye ayrılmaktadır. Finansal muhasebe yatırımcılar, kamu kurumları, bankalar ve tedarikçiler gibi işletme dışında yer alan bilgi kullanıcıları için bilgi sunmaktadır. Finansal muhasebe; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre mali nitelikte işlemlerin ölçümünü ve kaydını gerçekleştirerek finansal tablolar halinde sunmaktadır (Horngren, Datar ve Rajan, 2015, s.3). Maliyet muhasebesi ise üretilen ürün ya da hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet türlerinin oluş yerleri ve ilgili oldukları ürün ya da hizmet cinsleri bakımından belirlenmesi ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt sistemidir. Maliyet muhasebesi, işletmenin daha çok içsel süreçlerini ilgilendiren üretim eylemleriyle ilgili olduğundan, bu muhasebe dalına analitik muhasebe veya işletme muhasebesi adı da verilmektedir (Kartal, 2006). Bu sayede işletme içi bilgi kullanıcıları için bilgi üretmek mümkün olmaktadır. Son yıllarda dünya çapındaki rekabet baskısı, devlet kontrollerinin azaltılması, hizmet endüstrisinin gelişimi, bilgi sistemleri ve üretim teknolojilerindeki gelişmeler işletmeleri değişime zorlamıştır. Bu değişimler, işletmeleri yeni yönetsel arayışlara ve yenilikler yapmaya itmiştir. Maliyet yönetimi, hedeflenen örgütsel amaçlara ulaşma amacıyla işletme içi bilgi kullanıcılarına bilgi sağlayan bir sistemdir. Maliyet yönetiminin sağladığı bilgileri; mamullerin, hizmetlerin ve faaliyetlerin oluşturduğu maliyetlerin takibi, planlama ve kontrol ve karar alma olarak üç kategoride toplamak mümkündür (Hansen, Mowen ve Guan, 2009, s.5).

### **1.3.2. Modern maliyet sistemleri**

Stratejik maliyet yönetimi, maliyet sistemlerini uyumlu bir biçimde bir araya getirmekte ve böylece işletmelerin stratejik konumunu geliştirirken maliyetlerin azaltılmasını sağlamaktadır. Maliyetlerin stratejik bir biçimde yönetimi muhasebecilerin ya da yöneticilerin sadece işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerden dolayı oluşan maliyetleri değerlendirmeleriyle sınırlı değildir. Bunun yanında mamul veya hizmet tasarımında oluşan maliyetler ve işletme dışıyla da ilgili olan çevresel maliyetler dikkate alınmalıdır. Geleneksel yönetim muhasebesi pazarlama, tasarım, montaj, üretim, dağıtım, kalite kontrol gibi daha çok işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan maliyetlere odaklanırken, günümüzde işletmelerin küresel yapıdaki yerini de göz önünde bulundurarak dışsal maliyetleri de dikkate almaları gereksinimi doğmuştur (Sulanjaku ve Shingjergji, 2015, s.45).

İşletmelerde özellikle rutin olmayan kararların alınmasında niceliksel verilerin (gelir ve maliyet) ön plana çıktığı düşünülürse, maliyet kavramının işletmeler açısından önemi bir kat daha artmakta ve bu değerlerin işletmeler için sağlıklı bir şekilde belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Maliyet yönetimi bir taraftan maliyet belirlemeye hizmet ederken, diğer taraftan da maliyet öğelerindeki değişimlerin izlenmesiyle sürekli olarak kontrolü olanaklı kılmaktadır (Alkan, 2001, s. 180). Sahip olduğu önem nedeniyle maliyet yönetimi, işletmelerin amaçlarına ulaşmalarında yardımcı bir araç olmaktadır. Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik ilerlemeler işletme yönetimini de etkilemekte ve yönetim yaklaşım ve uygulamalarında değişimi zorunlu kılmaktadır. Yönetim karar süreçlerinde temel dayanak olan muhasebe sisteminde yeni arayışlar da bu gelişmelerin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Yaşanan bu değişim ve bunun paralelinde gelişen yaklaşımlar, işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri için, değişimlerin ortaya çıkardığı gereksinimleri karşılayacak bir uyumlaştırma sürecini de beraberinde getirmiştir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002).

Maliyet yönetimi kavramı, maliyet muhasebesine göre daha kapsamlı bir kavramdır. Maliyet muhasebesi, tarihi bir perspektife dayanmakta ve sadece maliyetlerin raporlanmasına odaklanmaktadır. Oysa maliyet yönetimi; maliyetlerin planlanmasını, etkin yönetimini ve azaltılmasını öncelikli hedefler olarak görmektedir (Karcıoğlu, 2000). Bu nedenle, işletmelerin özellikle rekabet şartlarının üst düzeyde olduğu günümüzde maliyet baskısı yaşadıkları düşünüldüğünde, sadece maliyet muhasebesi ile maliyetleri kontrol altına alma çabalarının yeterli olmadığı, maliyet yönetimi sistemlerini etkin bir biçimde kullanmaları gerektiği görülmektedir. Değişen dünya ve ekonomik gelişmeler

ışığında çeşitli stratejik maliyet yönetim sistemleri geliştirilmiştir. Otel işletmeleri de sözü edilen bu maliyet sistemlerini etkili bir biçimde kullanarak amaçlarına ulaşmaya çalışmaktadır.

Hedef maliyetleme kavramının kökenleri 1960'lı yıllarda Japonya'da oluşmaya başlamış ancak dünya çapında tanınmaya başlaması 1980'li yılları bulmuştur. Aynı dönemde Amerika'da da "değer mühendisliği" adıyla benzer bir uygulama gündeme gelmiştir. Hedef maliyetleme, özellikle sabit maliyetlerin yüksek olduğu dönemde özellikle mamullerin planlama ve geliştirme sürecinde maliyetleri mümkün olduğunca düşürmeye çalışma anlayışını temel almaktadır. Japoncadan yapılan tercümeyle hedef maliyetleme (genka kikaku – price origin) satış fiyatını temel alan bir anlayışı ifade etmektedir (Feil, Yook ve Kim, 2004, s.10). Sakurai (1989) hedef maliyetlemeyi "bir mamulün yaşam süreci boyunca üretim, araştırma ve geliştirme, pazarlama ve muhasebe bölümlerinin de yardımıyla maliyetleri baştanbaşa düşürmeye yardımcı olan bir maliyet yönetimi aracı" olarak tanımlamıştır. Japonya'daki işletmeler 1990'lı yıllara kadar hedef maliyetlemeyi etkili bir biçimde kullanmıştır. Sistem zaman içinde batı ülkelerindeki işletmeler tarafından da tanınmaya ve kullanılmaya başlanmıştır. (Feil, Yook ve Kim, 2004, s.14). Hedef maliyetleme mamulün fiyatı ne olmalıdır? Sorusuyla başlar. Bu sorunun yanıtı şu formülasyon ile ifade edilir (Feil, Yook ve Kim, 2004, s.14).

Satış fiyatı – Hedeflenen kar = Hedef maliyet

Geleneksel maliyet ve fiyatlama kararlarında "maliyet artı" yaklaşımı uygulanmaktaydı. İşletmeler üretim için katlandıkları maliyetler üzerine hedefledikleri kara ulaşacak miktarları ekleyerek satış yapmaya çalışıyorlardı. Oysa günümüz pazar koşulları satış fiyatlarını müşterilerin ve rakiplerin belirlediği bir noktaya getirmiştir. Otel işletmeleri de benzer biçimde pazar koşullarına uygun bir fiyat politikası benimseme baskısı altındadır. Özellikle sayfiye otellerinde sıklıkla kullanılmakta olan her şey dahil sistemin işleyişi için, satışların hizmet üretiminde önce yapıldığı ve işletmelerin satış fiyatlarında pazar koşullarına uygun fiyatlama yapmak zorunda kaldıkları söylenebilir. Hedeflenen kar rakamlarına ulaşmak için otel işletmeleri hedef maliyet belirlemek zorundadır. Gider merkezi özelliği de taşıyan yiyecek-içecek hizmetleri için hedef maliyet belirlemenin ve işletmenin sunma vaadinde bulunduğu hizmet kalitesine uygun olarak bu hedef maliyeti aşmayacak bir yiyecek-içecek üretimi yapması gerekmektedir.

Bu nedenle, menü planlaması ve standart reçete kullanımının etkin bir biçimde uygulanması gerektiği ifade edilebilir.

Mamul yaşam dönemi maliyetleme sistemi herhangi bir mamulün yaşam seyri süresince oluşan maliyetleri tanımlamayı ve takip etmeyi amaçlayan bir sistemdir. Yaşam dönemi, tasarımından, mamulün tamamlandığı son aşamaya kadar olan tüm adımları kapsamaktadır. Bu adımlar sırasıyla (1) araştırma ve geliştirme, (2) hedef maliyetlemeyi de kapsayan üretim denemeleri, (3) üretim, ambalajlama ve depolama, (4) pazarlama, tutundurma ve dağıtım, (5) satış ve sonrasındaki hizmetler olarak sıralanabilir. Maliyetlerin oluşumunu sadece üretimle ilgili unsurlarla sınırlayan geleneksel maliyet yönetimi anlayışı yerine stratejik yaklaşım yaşam seyrinin tamamını maliyetler aracılığıyla kontrol etmeye yardımcı olmaktadır (Blocher vd., 2005, s.16). Mamul yaşam döneminde maliyetleme sistemi üretim işletmelerini temel olarak oluşturulmuş bir sistemdir. Hizmet işletmelerinde üretimin ve tüketimin eş zamanlı olması sistemin hizmetler için kullanılmaması anlamına gelmemektedir. Otel işletmelerinde de hizmet tasarımından ortaya çıkan sunuma kadar olan aşamalar bu stratejik bakış açısıyla ele alınıp değerlendirilebilir. Sistem, yiyecek maliyetlerini sadece malzeme, işçilik ve genel üretim maliyetleri olarak değil, satınalma, teslim alma ve depolama gibi süreçlerde oluşan maliyetleri de bütüncül bir bakış açısıyla değerlendirmeye yardımcı olmaktadır. Böylece sistemi hizmet maliyetini doğru bir biçimde belirleme aracı olarak kullanmak mümkün olacaktır.

1970'lerde Toyota tarafından geliştirilen ve Toyota üretim sistemi olarak da bilinen tam zamanında üretim sisteminin temel amacı maliyetleri azaltmaktır. Bunun yanında varlık devir hızının (toplam satışlar/aktif toplamı) artışına ve toplam verimliliği geliştirmeye de yardımcı olmaktadır. Tam zamanında üretim sistemi, gereken mamulün ihtiyaç duyulduğu zaman ve ihtiyaç duyulduğu kadar üretilmesi anlayışına dayanmaktadır. Tam zamanında üretim ortamında üretimi faaliyete geçiren hareket, müşteri siparişleridir. Bu hareketten sonra, iş istasyonlarında fiziki hareketlerin tersi yönünde bir ilişki yaşanır. Üretimde yer alan iş istasyonları arasında, sonraki iş istasyonlarından talep geldikçe üretime başlanır (Kaygusuz ve Dokur, 2009, s.535). Her ne kadar üretim işletmeleri için geliştirilmiş olsa da, “atıkların ve fazlalıkların süreç odaklı yaklaşımla azaltılması” anlayışına dayanan tam zamanında üretim sistemi, hem üretim hem de hizmet endüstrilerine uyarlanabilir durumdadır. Konuyla ilgili olarak, hizmet işletmelerinde de yapılmış çalışmalara rastlanabilir (Flint, 1993; Barlow, 2002).

Tam zamanında üretim sisteminin maliyet anlamında otel işletmesine yararlı olabilmesi için etkili bir tedarik zinciri yönetimine ihtiyaç duyulmaktadır.

İşletmelerin çevresel etkileri devlet, halk, yatırımcılar ve yöneticilerin artan bir biçimde ilgi duyduğu konular arasına girmiştir. Buna bağlı olarak muhasebeciler de işletmelerin performansı ile beraber çevresel konulara ve çevre maliyetlerinin yönetimi üzerine çalışmaya başlamıştır. Yakın gelecekte yatırımcıların yatırım kararları alırken finansal kayıtlarla birlikte işletmelerin çevresel etki kayıtlarını da talep edeceği ifade edilebilir. Çevresel maliyetlerin yönetimi tüm faaliyet düzeylerinde çevresel konuların dikkate alınmasını kapsamaktadır. Her ne kadar faaliyetlerin çevresel etkilerinin azaltılması önemli bir hedef olsa da, enerji ve malzeme tüketiminin tamamen ortadan kaldırılması söz konusu olmamaktadır (Kinney and Raiborn, 2011, s.852) . Yiyecek-içecek hizmetlerinde çevre maliyetleri olarak kullanılan enerji ve katkı maddelerinin yanında ortaya çıkan atıklar bulunmaktadır. Günümüzde pek çok otel işletmesi çevre maliyetlerini düşürebilmek için çeşitli projeler geliştirmektedir.

İşletmeler çeşitli performans değerlendirme sistemleri kullanmaktadır. Bunlardan en sık kullanılanı “Kurumsal Karne” olarak da bilinen sistemdir. Kurumsal karne; işletme hedeflerinin amaçlar, faaliyetler, performans ölçütleri gibi ölçülebilir ve daha somut olan biçimlere dönüştürülmesidir. Konu, Kaplan ve Norton tarafından çeşitli çalışmalarda kapsamlı olarak açıklanmıştır (1992, 1998, 1999). Kurumsal karnenin kapsadığı dört boyut bulunmaktadır. Bunlar; finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu ile gelişme ve öğrenme boyutlarıdır. Buna göre; işletmelerin tüm yönetsel ve üretim düzeylerinde kurumsal karnenin ilgili boyutları aracılığıyla performans değerlendirme yapılabilir.

Gerek üretim gerekse hizmet işletmeleri için çeşitli maliyet sistemleri oluşturulmuş ve kullanılmaya başlanmıştır. Her şey dahil sistemde yiyecek-içecek üretimi yapan, gelir ve gider merkezlerinin birbirine bağlı bir biçimde çalıştığı ve karmaşık bir yapıya sahip otel işletmeleri için otelin kapasitesine ve büyüklüğüne bağlı olarak birden fazla maliyet sisteminin kullanılmasının gerekli olduğu söylenebilir. Hizmet üretimi ile tüketiminin eş zamanlı olması, emek-yoğun özelliği ve müşterilerin kalite beklentileri bir araya geldiğinde maliyet sistemlerini etkili bir biçimde kullanmanın otel işletmeleri için bir zorunluluktur.

#### **1.4. Yiyecek – İçecek Hizmetlerinde Maliyet Kontrol Yöntemleri**

Yiyecek-içecek hizmetlerinin sunulduğu bölümleri gelir ve gider merkezleri olarak değerlendirilmektedir. Gelir getirici bir ünite olmasına bağlı olarak, yiyecek-içecek maliyetlerinin kontrolü, otel işletmelerinin genel karlılık düzeyi için son derece önemlidir. Yiyecek-içecek hizmetlerinde çeşitli maliyet kontrol yöntemleri farklı ölçek ve nitelikte hizmet sunan işletmeler için kullanılabilir. Maliyet kontrol çabalarının altında yatan düşünce; i kontrolü sağlamak, birim maliyetlerin oluşumunu gözlemlemek ve bu sayede karar alıcılara maliyet konusunda doğru bilgi sağlamaktır. Böylece menüde yer alan tüm yiyecek ve içeceklerin kontrolü mümkün olmaktadır.

#### **1.4.1. Basit maliyet kontrol yöntemi**

Yiyecek-içecek işletmelerinde uygulanan basit maliyet kontrol sistemi; gerçekleşen maliyete dayalı, maliyetlerin en basit Şekilde hesaplandığı yöntemdir. Bu yöntemin temeli gerçekleşen maliyet sistemine dayanmasıdır (Taşkın, 1997, s. 123). Yüzde kontrol sistemi olarak adlandırılan bu yöntemde; yiyecek-içecek maliyet giderleri, satışlara oranlanarak, yiyecek maliyet yüzdesi hesaplanmaktadır. Yiyecek içecek işletmelerinin, geçmiş yıllardaki yiyecek-içecek faaliyetleri ile gerçekleşen yiyecek-içecek faaliyetleri arasındaki rakamlar, oranlanarak karşılaştırılmaktadır. Yiyecek-içecek maliyetlerinin istenilen yüzde sınırlarını aşması durumunda, düzeltme yapılmaktadır. Ancak uygulanan yöntemin, yiyecek-içecek maliyetlerinin yükselmesine neden olan ürün/ürünler hakkında bilgi vermediği bilinmektedir. Bu yöntemde, genellikle, yiyecekler için maliyet yüzdesinin % 30 düzeyinde olması beklenmektedir (Kozak, 1995, s.123). Satılan yiyecek maliyetinin, yiyecek satış gelirine oranlanmasıyla, istenilen yiyecek maliyet yüzdesi elde edilir. Buradan elde edilen yüzdeler, otel işletmeleri açısından maliyetleri değerlendirmede kullanılan önemli bir veridir.

Basit maliyet kontrol yönteminin uygulama biçimlerinden biri günlük kullanımdır. Günlük basit maliyet kontrol yönteminde maliyetler; günlük olarak bulunmaktadır. Alımlar, o günün maliyetine eklenmekte ve maliyetler, satışlar günlük olarak bir tablo yardımı ile takip edilmektedir. Günlük yiyecek maliyeti günlük satış maliyetine oranlanarak yiyeceğin günlük maliyet yüzdesi hesaplanmaktadır. Bu yöntem işletmelerin, maliyetleri günlük olarak takip etmesini ve işletmenin gerektiğinde tedbir almasını sağlamaktadır (ifti ve Köroğlu, 2008, s.35). Bir diğer uygulama ise yöntemi aylık olarak çalıştırmaktır. Aylık yiyecek ve içecek malzeme maliyetinin belirlenmesi için ay

sonu depo sayımlarının yapılması gerekebilir. Yapılan sayımda, mevcut malların miktarlarının fiyatları ile çarpımı sonucu, depo mevcutlarının parasal değeri belirlenmektedir. O aydaki dönem başı açılış stokları ile o dönem içindeki alışlar, toplanarak dönem sonu envanterinden çıkarılmak suretiyle tüketim miktarı hesaplanmaktadır. Aylık yiyecek maliyet; aylık satış gelirlerine oranlanarak maliyet yüzdesi ortaya çıkarılmaktadır (Aktaş, 2001, s.330).

#### **1.4.2. Ayrıntılı maliyet kontrol yöntemleri**

Ayrıntılı maliyet kontrol yöntemleri, günlük bazda yiyecek içecek maliyet değişimleri hakkında etkin bir kontrol sağlayabilmek ve satılan yiyecek içecek maliyetinin hangi malzeme türlerinden kaynaklandığını göstermek amacıyla geliştirilmiştir. Bu yöntemlerin uygulanmasında yiyecek ve içecekler; etler, deniz ürünleri, kümes ile av hayvanları, konserveler, meyve ve sebzeler, meyve suları, alkollü alkolsüz içecekler, süt ile süttten yapılan ürünler, bakliyat gibi gruplara ayrılmıştır (Taşkın, 1997, 129; Çetiner, 2004; Sökmen, 2005). Böylece basit maliyet kontrol yönteminin eksik bıraktığı maliyet bilgilerine ulaşmak mümkündür. Basit maliyet kontrol yönteminin uygulanması iki şekilde olabilir.

Harris, Kerr ve Forster tarafından geliştirilen yöntemde, satılan yiyecek maliyetlerinin hangi girdi kalemlerinden oluştuğu hesaplanmaktadır. Ayrıca, bu yöntem yardımıyla, günlük maliyetlerin hesaplanması yanında haftalık, on günlük ve aylık hesaplamalar yapılabilmektedir. Aylık maliyetlerin tam gerçeği yansıtabilmesi için mutlaka ay başında ve ay sonunda hammadde ve malzemelerin sayımı yapılarak, envanter sonuçlarının maliyetlerin hesaplanmasında dikkate alınması gerekmektedir (Yılmaz, 2005, 155). Yöntemde geçmiş dönemlerdeki maliyetlerin analizi dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda, maliyet kontrol ölçüleri bir seri halinde düzenlenmekte ve maliyet iniş ve çıkışları ele alınmaktadır. Bu yöntem maliyetlerin yiyecek satılmadan önceki karlarının kontrolü için kabul edilen iki-üç günlük zamandaki toplam karı ve maliyeti tahmini olarak vermektedir. Bundan dolayı yöntem, tahmini satışların ve tahmini maliyetlerin önceden hesaplanması olarak ikiye ayrılmaktadır. Tahmini satışların hesaplanabilmesi için üç öğün yemeğe ilişkin iş hacimleri, satılan porsiyon adedi ve diğer konuların kayıtları izlenmektedir. Böylece günlük ortalama değerler bulunarak, beğenilirliği düşük yiyecekler menüden çıkarılmakta ve yakın gelecek için yeni bir menü planlaması

yapılmaktadır. Bir gün önceki günün maliyetleri ile sonraki günün maliyetleri karşılaştırılıp gerçekleşen maliyetlere oranlanarak oluşan fark ile bu farkların olası nedenlerinin belirlenmesi amaçlanır (Sarıışık, 1998, s.52). Yönteme göre yiyecek girdileri en az beş ve en fazla 18 grupta ele alınmaktadır. Bu gruplandırma işletmenin büyüklüğüne, satışa sunulan yiyecek çeşidine ve detaya inme konusundaki işletme politikasına göre farklılıklar göstermektedir. Yiyecek grupları; et ve et ürünleri, deniz mahsulleri, süt ve süt ürünleri, sebze ve meyveler ile diğer (şarküteri, konserveler ve kuru baklagiller gibi) ana gruplara ayrılabilir (Özdoğan, 2010, s.278).

Yöntem, yiyeceklerin sınıflandırması nedeniyle menü gruplarının maliyetlerini belirleme amacıyla bilgi sunmaktadır. Yöntem dahilinde standart maliyetler de yer aldığı için üretimin öncesine ve sonrasına ait maliyet oluşumunu göstermektedir. Gelişen bilgi sistemleriyle beraber, özellikle stok kontrolü ile birlikte kullanıldığında amacına ulaşabileceğini ifade etmek mümkündür.

Horwath ve Horwath tarafından geliştirilen yöntemde maliyetlerle birlikte, her bir yiyecek ve içecek grubunun satışı belirlenmeye çalışılır. Yiyecek ve içecek grubunun, toplam yiyecek içecek içindeki ağırlığı tespit edilebilir. Buna göre, herhangi bir olumsuzluk söz konusu ise gerekli tedbirler zamanında alınarak, sorunun çözülmesi sağlanmaktadır. Bu yöntemin uygulanmasında, yiyecek içecek maliyetlerindeki artışların ayrıntılı bir biçimde gösterilmesi, avantaj olarak kabul edilmektedir. Ancak bu yöntemin, yiyecek içeceklerde maliyet değişiminin kaynağını göstermemesi dezavantajdır. Uygulanan bu sistem sonucunda, maliyet değişiminin kaynağının bilinmemesi, işletmenin alacağı önlemlerde yetersiz kalınmasına neden olmaktadır (Sarıışık, 1998, s.56).

### **2.10.1. Standart Maliyet Yöntemi**

Standart maliyet yönteminde, yiyecek malzeme maliyetinin ne olması gerektiği önceden belirlenmektedir. Daha sonra, gerçekleşen maliyetlerle standartlar karşılaştırılmaktadır. Eğer gerçekleşen maliyetler standart maliyetlerden yüksek ise bu sapmaların nedenleri araştırılmaktadır. Bu sapmalar genel olarak, standart porsiyondan fazla servis yapılması, fazla üretimde bulunulması, satın alma sırasında standart malzeme alımına dikkat edilmemesi, piyasa fiyatlarının sıklıkla değişmesi, personel yemekleri, malzeme talep fişindeki fiyatlama, talep edilen malzemenin mutfakta kullanılmamış olması gibi nedenlerden ortaya çıkmaktadır. Bozulma ve çürümeler bu yöntemde dikkate

alınmadığından maliyetler daima standartlardan yüksek olmaktadır. Bu nedenle, standartlara ne ölçüde yaklaşırsa, o kadar etkili bir kontrol sağlanmış olmayacaktır. (Çetiner, 1995). Bu yöntem, toplam standart maliyetlerin toplam gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırılması ve yiyecek grupları bakımından karşılaştırma olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır (Dönmez vd., 2011, s. 207).

Toplam standart maliyetlerin toplam gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırması yönteminde; satılan yiyecek türlerinin porsiyon miktarları her bir yiyecek türü için belirlenen standart fiyatlarla çarpılır ve yiyecek türlerinin toplam standart maliyetleri bulunur. Her bir yiyecek türü için bulunan toplam standart maliyetler de toplanarak tüm yiyeceklere ait toplam standart maliyet bulunmuş olur. Bulunan toplam standart maliyet ile o gün veya o dönem için gerçekleşen (fiili) maliyetler karşılaştırılarak sapmalar hesaplanır (Erdoğan, 2009, s. 318; Çiftçi ve Köroğlu, 2008, s. 36). Yiyecek grupları bakımından karşılaştırma yönteminde; işletmede sunulan yemeklerin çok çeşitli olmaması durumunda mönüde yer alan tüm yemeklere ait maliyet hesaplaması yapmak mümkün olmakta, çeşidin fazla olması durumunda yiyeceklerin gruplandırılması gerekmektedir. Gruplandırılan yiyeceklerin maliyetleri de gruplar itibariyle takip edilir. Karşılaştırmada yine toplam standart maliyetlerin toplam gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırılmasında olduğu gibi yapılır (Erdoğan, 2009, s. 318; Dönmez vd., 2011, s. 208).

### **2.10.2. Tahmini Maliyet Yöntemi**

Ön maliyet – ön kontrol olarak da adlandırılan bu yöntemde, gelecekte olması gereken maliyetler belirlenerek beklenen karın elde edilmesi için gerekli önlemleri almaya ve etkinliğini artırmaya yönelik çabaları kapsamaktadır. Yöntemde temel amaç, geçmişteki yiyecek satış miktarları ile yiyecek çeşitlerini analiz ederek, gelecek dönemlerde üretimin doğru olarak planlanmasını sağlamaktır. İstendiği takdirde müşterilerin hangi yemekleri beğendikleri, her yemek için ne kadar ücret ödemeye razı oldukları ve her yemeğin satış miktarlarının da belirlenmesi sağlanabilmektedir. Ancak bu hesaplamaların yapılabilmesi için tüm yemek ve satış miktarları bilinmeli, maliyeti hesaplanacak tüm yemeklerin standart reçeteleri hazır olmalı, standart reçetelerde kullanılan hammadde ve malzemelerin fiyatları bilinmeli ve standart reçetelerde elde edilen yemek maliyetleri önceden hesap edilmelidir (Özdoğan, 2010, s.278-279).

Tahmini maliyet, yiyecek içeceklerin gerçek üretiminden önce, miktarının ve maliyetinin belirlenmesine yöneliktir. Böylelikle, yiyecek içeceklerin üretiminden önce, gerekli değişikliklerin yapılması mümkün olabilir. Yiyecek maliyet yüzdesinin belirlenebilmesi için menüde yer alan, her yiyeceğin bilinmesi gerekmektedir. Eğer yiyecek maliyet yüzdesi çok yüksek olursa, menüde yer alan yüksek maliyetli yiyeceklerin yerine daha düşük maliyetli yiyecekler eklenebilir ya da satışı az olan yiyecek ve içecekler menüden çıkartılabilir (Erdir, 2009).

Otel işletmelerinin faaliyetlerini sürdürmeleri ve amaçlarına ulaşmaları için iki önemli unsur bulunmaktadır. Bunlar; sundukları hizmetlerle müşterileri memnun etmek ve bu memnuniyeti uygun maliyet ile karşılamak. Hizmet endüstrisi müşterilerin sonsuz istek ve ihtiyaçlarını karşılama düzeyiyle ayakta kalabilmektedir. Ancak bunu yaparken maliyet kaygısı da ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, hizmet tasarımı ve operasyonlar gerçekleştirilirken doğru maliyet sistemleri kullanılmalıdır. Buraya kadar, yiyecek-içecek üretim süreci, maliyet sistemleri ve maliyet kontrol yöntemleri üzerinde duruldu. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde maliyet yönetim sistemlerine, btleme süreci ve btleme modellerine yer verilecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2.FAALİYET TEMELLİ BÜTÇELEME SİSTEMİ VE BÜTÇELEME MODELLERİ

#### 2.1. Faaliyet Temelli Bütçeleme Sistemi Kavramsal Arka Planı

Faaliyet temelli bütçelemenin arka planı faaliyet temelli maliyet yaklaşımına dayanır. Bu nedenle, bu bölümde faaliyet temelli bütçeleme kavramına girmeden önce, bu konunun kavramsal arka planını oluşturan faaliyet temelli maliyet yaklaşımına detaylı olarak yer verilecektir. Bu sistem, işletme kaynaklarının işletme faaliyetleri tarafından kullanılması ve tüketilmesi ile genel üretim maliyetlerinin oluştuğu ve söz konusu işletme faaliyetlerinin de maliyet taşıyıcıları (yarı mamul, mamul, hizmet vb.) tarafından tüketildiği esasına dayanmaktadır. Buna göre, bir mamul veya hizmet diğerlerine nazaran genel üretim maliyetlerini oluşturan faaliyetlerden daha fazla tüketiyorsa, genel üretim maliyetlerinde de o oranda daha fazla paya sahip olmalıdır (Erden, 1999).

Geleneksel olarak, genel üretim maliyetleri üretilen her mamule direkt işçilik saatleri, direkt işçilik maliyetleri, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, makine saatleri ve üretilen mamul birimleri gibi dağıtım anahtarları kullanılarak yüklenmektedir. Bu dağıtım anahtarları hacim tabanlı dağıtım anahtarlarıdır. Genel üretim maliyetlerinin hacim tabanlı dağıtım anahtarları aracılığıyla mamullere yüklenmesinde, üretim arttıkça yükleme oranının hesaplanmasında kullanılan formülün paydasında yer alan rakam büyüyeceği için, birim mamule daha az genel üretim maliyeti yüklenmektedir. Bu da, yüksek üretim hacminde, sabit genel üretim maliyetlerinin, daha fazla mamule dağılmasını sağladığı için daha düşük mamul maliyetlerinin oluşmasına neden olmaktadır. Bu dikkat çekici nokta, üretim işletmelerinin çoğunu birim mamul maliyetlerini düşürmek için daha fazla üretmeye teşvik etmektedir. Ancak, birim mamul maliyetlerini düşürmek uğruna artırılan üretim sonucu elde edilen mamuller, satılamaz veya satılması uzun zaman alırsa, bu durumda stokları elde tutma maliyetleri ile stokların modasının geçmesi maliyetleri, artırılan üretim nedeniyle elde edilen maliyet tasarruflarından daha fazla olabilmektedir (Drury, 1992; Heitger vd, 1992; Erden, 1999). İleri üretim ortamlarında, hacim tabanlı dağıtım anahtarları ile genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesi, sistematik olarak yüksek hacimli mamullerin fazla; düşük hacimli mamullerin düşük maliyetlendirilmesi sonucunu doğurmuştur. Bunun nedeni, üretilen mamuller arasında hacim, parti sayısı ve karmaşıklık açısından farklılık olması

durumunda, hacim tabanlı genel üretim maliyeti dağıtım anahtarları ve yükleme oranları ile genel üretim maliyetleri arasında uygun neden-sonuç ilişkisinin olmamasıdır (Erden, 1999). Dolayısıyla, hacim tabanlı maliyetli yöntemleri kullanarak elde edilen sonuçların işletmeler için doğruluğu tartışılan sonuçlar verdiğini ifade edilebilir. Bu nedenle günümüzde, hacim tabanlı maliyet yöntemlerinden uzaklaşıldığı görülmektedir.

Geleneksel maliyet sistemlerinin, yeni üretim ortamlarıyla uyuşma sağlayamamasının nedeni, üretim maliyetindeki yapısal değişikliklerdir. Üretimde teknolojinin ağırlığını hissettirmesiyle, direkt işçiliğin üretim maliyeti içerisindeki payı azalırken, genel üretim giderlerinin payı artmıştır. Direkt işçiliğin üretim maliyeti içerisindeki payının azalmasına rağmen ağırlıklı olarak yükleme etkeni olarak kullanılması, yanlış maliyet bilgilerine sebep olmaktadır (Kurşunel vd., 2007, 8). Geleneksel maliyet yöntemleri ürün birim maliyetleri konusunda eksik bilgi verebilmektedir. Bu yetersizlik hissedilmeye başlandıktan sonra faaliyet tabanlı maliyet adıyla yeni bir maliyet hesaplama yöntemi geliştirilmiştir (Berikol ve Güner, 2016: 469). Gelişen teknolojiye paralel olarak, son yıllarda üretim maliyetleri içinde değişken üretim maliyetlerin payının azalması ve genel üretim maliyetlerinin payının önemli ölçüde artması nedeniyle, Geleneksel Maliyetleme sistemlerinin sunduğu maliyet bilgileri gerçek maliyetlerini yansıtmakta yetersiz kalabilmektedir (Karğın, 2013, 36).

Üretimde yaşanan değişimin muhasebede de köklü değişimleri beraberinde getirmesi doğaldır. Ancak, maliyet muhasebesinin, özellikle son 25-30 yıl içerisinde kendini yenileyememesi geleneksel maliyet sistemleri ile ilgili eleştirilerin artmasına sebep olmuştur. İşletmeler, eski üretim yapısına bağlı geleneksel maliyet sistemlerini kullandığında, yeni mamul ve hizmet üretim maliyetlerini hesaplarken çeşitli uyumsuzluklarla karşı karşıya kalmaktadır. Yani, geleneksel maliyet hesaplama sistemlerine dayanan maliyet hesaplamaları değişen üretim maliyetlerini tam olarak yansıtamamaktadır (Köroğlu, 2012, 24)

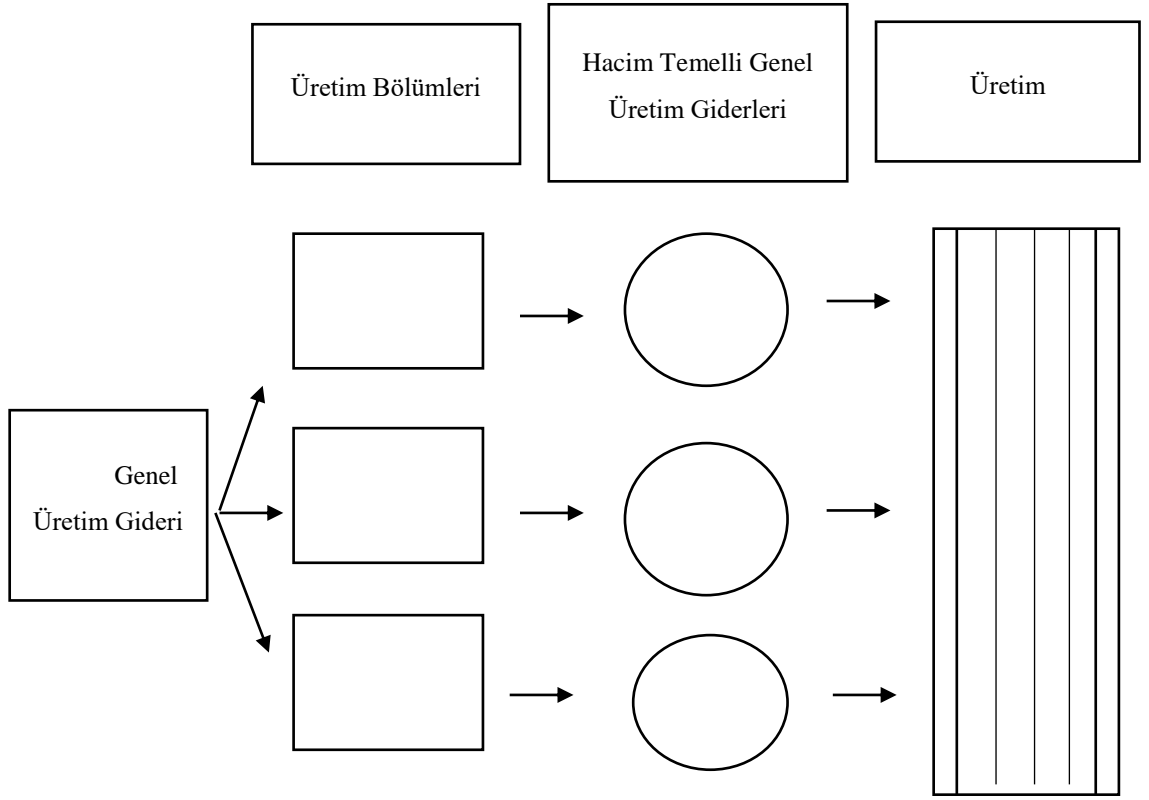
Geleneksel maliyet sistemine yönelik eleştiriler şöyle özetlenebilir (Çabuk, 2003, 110-112):

- Genel üretim giderlerinin dağıtımında direkt işçiliğin kullanılması.
- Fazla stokları teşvik edici olması.
- Yönetim ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalması ve üretim sürecini tam olarak yansıtamaması.

- Geleceğe yönelik üretim planlama ve programlama için gerekli bilgileri sağlamaması.
- Kaynak (işçilik, sermaye, malzeme) tüketimini doğru olarak ölçmemesi veya kaynak maliyetlerini yüklemeye gerçekçi olmamasıdır

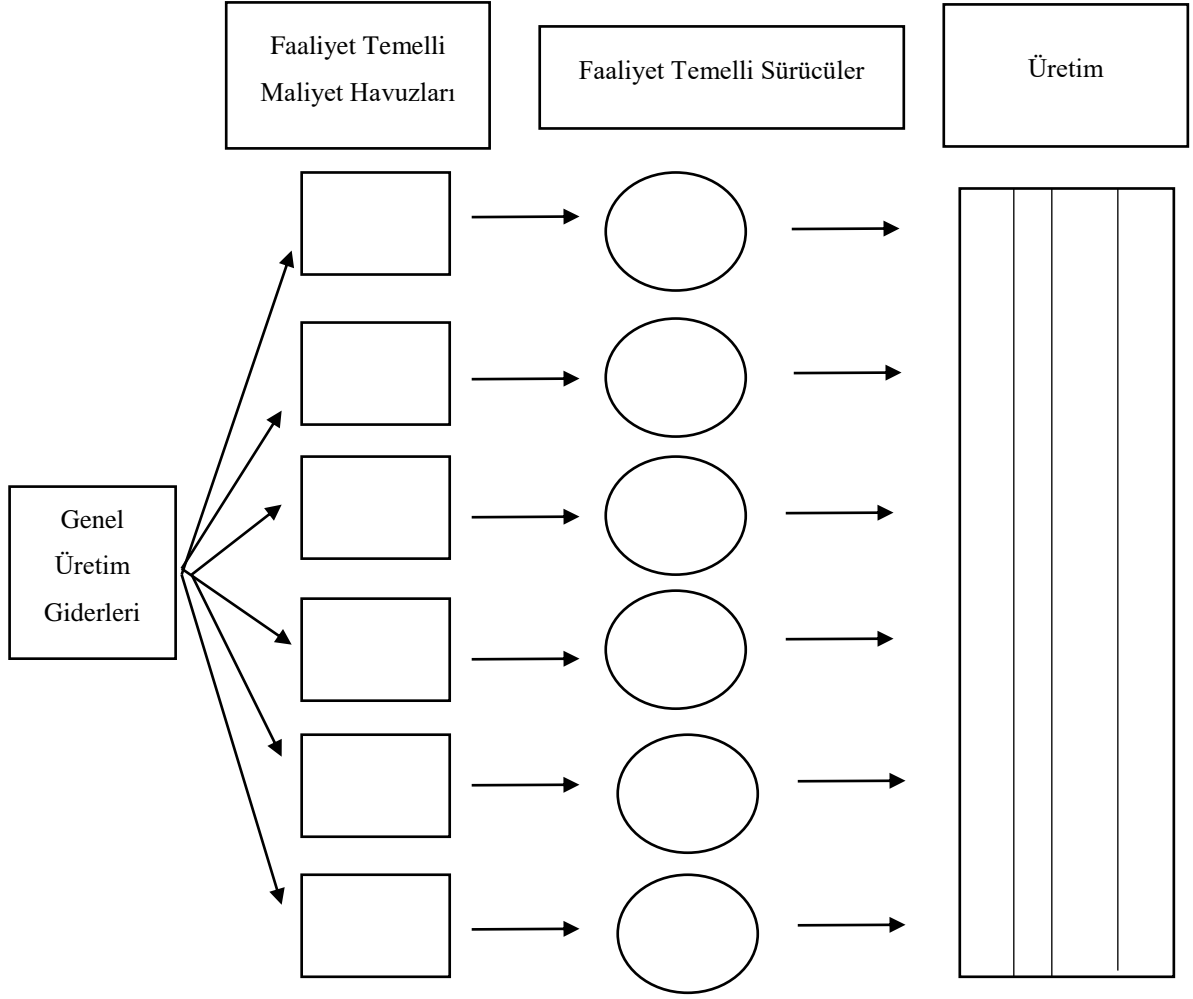
Faaliyet temelli maliyet sistemine göre maliyetler işletmede yürütülen faaliyetler nedeniyle oluşmaktadır. Mamuller de söz konusu faaliyetleri tüketirler. O halde, işletmelerdeki temel faaliyeti etkileyen faktörlerle, faaliyetlerin maliyeti ve faaliyetlerle mamuller arasındaki ilişkinin iyi anlaşılması gerekir. Faaliyet temelli maliyet yönteminin temelini dört önemli adım oluşturur. Bunlar; süreç değerlendirme analizi, faaliyet merkezlerinin belirlenmesi, maliyetlerin faaliyet merkezlerine aktarılması ve maliyet etkenlerinin seçilmesidir (Erden, 1999). Her ne kadar otel işletmeleri hizmet endüstrisi içinde yer alıyor olsa da, otel işletmelerinin mutfaklarında yapılan yiyecek üretimi için de benzer bir tespitte bulunmak mümkündür (Erdoğan, 1995).

Geleneksel maliyet anlayışına göre hacim temelli maliyet yöntemi Şekil 2.1.'de görülmektedir (Innes ve Mitchell, 1990, s.7). Buna göre genel üretim giderleri sınıflandırılmış olan üretim bölümlerine ayrılmakta ve sonrasında da hacim temelli olarak üretime yansıtılmaktadır. Bu yaklaşımda üretimin gerçekleştirilmesi için gerekli olan maliyet tükenmeleri nedeniyle ortaya çıkan maliyet ürünlere doğru bir şekilde yansıtılmamaktadır.



Şekil 2.1. Geleneksel Maliyetleme Sistemi (Innes ve Mitchell, 1990, s..6)

Faaliyet temelli maliyet yönteminde, geleneksel maliyet yöntemlerinden farklı olarak iki aşamalı bir süreç izlenmektedir. Buna göre genel üretim maliyetleri öncelikle faaliyet havuzlarına, sonrasında da faaliyet havuzlarındaki maliyet, faaliyet sürücüleri aracılığıyla üretime yönlendirilmektedir. Bu sürecin tasarımı ve işlemesi üç değişkene bağlıdır; maliyet havuzlarının seçimi, genel üretim maliyetlerinin maliyet havuzlarına aktarılması ve her bir maliyet havuzundan maliyet sürücülerinin aktarımı. Bu faktörler, faaliyet temelli maliyet sisteminin temel işleyişini ifade etmektedir. Şekil 2.2.'de faaliyet temelli maliyet sistemi örneği gösterilmektedir (Innes ve Mitchell, 1990, s.7).



**Şekil 2.2.** Faaliyet Temelli Maliyetleme Sistemi (Innes ve Mitchell, 1990, s.7)

Bu sistem üretim ve sunum konusunda yöneticilere sürdürülebilirlik anlamında yardımcı olarak stratejik bir bakış açısı sağlamaktadır. Sistem, maliyetleri kaynaklarından (insan, makine ve tesis) izleyerek faaliyetlere, süreçlere, ürünlere, hizmetlere ve tüketicilere ulaşmasını takip etmektedir (Cooper ve Kaplan, 1998). Böylece, farklı yönetim düzeylerinin, birimlerin veya bölümlerin performanslarının belirlenmesi de mümkün olmaktadır. Karar alma aşamasında faaliyet temelli maliyet bilgilerinin kullanılması maliyetlerin ayrıntılı olarak takip edilmesine duyulan gereksinimi ortadan kaldırmaktadır. Hazırlanmış olan veritabanı yılda bir veya iki defa düzenli olarak gözden geçirilmektedir. Ayrıca, maliyetlerin, ürünlerin karlılığının, tüketicilerin ve satışların stratejik bir şekilde değerlendirilebilmesi için düzenli olarak maliyet ve karlılık denetimleri gerçekleştirilmelidir. Geçmiş dönem rakamları yerine tahmini faaliyet temelli maliyetleri kullanarak gelecek dönemdeki karlılığa odaklanmak tercih edilmelidir. Bu nedenle, faaliyet temelli veri tabanlarının yıllık veya altı aylık dönemlerle tahmini

standart maliyetler kullanılarak güncellenmesi tavsiye edilmektedir (Drury, 2008, s.238). Günümüzde özellikle bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler tüm bu işlemlerin yapılmasını kolaylaştırmış bulunmaktadır. Sözü edilen bu teknolojik gelişmelerin yardımıyla işletmeler takip etmek istedikleri değişimleri anlık olarak izleyebilmektedir.

Bu sistemde faaliyetlerle maliyetler arasında sebep sonuç ilişkisi kurulur. Buna göre faaliyetler sebep, maliyetler sonuçtur. Faaliyetlerin mamullere yüklenmesinde bu sebep-sonuç ilişkisi kullanılır. Maliyetleri mamullere faaliyetlere dayalı olarak yüklemek, her mamul ya da mamul partisine tükettiği kaynak kadar maliyet yüklenmesini sağlamaktadır. Ayrıca, faaliyetlere odaklanma ve değer eklemeyen faaliyetlerin belirlenmesiyle ortadan kaldırılması sonucunda faaliyetler ve buna bağlı olarak mamul maliyetlerinin azaltılmasına da olanak vermektedir. Faaliyetlerin iyi yönetilmesi halinde maliyetler düşürülebilmekte ve işletmenin rekabet gücü artabilmektedir (Parlakkaya, 2004).

Kaplan ve Cooper (1998) hizmet işletmelerinin üretim işletmelerine göre faaliyet temelli maliyetleme için daha uygun olduğunu önermişlerdir. Bu önermenin nedeni, hizmet işletmelerinde maliyetlerin büyük oranda dolaylı olmasına dayanmaktadır. Üretim işletmelerinde, üretim maliyetinin önemli unsurları (malzemeler ve doğrudan işçilik gibi) takip edilebilir. Üretim işletmelerinde dolaylı maliyetler tüm maliyetler içinde görece daha az bir orana sahiptir. Hizmet işletmelerindeki maliyetler sabit maliyet niteliğinde olup, ürünle doğrudan ilgisi olmayan maliyetlerdir. Drury ve Tayles (2005) tarafından İngiltere’de yapılan bir araştırma hizmet işletmelerinin faaliyet temelli maliyet sistemini kullanmaya daha fazla eğilimi olduklarını göstermiştir. Araştırma sonucuna göre; üretim işletmelerinin % 15’inde ve hizmet işletmelerinin % 51’inde faaliyet temelli maliyet sisteminin kullanıldığı ortaya çıkmıştır.

## **2.2. Bütçe Kavramı**

Yönetim sürecini oluşturan yönetim fonksiyonlarının planlama ile başlaması bu aşamanın önemini göstermektedir. İşletmelerde gerçekleştirecek tüm faaliyetlerin daha önceden belirlenmiş planlar dahilinde olması, sonrasında alınan çıktıların değerlendirilmesi amacıyla da önem taşımaktadır. Böylece istenilen amaçlara ne derece ulaşıldığı, düzeltilmesi veya değiştirilmesi gereken noktaların neler olduğu belirlenebilecektir. Sahip olduğu önemden dolayı planlama faaliyetleri yürütülürken gerekli olan titizlik ve özen gösterilmelidir. Bütçe; gelecek döneme ilişkin işletme

kaynaklarının belirlenen amaçlar doğrultusunda nasıl kullanılacağını gösteren biçimsel bir formattır ve bu formatta genellikle finansal ifadeler yer almaktadır. Bütçe, yapılan döneme ilişkin faaliyetler için bir rehber niteliği taşımakta ve ilgili döneme ilişkin gerçekleştirilecek faaliyetlerin sonuçlarının tahmin edilmesine yardımcı olmaktadır. Bütçe, işletmenin gelecekteki faaliyetlerini bugünden belirlemeye yönelik bir eylem planı ve bu planların finansal ifadesidir (Kaygısız ve Dokur, 2009). Bütçeleme ise gelecekteki belirli bir zaman dilimi içinde yapılacak işleri önceden ve sayısal olarak gösteren bütçenin yapılabilmesi için gerekli tekniklere ve yöntemlere verilen isimdir. Bütçeleme eylemi sonucunda işletme bütçesi meydana gelmektedir (Haftacı, 2007). İşletmeler bütçeleme sayesinde bütçe dönemindeki tüm faaliyetlerinin planlamasını yapabilmekte, dönem sonunda ise amaçlarına ne ölçüde ulaştıklarını kontrol edebilmektedirler. Sahip olduğu bu önem nedeniyle bütçelerin planlama ve kontrol amacıyla kullanılan araçlar olduğunu ifade etmek mümkündür (Ghosh ve Chan, 1997; Joshi ve Com, 1997; Wijewardena ve Zoysa, 1999; Szychta, 2002; Ahmad vd., 2003; Joshi vd., 2003; Dugdale ve Lyne, 2006). Bütçelerin işlevlerine aşağıda yer verilmektedir (Drury, 2009):

- Yıllık faaliyetleri planlamak (planlama),
- İşletmelerin farklı bölümlerindeki faaliyetlerin koordinasyonunu ve birbirleriyle uyum içinde çalışmalarını sağlamak (koordinasyon),
- Farklı bölüm yöneticilerinin planlar konusunda iletişimini sağlamak (iletişim),
- Yöneticilerin işletme amaçlarına yönelik çaba göstermeleri konusunda onları güdülemek (güdüleme),
- Faaliyetleri kontrol etmek (kontrol),
- Yöneticilerin performansını değerlendirmek (performans değerlendirme).

Bütçelerin işlevleri incelendiğinde her bir işlevin bir yönetim fonksiyonuna karşılık geldiği görülmektedir. Bu nedenle, bütçelerin bir yönüyle de yönetim fonksiyonlarına ve dolayısıyla işletme yönetimine katkı sağladığını ifade etmek mümkündür. Bunun yanı sıra bütçeler çeşitli amaçlar doğrultusunda hazırlanmaktadır. Bu amaçlardan bazılarını aşağıda yer verilmektedir (Haftacı, 2007):

- Beklentilerin resmi olarak ifade edilmesi nedeniyle bunların altında yatan varsayımları tanımlayabilmek,

- Üst yönetim tarafından seçilen hedef ve yöntemlerin bütçeler sayesinde alt kademelere iletilebilmesi sonucu diğer yöneticilerin bunları anlayıp bütçeyi desteklemelerini sağlamak,
- Amaçlara ulaşılabilmesi için alt kademelerde bulunan çalışanların üretim öğelerine uyumlaştırılmasını sağlamak,
- Beklentilerin başarı değerlemesi için bir çerçeve oluşturulması sağlandıktan sonra çalışanların kendilerinden beklenenleri anlayabilmelerini sağlamak,
- Çalışanların bütçelenen hedefler doğrultusunda motive edilebilmeleri ve sonuçta bütçelenen ölçütlerle değerlendirilebilmelerine olanak sağlamaktır.

İşletme bütçeleri farklı şekilde sınıflandırılmaktadır. Farklı fonksiyonlar bazında oluşturulan bütçeler, işletmenin ana bütçesini oluşturmaktadır. Bütçeler aşağıda belirtildiği gibi farklı amaçlara göre sınıflandırmaya tabi tutulabilir (Kaygusuz ve Dokur, 2009):

A) Konularına göre:

- Gider bütçeleri
- Gelir bütçeleri

B) Sorunları ele alış biçimlerine göre:

- Proje bütçeleri
- Dönem bütçeleri

C) Amaçlarına göre:

- Program bütçeleri
- Faaliyet bütçeleri

D) Teknik yapılarına göre:

- Statik bütçeler
- Karşılaştırmalı statik bütçeler
- Esnek bütçeler

E) Kapsamlarına göre;

- Fonksiyonel bütçeler
- Genel bütçeler

Yukarıda yer alan bütçe çeşitleri, geleneksel bütçeleme anlayışına göre hazırlanmış olsa da, gerek kapsamına göre gerek amaçlarına göre yapılan sınıflandırmalar güncellenebilir olduğundan modern bir bakış açısına sahiptir.

Geçmiş yıllarda bütçeleme süreci çok sayıda muhasebeci tarafından çekinilerek yapılan bir görevdi. Sürecin karmaşıklığından dolayı bütçenin defalarca değişmesi veya dengenin bulunamamasından dolayı bütçelerin kabul edilmemesi söz konusu olmaktadır. Günümüzde bilgi teknolojilerindeki gelişme ile birlikte işletmelerin muhasebe bölümündeki personel, planlama sürecinin içine daha çok dahil olmaya başladı. Özellikle, bilgisayar temelli finansal modeller, girdi ve çıktılara yönelik matematiksel ifadeleri içermektedir. Bütçelerdeki matematiksel ifadelerin bilgisayarlar programları tarafından gerçekleştirilmesi gerekli düzeltmelerin hızlı bir şekilde yapılabilmesini son derece kolaylaştırmıştır. Bununla birlikte, bilgisayarlı bütçeleme esas büyük avantajı, bütçenin onaylanmasından önce çok sayıda farklı seçeneğin değerlendirilebilmesidir. Böylece farklı senaryolara yönelik değerlendirmeler yapılabilmektedir. Ayrıca, bilgisayarlı modeller elde edilen sonuçların dönemsel bazda incelenebilmesi ve kontrol raporlarının gerçekleştirilebilmesi için gerekli hesaplamaların yapılmasına olanak sağlamaktadır (Drury, 2009).

Bütçeleme sürecinde diğer önemli bir nokta davranışsal boyuttur. Bütçeleme genellikle işletme içinde bazı hileler veya politik hamlelerden etkilenmektedir (Neely vd. 2003, s. 23). Bütçeleme sürecinde hedeflerin belirlenmesi noktasında yöneticiler tarafından daha alt pozisyondaki çalışanlara karşılanması zor olan hedefler belirlenirse, çalışanlar kendi pozisyonlarını korumak için dürüst olmayan yöntemlere başvurabilmektedir (Libby ve Lindsay, 2003, s. 32). Bu tür davranışların engellenmesi için bütçelerin hazırlanmasında astların da katkılarının sağlanması ve gerçekçi hedeflerin belirlenmesi önemlidir. Diğer bir ifadeyle, etik dışı davranışlardan kaçınılması için bütçe sürecinde katılım sağlanmalıdır. Bütçeleme sürecine katılımın işletmeler için diğer yararları ise yönetim düzeyleri arasındaki bilginin dengeli hale gelmesini sağlamak, bölüm yöneticilerini güdülemek, çalışanların işe yönelik tutumlarını iyileştirmek ve amaçlara daha bağlı olmalarını sağlamaktır (Joshi ve Com, 1997; Yuen, 2007; Oak ve Schmidgall, 2009;). İlgili alan yazında ‘aşağıdan yukarıya’ yaklaşımı katılımlı bütçe, ‘yukarıdan aşağıya’ yaklaşımı ise otoriter bütçe olarak adlandırılmaktadır (Jones, 1998; Jones, 2008a; Jones, 2008b).

Geleneksel yaklaşıma göre her bütçe merkezinin yöneticisi bir yıllık ayrıntılı bütçe hazırlamaktadır. Bütçe 12 ay ya da 13 adet 4 haftalık dönemden oluşmaktadır. 4'er haftalık süreler için yapılan bütçeler toplamda 52 hafta sürecini kapsamaktadır. Bütçenin yıllık olarak hazırlanıyor olmasına yöneltilen en büyük eleştiri katı bir şekilde işletmeleri

12 ay boyunca aynı plana bağlı kalmaya zorlamasıdır. Ayrıca işletmelerde her biri üç aylık dönemlerden oluşan daimi bütçeleme yaklaşımı da uygulanabilmektedir. Buna göre, bir yıl için yapılan bütçe üçer aylık dönemlere bölünmekte ve bir dönemin içindeyken sonraki dönemin bütçesi hazırlanmaktadır (Drury, 2009).

### **2.2.1. Faaliyet temelli bütçeleme**

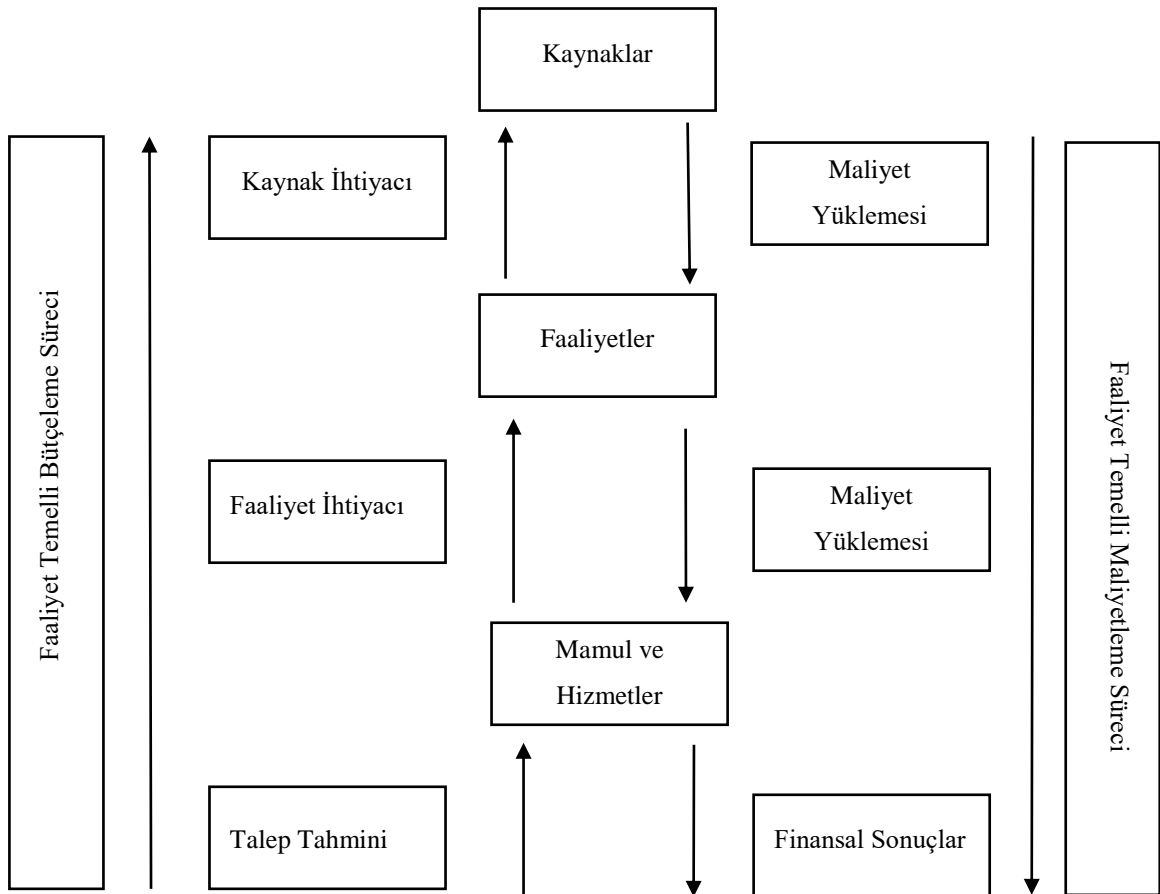
Geleneksel bütçeleme sürecine çeşitli eleştiriler yöneltilmektedir. Bu eleştirilerden biri bütçeleme için harcanan zamandır. Bazı tahminlere göre geleneksel bütçeleme ve bütçeleme süreci üst yönetimin % 20 kadar zamanını harcamasına neden olmaktadır (Neely vd., 2003, s. 25). Libby ve Lindsay (2003, s. 32) bu görüşü destekleyecek şekilde, bütçelerin tamamlanmasının dört veya beş ay sürebildiği ve ayrıca üst yönetim ile finansal yöneticilerin zamanının % 20-30 kadar bir oranını aldığını ifade etmiştir. Centage Corp. Yönetim ve İdare Enstitüsü'nün (IOMA) finansal yöneticiler ile yapılan bir araştırmaya göre, çoğu şirket yıllık bütçelerin hazırlanması için 4-8 hafta zaman ayırmaktadır (Williams, 2008). Geleneksel bütçeleme sistemlerine yönelik bazı eleştirilere aşağıda yer verilmektedir (Cokins, 1999):

- Günümüzde bütçeleme süreci bazen bir yıla kadar uzayabilecek şekilde fazlasıyla zaman almaktadır. Süreç boyunca bazen işletme yeniden düzenlenmekte ve şekillenmektedir. Ayrıca, bütçeler süreç esnasında değişiklik gösterebilen tüketicilere ve rakiplere uyum gösterememektedir.
- Yıllık bütçeler bazı işletmelerde kutsal sayılmakta ve oluşturulması için harcanan çabanın yanında yararları yetersiz kalmaktadır. Geleneksel anlamda bütçeler istikrarlı endüstri koşullarında yararlı olmaktadır. Günümüzde koşullar değişkenlik göstermektedir.
- Pek çok işletmede bütçeleme (harcamanın kontrolü) ile finansal planlama (tahminleme) birbirine karıştırılmaktadır. Bilgi teknolojileri destekli modeller her türlü resmi bütçe çalışmaları gerektirmeden her türlü varsayım temelli senaryonun sonuçlarını tahmin etme konusunda kullanılabilirler.
- Bütçeler stratejiyi etkileyebilmektedir. Stratejiler “Ne yapmalıyız?” ve “Bunu nasıl yapacağız?” şeklinde iki düzeyde hazırlanmaktadır. Genellikle işletmeler ikinci soruyla meşgul olurken bir yandan da bütçeyle başa çıkmaya çalışmaktadırlar.

- Bütçe genellikle yıl ortasında veya daha sık olarak gözden geçirilmektedir. Söz konusu bu gözden geçirme sırasında ortaya çıkan farklılıklara odaklanılmaktadır. Örneğin; bütçe-tahmin, son tahmin-yeni tahmin, güncel bütçe-güncel tahmin gibi farklılar listesi uzayıp gitmektedir.
- “Kullan ya da kaybet” anlayışı yılın son çeyreğinde çok yaygındır. Bu nedenle, geleneksel bütçeler yöneticilerin ihtiyaç olmamasına rağmen harcama yapmasına neden olabilmektedir.

### 2.2.2. Faaliyet temelli bütçeleme süreci

Faaliyet temelli bütçeleme, faaliyet temelli maliyetleme yöntemine dayandırılarak oluşturulmaktadır. Ancak faaliyet temelli bütçelemede faaliyet temelli maliyetleme süreci tersine çevrilmekte, kaynakların maliyetini faaliyetlere ve oradan mamul ve hizmetlere yöneltmek yerine, mamul ve hizmetler için talep faaliyetlere ve oradan da kaynaklara yöneltilmektedir. Faaliyet temelli bütçeleme süreci Şekil 2.3.’te gösterilmektedir (Cooper ve Slagmulder, 2000).



Faaliyet temelli bütçeleme sürecinin birinci aşamasında üretilmesi planlanan mamul ve hizmetler için talep tahmini yapılmaktadır. Sürecin ikinci aşamasında üretim için gerçekleştirilecek faaliyetler ve faaliyet miktarları belirlenmektedir. Sürecin son aşamasında ise faaliyetlerin kaynak ihtiyaçları ortaya konulmaktadır.

Faaliyetlerin belirlenmesinde, işletmenin organizasyon ve iş akış şemaları ile yerleşim planlarından yararlanılmaktadır. Faaliyetlerin sayısı ve kapsamı, üretim sürecinin karmaşıklığına ve faaliyet temelli maliyetleme yönteminden sağlanan bilgilerin kullanım amacına bağlı olarak değişebilmektedir. Üretim sürecinin karmaşıklığı arttıkça, tanımlanacak faaliyet sayısı da artar. Dolayısıyla bu yöntemde sağlanan bilgiler, değer eklemeyen faaliyetlerin ortadan kaldırılması gibi maliyet yönetimi amaçları için kullanılıyorsa faaliyetler dar kapsamlı ve fazla sayıda tanımlanmaktadır. Maliyetler fiyatlama gibi yalnızca gerçekçi maliyet bilgilerinin yeterli olduğu kararlar için kullanılacaksa, faaliyetler daha geniş kapsamlı ve daha az sayıda tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, faaliyetlerin belirlenmesinde çok küçük ve birbirleriyle ilişkili faaliyetler birleştirilmeli, amaca uygun olarak detaylandırılmalı, herkes tarafından anlaşılır, açık ve tutarlı hale getirilmelidir (Parlakkaya, 2004). Faaliyet esasına dayalı bütçeleme, ileri üretim yöntem ve yaklaşımlarının kullanıldığı esnek işletme ortamlarında başarılı bir şekilde kullanılabilir. Ayrıca, aşağıda belirtilen işletme unsurlarının iyileştirilmesini sağlamaktadır (Albright ve Tracy, 1996):

- Üretim kapasitesi,
- Fark analizleri aracılığıyla maliyet kontrolü,
- Kalite maliyetlerinin kontrolü,
- Yatırım projeleri,
- Rasyonelleştirme ve iyileştirme,
- Süreç iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırma.

Faaliyet temelli bütçeleme konusunda konaklama endüstrisinde yapılan çalışmalar genellikle ABD ve İngiltere’de gerçekleştirilmiştir (Schmidgall vd., 1996; Schmidgall ve DeFranco, 1998; Jones 1998; 2008a; Oak ve Schmidgall 2009; Steed ve Gu, 2009). Jones (1998; 2008a) İngiltere’de iki çalışma yapmıştır. Her iki çalışmada da işletmelerin bütçe hazırlamalarının temel nedenlerinin planlama, kontrol ve performans değerlendirme olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İlk araştırmaya göre (Jones, 1998) katılımcılar % 54.6 oranında yukarıdan aşağıya doğru bütçe yaptıklarını ifade etmişlerdir. Öte yandan, ikinci

çalışmanın sonuçlarına göre (Jones 2008a) yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya veya karma yöntemlerden herhangi bir tanesi baskın çıkmamıştır. Her iki çalışmada da bütçelerin otel işletmeleri tarafından performans değerlendirme aracı olarak görüldüğü tespit edilmiştir. Diğer bir ortak nokta ise esnek bütçelerin konaklama endüstrisinde kısıtlı olarak kullanılmasıdır. Öte yandan, ilk çalışmada otel işletmeleri % 52 oranında sıfır tabanlı bütçe kullandıklarını ifade etmişler ancak, ikinci çalışmada bu oran daha düşük olarak belirlenmiştir. Her iki çalışmada da, işletmelerin bir yıllık bütçe hazırladıkları görülmüş ve yıl içerisinde genellikle aylık veya üç aylık dönemlerde gerekirse değişikliklere gidildiği saptanmıştır. Konuyla ilgili olarak ABD’de yapılmış bazı araştırmalar da bulunmaktadır. Schmidgall ve DeFranco (1998) tarafından yapılmış olan çalışmanın bulgularına göre araştırmaya katılan tüm otel işletmelerinde faaliyet bütçelerinin kullanıldığı belirlenmiştir. Katılımcıların büyük bölümü faaliyet bütçelerinin bütçe kontrolü amacıyla kullanıldığını ifade etmiştir. Ayrıca, bütçeler öncelikle gerçekleşen performans rakamlarının planlamayla karşılaştırılması amacıyla kullanılmaktadır. Otellerin büyük bölümünde bütçe hazırlama sürecinde bölümler arası işbirliğinin olduğu belirlenmiştir. Oak ve Schmidgall (2009) tarafından kulüplerde yapılan araştırmada, katılımcıların % 90’dan fazlası katılımcı bütçe uyguladığını belirtmişlerdir. Kulüplerde faaliyet bütçeleri bir standart olarak (% 60) ve planlama aracı (% 32) olarak kullanılmaktadır. Faaliyet bütçeleri kulüplerin % 96’sında kontrol aracı olarak tercih edilmektedir. Faaliyet bütçelerinin tüm faaliyetleri izlemek için kullanılması % 90 oranında belirlenmiştir. Kulüp yöneticilerinin % 90’ı ilk hazırlanan bütçedeki rakamların karşılaştırma amaçlı kullanıldığını vurgulamışlardır. Ayrıca, katılımcıların % 71’i gerçekleşen dönem sonunda elde edilen rakamların önceki dönemle karşılaştırıldığını ifade etmişlerdir. Tüm işletmelerde üst yönetim bütçelerin ana hatlarını belirlemektedir. Steed ve Gu (2009) tarafından yapılan araştırmaya göre elde edilen en önemli sonuç, bütçe hazırlanırken yukarıdan aşağıya ve aşağıdan yukarıya karma olarak (% 78.6) katılım olmasıdır. Ayrıca, kulüp yöneticileri % 64.3 oranıyla bütçe hazırlama sürecinde makroekonomik koşulları dikkate aldıklarını ifade etmiştir.

Yunanistan’daki oteller kapsamında Pavlatos ve Paggios (2009) tarafından gerçekleştirilen araştırmada bütçeleme de dahil olmak üzere 30 farklı muhasebe uygulaması üzerinde çalışılmıştır. Bu çalışmada, bütçeleme uygulamalarının yaygın bir biçimde tercih edildiği ortaya çıkmıştır. Ayrıca, Yunanistan’daki otellerde bütçelerin yıllık faaliyetlerin planlanması (% 98.8), maliyet kontrolü (% 91.8), işletmenin farklı

bölümlerindeki faaliyetlerin koordinasyonu (% 80) ve yöneticilerin performansının değerlendirilmesi (% 64.7) amaçlı kullanıldığı belirlenmiştir. Otel işletmelerinin yaklaşık yarısı sıfır temelli bütçe kullandığını ifade etmiştir (% 49.4). Stratejik planları geliştirmede faaliyet temelli bütçeleme % 14.1 ve esnek bütçeleme % 15.3 olarak kullanılmaktadır. Araştırmada otuz farklı muhasebe uygulamasının işletmeler tarafından kullanımının dağılımına bakıldığında; yıllık faaliyetlerin planlanması ilk sırada yer alırken, maliyet kontrolü üçüncü sırada, faaliyetlerin koordinasyonu beşinci sırada yer almıştır. Araştırma sonuçlarına göre geleneksel bütçeleme uygulamalarının işletmeler tarafından daha çok tercih edildiği ortaya çıkmıştır.

Avustralya ve Japonya'daki şirketler sırasıyla bütçelemeyi birinci ve ikinci önemli yönetim muhasebesi aracı olarak değerlendirmişlerdir (Wijewardena ve Zoysa, 1999). Singapur'da yapılan bir araştırmada katılımcı şirketlerin % 97'sinde bütçe kullanıldığı belirlenmiştir (Ghosh ve Chan, 1997). Malezya'da Ahmad vd. tarafından (2003) yapılmış olan çalışmada, bütçelemenin planlama ve kontrol aracı olarak kullanıldığı belirlenmiştir. Joshi vd. (2003) Bahreyn'de 146 işletme üzerinde yürütmüş oldukları çalışmada işletmelerinin tamamının bütçe hazırladıklarını belirlemişlerdir.

Faaliyet temelli bütçeleme yardımıyla yöneticiler gelecek dönem için kaynaklarını planlayabilmektedirler. Bütçede yer alan bu kaynakların faaliyet kontrol sistemlerine uyarlanması ve gerçekleşen harcamanın izlenmesi mümkün olmaktadır. Faaliyet temelli bütçeleme yöneticilere maliyet yapısının kontrolü hakkında özellikle sabit maliyetlerin değişken maliyetlere dönüştürülmesi anlamında önemli derecede kontrol olanağı sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, sunulacak hizmetler için kaynağa ne kadar harcama yapılacağı yöneticilerin kararına dayanmaktadır. Faaliyet temelli bütçeleme sayesinde yöneticiler bütçeleme sürecinde gerekli gördükleri takdirde kaynakları tedarik etme kararını alabilmektedirler.

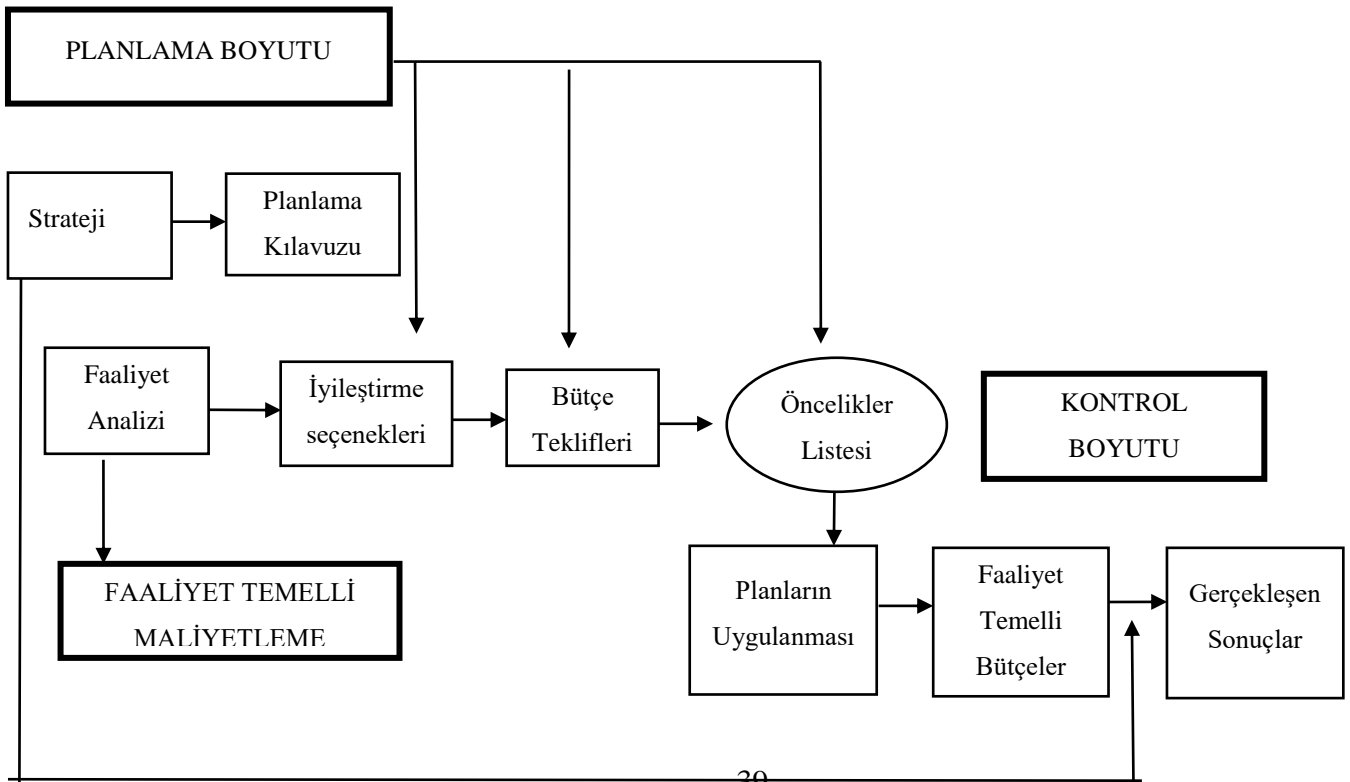
### **2.3. Faaliyet Temelli Bütçeleme Modelleri**

Faaliyet temelli bütçelemeye ilişkin ilk kuramsal çalışma Brimson ve Fraser (1991) tarafından ortaya konulmuştur. Faaliyet temelli bütçelemeye ilişkin diğer önemli çalışma ise Kaplan ve Cooper (1998) tarafından gerçekleştirilmiştir. Her iki çalışma, faaliyet temelli bütçelemeye ilişkin temel modeller olup, diğer modeller bu temel modellerin

uzantısı niteliğindedir. Bugüne kadar bu iki yaklaşıma bağlı olarak geliştirilmiş olan modellere aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmektedir.

### 2.3.1. Brimson ve Fraser'ın faaliyet temelli bütçeleme modeli

Brimson ve Fraser tarafından geliştirilmiş olan faaliyet temelli bütçeleme modeli, faaliyet temelli maliyet yönetiminin kavramları ile toplam kalite yönetimi uygulamalarını birleştirmektedir. Brimson ve Fraser, faaliyet temelli bütçelemenin en önemli özelliğinin planlama ve bütçeleme arasındaki bağı güçlendirmesi olduğunu ileri sürmüştür. Bu nedenle faaliyet temelli bütçeleme modelinin temel amacının; bir işletmenin stratejik hedeflerini ve tahmini iş yükünü gerçekleştirmesi için maliyet-etkin bir bütçe oluşturulmasına ve işletmenin beklenen faaliyetlerinin planlanmasına ve kontrol edilmesine olanak sağlayan bir süreç geliştirmek (Brimson ve Antos, 1994) olduğunu ifade etmişlerdir. Bu süreçte planlama ve bütçeleme sürekli iyileşmeyi desteklemeli ve yönetim muhasebesi ile pekiştirilmelidir. Ancak, uygulamada pek çok işletmenin temel yönetim süreçleri ile temel amaçları birbirini desteklememekte ve uyum içinde işlememektedir. Diğer yandan bütçelemeye, finansal tahmin çalışmalarına fazla odaklanılmakta, kaynakların etkili bir biçimde dağıtımıyla ilgilenilmektedir (Brimson ve Fraser, 1991, s.42).



Şekil 2.4. Brimson ve Fraser'in Faaliyet Temelli Bütçeleme Modeli (1991, s. 42)

Faaliyet temelli bütçeleme, üretim endüstrisine olduğu gibi hizmet endüstrilerine veya diğer endüstrilere ve fonksiyonlara uyarlanabilir. Performans ve maliyetlerde sürekli iyileştirme için faaliyetler düzeyinde bir yönetim süreci olarak tasarlanmıştır. Modelin temel özellikleri şu şekilde açıklanmaktadır (Brimson and Fraser; 1991, s.42):

- Bir işletmenin stratejik hedefleriyle bağlantılı bir planlama süreci,
- Etkinliği ispatlanmış faaliyet analizi tekniklerinin kullanımı ve faaliyet temelli yaklaşımlar,
- Maliyet iyileştirme fırsatlarının tanımlanması,
- İhtiyari harcama seçeneklerinin ve öncelik sıralamasının analizi,
- Kontrol amaçlı performans hedeflerinin oluşturulması,
- Etkin bir kontrol için faaliyet planlamasıyla muhasebenin bütünleştirilmesi,
- Sürekli iyileştirmeyi sürdürmek ve kontrol için katılımcı bir süreç.

Brimson ve Fraser'ın modelinde süreç, işletme stratejilerinin belirlenmesiyle başlamaktadır. Şekilde görüleceği üzere modelin planlama ve kontrol olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır. Planlamada, işletme stratejilerini ve bütçe kriterlerini içeren planlama kılavuzu hazırlanmaktadır. Planlama kılavuzundaki bilgilerle ve FTM bilgi sisteminden alınan faaliyet bilgilerinden yararlanmak suretiyle iyileştirilebilecek faaliyetler belirlenmekte ve bu bilgilere dayalı olarak da bütçe teklifleri hazırlanmaktadır. İkinci boyutta ise planlanan veriler ile uygulama sonuçları karşılaştırılarak kontrol işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu işlemle işletmenin stratejik hedeflerine ulaşp ulaşmadığı kontrol edilmektedir. Eğer işletme stratejik hedeflerine ulaşmadıysa stratejiler tekrar gözden geçirilmekte ve buna bağlı olarak süreçte gerekli değişiklikler yapılmaktadır.

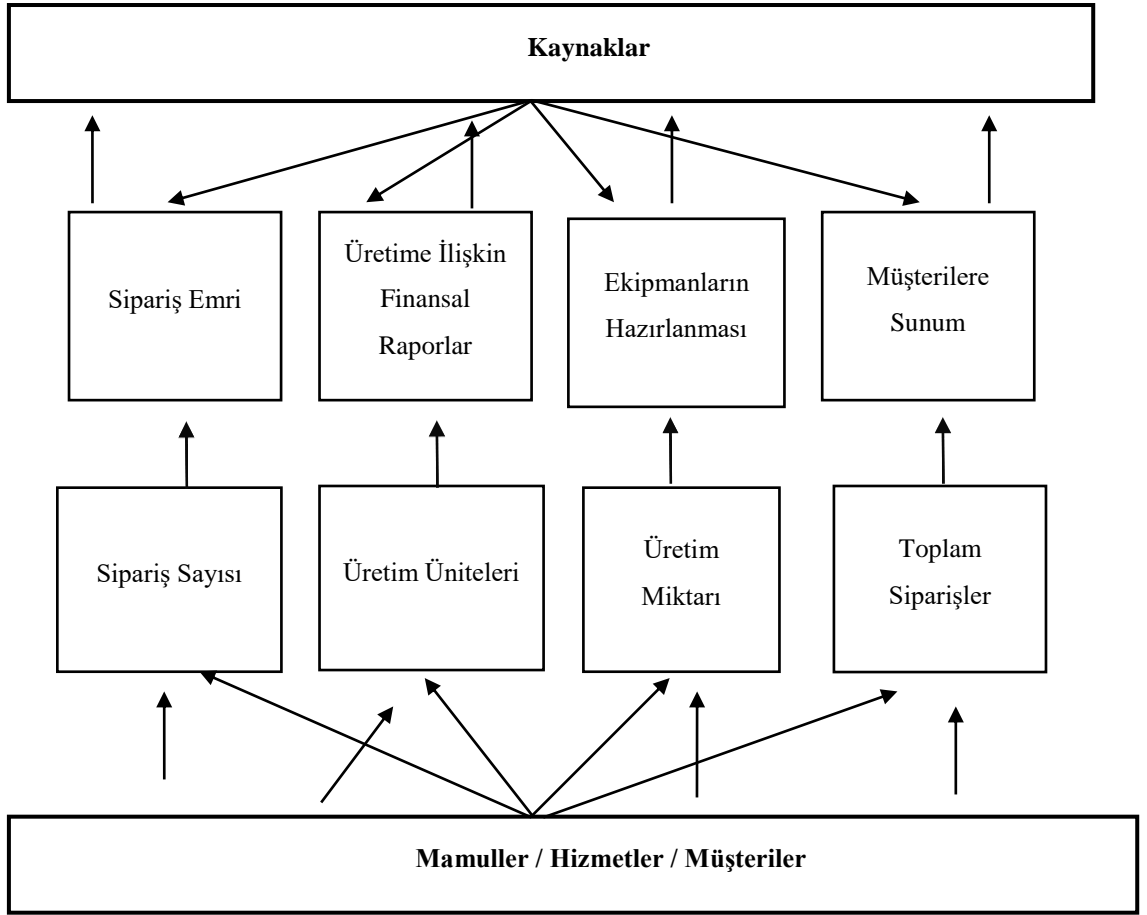
### **2.3.2. Kaplan ve Cooper'ın faaliyet temelli bütçeleme modeli**

Hizmet işletmeleri, üretim işletmeleriyle aynı yönetsel sorunlara sahiptir. Hizmet işletmeleri gelirlere temel oluşturacak olan kaynakların maliyetlerini bu kaynaklar sayesinde hizmet verecekleri müşterilerle ilişkilendirmek için faaliyet temelli maliyetlemeye ihtiyaç duymaktadır. Yöneticiler fiyatlama, özellikler, müşterilerin kullanımı ve süreç iyileştirme arasındaki bağlantıyı analiz ederek hizmet sunmak istedikleri müşteri grupları hakkında doğru kararları alabilirler. İlgili müşteri gruplarına sunulacak hizmetler ve bu hizmetlerin sunum yöntemleri ile kullanılacak kaynaklar belirlenebilir. Hizmet işletmelerinin neredeyse tüm faaliyet giderleri sabit nitelik

taşımakta ve üretim işletmelerinden daha şiddetli bir biçimde faaliyet temelli maliyetleme bilgisine ihtiyaç duymaktadır (Kaplan ve Cooper, 1998, s. 228-229).

İşletmeler uzun yıllar boyunca maliyet sistemleri olmadan faaliyet göstermeye devam etmiş, daha çok finansal sistemleri kullanmışlardır. Hizmet işletmelerinde faaliyetler sorumluluk merkezlerindeki bütçesel kontrol ile yönetilmiştir. İşletmeler fonksiyonel departmanlar üzerinden örgütlenmiş, bütçeler her bir departman ya da sorumluluk merkezi için hazırlanmış ve finansal performans fiili durum ile bütçedeki durum arasındaki karşılaştırmalarla ölçülüp yönetilmiştir. Her ne kadar hizmet işletmeleri de üretim işletmeleri kadar karmaşık ve çeşitli bir yapıya sahip olsa da, yöneticiler hizmetlerin üretim ve sunumuna olduğu kadar farklı türde müşterilere sundukları hizmetlerin maliyet bilgisine de sahip değillerdir (Kaplan ve Cooper, 1998, s. 229).

Kaplan ve Cooper (1998) tarafından önerilen faaliyet temelli bütçeleme modelinde daha önce de belirtildiği gibi faaliyet temelli maliyetleme sürecinin tam tersi bir durum ifade edilmektedir. Faaliyet temelli maliyetleme süreci kaynak harcamalarının maliyet sürücüleri aracılığıyla faaliyetlere dağıtımıyla başlar ve mamuller, hizmetler ve müşteriler gibi maliyet nesnelere dağıtımına yönlendirilir. Faaliyet temelli bütçelemede ise süreç tam tersi biçiminde işlemektedir (Kaplan ve Cooper, 1998, s.303). Buna göre süreç, mamul ve hizmetlere yönelik taleplerin tahmin edilmesi ile başlamaktadır. Sonrasında kapasite kısıtları dikkate alınmak suretiyle faaliyet ve kaynak ihtiyaçlarının belirlenmesi söz konusudur. Bu durumu ortaya koyan faaliyet temelli bütçeleme süreci Şekil 2.5'te gösterilmektedir.



Şekil 2.5. Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Temelli Bütçeleme Modeli (Kaplan ve Cooper, 1998)

Kaplan ve Cooper'ın faaliyet temelli bütçeleme modeline ait temel süreç şöyle açıklanabilir:

- Gelecek döneme ilişkin satış ve üretim hacimlerinin tahmini,
- İşletme faaliyetlerine ilişkin talebin tahmini,
- İşletmenin faaliyetleri için gerekli olan kaynak ihtiyacının hesaplanması,
- Toplam kaynak ihtiyacını belirlemek,
- Faaliyet kapasitesini belirlemek.

Kaplan ve Cooper'ın önerdikleri modelde, faaliyet temelli maliyet ve faaliyet temelli bütçeleme süreci kıyaslanmak suretiyle faaliyet temelli bütçeleme işleyişi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Başka bir ifadeyle, burada gelecekteki kaynak ihtiyacı belirlenmek için model tersine çevrilmekte, geriye doğru çalıştırılmaktadır. Faaliyet temelli maliyetlemede; öncelikle kaynak maliyetleri faaliyetlere, faaliyet maliyetleri de mamul ve hizmetlere aktarılması aşamalarından oluşmaktadır (Kaplan ve Cooper, 1998).

### **2.3.3. CAM-I'in faaliyet temelli bütçeleme modeli (Kapalı döngü modeli)**

Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu (Consortium for Advanced Management-International - CAM-I) faaliyet temelli bütçeleme tekniği ile planlamayı birleştiren bir model oluşturmaya çalışmıştır (Newing, 1994, s. 50). Geliştirilen modelde faaliyet temelli bütçeleme sürecinin işleyişi detaylı bir biçimde ortaya konulmuştur. CAM-I'in faaliyet temelli bütçeleme sürecine ilişkin kapalı döngü modeli kapasite konularına dikkat çeken, ileriye yönelik, talep odaklı çalışan bir bütçeleme ve planlama çözümlemesi önermektedir (Bleeker, 2002). Bu yönüyle kapalı döngü modeli; strateji, mamul ve hizmetler, faaliyetler ve kaynaklar arasındaki bağlantıları açıkça gösteren ilk bütçe yaklaşımı olma özelliğini taşımaktadır. CAM-I'in faaliyet temelli bütçeleme modeli Şekil 2.6'da yer almaktadır:



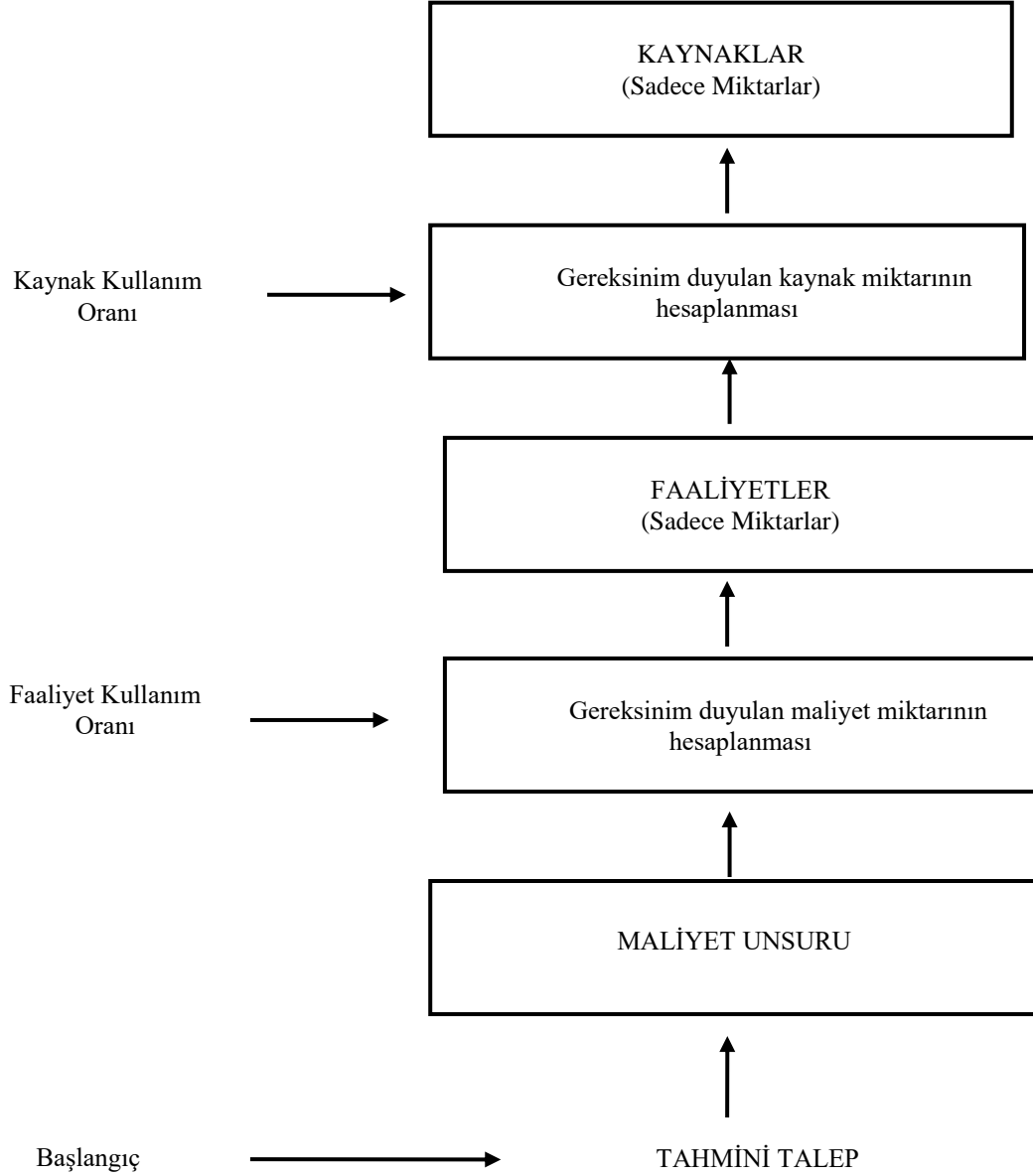
Faaliyet temelli bütçeleme kapalı döngü modelinde süreç iki aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada, operasyonel dengenin, ikinci aşamada ise finansal dengenin sağlanması amaçlanmaktadır. İlk aşamayı ifade eden operasyonel denge aşamasında amaç gelecek faaliyet dönemine ilişkin gereksinim duyulan kaynak miktarıyla bu kaynakların her birine ilişkin mevcut kaynak kapasitesi arasında denge sağlanmasıdır. Bu aşamada öncelikle, işletme stratejileri doğrultusunda işletmenin ürünlerine olan talep miktarı belirlenir, talep edilen ürün miktarının elde edilebilmesi için gerekli faaliyet miktarları tespit edilmektedir. Gerekli faaliyet miktarları, talep miktarları ile faaliyet kullanım oranlarının çarpılmasıyla elde edilmektedir. Gereksinim duyulan faaliyet miktarı ile kaynak kullanım oranları çarpılmak suretiyle de kaynak ihtiyacı belirlenmektedir. Kaynak ihtiyacının işletmenin mevcut kapasitesinden düşük olması operasyonel dengenin sağlandığı anlamına gelirken, fazla olması operasyonel dengenin sağlanmadığını göstermektedir. Bu noktada yapılacak iş, buraya kadar olan sürecin tekrar gözden geçirilmesidir.

İkinci aşamayı ifade eden finansal denge aşamasında, bütçeleme dönemi için gerekli kaynaklar ile kaynak fiyatları çarpılarak kaynakların maliyetlendirilmesi yapılmaktadır. Böylece bütçeleme dönemine ilişkin harcama tutarı belirlenmektedir. Bulunan sonuç işletmenin finansal hedefleriyle uyumlu değilse bu durum planın finansal açıdan dengede olmadığını göstermektedir. Bu noktada finansal dengeye ulaşmak için önceki aşamalar tekrar gözden geçirilir ve finansal açıdan kabul edilebilir bir sonuca ulaşılır. Bu model, gerçekçi temellere dayanan bir plan ve bütçe oluşturmak için bir işletmenin geçmiş bilgilerini göz önünde bulundurarak gelecek ihtiyaç ve kısıtlarını bir araya getirmektedir. Finansal sonuçları üretmeden önce operasyonel fizibilite ve denge üzerinde yoğunlaşarak gereksiz bütçe tekrarlarından kaçınılmakta, böylece bütçeleme işleminin verimliliği artırılmaktadır. Bu çözümleme, fonksiyon ve işlemlerin birbirleriyle olan ilişkilerinin daha iyi anlaşılmasını sağlamakta, operasyonel ve finansal dengenin sağlanmasına yönelik analizlerin daha detaylı bir şekilde yapılmasını kolaylaştırmaktadır (Sandison vd., 2003).

#### **2.3.4. Bleeker’ın faaliyet temelli bütçeleme modeli**

Bleeker (2001), CAM-I’in tasarladığı faaliyet temelli bütçeleme modelini geliştirerek faaliyet temelli bütçelemenin işleyişini açıkça gösteren bir model ortaya

koymuştur. Faaliyet temelli bütçeleme aşamalarının kısaca özetlendiği faaliyet temelli bütçeleme modeli aşağıda yer alan şekilde gösterilmektedir.



Şekil 2.7. Bleeker'in Faaliyet Temelli Bütçeleme Modeli (Bleeker, 2001)

Şekilde özetlenen faaliyet temelli bütçeleme sürecinin aşamaları aşağıda kısaca açıklanmaktadır:

**1. Aşama:** Faaliyet temelli bütçelemede geleneksel bütçeleme yaklaşımında olduğu gibi bütçeleme sürecine öncelikle mamul veya hizmet taleplerinin tahmini ile başlanmaktadır. Faaliyet temelli bütçelemede geleneksel bütçeleme yaklaşımından farklı olarak daha fazla

ayrıntıya ihtiyaç duyulmaktadır. Örneğin; faaliyet temelli bütçeleme üretim ve satış miktarlarını gerçekleştirecek süreçler, malzemeler için sipariş sıklığı, taşıma yöntemi gibi bilgileri içermek zorundadır (Cooper, 1998, s. 115).

**2. Aşama:** Bu aşamada üretilmesi beklenen her bir mamul veya hizmet için gerekli olan faaliyetlerin miktarının belirlenmesi için faaliyetlerin her bir mamul veya hizmette birim başına ne kadar tüketildiğinin belirlenmesi gerekmektedir.

**3. Aşama:** İkinci aşamada bulunan faaliyet kullanım oranları üretilmesi beklenen mamul veya hizmet miktarı ile çarpılmak suretiyle gereksinim duyulan faaliyet miktarı her bir faaliyet için kümülatif olarak hesaplanır. Böylece faaliyet seviyeleri itibariyle gereksinim duyulan faaliyet miktarı belirlenmiş olur.

**4. Aşama:** Bu aşamada, mamul veya hizmetlerin üretilmesi için gereksinim duyulan faaliyetlerin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların, her bir faaliyet için kullanım oranı belirlenmektedir.

**5. Aşama:** Gereksinim duyulan kaynak miktarının hesaplanması için her bir faaliyet itibariyle faaliyet miktarı ile kaynak kullanım oranının çarpılması suretiyle planlama dönemi için gereksinim duyulan kaynak miktarı kümülatif olarak hesaplanır. Burada elde bulunan ve tedarik edilmesi planlanan kaynak miktarı ile gereksinim duyulan kaynak miktarı karşılaştırılır.

**6. Aşama:** Kaynak gereksinimleri gerekli olan kaynak maliyetlerine dönüştürülür. Başka bir ifadeyle, tedarik edilmesine karar verilen kaynaklar parasal olarak ifade edilir.

**7. Aşama:** Bu aşamada tahmin edilen talebi karşılamak için gerekli kaynakların toplam maliyeti hesaplanır. Bu işlem, finansal dengenin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi için gereklidir. Finansal dengenin sağlanıp sağlanmadığını belirlemek için faaliyet temelli maliyet dağıtım boyutu kullanılmalıdır. Buna göre 5. aşamadaki operasyonel dengede tedarik edilen kaynakların toplam maliyeti faaliyetlere ve maliyet unsurlarına yüklenir, kar ve işletmenin kullandığı getiri göstergeleri hesaplanır ve finansal dengenin var olup olmadığını tespitine yönelik olarak işletmenin finansal hedefleri bu göstergelerle karşılaştırılır. Eğer hedeflere ulaşırsa, ihtiyaç duyulan kaynaklar tedarik edilen kaynaklara denktir. Finansal dengeye ulaşamamışsa, 5. aşamaya geri dönülerek 1. aşamadan 4. aşamaya kadar süreç yeniden gözden geçirilir ve gerekli düzenlemeler yapılır, böylece tedarik edilen kaynak miktarı yeniden hesaplanır.

#### **2.4. Faaliyet Temelli Bütçeleme Modellerinin Değerlendirilmesi**

Bir önceki bölümde detaylı olarak açıklanmaya çalışılan modeller her geçen gün geliştirilerek farklı konuları kapsayacak şekilde değiştirilmektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde, tüm modeller geleneksel maliyetleme modelinin tersi uygulamaları önermektedir. Başka bir ifadeyle, geleneksel modeldeki kaynak, üretim ve maliyetleme süreci faaliyet temelli yaklaşımda; ihtiyacın belirlenmesi, üretim ve sonra maliyet şeklinde evrilmektedir. Bu sürece bağlı olarak yapılacak bütçeleme de aynı yapısal özelliği göstermektedir. Faaliyet temelli bütçelemeye talep tahminine göre belirlenen faaliyet ihtiyacına göre üretin planlanır ve sonra bu planlamada belirlenen üretim merkezlerine dağıtılacak kaynaklar yüklenir. Bu bütçelemeye her bir birim ya da istasyondaki maliyetler ve kaynaklar önceden belirlenebilir. Bütçe, işletmedeki faaliyet alanlarına göre düzenlenir. Bu modeller karşılaştırılmalı olarak değerlendirildiğinde (Tablo-2.1.) ortak bazı üstünlüklere ve zayıflıklara sahip olduğu göze çarpmaktadır.

**Tablo 2.1.** *Modeller ve Karşılaştırma Kriterleri*

<b>Kriterler</b>	<b>Brimson-Fraser (1991)</b>	<b>Kaplan-Cooper (1998)</b>	<b>CAM – I (2001)</b>	<b>Bleeker (2002)</b>
Talep tahmini	x	x	x	x
Üretim planlaması	x	x	x	x
Satın alma		x		x
Teslim alma		x		x
Depolama ve depodan mal çıkarma		x		x
Üretim (sanayi)		x	x	x
Menü planlaması		x		
Yiyecek-içecek üretimi		x		
Servis		x		

Brimson-Fraser'in modeli bütçeleme konusuna daha çok yönetsel bir süreç olarak yaklaşmış ve sürecin genel hatları ve felsefesi üzerinde durmuştur. Alan yazındaki ilk model olarak ciddi bir katkı sağlamasına rağmen, ayrıntılara girmeyip bütçe hazırlamayı planlama ve kontrol fonksiyonlarının bir uzantısı olarak ele almıştır. Model, işletmeler için bütçeleme konusunda vizyon oluşturması boyutuyla değerli olmasına rağmen, uygulama için yeterli teknik destek sağlamamaktadır. Bütçe bu bakış açısında sadece bir

planlama ve denetim aracıdır. Maliyetler ve dağıtımları ile ilgili herhangi bir öneri getirmemektedir.

Faaliyet temelli bütçeleme modelleri arasında yer alan bir diğer model olan CAM – I Kapalı Döngü Modeli ise yine kapsamlı bir model olarak hazırlanmıştır. Model, operasyonel ve finansal dengenin sağlanması üzerinden çalışmaktadır. Modelde, gereksinim duyulan kaynaklar ve mevcut kaynaklar arasındaki denge operasyonel dengeyi ifade etmektedir. Finansal denge ise bütçeleme dönemi için gerekli olan kaynaklar ile bunların maliyetini çarparak kaynak maliyetlendirmesi anlamına gelmektedir. Model, bakış açısı olarak bütçeleme sürecine yenilik getirmekle birlikte, uygulama olarak geliştirilmeye açık bir özellik taşımamaktadır. Bu model, teorik bağlamda halen üzerinde tartışılan bir model olup, üretim sanayinde uygulama örnekleri bulunmaktadır (Stevens, 2004).

Bleeker, CAM –I tarafından tasarlanmış olan modeli geliştirerek yeni bir model oluşturmuştur. Mamul ya da hizmetlere olan taleple başlayan model, faaliyet kullanım oranı ve kaynak kullanım oranı üzerinden kaynaklara ulaşmakta, bu sırada ortaya çıkan çeşitli aşamalardan oluşmaktadır.

Kaplan ve Cooper (1998) tarafından geliştirilmiş olan faaliyet temelli bütçeleme modelinin oldukça kapsamlı ve ayrıntılı olduğunu ifade etmek mümkündür. Model, gelecek döneme ilişkin satış ve üretim hacimlerinin tahminiyle başlayıp, faaliyet kapasitelerinin belirlenmesine kadar olan geniş bir süreci kapsamaktadır. Bu modelde, faaliyet temelli maliyetleme sisteminin esaslarından yola çıkılarak bütçeleme, otel işletmeleri gibi çeşitli hizmet yelpazesine sahip karmaşık bir maliyetleme sistemi gerektiren yapılara da önerilmektedir. Liu vd. (2002) tarafından yapılan çalışma bu sistemin içecek üretimi yapan bir işletmedeki uygulanması ve doğrulanması üzerinedir. Daha sonraki yıllarda Şen (2013) tarafından yapılan çalışmada geliştirilmiş olan bu model beş yıldızlı bir otel işletmesinde uygulanmıştır. Uygulama yapılan otelin yiyecek-içecek sistemi alakart servise dayalıdır.

Buraya kadar yapılan dört modele yönelik değerlendirmelere bağlı kalarak, Brimson ve Fraser (1991), CAM-I (2001) ve Bleeker'ın (2002) tarafından önerilen modellerin faaliyet temelli bütçelemeyle ilgili gerekli tüm kriterleri karşılamada bazı yetersizliklere sahip olduğu görülmüştür. Kaplan ve Cooper (1998) tarafından geliştirilen modele bakıldığında ise bu bütçeleme sürecine ait tüm kriterleri karşıladığı ve otelcilik sektörüne uyarlanabileceği dikkat çekmektedir (Tablo -2). Ancak model alakart sistemde

uygulanmış olup, henüz her şey dahil sistemde doğrulanmamıştır. Hizmet çeşitliliği, sezonluk yoğunluk, rekabet koşulları ve maliyet baskısı gibi unsurlar birlikte değerlendirildiğinde her şey dahil sistem için maliyet kontrolü ve bütçeleme gibi konularda yeni açılımlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu amaçla, Kaplan ve Cooper'ın (1998) önerdiği modelin her şey dahil sistemde doğrulanması, bu araştırmanın temel sorusu olarak kabul edilmiştir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3.HER ŞEY DAHİL SİSTEMDE FAALİYET TEMELLİ BÜTÇELEME MODELİ: BİR İŞLETME ÖRNEĞİ

#### 3.1 Her Şey Dahil Sistemi

Yirminci yüzyılda kitle turizminde görülen son derece büyük gelişme zaman içinde rekabet koşullarını değiştirerek hizmetlerin çeşitlenmesine neden olmuştur. Kitle turizminin gelir getirici büyük potansiyelinden yararlanmak isteyen bölgeler ve işletmeler farklı uygulamalara giderek tercih edilebilir olma yarışı içinde yerlerini almışlardır. Bu uygulamalardan bir tanesi de günümüzde sıklıkla karşımıza çıkan her şey dahil sistemidir. Poon'a (1998) göre her şey dahil sisteminin turistler için ana fikri; tatil süresince parasal işlemleri en aza indirmek, para ile ilgili bazı kararları almamak, para harcama yapabileceği sıkıntı, stres veya problemleri ortadan kaldırmaktır. Böylece turistler daha önceden belirlenmiş bir tatili satın almakta ve tatil süresince ne kadar harcama yapacaklarını önceden bilmektedirler.

Her şey dahil sisteminin ilk uygulamalarına 1930'lu yıllarda İngiltere'deki tatil kamplarında rastlanılmıştır. 1950'li yılların ortalarında Fransız bir yatırımcı tarafından İspanyol adası Mayorka sahilinde bir tatil kampı kurulmuş ve yatırımcı, İspanyol Hükümeti tarafından yiyecek, konaklama ve diğer faaliyetler için önceden belirlenmiş tek bir fiyatı uygulamakla yükümlü tutulmuştur (Quiroga 1990; Poon 1998; Clark 2000; İrmak 2003). Takip eden yıllarda ise; konaklama için her şeyin dahil olduğu tek fiyat uygulaması daha yoğun ilgi görmeye başlamıştır (Paris ve Zona-Paris 1999; Clark 2000; Poon 2003). 1950'li yıllarla beraber Club Méditerranée (Club Med) her şey dahil sistemini dünya genelindeki tatil köylerinde uygulamaya başlamış ve sistemin yaygınlaşmasını sağlamıştır (Issa ve Jayawardena, 2003). Konaklama sektöründe özellikle Club Med'in öncülüğünde yaygınlaşmaya başlayan her şey dahil sistemi, tüm konaklama hizmeti için önceden belirlenen tek fiyatın uygulanması, etrafı yüksek duvar ve tellerle koruma altına alınmış, doğal çekicilikleri dışında tarihi ve kültürel çekiciliği bulunmayan Karayipler'deki lüks şato ve saraylarda tüm gereksinimleri karşılanmış olarak tatil yapmak isteyen zengin turistlerin sayısının artmasıyla büyük bir gelişme kaydetmiştir (Aktaş vd. 2002; Menekşe 2005; Wong ve Kwong 2004).

Türkiye'de büyük bir gelişme gösteren her şey dahil sistemini ilk defa Marco Polo ve Avrupa'nın en büyük turizm grubu olan TUI'ye bağlı Magic Life zincir otelleri

uygulamış, daha sonra bir çok otel tarafından hızlı bir şekilde yaygınlaşmıştır (Irmak, 2003). Günümüzde ise özellikle kıyı kesiminde yer alan çeşitli ölçekteki otel işletmelerinde her şey dahil sistem benimsenmiş ve uygulanmaya devam edilmektedir. Her şey dahil sisteminin temel özelliği; daha önce uygulanan oda-kahvaltı, yarım pansiyon ve tam pansiyon gibi uygulamaların yerine konaklama, uçak bileti, havaalanı transferleri, kahvaltı, öğle yemeği ve akşam yemekleri, ara öğünler, yerli ve yabancı sıcak-soğuk alkollü alkolsüz içecekler, sportif faaliyetler ve müşterilerin ihtiyaç duyabileceği tüm aktivite ve hizmetlerin önceden belirlenen tek bir fiyat dahilinde satılmasıdır. Böylece turistlerin tatilleri sırasında ekstra harcama konusunda kaygılarının ortadan kaldırılması temin edilmiş olmaktadır (Menekşe, 2005).

Beş yıldızlı oteller ve tatil köylerinin ardından pazar payını kaybetmek istemeyen üç ve dört yıldızlı oteller, apart oteller ve hatta pansiyonlar dahi kendi güçlerine göre her şey dahil sistemini uygulamaya başlamışlar, yarım pansiyon fiyatından her şey dahil odalar satarak sistemin ülkemiz turizm ve ekonomisine katkısının düşük düzeyde kalmasına neden olmuşlardır. Ayrıca, sistemi uygulayan işletmelerin çeşidinin ve fiziki özelliklerinin birbirlerinden çok farklı olması, sistemin her bir işletme tarafından farklı olarak uygulanmasına sebep olmuştur. Bu durumda her işletmenin farklı her şey dahil temasının kullanıldığı bir sorun ortaya çıkmıştır. Sistemin uygulanmasında işletme türünden işletme türüne göre önemli farklılıklar olmakla birlikte aynı tür işletmeler arasında da farklılıklar bulunmaktadır. Hatta aynı turizm grubuna bağlı zincir işletmelerde zincirin her bir halkasında bölgeden bölgeye veya şehirden şehre farklı uygulamaların olduğu göze çarpmaktadır. Her işletme kendi müşteri profiline, müşteri taleplerine ve olanaklarına göre her şey dahil sistemine bazı temel konular sabit kalmak şartıyla eklemeler ve/veya çıkarmalar yapmaktadır (Menekşe, 2005).

Otel işletmelerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için maliyet faktörünün etkisi göz önünde bulundurulduğunda, her şey dahil sistemi uygulayan işletmelerdeki maliyet yönetiminin önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi, yiyecek-içecek hizmetleri de her şey dahil sistemi içinde müşterilere sunulmaktadır. Diğer bir ifadeyle, önceden satışı yapılmış konaklama fiyatının içinde yiyecek-içecek hizmetleri de yer almaktadır. Sistemin işleyişi gereği önceden rezervasyonlar alınmakta, rezervasyonlar ve oda satış rakamlarına göre yiyecek-içecek sunumu sağlanmaktadır. Bu nedenle, yiyecek-içecek arzının ve maliyetinin önceden belirlenebilmesi mümkün olmaktadır. Ancak sistemin 'müşteri odaklı' olması nedeniyle maliyet kontrolünün

örneğin, bir alakart sistem gibi yapılması mümkün değildir. Özellikle, genel üretim maliyetlerinin porsiyon, kuver ya da müşteri bazında ne kadar maliyete neden olduğu bu sistemde cevaplanmamış bir soru olarak beklemektedir.

Her şey dahil sistemde yiyecek içeceklerin çok çeşitli olması, çok farklı saatlerde (sık sık) hizmet verilmesi ve önceden bu hizmeti talep eden müşteri sayısının net bilinmemesi, müşterinin aymazlığı ve aç gözlüğü dikkate alındığında geleneksel maliyetleme yöntemlerinin bu sistemdeki maliyet sorununu çözmeye yetersiz kaldığı söylenebilir. Bu tür yetersizliklerin giderilmesi amacıyla, hizmet endüstrisinin çeşitli işletmelerinde kullanılmakta olan modern maliyet yaklaşımlarını yiyecek-içecek hizmetleri için de için bir alternatif olabilir. Bu bağlamda, birçok hizmeti içerisinde barındıran yiyecek-içecek hizmetlerinde faaliyet tabanlı bütçelemeyi uygun bir seçenek olarak değerlendirmek mümkündür. Buradan hareketle çalışmada, her şey dahil sistemi ile çalışan otel işletmelerinin yiyecek-içecek hizmetleri bütçeleme sürecinde kullanabilecekleri alternatif bir model önerisi sunulmaya çalışılacaktır.

### **3.2 Araştırmanın Amacı**

Hızla artan küresel rekabet ve teknolojik ilerlemeler işletme yönetimini de etkilemekte ve yönetim yaklaşım ve uygulamalarında değişimi zorunlu kılmaktadır. Yönetim karar süreçlerinde temel dayanak olan muhasebe sistemi de bu değişimlere tepkisiz kalmamakta, bu alanda da gelişmelere bağlı yeni arayışlar bulunmaktadır. Yaşanan bu değişim ve bunun paralelinde gelişen yaklaşımların bir sonucu olarak işletmelerin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri için, değişimlerin ortaya çıkardığı gereksinimleri karşılayacak bir uyumlaştırma süreci ortaya çıkmaktadır.

Konaklama endüstrisindeki üst düzey rekabetin, emek-yoğun iş yapısının sezonluk dalgalanmaların, sabit yatırımların yüksekliğinin vb. işletmeler üzerinde ciddi bir maliyet baskısı oluşturduğu bilinmektedir. Hangi ölçekte ya da hizmet şeklinde olursa olsun yiyecek-içecek maliyetlerinin kontrol altında tutulması önemli bir işletme fonksiyondur ve işletmelerin genel başarısı için hayati önem taşımaktadır. Bu nedenle işletmeler kendi bünyelerine uygun maliyet sistemlerini ve yöntemlerini kullanarak maliyet kontrolünü sağlamaya çalışmaktadır.

Klasik ya da geleneksel otelcilikte başlayan ve halen devam eden alakart servis sistemi porsiyon satışı kolaylığına dayandığından uzun yıllar maliyet kontrol yöntemleri

alakart sisteme göre hazırlanmış ve uygulanmıştır. Dolayısıyla bu sistemde maliyet hesaplamaları ve kontrolü daha kolay yürütülmüştür. Geleneksel servis usullerinden biri olan tabldot servis, genellikle personele yönelik olarak uygulandığından burada da herhangi bir maliyetleme sorunu yaşanmamıştır. Çünkü işletmenin personel sayısı bilinmekte, üretilecek yemek sayısı ona göre hesaplanmaktadır. Bu bağlamda, banket/büfe servisi katılım sayısı belli organizasyonlar olduğu için bu hizmet şeklinde de maliyet hesaplamaları ve kontrolünde bir sorun yaşanmamıştır. Ancak zaman içerisinde ortaya çıkan yeni tüketim paradigması sonsuz tüketici taleplerini gündeme getirmiş ve bundan önce oteller dolayısıyla yiyecek-içecek üniteleri de etkilenmeye başlamıştır. Bu kapsamda son yıllarda hızla otellerde kullanılmaya başlanan her şey dahil sistemi, en fazla yiyecek-içecek sektörünü ve birimlerini etkilemiştir.

Her şey dahil sistemin bazı özellikleri (yiyecek içeceklerin çok çeşitli olması, çok farklı saatlerde hizmet verilmesi, müşterilerin sürekli yiyecek-içecek talebinde bulunması vb.) dikkate alındığında geleneksel maliyetleme yöntemlerinin bu sistemdeki maliyet sorununu çözmede yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu tür yetersizliklerin giderilmesi amacıyla, hizmet endüstrisinin çeşitli işletmelerinde kullanılmakta olan modern maliyet yaklaşımları yiyecek-içecek hizmetleri için de bir alternatif olabilir. Bu bağlamda, birçok hizmeti içerisinde barındıran yiyecek-içecek hizmetlerinde faaliyet tabanlı bütçelemeyi uygun bir seçenek olarak değerlendirmek mümkündür. Buradan hareketle çalışmada, her şey dahil sistemi ile çalışan otel işletmelerinin yiyecek-içecek hizmetlerini bütçeleme sürecinde kullanabilecekleri alternatif bir maliyet modeli önerilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla Kaplan ve Cooper tarafından geliştirmiş olan model esas alınacaktır. Araştırmanın ana amacı doğrultusunda, alt amaçları şunlardır:

- Yiyecek – içecek hizmetlerinde kullanılan maliyet sistemlerini belirlemek.
- Yiyecek – içecek hizmetlerine uygulanan bütçe sistemlerini karşılaştırmak.
- Genel üretim giderlerini maliyetlere dağıtmak ve bütçelerde yer verilmesini sağlamak.

### **3.3. Araştırmanın Önemi**

İşletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri ve amaçlarına ulaşmalarında maliyet yönetiminin önemi bilinmektedir. İşletme maliyetlerin kontrol altında tutulması ve önceki dönem maliyetlerinin değerlendirilmesi hem işletme devamlılığını sağlamada

hem de gelecekte alınacak kararların belirlenmesinde önem taşımaktadır. Bu işlemlerin başarısında, önemli bir kontrol aracı ise faaliyet dönemi içerisindeki tüm kararlarda etkili olan bütçelerdir.

Maliyet yönetimi ve faaliyet temelli bütçeleme ile ilgili çalışmalar incelendiğinde, üretim işletmelerinde pek çok araştırma yapıldığı görülmüştür. Genel olarak hizmet endüstrisi ve otel işletmelerinde yapılan çalışmaların ise kısıtlı olduğu belirlenmiştir. Her ne kadar yurtdışında ilgili alanda yapılmış olan çalışmalarla karşılaşılıyor olsa da henüz gelişmekte olan bir alan yazın olduğu gözlemlenmektedir. Türkiye’de ise uygulama alanı olarak her şey dahil sistemde faaliyet göstermekte olan otel işletmelerinin yiyecek-içecek hizmetlerini esas alan ve faaliyet temelli bütçeleme konusuna odaklanan bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu bağlamda, çalışmanın alanda yer alan bu boşluğa katkı sağlayabileceği söylenebilir. Çalışmanın bir diğer katkısı, her şey dahil sistemini uygulayan ya da uygulamayı düşünen otel işletmelerinde yiyecek-içecek hizmetlerinin planlanmasında kullanılan bütçelerin güncel bir bakış açısıyla geliştirilmesine imkan sağlayacak bir modelin test edilmesidir. Böylece, uygulamaya dönük pratik sonuçlar elde edilecek ve öneriler yapılabilmesi mümkün olacaktır.

### **3.4. Araştırma Problemi**

Araştırma tasarımları üzerine birçok çalışmada araştırma soruları, tasarımın başlangıç ve ilk belirleyici noktası olarak sunulmaktadır. Bu tarz yaklaşımlar nitel araştırmaların etkileşimli ve tümevarım doğasını yeterince yansıtmamaktadır. Hâlihazırda sağlam temelleri olan, makul ve cevaplamaya değer araştırma sorularınız var ise (bu kısım soruları gerekçelendiren amaçları ve bilgiyi belirtmektedir), tasarımınızın geri kalan bölümleri (özellikle yönteminiz ve kavramsal çerçeveniz) kesinlikle ilk olarak bu sorulara hitap edecek şekilde oluşturulmalıdır. Ancak nitel araştırmalarda genellikle tasarımın diğer bileşenlerinden faydalanmadan bu tarz araştırma soruları oluşturamazsınız. Teorik ve yöntemsel seçeneklerinizin ve yükümlülüklerinizin neler olduğunu ve bunların araştırma sorularınız için ne ifade ettiğini tam olarak kavramadan araştırma sorularına sabitlenmek, nicel araştırmacıların Tip 3 hatası olarak bahsettiği “yanlış soruyu cevaplama” tehlikesini doğurur (Maxwell, J. A., 2018, s. 73).

Nitel araştırmalarda sorularının amacı, irdelenecek konunun birkaç soru şekline getirilerek daraltma yapmayı sağlamaktır. Amaç cümlesi ile araştırma problemleri

arasındaki fark ayırt edildiğinde, onların nasıl kavramsallaştırıldığı ve oluşturulduğu daha iyi anlaşılabilir. Bu yöntemde araştırma problemleri araştırma yaklaşımına işaret etme ve kodlama olanağı verir (Creswell, 2018; s. 138). Bir durum çalışması olan bu çalışmada, her şey dahil sistemini uygulayan otel işletmelerinin yiyecek-içecek hizmetlerinde bütçeleme sürecinde faaliyet temelli bütçeleme sürecinde faaliyet temelli bütçeleme sistemini kullanabileceklerine dair bir model önerisinde bulunulacaktır. Yaklaşık 15 yıldan bu yana Türkiye’de birçok otel işletmesinde kullanılan bu sistemde, en büyük kalem yiyecek içecek maliyetidir ve yaşanan israflı uygulamalardır. Herşey dahil ve yiyecek-içecek hizmetleri bir çok araştırmaya konu olduğu halde bu bakış açısıyla ele alınmamıştır. Dolayısıyla, bugün gelinen noktada bu modele yönelik halihazırda bir maliyetleme sistemi bulunmamaktadır. Önerilen sistemler ise alakart sistemi ile ilgilidir. Bakıldığında, eski ya da geleneksel maliyet ve bütçeleme sistemlerinin herşey dahil sistemin ihtiyacını karşılamadan uzak olduğu görülmüştür. Bu soruna bağlı olarak bu araştırma ile herşey dahil sistemi için uygun bir maliyetleme yöntemi arayışı sonucunda, faaliyet temelli bütçeleme yaklaşımdan yararlanılması uygun görülmüştür. Çünkü bu bütçeleme yaklaşımı ile genel üretim giderleri maliyetlere ve bütçelere dağıtılarak, toptancı bir üretim ve sunumdan kaynaklanan bu soruna çözüm bulunması düşünülmektedir.

### **3.5. Araştırmanın Alanı**

Hizmet ve faaliyet çeşitliliği açısından araştırmanın büyük otel işletmesinde gerçekleştirilmesi uygun görülmüş ve araştırma kapsamına beş yıldız düzeyinde hizmet veren bir otel işletmesi alınmıştır. Bu beş yıldızlı otel işletmesinin seçiminde de işletmenin en az beş yıldır her şey dahil sistemini kullanıyor olmasına dikkat edilmiştir. Böylece sistemin işletmede yerleşik bir biçimde uygulanmakta olduğu kabul edilmiştir. Araştırmanın gerçekleştirildiği beş yıldızlı X Oteli Alanya’nın Mahmutlar bölgesinde yer almaktadır. Toplamda 120 dönüm alan üzerine kurulu olan otel işletmesi 12 yıldır faaliyet göstermektedir. Sezonluk (15 Mart – 31 Ekim) faaliyet gösteren ve yıllık 210 gün hizmet sunan otelin 614 odası bulunmaktadır. Servis sistemi her şey dahil deluxe olan işletmenin maliyet ve bütçe planları yıllık (210 gün) yapılmaktadır. İşletmede çeşitli yiyecek – içecek birimleri 24 saat hizmet sunmaktadır. Otelin menüsü Fransız mutfağı temel alınarak hazırlanmakla birlikte yiyecek-içecek hizmeti, acentelerle yapılan anlaşmalara

göre değişebilmektedir. İçecek olarak standartların üzerinde kaliteye sahip alkollü içecek servisi bulunmaktadır. Hizmet planlanırken müşterilerin geldikleri ülke ve alışkanları değerlendirilmekte, bu amaçla uyruk analizi gerçekleştirilmektedir. Örneğin, Rus müşteriler sıklıkla votka tercih ettiği için mümkün olan en iyi kalite votka sunulmaya çalışılmaktadır. Avrupalı turistler için daha çok viski ve likör gibi içecekler sunulmaktadır.

İşletmede bir ana restoran, aqua park ve sahile hizmet veren sahil restoranı olmak üzere iki restoran bulunmaktadır. Hizmet eşitlendirme amaçlı sunulan alakart serviste sunulan yiyecekler ana mutfak tarafından hazırlanmaktadır. Ana mutfakta 120 – 150 çeşit yiyecek hazırlanmaktadır. Ana restoranda verilen hizmetler şöyle sıralanabilir:

- Kahvaltı: 07.30 – 10.00
- Geç kahvaltı: 10.30 – 11.00
- Öğle yemeği: 12.00 – 14.00
- Snack bar: 14.00 – 16.00
- Akşam yemeği: 18.30 – 21.00
- Gece orbası: 23.00 – 00.30

Lobby bar 24 saat boyunca, sahil ve havuz bar ise 10.00 – 17.00 saatleri arasında hizmet vermektedir. Müşterilerin değerliği için sahil ve havuz barda yüksek alkollü içecek sunmamaya özen gösterilmekte ve bu barlarda da yiyecek hizmeti verilmektedir. Bu hizmet müşterilerin ana restorana çıkmadan rahatlıkla karnını doyurabilmesi amacıyla daha çok hamburger, köfte, sandviç vb. atıştırmalıklar (fast food) şeklinde gerçekleştirilmektedir. Uygulamanın faydası ise yemek maliyetini dūřürmesidir.

Bu araştırmanın kapsamına araştırma problemine uygun olarak belirli bir niteliğe sahip otel işletmesi alındığından elde edilen bulgular ve sonuçlar her şey dahil sistemde hizmet veren otel işletmeleri üzerinden değerlendirilebilir. Ancak her şey dahil sisteminde belirli standartların bulunmaması ve çeşitlilik göstermesi nedeniyle elde edilen sonuçları genellemek mümkün olmayacaktır. Öte yandan, yöntemde kullanılan veri toplama araçlarının araştırma problemine uygun olduğu ifade edilebilir. Bu anlamda, yöntem açısından bir sınırlılık bulunmamaktadır.

### **3.6. Araştırmanın Yöntemi**

Çalışmada nitel araştırma tercih edilmiş ve durum çalışması tekniği kullanılmıştır. Durum çalışması, sınırlı bir sistemin derinlemesine betimlenmesi ve incelenmesidir (Merriam, 2013). Durum temaları ortaya koyan durum çalışmaları araştırmalarda; bir olayı meydana getiren ayrıntıları tanımlamak ve görmek, bir olaya ilişkin olası açıklamaları geliştirmek ve bir olayı değerlendirmek amacıyla kullanılır (Gall, Borg ve Gall, 1996; akt: Büyüköztürk vd., 2010). Durum çalışması araştırmanın hem ürünü hem de nesnesi olabilecek nitel araştırma içerisindeki bir desen türüdür. Bu tür çalışmalarda, araştırmacının gerçek yaşam, güncel sınırlı bir durum ya da belli bir zaman içerisindeki çoklu sınırlandırılmış durumlar hakkında çoklu bilgi kaynakları (gözlemler, mülakatlar, görsel-işitsel materyaller ve dokümanlar ve raporlar) aracılığıyla detaylı ve derinlemesine bilgi topladığı, bir durum betimlemesi ya da durum temaları ortaya koyduğu nitel bir yaklaşımdır. Durum çalışmasındaki analiz birimi birden fazla durum (çok mekânla çalışma) veya tek bir durum (tek mekânlı çalışma) olabilir (Creswell, J. W., 2018; 97).

Durumlar çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilir. Bir birey, bir kurum, bir grup, bir ortam çalışılacak durumlara örnek oluşturabilir. Nicel veya nitel yaklaşımla yapılabilir. Her iki yaklaşımda da amaç belirli bir duruma ilişkin sonuçlar ortaya koymaktır. Nitel durum çalışmasının en temel özelliği bir ya da birkaç durumun derinliğine araştırılmasıdır. Yani bir duruma ilişkin etkenler (ortam, bireyler, olaylar, süreçler, vb.) bütüncül bir yaklaşımla araştırılır ve ilgili durumu nasıl etkiledikleri ve ilgili durumdan nasıl etkilendikleri üzerine odaklanılır. Ayrıca, bir durumda meydana gelen değişimleri ve süreçleri anlamak önemli ise bu durumların uzun dönemli çalışılması söz konusu olabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2008).

Durum çalışması alan yda; olay incelemesi, örnek olay çalışması, örnek olay inceleme, vaka çalışması şeklinde farklı isimlerle yer almaktadır. Bu çalışmada, yöntem için kullanılan teknik “durum çalışması” olarak ifade edilecektir. Hitchcock ve Hughes (1995, s.317), durum çalışmasının takip etmesi gereken özellikleri şu şekilde açıklamıştır:

- Durum içerisindeki olayların zengin ve canlı bir şekilde tanımlanması,
- Durum içerisindeki olayların kronolojik olarak hikayelendirilmesi,
- Olayların tanımlanması ile analizi arasındaki içsel bir tartışmanın kurulması,
- Belirgin bireysel aktörler ya da aktör grupları ve onların algıları üzerine odaklanılması,
- Durum içerisindeki belirgin olaylar üzerine odaklanılması,

- Durum içerisinde araştırmacının bu durumun bir parçası olarak katılımı,
- Araştırılan konunun zengin bir biçimde ortaya konulmasını sağlayacak özel durumu sunma yolu.

Durum çalışmalarını, sınırlandırılmış durumun büyüklüğüne yani durumun bir kişi, birkaç kişi, bir grup, bütün bir program ya da bir aktivite içerip içermediğine göre farklılaşabilir. Ayrıca, bu çalışmalar durum analizinin amacı açısından da farklılaşabilmektedir. Amaç açısından üç farklılık oluşur: Bir tek araçsal durum çalışması, ortaklaşa veya çoklu durum çalışması ve içsel durum çalışması. Bir tek araçsal durum çalışmasında araştırmacılar bir konu veya bir soruna odaklanır ve sonra bu konuyu örneklemek için sınırlı bir durum seçer (Creswell, J. W., 2018; s. 99). Bu çalışmada, bir tek araçsal durum çalışması tercih edilmiştir. Bu tercihin gerekçesi olarak, araştırmanın konusu ve problemi gösterilebilir.

Araştırmada veriler yarı yapılandırılmış yüzyüze görüşme, doküman analizi ve odak grup yöntemleri kullanılarak toplanmaya çalışılmıştır. Bu amaçla 23-24 Haziran 2019 tarihleri arasında X oteli maliyet kontrol yöneticisi ile toplam altı buçuk saatlik görüşme gerçekleştirilmiştir. Yarı yapılandırılmış bu görüşmede görüşmecedan izin alınarak ses kayıt cihazını kullanılmıştır. Daha sonra görüşme kayıtları deşifre edilmiştir. Bu görüşmede öncelikle otel işletmesinin genel özellikleri üzerinde durulmuş, daha sonra yiyecek – içecek hizmetlerinin örgüt yapısı, çalışma düzeni ve üretim süreci ele alınmıştır. Elde edilen verilerin faaliyet temelli bütçeleme sistemiyle ilişkilendirilmesi amacıyla 12 Haziran 2020 tarihinde otel işletmesi maliyet kontrol yöneticisi, yiyecek-içecek yöneticisi ve aşçı başı ile odak grup görüşmesi gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın amacı doğrultusunda yiyecek üretim sürecinde yer alan faaliyetlerin belirlenmesi sağlanmıştır. Bunun için işletmenin menü planlaması ve yiyecek üretim süreci ayrıntılı olarak ortaya konulmuştur. Görüşmede kullanılan görüşme formu aracılığıyla, ilgili faaliyetlerin maliyet etkeni olarak nasıl ortaya çıktıkları belirlenebilmiştir. Ayrıca faaliyet düzeylerinin sınıflandırılması ve genel üretim giderlerinin yiyecek-içecek hizmetlerine dağıtımını üzerinde durulmuştur (Ek-2).

Çalışmada ayrıca, doküman analizi tekniği de kullanılmıştır. Doküman analizi ile işletmenin maliyet yapısı ve bütçeleri hakkında görüşmeden elde edilemeyen ayrıntılı bilgilere ulaşılması hedeflenmiştir (Ek-3). Bu amaçla, işletmedeki günlük ve aylık

maliyet raporlarına, yiyecek ve içecek bütçe dokümanlarına ve işletmeye ait finansal raporlara ulaşılmıştır.

### **3.7. Geçerlik ve Güvenilirlik**

Nitel araştırmadaki geçerliğin önemi, tanımı, geçerliği tanımlayan terimler ve geçerliği oluşturma süreçlerine ilişkin pek çok perspektif ortaya çıkmıştır. Bu perspektifler nitel geçerliği nicel değerler bakımından incelemekte, nicel terimlerden farklı olan nitel terimleri kullanmakta, post-modern ve yorumlayıcı perspektifleri uygulamakta, geçerliği önemsiz olarak saymakta veya sentezlemekte ve mecazen bir kristal gibi göstermektedir. Nitel çalışmalar için geçerlik stratejileri sekiz başlıkta toplanmıştır. Bunlar; uzun süreli katılım ve sürekli gözlem, üçgenleme, akran incelemesi veya sorgulaması, olumsuz durum analizi, araştırmacı önyargılarının açıklanması, üye kontrolü, zengin, yoğun betimleme ve dış denetimler olarak sıralanmaktadır (Creswell, J. W., 2018, s. 251-252). Bu sekiz prosedür bir bütün olarak incelendiğinde, nitel araştırmacıların herhangi bir çalışmada bunlardan ikisiyle meşgul olmaları tavsiye edilmektedir. Çalışmanın geçerlik sınaması olarak öncelikle üye kontrolü sağlanmıştır. Üye kontrolü amacıyla, işletmeden elde edilen bulgular, görüşülen X Oteli yöneticileri ile paylaşılmış ve bulgulara yönelik görüşlerine başvurulmuştur. Yöneticilerle ham veriler veya deşifreler paylaşılmamış, ilk analizlere ilişkin görüşleri alınmıştır. Diğer bir geçerlik stratejisi olarak zengin, yoğun betimleme kullanılmıştır. Buna göre, araştırma kapsamına alınan işletmeye ait genel bilgiler, fiziksel olanaklar, yiyecek-içecek hizmetlerindeki iş süreçleri, maliyet sistemi kullanımı ve bütçe çalışmalarının ayrıntıları görüşme ve doküman analizi yöntemleriyle birlikte detaylandırılmıştır. Böylece; iki uygulama üzerinden çalışmanın geçerliği sağlanmıştır.

### **3.8. Araştırmacının Rolü**

Nitel araştırma özelliği taşıyan bu araştırmada veri toplama araştırmacının kendisi tarafından gerçekleştirilmiştir. Görüşmede kullanılan izin ve yetki belgeleri Ek-2 ve Ek-3'te yer almaktadır. Araştırmanın amacına uygun olarak görüşme notları tutulmuş ve ses kayıt cihazı kullanılarak görüşme kayıt altına alınmıştır. Nitel araştırmalarda elbette analizler ve yorumlar araştırmacıdan bağımsız olarak ele alınamaz ancak araştırma sırasında araştırmacı yönlendirici olmamalıdır. Bu çalışmada da araştırmacı yönlendirici

olmaktan ziyade sadece, anlaşılmayan sorulara açıklık getirmiştir. Diğer taraftan araştırmacı nitel çalışmalar konusunda yeterliliğini artırmak amacıyla Prof. Dr. Asker Kartarı tarafından verilmiş olan ‘Etnogafiden Nitrografiye Nitel Araştırmalar’ eğitimine katılmıştır (Ek-4).

### 3.9. Veri Analizi

Bir tek araçsal durum çalışması olarak planlanan ve gerçekleştirilen bu çalışmada, görüşme analizinin ilk aşamasında otel işletmesi maliyet kontrol yöneticisi ile gerçekleştirilen görüşme sırasında alınan ses kaydı, araştırmacı tarafından deşifre edilmiştir (Ek-5). Deşifre edilmiş olan veriler yine araştırmacı tarafından değerlendirilmiş, herhangi bir yazılım programı kullanılmamıştır. Verilerin analizinde görüşmelerden elde edilen bilgiler belirli kategorilerde toplanmış (yiyecek-içecek üretim süreci, maliyetlerin sınıflandırılması, faaliyet giderleri, bütçeleme), bu kategoriler işletmenin maliyet yapısı ve bütçeleme sistemi olmak üzere iki temada birleştirilmiştir (Tablo 3.1). Analizler maliyet kontrolü ve bütçeleme sistemi temaları üzerinden gerçekleştirilmiştir.

**Tablo 3.1.** *Araştırma Kapsamında Belirlenen Temalar ve Kategoriler*

<b>Temalar</b>	<b>Kategoriler</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Maliyet süreci</li><li>• Bütçeleme sistemi</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Yiyecek-içecek üretim süreci</li><li>• Maliyetlerin sınıflandırılması</li><li>• Faaliyet giderleri</li><li>• Bütçeleme süreci</li></ul>

X Otel işletmesinin maliyet ve bütçe verilerine ulaşmak amacıyla, derinlemesine gerçekleştirilen bu çalışmada, doküman analizi kullanılmıştır. Öncelikle, işletmenin maliyet kayıtları, maliyet raporları ve bütçelere ait dokümanlar incelenmiştir. Doküman analizini yiyecekler, içecekler ve diğer unsurlar olmak üzere üç grup altında kategorize etmek mümkündür. Analizler yapılırken her bir grup ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Sonrasında, yiyecek ve içecek verileri birleştirilerek yiyecek-içecek hizmetlerine ait maliyetler ve bütçeleme bir bütün olarak ele alınmıştır. Böylelikle, yiyecek-içecek

birimini bütün olarak değerlendirmekle dolaylı nitelik taşıyan maliyetlerin işletme tarafından nasıl izlendiği, raporlandığı ve bütçede yer aldığına ilişkin sonuçlara ulaşmak mümkün olmuştur.

### **3.10. Bulgular**

Elde edilen bulgular görüşme ve doküman analizi olmak üzere iki alt başlıkta değerlendirilmiştir. Görüşme sonucunda elde edilen bulgular, sırasıyla verilere ait kategoriler olan yiyecek-içecek üretim süreci, maliyetlerin sınıflandırılması, faaliyet giderleri ve bütçeleme süreci olarak incelenmiştir. Doküman analizine ait bulgular ise çalışmanın temaları olan maliyet sistemi ve bütçeleme sistemi üzerinden değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

#### **3.10.1. Görüşme bulguları**

Elde edilen veriler iki tema (maliyet süreci ve bütçe sistemi) ve dört kategori (yiyecek-içecek üretim süreci, maliyetlerin sınıflandırılması, faaliyet giderleri, bütçeleme) altında değerlendirilmiştir. Bu bulgular, otel işletmesindeki yiyecek-içecek maliyet hizmetlerine ait verilerin nasıl oluşturulduğu ve işlendiği, maliyet sistemi kullanımına yönelik bilgi vermesi açısından önemlidir. Bu nedenle, bütçe çalışmalarına geçmeden önce, yiyecek-içecek maliyet verilerinin nasıl oluştuğu ve takibi için işletmede yapılan çalışmalar bu bulgular üzerinden açıklanmıştır.

##### **3.10.1.1. Yiyecek-içecek üretim sürecine yönelik bulgular**

İlgili alan yazında yiyecek-içecek üretim sürecine yönelik aşamalar üzerinde durulmuştur. Talep tahmininden üretim sürecine kadar olan bu aşamalar, araştırma kapsamındaki X Oteli için de geçerlidir. Görüşme sonucunda, öncelikle yiyecek-içecek üretim sürecine yönelik elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

Yiyecek-içecek bölümünde departman amiri ve şefler 12 ay çalışmakta (10-15 personel civarı), diğer personel sezonluk olarak istihdam edilmektedir (100 civarı). Sezonluk olarak istihdam edilen personelin sezon sonunda iş akdi sona eriyor, sezon başlarken personel tekrar çağırılıyor. Ayrıca, yine sezonluk olarak turizm eğitimi veren okullardan stajyer öğrenci alımı da yapılmaktadır.

İşletmede her şey dahil deluxe adı verilen sistem kullanılmaktadır. Sisteme göre tüm müşteriler otelde konaklama yaptıkları süre boyunca tüm yiyeceklere ve içeceklerle, oda servisi dışında, ücretsiz olarak erişim hakkına sahiptir.

Üretim sürecinde üretilen ürünler (yiyecekler) temel olarak dört gruba ayrılmaktadır. Bunlar sırasıyla; et ürünleri, deniz ürünleri, manav ürünleri ve diğer yiyeceklerdir. Etler de kendi içinde; kırmızı etler, beyaz etler ve şarküteri olarak üç gruba ayrılmakta ve maliyetlendirilmektedir. Deniz ürünleri balık başlığı altında kilogram ve tane olarak tüm deniz ürünlerini kapsayacak biçimde sınıflandırılmaktadır. Manav ürünlerinde; meyveler, sebzeler, donuk sebze/meyve ve adet olan sebze/meyve olarak alt sınıflandırmalar bulunduğu görülmektedir.

İkinci ana maliyet kategorisi olan içecekler, üç başlık altında incelenmektedir. Bunlar sırasıyla; alkolsüz içecekler, alkollü içecekler ve sıcak tabanlı içeceklerdir. Alkollü içeceklerde ayrıca yerli ve yabancı içecek ayrımı bulunmaktadır. Sunum sırasında yabancı alkollü içeceklerde bir birim için 4 cl, yerli içeceklerde 5 cl. standart olarak belirlenmiştir. Ancak kokteyllerde birim karmaşasıyla karşılaşılmaktadır. Ayrıca tüm alkollü içecekler artık yerli olarak da üretilebildiğinden dolayı, işletme yöneticisi her şey dahil sistem için tüm içeceklerde 4 cl standart hale getirilebileceğini önermiştir.

Yiyecek - içecek üretiminde kullanılan malzemelerin geçtiği süreç aşağıdaki gibidir:

- Bir sonraki yıl için talep belirlenmektedir.
- Malzemeler, kullanılacak olan departman tarafından, sezon başındaki menü planlama ve bütçe çalışmalarında belirlenmektedir. Alkollü içeceklerin satınalma işlemi litre üzerinden yapılmaktadır. Bir müşterinin içecek tüketimi günlük ortalama 700 – 800 cl. olarak ifade edilmiştir. Ayrıca kişi başı ortalama 1.5 lt meşrubat tüketimi olduğu belirtilmiştir.
- Belirlenen malzemeler ve bunların markaları üzerinden satın alma süreci başlamaktadır. Satın alma birimi malzemelerin geçmiş yılların miktar ve maliyet bilgileri üzerinden gelecek yılın satın alma planlamasını yapmakta, firmalara teklif sunmaktadır. Firmaların distribütörleriyle görüşmeler gerçekleştirilmekte ve satın alma kararı verilmektedir.
- Malzeme ana depoların kapasitesine göre tedarik edilmektedir.

- Fatura ile malzeme teslimü gerçekleştirilmekte ve kayıtları tutulmaktadır. Bu süreçte, fiyatları ile faturalar sözleşmelere göre kontrol edilmektedir.
- Mutfak, günlük yapacağı tüketime göre ana depodan malzeme talebini yapmaktadır. Bu noktada, diğer mutfaklar için talep söz konusu değildir. Malzemeler ana depodan ilgili departmanlara transfer edilmekte, ilgili departmanların kendi koltuk altı depolarına yerleştirilmekte, ihtiyaca göre malzeme kullanımı buradan gerçekleştirilmektedir.
- Üretimi gerçekleştirilen ürünler, mutfaktan sahile ve aqua park gibi birimlere taşınmaktadır. Örneğin, fast food ürünleri ana mutfak üzerinden diğer birimlere dağıtılmaktadır.
- Dondurulmuş olan ürünler ise diğer birimlerde sadece pişirme gerçekleştirilmek üzere gönderilmektedir. Ön hazırlık daima ana mutfakta yapılmaktadır. Bu bağlamda, otelde her ne kadar farklı mutfaklar olsa da, tüm akış ana mutfak üzerinden gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla üretim sürecinde merkez ana mutfaktır.

İşletmede oda servisi hizmeti ücretli olarak sunulmakta ancak her şey dahil konsepti nedeniyle fazla tercih edilmemektedir. İçeceklerini odalarında tüketmek isteyen müşteriler, bardan içeceğini alarak ya da pet şişelere doldurarak odasına çıkmayı tercih etmektedir.

### **3.10.1.2. Maliyet sistemine yönelik bulgular**

X Otel işletmesinde maliyetlerin takibi için 'Elektra' yazılım programı kullanılmaktadır. Maliyetlerin takibi için, işletme 'ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi' kullanılmaktadır. Yazılım programı işletme ihtiyaçlarına uyumlu hale getirilebildiğinden, maliyet yöntemi yazılıma girilmiş ve uygulanmaktadır. Görüşme yapılan işletme yöneticisine göre ideal olan, maliyet takibinin ve mamul fiyatlandırmanın ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemine göre uygulanmasıdır. Ancak ana mutfak depodan sıklıkla farklı miktarlarda ve çok çeşitli malzeme tedarik ettiği için takibi zor olmaktadır. Bu nedenle, işletmede ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi tercih edilmiştir.

İşletmede her şey dahil sistemi kullanıldığından dolayı, maliyetler konaklama yapan kişi sayısı üzerinden belirlenmektedir. Bunun nedeni, otele giriş yapan

müşterilerin, konaklama süreleri boyunca herhangi bir yiyecek ya da içecek için ödeme yapmamalarıdır. Ayrıca her şey dahil sistemde yiyecek – içecek maliyeti bütün olarak görüldüğünden ana mutfak dışındaki maliyetler tek tek herhangi bir anlam ifade etmemektedir. Hepsi açık büfe maliyetinin içinde değerlendirilmektedir.

Tüketilen ve gidere dönüşen maliyetler, ay sonu sayımları ile tespit edilmektedir. İşletmede maliyetler;

- Müşteri maliyetleri,
- Personel maliyetleri,
- İkram maliyetleri,
- Üst yönetim maliyetleri olarak sınıflandırılmaktadır.

Tekdüzen Hesap Planı uyarınca muhasebeleştirme işlemlerinde *150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı* ve tüketim için *740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı* kullanılmaktadır. 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı hizmet üretimine ilişkin malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerini kapsar. Aylık maliyetler envanter işlemleri sonrasında dönem başındaki miktar, dönem içi alımlar ve dönem sonu kalanlar üzerinden gerçek rakamlar ortaya çıkmaktadır. Böylelikle tüketilen malzeme miktarı bulunduktan sonra gerçek maliyet belirlenebilmektedir. Bu maliyetin içinde müşteri kullanımları, personel maliyetleri, ikramlar ve yöneticilere verilenler de ayrı kalemler olarak takip edilmektedir. Tüm bu işlemlerin sonrasında müşteri kullanımına yönelik maliyet belirlenmektedir.

Günlük maliyet çalışmalarında ana depolardan tüketim depolarına gelen maliyetler o günkü maliyeti oluşturmaktadır. O günkü müşteri sayısına bölünerek ilgili güne ait müşteri maliyeti bulunmaktadır. Departmanların bütçeye göre maliyetlerini takip etmek, ilgili ayın bütçe rakamlarını tutturmaya yönelik kontrol amacını da yerine getirmiş olmaktadır. Örneğin, aşçı başı ana depodan o gün için belirlenmiş kişi başı 7.25 euro değerinin üzerinde bir malzeme çektiyse, ilgili malzemeyi koltuk altı depoda tutarak bir gün sonra en az ilgili fark kadar daha düşük maliyetli malzeme çekerek bütçeyi dengelemeye çalışmaktadır. Böylece, günlük yiyecek maliyeti de takip edilebilmektedir. Günümüzde çoğu otel işletmelerinde bu yöntemlerin dahi kullanılmadığı bilinmektedir. Bu yöntemde önemli olan ana depoların kapasitesidir. Örneğin, ana deposu geniş olan işletmelerde bozulmayacak ürünler (içecekler) iki ya da üç yıllık alınabilmekte böylece fiyat artışlarından daha az etkilenilerek maliyetler düşmektedir. İşletme yöneticisinin

ifadesine göre; çevredeki başka bir otel üç yıllık alkol alımı yaparak kişi başı içecek maliyetini 3 – 3.5 Euro civarına düşürebilmiştir. Araştırma kapsamındaki X otelinin içecek maliyeti ise yaklaşık 6 Euro düzeyindedir. Depolama kapasitesi ve koşulları maliyeti ciddi derecede etkilemektedir.

İşletmede birimlerin genellikle iki tür maliyeti bulunmaktadır. *Birincisi*, ödenmez maliyetlerdir. Bunlar, bir birimde müşterinin faydalandığı hizmetten faydalanma hakkı olan birim yöneticilerinin oluşturduğu maliyetleri ifade etmektedir. Birimin birinci ve ikinci kişisi olan müdür ve şefler ilgili birimlerde bu hizmetleri kullanmaktadır. Bu maliyetler ödenmez maliyetleri oluşturmaktadır. İkincisi; birimde çalışan personelin yiyecek – içecek maliyetidir. Bu maliyetler ay sonunda gider olarak kaydedilmektedir. İşletmede, müşterilerin yiyecek hizmeti aldığı farklı birimler olsa da yiyecek üretimi ana mutfak üzerinden örgütlenmiştir. Dolayısıyla, stoklara ve yiyecek üretimine ait tüm maliyetler ana mutfak üzerinden ortaya çıkmaktadır. Maliyetler belirlenirken öncelikle otelin kapasitesi ve yatak satışı belirleyici etkenler olarak göze çarpmaktadır. Ayrıca, sunulan ücretsiz yatak sayısı da eklenerek açık büfeyi kullanacak toplam kişi sayısına ulaşılmaktadır. Yiyecek maliyetlerinde belirleyici unsur aşçıbaşının kararlarıdır. Maliyetlerin oluştuğu ana mekan ise mutfaktır. Yiyecek–içecek maliyetlerine etki eden mamuller detaylı bir biçimde maliyetlendirilerek analizi yapılmaktadır. Bu analiz hem bütçe için, hem otel tüketimi için istatistik raporlarının oluşmasına yardımcı olmaktadır. Satınalma kararları da buna göre planlanmaktadır. Bu önemli bir veri olarak kabul edilmektedir. Firmalarla sözleşmeler birim fiyat üzerinden gerçekleştirilmektedir. Örneğin, 10 bin litre şarabın birim fiyatı ile 5 bin litre şarabın birim fiyatı aynı değildir. Tüketim arttıkça birim maliyet düşmektedir.

Personel yemeğinin maliyetlendirilmesi aşçı başının vermiş olduğu listeler üzerinden gerçekleştirilmektedir. Maliyetlendirme sonucunda aylık maliyet o ayki ortalama personel sayısı üzerinden kişi başı ortalama personel yemek maliyeti hesaplanmaktadır. Daha sonra, her bir birimde çalışan personel sayısı ile çarpılarak ilgili birimin personel yiyecek maliyetine ulaşılmaktadır.

İşletmede içecek maliyeti de, yiyecek maliyeti gibi takip edilmektedir. Yiyecek maliyeti sınırlandırılabilen ancak içecek maliyetini sınırlandırmak (ciddi büyük miktarda alımlar dışında) pek mümkün olamamaktadır. Maliyetlendirmede alkollü içecekler, toplam içecek maliyetinin % 60'ını oluşturmaktadır. Sezon ortalamaları değerlendirildiğinde yiyecek maliyeti 7.4 Euro, içecek maliyeti 6.2 Euro olarak

belirlenmiştir. Bahar aylarında içecek tüketimi yaz aylarına göre daha yüksektir. Hatta Mayıs ve Ekim gibi aylarda içecek maliyetleri yiyecek maliyetlerinin de üzerinde gerçekleşmektedir. İşletme yöneticisi bu durumun, ilgili dönemde işletmeye gelen turistlerin sosyo-ekonomik yapılarına bağlı olduğunu ifade etmiştir. Bahar aylarında konaklama yapan turistler ödedikleri ücretin karşılığı olarak daha çok alkol tüketmektedir. Ancak yüksek sezonda konaklama yapan turistler, tatil anlayışına daha alışkın olup içecek tüketimleri görece daha düşüktür. Örneğin 2019 yılının Mayıs ayında içecek maliyeti 7.5 Euro iken, yiyecek maliyeti 7.2 Euro olarak belirlenmiştir.

İşletmede son 3-4 yıldır yiyecek-içecek maliyeti 13-14 Euro düzeyinde gerçekleşmiştir. Döviz kurundaki artışlar nedeniyle bu miktarda ciddi bir değişiklik karşlaşılmamıştır. Ancak konsept değişikliği gerçekleşirse (örneğin, otel işletmesi mini barda şişe bira vermeye karar veriyse) maliyet artışı olacağı ifade edilmiştir. Otelin bütününe yönelik maliyet hesabı şöyle gerçekleştirilmektedir: 1 birim maliyetlerin tamamı için, 1 birim otelin kirası için ve 1 birim kar için. Diğer bir ifadeyle, fiyatlandırma için maliyetler 3’le çarpılmaktadır. Bazı işletmeler durgun geçen sezonlarda ya da otelin binası kira değilse maliyet çarpı 2 sistemini de tercih etmektedir. Böylece, işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi, personelin devamlılığı ve sabit maliyetlerin karşılanması sağlanabilmektedir. Maliyetleri doğru bir biçimde takip etmenin fiyatlamanın da doğru yapılmasını sağlayacağı ifade edilmiştir.

Faaliyet temelli maliyetleme ve bütçeleme uygulamalarının gerçekleştirilebilmesi için, öncelikle faaliyet düzeylerinin belirlenmesi gerekmektedir. İşletmeye ait faaliyet düzeyleri Tablo 3.2’de yer almaktadır.

**Tablo 3.2. Faaliyet Düzeyleri**

<b>İşletme Düzeyinde Faaliyetler</b>	<b>Hizmetler Düzeyinde Faaliyetler</b>	<b>Yiyecek-İçecek Hizmetleri Düzeyinde Faaliyetler</b>
Genel yönetim faaliyetleri	Konaklama hizmetleri faaliyetleri	Ana restoran
Maliyet kontrol faaliyetleri	Spa faaliyetleri	Alakart restoran
İnsan kaynakları faaliyetleri	Rekreasyon faaliyetleri	Lobi bar
Güvenlik hizmetleri faaliyetleri		Sahil bar
Bakım-onarım faaliyetleri		Havuz bar
		Aqua park bar
		Vitamin bar

Elde edilen bulgulara göre faaliyetler üç düzeyde gerçekleşmektedir. Bunlar sırasıyla; işletme düzeyi, hizmetler düzeyi ve yiyecek-içecek hizmetleri düzeyi olarak

sınıflandırılabilir. Çalışma kapsamı uyarınca yiyecek-içecek hizmetleri düzeyinde faaliyetler ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde doğrudan ilişkili olan faaliyetler ele alınmıştır. Yiyecek-içecek hizmetleri düzeyinde faaliyetler; ana restoran, alakart restoran, lobi bar, sahil bar, havuz bar, aqua park bar ve vitamin bar kapsamında yer almaktadır. Bilindiği üzere, malzeme ve işçilik giderleri doğrudan yükleme yöntemiyle mamul ve hizmetlere yüklenebilmektedir ancak genel üretim maliyetleri için aynı durum söz konusu değildir. Böylelikle, otel işletmelerinde maliyet dağıtımlarında karşımıza sorun olarak çıkan genel üretim maliyetlerinin dağıtımının sağlıklı bir biçimde gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Genel üretim maliyetlerinin yüklenmesi için maliyet faaliyet giderleri ile maliyet etkenlerinin ilişkilendirilmesi gerekmektedir. İşletme yöneticileriyle yapılan görüşme sonucunda yiyecek-içecek faaliyet giderleri ve bu giderlere ait maliyet etkenlerine Tablo 3.3'te yer verilmiştir.

**Tablo 3.3.** Yiyecek-İçecek Hizmetleri Kapsamındaki Faaliyet Giderleri ve Maliyet Etkenleri

<b>Yiyecek-İçecek Faaliyet Giderleri</b>	<b>Maliyet Etkenleri</b>
Mutfakta kullanılan yakacak	Alan/m <sup>2</sup>
Mutfak ısıtma	Alan/m <sup>2</sup>
Restoran ısıtma	Alan/m <sup>2</sup>
Mutfakta kullanılan müşteri malzemeleri	Kullanan kişi sayısı
Restoranda kullanılan müşteri malzemeleri	Kullanan kişi sayısı
Mutfak ve bulaşikhane temizlik maliyetleri	Alan/m <sup>2</sup>
Restoran ve bulaşikhane temizlik maliyetleri	Alan/m <sup>2</sup>
Depo aydınlatma	Alan/m <sup>2</sup>
Depo soğutma	Alan/m <sup>2</sup>
Kırtasiye kullanımı	Kullanım oranı
Mutfakta yiyecek üretiminde kullanılan diğer malzemeler	Alan/m <sup>2</sup>
Restoranda yiyecek sunumunda kullanılan diğer malzemeler	Alan/m <sup>2</sup>
Aydınlatma amaçlı elektrik kullanımı	Alan/m <sup>2</sup>
Ekipmanlar için elektrik kullanımı	Direkt
Mutfakta su kullanımı	Kullanım oranı/m <sup>3</sup>
Endirekt işçilik	Personel sayısı
Personel yasal ödemeleri	Personel sayısı
Personel lojman	Personel sayısı
Personel yemekhane	Personel sayısı
Personel ulaşım	Personel sayısı
Makine ve teçhizat amortismanı	Kullanan kişi sayısı
Bina amortismanı	Alan/m <sup>2</sup>
Bina emlak vergisi	Alan/m <sup>2</sup>
Bina sigorta	Alan/m <sup>2</sup>
Mutfak bakım-onarım	Makine saati/kwS-İşçilik saati
Restoran bakım onarım	Makine saati/kwS-İşçilik saati

İşletmede yiyecek-içecek hizmetleriyle ilgili genel üretim giderleri ve maliyet etkenleri şöyle sıralanabilir:

- Personel ile ilgili genel üretim giderleri endirekt işçilik, yasal ödemeler, personel lojmanı, yemekhane, ulaşım olarak sıralanabilir. Personel giderleri konusundaki maliyet etkenleri personel sayısı olarak karşımıza çıkmaktadır. Yiyecek-içecek hizmetleri kapsamında yer alan personelin yasal ödemeleri, lojman maliyetleri ve ulaşımaya yönelik maliyetler ilgili kişi sayısı üzerinden dağıtılabilir.
- Mutfakta yiyecek üretiminde kullanılan diğer malzemeler; alüminyum folyo, streç film, kürdan, yağlı kağıt gibi malzemelerdir. Restoranda yiyecek sunumunda kullanılan diğer malzemeler; kokteyl süsleri, peçete, plastik bardak, kağıt bardak gibi malzemelerdir. Her iki grupta yer alan malzemeler için maliyet etkeni kullanan kişi sayısı olarak ifade edilmiştir. Buna göre maliyet yüklemesi ilgili dönemde yiyecek-içecek hizmetlerini kullanan ücretli müşteri sayısı üzerinden yapılabilir.
- Aydınlatma, ısıtma, soğutma, elektrik, su vb. giderleri bir grup altında incelenebilir. İşletmede elektrik, su, aydınlatma ve ısıtma gibi giderlerin sadece finansal muhasebe kayıtları yapılmakta olup birimler düzeyinde ne kadar tüketim yapıldığı üzerinde durulmamaktadır. Yiyecek-içecek maliyetleri takip edilirken ilgili giderlerin dağıtımında alan ölçüsü olarak metrekare üzerinden dağıtım yapılabileceği ifade edilmiştir.
- Bina vergi, sigorta ve amortisman giderleri binalarla ilgili gider unsurlarını içermektedir. İlgili giderler yiyecek-içecek hizmetleri için kullanılmakta olan depo, mutfak ve servis alanlarının tüm alan içindeki metrekare cinsinden payına göre dağıtılabilir.
- Mutfakta ve serviste kullanılan temizlik malzemeleri, temizlik malzemeleri grubu olarak takip edilmektedir. Bu başlıkta mutfak ve serviste temizlik amaçlı kullanılan kimyasal maddeler, sünger, bez ve paspas malzemeleri, kağıt havlu gibi çeşitli temizlik malzemeleri yer almaktadır. Temizlik malzemelerinin kullanımında yüzeyler temel alındığı için maliyet etkeni olarak yiyecek-içecek üretim ve servis alanlarının genel alan içindeki metrekare cinsinden payı esas alınabileceği ifade edilmiştir. Böylelikle, kullanılan temizlik malzemelerinin maliyeti doğru bir biçimde maliyet havuzlarına aktarılmış olacaktır.
- Bakım onarım giderleri restoran ve mutfak için kullanılan bakım onarım maliyetini kapsamaktadır. Bakım-onarım kapsamında depolarda kullanılan soğutucular, mutfaktaki pişirme üniteleri, bulaşıkhanedeki makineler, servis

alanlarında kullanılan buzdolabı, kurulama cihazları gibi makine ve cihazlar yer almaktadır. Bu makine ve cihazlara aite maliyet etkenlerini belirlenmesinde iki farklı görüş ortaya çıkmıştır. Buna göre kurulum, bakım-onarım, tamir ve sürdürme maliyetleri kullanılan makine saati ya da bu faaliyetler için gerekli olan işçilik saati olarak ifade edilmiştir. Makine saatinin tercih edilmesi durumunda cihazların kullanıldığı süreler esas alınacaktır. İşçilik saati tercih edilirse yiyecek- içecek hizmetleri için kullanılan işçilik saati üzerinden maliyet havuzlarına aktarım yapılacaktır.

İşletme ile yapılan ilk görüşmede genel üretim giderleri ve faaliyet sürecine yönelik bilgilere ulaşılmıştır. Görüşme yapılan yetkili, genel üretim maliyetlerinin hizmet maliyetlerine dağıtılmadığını, sadece finansal muhasebe kayıtlarının yapılarak gelecek dönem için bütçelerde bu finansal muhasebe kayıtlarına dayalı öngörüler üzerinden genel üretim giderlerinin bütelendiğini ifade etmiştir.

Faaliyet temelli bütçeleme sisteminde, geleneksel yöntemlere dayalı uygulamanın en önemli eksiği olan genel üretim giderlerinin dağıtımı ön plana çıkmaktadır. Bu nedenle, ilgili maliyetlerin sınıflandırılması, faaliyet düzeylerinin belirlenmesi, maliyet nesnelerini belirlenmesi ve oluşturulan maliyet havuzlarından maliyet etkenleri aracılığıyla mamul ve hizmetlere aktarımı kritik bir önem taşımaktadır.

Her ne kadar işletmede faaliyet temelli maliyetleme ve bütçeleme sistemleri kullanılmıyor olsa da, her şey dahil sistemin faaliyet temelli maliyetleme ve bütçeleme ile uyumluluğunu değerlendirebilmek amacıyla işletme yöneticileriyle yapılan ikinci görüşme sonucunda genel üretim giderlerine yönelik sınıflandırmalar ve kullanılabilen maliyet etkenleri üzerinde durulmuştur. Bu faaliyet giderleri ve maliyet etkenlerine yönelik olarak oluşturulmuş olan eşleşmeler Tablo 3.3'te yer almaktadır.

### **3.10.1.3. Faaliyet giderlerine yönelik bulgular**

Personel giderleri işletmedeki birimler düzeyinde ele alınmaktadır. İşletmede müşteriyle yüzyüze olan birimlerde çalışan ve arka planda çalışan personel ayrımı bulunmaktadır. Genel yönetim, muhasebe, teknik servis ve bahçe bakımı bölümlerindeki personel 12 ay boyunca istihdam edilmektedir. Yiyecek-içecek, rezervasyon, önbüro, kat hizmetleri birimlerinde ise sadece yöneticiler 12 ay çalışmakta olup, diğer personel ve

stajyerler ihtiyaç dahilinde sezonluk olarak istihdam edilmektedir. Sezon sonunda ilgili personelin iş akdi sona erdirilmektedir. Personelin kanuni maliyetleri, yeme-içme ve lojman gibi tüm maliyetleri her bir birim üzerinden maliyetlendirilmektedir. İşletmede ayrıca, özellikle sezonluk personel için hizmet içi eğitimler de verilmektedir.

Otel işletmesine ait bina, inşaat, enerji, elektrik, ısıtma, soğutma, aydınlatma gibi giderlere ait sadece finansal muhasebe kayıtları yapılmaktadır. Bunun dışında, ilgili maliyetlere ait herhangi bir maliyet kontrolü yapılmamaktadır. Örneğin, ana binanın ve lojmanın farklı elektrik sayaçları bulunmaktadır. Elektrik faturasına tahakkuk eden tutar elektrik tüketimi olarak kaydedilerek otel genel gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca, işletme merkezi soğutma sistemi kullanmamakta, sadece odalara ve birimlerdeki ofislere ait klimalar bulunmaktadır. Soğutma giderleri de elektrik faturası içinde değerlendirilmektedir.

Genel üretim giderleri olarak buklet malzemeleri (odalarda müşterilere sunulan promosyon malzemeleri), yiyeceklerin ve içeceklerin yanında kullanılan malzemeler (pipetler, süsler, kürdan, kağıt bardak vb.), kırtasiye ve basılı evraklar ile masa, sandalye gibi işletme malzemeleri ayrı kalemler olarak takip edilmekte ve finansal muhasebe kayıtları tutulmaktadır. İşletmedeki tüm amortisman kayıtları da faturalar üzerinden maliyetlendirilmekte ve böylece takibi gerçekleştirilmektedir. İşletme yöneticisi, ısınma, aydınlatma ve enerji gibi maliyetleri kontrol altında tutmanın kolay olmadığını ifade etmiş ve maliyet kontrolü amacıyla bu maliyetler üzerinde çalışmanın önemli ve gerekli olduğunu vurgulamıştır.

#### **3.10.1.4. Bütçeleme sürecine yönelik bulgular**

Görüşme yapılan otel işletmesine bütçe hazırlıklarına yönelik sorular da yöneltilmiştir. Böylelikle yiyecek-içecek hizmetleri ve genel otel bütçelerinin nasıl hazırlandığına dair bilgilere ulaşılmıştır. Bütçelere yönelik rakamsal ifadeler çalışmanın doküman analizi sonucundan elde edilen bulgular bölümünde yer alacak olup, burada sadece süreç hakkında bilgilere yer verilecektir.

İşletmede bütçeleme aylık olarak yapılmaktadır. Aylık bütçeler üzerinden yıllık bütçeye ulaşılmaktadır. Bütçeleme yapılırken geçmiş iki yılın rakamları temel alınmakta ve gelecek yıl rakamlarında gerçekleşmesi beklenen artışlar üzerinden değerlendirme yapılmaktadır. Önceki iki yıl ve ilgili yılın tüketimleri (litre, kg vb.) üzerinden gelecek

yılın tahmini tüketimleri belirlenmekte, takvim yılı başlamadan ve otel açılmadan önce firmalara kullanılacak malzemelerin miktarları iletilmekte ve fiyat teklifleri alınmaktadır. Teklifler alındıktan sonra, sezon içinde gelebilecek zam oranları da araştırılarak gelecek yılın bütçesi yapılmaktadır. Gelecek yılın miktar tüketimi ve maliyet tüketimi planlaması yapıldıktan sonra tüketilecek olan birimlere bu bütçeler verilmektedir. Birimlerin bu bütçe doğrultusunda malzemeleri tüketmeleri iletilmekte ve bundan sonra maliyet kontrol süreci başlamaktadır. Sezon başladıktan sonra bu bütçeye göre muhasebe tarafından ilgili birimlere her gün günlük maliyet olarak rapor halinde sunulmaktadır.

Yiyecek bütçesi için ana kaynak mutfaktaki üretimdir. Bu noktada belirleyici olarak aşçıbaşı sorumludur. İçecek bütçesi de barların tüketimi üzerinden gerçekleştirilmektedir. Yiyecek ile benzer bir süreç üzerinden bütçe hazırlanmaktadır. Yiyecek-içecek maliyetleri yiyecek gruplarına göre bütçelenmekte (EK-1) ve malzeme tüketimi bu bağlamda incelenmektedir. Örneğin, votka ya da peynir çeşitlerinin tüketim hacmi analiz edilmektedir. Eğer varsa konseptte konulacak yenilikler sezon başlamadan, bütçe sırasında tartışılıp karar verilmektedir. Örneğin, bir sonraki yıl menüyü zenginleştirmek ve menülerde bir kırmızı ete yer verirken iki kırmızı ete yer vermek planlanmışsa aşçıbaşı ile çalışıp maliyetlendirme gerçekleştirilmekte ve ilgili maliyet bütçeye yansıtılmaktadır. İşletmede genel giderler, faaliyet giderleri ve amortisman gibi kalemlerin de bütçeleri genel bütçede ele alınmaktadır. Genel üretim giderlerinin geçmiş yıllara ait gerçekleşmiş maliyetleri üzerinden gelecek yıla ait bütçelenmiş oranlar kullanılmaktadır. Örneğin, temizlik maliyetlerini dağıtırken çamaşır yıkama maliyeti; kat hizmetleri, yiyecek-içecek ve sauna olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Her bir birim için ne kadar tüketim gerçekleştiyse oransal olarak ilgili birimlere dağıtımı yapıp gelecek yılın bütçesinde bu pay üzerinden yer alması sağlanmaktadır.

### **3.10.2. Doküman analizi sonucunda elde edilen bulgular**

Araştırma kapsamında gerçekleştirilen doküman analizi sonucunda X Oteline ait maliyet ve bütçe verileri kapsamlı olarak incelenmiştir. Bu kapsamda öncelikle, işletmede sunulan yiyecek ve içecek gruplarına ait günlük ve aylık maliyet raporları analiz edilmiştir. Sonrasında bütçe çalışmaları kapsamında yiyecek ve içecek bütçe raporları derinlemesine analiz edilmiş ve böylelikle işletmenin bütçe süreci ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

Yiyecek maliyetini belirlemek için geçtiğimiz dönemden (aydan) kalan yiyecek stoklarına dönem içinde alınanlar eklenmekte ve dönem sonu kalan stok çıkarılmaktadır. Elde edilen tutar büfeden yiyecek yiyen toplam kişi sayısına bölünmekte ve kişi başı maliyete ulaşılmaktadır. Kişi başı maliyet, Türk Lirası ve Euro üzerinden olmak üzere iki farklı para birimi üzerinden hesaplanmaktadır. Otel işletmesinin 2019 yılı Mayıs ayında hizmete sunduğu oda sayısı 19.034, satılan oda sayısı 17.745, doluluk oranı % 93, mevcut yatak sayısı 57.009, ücretli satılan yatak sayısı 37.117, toplam satılan yatak sayısı 46.543 ve tüm bunlara bağlı olarak açık büfe kişi sayısı 41.939,13 olarak belirlenmiştir. İlgili dönemde Euro kuru ortalama 6.7514 TL'dir. 31 günlük periyodun başlangıcında bir önceki aydan devir yiyecek stoku 1.639.332,54 TL, ay içinde alınan yiyecek maliyeti 2.061.412,70 TL, içecekten transfer 393,44 TL, servis yiyecek için 6.059,36 TL olmak üzere toplam stok 3.701.887, 32 TL ve kapanış envanteri 1.755.550,57 TL olarak belirlenmiştir. İlgili döneme ait toplam tüketilen yiyecek maliyeti 1.946.336,75 TL'dir. Kişi başı yiyecek maliyeti 52.44 TL ve karşılığı olarak 7.77 Euro olarak gerçekleşmiştir. İşletmenin yiyecek maliyet raporuna ilişkin veriler Tablo 3.4.'de yer almaktadır.

**Tablo 3.4. X İşletmesi Mayıs 2019 Yiyecek Maliyet Raporu**

Mevcut Oda	19.034		
Satılan Oda	17.745		
Doluluk	% 93		
Mevcut Yatak	57.009		
Ücretli Satılan Yatak	37.117		
Toplam Satılan Yatak	46.543		
Açık Büfe Kişi Sayısı	41.939,13		
Kur Euro	6,7514		
Period	01-31/05/2019		
Gün Sayısı	31		
Geçen Aydan Devir Yiyecek Stoku			<b>1.639.332,54</b>
Ana Depo Açılış Envanteri		1.498.303,22	
Mutfak Açılış Envanteri		141.029,32	
İçecekten Transfer (Ana Depo) (+)		6.808,00	
Ay İçinde Alınan		<b>2.061.412,70</b>	
İçecekten Transferler (Barlar) (+)		393,44	
Firmaya İade (-)		-	
Ana Depodan Zayi (-)		-	
Servis Yiyecek (-)		6.059,36	
Toplam Stok			<b>3.701.887,32</b>
Kapanış Envanteri			<b>1.755.550,57</b>
Ana Depo Kapanış Envanteri		1.606.075,04	
Mutfak Kapanış Envanteri		149.475,53	
Toplam Tüketilen Yiyecek Maliyeti			<b>1.946.336,75</b>
Kişi Başı TL			52,44
Kişi Başı Euro			7,77

Araştırma kapsamına alınan işletmede içecek maliyetleri de, yiyecek maliyetleri ile aynı yöntemle hesaplanmaktadır. İçecek maliyetlerinin belirlenmesinde ve kontrolünde önemli olan; kişi başı içecek tüketimini belirlemektir. İçecek maliyet kontrolü, ana depodan lobby bar, servis bar, havuz bar ve aqua parkta bulunan barlara dağıtılmaktadır. İlgili barlar günlük ihtiyaçlarına göre depolardan gerekli olan içecek miktar ve türlerini müşterilere sunmak üzere talep etmektedir. İşletmenin 2019 yılı Mayıs ayına ait içecek maliyetlerine ait bilgiler Tablo 3.5.'te yer almaktadır.

**Tablo 3.5 X İşletmesi Mayıs 2019 İçecek Maliyet Raporu**

Mevcut Oda	19.034		
Satılan Oda	17.745		
Doluluk	% 93		
Mevcut Yatak	57.009		
Ücretli Satılan Yatak	37.117		
Toplam Satılan Yatak	46.543		
Açık Büfe Kişi Sayısı	41.939,13		
Kur Euro	6,7514		
Period	01-31/05/2019		
Gün Sayısı	31		
Geçen Aydan Devir İçecek Stoku			<b>2.476.866,87</b>
Ana Depo Açılış Envanteri		2.360.398,66	
Restoran ve Bar Açılış Envanteri		116.468,21	
Yiyeceğe Transfer (Ana Depo) (-)		6.808,00	
Ay İçinde Alınan		<b>1.914.260,90</b>	
Mutfaktan Transfer (+)		11.499,73	
Firmaya İade (-)		70.822,00	
Zayi (-)		-	
Yiyecekten Transfer (Ana Depo) (+)		6.059,36	
Toplam Stok			<b>4.331.056,86</b>
Kapanış Envanteri			<b>2.749.308,59</b>
Ana Depo Kapanış Envanteri		2.631.938,10	
Restoran ve Bar Kapanış Envanteri		117.370,49	
Toplam Tüketilen İçecek Maliyeti			<b>1.581.748,28</b>
Kişi Başı TL			42,62
Kişi Başı Euro			6,31

Otel işletmesinin 2019 yılı Mayıs ayında hizmete sunduğu oda sayısı 19.034, satılan oda sayısı 17.745, doluluk oranı % 93, mevcut yatak sayısı 57.009, ücretli satılan yatak sayısı 37.117, toplam satılan yatak sayısı 46.543 ve tüm bunlara bağlı olarak açık büfe kişi sayısı 41.939,13 olarak belirlenmiştir. İlgili dönemde Euro kuru ortalama 6.7514 TL'dir. 31 günlük periyodun başlangıcında bir önceki aydan devir içecek stoku 2.476.866,87 TL, ay içinde satın alınan içecek maliyeti 1.914.260,90 TL, mutfaktan transfer 11.499,73 TL, tedarikçilere iade 70.822 TL, yiyecekten transfer 6.059,36 TL,

olmak üzere toplam stok 4.331.056,86 TL ve kapanış envanteri 2.749.308,59 TL olarak belirlenmiştir. İlgili döneme ait toplam tüketilen içecek maliyeti 1.581.748,28 TL'dir. Kişi başı içecek maliyeti 42.62 TL ve karşılığı olarak 6.31 Euro olarak gerçekleşmiştir

İşletme yöneticileriyle yapılan görüşmelerde, yiyecek-içecek maliyetlerinin nasıl belirlendiği üzerinde de durulmuştur. İşletmede yiyecek maliyeti için belirleyici kişi aşçı başıdır. Her şey dahil sistemde tüketim porsiyonlar üzerinden olmadığı için toplam yiyecek maliyeti yemek yiyen kişi sayısına bölünerek ortalama bir maliyet çıkarılmaktadır. Buna göre; 2019 yılı Mayıs ayına ait günlük yiyecek maliyetleri özet olarak Tablo 3.6.'te yer almaktadır.

**Tablo 3.6. X İşletmesi Mayıs 2019 Günlük Yiyecek Maliyeti**

<b>Günlük Yiyecek Maliyeti</b>	<b>Geceleme</b>	<b>TL Toplam</b>	<b>Euro Toplam</b>	<b>Kişi Başı Euro</b>	<b>Kişi Başı TL</b>
Ücretli Yetişkin	36.323	1.332.046	197.006	5,42	36,67
Ücretli Çocuk	1.588	57.881	8.568	5,40	36,45
Ücretsiz Çocuk	8.632	314.853	46.576	5,40	36,48
Günübirlik Kullanım	-	-	-	-	-
Ücretsiz Oda	583	26.384	3.906	6,70	45,26
Personel Yemeği	16.027	168.785	24.950	1,56	10,53
Toplam	63.153	1.899.949	281.006	4,45	30,08
<b>Ücretli Misafir Yiyecek Maliyeti</b>	37.117	1.704.780	252.150	6,79	45,93

Yiyeceklere ait fiili maliyetlerin aylık olarak belirlenmesinde mutfakta oluşan maliyet rakamları kullanılmaktadır. Tüm yiyecek maliyetleri; ücretli yetişkin, ücretli çocuk, ücretsiz çocuk, günübirlik kullanım, ücretsiz oda ve personel yemeği kategorilerinde toplanmakta ve elde edilen toplam kişi/öğün sayısı toplam yiyecek maliyetine bölünerek ücretli misafir yiyecek maliyeti kaleminde maliyet yüklemesi yapılmaktadır. Böylelikle konaklama yapan kişi başı misafir üzerinden günlük yiyecek maliyetine belirlenebilmektedir. Maliyetler Türk Lirası ve Euro cinsinden olmak üzere iki ayrı para birimi olarak hesaplanmaktadır. Bu durumun nedeni olarak; satın alınan Türk Lirası, satışların Euro cinsinden olmasıdır. 2019 yılı Mayıs ayına ait yiyecek maliyet verileri incelendiğinde; 37.117 geceleme üzerinden, toplamda 1.704.180 TL (252.125 Euro), kişi başı 45, 93 TL ve 6.79 Euro olarak belirlenmiştir.

**Tablo 3.7. X İşletmesi Mayıs 2019 Günlük İçecek Maliyeti**

<b>Günlük İçecek Maliyeti</b>	<b>Geceleme</b>	<b>TL Toplam</b>	<b>Euro Toplam</b>	<b>Kişi Başı Euro</b>	<b>Kişi Başı TL</b>
Ücretli Yetişkin	36.323	1.332.046	197.006	5,42	36,67
Ücretli Çocuk	1.588	57.881	8.568	5,40	36,45
Ücretsiz Çocuk	8.632	314.853	46.576	5,40	36,48
Günübirlik Kullanım	-	-	-	-	-
Ücretsiz Oda	583	26.384	3.906	6,70	45,26
KDV Maliyeti	37.117	225.348	33.308	0,90	6,07
Toplam	63.153	1.769.322	261.553	7,05	47,67
<b>Ücretli Misafir İçecek Maliyeti</b>	37.117	1.768.624	262.449	7,04	47,65

Araştırma kapsamına alınan X Otelinde içecekler üç grupta ele alınmaktadır (alkolsüz, alkollü ve sıcak içecekler). Alkollü içecekler ayrıca yerli ve yabancı olmak üzere iki farklı kategoriye ayrılmaktadır. Yabancı alkollü içeceklerde bir birim 4 cl, yerli alkollü içeceklerde ise 5 cl üzerinden hesaplanıyor. Müşteri analizleri sonucundan elde edilen rakamlara göre bir müşterinin günlük içecek tüketim ortalama 700-800 cl, meşrubat olarak da günlük 1.50 litre. İçeceklerin maliyetlendirilmesinde alkollü içecekler toplam maliyetin % 60'ını oluşturuyor. Ayrıca müşteri profilinden dolayı bahar aylarında oluşan içecek tüketimi yaz aylarına göre daha yüksek. Bunun nedeni, bahar aylarında gelir düzeyi daha düşük olan müşterilerin tatil yapması olarak belirlenmiş. Gelir düzeyi yüksek müşteri, görece daha az içecek tüketiyor. Her şey dahil deluxe kapsamında gün içinde restoranlarda ve barlarda içecekler tamamen ücretsiz, ancak oda servisi ücretli. Bu nedenle müşteriler içeceklerini bardan alıyor ya da pet şişelere doldurarak odasına çıkmayı tercih etmektedir. Tablo 3.7.'te yer alan Mayıs 2019 rakamlarına göre X Otelinin günlük ücretli misafir içecek maliyeti 47,65 TL ve 7,04 olarak belirlenmiştir. Bu hesaplamanın yapılmasında öncelikle; ücretli yetişkin, ücretli çocuk, ücretsiz çocuk, günübirlik kullanım, ücretsiz oda ve KDV maliyetleri toplanmış, sonrasında toplam geceleme sayısına bölünmüştür.

İşletmede yiyecek ve içecek maliyetleri ayrı ayrı hesaplanmakta ve ardından misafir başına düşen toplam yiyecek-içecek maliyetine ulaşılmaktadır. Yiyecek-içecek maliyetinin hesaplanması, tüm kategorilerdeki misafirlerin yaptıkları toplam geceleme ile personel yemeği ve ücretsiz konaklamalar üzerinden yapılmaktadır. Buna göre; öncelikle ücretli yetişkin, ücretli çocuk, ücretsiz çocuk, günübirlik kullanım, ücretsiz oda, personel

yemeği ve KDV maliyeti toplanmaktadır. Elde edilen toplam maliyet geceleme sayısına bölünerek günlük bazda kişi başi Türk Lirası ve Euro cinsinden maliyete ulaşılmaktadır. 2019 yılı Mayıs ayına ait toplam yiyecek-içecek maliyeti kişi başi 93,58 TL (13,84) olarak gerçekteşmiştir.

**Tablo 3.8.** *Ücretli Misafir Yiyecek – İçecek Maliyeti*

	Geceleme	TL Toplam	Euro Toplam	Kişi Başi Euro	Kişi Başi TL
<b>Ücretli Misafir Yiyecek-İçecek Maliyeti</b>	37.117	3.473.404	513.599	13,84	93,58

Araştırma kapsamında yer alan X Otelinde sezon içinde maliyetler aylık ve günlük düzeylerde incelenmektedir. Elde edilen fiili maliyet bilgisi, geçmiş iki yılın rakamlarıyla da karşılaştırılmakta ve böylelikle maliyet analizlerinin derinleştirilmesi mümkün olmaktadır. Maliyet karşılaştırmalarında, özet bir biçimde ilgili aya ait yiyecek-içecek verileri önceki iki yılın aya ait yiyecek ve içecek verileri ile Türk Lirası ve Euro döviz kuru cinsinden karşılaştırılmaktadır. Böylelikle üç yıla ait maliyet verileri birlikte değerlendirilebilir hale gelmektedir.

2017, 2018 ve 2019 yıllarının Mayıs aylarını kapsayan karşılaştırmalı maliyet analizleri incelendiğinde, yiyecek-içecek maliyetlerinin üç yıl içinde izlediği hareket gözlenebilmektedir. Tüm analizler günlük ve kişi başi düzeyde yapılmaktadır. Buna göre; yiyecek maliyeti TL cinsinden sırasıyla 28,08, 35,07 ve 46,33 olarak gerçekteşirken içecek maliyetleri 23,60, 31,67 ve 46,40 olarak karşımıza çıkmaktadır. Analizler sonucunda kişi başi toplam yiyecek-içecek maliyeti de sırasıyla 51,68, 67,44 ve 92,72 TL olarak belirlenmiştir. Maliyetlerde görülen artış büyük oranda kur değişimleri ve enflasyon ile açıklanabilir. Analizlerin sağlıklı olması için tüm maliyetler aynı zamanda Euro karşılığı olarak da kayıt altına alınmaktadır. Euro cinsinden yiyecek maliyetleri 7,14, 6,95 ve 6,86 iken içecek maliyetleri 6,91, 6,15 ve 6,87 olmuştur. Yiyecek ve içeceğin kişi başi toplam maliyetleri ise 14,05, 13,10 ve 13,73 olarak gerçekteşmiştir. Rakamlar incelendiğinde; yiyecek maliyetinde üç yıllık zaman diliminde Euro olarak azalma olduğu görülmektedir. İçecek maliyetlerinde ise 2017 ile 2018 arasında artış, 2018 ile 2019 arasında azalma izlenmiştir. Her iki maliyet nesnesi beraber incelendiğinde, üç yıllık karşılaştırma düzeyinde toplamda 50 cent gibi bir azalış olduğu göze çarpmaktadır.

Ayrıca, ilgili aya ait konaklama sayıları sırasıyla 24.682,5, 28,543 ve 37,117 olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuç şöyle değerlendirilebilir; neredeyse iki katına çıkan döviz kuru ve enflasyon baskısı altında işletme, hizmet kalitesini korurken ve geceleme sayısında iki yıl içinde neredeyse bir buçuk katı artış gerçekleşirken yiyecek-içecek maliyetlerini aynı düzeyde tutmayı sağlayabilmiştir. Yiyecek-içecek maliyetlerine yönelik karşılaştırmalar Tablo 3.9’de yer almaktadır.

**Tablo 3.9. X Oteli Mayıs 2019 Yiyecek-İçecek Maliyeti Karşılaştırmaları**

	Mayıs 2017			Mayıs 2018			Mayıs 2019		
Euro Kuru	3,9309			5,1481			6,7514		
Ücretli Geceleme	24.682,5			28.543			37.117		
	Toplam Euro	Kişi Başı Euro	Kişi Başı TL	Toplam Euro	Kişi Başı Euro	Kişi Başı TL	Toplam Euro	Kişi Başı Euro	Kişi Başı TL
Pansiyon Yiyecek Maliyeti	176.286,19	7,14	28,08	198.323,91	6,95	35,77	254.696,88	6,86	46,33
Pansiyon İçecek Maliyeti	170.476,99	6,91	23,60	175.577,66	6,15	31,67	255.066,63	6,87	46,40
<b>Toplam Yiyecek-İçecek Maliyeti</b>	<b>346.763,18</b>	<b>14,05</b>	<b>51,68</b>	<b>373.901,57</b>	<b>13,10</b>	<b>67,44</b>	<b>509.763,51</b>	<b>13,73</b>	<b>92,72</b>

İşletme, yiyecek-içecek maliyetlerini üçer yıllık dönemler içinde karşılaştırmakta, böylelikle maliyetlerini derinlemesine ve geniş bir zaman diliminde takip edebilmektedir. Yurtdışı satışların Euro cinsinden olması ve Türk lirasındaki dalgalanmalar nedeniyle tüm maliyet verileri iki para cinsinden birlikte yapılmaktadır. Böylelikle, gerçekçi maliyet verileri ortaya konabilmektedir. Maliyet karşılaştırmalarının yapılması, aynı zamanda gelecek dönem bütçe çalışmaları için de kaynak oluşturan bir niteliğe sahiptir.

Araştırma kapsamında yer alan X Oteli, ilgili sezon için düzenlediği yiyecek-içecek bütçesini bir sene önceki maliyet rakamlarına ve ilgili yıl için beklenen fiyat artışı düzeyine göre hazırlamaktadır. Bütçe yiyecekler ve içecekler için ayrı ayrı hazırlanmakta ve daha sonra birleştirilmektedir. Bütçeler işletmenin faaliyet gösterdiği Nisan-Ekim ayları için sezonluk olarak aylık bazda hazırlanmaktadır. Bütçe içerisinde sırasıyla ilgili yıla ait tahmini tüketim, bir önceki yıla ait fiili tüketim (tutar ve oran olarak farklarıyla birlikte), bir önceki yılın geceleme sayısı, bir önceki yıla ait bütçe (Euro), bir önceki yıla

ait fiili maliyet (Euro), ilgili yıla ait kişi başı bütçe (Euro) ve iki yıl arasındaki fark yer almaktadır.

Tablo 3.10'da yer alan 2019 yılına ait yiyecek bütçesi incelendiğinde; 2018 yılında gerçekleşmiş olan tüketim 8.831.854,68 TL, 2019 yılında gerçekleşecek tahmini tüketim 11.255.164,65 TL ve aradaki fark 2.423.309,97 TL'dir. İki yıl arasındaki fark yüzde 27,44'tür. 2018 yılı için bütçelenmiş kişi başı yiyecek maliyeti 7.19 Euro, fiili kişi başı maliyet ise 7.14 Euro olarak gerçekleşmiştir. 2019 yılı için günlük kişi başı yiyecek bütçesi ortalama 7.04 olarak belirlenmiştir. 2019 yılına ait yiyecek bütçesi incelendiğinde günlük kişi başı yiyecek bütçesi bir önceki yıla göre % 0.10 azalış olarak hazırlanmıştır. İşletme yiyecek maliyetlerini önceki yıl ile karşılaştırıldığında aynı düzeylerde tutmaya çalışmaktadır. 2019 yılı yiyecek bütçesi aylar bazında incelendiğinde; en yüksek doluluk rakamlarının olduğu Temmuz ve Ağustos aylarında yiyecek için ayrılan pay artmakta, sezon başı ve sonu olan Nisan ve Ekim aylarında tüketim azalmaktadır. En yüksek ve en düşük yiyecek maliyeti beklenen aylar arasında kişi başı yiyecek maliyetinde % 30'lara yaklaşan bir fark öngörülmektedir.

**Tablo 3.10. X Oteli 2019 Yılına Ait Yiyecek Bütçesi**

Aylar	2019 Tahmini Tüketim (TL)	2018 Tüketim (TL)	Fark	Fark %	2018 Geceleme	2018 Bütçe (Euro)	2018 Fiili Kişi Başı (Euro)	2019 Kişi Başı (Euro)	Fark (Euro)	Fark %
Nisan	936.928,97	657.400,14	279.528,83	42.52	20.200	6.80	6.54	7.14	0.60	9.14
Mayıs	1.336.069,07	1.020.987,25	315.081,82	30.86	28.543	7.30	6.95	7.20	0.25	3.64
Haziran	1.858.441,94	1.464.080,37	394.361,56	26.94	39.516	7.40	6.86	7.24	0.38	5.51
Temmuz	2.088.301,44	1.553.405,18	534.896,27	34.43	43.613	7.60	6.46	7.37	0.90	13.96
Ağustos	1.998.433,04	1.662.727,12	335.705,92	20.19	41.661	7.70	6.18	7.38	1.20	19.40
Eylül	1.618.814,61	1.313.295,11	305.519,50	23.26	37.732	7.00	4.70	6.60	1.90	40.33
Ekim	1.418.175,57	1.159.959,51	258.216,06	22.26	37.271	6.50	4.55	5.58	1.30	28.63
<b>Toplam</b>	<b>11.255.164,65</b>	<b>8.831.854,68</b>	<b>2.423.309,97</b>	<b>27.44</b>	<b>248.536</b>	<b>7.19</b>	<b>7.14</b>	<b>7.04</b>	<b>-0.10</b>	<b>-1.36</b>

\*2018 yılı kur ortalaması 6.0255

Araştırma kapsamındaki X Oteli ultra deluxe her şey dahil sisteminde hizmet verdiği için içecek bütçesi ayrıca hazırlanmaktadır. İçecek bütçesi hazırlanırken, bir önceki yıla ait geceleme sayıları, içecek tüketim miktarları ve ilgili yıla ait tahmini tüketim göz önünde bulundurulmaktadır. İçecek bütçelerinin hazırlanması sürecinde tedarikçilerden alınan fiyat teklifleri de son derece önem taşımaktadır. İçecekler, yiyecekler gibi kısa ömürlü olmayıp uzun sürelerle yayılan raf ömrüne sahip olduğundan dolayı, yıllık içecek maliyetlerin öngörülmesi ya da imkanlar dahilinde satınalma işleminin gerçekleştirilmesi durumunda bütçe rakamlarının fiili rakamlarla eşdeğerde olmasını sağlamaktadır.

X Otelinin 2019 yılına ait içecek bütçesi hazırlanırken öncelikle 2018 yılına ait geceleme sayıları ve tüketim tutarları değerlendirilmektedir. Böylelikle 2018 yılı kişi başı bütçelenmiş ve fiili içecek rakamlarına ulaşılmaktadır. Sonrasında 2019 yılına ait beklenen tüketim miktarları ve konaklama öngörülleri üzerinden içecek bütçesi hazırlanmıştır. 2018 yılı geceleme sayısının 248.536 ve tüketimin 7.692.570,19 TL olduğu görülmektedir. Gecelik kişi başı içecek tüketimi ortalama 5.20 Euro olarak gerçekleşmiştir. 2019 yılı tahmini tüketimi toplamda 11.675.477,33 TL ve kişi başı içecek bütçesi 7.20 Euro olarak hazırlanmıştır. İçecek bütçesinde, yiyeceklerin aksine yoğun sezonda kişi başı maliyet düşük, sezon sonu olan Eylül ve Ekim aylarında maliyet yüksektir. İşletme yöneticileri bu durumu iki nedenle açıklamıştır: Düşük sezonda konaklama yapan müşterilerin daha düşük gelir düzeyine sahip olduğu için fazla içki tüketimi yapması ve çocuklu ailelerin sezon sonunda azalması. İşletmenin 2019 yılı içecek bütçesine ait rakamlar Tablo 3.11.'de yer almaktadır.

**Tablo 3.11. X Oteli 2019 Yılına Ait İçecek Bütçesi**

Aylar	2019 Tahmini Tüketim (TL)	2018 Tüketim (TL)	Fark	Fark %	2018 Geceleme	2018 Bütçe (Euro)	2018 Gerçekleşen Kişi Başı (Euro)	2019 Yılı Kişi Başı (Euro)	Fark (Euro)	Fark %
Nisan	924.941,83	614.693,81	310.248,01	50,47	20.200	6,25	6,11	7,04	0,93	15,23
Mayıs	1.427.175,94	903.780,26	523.395,69	57,91	28.543	6,35	6,15	7,69	1,54	25,07
Haziran	1.656.332,35	1.114.589,49	541.742,86	48,60	39.516	5,85	5,22	6,45	1,23	23,52
Temmuz	1.846.886,36	1.163.702,69	683.183,67	58,71	43.613	5,40	4,84	6,51	1,67	34,53
Ağustos	1.786.693,06	1.177.201,62	609.491,44	51,77	41.661	5,43	4,38	6,60	2,22	50,77
Eylül	1.991.457,17	1.294.281,71	697.175,46	53,87	37.732	6,05	4,64	8,12	3,48	75,16
Ekim	2.041.990,62	1.424.320,60	617.670,02	43,37	37.271	6,73	5,59	8,43	2,84	50,83
<b>Toplam</b>	<b>11.675.477,33</b>	<b>7.692.570,19</b>	<b>3.982.907,14</b>	<b>51,78</b>	<b>248.536</b>	<b>6,01</b>	<b>5,42</b>	<b>7,20</b>	<b>1,78</b>	<b>32,93</b>

### 3.11. Her Şey Dahil Sistemde Faaliyet Temelli Bütçeleme

Her şey dahil sistem, müşterilerin otele giriş yaptıkları andan itibaren çıkışlarına kadar olan süreci kapsayan konaklamaları sırasında tüm yiyecek ve içecek ihtiyaçlarını (bazı istisnalar dışında) herhangi bir ekstra ücret ödemediği karşılımları üzerine kurulmuştur. Bu özelliği nedeniyle, konaklama ve yiyecek-içecek hizmetleri bir bütün olarak fiyatlandırıldığı için, maliyet kontrolü ve bütçe sistemi uygulamaları özel bir önem taşımaktadır. Bunun nedeni, maliyetleri oluştukları yerler itibarıyla müşterilere doğrudan yüklemeye olanağının olmamasıdır. Her şey dahil sistemde faaliyet göstermekte olan bir otel işletmesinin maliyet ve bütçe sistemlerinin derinlemesine incelendiği bu çalışmada, ilgili sistemi kullanan otel işletmeleri için faaliyet temelli bütçeleme sisteminin uygulanabilirliği araştırılmıştır. Bu amaçla, öncelikle işletmedeki faaliyet süreci, maliyet yapısı ve bütçe sistemi belirlenmiştir. Çalışmanın bulgular bölümünde konuyla ilgili açıklamalara ayrıntılı bir biçimde yer verilmiştir.

İşletmede bütçeleme yapılırken, geçmiş iki yıla ait maliyet bilgilerinden yola çıkılmaktadır. Ardından, gelecek yıla ait satış ve maliyet planlamaları yapılmaktadır. Oda satışları Euro para birimi üzerinden gerçekleştirildiği için tüm maliyet ve bütçe rakamları hem Türk Lirası hem de Euro olarak takip edilmektedir. İşletme bu aşamada, yine geçmiş yılların verileri ve gelecek ekonomik beklentiler üzerinden gelecek yıl için doluluk oranları öngörüsü oluşturmakta ve böylelikle aylar düzeyinde ne kadar üretim planlaması gerektiğini belirlemektedir. Yiyecek-içecek üretimi planlaması, günlük ve aylık düzeyde yapılmakta ve her bir gün için belirlenmiş olan maliyet kapsamında mutfak ve içecek sunumu yapılan birimlerin ilgili bütçe dahilinde üretim ve sunum yapması beklenmektedir. Yiyecek üretimi konusunda sorumlu aşçıbaşı, içecekler için yiyecek-içecek yöneticisidir. Üretim planlamasının ardından işgücü planlaması gerçekleştirilmektedir. Bu aşamada, her bir birimde ihtiyaç duyulan mutfak, servis ve bar elemanlarının sayısı ve niteliği belirlenmektedir. İşletme sezonluk olarak faaliyet gösterdiği için, sezon başlamadan önce bütçe kapsamında işgücü planlaması gerçekleştirilmekte ve buna yönelik istihdam sağlanmaktadır. Tüm bu süreçlerin ardından işletme faaliyetlerine başlamakta ve bütçenin uygulanması aşamasına geçilmektedir.

Kaplan ve Cooper'ın faaliyet temelli bütçeleme modeli gelecek döneme ilişkin satış ve üretim hacimlerinin belirlenmesiyle başlamaktadır. Bu aşamada, geçmiş verilerden ve geleceğe yönelik ekonomik öngörülerden yararlanılarak bir sonraki dönemin satış

rakamları ve buna bağlı olarak üretim hacmi planlanmaktadır. Bir sonraki aşamada, işletmenin faaliyetlerine ilişkin talep tahmini gerçekleştirilmektedir. Burada öne çıkan konu, işletme faaliyetlerinin daha önceden belirlenmiş olmasıdır. Bu bağlamda, faaliyetlere ilişkin talep tahmini yapılmaktadır. Ardından, belirlenmiş olan işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyulan kaynak talebi hesaplanmaktadır. Sözü edilen kaynaklar; hammadde, malzeme, işletme malzemesi ve işçilik gibi üretime dair tüm girdileri kapsamaktadır. Çalışma kapsamına alınan otel işletmesinin uyguladığı bütçeleme süreci ve çalışmada önerilen faaliyet temelli bütçeleme süreci Tablo 3.12.'de karşılaştırmalı olarak yer almaktadır.

**Tablo 3.12.** *Bütçeleme Süreçlerinin Karşılaştırılması*

<b>İşletmedeki Bütçeleme Süreci</b>	<b>Faaliyet Temelli Bütçeleme Süreci</b>
Geçmiş dönemin satış ve maliyet verilerini değerlendirmek	Gelecek döneme ilişkin satış ve üretim hacimlerinin tahmin etmek
Gelecek yılın satış ve maliyet planlamalarını yapmak	İşletme faaliyetlerine ilişkin talebin tahmini yapmak
Üretim miktarını belirlemek	İşletmenin faaliyetleri için gerekli olan kaynak ihtiyacını hesaplamak
Yiyecek-içecek hammadde ve malzemelerini planlamak	Toplam kaynak ihtiyacını belirlemek
İşgücü planlaması yapmak	Faaliyet kapasitesini belirlemek

Araştırma kapsamında görüşme yapılan X otelindeki bütçeleme süreci ile alan yazında yer alan Kaplan ve Cooper'ın faaliyet temelli bütçeleme modelinde yer alan bütçe süreci arasında çeşitli benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır. Her iki modelde de, planlama tarafıyla aynı noktadan yola çıkılmaktadır. Öncelikle geçmiş yıllara ait veriler belirlenmekte ve buna bağlı olarak gelecek dönem için talep tahmini gerçekleştirilmektedir. Her iki uygulamada da, talep tahmininin ardından üretim miktarları planlanmaktadır. Bu noktadan sonra, işletmenin uyguladığı bütçeleme süreci ile faaliyet temelli bütçeleme süreci arasında farklılık oluşmaya başlamaktadır. Otel işletmesinin bütçeleme süreci, talep tahminine göre yiyecek-içecek hammadde ve malzeme planlaması ile birlikte işgücü planlaması yapmak üzerine kurulmuştur. Faaliyet temelli bütçeleme de ise talep tahmininin ardından işletme faaliyetlerine yönelik kaynak ihtiyacı hesaplanmaktadır.

Bu noktada faaliyet temelli bütçeleme, sadece hammadde, malzeme ve işgücü değil, üretim için doğrudan ya da dolaylı olarak gereksinim duyulan tüm unsurları maliyet havuzlarında toplamayı ve üretilen mamul ve hizmetlere kaynakları tüketmeleri oranında dağıtmayı vurgulamaktadır. Her şey dahil sistemde yiyecek ve içecek üretim süreçleri değerlendirilerek işletmedeki maliyet yöneticileri ve bölüm yöneticileri maliyet havuzları ve dağıtım anahtarları oluşturarak üretimle ilişkili maliyetleri ilgili faaliyetlere aktarabilirler. Böylece, genel üretim maliyetlerinin dağıtımının önemi ortaya çıkmaktadır. Araştırma kapsamına alınan işletmede genel üretim maliyetlerinin dağıtımını toplam maliyetlere eklenmekte, yiyecek-içecek ya da diğer hizmetler kapsamında bir dağıtım yapılmadığı belirlenmiştir. Otel yöneticileriyle yapılan ikinci tur görüşme sonucunda genel üretim giderlerinin hangi faaliyet düzeylerinde olduğu ve maliyet etkenlerinin neler olabileceği üzerinde durulmuştur. Böylelikle, her şey dahil sistemde yiyecek-içecek hizmetlerine yönelik tüm maliyet girdilerinin doğru bir biçimde hizmetlere yansıtılması mümkün olabilecektir. Maliyetlerle ilgili bu veriler, bütçe için de temel oluşturacaktır. Ardından, işletmeler bütçelemeyi de ilgili dağıtım oranları uyarınca hazırlayabileceklerdir.

Üretim ve hizmet endüstrilerinin çeşitli işletmelerinde uygulanmakta olan faaliyet temelli bütçeleme modelinin, her şey dahil sistemi uygulamakta olan otel işletmeleri için de kullanılabileceğini ifade etmek mümkündür. Üzerinde durulması gereken noktalar, hem finansal muhasebe hem de maliyet muhasebesi kayıtlarının özenli bir biçimde tutulması ve işletmenin faaliyetlerini belirlemesidir. Doğru maliyet bilgilerinin üretilmesi sayesinde işletme bütçeleri de kaynakların doğru dağıtılması yönünde hazırlanabilecektir. Bu sayede; maliyet düşürme, fiyatlama politikaları ve rekabet edebilme kapasitesi gibi konularda işletmeler daha güçlü hale gelebilecektir.

## **SONUÇ VE ÖNERİLER**

Geçtiğimiz yüzyılın ortalarında hızla gelişmeye başlayan turizm hareketleri, özellikle kitle turizmi ile birlikte sayısal anlamda büyük rakamlara ulaşmıştır. Her ne kadar günümüzde alternatif turizm hareketlerinin ve niş turistik faaliyetlerin payı artıyor olsa bile halen kitle turizmine katılan turist sayısı turizm istatistiklerinde belirleyici rol oynamaktadır. Ulaşım olanaklarının kolaylaşması, teknolojik gelişmeler ve boş zamanın artışı gibi parametreler turizm hareketlerini artırmış, öte yandan küresel düzeyde rekabet,

işletmeleri farklı seçenekler üretmeye yöneltmiştir. Otel işletmelerinin rekabet güçlerini artırmaya yönelik olarak kullanılan stratejilerden biri de her şey dahil sistemidir. Her şey dahil sistemi, müşterilerin otel işletmelerinde rezervasyon yaptıkları anda gerçekleştirdikleri ödeme kapsamında alacakları hizmetlerin tamamı için ödeme yapmaları ve konaklama süresi boyunca başka herhangi bir maliyete katlanmamaları üzerine kurulmuştur. Böylelikle, müşteriler için cazip bir konaklama seçeneği sunmak amaçlanmıştır. Sistemin başarılı bir biçimde uygulanmasının yolu planlama ve bütçe çalışmalarının güçlü olmasından geçmektedir. Bir gider merkezi olarak yiyecek-içecek hizmetlerinin mali yapısının, her şey dahil uygulamalarında, otel işletmelerinin başarılı olmalarında kritik bir rolü bulunmaktadır.

Bu çalışmanın çıkış noktasını, her şey dahil sistemi kullanmakta olan otel işletmelerindeki yiyecek-içecek hizmetlerinin maliyet kontrolü ve bütçe sistemi konusundaki belirsizlik sorunları oluşturmaktadır. Birbirinden farklı uluslardan, cinsiyetten, yeme-içme alışkanlığından ve yaş gruplarından oluşan müşteriler otel işletmesinde buldukları süre boyunca pek çok farklı ünite kapsamında yiyecek-içecek tüketimi yapmaktadır. Ancak, sunulan tüm bu yiyecek-içecek hizmetlerine yönelik maliyet takibi, kontrolü ve buna bağlı olarak bütçe çalışmalarının doğru ve gerçekçi olması işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmesi için önemlidir. Bu nedenle çalışmada öncelikle, her şey dahil sistemde yiyecek-içecek hizmetlerinin maliyet yapısı ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Ardından literatürde yer alan “faaliyet temelli bütçeleme” sisteminin her şey dahil sistem kapsamında kullanımı değerlendirilmiştir.

Araştırmada veri toplama amacıyla görüşme, doküman analizi ve odak grup teknikleri kullanılmıştır. Görüşmeden elde edilen veriler, maliyet süreci ve bütçeleme sistemi olarak iki grupta temalandırılmıştır. Kategoriler ise; yiyecek-içecek üretim süreci, maliyetlerin sınıflandırılması, faaliyet giderleri ve bütçeleme sürecidir. Çalışmada öncelikle görüşme sonuçlarına ilişkin veriler analiz edilmiştir.

Sonuçlar, otel işletmesinde üretim ve maliyet kontrol sürecinin geleneksel yöntemlere göre ayrıntılı ve özenli bir biçimde yapıldığını göstermiştir. Buna göre işletmedeki üretim süreci şöyle işlemektedir: Bir sonraki yıl için talep tahmini yapılmakta, kullanılacak malzemeler sezon başındaki menü planlama ve bütçe çalışmalarında belirlenmekte, belirlenmiş olan malzemeler üzerinden satın alma süreci başlamakta, malzemeler ana depoların kapasitesine göre tedarik edilmekte, malzeme

tesellümü gerçekleştirilmekte, mutfak günlük yapacağı tüketime göre ana depodan malzeme talebi yapmakta, üretimi gerçekleştirilen ürünler tüketimin gerçekleşeceği birimlere aktarılmaktadır. Tüm bu sürece yönelik maliyet kayıtları, Tekdüzen Hesap Planı uyarınca takip ve kontrol edilmektedir. İlgili kayıtlar, finansal muhasebe ilkeleri uyarınca gerçekleştirildikten sonra gerçekleştirilmektedir. Böylelikle maliyet kontrolü ve iç kontrol sağlanmaktadır.

İşletmede “ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi” kullanılmaktadır. Her şey dahil sistemi mutfağın ana depodan sıklıkla, çok ve çeşitli miktarlarda mamul/malzeme talep etmesini gerektirdiği için işletme “ilk giren ilk çıkar – FIFO” yöntemini kullanmamaktadır. Her ne kadar otomasyon ve bilgi sistemleri gelişmiş olsa da, kullanım kolaylığından dolayı “ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi” tercih edilmektedir. Maliyetlerin takibi konaklama yapan kişi/geceleme üzerinden yapılmaktadır. Bu durumun nedeni olarak, konaklamaları süreleri boyunca müşterilerin herhangi bir yiyecek ya da içecek için ödeme yapmıyor olmaları gösterilebilir. İşletmede maliyetler; müşteri maliyetleri, personel maliyetleri, ikram maliyetleri ve üst yönetim maliyetleri olarak dört kategoride sınıflandırılmaktadır. Günlük maliyet çalışmalarında, ana depolardan tüketim depolarına gönderilen maliyetler ilgili güne ait maliyetleri oluşturmaktadır. Böylece, her bir gider merkezine ait maliyetler takip edilebilmektedir. Envanter işlemleri aylık olarak gerçekleştirilmekte, dönem başındaki miktar, dönem içi alımlar ve dönem sonu kalanlar üzerinden gerçek tüketim rakamları ortaya çıkmaktadır. Tüm maliyetlerin içinde müşteri kullanımları, personel maliyetleri, ikramlar ve yöneticilerin kullanımları da takip edilmekte ve sonuç olarak müşteri kullanımına yönelik maliyet belirlenmektedir.

İşletmede bir ana depo ve bir ana mutfak bulunmaktadır. Her ne kadar farklı birimlerde yiyecek sunumu gerçekleştiriliyor olsa da, stok ve maliyet kontrolünde merkez olarak ana depo ve ana mutfak esas alınmaktadır. Maliyetler belirlenirken otelin kapasitesi ve yatak satışı belirleyici olmaktadır. Ücretsiz kullanım (çocuk ve misafir gibi) ve ikramlar da dahil edilerek açık büfeyi kullanacak toplam kişi sayısına ulaşılmaktadır. İçecek maliyetleri de, yiyecek maliyetleri gibi ana depo üzerinden, konaklama yapan müşteri/geceleme sayısına göre gerçekleştirilmektedir. İşletmede maliyet hesapları Türk Lirası ve Euro olmak üzere iki ayrı para biriminden yapılmakta ancak Euro cinsinden karşılıkları esas alınmaktadır. Son yıllardaki kur artışları nedeniyle yiyecek-içecek tüketimi Euro olarak aşağı yukarı aynı seviyelerde (13-14 Euro olarak) gerçekleşmektedir. Otelin bütününe yönelik maliyet ve fiyatlama için “Çarpı 3 yöntemi”

olarak adlandırılabilir yöntem kullanılmaktadır. Buna göre; 1 birim üretim maliyetlerinin tamamı için, 1 birim otelin kirası için ve 1 birim kar için olmak üzere minimum fiyatlama üretim maliyetinin üç katı olarak hesaplanmaktadır. İşletme, müşterilere sunduğu erken rezervasyonlarda ve tur operatörleri ile yaptığı anlaşmalarda oda fiyatlarını en az, maliyetlerin üç katı üzerinden belirlemeyi amaçlamaktadır. Rekabet koşulları gereği fiyatların genellikle müşteriler ve rakipler tarafından yönlendirildiği günümüz ekonomilerinde bu yöntemin ne kadar sağlıklı olduğu şüphelidir.

Otel işletmesinin faaliyet giderleri incelendiğinde; personel giderlerinin birimler düzeyinde ele alındığı belirlenmiştir. Personel, müşterilerle yüzyüze iletişimde olanlar ve geri planda çalışanlar olmak üzere iki kategoride istihdam edilmektedir. Müşterilerle yüzyüze iletişimde olan personel büyük oranda sezonluk olarak çalışmakta, diğer faaliyetleri yürüten personel ise sezonluk olarak işletmede çalışmaktadır. Personel maliyetleri aylık ücretleri, kanuni ödemeleri, yiyecek-içecek tüketimini, lojmanları ve servis giderlerini kapsamaktadır. Yiyecek-içecek sunumu sırasında kullanılan malzemelerin, odalarda müşterilere ikram olarak sunulan minibar mamullerinin, servis alanlarındaki masa, sandalye, takımlar vb. işletme malzemelerinin finansal muhasebe çerçevesinde finansal kayıtları tutulmaktadır. Tüm bunların dışında kalan bina, inşaat, enerji, elektrik, ısınma, soğutma, aydınlatma, amortisman gibi giderlerin de sadece finansal muhasebe kayıtları tutulmaktadır. Genel gider ya da faaliyet gideri olarak oluşan tüm bu giderlerin mamullere yansıtılması söz konusu olmamakta, sadece gerçekleştirildikten sonra takibi yapılmaktadır. Bu durum, her ne kadar finansal kayıtların sağlıklı biçimde tutulması anlamında doğru ve etkili olsa da, ilgili maliyetlerin kontrolü ve mümkünse azaltılabilmesi için derinlemesine çalışmalar yapmaya engel olarak değerlendirilebilir.

İşletmede bütçeleme süreci aylık olarak yapılmakta ve sonrasında birleştirilerek yıllık bütçelere ulaşılmaktadır. Bütçeleme yapılırken geçmiş iki yıla ait rakamlar ve gelecek yılın öngörülere bir araya getirilmektedir. İşletme, ilgili bölüm yöneticilerinin belirleyici rol oynadığı katılımlı bütçe yöntemini uygulamaktadır. Bütçeler hazırlanırken ilgili takvim yılı başlamadan ve otel sezonluk açılışını gerçekleştirmeden önce tedarik amacıyla ilgili firmalara kullanacağı malzemelerin miktarını iletmekte ve fiyat teklifleri almaktadır. Tekliflerin alınmasının ardından, gelecek yıl beklenen fiyat artışları da bütçeye dahil edilmektedir. Sezon açılıp operasyonların başlamasının ardından bütçe uyarınca maliyet kontrol süreci başlamakta ve günlük/aylık raporlar hazırlanmaktadır. Genel giderler ve faaliyet giderlerine yönelik bütçeler genel bütçede ele alınmakta ve

geçmiş yılların rakamları üzerinden güncelleme yapılarak bütçeye dahil edilmektedir. İşletmedeki bütçe süreci geleneksel bir yaklaşımla yapılmaktadır. Bu anlamda finansal muhasebe kayıtlarının ve maliyet hesaplamalarının önemli rol oynadığı ve belirleyici olduğu söylenebilir.

Çalışmada esas alınan Kaplan ve Cooper'ın faaliyet temelli bütçeleme modelinde yer alan aşamalar değerlendirildiğinde, işletmedeki uygulamaların başlangıç olarak talep tahmini noktasından yola çıktıktan sonra farklı şekilde ilerlediği sonucuna varılmaktadır. İşletmede talep tahmini yapılarak, geçmiş yılların verilerinin de yardımıyla, gelecek yıla ait satış ve maliyet öngörüsü yapılmaktadır. Bu öngörüye bağlı olarak üretim planı, hammadde, malzeme ve personel ihtiyacı belirlenmektedir. Tüm bu varlıkların bir araya gelebilmesi için de gerekli olan kaynak kullanımı ortaya çıkmaktadır. Kaplan ve Cooper'ın faaliyet temelli bütçeleme modeli de gelecek döneme ilişkin satış ve üretim hacimlerinin talebiyle başlamakta ve buna bağlı olarak işletme faaliyetlerine olan talebin tahmini ile devam etmektedir. Bu noktada bir ayırım göze çarpmaktadır. Otel işletmesi, yiyecek-içecek hizmetlerinde – geleneksel muhasebe kayıt sisteminin yanında- faaliyetler belirleyerek bu faaliyetler için gerekli kaynak ihtiyacını tespit etmelidir. Bu faaliyetler üretim süreci esas alınarak belirlenebilir. Böylelikle her bir faaliyetin ne kadar kaynak ihtiyacı olduğu öngörülebilir. Gereksinim duyulan kaynak dahilinde bütçelerin hazırlanması sayesinde üretimle ilişkili olan genel üretim giderleri (elektrik, ısınma, aydınlatma, soğutma vb.) halen kullanılmakta olan sisteme göre daha doğru bir maliyet bilgisi sağlayabilir.

İşletmede kullanılan sistemde yiyecek ve içecek üretiminde kullanılan hammadde ve malzemeler toplam üretim maliyeti için kaynak oluşturmaktadır. Ancak, üretim girdilerinde yer alan diğer unsurlar üretim maliyeti içinde dolaylı olarak yer almakta, böylece hangi faaliyet için ne kadar kaynak tüketildiğini belirlemek imkansız hale gelmektedir. Her ne kadar dönem sonunda tüm maliyetler gider olarak gelir tablosunda yer alıyor olsa bile, konuya maliyet ve yönetim muhasebesi açısından yaklaşıldığında, işletmenin yiyecek-içecek maliyetlerine yönelik gerçek verilere ulaşamadığı ifade edilebilir.

Özellikle her şey dahil sistem kapsamında, yiyecek-içecek maliyetlerinin doğru bir biçimde belirlenmesi ve bütçelerin bu maliyet verilerinde yola çıkılarak oluşturulması işletmelerin uzun dönemli amaçlarını gerçekleştirmede son derece önemlidir. Faaliyet temelli bütçeleme sistemini, işletmelerin doğrudan maliyetlerini düşürmelerini sağlayan

bir araç olarak değerlendirmek doğru olmayacaktır. Ancak, doğru bütçeleme işletmenin kıt kaynaklarını doğru yerlere aktarmaları için önemli bir araç olarak görülmelidir. Özellikle rekabetin yoğun olduğu, konaklama satış fiyatlarının işletme dışı parametreler (tur operatörleri, seyahat acenteleri, rakipler ve müşteriler gibi) tarafından belirlendiği, seyahat alışkanlıklarının ve modaların değiştiği günümüzde, otel işletmeleri ayakta kalabilmek ve amaçlarına ulaşabilmek için doğru maliyet bilgileri üretebilmelidir. Aksi halde, yüksek doluluk oranları yakalansa bile sürdürülebilirlik tehlike altında olacaktır. Bu nedenle, diğer yönetim muhasebesi araçlarıyla birlikte, faaliyet temelli yönetim ve buna bağlı olarak faaliyet temelli bütçeleme sistemi otel işletmelerinin kullanabileceği etkili araçlardan biri olarak değerlendirilebilir.

Maliyet baskısı, rekabet ve kalite standartları gibi konular otel işletmelerinin tüm fonksiyonlarını etkilemektedir. Diğer bir ifadeyle, sınırlı kaynakların en uygun biçimde kullanılması zorunluluğu işletmelerin karşısına çıkmaktadır. Bu bağlamda, kayıt, takip, raporlama gibi tüm unsurlarıyla genel olarak maliyet yönetiminin son derece önemli olduğu ifade edilebilir. Faaliyet temelli maliyetleme ve bu maliyet bilgilerinden yola çıkarak hazırlanabilecek faaliyet temelli bütçeleme sisteminin otel işletmelerine şu boyutlarda yarar sağlayacağı ifade edilebilir:

- Ortak tüketilen kaynakların maliyetinin doğru olarak belirlenmesi.
- İşletmenin sunduğu hizmetlerin ortaya konulmasında gerçekleşen kaynak tüketimlerinin hangi birimlerde, hangi faaliyetler için ve ne düzeyde olduğu bilgisinin sağlanması.
- Her şey dahil sistemde tamamen gider merkezi olarak karşımıza çıkan yiyecek-içecek birimlerinin hangi maliyet unsurlarından nasıl etkilendiğinin belirlenmesi.
- Hizmet ve mamul sunumunun değerlendirilmesi, planlanması ve geliştirilmesi.
- Tüm işletme fonksiyonlarının etkin bir biçimde kullanılmasının sağlanması.

Bu araştırma, her şey dahil sistemde hizmet sunmakta olan 5 yıldızlı bir kıyı otelinde gerçekleştirilmiştir. Her ne kadar her şey dahil sistem içinde farklı uygulamalar olsa dahi, temel anlayış ve üretim süreçleri benzerlik gösterdiği için çeşitli uyarlamalar

diğer benzer nitelikteki otel işletmeleri için de yol gösterici olduğu ifade edilebilir. Faaliyet temelli maliyetleme ve bütçeleme sisteminin kullanımı sayesinde otel işletmeleri doğru maliyet bilgilerine ulaşabilecek, bu sayede stratejik ve operasyonel kararlarını en uygun biçimde verebileceklerdir. Böylece, işletmelerin amaçlarına ulaşmaları mümkün olabilecektir. Bu çalışmadan elde edilen sonuçlar ışığında yeni ve farklı düzeylerde çalışmalar yapılabilir. Örneğin, daha sonra yapılacak araştırmalar için doğrudan faaliyet alanlarının belirlenmesi ya da kaynak ihtiyaçlarının dağılımı gibi belirli konulara odaklanmış düzeyde araştırmalar önerilebilir.

## KAYNAKÇA

- Ahmad, N.N.N., Suleiman N. ve Alwi, N. M. (2003). Are budgets useful? A survey of Malaysian companies. *Managerial Auditing Journal*, 18 (9), 717-724.
- Aktaş, A., Özdemir B, Tarcan, E. ve Atılgan, E. (2002). Türkiye genelinde her şey dahil uygulamasının turistler, işletme yöneticileri ve yöre esnafı açısından değerlendirilmesine yönelik bir araştırma, *Akdeniz Ülkeleri Turizm Kongresi*, Antalya. 621-648.
- Aktaş, A. (2001). *Ağırlama hizmet işletmelerinde yiyecek ve içecek hizmetleri yönetimi*. Antalya: Livane Matbaası.
- Alkan, H. (2001) İşletme başarısında maliyet yönetiminin rolü ve maliyet yönetiminde yeni yaklaşımlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, A (2), 177-192.
- Angelo, R. M. ve Vladimir, A. N. (2007). *Hospitality Today: An Introduction*. (6. Baskı). Michigan: American Hotel and Lodging Educational Institute.
- Atkinson, H., Berry, A. ve Jarvis, R. (1995). *Business Accounting for Hospitality and Tourism*. London: Chapman and Hall.
- Barlow, G. (2002). Just-in time: implementation within the hotel industry-a case study. *International Journal of Production Economics*, 80 (2), 155-167.
- Berikol, B. Z. ve Güner, M. F. (2016). Faaliyet tabanlı maliyetleme ve süreye dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri. *Uluslararası Yönetim, İktisat ve İşletme Dergisi*, 12 (ICAFR 16 Özel Sayısı), 461-473.
- Bleeker, R. (2002). CAM-I cost management systems program research report. *Journal of Cost Management*, 15 (4), 5-8.
- Blocher, E. J., Chen, K. H., Cokins, G ve Lin, T.W. (2005). *Cost management*. (3. Baskı). New York: McGraw Hill Irwin.
- Brimson, J. A. ve Antos, J. (1999). *Driving Value Using Activity Based Budgeting*. Canada: John Wiley and Sons.
- Brimson, J. ve Fraser, R. (1991). The key features of ABB. *Management Accounting (London)*, 69 (1), 42-43.
- Clark, J., (7 Ocak 2000). The art of all-inclusive vacation deals: A Carribean comparison of resorts versus cruises. [www.usatoday.com/life/travel/leisure/2000/h1017.htm](http://www.usatoday.com/life/travel/leisure/2000/h1017.htm). (Erişim tarihi 15 Ocak 2018).
- Cokins, G., (1999). New age accounting: Activity-based budgeting (ABB). *A Technical Bulletin from ABC Technologies*. Oregon, USA.

- Cooper, R., ve Kaplan, R. (1992). Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizon*, 10 (3), 1-11.
- Cooper, R. ve Slagmulder, R. (2000). Activity based budgeting Part I. *Strategic Finance*, 82 (3), s. 82-85.
- Çabuk, Y. (2003). Geleneksel maliyet sistemlerine alternatif bir yaklaşım: Faaliyet tabanlı maliyetleme. *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 5 (5), 109-116.
- Çelik, S. Satın alma. (2010). M. Sarıışık, Ş. Çavuş ve K. Karamustafa (Editörler), *Profesyonel Restoran Yönetimi* içinde Ankara: Detay Yayıncılık.
- Çetiner, E. (1995). *Konaklama işletmelerinde yönetim muhasebesi*. Ankara: Tutibay Yayınları.
- Çetiner, E. (2004). *Maliyet muhasebesi: Teori ve uygulama*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çiftçi, Y. & Köroğlu, Ç. (2008). Otel işletmelerinde yiyecek-içecek maliyet kontrol yöntemlerinin incelenmesi (Marmaris ilçesi örneği). *Manas Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Bilimler Dergisi*, 10 (19), 35-36.
- Davis, B., Lockwood A. ve Stone, S.(1998). *Food and beverage management*. (3. Baskı). Amsterdam: Elsevier Butterworth-Heinemann.
- Davis, B. ve Stone, S. (1986). *Food and beverage management*. London: William Heinemann Limited.
- Dönmez, A., Arıcı, A. ve F.A. Kutluk, (2011). Antalya'daki beş yıldızlı konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek maliyet kontrolü ve fiyatlandırma uygulamaları üzerine bir araştırma. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3(1), 201-222.
- Dittmer, P.R. (2003). *Principles of Food, Beverage and Labor Cost Controls*. (7. Baskı). New York: John Wiley and Sons.
- Dugdale, D. ve Lyne, S. (2006). Budgeting. *Financial Management*, 11, 32-35.
- Drury, C. (1992). *Management and cost accounting*. London: Chapman & Hall.
- Drury, C. (2008). *Management and cost accounting*. (7. Baskı). London: Cengage Learning.
- Drury C. ve Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK Organizations, *British Accounting Review*, 38 (1), 47-84.
- Erden, S. A. (1999). *İleri üretim ortamlarında maliyetleme*. Isparta.
- Erdinç, S. B. (2009). Konaklama işletmelerinde yiyecek-içecek maliyet analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (1), 313-330.

- Erdoğan, N. (1995). *Faaliyete dayalı maliyetleme*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 867.
- Feil, P., Yook, K. H. ve Kim, I. W. (2004). Japanese target costing. *International Journal of Strategic Cost Management*, 11 (1), 10-19.
- Flint, P. (1993). Wakeup faster. *Air Transport World*. 30 (10), 62-64.
- Ghosh, B. C. ve Chan, Y. K. (1997). Management accounting in Singapore-well in place. *Managerial Auditing Journal*. 12 (1), 16-18.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak M. (2002). *Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Haftacı, V. (2007). *İşletme bütçeleri*. İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Hansen, D. R., Mowen, M. M. ve Guan, L. (2009). *Cost management accounting and control*. (6. Baskı). Mason, Ohio: South-Western Cengage Learning.
- Harris, P. J. ve Hazzard, P. A. (1992). *Managerial accounting in the hospitality industry*. (5. Baskı). Cheltenham: Stanley Thornes.
- Harris, P. J. ve Mongiello, M. (2001). Key performance indicators in European hotel properties: General managers' choices and company profiles. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 13 (3), 120-127.
- Heitger, L., Pekin, O. ve Matulich, S. (1992). *Cost accounting*. Ohio: South Western Publishing Company.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M. ve Rajan, M. V. (2015). *Cost accounting: A managerial emphasis*. (15. Baskı). Upper Saddle River, New Jersey: Pearson.
- Horwath, E. B., Toth, L. ve Lesure, J. D. (1978). *Hotel Accounting*. (4. Baskı), New York: Wiley.
- Innes, J. ve Mitchell. F. (1990). *Activity based costing-A review with case studies*. Surrey: The Greasem Press.
- Irmak, T., (2003). (08.08.2003). Her şey dahil uygulamasının sırrı. *Gündem Gazetesi*. 6.
- Issa, J. J. ve Jayawardena, C. (2003). The all-inclusive concept in the Caribbean. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 15 (3), 167-171.
- Jones, T. A., (1998). UK hotel operators use of budgetary procedures. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. 10 (3), 96-100.
- Jones, T. A., (2008a). Changes in hotel industry budgetary practice. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 20 (4), 428-444.

- Jones, T. A., (2008b). Improving hotel budgetary practice-A positive theory model. *International Journal of Hospitality Management*. 27 (4), 529-540.
- Joshi, P. L. Ve Com, W. (1997). Budgetary practices in the banking sector in Bahrain: Empirical research findings. *Journal of Financial Management and Analysis*. 10 (2), 44-51.
- Joshi, P. L., Al-Mudhaki J. Bremser, W. G. (2003). Corporate budget planning, control and performance evaluation in Bahrain. *Managerial Auditing Journal*, 18 (9), 737-750.
- Kaplan, R. S. ve Cooper, R. (1998). *Cost and effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70 (1), 71-79.
- Kaplan, R. S. ve Norton, D. P. (1999). *Balanced scorecard*. (Çeviren S. Egeli). İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Karcioğlu, R. (2000). *Stratejik maliyet yönetimi*. İstanbul: Aktif Yayınevi.
- Karğın, S., (2013). Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin yükselişi ve düşüşü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 58, Nisan Sayısı, 21-40.
- Kartal, A., (2006). *Maliyet muhasebesi*. (Editör: K. Banar). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 1524.
- Kaygusuz, S. Y. ve Dokur. Ş. (2009). *İşletmelerde stratejik planlama ve bütçeleme*. Bursa: Dora Yayım ve Dağıtım.
- Kaygusuz, S. Y. ve Dokur. (2009). *Maliyet muhasebesi*. Bursa: Dora Yayım ve Dağıtım.
- Keiser, J. R., DeMicco, F. J. ve Grimes, R. N. (2000). *Contemporary management theory*. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
- Kinney, M. R. ve Raiborn, C. A. (2011). *Cost accounting: Foundations and evolutions*. Mason Ohio: South-Western Cengage Learning.
- Koçak, N. (2016). *Yiyecek içecek hizmetleri yönetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Kozak, M. (1995). Otel işletmelerinde verimlilik açısından yiyecek-içecek maliyet kontrolünün sağlanması. *Verimlilik Dergisi*, 3, 113-134.
- Köroğlu, Ç. (2012). *Stratejik maliyet yönetimi kapsamında sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin analizi ve bir otel işletmesinde uygulama*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kurşunel, F., Alkan, A. T. ve Büyükşalvarcı, A. (2007). Faaliyet tabanlı maliyet/yönetim sisteminin işletme etkin karar verme sürecine etkisi üzerine. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 11, 1-10.
- Libby, T. ve Lindsay, R. M. (2003). Budgeting: An unnecessary evil. *CMA Management*. (3), 30-33.
- Liu, L. Y., Martin, J ve Robinson, J. (2002). Double measure. *Financial Management*. 22-24.
- Menekşe, R. (2005). Her şey dahil sisteminin ve sistemden faydalananlar açısından etkilerinin otel yöneticilerinin gözünden değerlendirilmesi (Marmaris örneği). *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Bahar sayısı, 97-124.
- Neely, A., Bourne, M ve Adams, C. (2003). Better budgeting of beyond budgeting. *Measuring Business Excellence*, 7 (3), 22-28.
- Newing, R. (1994). Out with the old, in with the new. *Accountancy*, 114 (1211), 49-50.
- Oak, S. ve Schmidgall, R. S. (2009). Have budgetary controls in the US club industry changed from the Mid-1980's to twenty-first century? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 21 (4), 411-421.
- Özdoğan, O. N. (2010). Maliyet kontrolü. M. Sarıışık, Ş. Çavuş ve K. Karamustafa (Editörler), *Profesyonel restoran yönetimi* içinde, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Paris, J. ve Zona-Paris, C. (1999). *100 best all-inclusive resorts of the world*. Guilford: The Globe Pequot Press.
- Parlakkaya, R. (2004). Faaliyet tabanlı maliyetleme ortamında esnek bütçeleme ve sapma analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (1), 229-243.
- Pavlatos, O ve Paggios, I. (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*. 24 (1), 81-98.
- Payne-Palacio, J. ve Monica, T. (2005). *Introduction to foodservice*. Upper Saddle River New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Poon, A. (1998). All-inclusive resorts. *Travel and Tourism Analyst*, (6), 62-77.
- Quiroga, R. (1990). Characteristics of package tours in Europe. *Annals of Tourism Research*, 17 (2), 185-207.
- Rızaoğlu, B. ve Hançer, M. (2005). *Menü ve yönetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Sandison, R., Hansen S. C. ve Torok, R. G. (2003). Activity-based planning and budgeting: A new approach from CAM-I. *Journal of Cost Management*, 17 (2), 16-22.

- Schmidgall, R. S. (1991). The statement of cash flows. *The Bottomline*, 6 (5), 20-23.
- Schmidgall, R. S., Borchgrevnik C. ve Zahl-Begnum, O. (1996). Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia. *International Journal of Hospitality Management*, 15 (2), 189-203.
- Schmidgall R. S. ve DeFranco, A. (1998). Budgeting and forecasting: Current practice in the lodging industry. *The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*. 39 (6), 45-51.
- Spears, M. C.. (2000). *Foodservice organizations: A Managerial and Systems Approach*. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
- Steed, E ve Gu, Z. (2009). Hotel management company forecasting and budgeting practices: A survey based analysis. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 21 (6), 676-697.
- Stevens, M. E. (2004). Activity-based planning and budgeting: The coming of age of the “consumption based” approach. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 15 (3), 15-28.
- Sulanjaku, M. ve Shingjergji, A. (2015). Strategic cost management accounting instruments and their usage in Albanian companies. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 3 (5), 44-50.
- Szychta, A. (2002). The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises. *Management Accounting Research*, 13 (4), 401-418.
- Şen, L. M. (2013). *Konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı bütçeleme ve beş yıldızlı otel işletmesi uygulaması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taşkın, E. (1997). *Otel işletmelerinde yiyecek maliyetlerinin kontrolü ve azaltılması*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Wild, J. J., Shaw, K. W. Ve Chippetta, B. (2011). *Fundamental accounting principles*. (20. Baskı). New York: McGraw Hill Irwin.
- Wijewardena, H. ve Zoysa, A. D. A (1999). Comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: An empirical investigation. *The International Journal of Accounting*, 34 (1), 49-70.

Wong, C. S. ve Kwong, W. Y. (2004). Outbound tourists: Selection criteria for choosing all-inclusive package tours. *Tourism Management*, 25 (5), 581-592.

Yılmaz, Y. (2005). *Konaklama işletmelerinde yiyecek ve içecek maliyet kontrolü*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yuen, D. (2007). Antecedents of budgetary participation: Enhancing employees' job performance. *Managerial Auditing Journal*, 22 (5), 533-548.

<https://www.e-unwto.org/doi/pdf/10.18111/9789284419876>.

## Ek 1 – Aylara Göre Yiyecek Gruplarına Ait Üretim Bütçesi

Stok Adı/Aylar	Nisan			Mayıs			Haziran			Temmuz			Ağustos			Eylül			Ekim			Toplam		
	Miktar	2018 Tutar	2019 Tutar	Miktar	2018 Tutar	2019 Tutar	Miktar	2018 Tutar	2019 Tutar	Miktar	2018 Tutar	2019 Tutar	Miktar	2018 Tutar	2019 Tutar	Miktar	2018 Tutar	2019 Tutar	Miktar	2018 Tutar	2019 Tutar	Miktar	2018 Tutar	2019 Tutar
Kırmızı Et Toplam	4.00 2,12	131.389,09	159.859,24	6.23 1,90	198.884,17	248.705,96	9.48 4,32	329.312,37	403.204,12	10.5 21,90	363.603,31	472.474,80	13.2 50,68	448.141,18	432.001,04	8.93 2,33	309.697,38	391.355,63	6.16 7,23	238.457,38	347.683,69	58.59 0,47	2.019.484,88	2.455.284,48
Beyaz Et Toplam	5.83 5,39	65.849,82	81.249,61	7.64 3,98	84.874,69	109.997,49	10.9 89,29	121.063,22	159.452,72	12.2 08,59	133.568,33	176.500,32	10.6 52,56	119.446,28	170.224,09	10.9 53,92	121.618,13	143.953,27	11.8 95,58	139.006,78	138.518,21	70.17 9,31	785.427,24	979.895,71
Şarküteri Toplam	1.15 9,59	8.135,14	13.867,46	1.99 9,38	13.515,90	27.314,11	2.86 9,19	24.074,67	36.151,57	1.85 1,37	16.260,41	22.351,69	2.24 5,01	19.097,69	30.734,08	2.26 4,03	26.772,07	31.372,90	1.52 4,84	18.215,16	20.803,82	13.91 3,40	126.071,04	182.595,64
Et Toplamı	10.9 97,09	205.374,04	254.679,30	15.8 75,25	297.274,76	386.017,56	23.3 42,80	474.450,27	598.808,41	24.5 81,86	513.432,05	671.326,81	26.1 48,25	586.685,15	632.959,21	22.1 50,27	458.087,58	566.681,81	19.5 87,65	395.679,32	507.005,73	142.6 83,13	2.930.983,16	3.617.775,83
Balık Toplamı (kg)	3.85 1,52	90.367,06	139.842,66	5.41 1,36	135.388,35	202.544,24	11.8 76,58	221.960,12	343.427,26	12.2 22,67	255.775,36	352.880,95	8.41 5,34	228.371,25	308.986,97	5.81 9,09	169.736,66	226.178,79	5.69 4,29	190.565,77	223,934,87	53.29 0,85	1.292.164,56	1.797.795,74
Balık Toplamı (adet)	1.86 5,14	3.402,68	4.776,55	5.83 8,96	5.768,16	10.432,49	9.62 8,46	9.733,18	11.219,92	5.47 0,20	8.984,69	10.332,39	7.07 0,25	9.786,97	11.255,01	2.05 0,95	2.050,95	2.358,60	-	-	-	31.92 3,97	39.726,63	50.374,96

Balık Toplamı	5.71 6,66	93.7 69,7 4	144. 619, 21	11.2 50,3 3	141. 156, 50	212.9 76,73	21.5 05,0 4	231.6 93,30	354.6 47,18	17.6 92,8 7	264.7 60,05	363.2 13,34	15.4 85,5 9	238.1 58,22	320.2 41,98	7.87 0,04	171.7 87,61	228.5 37,39	5.69 4,29	190.5 65,77	223.9 34,87	85.21 4,81	1.331. 891,1 9	1.8481 .170,6 9
Meyve Toplamı	8.04 9,31	28.8 57,8 1	37.7 59,5 3	30.0 64,4 4	82.6 38,9 2	81.95 5,82	49.7 83,9 0	104.5 06,25	123.9 60,45	46.5 39,8 6	96.74 6,28	117.8 48,82	41.5 26,0 9	102.6 70,05	109.5 95,30	23.4 02,9 4	86.45 7,78	88.26 5,95	19.2 26,2 6	72.79 3,46	72.75 1,73	218.5 92,79	574.6 70,54	632.13 7,60
Sebze kg	18.7 46,0 7	35.2 99,5 8	63.3 23,0 3	22.6 98,4 7	52.1 34,4 5	79.30 6,28	28.6 03,4 9	97.39 4,99	103.5 86,99	28.7 92,6 3	111.3 58,46	104.0 15,53	34.9 27,4 9	126.0 56,70	124.4 50,25	28.7 33,0 8	107.2 88,48	101.7 83,59	28.9 31,0 0	98.24 8,14	114.0 93,23	191.4 32,25	627.7 80,81	690.55 8,89
Dondurulmuş Sebze	2.71 7,95	12.5 61,1 3	16.4 22,9 3	3.91 0,64	14.6 63,3 0	24.50 8,94	8.01 5,19	30.85 9,51	47.49 1,41	7.65 3,28	32.29 7,81	47.69 3,20	7.86 9,67	33.24 5,88	48.27 5,54	5.79 8,49	28.73 2,45	44.01 2,86	4.90 2,88	20.03 6,39	30.18 9,83	40.86 8,08	172.3 96,47	258.59 4,70
Adet Sebze Toplamı	14.8 79,2 7	12.6 69,3 4	21.2 97,9 5	18.7 05,4 5	18.2 62,3 7	26.05 0,46	23.6 43,5 1	25.71 8,78	30.68 7,31	27.7 76,3 7	36.82 3,82	38.36 7,32	31.5 42,7 9	46.76 5,42	43.62 6,88	26.9 41,9 2	36.23 0,76	37.39 6,46	24.9 87,8 0	34.32 7,73	34.45 1,68	168.4 77,12	210.7 98,23	231.87 8,06
Meyve ve Sebze Toplamı	29.5 13,3 3	89.3 87,8 6	138. 803, 44	56.6 73,5 5	167. 699, 04	211.8 21,49	86.4 02,5 8	258.4 79,53	30.72 6,16	82.9 85,7 7	277.2 26,38	307.9 24,87	84.3 23,2 5	308.7 38,05	325.9 47,96	57.9 34,5 1	258.7 09,47	271.4 58,85	53.0 60,1 3	225.4 05,71	251.4 86,47	450.8 93,12	1.585. 646,0 6	10.813 .169,2 5
Baharatlar Toplamı	369, 89	3.18 0,26	4.91 6,30	466, 95	4.19 6,23	5.660, 72	754, 99	6.884, 58	9.801, 20	778, 00	7.916, 72	11.51 1,89	681, 44	7.334, 44	10.59 5,57	653, 15	4.607, 83	5.927, 11	453, 10	5.848, 74	6.956, 65	4.157, 12	39.96 8,81	55.369 ,45
Pastane Toplamı	6.77 9,18	66.8 31,0 2	83.3 39,4 1	9.39 5,97	87.6 66,5 2	108.3 12,97	14.4 23,1 5	127.7 77,46	177.2 91,12	13.2 256, 48	118.9 54,44	151.5 27,68	12.6 70,3 6	118.2 76,83	145.1 41,04	12.8 97,4 1	126.8 07,36	149.7 50,76	8.82 3,24	84.74 3,57	103.8 85,44	78.24 5,79	731.0 57,21	919.24 8,41

Bakliyat Toplamı	5.617,82	40.373,28	79.487,91	9.853,76	77.199,19	106.404,39	12.687,06	92.086,34	134.683,97	11.901,17	99.400,39	117.654,58	11.128,87	102.352,83	121.489,87	9.110,24	89.202,90	94.740,57	8.522,74	76.049,53	81.364,49	68.821,65	576.664,45	735.825,77
Süt Ürünleri Toplamı	7.504,16	56.102,51	77.740,22	9.260,09	74.819,62	99.365,29	11.798,61	98.852,26	135.402,17	12.641,12	119.607,43	164.532,33	13.208,86	128.235,52	169.121,39	8.865,12	70.982,06	88.121,33	7.310,56	68.842,81	75.564,47	70.588,52	617.442,22	809.847,19
Zeytin Ürünleri Toplamı	614,74	6.694,70	9.750,45	515,23	5.183,83	7.262,33	916,24	10.588,00	13.768,72	941,17	10.570,25	13.620,72	700,38	8.669,41	11.586,40	657,89	7.621,94	10.318,92	729,08	7.799,27	10.164,16	5.074,73	57.397,39	76.471,70
Turşu Ürünleri Toplamı	649,84	3.251,83	5.591,37	1.096,47	4.407,91	6.904,23	1.162,56	6.097,95	8.676,53	1.322,86	5.209,10	9.830,29	1.429,89	10.782,06	15.095,12	646,56	3.256,39	5.403,73	699,07	3.602,05	4.582,67	7.007,26	36.607,30	56.083,94
Yağ Ürünleri Toplamı	3.751,73	27.782,93	34.096,30	4.879,43	34.972,40	44.880,51	6.832,65	49.911,14	58.710,38	6.715,44	50.964,34	62.991,69	5.783,30	41.702,90	52.822,14	5.736,78	45.045,85	52.941,39	4.631,45	33.189,63	43.271,84	38.330,77	283.569,18	349.714,24
Konserve-Sos Ürünleri Toplamı	3.404,37	18.811,58	26.556,96	3.080,72	14.521,64	25.829,51	5.451,30	29.019,83	48.540,31	5.096,42	26.080,16	49.683,30	4.815,19	25.692,40	44.992,91	3.679,10	20.251,98	31.220,00	2.728,08	17.489,24	19.158,95	28.255,17	151.866,85	145.981,93

Dondurma Ürünleri	583,93	4.071,34	5.336,15	1.548,82	7.498,65	12.860,79	2.878,10	12.491,20	18.300,95	2.914,70	12.553,18	16.043,65	2.590,33	10.974,18	13.914,27	2.787,65	11.834,06	14.774,57	1.192,50	5.384,09	6.602,26	14.496,03	64.806,71	87.832,63
Adet	138.327,24	27.055,03	71.714,97	152.592,63	45.872,04	10.772,55	221.817,91	75.850,16	134.084,83	175.037,85	74.331,71	130.839,29	259.092,59	92.743,78	134.525,19	184.833,36	75.122,70	98.938,19	161.086,51	64.134,53	84.197,60	1.292.788,08	405,109,96	762.072,62
Erzak Toplamı	167.602,90	254.424,48	398.530,02	192.690,07	356.338,03	525.253,29	278.722,57	509.558,92	739.260,18	230.605,21	525.587,74	728.235,42	312.101,20	546.764,35	719.283,89	229.867,26	454.733,08	552.136,56	196.176,32	367.083,47	435.748,51	1.607.765,53	3.014.490,07	4.098.447,87
Genel Yiycek Toplamı	213.829,98	642.956,13	936.928,97	276.489,20	962.468,33	1.336.069,07	409.972,99	1.474.182,02	1.998.441,94	355.865,71	1.581.006,21	2.070.700,44	438.058,29	1.680.345,77	1.998.433,04	317.822,08	1.343.317,74	1.618.814,61	274.518,39	1.178.734,27	1.418.175,57	2.286.556,65	8.863.010,48	11.377.563,65

## **Ek – 2 Doküman Analizi Formu**

### **Doküman Analiz Formu**

- 1) İşletme Hakkında:
- 2) İşletme Faaliyetleri Hakkında:
- 3) Maliyetleme Teknikleri Hakkında:
- 4) Her Şey Dahil Uygulamasında Mevcut Bütçeleme Süreci:
- 5) Gelecek döneme ilişkin satış ve üretim hacimlerinin tahmini:
- 6) İşletme faaliyetlerine ilişkin talebin tahmini:
- 7) İşletmenin faaliyetleri için gerekli olan kaynak talebi:
- 8) Toplam kaynak ihtiyacı:
- 9) Faaliyet kapasitesi:
- 10) Diğer:

### **Ek -3 İzin Belgesi**

Sayın Katılımcı;

“Otel İşletmelerinin Yiyecek-İçecek Hizmetlerinde Faaliyet Temelli Bütçeleme Sistemi ve Bir İşletme Örneği” adını taşıyan doktora tezimi hazırlamak üzere aşağıdaki formları hazırlamış bulunmaktayım. Sizden istenen, doktora tezi kapsamında hazırlanmış olan açık uçlu soruların tarafınızca yanıtlanmasıdır.

Yanıtladığınız bu soruların her şey dahil sistemde hizmet vermekte olan otel işletmelerinin maliyet yapısı ve bütçe sistemleri hakkında niteliksel analiz yapmada önemli bilgiler sağlayacağı beklenmektedir.

Araştırma verilerinin güvenliğini sağlamak amacıyla araştırma sırasında ses kaydı yapılması gerekmektedir. Sizden sağlanacak olan tüm veriler bilimsel amaçlı olup kimliğiniz ve otelinize ait bilgiler gizli tutulacaktır.

Araştırmaya katılımınızdan dolayı teşekkür ederim.

Erdem Korkmaz

Tel: 0530 \*\*\*\*\*

e-posta: [erdemkorkmaz@anadolu.edu.tr](mailto:erdemkorkmaz@anadolu.edu.tr)

Bu formu okuyup anladığımı ve çalışmaya gönüllü olarak katkı sağlamayı kabul ettiğimi beyan ederim.

**Tarih:**

**Adı Soyadı ve İmza**

#### **Ek -4 Yetki Belgesi**

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm İşletmeciliği Programında “Otel İşletmelerinin Yiyecek-İçecek Hizmetlerinde Faaliyet Temelli Bütçeleme Sistemi ve Bir İşletme Örneği” adını taşıyan doktora tezini hazırlayan Erdem Korkmaz’ın araştırması kapsamında gerekli bilgileri edinebilmesi amacıyla işletmemizde mülakat yapması, doküman incelemesi ve ses kaydı almasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır

#### Onaylayan Yetkilinin

Unvanı Adı-Soyadı

Tarih:

İmza

## Ek -5 Görüşme Notlarında Yer Alan Sorular

1. Otel işletmesi ne kadar zamandır faaliyet gösteriyor?
2. Otel işletmesinin fiziksel özellikleri; alanı, oda ve yatak sayısı, personel sayısı, departmanları, örgütlenmesi, sunduğu hizmetin içeriği (neler dahil ve değil).
3. İşletmenin yiyecek – içecek hizmetlerinin tanıtımı, örgütlenmesi, hangi restoran, bar, havuz, oda servisi ve benzeri hizmetlerinin olduğu. Kaç adet mutfak var, kaç öğün yemek hizmeti veriliyor ve içeriği nedir?
4. İşletmede ortak tüketilen aşağıdaki maliyetlerinin bütçelenmesi nasıl gerçekleştiriliyor?
  - a) Bina giderleri
  - b) Personel giderleri
  - c) Enerji ve su giderleri
5. Faaliyet giderlerinin (varsa ar-ge, genel yönetim gideri, pazarlama satış ve dağıtım gideri) maliyetlendirilmesi ve bütçelenmesi nasıl gerçekleştiriliyor?
6. Yiyecek – içecek hizmetlerinde ve alt birimlerinde oluşan giderlerin maliyetlendirilmesi ve bütçelenmesi nasıl gerçekleştiriliyor?
  - a) Restoranlar (sıcak/soğuk/pastane/bulaşıkhanesi)
  - b) barlar (lobi/havuz/ plaj)
  - c) oda servisi ve varsa başka birimler için.
7. Mamul grupları (departmanlardaki mamul maliyetleri) nasıl kaydediliyor?
8. İşletmede hangi maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri ve uygulamaları kullanıyor? Maliyet kayıtları nasıl tutuluyor, yiyecek – içecek maliyetine yönelik doğrudan ve dolaylı maliyetler (genel üretim maliyetleri) nasıl kayıt altına alınıyor?
9. Yiyecek – içecek üretim süreci nasıl gerçekleşiyor (talep tahmini ve menü planlamasından servise kadar) hangi aşamalardan geçiyor, bu aşamalarda hangi maliyetler ortaya çıkıyor ve bunların maliyetlendirilmesi nasıl yapılıyor?
10. Yiyecek – içecek üretim sürecindeki faaliyetler nasıl tanımlanıyor, her bir aşamadaki
  - a) talep tahmininin gerçekleştirilmesi
  - b) menü planlaması
  - c) satın alma
  - d) teslim alma
  - e) depolama ve depodan mal çıkarma
  - f) üretim
  - g) servis faaliyetleri nelerdir?
11. Bina giderleri, enerji ve su giderleri ve personel giderleri yiyecek – içecek maliyetlerini ve bütçeleme sürecini nasıl etkiliyor, yükleme nasıl yapılıyor? Yiyecek içecek faaliyetleri ve

alt birimleri düzeyinde nasıl bir kayıt yapılıyor? Aydınlatma, ısıtma, soğutma, havalandırma, enerji tüketimi, bakım-onarım, doğalgaz, su, demirbaş amortismanı nasıl maliyetlendiriliyor ve bütçeleniyor?

12. Varsa personel seçimi, eğitimi, personel yemeği, personel konaklama ve personel taşıma giderleri nasıl maliyetlendiriliyor ve bütçeleniyor?
13. Bina amortismanı, bina sigorta, emlak vergisi maliyetleri yiyecek – içecek maliyetlendirmesinde ve bütçesinde nasıl yer alıyor?
14. İşletmede yiyecek – içecek bütçesi genel olarak nasıl hazırlanıyor, önceki faaliyet döneminin (yıl/sezon) bütçesi nedir?
15. Yiyecek – içecek maliyetleri mamul gruplarına, mutfak bölümlerine ve birim maliyetlere yükleniyor mu, yükleniyorsa nasıl yapılıyor?
16. Yiyecek – içecek faaliyetlerine hizmet veren (genel yönetim, pazarlama satış ve dağıtım, satınalma, teknik servis, insan kaynakları, bilgi işlem vb.) birimlerin maliyetleri nasıl dağıtılıyor?
17. Belirlenmiş olan maliyet etkenlerinin maliyet havuzlarında toplanması nasıl gerçekleştirilebilir?
18. Yiyecek – içeceklerle ilgili genel üretim maliyetlerinin dağıtımında hangi yükleme oranları ve dağıtım anahtarları kullanılıyor?
19. Faaliyetlerden faydalanma oranı kullanılabilir, nasıl kullanılabilir? Üretim kapasitesi, hizmet verdiği kişi sayısı, personel sayısı, alan büyüklüğü vb. anahtarlar kullanılabilir mi?
20. Alt birimlerdeki personel sayısı bir dağıtım anahtarı olabilir mi?

## Ek – 6 Görüşme Kayıtları

S - İşletmeniz hakkında bilgi verir misiniz?

C – Otelimiz 120 dönüm alan üzerine kurulmuştur. 12 yıldır faaliyet göstermektedir. 614 oda bulunmaktadır. Her şey dahil deluxe sisteminde, 15 Mart – 31 Ekim tarihleri arasında sezonluk olarak hizmet veriyoruz.

S – Oteldeki yiyecek-içecek hizmetleri hakkında bilgi verir misiniz?

C – Her şey dahil sistemi olarak Fransız mutfağı temel alınmış. Acentelerle yapılan anlaşmalara göre yiyecek ve içecek hizmeti veriliyor. Orta kalite alkollü içkiler sunuluyor. Uyruk analizine göre hizmet veriliyor hangi uyruklu müşterinin hangi içkiye tercih etmesinden dolayı. Örneğin Ruslar genellikle votka tükettiği için en iyi kalite votka verilmeye çalışılıyor. Avrupalı konuklar için daha çok viski, likör gibi içecekleri tercih ederler, biz de bunları standartların üzerinde vermeye çalışıyoruz.

İşletmede 24 saat yemek verebiliyoruz. Sabahleyin kahvaltıyla başlayıp, geç kahvaltı, öğle yemeği, ondan sonra snack bar. Bunların saatlerini de söyleyelim mi, gerek var mı?

S – Saatleri de verebilirsek iyi olur, sakıncası olmaz.

Sabah 7 buçuktan 10'a kadar kahvaltı, 10'dan 11'e kadar geç kahvaltı, 12 buçuk 2 arası öğle yemeği, 2 ile 4 arası snack bar, yemek, 6 buçuk ile 9 arası akşam büfesi ve 11 ile 12 buçuk arası geceleyin çorba saati ile bir günümüzü biz bitiriyoruz.

Restoran olarak, iki restoranımız var. Şöyle söyleyelim, gün içerisindeki müşterilerin hizmet alabileceği yerler ana restoran ve aqua park ile sahil bölümümüz var. İçecek olarak da 24 saat açık Lobby barımız bulunuyor. Diğer içecek alanlarımız gündüzleyin saat 10 ve akşam 5 arası sahil ve havuz bar. Bundan sonra, \*\*\* (özel isim olduğu için gizlilik adında yer verilmemiştir) bar, yine \*\*\* (özel isim olduğu için gizlilik adında yer verilmemiştir) bar var. Bunlar gündüzleyin hizmet veren, sabah 10 ile akşam 5 arası sahil ve aqua park veriyor. Diğer havuz, \*\*\* ve \*\*\* olsun bunlar gece saat 2'ye kadar açık bu barlarımız ve bu barlarda her şey dahil deluxe konsept uygulanıyor. Aqua park ve sahilde genelde suyla ilgili yerler ve denizle ilgili yerlerde fazla alkol vermemeye çalışıyoruz çünkü müşteri kendisini kaybedebiliyor, güvenlik yani tehlike anlamında vermemeye çalışıyoruz.

Mutfak, bir ana mutfak ve bir alakart mutfak olmak üzere iki tane mutfak var. Kaç öğün yemek hizmeti veriliyor, bunu söyledik. Sabah kahvaltı ve uzantıları, öğle yemeği ve uzantıları olarak hizmet veriliyor..Bunu detaylandırdık.

S- Bir tane ana mutfak var demiştiniz.

C – Şunu da söyleyeyim, bir tane ana mutfak var. Sahilde müşteriye hizmet vermiş olduğumuz bir sahil mutfağı var. Bir de aqua park'taki bizim bir mutfak var. Bunların, buradaki mutfakların esas ana amacı da şu; müşteri ana restorana çıkmasın ki, oralarda yemek yesin, bizim maliyetlendirme babında da düşük maliyet olsun diye. Çünkü oralarda biz ana mutfak gibi yemek vermiyoruz. Hamburger, sandviç tipi, döner mesela, piliç çevirme gibi bu şekilde atıştırma, fast food yemek türleri var. Ana mutfakta 120 çeşit, 150 çeşit yemek var. Müşteri buralarda kalsın, yukarıya gelmesin, yukarıda fazla yemek yemesin ki biraz maliyetlerimizi düşük tutabilelim.

S – İşletmede ortak tüketilen maliyetlerin bütçelenmesi nasıl gerçekleştiriliyor?

C – Şimdi bina giderleri, personel giderleri, enerji ve su giderleri..

S – Yani onların maliyetlendirme bütçelemesini nasıl yapıyorsunuz?

C – Şimdi bina giderleri derken bir inşaat maliyet giderleri var, bir normal genel giderler var. Tabi bunlar genel bütçelemede ele alınıyor. Personel giderleri derken, personelin kanunu ücretleri, efendime söyleyeyim yeme-içme, bir personelin bize ne kadar maliyeti oluyorsa bunların bütçelemeleri de yapılıyor. Örneğin, şöyle mesela Temmuz ayında her departman kaç tane personel çalıştıracak gibisinden ve bunların maliyetleri, esas ücretler olsun, bunların hepsi yine bütçelemede yapılıyor.

Enerji ve su giderleri, bir geçmiş yıla oranla ne kadar enerji tüketimi olmuş, bunlar da son iki yılın geçmiş giderleriyle karşılaştırılarak gelecek yılın giderleri buna göre, miktarlar bulduktan sonra maliyetlendiriliyor mesela.

S – Dağıtım anahtarları mı kullanıyorsunuz, yani ne kadar tüketim olduğunu departmanlara dağıtmak gibi mi ya da gelecek müşteri üzerine maliyet ne kadar olur gibi mi? Nasıl bir sistem uyguluyorsunuz orada?

C – Şimdi dağıtım derken, otel genel enerji, mesela elektrik sizin demiş olduğunuz gibi dağıtım. Mesela sahilin elektriği farklı, şeyin aquanın elektriği farklı, ana binanın elektriği farklı. Bu şekilde departman maliyetleri de ayrıştırılabilir. Biz yapmıyoruz bunu ama aslında ayrıştırılabilir. Biz otel, mesela elektriği tek kalemde ele alıyoruz. Lng'yi tek kalemde alıyoruz gibi.

Personel giderlerini departmanlara göre dağıtıyoruz mesela, ele alıyoruz. Departman departman, bizde iki tip departman var. Bir hizmet üretim departmanları, iki genel departmanlar işte otel kapandığı zaman mesela muhasebe, teknik servis, bahçe. İlk önce bunları ayırt etmemiz lazım. Mesela müşteriyle ilgili departmanlar hizmet üretimiyle ilgili olan önbüro, katlar, müşteriyle birebir çalışan..

S – Yani front-back gibi diyorlar ya..

C – Evet, aynen öyle.

S – Ön planda olanlar ve bir de faaliyetler sürmese de..

C – Tabi

S – Katlanılanlar

C – Katlanılanlar, tabi. Örneği, biz personel giderlerinde iki tip personel oluyor. Bir hizmet üretim personeli. Neydi, otel açıldığında işe başlayıp otel kapandığında iş akdi askıya alınan personeller var.

S – Evet.

C – Bir de genel yönetin personel var ki, esas personel 12 ay devam eden personel bunlar. Nedir, geri hizmetteki muhasebe gibi olsun teknik gibi olsun, aşçı gibi olsun mesela departmanların personelleri fazla, iş akdi askıya alınmaz. Onlar 12 ay devam ederler gibi.

S – Onlarda peki sezonluk olarak da artış/azalış, ek personel de alıyor mu mesela bahçe için belki?

C – Yok, standart onlar. Ama mesela f&b’de komple şey personeli, örneğin esas kadroya dahil olan personel 10 kişidir, 15 kişidir. Burada departman amiri, şefler kalır 12 ay. Geriye kalan, yılın en yüksek sezonlarında mesela 120 110 personel falandır. Geriye kalan 100 personel, hizmet üretim personeli, garson, komiler bunlar sezon başında iş sözleşmesi imzalanır. Sezon sonunda bunlar gönderilir. Gelecek sene tekrar, yeniden çağırılır. Örneğin bu şekilde personel bütçelemesi vesaire yapılır.

Bütçelemede zaten genelde en önemli şey aylık aylık yapılması. Mesela, örneğin f&b departmanına Haziran ayında senin personelin 120 olacak, Temmuz ayında 150 olacak gibi bu şekilde personel adetleri belirtildikten sonra efendime söyleyeyim maliyetlendirme artık ee şeye geçilir, resmi vergilendirmeye geçilir.

S – Yiyecek-içecek hizmetlerinin alt birimlerinde oluşan giderlerin maliyetlendirilmesi ve bütçelenmesi nasıl gerçekleştiriliyor (Restoranlar, sıcak, soğuk, pastane, barlar, oda servisi ve başka bölümler için)? Yani restoranda sadece ana restoran gibi mi yoksa ona bağlı sıcak mutfak, soğuk mutfak mesela bu tip ayrımlar yapılıyor mu yoksa sadece mutfak şefinden gelen üretim bilgilerine mi yönelik? Nasıl bir sistem uyguluyorsunuz?

C – Şimdi, buradaki en önemli kişi, belirleyici kişi aşçıbaşısıdır. Aşçıbaşı, her şey dahil sisteme göre yapmış olduğu menülerdeki kullanacağı malzemeye göre efendime söyleyeyim bütçelemesi gerçekleşiyor ve bu malzemeye göre de kendi maliyeti oluşuyor. Bizim buradaki esas ana kaynak mutfaktaki üretim. Mutfaktaki üretim daha sonra, şeylere dağılıyor, birimlere

dağılıyor. Nedir mesela, mutfakta üretim yapıldıktan sonra malzeme sabahleyin sahile taşınıyor, aqua park'a taşınıyor. Orada imalatlar var, nasıl imalat, mesela donuk hamburger gidiyor şeye, aqua park'a, orada, pişiriliyor, kızdırılıyor ve ondan sonra müşteriye sunum yapılıyor.

S – Ön hazırlık ana restoranda, mutfakta oluyor..

C – Ön hazırlık her zaman mutfakta oluyor. Mesela mutfak malzemeyi talep ederken genel, ana mutfak olarak talep eder. Aqua park'a veya diğer restoranlara vereceği malzemeyi kendi içerisinde değerlendirir. Yoksa ana depolara şu mutfak içim ben malzeme alıyorum dediği zaman, ana depolar bizim sıkıştır yani.

S – Onlara tek bir kalemle bildiriliyor yani, şu kadar şu malzeme alınacak gibi?

C – Tabi tabi, aynen öyle. Ki sonuçta, her şey dahil sistemde yiyecek maliyeti bütünlükte görüldüğünden dolayı benim A mutfağında ne kadar maliyet oluşmuş diye biz ona bakmıyoruz. Maliyeti bütün görüyoruz. Oradaki da sonuçta açık büfe maliyetini oluşturuyor, diğeri de, sahildeki de açık büfe maliyetini oluşturuyor.

S – Kişinin nerede yediği önemli değil, restoranda da yiyebilir, aqua'da da yiyebilir.

C – Kişinin açık büfe yeme hakkı varsa, ister bunu burada, bu birimde alır ister öbür birimde alır.

S – Tek tip müşteri oluyor değil mi? İçinde kategori gibi yok sizde? Bazı yerler onu da yapabiliyor da.

C – Bazı yerler iki sistemi aynı anda götürüyor. Yarım pansiyon sistemi ile her şey dahil sistemini aynı anda götürmeye çalışıyor. Burada o işletmeler için şöyle bir risk oluşuyor. Zamanla insanlar arkadaş oluyorlar, yarım pansiyondaki kişinin içme hakkı yok mesela. Ekstra ücretle içmesi gerekiyor. Öbür adam diyor ki; 'ben ısmarladım, ne olmuş' diyor. Sınırsızca alabiliyor. Onun için bunlar sıkıntı oluyor. Biz genelde, bu tür sistemleri, ikili sistem kullanmamaya çalışıyoruz. Tek tip sistem, her şey deluxe sistem.

S – Mamul grupları (departmanlardaki mamul maliyetleri) nasıl kaydediliyor?

C – Şimdi mamul grupları derken, ilk önce mesela ana kategori olarak yiyecek ve içecek maliyeti adı altında alırsak, orada yiyeceklerin hammadde grubu olarak başlamamız lazım. Hammadde grubu derken, ilk önce etler. Etler kendi içinde, bizim kendi sistemimizde üç grup olarak ayrılıyor. Kırmızı etler, beyaz etler ve şarküteri grubu olarak biz bunu şekillendiriyoruz ve buna göre maliyetlendirme yapıyoruz. Ondan sonra, şimdi.. ana grup olarak yiyecekler dört gruba ayrılır. Et ürünler, deniz ürünler, manav ürünleri ve diğer yiyecekler diye dört gruba ayrılır. Bu dört grubun da içinde açılımlarını yaparsak..Biraz önce dediğimiz gibi, et grubu üç

gruba ayrılıyor. Manav grubu bizde dört gruba ayrılıyor. 1 meyveler, 2 sebzeler, 3 donuk sebze/meyve, 4. de bal ve adet olan sebzeler. Çünkü bizim ana birimimiz kilodur. Bu çok önemli. Kilo grubu ve adet grubunu biz ayırmıyoruz. Mesela, örneğin, o şekilde.

Ondan sonra burada içecek grupları var mesela. İçecek grubu epey detaylı. İçecek grubunu biz üç gruba ayırıyoruz ilk önce. Alkolsüz ürünler, alkollü ürünler ve sıcak ve soğuk yiyecek tabanlı içeceklerdir. Nedir, ay, neskafe gibi. Meşrubatları zaten kendi içinde, biliyoruz, söylemeye gerek yok. Kendi içinde meşrubat, onları söylemeye gerek yok. Onların da kırılımları var da, onların kırılımları şöyle oluyor biraz; mesela pet içecekler, bunlar kutu içecekler, mesela tetrapak kutu içecekler gibi, meyve suları gibi ayrımları oluyor kendi içinde.

S – Alkollü içecekler mesela yerli/yabancı gibi ayrılıyor mu?

C – Şimdi alkol grubuna zaman ayırmak lazım. Alkolün hesaplanması da bayağı bir farklı. Şimdi alkollü de her şey dahil konseptte vermiş olduğumuz ürünlere göre ayırmalıyız. Biralara, votkalar, rakılar, cinler, viskiler, likörler, vermutlar, romlar gibi ana kalemlerler kırılabilir. Burada yerli yani lokal alkollüler ve import alkollüler diye biz bunu ayırıyoruz. Fakat, ben şunun taraftarıyım: Her şey dahil sistemde artık bunun ayrılmasına gerek yok. Çünkü dünya standartları, bir müşteriye verirken içkinin cl'sini 4 cl olarak veriliyor. Yerlilerde 5 cl olarak geçer. Çünkü burada, her şey dahil sistemde, mesela votka, siz yerli votka da kullanıyorsunuz import votka da kullanıyorsunuz. Oradaki barmen, bilgisi dahilinde mesela 'Royal votka'. Royal votka Türk mü yoksa yabancı mı diye bunu mesela orada şey..barmen bilmiyor, bilmeyebilir yani. 4 cl verip geçiyor. Yani sunumda bir problem oluyor. Ondan dolayı aslında her şey 4 cl'ye, yerliye de yabancıya da standart hale getirilmesi lazım. Eğer ekstra satıyorsanız yarım pansiyon sistemde tabii bu ayırt edilebilir. 5 cl veya 4 cl diye mesela ayırt edilebilir ama her şey dahil sistemde bana göre, benim kendi düşüncem standartlaştırılması lazım çünkü yerli/yabancı diye artık bir şey kalmadı. Bunu biz yerli viski de üretiyoruz. Yerli rakı, votka, cin, brendi hepsi var. Ondan dolayı diyorum. Burada müşteri sunumları var, müşteri sunumlarında tek olarak geçiyoruz. Mesela benim ana depo birimlerim falan tekdüzenden gider. Dünya standartlarındaki, buradaki birim litredir, esas litre diye geçer. Mesela bir satıcı geldiği zaman: 'Siz ne kadar tüketiyorsunuz ki, ben size ona göre teklif vereyim' diye sorar. Genelde mesela bizim müşterilerimizin tüketimi 700-800 cl civarına oluyor. Ortalama bir müşterinin bir günlük tüketimi, litre babında ben bunu söylüyorum mesela.

S – Günlük 700 – 800 cl civarında?

C – Evet, 700 – 800 cl civarında. Mesela aylık, bunların da, aylık toplam mesela bir müşterinin tüketime vurduğunu zaman 2.100 lt gibi oluyor. Buna su da dahil mesela. 1.5 litre meşrubat

mesela tüketimi oluyor. 700-800 cl alkollü içecek tüketimi oluyor. Şimdi alkol babında da personelin biraz daha eğitilmesi lazım, çünkü maliyetlendirmede de alkol bayağı bir yüksek rakam tutuyor yani. Mesela içecek maliyetinin % 60'ını alkollü içecekler oluşturuyor genel olarak.

S – Yemekle kıyasladığımızda nasıl peki, yani bir kişinin maliyeti olarak?

C – BaŐabaŐ. Bu sistemde baŐabaŐ oldu. Şu anda mesela bizim 13.5 euro Şey var...yiyecek-içecek maliyeti var. Şu an atıyorum 7.4 yiyecek maliyeti, 6.2. içecek maliyet var. Fakat geçen ay, mesela Mayıs ayında 7.5 içecek maliyetiydi, 7.2 yiyecek maliyetiydi. İçecek daha yüksekti.

S – AŐtı yani.

C – AŐtı, bunun nedeni de Şu: ki ileriki dönemlerde de benim tahminim içecek maliyetleri yiyecek maliyetlerini geçecek. Böyle bir geçiŐ olayı..alkol 24 saat alınabiliyor, yiyecekler sınırlı zamanlarda veriliyor. Bir de alkolde her 3 ayda bir tv, vergi artışları yükseltiyor, maliyetleri yükseltiyor. Müşteri menü planlamasını yiyecekte kısıabilirsiniz ama içecekte kısma Şansınız yok. Müşteriye kalkıp da ben bira veremem, hayır ben votka veremem deme Şansınız yok. 24 saat, sabahleyin barın başına oturuyorlar, akŐama kadar adam içiyor. Ama adam günde 3 öğün yemek yiyor. Yani bir kişinin yemek yemesi sınırlı.

S – Bütün gün yiyemez, sınırlı, aralarda..

C – Bütün gün yiyemez, kesikli, aralarda. Ama içecekleri bütün gün içebiliyor. Mesela ben geçen ayki Őeylerimde, takibatlarımda bir müşteri bir günde 8 bardak alkol tükettiği benim Őeylerimde..istatistiklerimde var. Bunlar arasında 5 bardak da var ama bizim genelde Mayıs ayı tketimlerimiz maalesef öbür aylara göre daha yüksek. Benim en yüksek tketimim içecek, alkol olarak, Mayıs ayında. Temmuz, Ağustos'tan falan daha yüksek. Bunun nedeni de, Mayıs ayında biraz da alt kademe müşteri, köylü müşterinin gelmesi, fiyatların uygun olmasından ve içmeyi bilmediklerinden dolayı. Temmuz, Ağustos'ta yüksek dereceli müşteri geldiği zaman, modern müşteri oluyor, en azından Őehirli müşteri. Onlar içme adabını biliyor. Ondan dolayı da biz Mayıs ayı içecek maliyetlerini biraz daha yüksek tutuyoruz.

S – Anladım

C – Onun için. Evet, oda servisimiz var. Oda servisimiz ücretli ve genelde de fazla kullanılmıyor. Müşteri her Şey dahil olduğu için adam zaten aşağıdan kadehine dolduruyor adam yukarıya odasına çıkıyor ya da pet ŐiŐeye dolduruyor, odasına götürüyor.

S – Onu da yapan var?

C – ok yapan var. Mamul gruplarını evet söylemiŐtik, yiyecek ieği söyledik. Temizlik grupları. Temizlik grupları da kendi arasında e ayrılıyor. Kimyasal temizlik grupları, genel

temizlik ürünleri ve kağıt temizlik ürünleri diye.. olarak üçe ayrılıyor. Bunlar hizmet üretim maliyetlerini oluşturuyor. Şimdi birinci sınıfta yiyecek, ikinci kategoride içecek, üçüncü kategoride temizliği inceledik. Ondan sonra, dördüncü kategoride buklet malzemeler, müşterinin odalarına verilen promosyon ürünleri meydana getiriliyor. Beşinci kategoride de yiyecek ve içecek diğer malzemeleri var. Yiyecek ve içeceğin yanına kullanılan diğer malzemeler. Nedir, pipettir..efendim..şeydir kokteyl süsleri..ondan sonra kürdan sonra yiyeceğin ve içeceğin yanına verilen ama yenmeyen malzemeleri inceleyen kategoridir. Kağıt bardak gibi efendime söyleyeyim mesela..bunları inceliyoruz. Altı ve yedi biraz genel gider oluyor, kırtasiye ve basılı evrak gibi. Ondan sonra sekizde mesela yine işletme malzemeleri cam, porselen, çelik eşya gibi malzemeler var. Bunlar işletmenin devam etmesi için kullanılan. Restoranda ve diğer yerlerde kullanılan teçhizatlar. Dokuzda yakacakları, yani kömür, odun gibi..efendime söyleyeyim..lng gibi yakacak gruplarını oluşturan gruplarla biz ana depolarımızı bu şekilde stoklarımızı ana gruplara ayırıp maliyetlerimizi bu gruplardan oluşturuyoruz. Bunların tüketimini inceleyerek maliyetlerimizi oluşturuyoruz.

S – İşletmede hangi maliyet ve yönetim muhasebesi teknikleri ve uygulamaları kullanılıyor?

C – Şimdi, işletmedeki ana maliyetimiz bizim, zaten her tarafta o kullanılır, ağırlıklı ortalama maliyet kullanıyoruz. Ki en şeyi de o..esas en doğrusu değil de. Esas ilk giren ilk çıkara göre esas mamul fiyatına göre değerlendirmek ama o onun takibi çok zor olduğundan dolayı çünkü mutfakta bu olay karışıyor. Yani eskiden 3 liraya almış olduğunuz pirinç bir şeyin içerisinde..o efendime söyleyeyim kavanozun içerisinde diyelim. Üzerine 5 liradan almış olduğunuz pirinci eklediğiniz zaman orada maliyet ağırlıklı ortalamaya vuruyor. Onun için öyle bir maliyetlendirme çok zor. Bundan dolayı ağırlıklı ortalama maliyet kullanıyoruz.

S - Bunun için bir bilgi sistemi var mı kullanılan veya depodan mal çekerken veya restorandan talep gelirken?

C – Tabi tabi otomasyon programları var. Bu programlarda zaten ağırlıklı ortalama maliyet yüklenmiş durumda. Bu programları..zaten bu programı yazan kişiler bunu ağırlıklı ortalamaya göre programlıyorlar.

Yönetim muhasebesi derken, şimdi muhasebede İlk Madde ve Malzeme 150, ondan sonra Hizmet Üretim Maliyeti 740 kullanılıyor. Biz şu anda 740 kullanıyoruz.

S – Hizmet Üretim Maliyeti

C – Evet, Hizmet Üretim Maliyeti

S – Yani malzeme, işçilik, genel üretim gibi ayırmak değil, hepsini Hizmet Üretim Maliyeti içinde değerlendiriyorsunuz?

C – Hepsini, Hizmet Üretim Maliyeti’nde.

S – Maliyet kayıtları nasıl tutuluyor?

C – Maliyet kayıtları şu şekilde tutuluyor: Tüketilen maliyet ay sonu sayımlarından sonra, tespit edildikten sonra, tüketilen maliyet..ki bizim işimiz esas oradan sonra başlıyor. Maliyetler sınıflara ayrılıyor. Örneğin, yiyecek maliyeti. Yiyecek maliyeti şu şekilde sınıflandırılıyor: a) müşteri maliyeti, ondan sonra b) personel yiyecek maliyeti, ondan sonra ikram maliyetleri, ondan sonra üst yönetim maliyetleri gibi maliyetlendirme sınıflarına ayrılıyor. Bunlar ay içerisindeki..efendime söyleyeyim..yani operasyon esnasındaki kaydedilen maliyetler ayrıştırılıyor. Nedir mesela, aşçıbaşı diyor ki, ben diyor bugün mesela personel mutfağına şu kadar diye liste veriyor. Biz o listeyi maliyetlendirerek, ana maliyetler işe müşteri maliyetlerinden personel maliyetlerini ayırıyoruz.

S – Bu bilgiler aşçıbaşından, mutfaktan geliyor?

C – Aşçıbaşından, mutfaktan geliyor. Biz, mesela otele acenteci gelmişti. Ona yemek ısmarlıyorsunuz. O yemeğin maliyetini otel ikramı olarak ayırıyorsunuz. Bizim oradaki maliyet..esas amacımız, müşterinin yemiş olduğu kişi başı maliyeti bulmak burada.

S – Evet.

C - Ne yapıyoruz? Tüketilen yiyecek maliyetinin hepsi müşteri maliyeti olmuyor. Ay içerisindeki bu ayrıştırmadan kalan net rakam müşteri maliyetini oluşturuyor. Bu da, müşteri başına vurduğunuz zaman kişi başı müşteri maliyetini oluşturuyor. Yiyecek maliyeti bu şekilde. İçecek maliyeti de buna yakın. Yani incelemeye değer. Burada da yine personel departmanlarının maliyetleri vardır, ödenmez maliyetleri, otel ikram maliyetleri vardır. Yine aynı derecede, aynı şekilde, son kalan artık müşteri maliyetidir yani.

S – Peki, sezon başlamadan acentelere fiyat veriliyor. Orada öngördüğünüz bir yiyecek-içecek maliyeti var sanıyorum.

C – Tabi, şu an biz mesela 2020 maliyet bütçesi hazırlıyoruz. Bu maliyet bütçesi alındıktan sonra..efendime söyleyeyim..ki bizim Eylül, Ekim’den sonra yeni yılın anlaşmaları yapılmaya başlar. O zaman bu maliyetler öngörülür. Yani ben bir müşteriyi 30 euro’ya malediyorum ve otelimi gelecek sene işte en azami üçle çarpılır, 3 kere 3; 9, en azami 90 euro’ya satmak durumundayım. Bazı oteller bunu ikiyle de çarpar mesela. Marjı düşürüyor. Doluluk bakıyorsunuz düştükçe ödün verilmeye başlanıyor. Yani en kıstas işte maliyet çarpı 2’ye kadar geriliyor.

S – Ama ideali maliyet çarpı 3 olarak görülüyor?

C – 3, çünkü bu nedir, şöyle düşünmek lazım. 3 derken, 3'ün 1'i malzemenin maliyeti, 2'si eğer otel kiraysa kiraya ayrılır, 3 de kara ayrılır. Maliyet düşüncesi bu şekildedir yani.

S – O zaman ikiyle çarpanlar kardan feragat ediyor?

C – Kardan feragat etmek durumunda kalıyorlar. İşte, otelim kapanmasın, sürümden kazanalım, personelimizi tutalım, hayırlısı gelecek sene daha iyi kazanırsak bu seneyi kapatırız diye bakıyorlar.

S – Yiyecek – içecek üretim sürecindeki faaliyetler nasıl tanımlanıyor? Yani üretim sürecine göre bir maliyetlendirme var mı?

C – Şimdi bizim hizmet üretiminde kullanmış olacağımız malzeme, yani burada üretim için kullanacağımız malzemeler şu süreçten geçiyor. İlk önce malzemeyi kullanacak olan departman amirinin malzemeyi belirlemesi. Bunlar da sezon başındaki menü planlaması ve bütçe çalışmalarında belirlenen malzemeler ve bunların markaları ve bunlar belirlendikten sonra artık satınalma süreci başlıyor. Departman amiri satınalmaya vereceği malzeme ve markalardan sonra bunların gelecek yılki tüketim miktarları belirleniyor.

S – Evet.

C – Evet, aşçıbaşı diyor ki, 'ben' diyor 'arkadaş, gelecek sene Yudum Ayçiçek yağı kullanacağım' diyor. 'Tat salça kullanacağım' diyor. 'Filiz makarna kullanacağım ve Knorr ürünleri kullanacağım' diyor. 'Bana bunu tedarik edin' diyor. Biz de markalara talepleri veriyor, ondan sonra satınalma bunların maliyet babında geçmiş yıllar da giderlerine bakarak, ne kadar, kaç kilo gittiğine bakarak gelecek senenin satınalma planlamasını yapıyor. Bundan sonra artık firmalara teklif geçiliyor. Teklif geçildikten sonra, firmaların distribütörleri var, bu distribütörlerle görüşmeler olmuyor, genelde bağlantı üzerinden, sözleşmeler üzerinden artık satınalma babı bitmiş oluyor. Bundan sonra artık malzemenin otele peyderpey gelmesi, ana depoların kapasitesine göre malzeme, peyderpey otelimize tedarik ediliyor. Tedarik edildikten sonra fatura ile, bunların tesellümlerle kayıt altına alındıktan sonra ve bunların fiyatları da sözleşmeye faturalar kontrol edildikten sonra..efendime söyleyeyim..ve bunların artık tüketim departmanı tarafından talep edilip imalata sürecini geçmesi başlıyor. Bu da nedir, mutfak günlük olarak yapacağı imalata, menüsüne göre ana depodan talep ediliyor. Talep ettikten sonra malzeme ana depolardan o departmana transfer ediliyor. Transfer edilince o departmanların kendi koltukaltı depolarına malzeme konuluyor. Konulduktan sonra artık oradan peyderpey malzeme tüketiliyor. Ki maliyet çalışmalarında genelde, günlük maliyet çalışmalarında ana depolardan tüketim departmanlarına gelen malzemenin transferindeki maliyetler bizim günlük olarak maliyetlerimizi oluşturuyor. O günkü günlük maliyetimiz bu şekilde belirleniyor.

Günlük maliyetimizde de kişi başı o günkü müşteri sayısına bölünerek kişi başı o günkü müşteri maliyeti bulunuyor ve bu da o departmanların günlük olarak maliyetlerini bütçeye göre, bütçeye orantılı maliyetlerini ederkten o ayki bütçeyi tutturmaları babında da kendilerine önemli bir adım arz ediyor. Mesela bugün malzeme yüksek çekmişse aşçıbaşı diyor ki: ‘Ben bugün malzemeyi fazla çektim, bu malzeme benim koltukaltı depolarımda, yarın az çekeceğim, benim bütçem 7.20 ise, bugün 7 buçuk euroluk malzeme çektiysem, yarın ben 6 buçuk, 6 40 çekeyim de dengeleyeyim ve bütçeme göre gideyim’ diye bu şekilde günlük maliyetini takip eder. Bu da maalesef günümüzde çoğu otelde yok, çoğu oteller maliyetlerini bilemiyorlar. Maliyet çok önemli. Mesela 90’lı yıllarda Kemer ve Belek bölgesindeki oteller genelde maliyet takip etmiyorlardı. Bunun sebebi de, oda fiyatlarını çok yükseğe sattıklarından dolayı takibata gerek duymuyorlardı. Bir bir odayı günlük 300 dolara, 400 dolara satıyorum. Benim bir günlük maliyetimin 300 doları, 400 doları aşması mümkün değil, bunun için benim takibatıma gerek yok diyerek fatura üzerinden maliyetleri gidere aktarıyorlardı.

S – Yani sadece finansal muhasebe kayıtları tutuyorlardı, cost yapmadan?

C – Aynen öyle, sadece finansal muhasebe uyguluyorlardı. Fakat, bu yıllarda bu oteller anladı ki maliyetlendirmenin çok önemli olduğunu anladılar ve şimdi cost, maliyete önem vermeye başladılar. Oradaki otellerin çoğu şu anda iyi cost’çu arıyor. Maliyetçi bulmak da zor. Onun için, evet..devam edelim mi şimdi?

S – Evet, tabi.

C – Mesela bizim az önce anlatmış olduğumuz o günlük periyot, yiyecek-içecek, diğer hizmet üretim maliyetlerinde kullanılan bütün ürünlerde geçerli bir takip.

S – İçecek grupları için de aynısı geçerli?

C – Aynısı, aynısı. Mesela burada bunun aylık maliyetlendirme kısmı var. Şimdi ay içerisinde maliyetlerde, bu malzemeler alınıyor, koltukaltı depolarına konuyor fakat esas bizim gerçek, reel maliyetimiz ne zaman oluyor. Ancak eldeki mal tespit edilip, tüketilmeyen mal sayıldıktan sonra, tüketilen mal bulduktan sonra bizim gerçek maliyetimiz piyasaya çıkıyor.

S – Envanter işlemleri gibi.

C – Envanter işlemleri yapıldıktan sonra giren, çıkan..efendime söyleyeyim..kalan ve tüketilen malzeme bulduktan sonraki maliyetlendirme en değerli maliyetlendirmedir. Bu da bizim otelimizin gerçek maliyetini gösterir. Envanter işlemlerini gerçekleştirdikten sonra tüketilen malzeme bulununca..Tabi bu tüketilen malzemenin detayları var yani personele verilen kısmı, ikramlara verilen kısmı, ondan sonra ödenmez olan kısmı ayırt edildikten sonra kalan müşteri maliyetini oluşturuyor.

Bundan sonra üretime geçiliyor. Servis faaliyetleri de müşteri sunumuna ve isteğine göre artık koltukaltı depolarından onlar sağlanıyor.

S – Bina giderleri, enerji ve su giderleri ve personel giderleri yiyecek-içecek maliyetlemesini ve bütçelemesini nasıl etkiliyor, yükleme nasıl yapılıyor?

C – Bütün bu bina giderleri ve enerji ve su giderleri ve personel giderleri ayrı birimler olarak bütçeleniyor. Yiyecek-içecek maliyetleri ile kıyas edilmiyor yani. Aydınlatma, her ayın 31'inde veya 30'unda bize elektrik faturası geliyor. Biz bunu otel genel gideri olarak mesela Mayıs ayı elektrik tüketimi olarak kaydediyoruz. Lojmanın ayrı geliyor, lojmanları ayrı değerlendiriyoruz. Mesela ısıtma olarak, bundan 3 yıl, 2 yıl önceye kadar lng kullanıyorduk şimdi güneş enerjisi kullanmaya başladık. Soğutma, merkezi bir soğutma bizim sistemimiz yok, klimalar babında soğutma. Havalandırma, mutfak havalandırmaları var.

S – Bakım-onarım, doğalgaz, su ve demirbaş amortismanı nasıl maliyetlendiriliyor ve bütçeleniyor?

C – Bunları tüketime göre, fatura babında mesela tüketimlere göre. Bunlara fazla bir işlem yapılmıyor. Direkt faturalardan tüketime atılıyor. Mesela burada şu var, lng örneğin biz sayı olarak ele alıyoruz, onu anlattık. Onlar da bütçelenirken geçmiş yılın tüketimleri baz alınarak ve gelecek yılın da maliyetleri tahmin edilerek, geçmiş yıllara göre ne kadar zam geldi olarak maliyetlendiriliyor ve ona göre de bütçeye konuyor.

S – Personel seçimi, eğitimi, personel yemeği, personel konaklama ve personel taşıma giderleri nasıl maliyetlendiriliyor ve bütçeleniyor?

C – Şimdi personel seçimi derken, şeylerden turizm okullarından personel seçiyoruz, staj babında. Bunlara biz eğitim veriyor muyuz, otel içi eğitimlerimiz var, hizmet içi eğitimlerimiz var. Onlar eğitim görürler burada. Personel yemeği, aşçıbaşının vermiş olduğu personel yemek listeleri doğrultusundan maliyetlendiriliyor ve bu maliyetlendirme sonucunda, atıyorum aylık 150 bin tl gibi bir maliyet var ise, 150 bin tl'lik maliyeti o ayki ortalama personel, ne kadarlık personel oluşmuş, günlük 150 personel çarpı 31'den atıyorum 15 bin personel oluşmuş. 150.000 bölü 15 bin kişi başı personel maliyeti bulunuyor. Kişi başı personel bulunduktan sonra her departmanın ortalama personel sayısı kadar çarpılıyor ve o departmanın personel yemek maliyeti oluyor.

S – Departman bazında..

C – Departman bazında personel yemek maliyetlendirmesi yapılıyor.

S – Bina amortismanları da aynı mı?

C – Ayrı ayrı, az önce söylediğim gibi.

S – İşletmede yiyecek-içecek bütçeleri genel olarak nasıl hazırlanıyor?

C – İşletmede yiyecek içecek bütçesi hazırlanırken bir önceki yıl ile bu yılın tüketimleri litre babında tüketimleri çıkarıldıktan sonra gelecek yılın tahmini litre tüketimleri belirleniyor ve ondan sonra da takvim yılı başlamadan önce, otel açılmadan önce firmalara kullanacağımız malzemelerin miktarları ile fiyat teklifleri alınıyor, fiyat teklifleri alındıktan sonra ve sezon içerisindeki malzemeye gelecek zam oranları da araştırılarak buna göre gelecek yılın bütçeleri yapılıyor. Miktar tüketim ve maliyet tüketim olarak gelecek yılın planlaması yapıldıktan sonra, tüketecek olan departmanlara bu bütçeler veriliyor. Ve departmanların bu bütçe doğrultusunda malzemelerini buna göre tüketmeleri kendilerine söyleniyor ve bundan sonra artık maliyet kontrol süreci başlıyor. Otel açıldıktan sonra bu bütçeye göre maliyetlendirme muhasebe tarafından kontrol süreçleri yapılıyor ve bunlar ilgili departmanlara, örneğın yiyecek-içecek departmanına her yıl bunlar günlük maliyet olarak rapor halinde sunuluyor, veriliyor.

S – Yiyecek-içecek maliyetleri mamul gruplarına, mutfak bölümlerine ve birim maliyetlere yükleniyor mu? Yükleniyorsa nasıl yapılıyor?

C – Yiyecek-içecek maliyetleri mamul gruplarına göre bütçeleniyor, bu doğru. Buna göre, malzeme tüketimi bu babta inceleniyor. Örneğın, votka çeşitlerinin kaç litre tüketildiğı, bira çeşitlerinin kaç litre tüketildiğı veya peynir çeşitlerinin kaç kilo tüketildiğı analiz ediliyor. Zaten bir işletmede 3-4 yıl sınırını geçtiğıniz zaman tüketimler standartlaşır ve siz yıllık olarak bilirsiniz. Mesela, atıyorum benim son 3-4 yıldır yiyecek-içecek maliyetim 13-14 Euro'dur, geçmez yani. Euro döviz olayından da fazla artış, düşme olmuyor. Miktar olarak da. Örneğın, eğer ki biz konsepti zenginleştirelim dersiniz maliyet öyle artar. O zaman..Atıyorum dersiniz ki, ben bu yıl mini barda şişe bira vereceğim dediğıniz vakit o bira kadar, 50 cent mesela koymanız gerekiyor.

S – O zaman yıl içindeki artıştan ya da azalıştan çok da etkilenmiyor, çok büyük farklar yoksa eğer?

C – Etkilenmiyor. Mesela biz bunları, bu tür konseptte koyacağımız yenilikleri genelde sezon başında biz şey yaparız..bütçeleri yaparken konsepti ayarlarız ve şöyle çalışmalarımız olur: Biz bu yıl menümüzü zenginleştirelim..efendime söyleyeyim..müşteriye hizmet olarak. Örneğın, büfelerde bir kırmızı et yemeğı veriyorsak, müşteri memnuniyeti açısından iki kırmızı ete çıkaralım ve bunun için ne maliyet lazım diye aşçıbaşına çalışma yaptırılır. Aşçıbaşı bunu belirdikten sonra maliyetleri belirlenir ve bütçeye yansıtılır.

S – Yiyecek-içecek faaliyetlerine hizmet veren (genel yönetim, pazarlama satış ve dağıtım, satınalma, teknik servis, insan kaynakları, bilgi işlem vb.) birimlerin maliyetleri nasıl dağıtılıyor?

C – Yiyecek-içecek faaliyetlerinde departmanların genelde kendi maliyetleri oluyor. Bir departman ödenmez maliyeti oluyor. Bu departman ödenmez maliyetlerine biz bir departmanda müşterinin yararlanmış olduğu alanlardan yararlanma hakkı verilen departman yöneticilerinin oluşturduğu maliyetlerdir. Bunlar ödenmez maliyetler. Nedir, departmanın birinci ve ikinci adamına, müdür ve şefe ödenmez hakkı veriliyor. Oralardan yiyip içebiliyor, bunun maliyeti ödenmezi oluşturuyor. İki, departmanın personel maliyeti ve yemek ve içecek maliyeti.

S – O da az önce bahsettiğiniz, o bölümlere ait. İşte x departmanında mesela yirmi personel var. Toplam personel yemeğinden oraya bölümlendirme gibi.

C – Evet, personel yemeğinden bölümlendirme yaparak. Departmanın personel maliyetleri belirlenerek hizmet üretim departmanlarının veya genel departmanların yapmış olduğu personel yemek maliyeti ay sonunda giderleştiriliyor.

S – Belirlenmiş olan maliyet etkenlerinin maliyet havuzlarında toplanması nasıl gerçekleştirilebilir?

C – Şimdi, maliyet havuzlarında toplanması nasıl gerçekleştirilir derken bu ay içerisindeki maliyetten mi bahsediyor acaba burası?

S – Yine dönemsel gibi aslında yani. O ay içinde yapılan maliyetleri böyle ayrı tek tek maliyetlendirmek mi gerek?

C – Şimdi, söyle söyleyelim. Yiyecek ve içecek maliyetlerine etki eden mamuller detay detay maliyetlendirilerek yani ürün ürün maliyetlendirilerek analizi yapılır. Bu analiz hem bütçe için hem otel tüketimi için istatistik raporlarının oluşmasını sağlar ve satınalma babında da otelimizin ne kadar satın alacağını istatistiksel olarak verir. Bu önemli bir veri.

S – Yani sonraki bütçeyi hazırlarken de veri olmuş oluyor aslında.

C – Aynen öyle. Birincisi bu. İkincisi, atıyorum firmalarla sözleşme imzalarken firmalar size birim fiyatı tüketiminize göre verir. 10 bin litre şarap tüketiminin birim fiyatı ile 5 bin litre şarap tüketiminin birim fiyatı bir olmaz. Farklı olacaktır. Ne kadar fazla tüketirseniz o kadar maliyetiniz düşer. Bunun için ne lazım ve yani birim birim incelenmesi lazım. Biz burada kalem kalem bütün malların maliyet sürecini inceliyoruz. Satınalma süreci, depolama süreci, ondan sonra departmanlar tarafından kullanma süreci, ne kadar tüketilme süreci, bunları tek tek marul, maydonoz örneğin biz birimleri ne kadar almışız inceliyoruz. Bu bilgiler nereden sağlanıyor, otelde otomasyon programı var, oradaki kayıtlardan.

S – Günlük ne kadar depodan çekildiği, koltukaltı deposuna ya da üretime ne kadar gittiği hepsi zaten otomasyon programında?

C – Tabi tabi, her şeyi otomasyon programından sağlanıyor. Mesela biz burada otel otomasyon programı Elektra kullanıyoruz. Elektra'nın şöyle bir faydası var: Standart bir program değil, ben istediğim veri için, Elektra'nın yöneticisini çağırıyorum buraya, istediğim raporları yaptırıyorum. Çoğu raporları, kendi yaptırma raporlarım başka otomasyon programlarında kullanılan raporlar değil yani, kendi yaptıklarım.

S – Yani sizin isteğinize özel rapor yazdırma, hazırlama şansınız da var?

C – Aynen öyle. Çoğu otelde ana raporlara bir malzemenin giren, çıkan, kalan ve envanter raporları yok. Yazık, ben üzülüyorum yani.

S – O zaman takip edemiyorlar demektir, cost, aslında bilmiyor.

C – Bilmek çok önemli.

S – Yiyecek-içecek ile ilgili genel üretim maliyetlerinin dağıtımında hangi yükleme oranları ve dağıtım anahtarları kullanılıyor?

C – Yüzdeleme olarak mesela, gerçekleşmiş yüzde olarak. Mesela geçmiş yılın gerçekleşmiş yüzde oranı, gelecek yılın bütçesinde yüzde oranı kullanılıyor. Mesela çamaşır yıkama maliyeti. Diyoruz ki, çamaşır yıkama maliyeti üçe ayrılıyor. Bizim burada sauna da var. Katların çamaşır yıkama maliyeti, f&b çamaşır yıkama maliyeti, bir de sauna çamaşır yıkama maliyeti. Yıl boyunca ne kadar tüketilmiş, işte atıyorum 3 bini katların, 2 bini f&b'nin, bini mesela saunanın. Biz bunu yüzdelemeye bölüyoruz. Bütçelemeye koyarken gelecek senenin bu yüzdelemeden dolayı, işte toplam maliyetin % 60'ı katların, % 30'u f&b'nin gibi bu şekilde yüzdeleme maliyetleri kullanılıyor.

S – Burada mesela f&b'yi hesaplarırken de temizlik için işte atıyorum o yıl için X tutarında kullanıldı. Onu da o yıl f&b'nin genel üretim maliyetlerine ekliyorsunuz?

C – Aynen öyle, aynen.

S – Faaliyetlerden faydalanma oranları kullanılabilir mi, kullanılırsa nasıl kullanılabilir? Üretim kapasitesi, hizmet verdiği kişi sayısı, personel sayısı, alan büyüklüğü vb. anahtarlar kullanılabilir mi?

C – Tabi bu da kullanılıyor. Mesela bu faaliyetlerde örneğin şey çok önemli..depoların kapasitesi çok önemli. Mesela benim otelci olarak, benim param olsa ilk yapmam gereken yatırım, içecek, alkol. Çünkü her 3 ayda bir vergi geldiğinden dolayı ben 2 yıllık, 3 yıllık..alkolde bozulma olayı genelde olmaz. Bozulma görülmez, 3 yıllık alkol alırım. Atıyorum

bizim yan tarafta bir otelimiz var, o otel 3 yıllık alkol aldı. Maliyeti, kişi başı maliyeti 3.5 Euro, benim maliyetim şu an 6 – 6.5 Euro. O kadar etkiliyor yani.

S – Neredeyse iki katı.

C – İki katı maliyet çıkıyor yani. Onun için, benim param olsa ben..ve bu da neye bağlı, bir anlamda depolarıma bağlı. Depolarım genişse, ben onu doldururum. Bu da bir yatırım yani, aynı zamanda yatırım oluyor.

S – Onu da gelecek yıllara ait gider olarak kaydediyorsunuz yani. Mesela öbür yıl için aldınız, muhasebeleştirme tarafında, 2020 için, 2021 için?

C – Tabi tabi, aynen öyle, aynen öyle.

S – Alt birimlerdeki personel sayısı dağıtım anahtarı olabilir mi?

C – Bu şeyde oluyor, personel maliyetlerinde oluyor.

S – Anladım.

C – Bu bitti galiba.

S – Evet, evet onlar bitti. Benim soracaklarım bunlardı. Teşekkür ederim.

C – Rica ederim. Kolaylıklar diliyorum..